



# Skattenytt 1/2016

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>LAGMANNNSRETTSDOMMER</b>	<b>1</b>
SkN 16-001 Næringsinntekt fastsatt ved skjønn og skatteplikten for gevinst ved salg av fast eiendom	1
SkN 16-002 Aksjer/opsjoner - fordel vunnet ved arbeid	16
SkN 16-003 Fradrag for kostnader til forsøk på oppkjøp	39
SkN 16-004 Skillet vedlikehold/påkostning	45
<b>TINGRETTSDOMMER</b>	<b>54</b>
SkN 16-005 Ligningen av tjenestemenn tilknyttet NATO	54
<b>UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET</b>	<b>70</b>
SkN 16-006 Lempning av skatt på tilfeldig gevinst ved spill	70
SkN 16-007 Endring av fastsatte inngangsverdier på aksjer	73
SkN 16-008 Skattereglene for drikkepenger	75
SkN 16-009 Arbeidsgiveravgift til folketrygden for 2016	80
<b>BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER</b>	<b>81</b>
SkN 16-010 Spørsmål om restrukturering av rentesikringsinstrumenter og ulovfestet gjennomskjæring	81
<b>UTTALELSER SIVILOMBUDSMANNEN</b>	<b>94</b>
SkN 16-011 Dekning av saksomkostninger ved klage på eiendomsskatt	94
<b>SKATTEVEDTAK</b>	<b>97</b>
SkN 16-012 Stortingets skattevedtak for 2016	97
SkN 16-013 Folketrygdvedtaket 2016	101
<b>FORSKRIFTSENDRINGER</b>	<b>108</b>
SkN 16-014 Forskrift om Skatteklagenemnda	108
SkN 16-015 Endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt	110
SkN 16-016 Endring FSSD Skattedirektoratets skatteforskrift	110

**SkN 16-017 Endring i skattebetalingsforskriften**

**111**

**SkN 16-018 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven**

**112**

# Lagmannsrettsdommer

## SKN 16-001 Næringsinntekt fastsatt ved skjønn og skatteplikten for gevinst ved salg av fast eiendom

**Lovstoff:** Skatteloven § 9-3 fjerde ledd. Ligningsloven § 8-2.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 19. januar 2016, **sak nr.:** LB-2013-38048

**Dommere:** Lagdommer Halvard Leirvik, lagdommer Hedda Remen, ekstraordinær lagdommer Helga Bjørnstad. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2011-172121 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-38048 (13-038048ASD-BORG/02).

**Parter:** A mot Staten v/ Skatt Øst (advokat Tonje Skjeie).

**Sammendrag:** Saken gjaldt blant annet spørsmål om skattyter personlig hadde drevet næringsvirksomhet som regnskapsfører (og skjønnsfastsetting av inntekt fra denne virksomheten) og spørsmål om gevinst ved salg av fritidseiendom var skattepliktig. Lagmannsretten la til grunn at skattyter personlig hadde drevet virksomhet som regnskapsfører uten å ha oppgitt inntektene til beskatning. Det var ikke grunnlag for å sette til side skjønnsfastsettelsen, verken for inntekten eller merverdiavgiften. Skattyter tapte saken også på de andre punktene, blant annet ble gevinst ved salg av fritidseiendom ansett skattepliktig.

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak 3. august 2008 om endring av As ligning for inntektsårene 2005-2008, og vedtak 11. april 2011 fra Klagnemnda for merverdiavgift om etterberegning av merverdiavgift for den samme perioden.

Om sakens bakgrunn fremgår følgende av den påankede dom:

Saksøkeren, A (heretter «A»), har i mange år vært involvert i virksomhet i form av regnskapsførsel og bedriftsrådgivning. Fra 1995 til og med juli 2005 ble virksomheten drevet blant annet gjennom selskapet [firma1] AS (heretter «[firma1] AS»), hvor A eide 50 % av aksjene og hvor de resterende 50 % var eid av B. [firma1] AS ble besluttet slettet ved generalforsamling 1. juli 2005, og registrert oppløst i Enhetsregisteret 12. juli 2005. Årsoppgjør for [firma1] AS ble sist innsendt for regnskapsåret 2002. Lønn til A og de andre ansatte i virksomheten ble innberettet på [firma1] AS ut 2005.

Virksomheten har til dels også blitt drevet gjennom selskapet [firma2] AS, hvor As ektefelle eide 60 % av aksjene og As bror eide 40 %. Også for dette selskapet ble årsoppgjør sist innsendt for 2002. [firma2] AS ble besluttet slettet ved generalforsamling 20. oktober 2005, og registrert oppløst i Enhetsregisteret 24. oktober 2005.

For 2006 ble det innberettet lønn til A fra selskapet [firma3] AS, hvor A eide samtlige aksjer. Det var ingen virksomhet i dette selskapet.

Ved Oslo tingretts dom av 9. desember 2005, ble A fradømt retten til å drive virksomhet med regnskapsføring i tre år.

20. mai 2006 stiftet A selskapet [firma4] Limited (heretter «[firma4] Ltd»), som ble registrert som NUF i Enhetsregisteret den 5. mars 2008. Selskapet ble registrert slettet fra Enhetsregisteret 23. januar 2010.

Skatt øst v/blant annet spesialrevisor Snorre Haug, avholdt fra 23. november 2009 et bokettersyn hos A, [firma1] AS, [firma2] AS og [firma4] Ltd. Åpningskonferanse fant sted på As bopæl og forretningslokaler i [adresse1] i Oslo. Endelige bokettersynsrapporter forelå 16. juni 2010.

Skattekontoret traff den 4. oktober 2010 vedtak om endring av ligningen til A for inntektsårene 2005 til og med 2008. Det ble i vedtaket også etterberegnet merverdiavgift for de samme årene.

Vedtaket ble påklaget til skatteklagenemnda, som i sitt vedtak av 3. august 2008 stadfestet skattekontorets vedtak, med enkelte unntak som ikke er relevante i saken her.

Skatteklagenemnda la i likhet med skattekontoret til grunn at A hadde drevet virksomhet med regnskapsførsel i alle de aktuelle årene. Nemnda fant at inntektene av virksomheten i perioden fra 1. juli 2005 til og med 2008 skulle tilordnes A personlig, og ikke [firma4] Ltd, slik A hadde anført. Det ble videre lagt til grunn at det var adgang til å fastsette inntekten ved skjønn etter ligningsloven § 8-2 første ledd. Netto skattepliktig inntekt ble fastsatt til henholdsvis kr 271.100, kr 595.233, kr 872.447 og kr 734.465 for inntektsårene 2005-2008, og alminnelig inntekt og personinntekt ble økt med tilsvarende beløp.

Nemnda la også til grunn at A skulle beskattes for gevinst ved realisasjon av aksjene i [firma1] AS, i forbindelse med oppløsningen av selskapet i 2005. Det ble lagt til grunn at A hadde mottatt 100 % av vederlaget for aksjene, som ble beregnet til kr 2.607.770. Det ble gjort fradrag for aksjenes RISK-regulerte inngangsverdi i henhold til As eierandel på 50 % av aksjene, og gevinsten ble etter dette satt til kr 1.819.494. Da A i sin selvangivelse for 2005 hadde oppgitt et tap på kr 810.528 ved realisasjon av aksjene, ble alminnelig inntekt for 2005 økt med kr 2.630.076.

For 2008 fant nemnda at det skulle beregnes og inntektsføres renter av en fordring A hadde på C. Rentene ble beregnet til - og alminnelig inntekt økt med - kr 111.000.

Endelig la nemnda til grunn at As gevinst ved salg av en eiendom i Øystre Slidre i 2008, var skattepliktig. Det ble lagt til grunn at vederlaget for eiendommen utgjorde kr 12 mill., og skattepliktig gevinst ble beregnet til kr 10.957.500. Gevinsten ble i sin helhet tilfestet til inntektsåret 2008. Alminnelig inntekt ble økt med det nevnte beløp, idet A ikke hadde oppgitt noen gevinst til beskatning.

A påklagde også skattekontorets etterberegning av merverdiavgift, til Klagenemnda for merverdiavgift. I sitt vedtak av 11. april 2011, fant Klagenemnda, i likhet med skattekontoret, at det var adgang til å fastsette utgående og inngående merverdiavgift for A ved skjønn fra og

med juli 2005 til og med 2008, med hjemmel i merverdiavgiftsloven (2009) § 18-1. Ved den skjønnsmessige beregningen ble det bygget på tilsvarende omsetningstall som ved skjønnsfastsettelsen av den skattepliktige virksomhetsinntekten. Utgående og inngående merverdiavgift ble satt til henholdsvis kr 187.500 og kr 12.500 for 2005, og til henholdsvis kr 375.000 og kr 25.000 for hvert av årene 2006, 2007 og 2008.

A reiste sak for Oslo tingrett ved stevning 24. oktober 2011. Staten ved Skatt øst tok til motmæle. Tingretten avsa dom 29. juni 2012 med slik domsslutning:

1. Ligningen av A for inntektsåret 2008 oppheves for så vidt gjelder realisasjonen av [adresse2] snr. 1 og 2 i Øystre Slidre kommune. Ved den nye ligningen legges det til grunn at gevinsten ved realisasjonen var skattepliktig. Ved gevinstberegningen legges det til grunn at vederlaget for eiendommen utgjorde 10 000 000 - timillioner - kroner. Av dette skal 6 000 000 - seksmillioner - kroner tidfestes til inntektsåret 2008, og 4 000 000 - firemillioner - kroner tidfestes det året kjøperen får rammetillatelse i henhold til tilleggsavtale av 27. mars 2008.
2. For øvrig frifinnes staten v/Skatt øst.
3. Saksomkostninger tilkjennes ikke.

A har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Staten har inngitt avleddet anke. Etter gjentatte utsettelse av ankeforhandlingen på grunn av sykdom hos A, ble ankeforhandling holdt 3. og 4. desember 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. A møtte som selvprosederende og avga forklaring. For staten v/Skatt øst møtte prosessfullmektigen. Seniorskattejurist Stina Onsrud, seniorrådgiver Bjørn Bakke og spesialrevisor Snorre Haug, alle fra Skatt øst, var til stede og fulgte forhandlingene i medhold av tvisteloven § 24-6 andre ledd. Spesialrevisor Haug og ytterligere fire vitner forklarte seg. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

**A, ankende part i hovedanken og ankemotpart i den avleddede anken,** har i hovedtrekk anført:

A personlig har aldri drevet næringsvirksomhet. Han har bevisst valgt aksjeselskapsformen og ansettelse i selskapene, ikke minst etter at han ved straffedommen ble fradømt retten til å drive virksomhet som regnskapsfører i tre år etter straffedommen fra 2005. Virksomheten ble drevet av [firma4] Limited. Selskapet var lovlig registrert, hadde ansatt en ansvarlig regnskapsfører som daglig leder og var ansvarlig for de ansattes lønninger og for betaling av arbeidsgiveravgift. At virksomheten ble drevet av [firma4] Limited, ble også opplyst av A til spesialrevisor Haug under åpningskonferansen. Det er derfor [firma4] Limited som er rett skattesubjekt.

Under enhver omstendighet er skjønnsfastsettelsen av inntekten for perioden 2005-2008 vilkårlig og grovt urimelig.

Også fastsettelsen av As likvidasjonsutbytte fra [firma1] AS er uriktig. Det er en saksbehandlingsfeil at hele utbyttet, og ikke bare 50 prosent i samsvar med eierbrøken, er tilordnet A. Uansett er utbyttet beregnet feil ved at det er lagt til grunn for høye inntekter og for lave utgifter. Skjønnnet er vilkårlig.

Det er feilaktig beregnet renter av As fordring på C. Det ble aldri avtalt noe om renter eller avkastning på lånet, som ble gitt som en vennetjeneste.

Gevinsten etter salget av fritidseiendommen i Øystre Slidre er skattefri. Det er ikke til hinder for fritak at eiendommen har vært utleid, når den også har vært brukt av A selv. Den har ikke vært brukt så hyppig som A hadde ønsket, men det skyldtes As egen og svigermorens helsetilstand. A ble prosentlignet for eiendommen i flere år, og ligningsmyndighetene har plikt til å varsle i forkant når ligningsmåten endres. Det er også en saksbehandlingsfeil at det ved beregningen av gevinsten ikke er tatt hensyn til utgifter og påkostninger ved den solgte eiendommen. Det vises til forbudet mot dobbeltbeskatning.

Subsidiært, dersom lagmannsretten kommer til at gevinsten er skattepliktig, må det legges til grunn at salgssummen var 10 millioner kroner og ikke 12 millioner kroner. Dette fremgår av den fremlagte tilleggsavtalen. Videre må gevinsten tidfestes slik som tingretten har gjort, ved at 6 millioner kroner tidfestes til 2008, og at tidfestingen av de resterende 4 millioner kroner utsettes til kjøperen har ervervet rammetillatelse for eiendommen.

I og med at A personlig ikke har drevet næringsvirksomhet, er han heller ikke ansvarlig for ikke betalt merverdiavgift i perioden 2005 til 2008. Subsidiært er skjønnsfastsettelsen av avgiften vilkårlig og grovt urimelig.

Omgjøringen av ligningen for A er under enhver omstendighet foretatt for sent.

A har nedlagt slik påstand:

1. Ligningen for A oppheves for årene 2005, 2006, 2007 og 2008.
2. Klagenemnda for merverdiavgift sitt vedtak i klagesak nr. 7001 oppheves.
3. Saksøker tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

A har ikke nedlagt formell påstand om at den avledede anken må forkastes, men dette fremgår indirekte av påstanden i hovedanken.

**Staten ved Skatt øst, ankemotpart i hovedanken og ankende part i den avledede anken**, har i hovedtrekk anført:

Rett skattesubjekt for regnskapsførervirksomheten i perioden 2005 til 2008 er A personlig. Virksomheten ble drevet for hans regning og risiko.

Det foreligger skjønnsadgang for inntektene i denne perioden. Det er ikke innlevert næringsoppgave, og innleverte oppgaver er klart uriktige.

Skjønnsutøvelsen er ikke mangelfull. Den dokumentasjon og de opplysninger som forelå for ligningsmyndighetene, var utilstrekkelige. Det var forsvarlig å legge til grunn gjennomsnittsberegninger, med fradrag, for å beregne sannsynlig omsetning. Inntekt skal komme til beskatning når den er innvunnet, og skjønnsfastsettelsen må ta utgangspunkt i tidspunktet for levering av tjenestene. Kontantprinsippet gjelder ikke. Reglene for godkjennelse av tap på fordringer er strenge.



Beskatningen av likvidasjonsutbyttet fra [firma1] AS er korrekt. Utdeling etter aksjeloven regnes som kapitalinntekt, og utdelingen regnes som vederlag for aksjene. Plikten til å utarbeide avviklingsbalanse ble ikke oppfylt. Utgangspunktet er hva som faktisk ble stilt til As disposisjon ved avviklingen, basert på de opplysningene som forelå for ligningsmyndighetene. Ved beregningen av inngangsverdi og kostpris på aksjene kan A bare få fradrag for sin aksjepost på 50 prosent. A hadde rikelig anledning til å imøtegå skattemyndighetenes syn under ligningsbehandlingen.

Det må legges til grunn at As fordring på C er rentebærende. Det har formodningen mot seg at A skulle gi et rentefritt lån til C. Fordel vunnet ved kapital, i form av avkastning og renter, er skattepliktig. Inntekten er fastsatt ved skjønn etter takseringsreglene, og er korrekt periodisert til 2008. A har ikke fremlagt den skriftlige låneavtalen og har heller ikke her bidratt til å opplyse saken til tross for flere oppfordringer. Det er klart ikke grunnlag for å tilsidesette skjønnet.

Gevinsten ved salget av fritidseiendommen i Øystre Slidre er skattepliktig kapitalinntekt. Vilkårene for skattefritak foreligger ikke. Eiendommen har i det vesentlige vært utleid, og kravet til botid for A er ikke oppfylt. Ved beregningen av gevinsten må det legges til grunn at salgssummen for eiendommen var 12 millioner kroner. Gevinsten i sin helhet må tidfestes til 2008, som er det året rådigheten over eiendommen ble overført.

Regnskapsførervirksomheten i årene 2005 til 2008 er merverdiavgiftspliktig, og avgiften for disse årene er korrekt fastsatt ved skjønn. Virksomheten er drevet av A personlig, og han er også ansvarlig for ikke betalt avgift.

Tidsfristen for endring av ligningen var ikke utløpt. Fristen gjelder ikke der skattyter som i As tilfelle har gitt uriktige og/eller ufullstendige opplysninger. Subsidiært løper fristen fra utgangen av det enkelte inntektsår og avbrytes ved varsel, og fristen er uansett ikke utløpt for postene i 2008.

Staten ved Skatt øst har nedlagt slik samlet påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten frifinnes fullt ut hva gjelder ligningen av A for 2008.
3. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for begge instanser.

### **Lagmannsretten ser slik på saken:**

#### **Innledning**

A har i tilknytning til domstolsprøvingen av ligningsvedtakene kommet med en rekke faktiske opplysninger som ikke var gjort gjeldende under ligningsbehandlingen. Det er sikker rett at det i utgangspunktet ikke er anledning til å påberope seg nye faktiske innsigelser mot et ligningsvedtak etter at den forvaltningsmessige behandlingen er avsluttet, jf. Rt-2006-404 avsnitt 38. Det heter videre her:

Den rettslige prøvingen skal skje på samme faktiske grunnlag som forelå for ligningsmyndighetene. Gjennom en rekke høyesterettsavgjørelser er prinsippet modifisert og

utdypet noe, ved at det trekkes en grense mot opplysninger som ikke ses som et nytt faktisk grunnlag, men bare som supplerende av de opplysninger som ble gitt under den forvaltningsmessige behandlingen av saken. Forutsetningen må imidlertid være at skattyteren ikke kan klandres for ikke å ha gitt disse opplysningene tidligere. Jeg viser til Rt-2003-1821 (Hunsbedt Racing) avsnitt 33, med videre henvisning til plenumsavgjørelsen i Rt-2002-509 på side 523-524. I denne avgjørelsen vises det igjen til Agip-dommen i Rt-2001-1265, der hovedsynspunktet er at en skattyter ikke kan komme med nye bevis for domstolen som han hadde særlig oppfordring til å komme med under ligningsbehandlingen.

Med disse begrensningene har lagmannsretten full kompetanse til å prøve om ligningsvedtakene på noe vesentlig punkt bygger på uriktig faktum, jf. Rt-1994-260. Beviskravet er alminnelig sannsynlighetsovervekt.

Lagmannsretten også full kompetanse til å prøve om det er adgang til skjønnslingning. Når det gjelder selve skjønnet, er imidlertid rammene for prøvingen om skjønnet er forsvarlig. Retten kan prøve om skjønnet er grovt urimelig eller vilkårlig eller om det er beheftet med saksbehandlingsfeil. Saksbehandlingsfeil er ikke anført.

### **Virksomhetsinntektene**

Hovedregelen om skatterettslig tilordning er at inntekten skal tilordnes det subjektet som er berettiget etter det underliggende rettsforholdet. Det vises til Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett (2009) side 111. Sagt på en annen måte er det for vårt formål spørsmål om for hvis regning og risiko regnskapsførervirksomheten ble drevet i den aktuelle perioden 2005-2008.

Inntektene for første halvår 2005 er tilordnet [firma1] AS, og inntektene for andre halvår 2005 er tilordnet A personlig. Slik lagmannsretten oppfatter As anførsler, gjør han gjeldende at inntektene for hele 2005 skal tilordnes [firma1] AS, og at inntektene for 2006-2008 skal tilordnes [firma4] Limited. Han gjør ikke gjeldende at noen del av den inntekten som er tilordnet ham, skulle ha vært tilordnet [firma2] AS. [firma2] AS drev også regnskapsførervirksomhet, men ble oppløst i oktober 2005.

Fra juli 2005 til mai 2006 er det A personlig som er eneste mulige ansvarlige for den virksomheten som etter det lagmannsretten finner bevist, fortsatte i det vesentlige på samme måte og med den samme klientmassen som før oppløsningen av [firma1] AS. [firma1] AS var oppløst i juli 2005. [firma4] Limited ble ikke stiftet før mai 2006. A personlig fortsatte å opptre utad. Han var kundenes kontaktperson og disponerte bankkonti etter både [firma1] AS og [firma2] AS.

Etter stiftelsen av [firma4] Limited 20. mai 2006 synes virksomheten å ha fortsatt i det vesentlige på samme måten. Ingen nye oppdragsavtaler ble inngått. Kundene forholdt seg fortsatt til A, og A personlig fortsatte å disponere bankkonti. [firma4] Limited hadde ingen bankkonto før i 2008, da en konto som tidligere tilhørte [firma2] AS, ble overført til [firma4] Limited. [firma4] Limited utstedte bare én faktura i den aktuelle perioden. Det skjedde i 2008, og fakturaen omfattet tjenester levert i 2005, 2006 og 2007. De øvrige fakturaene fra denne perioden som har vært tilgjengelige for skattemyndighetene, er utstedt til A personlig eller de oppløste selskapene. Under bokettersynet ble det sendt ut et spørreskjema til virksomhetens kunder, der ingen av kundene oppga at de oppfattet [firma4] Limited AS som leverandør.

Ansettelsen av autorisert regnskapsfører E som daglig leder i [firma4] Limited styrker oppfatningen om at virksomheten ble drevet for As personlige regning og risiko. Riktig nok ble det inngått en ansettelseskontrakt 1. desember 2007 med tiltredelse samme dag, og E ble registrert som daglig leder i selskapet 5. mars 2008. Imidlertid kom hun aldri i gang med arbeidet, fordi nødvendig materiale og dokumentasjon ikke ble stilt til hennes disposisjon fra A, noe som underbygger at det ikke var virksomhet i selskapet.

Det faktum at lønninger for 2007 og 2008 ble innberettet av [firma4] Limited, er ikke tilstrekkelig til å fastslå at det ble drevet virksomhet i selskapet. For 2006 ble lønn til A og hans ansatte innberettet av selskapet [firma3], et selskap som A hadde kjøpt for 1 krone og hvor det er på det rene at det overhodet ikke var noen drift. Lønningene kan synes å ha blitt innberettet mer eller mindre tilfeldig på de organisasjonsnumrene A til enhver tid hadde til rådighet. I realiteten ble ingen lønninger betalt av [firma4] Limited, idet selskapet ikke hadde midler å betale lønninger med. Derimot avdekket bokettersynet at lønn til ansatte ble utbetalt fra forskjellige andre konti som A personlig disponerte, både fra konti i navnet til [firma1] AS, [firma2] AS og A personlig.

Etter dette kan lagmannsretten ikke se at Skatteklagenemnda har begått noen feil ved å anse virksomheten for å være drevet av A personlig i denne perioden.

Spørsmålet er så om det er grunnlag for å sette til side selve inntektsfastsettelsen.

Det følger av ligningsloven § 8-2 første ledd at grunnlaget for ligningen kan fastsettes ved skjønn når skattyters oppgaver ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på. Dette gjelder både når oppgavene er feilaktige og når oppgaver ikke er levert, jf. oppregningen i bokstavene a til c, som ikke er uttømmende. Etter tredje ledd skal ligningen fastsettes ved skjønn hvis skattyter ikke har levert selvangivelse eller næringsoppgave.

Det er noe uklart for lagmannsretten hva A har anført om adgangen til å fastsette inntekten ved skjønn. Imidlertid er det ingen tvil om at A ikke har rapportert opplysninger til skattemyndighetene. Den manglende rapporteringen er en naturlig konsekvens av hans synspunkt om at han ikke var rett skattesubjekt. Under enhver omstendighet er derfor vilkårene for å fastsette inntekten ved skjønn åpenbart oppfylt, jf. ligningsloven § 8-2 første så vel som tredje ledd.

Den konkrete skjønnsutøvelsen er etter lagmannsrettens syn verken grovt urimelig eller vilkårlig. A har heller ikke godtgjort at skjønnet bygger på et vesentlig uriktig faktum. As faktureringspraksis og regnskapsførsel var så mangelfull at ligningsmyndighetene valgte å legge gjennomsnittstall til grunn for beregningen av virksomhetens brutto inntekter. Normtallet for honorarer per årsverk i enkeltpersonforetak i bransjen er av Kredittilsynet beregnet til 655 000 kroner. Ligningsmyndighetene la for As vedkommende til grunn et lavere beløp på 600 000 kroner. I en situasjon hvor man ikke har annet å basere skjønnet på, er dette etter lagmannsrettens syn fullt forsvarlig. A selv har i liten grad bidratt med opplysninger under ligningsbehandlingen og under bokettersynet. På fradragssiden har ligningsmyndighetene lagt til grunn reelle lønnsutgifter. I tillegg er det gjort fradrag for andre driftskostnader med et beløp på 100 000 kroner årlig. Heller ikke på fradragssiden kan lagmannsretten se at ligningsmyndighetenes skjønn har vært grovt urimelig eller vilkårlig.

Etter dette er det lagmannsrettens konklusjon at det på dette punkt ikke er grunnlag for å sette til side Skatteklagenemndas avgjørelse.

### **Merverdiavgift**

Det er ingen grunn til å se annerledes på spørsmålet om hvem som har drevet regnskapsførervirksomheten i relasjon til reglene om merverdiavgift.

Regnskapsførervirksomheten, som lagmannsretten ovenfor er kommet til at A personlig drev i årene 2005-2008, er utvilsomt merverdiavgiftspliktig virksomhet. Dette er heller ikke bestridt av A. Det er heller ingen tvil om at A i den aktuelle perioden ikke var registrert i merverdiavgiftsregisteret slik han var pliktig til, og at han ikke har innlevert pliktige omsetningsoppgaver. Slike oppgaver er for øvrig heller ikke levert for [firma4] Limited. Lagmannsretten viser til dagjeldende lov om merverdiavgift (1969) §§ 10, 27, 28, 29 og 32.

Lagmannsretten finner det noe uklart om A har gjort gjeldende at det ikke er skjønnsadgang hva gjelder beregningen av merverdiavgift, og viser for så vidt til drøftelsen over under virksomhetsinntektene. At det er grunnlag for å fastsette både beregningsgrunnlaget for og størrelsen på merverdiavgiften ved skjønn, følger klart av merverdiavgiftsloven (2009) § 18-1 første ledd bokstav a.

Klagenemnda for merverdiavgift har bygget på de samme inntekter som skatteklagenemnda gjorde i forbindelse med inntektsskatteskjønnet, som lagmannsretten - i likhet med tingretten - ikke har funnet grunn til å sette til side.

Til As anførsel om at merverdiavgift ikke kan beregnes av inntekter som ikke er fakturert eller ikke betalt, og at det i så fall er grunnlag for fradrag for tap på fordringene, bemerker lagmannsretten at A etter bokføringsloven §§ 4, 5 og 7 og bokføringsforskriften § 5-2-2 hadde plikt til å fakturere fortløpende for de tjenestene han ytte og en tilsvarende plikt til å beregne merverdiavgift av tjenestene. Skjønnsfastsettelsen må derfor ta utgangspunkt i tidspunktet for ytelse av tjenestene. Reglene om fradrag for tap på fordringer er strenge, og lagmannsretten er enig med staten i at ligningsmyndighetene på tidspunktet for ligningen ikke hadde opplysninger som ga grunnlag for å ta hensyn til det.

Ut over dette har A ikke hatt konkrete innsigelser til Klagenemndas skjønn. Lagmannsretten finner det klart at skjønnet ikke er vilkårlig eller sterkt urimelig.

Således er det ikke grunnlag for tilsidesettelse av noen del Klagenemndas vedtak.

### **Likvidasjonsutbyttet fra [firma1] AS**

[firma1] AS ble registrert oppløst i Enhetsregisteret 12. juli 2005. Aksjekapitalen var da på 100 000 kroner. Aksjene var eid av A og B med en halvpart på hver. For 2005 oppga A et skattemessig tap på 810 582 kroner som følge av likvidasjonen. Beløpet fremkom ved at et beregnet realisasjonsvederlag på 765 970 kroner var fratrukket en inngangsverdi på 100 000 kroner med tillegg av RISK på 1 476 552 kroner, begge basert på 100 prosent av aksjene i selskapet.

Skattekontoret og skatteklagenemnda la imidlertid til grunn at netto totalt realisasjonsvederlag for aksjene utgjorde 2 607 770 kroner. Det ble videre lagt til grunn at A bare kunne kreve fradrag for halvparten av oppgitt inngangsverdi og RISK-beløp fordi han eide bare halvparten av aksjene i selskapet. Fradraget utgjorde etter det 788 276 kroner, hvilket ga en gevinst på 1 819 414 kroner.

Utdeling etter aksjeloven regnes som kapitalinntekt, og utdelingen regnes som vederlag for aksjene, jf. skatteloven § 10-37. Gevinsten tidfestes etter realisasjonsprinsippet, og fordelen skal tas til inntekt det året den tilflyter skattyteren, jf. skatteloven § 14-2 første ledd.

A har anført at det ved ligningen er lagt til grunn for høy inntekt ved at utstedte men ikke betalte fakturaer er regnet med, at opptjente men ikke fakturerte inntekter feilaktig er tatt med og at én faktura allerede er tilordnet ham. På utgiftssiden mener A det er gjort feil ved at driftsutgifter for våren 2005 ikke er tatt hensyn til. Ingen av disse innvendingene er etter lagmannsrettens syn holdbare. For det første er de fremsatt etter at forvaltningsbehandlingen var avsluttet. Uansett er det lagmannsrettens syn at innvendingene materielt sett ikke kan føre frem.

Beregningen av beløpet på 2 607 770 kroner er foretatt etter bokettersyn i [firma1] AS og omfatter innestående på bankkonti per 1. juli 2005, fakturert men ikke betalte fordringer samt opptjente men ikke fakturerte fordringer per samme tidspunkt. Til fradrag er ført skyldig merverdiavgift. Lagmannsretten kan ikke se at det er påvist feil ved denne beregningen. Ligningsmyndighetene var henvist til å bygge på de opplysningene som var tilgjengelige. Så vidt lagmannsretten forstår ble det ved avviklingen av selskapet i strid med aksjeloven § 16-6 og § 16-10 ikke utarbeidet noen avviklingsbalanse. Det er etter lagmannsrettens syn klart at skjønnets ikke er mangelfullt. Heller ikke det som senere er anført av A, kan føre til noen annen konklusjon.

Lagmannsretten kan heller ikke se at ligningsmyndighetene har lagt feil faktum til grunn ved å halvere den opprinnelige inngangsverdien med grunnlag i at B eide halvparten av selskapet. Den reelle inngangsverdien for A må da korrekt tilsvare hans eierandel i selskapet.

Heller ikke kan det være feil å anse hele likvidasjonsutbyttet for å ha tilfalt A. Det er dette som er dekkende for den faktiske situasjonen. Det er opplyst at A overtok selskapets eiendeler. Blant annet disponerte han selskapets bankkonti, også for egne private formål. Dette er ikke bestridt. Det er heller ingen tvil om at B ikke på noe tidspunkt etter realisasjonen har fått utbetalt noe kontantvederlag, har overtatt kundefordringer eller på annen måte fått noen del i utbyttet. Dette ble bekreftet av A, som under ankeforhandlingen også forklarte at han ikke har hatt kontakt med B på mange år.

Etter dette er det ikke grunnlag for å oppheve ligningen for så vidt gjelder beregningen av likvidasjonsutbyttet. A har ikke hatt innsigelser til tidfestingen av utbyttet til 2005.

### **Renter av fordringen på C**

Det er ikke bestridt at A hadde en fordring på C som ved utgangen av 2008 var på 1 850 000 kroner. Fordringen var første gang oppført i As selvangivelse i 2004, da med 3 250 000 kroner. Under ligningsbehandlingen etterlyste skattemyndighetene flere ganger - ved skattekontorets brev 1. mars 2010, brev 14. april 2010 og i telefonsamtale 27. april 2010 - nærmere dokumentasjon omkring forholdet. A bekreftet at det fantes en skriftlig avtale, men har ikke lagt den frem. Han gjorde gjeldende at fordringen ikke var rentebærende, idet lånet var en vennetjeneste. For

tingretten forklarte A at bakgrunnen for lånet var at C løste ut As eierandel i et aksjeselskap. I lagmannsretten bekreftet han dette, og han forklarte at vennetjenesten var begrunnet i at han «hadde kjent gutten siden han var 25 år gammel, på begynnelsen av åttitallet». I motsetning til tingretten har lagmannsretten hørt Cs forklaring. C mente at det måtte vel finnes en skriftlig låneavtale, men han husket ikke hovedtrekkene i den. Han forklarte at han ikke har betalt renter. Det er på det rene at A har utført oppdrag som regnskapsfører for C.

Lagmannsrettens flertall, lagdommerne Leirvik og Remen, finner det mer sannsynlig at A har hatt avkastning av fordringen enn at han ikke har hatt det. Det har formodningen mot seg at A har lånt ut et så vidt betydelig beløp over så lang tid til en som ikke synes å ha hatt noen særlig nær relasjon til ham. At A til dags dato ikke har fremlagt noen skriftlig avtale som kan støtte hans anførsel, taler også for at fordringen var rentebærende. Cs forklaring er kommet så sent at det etter flertallets syn ikke bør legges avgjørende vekt på den. Det er også egnet til å så tvil om forklaringen om at utløsningen av A måtte skje ved at A ytet et lån, at C etter det opplyste på den tiden fikk utbetalt et betydelig utbytte på åtte millioner kroner, som naturlig kunne ha finansiert utløsningen av A.

Lagmannsrettens mindretall, ekstraordinær lagdommer Bjørnestad, er kommet til at det ikke kan ses bort fra Cs og As forklaring om at det aldri har vært betalt renter på fordringen. Mindretallet legger ikke nevneverdig vekt på at Cs forklaring først kom under ankeforhandlingen og på at låneavtalen ikke er fremlagt. Mindretallet konkluderer med at Skatteklagenemnda uriktig la til grunn at det har vært en renteinntekt i 2008, og at det følgelig er grunnlag for å oppheve ligningen på dette punktet.

Flertallet viser til at renteinntekten for 2008 er beregnet til 111 000 kroner og kan ikke se at det er grunnlag for å tilsidesette beløpet eller beregningsmåten. I mangel av opplysninger om avkastningens størrelse, er den beregnet skjønnsmessig i medhold av ligningsloven § 7-1 nr. 1 jf. takseringsreglene for 2008 § 1-2-30.

### **Salget av fritidseiendommen**

I 2007 solgte A [adresse2], seksjon 1 og 2 i Øystre Slidre til Beito Tomteselskap AS. Skjøtet er datert 21. august 2008 og er tinglyst 2. april samme år. Salgssummen er i kontrakten og i kjøtet oppgitt til 12 millioner kroner. Under ligningsbehandlingen ble salgsavtalen forgjebes etterspurt, jf. skattekontorets brev 1. mars og 14. april 2010. Over telefon opplyste A at eiendommen ble brukt som fritidseiendom, og han ønsket ikke å fremlegge salgsavtalen. Skattekontoret la til grunn at salgssummen var 12 millioner kroner, at fritaksbestemmelsen om avhendelse av fritidseiendom ikke gjaldt og at den skattepliktige gevinsten var 10 957 500 kroner, som i sin helhet ble tidfestet til 2008. Bare 6 millioner av salgssummen ble betalt av kjøper i 2008, slik at det ved utgangen av 2008 gjenstod et ubetalt beløp på 6 millioner kroner, som ble ansett som skattepliktig formue. Først i klagen gjorde A gjeldende at salgssummen var 10 millioner kroner, hvorav 4 millioner kroner ikke var skattemodent, samt at eiendommen skulle prosentlignes/fritakslignes som fritidsbolig. Han fremla to tilleggsavtaler til den opprinnelige salgsavtalen. I telefonhenvendelse til skattekontoret 6. juli 2011 fastholdt han anførselene i klagen og opplyste videre at han skulle betale dokumentavgiften, at han hadde brukt eiendommen som fritidsbolig et par ganger i året og at han ikke hadde mottatt noen leie for den, men latt noen bo der gratis. Skatteklagenemnda la i sitt vedtak til grunn at salgssummen var 12 millioner kroner og at hele gevinsten på 10 957 500 kroner var skattepliktig for 2008. Den opprinnelige salgsavtalen

ble fremlagt først senere. Den er datert 1. juli 2007 og har bestemmelse om avtalt salgssum på 12 millioner kroner.

Lagmannsretten bemerker at gevinst ved salg av fast eiendom som hovedregel er skattepliktig kapitalinntekt, jf. skatteloven § 5-1 andre ledd og § 9-2 nr. 1 bokstav a. Unntak fra hovedregelen er gjort i § 9-3 fjerde ledd, som lyder slik:

Gevinst ved realisasjon av fritidsbolig, herunder andel i boligselskap, er unntatt fra skatteplikt når eieren har brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte år før realisasjonen, forutsatt at realisasjonen finner sted eller avtales mer enn fem år etter ervervet og mer enn fem år etter at fritidseiendommen ble tatt i bruk eller ifølge ferdigattest var oppført.

A ervervet eiendommen på tvangssalg i 1993, og har således eid eiendommen i mer enn fem år. Spørsmålet er om vilkåret om brukstid også er oppfylt. Det avgjørende vil være om eiendommen etter en helhetsvurdering fremstår som eierens egen fritidsbolig. Sporadisk utleie tas det normalt ikke hensyn til. Der eiendommen delvis leies ut til fast bolig eller delvis brukes til andre formål, må den ikke miste sitt preg av å være en egentlig fritidsbolig, jf. Ot.prp.nr.4 (1986-1987) punkt 4.6.3 og Zimmer, op. cit. side 242.

Lagmannsretten bemerker at det ikke er avgjørende om eiendommen hadde vært prosentlignet eller fritakslignet. Spørsmålet om fritak for gevinstbeskatning beror på om vilkårene i § 9-3 finnes oppfylt. Ved seksjonering av eiendommen må som utgangspunkt vilkårene være oppfylt for hver enkelt seksjon. Det ble dessuten fra ligningskontorets side tatt et uttrykkelig forbehold overfor A i forbindelse med at eiendommen ble betraktet som prosentlignet fritidseiendom, at eiendommen faktisk ikke ble utleid.

Lagmannsretten er kommet til at A ikke har ført bevis for at han har brukt eiendommen som fritidsbolig i minst fem av de siste åtte år. Allerede for skattekontoret har A gjort gjeldende at han har brukt den som fritidsbolig. For lagmannsretten har han forklart at han «var der en del til å begynne med», men at det i de siste årene før salget var lite på grunn av sykdom i familien. Han forklarte at sønnen F hadde vært der. F, som i dag er 29 år gammel, avga forklaring for lagmannsretten og bekreftet at han hadde vært på eiendommen om lag fem ganger, uten at han husket når, bortsett fra at han var «ungdom og litt eldre». Det er ikke fremlagt dokumentasjon til støtte for disse opplysningene, som etter lagmannsrettens syn er for uklare og for vage til at de kan tillegges avgjørende vekt alene, og forklaringen fra F kom dessuten ikke før under ankeforhandlingen. Tvert imot er det en rekke omstendigheter som taler mot at eiendommen har vært brukt av A.

Det er på det rene at eiendommen har vært utleid. Dette er heller ikke bestridt av A, men det er uklart for lagmannsretten hvilket omfang A mener at utleievirksomheten har hatt i forhold til hans egen bruk. Lagmannsretten legger som tingretten til grunn at A allerede fra kjøpet av eiendommen i 1993 leide ut hele eiendommen til daværende selger, D, som også før overdragelsen hadde drevet utleie. Eiendommen bestod av tre seksjoner. D brukte selv hele seksjon 1 og fremleide ut de to andre. I 1999 solgte A seksjon 3, og den er ikke omfattet av saken her. Samtidig ble seksjon 2 leid ut til ny leietaker, mens D fortsatte å disponere seksjon 1 frem til november 2003, da han måtte tvangsfravike seksjonen. Dette er lagt til grunn i fravikelsessaken,

som ble avgjort ved Eidsivating lagmannsretts kjennelse 29. april 2003. Her anførte A at det var en forutsetning at D skulle leie eiendommen med sikte på videre utleie, men at D selv hadde «okkupert» seksjon 1 siden 1999, og dette la retten til grunn. Lagmannsretten viser videre til opplysninger som fremkommer i Borgarting lagmannsretts dom 5. februar 2007, som gjaldt en tvist mellom A og D, blant annet om betaling av husleie. Der har lagmannsretten referert As forklaring om at hensikten med å kjøpe huset var å leie det ut til D slik at han blant annet fortsatt kunne få inntekter. Lagmannsretten la i dommen til grunn at D disponerte alle tre seksjoner frem til 1999 og seksjon 1 frem til tvangsfravikelsen. Ingen av disse rettsavgjørelsene inneholder opplysninger om at A selv har brukt eiendommen. Lagmannsretten viser også til at D ifølge utskrift fra folkeregisteret er registrert bosatt på adressen fra 1999. Videre viser lagmannsretten til saksframlegg til møte i formannskapet i Øystre Slidre kommune 13. november 2008, som gjaldt avskrivning og foreldelse av krav på årsavgift for vann, avløp og renovasjon for [adresse2], seksjonene 1, 2 og 3 knyttet til årene 2003 og 2004. Det fremgår her at A har motsatt seg kravene blant annet fordi «han ikkje var den rettmessige mottakar på grunn av utleige». Når det gjelder inntektsåret 2001, har A 20. juni 2002 opplyst til ligningskontoret som svar på en etterlysning av utleieskjema at han ikke hadde mottatt inntekter for 2001. Han bestred ikke at eiendommen hadde vært utleid. Utskrift av selvangivelsen for 2003 viser at A har hatt ca. 186 000 kroner i inntekter fra utleie av fast eiendom.

Som tingretten finner heller ikke lagmannsretten det sannsynliggjort at seksjon 2 har vært i bruk av A selv som fritidsbolig i den utstrekning som kreves. Frem til 1999 ble seksjonen videreutleid av D, men dette tidsrommet er uansett utenfor åtteårsperspektivet og er av mindre interesse ved vurderingen av kriteriene etter skatteloven § 9-3 fjerde ledd. Fra sommeren 1999 legger lagmannsretten til grunn at seksjonen ble utleid av A til G. At G har vært leietaker, er ikke bestridt av A. Det fremgår av utskrift fra folkeregisteret at G og familien hans var registrert bosatt på adressen fra 2000. Skatteklagenemnda la til grunn at familien ikke har vært bosatt i Norge siden 2003/2004. Lagmannsretten legger til grunn at familien bebodde seksjon 2 i alle fall til 2003. At heller ikke seksjon 2 var i bruk av A i årene 2003 og 2004, støttes av As opplysninger til kommunen i forbindelse med saken om årsavgiften for vann, avløp og renovasjon som er nevnt ovenfor.

Det er heller ikke sannsynlig at A har brukt noen del av eiendommen som egen fritidsbolig etter 2003. En gjennomgang av As bankutskrifter for 2006-2008 viser at A i denne perioden bare har brukt bankkort på Beitostølen én gang, på en bensinstasjon, hos en pizzaleverandør og på et hotell. Det fremgår av salgsavtalen 1. juli 2007 at kjøperen, J, på det tidspunktet leide deler av eiendommen, hvilket også er bekreftet av J under hans vitneforklaring for lagmannsretten. Hvilken bruk som er gjort av eiendommen etter november 2003, trenger lagmannsretten imidlertid ikke å ta stilling til. Fra november 2003 til A solgte hele eiendommen videre 1. august 2007 gikk det mindre enn fire år, og kravet til fem års brukstid vil uansett ikke kunne tilfredsstilles. Det er tidspunktet for inngåelse av salgsavtalen som regnes som realisasjonstidspunktet, jf. Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett (2009) side 259. Opplysningene om utleie også i årene frem mot realisasjonen i 2007 kaster imidlertid lys over bruken av eiendommen tidligere, og understreker eiendommens karakter av utleieobjekt.

Etter dette er det ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til om eiendommen ved utleie mistet sitt preg av fritidsbolig, idet bruksvilkåret uansett ikke er oppfylt for noen av seksjonene.



Gevinsten ved salget av eiendommen er skattepliktig etter lovens hovedregel, idet vilkårene for skattefritak ikke er oppfylt. Lagmannsretten må så ta stilling til hvilken salgssum som skal legges til grunn ved gevinstbeskatningen.

Lagmannsretten mener - i motsetning til tingretten - at det må legges til grunn at den reelle salgssummen var 12 millioner kroner. Dette er i samsvar med salgsvtalen 1. juli 2007 og med skjøtet 21. januar 2008. Det fremgår videre av den tinglyste sikringsobligasjonen datert 9. mai 2007 at pantkravets størrelse er 12 millioner kroner, som skal tjene «som sikkerhet for den til enhver tid ubetalte del av salgssummen». Det er beregnet og betalt dokumentavgift av et beløp på 12 millioner kroner. Krav om retting av grunnboken og tilbakebetaling av dokumentavgift er ikke fremsatt. Entreprenør Bjørn Ove Bakke har for lagmannsretten forklart at han ble spurt av J om å inngå et samarbeid om utviklingen av eiendommen i forbindelse med at J kjøpte den. Han ble forevist kontrakten og ble fortalt at kjøpesummen var 12 millioner kroner.

På denne bakgrunn finner lagmannsretten at det ikke kan legges noen utslagsgivende vekt på de to tilleggsavtalene som er fremlagt.

Tilleggsavtalen av 27. mars 2008 lyder slik:

På bakgrunn av tidligere inngåtte avtaler datert 1. august 2007 om kjøp av seksjon 1 og 2 i eiendom [adresse2] i Øystre Slidre kommune, er det i dag inngått følgende tilleggsavtale mellom A og Beito Tomteselskap AS:

I følge ovennevnte kontrakt skal A motta fullt oppgjør 14 dager etter at kjøper har mottatt Rammetillatelsen. Denne er ventet tidligst september 2008.

Grunnet sen kommunal saksbehandling er partene enige om at A får utbetalt Kr. 6.000.000,- nå, og Kr. 4.000.000,- ved byggestart. Kr. 6.000.000,- står på Adv. Fagerhaug sin klientkonto og utbetales så snart seksjonene er overskjøtt til Beito Tomteselskap AS og Nordea har fått opprettet sitt rettmessige pant.

Videre beholder Adv. Fagerhaug sikringsobligasjonen med tilhørende urådighet over eiendommen frem til fullt oppgjør har funnet sted og som sikkerhet for rett oppgjør.

Avtalen er undertegnet av A og av J for Beito Tomteselskap. Lagmannsretten er enig med tingretten i at det er en nærliggende tolkning av avtalen isolert sett at den samlede salgssummen er 10 millioner kroner (6 millioner kroner + 4 millioner kroner). Dette er imidlertid ikke den eneste mulige tolkningen. Veid opp mot hovedavtalen, skjøtet, sikringsobligasjonen og Bakkes forklaring er denne tilleggsavtalen imidlertid ikke tilstrekkelig til å rokke ved en salgssum på 12 millioner kroner.

Den udaterte tilleggsavtalen er håndskrevet av A og lyder slik:

Kjøpesummen for [adresse2] seksjon 1 og 2 reduseres med 1 930 000 kroner p.g.a. uforutsette ekstraomkostninger.

Dokumentet bærer to signaturer. Den ene er As. Den andre er for Beito Tomteselskap AS «iflg. fullmakt» og er ikke mulig å lese. Ifølge A skal den tilhøre en svensk person som hjalp Beito Tomteselskap med økonomiske spørsmål, men A har ikke kunnet navngi personen. A har heller ikke kunnet gi noen forklaring på hvordan beløpet på 1 930 000 kroner er fremkommet. Reduksjonen i kjøpesummen er begrunnet med «uforutsette ekstraomkostninger», hvilket er noe annet enn begrunnelsen for arrangementet i den andre tilleggsavtalen. Dokumentets åpenbare svakheter gjør at lagmannsretten ikke legger noen vekt på det, og dokumentet bidrar etter lagmannsrettens syn også til å svekke den andre tilleggsavtalen.

Forklaringene fra A og J om at den reelle kjøpesummen var 10 millioner kroner, som ble satt til 12 millioner kroner på papiret av hensyn til en forkjøpsrett som skulle tilligge D, kan heller ikke føre til noe annet resultat. Anførselen ble fremsatt på et sent tidspunkt, er uklar og vag og er ikke underbygget av andre opplysninger eller dokumentasjon ut over tilleggsavtalene. Det er heller ikke holdepunkter i regnskapene til Beito Tomteselskap at kjøpesummen var en annen enn 12 millioner kroner. Lagmannsretten finner det for øvrig påfallende at hovedavtalen av 1. juli 2007 ikke ble fremlagt før ligningsbehandlingen var avsluttet.

Det er således heller ikke grunnlag for å oppheve ligningen på dette punktet.

Lagmannsretten skal så ta stilling til tidfestingen av gevinsten ved salget av eiendommen. Hovedregelen om tidfesting er realisasjonsprinsippet, som følger av skatteloven § 14-2 første ledd, som lyder slik:

Med mindre annet er bestemt, skal en fordel tas til inntekt i det året da fordelene tilflyter skattyteren. Fordeler som innvinnes ved overføring fra andre, tas til inntekt når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen.

Som det fremgår over, har lagmannsretten ikke lagt vesentlig vekt på noen av tilleggsavtalene, heller ikke den daterte tilleggsavtalen med bestemmelser om utsatt betaling av deler av kjøpesummen. Lagmannsretten har tatt utgangspunkt i den opprinnelige salgsavtalen, der det fremgår av siste avsnitt i punkt 1 at restkjøpesummen (12 millioner kroner med fradrag for et å konto beløp på 500 000 kroner) «må være innbetalt innen avtalt overtakelsestidspunkt». Overtakelsestidspunktet er i avtalens punkt 3 satt til 15. august 2007. Det følger imidlertid av punkt 11 bokstav b at restkjøpesummen likevel ikke forfaller til betaling før 14 dager etter at kjøperen har fått rammetillatelse til å bygge minst 12 nye boenheter på eiendommen. Det er på det rene at slik rammetillatelse fortsatt ikke er gitt, men det er heller ikke søkt om det. Spørsmålet er om denne kontraktsbestemmelsen medfører at tidfestingen må utskytes for deler av gevinsten. Det er på det rene at 6 millioner kroner av kjøpesummen ble betalt i 2008.

Betalingsstrøm og forfallstidspunkt er i utgangspunktet uten betydning, jf. Ot.prp.nr.35 (1990-1991) punkt 34, merknad til dagjeldende skattelov § 41. Hvor kravet bygger på en gjensidig bebyrdende avtale, vil skattyteren som utgangspunkt ha oppnådd en ubetinget rett til ytelsen fra medkontrahenten når han har prestert sin egen ytelse. Det har ingen betydning for tidfestingen om det avtales betaling over flere år, e.l., jf. Zimmer, op. cit. side 312. Lagmannsretten legger til grunn at bestemmelsen i den opprinnelige avtalen punkt 11 bokstav b ikke er å forstå som et vilkår for gjennomføringen av avtalen, men som en bestemmelse om utsatt betaling (kreditt) for kjøperen. Det var opp til Beito Tomteselskap å søke om tillatelse, og det er opplyst at noen

søknad ennå ikke er inngitt. Det må da være tidspunktet for overføringen av rådigheten over eiendommen, det vil si utstedelsen av skjøtet, som må være det avgjørende i vårt tilfelle. Da presterte A sin ytelse, og fikk et ubetinget krav mot Beito Tomteselskap AS på den avtalte kjøpesummen.

Lagmannsretten er etter dette kommet til at A må anses for å ha fått en ubetinget rett til utbetaling av hele salgssummen i 2008, slik som lagt til grunn ved ligningen.

### **Frist for omgjøring**

A har anført at fristen for omgjøring i ligningsloven § 9-6 tredje ledd bokstav a er oversittet. Bestemmelsen slår fast at fristen for endring av ligningen til skattyters ugunst er to år etter inntektsåret når skattyter «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». Det er uklart for lagmannsretten om anførselen gjelder begge vedtakene, og om den gjelder hele eller deler av vedtakene. Under enhver omstendighet finner lagmannsretten det klart at toårsfristen i tredje ledd bokstav a ikke kommer til anvendelse, fordi A har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Når det gjelder inntektsbeskatningen av A personlig viser lagmannsretten til at A ikke på noe tidspunkt oppga næringsinntekt. For [firma1] AS ble det ikke innsendt næringsoppgaver for 2005. For [firma4] Limited ble det ikke sendt næringsoppgaver i 2006, 2007 eller 2008. Når det gjelder merverdiavgiften, vises til at omsetningsoppgaver ikke er innsendt etter 2. termin 2005. For så vidt gjelder beskatningen av realisasjonsutbyttet fra [firma1] AS, har A ikke gitt opplysninger om grunnlaget for sin innberetning, om det som faktisk ble stilt til hans disposisjon eller om at fradragene var basert på en annen eierbrøk enn aksjefordelingen. Når det gjelder gevinstbeskatningen av hytteeiendommen og beskatning av renteinntektene tilknyttet fordringen på C, viser lagmannsretten til at A leverte sin selvangivelse ved stille aksept uten å opplyse om salget av eiendommen eller fordringen, til tross for at verken salget eller fordringen var oppført i den ferdigutfylte selvangivelsen.

Når det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, gjelder hovedregelen i § 9-6 første ledd, som slår fast at endring av ligningen ikke kan tas opp mer enn ti år etter inntektsåret. Ikke for noen del av vedtakene er tiårsregelen til hinder for omgjøring.

### **Avslutning. Sakskostnader**

Etter dette må hovedanken forkastes. Den avledede anken har ført frem.

Staten har fått medhold fullt ut og har vunnet ankesaken, jf. tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. Ved vurderingen av sakskostnadsspørsmålet skal ankene vurderes under ett, jf. tvisteloven § 20-2 andre ledd andre punktum og Schei m.fl., Tvisteloven kommentarutgave (2013) side 700. I samsvar med hovedregelen i første ledd pålegges A å erstatte staten dens kostnader for lagmannsretten. Etter lagmannsrettens syn foreligger det ikke tungtveiende grunner som gjør det rimelig å gjøre unntak fra erstatningsplikten etter tredje ledd. Staten har innlevert kostnadsoppgave på til sammen 163 700 kroner, hvorav 153 700 kroner er salær og 10 000 kroner er kopieringsutgifter. A har innvendt at salæret er høyt sammenlignet med statens kostnadsoppgave for tingretten. Lagmannsretten er kommet til at salæret som er krevd, må anses som rimelig og nødvendig, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Ved vurderingen har retten blant annet lagt vekt på at ankeforhandling har vært berammet og utsatt to ganger uten at dette skyldes

forhold på statens side, noe som må ha medført ekstra arbeid. I tillegg har A fremsatt nye anførsler under saksforberedelsen for lagmannsretten. Oppgaven legges til grunn. I tillegg kommer rettsgebyret for den avledede anken, som utgjør 20 640 kroner.

Ved avgjørelsen av sakskostnadene for tingretten skal lagmannsretten legge sitt resultat til grunn, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Lagmannsretten er kommet til at det heller ikke for tingretten foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta A for erstatningsansvaret. I samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og andre ledd pålegges A å erstatte statens sakskostnader også for tingretten. For tingretten krevde staten 52 086 kroner til dekning av sakskostnader, hvorav 50 400 kroner var salær og resten var kopieringsutgifter. Kostnadene legges til grunn som rimelige og nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.

Dommen er avsagt med dissens i spørsmålet om fordringen på C var rentebærende, og er for øvrig enstemmig.

### *Domsslutning*

*I hovedanken:*

*Anken forkastes.*

*I den avledede anken:*

*Staten ved Skatt øst frifinnes.*

*I begge anker:*

- 1. I sakskostnader for lagmannsretten betaler A 184 340 – etthundreogåttifiretusentrehundreogførti - kroner til staten ved Skatt øst innen to uker fra forkynnelsen av denne dommen.*
- 2. I sakskostnader for tingretten betaler A 52 086 - femtitotusenogåttiseks - kroner til staten ved Skatt øst innen to uker fra forkynnelsen av denne dommen.*

## **SKN 16-002 Aksjer/opsjoner - fordel vunnet ved arbeid**

**Lovstoff:** Skatteloven (1911) § 42

**Gulathing lagmannsrett:** Dom av 19. januar 2016, **sak nr.:** LG-2014-191827

**Dommere:** Lagdommer Rannveig Sjøvoll, lagdommer Torstein Frantzen, lagdommer Gro Berge. **Saksgang:** Bergen tingrett TBERG-2012-208152 - Gulating lagmannsrett LG-2014-191827 (14-191827ASD-GULA/AVD1).

**Parter:** Anke og avledet anke: A (advokatfullmektig Jana Katarina Johnsen, advokat Hugo Pedersen Matre) mot Skatt Vest (advokat Arne Haavind).

**Sammendrag:** Saken gjaldt skatteplikt og tilordning av inntekt i form av fordeler innvunnet ved aksje- og opsjonshandel, samt ileggelse av tilleggsatt. Spørsmålet var blant annet om kjøp av aksjer til underkurs var et resultat av at skattyter utførte arbeid for selger, og om fordelene dermed skulle skattlegges som arbeidsinntekt hos skattyter personlig. Lagmannsretten tilordnet skattyter inntekten personlig, og ikke hans heleide aksjeselskap som formelt hadde ervervet verdipapirene. Lagmannsretten la til grunn at vilkårene for å ilegge forhøyet tilleggsatt i utgangspunktet var til stede, men på grunn av lang saksbehandlingstid ble tilleggsatt satt til 30 prosent.

Saken gjelder ligningen for inntektsårene 1996, 1997 og 2000 for A, nærmere bestemt spørsmål om skatteplikt og tilordning av inntekt ved erverv av aksjer til underkurs, samt salg av opsjoner i det børsnoterte selskapet DNO ASA.

Spørsmålet retten skal ta stilling til er om Skatt vest sitt vedtak av 28. juni 2012 - som bl a gjelder disse årene - er gyldig, eller skal oppheves, og om det er grunnlag for tilleggsatt.

Saken har tidligere vært behandlet av Bergen tingrett, som har gitt slik fremstilling av sakens bakgrunn:

«Saken gjelder holdbarheten av skattekontorets to endringsvedtak av henholdsvis 28. juni 2012 vedrørende A og 29. juni 2012 vedrørende hans heleide selskap Onyx AS. Stevning er tatt ut av A og Onyx AS. Increased Oil Recovery AS har meldt seg som partshjelper for saksøkerne.

28. juni 2012 fattet Skatt vest (skattekontoret) vedtak med følgende slutning vedrørende A:

«Inntekt

Personinntekt og alminnelig inntekt for inntektsåret 1996 øker med kr 900.000.

Personinntekt og alminnelig inntekt for inntektsåret 1997 øker med kr 270.000.

Alminnelig inntekt for inntektsåret 1998 øker med kr 40.836.

Alminnelig inntekt for inntektsåret 1999 øker med kr 184.815.

Personinntekt for inntektsåret 2000 øker med kr 1.702.350 og alminnelig inntekt for inntektsåret 2000 øker med kr 1.980.136 (1.702.350 + 277.786).

Tilleggsatt

Det ilegges 30 % tilleggsatt for inntektsåret 1996 på den skatt som faller på uoppgitt personinntekt og alminnelig inntekt på kr 900.000.

Det ilegges 30 % tilleggsatt for inntektsåret 1997 på den skatt som faller på uoppgitt personinntekt og alminnelig inntekt på kr 270.000.

Det ilegges 30 % tilleggsatt for inntektsåret 2000 på den skatt som faller på uoppgitt personinntekt og alminnelig inntekt på kr 1.702.350.»

Hva vedtaket gjaldt er beskrevet innledningsvis i ligningsvedtaket for A under overskriften «Saken gjelder»:

«Saken gjelder endring av skattyters ligning for årene 1996 - 2003 vedrørende flere ulike forhold. For 1996 og 1997 gjelder saken om skattyter har fått kjøpe aksjer i DNO til underkurs og om underkursen er skattepliktig. For inntektsårene 1998, 1999 og 2000 gjelder saken om skattyter skal beskattes for aksjegevinster i DNO som ikke er oppgitt til beskatning. For inntektsåret 2000 gjelder saken også om skattyter skal beskattes for gevinst ved salg av opsjoner i DNO. I tillegg gjelder saken endring av skattyters formue for inntektsårene 1998 - 2003».

Saksøkerne har krevd overprøving av ligningsårene 1996 og 1997 i forhold til om A har kjøpt aksjer i Det norske oljeselskap ASA (DNO) til underkurs og om underkursen er skattepliktig. I de aktuelle ligningsår var DNO ASA kontrollert av B. For 1996 er personinntekt og alminnelig inntekt med grunnlag i dette økt med kr 900.000,- og for inntektsåret 1997 er økningen 270 000,-. Søksmålet gjelder også riktigheten av å øke As personinntekt i ligningsåret 2000 med kr 1.702.350,- som følge av gevinst ved salg av opsjoner i DNO. For de samme poster er det ilagt tilleggsatt med 30 %. Skattevedtaket mot A omfatter også økt alminnelig inntekt for inntektsåret 1998, 1999 og 2000 for aksjegevinster som ikke er oppgitt til beskatning, og denne delen av vedtaket er ikke brakt inn for rettslig prøving. Når det gjelder punktet om endring av skatteyters formue, som er nevnt i innledningen til vedtaket, så kom skattekontoret til at det kunne unnlates.

Skattevedtaket legger til grunn at A kjøpte 100 000 aksjer i DNO fra Bernhard [Larsen] Holding AS 22. november 1996 til kr 5 per aksje. Aksjekursen var da kr 14 per aksje og vedtaket legger til grunn at hele differansen mellom børskurs og salgskurs, kr 900.000,-, representerer en «fordel» etter skatteloven av 1911 § 42. A hevder at aksjene ble kjøpt i mai/juni, og at de således ikke er kjøpt til underkurs.

Onyx AS kjøpte 20 000 aksjer i DNO fra Independent Oilfield Rentals LTD i 1997 for kr 20 per aksje. Independent Oilfield Rentals var hjemmehørende på Jersey. B var aksjonær og den som for dette salget av aksjer til Onyx AS. Skattekontoret har lagt til grunn at aksjene ble kjøpt av A 8. september 1997, da aksjekursen var kr 33,50, mens skatteyter har anført at aksjene var kjøpt tidligere da kursen var lavere, og at aksjene ikke ble kjøpt til underkurs. Skattekontoret har beregnet økt inntekt på samme måte som for aksjekjøpet i 1996, og personinntekt og alminnelig inntekt for 1997 ble derfor økt med kr 270.000,-.

Onyx AS ervervet 28. mai 1998 en opsjon fra Petrolia Drilling AS på kjøp av 150 000 aksjer i DNO. Osjonen ble solgt til Bernhard Larsen Holding AS for 1 702 350,- 28. januar 2000. Petrolia Drilling ble 100 % indirekte eid av B. Hele gevinsten er i endringsvedtaket ført opp som økt personinntekt for A for ligningsåret 2000.

I de aktuelle ligningsår var A ansatt i Statoil. Her var han ansatt fra 1. oktober 1979 til 30. juni 2002. I Statoil har han hatt stilling som petroliumsingeniør, senioringeniør, overingeniør og sjefsingeniør. Onyx AS ble stiftet 20. oktober 1996, og alle aksjene i selskapet er eid av A. Selskapet ble opprinnelig stiftet for å legge inn undervisningsinntekter for A. Selskapet har også hatt en del kjøp og salg av aksjer - hovedsakelig DNO aksjer. Fra 2002 hadde selskapet hovedsakelig oppdrag fra DNO. A har fra 2002 vært ansatt hos selskapet Bergen Underwater Services AS (BUS AS). BUS AS er et selskap hovedsakelig eid av Bernhard Larsen Holding AS, som igjen er eid av nær familie til B. Fra 2002 ble A leid ut fra BUS AS til Onyx AS, og Onyx fakturerte DNO for det arbeid A utførte.

Hovedspørsmålet i saken er hvorvidt Onyx AS sitt erverv av 100 000 (1996) og 20 000 (1997) DNO aksjer, samt opsjon på 150 000 DNO aksjer (innløst 2000), skal beskattes som fordel vunnet ved arbeid for A.

For Onyx AS leder fordelsbeskatningen av A til reduksjon av selskapets inntekt. Inngangsverdien på selskapets aksjer forhøyes tilsvarende fordelsbeskatningen av A, og gevinsten ved opsjonssalg tilordnes A istedenfor selskapet. Endringen i Onyx AS sin ligning er en refleks av endringene for A.

Stevning for rettslig overprøving av fylkesskattekontorets vedtak av 28. juni 2012 for A, og 29. juni 2012 for Onyx AS, ble tatt ut for Bergen tingrett 28. desember 2012 innen seksmånedersfristen i ligningslovens § 11-1 nr. 2.»

Bergen tingrett avsa 8. juli 2014 dom med slik domsslutning:

1. Tilleggsskatten for 1996, 1997 og 2000 fastsatt i Skattekontorets vedtak av 28. juni 2012 for A faller bort. For øvrig frifinnes staten v/Skatt vest.
2. Hver av partene dekker egne sakskostnader.

A har i rett tid anket dommen. Anken gjelder bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen hva gjelder opprettholdelsen av inntektsbeskatningen, samt sakskostnadsavgjørelsen. Staten ved Skatt vest tok til motmæle og påsto anken forkastet, men erklærte samtidig avledet anke for så vidt gjelder tingrettens opphevelse av den ilagte tilleggsskatten.

Ankeforhandling ble avholdt over seks rettsdager i Gulating lagmannsrett i Bergen i tiden 7. til 14. desember 2015. Ankende part møtte med sin prosessfullmektig, advokat Hugo Pedersen Matre, og rettslig medhjelper, advokatfullmektig Jana Johnsen, og ga forklaring. B møtte med samme prosessfullmektig for partshjelper, Increased Oil Recovery AS, og ga vitneforklaring. Ankemotparten var representert ved prosessfullmektig, advokat Arne Haavind, og avdelingsdirektør Ketil Sørvig, samt senior skattejurist Nils Petter Aastvedt. I tillegg fikk vitnet Erling Kristensen, fikk adgang til å følge hele forhandlingen i medhold av tvisteloven § 24-6

annet ledd. Lagmannsretten fikk forklaring fra tre vitner, i tillegg til B, og det ble foretatt slik dokumentasjon som rettsboken viser.

Saken står i hovedsak i samme stilling for lagmannsretten som for tingretten. Partene hadde ikke merknader til tingrettens saksfremstilling, som også legges til grunn for lagmannsrettens behandling.

**Ankende parts påstandsgrunnlag:**

Det vises til skatteloven 1911 § 42 og § 55 og skatteloven § 5-1 og § 12-2, som oppstiller skatteplikt for fordel vunnet ved arbeid, og anføres at A (A) ikke har utført arbeid. Med henvisning til juridisk litteratur anføres at arbeid er personlig innsats eller tjeneste med økonomisk karakter, og at det trekkes en grense mot fritidssysler og lignende. Vanligvis foreligger en tjeneste- eller oppdragsavtale som grunnlag for et arbeidsforhold. Partenes avtale danner utgangspunktet for vurderingen av om det foreligger arbeid, og det kan ikke presumeres at arbeidskraft er brukt som byttmiddel mot en fordel. Dersom det foreligger flerdelt aktivitet med både inntektsrelaterte og ikke-inntektsrelaterte formål, er det spørsmål om hva som har vært det dominerende motiv for avtaleinngåelsen. I dette tilfellet har det forretningsmessige ikke vært dominerende.

Det følger av skatteloven 1911 § 42 og § 55, samt skatteloven 1999 § 5-1, § 5-10 og § 12-2 at det må foreligge en fordel for at det skal foreligge skattepliktig arbeidsinntekt, og forholdene på innvinningstidspunktet er avgjørende for vurderingen av skatteplikt. A bestrider at det her foreligger en fordel, idet verken erverv av 100.000 DNO-aksjer i 1996 og 20.000 DNO-aksjer i 1997, eller erverv av opsjonen på 150.000 DNO-aksjer i 1999 har skjedd til favørpris. Ervervstidspunktet er avgjørende, og utgangspunktet er at det er det tidspunkt bindende avtale ble inngått. Muntlig avtale er bindende og det er ikke rettslig grunnlag for å kreve skriftlighet i sammensatte avtaleforhold. A gjør gjeldende at det ble inngått muntlig avtale i mai/juni 1996 for 1996-transaksjonen, og for 1997-transaksjonen i slutten av august 1997.

Det er heller ikke saklig sammenheng mellom det påståtte arbeidet og den påståtte fordel. Det rettslige utgangspunkt er at arbeidet/virksomheten må ha gitt foranledning til ervervet av fordel. Det avgjørende kriterium er om det foreligger en så nær sammenheng mellom det arbeid som er ytet og den fordel som er oppnådd at det er naturlig å se på den som «vunnet» ved arbeid. Men verken avtalen med Bernhard Larsen/ Bernh. Larsen Holding AS (BLH) i 1996 eller avtalen med Independent Oilfield Rentals (IORL) Ltd i 1997 og avtalen med Petroleum Drilling AS (PDA) i 1999 har sammenheng med det arbeid A påstås å ha utført. En eventuell favørpris kan uansett ikke beskattes som fordel vunnet ved arbeid for A, idet det er Onyx som er avtaleparten i transaksjonen.

Det påståtte arbeid har heller ikke gitt foranledning til erverv av aksjer og opsjoner, og det foreligger heller ingen påregnelig fordel i dette tilfellet. Kobling mellom påstått aktivitet og den skattlagte fordel er derimot mindre sannsynlig, og upåregnelig. For 1996- transaksjonen vises til at den påstås å gjelde arbeid i forbindelse med forretningsplan for Independent Oil Recovery (IOR). Men det ble aldri laget noen forretningsplan for dette selskapet og prosjektet ble raskt skrinlagt til fordel for oppkjøp av DNO. De håndskrevne notatene fra desember 1995 gir bare oversikt over mulige kontakter, mens faksen til A, som er uten faksnummer og sendekvittering,



trolig heller ikke er sendt. Skattekontoret la vekt på at Helge Eide, i politiavhør, har betegnet A som «sparring partner», men politiavhøret av Eide er misvisende, og gjaldt en annen sak. Det kan ikke legges vekt på at A har gjort notater på baksiden av et brev fra ligningskontoret, da dette var basert på samtale med revisor etter det aktuelle inntektsåret, og etter at A hadde fått brevet fra ligningskontoret.

For så vidt gjelder Statoils granskning av A, er denne begrenset til Statoils etiske regelverk for eksterne oppdrag, og den bekrefter ellers As omtale av hendelsesforløpet.

A arbeidet heller ikke i forbindelse med B (B) sitt oppkjøp av DNO, og samtlige vitner har fremholdt at A ikke var involvert i dette. At han var med til Aberdeen indikerer heller ikke at han arbeidet med DNO/Heather-prosjektet i 1996/1997. Aksjene er for øvrig kjøpt fra BLH, og det er ikke sammenheng mellom den påståtte arbeidsgiver og selger av aksjene. Det er heller ikke påregnelig at BLH skulle gi A en fordel for påstått arbeid for B eller selskaper han direkte og/eller indirekte har eierinteresser i.

Med hensyn til 1997-transaksjonen - erverv av 20.000 aksjer - konkluderte skattekontoret med at det var sannsynlig at styrebeslutningen i DNO og det etterfølgende aksjesalget til underkurs var bakgrunnen for at A også fikk kjøpe disse aksjene til underkurs. De påståtte bevis knyttet til 1996 påstås relatert til DNO/Heather-prosjektet, men A var ikke involvert i dette. Ervervet var derimot et ordinært aksjekjøp i et volatilt marked, der Asia-krisen ga en negativ trend og man forventet kursnedgang, men antakeligvis ikke under ervervspris. Konklusjonen er at ervervet ikke har sammenheng med arbeid, og at det ikke er påregnelig kobling mellom påstått aktivitet og beskattet fordel.

Med hensyn til 1999-transaksjonen - opsjon på 150.000 aksjer - legges det i endringsvedtaket til grunn det samme arbeid som for 1996, eller med andre ord at opsjonen erverves 3-4 år etter det påståtte arbeid. Men det var ikke påregnelig for A at han skulle motta en fordel fra PDA for påstått bidrag med kunnskap og råd til selskaper B har direkte eller indirekte eierinteresser i.

Videre vises til at det er Onyx som er avtalepart og som eventuelt har oppnådd de påståtte fordeler. A bestrider at inntektene kan tilordnes han. Avtalene er bindende for Onyx, som er et selvstendig skattesubjekt. Investeringene er også gjort for Onyx' regning og risiko. Onyx kunne pådra seg forpliktelser i sitt navn før selskapet var registrert. Forpliktelser kan også pådras i fremtidige selskaps navn, før stiftelsen av selskapet, dersom det er avtalt med kreditorene og aksjelovens regler følges.

A bestrider at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt, jf ligningsloven §§ 10-2 følgende. Det vises til at ileggelse av ordinær tilleggsskatt krever kvalifisert sannsynlighetsovervekt, mens ileggelse av forhøyet tilleggsskatt krever bevis utover enhver rimelig tvil. Ligningsmyndighetene har bevisbyrden og bevisvurderingen skal skje per domstidspunktet. Det er et alminnelig prinsipp at det ved tolkning av faktum i en sak om tilleggsskatt må tas særlig hensyn til at tilleggsskatt er straff. Det bestrides at beviskravet er oppfylt i saken her. Videre anføres at det foreligger unnskyldelige forhold som tilsier at tilleggsskatten bortfaller. A kunne verken forutse at den uformelle kontakten skulle bli å anse som arbeid, eller at kontakten han hadde i kraft av sin stilling, skulle medføre arbeid for de han profilerte Statoil overfor. Dessuten er skattekontorets tolkninger så særegne at en slik utvikling ikke kunne forutses. A betraktet ikke det å snakke med

sin gode venn B som arbeid, og tilleggsskatt vil i et slikt tilfelle medføre et urimelig resultat. Det skal ikke ilegges tilleggsskatt dersom skatteyters villfarelse var unnskyldelig, og forsett er uansett ikke aktuelt dersom A var i faktisk villfarelse. Unnskyldelige forhold tilsier ellers at tilleggsskatten halveres.

Brudd på EMK i form av lang saksbehandlingstid tilsier også at tilleggsskatten bortfaller. Det vises til at staten har erkjent at det foreligger brudd på EMK. Dette må kompenseres med et effektivt rettsmiddel. Det anføres saksbehandlingstiden har vært 11 år, og at fristen løper fra det tidspunkt ileggelse av tilleggsskatt er en nærliggende og aktuell mulighet. I denne sak må fristen løpe fra 10. juni 2004, da skattemyndighetene hadde de opplysninger som var nødvendige for å vurdere om tilleggsskatt kunne bli ilagt, eventuelt fra 5. januar 2005, da underretning til politiet ble sendt. Saken her lå ubehandlet hos skattekontoret fra 5. januar 2005 til den ble henlagt hos politiet 6. mars 2006, og i over 5 måneder i 2006, samtidig som den synes å ha vært uprioritert i perioden november 2008 til desember 2009. Saksbehandlingstiden for domstolen har også vært lang. Det vises til at stevning ble innsendt 28. desember 2012, mens behandlingen i lagmannsretten først skjer i desember 2015. Det anføres at krenkelsen av kravet til rimelig tid tilsier at tilleggsskatten bortfaller i sin helhet.

A gjør videre gjeldende at skattevedtaket er beheftet med en rekke saksbehandlingsfeil. Han anfører for det første at det foreligger brudd på likhetsprinsippet og viser til at andre har ervervet aksjer i DNO uten å ha blitt beskattet. Det foreligger således en usaklig forskjellsbehandling som i seg selv medfører at ligningen må oppheves som ugyldig.

Videre anføres at det foreligger klanderverdig passivitet som også må lede til at adgangen til å foreta endringsligning må anses bortfalt.

Dessuten gjør A gjeldende at det er brukt ulovlige bevis. Det vises til at samarbeid mellom politi og skattekontor skal skje innenfor de to etaters rammer, og at taushetsbelagte opplysninger ikke kan utleveres fritt mellom offentlige etater. Dokumentinnsyn skjer heller ikke automatisk, men må begjæres. Dersom bevismaterialet som ligger til grunn for endringsligningen er innhentet og anvendt på ulovlig måte, må ligningsvedtakene oppheves. Etter EMK artikkel 8 er utlevering av taushetsbelagte opplysninger også et inngrep i den enkeltes privatliv, og det stilles krav til hjemmel.

A gjør også gjeldende at det er benyttet uriktige beviskrav, idet skattekontoret har fremsatt påstander om sterkt stigmatiserende forhold, som medfører at beviskravet skjerpes. Det vises her til at A både er beskyldt for å snakke usant og for bevisst skatteunndragelse. Videre er det sendt underretning til politiet om mulig korrupsjon. Skattekontoret har lagt frem nye dokumenter fra granskning i Statoil, men domstolen kan ikke bygge på opplysninger som ikke inngår i vedtaket, eller opptre som ligningsorgan.

### **Ankende parts påstand:**

#### For så vidt angår anken:

1. Skattekontorets vedtak 28. juni 2012 for A oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at det ikke er grunnlag for å beskatte kapitalinntekter som følge av aksjesalg eller opsjonsavtale som arbeidsinntekt.

2. Staten v/ Skatt vest pålegges å erstatte ankende parts og partshjelpers saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

For så vidt angår den avledede anken:

1. Den avledede anken forkastes.
2. Staten v/ Skatt vest pålegges å erstatte ankemotpartens og partshjelpers saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

### **Ankemotpartens påstandsgrunnlag:**

Skattekontorets vedtak er ikke beheftet med feil som kan medføre opphevelse, verken med hensyn til saksbehandling, bevisbedømmelse eller rettsanvendelse.

Det vises til at retten, etter ligningsloven § 8-1 nr. 1 første punktum, skal prøve om det faktum skattekontoret har bygget sitt vedtak på, det som på vedtakstidspunktet fremsto som det mest sannsynlige. Etter ligningsloven § 4-1 er det først og fremst skattyter som har plikt til å fremskaffe de faktiske opplysninger ligningsmyndighetene skal bygge vedtaket på. Det innebærer at risikoen for feil vedtak på grunn av feile opplysninger også påhviler skatteyter. Med hensyn til tilleggsskatten har retten full prøvingsadgang for så vidt gjelder alle sider av denne del av vedtaket. Vedtaket skal prøves i lys av faktumsituasjonen under hoved-/ankeforhandlingen. Retten har ellers full prøvingsadgang for alle sider av skattemyndighetenes saksbehandling.

Når det gjelder de materielle spørsmål som her skal prøves, må det tas utgangspunkt i at A, i de år saken gjelder, hadde en betydelig teknologisk kompetanse. Det fremgår av vedtaket at skattekontoret ikke var i tvil om at A med sin kompetanse har bidratt i favør av B og/eller selskap han har direkte eller indirekte eierinteresser i, og at disse bidrag har foranlediget de tre verdipapirererverv som saken gjelder. Det er videre lagt til grunn at disse ervervene har medført fordeler for A, og at fordelene har fremstått som påregnelige for ham. Spørsmålet er om det var forsvarlig av skattekontoret å legge til grunn at det var alminnelig sannsynlighetsovervekt for at A oppnådde en fordel ved ervervet av 100.000 DNO-aksjer fra BLH i 1996, for kr 5,- pr. aksje. Hvorvidt prisen på kr 5,- per aksje var en fordel beror på børskursen på ervervstidspunktet, som derfor har avgjørende betydning for fordelsspørsmålet.

Staten anfører at 22. november 1996 er det mest sannsynlige ervervstidspunktet, da det ikke er skriftlige spor av tidligere ervervstidspunkt. Onyx var heller ikke stiftet i mai/juni 1996, som ifølge A var ervervstidspunktet. Så vel faktura til Onyx som overføringsordre fra BLH er datert 22. november 1996. Det er ingen indikasjoner på at selger ikke hadde full råderett over aksjene frem til nevnte dato, som også er oppgitt som ervervsdato i Onyx' selvangivelse for dette året. Børskursen 22. november 1996 var kr 14,-, og skattekontoret mener grunn at aksjene ble ervervet med en rabatt på kr 9,- pr. aksje, og at samlet fordel utgjorde kr 900.000,-. Det er alminnelig sannsynlighetsovervekt for at fordelene var foranlediget av en arbeidsinnsats fra As side, og at den var påregnelig for A. Det vises til politiavhør av Helge Eide av 19. oktober 2006, om arbeidsmøter for å utvikle en strategiplan for IOR. Videre vises til en rekke dokumenter, herunder en håndskrevet «schedule», håndskrevne notater fra oktober og desember 1995, telefakser datert 7. desember 1995, samt brev til og fra DNO ASA. Dernest vises til at As kompetanse var etterspurt av B/DNO både før og etter at A avsluttet sitt arbeidsforhold i Statoil. Det anføres at skattekontoret og tingrettens vurdering og konklusjon på dette punkt er fullt ut holdbare.

For så vidt gjelder erverv av 20.000 DNO-aksjer i 1997 var det forsvarlig av skattekontoret å legge til grunn at det var alminnelig sannsynlighetsovervekt for at A da oppnådde en fordel. Kjøpesummen var kr 20,- pr. aksje. Spørsmålet om det var en fordel beror på om dette var børskurs på ervervstidspunktet, som derfor er avgjørende for fordelsspørsmålet. Staten anfører at 8. september 1997 er det mest sannsynlige ervervstidspunktet og viser til en del momenter som underbygger dette, nemlig at det ikke er skriftlige spor av tidligere ervervstidspunkt, samtidig som det foreligger faktura av 8. september 1997 fra IORL, Jersey for salg av 20.000 aksjer a kr 20,-. Aksjene ble også overført til Onyx sin VPS konto 17. september 1997, og betalt 6. november samme år. Børskursen per 8. september 1997 var kr 33,50. I skattevedtaket ble det lagt til grunn at aksjene var ervervet med en rabatt på kr 13,50 pr. aksje og at fordelene samlet var kr 270.000,-. Også på dette punkt anføres at skattekontoret og tingrettens vurdering og konklusjon er fullt ut holdbare.

Staten gjør også gjeldende at fordelene var foranlediget av arbeidsinnsats fra As side, og at den var påregnelig for ham.

Med hensyn til erverv i 1999 og etterfølgende salg av 150.000 opsjoner på DNO-aksjer i 2000, anføres at A oppnådde en fordel ved dette. Det vises til at opsjonene ble ervervet vederlagsfritt fra PDA 28. mai 1999 og solgt til Bernh. Larsen Trading & Services AS 28. januar 2000 for kr 1.702.350,-. Staten anfører at opsjonene hadde en verdi ved ervervet og at det er momenter som taler i favør av at A da oppnådde en fordel. For det første vises til referat fra styret i DNO 20. april 1999 og brev av samme dato fra DNO til B vedrørende tildeling av 1 million aksjeopsjoner. Videre vises til børsmelding om at B har overført 1 million aksjeopsjoner i DNO til selskaper som ikke var kontrollert av ham. Av disse ble 150.000 overført til Onyx, 350.000 til BLH og 500.000 til IOR, alt via PDA, men BLH og IOR innløste opsjonene samme dag. Staten viser også til at «call-klausulen», som er påheftet avtalen mellom PDA og Onyx, og som innebar en betydelig «nedside», verken er omtalt i intervjuet med A under Statoil-granskningen eller nevnt i åpningskonferansen med fylkesskattekontoret 10. september 2004 i forbindelse med gjennomgang av saken med A og hans advokat, Leif Drillestad. Det tyder på at A heller ikke oppfattet at det lå noen nedside i denne avtalen. Staten anfører at fordelene var foranlediget av arbeidsinnsats fra As side, og at den var påregnelig for ham. Det vises her til endelig referat fra åpningskonferansen 10. september 2004, brev av 16. mai 2001 fra Bergen Ligningskontor til Onyx AS med håndskrevet notat på baksiden, håndskrevet telefaks til As revisor, samt intervju med A under Statoil-granskningen. Staten gjør gjeldende at fordelene må tilordnes A, og at skattekontoret og tingrettens vurderinger og konklusjon er korrekt også på dette punkt.

Når det gjelder tilleggs skatten vises til at skattekontoret la til grunn at A har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger ved å unnlate å gi opplysninger som kunne gi grunnlag for å vurdere skatteplikten for de tre saksforholdene saken gjelder. Det anføres at unnlatelsen var forsettlig og ga grunnlag for å ilegge 60 % tilleggs skatt, jf ligningsloven § 10-4. Grunnet lang saksbehandlingstid kom imidlertid skattekontoret til at dette innebar en krenkelse etter EMK artikkel 6 og halverte tilleggs skatten til 30 % som kompensasjon etter EMK artikkel 13. Det anføres at skattevedtaket er korrekt hva angår den ilagte tilleggs skatten, og at det bevismessige krav for ileggelse av 60 % tilleggs skatt - bevist utover rimelig tvil - er oppfylt. Da det ikke er påberopt at ervervene skyldes gaver, gjenstår bare

arbeidsalternativet. Skyldkravet for ileggelse av 60 % tilleggsskatt - forsett eller grov uaktsomhet - er også oppfylt.

Det anføres at tingretten, som kom til at tilleggsskatten skulle bortfalle i sin helhet, har lagt uriktig tidspunkt til grunn som utgangspunkt for beregning av saksbehandlingstiden. Det var således feil av tingretten å ta utgangspunkt i januar 2005 da skattekontoret sendte underretning til politiet, idet underretningen gjelder andre forhold, utenfor skatteetatens forvaltningsområde. Behandlingen av disse forhold ble for øvrig avsluttet ved politiets henleggelse av saken i mars 2006. Noe tidligere tidspunkt er heller ikke aktuelt. Det er tidspunktet da A ble varslet om skatterettslige sanksjoner som her må være avgjørende. For inntektsåret 1996 var det skattekontorets varsel 22. desember 2009, mens det for 1997 og 2000 var skattekontorets varsel av 2. oktober 2007. Det gir en saksbehandlingstid på henholdsvis 9 år, og 8 år og 3 måneder. Før disse varselbrevene ble sendt var saksforholdene fortsatt bare på undersøkelsesstadiet. For øvrig anføres at A selv kunne bidratt til en raskere saksbehandling. Staten gjør således gjeldende at den lange saksbehandlingstiden uansett er tilstrekkelig kompensert ved halvering av tilleggsskatten, og at skattevedtaket er korrekt på dette punkt.

For så vidt gjelder de påståtte saksbehandlingsfeil, bestrides at passivitet her kan gi grunnlag for opphevelse av vedtaket, idet ingen av de inaktive periodene er lange nok. Videre bestrides at det er grunnlag for å oppheve skattekontorets vedtak på grunn av usaklig forskjellsbehandling. Når det gjelder påstått ulovlig innhentet bevis vises til taushetspliktsreglene i ligningsloven § 3-3 og straffeprosessloven §§ 61 a følgende, samt påtaleinstruksen § 4-2, § 16-5 og § 4-3. Det bestrides at det er begått taushetsbrudd i forbindelse med utlånet av dokumenter i saken her, og anføres at utlånet heller ikke på annen måte er irregulært. Bruken har også holdt seg innenfor skatteetatens formål. Det er således ikke grunnlag for å anvende tvisteloven § 22-7. Utlånet er heller ikke i strid med EMK artikkel 8, og gir følgelig ikke grunnlag for kompensasjon etter EMK artikkel 13.

Videre bestrides at «*påstander om stigmatiserende forhold*» her må medføre strengere beviskrav med hensyn til de materielle spørsmål enn det alminnelige krav til sannsynlighetsovervekt som er nedfelt i ligningsloven § 8-1. Noe annet ville medføre et strengere beviskrav i nær sagt enhver sak der det er ilagt tilleggsskatt, uten at det finnes støtte for dette i den ulovfestede lære. I denne saken har skattekontoret uansett lagt det straffeprosessuelle beviskrav til grunn og tingretten har for sin del funnet at kravene til klar sannsynlighet er oppfylt.

### **Ankemotpartens påstand:**

For så vidt gjelder anken:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/ Skatt vest tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

For så vidt gjelder den avledede anken:

Staten v/ Skatt vest frifinnes og tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

### **Lagmannsrettens vurdering:**

Saken gjelder skatteplikt og tilordning av inntekt i form av fordeler innvunnet ved aksje- og opsjonshandel, samt ileggelse av tilleggs-skatt. Spørsmålet er om A personlig kan skattlegges for disse inntektene og om det så fall er grunnlag for å ilegge tilleggs-skatt i medhold av ligningsloven § 10-2 jf § 10-4.

Som det fremgår innledningsvis, ble As personinntekt og alminnelige inntekt for blant annet inntektsårene 1996, 1997 og 2000 øket, og han ble samtidig ilagt 30 % tilleggs-skatt for disse årene. Bakgrunnen for dette var at As selskap, Onyx, hadde ervervet aksjer og aksjeopsjoner i DNO. Skattekontoret fant det mest sannsynlig at aksjene var ervervet til underkurs - eller favørpris - av A personlig, og dette ble ansett som en fordel vunnet ved arbeid for B, eller selskap som direkte eller indirekte var eid eller kontrollert av ham. Videre fant skattekontoret, for så vidt gjelder opsjonene, at de hadde verdi da de ble ervervet, og var ervervet av A personlig, som fordel vunnet ved arbeid for samme. Dette bestrides av A, som også gjør gjeldende at det hefter feil ved skattekontorets saksbehandling, og han har bragt skattevedtaket inn til rettslig prøving for domstolene.

Før lagmannsretten kommer nærmere inn på de spørsmål saken reiser, bemerkes at det rettslige utgangspunktet er at retten - i saker om rettslig overprøving av skattevedtak - skal prøve vedtaket på basis av de opplysninger som forelå da vedtaket ble truffet. Skattyter har hovedansvaret for sakens opplysning og dermed risikoen for det faktum som ligger til grunn for vedtaket. Det innebærer at skattyter ikke kan få underkjent vedtaket ved å fremlegge nye opplysninger under domstolsprøvingen. Ellers skal det faktum som finnes mest sannsynlig legges til grunn, jf ligningsloven § 8-1.

Lagmannsretten legger ut fra dette til grunn at det kun stilles krav til alminnelig sannsynlighetsovervekt for så vidt gjelder spørsmålet om A har oppnådd en fordel ved de aktuelle aksje- og opsjonservervene, og om disse fordelene var foranlediget av en arbeidsinnsats fra As side, og om de i så fall var påregnelige for ham. Dette stiller seg noe annerledes når det gjelder de bevismessige krav ved ileggelse av tilleggs-skatt. For så vidt gjelder ileggelse av 30 % tilleggs-skatt, stilles det krav til klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene er til stede, mens det for ileggelse av 60 % tilleggs-skatt kreves bevis utover rimelig tvil for at skattyter har utvist forsett eller grov uaktsomhet. Det er samtidig klart at bevisene skal vurderes på bakgrunn av opplysningene som foreligger på domstidspunktet.

Lagmannsretten tar først stilling til spørsmålet om aksjene er ervervet til underkurs, eller favørpris, og om dette i så fall er å anse som fordel vunnet ved arbeid, som skal tilordnes A og skattlegges på hans hånd. Avgjørelsen her må bero på en konkret vurdering av de enkelte transaksjoner, og med utgangspunkt i det faktum som forelå da skattevedtaket ble truffet i juni 2012. I tilknytning til dette bemerkes at A har fremholdt at ervervet av aksjene skjedde på forretningsmessige vilkår, og han har under ligningsbehandlingen ikke gjort gjeldende at det dreiet seg om gaver. Lagmannsretten har derfor ingen foranledning til å vurdere om det lå noe gaveelement i aksjeoverdragelsene. For øvrig bemerkes at lagmannsretten i det følgende benytter begrepet underkurs.

### **Erverv av 100.000 DNO-aksjer i 1996.**

Lagmannsretten legger til grunn at selskapet BLH i 1996 solgte 100.000 DNO-aksjer à kr 5,-, totalt kr 500.000,-, til Onyx v/ A. Ifølge faktura av 22. november 1996 fra BLH var dette «i

*henhold til avtale*». Det fremgår av bankens konteringsbilag at beløpet ble overført BLHs bankkonto, der det innkam 28. samme måned. BLH sendte 22. november 1996 melding til banken om å overføre 100.000 DNO aksjer til Onyx sin VPS-konto, der det ble registrert 27. november 1996. Det fremgår også av BLHs oversikt over beholdningen av selskapets DNO-aksjer, at 100.000 aksjer à kr 5,- var blitt overført «22.11.96». Ut fra dette er det etter lagmannsrettens syn ingen tvil om aksjene formelt sett ble overdradd 22. november 1996, da kursen på DNO-aksjen var kr 14,-, hvilket tilsier at aksjene ble ervervet til underkurs.

A gjør imidlertid gjeldende at han i mai/juni 1996, da børskursen var kr 5,- pr aksje, hadde inngått muntlig avtale med Bernhard Larsen personlig om å overta 100.000 aksjer i DNO for kr 5,- pr stk, og at den formelle overdragelsen i november bare var en oppfølging av denne avtalen. A, som hadde mistet moren 15. mai 1996 og forventet å arve ca en halv million kroner, forklarte at han hadde møtt Bernhard Larsen like etter begravelsen. B hadde da spurt A hva han regnet med å arve og anbefalt å kjøpe DNO-aksjer for arven. Ifølge A ble de enige om at han skulle få kjøpe 100.000 aksjer, men avtalen kunne ikke gjennomføres tidligere, fordi det tok tid før pengene kom inn på hans konto. A opplyste ellers at Bernhard Larsen hadde vært en nær venn av familien og «som en far» for ham, og at det derfor var helt uaktuelt å be om en skriftlig avtale.

A gjorde under ligningsbehandlingen også gjeldende at han i mai/juni 1996 hadde inngått muntlig avtale om kjøp av 100.000 aksjer à kr 5,-, men skattekontoret fant det mest sannsynlig, og la til grunn, at aksjene ble ervervet 22. november 1996. Tingretten, som var enig og fant det mest sannsynlig at endelig avtale ble inngått 22. november 1996, fant ikke grunnlag for å sette skattekontorets vurdering til side.

Lagmannsretten kan ikke se at A har sannsynliggjort at det ble inngått muntlig avtale. Lagmannsretten er således enig med tingretten, og kan i det vesentlige vise til, og tiltre, tingrettens premisser slik de fremkommer i dommen på side 11 og 12. Selv om muntlige avtaler er bindende, blir det - som påpekt av tingretten - vanskelig å legge muntlige forklaringer til grunn i ligningsmessig sammenheng, når tidsnær dokumentasjon peker i annen retning.

I dette tilfellet ble de aktuelle aksjene solgt ut fra en beholdning på 2.110.000 DNO-aksjer à kr 5,- som var ervervet av BLH 14. juni 1996, og de ble solgt til Onyx; et selskap som ble stiftet 20. oktober 1996 og registrert 25. november samme år. Etter lagmannsrettens syn har det formodningen mot seg at BHL skulle inngå avtale om å selge aksjer før de var ervervet, og til selskap som først ble stiftet mange måneder senere. For det første kan et aksjeselskap etter aksjeloven § 2-20 første ledd ikke erverve rettigheter eller pådra seg forpliktelser overfor tredjeperson før registreringen. Selv om selskapet etter annet ledd i samme bestemmelse kan overta forpliktelser som før registreringen er pådradd i selskapets navn, er det ingen holdepunkt for at det har skjedd her. Slik lagmannsretten forstår Aarbakke m fl «*Aksjeloven og allmennaksjeloven. Kommentartutgave*» side 159 er bestemmelsen uten anvendelse på forpliktelser som ikke er gjort til stiftelsesvilkår gjennom stiftelsesdokumentet, og godkjent av selskapet etter stiftelsen, noe som ikke er tilfellet her. Sett mot denne bakgrunn, og ut fra en samlet vurdering, finner lagmannsretten det mest sannsynlig at de 100.000 aksjene ble ervervet 22. november 1996, slik skattekontoret og tingretten har lagt til grunn.

Lagmannsretten legger etter dette til grunn at aksjene ble ervervet til underkurs, noe som utvilsomt er å anse som en fordel i skattelovens forstand. Spørsmålet er om denne fordel kan

anses innvunnet av A «ved arbeide», jf skatteloven 1911 § 42, og dermed skal tilordnes A slik det er lagt til grunn i skattevedtaket, eller ikke. Det er med andre ord spørsmål om A har utført arbeid for B eller selskaper som eies eller kontrolleres av ham, og om det i så fall er sammenheng mellom dette arbeidet og den fordel som er innvunnet. I den forbindelse bemerkes at A, på det aktuelle tidspunktet, var ansatt i Statoil, der han hadde vært lenge. Det er ikke noe skriftlig materiale som tilsier at A - i tillegg til å arbeide for Statoil - hadde konsulentoppdrag for B og/eller DNO, slik han senere - i januar 2002 - inngikk avtale om. I skattevedtaket er det imidlertid lagt til grunn at A hadde utført arbeid i forbindelse med B sin overtakelse av DNO i 1996, og at dette arbeidet var tilstrekkelig til å anse en eventuell underkurs som fordel vunnet ved arbeid. Tingretten fant også at det var sannsynlighetsovervekt for at A har prestert ytelser som er tilstrekkelig til å karakteriseres som arbeid, og at disse ytelsene lå til grunn for alle de tre verdipapirervervene det her er tale om.

A bestrider at han har utført noen form for arbeid for B eller selskap kontrollert av ham, og B for sin del benekter at A har arbeidet for ham på de aktuelle tidspunkt. Lagmannsretten må imidlertid vurdere hva som er mest sannsynlig; at A har utført slik arbeid eller ikke. Det foreligger som nevnt intet skriftlig materiale som tilsier A utførte tjenester av økonomisk karakter for B, og det er heller ingen vitner som i lagmannsretten ga uttrykk for dette. Derimot er det en del momenter som etter lagmannsrettens syn underbygger skattekontorets og tingrettens vurderinger på dette punkt:

Lagmannsrettens viser for det første til at A hadde - og har - en meget betydelig petroleumsfaglig kompetanse og et omfattende nettverk innenfor dette fagfeltet. Han er utdannet petroleumsingeniør fra Distriktshøyskolen i Stavanger og har arbeidet innen oljebransjen siden 1975. På slutten av 1970-tallet ble han ansatt i Statoil, der han blant annet har drevet med «*improved oil recovery*» og vært ansvarlig for denne del av selskapets forskningsportefølje. A har også vært involvert i det han betegnet som Statoils «*internasjonalisering*», og han har hatt en rekke oppdrag utenlands. Sett mot denne bakgrunn finner lagmannsretten det overveiende sannsynlig at As kompetanse var av interesse for den eller dem som ville etablere et nytt oljeselskap, herunder også for B. A er for øvrig barndoms- og omgangsvenn av B, som således var kjent med hvilken kompetanse A hadde.

Lagmannsretten viser videre til at B, som hadde planer om å etablere et nytt oljeselskap (IOR), høsten 1995 begynte å samarbeide med Helge Eide, som var reservoaringeniør. Eide, som også kjente A, hadde en rekke arbeidsmøter med B utover denne høsten. B ble senere siktet og tiltalt for grov utroskap, blant annet i forbindelse med sitt engasjement i DNO, og Eide, som har vært styreformann i DNO, ble 3. februar 2006 avhørt av politiet som vitne i den saken. Det fremgår av politiavhøret, som er utlånt til skatteetaten, at Eide da forklarte seg om bl a strategiplan for IOR og DNO. Planen ble senere realisert i DNO, som B overtok i 1996, og det fremgår at den gikk på «*nettverkprosjekt, nettverk og ..økt utbunning, altså dette med haleproduksjon og økt utvinning av oljefelt og ting rundt det som var DNO sin strategi..*». Eide opplyste at de hadde «*vel litt hjelp*» av «*en Statoil-ansatt som heter A [og som] var med og skisserte litt tanker rundt dette og møter vi hadde før vi satt det ut i livet, mer som en sparring-partner*». Slik lagmannsretten vurderer denne uttalelsen, kan den vanskelig oppfattes på annen måte enn at A deltok i arbeidet med å utarbeide strategiplanen. Eide møtte ellers som vitne i lagmannsretten i foreliggende sak. Han forklarte seg da om møter han hadde med B høsten 1995, herunder møter for å definere strategien



til det planlagte selskapet, men fremholdt at A verken deltok på disse møtene eller var involvert i prosessen. Dette står således i motsetning til det Eide tidligere har forklart.

Det vises videre til et håndskrevet notat - «Schedule» - i 10 punkter, som er skrevet av B, trolig høsten 1995. Punkt pkt 5 - 7, der lyder:

- «5. *Forretningsplan IOR - HE/BG/ON/JD/[RK eller KH]*
- 6. *Prospekt - HE/BG/JD/ON/KH*
- 7. *OVERHEAD -ON/HE/B»* .

Både B og Eide bekreftet at initialene «ON» henspeiler på A.

Dernest foreligger det et fire siders håndskrevet notat datert 14. oktober 1995, merket «*Increased Oil Recovery A/S*», der det bl a fremgår at det dreier seg om ««*Tale-end*» *produksjon, også i nordsjøen*». Navnene «A - *Reidar Kristensen*» er inntatt på side tre av dette notatet.

Videre foreligger det et håndskrevet notat der det innledningsvis fremgår:

«A 11/12-95

« IOR »

*Business Strategy*».

Det er også lagt frem kopi av to telefakser fra Helge Eide datert 7. desember 1995. Den ene, som mangler telefaksnummer, er til «A » med påtegningen: «A, *Oversender IOR prosjekt som avtalt*». Den andre telefaksen er til LOG (Larsen Oil & Gas) v/B. Denne faksen var på tre sider, med slik påtegning på side 1: «B, *Oversender disposisjon for IOR prospect. Jeg har ikke fått tak i ON, men jeg prøver ham privat i kveld. Ringer deg på kontoret i morgen tidlig.*» Som vedlegg til denne telefaksen fulgte to sider der det vises til «*Utkast «Table of content»*», samt en oppstilling/innholdsfortegnelse for samme. Lagmannsretten legger til grunn at «A» er identisk med A.

Etter lagmannsrettens syn kan disse dokumentene vanskelig forstås på annen måte enn at A deltok i arbeidet med å planlegge det nye selskapet. Sett mot denne bakgrunn og ut fra en samlet vurdering, finner lagmannsretten det også overveiende sannsynlig at A høsten 1995 bidro med sin petroleumsfaglige erfaring i planleggingen av det nye oljeselskapet IOR, som B ville etablere, og at A dermed ytet en tjeneste- eller arbeidsinnsats for B. At As kompetanse var av interesse for B/DNO underbygges ellers av det faktum at han, etter å ha sluttet i Statoil, inngikk konsulentavtale med DNO.

Slik lagmannsretten vurderer saken her, har den klare likhetstrekk med sak behandlet av Bergen tingrett, inntatt i UTV-2010-1344, der en skattyter hadde mottatt godtgjørelse for et tips hun ga. Godtgjørelsen ble skattlagt som fordel vunnet ved arbeid, selv om det ikke forelå noe ansettelsesforhold og arbeidsaktiviteten var beskjedent. Det fremgår at skattyter hadde behandlet opplysningene på bakgrunn av kunnskap fra hennes tidligere yrkesutøvelse, og at hun uten dette ikke ville fanget opp opplysningene og formidlet dem videre. Etter lagmannsrettens vurdering bør

godtgjørelsen som A fikk, i form av å erverve aksjer til underkurs, anses på samme måte, nemlig som fordel vunnet ved arbeid.

Dette leder over i spørsmålet om fordelten skal tilordnes Onyx, som formelt sett har ervervet dem, eller A personlig. A er ikke part i avtalen med BLH, og spørsmålet er om avtalen har betydning i denne sammenheng. Det er med andre ord spørsmål om avtalen kan anses å dekke realiteten eller ikke. Når det gjelder spørsmål som dette, nemlig om inntekten skal tilordnes et selskap eller skattyter privat, kan den som driver virksomhet i aksjeselskaps form i utgangspunktet kreve at virksomhetens inntekter skal skattlegges på selskapets hånd. Av Høyesteretts dom HR-2015-2268-A avsnitt (44) flg, med videre henvisninger, fremgår også at den materielle ordning partene har etablert seg imellom styrer de skattevirkninger ordningen skal få. Videre fremgår at det ved den skatterettslige klassifisering og tilordning av inntekt må tas utgangspunkt i den privatrettslige realiteten, og at de aktuelle disposisjonene i utgangspunktet må legges til grunn for beskatningen dersom de er reelle og bindende for partene. Samtidig fremgår at skatteyers tilordning kan fravikes hvis betegnelsen «*ikke dekker den privatrettslige realiteten*».

Men ifølge Zimmer «*Lærebok i skatterett*» 7. utg side 158 kan en vanlig lønsmottaker neppe kreve at hans heleide aksjeselskap skal lignedes for hans lønnsinntekter, selv om arbeidsgiver er instruert om å utbetale lønnen til selskapet. Ellers fremgår at det kan oppstå tvil om hvor grensen mellom disse ytterpunktene skal trekkes. Ved denne grensedragningen må det - etter hva lagmannsretten forstår - ses hen til størrelsen på så vel den personlige innsats, som innsatsen av driftsmidler og varer, og om det har vært noen økonomisk risiko. I dette tilfellet er innsatsen utelukkende ytet av A personlig, uten innsats av driftsmidler og uten at den er forbundet med noen økonomisk risiko. Det taler med tyngde for å anse fordelten som innvunnet ved arbeid, og ikke ved virksomhet. Lagmannsretten finner at avtalen mellom BLH og Onyx ikke var dekkende for den privatrettslige realiteten, og at fordelten som ble innvunnet ved dette aksjeervertet tilordnes A.

Etter lagmannsrettens vurdering er dette også en fordel som var påregnelig for A. Det vises her til av brev 16. mai 2000 fra IOR til styret i DNO der det fremgår at dokumenter og planer utarbeidet av IOR frem til 1996, ble overført til DNO, og at kompensasjon for dette skulle avtales dersom strategien lyktes i DNO. Videre fremgår at strategien har lyktes, men at kompensasjon ikke er mottatt og at kompensasjonen for dette ville være mellom 30 og 80 millioner kroner. Derneft fremgår det av brev 14. juni 2000 til IOR fra DNOs daværende styreformann, Jan Drange, at IOR har tilført DNO «*planer og strategier for en ny type oljeselskap innenfor modne oljeprovins*». Dette viser etter lagmannsrettens syn at det hadde vært en forutsetning om at det skulle gis kompensasjon for utarbeidelsen av strategiplanene. Lagmannsretten finner det overveiende sannsynlig at A, som hadde arbeidet for B, var kjent med denne forutsetningen og at det derfor var påregnelig at han fikk kompensasjon.

Lagmannsretten, som etter dette er kommet til at fordelten skal tilordnes A, og ikke Onyx, kan ikke se at det hefter feil ved skattevedtakets eller tingrettens vurdering på dette punkt.

### **Erverv av 20.000 DNO-aksjer i 1997.**

Det er på det rene at selskapet IORL, som er hjemmehørende på Jersey, den 8. september 1997 sendte faktura/invoice til Onyx for salg av 20.000 DNO-aksjer à kr 20,-, totalt kr 400.000,-. Aksjene ble overført til Onyx sin VPS konto 17. september og betalt 6. november 1997.

Børskursen på DNO-aksjen per 8. september 1997 var kr 33,50. Det indikerer at aksjene ble kjøpt til underkurs, tilsvarende kr 13,50 pr aksje i forhold til børskursen. A gjør imidlertid gjeldende at han tidligere på sommeren hadde inngått muntlig avtale om kjøp av aksjene til kr 20,- pr stk, da børskursen var på dette nivået. Avtalen skal - etter det lagmannsretten forstår - være inngått med B under en felles familiesykkeltur på Rallarvegen i siste halvdel av august dette året, da kursen på DNO-aksjen - ifølge fremlagt kursoversikt - varierende, og lå mellom kr 27,- og kr 33,4. Det innebærer at aksjene uansett er ervervet til underkurs og at det derved er innvunnet en fordel i skatterettslig forstand. Det ble også lagt til grunn av tingretten. Lagmannsretten, som heller ikke finner skriftlige spor av det påstått tidligere ervervstidspunktet, er enig med tingretten og slutter seg til tingrettens begrunnelse inntatt i dommen på side 14.

Det sentrale spørsmål i tilknytning til dette aksjeerhvervet er derimot om denne fordelten som ble innvunnet i september 1997 var foranlediget av arbeidsinnsats fra As side og skal tilordnes ham, eller ikke. Skattekontoret var av den oppfatning at A hadde vært en diskusjonspartner for B og personer tilknyttet selskap der B hadde direkte eller indirekte eierinteresser i, og at kjøpet av aksjene til underkurs hadde sammenheng med As bidrag i disse samtaler. Det fremgår ellers at skattekontoret mente dette aksjeerhvervet også hadde tilknytning til DNOs overtakelse av DNO Heather Ltd. Dette ble funnet tilstrekkelig til å anse fordelten vunnet ved arbeid, og den ble tilordnet A. Tingretten fant også at det var sannsynlighetsovervekt for at A har prestert ytelser som er tilstrekkelig til å karakteriseres som arbeid og at fordelten var påregnelig.

Lagmannsretten er enig med tingretten og finner det også overveiende sannsynlig at ervervet av disse aksjene i 1997 - på samme måte som i 1996 - har sammenheng med arbeid A har gjort for B og/eller selskaper som han har eierinteresser i. Som det fremgår over, har lagmannsretten lagt til grunn at A utførte arbeid for B høsten 1995, og lagmannsretten finner det mest sannsynlig at denne arbeidsinnsatsen også var årsak til at han i 1997 fikk kjøpe disse aksjene til underkurs. Etter lagmannsrettens syn har det mindre betydning om A også bidro med sin arbeidsinnsats i forbindelse med DNOs overtakelse av DNO Heather Ltd. Lagmannsretten vil likevel bemerke at styret i DNO 15. august 1997 traff vedtak om å tildele aksjer til underkurs til en rekke ledende tillitsmenn og ansatte i DNO som hadde arbeidet med denne overtakelsen. Når A, omtrent på samme tid, fikk kjøpe aksjer til underkurs, indikerer det at han også var blant dem som hadde arbeidet med overtakelsen av DNO Heather Ltd.

I likhet med tingretten finner også lagmannsretten at det har mindre betydning om det aktuelle arbeidet ble utført i 1997 eller årene før, da det ikke stilles krav om samtidighet mellom utført arbeid og mottatt fordel. Lagmannsretten viser ellers til tingrettens begrunnelse som fremgår av dommens side 19-20, som tiltres.

På samme måte som for aksjeerhvervet i 1996, kan det heller ikke for aksjeerhvervet i 1997 legges vekt på at aksjene formelt ble ervervet av Onyx. Lagmannsretten viser ellers til sin drøftelse over, da den også finnes dekkende for aksjeerhvervet i 1997.

### **Erverv av 150.000 opsjoner i DNO i 1999.**

Lagmannsretten legger til grunn at Onyx v/ A - som «kjøper» - inngikk avtale med PDA om overføring av 150.000 opsjoner 28. mai 1999. Avtalen er på engelsk, men ble oversatt til norsk under ankeforhandlingen, og har slik ordlyd:

- «1. PDA har opsjoner i DNO ASA med utøvelseskurs NOK 13,90 pluss 1% per måned fra 20. april 1999.*
- 2. Kjøper ønsker å kjøpe vederlagsfritt ettersom aksjekursen er under NOK 13,90 per aksje ved Oslo Børs' åpning 28.05.99.*

*Imidlertid, Kjøper må erverve minst 75 % av aksjene når PDA forlanger det.*

- 3. Denne avtalen reguleres av norsk rett.»*

Opsjonene ble 28. januar 2000 overført til BL Trading & Services AS for kr 1.702.350. Skattevedtaket la til grunn at det ble oppnådd en skattepliktig fordel ved salget tilsvarende salgssummen, og at denne skulle beskattes som lønnsinntekt for A personlig i inntektsåret 2000.

Dette bestrides av A som anfører at det ikke er noen sammenheng mellom det som skjedde i 1995/1996, og opsjonene som ble ervervet i 1999. Han gjør også gjeldende at ervervet av opsjonene uansett ikke var foranlediget av noen arbeidsinnsats fra hans side. A har dessuten vist til at avtalen inneholder en såkalt «*call-klausul*» som medførte at han var forpliktet til å kjøpe minst 75 % av aksjene dersom PGA forlangte det, hvilket innebar en risiko. Dette var også anført under ligningsbehandlingen, men skattekontoret konkluderte med at klausulen om kjøpsplikt mest sannsynlig ikke hadde noen realitet og at Onyx aldri ville bli bedt om å innløse de 112.500 opsjonene dersom kursen falt under innløsningskursen på disse. Tingretten var enig i det.

Lagmannsretten finner det heller ikke sannsynlig at call-klausulen hadde noen realitet. Etter lagmannsrettens syn er det påfallende at klausulen verken ble nevnt under åpningskonferansen med fylkesskattekontor 10. september 2004 i forbindelse med bokettersynet hos Onyx, eller under intervjuet med Statoil 30. august 2001 i forbindelse med granskningen av ham. Det tyder på at A ikke oppfattet klausulen som en realitet som innebar noen risiko. Dette underbygges også av As forklaring for lagmannsretten. Han ga da uttrykk for at han ikke forsto klausulen, hvilket tilsier at han ikke oppfattet at den var forbundet med noen risiko.

Det er ingen tvil om at salget av opsjonene utløste en gevinst som i skattemessig sammenheng er å anse som en fordel. Spørsmålet er om denne fordelen skal anses som arbeidsinntekt og dermed skal tilordnes A, eller som en kapitalinntekt som skal tilordnes Onyx. Skattekontoret, som fant at gevinsten på opsjonen skulle skattlegges som arbeidsinntekt, viste blant annet til at A hadde bidratt med kunnskap og råd for selskap der B har direkte og/eller indirekte eierinteresse, og la til grunn at dette var bakgrunnen for at han hadde mottatt opsjonene. Tingretten var enig i det og fant at det var «*sannsynlighetsovervekt for at A har prestert ytelser som er tilstrekkelig til å karakteriseres som arbeid, og at disse ytelsene ligger til grunn for de tre ervervene av verdipapirer det er tale om i skattevedtaket mot ham.*»

Lagmannsretten, som vurderer dette på samme måte som tingretten, finner også at mottaket av opsjonene hadde sammenheng med den arbeidsinnsats A tidligere hadde bidratt med, og at gevinsten dermed skal tilordnes ham som arbeidsinntekt. Lagmannsretten finner videre at dette var påregnelig for A. Lagmannsretten viser ellers til sine tidligere merknader, som også finnes å være dekkende på dette punkt.

### **Foreløpig konklusjon.**

Lagmannsretten er etter dette kommet til at skattevedtaket for så vidt gjelder ligningen for inntektsårene 1996, 1997 og 2000 er korrekt, og at de aktuelle inntektene er å anse som fordel vunnet ved arbeid og skal tilordnes A personlig.

### Tilleggsskatt.

A ble ilagt tilleggsskatt i medhold av ligningsloven § 10-2 nr 1 jf § 10-4 nr 1, slik den lød før lovendringen 1. januar 2010. Begrunnelsen var at A hadde unnlatt å opplyse om de aktuelle forholdene i selvangivelsene for de enkelte år. Han har dermed gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, og det ble av den grunn fastsatt for lav skatt. Spørsmålet er om dette også gir grunnlag for å ilegge tilleggsskatt. Ved avgjørelsen legger lagmannsretten til grunn at det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at skatteyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, for å ilegge «ordinær» tilleggsskatt med 30 % etter ligningsloven § 10-4 nr 1 første punktum, og at det kreves bevis utover rimelig tvil for å ilegge tilleggsskatt med forhøyet sats, 60 %, etter § 10-4 nr 1 annet punktum. Ligningsmyndighetene har bevisbyrden, og bevisvurderingen skjer på basis av forholdene på domstidspunktet. Rettspraksis viser ellers at opplysningsplikten er omfattende og at den praktiseres strengt.

I skattevedtaket ble det lagt til grunn at vilkårene for å ilegge 60 % tilleggsskatt i utgangspunktet var til stede. Av vedtaket fremgår - for så vidt gjelder 1996-transaksjonen - at skattekontoret fant bevisst at det både var klar sannsynlighetsovervekt og hevet over enhver rimelig tvil at A hadde utført arbeid som medførte at en underkurs av aksjene skal anses som en skattepliktig fordel for ham. Det ble således lagt til grunn at A må ha vært kjent med at opplysninger om hans bistand til DNO/hovedaksjonæren var viktig for skattekontoret, og at A forsettlig har valgt å tie om dette, slik at vilkårene for å ilegge 60 % tilleggsskatt i utgangspunktet var til stede. Tilsvarende gjelder 1997-transaksjonen, der det i skattevedtaket ble lagt til grunn at A *«forsettlig (bevisst) har holdt tilbake opplysninger for å hindre at underkursen ved ervervet av aksjene ble beskattet»*. Det samme gjelder salg av opsjonen på kjøp av 150.000 aksjer i 2000, der det ble lagt til grunn at A forsettlig holdt tilbake opplysningene *«for å hindre at opsjonsgevinsten skulle bli beskattet som en arbeidsfordel»*. Grunnet lang saksbehandlingstid vurderte skattekontoret om det forelå brudd på EMK artikkel 6 nr 1, og konkluderte under tvil og utfra en helhetsvurdering med at den samlede tidsbruken innebar en krenkelse av denne bestemmelsen. Tilleggsskatten ble derfor redusert til 30 %.

Dette fikk ikke tilslutning av tingretten, som fant at det var klar sannsynlighetsovervekt for at A hadde gitt uriktige eller ufullstendighet opplysninger som kunne medført fastsetting av for lav skatt, men at det var mer enn teoretisk tvil om det foreligger tilstrekkelig subjektiv skyld hos A. Tingretten fant derfor ikke grunnlag for å ilegge forhøyet tilleggsskatt, men konkluderte ellers med at den lange saksbehandlingstiden innebar en krenkelse av EMK art 6, og at tilleggsskatten, som kompensasjon for dette, måtte falle bort i sin helhet.

Staten har erklært avledet anke på dette punkt og gjør gjeldende at det bevismessige krav for ileggelse av 60 % tilleggsskatt er til stede. Det anføres at skyldkravet - forsett eller grov uaktsomhet - er oppfylt, men at det er grunnlag for å redusere tilleggsskatten etter EMK art 13 grunnet lang saksbehandlingstid. A på sin side gjør gjeldende at det foreligger unnskyldelige

forhold som tilsier at tilleggsskatten bortfaller eller halveres etter ligningsloven § 10-3. Videre er det anført at krenkelsen av EMK art 6 også tilsier at tilleggsskatten bortfaller i sin helhet.

Lagmannsretten vurderer saken annerledes enn tingretten og finner, som skattekontoret, at vilkårene for å ilegge forhøyet tilleggsskatt i utgangspunktet er til stede. Lagmannsretten finner det således hevet over rimelig tvil at A forsto at bistanden han bidro med til DNO/B var en viktig opplysning for ligningsmyndighetene og at han hadde bestemt seg for å ikke opplyse om dette, verken i selvangivelsene eller i den senere kontakt og korrespondanse med skattemyndighetene etter bokettersynsrapporten.

Lagmannsretten har vurdert, men kan ikke se at det foreligger unnskyldelige forhold som tilsier at tilleggsskatten skal falle bort i medhold av ligningsloven § 10-3, slik A gjør gjeldende. At kontakten var uformell kan i seg selv ikke anses som et unnskyldelig forhold. Hensett til de økonomiske fordeler denne kontakten ga A, fremstår det snarere som uforståelig at A unnlot å opplyse om dette. At det var nær forbindelse mellom As familie og familien til B rokker heller ikke ved dette, snarere tvert imot. Etter lagmannsrettens syn burde A uoppfordret opplyst om denne forbindelsen, dersom han mente at det var av betydning for spørsmålet om fordelene var skattepliktig eller ikke. Lagmannsretten kan heller ikke se at A på noen måte har sannsynliggjort at han var i faktisk villfarelse og at forsett av den grunn må utelukkes.

Lagmannsretten har etter dette kommet til at det er vilkårene for å ilegge tilleggsskatt med forhøyet sats, 60 %, i medhold av ligningsloven § 10-4 nr 1 annet punktum, er til stede. Men lagmannsretten er samtidig enig i at den lange saksbehandlingstiden representerer en krenkelse av EMK art 6 nr 1. Dette må etter EMK art 13 kompenseres ved et effektivt rettsmiddel. Spørsmålet er hva som her vil være et effektivt rettsmiddel. I saken inntatt i Rt-2000-996, der det også forelå krenkelse av EMK art 6 grunnet sen saksbehandling hos skattemyndighetene, ble opphevelse eller nedsettelse av tilleggsskatten ansett å være et effektivt rettsmiddel. Lagmannsretten legger til grunn at det samme må gjelde i foreliggende sak. Videre legges det til grunn at behandlingstidens lengde, sammenholdt med grovheten i skatteunndragelsen, har betydning for valg av rettsmiddel, og at tilleggsskatten kan falle bort i sin helhet når behandlingstiden går langt utover kravet til rimelig tid. Det legges ellers til grunn at det er tidspunktet for varsel om skatterettslige sanksjoner i form av endring av ligning og mulig tilleggsskatt som danner utgangspunktet for beregning av behandlingstiden, og at saksbehandlingstiden for domstolene også skal telle med.

Tingretten, som la til grunn at det var underretningen av 5. januar 2005 til politiet som dannet utgangspunktet for beregning av saksbehandlingstiden, konkluderte som nevnt med at saksbehandlingstiden hadde vært for lang og at tilleggsskatten derfor måtte falle bort i sin helhet. Lagmannsretten ser dette annerledes. Som fremholdt over er det tidspunktet da A ble varslet om mulig skatterettslige sanksjoner som skal denne utgangspunkt for fristberegningen. Når det gjelder inntektsåret 1996 ble slikt varsel sendt A 22. desember 2006, mens det for inntektsårene 1997 og 2000 ble sendt 2. oktober 2007. Dette gir for 1996 en samlet saksbehandlingstid på vel ni år, mens det for 1997 og 2000 blir vel åtte år og tre måneder. Saksbehandlingen har således pågått over lang tid, men med få avbrudd. Selv om saksforholdene har vært uoversiktlige - og A i liten grad har medvirket til å opplyse dem - har den samlede saksbehandlingstiden likevel gått ut over det som kan anses som rimelig tid for samtlige tre inntektsår. Det er da sett hen til at en saksbehandlingstid på åtte år og seks måneder ble ansett for å tilfredsstille kravet i en sak som

gjaldt spørsmålet om ileggelse av tilleggsatt var truffet innen rimelig tid, jf Rt-2004-134, samtidig som det er sett hen til at Borgarting lagmannsrett, i sak inntatt i UTV-2014-1155, prejudisielt la til grunn at en saksbehandlingstid på vel 2 år var for lang i forhold til EMK art 6 nr 1. Av nevnte kjennelse fremgår imidlertid at saken hadde ligget ubehandlet hos skatteetaten i mer enn halvannet år, noe som etter lagmannsrettens syn ikke er tilfellet i foreliggende sak.

Selv om behandlingstiden for tilleggsatt må få konsekvenser, kan den etter lagmannsrettens vurdering ikke få som konsekvens at tilleggsatt skal bortfalle i sin helhet. Det er da sett hen til at A, etter lagmannsrettens syn, har opptrådt grovt uaktsomt. Vurdert mot denne bakgrunn og hensett til at tiden som er gått fra A ble varslet om at tilleggsatt ville bli vurdert, finner lagmannsretten at en nedsettelse av tilleggsatt til det halve vil være en tilstrekkelig kompensasjon.

Lagmannsretten har etter dette kommet til at tilleggsatt skal settes til 30 % for inntektsårene 1996, 1997 og 2000, slik skattekontoret også traff vedtak om. Det innebærer samtidig at den avledede anken i utgangspunktet skal tas til følge. Spørsmålet er om skattevedtaket likevel må oppheves på grunn av saksbehandlingsfeil, slik A anfører, noe som i så fall vil innebære at tilleggsatt også bortfaller.

### **Saksaksbehandlingsfeil.**

A har gjort gjeldende at det foreligger en lang rekke feil ved skattekontorets saksbehandling, som hver for seg må lede til at adgangen til å foreta endringsligning må anses bortfalt.

### **Passivitet.**

A har for det første anført at det foreligger klanderverdig passivitet som må lede til at endringsadgangen bortfaller. Det vises til at det gikk 11 år og 2 måneder fra Bergen ligningskontor sendte første brev til A vedrørende realisasjonen av opsjonene til skattevedtak ble fattet 28. juni 2012, og det anføres at 4 år og 11 måneder av denne perioden representerer ren passivitet. I likhet med det som følger av EMK art 6, må utgangspunktet for vurderingen av om det foreligger passivitet være det tidspunkt skattyter anses vesentlig berørt. Det må også ses hen til om det har vært betydelige «dødperioder», og om A hadde grunn til å forvente at saken var avsluttet siden det hadde vært lange perioder uten kontakt fra ligningsmyndighetens side.

Etter lagmannsrettens syn kan ikke A høres med at det foreligger klanderverdig passivitet. For det første kan ikke lagmannsretten se at det er grunnlag for å ta utgangspunkt i ligningskontorets brev av 16. mai 2001 ved denne vurderingen. Det korrekte utgangspunktet må derimot være Fylkesskattekontorets varsel om bokettersyn 23. juni 2004, hvilket gir en saksbehandlingstid på 8 år frem til skattevedtaket 28. juni 2012. Selv om det har vært inaktive perioder i denne tiden, kan ikke lagmannsretten se at noen av disse har vært så lange at det kan gi grunnlag for å oppheve vedtaket. Lagmannsretten er således enig med tingretten på dette punkt og slutter seg til den begrunnelse som er gitt i dommen på side 24 til 26.

### **Forskjellsbehandling/brudd på likhetsprinsippet.**

A har videre anført at det foreligger usaklig forskjellsbehandling i strid med det ulovfestede skatterettslige likhetsprinsippet, og at dette i seg selv må medføre at ligningen oppheves som

ugyldig. Det er i den forbindelse vist til fire andre skattytere som i henholdsvis 1996, 1997 og 1999 har ervervet aksjer og opsjoner i DNO, uten å ha blitt skattlagt for dette.

Staten bestrider at det er grunnlag for å oppheve skattevedtaket som følge av usaklig forskjellsbehandling, og gjør gjeldende at de påberopte eksemplene på unnlatt beskatning er saklig begrunnet og uten overføringsverdi for saken her.

I likhet med tingretten finner heller ikke lagmannsretten grunnlag for å konstatere forskjellbehandling eller brudd på likhetsprinsippet som begrunne at skattevedtaket kjennes ugyldig. Det vises derfor til den begrunnelse som er gitt i tingrettens dom på 26, som tiltres.

### **Bruk av ulovlige bevis.**

A gjør gjeldende at deler av bevismaterialet som ligger til grunn for skattevedtaket er innhentet og anvendt på ulovlig måte. Det vises til at skattekontoret har fått utlånt dokumentbevis fra straffesaken mot B, og anføres at dette både er i strid med taushetspliktreglene og med EMK art 8 nr 2. Skattevedtaket påstås derfor opphevet.

A anfører videre at det ikke er gitt tillatelse til bruk av dokumenter fra det såkalte «*Hopsnesbeslaget*» og politiavhøret av Eide i saken her, og at skattekontoret også på ulovlig vis tilegnet seg informasjon fra politiets dokumentmateriale før det ble fremsatt anmodning om utlån. Det vises til at skattemyndighetene og påtalemyndigheten, som begge har taushetsplikt, er underlagt ulike regelverk og at det i utgangspunktet ikke gjelder noe prinsipp om fri utveksling av taushetsbelagte opplysninger mellom ulike forvaltningsorganer. Ifølge forvaltningsloven § 13 b første ledd nr 2 kan dette bare skje med sikte på å løse avgiverorganets egne oppgaver, og tilsvarende antas å gjelde etter straffeprosessloven § 61 c. Her har det også skjedd en rolleblanding ved at ansatte har arbeidet både hos politi og skattekontor.

Staten på sin side bestrider at det er begått taushetsbrudd i forbindelse med utlånet, som heller ikke på annen måte er irregulært. Forhåndskontakt er for øvrig ikke i strid med taushetsreglene. Det vises ellers til ligningsloven § 3-3, straffeprosessloven § 61 a, § 61 c nr 2 og § 61 c nr 8, samt påtaleinstruksen § 4-2, § 4-3 og § 16-5. Det anføres at bruken er helt innenfor skatteetatens formål, og at utlånene ikke er i strid med EMK art 8.

A, som krever at skattevedtaket skal oppheves, fikk ikke medhold i tingretten. Lagmannsretten finner heller ikke holdepunkt for å oppheve skattevedtaket på dette grunnlag.

Lagmannsretten legger til grunn at både påtalemyndigheten og skatteetaten er bundet av regler om taushetsplikt. Utveksling av informasjon mellom etatene er derfor begrenset og må som utgangspunkt begjæres i det enkelte tilfellet. I saken her var det kontakt mellom etatene i forkant av at fylkesskattekontoret anmodet om utlån av dokumenter, men etter lagmannsrettens syn er dette ikke i strid med taushetsplikten og må godtas. Det er inngått samarbeidsavtaler mellom politi/påtalemyndighet og skatteetaten, og det fremgår av Rt-2013-9 avsnitt (34) at «*tilsettingsshøve og arbeid hos skatteetaten parallelt med etterforskning hos politiet normalt er greit.*»

I dette tilfellet har fylkesskattekontoret ved brev av henholdsvis 14. juni 2006 og 4. desember 2006 i medhold av påtaleinstruksen § 16-5 også anmodet om utlån av materiale i saken



vedrørende B. Av begge brev fremgår at man hadde kommet over opplysninger av betydning for skatteetatens kontroll av annet saksforhold enn det som er anmeldt, og at man ba om utlån «for å forfølge forholdet som hører under skatteetatens forvaltningsområde». Det ble anmodet om utlån av dokumenter vedrørende selskaper som var registrert i ulike skatteparadis og vitneavhøret av Helge Eide. Politiet fant at vilkårene for utlån av vitneavhøret av Eide var til stede, og det fremgår av brev 13. desember 2006 fra Hordaland politidistrikt til fylkesskattekontoret at det «utlånes til det formål som er angitt i Deres brev». Med hensyn til anmodningen for øvrig, fremgår det at politiets brev av 27. september 2007 at ligningsmyndigheten fikk tilgang til «politiets gjenværende beslag foretatt på «Hopsneset» og det såkalte «databeslaget»».

Lagmannsretten kan ikke se at bevisene her er innhentet på ulovlig måte. For det første gir påtaleinstruksen § 16-5 jf § 4-2 og § 4-3, som den lød i 2006, hjemmel for utlån av dokumenter til andre offentlige myndigheter i en straffesak som ikke er avsluttet «når særlige grunner foreligger og det anses ubetenkelig av hensyn til sakens videre behandling». Det følger imidlertid av § 4-3 at dokumenter bare kan brukes til «det formål som begrunner utlånet». Utlånet skjedde på anmodning til annen offentlig myndighet, og med begrensning som angitt i påtaleinstruksen § 4-3. Etter lagmannsrettens syn er det derfor ingen tvil om at politiet i utgangspunktet hadde hjemmel til dette. Vurdert mot denne bakgrunn kan lagmannsretten heller ikke se at utlånet var i strid med reglene om taushetsplikt som gjelder for de to etatene, eller EMK art 8 om retten til respekt for privatliv og familieliv. Lagmannsretten finner ikke holdepunkt for at dokumentene er brukt på irregulær måte, eller at de er brukt utenfor skatteetatens egne formål.

Lagmannsretten kan etter dette ikke se at deler av bevismaterialet er anvendt ulovlig måte og skattevedtaket kan derfor ikke oppheves på dette grunnlag.

Lagmannsretten slutter seg ellers til tingrettens begrunnelse, inntatt i dommen på side 27.

### **Bevisregler.**

A har videre vist til at bevisbyrden for endringsvedtak som dette ligger hos skattekontoret og gjort gjeldende at vedtaket her bygger på gal rettsanvendelse i form av uriktig beviskrav. Det er således anført at det er fremsatt påstander av sterkt stigmatiserende karakter, noe som etter ulovfestede bevisprinsipper medfører skjerpede beviskrav. Vedtaket må av den grunn oppheves. Videre er det anført at skattekontoret har lagt frem nye dokumenter fra granskningen i Statoil, og at retten ikke kan bygge på disse.

Etter lagmannsrettens vurdering kan ikke A høres med dette. Det fremgår riktignok av Skoghøy «*Tvisteløsning*» 2. utg s 896 at beviskravet skjerpes for særlig belastende faktum, men lagmannsretten kan ikke se at det er tilfellet her. Lagmannsretten er således ikke enig i at det er fremsatt påstander av stigmatiserende karakter. At skattemyndighetene underrettet politiet om at de mistenkte A for overtredelse av korrupsjonsbestemmelsene i straffeloven kan ikke anses som særlig belastende. Saken ble henlagt av politiet uten ytterligere undersøkelser og uten at As arbeidsgiver ble underrettet om mistanken. Lagmannsretten kan heller ikke se at det ellers er fremsatt påstander fra skattekontorets side som tilsier at det beviskravet skjerpes, og kan således ikke se at skattevedtaket bygger på gal rettsanvendelse.

For så vidt gjelder anførselen om at retten ikke kan bygge på opplysningene fra Statoilgranskningen, kan heller ikke den føre frem. Det bemerkes da at staten - i motsetning til

skattyter - har adgang til å legge frem nye bevis for faktum, da det ikke gjelder tilsvarende begrensninger for staten som for skattyterne.

### **Sakskostnader.**

Anken har etter dette vært forgjeves, samtidig som den avledede anken har ført frem. Det innebærer at ankemotparten har vunnet saken fullt ut og etter tvisteloven § 20-2 første ledd har krav på full erstatning for sine sakskostnader. Lagmannsretten har vurdert, men kan ikke se at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta ankende part helt eller delvis for erstatningsansvaret i anledning ankesaken, jf tvisteloven § 20-2 annet ledd.

Advokat Haavind fremla sakskostnadsoppgave stor kr 483.117, 50, inklusiv merverdiavgift, hvorav salærkravet utgjør kr 480.312,50, mens det øvrige er utlegg til kopiering av juridisk utdrag, med videre. I tillegg kommer reise og oppholdsutgifter med kr 23.685, 65, slik at totalkravet utgjør kr 506.803,15. Det er opplyst at kostnadene kan fordeles med 430.782,68 på anken og kr 76.020,47 på den avledede anken. Ankende part har ikke hatt innsigelser til kostnadsoppgaven, som legges til grunn for lagmannsrettens avgjørelse, også med hensyn til fordelingen av kostnadene mellom henholdsvis anke og avledet anke. Hensett til sakens art og omfang legger lagmannsretten videre til grunn at kostnadene har vært nødvendige og at det har vært rimelig å pådra dem, jf tvisteloven § 20-5 første ledd.

Når det gjelder kostnadene for tingretten følger det av tvisteloven § 20-9 annet ledd at ankeinstansen skal legge sitt resultat til grunn når den avgjør krav på sakskostnader for lavere instanser. Det innebærer at staten i utgangspunktet også skal ha erstattet sine sakskostnader for tingretten. I dette tilfellet fant tingretten - for så vidt gjelder saken mellom A og staten - at ingen av partene kunne anses å ha vunnet. Med det resultat lagmannsretten er kommet til, stiller dette seg annerledes, idet staten må anses for å ha vunnet fullt ut også i tingretten. For tingretten fremsatte advokat Haavind et kostnadskrav på kr 644.707, inklusiv merverdiavgift, hvorav salærkravet utgjorde kr 497.800. Det er opplyst at kravet skal fordeles med 90 % på saksøker nr 1, altså A, og 10 % på saksøker nr 2, Onyx. Lagmannsretten legger denne fordelingen til grunn for sin kostnadsavgjørelse, hvilket innebærer at A skal erstatte kr 580.263,30 av statens kostnader for tingretten. Det legges til grunn at kravet i sin helhet kan henføres til ankesaken, og kan holdes utenfor saken vedrørende den avledede anken. Lagmannsretten legger også her til grunn at kostnadene har vært nødvendig og rimelige, jf tvisteloven § 20-5 første ledd.

Dommen er enstemmig.

### *Domsslutning*

*For så vidt gjelder anken:*

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler A kroner 430.782,68 – firehunderogtrettitusenjuhundreogåttito 68/00- til Staten ved Skatt vest innen 2-to- uker fra forkynnelse av denne dom.*
- 3. I sakskostnader for tingretten betaler A kroner 580.263,30 – femhundreogåttitusenohundreogsekstire 30/100- til Staten ved Skatt vest innen 2-to-uker*

*fra forkynnelse av denne dom.*

*For så vidt gjelder avledet anke:*

- 1. Staten ved Skatt vest frifinnes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler A kroner 76.020,47 - syttisekstusenogtjue 47/100- til Staten ved Skatt vest innen 2-to- uker fra forkynnelse av denne dom.*

## SKN 16-003 Fradrag for kostnader til forsøk på oppkjøp

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-24.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 8. januar 2016, **sak nr.:** LB-2015-83654

**Dommere:** Lagmann Espen Bergh, lagdommer Anne M. Samuelson, tingrettsdommer Bjørn Askim. **Saksgang:** Asker og Bærum tingrett TAHER-2014-116086 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-83654 (15-083654ASD-BORG/01).

**Parter:** Staten v/sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Ole Kristian Rigland) mot Evry ASA (advokat Ståle Rønneberg Kristiansen).

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om rett til fradrag etter skatteloven § 6-24 for utgifter oppstått i forbindelse med et mislykket forsøk på oppkjøp av et annet selskap gjennom kjøp av aksjer i selskapet. Etter bestemmelsen gis det ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader. Etter lagmannsrettens syn var det mest naturlig å forstå ordlyden i skatteloven § 6-24 slik at arten av utgiften er avgjørende, slik at bestemmelsen kommer til anvendelse – og fradrag blir avskåret – selv om det ikke er gjennomført et erverv. Staten vant således saken. Det bemerkes at skatteloven § 6-24 i ettertid er endret, og at det ved lovendringen er presisert at regelen om at det ikke gis fradrag, gjelder uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres.

Saken gjelder spørsmål om rett til fradrag etter skatteloven § 6-24 for utgifter oppstått i forbindelse med et mislykket forsøk på oppkjøp av et annet selskap gjennom kjøp av aksjer i selskapet.

EVRY ASA er et av de ledende IT-selskapene i Norden. I 2008, som er det inntektsåret saken gjelder, het selskapet EDB Business Partner ASA. Deretter het selskapet EDB ErgoGroup ASA frem til april 2012, da navnet ble endret til EVRY.

EVRY vedtok i juni 2007 en strategiplan hvor flere mulige alternative strukturelle grep ble behandlet og vedtatt for å få til en positiv utvikling for selskapet. Det alternativet som hadde høyeste prioritet, gjaldt det finske it-selskapet Tieto. Det ble gjennomført en prosess som blant annet tok sikte på oppkjøp av aksjene i dette selskapet. I denne sammenheng pådro EVRY seg vesentlige kostnader. Prosessen ble avsluttet i juni 2008 uten at det ble gjennomført noe oppkjøp.

I selvangivelsen for 2008 krevde EVRY fradrag for kostnader på NOK 34 766 812 knyttet til den mislykkede prosessen. Ved ligningsbehandlingen, som ble avsluttet ved Skatteklagenemndas

vedtak 14. januar 2014, ble det akseptert fradrag med NOK 13 307 531. Skatteklagenemnda la til grunn at det resterende beløpet, NOK 21 459 281, var oppkjøpskostnader som ikke ga rett til fradrag etter skatteloven § 6-1, jf. § 6-24. Det er dette spørsmålet som er omtvistet i saken.

EVRY innga stevning til Asker og Bærum tingrett 11. juli 2014. Tingretten avsa 20. mars 2015 dom med slik domsslutning:

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

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

Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 18. desember 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Ankeforhandlingen ble gjennomført med hovedinnlegg fra hver av partene, jf. tvisteloven § 9-15 (10). Det ble ikke foretatt parts- eller vitneavhør.

**Den ankende part, staten v/sentralskattekontoret for storbedrifter, har i hovedtrekk anført:**

EVRY er omfattet av fritaksmetoden etter skatteloven § 2-38. Det innebærer at selskapet i utgangspunktet ikke har skatteplikt for inntekt og ikke har fradragsrett for tap knyttet til aksjer i norske og utenlandske selskaper.

Det følger likevel av skatteloven § 6-24 første ledd at det «gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38.» Etter Høyesteretts dom i Rt-2015-1068, som er avsagt etter tingrettens dom i denne saken, bestrider staten ikke at kostnader EVRY har pådratt med det formål å erverve aksjer i Tieto, er omfattet av § 6-24 første ledd.

Det følger imidlertid uttrykkelig av skatteloven § 6-24 andre ledd at «[d]et gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader». Det er ikke omtvistet at kostnadene som det her kreves fradrag for, etter sin art er «ervervskostnader». Ordlyden gjør ikke noe unntak for kostnader knyttet til aksjeerverv som ikke gjennomført. Lovens forarbeider omtaler ikke dette spørsmålet særskilt, men lest i sammenheng må de forstås slik at det generelt ikke skal gis fradrag for ervervskostnader.

Det foreligger også etterfølgende uttalelser fra lovgiver om dette spørsmålet. I Prop 1 LS (2015-2016) er det foreslått at ordlyden presiseres gjennom følgende tillegg i § 6-24 andre ledd: «... uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres».

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

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.

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

**Ankemotparten, EVRY ASA, har i hovedtrekk anført:**

Både ordlyd og forarbeider taler for at unntaket for «erervskostnader» i skatteloven § 6-24 andre ledd bare kommer til anvendelse der det foreligger et faktisk gjennomført erverv. Bestemmelsen må tolkes slik at det er kostnader som ville vært aktiveringspliktige utenfor fritaksmetoden, som er omfattet. I denne saken er det ikke ervervet aksjer, og det foreligger derfor ikke noe objekt å aktivere kostnadene på.

Legalitetsprinsippet og kravet til forutberegnelighet tilsier at lovens ordlyd må tillegges stor vekt. Det er ikke rom for å tolke inn ytterligere begrensninger gjennom merknader knyttet til senere lovendringer. Statens tidligere ulike rettslige tilnærminger viser at rettsstilstanden under enhver omstendighet må ha vært så uklar at det ikke er rom for noen utvidende tolkning.

Det fremgår av forarbeidene at det er aktiveringspliktige kostnader som er omfattet av unntaket i andre ledd. Det er derfor ikke paradoksalt at mislykkede oppkjøpskostnader er fradragsberettigede, mens kostnader til gjennomført erverv ikke er det. Forskjellen ligger nettopp i at ved gjennomførte erverv foreligger det et objekt å aktivere kostnadene på.

EVRY ASA har lagt ned slik påstand:

1. Statens anke forkastes.
2. EVRY ASA tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

**Lagmannsretten bemerker:**

Skattelovens hovedregel om fradrag finnes i § 6-1. Første ledd i denne bestemmelsen lyder slik:

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

Det følger imidlertid av skatteloven § 10-32 at i de tilfellene der et kjøp blir gjennomført, inntreer fradragsretten ikke ved kjøpet. Kostnadene må aktiveres og kommer først til fradrag når aksjene realiseres ved at kostnadene medregnes ved beregning av aksjenes inngangsverdi.

I de tilfellene der kjøp ikke blir gjennomført, kan transaksjonskostnadene fradras direkte i det året det er klart at kjøpet ikke vil finne sted, se bl.a. Lignings-ABC 2015 side 1329 (punkt 4.3.1).

Et vesentlig unntak fra disse utgangspunktene følger av den såkalte fritaksmetoden, som ble innført med virkning fra 26. mars 2004, se skatteloven § 2-38. I Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 52 er fritaksmetoden beskrevet og begrunnet slik:

*Departementet foreslår at det innføres en fritaksmetode for beskatning av aksjeinntekter som tilfaller aksjonærer som er selskaper (selskapsaksjonærer). Fritaksmetoden innebærer at selskapsaksjonærer i hovedregelen fritas fra beskatning av gevinst og utbytte på aksjer, samtidig som det ikke innrømmes fradrag for tilsvarende tap. For øvrig vil selskaper være løpende skattepliktige for sine inntekter som i dag.*

*Fritaksmetoden forhindrer at aksjeinntekter blir beskattet flere ganger i eierkjede med norske selskaper (kjedebeskatning). Kjedebeskatning kan gi incentiver til omorganisering, og kan dessuten svekke kapitalmobiliteten i næringslivet. Fritaksmetoden vil bedre kapitalmobiliteten, sammenlignet med det gjeldende systemet med RISK og godtgjørelse.*

Det ble i proposisjonen (side 52 andre spalte) også presisert at fritaksmetoden «medfører at selskapene ikke kan kreve fradrag for andre kostnader som har tilknytning til inntekter som omfattes av fritaksmetoden».

EVRY er omfattet av fritaksmetoden. Det er på det rene at slik fritaksmetoden opprinnelig ble vedtatt, forelå det ikke fradrag for utgifter knyttet til kjøp av aksjer, enten kjøpet ble gjennomført eller ikke.

Skatteloven § 6-24 innebærer en modifikasjon i forhold til de alminnelige utgangspunktene som ble lagt til grunn ved vedtakelsen av fritaksmetoden. Bestemmelsen ble tilføyd ved lov 9. desember 2005 nr. 113, med virkning fra inntektsåret 2005. Bestemmelsen lyder slik:

*§ 6-24 Kostnader med tilknytning til skattefri aksjeinntekt mv.*

*(1) Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38.*

*(2) Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader.*

Spørsmålet i denne saken er hvordan § 6-24 skal forstås i de tilfellene der aksjekjøp ikke blir gjennomført. Som påpekt vil utgangspunktet etter fritaksmetoden være at det ikke er fradrag for utgifter. Spørsmålet er om unntaksregelen i § 6-24 omfatter et tilfelle som det foreliggende og dermed leder til et unntak fra dette utgangspunktet.

Slik saken står for lagmannsretten, er partene enige om at de aktuelle kostnadene omfattes av § 6-24 første ledd. Spørsmålet er om kostnadene omfattes av unntaksregelen i § 6-24 andre ledd. Vurderingstemaet er ved dette noe annerledes enn det som ble lagt til grunn ved tingrettens og Skatteklagenemndas behandling.

Skatteloven § 6-24 første ledd er som påpekt en unntaksregel fra de alminnelige utgangspunktene som følger av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38. § 6-24 andre ledd er en «unntaksregel fra unntaksregelen», dvs. at i den utstrekning denne bestemmelsen kommer til anvendelse, er man tilbake til de utgangspunktene som følger av fritaksmetoden.

Lovens ordlyd gir ikke noe klart svar på det tolkningsspørsmålet som foreligger. Det er på det rene at de pådratte utgiftene etter sin art er «ervervskostnader». Slik § 6-24 andre ledd er

formulert, inneholder den ikke et uttrykkelig krav om at et erverv skal være gjennomført for at bestemmelsen skal komme til anvendelse. Etter lagmannsrettens syn er det mest naturlig å forstå ordlyden slik arten av utgiftene er det avgjørende, slik at bestemmelsen kommer til anvendelse selv om det ikke er gjennomført et erverv. Ordlyden kan likevel ikke anses som klar.

Begge parter har vist til lovens forarbeider til støtte for sitt syn.

Bakgrunnen for tilføyelsen av § 6-24 er i Ot.prp.nr.1 (2005-2006) side 62 (punkt 15.1) beskrevet slik:

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

Det fremkommer av dette at det sentrale ved lovendringen var å gjeninnføre fradragsrett for utgifter som før fritaksmetoden var direkte fradragsberettiget, dvs. uten krav om aktivering. Departementet viste i denne sammenheng særlig til løpende eierkostnader. Som eksempel på slike kostnader vises i proposisjonen side 63 andre spalte til «kostnader til administrasjon og strategi».

Som motsetning til løpende eierkostnader fremhevet man kostnader som tidligere ville vært aktiveringspliktige, herunder særlig ervervs- og realisasjonskostnader. For slike kostnader ble det fastsatt gjennom § 6-24 andre ledd at det ikke skulle skje noen endring, dvs. at fritaksmetoden fortsatt skulle gjelde. Det er dermed på det rene at det heller ikke etter vedtakelsen av skatteloven § 6-24 er fradragsrett for ervervs-kostnader i de tilfellene der et aksjekjøp blir gjennomført.

Lagmannsretten kan ikke se at det spørsmålet denne saken gjelder, ervervs-kostnader i et tilfelle der det ikke blir gjennomført noe erverv, er berørt i forarbeidene til skatteloven § 6-24. Det man var opptatt av, var på den ene siden løpende eierkostnader og på den andre siden kostnader som før fritaksmetoden var aktiveringspliktige. Ervervs-kostnader når ervervet ikke blir gjennomført, kan ikke anses som løpende eierkostnader, men det er heller ikke tale om kostnader som var aktiveringspliktige før fritaksmetoden.

Det foreligger ikke rettspraksis som behandler anvendelsen av skatteloven § 6-24 på kostnader knyttet til aksjeerverv som ikke blir gjennomført. Det er gjennom Rt-2015-1068 avsnitt 57-58 avklart at rekkevidden av fradragsretten etter § 6-24 første ledd er tilsvarende den alminnelige regelen i § 6-1, men avgjørelsen gjelder ikke virkeområdet for § 6-24 andre ledd, som er det avgjørende i denne saken.

Det foreligger heller ikke klar og entydig ligningspraksis om dette spørsmålet. Fram til 2007/2008-utgaven ble det i Lignings-ABC gitt uttrykk for at det foreligger generell fradragsrett

for kostnader knyttet til ikke gjennomførte aksjeerverv. Dette er senere endret. I Lignings-ABC 2015 side 1329-1330 (punkt 4.3) angis det at for aksjer som faller under fritaksmetoden, foreligger det ikke fradragsrett for ervervs- og realisasjonskostnader ved oppkjøp som ikke gjennomføres. Det vises i den forbindelse til skatteloven § 6-24 andre ledd og Skattedirektoratets uttalelse 8. mai 2013 (Utv-2013-1181). I denne uttalelsen fra Skattedirektoratet angis det, uten nærmere begrunnelse, at § 6-24 andre ledd gjelder også for transaksjonskostnader knyttet til oppkjøpsforsøk som mislykkes. I en avgjørelse fra Klagenemnda for oljeskatt 16. desember 2013 er det lagt til grunn at det foreligger fradragsrett for kostnader knyttet til ikke gjennomførte aksjeerverv.

Etter lagmannsrettens syn tilsier hensynet til sammenheng i regelverket at skatteloven § 6-24 andre ledd tolkes i samsvar med det som etter lagmannsrettens syn er den mest naturlige forståelsen av lovens ordlyd. Det innebærer at begrepet «ervervskostnader» også omfatter kostnader til erverk som ikke er gjennomført. Lagmannsretten legger vekt på at hovedregelen etter fritaksmetoden er at utgifter til erverk av aksjer ikke kommer til fradrag på noe tidspunkt, verken direkte eller gjennom krav til aktivering. Det gir da etter lagmannsrettens syn best sammenheng i regelverket at det heller ikke foreligger fradragsrett i de tilfellene der et oppkjøp ikke blir gjennomført. Skatteloven § 6-24 må sees om et begrenset unntak fra den hovedregelen som følger av fritaksmetoden. Det er ikke naturlig å utvide virkeområdet for en slik unntaksregel.

Lagmannsretten bemerker at skatteloven § 6-24 andre ledd nå er endret ved endringslov 18. desember 2015 nr. 115. Det er ved lovendringen presisert at regelen om at det ikke gis fradrag, gjelder uavhengig av om erverk eller realisasjon gjennomføres. Bestemmelsen lyder nå slik:

*Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader, uavhengig av om erverk eller realisasjon gjennomføres.*

Lovendringen er begrunnet i Prop. 1 LS (2015-2016) side 171-173. Departementet viser til at det er oppstått en uklarhet som følge av at ulike klagenemnder i skatteetaten har lagt til grunn ulik forståelse av skatteloven § 6-24 andre ledd. Det er også vist til tingrettsdommen i denne saken. Departementet uttaler blant annet (proposisjonen side 172):

*Ved erverk av aksjer som omfattes av fritaksmetoden, skal det ikke gjennomføres noe gevinst- eller tapsoppgjør i forbindelse med realisasjon av aksjen. Ervervskostnader kommer derfor ikke til fradrag hvis kjøpet gjennomføres. Etter departementets syn tilsier sammenhengen i systemet at denne typen kostnader heller ikke kommer til fradrag i tilfeller der kjøpet ikke blir gjennomført.*

*Den uklarheten som er oppstått med hensyn til om kostnader knyttet til aksjeerverv som ikke gjennomføres, er uheldig. Det er særlig uheldig at ulike klagenemnder i Skatteetaten behandler slike saker ulikt. Som nevnt ovenfor foreligger det en tingrettsdom om spørsmålet. Denne dommen er imidlertid anket. Det kan derfor ta tid før en endelig avklaring foreligger. Departementet foreslår derfor at det inntas en presisering i skatteloven § 6-24 annet ledd slik at kostnader knyttet til aksjeerverv som ikke gjennomføres, på samme måter som ervervskostnader for aksjer der ervervet gjennomføres, ikke er fradragsberettiget.*



Departementets uttalelser i denne proposisjonen er i forhold til denne saken å anse som etterarbeider og har begrenset rettskildemessig vekt. Samtidig må lovendringen, ut fra den begrunnelsen som er gitt for den, forstås slik at man ikke har tatt sikte på å endre gjeldende rett.

Etter dette er lagmannsretten kommet til at Skatteklagenemndas vedtak er gyldig, og at staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter må frifinnes.

Etter det resultatet lagmannsretten er kommet til, har staten vunnet saken både for tingretten og lagmannsretten og skal tilkjennes sakskostnader etter tvisteloven § 20-2 første ledd. Det er ikke grunn til å anvende unntaksregelen i tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

For lagmannsretten har statens prosessfullmektig inngitt kostnadsoppgave på totalt kr 82.250, hvorav kr 71.050 er salær og kr 11.200 er utgifter til kopiering av utdrag ol. I tillegg kommer rettsgebyret med kr 20.640. I og med at saken for lagmannsretten er ført av Regjeringsadvokaten, er det ikke medtatt merverdiavgift.

For tingretten innga statens prosessfullmektig kostnadsoppgave på totalt kr 118.322 uten merverdiavgift. Av dette var kr 1122 utgifter og resten salær. I og med at saken for tingretten ble ført av en privatpraktiserende advokat, kommer merverdiavgift i tillegg med kr 29.580. Totalt salærkrav utgjør dermed kr 147.902.

Lagmannsretten finner at de angitte kostnadene har vært nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5, og legger oppgavene til grunn. Samlede kostnader for tingretten og lagmannsretten utgjør kr 250.792.

Dommen er enstemmig.

#### *Domsslutning*

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

## **SKN 16-004 Skillet vedlikehold/påkostning**

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-11, jf. § 6-1.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 11. desember 2015, **sak nr.:** LB-2014-190563

**Dommere:** Lagdommer Mette Jenssen, lagdommer Per Racin Fosmark, lagdommer Eirik Vikanes. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-20355 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-190563 (14-190563ASD-BORG/01).

**Parter:** Norrøna Eiendom AS (advokat Hugo Pedersen Matre) mot Skatt Midt-Norge (advokat Helge Aarseth).

**Sammendrag:** Spørsmålet i saken gjaldt den skattemessige klassifiseringen av utgifter til rehabilitering av en bygård. Skattemyndighetene hadde skjønnsmessig fordelt kostnadene med 75 prosent som vedlikehold og 25 prosent som påkostninger. Lagmannsretten fant at skattemyndighetenes skjønnsmessige fordeling syntes rimelig og forsvarlig. Det var rettslig uenighet mellom partene om forståelsen av det skattemessige vedlikeholdsbegrepet, nærmere bestemt om i hvilke tilfeller en kan ta hensyn til et «tenkt vedlikehold» ved endringsarbeid. Lagmannsretten var enig med skattemyndighetene i at funksjonen til den aktuelle delen av eiendommen må opprettholdes for at det skal tas hensyn til «tenkt vedlikehold».

### **Saken gjelder:**

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak av 26. juli 2013. Hovedspørsmålet i saken er om skatteklagenemnda har lagt riktig rettsanvendelse til grunn ved sin skattemessige klassifisering av vedlikeholds- og rehabiliteringsomkostninger. Det sentrale er forståelsen av vedlikeholdsbegrepet i skatteloven § 6-11.

### **Sakens bakgrunn:**

Norrøna Eiendom AS (heretter også Norrøna) inngår i konsernet E. C. Dahls Eiendom AS, som igjen inngår i konsernet Reitan Eiendom AS. Norrøna er et eiendomsselskap som i det aktuelle tidsrommet var eier av Thomas Angells gate 20 (Norrønagården) i Trondheim. Eiendommen ble oppført tidlig på 1960-tallet, og Norrøna kjøpte eiendommen rundt 1980. Bygget består av underkjeller, kjeller og fem etasjer. Eiendommen er et kombinert bygg bestående av hybler og butikklokaler. I perioden 2007 til 2008 ble kjeller samt 1. og 2. etasje rehabilitert. Før renoveringsarbeidene var kjelleren benyttet som lager, lokalene i 1. etasje til butikker og 2. etasje benyttet som kafe/selskapslokale. Etter rehabiliteringen er disse lokalene tilpasset to nye leietagere som driver butikker, og som disponerer hver sin del av 1. og 2. etasje i tillegg til kjelleren.

De samlede utgiftene til renovering/rehabilitering beløp seg til 17 298 275 kroner. Av dette aktiverte Norrøna 2 428 763 kroner for senere avskrivninger, mens selskapet utgiftsførte det resterende beløpet som vedlikehold. Ved bokettersyn med rapport av 22. desember 2011 kom det frem opplysninger som etter skattemyndighetenes oppfatning tilsa at en større del av utgiftene skulle vært aktivert. Ved skattekontorets vedtak av 28. august 2012 ble 3 400 000 kroner av vedlikeholdsfradraget for 2008 tilbakeført og tillagt avskrivningsgrunnlaget. Vedtaket ble påklaget, men skatteklagenemnda fastholdt ligningen i vedtak av 26. juli 2013. Norrøna tok deretter ut stevning 2. februar 2014, og staten inngav tilsvaer 3. mars 2014.

Oslo tingrett avsa 16. oktober 2014 dom med slik slutning:

1. Staten v/Skatt Midt-Norge frifinnes.
2. Norrøna Eiendom AS betaler sakskostnader til Staten v/Skatt Midt-Norge med kr.127.352 - kronerett hundre og tjuesyvtusen tre hundre og femtito - innen 2 - to - uker fra dommens forkynning.

Norrøna Eiendom AS har i rett tid anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling ble avholdt 1. desember 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Norrøna Eiendom AS møtte sammen med sin prosessfullmektig og gav partsforklaring. Staten v/Skatt Midt-Norge var representert ved sin prosessfullmektig og en seniorskattejurist fra Skatt Midt-Norge. Det ble avhørt to vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

**Den ankende part, Norrøna Eiendom AS, har i hovedtrekk anført:**

Skattemyndighetene har ikke lagt riktig rettsanvendelse til grunn ved sin skattemessige klassifisering av rehabiliteringsomkostningene vedrørende Thomas Angells gate 20. Saken er prinsipiell og har stor betydning for det eiendomskonsernet Norrøna er en del av.

Det har under saksforberedelsen fremkommet uklarhet om dokumentasjonen om de faktiske forhold. Staten har bestridt at ulike arbeider er dokumentert. Derfor har det vært nødvendig med noe bevisføring for lagmannsretten. Lagmannsretten kan prøve både faktum og jus.

Det gis fradrag for omkostninger til vedlikehold av hus, jf. skatteloven § 6-1 og § 6-11. Arbeidene mister ikke sin karakter av vedlikehold selv om det brukes andre materialer, eller lokalene tilpasses annen virksomhet, så lenge arbeidene ikke innebærer en relativ standardheving, eller eventuelle endringsarbeider innebærer en merutgift. Det kan kreves fradrag for utgifter som representerer en standardforbedring så langt utgiftene ikke overstiger det et vanlig vedlikehold ville kostet. Dette prinsippet er et meget sentralt punkt og er ikke hensyntatt av ligningsmyndighetene i denne saken.

Når det gjelder den elektriske installasjonen, anføres det at det foreligger full fradragsrett for utgiftene til utskiftning av deler av det elektriske anlegget. Problemstillingen knytter seg i hovedsak til at deler av det elektriske anlegget før utskiftningen betjente et storkjøkken, mens det etter utskiftningen betjener et butikklokale. Et elektrisk anlegg kan ikke få endret funksjon når en går fra storkjøkkenet til butikklokale, ettersom et elektrisk anlegg - uavhengig av virksomhet i bygget - har som formål å føre frem elektrisitet til de ulike uttak i lokalene. Anleggets komponenter er så fysisk/teknisk funksjonelt og økonomisk integrert at det skattemessig fremstår som ett vurderingsobjekt. Det nye anlegget innebærer også en standardsenkning, og utgiftene var vesentlig lavere enn om man hadde vedlikeholdt det eksisterende anlegg uten nedskalering. Det forelå et reelt behov for reparasjon eller vedlikehold.

Det er ikke bestridt at storkjøkkenet hadde oppnådd sin tekniske og funksjonelle levetid, og at det var nødvendig med utskiftning. Riveomkostningene må klassifiseres som en ren vedlikeholdsomkostning. Rivning av kjøkkenet var nødvendig på grunn av kjøkkenets tilstand. Kjøkkenet stod på løpende gulvbelegg, og det rivningsarbeidet som ble utført, ville derfor vært helt nødvendig dersom kjøkkenfunksjonen skulle vært i behold. I tillegg var gulvet modent for utskiftning. Det vil uansett foreligge fradragsrett for riveomkostningene etter hovedregelen om fradrag i skatteloven § 6-1 som driftskostnad.

Det foreligger fradragsrett for omkostningene til rivning av innervegger. Veggene stod på gulv som krevde utskiftning for vedlikeholdsformål. Så lenge arbeidene ikke innebærer en aktiveringspliktig standardheving eller at endringsarbeidene innebærer en merutgift, er det

irrelevant for vedlikeholdsvurderingen hvorvidt arbeidene ble gjort for å tilpasse en annen virksomhet.

Det er ikke bestridt at det forelå et vedlikeholdsbehov for fasaden. Det foreligger full fradragrett for omkostningene knyttet til fasaden, da omkostningene til fasaden var lavere enn vedlikehold av eksisterende fasade i sin opprinnelige utforming. Arbeidene innebærer ikke en merutgift. Og det foreligger derfor ikke aktiveringsplikt for noen del av utgiftene. Vedlikeholdsarbeid omfatter mer enn arbeider som bidrar til å konservere gjenstanden.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 26. juli 2013 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at det skal gis fradrag for rive- og rehabiliteringskostnader, herunder kostnader til fasade, elektrisk anlegg, innervegger og rivning av storkjøkken.
2. Ankende part tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

**Ankemothparten, staten v/Skatt Midt-Norge, har i hovedtrekk anført:**

Skatteklagenemndas vedtak av 26. juli 2013 er gyldig. Etter skatteytters valg er saken begrenset til prøving av skatteklagenemndas rettsanvendelse, jf. Oslo tingretts rettsbok av 1. april 2014.

Den langt største delen av omkostningene som påløp, aksepterte skattemyndighetene som fradragberettiget vedlikehold ved ligningen. Etter en konkret vurdering av de arbeidene som var utført, kom ligningsmyndighetene til at en del av utgiftene ikke kunne anses som vedlikehold, men måtte anses som påkostning som er gjenstand for aktivering.

Skatteklagenemndas vedtak bygger på den rettsoppfatning at fradragrett for vedlikeholdsutgifter ikke omfatter fradragrett for utgifter som er pådratt på objekt/gjenstand som ikke lenger skal beholde samme funksjon som tidligere. Formuesobjektet må beholde den aktuelle funksjonen for at det skal tas hensyn til «tenkt vedlikehold» ved endringsarbeid. Den rettslige uenigheten mellom partene antas å gjelde dette punkt.

Det var tidligere installert et storkjøkken som ble benyttet i forbindelse med kafedrift i 2. etasje. Dette ble fjernet da utleier ville ominnrede lokalene til butikklokaler, hvor det ikke er behov for storkjøkken. Det elektriske anlegget som forsynte kjøkkenet med strøm, og hvor det på grunn av energimengden var behov for en ekstra dimensjon, ble fjernet av samme grunn. Da formuesobjektet ikke skulle ha samme funksjon som tidligere, ble det ikke gitt fradrag for riveomkostninger vedrørende storkjøkkenet og tilhørende omlegging av det elektriske anlegget. Med tilsvarende begrunnelse ble det ikke gitt fradrag for utgifter til fjerning av innervegger for å omgjøre lokalene til to åpne butikklokaler.

I forbindelse med rehabiliteringen ble fasaden trukket ut i gateplan, og det ble etablert et nytt inngangsparti. Bygningsmyndigheten i Trondheim har ansett dette som en utvidelse av bygget. Skatt Midt-Norge fastholder at utgiften til utvidelse av bygningen ikke kan anses som vedlikehold. Det er derfor riktig rettsanvendelse når deler av utgiftene til ny fasade ikke ble ansett fradragberettiget.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt Midt-Norge tilkjennes saksomkostninger for lagmannsretten.

### Lagmannsrettens syn på saken:

#### 1. Konklusjon

Lagmannsretten har, som tingretten, kommet til at skatteklagenemndas vedtak av 26. juli 2013 er gyldig. Skattemyndighetene har foretatt en skjønnsmessig fordeling mellom fradragsberettigete vedlikeholdsutgifter og aktivering. Rettsanvendelsen fremstår som riktig, og skjønnet synes godt overveiet og begrunnet. Norrøna Eiendom AS må også betale saksomkostninger til staten v/Skatt Midt-Norge.

#### 2. Rammen for saken

Partene er uenige om hva som er rammen for saken. Norrøna mener at både faktum og jus er omfattet av lagmannsrettens prøvelsesrett. Staten mener derimot at tvistetemaet i saken - etter skatteytters valg - er begrenset til prøving av skatteklagenemndas rettsanvendelse. Det er særlig vist til rettsboken fra planmøtet i tingretten, hvor Norrønans daværende prosessfullmektig presiserte at det utelukkende er Skatt Midt-Norges rettsoppfatning som er gjenstand for domstolsprøving, noe tingretten også la til grunn. Staten har imidlertid ikke hatt formelle innvendinger mot at Norrønans partsrepresentant og vitner har forklart seg om faktiske forhold.

Etter lagmannsrettens syn får ikke uenigheten mellom partene på dette punkt noen betydning for avgjørelsen av saken. Retten har derfor ingen grunn til å foreta noen nærmere vurdering av spørsmålet om sakens rammer. Partene er i det alt vesentlige enige om faktum, og den bevisføring som har vært i lagmannsretten, har ikke hatt nevneverdig betydning for lagmannsrettens resultat. Lagmannsretten bemerker forøvrig at retten har full prøvelsesrett.

#### 3. Vedlikeholdsbegrepet i skatteloven § 6-11

##### Generelt:

Saken gjelder den skattemessige behandlingen av Norrønans utgifter til rehabilitering og vedlikehold av kjeller, 1. og 2. etasje i Thomas Angells gate 20 i 2007 og 2008. Konkret er det spørsmål om hvor mye av de samlede utgiftene på 17 298 275 kroner som kan utgiftsføres direkte, og hvor mye som skal anses som aktiveringspliktige endrings-/påkostningsarbeider. Skattekontoret, med tilslutning av skatteklagenemnda, konkluderte med at vedlikeholdsfradraget skjønnsmessig kunne fastsettes til 75 prosent, slik at 25 prosent ble ansett som aktiveringspliktige endrings-/påkostningsarbeider. For enkelte arbeider ble det lagt til grunn en høyere andel aktiveringspliktige kostnader. Skattekontorets vedtak innebar at vedlikeholdsfradraget i 2008 ble tilbakeført med til sammen 3 400 000 kroner. Da Norrøna ble innrømmet en saldoavskrivning for 2008 på to prosent, ble økningen i inntekten på 3 332 000 kroner.

Hovedregelen om fradrag for vedlikeholdsutgifter følger av skatteloven § 6-1 første ledd som bestemmer:

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

I skatteloven § 6-11 er det en særregel vedrørende vedlikehold av blant annet hus. Bestemmelsen lyder:

*Det gis fradrag for kostnad til vedlikehold og forsikring av hus samt lignende kostnad for skip, fiskebåt og annet driftsmiddel. Det gis ikke fradrag ved skattefri bruk av egen bolig eller fritidsbolig, jf. kapittel 7.*

Denne bestemmelsen presiserer fradragsregelen som følger av hovedregelen i § 6-1, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov side 60. Lagmannsretten legger derfor til grunn at forståelsen av § 6-11 er avgjørende for det spørsmål lagmannsretten skal ta stilling til, og at skatteyder eventuelt ikke kan få en utvidet fradragsrett for vedlikehold etter hovedregelen i § 6-1.

Etter skatteloven § 6-11 første punktum gis fradrag for utgiftene til vedlikehold av hus som benyttes i næring. Dette er en regel om direkte utgiftsføring. Som vedlikehold anses å sette gjenstanden tilbake i opprinnelig stand. Arbeidene må dekke et vedlikeholdsbehov, jf. Rt-1999-1303 (på side 1307). Det er ingen uenighet mellom partene om at eiendommen Thomas Angells gate 20 hadde et stort vedlikeholdsbehov.

Som påkostning anses utbedringer som går ut over det å holde objektet i samme stand som da det var nytt. Utgiftene skal da aktiveres som en del av kostprisen. Som endringsarbeid anses arbeid som gir objektet en ny funksjon eller endret utforming som ikke er foranlediget av et vedlikeholdsbehov. Det er ingen uenighet mellom partene når det gjelder dette grunnleggende skillet mellom vedlikehold og påkostning/endringsarbeid. Det er også enighet om at renoveringen av Thomas Angells gate 20 innbar både vedlikehold og påkostninger.

Hovedproblemstillingen i saken er knyttet til de endringsarbeider som ble foretatt. Norrøna har fremhevet at hvis endringsarbeidene skjer i forbindelse med et vedlikeholdsarbeid og ikke fører til meromkostninger, kan omkostningene anses som en del av vedlikeholdsomkostningene - og utgiftsføres direkte. Dette såkalte merutgiftssynspunktet innebærer at det kan kreves fradrag for utgifter som representerer en standardforbedring så langt utgiftene ikke overstiger det et vanlig vedlikehold ville kostet. Norrøna anfører at dette er et sentralt prinsipp som skatteklagenemnda og skattekontoret ikke har hensyntatt, og at likhetsprinsippet er brutt.

Staten er delvis enig i dette merutgiftssynspunktet. Der hvor forbedring/endringsarbeid blir utført, men hvor det likevel var behov for vedlikehold, er det adgang til å utgiftsføre et beløp tilsvarende hva vedlikeholdsomkostningene ville utgjort («tenkt vedlikehold»). Dette har også skattekontoret lagt til grunn i sitt vedtak. Omkostninger ut over hva vedlikeholdsomkostningene ville utgjort, må aktiveres som påkostning.

Det fremgår imidlertid av vedtaket at eiendommen må beholde den aktuelle funksjon for at det skal tas hensyn til et «tenkt vedlikehold» ved endringsarbeid. Er funksjonen borte, kan det ikke gis fradrag for det tenkte vedlikeholdet som om denne funksjonen skulle være i behold.

Lagmannsretten legger til grunn at den rettslige uenigheten mellom partene først og fremst gjelder dette punktet; at objektet må beholde den aktuelle funksjon.

Lagmannsretten har kommet til at funksjonen til den aktuelle delen av eiendommen må opprettholdes for at det skal tas hensyn til «tenkt vedlikehold». Lagmannsretten viser til Lignings-ABC 2014/15 side 1535, hvor det under temaet «Vedlikehold» punkt 5.4 heter:

*Ved endringsarbeider gis fradrag for tenkt vedlikehold med utgangspunkt i vedlikeholdsbehovet slik formuesgjenstanden var før endringen, basert på den funksjon den aktuelle del av formuesgjenstanden hadde. Dette forutsetter at funksjonen til den aktuelle delen av formuesgjenstanden opprettholdes. Hvis for eksempel et bad flyttes fra et rom i huset til et annet, gis ikke fradrag for merkostnadene forbundet med selve flyttingen, for eksempel ved å bygge om rommet til bad og ved å endre røropplegget. Derimot gis fradrag for tenkt vedlikehold som måtte vært utført på det gamle badet, for eksempel ved utskifting av baderomsinnredningen om den hadde skader eller annet vedlikeholdsbehov. Derimot gis ikke fradrag hvis det ikke installeres noe nytt bad i bygget.*

I Fredrik Zimmer, Lærebok i skatterett, 6. utg. 2009 side 181 uttales det at «[f]or at det overhodet skal foreligge vedlikehold, er det en forutsetning at det dreier seg om *samme gjenstand* før og etter arbeidene».

Lagmannsretten bemerker for øvrig at det kan foreligge påkostning selv om gjenstanden ikke er blitt mer verd enn før. Typisk eksempel er flytting av vegger og vinduer for å tilpasse brukers behov, se Zimmer op.cit. side 180.

Som nevnt konkluderte skattekontoret med at vedlikeholdsfradraget skjønnsmessig kunne fastsettes til 75 prosent, slik at 25 prosent ble ansett som aktiveringspliktige endrings-/påkostningsarbeider. Norrøna har følgelig fått direkte utgiftsført en vesentlig del, tre fjerdedeler av utgiftene. På fire konkrete punkter mener imidlertid Norrøna at skattemyndighetene har foretatt en feil rettslig vurdering av vedlikeholdsbegrepet, og lagmannsretten vil nå gå nærmere inn på hver enkelt av disse postene. Det skal foretas en post for post vurdering, ingen helhetsvurdering, jf. Lignings-ABC 2014/15 side 1535 og Jan Syversen, Vedlikeholdsutgifter og skatt, Revisjon og Regnskap nr. 4/1996, side 169 punkt 4.5.2. Det bør også vises en viss tilbakeholdenhet med å fravike skattemyndighetenes skjønnsutøvelse.

### **Omkostninger til rivning av storkjøkken:**

Det er enighet om at storkjøkkenet hadde oppnådd sin tekniske og funksjonelle levetid, og at det forelå et betydelig vedlikeholdsbehov. Kjøkkenet stod på et gulv som var modent for utskifting og måtte vedlikeholdes. Norrøna har anført at riveomkostningene må klassifiseres som en ren vedlikeholdsomkostning.

Lagmannsretten kan ikke se at utgiftene til rivning kan regnes som en vedlikeholdsutgift. Dette gjelder selv om det eventuelt var praktisk å fjerne kjøkkenet for å kunne vedlikeholdet gulvet. Avgjørende er at kjøkkenet ikke er blitt erstattet av et nytt kjøkken, slik at den aktuelle funksjonen ikke er beholdt, jf. det som er sagt ovenfor om dette vilkåret. I en slik situasjon, hvor det ikke skjer noen utskifting, kan man ikke legge til grunn «tenkt vedlikehold». Skattemyndighetenes rettsanvendelse er ikke feil her.

### **Omkostninger til rivning av innervegger:**

Det er enighet om at gulvet hadde et vedlikeholdsbehov. Norrøna har anført at det var nødvendig å rive innerveggene, ettersom veggene stod på løpende gulvdekke. Vedlikehold forutsatte derfor at innerveggene ble fjernet. Endringen førte ikke til økte omkostninger, og det ble satt opp igjen et mindre antall lettvegger. Norrøna har vist til Lignings-ABC 2015 vedrørende skillet vedlikehold/påkostning punkt 5.2, og at omkostningen må anses som en ren vedlikeholdsomkostning.

Lagmannsretten kan ikke se at det at innerveggene stod på «løpende gulv», og at det kunne være praktisk å fjerne dem for å vedlikeholde gulvet, er avgjørende. Innerveggene i 2. etasje er for en stor del ikke satt opp igjen, og det er nå etter det opplyste to store rom i etasjen tilpasset de to klesforretningene der. Rivningen av innerveggene synes i all hovedsak å være begrunnet i et ønske om å tilpasse lokalene etter leietagernes behov. Lagmannsretten kan derfor ikke se at skattemyndighetene har lagt feil rettsanvendelse av vedlikeholdsbegrepet til grunn, og skjønnsutøvelsen fremstår ikke som uriktig eller vilkårlig.

### **Rehabilitering av fasade:**

Det er enighet om at fasaden trengte vedlikehold. Norrøna har anført at det kan kreves fradrag for utgifter som representerer en standardforbedring så langt utgiftene ikke overstiger det et vanlig vedlikehold ville ha kostet. Omkostningene til arbeidene på fasaden var lavere enn alternativet vedlikehold av eksisterende fasade. Det var rimeligere og mer rasjonelt enn å føre driftsmidlet tilbake til sin opprinnelige standard. Reelle hensyn taler for et merutgiftssynspunkt. Norrøna anfører at det ikke var rasjonelt å holde fast ved foreldete byggestandarder. Skattevedtaket bryter med dette på grunn av endret funksjon og innebærer usaklig forskjellsbehandling.

Lagmannsretten bemerker at fasaden er endret i utseende og materialvalg. I 1. etasje er fasaden trukket lengre ut, og den har også fått nye inngangsparti med ny plassering. Skattemyndighetene godkjente derfor 75 prosent av utgiftene som vedlikeholdsfradrag, men at 25 prosent av utgiftene måtte aktiveres. For lagmannsretten fremstår arbeidet som mer omfattende enn det å opprettholde bygningen i den stand den opprinnelig var. Funksjonen er endret. Utgiftene kan derfor ikke i sin helhet anses som vedlikehold. Lagmannsretten kan følgelig ikke se at skattekontorets rettsanvendelse her er feil, og en fordeling på 75-25 prosent fremstår ikke som uriktig eller vilkårlig. Det foreligger ikke usaklig forskjellsbehandling.

### **Utskiftning av deler av det elektriske anlegget:**

Det er enighet om at det var et reelt behov for vedlikehold av el-anlegget. Norrøna har anført at hvorvidt anlegget er tilpasset ny aktivitet er irrelevant, med mindre arbeidene innebærer en merutgift. Omkostninger til vedlikehold av anlegg av samme slag (betjening av storkjøkken) ville vært fradragsberettiget som vedlikehold. Norrøna har videre vist til at det nye anlegget er mindre avansert enn det tidligere anlegget. Arbeidene innebar en relativ standardsekning grunnet konvertering fra kafévirksomhet til butikkvirksomhet.

Når det gjelder omkostningene til utskiftning av deler av det elektriske anlegget, har skattemyndighetene godkjent at 75 prosent av utgiftene direkte utgiftsføres, og at 25 prosent av utgiftene aktiviseres. El-anlegget er tilpasset og dimensjonert den nye aktuelle bruken som er butikklokaler, noe som ble bekreftet av det sakkyndige vitnet Jan Petter Skar. Det er ikke lenger



kafé og storkjøkkenet i 2. etasje. I forbindelse med rivningen av storkjøkkenet, måtte det elektriske anlegget som forsynte kjøkkenet med strøm, og som på grunn av energibehovet hadde en ekstra dimensjon, også rives. Selv om el-anlegget fortsatt skal levere strøm til uttakspunkter, må det avgjørende være at anlegget er tilpasset den nye bruken av lokalene til butikk, og at den delen som leverte strøm til storkjøkkenet ble revet. Lagmannsretten mener derfor at skattemyndighetene her har lagt til grunn riktig rettsanvendelse, og at det utviste skjønn vedørende fordelingen på vedlikeholdsfradrag og aktivering synes rimelig og forsvarlig.

Anken har etter dette ikke ført frem og skal forkastes.

#### **4. Saksomkostninger**

##### *Lagmannsretten:*

Staten v/Skatt Midt-Norge har vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på full erstatning for sine saksomkostninger for lagmannsretten. Lagmannsretten finner ikke at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta Norrøna Eiendom AS helt eller delvis for erstatningsansvaret. Saken har etter lagmannsrettens syn ikke reist prinsipielle spørsmål som det var viktig for den ankende part å få en rettsavklaring på.

Staten har innlevert saksomkostningsoppgave på til sammen 103 071 kroner, hvorav 71 400 kroner eks. mva. utgjør salær. Norrøna har ikke hatt bemerkninger til oppgaven. Lagmannsretten anser at omkostningene har vært nødvendige, og omkostningsoppgaven legges til grunn, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd, jf. femte ledd.

##### *Tingretten:*

Lagmannsretten legger sitt resultat til grunn når det gjelder saksomkostninger for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Det er derfor ikke grunnlag for å gjøre endringer i tingrettens saksomkostningsavgjørelse.

Dommen er enstemmig.

#### *Domsslutning*

- 1. Anken forkastes.*
- 2. Norrøna Eiendom AS betaler i saksomkostninger for lagmannsretten til staten v/Skatt Midt-Norge 103 071 - etthundreogtretusenogsyttién - kroner innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.*

# Tingrettsdommer

## SKN 16-005 Ligningen av tjenestemenn tilknyttet NATO

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-1 åttende ledd.

**Oslo tingrett:** Dom av 9. juli 2015, **sak nr.:** TOSLO-2013-178278

**Dommer:** Dommerfullmektig Øystein Vartdal Riise.

**Parter:** Erik Anders Coldevin, Jan Morten Karlsen, Truls Grasmo, Hans Petter Midttun, Stig Ingar Frankring, Geil Olav Standahl, Aksel Strømsheim og Ronny Sørby (for alle: advokat Jarle Schelander) mot Staten v/Skatt øst (advokat Ida Thue).

**Sammendrag:** Saken gjaldt gyldigheten av ligningen for i alt åtte saksøkere hvor sakene var forent til felles behandling. Alle vedtakene gjaldt skatteloven § 2-1 åttende ledd annet punktum, som regulerer hvorvidt tjenestemenn sendt utenlands i forbindelse med Norges medlemskap i NATO skal regnes som bosatt i utlandet for skattemessige formål. Tingretten fant at ligningen måtte oppheves for samtlige saksøkere, og at de ved ny ligning skulle lignedes som bosatt i utlandet.

### 1 Fremstilling av saken

Saken gjelder gyldigheten av ligninger for i alt åtte saksøkere hvor sakene er forent til felles behandling. Det er tale om totalt elleve vedtak, hvorav åtte vedtak fra skatteklagenemnda, ett vedtak fra skattekontoret og to vedtak ved ordinær ligning. Alle vedtakene gjelder skatteloven § 2-1 (8) annet punktum, som regulerer hvorvidt tjenestemenn sendt utenlands i forbindelse med Norges medlemskap i NATO, skal regnes som bosatt i utlandet for skattemessige formål.

De åtte saksøkerne og vedtakene er tre vedtak fra skatteklagenemnda 18. mars 2013: Truls Grasmo for inntektsårene 2009 - 2010, Ronny Sørby for inntektsårene 2009-2010 og Geir Olav Standahl for inntektsåret 2008. Det er ett vedtak fra skatteklagenemnda 2. september 2013 for Erik Anders Coldevin for inntektsårene 2008-2011. De fire siste saksøkerne er: Aksel Strømsheim, vedtak i skatteklagenemnda 20. mai 2014 for inntektsårene 2009-2012. Hans Petter Midthun, vedtak i skatteklagenemnda 20. mai 2014 for inntektsårene 2010-2011, og vedtak 15. oktober 2014 ved ordinær ligning for inntektsåret 2013. Stig Ingar Frankrig, vedtak i skatteklagenemnda 20. mai 2014 for inntektsåret 2010, og vedtak fra skatteklagekontoret 4. juli 2014 for inntektsårene 2011-2012. Jan Morten Karlsen, vedtak i skatteklagenemnda 20. mai 2014 for inntektsårene 2009-2011, og vedtak 25. juni 2014 ved ordinær ligning for inntektsåret 2013.

Alle de åtte saksøkerne har tjenestegjort i utlandet, tilknyttet ulike organer i NATO. Alle saksøkerne hevder at i de årene de bodde i utlandet også skal anses som skattemessig bosatt i utlandet, jf. skatteloven § 2-8 [skal vel være § 2-1] (8) annet punktum. I samtlige elleve vedtak

har derimot skattemyndighetene (staten v/Skatt øst - saksøkte) konkludert med at saksøkerne anses som bosatt i Norge også i de årene de bodde i utlandet. Konsekvensen av å bli ansett som skattemessig bosatt i utlandet er at lønnsinntekten vil være fritatt fra kommuneskatt. Lønnsinntekt fra Staten blir likevel beskattet, jf. skatteloven § 2-3 (1) bokstav g og § 2-36 (3). Lønningen blir således kun beskattet med statsskatt, noe som totalt sett vil innebære en lavere skattesats.

Alle saksøkerne tjenestegjorde som nevnt som representanter i NATO-organer, og/eller som rådgivere og stedfortreder til norske representanter. De åtte var tilknyttet følgende organer:

- (1) Eric Coldevin, (2) Truls Grasmø, (3) Geir Standahl og (4) Jan Morten Karlsen, tjeneste ved NATOs hovedkvarter, som senior stabsoffiserer (SSO'er) for Norges faste representant i militærkomiteen, og selv representanter i blant annet komiteer under North Atlantic Council (NAC) og arbeidsgrupper under militærkomiteen.
- (5) Hans Petter Midttun, tjeneste ved NATOs strategiske militære hovedkvarter SHAPE, som stab og stedfortreder for nasjonal militær representant (NMR) ved SHAPE.
- (6) Stig Frankrig, tjeneste ved NATOs strategisk militære hovedkvarter HQ SACT, som stab og stedfortreder for nasjonal militær representant ved HQ SACT.
- (7) Aksel Strømsheim, tjeneste ved NATOs hovedkvarter, som del av NATOs Consultation, Command and Communications Agency (NC3A) sin del av IMS (International Military Staff).
- (8) Ronny Sørby, tjeneste ved NATO School.

Samtlige saksøkere hevder at de har tjenestegjort ved NATO-organer som omfattes av unntaksbestemmelsen i skatteloven § 2-1 (8) annet punktum. Saksøkerne har derfor stevnet Staten v/Skatt Øst (heretter benevnt «Staten») inn for Oslo tingrett. Erik Anders Coldevin var den av saksøkerne som tok ut stevning først, den 23. oktober 2013. Truls Grasmø, Ronny Sørby og Geir Ove Standahl tok ut stevning 24. oktober 2013. Hans Petter Midttun tok ut stevning 20. november 2014. Stig Ingar Frankrig, og Aksel Strømsheim tok ut stevning 24. november 2014. Jan Morten Karlsen tok ut stevning 27. november 2014. Samtlige saker ble forent til felles behandling, med hjemmel i tvisteloven § 15-2. Samtlige åtte saker behandles således under sak 13-178278TVI-OTIR/05. Hovedforhandling i saken ble avholdt i Oslo tingrett 23-25. mai 2015. Alle saksøkerne møtte, hvorav fem av saksøkerne avga partsforklaring. Staten v/skatt øst avga ikke partsforklaring. Retten mottok ikke vitneforklaringer, og det var heller ikke nødvendig med beforing.

## 2 Partenes påstandsgrunnlag og påstander

### Saksøkerne har i det vesentligste anført:

Alle åtte saksøkere har tjenestegjort i utlandet, tilknyttet ulike organer i NATO. Alle saksøkerne mener de for årene de bodde i utlandet også skal anses som skattemessig bosatt i utlandet, jf. skatteloven § 2-1 (8) annet punktum. Skatteklagenemnda har imidlertid fattet vedtak der

saksøkerne anses som bosatt i Norge også i de årene de bodde i utlandet. Vedtakene er etter saksøkernes oppfatning ugyldige, og må oppheves.

Skatteloven § 2-1 (8) lyder slik:

*«Utsendt utenrikstjenestemann som oppholder seg utenlands i norsk statstjeneste, og utsendt administrativt personell ved utenriksstasjon, anses som bosatt i utlandet. Det samme gjelder for arbeidstaker som tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon med fast tjenestested i utlandet.»*

Skatteloven § 2-1 (8) annet punktum kom inn i loven ved revisjonen av skatteloven med virkning fra 1999. Før 1999 var regelen lovfestet i en egen særlov, Lov om midlertidig tillegg til skatteloven av 25. mai 1951 nr. 6. Bestemmelsens ordlyd var da:

*«Tjenestemenn tilknyttet Atlanterhavspaktens organisasjon med fast tjenestested i utlandet, er i skatterettslig henseende å anse som bosatt i utlandet.»*

Alle saksøkerne har vært norske representanter i ulike NATO-organ. De seks første saksøkerne har i tillegg vært stedfortredere, rådgivere og senior stabsoffiserer for andre representanter.

De to lovbestemmelsene bruker begge uttrykket «Atlanterhavspaktens organisasjon». Uttrykket skal forstås slik at Atlanterhavspaktens organisasjon er den organisasjon som til enhver tid blir vedtatt av Atlanterhavspaktens organer i tråd med Atlanterhavspakten av 4. april 1949 artikkel 9. Atlanterhavspaktens artikkel 9 lyder slik (norsk oversettelse):

*«Partene oppretter herved et råd, hvor hver av dem skal være representert, til å behandle saker som angår iverksettelsen av denne traktat. Rådet skal være slik organisert at det er i stand til å tre sammen hurtig til enhver tid. Rådet skal opprette de underordnede organer som måtte være nødvendige. Særlig skal det øyeblikkelig opprette en forsvarskomite som skal anbefale forholdsregler for iverksettelsen av artiklene 3 og 5.»*

Alle åtte saksøkerne har tjenestegjort som representanter, eller som personale til representanter, i underordnede organer til NATOs øverste råd, opprette av rådet etter art 9. Norske representanter omfattes av bestemmelsen.

Alle åtte saksøkerne har også krav på å bli lignet som bosatt i utlandet basert på bindende ligningspraksis. Den aktuelle regelen har blitt praktisert slik at norske representanter og deres personale til organer opprettet av Atlanterhavspaktens råd i medhold av Atlanterhavspaktens artikkel 9 har blitt ansett som bosatt utenfor Norge. Denne praksisen har vært ensartet og konsekvent helt fra loven av 1951 ble vedtatt, til foreliggende saker ble tatt opp av skattekontoret.

Tre av saksøkerne, Erik Anders Coldevin, Geir Standahl og Stig Frankrig har i tillegg krav på å bli lignet som bosatt i utlandet basert på en overgangsregel skissert i Finansdepartementets uttalelse av 21. januar 2010. Alle tre inngikk kontrakt om og startet sin 4-årige tjeneste i 2008. De har etter overgangsregelen krav på å bli lignet i tråd med tidligere praksis i de fire årene.

Saksøkernes påstand:

For Erik Anders Coldevin:

1. Ligningen for Erik Anders Coldevin for inntektsårene 2008-2011 oppheves. Ved ny ligning lignes Erik Anders Coldevin som bosatt i utlandet.
2. Erik Anders Coldevin tilkjennes sakens kostnader.

For Aksel Strømsheim:

1. Ligningen for Aksel Strømsheim for inntektsårene 2009,2010,2011 og 2012 oppheves. Ved ny ligning lignes Aksel Strømsheim som bosatt i utlandet.
2. Aksel Strømsheim tilkjennes sakskostnader.

For Hans Petter Midttun:

1. Ligningen for Hans Petter Midttun for inntektsårene 2010,2011 og 2013 oppheves. Ved ny ligning lignes Hans Petter Midttun som bosatt i utlandet.
2. Hans Petter Midttun tilkjennes sakskostnader.

For Jan Morten Karlsen:

1. Ligningen for Jan Morten Karlsen for inntektsårene 2009,2010,2011 og 2013 oppheves. Ved ny ligning lignes Jan Morten Karlsen som bosatt i utlandet.
2. Jan Morten Karlsen tilkjennes sakskostnader.

For Truls Grasmo:

1. Ligningen for Truls Grasmo for inntektsårene 2009 og 2010 oppheves. Ved ny ligning lignes Truls Grasmo som bosatt i utlandet.
2. Truls Grasmo tilkjennes sakens kostnader.

For Ronny Sørby:

1. Ligningen for Ronny Sørby for inntektsårene 2009 og 2010 oppheves. Ved ny ligning lignes Truls Grasmo som bosatt i utlandet.
2. Ronny Sørby tilkjennes sakskostnader.

For Stig Ingar Frankrig:

1. Ligningen for Stig Ingar Frankrig for inntektsåret 2010 oppheves. Ved ny ligning lignes Stig Ingar Frankrig som bosatt i utlandet.
2. Stig Ingar Frankrig tilkjennes sakskostnader.

For Geir Standahl:

1. Ligningen for Geir Standahl for inntektsåret 2008 oppheves. Ved ny ligning lignes Geir Standahl som bosatt i utlandet.
2. Geir Standahl tilkjennes sakens omkostninger.

For partshjelperne, Befalets fellesorganisasjon, Norges Offiserforbund og Krigskoleutdannede offiserers landsforening:

1. Parthjelperne tilkjennes sakens kostnader.

**Staten har i det vesentligste anført:**

Statens generelle syn på forståelsen av uttrykket «i Atlanterhavspaktens organisasjon» følger av Finansdepartementets brev 21. januar 2010 og Skattedirektoratets brev av 20. desember 2011.

Staten mener begrepet omfatter de organer/enheter som faller inn under den definisjon som følger av Atlanterhavspakten av 1949 med tilleggsavtale 1951 («Ottawaavtalen») og tilleggsprotokoll 1952 («Paris-protokollen») om blant annet skatteprivilegier for organisasjonens tjenestemenn. Det er kun øverste hovedkvarterer og hovedkvarter som direkte er underlagt disse, som vil være omfattet, jf. Paris-protokollen artikkel 1 bokstav b og c.

For å komme inn under unntaket i § 2-1 (8) andre punktum, må det etter statens syn være snakk om en stilling opprettet i medhold av traktaten, og arbeidet må utføres for selve organisasjonen. Personer som har statlige stillinger, og som utfører støttedfunksjoner eller andre oppgaver i Nato-sammenheng på vegne av den norske stat, faller utenfor unntaket. Militærmisjonen i Brussel er i sin helhet en norsk stab og hvor arbeidet utføres på vegne av norske stat. Slike stillinger er ikke omfattet av § 2-1 (8) annet punktum. Det samme gjelder for stillingene Deputy National Military Representative og Deputy National Liaison Representative. Disse representerer forsvarssjefen og følger opp Norges interesser og oppgaver ved ulike hovedkvarter.

Enhetene NC3A/NCIA og NATO School er ikke øverste hovedkvarter eller alliert hovedkvarterdirekte underlagt øverste hovedkvarter. Stillinger ved slike enheter faller utenom av den grunn. Videre anføres det at NATO School har status som NATO Military Body, ikke som alliert militært hovedkvarter, jf. Paris-protokollen artikkel 1 bokstav c.

Staten bestrider for øvrig at det foreligger bindende ligningspraksis- og ingen av saksøkerne har krav på å komme inn under den overgangsordningen som ble etablert.

Saksøktes påstand

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

### **3 Rettens vurdering**

#### **3.1 Innledende merknader**

Hovedregelen for skatteplikt for personer bosatt i riket følger av skatteloven § 2-1 (1) og (9). Plikt til å svare skatt har enhver person som er bosatt i riket. Skatteplikten gjelder all formue og inntekt her i riket og i utlandet. Det er således i utgangspunktet tale om en globalskatteplikt til Norge. Det finnes likevel noen unntak fra hovedregelen, og alle vedtakene i saken gjelder anvendelsen av skatteloven § 2-1 (8) annet punktum som lyder slik:

*«Utsendt utenriktjenestemann som oppholder seg utenlands i norsk statstjeneste, og utsendt administrativt personell ved utenriksstasjon, anses som bosatt i utlandet. Det samme gjelder for arbeidstaker som tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon med fast tjenestested i utlandet.»*

Skatteloven § 2-1 (8) annet punktum er en videreføring av lov om midlertidig tillegg til skatteloven av 25. mai 1951 nr. 6. Bestemmelsen hadde en annen ordlyd som lød slik:

*«Tjenestemenn tilknyttet Atlanterhavspaktens organisasjon med fast tjenestested i utlandet, er i skatterettslig henseende å anse som bosatt i utlandet».*

Endringen i ordlyden slik den i dag fremstår i skatteloven § 2-1 (8) annet punktum skjedde ved teknisk omredigering av skatteloven, hvor man samlet tidligere skattelov og særlover i ny skattelov, lov av 26. mars 1999 om skatt av formue og inntekt. Omredigeringen skulle ikke medføre materielle endringer, heller ikke ved endringer i ordlyden, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) pkt 2.3.2.2.

I årene mellom 1949, da Norge tiltrådte NATO-traktaten og 1951 fantes det ingen regler i skatteloven som særlig regulerte beskatningen av norske tjenestemenn tilknyttet NATO. Disse skattyterne ble skattlagt som enhver annen skattyter med arbeidsopphold i utlandet, dvs. de ble i utgangspunktet skattlagt fullt ut i Norge.

Enkelte av tjenestemennene i NATO ble av Utenriksdepartementet ansett som utsendte utenriktjenestemenn i henhold til utenriksloven. Disse fikk dermed status som bosatt i utlandet i henhold til skattelovens regler. Lønnen ble da skattlagt i medhold av statsskattevedtaket og ilagt kun statsskatt.

Utenriksdepartementet var imidlertid av den oppfatning at militært personell som tjenestegjorde i Atlanterhavspaktens organisasjon ikke var omfattet av § 17 annet ledd i dagjeldende lov om utenriktjenesten av 13. desember 1948 og var derfor ikke villig til å utnevne slikt personell som utsendte utenriktjenestemenn. Det militære personellet som tjenestegjorde i Atlanterhavspaktens organisasjon ble lønnet på samme måte og på samme nivå som de utsendte utenriktjenestemennene. På grunn av de likeartede økonomiske forholdene med hensyn til lønn, var det etter Forsvarsdepartementets syn et behov for å likestille de to gruppene også med hensyn til skatt.

Siden det ikke var mulig å likestille de to gruppene ved bruk av utenriktjenesteloven, ble løsningen i stedet en særlov i 1951 hvor det ble bestemt at tjenestemenn tilknyttet Atlanterhavspaktens organisasjon med fast tjenestested i utlandet også skulle anses som skattemessig bosatt i utlandet mens de tjenestegjorde der.

Etter § 2-1 (8) annet punktum er det tre vilkår som alle må være oppfylt for at skattyter må anses som bosatt i utlandet. Skattyter må:

- være arbeidstaker som «tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon».
- tjenestegjøre i et organ som inngår i «Atlanterhavspaktens organisasjon».
- ha «fast tjenestested i utlandet».

Partene i saken er i hovedsak uenige om to vilkår i skatteloven § 2-1 (8) annet punktum. Partene er enige om at alle saksøkere var «arbeidstakere» som hadde «fast tjenestested i utlandet».

For seks av saksøkerne er det uenighet om de var arbeidstaker «som tjenestegjør i» Atlanterhavspaktens organisasjon. Fire av disse saksøkerne jobbet ved NATOs hovedkvarter/Militærmisjonen i Brussel (MMB). Dette var Truls Grasmo, Geir Standahl, Erik Coldevin og Jan Morten Karlsen. Hans Petter Midthun var ansatt som Deputy NMR ved SHAPE, Mons, Belgia. Den siste av de seks, Stig Frankrig, var ansatt som Deputy NLR ved HG SACT, Norfolk USA. I grove trekk er skattemyndighetenes oppfatning at de aktuelle saksøkerne har vært en del av en norsk, nasjonal delegasjon og representert Norge, og mangler således tilstrekkelig tilknytning til NATO. Arbeidet har blitt gjort for å fremme Norges interesser, og ikke NATOs. Norske representanter omfattes ikke av skatteloven § 2-1(8) annet punktum, det er bare stillinger med NATO som arbeidsgiver, hvor arbeidet utføres på vegne av og for NATO, som omfattes. Saksøkerne hevder at de har dekket stillinger i NATO, og at det ikke er rettslig grunnlag for å skille mellom nasjonale og internasjonale stillinger.

For to av saksøkerne er det enighet om at de var internasjonale tjenestemenn, men uenighet om de tjenestegjorde i et organ som inngår i «Atlanterhavspaktens organisasjon». De to saksøkerne er Ronny Sørby, tidligere ansatt ved NATO School Oberammergau, Tyskland og Aksel Strømsheim, ansatt ved NC3A ved NATOs hovedkvarter i Brussel, Belgia. Skattemyndighetens oppfatning er at begrepet «Atlanterhavspaktens organisasjon» omfatter de organer/enheter som faller inn under den definisjon som følger av Atlanterhavspakten av 1949 med tillegg av Ottawaavtalen (tilleggsavtale av 1951) og Paris-protokollen (tilleggsprotokoll av 1952) om blant annet skatteprivilegier for organisasjonens tjenestemenn. Det er kun øverste hovedkvarterer og hovedkvarter som direkte er underlagt disse, som vil være omfattet, jf. Paris-protokollen artikkel 1 bokstav b og c. Enhetene NC3A og NATO School er ikke øverste hovedkvarter eller alliert hovedkvarterdirekte underlagt øverste hovedkvarter. Stillinger ved slike enheter faller utenom av den grunn. Saksøkerne hevder at de aktuelle enhetene omfattes. Atlanterhavspaktens organisasjon skal forstås slik den er angitt i Atlanterhavspakten selv, jf. Atlanterhavspaktens artikkel 9.

Det er således to sentrale problemstillinger som retten må ta stilling til: (i) Hvordan skal «Atlanterhavspaktens organisasjon» forstås og (ii) hva som ligger i uttrykket «arbeidstaker som tjenestegjør i». Dersom samtlige saksøkere må ansees å ha tjenestegjort i et organ som omfattes av Atlanterhavspaktens organisasjon, omfattes de av skatteloven § 2-1(8) annet punktum. For begge problemstillingene er forarbeidene til den gamle skatteloven (skatteloven av 25. mai 1951 nr. 6) av særlig relevans, Ot.prp.nr.35 (1951) og Innst.O.nr.44 (1951). Retten vil først vurdere tolkningen av formuleringen «Atlanterhavspaktens organisasjon».

### 3.2 Atlanterhavspaktens organisasjon

Atlanterhavspakten (NATO) ble etablert, og traktaten som nevnt undertegnet i 1949. Siden opprettelsen har NATO imidlertid gjennomgått store organisatoriske forandringer. Fra å være en statisk organisasjon har den utviklet seg til å bli en langt mer operativ organisasjon. Som et resultat av denne utviklingen er det blitt opprettet nye organisatoriske enheter. Det er etableringen av slike nye enheter som har skapt tvil om hvilke enheter som omfattes av begrepet «Atlanterhavspaktens organisasjon».



Siden begrepet i skatteloven viser direkte til Atlanterhavspakten, er det naturlig å ta utgangspunkt i paktens definisjon av sin egen organisasjon. Selve traktaten fra 1949 var godt kjent i 1951 da særloven ble forberedt og vedtatt. Atlanterhavspaktens artikkel 9 lyder slik (norsk oversettelse):

*«Partene oppretter herved et råd, hvor hver av dem skal være representert, til å behandle saker som angår iverksettelsen av denne traktat. Rådet skal være slik organisert at det er i stand til å tre sammen hurtig til enhver tid. Rådet skal opprette de underordnede organer som måtte være nødvendige. Særlig skal det opprette en forsvarskomitee som skal anbefale forholdsregler for iverksettelsen av artiklene 3 og 5.»*

Det følger således av Artikkel 9 i Atlanterhavspakten fra 1949 at det skal opprettes et råd, på engelsk omtalt som NAC - North Atlantic Council, at rådet skal opprette de underorganer som måtte være nødvendige og at det særlig skal opprettes en forsvarskomiteé. Artikkel 3 og 5 tar for seg medlemslandenes avtale om felles forsvar mot væpnet angrep og at angrep mot et av medlemslandene skal anses som angrep på samtlige. Både rådet og forsvarskomiteen opererer etter et krav om konsensus blant medlemslandene. Det er således rådets oppgave å opprette og justere NATOs organisasjon til enhver tid.

En slik forståelse av Atlanterhavspaktens organisasjon var også Stortingets oppfatning når de gikk inn for Norges medlemskap i NATO, jf. St.prp.nr.40 (1949) «om Stortingets samtykke til å inngå en traktat for det nord-atlantiske området» og St.mld. nr. 11 (1950 «om oppbyggingen av Atlanterhavspaktens organisasjon og om Norges deltakelse i denne organisasjonen»). Det følger blant annet av St.prp.nr.40 (1949) at «i henhold til artikkel 9 skal partene opprette et råd hvor hver av dem skal være representert til å behandle saker som angår iverksettelsen av paktens. Rådet skal være slik organisert at det er istand til å tre sammen hurtig til enhver tid ( ... ). Rådet skal også opprette de underordnede organer som måtte være nødvendige».

Etter rettens oppfatning, som et utgangspunkt, må uttrykket i skatteloven tolkes i tråd med Atlanterhavspaktens artikkel 9, som definerer hva som utgjør Atlanterhavspaktens organisasjon. En annen innskrenkende tolkning krever klare holdepunkter.

Staten har anført at begrepet «Atlanterhavspaktens organisasjon» omfatter de organer/enheter som faller inn under den definisjon som følger av Atlanterhavspaktens artikkel 9 med tillegg av Ottawaavtalen og Paris-protokollen. Etter Ottawaavtalen og Paris-protokollen er det kun øverste hovedkvarterer og hovedkvarter som direkte er underlagt disse, som vil være omfattet av begrepet.

Begrunnelsen for at staten anfører dette er at det fremgår av forarbeidene til særloven at norske myndigheter var klar over at NATO forberedte tilleggsavtaler/protokoll om privilegier, herunder skatteprivilegier, for tjenestemennene i organisasjonen. Staten mener derfor at det er grunn til å tro det var organisasjonen slik den var definert i traktaten samt den foreslåtte tilleggsavtalen/protokollen som den gang dannet grunnlaget for særlovens begrepsbruk.

Det følger som nevnt av artikkel 9 i Atlanterhavspakten fra 1949 at det skal opprettes et råd, at rådet skal opprette de underorganer som måtte være nødvendige og at det særlig skal opprettes en forsvarskomiteé.

I de to traktatene, «avtale om status for den nord-atlantiske traktats organisasjon, de nasjonale representanter og den internasjonale stab» fra 1951 (Ottawaavtalen) og «protokoll om status for internasjonale, militære hovedkvarterer opprettet i henhold til traktaten for det nordatlantiske området av 4. april 1949» fra 1952 (Parisprotokollen) er omfanget av organisasjonens organer nærmere definert.

I Ottawaavtalen er «Den nord-atlantiske traktats organisasjon» særskilt definert.

Det følger av artikkel 1 at:

- a) i denne avtale betyr uttrykket «Organisasjonen» - Den nordatlantiske traktats organisasjon bestående av Rådet og dets underordnede organer;*
- b) «Rådet» - det råd som er opprettet i henhold til artikkel 9 i Den nord-atlantiske traktat, og de faste representanter ved Rådet;*
- c) «Underordnede organer» - organer, komiteer eller tjenestegrener som er opprettet av Rådet eller som det har myndighet over, unntagen dem som denne avtale ikke gjelder for i henhold til artikkel 2; og*

Artikkel 2 angir at:

*«Denne avtale skal ikke være anvendelig i forhold til noe militært hovedkvarter opprettet i henhold til Den nordatlantiske traktat og heller ikke til noe annet militært organ unntagen hvis Rådet så bestemmer.»*

I Paris-protokollen er organene definert i artikkel 1 punktene b) og c).

- b) «Øverste hovedkvarter» - øverste hovedkvarter for de allierte styrker i Europa, hovedkvarteret til den øverstkommanderende for Atlanterhavsområdet, og andre likestillende internasjonal militære hovedkvarterer opprettet i henhold til den nordatlantiske traktat;*
- c) «Alliert hovedkvarter» - et øverste hovedkvarter, eller et internasjonalt militært hovedkvarter opprettet i henhold til den nordatlantiske traktat og direkte underlagt et øverste hovedkvarter.*

Dersom man tolker Atlanterhavspaktens organisasjon slik den fremkommer i Atlanterhavspakten artikkel 9, sammenholdt med Ottawaavtalen og Paris-protokollen, får begrepet Atlanterhavspaktens organisasjon et snevrere virkeområde enn dersom det bare var Atlanterhavspaktens artikkel 9 som skulle fastslå Atlanterhavspaktens organisasjon.

Etter rettens oppfatning kan man ikke finne holdepunkter for en slik innskrenkede tolkning i forarbeidene til skatteloven av 1951. Arbeidet med de nevnte traktatene er omtalt i forarbeidene til skatteloven av 1951, men forarbeidene inneholder ingen henvisning til at begrepet «Atlanterhavspaktens organisasjon» skal forstås på en annen måte enn slik den fremkommer av artikkel 9. Slik retten leser forarbeidene står skattebestemmelsen på egne ben, uavhengig av hva som ble utfallet av arbeidet med Ottawaavtalen og Paris-protokollen. Dette skillet er også naturlig, fordi de aktuelle traktatene på sitt område regulerer tjenestemennenes internasjonale status i det land de sendes ut til, mens skattebestemmelsen på sitt område regulerer tjenestemennenes internrettslige skattemessige status i Norge. Med internasjonal status menes normalt forhold som innreiserett og immunitet, herunder fritak fra å svare skatt, toll og avgift til

det landet tjenestemannen blir sendt ut til. Slik bruker også uttrykket i forarbeidene til 1951-loven. Det redegjøres i forarbeidene for hvordan utenriksdepartementet ikke kunne anmelde alle de militære representantene i ulike NATO-organer som diplomatiske utsendinger, som utenriktjenestemenn. Det skapte en problemstilling i forhold til internasjonal status for de militære representantene som ble sendt ut. I tillegg til dette oppstod det et internrettslig problem, fordi de som var utenriktjenestemenn også hadde en særskilt skatteordning.

I forarbeidene slås det fast at problemstillingen knyttet til internasjonal status for de militære tjenestemennene måtte løses gjennom folkerettslige avtaler. Dette var et arbeid Norge ikke kunne avgjøre ensidig, men som naturligvis måtte løses internasjonalt. Problemstillingen tilknyttet norsk internrettslig regulering av skatt kunne derimot løses uavhengig av andre land. Det ble således gitt en tilsvarende intern skattebestemmelse for tjenestemenn som oppholdt seg utenlands tilknyttet NATO, som den interne skattebestemmelsen som gjaldt for utenriksdepartementets folk. Dette var selve formålet med loven av 1951.

At dette var tale om to adskilte problemstillinger kan man lese fra Ot. Prp. nr 35 (1951) side 2 hvor følgende fremkommer:

*«Spørsmålet om samtlige representanters internasjonale stilling er foreslått tatt opp av Stedfortrederrådet. Forslaget, som er fremsatt av en representant fra England, går ut på at de personer som arbeider under Atlanterhavspakten skal få en liknende internasjonal stilling som de Forente Nasjoners representanter. Vedtagelsen av et slikt forslag må naturligvis skje ved at Norge underskriver og ratifiserer en internasjonal overenskomst om dette spørsmålet. En kan intet si om og i tilfeller når et slikt forslag vil foreligge.»*

*Forsvarsdepartementet legger stor vekt på at de forannevnte tjenestemenn i Atlanterhavspaktens militære organer skattemessig blir likestillet med andre tjenestemenn i fast tjeneste utenriks. Under henvisning til foranstående tillater en seg derfor å be Det ærede departement søke å finne en ordning som muliggjør dette».*

Videre fremkommer det følgende i et brev datert 24. februar 1951 fra Utenriksdepartementet:

*«Som forsvarsdepartementet har opplyst, er spørsmålet om ovennevnte representanter med tilhørende personale skal bli å behandle av mottagerstaten på samme måte som personalet ved de Forente Nasjoner og tilknyttet organisasjoner tatt opp av Stedfortrederrådet. Om en slik ordning blir godkjent av medlemsstatene i Atlanterhavspakten, vil de utsendte representanter med personale stort sett få rettigheter som utsendte utenrikse tjenestemenn. Det er ikke mulig i dag å uttale seg om hvorvidt dette vil skje.»*

*Utenriksdepartementet vil imidlertid anbefale, som allerede nevnt i departementets påtegningskrivelse til det kgl. Departement av 23. september 1950 at der blir truffet en ordning som i skattemessig henseende likestiller omhandlede representanter med personale med utenriktjenestemenn under tjenestegjøring i utlandet».*

Etter rettens oppfatning er det således ingen konkrete holdepunkter i forarbeidene for at skattebestemmelsen skal tolkes innskrenkende, sammenlignet med hva som følger av Atlanterhavspaktens artikkel 9. Det er kun NATO-traktaten og den artikkel 9 som avgrenser

NATOs organisasjon. De anførte traktater (ofte omtalt som statusavtaler) som for eksempel Ottawaavtalen, Parisprotokollen etc, avklarer bare den folkerettslige statusen til ulike deler av NATOs organisasjon. Retten vil også bemerke at første utkast til Parisprotokollen først forelå etter at den aktuelle skattebestemmelsen av 1951 ble vedtatt. Lovgiver kunne derfor ikke kjenne til innholdet av denne på det tidspunkt loven ble forberedt.

Det er heller ingen andre kilder som taler for en innskrenkende tolkning, foruten en uttalelse fra Finansdepartementet datert 21. januar 2010 og som er fulgt opp av skattedirektoratet i uttalelse av 20. desember 2011. I disse uttalelsene konkluderes det med at Atlanterhavspaktens organisasjon omfatter de organer/enheter som faller inn under definisjonene i traktaten fra 1949 samt Ottawaavtalen (1951) og Parisprotokollen (1952). Slike uttalelser vil gjerne bli tillagt stor vekt av ligningsmyndighetene og kan via ligningspraksis få adskillig vekt. Enkeltstående uttalelser har imidlertid i seg selv liten vekt, jf. Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett, 7. utg. 2014 s. 57. Retten kan heller ikke legge nevneverdig vekt på de aktuelle uttalelsene i anliggende sak. Som beskrevet ovenfor finner ikke retten grunnlag for at Atlanterhavspaktens organisasjon skal tolkes på annen måte enn bare etter Atlanterhavspaktens artikkel 9, verken i forarbeidene til særloven av 1951 eller andre relevante rettskilder. Dette er en forståelse som er i samsvar med lovens ordlyd og forarbeider. Det er heller ikke spor av en innskrenkende tolkning i praksis, før Finansdepartementet kom med sin tolkningsuttalelse i 2010. I den forbindelse legger retten også vekt på at samtlige saksøkere som avga partklaring forklarte at alle de kjente som hadde hatt tilsvarende stillinger som dem før, hadde blitt lignet som bosatt i utlandet, og at det ikke hadde blitt praktisert noen innskrenke forståelse av «Atlanterhavspaktens organisasjon».

For to av saksøkerne får dette avgjørende betydning. Dette er Ronny Sørby ansatt ved NATO School og Aksel Strømsheim ansatt ved NATOs hovedkvarter som del av NATOs Consultation, Command and Communications Agency (NC3A) sin del av IMS (International Military Staff). Disse saksøkerne ble ikke lignet som bosatt i utlandet fordi skattemyndighetene fastslo at enhetene NC3A og NATO School er ikke var øverste hovedkvarter eller alliert hovedkvarter direkte underlagt øverste hovedkvarter, jf. Parisprotokollen artikkel 1 bokstav b eller c. Retten har ovenfor kommet til at Parisprotokollen ikke er relevant for forståelsen av Atlanterhavspaktens organisasjon, og det har således ikke betydning at NATO School eller NC3A ikke var øverste hovedkvarter eller alliert hovedkvarter direkte underlagt øverste hovedkvarter. Både NC3A og NATO School er enheter som er opprettet i medhold av Atlanterhavspaktens artikkel 9, og omfattes således av Atlanterhavspaktens organisasjon. Ronny Sørby og Aksel Strømsheim hadde således rett på å bli omfattet av skatteloven § 2-1 (8) annet punktum. Ligningen deres må således oppheves, og ved ny ligning skal de ligning som bosatt i utlandet.

### **3.3 Arbeidstaker «som tjenestegjør i»**

For seks av saksøkerne er det enighet mellom partene om at de ulike organene som de har tjenestegjort under er en del av NATO. Uenigheten mellom partene er om saksøkernes tilknytning til NATO er sterk nok.

Fire av disse saksøkerne jobbet ved NATOs hovedkvarter/Militærmisjonen i Brussel (MMB). Dette var Truls Grasmø, Geir Standahl, Erik Coldevin og Jan Morten Karlsen. De jobbet som

senior stabsoffiser for Norges faste representant i militærkomiteén og som representanter i blant annet komiteer under North Atlantic Council (NAC) og arbeidsgrupper under militærkomiteén.

NATOs militærkomité er NATOs høyeste militære organ. Militærkomiteen er underlagt North Atlantic Council (NAC), som er NATOs øverste myndighet. Alle avgjørelser i NAC og i militærkomiteen treffes etter konsensus, og begge organ er sammensatt av en representant for hvert medlemsland. Representantene i militærkomiteen er i utgangspunktet de ulike medlemslandenes forsvarsjef. Forsvarssjefene møtes kun noen ganger hvert år, og forsvarssjefen har av denne grunn fått utpekt en fast stedfortreder som kan møte daglig. Denne omtales som Military Representative (Milrep) og Norges Milrep omtales som NOR Milrep. Alle landenes Milrep'er er fast stasjonert ved NATOs hovedkvarter. Disse har i tillegg med seg fagmilitære rådgivere. Disse rådgiverne møter i tillegg selv i militærkomiteen ved behov, de er selv representanter i andre komiteer underlagt NAC, og er også representanter i faste arbeidsgrupper under militærkomiteen.

Arbeidsformen i militærkomiteen er fastsatt av militærkomiteen og NATO selv. Arbeidsformen i militærkomiteen beskrives i dokumentet MC57/4. Av dokumentet fremgår det at militærkomiteen skal fungere løpende og daglig i en såkalt «permanent Session» og at hvert land derfor må ha en Milrep. Det følger av dokumentet at arbeidet normalt drives frem gjennom såkalte Military Committee Working Groups (MCWGs). Det er et krav at disse arbeidsgruppene bemannes. Norge har valgt å bemanne disse med de samme personene som er Milreps militære rådgivere og stab. Truls Grasmo, Geir Standahl, Erik Coldevin og Jan Morten Karlsen var alle senior stabsoffiserer (SSO'er) til Milrep, og var de militære rådgiverne til Milrep. De støtter Milreps arbeid i militærkomiteen, og de virket selv som representanter i ulike MCWGs.

Det er også opprettet flere andre komiteer underlagt North Atlantic Council (NAC). De norske representantene i disse komiteene er hentet dels fra utenriks tjenestemennene ved Nordel, den norske NATO-ambassadørens delegasjon, og dels fra de militære tjenestemennene som også er Milreps senior stabsoffiserer.

For å fylle opp alle de postene som krever norske representanter, har Norge flere representanter med fast tjenestested ved NATOs hovedkvarter. Norge har valgt å ordne disse representantene internt i en egen militærmisjon, omtalt som Militærmisjonen i Brussel (MMB). Milrep, som er Norges representant i NATOs øverste militære organ, er sjef for denne Militærmisjonen. Truls Grasmo, Geir Standahl, Erik Coldevin og Jan Morten Karlsen har som nevnt tjenestegjort som SSO'er for Milrep'en.

Hans Petter Midthun hadde tjeneste ved NATOs strategiske militære hovedkvarter SHAPE i Mons, Belgia, som stab og stedfortreder for nasjonal militær representant (NMR) ved SHAPE. Den siste av de seks, Stig Frankrig, hadde tjeneste ved NATOs militære hovedkvarter HQ SACT, Norfolk, USA, som stab og stedfortreder for NMR ved HQ SACT. SHAPE og HQ SACT er de øverste militære hovedkvarterene i NATOs kommandostruktur, og er øverste hovedkvarter for hver sin del av kommandostrukturen. Det er et krav fra NATO at hvert land stiller med NMR'er ved SHAPE og HQ SACT.

At de aktuelle saksøkerne har hatt de beskrevne stillinger, herunder arbeidsoppgaver, er ikke bestridt. Uenigheten mellom partene går på hvorvidt de aktuelle stillingene har hatt tilstrekkelig

tilknytning til NATO. Statens oppfatning er som nevnt at arbeidet må utføres for selve organisasjonen. Statens oppfatning er at personer som har statlige stillinger, og som utfører støttefunksjoner eller andre oppgaver i NATO-sammenheng på vegne av den norske stat, faller utenfor unntaket i skatteloven § 2-1 (8) annet punktum. Statens oppfatning er at Militærmisjonen i Brussel (MMB) i sin helhet er en norsk stab og hvor arbeidet utføres på vegne av den norske stat. Det samme er statens oppfatning for stillingene som Hans Petter Midthun og Stig Frankrig hadde ved henholdsvis SHAPE og HQ SACT. De representerte forsvarssjefen og fulgte opp Norges interesser og oppgaver ved de ulike hovedkvarterene. Saksøkerne mener at de som norske representanter eller personale til norske representanter i ulike NATO-organer er omfattet.

Spørsmålet er således om norske representanter eller personale til norske representanter i ulike NATO-organer er omfattet at bestemmelsen i skatteloven § 2-8 [skal nok være § 2-1] (8) annet punktum. Det er i anliggende sak tale om militære representanter, og ikke sivilt personell/representanter.

Lovens ordlyd er «( ... ) arbeidstaker som tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon». Ordlyden i den gamle særloven av 1951 var «*tjenestemenn tilknyttet Atlanterhavspaktens organisasjon ( ... )*». Som nevnt skulle endringen i ordlyden ikke medføre noen realitetsforskjell, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) pkt. 2.3.2.2.

Etter en alminnelig språklig forståelse tilsier uttrykkene «tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon / tilknyttet Atlanterhavspaktens organisasjon» at det er tale om arbeidstakere (herunder representanter) som har hatt oppgaver i og for NATO-organer. Avvik fra dette fremstår som kunstig, og en annen forståelse krever klare holdepunkter i andre relevante rettskilder.

Det fremgår av forhistorien og forarbeidene til bestemmelsen i særloven av 1951, at den ble gitt for å likestille beskatningen av de ulike norske representantene til NATO. «De norske representantene» er et gjennomgående begrep i Ot.prp.nr.35 (1951). Blant representantene da loven ble gitt i 1951, var det norske ministre, forsvarssjef, militærattasjeer, ambassadører og andre norske representanter. Alle disse representerte i utgangspunktet Norge. Av de som hadde fast tilhold i utlandet, var utenriktjenestenes folk og militærattasjeene omfattet av en særskilt skattebestemmelse i utenriktjenesteloven. De øvrige tjenestemenn som var fast stasjonert i utlandet ble ikke omfattet av denne bestemmelsen. Særloven ble derfor gitt for å sikre samme beskatning for øvrige norske representanter.

Et av de sentrale formålene til særloven av 1951 var likebehandling, både i Ot.prp.nr.35 og Innst.O.nr.44 (1951) fremkommer det at hensynet til likebehandling står sterkt. Alle representantene skulle behandles likt, uavhengig om de var omfattet av utenriktjenestelovens skattebestemmelser eller ikke, og representantenes personale skulle behandles likt med representantene. Dette ble vist ved navnelister i korrespondansen som gikk mellom de ulike departementene før loven ble gitt, og det ble vist ved de sitater fra disse brevene som ble tatt inn i forarbeidene. Fra Ot.prp.nr.35 (1951) siteres det blant annet fra utdraget fra Utenriksdepartementets brev datert 24. februar 1951:

*«Utenriksdepartementet vil imidlertid anbefale, som allerede nevnt i departementets påtegningsbeskrivelse til det kgl. Departement av 23. desember 1950, at der blir truffet en*

*ordning som i skattemessig henseende likestiller omhandlede representanter med personale med utenrikse tjenestemenn under tjenestegjøring i utlandet.»*

Slik retten tolker lovens ordlyd og forhistorien og forarbeidene til særloven av 1951, så omfattes norske representanter eller personale til norske representanter i ulike NATO-organer av skatteloven § 2-1 (8) annet punktum. Det er også mye som tyder på at praksis, fra 1950-tallet frem til Finansdepartementet kom med sin uttalelse i 2010, har vært slik at norske representanter eller personale til norske representanter i ulike NATO-organer har vært omfattet av den aktuelle skattebestemmelsen. Samtlige saksøkere som avga partsforklaring forklarte for retten at samtlige av saksøkerens forgjengere hadde blitt lignet som bosatt i utlandet etter skatteloven § 2-1(8) annet punktum.

Finansdepartementets uttalelse fra 2010 (Utv 2011 s 920) konkluderer med at representanter med en statlig stilling og som utførte oppgaver på vegne av den norske stat, ikke kunne omfattes av skatteloven § 2-1 (8) annet punktum. Selve uttalelsen har begrenset rettskildemessig vekt generelt, jf. Zimmer, Frederik, lærebok i skatterett, 7. utg. 2014 s. 57, men den kan likevel ha rettskildemessig vekt spesielt, i form av sin argumentasjon og begrunnelse. Etter rettens oppfatning mangler likevel departementets begrunnelse støtte i lovens ordlyd og forarbeider, og den mangler støtte i forarbeidenes omtale av hvilke stillinger som skulle omfattes. Av forarbeidene følger det klart at noen av de aktuelle stillingene ble dekket på vegne av den norske stat. For eksempel så fylte de omtalte militærattasjeene stillinger som var statlige og der oppgavene ble utført på vegne av den norske stat.

Etter en gjennomgang av de relevante rettskilder er det rettens oppfatning av de aktuelle saksøkerne omfattes av skatteloven § 2-1(8) annet punktum. De har tjenestegjort som representanter, eller som personale til representanter, i underordnede organer til NATOs øverste råd, opprettet av rådet etter Atlanterhavspaktens artikkel 9. Dette er i samsvar med loven ordlyd, forarbeider og praksis de siste 60 år. Retten legger til grunn som sannsynliggjort at samtlige saksøkeres forgjengere i de ulike NATO-organene, ble lignet som bosatt i utlandet. For samtlige saksøkere må ligningen oppheves, og ved ny ligning skal de lignedes som bosatt i utlandet, ref. ligningsloven § 11-1 nr. 5 første punktum.

Det er etter dette ikke nødvendig for retten å vurdere saksøkernes anførsel om bindende ligningspraksis, eller om noen av saksøkerne har krav på å bli lignet som bosatt i utlandet basert på en overgangsregel skissert i Finansdepartementets uttalelse datert 21. januar 2010.

#### **4. Sakskostnader**

Sakskostnader skal i utgangspunktet vurderes isolert for hver enkelt sak, men samtlige saker er så pass samsvarende og like, at spørsmålet kan undergå felles behandling.

Samtlige saksøkere har vunnet saken fullt ut og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på full erstatning for sine kostnader for tingretten. Retten kan ikke se at det er grunnlag for helt eller delvis fritak etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Det er samtidig klart at heller ikke tvisteloven § 20-4 kan komme til anvendelse.

Advokat Schelander har satt frem krav om sakskostnader ved rettsmøtets avslutning og inngitt spesifisert oppgave i overensstemmelse med tvisteloven § 20-5 tredje ledd, jf. sjette ledd, for både saksøkerne og for partshjelperne. Motparten fikk anledning til å kommentere kostnadsoppgaven, men hadde ingen innsigelser til denne.

Retten har ingen bemerkninger til den angitte kostnadsoppgaven, jf. tvisteloven § 20-5 første og femte ledd. Sakskostnader tilkjennes med kr 160.850 inkludert mva. for hver saksøker. I tillegg kommer reisekostnader for Hans Petter Midthun med kr 4283. I tillegg til dette kommer også sakskostnader for parthjelperne med totalt kr 76.125 inkludert mva. Partshjelperne har støttet saksøkernes krav og påstandsgrunnlag. Partshjelperne har særlig interesse i at de medlemmene som sendes til tjeneste utenlands gjør det etter forutsigbare økonomiske rammer.

Kostnadene anses som rimelig og nødvendige. Saksøkte må også dekke rettsgebyr som fastsatt av tingretten, for samtlige saksøkere.

Dommen er avsagt innen lovens frist.

#### *Domsslutning*

*For Erik Anders Coldevin:*

- 1. Ligningen for Erik Anders Coldevin for inntektsårene 2008-2011 oppheves. Ved ny ligning ligned Erik Anders Coldevin som bosatt i utlandet.*
- 2. Erik Anders Coldevin tilkjennes sakens kostnader med kr 160.850 - etthundreogsekstiusenåttehundreogfemti -.*

*For Aksel Strømsheim:*

- 1. Ligningen for Aksel Stømsheim for inntektsårene 2009, 2010, 2011 og 2012 oppheves. Ved ny ligning ligned Aksel Strømsheim som bosatt i utlandet.*
- 2. Aksel Strømsheim tilkjennes sakens kostnader med kr 160.850 - etthundreogsekstiusenåttehundreogfemti -.*

*For Hans Petter Midthun:*

- 1. Ligningen for Hans Petter Midttun for inntektsårene 2010, 2011 og 2013 oppheves. Ved ny ligning ligned Hans Petter Midttun som bosatt i utlandet.*
- 2. Hans Petter Midttun tilkjennes sakens kostnader med kr 165.133 - etthundreogsekstifemtusenetthundreogtrettitre -.*

*For Jan Morten Karlsen:*

- 1. Ligningen for Jan Morten Karlsen for inntektsårene 2009, 2010, 2011 og 2013 oppheves. Ved ny ligning ligned Jan Morten Karlsen som bosatt i utlandet.*
- 2. Jan Morten Karlsen tilkjennes sakens kostnader med kr 160.850 - etthundreogsekstiusenåttehundreogfemti -.*

*For Truls Grasmo:*

- 1. Ligningen for Truls Grasmo for inntektsårene 2009 og 2010 oppheves. Ved ny ligning ligned Truls Grasmo som bosatt i utlandet.*



2. *Truls Grasmo tilkjennes sakens kostnader med kr 160.850 - etthundreogsekstitusenåttehundreogfemti -.*

*For Ronny Sørby:*

1. *Ligningen for Ronny Sørby for inntektsårene 2009 og 2010 oppheves. Ved ny ligning lignedes Truls Grasmo som bosatt i utlandet.*
2. *Ronny Sørby tilkjennes sakens kostnader med kr 160.850 - etthundreogsekstitusenåttehundreogfemti -.*

*For Stig Ingar Frankrig:*

1. *Ligningen for Stig Ingar Frankrig for inntektsåret 2010 oppheves. Ved ny ligning lignedes Stig Ingar Frankrig som bosatt i utlandet.*
2. *Stig Ingar Frankrig tilkjennes sakens kostnader med kr 160.850 - etthundreogsekstitusenåttehundreogfemti -.*

*For Geir Standahl:*

1. *Ligningen for Geir Standahl for inntektsåret 2008 oppheves. Ved ny ligning lignedes Geir Standahl som bosatt i utlandet.*
2. *Geir Standahl tilkjennes sakens kostnader med kr 160.850 - etthundreogsekstitusenåttehundreogfemti -.*

*For partshjelperne:*

1. *Befalets Fellesorganisasjon, Norges Offiserforbund og Krigsskoleutdannedes landsforening tilkjennes sakskostnader med kr 76.125 - syttisekstusenett hundreogtjuefem - .*

# Uttalelser Skattedirektoratet

## SKN 16-006 Lempning av skatt på tilfeldig gevinst ved spill

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-50. Ligningsloven § 9-12.

**Kort referat:** Skattedirektoratet legger i uttalelsen til grunn at ligningsloven § 9-12 kan gi grunnlag for lempning av skatt på tilfeldige gevinster etter skatteloven § 5-50. Forutsetning for lempning er at skattyter sørger for at saken er godt opplyst og dokumentert. Skattekontoret kan sette som forutsetning at skattyter gir kontoret innsyn i spillhistorikken på kontoene skattyter har hos spilltilbyderne.

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet** publisert 12. januar 2016, avgitt 8. januar 2016.

### Skattedirektoratets konklusjon:

Skattedirektoratet finner at ligningsloven § 9-12 etter en konkret vurdering kan gi grunnlag for lempning av skatt på tilfeldige gevinster ved spill og lignende som er skattepliktig etter skatteloven § 5-50. Lemping kan være aktuelt når skattepliktig gevinst beregnet etter skatteloven § 5-50 overstiger nettogevinsten skattyter har hatt i løpet av inntektsåret, jf. pkt. 3.

### 1 Innledning

Et skattekontor har reist spørsmål om reglene om skattelempning i ligningsloven § 9-12 kan komme til anvendelse ved beskatning av tilfeldige gevinster ved spill og lignende etter skatteloven § 5-50. De aktuelle sakene som er forelagt for Skattedirektoratet gjelder tilfeldige gevinster ved sportsbetting, og i de sakene virket det særlig urimelig å fastholde hele kravet. Det viser seg at flere skattekontor har slike saker til behandling. Skattedirektoratet har derfor under utarbeidelse et forslag til endring av skatteloven § 5-50.

Det er reist tilsvarende spørsmål ved gevinstbeskatning av handel med binære opsjoner (Financial binary betting/FBB). Skattedirektoratet legger til grunn at gevinst ved handel med binære opsjoner er skattepliktig etter skatteloven § 5-50, og at det også for slike gevinster kan være aktuelt med skattelempning når vilkårene er oppfylt.

Denne uttalelsen omhandler ikke grensen for skatteloven § 5-50 mot virksomhet eller hobby. Uttalelsen gjelder ikke lempning av skatt på tilfeldig gevinst ved spill og lignende som klassifiseres som virksomhetsinntekt, og heller ikke lempning ved tilfeldig gevinst ved funn av malm, mineraler m.v.

### Skatteplikt etter skatteloven § 5-50 (1) - tilfeldig inntekt

Skatteloven § 5-50 (1) lyder:

*"Som skattepliktig inntekt anses tilfeldige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende når verdien overstiger 10.000 kroner, og tilfeldig gevinst ved funn av malm og mineraler m.v."*

Om beskatningen av pokergevinster viser vi til Lignings-ABC under Tilfeldige gevinster/inntekter – Særlig om pokerspill, jf. også Skattedirektoratets uttalelse av 8. mars 2006, Utv. 2006 s.495,

Om beskatning av oddsinntekter/sportsbetting viser vi til Skattedirektoratets uttalelse av 19. mars 2014.

Etter skatteloven § 5-50 (1) er gevinsten skattepliktig når den overstiger kroner 10 000. Beløpsgrensen gjelder for den enkelte gevinst og ikke for samlet netto gevinst gjennom året. Ved gevinstberegningen er innsatsen/kostnaden til den konkrete skattepliktige gevinsten fradragsberettiget, ikke samlet innsats for alle spillene. Beløpsgrensen gjelder gevinstens størrelse før fradrag for innsatsen.

## 2 Skattelempning

Beskatning av gevinster fra aktivitet som faller inn under skatteloven § 5-50 kan i noen tilfeller gi veldig høy skattebelastning sett i forhold til netto resultatet av den samlede aktiviteten i året. Dette skyldes at det ved gevinstberegningen bare gis fradrag for kostnadene (innsatsen) til de konkrete skattepliktige gevinstene, ikke alle kostnadene ved hele aktiviteten. På den annen side er alle enkeltgevinster inntil kroner 10 000 skattefrie.

Ved ligningen har det vist seg at for noen skattytere er nettogevinsten, gevinsten hvis en ser alle gevinster og kostnadene til disse under ett, vesentlig lavere enn den skattepliktige gevinsten fastsatt etter skatteloven § 5-50. Det er heller ikke uvanlig at skattyters netto resultat av den samlede aktivitet etter skatteloven § 5-50 går med underskudd ett år selv om skattyter mottar store skattepliktige enkeltgevinster samme året.

Ligningsloven § 9-12. Skattelempning

Ligningsloven § 9-12 nr. 1 lyder:

*"Departementet kan sette ned eller ettergi utlignet skatt og trygdeavgift dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet."*

Myndigheten er delegert til Skattedirektoratet ved delegasjonsvedtak 19. desember 2008 nr. 1479. Skattedirektoratet har videre delegert ovennevnte myndighet til skattekontoret ved delegasjonsvedtak 8. juli 2009.

Skattedirektoratet har gitt retningslinjer for praktiseringen av lempningsadgangen, se Skattedirektoratets meldinger, SKD-melding nr. 10/09 av 8. juli 2009, Utv. 2009 s. 1288.

### **SKD-melding nr. 10/09**

Det fremgår av SKD-melding nr. 10/09 av 8. juli 2009 at skatte- og avgiftskrav som den klare hovedregel skal betales. Lempning av rimelighetshensyn begrunnet i forhold ved fastsettelsen av kravet kan være aktuelt i tilfeller hvor regelverket på skatte- og avgiftsområdet gir utilsiktede virkninger overfor skattyter.

Vilkår for lempning er at det må foreligge "særlige grunner knyttet til fastsettingen", og disse særlige grunnene må gjøre at det virker "særlig urimelig å fastholde kravet". Bestemmelsen er en "sikkerhetsventil" for å kunne fritta skattyter fra skattekrav i spesielle saker.

Rimelighetsvurderingen er i disse tilfellene knyttet opp mot de utilsiktede virkningene av regelverket og ikke til forhold ved skyldnerens situasjon.

Skattekravet kan settes ned eller ettergis i sin helhet. Ved den konkrete vurderingen må skattekontoret se hen til hva som er grunnlaget for lempningen.

Når skattekontoret har besluttet at det er grunnlag for å lempe hele eller deler av skattyters krav, skal Skattedirektoratet v/Rettsavdelingen orienteres om dette ved kopi av avgjørelsen.

### **3 Skattedirektoratets vurdering og konklusjon**

Generell skatteplikt for tilfeldige gevinster ble lovfestet i skatteloven (1911) § 43 første ledd. Det var ingen unntak fra skatteplikten. Ved lovendringer fra 1930-årene og utover er det blitt innført skattefritak for gevinster vunnet ved nærmere angitt lykkespill. I Ot.prp.nr. 76 (1989-1990) foreslo Finansdepartementet å innføre skattefritak for gevinster opp til kroner 10 000 slik at det ikke oppstår skattespørsmål for de mer ordinære premienivåene. Endringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 1990. Bestemmelsen i skatteloven (1999) § 5-50 er en videreføring av bestemmelsen i skatteloven (1911) § 43 første ledd bokstavene a og c.

De senere årene er det etablert et stort tilbud av spill og betting på Internett. Tilbudene er et tastetrykk unna. Hvert enkelt spill kan ta bare sekunder. Det kan spilles mange spill i minuttet, og det kan spilles flere pokerhender samtidig. Det kan spilles hjemmefra gjennom hele døgnet. Internett har gjort det mulig med letthet å delta i et stort antall spill og samlede kostnader ved spillingen kan bli betydelige.

Både den enkle tilgangen til spill, og gevinst- og tapspotensialet, er et helt annet i dag enn da reglene ble vedtatt. Spillene er ofte konstruert slik at gevinstandelen er lavere enn innsatsen ved spillingen. Det vil derfor i stor grad måtte oppstå tap hos spillere. Erfaring viser at gevinstbeskatning etter skatteloven § 5-50 kan gi svært høye gevinster til beskatning, gevinster som er langt høyere enn om man ser alle spill i året under ett fratrukket kostnadene.

Skatteloven § 5-50 gir i enkelte tilfeller urimelig stor utlignet skatt i forhold til samlet netto gevinst. Det er i strid med skatteevneprinsippet, og medfører at skatteloven § 5-50 i dagens virkelighet i enkelte tilfeller har en utilsiktet virkning.

Skattedirektoratet finner at ligningsloven § 9-12 kan gi grunnlag for lempning av skatt av gevinster etter skatteloven § 5-50 etter en konkret vurdering. Forutsetningen for lempning er at saken er godt opplyst og dokumentert.

Skattekontoret kan sette som forutsetning for lempning av gevinstene at skattyter gir skattekontoret fullmakt til å innhente dokumentasjon, eller at skattyter gir skattekontoret innsyn i spillhistorikken på kontoene skattyter har hos spilltilbyderne.

Ved den konkrete lempningen skal nettoinntekten beregnes slik at samtlige tilfeldige gevinster etter skatteloven § 5-50 tas med, også gevinster på inntil kroner 10 000. Det gis fradrag for kostnader i form av innsats, også for de spillene som ikke har gitt gevinst.

Skatten lempes slik: Skatten settes ned med differansen mellom fastsatt skatt på skattepliktige gevinster etter skatteloven § 5-50 og skatt beregnet på netto gevinster som beskrevet over (nettoinntekten)

Gevinster ved spill som er skattefrie etter skatteloven § 5-50 (2) og innsatsen knyttet til disse inngår ikke ved vurderingen av om skatten skal lempes eller ved fastsettelsen av lempningsbeløpet.

Ved lempning vurderes hvert år for seg. Det gjelder selv om skattesaken kommer opp ved kontroll som omfatter flere inntektsår.

Hvis inntektsårets netto resultat av tilfeldige gevinster er underskudd, gir underskuddet ikke rett til fradrag i annen alminnelig inntekt. Underskudd kan heller ikke fremføres mot positive tilfeldige gevinster senere år.

Skattelempning er ikke endring av ligning. Ligningsloven § 9-6 om frist for endring av ligningen kommer derfor ikke til anvendelse.

## **SKN 16-007 Endring av fastsatte inngangsverdier på aksjer**

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet** avgitt og publisert 21. januar 2016.

Skatteetaten har fått spørsmål om fastsettelse av inngangsverdi på aksjer og hvilke endringsfrister som gjelder.

### **Bakgrunnen for fastsettelse av inngangsverdier på aksjer:**

I 2006 ble skjermingsmetoden innført for beskatning av aksjeinntekter. Skjermingsmetoden innebærer at aksjonærene kan redusere sine skattepliktige aksjeinntekter med et skjermingsfradrag. Skjermingsfradraget fastsettes hvert år og størrelsen på skjermingsfradraget avhenger av en skjermingsrente og inngangsverdien på aksjene. Jo høyere inngangsverdien på

aksjene er, dess større blir skjermingsfradraget, som da reduserer aksjonærens skatt på aksjeinntekter. Videre skal aksjens inngangsverdi komme til fradrag i vederlaget når man beregner gevinst/tap ved realisasjon av aksjen, se sktl. § 10-32 (1).

Skatteetaten startet arbeidet med innhenting og registrering av inngangsverdier i 2005. Ved utlegg av ligningen høsten 2007 ble de første fastsettelsene foretatt. I oppstartsåret hadde man til hensikt å fastsette alle historiske aksjeerverv. Aksjonærene fikk brev som viste ligningsfastsatte verdier. Hvert år etter oppstartsåret har Skatteetaten fastsatt verdier for aksjeerverv vi har opplysninger om.

Ligningsfastsatte inngangsverdier legges til grunn når Skatteetaten beregner skattepliktig utbytte og gevinst/tap ved realisasjon.

### **Endring av fastsatte inngangsverdier:**

Skattedirektoratet legger til grunn at inngangsverdi for alle aksjer skal ligningsfastsettes hvert enkelt år. Det er således adgang til å endre uriktige inngangsverdier tilbake i tid med hjemmel i endringsfristene i ligningsloven, selv om det ikke kan foretas endring av inngangsverdien for anskaffelsesåret (fordi anskaffelsesåret ligger utenfor endringsfristene i ligningsloven). Ligningsfastsatte verdier kan påklages av skattyter innenfor fristene som følger av ligningsloven. Det følger av ligningsloven § 9-6 nr 1 at endring av ligningen ikke kan tas opp mer enn ti år etter inntektsåret. Dette innebærer at inngangsverdiene ikke kan endres som grunnlag for beregningen av det skattepliktige utbytte og det årlige skjermingsfradraget lenger enn ti år tilbake. Dersom skattyter har gitt riktige og fullstendige opplysninger om inngangsverdien og endringen er til skattyters ugunst, kan endringen bare foretas 2 år tilbake i tid. I tillegg kommer at det må gjøres en vurdering etter ligningsloven § 9-5 nr. 7 om hvorvidt endringsaken skal tas opp.

Skattedirektoratet legger imidlertid til grunn at inngangsverdiene ikke er bindende ligningsfastsatt med virkning for senere realisasjoner. Ved beregning av gevinst/tap anses dette som et nytt forhold og for realisasjonens del har inngangsverdien ikke betydning for ligningen før det året aksjene realiseres.

En skattyter kan la være å kreve årlige skjermingsfradrag, men likevel kreve at hans sannsynliggjorte inngangsverdi skal legges til grunn ved beregning av gevinst eller tap ved realisasjon, jf. sktl. § 10-32.

Likeledes kan ligningsmyndighetene fastsette korrekt inngangsverdi ved realisasjon uavhengig av hvilken inngangsverdi som tidligere er fastsatt.

### **Eksempel:**

En aksjonær har aksjer i et selskap som er registrert i Skatteetatens Aksjonærregister. Aksjonæren kjøpte aksjene i 2003 for kr 2 millioner. Skatteetaten hadde i 2006 opplysninger om antall aksjer og når de ble anskaffet, men ingen opplysninger om inngangsverdi. Aksjonæren ble bedt om å innrapportere inngangsverdi i aksjeoppgaven (RF-1088). Aksjonæren forholder seg passiv og inngangsverdien på aksjene blir skjønnsmessig ligningsfastsatt til kr 0 ved utlegg av ligningen høsten 2007. Dette innebærer at aksjonæren ikke får positivt skjermingsfradrag. I 2020 selger han

aksjene for kr 4 millioner. I dette realisasjonsåret legger aksjonæren frem dokumentasjon på at aksjene ble anskaffet for kr 2 millioner. Han krever at inngangsverdien på kr 2 millioner skal komme til fradrag ved beregning av gevinst/tap og i tillegg krever han fradrag for ubenyttet skjermingsfradrag fra og med 2006.

**Løsning:**

**Inngangsverdi**

Ved beregning av gevinst/tap anses realisasjonen som et nytt forhold, og for realisasjonens del har ikke inngangsverdien betydning for ligningen før det året aksjene realiseres. Dermed har aksjonæren krav på fradrag for kr 2 millioner ved gevinstberegningen, jf. sktl. § 10-32. Det er altså først i 2020 vi anser inngangsverdien ligningsfastsatt med hensyn til realisasjonen.

**Kravet om fradrag for ubenyttet skjerming**

I et slikt tilfelle legger Skattedirektoratet til grunn at det gjelder en 10 års frist for endring av inngangsverdien med virkning for årlige skjermingsfradrag i årene 2006-2020. Aksjonæren får da maksimalt rettingsadgang 10 år tilbake i tid. Dette innebærer at aksjonæren kan innrømmes fradrag for ubenyttet skjerming opparbeidet fra og med inntektsåret 2010. Det må imidlertid gjøres en vurdering etter ligningsloven § 9-5 nr. 7 om hvorvidt endringsaken skal tas opp.

Tilsvarende regel vil gjelde også for de tilfeller der ligningsfastsettelsen av inngangsverdien er satt høyere enn korrekt verdi. Med samme eksempel som ovenfor, men ligningsfastsatt verdi er kr 2 millioner og korrekt verdi er kr 0, vil feilaktig beregnet skjerming fra årene 2006-2009 kunne videreføres uten at dette kan korrigeres i 2020.

**Endring av skattepliktig utbytte for tidligere år grunnet endret inngangsverdi:**

Inngangsverdien inngår i grunnlaget for beregning av skattepliktig utbytte. Der det foretas endring av inngangsverdi tilbake i tid har denne direkte betydning for beregning av skattepliktig utbytte de aktuelle inntektsårene. Dette innebærer at skattepliktig utbytte kan endres i samme utstrekning som inngangsverdien.

## **SkN 16-008 Skattereglene for drikkepenger**

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-1, jf. § 5-10. Skattebetalingsloven § 5-6. Ligningsloven § 5-2 nr. 1. Folketryktdloven § 23-2.

**Kort referat:** Skattedirektoratet har mottatt en rekke henvendelser med spørsmål om arbeidsgiver plikter å lønnsinnberette, foreta forskuddstrekk og beregne arbeidsgiveravgift av drikkepenger for både prosentlønnen og fastlønnen personale. At arbeidstaker må skatte av drikkepengene har ikke vært tvilsomt, men derimot har det hersket en del tvil rundt arbeidsgivers forpliktelser. Ut fra en tolkning av dagens regelverk og praksis legger Skattedirektoratet til grunn at arbeidsgiver kun er forpliktet til å foreta forskuddstrekk, beregne arbeidsgiveravgift og lønnsinnberette drikkepenger for prosentlønnen personale. Arbeidsgiver må legge til én prosent av den delen av omsetningen som vedkommende innkasserer betaling for. For fastlønnede har

arbeidsgiver ingen plikt til lønnsinnberetning, forskuddstrekk eller beregning av arbeidsgiveravgift. Regelverket er imidlertid under utredning og det kan komme endringer.

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet** avgitt 11. januar 2016, publisert 25. januar 2016.

Vi viser til Deres brev av 22. januar 2014. Vi forstår henvendelsen slik at dere ønsker en redegjørelse for Skattedirektoratets forståelse av skattereglene for drikkepenge, herunder reglene om opplysningsplikt, trekkplikt og plikt til å betale arbeidsgiveravgift.

Innledningsvis beklager vi den lange saksbehandlingstiden og gjør samtidig oppmerksom på at regelverket på dette området er under utredning. I dette svarbrevet gjør vi rede for vår forståelse av regelverket slik det er i dag.

## **Skattedirektoratets forståelse av någjeldende regelverk og praksis**

### **1. Skatteplikt**

#### **Hovedregel – skatteloven § 5-1 (1)**

Det følger av skatteloven § 5-1 (1) at ”enhver fordel vunnet ved arbeid” anses som skattepliktig inntekt. Arbeidsbegrepet er ikke nærmere definert i loven, men skatteloven § 5-10 gir en ikkeuttømmende liste med eksempler på inntekter som er omfattet av arbeidsregelen, blant annet drikkepenge. Skatteplikten omfatter drikkepenge den ansatte mottar direkte fra arbeidsgiver, så vel som drikkepenge mottatt fra kunder. Det har ingen betydning for skatteplikten hvordan drikkepengene utbetales eller gjøres opp eller om arbeidstakeren er på prosentlønsordning eller på annen lønsordning.

Det følger av grunnleggende prinsipper i skatteretten at hele bruttoinntekten er skattepliktig. Dette innebærer at det samlede beløpet som arbeidstakeren faktisk har mottatt i drikkepenge er skattepliktig i sin helhet.

#### **Forholdet mellom sktl § 5-1, jf § 5-10 og takseringsreglene**

Det er stilt spørsmål ved forholdet mellom hovedregelen om beskatning av det beløp som faktisk er mottatt i drikkepenge og § 1-2-21 i forskrift om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter til bruk ved ligningen. I § 1-2-21 er det gitt en egen bestemmelse om skjønnsmessig fastsettelse av drikkepenge til bl.a. drosjesjåfører og til serveringspersonale som ikke er prosentlønn.

Bestemmelsen er kun anvendelig i de tilfeller der drikkepengene må skjønnsfastsettes fordi de ikke er medtatt eller bare delvis er medtatt i selvangivelsen, og skattemyndighetene ikke har holdepunkter for å kunne fastslå hvor mye skattyter faktisk har mottatt, jf. ligningsloven § 8-2 og § 7-1. Hensikten bak Skattedirektoratets takseringsregler er å forenkle arbeidet for ligningsfunksjonærene og å bidra til ensartethet i beskatningen. Reglene er ikke strengt bindende for ligningsmyndighetene, men det forutsettes at reglene legges til grunn med mindre forholdene i den enkelte sak tilsier et ikke ubetydelig avvik fra takseringsreglene.



## Forholdet mellom prosentlønnen serveringspersonale og personale på annen lønnsordning

Drikkepenger til prosentlønnen serveringspersonale er eksplisitt unntatt fra skjønnsfastsettelse etter § 1-2-21. Det er reist spørsmål ved om dette unntaket innebærer at skattekontoret står fritt med hensyn til skjønnsfastsettelsene for prosentlønnen personale, og om det i tilfellet er hensiktsmessig i dette øyemed å skille mellom prosentlønnen personale og personale på annen lønnsordning. Skattedirektoratet antar at bakgrunnen for at bestemmelsen ikke gjelder for prosentlønnen serveringspersonale er fordi det for denne gruppen skal gjøres et tillegg på én prosent av omsetningen i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-1. I tillegg bemerkes at opplysningsplikten for drikkepenger er eksplisitt nevnt i ligningsloven § 5-2 nr.1 bokstav c, som fastslår at opplysningsplikten skal samsvare med beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk. Følgelig er opplysningsplikten her begrenset til tillegget på én prosent av omsetningen. Dette i seg selv skiller drikkepenger fra lønn og annen godtgjøring i bokstav a, hvor drikkepenger naturlig burde inngå etter ordlyden, og hvor hele bruttoutbetalingen er opplysningspliktig og trekkpliktig. I kommentarutgaven til ligningsloven er det for bokstav c henvist til reglene om prosentlønnen serveringspersonale i skattebetalingsloven og skattebetalingsforskriften, noe som underbygger at det opprinnelig kun var disse drikkepengene som var trekkpliktige. Når trekkpliktige drikkepenger er opplysningspliktige, vil de være tatt med til beskatning.

Skattedirektoratet har ikke klart å finne frem til rettskilder som begrunner at det skal være ulike skatteregler for prosentlønnen serveringspersonale og annet personale som mottar tips. Det er neppe formålstjenlig med en ulik skatteplikt for like ytelser.

## 2. Trekkplikt

### Hovedregel – skattebetalingsloven § 5-6 (1)

I følge skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav a skal det, med mindre annet er bestemt, "foretas forskuddstrekk i skattepliktig lønn og andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10". Det er et vilkår at ytelsene er skattepliktige og ytelsene må gjelde en arbeidsprestasjon.

I skatteloven § 5-10 nevnes lønn og annen godtgjørelse som f.eks. drikkepenger. Drikkepenger vil dermed som utgangspunkt være trekkpliktig etter skattebetalingsloven § 5-6. Historisk sett er det imidlertid mye som tyder på at det kun har blitt praktisert trekkplikt for prosentlønnen serveringspersonale.

I skattebetalingsloven § 5-8 reguleres beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk. Av bestemmelsens første ledd fremgår at "kontantytelser medregnes i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk med sitt bruttobeløp." Arbeidsgiveren beregner trekkbeløpet og holder dette tilbake i oppgjøret med skattyteren, jf. skattebetalingsloven § 5-10 (1). Ifølge skattebetalingsloven § 5-10 (2) har arbeidsgiveren "plikt til å sørge for at det blir gjennomført forskuddstrekk også i tilfeller der skattyteren selv innkrever sin godtgjørelse. Skattyteren plikter da å innbetale forskuddstrekket til arbeidsgiveren."

### Beregningsgrunnlaget for prosentlønnen serveringspersonale

Skattebetalingsloven § 5-6 første ledd oppstiller som nevnt hovedregelen for hvilke ytelser det skal foretas forskuddstrekk i, men det er tatt forbehold om at reglene ikke gjelder der annet er bestemt. Videre kan departementet i forskrift begrense trekkplikten som oppstilles i bestemmelsens første og andre ledd, jf tredje ledd.

Skattebetalingsforskriften § 5-8-1 er en særregel om beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk hos prosentlønn serveringspersonale, som står i motsetning til hovedregelen om at kontantytelser skal medregnes i beregningsgrunnlaget med sitt bruttobeløp. Bestemmelsen har som formål å fange opp drikkepenge i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk.

Beregningsgrunnlaget består for det første av selve prosentgodtgjørelsen. For det andre skal det inntas et tillegg av én prosent av den del av omsetningen som serveringspersonale innkasserer betaling for. For det tredje skal inkluderes ”mulig annen kontant ytelse enn prosentgodtgjørelsen”. Det legges til grunn at ”annen kontant ytelse” har til hensikt å fange opp andre ytelser skattyter måtte motta for arbeidet, utover prosentgodtgjørelse og drikkepenge.

Bestemmelsen er i hovedsak en direkte videreføring av tidligere regel i opphevet forskrift av 14.09.56 nr. 9866. Det antas at bestemmelsen er av mindre praktisk betydning nå enn den var tidligere da vi har fått forståelsen av at ren prosentlønnssordning ikke lenger er vanlig.

### **Beregningsgrunnlaget for arbeidstakere som mottar timelønn eller fastlønn**

En tolkning av ordlyden i gjeldende skattebetalingslov tilsier at for skattytere som ikke omfattes av skattebetalingsforskriften § 5-8-1, må hovedreglene om trekkplikt og bruttobeløp som beregningsgrunnlag få anvendelse. Historisk sett er det imidlertid mye som tyder på at det ikke er praktisert trekkplikt for arbeidstakere med timelønn eller fastlønn. Dette kommer ikke helt klart frem noe sted, men som nevnt henviser kommentarutgaven til ligningsloven til prosentlønn serveringspersonale hva gjelder beregning av skattetrekk.

### **Takseringsregelens § 1-2-21**

Fordi § 1-2-21 gjelder ved ligningen når drikkepengene ikke er oppgitt i selvangivelsen eller oppgitt med et lavt beløp, kan ordlyden gi inntrykk av at drikkepenge skal føres opp av skattyter selv, i tillegg til den innberettede lønnen, og således implisitt indikere at det ikke foreligger trekkplikt og opplysningsplikt for drikkepenge til andre skattytere enn prosentlønn serveringspersonale. Dermed har bestemmelsen historisk sett vært tolket slik at det ikke foreligger trekkplikt for slike drikkepenge.

### **3. Lønnsopplysningsplikt**

Det fremgår av ligningsloven § 5-2 nr. 1 at "*Den som selv eller gjennom andre har utbetalt eller ytet fordel som nevnt i dette nummer, skal ukrevet levere oppgave over alt som i siste inntektsår er ytet til den enkelte mottaker*". Drikkepenge skal rapporteres med det beløp som skal tas med ved beregning av skattetrekk, jf. nr 1 bokstav c.

For prosentlønnen serveringspersonale innebærer dette at én prosent av omsetningen samt mulig annen kontantytelse enn prosentgodtgjørelsen innrapporteres i tillegg til prosentberegnet lønn, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-1.

For andre drikkepengemottakere enn prosentlønnen serveringspersonale har det som nevnt ikke blitt praktisert opplysningsplikt for tips, til tross for at ordlyden i skattebetalingsloven § 5-8 (1) gir hjemmel for å kreve rapportering også i disse tilfellene.

#### 4. Arbeidsgiveravgift

Etter folketrygdloven § 23-2 første ledd skal arbeidsgiver betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innberette. I den grad drikkepengene er opplysningspliktige så vil de også være arbeidsgiveravgiftspliktige. Av forskrift av 2.12.1997 nr. 1385 om beregning og fastsetting m.v. av arbeidsgiveravgift til folketrygden § 2 følger at drikkepenger skal regnes med i avgiftsgrunnlaget i den utstrekning de skal tas med i beregningen av forskuddstrekk.

For prosentlønnen serveringspersonale skal tillegg av én prosent av omsetningen regnes med i avgiftsgrunnlaget.

For andre drikkepengemottakere enn prosentlønnen serveringspersonale har det som nevnt ikke vært praktisert opplysningsplikt, hvilket innebærer at det heller ikke har blitt lagt til grunn avgiftsplikt.

#### 5. Oppsummering

Drikkepenger er skattepliktig som fordel vunnet ved arbeid, jf. skatteloven § 5-1 (1). Dette innebærer at det samlede beløpet som arbeidstageren faktisk har mottatt i drikkepenger, er skattepliktig uavhengig av type lønnsordning.

Skjønnsfastsettelse etter takseringsregelen i § 1-2-21 er kun anvendelig der drikkepengene ikke er medtatt eller bare delvis er medtatt i selvangivelsen, og skattemyndighetene ikke har holdepunkter for å kunne fastslå hvor mye skattyter faktisk har mottatt i drikkepenger. Ved behov for skjønnsfastsettelse av drikkepenger for prosentlønnen serveringspersonale må skattekontoret komme frem til et sannsynlig beløp uten at de er bundet av takseringsregelen.

Drikkepenger er i utgangspunktet trekkpliktige etter skattebetalingsloven § 5-6 (1) bokstav a. Omfanget av trekkplikten er som utgangspunkt hele bruttobeløpet, jf. § 5-8 (1) med unntak for prosentlønnen serveringspersonale der trekkplikten er begrenset etter skattebetalingsforskriften § 5-8-1. Særregelen om beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk, har i praksis blitt tolket slik at det kun foreligger trekkplikt for drikkepenger til prosentlønnen serveringspersonale.

Som nevnt innledningsvis er regelverket for beskatningen av drikkepenger under utredning i Skattedirektoratet, der det blant annet vil bli vurdert om det er behov for å endre trekkreglene på dette området. Inntil dette arbeidet er ferdigstilt kan det legges til grunn at den praksisen som har utviklet seg er å anse som gjeldende rett.

Drikkepenger skal innberettes med det beløp som skal tas med ved beregning av skattetrekk, jf.ligningsloven § 5-2 nr.1 bokstav c. Som en konsekvens av at det kun har blitt praktisert trekkplikt for prosentlønnet serveringspersonale, har det også kun blitt praktisert opplysningsplikt og plikt til å betale arbeidsgiveravgift for denne gruppen av drikkepengemottakere. Både opplysningsplikten og avgiftsgrunnlaget har da i praksis vært begrenset til 1 % av omsetningen. Konklusjonen må også her være at nevnte praksis er å anse som gjeldende rett inntil videre.

## **SkN 16-009 Arbeidsgiveravgift til folketrygden for 2016**

**Skattedirektoratets meldinger** publisert 6. januar 2016, avgitt 4. januar 2016.

Som en følge av EFTA-domstolens dom 23. september 2015 ble en del av ESAs vedtak om å godkjenne ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift opphevet. For å overholde Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, er det fra 2016 ikke lenger anledning for ambulerende virksomheter å benytte lavere avgiftssats enn den som gjelder der virksomheten er registrert i Enhetsregisteret.

### **Vedlegg**

<http://www.skatteetaten.no/globalassets/pdfer/skd-meldinger/skd-melding-1-16---arbeidsgiveravgift-til-folketrygden-for-2016.pdf>

# Bindende forhåndsuttalelser

## SKN 16-010 Spørsmål om restrukturering av rentesikringsinstrumenter og ulovfestet gjennomskjæring

**Lovstoff:** Skatteloven §§ 9-2 første ledd, 6-2 første ledd, 9-4 første ledd, 9-10 første ledd og ulovfestet gjennomskjæring

**Kort referat:** Morselskapet ønsket å restrukturere rentesikringsinstrumenter i konsernet slik at alle instrumenter ble overført fra datterselskap til morselskap. Spørsmålet var om dette medfører en skattemessig realisasjon, og om et eventuelt fradragsberettiget tap som følge av realisasjonen, gir grunnlag å anvende reglene om ulovfestet gjennomskjæring med virkning for datterselskapet. Skattedirektoratet la til grunn at overføringen av rentesikringsinstrumentene fra datter til mor medfører en realisasjon, jf. skatteloven § 9-2 første ledd. Et eventuelt fradragsberettiget tap som følge av realisasjonen etter skatteloven §§ 6-2 første ledd og 9-4 første ledd, jf. § 9-10 første ledd ga ikke grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring med virkning for datter.

**BFU 10/15 fra Skattedirektoratet** publisert 29. januar 2016, avgitt 16. november 2015.

### Innsenders fremstilling av faktum og jus:

Mor er morselskap i et større konsern, hvor virksomheten består av å investere i eiendommer med utviklingspotensial innenfor ulike eiendomssegmenter.

Mor har 41 ansatte. Selskapet har i dag 13 datterselskaper, i tillegg til 65 selskaper gjennom Datter.

Mor ønsker å opprettholde høy tillit blant investorer, långivere og samfunnet for øvrig og tilstreber derfor å praktisere god eierstyring og selskapsledelse.

Mor opererer i en kapitalintensiv bransje hvor valg av finansiell strategi er av stor betydning. Et bærende element for å kunne oppnå de laveste kredittmarginene er at morselskapet skal være låntaker eller garantist ved eksterne låneopptak, slik at eksterne långivere til enhver tid vil kunne basere seg på konsernets gjeldsbetalingsevne og soliditet.

Konsernet har fastsatt måltall for renterisiko, uttrykt ved andel fastrente og gjennomsnittlig rentebinding. Det er besluttet at Mor også skal styre konsernets renterisiko ved å inngå renteswapavtaler tilpasset konsernets finansiering.

Mor har suksessivt kjøpt seg opp i Datter til å bli 100 % eier. Siden Mor ble eneeier har den eksterne gjelden, gradvis blitt overtatt av Mor, og siste del ble refinansiert i 2014. Ekstern gjeld i

Datter er refinansiert til intern gjeld til Mor og hvor NOK 1,7 milliarder av gjelden er blitt konvertert til egenkapital.

Den eksterne rentebærende gjelden til Datter var basert på kortsiktig rentebinding, og for å sikre en ønsket renteprofil for selskapet ble det inngått langsiktige renteswapavtaler. Som følge av at den eksterne gjelden nå er overtatt av Mor, er det av selskapet vurdert som ønskelig at også renteswapavtalene overtas av Mor. Dette vil sikre en hensiktsmessig finansiell risikoprofil både i mor- og datterselskapet.

I tråd med ovennevnte policy ønsker Mor å overta Datters portefølje av rentesikringsinstrumenter. En slik transaksjon innebærer at Datter må kompensere til Mor for den negative verdien rentesikringsinstrumentene utgjør. Rentesikringsinstrumentene har en anslått negativ markedsverdi på ca. NOK 635 millioner, og en gjenværende løpetid på ca. 6 år. Transaksjonen er ikke skattemessig motivert fra konsernets side, ifølge Datter, som er innsender.

Datter ønsker ligningsmyndighetenes syn på spørsmålet om Datter kan nektes tapsfradrag ved en slik overdragelse av renteswapavtaler til Morselskap på grunnlag av den ulovfestede gjennomskjæringsregel i skatteretten.

### **Rettslig vurdering**

En renteswap vil som hovedregel være et eget formuesobjekt og skal beskattes separat. Dette innebærer at det skal foretas en særskilt gevinst- eller tapsberegning på swapavtaler som sådan.

Utveksling av betalingsstrømmene fra renteswap innebærer en hel eller delvis innfrielse av swapavtalen, og medfører at swapavtalen anses helt eller delvis realisert. Den skattemessige realisasjonen (innvinningen /oppofrelsen) skjer for renteswapavtalen ved oppfyllelsen av avtalen, nærmere bestemt når de enkelte renteterminer utveksles.

Gevinst eller tap ved delvis realisasjon av en swapavtale beregnes enten med utgangspunkt i de brutto betalingsstrømmer som finner sted eller settes til det nettobeløp som mottas eller må betales i henhold til avtalen. Oppgjørsformen vil i praksis styre beregningsmåten. Beløpsmessig vil det ikke bli noen forskjell om det legges til grunn en brutto- eller nettotilnærming. Dersom det er betalt noe vederlag ved inngåelse/ervert av kontrakten, skal vederlaget fordeles på de gjenstående betalingsbyttene og medtas i gevinst - eller tapsberegningen for hvert betalingsbytte med like store deler.

Høyesterett har tatt stilling til tidfesting av gevinst og tap på renteswapavtaler som sådan i Rt. 2009 s. 32 (DNB Nor-saken). Høyesterett la til grunn at renteswapavtaler i utgangspunktet delrealiseres ved de enkelte betalingsterminer.

Swapavtaler anses også realisert dersom en part overdrar sine rettigheter og plikter etter swapavtalen ved et salg til en tredjemann. Overdragerens gevinst/tap innvinnes /oppofres normalt på tidspunktet for inngåelsen av avtalen om overdragelse. Skattemessig gevinst- eller tap fastsettes til differansen mellom vederlaget som mottas eller betales ved overdragelsen og det som er mottatt eller betalt ved inngåelsen av swapavtalen.

Det vil si at en overføring av renteswapavtaler fra Datter til Mor anses som en realisasjon hvor det skal foretas en gevinst/tapsberegning. Ved overdragelsen av de aktuelle renteswapavtalene, vil følgelig Datter oppnå et tapsfradrag på tidspunktet for overdragelsen, mens Morselskap vil kunne utsette inntektsføringen til fordeling av gjenstående betalingsbytter/ betalingsterminer.

Da det ikke finnes særregler som gir grunnlag for å nekte datterselskapet fradragsrett ved overføringen /salget av renteinstrumenter til morselskapet, beror spørsmålet om fradragsrett på om fradrag kan nektes på grunnlag av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, ifølge innsender.

Videre skriver innsender at de ikke er kjent med at Høyesterett har anvendt den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ved overføring av renteswapavtaler mellom konsernselskaper.

Det er sikker rett at den skatterettslige virkning av privatrettslige disposisjoner som utgangspunkt må bedømmes ut fra disposisjonenes reelle innhold. Bakgrunnen for gjennomskjæringsregelen er at det forekommer at den privatrettslige form blir søkt utnyttet av skattytere for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål. Formålet med gjennomskjæringsregelen er å forhindre dette. Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori og består - slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år - av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på 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 skattereglens formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

Det er etter dette et nødvendig vilkår for gjennomskjæring at skattebesparelsen fremstår som klart den viktigste motivasjonsfaktoren for overføringen/disposisjonen.

Sett i sammenheng med det selskapsrettslige utgangspunkt at hvert konsernselskap er et eget rettssubjekt, og at morselskapet og andre konsernselskaper ikke svarer for det enkelte konsernselskapets forpliktelser, er den viktigste begrunnelsen for overføringen å samle alle eksterne lån i morselskapet. Ifølge innsender er det et ønske at morselskapet skal være låntaker og garantist ved eksterne låneopptak, slik at eksterne långivere til enhver tid vil kunne basere seg på konsernets gjeldsbetjeningsevne og soliditet. En slik strategi vil også være et vesentlig element for å oppnå lavest kredittmarginer, som er av stor betydning i en slik kapitalintensiv bransje.

På denne bakgrunn må overdragelsen av renteswapavtalene fra Datter til Mor, etter innsenders oppfatning, først og fremst anses som forretningsmessig begrunnet. Den viktigste begrunnelsen for overdragelsen er følgelig ikke skattebesparelsen, men ønsket om å rendyrke morselskapet som ekstern låntaker, samt å få samlet sikringene i samme selskap for å oppnå maksimal sikring av lånene. Innsender kan på dette grunnlag ikke se at grunnvilkåret for gjennomskjæring er oppfylt.

Ved vurderingen av om det vil være i strid med skattereglens formål å la en privatrettslig disposisjon få skatterettslig virkning etter sitt innhold, må man ta utgangspunkt i formålet med den aktuelle skatteregel.

Formålet med reglene om fradrag for tap, er å begrense skattegrunnlaget til nettoinntekt av skattyters virksomhet. Tapsfradrag gis midlertid ikke før tapet er endelig realisert.

Som nevnt ovenfor er aksjeselskaper innenfor samme konsern egne skattesubjekter. Når en overdragelse fra ett selskap til et annet innenfor samme konsern betraktes som realisasjon i forhold til regelen om tapsfradrag, kan dette resultatet etter innsenders vurdering ikke nøytraliseres ved bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsregel.

Etter innsenders vurdering synes derfor vilkårene for tapsfradrag å være oppfylt ved overføringen.

**Innsender ga i brev av 9. januar 2015 følgende utdypning, etter forespørsel fra Skattedirektoratet:**

I anmodning om bindende forhåndsuttalelse hevder innsender at transaksjonen ikke er skattemessig motivert fra konsernets side. Med dette menes at det hovedsakelige formål med disposisjonen ikke er å spare skatt, men å sikre en hensiktsmessig finansiell risikoprofil i både mor- og datterselskapet.

En overføring av porteføljene av renteinstrumentene fra Datter til morselskapet vil utløse en skattefordel, idet transaksjonen vil utløse et umiddelbart skattemessig tapsfradrag for Datter på tidspunktet for overdragelsen, mens Mor vil kunne utsette inntektsføringen til fordeling av gjestående betalingsbytter/betalingsterminer.

Oversikt over porteføljen følger vedlagt. Som det fremgår av der dreier det seg om 8 ulike renteswaper med et samlet beløp på NOK 3,425 milliarder og 2 swapsjoner på 1,225 milliarder kroner. Markedsverdien på porteføljen fremkommer hver måned ved hjelp av markedsverdioversikter fra avtalemotparten. Markedsverdien på en renteswap og en portefølje av renteswaper avhenger av nivået på den avtalte renten i forhold til dagens rente og gjenværende løpetid på renteswapen.

Per. 30. september 2014 var markedsverdien på denne porteføljen -MNOK 633, og som følge av at swaprentene har falt gjennom det siste kvartalet (anslagsvis 0,5% - 0,6%) er markedsverdiene vesentlig lavere i dag enn per 30. september 2014.

Det vises til tidligere redegjørelse vedrørende bakgrunnen for transaksjonen, som er et ønske om å samle ekstern gjeld og eksterne renteinstrumenter i konsernets morselskap. Den forretningsmessige interessen for Mor ved å ta over renteinstrumentene, er å samle forvaltning av konsernets gjeld og renteinstrumenter i den sentrale finansavdeling. Dette vil som nevnt sikre en hensiktsmessig finansiell risikoprofil både i mor- og datterselskapet.

Renteswapavtalene ønskes videreført. Skulle konsernet ønske å terminere avtalene, må dette gjøres til markedsverdi. Med en negativ markedsverdi på renteswapene måtte selskapet i så fall ha betalt ut denne til motpartene. Ved å overføre dem til morselskapet, ville denne negative markedsverdien finansieres ved gjeldsopptak i morselskapet.



Datter har inngått separate låneavtaler og renteswapavtaler. Datter er den juridiske avtalepart for renteswapavtalene og var det tidligere på låneavtalene. Dette er følgelig 2 uavhengige avtaler. Som følge av at det alt vesentlige av de eksterne låneavtalene er erstattet av intern gjeld til morselskapet, løper renteswapavtalene videre. Dersom Datter må betale på renteswapavtalene er dette finanskostnader og vice versa. Konvertering av 1,7 milliarder gjeld til aksjekapital i Datter, påvirker følgelig ikke renteswapavtalene.

### **Innsender besvarte i e-post av 18. juni 2015 Skattedirektoratets anmodning om ytterligere opplysninger:**

- Mor har de siste årene overtatt det alt vesentlige av datterselskapet eksterne gjeld.
- Mor og datterselskapene benytter rentederivater til å styre renterisikoen. Rentederivatene (samlebegrep for renteswaper og renteopsjoner) inngås som separate avtaler “ved siden av” låneavtalene.
- Som følge av at finansfunksjonen er sentralisert, er ansvaret for Gjeldsoptak og Rentestyling av konsernets gjeld (ved hjelp av ovennevnte rentederivater) tillagt finansavdelingen.
- I tillegg har det alt vesentlige av konsernets eksterne gjeld blitt overflyttet til morselskapet. Ekstern gjeld i Datter er blitt refinansiert ved en egenkapitalemisjon på NOK 1,7 mrd og kortsiktig gjeld gjennom trekk på underkonto i konsernkontosystemet til Mor.
- Det vurderes derfor som hensiktsmessig å samle rentederivatene hos samme selskap som den eksterne gjelden.
- Markedsverdiene på rentederivatene endres med endringer i den langsiktige swaprenten og renteopsjonsavtalene påvirkes i tillegg av “markedsvolatiliteten”.
- Rentederivatene planlegges overført til markedsverdi på overførselsdagen, dokumentert ved hjelp av markedsverdioversikt fra avtalepartene.
- Pr. 31.3.2015 var markedsverdiene på de angitt rentederivatene MNOK - 804, og det fremgår av vedlagte oversikt som er oppdatert pr. 31.3.15.

### **Skattedirektoratet tilskrev innsender i e-post av 1. september 2015, hvor det ble bedt om følgende klargjøring:**

1. Hvorvidt konsernet har overført, eller planlegger å overføre, alle lån i alle datterselskap i konsernet til morselskapet, og
2. Om restruktureringen inkluderer alle inngåtte renteinstrumenter i de ulike datterselskapene.
3. Dersom restruktureringen kun gjelder deler av konsernet ber Skattedirektoratet om at dette utdypes og begrunnes nærmere.

**Innsender svarte** at konsernet på sikt har planer om å overføre alle lån i alle datterselskapene i konsernet til morselskapet som følge av at finansfunksjonen er sentralisert til finansavdelingen. Det planlegges følgelig restrukturering for alle inngåtte rentesikringsinstrumenter i de ulike datterselskapene.

### **Skattedirektoratets vurderinger**

### 1. Problemstilling

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om overføringen av rentesikringsinstrumentene fra Datter til Mor medfører en realisasjon, jf. skatteloven § 9-2 første ledd, og om et eventuelt fradragsberettiget tap som følge av realisasjonen etter skatteloven §§ 6-2 første ledd og 9-4 første ledd, jf. § 9-10 første ledd kan gi grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring med virkning for Datter.

### 2. Forutsetninger og avgrensninger

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de skisserte transaksjoner ut over de spørsmål som behandles. Skattedirektoratet presiserer at det ikke er tatt stilling til om overdragelsen medfører et tap, tapets størrelse eller beregning av tapet. Det er heller ikke tatt stilling til den enkelte swapavtale/swapsjon eller deres innhold, herunder spørsmålet om Datter har anledning til å overdra avtalene. Videre er det ikke vurdert potensielle spørsmål knyttet til internprisingsforhold eller rentebegrensingsregler.

Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum som er tatt inn over er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

### 3. Skattedirektoratets forståelse av faktum

Konsernet består av 13 datterselskap, herunder Datter og ytterligere 65 datterselskap under dette selskapet. Morselskapet har et ønske om å samle konsernets eksterne gjeld og renteinstrumenter hos Mor. Dette er begrunnet med forretningsmessige hensyn hvor det vises til at ved å benytte morselskapet som ekstern låntager vil kreditorene kunne basere seg på konsernets betalingssevne og soliditet, noe som gir mulighet for bedret finansieringsbetingelser, herunder lavere kredittmarginer. Ekstern gjeld i Datter er allerede overført til morselskapet. Som følge av dette ble det etablert et internt låneforhold mellom Datter og Mor. Det er opplyst at deler av det konserninterne lånet mellom Mor og Datter er konvertert til egenkapital. Som en forlengelse av restruktureringen av gjelden ønsker konsernet at morselskapet skal styre konsernets renterisiko og overta allerede inngåtte rentesikringsinstrumenter. For å få etablert en sentralisert finansieringsfunksjon er det opplyst at konsernet på sikt har planer om å overføre alle lån og rentesikringsinstrumenter i alle datterselskapene i konsernet til morselskapet.

Datter har etter det opplyste inngått 8 rentebytteavtaler (renteswaper) og 2 opsjoner (swapsjon) med eksterne banker. Skattedirektoratet går ikke nærmere inn på innholdet av de enkelte avtalene, og det legges til grunn i det følgende at en reorganisering er kontraktrettslig mulig og medfører et skattemessig tap for Datter.

Normalt er prinsippene i en rentebytteavtale at partene i avtalen for en bestemt avtalt periode bytter en fast eller flytende rente til det motsatte med motparten. Betalingsstrømmene beregnes av et beregningsgrunnlag som kan sammenlignes med en hovedstol. På denne måten vil den ene betalingsstrømmen være et beløp beregnet med en fast rente på en bestemt hovedstol, mens den motsatte betalingsstrømmen beregnes med en flytende rente. I mange tilfeller foretas det en nettoavregning av betalingsstrømmene slik at den parten som har høyest rente betaler det overskytende til motparten. En swapsjon er en opsjon på en rentebytteavtale. Opsjonen gir kjøperen en rett, men ingen plikt til å inngå en renteswap på visse betingelser. Ved inngåelse av

opsjonsavtalene betales det normalt en form for vederlag fra opsjonskjøper til selger (opsjonspremie). Kjøper i dette tilfellet er banken, hvilket innebærer at banken har en rett, men ikke plikt, til å utøve den inngåtte opsjonen ovenfor selger Datter.

Som følge av reorganiseringen av konsernets finansiering der morselskapet, i tillegg til låneavtaler, skal overta rentesikringsinstrumenter, mener innsender at de inngåtte swapavtalene skal betraktes som skattemessig realisert på overføringstidspunktet til Mor. Overdragelsen vil, ifølge innsender, gi et skattemessig fradrag berettiget tap i Datter beregnet til ca. kr 635 millioner per november 2014. Som følge av at Mor overtar forpliktelsene etter swapavtalen mot banken, skal Datter betale et vederlag til Mor. Isteden for å betale Mor ved overføringen av renteinstrumentet, etableres det en fordring mellom selskapene, som Skattedirektoratet legger til grunn vil bli avdragsvis nedbetalt av Datter. Ifølge innsender vil Mor inntektsføre vederlaget i takt med gjenstående betalingsbytter/betalingsterminer av swapavtalen, og innsender konkluderer med at restruktureringen derfor gir konsernet en skattebesparelse ved at det oppnås en periodiseringsfordel der Datter får et skattemessig fradrag i overføringsåret, uten at dette får en likviditetsmessig effekt, mens Mor inntektsfører vederlaget på et senere tidspunkt.

Spørsmålet som stilles er om restruktureringen av rentesikringsinstrumentene vil bli rammet av reglene om ulovfestet gjennomskjæring med virkning for Datter. Skattedirektoratet vil først ta stilling til realisasjonsspørsmålet for deretter å vurdere om transaksjonen og det påfølgende tapet gir grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring.

#### **4. Spørsmål om realisasjon**

Spørsmålet om overføring av rentesikringsinstrumentene fra Datter til Mor er en realisasjon som gir rett til tapsfradrag, omfatter både et innvinningssspørsmål og tidfestingsspørsmål. Innvinningskriteriet omhandler hvilke begivenheter som medfører skatteplikt /fradagsrett, mens tidfestingskriteriet (periodisering) er tidspunktet for når en gevinst kommer til beskatning eller tap kommer til fradrag.

Renteswapavtaler er selvstendige kontrakter som innebærer en stiftelse av rettigheter og plikter mellom partene. Slike avtaler er som hovedregel et eget formuesobjekt som beskattes separat, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) pkt. 16.3.5.2. og Lign ABC for 2014/15 Finansielle instrumenter, rentewap mv. pkt. 6.1.

Det fremkommer av skatteloven § 6-2 første ledd, jf. § 9-4 første ledd at det er fradagsrett for tap ved realisasjon i samme utstrekning som en gevinst er skattepliktig. Det ligger således til grunn et symmetriprinsipp for hvilke begivenheter som utløser skatteplikt eller fradagsrett. Swapsjoner er å betrakte som en finansiell opsjon, som også beskattes som et selvstendig formuesobjekt etter skatteloven § 9-10, se Zimmer/BAHR "Bedrift, selskap og skatt" 2014 s. 206/207. Det nevnte symmetriprinsippet for swapsjoner følger av skatteloven § 9-10 første ledd, jf. § 9-4 første ledd.

Kriteriet for at et tap anses innvunnet er at formuesobjektet er realisert, jf. skatteloven § 6-2. Det nærmere innholdet av hva som omfattes av begrepet "realisasjon" fremkommer av skatteloven § 9-2. Ordlyden i § 9-2 første ledd er som følger:

*§ 9-2. Hva realisasjon omfatter*

*(1) Realisasjon omfatter overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett, herunder blant annet:*

*a. salg og gavesalg*

*b. tvangsavståelse ved blant annet ekspropriasjon, odelsløsning og tvangssalg*

*c. makeskifte og bytte*

*d. innfrielse eller bortfall av fordring*

*e. endelig avkall på rettighet*

*f. tap, ødeleggelse og tilintetgjørelse*

*g. utrangering*

*h. innløsning av aksje og oppgivelse av aksje ved likvidasjon etter § 10-37*

*[...]*

Når det gjelder beskatning av gevinst ved realisasjon mv. av finansielle opsjoner i skatteloven § 9-10 første ledd, bruker bestemmelsen ordlyden "*realisasjon, innløsning eller bortfall*" som innvinningsbegivenheter. Begrepene må i hovedsak tolkes i samsvar med realisasjonsbegrepet i skatteloven § 9-2, se Zimmer/BAHR "Bedrift, selskap og skatt" 2014 s. 212.

Av skatteloven § 9-2 første ledd bokstav a fremkommer det altså at overføring av eiendomsrett mot vederlag, herunder salg, er en innvinningsbegivenhet. Som et utgangspunkt må det legges til grunn at konserninternt salg mot vederlag likestilles med salg til ekstern tredjemann, se bl.a. Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada). Det kan imidlertid tenkes unntak for tilfeller som ut fra transaksjonenes indre sammenheng og sammenheng i tid medfører at formuesobjektet allikevel ikke anses realisert, se f.eks. Rt. 2002 s. 798 (CBK/Nordea).

Når det gjelder det nærmere skjæringstidspunktet for realisasjon ved overdragelse av formuesobjekt, har Finansdepartementet uttalt til Skattedirektoratet følgende i brev av 30. november 1998, inntatt i Utv. 1999 s. 216:

*"Departementet legger bl.a. på denne bakgrunn til grunn at realisasjon må anses å ha funnet sted når kjøper og selger på en bindende og endelig måte har blitt enige om at gjenstanden skal overdras og de vesentligste vilkår for overdragelsen, herunder prisen, er bindende fastsatt."*

Når det gjelder tap, er utgangspunktet at det potensielle tapet må ha gått over fra å være et potensielt tap til å bli et faktisk tap. Ved overføring til andre er det sentrale i vurderingen om eierposisjonen til formuesobjektet opphører mot vederlag.

I dette tilfellet overfører Datter til Mor mot vederlag sine forpliktelser som følger av rentesikringsinstrumentene selskapet har inngått med tredjemann. Datter overdrar en fremtidig,

usikker forpliktelse til et annet rettssubjekt, Mor, som dermed overtar den økonomiske risiko og faktisk rådighet over sikringsinstrumentene. Som vederlag for overtagelse av forpliktelsene etableres det et fordringsforhold mellom Datter og Mor. Dette gir Datter en utsettelse med utbetaling av beregnet vederlag til Mor.

Skattedirektoratet vurderer det slik at rentesikringsinstrumentene er realisert, jf. skatteloven § 9-2, første ledd og § 9-10, på det tidspunktet Mor har overtatt risikoen for verdiendringer og det ikke er noen reell usikkerhet om avtalen blir gjennomført etter sitt innhold. Mao. vil det foreligge en realisasjon når det er inngått en endelig og bindende salgssavtale mot vederlag, og de vesentligste avtalevilkår er oppfylt mellom Datter og Mor. At det etableres en fordring mellom Datter og Mor endrer etter Skattedirektoratets syn ikke dette utgangspunktet, det avgjørende er at Mor har overtatt risikoen knyttet til instrumentene.

Spørsmålet er etter dette på hvilket tidspunkt tapet skal tidfestes (periodiseres). Hovedregelen når det gjelder tidfesting/periodisering av inntekter og kostnader fremkommer av skatteloven § 14-2:

*§ 14-2 Hovedregel om tidfesting*

*(1) Med mindre annet er bestemt, skal en fordel tas til inntekt i det året da fordelene tilflyter skattyteren. Fordeler som innvinnnes ved overføring fra andre, tas til inntekt når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen.*

*(2) Med mindre annet er bestemt, skal en kostnad fradras i det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden. Det ses bort fra plikt til å utføre, unnlate eller tåle noe i framtiden.*

*(3) Uttak eller overføring av verdier til endret bruk etter § 5-2 inntektsføres på uttaks- eller overføringstidspunktet.*

Avgjørende for tidfestingen av inntekt etter realisasjonsprinsippet er når det oppstår en "ubetinget rett" til det aktuelle vederlag eller ytelse. Dette innebærer at forfalls- og betalingstidspunkt ikke er avgjørende for tidfestingen. En kostnad skal fradras i det året det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden. Kostnadssiden er symmetrisk i forhold til når en inntekt skal tas til beskatning. På hvilket tidspunkt det kan anses å foreligge en "ubetinget rett" eller "forpliktelse" vil blant annet avhenge av om man står overfor et gjensidig bebyrdende kontraktsforhold eller en ensidig ytelse.

I dette tilfellet står vi ovenfor et gjensidig bebyrdende kontraktsforhold, og av forarbeidene følger det at tidfestingen skal skje på det tidspunkt skattyteren har oppfylt sine forpliktelser etter avtalen. Se Ot.prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 29.2.3.2, jf. Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 30. november 1998, inntatt i Utv. 1999 s. 216.

I dette tilfellet skal Datter betale Mor et vederlag for overtagelse av en forpliktelse. Det avgjørende for vurderingen vil være tidspunktet det oppstår "en ubetinget forpliktelse" for Datter til å betale Mor vederlaget.

Den ubetingede forpliktelsen vil oppstå på det tidspunktet overlevering av formuesgodet finner sted. I dette tilfellet må dette bli når bindende avtale er inngått mellom Datter og Mor, og Mor overtar risikoen for rentesikringsinstrumentene. På dette tidspunktet vil Mor ha et ubetinget krav på vederlaget og Datter ha en ubetinget forpliktelse til å betale. Som følge av at forfalls- og betalingstidspunkter ikke utsetter periodiseringen, vil hele det beregnede tapet for Datter komme til fradrag i realisasjonsåret, dette til tross for at betaling til Mor vil skje på senere tidspunkt.

## 5. Ulovfestet gjennomskjæring

### 5.1. Rettskilder

Ulovfestede gjennomskjæringsregler kan etter omstendighetene medføre at en overdragelse ikke anses som realisasjon skatterettslig. I denne sammenheng er spørsmålet om rettsvirkningene i form av fradragsberettiget tap skal avskjæres etter reglene om ulovfestet gjennomskjæring.

Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er utviklet i samspill mellom rettspraksis og juridisk teori. Slik den er utformet av rettspraksis de senere år består den av et grunnvilkår og en totalvurdering. Det vises bl.a. til Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada), Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime), Rt. 2006 s. 1232 (Telenor), Rt. 2007 s. 209 (Hex), Rt. 2008 s. 1537 (Conoco Phillips), Rt. 2012 s. 1864 (Dyvi) og Rt. 2014 s. 227 (Tangen 7).

Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål for disposisjonen er å spare skatt, med andre ord må skattebesparelsen fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor for gjennomføring av disposisjonen. For å benytte reglene om ulovfestet gjennomskjæring kreves det i tillegg at det utfra 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.

### 5.2. Den konkrete vurderingen

Skattedirektoratet vil først drøfte om grunnvilkåret er oppfylt. Det sentrale spørsmålet er hvorvidt den klart viktigste motivasjonsfaktor ved den skisserte transaksjonen er å spare skatt. Vurderingen er subjektiv i den forstand at det avgjørende er hva skattyter må antas å ha lagt vekt på ved transaksjonen. Dette innebærer imidlertid ikke at begrunnelsen som skattyter har gitt uten videre skal legges til grunn, men må ses i sammenheng med transaksjonens virkning og skattebesparelsens størrelse, dette følger av bl.a. Rt. 2006 s 1232 (Telenor).

#### *Grunnvilkåret (hovedsakelig skattemessig motivert)*

Innsender har i sin anmodning vist til at restruktureringen av gjeld og sikringsinstrumenter er begrunnet i andre motiv enn de skattemessige virkninger. Innsender opplyser at konsernet er i en restruktureringsfase hvor det er ønskelig å sentralisere finansieringsvirksomheten i konsernet. Mor har etter det opplyste overtatt alle eksterne lån i Datter, hvor deler av den interne gjelden er konvertert til egenkapital. De eksterne lånene opplyses å være refinansiert og Mor er ansvarlig for gjelden mot de eksterne långiverne. I forlengelsen av å rendyrke morselskapet som konsernets finansieringsselskap, er det også ønsket å overføre gjeldsikringsinstrumentene, dvs. inngåtte renteswaper og swapsjoner. Innsender har opplyst at reorganiseringen av gjelden på sikt skal omfatte alle datterselskapers eksterne gjeld og rentesikringsinstrumenter.

Dersom det legges til grunn, som opplyst av innsender, at transaksjonen medfører en skattemessig realisasjon av de inngåtte rentesikringsinstrumenter, er transaksjonenes skattemessige virkning og skattebesparelse betydelig.

Ifølge innsender er det beregnede skattemessige fradraget (tapet) kr 635 millioner per november 2014. Det bemerkes at tapets størrelse vil variere alt etter når realisasjonstidspunktet fastsettes, da endringer i den flytende renten får innvirkning på gevinst og tapsberegningen. Innsender opplyser at det vil oppstå en skattefordel fordi Datter får fradrag for tap i realisasjonsåret, mens Mor oppnår en skattefordel fordi fordringen inntektsføres i takt med at rentesikringsinstrumentene realiseres. Skattedirektoratet går ikke nærmere inn på periodiseringsspørsmålet i Mor, men legger til grunn at det oppstår en periodiseringsfordel som gir utsatt beskatning. I tillegg etableres det en fordring mellom Mor og Datter som vederlag for overtagelsen av rentesikringsinstrumentene. Som beskrevet er således den skattemessige effekten for konsernet fremtredende, hvor konsernet fremskynder et skattemessig tap uten at dette gir en likviditetsmessig effekt.

Innsender viser til at den viktigste begrunnelsen for å samle alle eksterne lån i morselskapet er at hvert konsernselskap er et eget rettssubjekt, slik at hverken morselskapet eller de andre konsernselskapene, svarer for det enkelte konsernselskaps låneforhold. Ifølge innsender er det derfor et ønske at morselskapet skal være låntaker og garantist ved eksterne låneopptak. På denne måten vil eksterne långivere til enhver tid kunne basere seg på konsernets gjeldsbetjeningsevne og soliditet, noe som vil kunne gi bedre betingelser og være et vesentlig element for å oppnå lavest mulig kredittmarginer. Det er opplyst at lånene som er overført er reforhandlet. Når det gjelder overføring av rentesikringsinstrumentene er det vist til at det anses hensiktsmessig å ha også disse samlet i samme konsernselskap som inngår lånene.

Når det gjelder swapavtalene og swapsjonene ligger det i instrumentenes natur at de ikke kan reforhandles uten at avtalens innhold faller bort og instrumentet vil anses som realisert. Morselskapet vil således ikke kunne reforhandle de overtatte rentesikringsinstrumentene, men vil måtte overta de eksisterende avtaleforholdene. Slik Skattedirektoratet ser det vil derfor det forretningsmessige motiv, som er fremhevet av innsender, i disse tilfellene ikke være helt treffende. Rentesikringsinstrumentene som overføres fra Datter til Mor vil måtte videreføres i sin helhet hos Mor. En slik overføring er heller ingen forutsetning for å restrukturere og samle konsernets gjeld, da gjeld- og rentesikringsinstrumenter skatterettslig behandles som separate formuesobjekter.

Ved vurderingen av innsenders hovedsakelige motiv (motivasjonsfaktor) er det ifølge rettspraksis relevant å trekke inn disposisjonens virkninger, jf. bl.a. Telenor (Rt. 2006 s. 1232), og Hex (Rt. 2007 s. 209). I dette tilfellet er det opplyst at transaksjonen vil medføre et stort tap for Datter, som vil gi, slik innsender planlegger å foreta reorganiseringen, en stor skattemessig besparelse i form av periodiseringsfordel for konsernet. Transaksjonen gir imidlertid også andre virkninger slik som at Mor overtar Datter sine forpliktelser ovenfor bankene, uten at Datter må betale et stort tap direkte til bankene ved en terminering, som er en alternativ mulighet. Skattedirektoratet antar at de skattemessige virkninger er en betydelig motivasjonsfaktor for å gjennomføre transaksjonen av rentesikringsinstrumentene slik som skissert. Vi antar også at det fra et forretningsmessig perspektiv kan være hensiktsmessig å samle forvaltning av konsernets gjeld og rentesikringsinstrumenter i samme selskap.

De to vilkårene i gjennomskjæringsnormen er kumulative, og vi finner det ikke nødvendig å ta endelig stilling til om grunnvilkåret (hovedsakelig skattemessig motivert) er oppfylt før vi har vurdert tilleggsvilkåret (totalvurderingen).

### *Tilleggsvilkåret (Totalvurdering)*

Spørsmålet er om det etter en totalvurdering av disposisjonenes virkninger, skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene forøvrig fremstår som stridende mot formålet med skattereglene å legge disposisjonen til grunn for beskatningen. I denne sammenheng er spørsmålet om Datter, ved å realisere renteinstrumentene ved å overdra disse til Mor, får et skattemessig fradrag som det ut fra formålet med skattereglene ikke er reelt grunnlag for.

Dersom Datter skulle ønske å terminere swapavtalene og swapsjonene, vil det foreligge en fradragsrett for et eventuelt tap etter § 6-2 første ledd for realisasjon av swapavtalene. Det samme fremkommer for swapsjoner, jf. skatteloven § 9-10, jf. § 9-4 første ledd. Ved realisasjon av finansielle instrumenter er ikke fradragsretten begrenset til tap som oppstår ved realisasjon til ekstern tredjemann, i motsetning til reglene om tap på fordring, jf. § 6-2 tredje ledd.

Formålet med tapfradragsregelen er å begrense skattyters skattepliktige inntekt med å gi rett til fradrag for tap lidt i næringsvirksomhet. Det kan derfor ikke være i strid med tapsfradragsregelen at konsernet selger/overfører swapavtalene konserninternt. Det at innsender i dette tilfelle får en likviditetsmessig fordel ved å etablere et fordringsforhold til morselskapet isteden for å måtte utbetale tapet direkte til banken ved terminering, er ikke avgjørende for den skattemessige vurdering. Realiteten er at Datter ikke lengere blir ansvarlig for avtalens forpliktelser overfor avtalemotparten, denne forpliktelsen overtas av Mor. Fradragsretten blir heller ikke større som følge av realisasjonen.

De formål som er oppgitt av innsender, når det gjelder begrunnelsen for å samle finansieringen i morselskapet synes å være forretningsmessig fundert. I denne sammenheng legger vi til grunn som opplyst at alle lån og sikringsinstrumenter i konsernet skal overføres til Mor. Skattedirektoratet finner å kunne legge til grunn at det i forlengelsen av restruktureringen av konsernets gjeld er hensiktsmessig å overføre rentesikringsinstrumenter som allerede er inngått av konsernselskapene. Transaksjonen medfører, som nevnt ovenfor, også andre virkninger enn de skattemessige ved at Datter ikke lengere er ansvarlig etter swapavtalenes innhold og at fremtidige forpliktelser knyttet til disse overtas av morselskapet.

De skattemessige virkningene av transaksjonen anses etter dette ikke å være i strid med formålet med tapsfradragsregelene i skatteloven § 6-2 første ledd og §§ 9-4 første ledd, jf. § 9-10.

Skattedirektoratet finner etter en totalvurdering av disposisjonenes virkninger, innsenders formål med disposisjonen og omstendighetene forøvrig at det på grunnlag av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ikke kan nektes fradrag for tap ved overføring av rentesikringsinstrumenter fra Datter til Mor.

## **5. Konklusjon**

Basert på det presenterte faktum og de forutsetningene som er tatt, legger Skattedirektoratet til grunn at overføringen av rentesikringsinstrumentene fra Datter til Mor medfører en realisasjon, jf. skatteloven § 9-2 første ledd. Et eventuelt fradragsberettiget tap som følge av realisasjonen etter



skatteloven §§ 6-2 første ledd og 9-4 første ledd, jf. § 9-10 første ledd gir ikke grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring med virkning for Datter.

# Uttalelser Sivilombudsmannen

## SkN 16-011 Dekning av saksomkostninger ved klage på eiendomsskatt

**Lovstoff:** Skatteloven §§ 9-2 første ledd, 6-2 første ledd, 9-4 første ledd, 9-10 første ledd og ulovfestet gjennomskjæring

**Kort referat:** Saken gjaldt avslag på krav om dekning av saksomkostnader påløpt ved klage på eiendomsskattetaksten for en næringsseksjon eid av et eiendomsselskap. Det ble også klaget over avslag på krav om tilbakebetaling av innbetalt eiendomsskatt for årene 2011- 2013.

I 2014 påklaget et eiendomsselskap eiendomsskattetaksten fra 2005 for en eiendom. Som følge av dette ble taksten endret fra og med 2014. Eiendomsselskapet krevde deretter å få dekket saksomkostnadene, men fikk avslag. Vurderingen var om det var «urimelig om skattyteren måtte dekke [kostnadene] selv», jf. ligningsloven § 9-11 nr. 4.

Ombudsmannen mente at det skal foreligge spesielle forhold før kommunen blir ansvarlig for saksomkostnader i eiendomsskattesaker der det ikke blir funnet feil ved det opprinnelige eiendomsskattevedtaket, men eiendomsskattetaksten likevel blir endret. Slik saken var opplyst tydet det på at det var endringer i faktiske omstendigheter som førte til en endring av taksten fra og med 2014, og ikke at det forelå en feil ved takseringen i 2005. Ombudsmannen kom til at det ikke var grunnlag for rettslige innvendinger mot klagenemndas avslag på kravet om saksomkostnader og tilbakebetaling.

**Uttalelse fra Sivilombudsmannen av 28. august 2015, publisert 12. januar 2016 (sak 2015/1681).**

I det avsluttende brevet skrev ombudsmannen blant annet:

I mange år har ordningen i eiendomsskattesaker som kjent vært at det ikke ble gitt saksomkostnadsdekning selv om et eiendomsskattetakstvedtak ble endret til gunst for klageren eller parten. Dette var en konsekvens av at forvaltningsloven etter eieendomsskattelova § 31 ikke gjaldt for behandlingen av saker etter loven. Etter en lovendring 22. juni 2012 nr. 44 ble dette endret slik at utgangspunktet nå er at forvaltningsloven, med unntak for enkelte særregler, kommer til anvendelse, jf. eieendomsskattelova § 29 første ledd. Hva gjelder krav på saksomkostnadsdekning følger det nå av særregelen i eieendomsskattelova § 29 sjette ledd jf. ligningsloven § 9-11 nr. 1, at skattyter kan tilkjennes helt eller delvis dekning av saksomkostnader når et eiendomsskattevedtak endres til gunst for skattyteren. Det er oppstilt ytterligere vilkår i § 9-11 nr. 4 som lyder: «Saksomkostnader skal bare tilkjennes når kostnadene er vesentlige, pådratt med god grunn og det ville være urimelig om skattyteren måtte dekke dem selv».

Klagenemnda uttalte at det «ikke [var] naturlig å dekke sakskostnadene». Det antas at klagenemnda med dette siktet til at vilkåret om det ville være urimelig at eiendomsselskapet måtte dekke sakskostnadene selv, ikke var oppfylt.

Begrunnelsen for dette var at klagenemnda mente at den opprinnelige eiendomsskattetaksten fra 2005 ikke var feil, men at det var opplysninger i klagen om utløp av leiekontrakt i juni 2013, at lokalene nå sto tomme og omlegging av hovedveien, som var grunnen til at taksten ble satt ned og da med virkning fra skatteåret 2014. Overfor kommunen ble det imidlertid fra eiendomsselskapets advokat anført at da klagenemnda satte ned eiendomsskattetaksten til kr 7 690 320 som tilsvarte den kapitaliserte verdien i taksten fra 2005, så lå det en innrømmelse i dette om at taksten i 2005 skulle ha vært satt til kapitalisert verdi og ikke en verdi som lå nærmere teknisk verdi. I taksten fra 2005 var kapitalisert verdi, som nevnt, satt til kr 7 690 320, teknisk verdi til kr 11 295 000, mens eiendomsskattetaksten ble satt til kr 10 500 000.

Det står ikke eksplisitt i ligningsloven § 9-11 nr. 4 at sakskostnader kun tilkjennes i de sakene der staten, eller her kommunen, har gjort en feil i det opprinnelige vedtaket. I Skattedirektoratets veileder til bestemmelsen (F20.05.2009 nr. 556) er det imidlertid uttrykt at «[d]et er særlig når ligningsmyndighetene har begått feil, at det kan virke urimelig at skattyteren selv skal dekke kostnadene ved endringsaken.»

Adgangen til å kreve kommunen for sakskostnader i eiendomsskattesaker ble som nevnt innført ved lovendring i 2012 til eieendomsskattelova og trådte i kraft fra og med skatteåret 2013. I forarbeidene til endringsloven til eieendomsskattelova uttrykte Finansdepartementet at «eieendomsskatten kan vere i ei særstilling på same måte som likningsforvaltninga, av di utskrivninga av eieendomsskatt er massevedtak» og at det derfor var behov for «å kunne endre vurderingar og skjønnet undervegs utan at det er knytta opp til at kommunen har gjort feil». Departementet mente at det vil være «uheldig dersom kommunane må dekkje sakskostnader utan omsyn til om endringa kjem som følgje av at kommunen har gjort feil eller ikkje», se Prop.112 L (2011-2012) punkt 3.5.8. På denne bakgrunn og etter innspillene som var innkommet i høringsrunden foreslo Finansdepartementet derfor at ligningslovens sakskostnadsregel i § 9-11 skulle gjelde og ikke forvaltningsloven § 36 som opprinnelig var foreslått.

En eiendomsskattetakst skal i utgangspunktet gjelde i 10 år, jf. eieendomsskattelova § 8 A-3 andre ledd. I tiden mellom de alminnelige takseringene kan det oppstå forhold som gjør at omsetningsverdien på eiendommen blir vesentlig endret, og som gjør at kommunen endrer eiendomsskattegrunnlaget enten etter klage i medhold av eieendomsskattelova § 19 eller etter omtaksering i medhold av § 8 A-3 femte eller sjette ledd (tidligere byskatteloven 18. august 1911 nr. 9 § 4 fjerde ledd). Sakskostnadsreglene vil, så langt ombudsmannen kan se, ikke gjelde ved omtaksering. Fra skatteåret 2013 ble det innført en årlig klageadgang på eiendomsskatteverdien (§ 19 første ledd siste punktum). Dersom det ikke skulle foretas en vurdering av om kommunen hadde gjort en feil i den opprinnelige eiendomsskattetakseringen, ville det da kunne bli avgjørende for om en fikk dekket sakskostnader etter endret takst hvorvidt innsigelsene var fremsatt i en klage eller en begjæring om omtaksering.

Mye kan tale for at det skal foreligge spesielle forhold før kommunen blir ansvarlig for sakskostnader i eiendomsskattesaker der det ikke blir funnet feil ved det opprinnelige eiendomsskattevedtaket, men eiendomsskattetaksten likevel blir endret. I alle fall vil nok endrede

faktiske omstendigheter eller andre forhold utenfor kommunens kontroll – på samme måte som etter forvaltningsloven § 36 – i alminnelighet tilsi at det ikke foreligger ansvar for sakskostnadsdekning selv om eiendomsskattetakstgrunnet reduseres.

Gjennomgangen av saken her tyder på at det var endringer i kontraktsforhold og omlegging av hovedveien som var grunnen til at eiendomsskattetaksten ble satt ned av klagenemnda i 2014.

Generelt vil kapitalisert verdi (eiendommens antatte evne til økonomisk avkastning) av en næringseiendom gi en god veiledning for å finne eiendomsskattetaksten, jf. eiedomslova § 8 A-2 første ledd jf. § 8 A-3 første ledd. Imidlertid kan det være konkrete forhold ved eiendommens beliggenhet eller beskaffenhet eller leiekontrakter på eiendommen som tilsier en annen markedsverdi. I taksten for 2009, da det gjenssto ca. 4 år av leiekontrakten med en matvarekjede, ble nåverdien av leiekontrakten vurdert til kr x. Nåverdien av leiekontrakten ble lagt til den kapitaliserte verdien for å komme frem til eiendommens markedsverdi. Ombudsmannen har ikke informasjon om hvordan leiemarkedet for næringseiendommer var i 2005, men det er ikke usannsynlig at nåverdien av den samme leiekontrakten og som da skulle løpe i ytterligere 8 år, var rundt det dobbelte i 2005 av hva den var i 2009. Med den rettslige kontrollen som foretas her, ligger det ikke til rette for en nærmere overprøving av den sakkyndige takstnemndas faglige vurdering av eiendommens verdi i 2005.

Det foreligger ikke informasjon om at taksten ble påklaget i 2005, og heller ikke informasjon om at den snevrere adgangen til å kreve omtaksering ble benyttet i årene mellom 2005 og 2014.

...

Etter dette er det ikke grunnlag for rettslige innvendinger mot klagenemndas avslag på kravet om sakskostnader og tilbakebetaling.

# Skattevedtak

## SKN 16-012 Stortingets skattevedtak for 2016

### Storingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2016 (Stortingets skattevedtak)

**Hjemmel:** Kunngjøring fra Finansdepartementet av stortingsvedtak 14. desember 2015 med hjemmel i Kongeriket Norges Grunnlov 17. mai 1814 § 75 bokstav a.

#### Kapittel 1 - Generelt

##### § 1-1. Vedtakets anvendelsesområde

Dette vedtaket gjelder utskrivning av skatt på inntekt og formue for inntektsåret 2016. Vedtaket legges også til grunn for utskrivning av forskudd på skatt for inntektsåret 2016, etter reglene i skattebetalingsloven kapittel 4 til 6.

Sammen med bestemmelsene om forskudd på skatt i skattebetalingsloven, gjelder dette vedtaket også når skatteplikt utelukkende følger av lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv., og skattyteren ikke skal svare terminskatt etter samme lov § 7.

##### § 1-2. Forholdet til skattelovgivningen

Så langt dette vedtak ikke bestemmer noe annet, legges lovgivningen om skatt på formue og inntekt til grunn ved anvendelsen av vedtaket.

#### Kapittel 2 - Formuesskatt til staten og kommunene

##### § 2-1. Formuesskatt til staten - personlig skattyter og dødsbo

Personlig skattyter og dødsbo svarer formuesskatt til staten av den delen av skattyterens samlede antatte formue som overstiger 1 400 000 kroner. Satsen skal være 0,15 pst.

Ektefeller som ligned under ett for begge formue, jf. skatteloven § 2-10, svarer formuesskatt til staten av den delen av ektefellenes samlede antatte formue som overstiger 2 800 000 kroner. Satsen skal være 0,15 pst.

##### § 2-2. Formuesskatt til staten - upersonlig skattyter

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, og som ikke er fritatt for formuesskatteplikt etter skatteloven kapittel 2, svarer formuesskatt til staten med 0,15 pst. Formue under 10 000 kroner er skattefri.

### **§ 2-3. Formuesskatt til kommunene**

Det svares formuesskatt til kommunen dersom skattyter ikke er fritatt for slik skatteplikt etter skatteloven kapittel 2. Skattyter som har krav på personfradrag etter skatteloven § 15-4, skal ha et fradrag i formuen på 1 400 000 kroner. For ektefeller som lignedes under ett for begge formue, jf. skatteloven § 2-10, skal fradraget være 2 800 000 kroner. Når skattyter har formue i flere kommuner, fordeles fradraget etter reglene i skatteloven § 4-30 første og annet ledd. Satsen for formuesskatt til kommunene må ikke være høyere enn 0,7 pst. Maksimumssatsen gjelder når ikke lavere sats er vedtatt av kommunen.

## **Kapittel 3 - Inntektsskatt til staten, kommunene og fylkeskommunene**

### **§ 3-1. Trinnskatt**

Personlig skattyter i klasse 0, 1 og 2 skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12, svare trinnskatt til staten med

- 0,44 pst. for den delen av inntekten som overstiger 159 800 kroner,
- 1,7 pst. for den delen av inntekten som overstiger 224 900 kroner,
- 10,7 pst. for den delen av inntekten som overstiger 565 400 kroner, og
- 13,7 pst. for den delen av inntekten som overstiger 909 500 kroner.

For personlig skattyter i en kommune i Finnmark, eller i kommunene Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, skal satsen etter første ledd tredje strekpunkt likevel være 8,7 pst.

Dersom skattyter er bosatt i riket bare en del av året, nedsettes beløpene i første og annet ledd forholdsmessig under hensyn til det antall hele eller påbegynte måneder av året han har vært bosatt her. Tilsvarende gjelder for skattyter som ikke er bosatt i riket, men som plikter å svare skatt etter skatteloven § 2-3 første og annet ledd, eller lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv.

### **§ 3-2. Fellesskatt**

Enhver som plikter å betale inntektsskatt til kommunen etter skatteloven, skal betale fellesskatt til staten. Fellesskatten skal beregnes på samme grunnlag som inntektsskatten til kommunene.

Satsen for fellesskatt skal være:

- For personlig skattepliktig og dødsbo i Finnmark og kommunene Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke: 7,05 pst.
- For personlig skattepliktig og dødsbo ellers: 10,55 pst.

### **§ 3-3. Skatt til staten**

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, svarer skatt til staten med 25 pst. av inntekten.

**§ 3-4. Skatt på grunnrenteinntekt i kraftforetak**

Av grunnrenteinntekt i vannkraftverk fastsatt i medhold av skatteloven § 18-3 svares grunnrenteskatt til staten med 33 pst.

**§ 3-5. Skatt til staten for person bosatt og selskap hjemmehørende i utlandet**

Skattyter som nevnt i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h, skal i tillegg til å svare skatt etter bestemmelsene foran i dette vedtaket, svare skatt til staten med 25 pst. av inntekten.

Person som ikke har bopel i riket, men som mottar lønn av den norske stat, skal av denne inntekt svare fellesskatt til staten etter satsen for personlig skattyter og dødsbo i dette vedtaket § 3-2 annet ledd annet strekpunkt, samt trinnskatt som nevnt i § 3-1 første ledd. Bestemmelsene i skatteloven § 16-20 til § 16-29 gjelder tilsvarende for skattytere som nevnt i dette ledd.

Av aksjeutbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten med 25 pst. eller i tilfelle den sats som følger av skatteavtale med fremmed stat. Det samme gjelder renter på grunnfondsbevis som utdeles til skattyter hjemmehørende i utlandet.

Person som nevnt i skatteloven § 2-3 fjerde ledd, skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12 svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten. Dersom vedkommende gis fradrag etter skatteloven § 6-71, svares skatt til staten etter skattesatsene som følger av § 3-1, § 3-2 og § 3-8.

**§ 3-6. Skatt til staten på honorar til utenlandske artister mv.**

Skattepliktig etter lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv., skal svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten.

**§ 3-7. Skattesats for utbetalinger fra individuell pensjonsavtale til bo**

Skattesatsen for utbetaling fra individuell pensjonsavtale og etter innskuddspensjonsloven til bo, som omhandlet i skatteloven § 5-40 fjerde ledd, skal være 45 pst.

**§ 3-8. Inntektsskatt til kommunene og fylkeskommunene**

Den fylkeskommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 2,65 pst. Den kommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 11,80 pst.

Maksimumssatsene skal gjelde med mindre fylkestinget eller kommunestyret vedtar lavere satser.

**Kapittel 4 - Skatt etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.**

**§ 4-1. Ordinære skatter**

Skattyter som har formue knyttet til eller inntekt vunnet ved petroleumsutvinning og rørledningstransport, jf. § 2 annet ledd i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv., skal av slik formue og inntekt, i tillegg til de skatter som følger av bestemmelsene foran, svare skatt til staten etter reglene og satsene nedenfor. Det samme gjelder når skatteplikten utelukkende følger av nevnte lov.

Av formue som tilhører andre skattytere enn selskaper, svares skatt med 0,7 pst.

Av inntekt svares skatt med 25 pst., med mindre det skal svares skatt på inntekten etter dette vedtaket § 3-3. Skatten blir å utligne i samsvar med bestemmelsene i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

#### **§ 4-2. Særskatt**

Av inntekt vunnet ved petroleumsutvinning, behandling og rørledningstransport som nevnt i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 5, skal det svares særskatt med 53 pst.

#### **§ 4-3. Terminskatt**

Terminskatt for inntektsåret 2016 skrives ut og betales i samsvar med lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 7. Ved utskrivningen av terminskatt benyttes satsene ovenfor.

#### **§ 4-4. Utbytte utdelt til utenlandsk eierselskap**

Det svares ikke skatt av aksjeutbytte som utdeles fra i riket hjemmehørende aksjeselskap og allmennaksjeselskap som er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 5, til selskap hjemmehørende i utlandet som direkte eier minst 25 pst. av kapitalen i det utdelende selskap. Dersom det i riket hjemmehørende selskap også har inntekt som ikke er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 5, svares skatt til staten etter de alminnelige regler for aksjeutbytte som fordeles til slik inntekt. Aksjeutbytte fordeles mellom særskattepliktig inntekt og annen inntekt på grunnlag av alminnelig inntekt fratrukket skatter for henholdsvis særskattepliktig inntekt og annen inntekt.

### **Kapittel 5 - Tonnasjeskatt**

#### **§ 5-1. Tonnasjeskatt**

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap og tilsvarende selskap hjemmehørende i annen EØS-stat som nevnt i skatteloven § 8-10, skal svare tonnasje, jf. skatteloven § 8-16, etter følgende satser:

- 0 kroner for de første 1 000 nettotonn, deretter
- 18 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 10 000 nettotonn, deretter
- 12 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 25 000 nettotonn, deretter
- 6 kroner per dag per 1 000 nettotonn.

Satsene i første ledd kan reduseres etter nærmere bestemmelser fastsatt av departementet, jf. skatteloven § 8-16 første ledd.

### **Kapittel 6 - Særlige bestemmelser om skattegrunnlag, beløpsgrenser og satser mv.**

#### **§ 6-1. Minstefradrag**

Minstefradrag i lønnsinntekt mv. etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav a skal ikke settes lavere enn 31 800 kroner, og ikke høyere enn 91 450 kroner.



Minstefradrag i pensjonsinntekt etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav b skal ikke settes lavere enn 4 000 kroner, og ikke høyere enn 73 600 kroner.

**§ 6-2. Foreldrefradrag**

Fradrag beregnet etter skatteloven § 6-48 skal ikke settes høyere enn 25 000 kroner for ett barn. Fradragsgrensen økes med inntil 15 000 kroner for hvert ytterligere barn.

**§ 6-3. Personfradrag**

Fradrag etter skatteloven § 15-4 er 51 750 kroner i klasse 1 og 76 250 kroner i klasse 2.

**§ 6-4. Skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt**

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 17-1 første ledd skal være 139 400 kroner for enslige og 128 150 kroner for hver ektefelle. Beløpsgrensen er 256 300 kroner for ektepar og samboere som ved skattebegrensningen får inntekten fastsatt under ett etter skatteloven § 17-2 annet ledd.

**§ 6-5. Skattefradrag for pensjonsinntekt**

Fradraget som nevnt i skatteloven § 16-1 første ledd skal være 29 880 kroner.

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 16-1 tredje ledd skal være 184 800 kroner i trinn 1 og 278 950 kroner i trinn 2.

**§ 6-6. Særfradrag for enslige forsørgere**

Fradrag etter skatteloven § 6-80 er 4 317 kroner pr. påbegynt måned.

**Kapittel 7 - Forskriftskompetanse mv.**

**§ 7-1. Forskriftsfullmakt til gjennomføring og utfylling**

Departementet kan gi forskrift til gjennomføring og utfylling av bestemmelsene i dette vedtak.

**§ 7-2. Adgang til å fravike reglene i vedtaket**

Reglene i dette vedtaket kan fravikes på vilkår som nevnt i skattebetalingsloven § 4-8.

## **SkN 16-013 Folketrygdvedtaket 2016**

### **Stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2016**

**Hjemmel:** Kunngjøring fra Finansdepartementet av stortingsvedtak 14. desember 2015 med hjemmel i Kongeriket Norges Grunnlov 17. mai 1814 § 75 bokstav a og lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) kap. 23.

For inntektsåret 2016 svares folketrygdavgifter etter følgende regler og satser, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) kapittel 23:

## **Arbeidsgiveravgift**

### **§ 1. Beregning av avgift og regler om soneplassering**

(1) Arbeidsgiveravgift beregnes som hovedregel etter satsen som gjelder i den sonen hvor arbeidsgiver anses å drive virksomhet. Det kan likevel ikke benyttes redusert sats når arbeidsgiver har virksomhet innenfor nærmere angitte sektorer eller når arbeidsgiver er i økonomiske vanskeligheter, jf. § 4 og § 3 annet ledd.

(2) Et foretak som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor foretaket skal være registrert etter enhetsregisterloven. En privatperson som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor vedkommende er bosatt ifølge folkeregisteret.

(3) Dersom arbeidsgiver er et foretak med registrerte underenheter, jf. forskrift 9. februar 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret § 10, anses hver underenhet som egen beregningsenhet for arbeidsgiveravgift.

(4) Utføres hoveddelen av arbeidstakerens arbeid i en annen sone med høyere sats enn der virksomheten drives, jf. annet ledd, og enhetsregisterreglene på grunn av virksomhetens art ikke påbyr at underenhet registreres i sonen hvor arbeidet utføres (ambulerende virksomhet), benyttes likevel satsen i denne andre sonen hvor arbeidet utføres på den del av lønn mv. som knytter seg til dette arbeidet. Med hoveddelen av arbeidet menes her mer enn halvparten av antall arbeidsdager arbeidstakeren har gjennomført for arbeidsgiveren i løpet av avgiftsterminen. Arbeidsgiveravgift av etterbetaling av lønn mv. beregnes forholdsmessig med de satsene som skal benyttes på lønn mv. til den enkelte arbeidstaker for arbeid utført i innværende termin.

(5) Flytter arbeidsgiveren eller underenheten fra en sone til en annen, legges satsen i tilflyttingssonen til grunn fra og med påfølgende avgiftstermin etter registrert flyttedato.

(6) Kongen kan gi forskrift om avgiftssatser for ambulerende virksomhet som avviker fra bestemmelsene i fjerde ledd.

### **§ 2. Soner for arbeidsgiveravgift**

(1) Sone I omfatter de områder som ikke er nevnt nedenfor. Arbeidsgivere beregner avgiften etter satsen som gjelder for sone I, hvis ikke annet følger av dette vedtaket.

(2) Sone Ia omfatter:

- kommunene Frosta og Leksvik i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Rissa, Midtre Gauldal og Selbu i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Herøy, Haram, Midsund, Aukra, Eide og Gjemnes i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Flora, Sogndal og Førde i Sogn og Fjordane fylke,
- kommunene Etne, Bømlo, Kvam og Modalen i Hordaland fylke,
- kommunene Finnøy og Vindafjord i Rogaland fylke,
- kommunene Åseral, Audnedal, Hægebostad og Sirdal i Vest Agder fylke,
- kommunene Vegårshei og Iveland i Aust-Agder fylke,

- kommunen Sigdal i Buskerud fylke,
- kommunen Gausdal i Oppland fylke.

(3) Sone II omfatter:

- kommunene Meråker, Verran og Inderøy i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Ørland og Agdenes i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Sande, Norddal, Stranda, Stordal, Vestnes, Rauma, Nesset, Sandøy, Tingvoll og Sunndal i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Gulen, Solund, Hyllestad, Høyanger, Vik, Balestrand, Leikanger, Aurland, Lærdal, Årdal, Luster, Askvoll, Fjaler, Gaular, Jølster, Naustdal, Bremanger, Vågsøy, Selje, Eid, Hornindal, Gloppen og Stryn i Sogn og Fjordane fylke,
- kommunene Tysnes, Kvinnherad, Jondal, Odda, Ullensvang, Eidfjord, Ulvik, Granvin, Fedje og Masfjorden i Hordaland fylke,
- kommunene Hjelmeland, Suldal, Sauda, Kvitsøy og Utsira i Rogaland fylke,
- kommunene Risør, Gjerstad, Åmli, Evje og Hornnes, Bygland, Valle og Bykle i Aust-Agder fylke,
- kommunene Drangedal, Nome, Tinn, Hjartdal, Seljord, Kviteseid, Nissedal, Fyresdal, Tokke og Vinje i Telemark fylke,
- kommunene Flå, Nes, Gol, Hemsedal, Ål, Hol, Rollag og Nore og Uvdal i Buskerud fylke,
- kommunene Nord-Fron, Sør-Fron, Ringebu, Søndre Land og Nordre Land i Oppland fylke,
- kommunene Kongsvinger, Nord-Odal, Sør-Odal, Eidskog, Grue, Åsnes, Våler, Trysil og Åmot i Hedmark fylke.

(4) Sone III omfatter:

- kommunen Snåsa i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Hemne, Snillfjord, Bjugn, Oppdal, Rennebu, Meldal, Røros, Holtålen og Tydal i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Vanylven, Surnadal, Rindal, Halså og Aure i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Dovre, Lesja, Skjåk, Lom, Vågå, Sel, Sør-Aurdal, Etnedal, Nord-Aurdal, Vestre Slidre, Øystre Slidre og Vang i Oppland fylke,
- kommunene Stor-Elvdal, Rendalen, Engerdal, Tolga, Tynset, Alvdal, Folldal og Os i Hedmark fylke.

(5) Sone IV omfatter:

- Troms fylke, med unntak av kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa, Kvænangen og Tromsø,
- Nordland fylke, med unntak av kommunen Bodø,
- kommunene Namsos, Namdalseid, Lierne, Røyrvik, Namsskogan, Grong, Høylandet, Overhalla, Fosnes, Flatanger, Vikna, Nærøy og Leka i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Hitra, Frøya, Åfjord, Roan og Osen i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunen Smøla i Møre og Romsdal fylke.

(6) Sone IVa omfatter:

- kommunen Tromsø i Troms fylke,
- kommunen Bodø i Nordland fylke.

(7) Sone V omfatter:

- Finnmark fylke,
- kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa og Kvæningen i Troms fylke.

### § 3. Satser for arbeidsgiveravgift etter sone

(1) Satsene for arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2016 er:

- Sone I: 14,1 pst.
- Sone Ia: 14,1 pst., men likevel 10,6 pst. så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av satser på henholdsvis 14,1 pst. og 10,6 pst. ikke overstiger grensene for bagatellmessig støtte, jf. § 4 tredje og fjerde ledd. Bestemmelsene om redusert avgiftssats i sone Ia gjelder ikke foretak som er omfattet av helseforetaksloven, og statsforvaltningen som omfattes av reglene i folketrygdloven § 24-5 tredje ledd.
- Sone II: 10,6 pst.
- Sone III: 6,4 pst.
- Sone IV: 5,1 pst.
- Sone IVa: 7,9 pst.
- Sone V: 0 pst. Samme sats gjelder for avgift som svares av arbeidsgivere hjemmehørende på Svalbard for arbeid utført der, og når andre arbeidsgivere utbetaler lønn og annen godtgjørelse som blir skattlagt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.

(2) Arbeidsgivere som er i økonomiske vanskeligheter, jf. ESAs retningslinjer for støtte til foretak i vanskeligheter, må beregne avgift etter satsen som gjelder i sone I. Det samme gjelder arbeidsgivere med utestående krav på tilbakebetaling av ulovlig statsstøtte. Bestemmelsen i første og annet punktum gjelder likevel ikke så lenge differansen mellom den avgiften som ville følge av satsen i lokaliseringssonen og satsen i sone I, ikke overstiger grensene for bagatellmessig støtte, jf. § 4 tredje ledd.

(3) Arbeidsgivere som beregner arbeidsgiveravgift etter reduserte satser, plikter å avgi erklæring om hvorvidt foretaket er i økonomiske vanskeligheter.

### § 4. Særregler om avgiftssats og avgiftsberegning for arbeidsgivere med aktiviteter innenfor visse sektorer og andre arbeidsgivere som beregner avgift med redusert sats etter reglene om bagatellmessig støtte

(1) Arbeidsgivere i sonene II–V, eller med ambulerende virksomhet i disse sonene, som utfører aktiviteter omfattet av tabellen nedenfor, skal beregne avgift etter satsen for sone I, uansett hvor arbeidsgiver er lokalisert eller arbeidet blir utført. Tilsvarende gjelder for lønn mv. til utleide arbeidstakere som utfører slike aktiviteter.

Stålsektoren	
	Aktiviteter knyttet til produksjon av produkter som nevnt i Annex II til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2014-2020
Syntetfisersektoren	
	Aktiviteter knyttet til produksjon av produkter som nevnt i Annex IIa til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2014-2020

Næringskoder, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)	
Energisektoren	
Næringshovedområde 35	Elektrisitets-, gass-, damp- og varmtvannsforsyning
Transportsektoren	
49.1	Passasjertransport med jernbane
49.2	Godstransport med jernbane
49.31	Transport med rutebil og sporvei i by- og forstadsområder
49.39	Landtransport med passasjerer ikke nevnt annet sted
49.41	Godstransport på vei
50	Sjøfart
51.1	Luftrransport med passasjerer
51.21	Luftrransport med gods
Lufthavner	
52.23	Andre tjenester tilknyttet luftrransport
Finansierings- og forsikringsvirksomhet mv.	
64	Finansieringsvirksomhet
65	Forsikringsvirksomhet og pensjonskasser, unntatt trygdeordninger underlagt offentlig forvaltning
66	Tjenester tilknyttet finansierings- og forsikringsvirksomhet
70.10	Hovedkontortjenester, men bare for så vidt gjelder tjenester som ytes innenfor et konsern
70.22	Bedriftsrådgivning og annen administrativ rådgivning, men bare for så vidt gjelder tjenester som ytes innenfor et konsern

(2) Arbeidsgivere med blandet virksomhet kan, dersom de har et klart regnskapsmessig skille mellom lønn mv. knyttet til aktiviteter som nevnt i første ledd og andre aktiviteter, uten hinder av først ledd beregne avgiften etter satsene i § 3, eventuelt i § 5, for den del av avgiftsgrunlaget som ikke er knyttet til aktiviteter som nevnt i første ledd.

(3) Arbeidsgivere kan uten hinder av første ledd beregne arbeidsgiveravgift for aktiviteter som nevnt i første ledd etter satsene for lokaliseringssonen, så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av satsen i lokaliseringssonen og satsen i sone I, ikke overstiger 500 000 kroner for arbeidsgiveren i 2016. Dersom arbeidsgiver anses å være en del av et konsern, jf. forordning (EU) nr. 1407/2013 om bagatellmessig støtte, gjelder beløpsgrensen for hele konsernet under ett. For aktiviteter knyttet til godstransport på vei, jf. næringskode 49.41 Godstransport på vei, må differansen ikke overstige 250 000 kroner i 2016.

(4) Når en arbeidsgiver beregner avgift med redusert sats i sone Ia eller etter tredje ledd, kan den samlede fordelingen av bagatellmessig støtte i form av redusert avgift og annen bagatellmessig støtte til arbeidsgiveren ikke overstige 500 000 kroner i 2016, jf. forordning (EU) nr. 1407/2013 om bagatellmessig støtte. For aktiviteter knyttet til godstransport på vei må slik samlet støtte ikke overstige 250 000 kroner i 2016. Arbeidsgiver som mottar annen støtte til dekning av lønn mv. kan ikke beregne redusert avgift etter bestemmelsene i denne paragraf.

(5) Arbeidsgivere som beregner avgift med redusert sats etter bestemmelsen i tredje ledd plikter å gi opplysninger om eventuell annen bagatellmessig støtte og støtte til dekning av lønnskostnader som arbeidsgiver har blitt tildelt i terminen.

**§ 5. Særregel om avgiftssats for aktiviteter knyttet til produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen**

(1) Arbeidsgivere som utfører aktiviteter knyttet til produksjon, foredling og engroshandel av produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen, jf. avtalens § 8, beregner arbeidsgiveravgift med 5,1 pst. når virksomheten drives i sone IVa, og med 10,6 pst. når den drives i sone Ia. Dette gjelder aktiviteter som er omfattet av næringskodene i tabellen nedenfor. Dersom arbeidsgiver også utfører andre aktiviteter enn de som er nevnt nedenfor, gjelder § 4 annet ledd om blandet virksomhet tilsvarende.

<i>Næringskode, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)</i>	
01.1–01.3	Dyrking av ettårige vekster, flerårige vekster og planteformering
01.4	Husdyrhold
01.5	Kombinert husdyrhold og planteproduksjon
01.6	Tjenester tilknyttet jordbruk og etterbehandling av vekster etter innhøsting
01.7	Jakt, viltstell og tjenester tilknyttet jakt og viltstell
02.1–02.3	Skogskjøtsel og andre skogbruksaktiviteter, avvirkning og innsamling av viltvoksende produkter av annet enn tre og del av 16.10 (produksjon av pæler)
02.40	Tjenester tilknyttet skogbruk (med unntak av tømmermåling)
03.11–03.12	Hav- og kystfiske og fangst og ferskvannsfiske
03.21–03.22	Hav- og kystbasert akvakultur og ferskvannsbasert akvakultur
10.11–10.13	Bearbeiding og konservering av kjøtt og fjørfekjøtt og produksjon av kjøtt- og fjørfeverer
10.20	Bearbeiding og konservering av fisk, skalldyr og bløtdyr
10.3	Bearbeiding og konservering av frukt og grønnsaker
10.4	Produksjon av vegetabiliske og animalske oljer og fettstoffer
10.5	Produksjon av meierivarer og iskrem
10.6	Produksjon av kornvarer, stivelse og stivelsesprodukter, samt del av 10.89 (produksjon av kunstig honning og karamell)
10.85	Produksjon av ferdigmat
10.9	Produksjon av fôrvarer
46.2	Engroshandel med jordbruksråvarer og levende dyr
46.31	Engroshandel med frukt og grønnsaker, samt del av 10.39 (produksjon av skrellede grønnsaker og blandede salater)
46.32	Engroshandel med kjøtt og kjøttvarer
46.33	Engroshandel med meierivarer, egg, matolje og -fett
46.381	Engroshandel med fisk, skalldyr og bløtdyr
50.202	Innenriks sjøtransport med gods, men bare for så vidt gjelder drift av brønnbåter
52.10	Lagring, men bare for så vidt gjelder drift av kornsiloer.

## Trygdeavgift

### **§ 6. Trygdeavgift av pensjon mv.**

Av pensjon i og utenfor arbeidsforhold, føderåd, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven, engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale som er i samsvar med regler gitt av departementet, engangsutbetaling fra pensjonsavtale etter lov om individuell pensjonsordning og personinntekt for skattyter under 17 år og over 69 år, som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 1, beregnes trygdeavgift med 5,1 pst.

### **§ 7. Trygdeavgift av lønnsinntekt mv**

Av lønnsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 2, beregnes trygdeavgift med 8,2 pst.

### **§ 8. Trygdeavgift av næringsinntekt mv.**

Av næringsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 3, beregnes trygdeavgift med 11,4 pst.

## Andre bestemmelser

### **§ 9. Forskriftsfullmakt mv.**

Kongen gir regler om grunnlag og satser for avgifter og tilskudd etter folketrygdloven § 23-4 for visse grupper av medlemmer i trygden. Satsen på 14,1 pst. skal legges til grunn for arbeidsgiveravgift fastsatt etter denne bestemmelsen.

Departementet kan gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i § 1 til § 5.

# Forskriftsendringer

## SKN 16-014 Forskrift om Skatteklagenemnda

### Forskrift om Skatteklagenemnda

**Hjemmel:** Fastsatt av Finansdepartementet 22. januar 2016 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 2-4b nr. 5, lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) § 12-2 og lov 19. desember 2014 nr. 77 om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) del VI siste ledd annet punktum.

#### § 1. Krav til nemndsmedlemmenes utdanning og yrkeserfaring

(1) Skatteklagenemndas medlemmer og varamedlemmer skal ha utdanning og yrkeserfaring som

- a) jurist (cand.jur. eller master i rettsvitenskap),
- b) økonom (mastergrad), eller
- c) revisor (statsautorisert eller registrert).

(2) Lederen og nestlederen skal oppfylle kravene for å være tingrettsdommer i domstoloven § 54.

#### § 2. Fritak fra oppnevning som nemndsmedlem

Departementet kan fritak oppnevnt medlem av eller varamedlem til Skatteklagenemnda fra vervet. Fritaket kan gjelde for resten av funksjonstiden eller for en viss tid.

#### § 3. Sekretariatets saksbehandling

Saksbehandlingsreglene i ligningsloven og merverdiavgiftsloven gjelder så langt de passer for sekretariatet.

#### § 4. Ledelse av stor avdeling

(1) Stor avdeling ledes av Skatteklagenemndas leder eller nestleder.

(2) Skatteklagenemndas leder eller nestleder avgjør om den skatte- eller avgiftspliktige skal ha adgang til å møte i stor avdeling. Avgjørelsen kan ikke påklages.

#### § 5. Skriftlig eller muntlig behandlingsform

Alminnelig avdeling avgjør saker etter skriftlig behandling. Stor avdeling avgjør saker i møte.

#### § 6. Skriftlig behandling



Når Skatteklagenemnda behandler saker skriftlig skal nemndas medlemmer gi skriftlig uttrykk for voteringen. Medlemmer som er enige i innstillingen, kan vise til denne. De øvrige skal grunngi voteringen.

### **§ 7. Muntlig behandling**

(1) Når Skatteklagenemnda behandler saker i møte, skal det føres møteprotokoll. Protokollen skal vise voteringen. De medlemmer som er enige i innstillingen, kan vise til denne. De øvrige skal grunngi voteringen i protokollen.

(2) Sekretariatet skal møte når Skatteklagenemnda avgjør saker i møte.

### **§ 8. Beslutninger i Skatteklagenemnda**

(1) Alminnelig avdeling er beslutningsdyktig når alle tre medlemmer deltar i voteringen. Alminnelig avdeling treffer avgjørelser ved enighet.

(2) Stor avdeling er beslutningsdyktig når minst tre medlemmer inkludert nemndas leder eller nestleder er til stede. Beslutninger i stor avdeling treffes ved alminnelig flertall. Ved stemmelikhet har leder eller nestleder dobbeltstemme.

### **§ 9. Ikraftsetting. Oppheving av andre forskrifter**

Forskriften trer i kraft 1. juli 2016. Fra samme tidspunkt oppheves forskrift 7. november 2007 nr. 1229 om oppnevning, sammensetning og organisering av skatteklagenemndene, forskrift 23. november 2007 nr. 1285 om når skatteklagenemndas vedtak kan bringes inn for overprøving i Riksskattenemnda og forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften) kapittel 12.

### **§ 10. Overgangsbestemmelse om Skatteklagenemndas myndighet**

Skatteklagenemnda overtar alle saker fra klagenemndene den erstatter som ikke er ferdigbehandlet innen 30. juni 2016.

Endringssaker etter ligningsloven § 9-5 nr. 5, jf. § 9-8 nr. 1 og krav om dekning av sakskostnader etter ligningsloven § 9-11 nr. 2 som ikke er behandlet av Riksskattenemnda før ikrafttredelsen av ny klagenemndsordning, behandles av Skatteklagenemnda etter ligningsloven § 9-5. nr. 3, jf. § 9-8 nr. 1 og § 9-11 nr. 1.

### **§ 11. Overgangsbestemmelse om Skattedirektoratets myndighet**

Skattedirektoratet kan kreve at vedtak truffet av skatteklagenemndene før 1. juli 2016 overprøves av Skatteklagenemnda etter § 9-5 nr. 3, jf. forskrift 23. november 2007 nr. 1285 om når skatteklagenemndas vedtak kan bringes inn for overprøving i Riksskattenemnda.

## SkN 16-015 Endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt

### Endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt

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

#### I

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

#### § 5-2-1 andre, tredje og fjerde ledd skal lyde:

Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 2-32 første ledd, er fritatt fra opplysningsplikten når samlet utbetaling til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 10 000. Overskrides beløpsgrensen, skal det gis opplysninger om hele beløpet.

Uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for opplysningsplikt etter annet ledd eller lønn som overstiger kr 10 000, vil trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til dekning av merutgifter med inntil kr 10 000 ved et medlems innsats eller opptreden for sin forening, være fritatt fra opplysningsplikt. Det samme gjelder trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til person i lønnet stilling i vedkommende selskap mv. til dekning av utgifter til transport til og fra arrangementer mv. hvor organisasjonen medvirker. Når slike utgiftsgodtgjørelser til en person i løpet av inntektsåret samlet overstiger kr 10 000, skal det likevel gis opplysninger om hele utgiftsgodtgjørelsen.

Naturalytelse i form av fri transport til og fra arrangement dog ikke fri bil, kost og losji ved slike, fritt utstyr mv., når slikt ytes i organisasjonens interesse, er unntatt fra opplysningsplikten uten hensyn til om det er betalt lønn som er fritatt for opplysningsplikt etter annet ledd, lønn som overstiger kr 10 000 eller utgiftsgodtgjørelser som nevnt i foregående ledd.

#### II

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

## SkN 16-016 Endring FSSD Skattedirektoratets skatteforskrift

### Endring FSSD Skattedirektoratets skatteforskrift

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 22. desember 2015 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-13 annet ledd, jf. forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 5-13-1 femte ledd.

Forskrift om endring i forskrift fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

## I

I forskrift 22. november 1999 nr. 1160 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endring:

### **Ny § 5-13-2 skal lyde:**

§ 5-13-2. Bunnfradrag og kilometersats for varebil

Bunnfradraget i listepriis for bil som omfattes av Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-13-1 fjerde ledd er 50 prosent av beregningsgrunnlaget etter skatteloven § 5-13. Bunnfradraget kan ikke overstige 150 000 kroner.

Når vilkårene for individuell fastsetting av fordel ved privat bruk er oppfylt, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-13-1 fjerde ledd fjerde punktum, fastsettes fordelene til kr 3,40 per kilometer.

## II

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

## **SKN 16-017 Endring i skattebetalingsforskriften**

### **Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)**

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 22. desember 2015 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-6 tredje ledd og § 5-8 tredje ledd, jf. forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5.

## I

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endringer:

**§ 5-6-12 fjerde ledd skal lyde:**

Andre utgiftsgodtgjørelser enn de som omfattes av første ledd, er i sin helhet fritatt for forskuddstrekk dersom godtgjørelsen utbetales i samsvar med satser, legitimasjonskrav og øvrige bestemmelser i tariffavtale eller statlig regulativ, og godtgjørelsen ikke for noen del er fastsatt for å gi arbeidsvederlag i tillegg til utgiftsdekningen. Fritak for forskuddstrekk gjelder ikke for utgiftsgodtgjørelser til dekning av ulegitimerte småutgifter (administrativ forpleining). Bare ulegitimerte nattillegg på innenlandsreiser på inntil 430 kroner pr. døgn kan holdes trekkfritt. Utbetaling av ulegitimert nattillegg skal oppfylle legitimasjonskravene i tredje ledd, unntatt opplysning om navn og adresse på overnattingssted eller utleier. Utbetaling av kostgodtgjørelse på tjenestereise uten overnatting må ikke overstige Skattedirektoratets forskuddssatser og skal oppfylle legitimasjonskravene i tredje ledd, unntatt opplysninger om overnatting og losji.

**§ 5-8-11 nytt sjette ledd skal lyde:**

Ved privat bruk av arbeidsgivers varebil eller lastebil som omfattes av Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-13-1 fjerde ledd, beregnes trekkgrunnlaget for privat kjøring i henhold til Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-13-1 fjerde ledd første til tredje punktum (sjablongmetoden). Dersom vilkårene i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-13-1 fjerde ledd fjerde til syvende punktum (individuell verdsettelse) er oppfylt, kan trekkgrunnlaget alternativt fastsettes etter denne metoden.

**II**

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

## **SKN 16-018 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven**

**Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14.**

**Hjemmel:** Fastsatt av Finansdepartementet 21. desember 2015 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 11-21 første ledd bokstav c.

**I**

I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:

**§ 11-21-1 fjerde ledd skal lyde:**

(4) Ved overføring av eiendeler og forpliktelser som nevnt i skatteloven § 11-21 første ledd bokstav c gjelder § 11-21-11.

§ 11-21-2 annet ledd oppheves.

Nåværende § 11-21-2 tredje ledd blir annet ledd.

**§ 11-21-2 annet ledd skal lyde:**

(2) Skattefritaket etter første ledd er betinget av at det mottakende selskapet forblir en del av konsernet slik dette er definert i § 11-21-1, også etter at overføringen av eiendeler er gjennomført. Ved brudd på vilkåret i år etter overføringsåret gjelder § 11-21-10.

**Overskriften til § 11-21-11 skal lyde:**

§ 11-21-11. Overføring etter § 11-21-1 fjerde ledd

**§ 11-21-11 første ledd skal lyde:**

(1) Overføring som nevnt i § 11-21-1 fjerde ledd skattlegges som om det var foretatt et uttak fra norsk beskatningsområde skattepliktig etter skatteloven § 9-14. Ved overføring etter denne paragraf gjelder vilkårene i skatteloven § 9-14 så langt de passer. Det overførende og mottakende selskap er solidarisk ansvarlige for betaling av skatt etter første punktum, og begge selskap er ansvarlige for å oppfylle øvrige plikter som følger av skatteloven § 9-14. Det mottakende selskap skal innen to uker etter overføringen sende en erklæring til det skattekontor hvor det overførende selskap lignedes om at det vedtar skattebetalingsplikt og øvrige plikter som nevnt i denne paragraf. Bestemmelsene i denne paragraf gjelder tilsvarende så langt de passer ved overføring fra selskap som nevnt i skatteloven § 11-21 første ledd bokstav b til tilsvarende utenlandsk selskap.

**§ 11-21-11 annet ledd skal lyde:**

(2) Retten til utsettelse med innbetaling av den utlignede skatten etter første ledd opphører når ett av selskapene ikke lenger er en del av konsernet, slik dette er definert i § 11-21-1.

**§ 11-21-11 nytt tredje ledd skal lyde:**

(3) Retten til utsettelse med innbetaling av den utlignede skatten etter første ledd opphører ikke når et selskap hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2, blir begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-3 og denne plikten ikke opphører som følge av skatteavtale med annen stat. Ved overføring fra selskap som nevnt i skatteloven § 11-21 første ledd bokstav e opphører retten til utsettelse med innbetaling av den utlignede skatten etter første ledd, når skatteplikt for dette selskapet opphører etter skatteloven § 2-3 eller etter skatteavtale med fremmed stat. Det gjelder likevel ikke hvis skattyter blir hjemmehørende i riket etter skatteloven § 2-2 eller anses skattemessig hjemmehørende i en annen EØS-stat.

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.



# Skattenytt 2/2016

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>LAGMANNRETTSDOMMER</b>	<b>1</b>
SkN 16-019 Realisasjon av finansielt instrument	1
SkN 16-020 Fradrag for renteutgifter - gjennomskjæring	19
SkN 16-021 Avvisning av søksmål – tidligere rettskraftig avgjort	44
SkN 16-022 Profesjonsansvar for revisor	51
<b>TINGRETTSDOMMER</b>	<b>59</b>
SkN 16-023 Fradragsretten for bot utferdiget av ESA	59
SkN 16-024 Privat bruk av arbeidsgivers bil	74
<b>UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET</b>	<b>86</b>
SkN 16-025 Skatteplikt ved utleie av overnattingssted som formidles via nettbasert markedsplass	86
SkN 16-026 Skatteplikten for skogsbilveglag	89
SkN 16-027 Skattedirektoratet endrer praksis ved dispensasjoner fra plikten til å foreta forskuddstrekk i styrehonorarer etc. til advokater	96
SkN 16-028 Forbud mot dobbeltbeskatning og skattemessig behandling av ulike situasjoner	97
SkN 16-029 Beregning av personinntekt ved salg av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk - behandling av restsaldo på gevinst- og tapskonto.	99
<b>BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER</b>	<b>102</b>
SkN 16-030 Spørsmål om restrukturering av rentesikringsinstrumenter og ulovfestet gjennomskjæring	102
SkN 16-031 Bolig - skattemessig behandling av utleieinntekter og gevinst	102
<b>FORSKRIFTSENDRINGER</b>	<b>110</b>
SkN 16-032 Forskrift om elektronisk oppgaveinnlevering for næringsdrivende	110
SkN 16-033 Forskrift om endring i forskrift om leveringsfrist for selvangivelse på papir	111
SkN 16-034 Endring i forskrift om endring i forskrift til skatteloven	111
SkN 16-035 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven – unntak fra reglene om at lån fra selskap til aksjonær skal anses som utbytte	112



# Lagmannsrettsdommer

## SKN 16-019 Realisasjon av finansielt instrument

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-1 annet ledd og § 9-2 første ledd.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 15. oktober 2015, **sak nr.:** LB-2014-164961

**Dommere:** Lagdommer Fredrik Charlo Borchsenius, lagdommer Halvard Leirvik, tilkalt dommer tingrettsdommer Stig Olav Sletten. **Saksgang:** Asker og Bærum tingrett TAHER-2013-165950 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-164961-2 (14-164961ASD-BORG/02). Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet, HR-2016-159-U.

**Parter:** Telenor ASA (advokat Ståle Rønneberg Kristiansen) mot Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Morten Søvik).

**Sammendrag:** Den sentrale problemstillingen i saken gjaldt tolking og bruk av begrepet «realisasjon av formuesobjekt», knyttet til finansielt instrument, jf. skatteloven § 5-1 annet ledd og § 9-2 første ledd. Telenor ønsket å øke sin eierandel i VimpelCom, men kunne av regulatoriske hensyn ikke uten videre kjøpe seg opp ytterligere i selskapet, og inngikk derfor en avtale med en bank. Avtalen innebar at Telenor på nærmere vilkår skulle bli stilt økonomisk som om de eide aksjene i VimpelCom. Etter avtalen skulle det hver måned skje et betalingsoppgjør mellom Telenor og banken, hovedsakelig basert på kursutviklingen i VimpelCom. Dersom kurset økte mottok Telenor betaling fra banken, og omvendt hvis kursen hadde sunket siste måned. Lagmannsretten la til grunn at de månedlige oppgjørene mellom partene innebar delrealisasjoner av avtalen, og at betalingene Telenor hadde mottatt var skattepliktige. Telenor fikk imidlertid ikke fradrag for betalingene til banken (for de månedene VimpelCom hadde sunket i verdi) fordi tapet var innenfor fritaksmetoden (Telenors nærstående selskap Telenor East Invest AS eide aksjer i VimpelCom).

Saka gjeld spørsmål om vedtak i Skatteklagenemnda er gyldig. Den sentrale problemstillinga gjeld tolking og bruk av omgrepet «realisasjon av formuesobjekt» knytt til finansielt instrument, jf. skattelova § 5-1 andre ledd og § 9-2 første ledd.

ING Bank N.V. London Branch (ING) og Telenor ASA (Telenor) inngjekk 2. juni 2006 avtale med tittelen «Master Confirmation Total Return Swap Transaction». Avtalen blir her omtalt som TRS-avtalen.

Telenor har opplyst at bakgrunnen for TRS-avtalen var at Telenor-konsernet ynskte å oppnå ein større eigarposisjon i det russiske teleselskapet VimpelCom. Då TRS-avtalen blei inngått, eigde Telenor East Invest AS 26,6 % av aksjane i VimpelCom. Telenor East Invest AS hadde på denne tida søkt russiske styresmakter om løyve til å kjøpa fleire aksjar. Det er opplyst at Telenor-konsernet såg for seg at eit positivt svar på søknaden i seg sjølv ville vera eigna til å driva opp kursen på aksjane. For å koma i forkant av kursutviklinga, ynskte Telenor-konsernet gjennom TRS-avtalen å investera i VimpelCom utan sjølv å stå som eigar av fleire aksjar.

Telenor har vidare opplyst at det naturlege hadde vore at Telenor East Invest AS var part i avtalen med ING. At morselskapet Telenor blei part, skuldast dels innsideproblematikk knytt til eit styremedlem i Telenor East Invest AS, dels at bruken av Telenor gjorde det lettare raskt å få på plass avtalen med ING. Slik lagmannsretten oppfattar dette, skuldast det sistnemnde at ING meinte at risikoen var mindre ved å ha morselskapet som avtalemotpart.

TRS-avtalen er knytt til kursutviklinga på eigardelar i VimpelCom i form av American Depositary Receipts (ADR) som er notert på børsen i New York (New York Stock Exchange). Kvar ADR svarer til 0,25 aksjar i VimpelCom. Partane er samde om at TRS-avtalen gjeld 8 114 300 ADR, noko som er det same som 2 028 575 aksjar. Partane har for lagmannsretten brukt uttrykket «aksjar» sjølv om det er tale om ADR, og lagmannsretten vil også bruka ei slik forenkling.

Ved TRS-avtalen tok Telenor på seg den økonomiske risikoen for kursutviklinga til 2 028 575 aksjar i VimpelCom. Avtalen gjaldt for 12 månader, men slik at slik begge partar kunne seia opp avtalen før dette. ING's interesse i avtalen låg i at Telenor betalte ein premie - av partane omtalt som rente - til ING. For å unngå eigen risiko knytt til kursutviklinga i VimpelCom, kjøpte ING i perioden 2. juni - 15. juni 2006 opp ein tilsvarande aksjepost i VimpelCom som det TRS-avtalen gjaldt. ING stod som eigar av desse aksjane.

I samsvar med reguleringa i TRS-avtalen skjedde det månadlege betalingar mellom ING og Telenor. Dei månadlege betalingane skulle etter avtalen gjelda rente, kursutvikling og utbytte. Sidan VimpelCom ikkje gav noko utbytte på aksjane i løpet av den perioden TRS-avtalen stod ved lag, gjaldt dei månadlege betalingane i praksis rente og kursutvikling. Når aksjane steig i verdi ein månad, fekk Telenor ei betaling frå ING tilsvarande denne stigninga. Dersom aksjane blei redusert i verdi ein månad, betalte Telenor eit beløp til ING som svarte til reduksjonen. I tillegg blei det betalt rente. Utmålinga av rente tok også omsyn til kursutviklinga. Dette innebar at dersom Telenor for ein månad hadde mottatt pengar frå ING på grunn av kursstigning, så måtte Telenor neste månad betala rente til ING for eit beløp som inkluderte det mottatte beløpet månaden før (og tidlegare månader), i tillegg til rente på det beløpet som aksjane var verd då TRS-avtalen blei inngått.

TRS-avtalen stod ved lag fram til 2. juni 2007. På dette tidspunktet overførte Telenor, med samtykke frå ING, avtaleposisjonen sin til Telenor East Invest AS. Det var på dette tidspunktet ikkje lengre formelle hindringar for at Telenor East Invest AS var avtalepart.

Saka gjeld spørsmål om skatteplikt for Telenor på grunnlag av TRS-avtalen. Inntektsåret 2006 er ikkje tema for lagmannsretten. For 2006 er Telenor endeleg skattlagt i samsvar med selskapets eigen påstand. Bakgrunnen for dette er at det gjeld ein frist på to år for skatteetaten for å ta opp spørsmål om endring av likninga dersom skattytar har gjeve korrekte og fullstendige opplysningar i sjølvmeldinga. Skatteetaten tok ikkje opp spørsmål om endring for 2006 innan fristen. Når det gjeld inntektsåret 2007, er det på det reine at skatteetaten tok opp spørsmål om endring av likninga til Telenor innan fristen.

Då Telenor overførte avtalen til Telenor East Invest AS i juni 2007, skjedde det eit opphøyr av avtalen for Telenors del. Gevinst ved TRS-avtalen på opphøyrstidspunktet er i utgangspunktet

skattepliktig, men partane er samde om at det her gjeld skattefritak for Telenor fordi det er tale om overføring av egedelar i konsern. Telenors sjølvmelding for 2007 var såleis basert på at selskapet ikkje hadde hatt noka skattepliktig gevinst ved TRS-avtalen.

I brev frå Sentralskattekontoret for storbedrifter, Skatt Øst, 23. november 2009 til Telenor blei det varsla endring av likninga for inntektsåret 2007. Skatteetaten varsla endring basert på eit synspunkt om at dei månadlege betalingane i løpet av 2007 måtte reknast som realisasjon, slik at det i månader med kursstigning hadde oppstått ein skattepliktig gevinst for Telenor.

Partane er samde om at betalingane mellom Telenor og ING var slik i 2007:

<b>Dato verdsetting:</b>	<b>Aksjekurs:</b>	<b>Overføring frå ING til Telenor i NOK</b>
04.01.07	79	- 156 247 038
05.02.07	87	372 113 494
05.03.07	81	- 290 773 201
05.04.07	99	831 761 170

For januar og mars 2007 står kolona med overføring markert med minus, noko som viser at det i desse månadene skjedde ei betaling *frå* Telenor *til* ING.

Skatteetaten varsla at overføringane frå ING til Telenor i februar og april 2007 begge måtte skatleggjast som gevinst, og at gevinsten ikkje var unntatt frå skatteplikt etter den såkalla fritaksmetoden. Når det gjaldt dei to overføringane frå Telenor til ING, varsla skatteetaten at desse ikkje kunne reknast som noko tap som skulle gå til frådrag, fordi tap under TRS-avtalen på si side var omfatta av fritaksmetoden. Bakgrunnen for denne asymmetrien i skattereglane blir nærare omtalt nedanfor.

Sentralskattekontoret for storbedrifter, Skatt Øst, trefte 8. september 2010 vedtak om endring av likninga for Telenor for inntektsåret 2007 basert på dei synspunkta som hadde gått fram av varselet. Inntekta for 2007 blei auka med kr 1.187.618.906. Beløpet er noko lågare enn summen av INGs overføringar til Telenor i februar og april 2007, og lagmannsretten oppfattar at dette skuldast at rentebetalinga er trekt ut, slik at inntekta gjeld gevinsten på grunn av verdiutviklinga til aksjane i VimpelCom.

Telenor klaga over vedtaket. I vedtak 15. mai 2013 kom Skatteklagenemnda til at vedtaket til Sentralskattekontoret skulle stå ved lag når det gjaldt inntektsåret 2007.

Ved stemning 8. oktober 2013 tok Telenor ut søksmål mot staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter med krav om fastsettingsdom for at vedtaket i Skatteklagenemnda skulle bli oppheva.

Asker og Bærum tingrett sa 18. august 2013 dom med slik domsslutning:

1. Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.

2. Telenor ASA betaler 327 000 - trehundreogsyvogtyvetusen - kroner i saksomkostninger for tingretten til Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter innen 2 - to - uker etter forkynnelse av denne dom.

Nærare detaljar om dei faktiske tilhøva går fram av tingrettens dom og av lagmannsrettens bevisvurdering nedanfor.

Telenor har anka dommen til Borgarting lagmannsrett. Anken gjeld bevisvurderinga og rettsbruken. Ankeforhandling blei halde 8. og 9. september 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Partane var representert ved sine respektive prosessfullmektigar. Det blei gjeve forklaring frå eitt vitne. Nærare detaljar om bevisføringa går fram av rettsboka.

### **Ankande part, Telenor, har i korte trekk gjort gjeldande:**

Telenor meiner prinsipalt at realisasjon først skjedde då TRS-avtalen blei overført til Telenor East Invest AS i juni 2007.

Partane er samde om at TRS-avtalen er eit eige formueobjekt som skal skattleggjast separat. Skatteplikt oppstår ved «realisasjon» av formueobjektet, jf. skattelova § 5-1 andre ledd og § 5-30 første ledd. Kva som er «realisasjon», er definert i skattelova § 9-2. Dei to viktigaste alternativa er «overføring av eiendomsrett mot vederlag» og «opphør av eiendomsrett». Kjernen i omgrepet realisasjon er såleis at den økonomiske interessa i formueobjektet tar slutt. Dette skjedde først då TRS-avtalen blei overført til Telenor East Invest AS.

Omgrepet «realisasjon» må tolkast på same måte for ulike formueobjekt. Rettspraksis om realisasjon av aksjar er difor av interesse. I rettspraksis er det lagt til grunn at omgrepet «realisasjon» skal oppfattast strengt. Ein gevinst ved sal av aksje blir først klarlagt og sikra når seljaren har gjeve opp si eiga økonomiske interesse i aksjen.

Juridisk teori gjev støtte for at realisasjon ikkje skjedde ved dei månadlege betalingane. Det er uttalt at daglege oppgjer ved terminkontraktar og futurekontraktar ikkje inneber realisasjon, jf. Fredrik Zimmer (red.): Bedrift, selskap og skatt (Universitetsforlaget, 5. utgåve) side 220. Det same går fram av 6. utgåve av same bok, side 229-230. Betalingane mellom ING og Telenor var avtalt for å førebyggja motpartsrisiko, det vil seia risiko for at motparten ikkje oppfylte sin del av avtalen ved avtaleslutt. Betalingar av denne typen utgjer ikkje realisasjon. Det er ikkje nokon grunn til at TRS-avtalen skal vurderast annleis enn kva som er situasjonen for terminkontraktar og futurekontraktar.

Telenor hadde heilt fram til overføringa til Telenor East Invest AS risikoen for framtidig verdiutvikling av formueobjektet. I ein slik situasjon har det ikkje skjedd realisasjon.

Det avgjerande ved bruken av uttrykket «realisasjon» er det konkrete innhaldet i kvart einskilt finansielt instrument, i dette tilfellet TRS-avtalen. Det er ikkje mogleg å dra slutningar ut frå kva namn som er brukt av partane, til dømes uttrykket «swap», som betyr byte. Ut frå innhaldet i avtalen er TRS-avtalen ein terminkontrakt med finansielt oppgjer.

Den økonomiske interessa til Telenor i TRS-avtalen var uendra heilt fram til overføringa til Telenor East Invest AS. Avtalen omfatta heile tida 2 082 575 aksjar. Dersom talet på aksjar hadde blitt redusert på noko tidspunkt, så ville det ha vore tale om ein delrealisasjon. Dei månadlege betalingane på grunn av motpartsrisikoen var derimot ikkje nokon delrealisasjon. Motpartsrisikoen kunne ha vore handtert på annan måte, til dømes gjennom pant. Val av metode kan ikkje vera avgjerande for om det har skjedd realisasjon.

Dei månadlege betalingane hadde karakter av å vera førebelse. Det måtte betalast rente på dei beløpa som blei overført. Den første overføringa som skjedde utan rente, var overføringa ved avsluttinga av avtalen. Dei beløpa som Telenor fekk overført undervegs, blei valutasikra av Telenor for å unngå valutatap dersom Telenor ein seinare månad måtte betala tilbake til ING.

TRS-avtalen kan ikkje samanliknast med ein avtale om rentebyte («renteswap»). Prinsippa for fastsetting av gevinst er annleis ved slike avtalar enn for TRS-avtalen. Ved ein avtale om rentebyte vil gevinsten vera avhengig av både storleiken på rentedifferansen og lengda på periodane med rentedifferanse. I TRS-avtalen er verdiutviklinga undervegs ikkje avgjerande for den endelege gevinsten. Verdien kan endra seg mykje undervegs, utan at dette inneber at nokon gevinst er sikra og klarlagt for Telenor. Kva som blir fasiten - gevinsten - veit Telenor først når avtalen er avslutta. Ved avtale om rentebyte vil det derimot skje eit endeleg oppgjer for kvar periode som blir tilbakelagt.

Skatteklagenemnda tar feil utgangspunkt i vedtaket når det blir uttalt at føremålet med å byta posisjonar mellom Telenor og ING blei oppfylt ved kvar månadlege betaling. Telenors føremål var å vera eksponert for verdiutviklinga heilt fram til opphøyr av avtalen. Dei månadlege betalingane var berre eit verkemiddel for å oppnå føremålet med avtalen.

Det er også feil når Skatteklagenemnda legg vekt på at TRS-avtalen var utforma slik at framtidige oppgjer mellom partane skulle skje basert på utvikling i tidsrommet frå førre betaling. Dei praktiske detaljane her kan ikkje vera avgjerande. Det er etter skattelova ikkje spørsmål om det har skjedd ein klarlagt og sikra *betaling*, men om det har skjedd ein klarlagt og sikra *gevinst*. Gevinsten er det uråd å seia noko om før på opphøyrstidspunktet.

Skatteklagenemnda tar feil når den legg vekt på at TRS-avtalen blei overført til Telenor East Invest AS utan vederlag. Vedtaket til Skatteklagenemnda er også mangelfullt når det er uttalt at TRS-avtalen ikkje kan samanliknast med ein futurekontrakt. Synspunktet manglar grunngeving, og det er ikkje haldbart.

Telenor hevdar subsidiært at det må skje ei samordning av gevinst og tap i 2007, slik at skatteplikta berre gjeld nettogevinsten. Dette beløpet er på kr 756.854.425.

At Skatteklagenemnda har sett bort frå månadene med tap, er i strid med skattelova § 2-38 tredje ledd. Ordlyden tilseier at det er tapet/gevinsten på kvart finansielt instrument som er avgjerande. Utviklinga for det finansielle instrumentet må bli vurdert samla for heile inntektsåret.

Asymmetrien mellom gevinst og tap blei vedtatt av lovgjevar ut frå andre omsyn enn dei som gjer seg gjeldande i denne saka. Føremålet med asymmetrien kan difor ikkje forsvara rettsbruken til Skatteklagenemnda.

Finansdepartementet uttalte 10. desember 2008 i sak 5755/2008 at omgrepet «inntekt» i skattelova § 2-38 sjette ledd skal tolkast slik at det siktar til netto skattefri inntekt innanfor kvart enkelt inntektsår. Uttalen blei gjeve i samband med innstramminga av fritaksmodellen i form av 3 %-regelen. Uttalen støttar at det også for TRS-avtalen må leggjast til grunn nettogevinst i 2007.

Resultatet i Skatteklagenemnda er i strid med grunnleggjande skatterettslege prinsipp. Det skjer ei dobbelt skattlegging som ikkje var tilsikta av lovgjevar. Resultatet er lite rimeleg.

Det er lagt ned slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 15. mai 2013 oppheves.
2. Telenor ASA tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

**Ankemosparten, staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter, har i korte trekk gjort gjeldande:**

TRS-avtalen er ein byteavtale («swapavtale»). TRS-avtalen inneber eit reint byte av finansielle posisjonar. Det som kjenneteiknar ein slik avtale, er at beløp eller betalingsstraumar blir utveksla løpande. Mellom ING og Telenor skjedde det kvar månad eit endeleg oppgjør. Dei framtidige oppgjera mellom partane var uavhengige av kva som hadde skjedd tidlegare. Dette er typisk for ein byteavtale.

For gevinstar i TRS-avtalen oppstår skatteplikta ved realisasjon, men dette inkluderer også delrealisasjon. Når ein del av byteavtalen blir gjort opp, inneber dette delrealisasjon. Når eit pengekrav blir betalt, så er pengekravet realisert. Ei delvis betaling av eit pengekrav er ein realisasjon for så vidt gjeld den delen som blir betalt. Staten viser i denne samanhengen til Liknings-ABC for 2015 punkt 3.6. At utveksling av betalningar under ein byteavtale inneber delrealisasjon, er lagt til grunn i juridisk teori, jf. blant anna Fredrik Zimmer (red.): Bedrift, selskap og skatt (Universitetsforlaget, 6. utgåve) side 233. Høgsterett slutta seg til synspunktet i Rt-2009-86 avsnitt 52. Staten viser også til Liknings-ABC for 2007/2008 punkt 6.1. Det same er uttalt i Liknings-ABC for 2015 punkt 6.1.

Den rettspraksisen som Telenor har vist til, om omgrepet «realisasjon» knytt til aksjar, gjeld noko anna. Samstundes viser denne rettspraksisen at det sentrale vurderingstemaet netteopp er om det har skjedd ei bindande fastsetting av gevinsten. For TRS-avtalen skjedde det kvar månad ei slik bindande fastsetting for den delen som blei gjort opp. At Telenor framleis var part i avtalen, hadde berre konsekvensar for dei framtidige betalingsstraumane.

Skatteklagenemnda har korrekt bygd på at TRS-avtalen ikkje kan samanliknast med ein futurekontrakt. Ved ein futurekontrakt blir den endelege gevinsten/tapet ikkje fastsett mellom partane før ved utløpet av kontrakten. Dei daglege avrekningane er berre relevante for tryggleiken på depotkontoen. Staten viser elles til at det i juridisk teori ikkje er problematisert nærare kvifor dei løpande oppgjera under ein futurekontrakt ikkje skal reknast som delrealisasjon. Etter statens syn kan det ikkje utelukkast at ein futurekontrakt kan ha eit innhald som gjer at betalningar undervegs må vurderast som delrealisasjon.



I Liknings-ABC for 2015 punkt 3.43 er det uttalt at eit derivat blir rekna som skattemessig realisert når det ikkje lenger er nokon finansiell risiko knytt til posisjonen. I TRS-avtalen er det ingen risiko knytt til månader som er gjort opp. Det har såleis skjedd ein delrealisasjon.

Det er ikkje treffande når Telenor omtaler betalingsutvekslinga som «sikkerhetsstillelse». Eit slikt uttrykk er ikkje brukt i avtaleteksten. Reelt sett var det heller ikkje tale om at partane stilte tryggleik. Det var i TRS-avtalen ikkje lagt føringar knytt til korleis ein part kunne disponera over mottatte betalingar frå den andre parten. Det var ingen avtalevilkår om at betalingane var førebelse, eller om at det skulle skje ei korrigering ved sluttoppgjeret. Ved sluttoppgjeret var det berre nødvendig å sjå på utviklinga sidan det siste månadlege oppgjeret.

Omstenda då TRS-avtalen blei overført frå Telenor til Telenor East Invest AS støttar opp om at dei månadlege oppgjera innebar delrealisasjon.

Dei månadlege betalingane er «realisasjon» etter skattelova § 9-2. Det kan vera ei smakssak kva alternativ i § 9-2 dette blir knytt til. Opprekninga i § 9-2 er heller ikkje uttømmende, jf. bruken av uttrykket «blant annet» i lovteksten. Ei betaling frå ING kan reknast som «innfrielse ... av fordring» etter bokstav d. Ei delvis innfriing av byteavtalar (swapavtalar) blir utvilsamt rekna som delrealisasjon, jf. Rt-2009-32. Alternativt kan ei betaling frå ING reknast som realisasjon i form av «bytte» etter skattelova § 9-2 første ledd bokstav c. Det er også mogleg å sjå det slik at ei betaling frå ING innebar opphøyr av eigedomsrett ved at eigedomsretten fall bort til den delen av TRS-avtalen som var oppfylt.

Når det gjeld den subsidiære argumentasjonen til Telenor om at gevinst skal samordnast med tap, meiner staten at det ikkje er rettsleg grunnlag for slik samordning.

Tap på kapitalobjekt i verksemd gjev etter skattelova § 6-2 i utgangspunktet krav på frådrag. Men etter fritaksmetoden er det likevel ikkje frådragsrett. Dette går fram av skattelova § 2-38 første og andre ledd, og av at unntaket frå fritaksmetoden i skattelova § 2-38 tredje ledd bokstav c ikkje gjeld. At tapet ikkje skal gå til frådrag, skuldast at det skal trekkjast inn at Telenor hadde eit nærstående selskap, Telenor East Invest AS, som også hadde eigarinteresse i VimpelCom. Utforminga av fritaksmetoden på dette punktet utgjer eit brot med det skatterettslege symmetriprinsippet. Samstundes følgjer ordninga klart av lova, og er utslag av eit medvite val frå lovgjevar side. Utforminga av lova skuldast faren for at skattytarar med latente tap elles kan tilpassa seg for å få frådrag.

Uttrykket «tap på eierandel» i skattelova § 2-38 tredje ledd bokstav c knyt seg til tap som oppstår ved kvar einskild realisasjon. Det blir ikkje sikta til nettotapet kvart inntektsår.

Det er ingen rettsleg heimel for å samordna gevinstar og tap i inntektsåret. Korkje lovforarbeid eller juridisk teori gjev støtte for slik samordning. Det er heller ikkje reelle omsyn som tilseier at den klare utforminga av lova fråvikast. Finansdepartementets uttale 10. november 2008 i sak 5755/2008 gjeld skattelova § 2-38 sjette ledd, og uttalen gjev inga støtte til Telenors argumentasjon.

Det er lagt ned slik påstand:

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

### Lagmannsrettens merknader:

#### Innleiing

Lagmannsretten har under tvil kome til at dei månadlege betalingane under TRS-avtalen inneber delrealisasjonar, og at betalingane frå ING til Telenor i februar og april 2007 difor skal skattleggjast som gevinst frå finansielt instrument. Lagmannsretten har vidare kome til at det ikkje er rettsleg grunnlag for å samordna gevinst og tap i 2007, slik at vedtaket i Skatteklagenemnda er gyldig. Anken frå Telenor blir såleis forkasta.

#### Rettslege utgangspunkt

Partane er samde om at TRS-avtalen er eit eige formueobjekt som skal skattleggjast separat. Det er på det reine at skattepliktig inntekt frå eit slikt formueobjekt først oppstår ved realisasjon. Dette går blant anna fram av skattelova § 5-2 andre ledd, som hadde slik ordlyd i 2007:

Som skattepliktig inntekt anses gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet, sml. § 5-30. Ved realisasjon av formuesobjekt gjelder særregler i kapittel 9, herunder om begrensning i skatteplikten etter forrige punktum.

At skatteplikt først blir utløyst ved «realisasjon», gjeld også for formueobjekt *innanfor* «virksomhet», jf. skattelova § 5-30 første ledd. Partane er samde om at omgrepet «realisasjon» skal tolkast og brukast likt, uavhengig av om det er tale om formueobjekt innanfor eller utanfor verksemd.

I skattelova § 9-2 er det gjeve nærare reglar for kva som blir omfatta av omgrepet «realisasjon». Skattelova § 9-2 første ledd hadde slik ordlyd i 2007:

Realisasjon omfatter overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett, herunder blant annet:

- a) salg og gavesalg
- a) [b] tvangsavståelse ved blant annet ekspropriasjon, odelsløsning og tvangssalg
- b) [c] makeskifte og bytte
- b) [d] innfrielse eller bortfall av fordring
- c) [e] endelig avkall på rettighet

[ ... ]

Den nærare grensdraginga for kva som er realisasjon, har vore tema i fleire saker i Høgsterett. I Rt-1995-872 (Eide) var spørsmålet på kva tidspunkt det hadde skjedd sal av aksjar. Slik lova var utforma den gongen, blei skatteplikt utløyst når det låg føre «avhendelse». Kriteriet i lova var såleis ikkje «realisasjon», men «avhendelse». Avgjerda har likevel relevans ved tolkinga av omgrepet «realisasjon», jf. blant anna Rt-2009-1208 avsnitt 32.

Bakgrunnen for tvisten i Rt-1995-872 var at skattereglane var utforma slik at gevinst ved sal av aksjar var skattefri dersom seljaren hadde vore eigar av aksjane i meir enn tre år. Det var på det

reine at seljaren i det aktuelle tilfellet hadde inngått ein avtale før det hadde gått tre år, men spørsmålet var om denne avtalen også innebar «avhendelse».

Førstvoterande i Rt-1995-872 uttalte følgjande om vilkåra for at skatteplikt blei utløyst:

Aksjegevinstskatteloven angir ikke nærmere om hva som ligger i kravet om «avhendelse». I juridisk teori er vilkårene for at avhendelse skal foreligge, formulert noe forskjellig, men ett grunnvilkår synes det å være enighet om, nemlig at det må foreligge en bindende og endelig avtale om avståelse. Det er også enighet om at det for at avhendelse skal foreligge, må kreves noe i tillegg. Aarbakke formulerer i Skatt på inntekt, 4 utgave side 75, dette tilleggsvilkåret slik, i forhold til avhendelsesbegrepet i skatteloven § 43 annet ledd: «Det kreves også at de vesentligste av vilkårene for at erververen kan kreve formuesgjenstanden avstått til seg, er fastlagt.» Dette er nærmere utviklet slik at tilleggsvilkåret først og fremst innebærer at størrelsen av vederlaget må være fiksert. Jeg ser det slik, ut fra det som er formålet med aksjegevinstskatteloven, og i tråd med det tilleggsvilkåret Aarbakke stiller opp, at avhendelse foreligger når gevinsten er klarlagt og sikret for selgerne.

Det er særleg utsegna mot slutten av sitatet som er av interesse. Eit sentralt kjenneteikn ved realisasjon, er at *gevinsten har blitt klarlagt og sikra for seljaren*.

I Rt-2009-1208 (Hurtigruten) var situasjonen at det var inngått avtale om sal av aksjar, men slik at det i avtalen likevel var tatt atterhald om det skulle bli gjennomført ein såkalla «due diligence», ein prosess som kunne avdekka tilhøve som gav kjøpar krav på heving. Det var i avtalen dessutan tatt atterhald knytt til mogleg vedtak frå konkurransestyresmaktene. Når det gjaldt omgrepet realisasjon, viste Høgsterett til Rt-1995-872. Etter å ha sitert førstvoterande i Rt-1995-872 - det same sitatet som er tatt inn ovanfor om klarlegging og sikring av gevinst - blei det uttalt i Rt-2009-1208 avsnitt 37 og 38:

Jeg legger på bakgrunn av redegjørelsen foran til grunn at dette må være det rettslige utgangspunktet også etter skatteloven § 10-31. Det blir da uten betydning på hvilket tidspunkt selgerne får et ubetinget krav på vederlag - periodiseringstidspunktet, jf. skatteloven § 14-2 - det avgjørende er på hvilket tidspunkt gevinsten var klarlagt og sikret for selger. Jeg tilføyer at dette kravet etter mitt syn er, og skal være, strengt. Riktignok må ikke alle enkeltheter i avtaleforholdet være klarlagt for at avtaletidspunktet skal anses som realisasjonstidspunktet, jf. for eksempel Rt-1995-872, hvor selgeren først etter avtaleinngåelsen skulle få beskjed om hvilket selskap innen den kjøpende gruppen aksjene skulle transporteres til. Men det forhold at tidfestingen av realisasjonen kan være avgjørende for om en gevinst er skattepliktig, eller eventuelt tap er fradragsberettiget, tilsier at det på avtaletidspunktet ikke kan være en reell usikkerhet om at avtalen vil bli gjennomført etter sitt innhold hvis avtaletidspunktet skal anses som realisasjonstidspunktet. Man kan også si at dette følger av den primære hjemmelen for skatteplikt, skatteloven § 5-1, som definerer skattepliktig inntekt som «fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet». Skatteplikt utløses altså ikke av en inntektsmulighet, inntekten skal være vunnet.

Jeg finner ikke rettskildemessig dekning for at det avgjørende ved vurderingen av om avtaletidspunktet er realisasjonstidspunktet, er om avtalen faktisk blir gjennomført etter sitt innhold, slik staten prinsipielt har anført. Dersom det er en reell usikkerhet på

avtaletidspunktet, er gevinsten ikke klarlagt og sikret da - selv om det i ettertid viser seg at avtalen blir gjennomført etter sitt innhold.

Telenor har hevda at dei omtalte avgjerdene frå Høgsterett tilseier at Skatteklagenemndas vedtak er ugyldig fordi Telenors eigedomsrett til TRS-avtalen ikkje tok slutt ved dei månadlege oppgjera mellom partane. Telenor meiner at gevinsten først blei klarlagt då Telenor overførte eigedomsretten til TRS-avtalen til Telenor East Invest AS sidan Telenor først på dette tidspunktet fekk det økonomiske resultatet knytt til eige eigarskap i TRS-avtalen. Telenor har vist til at det heilt fram til overføringa kunne ha skjedd endringar i kursen på aksjane, som kunne endra utfallet, knytt til gevinst eller tap.

Staten har på si side hevda at dei omtalte avgjerdene frå Høgsterett om sal av aksjar har liten overføringsverdi til TRS-avtalen fordi formueobjektet i TRS-avtalen er av ein heilt annan karakter. Staten meiner at eigedomsretten til sjølve TRS-avtalen ikkje er det sentrale, fordi avtalen ikkje har noko anna innhald enn at det skal skje eit løpande byte av finansielle posisjonar mellom partane. Staten viser vidare til at det kvar månad skjedde ei endeleg ei klarlegging og sikring av delar av bytet under TRS-avtalen.

Lagmannsretten viser til at tolking av uttrykket «realisasjon» ved avtalar om byte av finansielle posisjonar i liten grad har vore tema i rettspraksis. Rt-2009-32 (DnB Nor) gjaldt avtale om rente- og valutabyte (også omtalt som rente- og valutaswap), men tvisten for Høgsterett gjaldt kva som var *rett tidfesting (periodisering)* for gevinst og tap. Tidspunktet for realisasjon var såleis ikkje tema. Førstvoterande uttalte likevel, som eit obiter dictum, at ved finansielle byteavtalar så skjer det ein delrealisasjon ved kvar betalingstermin. Dette går fram av Rt-2009-32 avsnitt 51 og 52:

En renteswap er som nevnt en ubetinget avtale om et løpende bytte av betalinger. Den faste «renten» som byttes mot flytende, er avtalt (låst) for hele avtale-perioden, mens den flytende renten fastsettes ved starten av hver renteperiode. Rentebetalingene er basert på en nominell hovedstol, som er angitt i avtalen.

Overligningsnemnda har lagt til grunn at «swapavtalene i utgangspunktet delrealiseres ved de enkelte betalingsterminer». Banken har sagt seg enig i det, og jeg anser det som en riktig betraktningmåte, jf. Zimmer/BAHR: Bedrift, selskap og skatt, fjerde utgave, side 234.

På bakgrunn av det som går fram ovanfor, meiner lagmannsretten at det ved vurderinga av TRS-avtalen står heilt sentralt kva som var dei økonomiske realitetane i TRS-avtalen for partane. Desse realitetane vil igjen vera avgjerande for om gevinst og tap etter avtalen kan reknast som endeleg sikra og klarlagt ved dei månadlege oppgjera - slik som ved avtalar om rente- og valutabyte - eller om ei endeleg sikring og klarlegging først skjedde på eit seinare tidspunkt. At uttrykket «swap» er brukt i tittelen til TRS-avtalen, gjev i seg sjølv inga rettleiing. Spørsmålet om skatteplikt må bli avgjort ut frå det reelle innhaldet i avtalen, ikkje ut frå meir overflatiske refleksjonar knytt til ord og uttrykk brukt mellom partane.

### **Innhaldet i TRS-avtalen - lagmannsrettens bevisvurdering:**

Partane er samde om at TRS-avtalen gjaldt for 12 månader, men at begge partar hadde rett til å seia opp avtalen tidlegare.

Partane er også samde om at TRS-avtalen innebar at Telenor økonomisk blei stilt tilnærma som om Telenor eigde aksjane i VimpelCom, men at avtalen ikkje gav Telenor nokon rett til å bli aksjonær eller til å utøva aksjonærrettar. Ut frå TRS-avtalen var ING ikkje forplikta til sjølv å kjøpa aksjane. Når ING likevel valte å kjøpa aksjane, var dette aleine ut frå ei vurdering som ING gjorde om at dette var fornuftig for å unngå at ING sjølv tok nokon økonomisk risiko knytt til verdiutviklinga til aksjane.

Slik lagmannsretten ser det, var rettar og plikter etter TRS-avtalen såleis knytt til utveksling av betalningar. Det eksisterte ikkje rettar eller plikter av annan karakter. Telenors potensiale for gevinst etter TRS-avtalen låg aleine i at utvekslinga av betalningar samla sett i løpet av avtaleperioden kunne gå i Telenors favør.

Telenor har opplyst at TRS-avtalen blei inngått blant anna fordi Telenor rekna med at kursen til aksjane i VimpelCom ville bli påverka av at Telenor East Invest AS hadde søkt om løyve frå russiske styresmakter til å bli eigar av ein større aksjepost i VimpelCom. Lagmannsretten legg til grunn at denne opplysninga er korrekt. Etter lagmannsrettens syn innebar dette at utviklinga i Russland knytt til den omtalte søknaden var eit omstende som var eigna til å påverka Telenors løpande vurderingar av TRS-avtalen. Det er nærliggjande å tenkja seg at dersom søknaden på eit tidspunkt blei avslått av russiske styresmakter, så var det mindre grunn for Telenor til å la TRS-avtalen stå ved lag - med mindre Telenor forventa framtidig kursstigning for aksjane i VimpelCom på *anna* grunnlag enn spekulasjon i marknaden om oppkjøp av aksjepostar frå Telenor-konsernet. Lagmannsretten meiner at dette illustrerer at Telenors disposisjonar under TRS-avtalen, i praksis spørsmålet om når og på kva måte Telenor ville avvikla TRS-avtalen, også hang saman med andre omstende enn den konkrete kursutviklinga til VimpelCom. Den måten som TRS-avtalen i praksis blei avvikla av Telenor, ved overføring til Telenor East Invest AS fordi dette no var praktisk og rettsleg mogleg å få til, illustrerer også at andre faktorar enn den konkrete kursutviklinga verka inn på Telenors disposisjonar under TRS-avtalen. Eit anna spørsmål er om dette har nokon relevans knytt til tolking og bruk av uttrykket «realisasjon». Som det går fram av drøftinga nedanfor, meiner lagmannsretten at dei nemnde omstenda ikkje kan bli avgjerande for resultatet i saka.

I skatteklagenemndas vedtak side 45 er det gjort greie for innhaldet i TRS-avtalen knytt til reguleringa av betalingspliktene. Ingen av partane har hatt motsegner til framstillinga, og lagmannsretten viser til denne. Lagmannsretten ser det ikkje som naudsynt å gje att alle detaljane, men nøyer seg med å gje ei kort oppsummering av hovudtrekka: Telenor skulle betala ein månadleg premie til ING, eit beløp som begge partane har omtalt som rente. Rentebeløpet blei kalkulert med utgangspunkt i den kostnaden ING hadde hatt for å kjøpa aksjane i VimpelCom. Kvar månad blei denne kostnaden justert for kursutviklinga til aksjane. Høgare verdi på aksjane førte til at Telenor betalte eit større beløp i rente til ING. Lågare verdi på aksjane førte til eit mindre beløp i rente enn månaden før. Samstundes som partane gjorde opp rentene kvar månad, skulle partane også gjera opp for verdiutviklinga til aksjane den siste månaden. Dersom aksjane steig i verdi, betalte ING eit beløp til Telenor som svarte til stigninga. Motsett betalte Telenor eit beløp til ING dersom aksjane blei redusert i verdi. Beløpet knytt til verdiutviklinga på aksjane er i tingrettens dom omtalt som «avkastningen på de underliggende aksjene». Etter lagmannsrettens syn er dette ein noko uheldig bruk av omgrep frå tingrettens side. Ei avkastning på aksjane ville vera utbetaling av utbyte frå VimpelCom, men noko slikt utbyte blei aldri utbetalt. Dei aktuelle betalningane mellom partane på grunn av kursutviklinga var avtalebaserte betalingsplikter, og

ikkje eit utslag av avkasting på aksjane. Lagmannsretten meiner at omgrepet «avkasting» ikkje passar på desse betalingane. Staten har heller ikkje argumentert med at betalingane er avkasting, men at betalingane tvert imot innebar delrealisasjon av gevinst/tap under TRS-avtalen. Telenor har på si side hevda at betalingane var gjensidig tryggleik knytt til motpartsrisikoen i avtalen, og lagmannsretten forstår dette slik at Telenor meiner at betalingane korkje kan kallast avkasting eller delrealisasjon av gevinst/tap.

Partane er samde om at TRS-avtalen ikkje la nokon restriksjonar på korleis ein part kunne disponera over mottatte betalingar. Det var såleis inga plikt til å setja betalingane inn på sperra konto eller liknande i tidsrommet fram til TRS-avtalen blei avslutta. På denne bakgrunnen er det etter lagmannsrettens syn naturleg å sjå det slik at betalingar som Telenor fekk frå ING, på betalingstidspunktet også blei midlar som høyrde til Telenor. Dette gjeld sjølv om det samstundes var slik at Telenor framover tid måtte betala rente med utgangspunkt i det beløpet som var mottatt. Lagmannsretten vurderer det slik at plikta til å betala rente for slike beløp må vurderast som ei plikt til å betala vederlag for den fordel som låg i å disponera over midlane allereie før TRS-avtalen var avvikla. Motsett: Dersom betalingsstraumane gjekk i ING's favør, var ein mindre pengesum for bankens del låst til aksjane, noko som tilsa eit lågare utgangspunkt for Telenors plikt til å betala rente.

Telenor har hevda at betalingar frå ING ved dei månadlege oppgjera ikkje innebar nokon gevinst fordi Telenor ville ha plikt til å tilbakebetala eit tilsvarande beløp dersom aksjane neste månad blei like mykje redusert i verdi. Lagmannsretten meiner at slik argumentasjon basert på ei fingertilbakebetalingsplikt er eigna til å tilsløra det reelle innhaldet i TRS-avtalen. All den tid Telenor disponerte fritt over mottatte beløp, meiner lagmannsretten at det ikkje gjev meining å snakka om noka plikt til tilbakebetaling. Poenget er derimot at begge partane til ei kvar tid hadde risiko knytt til framtidig kursutvikling på aksjane. Det var opp til partane å sørgja for dei sjølv kunne handtera denne risikoen. Det var inga plikt knytt til dei konkrete betalingane som var mottatt frå den andre parten.

Partane er samde om at TRS-avtalen var utforma slik at det kvar månad skjedde eit oppgjær basert på utviklinga den siste månaden. Det skulle ikkje skje noka ny vurdering av dei oppgjera som var gjennomført tidlegare. Dette gjaldt også sluttoppgjæret ved avvikling av avtalen. Ved sluttoppgjæret var det såleis berre relevant kva som hadde skjedd sidan det siste, månadlege oppgjæret. Lagmannsretten meiner at dette innebar at dei månadlege oppgjera etter sin art var av endeleg karakter. Noko anna er at dei månadlege oppgjera ikkje innebar noka avklaring knytt til det endelege økonomiske utfallet for partane under avtalen. Sidan aksjekursen potensielt kunne endra seg sterkt i løpet av kort tid - i løpet av timar eller dagar - låg det i korta at dei månadlege oppgjera ikkje var eigna til å seia noko om total gevinst eller tap under TRS-avtalen.

### **Den konkrete rettsbruken (subsumsjonen):**

Lagmannsretten har under tvil kome til at dei månadlege betalingane skatterettsleg må reknast som delrealisasjonar under TRS-avtalen.

Lagmannsretten legg vekt på at TRS-avtalen etter sitt innhald var ein rein avtale om finansielle posisjonar. Mot å betala vederlag form av rente, fekk Telenor andsynes ING rett til å bli stilt økonomisk som om Telenor eigde aksjane i VimpelCom. Det var som nemnt ovanfor, ingen avtalevilkår om at Telenor kunne gjera krav på å bli eigar av aksjar eller påverka korleis ING

disponerte over aksjane. At TRS-avtalen var utforma slik, inneber at det er lite naturleg å seia at Telenors eigedomsrett til formueobjektet først tok slutt då TRS-avtalen blei overført til Telenor East Invest AS. Lagmannsretten meiner at Telenors rettar og plikter etter TRS-avtalen tok slutt fortløpande, etter kvart som avtalen blei gjennomført ved at dei månadlege betalingane blei utveksla. Det er eit poeng at TRS-avtalen kunne seiast opp av begge partar, slik at korkje Telenor eller ING kunne rekna med at eigedomsretten framover tid nødvendigvis var særleg mykje verd. Eigedomsretten til TRS-avtalen var difor ikkje noko meir enn ein rett til å krevja at motparten gjennomførte sin del av avtalen så lenge TRS-avtalen faktisk stod ved lag.

Lagmannsretten legg dessutan vekt på at dei månadlege oppgjera i TRS-avtalen var av endeleg karakter. Som nemnt ovanfor, var det ikkje rom for justeringar av oppgjær som var utført, og kvar av partane stod heilt fritt til å disponera beløp som var mottatt. I denne situasjonen meiner lagmannsretten at eit månadleg oppgjær også innebar ei klarlegging og sikring av gevinst/tap for ein del av TRS-avtalen. At Telenor måtte betala rente av beløp som var mottatt, endrar ikkje at gevinsten var klarlagt og sikra. Telenor betalte rente for fordelene ved å disponera over kursstigninga, samstundes som ING i praksis var finansielt låst til å stå i posisjonen som eigar av aksjane - slik at ING ikkje fekk det same utbytet av kursstigninga. Lagmannsretten meiner at plikta til rentebetaling ikkje endra at gevinsten var endeleg klarlagt. Renteplikta var eit naturleg utslag av at det å disponera midlar i seg i sjølv har ein verdi for ein part.

Etter lagmannsrettens syn kan det ikkje vera avgjerande at begge partar framover i tid hadde risiko knytt til verdiutviklinga til aksjane. Slik framtidig risiko kunne ha vore relevant dersom dei månadlege oppgjera var avtaleregulert til å vera av førebels karakter, til dømes slik at betalingane skulle stå på sperra konto - eller dersom dei månadlege oppgjera var sjablongmessige og skulle korrigerast mellom partane i etterkant.

Ved alle avtalar om byte av finansielle posisjonar vil partane ha risiko knytt til framtidig verdiutvikling. Slik risiko har i juridisk teori ikkje blitt vurdert til å vera til hinder for at tilbakelagte tidsrom under avtalen kan vera delrealisert. Lagmannsretten viser til Fredrik Zimmer (red.): Bedrift, selskap og skatt (Universitetsforlaget, 6. utgåve) side 233:

En swapavtale kan oppfattes som én enkelt avtale der partene forplikter seg til å utveksle et antall betalingsstrømmer i løpet av en forhåndsbestemt periode. Alternativt kan swapavtalen oppfattes som en rammeavtale for et antall individuelle avtaler om å utveksle betalingsstrømmer. I begge tilfeller synes det riktig å vurdere forholdet slik at det finner sted realisasjon. I det førstnevnte tilfellet kan hver enkelt betalingsstrøm anses som delvis innfrielse av swapavtalen. I det andre tilfellet kan hver enkelt betalingsstrøm anses som full innfrielse av den enkelte, individuelle avtale. Både delvis og full innfrielse faller inn under realisasjonsbegrepet. Riktig tilnærming må derfor være at realisasjon finner sted ved de enkelte betalingsterminer under swapavtalen, dvs. at det skal foretas et skatteoppgjør for hver betalingstermin.

I liknings-ABC for 2015 er omgrepet «realisasjon» omtalt på denne måten under omtalen av «finansielle instrumenter» i punkt 3.43:

Skattemessig vil et derivat anses realisert når det ikke lenger er noen finansiell risiko knyttet til posisjonen. Dette kan f.eks. skje ved utøvelse av retten knyttet til derivatet, salg i

annenhåndsmarkedet, stengninghandel eller ved at retten knyttet til derivatet opphører på bortfallsdagen som følge av at den ikke blir utøvet.

Slik lagmannsretten ser saka, hadde Telenor etter at eit månadleg oppgjær var gjennomført ikkje lenger nokon finansiell risiko knytt til posisjonen i TRS-avtalen *for så vidt gjaldt den månaden som var gjort opp*. Risikoen var aleine knytt til posisjonen som part i den løpande TRS-avtalen *framover i tid*. I eit slikt tilfelle er det naturleg å seia at det skjedde ein delrealisasjon. At det eksisterer ein framtidig risiko, kan ikkje aleine utelukka delrealisasjon - ein framtidig risiko vil alltid vera til stades ved ein løpande finansiell avtale.

Det som etter lagmannsrettens vurdering kompliserer biletet, er at det i juridisk teori samstundes er lagt til grunn at oppgjær undervegs i ein avtaleperiode *ikkje* inneber delrealisasjon for såkalla *terminkontraktar*. Kva som kjenneteiknar ein terminkontrakt, er forklart slik hos Fredrik Zimmer (red.): Bedrift, selskap og skatt (Universitetsforlaget, 6. utgåve) side 227:

En *terminkontrakt* er en kontrakt hvor begge parter skal oppfylle sin del av avtalen en gang i fremtiden. Til forskjell fra en opsjon inneholder en terminkontrakt en forpliktelse for begge parter til å oppfylle kontrakten. Terminkontrakten påfører altså begge parter bindende forpliktelser til fremtidig levering av den avtalte ytelsen og oppgjør for denne. Som regel betaler ingen av partene premie e.l. til den andre parten ved kontraktsinngåelsen. Kontraktsprisen (terminprisen) tilsvarer vanligvis prisen på det underliggende objektet på tidspunktet for kontraktsinngåelser, men justert for renteeffekten som ligger i at selgeren må vente på oppgjør til leveringstidspunktet.[ ... ]

Terminkontrakter for fremtidige kjøp eller salg har lenge vært benyttet i for eksempel varehandelen. Produsenter og oppkjøpere har i mange tilfeller funnet det fordelaktig å inngå kontrakt om salg av produkter før de er ferdig produsert.

Ut frå dette sitatet, synest ikkje TRS-avtalen å ha så sterke likskapstrekk med ein terminkontrakt. Etter TRS-avtalen hadde Telenor korkje rett eller plikt til å kjøpa aksjane i VimpelCom. Slik lagmannsretten ser det, blir ein slik analyse likevel for enkel. I den vidare omtalen i den omtalte boka til Zimmer (red.) går det fram at standardiserte terminkontraktar gjerne blir omtalt som «futurekontraktar», og at det for slike kontraktar i praksis i langt mindre grad gjeld nokon føresetnad om at avtalen skal innebera overføring av eigeomsretten til ein gjenstand i framtida. Det heiter på side 228 hos Zimmer (red.):

I en futurekontrakt er pris, mengde og leveringstidspunkt forhåndsdefinert. Betingelsene er forhåndsdefinert i kontrakten av vedkommende børs eller markedsplass. Det eneste partene trenger å avtale individuelt, er antall kontrakter de går inn på og pris per kontrakt. Standardiseringen medfører at futurekontraktene i stor grad lever sitt eget liv. I realiteten er det som oftest kontrakten som sådan som er gjenstand for kjøp eller salg, ikke kontraktens underliggende objekt. Formelt forplikter imidlertid kjøperen av kontrakten seg til å kjøpe den avtalte mengden av det underliggende objektet på leveringstidspunktet til en fastsatt pris, mens selgeren forplikter seg til å selge på samme vilkår.

Når det gjeld kva som utgjer realisasjon av ein termin- eller futurekontrakt, heiter det hos Zimmer (red.) på side 229:



For termin- og futurekontrakter som underlegges separat beskatning, vil realisasjon utvilsomt foreligge når kontrakten utløper ved forfall. Det samme gjelder ved salg i annenhåndsmarkedet (men bare for den parten som har foretatt salget). For en futurekontrakt må inngåelsen av en lukkingshandel før forfall også anses som realisasjon av den kontrakt som lukkes.

Den daglige avregningen av verdiendringer som foretas ved at oppgjørssentralen justerer marginer, innebærer imidlertid ikke realisasjon. Økonomisk sett skjer det riktignok et oppgjør av gevinst og tap på slutten av hver handelsdag. Sktl. §§ 5-1, 2. ledd og 6-2 krever imidlertid at «formuesobjektet» som sådant skal være realisert for at skatteplikt og fradragrett skal oppstå. Selve futurekontrakten anses ikke realisert hver eneste dag, selv om avregningen finner sted. Verdiavregninger på futurekontrakter er derfor uten skattemessige konsekvenser.

Lagmannsretten oppfatter det sistenemnde slik at det i juridisk teori er lagt til grunn at det ved bruk av futurekontrakter ikkje er rom for synspunkt om delrealisasjon, sjølv om det skjer eit endeleg økonomisk oppgjør mellom partane for gjennomførte delar av avtaleperioden. Det rettslege grunnlaget for at futurekontrakter på dette punktet blir vurdert grunnleggjande annleis enn finansielle byteavtalar (swapavtalar), synest ikkje å vera drøfta nærare i den siterte boka til Zimmer (red.).

Slik lagmannsretten ser det, er det ein prinsipiell skilnad mellom futurekontrakter og finansielle byteavtalar, ved at det i førstnemnde type avtalar i alle fall i prinsippet eksisterer avtaleplikter knytt til sjølve det underliggjande objektet (t.d. ei råvare) - ikkje berre plikter av reint finansiell karakter. Inntrykket er likevel at dette skiljet i praksis ikkje er særleg tydeleg fordi futurekontrakter i stor grad blir omsett basert på at aktørane spekulerer i sjølve verdiutviklinga til kontrakten - uavhengig av eige behov for å få levert det underliggjande objektet. Det kan difor reisast spørsmål ved kor god grunn det er til å ha ulik praksis for kva som utgjer «realisasjon» ved futurekontrakter og ved finansielle byteavtalar. Lagmannsretten har under tvil likevel kome til at praksis for futurekontrakter ikkje føra til ei anna vurdering av TRS-avtalen. Dei andre momenta som tilseier at TRS-avtalen inneber delrealisasjon, har etter lagmannsrettens syn større vekt.

Lagmannsretten finn grunn til å nemna at den ikkje utan vidare kan slutta seg til skatteklagenemndas vedtak når det gjeld omtalen av TRS-avtalen samanlikna med futurekontrakter. I skatteklagenemndas vedtak er det på side 48 andre avsnitt trekt fram at daglege oppgjør ved futurekontrakter etter sin art ikkje er endelege mellom partane. Dette synspunktet er ikkje nærare grunngeve av skatteklagenemnda, og lagmannsretten stiller spørsmålsteikn ved om det er haldbart. Sjølv om det ved futurekontrakter er slik at oppgjør skjer via ein clearingssentral, oppfatter lagmannsretten at det i praksis er partane i avtalen - ikkje clearingssentralen - som må stilla midlar til rådvelde for gjennomføringa av oppgjera. Clearingssentralen er ein arena for gjennomføring av daglege oppgjør, men lagmannsretten kan ikkje sjå at det er godtgjort i saka at bruk av clearingssentral i seg sjølv endrar karakteren av oppgjeret samanlikna med situasjonen der oppgjør skjer direkte mellom partane. Lagmannsretten går ikkje nærare inn på dette, fordi lagmannsretten som nemnt meiner at praksis knytt til futurekontrakter uansett ikkje kan bli avgjerande for den skatterettslege behandlinga av TRS-avtalen.

Frå Telenors side er det argumentert med at dei månadlege oppgjera skjedde for å redusera motpartsrisikoen - det var tale om tryggleik som blei utveksla mellom partane, og at slik tryggleik alternativt kunne ha blitt oppnådd ved bruk av pant. Lagmannsretten meiner at subjektive vurderingar hos partane knytt til føremålet med betalingane ikkje er eigna som kriterium ved vurderinga opp mot vilkåret «realisasjon». Dersom partanes motivasjon skulle vera avgjerande, så ville det by på store retts tekniske problem. Det reelle økonomiske innhaldet må difor vera avgjerande. Med eit slikt utgangspunkt er det vesentlege at begge partar disponerte fritt over betalingar som blei mottatt. Den frie disponeringa innebar at betalingane hadde ein funksjon utover det å stilla tryggleik. Betalingane innebar at partane fekk nullstilt eiga eksponering i TRS-avtalen ved kvart månadsskifte. Dette er innhaldsmessig noko anna enn det å stilla trygd for framtidige ytingar i form av pant.

Lagmannsretten meiner at det heller ikkje kan spela noka rolle om det eventuelt var slik at Telenor i utgangspunktet såg for seg at avtalen skulle løpa heile den avtalte perioden på 12 månader, eller i det minste til det var avklart om russiske styresmakter ville godta at Telenor East Invest AS kjøpte seg opp endå meir i VimpelCom. Sjølv om Telenor ved dei strategiske vurderingane knytt til TRS-avtalen eventuelt la vekt på slike moment, endra det ikkje at gevinstar/tap blei avklart ved kvart månadlege oppgjær. Kvar månad innebar eit avslutta kapittel - uavhengig av kva som var Telenors motiv for å la avtalen løpa vidare. Dette må gjelda så lenge avtalen var av reint finansiell karakter. Det kunne etter lagmannsrettens meining ha stilt seg annleis dersom TRS-avtalen også hadde gjeve Telenor ein opning for å bli eigar av det underliggjande objektet - aksjane i VimpelCom. Med ei slik utforming ville det vera større rom for å hevda at avtaleobjektet ikkje var realisert før det var avklart på kva måte avtalen blei avslutta - om Telenor faktisk blei eigar av aksjane eller ikkje.

På bakgrunn av drøftinga ovanfor kan lagmannsretten slutta seg til den sentrale grunngevinga i Skatteklagenemndas vedtak, slik det går fram på side 46 av vedtaket:

Skatteklagenemnda slutter seg til skattekontorets vedtak, om at TRS-avtalen må anses å utgjøre et finansielt instrument, nærmere bestemt en swapavtale, med ADReNe som underliggende objekt, jf. vphl. § 2-2.

Hensikten med å bytte økonomisk posisjon oppfylles ved hvert månedlige oppgjør gjennom avtaleperioden, og ikke bare på tidspunktet for avslutning av avtalen. [ ... ] Skatteklagenemnda tolker avtalen slik at månedlige oppgjør bestemmes til forskjellen mellom siste og forrige verdifastsettelse, jf. 5.10 (b). Selv om selskapet fremstiller eventuelle betalinger motsatt vei for en senere periode, som «tilbakebetaling» innebærer ikke det at ikke verderlaget for forrige periode var endelig klarlagt og sikret. Selskapet har ikke vist til noe sted i avtalen hvor det skulle fremgå at det i et senere oppgjør eller i et sluttoppgjør skulle kompenseres for tidligere oppgjør mellom partene. Skatteklagenemnda tolker avtalen slik at senere oppgjør kun vil innebære en betaling til eller fra selskapet med utgangspunkt i utviklingen fra forrige fastsettelse. En etterfølgende fastsettelse av nettobetaling «motsatt vei» innebærer altså ikke en justering for forhold som er inntrådt før forrige fastsettelse, men kun en nettobetaling på grunn av etterfølgende utvikling. Etter skatteklagenemndas oppfatning innebærer dermed de månedlige oppgjørene endelige oppgjør for den økonomiske utviklingen på aksjene den aktuelle perioden.

At selskapet har vurdert de månedlige betalingene som en form for sikringsordning, er heller ikke til hinder for at betalingene også fungerer som delrealisasjon mellom de to partene ved oppgjør for hver månedlige termin.

Lagmannsretten går etter dette over til å drøfta den subsidiære argumentasjonen til Telenor.

Telenor hevdar at det uansett ikkje er meir enn nettogevinsten for TRS-avtalen for inntektsåret 2007 som er skattepliktig. Dette er basert på et synspunkt om at realisert tap i januar 2007 på kr 156.247.038 og i mars 2007 på kr 290.773.201 skal gå i frådrag ved utmålinga av skattegrunnlaget.

Skatteklagenemnda kom til at utforminga av den såkalla fritaksmetoden, jf. skattelova § 2-38, her førte til at realisert tap ikkje gav rett til frådrag for Telenor. Av vedtaket går det fram at fritaksmetoden inneber at aksjeselskap er fritakne for skatt på gevinst frå aksjar i selskap innanfor EØS, og i nokre tilfelle også frå aksjar i selskap utanfor EØS. Tap på aksjar som fell inn under fritaksmetoden, gjev på same måte ikkje frådragsrett. Reglane gjeld tilsvarande for finansielle instrument der slike aksjar er det underliggjande objektet.

Partane er samde om at TRS-avtalen, der det underliggjande objektet er aksjar i eit russisk selskap, ikkje gjev fritak for Telenors gevinst under TRS-avtalen. Dette skulle i utgangspunktet tilseia at tap gav Telenor frådragsrett, men Skatteklagenemnda la til grunn at fritaksmetoden på dette punktet var utforma med ein medviten asymmetri i tilhøvet mellom gevinst og frådragsrett. I vedtaket til Skatteklagenemnda heiter det på side 49:

Reglene om fritak for gevinst og frådragsrett for tap på aksjer utenfor EØS, er ikke fullt symmetriske. I henhold til lovens ordlyd er selskapets gevinster ikke fritatt for skatt, fordi selskapet ikke oppfyller kravene til eierandel, eiertid eller stemmer i VimpelCom, jf. § 2-38 tredje ledd bokstav b. Det foreligger dermed skatteplikt for selskapets gevinster.

Ved vurderingen av tilsvarende frådragsrett for tap, skal det også tas hensyn til om selskapet sammen med selskapets nærstående, oppfyller kravene til eierandel og stemmer i VimpelCom, jf. § 2-38 bokstav c. Selskapet har sammen med det heleide datterselskapet Telenor East Invest AS eid mer enn 10 % av aksjene i VimpelCom i aktuelle eierperiode, og tapene selskapet realiserer på bakgrunn av TRS-avtalen i både 2006 og 2007 omfattes dermed av fritaksmetoden.

I henhold til lovens ordlyd er dermed gevinstene skattepliktige, mens tap ikke er frådragsberettigede.

Telenors tap fell såleis inn under fritaksmetoden fordi det relatert til tap blir tatt omsyn til at Telenor har eit nærstående selskap, Telenor East Invest AS, med engasjement i VimpelCom. Dette engasjementet er derimot ikkje relevant knytt til skattlegging av gevinst, slik at Telenors gevinst fell utanom fritaksmetoden.

Av Skatteklagenemndas vedtak går det fram at lovgjevar medvite vedtok ein slik asymmetri i fritaksmetoden for å unngå risiko for at skattytarar omgjekk regelverket for å oppnå frådrag. Det heiter i Skatteklagenemndas vedtak på side 49:

Denne asymmetrien er bevisst valgt fra lovgivers side for å unngå omgåelser. Det er i forarbeidene (Ot.prp.nr.1 (20014-2005) punkt 6.5.4.5. s. 70) pekt på at det uten identifikasjonsregelen vil være mulig for et selskap å beholde fradragsrett for tap ved å fordele aksjeposter mellom flere selskaper slik at de ikke oppfyller kravene til eierandel etter fritaksmetoden.

Telenor har hevda at TRS-avtalen ikkje var motivert ut frå oppnå slik frådragsrett, slik at omsyna bak den vedtekne asymmetrien såleis ikkje slår til. Sjølv om det er slik at Telenors tilfelle ikkje fell saman med dei omsyn som ligg bak utforminga av regelen, meiner lagmannsretten at dette ikkje gjev grunnlag for å tolka skattelova § 2-38 tredje ledd bokstav b i strid med den klare ordlyden. Etter ordlyden skal engasjementet til nærstående selskap trekkjast inn. Det er i lovteksten ikkje gjort noko unntak frå dette. Det er etter ordlyden ikkje relevant om det har skjedd noka skattetilpassing eller forsøk på omgåing. I ein situasjon der ordlyden er klar, og det i forarbeida heller ikkje er opna opp for innskrenkande tolking ut frå føremålet med regelen, meiner lagmannsretten at Telenor ikkje kan få medhald i den nemnde argumentasjonen.

Telenor har også gjort gjeldande at ordlyden i skattelova § 2-38 tredje ledd, jf. uttrykket «tap på eierandel», i seg sjølv tilseier at det er nettogevinsten på eit finansielt instrument i løpet av inntektsåret som er det avgjerande. Lagmannsretten meiner at det klart ikkje er grunnlag for å oppfatta ordlyden på denne måten. Uttrykket «eierandel» blir brukt for å identifisera formueobjektet. Kva tid skatteplikt og frådragsrett oppstår, blir styrt av reglane for kva som er «realisasjon», jf. skattelova § 9-2. Det er ikkje noko til hinder for at det kan vera fleire delrealisasjonar det same inntektsåret, slik som i denne saka.

Lagmannsretten meiner at det heller ikkje ligg føre andre tolkingsmoment som tilseier at skattelova § 2-38 tredje ledd kan tolkast slik som Telenor tar til orde for. Telenor har vist til uttale frå Finansdepartementet 10. desember 2008 i sak 5755/2008. Denne gjeld skattelova § 2-38 sjette ledd, og uttalen kan difor ikkje bli tillagt særleg vekt for tolkinga av tredje ledd. Telenor har også vist til at resultatet i Skatteklagenemnda er lite rimeleg og inneber dobbelt skattlegging. Lagmannsretten meiner at det ikkje er tale om noka dobbelt skattlegging. Det er gevinstar frå ulike realisasjonar som Telenor blir skattlagd for i 2007. At tap ikkje gjev frådragsrett, inneber ikkje at det blir tale om dobbel skattlegging. Lagmannsretten er derimot samd i at det konkrete utfallet i denne saka synest mindre rimeleg, men meiner at dette i seg sjølv ikkje gjev grunnlag for å fråvika det resultatet som følgjer av lova. Lagmannsretten ser det slik at det er ei lovgjevaroppgåve å ta stilling til om det bør skje ei regleending som sikrar større grad av symmetri mellom reglar for skatt på gevinst og reglar om frådrag for tap for denne typen finansielle instrument.

Lagmannsretten har etter dette kome til at Skatteklagenemndas vedtak er gyldig og at anken frå Telenor skal forkastast.

### **Sakskostnader:**

Lagmannsretten legg til grunn sitt resultat ved vurderinga av sakskostnader for begge instansar, jf. tvistelova § 20-9 andre ledd.

Ut frå resultatet i lagmannsretten har staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter vunne saka fullt ut, og har etter tvistelova § 20-2 første ledd krav på å bli tilkjent sakskostnader både for tingretten og lagmannsretten. Lagmannsretten har kome til at det ligg føre tungtvegande grunnar som gjer det rimeleg å gjera unntak etter tvistelova § 20-2 tredje ledd. Lagmannsretten viser til at den har vore i tvil om resultatet, og til at saka har reist rettslege spørsmål som til dels er uavklart i rettspraksis. Sakskostnader blir etter dette ikkje tilkjent, korkje for tingretten eller lagmannsretten.

Dommen er samrøystes.

Dommen er ikkje avsagt innan lovas frist. Årsaka til dette er ferieavvikling blant rettens medlemmer i veke 40.

### *Domsslutning*

- 1. Anken over tingrettens dom, domsslutninga punkt 1, blir forkasta.*
- 2. Sakskostnader blir ikkje tilkjent, korkje for tingretten eller lagmannsretten.*

## **SKN 16-020 Fradrag for renteutgifter - gjennomskjæring**

**Lovstoff:** Skatteloven § 13-1 første, jf. tredje ledd.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 19. februar 2016, **sak nr.:** LB-2015-17431

**Dommere:** Lagdommer Kristel Heyerdahl, Lagdommer Agnar A. Nilsen jr., Ekstraordinær lagdommer Ruth Anker Høyer. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-76330 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-17431 (15-017431ASD-BORG/03).

**Parter:** Ikea Handel og Eiendom AS (advokat Bettina Banoun) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Jon Vinje).

**Sammendrag:** Saken gjaldt gyldigheten av ligningen for IKEA Handel og Eiendom AS for årene 2008 til 2012. Spørsmålet i saken var om selskapet hadde krav på fradrag for renteutgifter på til sammen 439 millioner kroner på et lån som ble tatt opp i forbindelse med restrukturering av konsernets eiendomsvirksomhet i Norge. Eiendommene ble utfisjonert uten vederlag fra IKEA Handel og Eiendom AS til egne aksjeselskaper, som ble lagt under et nystiftet holdingsselskap under et utenlandsk morselskap. IKEA Handel og Eiendom AS kjøpte deretter aksjene i holdingsselskapet mot et vederlag som tilsvarte eiendommenes virkelige verdi, og finansierte kjøpesummen med et lån på 2, 1 milliarder kroner i det utenlandske konsernbankselskapet. Lagmannsretten kom til at renteutgiftene kunne nektes fradragsført med hjemmel i skatteloven §

13-1. Etter rettens syn hadde måten restruktureringen ble gjennomført på ikke noen forretningsmessig begrunnelse, men var kun skattemessig motivert og skyldtes interessefellesskapet. Det var ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til om det også var grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring.

## **1 Hva saken gjelder**

Saken gjelder gyldigheten av skattekontorets vedtak av 6. november 2013 om endring av skatteligningen for IKEA Handel og Eiendom AS for inntektsårene 2008 til 2012.

Hovedspørsmålet i saken er om IKEA Handel og Eiendom AS har krav på fradrag i den årlige inntekten for renter på et konserninternt lån som ble tatt opp i forbindelse med omorganisering av IKEA-konsernets eiendomsvirksomhet i Norge. Skattekontoret nektet gjeldsrentefradrag og økte inntekten for de aktuelle årene med til sammen 439 210 000 kroner. Beløpet tilsvarte renteutgiftene. Skattekontoret la til grunn at både skatteloven § 13-1 og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ga grunnlag for å nekte gjeldsrentefradraget.

## **2 Sakens bakgrunn**

IKEA Handel og Eiendom AS er morselskapet i den norske delen av IKEA-konsernet. Selskapet er direkte eid av et nederlandsk selskap i IKEA-konsernet, Ingka Pro Holding BV (i det følgende også «morselskapet»), som igjen er eid av Ingka Holding BV.

Fram til 2007 eide IKEA Handel og Eiendom AS fem eiendommer og to eiendomskontrakter i Norge. Eiendommene og kontraktene omfattet IKEAs varehus med tomter. Bokført verdi var cirka 1 milliard kroner og virkelig verdi cirka 2,1 milliarder kroner. IKEA Handel og Eiendom AS hadde også ansvar for importvirksomheten, og hadde inntekter fra salg av importerte varer i tillegg til leieinntekter fra eiendommene. Selskapet eide - og eier - IKEA AS, som er ansvarlig for detaljhandelen, driften og utviklingen av varehusene, kjøp og salg av eiendommer og eventuell annen forretningsutvikling. IKEA Handel og Eiendom AS hadde ingen ansatte.

I 2006 begynte konsernet planleggingen av en omorganisering av eiendomsvirksomheten i Norge. Omorganiseringen ble gjennomført i 2007. Fremgangsmåten ved omorganiseringen kan i hovedtrekk beskrives slik:

Ingka Pro Holding BV stiftet i 2006 sju norske aksjeselskaper, som foreløpig var tomme. I august 2007 gjennomførte IKEA Handel og Eiendom AS en kapitalnedsettelse med utfisjonering av eiendommene og kontraktene til de sju aksjeselskapene. Ingka Pro Holding BV satt etter dette som eneeier av de sju eiendomsselskapene som inneholdt eiendomsmassen i Norge. Fisjonen skjedde med regnskapsmessig og skattemessig kontinuitet og utløste ingen gevinstbeskatning av IKEA Handel og Eiendom AS.

I 2006 stiftet Ingka Pro Holding BV også IKEA Eiendom Holding AS (i det følgende også holdingselskapet eller eiendomsholdingselskapet). I mai 2007 benyttet Ingka Pro Holding BV sine aksjer i de sju eiendomsselskapene som tingsinnskudd i holdingselskapet. Tingsinnskuddet var betinget av at fisjonen av IKEA Handel og Eiendom AS ble gjennomført. Tingsinnskuddet ble verdsatt til «virkelig verdi», 2 132 429 138 kroner. Av dette var 900 000 aksjekapital og 2

132 529 138 overkurs. Verdsettelsen var basert på oppdaterte takster og verdivurderinger. Transaksjonen utløste ingen beskatning verken i Norge eller Nederland.

Som siste ledd i prosessen kjøpte IKEA Handel og Eiendom AS aksjene i IKEA Eiendom Holding AS fra Ingka Pro Holding BV for 2 132 530 000 kroner (heretter 2,1 milliarder kroner), som skulle gjøres opp kontant. Kjøpet ble finansiert ved at IKEA Handel og Eiendom AS lånte hele kjøpesummen i IKEA-konsernets internbankselskap i Belgia, IKEA Service Centre NV. Aksjekjøpsavtalen ble inngått 22. november 2007, og lånet ble utbetalt og overført til Ingka Pro Holding BV 28. november 2007. Fire ansatte som arbeidet med eiendomsvirksomheten, ble overført fra IKEA AS til IKEA Eiendom Holding AS.

Omorganiseringen innebar at IKEA Handel og Eiendom AS gikk fra å være direkte til indirekte eier av den norske eiendomsmassen. Selskapets egenkapital ble redusert, og selskapet pådro seg utgifter til kjøpesummen på 2,1 milliarder kroner samt renteutgiftene på lånet til konsernbankselskapet. Gjennom årlige konsernbidrag fra IKEA AS utnyttet IKEA Handel og Eiendom AS retten til fradrag i inntekten for gjeldsrenter. Det er uomtvistet at de renteutgiftene som IKEA Handel og Eiendom AS krever fradrag for, utgjør:

År	Renter
2008	107 501 000
2009	127 113 000
2010	65 318 000
2011	76 934 000
2012	62 344 000
Sum	439 210 000

Hovedstolen på lånet ble delvis nedbetalt i 2011 og 2012. Saldo per 31. august 2011 var 1 632 530 kroner og per 31. august 2012 1 532 530 kroner.

Det er ingen uenighet mellom partene om at omorganiseringen av eiendomsvirksomheten i Norge skjedde etter en samlet plan. Modellen for gjennomføringen var basert på flere notater fra Deloitte Advokatfirma DA (Deloitte) og Advokatfirmaet PriceWaterhouseCoopers AS (PWC).

I det første notatet som er framlagt i saken, notat («memo») av 25. januar 2006 fra Deloitte, er det gitt følgende redegjørelse for hvorfor IKEA-konsernet ønsket å omorganisere eiendomsvirksomheten:

*We understand that a possible future structure with individual property companies can be favorable from a business perspective. We understand that this is because of the fact that IKEA is expanding rapidly in Norway and might purchase new land and build department stores at certain locations in Norway. In this relation IKEA also may sell currently held land and department stores. In order to simplify the future purchase and sale of land and department stores a new structure might be favorable compared to the current structure.*

I protokoll fra styremøte 13. oktober 2006 i IKEA Handel & Eiendom AS framgår det:

*Martin Bonekamp, assisted by Per F. Hetty, gave the Board a thorough presentation of current status in the intended restructuring with the purpose of creating a separate Property Group of Companies which would eventually employ the co-workers of the Property Department and have an undivided focus on Property Administration and Development; business wise separated from the wholesaler operations of the Company. The intended separation will also be beneficial risk management wise; protecting the properties and future property development from any adverse development in the wholesaler and retail areas and vice versa.*

IKEA Eiendom og Handel AS har i stevningen til tingretten oppgitt følgende hovedformål med omorganiseringen:

- Organisasjonsmessige hensyn: Eiendomsmassen var svært verdifull og et viktig virksomhetsområde. Ved å skille ut eiendomsvirksomheten i et eget holdingselskap ville man få en rendyrket satsning på og styring av eiendomsvirksomheten, mens IKEA AS kunne fokusere fullt ut på IKEAs kjernevirksomhet, nemlig detaljhandelen og driften av IKEA-varehusene.
- Man ønsket å skille risikoen ved eiendomsvirksomheten fra det verdifulle detaljhandelselskapet. Ved å legge eiendomsselskapene i såkalte single purpose -selskaper i stedet for i ett selskap bidro man til ytterligere risikospredning. En slik organisering er alminnelig for denne type virksomhet.
- En struktur hvor eiendommene var lagt i single purpose-selskaper, la til rette for framtidig salg av eiendommene uten gevinstbeskatning og dokumentavgift gjennom salg av aksjene i selskapene.
- Et skille mellom eiendomsvirksomheten og detaljhandelsvirksomheten var konsistent med IKEA-konsernets juridiske struktur i resten av Skandinavia.

Det er ikke bestridt av staten at de ovennevnte formålene var en del av motivasjonen for restrukturering. Det som er omtvistet mellom partene, er den relative betydningen av skattemessige og forretningsmessige motiver for transaksjonene, og særlig for valget av et lånefinansiert tilbakekjøp i siste ledd.

I Deloitte's notat av 25. januar 2006 er det skissert en mulig modell for omorganiseringen som i hovedtrekk svarer til den modellen som ble valgt, men med den forskjell at eiendomsselskapene etter tilbakekjøpet var lagt direkte under IKEA Handel og Eiendom AS uten et mellomliggende holdingselskap. Modellen ble videreutviklet og utdypet i flere senere betenkninger, som i stor grad bygger på og gjengir de tidligere betenkningene. Det er særlig selskapsrettslige og skatterettslige spørsmål som behandles.

I Deloitte's notat av 25. januar 2006 framgår følgende under overskriften «Norwegian tax issues by selling shares in property companies»:

*In Norway, IKEA Handel (og Eiendom) AS' purchase of shares in the property companies [fra Ingka Pro Holding BV] will not trigger any tax. (It might be possible to inject some more debt into Norway this way - we will consider this approach in light of the Norwegian thin capitalization rules.) In addition no Norwegian transfer tax (stamp duty) will be levied by selling the shares in the property companies.*



*When the above structure is in place the legal structure reflects the desire to have each land and department store in single purpose companies.*

*In the future, purchase of land and department stores can be done directly into a newly established subsidiary of IKEA Handel (og Eiendom) AS. Alternatively shares in the property companies - holding land - can be bought. Then the purchased company can build department ... stores. If IKEA purchase shares in a ... company holding both land and a department store the tax value of the department store have to be evaluated in light of future tax depreciations.*

*If land and department stores are to be sold, the shares in the property company can be sold in stead of the land and department store as such. This alternatively sale structure will normally not trigger gain tax as the Norwegian participation rules will apply on such a sale of shares (from IKEA Handel (og Eiendom) AS). In addition transfer tax (stamp duty) will not be triggered by selling shares in stead of land and department stores.*

*One issue which has to be considered is that the transaction might not be accepted by the Norwegian tax authorities. If the main object for reorganising the Norwegian IKEA group is to save taxes the Norwegian tax authorities might not accept that the sale of shares in the property companies is exempt from gain tax (when sold to third party). However, on the other hand, if the reorganisation is mainly motivated by business reasons the tax authorities have to accept the tax exemption on sale of shares. We understand that IKEA desire to establish single purpose property companies in order to simplify future expansion and sale of land and department stores. However the tax authorities will have to be convinced that the main reason is business reasons. Tax authorities will normally evaluate e.g. the reason for reorganising, the time from the reorganising to sale of share, and further.*

I senere notater ble et norsk eiendomsholdingselskap introdusert i modellen. PWC skisserte 27. juni 2006 en struktur hvor eiendomsselskapene ble lagt i et norsk holdingselskap som var eid direkte av Ingka Pro Holding BV. Modellen med et holdingselskap ble videreført i Deloitte's notater av 1. september, 27. september og 8. oktober 2006, men slik at man i notatet av 27. september 2006 foreslo at Ingka Pro Holding BV skulle selge aksjene i holdingselskapet til IKEA Handel og Eiendom AS.

Etter utfisjoneringsen av eiendomsmassen fra IKEA Handel og Eiendom AS kunne Ingka Pro Holding BV overføre aksjene i eiendomsselskapene til holdingselskapet ved salg eller tingsinnskudd. I Deloitte's notat av 27. september 2006 ble begge alternativer beskrevet. Om regnskapsføring ved salgsalternativet framgår det:

*For accounting purposes the sale of shares in the property companies will normally be carried out at fair market value. If the purchase of shares is financed by debt, the balance of the IKEA Holding AS will mainly have shares and debt in addition to equity in the balance sheet. Under this alternative the debt will be placed in IKEA Eiendom Holding AS. Such debt can be obtained from a third party finance institution or from IKEA Group.*

Om regnskapsføringen ved salget av aksjene i holdingselskapet til IKEA Handel og Eiendom AS heter det:

*Accounting purposes*

*For Norwegian accounting purposes such a sale of shares will normally be carried out at fair market value.*

*If step 6 [etablering av holdingstruktur] is carried out by sale of shares (placing a debt in IKEA Eiendom Holding AS) and financed by debt the price of the shares in IKEA Eiendom Holding AS will normally be low (as the debt has to be withdrawn from the fair market value of assets).*

*However, if step 6 is carried out using a contribution in kind a need of financing the purchase of shares in IKEA Eiendom Holding AS will be triggered. Under this alternative any debt connected to the reorganization will be placed in IKEA Handel og Eiendom AS. Such financing can be organized from a third party finance institution or alternatively internally in the IKEA group. Under this alternative (...) we will advice to wait some months before such a sale is carried out - ref earlier discussions related to any distribution issues for accounting purposes.*

Videre framgår det i notatet:

*... Tax issues*

*(...)*

*No Norwegian capital gain tax will be triggered by the sale of shares in IKEA Eiendom Holding AS to IKEA Handel og Eiendom AS nor any capital duties/stamp duties are triggered by the sale of shares.*

*(...)*

*... Exit*

*If for some reason the above structure will show to be less beneficial from a business perspective than assumed, a merger of the companies may be carried out, ending in the current legal structure. Such a merger can normally be carried out free of tax. One issue would however be any interest deduction on the debt pushed into Norway through the sale of shares from Ingka Pro Holding BV to IKEA NO.*

I Deloitte's siste notat av 8. oktober 2006 framgår det at IKEA-konsernet har valgt alternativet med tingsinnskudd fra Ingka Pro Holding BV til IKEA Eiendom Holding AS etterfulgt av salg av aksjene i holdingselskapet til IKEA Handel og Eiendom AS. Det som er sitert fra notatet av 27. november 2006 om bokføring, skatt og «exit», er gjentatt.

Etter korrespondanse mellom skattekontoret, IKEA Handel og Eiendom AS og Deloitte traff skattekontoret etter forhåndsvarsel vedtak 6. november 2013 om endring av ligningen av IKEA handel og Eiendom AS for inntektsårene 2008 til 2012. I vedtaket innrømmes det ikke fradrag for

gjeldsrenter på lånet i IKEA Service Centre NV, og inntekten oppjusteres tilsvarende det foretatte gjeldsfradraget. Skattekontoret mente at både skatteloven § 13-1 og den ulovfestede gjennomskjæringsnormen ga hjemmel for å avskjære rentefradraget. Lagmannsretten kommer tilbake til skattekontorets begrunnelse nedenfor under rettens vurdering av saken. Et tidligere varsel om mulig skattlegging av eiendomsuttakene ved fisjonen ble ikke fulgt opp.

### 3 Prosesshistorie

IKEA Handel og Eiendom AS tok ut søksmål mot staten ved Skatt øst ved stevning av 5. mai 2014.

Oslo tingrett avsa 19. november 2014 dom 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.*

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

IKEA Handel og Eiendom AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt over tre dager fra 19. til 21. januar 2016 i Borgarting lagmannsretts hus. For IKEA Handel og Eiendom AS møtte advokat Bettina Banoun. Hun var bistått av advokat Alexander Beck som rettslig medhjelper. For staten v/ Skatt øst møtte advokat Jon Vinje. Han var bistått av advokat Morten Søvik som rettslig medhjelper. Seniorjuristene Marianne Langeland og Stein Buxrud fra Skatt øst var til stede under ankeforhandlingen. Det ble ikke gitt parts- eller vitneforklaringer, men foretatt slik dokumentasjon som framgår av rettsboka.

### 4 Partenes påstander og påstandsgrunnlag.

#### 4.1 IKEA Handel & Eiendom AS har i hovedtrekk anført:

##### **Av betydning for begge grunnlag er det anført:**

Det privatrettslige forholdet er avgjørende for om forholdet skatterettslig skal behandles som lån eller egenkapital. Det foreligger et reelt lån mellom IKEA Handel og Eiendom AS og IKEA Service Center NV. IKEA Handel og Eiendom har da krav på fradrag for gjeldsrenter etter skatteloven § 6-40.

Lovgiver har vurdert mulige begrensninger i den generelle rentefradragsregelen for konserninterne lån tidligere, men forkastet dette. Slike begrensninger ble først innført i 2014 med den nye bestemmelsen i skatteloven § 6-41. Når lovgiver har vært klar over problemstillingen, viser høyesterettspraksis at det er lite rom for gjennomskjæring. Skattekontoret søker i realiteten å foregripe rentefradragsbegrensningsregelen, noe det ikke har hjemmel til.

Det er ikke i strid med de aktuelle skattereglenes formål å tilpasse seg skattereglene. Konsernets valg om å overføre selskapet ved salg i stedet for tingsinnskudd er ikke et valg skattemyndighetene kan tilsidesette.

Prinsipalt anføres det at IKEA Handel og Eiendom AS har rett til rentefradrag for alle årene saken gjelder. Hvert år må imidlertid vurderes for seg både med hensyn til vilkårene for å nekte fradrag etter skatteloven § 13-1 og etter den ulovfestede gjennomskjæringsnormen. Det dreier seg om kortsiktige lån som realiseres løpende ved forfall med opptak av nytt lån. Det norske IKEA-konsernet foretok en rekke nyinvesteringer i årene 2009 til 2012, og i realiteten fungerte lånet som et rammelån til anskaffelse av driftsmidler i den underliggende inntektsskapende virksomheten. Subsidiært anføres det derfor at IKEA Handel og Eiendom AS i hvert fall har krav på fradrag for gjeldsrentene i inntektsårene 2009, 2010, 2011 og 2012.

### **Til § 13-1 er det anført:**

Det er ikke grunnlag for å nekte gjeldsrentefradrag etter armlengdeprinsippet i skatteloven § 13-1. Vilkårene om inntektsreduksjon på grunn av interessefellesskap er ikke oppfylt.

Rentesatsen og belåningsgraden er markedsmessig. IKEA Handel og Eiendom AS kunne fått lån på tilsvarende betingelser i en uavhengig bank.

Det er lånevilkårene, som er relevant, særlig ratesatsen. Det har ingen betydning hvordan og hvorfor lånet ble tatt opp.

Det er opp til selskapets aksjonærer å bestemme om selskapet skal finansieres med lån eller egenkapital. Når selskapet har tilstrekkelig egenkapital - det er ikke tynt kapitalisert - kan ikke skattemyndighetene sensurere selskapets valg av finansieringsform.

Armlengdeprinsippet i skatteloven § 13-1 forutsetter sammenligning mellom den foretatte transaksjonen og en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige. Et konsernlån skal sammenlignes med et lån mellom uavhengige parter.

Skatteloven § 13-1 kan ikke anvendes på egenkapitaltransaksjoner som fisjon mv. Dette er transaksjoner som per definisjon ikke kan finne sted mellom uavhengige parter. Det gir ingen mening å sammenligne med «tilsvarende» transaksjonsrekker mellom uavhengige. Tilsidesettelse av låneforholdet må behandles etter den ulovfestede gjennomskjærings-regelen.

Vedtaket må uansett oppheves fordi det bygger på feil faktum. Skattekontoret har feilaktig lagt til grunn at IKEA Handel og Eiendom AS kjøpte aksjene fra Ingka Pro Holding BV med selgerkreditt. Det er det belgiske konsernselskapet IKEA Service Centre NV som faktisk har lånt ut kapitalen. Etter skatteavtalen mellom Norge og Belgia er beskatningsretten lagt til Belgia.

Faktumfeilen påvirker vurderingen av om vilkårene i § 13-1 er oppfylt. Skattekontoret har gjort flere feil som må lede til opphevelse. IKEA Handel og Eiendom AS ble tilført verdier fra den faktiske långiveren. Skattekontorets standpunkt om at Ingka Pro Holding BV skulle skutt inn aksjene i holdingselskapet som tingsinnskudd i stedet for lån gir ikke mening når selskapet ikke er långiver, og kan ikke føre til at renteutgiftene på et lån til et annet konsernselskap avskjæres.

Lagmannsretten kan uansett ikke prøve et annet faktum og en annen privatrettslig transaksjon enn den som lå til grunn for vedtaket.

Det foreligger i alle fall ikke inntektsreduksjon forårsaket av interessefellesskap. Metoden for å fastsette inntektsreduksjon innebærer at det må foretas en sammenligning mellom den kontrollerte transaksjonen og en tilsvarende ukontrollert transaksjon. I dette tilfellet vil det si en sammenligning mot banklån. En slik sammenligning, som ville vist at rentebetaling og tilbakebetaling av lån i seg selv ikke utgjør noen inntektsreduksjon, har skattekontoret ikke foretatt.

Uansett er den skjønnsmessige fastsettelsen av inntekten etter § 13-1 tredje ledd ikke forsvarlig. Det er ikke foretatt noen sammenligning med tilsvarende transaksjon mellom uavhengige, og hvert år er ikke vurdert for seg. Det er ikke grunnlag for å se bort fra alle låneavtaler og alle rentebetalinger.

IKEA-konsernet kunne uansett oppnådd det samme skattemessige resultatet ved å følge alternative omorganiseringsmodeller, blant annet den som staten anfører at man skulle fulgt, se nedenfor under anførselene vedrørende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Også dette viser at det ikke foreligger inntektsreduksjon som følge av interessefellesskap.

### **Til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er det anført:**

Det er ikke grunnlag for å se bort fra lånene for skattemessige formål etter reglene om ulovfestet gjennomskjæring. Terskelen for gjennomskjæring slik Høyesterett har fastslått den i senere år, er svært høy.

Grunnvilkåret om hovedsakelig skattemotiv er ikke oppfylt. Grunnvilkåret forutsetter at transaksjonene vurderes samlet. En samlet vurdering av omorganiseringen viser at det lå reelle og saklige forretningsmessige behov til grunn for den strukturen som ble valgt. Dette ble også lagt til grunn i ligningsvedtaket. Gjeldsfinansiering var bare et tilleggsmotiv.

Heller ikke tilleggsvilkåret er oppfylt. Det vil ikke ut fra en totalvurdering stride mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

Det foreligger ikke motstrid mot reglene om fradrag for gjeldsrenter.

Ved totalvurderingen må det tas i betraktning at investeringene i nye varehus og ombygginger alternativt kunne blitt benyttet til nedbetaling eller blitt separat lånefinansiert med skattemessig fradrag. Det må også tas i betraktning at IKEA-konsernet vurderte en annen struktur som ville gitt tilsvarende skattemessig resultat, ved at IKEA Eiendom Holding AS kjøpte eiendomsselskapene og tok opp lånet og fikk rentefradrag. Statens foretrukne handlingsalternativ med tingsinnskudd i siste ledd ville gitt tilsvarende skattemessige resultat. Et kapitalinnskudd på 2,1 milliarder kroner i IKEA Handel og Eiendom AS kunne nedsettes og ved det etablert en rentebærende fordring. Statens anførsler om at tingsinnskudd regnskapsmessig skulle vært ført til kontinuitet, bestrides.

Disposisjonene er utfra en totalvurdering heller ikke i strid med fisjonsreglene Skattekontorets vedtak strider mot flere høyesterettsavgjørelser, jf. Rt-1995-638 (Skau og Gundersen), Rt-2006-

1236 [skal vel være Rt-2006-1232, Lovdatas anm.] (Telenor Eiendom Holding) og Rt-2014-22 [skal vel være Rt-2014-227, Lovdatas anm.] (ConocoPhillips 2).

Det er 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 tingretten og lagmannsretten.

#### **4.2 Staten v/Skatt øst har i hovedtrekk anført:**

Tingretten har korrekt lagt til grunn at vilkårene for å fastsette inntekten ved skjønn etter skatteloven § 13-1 er oppfylt. Det foreligger interessefellesskap, inntektsreduksjon og årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen.

I skattekontorets vedtak er det feilaktig lagt til grunn at långiver var Ingka Pro Holding BV, mens riktig långiver var IKEA Service Centre NV. Denne feilen har ikke virket inn på vedtakets innhold. Domstolen har full prøvelsesrett med hensyn til om vilkårene for å anvende § 13-1 var oppfylt, og dersom retten kommer til at vilkårene var oppfylt basert på at IKEA Service Centre NV var långiver, viser det at feilen ikke har hatt noen betydning for vedtakets innhold. I forhold til skjønnet etter § 13-1 tredje ledd har retten begrenset prøvelse, men feilen med hensyn til hvem som var långiver kan ikke ha påvirket skjønnsutøvelsen.

Vilkåret om inntektsreduksjon gjelder spørsmålet om inntekten er lavere enn hva et uavhengig selskap ville hatt. Måten inntektsreduksjonen har skjedd på, er uten betydning. Skatteloven § 13-1 gjelder mer enn feil prising og tynn kapitalisering.

Når det, som her, foreligger flere transaksjoner som er gjennomført som ledd i en samlet og planlagt prosess, må hele transaksjonsrekken ses i sammenheng ved vurderingen etter § 13-1.

Skatteloven § 13-1 gjelder også selv om tilsvarende transaksjoner ikke kan forekomme mellom uavhengige parter. I slike tilfeller må man sammenligne med en tenkt tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter dersom det kunne forekomme. I vår sak vil det si en tenkt omorganisering som ender opp i samme eierstruktur, uten at morselskapet og internbanken var involvert.

Vilkåret om inntektsreduksjon er oppfylt i vår sak ved at IKEA Handel og Eiendom AS fikk økte rentekostnader på 439 210 000 kroner og dermed redusert inntekt med samme beløp for inntektsårene 2009 til 2012. Selskapets formuesstilling ble kraftig forverret ved endringen fra direkte til indirekte eierskap som følge av den betydelige økningen i selskapets gjeld og rentekostnader. Et uavhengig selskap ville ikke gjennomført omorganiseringen på en slik måte dersom det ville ført til en slik forverring av formuesstillingen.

Alternativt kan man se det slik at IKEA Handel og Eiendom AS betalte over 2,5 milliarder kroner for å endre eierskapet for sju eiendommer fra direkte til indirekte eierskap. Et uavhengig selskap ville ikke betalt dette for en slik omorganisering.

Det er flere måter endringen fra direkte til indirekte eierskap kunne vært gjort på, uten at IKEA Handel og Eiendom forverret sin formuesstilling, og uten at selskapet måtte betale for det utover kostnader til nødvendig dokumentarbeid. Dette understreker at et uavhengig selskap aldri ville valgt den framgangsmåten som IKEA-konsernet valgte her.

Vilkåret om årsakssammenheng er også oppfylt. Måten restruktureringen ble gjennomført på, kan ikke skyldes annet enn interessefellesskapet. Fradragsretten var begrunnelsen for måten omorganiseringen ble gjort på.

Det har ingen betydning i saken at Belgia har beskatningsretten for rentene etter skatteavtalen mellom Norge og Belgia.

Lånet kan ikke anses som et rammelån som er benyttet for å finansiere investeringer. Det er tatt opp for å betale vederlaget på 2,1 milliarder kroner. Det var ingen nedbetalinger før i 2011 og 2012, og disse er hensyntatt i vedtaket.

Saken handler ikke om selskapets valg av finansieringsform, lånevilkår eller belåningsgrad. Omorganiseringen ble gjort slik at den innebar at IKEA Handel og Eiendom AS kjøpte tilbake eiendeler som selskapet allerede eide, for 2,5 milliarder kroner i vederlag og renteutgifter.

Lovgivers vurdering av lovendringer, særskilte rentebegrensningsregler og skatteloven § 16-41 har ingen betydning for om § 13-1 kan anvendes i denne saken.

Det er ikke grunnlag for innvendingene mot skjønnet. Hvert år er vurdert for seg. Rentefradrag er ikke nektet fordi egenkapitalprosenten er for lav. Lånet kan ikke anses for innfridd og tatt opp på nytt årlig, og nedbetalingene i 2011 og 2012 er hensyntatt. Det har ingen betydning om lånet kunne vært nedbetalt mer. Skattekontoret har ikke ignorert alle låneavtaler og nektet fradrag for alle renter. Det er nektet fradrag for rentene på lånet på 2,1 milliarder kroner som ble tatt opp for å finansiere aksjekjøpet.

Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen gir på selvstendig grunnlag hjemmel for å avskjære rentefradraget.

Alle ledd i omstruktureringen inngår i en samlet og planlagt transaksjonsrekke som hovedsakelig var skattemessig motivert, og hvor gjennomføringsmåten utelukkende var skattemessig begrunnet. Det bestrides ikke at omorganiseringen også var forretningsmessig motivert, men disse grunnene var svake. Det må legges vekt på den økonomiske realitet. Selskapet ble tappet for 2,1 milliarder kroner med et tilsvarende gjeldsopptak og rentekostnader på 437 millioner kroner. Skattemotivet framstår som det helt dominerende.

Kombinasjonen av utfisjoning av eiendommene uten vederlag og lånefinansiert tilbakekjøp for å etablere gjeld og et betydelig rentefradrag i IKEA Handel og Eiendom AS, strider utfra en totalvurdering mot skattereglenes formål. Disposisjonene overskrider grensen for legitim skatteplanlegging og gir grunnlag for gjennomskjæring ved at den økonomiske realitet slår gjennom.

Gjennomskjæring innebærer ikke at skattemyndighetene foregriper skatteloven § 6-41

Staten bestrider at IKEA Handel og Eiendom kunne oppnådd det samme økonomiske resultatet ved å strukturere transaksjonen som tingsinnskudd i siste ledd og deretter foreta en senere kapitalnedsettelse med utdeling til aksjonærene. Alle leddene i transaksjonsrekken skulle vært ført med regnskapsmessig kontinuitet. Da ville man ikke fått noen oppskrivning av verdiene som ga grunnlag for en slik utdeling fra selskapet.

Det er nedlagt slik påstand:

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

## **5 Lagmannsrettens vurdering**

Lagmannsretten er kommet til samme resultat som tingretten.

### **5.1 Skatteloven § 13-1**

#### **Problemstilling og rettslig utgangspunkt**

Det er ikke omtvistet at det er etablert et reelt låneforhold mellom IKEA Handel og Eiendom AS og IKEA Service Centre NV, og at renter på lånet i utgangspunktet ville være fradragsberettiget etter skatteloven § 6-40. Det er ikke grunnlag for en omklassifisering av gjeld til egenkapital basert på en fortolkning av partenes avtale.

IKEA Handel og Eiendom AS har anført at det er et prinsipp i skatteretten at beskatningen skal baseres på de privatrettslige transaksjoner som faktisk har funnet sted. Det er vist Rt-2010-790 (Telecomputing) avsnitt 57 med videre henvisning til Rt-2009-813 (Gard). Slik lagmannsretten ser det, er disse anførselene lite relevante for hva saken gjelder. Høyesteretts uttalelser i Telecomputing-dommen avsnitt 57 inngår i en drøftelse av hva som kan utledes av rettsforholdet mellom partene, og som derfor i utgangspunkt skal legges til grunn for ligningen. Dette er ingen aktuell problemstilling i saken her.

Spørsmålet i vår sak er om skatteloven § 13-1 gir grunnlag for å se bort fra gjelden og gjeldsrentene ved ligningen, det vil si at man ser bort fra det som følger av det privatrettslige forholdet mellom partene.

Skatteloven § 13-1 første og tredje ledd lyder slik:

*Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefelleskap med annen person, selskap eller innretning.*

[...]

*Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefelleskap ikke hadde foreligget.*



Bestemmelsens første ledd oppstiller vilkårene for å fastsette ligningen ved skjønn, mens tredje ledd fastsetter hvordan skjønn skal utøves. Skjønn etter første ledd er et rettsanvendelsesskjønn, som domstolen kan prøve fullt ut, jf. Rt-2010-790 (Telecomputing) avsnitt 57, mens det gjelder et fritt forvaltningskjønn ved fastsettelsen etter tredje ledd, hvor domstolens prøving er begrenset, jf. Rt-2012-1025 (Nordland).

Det er et første vilkår for å fastsette et inntektstillegg at skattyter har direkte eller indirekte interessefellesskap med andre selskap. Dette vilkåret er utvilsomt oppfylt. Det er interessefellesskap mellom IKEA Handel og Eiendom AS og alle de involverte selskapene i transaksjonsrekken, herunder morselskapet Ingka Pro Holding BV og dets datterselskap IKEA Service Centre NV.

Dernest må det foreligge en reduksjon i skattyters inntekt eller formue, og denne reduksjonen må skyldes interessefellesskapet. Det er nær sammenheng mellom vilkåret om inntektsreduksjon, som er det aktuelle i saken her, og vilkåret om årsakssammenheng. Slik denne saken ligger an, finner lagmannsretten det mest hensiktsmessig å drøfte disse to vilkårene under ett. Problemstillingen blir da om IKEA Handel og Eiendom AS' inntekter er redusert for inntektsårene 2008 til 2012 som følge av interessefellesskapet med Ingka Pro Holding BV og IKEA Service Centre NV.

Hvert inntektsår må vurderes for seg. Det er imidlertid flere spørsmål som er felles for alle inntektsårene. Lagmannsretten drøfter disse først, og kommer tilbake til IKEAs subsidiære anførsler om at rentefradrag i alle fall må godtas for de fire siste inntektsårene.

Skatteloven § 13-1 bygger på det prinsipp at transaksjoner mellom konsernselskaper må være basert på forretningsmessige vilkår og prinsipper for at transaksjonene skal legges til grunn for beskatningen, jf. Rt-2007-1025 (Statoil Angola) avsnitt 36. Ved anvendelsen av det armlengdeprinsipp som bestemmelsen bygger på, tar lagmannsretten utgangspunkt i Høyesteretts uttalelser i avsnitt 37 og 38:

*(37) I skatteloven av 1911 fantes en tilsvarende regel i § 54 første ledd. Skatteloven av 1999 § 13-1 bygger på og viderefører bestemmelsen i skatteloven av 1911 § 54 første ledd, se Ot.prp.nr.86 (1997-1998)Ny skattelov, side 75. Ved tolkingen av denne bestemmelse uttalte Høyesterett i Rt-1940-598 at det «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 avkastning, 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». Denne forståelse av bestemmelsen er fulgt opp i senere praksis, se for eksempel Rt-2003-536 avsnitt 48 Rt-2006-1573 avsnitt 39.*

*(38) Som hjelpemiddel for å vurdere om en konsernintern transaksjon er basert på forretningsmessige vilkår og prinsipper, er det blitt utviklet et armlengdeprinsipp. Dette går utpå at disposisjoner som er foretatt mellom parter i et interessefellesskap, blir sammenlignet med disposisjoner som under sammenlignbare omstendigheter ville ha vært foretatt mellom uavhengige parter.*

Utover disse generelle utgangspunktene er partene uenige om rettsanvendelsen på flere punkter.

### Lovanvendelsesspørsmål

#### Hvilken transaksjon skal vurderes etter § 13-1?

Et første spørsmål er hvilken transaksjon som skal vurderes etter vilkårene om inntektsreduksjon og årsakssammenheng i § 13-1. Slik lagmannsretten forstår flere av IKEA Handel og Eiendoms AS' anførsler er de basert på den forutsetning at det er bare er låneopptaket som er den relevante transaksjonen. Staten på sin side anfører at alle transaksjonene i omorganiseringsprosessen må vurderes i sammenheng.

Når det gjelder den generelle lovforståelsen, viser lagmannsretten til Rt-2007-1025 (Statoil Angola) avsnitt 46. Høyesterett la her til grunn at flere disposisjoner skulle vurderes under ett når de inngår i et sammenhengende hele:

*Begge parter har for Høyesterett anført at spørsmålet om det er grunnlag for inntektstillegg etter skatteloven § 13-1, må vurderes isolert for hver enkelt transaksjon. Dette kan imidlertid etter min oppfatning ikke gjelde dersom flere disposisjoner inngår i et sammenhengende hele. I vår sak mener jeg at det er en så nær sammenheng mellom de lån som har vært ytet fra SCC og Statoil ASA, at de må vurderes under ett.*

Også i forarbeidene til § 54 i den tidligere skatteloven av 1911 er det lagt til grunn at spørsmålet vil bero på en vurdering av «en transaksjon - eller en samhandel totalt over tid», se de spesielle merknadene til § 54 i Ot.prp.nr.26 (1980-1981). Det samme standpunktet framgår hos Brudvik m.fl. i Skattelovkommentaren 2003/2004 på side 1063:

*Ved sammensatte transaksjoner, for eksempel kombinasjoner av varesalg, utlån av penger, utleie av lokaler, utlisensiering av immaterielle eiendeler, må det foretas en vurdering av hele den sammensatte transaksjonen (...). Selv om det ved det enkelte element i transaksjonen ikke kan sies å foreligge en inntektsreduksjon, kan det være at det foreligger en inntektsreduksjon på alle elementene sett samlet.*

Det tilføyes - uten at det er avgjørende for lagmannsrettens standpunkt - at det ved den ulovfestede gjennomskjæringsnormen er sikker rett at gjennomskjæringsvurderingen må avgjøres ved en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet, jf. Rt-2012-1888 (Dyvi) med videre henvisninger til Rt-2006-1232 (Telenor) og Rt-2008-1537 (ConocoPhillips). Det er vanskelig å se at det er grunn til en annen løsning ved anvendelsen av skatteloven § 13-1.

På bakgrunn av dette finner lagmannsretten at i tilfeller hvor det er nær sammenheng mellom flere disposisjoner - de «inngår i et sammenhengende hele» - skal alle disposisjonene vurderes samlet ved bedømmelsen av om det foreligger en inntektsreduksjon som skyldes interessefellesskapet.

Saken her gjelder flere transaksjoner mellom selskaper i samme konsern, og transaksjonene utgjør ledd i en samlet og planlagt omorganiseringsprosess. Eiendommene ble utfisjonert uten vederlag fra IKEA Handel og Eiendom AS til egne aksjeselskaper, som ble lagt under et nystiftet holdingsselskap under det belgiske\* morselskapet. IKEA Handel og Eiendom AS kjøpte deretter

aksjene i holdingsselskapet mot et vederlag som tilsvarte eiendommenes virkelige verdi, og finansierte kjøpesummen med et lån på 2, 1 milliarder kroner i det utenlandske konsernbankselskapet. Gjennom omorganiseringen ble eierskapet endret fra direkte til indirekte, men planen var hele tiden at de norske eiendommene skulle eies av IKEA Handel og Eiendom AS. Lagmannsretten finner at det er en så nær sammenheng mellom alle elementene i omorganiseringen - utfisjneringen av eiendommene, aksjekjøpet og låneopptaket - at disse transaksjonene må vurderes under ett.

\* nederlandske

Rettet 22. februar 2016 i medhold av tvisteloven § 19-8 første, jf. andre ledd.

Kristel Heyerdahl, lagdommer

### **Kan § 13-6 avskjære rentefradrag når rentesats og belåningsgrad er markedsmessig?**

Et neste lovanvendelsesspørsmål er knyttet til IKEA Handel og Eiendom AS' anførsel om at § 13-1 ikke kan komme til anvendelse ved konserninterne låneopptak hvor rentesats og andre lånevilkår er markedsmessige, og hvor det heller ikke foreligger høyere belåningsgrad enn selskapet kunne oppnådd hos en uavhengig kredittgiver, såkalt tynn kapitalisering.

Den underliggende argumentasjonen, slik lagmannsretten forstår denne anførselen, er at låneopptaket utenfor disse tilfellene er gitt på forretningsmessige vilkår, og at det derfor ikke foreligger noen inntektsreduksjon som skyldes interessefellesskapet.

Ordlyden i § 13-1 oppstiller ingen begrensninger for hvilke typer inntektsreduksjon som er relevant, eller for hvilke måter inntektsreduksjonen må ha skjedd på utover at den må skyldes interessefellesskapet.

I forarbeidene til § 54 i skatteloven av 1911 er det framholdt i de spesielle merknadene til bestemmelsen at «måten [inntekts- eller formuesreduksjonen] er skjedd på er i prinsippet uten betydning. Det kan gjøres ved uriktig prisfastsetting på varer, tjeneste eller andre ytelser, unaturlig høy lånefinansiering m.v.»

Den vurderingsnormen Høyesterett ga anvisning på i Rt-1940-598 (Fornebo), er generelt utformet, jf. ovenfor. Den avgjørende testen er om interessefellesskapet «har resultert i en ordning [...] som ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene».

Under henvisning til denne uttalelsen i Fornebo-dommen uttalte Høyesterett i Rt-2006-1573 (Dillerud) at «spørsmålet om å nytte skattelova § 13-1 kan oppstå i situasjonar av svært ulik karakter og der dei berande omsyna står i forskjellig stilling».

Også i juridisk litteratur er det lagt til grunn at måten inntektsreduksjonen har skjedd på, er uten betydning for anvendelsen av § 13-1. I Naas m.fl., Norsk internasjonal skatterett på side 969 uttales det at «[d]et er uten betydning i hvilken form eller med hvilken årsak formuen er redusert». Det samme standpunktet er inntatt hos Brudvik m.fl., Skattelovkommentaren 2003/2004 på side 1044.

IKEA Handel og Eiendom AS har vist til redegjørelser for innholdet i § 13-1 i forarbeider og juridisk litteratur, hvor det er prising og tynn kapitalisering som er nevnt som tilfeller som rammes av bestemmelsen. Blant annet er det vist til Finansdepartementets høringsnotat av 11. april 2013 «Begrensning av fradrag for renter i interessefellesskap», punkt 3.4, forarbeidene til ny skattelov, Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 4.3.4 og Naas m.fl., Norsk Internasjonal skatterett, punkt 23.3. Som et illustrerende eksempel siterer lagmannsretten fra forarbeidene til ny skattelov pkt. 4.3.4:

*I medhold av skatteloven § 13-1 kan ligningsmyndighetene omklassifisere intern gjeld til egenkapital for skatteformål dersom gjelden overstiger det som kunne vært oppnådd i markedet. Tilsvarende kan rentesatsen på avtalt internlån fastsettes til markedsrente når vilkårene etter bestemmelsen er oppfylt.*

IKEA Handel og Eiendom AS har også under henvisning til dommer hvor problemstillingen var om skattyter var underkapitalisert, anført at den relevante problemstillingen der var selskapets lånekapasitet, og ikke om egenkapital var et alternativ.

Lagmannsretten er ikke enig i at de nevnte rettskildene gir grunnlag for det tolkningsresultatet som IKEA Handel og Eiendom AS argumenterer for.

Hovedanvendelsesområdet for § 13-1 er prising av varer og tjenester mellom konsernselskaper. Tynn kapitalisering er et eksempel på at bestemmelsen ikke bare gjelder prising. Det at disse typetilfellene trekkes fram i redegjørelser for bestemmelsen i forarbeider og juridisk litteratur, innebærer imidlertid ikke at bestemmelsen er begrenset til dette. Lagmannsretten kan heller ikke se at dommer hvor problemstillingen nettopp var om selskapet var tynt kapitalisert, kan være bestemmende for anvendelsesområdet for § 13-1 utenfor disse tilfellene. Av samme grunn finner lagmannsretten at retningslinjer for forsvarlig egenkapitalandel, ofte omtalt som «safe harbour» - regler, ikke kan få noen betydning i saken her.

Rt-1940-598 (Fornebo) og de andre rettskildene lagmannsretten har redegjort for innledningsvis under dette spørsmålet, viser at det er vilkårene i § 13-1 som er avgjørende for om bestemmelsen kommer til anvendelse. Vurderingstemaet etter disse vilkårene er ikke begrenset til bestemte typer inntektsreduksjon eller måter denne kan skje på. Dette er også kommet til uttrykk i Rt-2010-790 (Telecomputing) avsnitt 57:

*Skatteloven § 13-1 kommer først og fremst til anvendelse ved verdsettelse av ytelser mellom skattyteren og en fysisk eller juridisk person som skattyteren har et interessefellesskap med [...] Bestemmelsen er imidlertid ikke begrenset til dette. På de vilkår som er angitt i bestemmelsen, vil den også kunne benyttes til å foreta en omklassifikasjon.*

Lagmannsretten er for øvrig enig med staten i at Rt-2003-536 (Storhaugen Invest) er et eksempel på at Høyesterett anvender skatteloven § 13-1 på en ny problemstilling utenfor «typetilfellene». Saksforholdet er imidlertid ganske annerledes enn i vår sak, og lagmannsretten går ikke nærmere inn på avgjørelsen.

IKEA Handel og Eiendom AS har anført at dersom det ikke foreligger tynn kapitalisering, kan ikke skattemyndighetene sensurere skattyters valg av finansiering og omklassifisere gjeld til

egenkapital. Skatteplanlegging er i utgangspunktet akseptabelt. Til støtte for anførselen er det vist til Naas, m.fl. Norsk internasjonal skatterett punkt 25.1 og særlig til LB-2008-63472 (Lyse Energi). Lagmannsretten vil derfor gå noe nærmere inn på denne dommen.

I Lyse Energi-dommen var saksforholdet at flere kommuner etablerte et aksjeselskap og dernest en konsernstruktur med aksjeselskapet som deltaker. I henhold til aksjonæravtalen for aksjeselskapet innbetalte kommunene aksjekapital med til sammen 3,4 milliarder kroner. I aksjonæravtalen ble det avtalt at kommunene skulle yte selskapet et ansvarlig lån i forhold til sine eierandeler med til sammen 3 milliarder kroner. Dette lånet ble etablert ved at selskapets overskuddsfond ble nedskrevet tilsvarende lånebeløpet.

Saksforholdet er ulikt vår sak på flere punkter, uten at det er nødvendig å redegjøre detaljert for dette. Det var spørsmål om rentesatsen var armlengdes, noe lagmannsretten kom til at den var. Det som er av betydning for vår sak, er at det også var spørsmål om Lyse Energi ville tatt opp et langsiktig ansvarlig lån uavhengig av sine eiere. I den forbindelse ga lagmannsretten sin tilslutning til Overligningsnemnda, som hadde uttalt at skatte-myndighetene ikke kunne overprøve selskapets valg av finansieringsform:

*Nemnda antar at det forhold at lånet er kommet til ved nedsettelse av aksjekapital og innbetaling av samme beløp som lån, ikke kan tas i betraktning ved armlengdevurderingen, selv om det skulle være skattemessig motivert. Innenfor de skranker som prinsippene om tynn kapitalisering setter, står aksjonæren fritt til å finansiere selskaper ved lån eller egenkapital. Det har ikke reist vært spørsmål om det skulle foreligge tynn kapitalisering i saken.*

Lyse Energi-dommen gjaldt nettopp spørsmålet om hvordan eierne skulle finansiere et nystiftet selskap og fordelingen av egenkapital og gjeld. Lagmannsrettens drøftelse, som også inneholder uttalelser om bruken av egenkapital og lån som virkemidler i eiers styring av selskapene, er knyttet til denne situasjonen. Avgjørelsen gir derfor liten veiledning for vår sak, hvor spørsmålet etter § 13-1 ikke gjelder finansieringen av selskapet, men en restrukturering fra direkte til indirekte eierskap, hvor siktemålet hele tiden var at selskapet skulle kjøpe tilbake til oppskrevet verdi eiendeler som selskapet allerede eide før omorganiseringen ble satt i gang. Etter denne lagmannsretts syn gir ikke lagmannsrettens uttalelser i Lyse Energi-dommen grunnlag for en generell regel om at gjeldsrentefradrag bare kan nektes etter § 13-1 dersom lånevilkårene og belåningsgraden ikke er markedsmessig.

### **Kan § 13-1 anvendes på transaksjoner som ikke forekommer mellom uavhengige parter?**

IKEA Handel og Eiendom AS har videre anført at § 13-1 ikke kan anvendes på egenkapitaltransaksjoner som fisjon og tingsinnskudd i konserninterne omorganiseringer. Armlengdeprinsippet i § 13-1 forutsetter en sammenligning mellom den kontrollerte transaksjonen og en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter. En slik sammenligning er umulig ved egenkapitaltransaksjoner som ikke kan finne sted mellom uavhengige parter. Staten bestrider at det er grunnlag for å begrense anvendelsen av § 13-1 slik.

Høyesterett har i Rt-2007-1035 [antakelig Rt-2007-1025] (Statoil Angola) og Rt-2010-790 (Telecomputing) lagt til grunn at § 13-1 kommer til anvendelse også er hvor den kontrollerte transaksjonen ikke forekommer mellom uavhengige parter. I Telecomputing-dommen avsnitt 57 er det uttalt:

*[...] I tilfeller hvor det er tale om omklassifisering, og den transaksjon det er tale om å omklassifisere til, ikke forekommer mellom uavhengige avtaleparter, vil imidlertid armlengdeprinsippet gi begrenset veiledning. I slike tilfeller må transaksjonens forretningsmessighet avgjøres ut fra transaksjonens innhold og hva de aktuelle partenes interesser tilsier, jf. Rt-2007-1025 avsnitt 43*

OECDs rapport «Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter» er av betydning for fortolkningen av § 13-1, jf. Ot.prp.nr.62 (2006-2007) side 21 og 22 og Rt-2001-1265. Her er det gitt nærmere retningslinjer for anvendelsen av armlengdeprinsippet i OECDs mønsteravtale og internasjonale skatteavtaler. Retningslinjene kom i revidert utgave i 1995 og er senere revidert flere ganger. I den reviderte utgaven fra 1995 er det uttalt følgende i punkt 2.5:

*Det vil imidlertid ikke alltid finnes sammenlignbare transaksjoner som gjør det mulig å basere seg på en slik direkte metode, og det kan derfor være nødvendig å sammenligne andre mindre direkte indikatorer, såsom bruttomarginer, ved kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner for å fastslå hvorvidt betingelsene mellom nærstående foretak er i henhold til armlengdeprinsippet.*

I retningslinjene for 2010 er bruken av armlengdeprinsippet problematisert:

*A practical difficulty in applying the arm's length principle is that associated enterprises may engage in transactions that independent enterprises would not undertake. Such transactions may not necessarily be motivated by tax avoidance but may occur because in transaction business with each other, members of an MNE group face different commercial circumstances than would independent enterprises. Where independent enterprises seldom undertake transactions of the type entered into by associated enterprises the arm's length principle is difficult to apply because there is little or no direct evidence of what conditions would have been established by independent enterprises. The mere fact that a transaction may not be found between independent parties does not of itself mean that it is not arm's length.*

Mangelen på sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter er altså en praktisk vanskelighet og ikke et prinsipielt hinder for bruk av armlengdeprinsippet.

Lagmannsrettens konklusjon på dette punktet er at armlengdeprinsippet i § 13-1 ikke er til hinder for at bestemmelsen anvendes på transaksjoner mellom konsernselskaper selv om tilvarende transaksjoner ikke forekommer mellom uavhengige parter. Slike transaksjoner som er gjennomført mellom partene i saken her, kan derfor gi grunnlag for inntektstillegg dersom vilkårene i § 13-1 er oppfylt. Lagmannsretten kommer tilbake til den konkrete anvendelsen av armlengdeprinsippet nedenfor.

### **Foregriper skattemyndighetene rentebegrensingsregelen i skatteloven § 6-41?**

Før lagmannsretten oppsummerer sitt syn på lovanvendelsen, skal den knytte noen bemerkninger til IKEA Handel og Eiendom AS' anførsler om at skattemyndighetene ved sitt vedtak foregriper rentebegrensingsregelen i skatteloven § 6-41. Denne bestemmelsen ble vedtatt og trådte i kraft i 2014.

Det er framholdt at lovgiver tidligere har vurdert og forkastet lovendringer som begrenser den generelle fradragsretten for renter. Det er også vist til at forholdet faller utenfor de rentebegrensningsreglene som er gitt for spesifikke områder, for eksempel i petroleumsskattelovgivningen. Disse anførselene er særlig fremmet som en innvending mot gjennomskjæring etter den ulovfestede gjennomskjæringsnormen. Lagmannsretten oppfatter det likevel slik at det også gjøres gjeldende at lovgivningshistorikken viser at § 13-1 ikke gir hjemmel for inntektstillegg i et tilfelle som det foreliggende.

IKEA Handel og Eiendom AS har vist til NOU 1997:7 punkt 11.3.2.5, Innst.S.nr.232 (2003-2004) punkt 8.1.2.4 og Ot.prp.nr.1 (2004-2005). Lagmannsretten bemerker at den problemstillingen som lovgiver drøfter og forkaster i disse dokumentene, er begrensninger i gjeldsrentefradrag knyttet til skattefrie aksjeinntekter. Lagmannsretten kan vanskelig se at dette gir noen føringer for fortolkningen av skatteloven § 13-1 av betydning for vår sak. Det at det gjelder spesifikke, sjablongmessige rentebegrensningsregler på andre områder, er heller ikke noe argument for å nekte gjeldsrenter etter skatteloven § 13-1 dersom vilkårene for det er oppfylt.

Det er videre vist til at lovgiver var klar over problematikken knyttet til skatteplanlegging ved hjelp av rentefradrag, og fant behovet for tiltak så presserende at det var ønskelig å innføre regler før skattelovutvalgets anbefalinger forelå, jf. Finansdepartementets høringsbrev av 11. april 2013 «Begrensning av fradrag for renter i interessefellesskap». Det samme framgår i Scheel-utvalgets innstilling, NOU 2014:13.

Det er riktig at lovgiver har vært klar over problemstillingene knyttet til bruk av lån framfor egenkapital, bruk av konsernbank og overskuddsflytting i flernasjonale konsern, jf. blant annet høringsnotatet side 7 og NOU 2004:13 punkt 4.5. Forholdet til § 13-1 og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er også kommentert av departementet i høringsnotatet på side 5 nederst flg.:

*Etter § 13-1 i skatteloven kan ligningsmyndighetene fravike skattyters oppgaver og fastsette inntekten ved skjønn hvis det er grunn til å anta at inntekten er redusert på grunn av interessefellesskap med annet selskap, innretning eller person, jf. punkt 3.4 nedenfor. Inntekten skal i stedet settes til det som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter (armlengdeprinsippet). Erfaringen har vist at det er svært krevende for ligningsmyndighetene å anvende skatteloven § 13-1 på låneforhold i flernasjonale virksomheter. Det samme gjelder for den ulovfestede regelen om skattemessig gjennomskjæring, jf. punkt 3.5.*

Under punkt 5 «Departementets vurderinger og forslag» side 13 heter det:

*Gjeldende regler i skatteloven § 13-1 om internprising og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er krevende for ligningsmyndighetene å anvende på låneforhold i flernasjonale foretak, og anses ikke å være tilstrekkelige for å hindre en uthuling av selskapsskattegrunnlaget.*

Tilsvarende uttalelser finnes i NOU 2014:13 under punkt 4.5:

*Skattemyndighetenes erfaring viser at det kan være svært krevende å bruke armlengdeprinsippet på grenseoverskridende låneforhold. Praktiseringen av armlengdeprinsippet på låneforhold gir også konsern et betydelig rom for overskuddsflytting fordi det i stor grad tillates at et selskap kan finansieres ved intern gjeld så lenge lånevolumet er innenfor selskapets låneevne.*

Det framgår at skattemyndighetene har vurdert det slik at § 13-1 har vært utilstrekkelig for å hindre uthuling av skattegrunnlaget ved låneforhold i flernasjonale foretak, men lagmannsretten kan ikke se at vurderingene gjelder bestemmelsens prinsipielle anvendelsesområde. Uttalelsene gir ikke grunnlag for å oppstille begrensninger i bestemmelsens rekkevidde utover hva som følger av en fortolkning av vilkårene på grunnlag av andre rettskilder. Vurderingene er heller ikke knyttet til et saksforhold som det vi står overfor i saken her. Lagmannsrettens syn er etter dette er at uttalelsene ikke gir føringer for løsningen av saken her.

### **Oppsummering av lagmannsrettens syn på lovanvendelsen**

Lagmannsretten har ovenfor kommet til at det er så nær sammenheng mellom alle leddene i omorganiseringsprosessen at hele transaksjonsrekken må bedømmes samlet ved vurderingen etter § 13-1. Spørsmålet blir da om transaksjonene - bedømt under ett - innebærer en inntektsreduksjon som skyldes interessefelleskapet mellom IKEA Handel og Eiendom AS og Ingka Pro Holding BV og IKEA Service Centre NV. Når alle leddene i transaksjonsrekken skal vurderes under ett, blir det relevante sammenligningsgrunnlaget ved armlengdevurderingen ikke et tilsvarende lån hos en uavhengig långiver. Fordi det ikke forekommer tilsvarende transaksjoner mellom uavhengige parter, må transaksjonenes forretningsmessighet vurderes «ut fra transaksjonens innhold og hva de aktuelle partenes interesser tilsier», jf. Rt-2010-790 (Telecomputing). Den overordnede normen er om interessefelleskapet har «resultert i en ordning [...] som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefelleskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene,» jf. Rt-1940-598 (Fornebo).

### **Subsumsjonen**

Skattekontoret fant at renteutgiftene utgjorde en inntektsreduksjon. I vedtaket heter det om dette:

*Opptaket av lånet innebærer en økonomisk fordel i form av avdrag og renteinntekter for morselskapet Ing[k]a Pro Holding BV, men har motsatt effekt for datterselskapet Ikea Handel og Eiendom AS. Ser man transaksjonsrekken i sammenheng har opptak av lånet ikke tilført Ikea Handel og Eiendom AS noen verdier. Normalt sett vil et datterselskaps opptak av gjeld motsvares av at datterselskapet tilføres verdier tilsvarende låneopptaket. I vårt tilfelle tappes selskapet for store verdier gjennom de betydelige årlige renteutgiftene.*

Lagmannsretten er enig i at vilkåret om inntektsreduksjon er oppfylt når transaksjonsrekken ses i sammenheng.

IKEA Handel og Eiendom AS' innvendinger er basert på at hvert ledd i transaksjonsrekken skal bedømmes for seg. Det er anført at en fisjon nødvendigvis innebærer at det fisjonerende selskapet reduserer sine verdier, mens det overtakende selskapet mottar verdier, uten at det foreligger en reduksjon i selskapets formuesstilling etter § 13-1. Videre anføres det at betaling av gjeldsrenter



for å finansiere et oppkjøp av eiendom ikke kan anses som en inntektsreduksjon, når rentesatsen er den samme som selskapet kunne fått hos en uavhengig kredittgiver.

Lagmannsretten har som redegjort for ovenfor kommet til at alle ledd i restruktureringen må bedømmes under ett. Ved en slik samlet vurdering kan ikke disposisjonene bedømmes som et lånefinansiert oppkjøp av eiendom, hvor IKEA Handel og Eiendom AS tilføres verdier tilsvarende gjelden. Det dreier seg heller ikke om å finansiere selskapet, jf. anførselene om at selskapet står fritt til å velge finansieringsform. Den økonomiske realiteten i omorganiseringen - transaksjonens innhold - er at selskapet gjennom fisjonen vederlagsfritt gir fra seg sine verdier, for deretter å kjøpe dem tilbake til virkelig verdi ved å ta opp et lån i konsernbankselskapet. Ved dette pådrar selskapet seg betydelige årlige renteutgifter, som reduserer selskapets inntekter og svekker selskapets formuesstilling. IKEA Handel og Eiendom AS er i realiteten ikke tilført noen verdier gjennom aksjekjøpet og låneopptaket. I en slik situasjon foreligger det etter lagmannsrettens syn en inntektsreduksjon etter § 13-1.

Skattekontoret har også kommet til at vilkåret om årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet er oppfylt, og skriver om dette:

*Et uavhengig foretak ville ikke valgt den ufordelaktige løsningen dersom det forelå alternativer som var økonomisk mer attraktivt ift de formål som var grunnlaget for restruktureringen. Uavhengige foretak ville ved vurdering av vilkårene ved en potensiell transaksjon sammenlignet transaksjonen med øvrige alternativer som realistisk sett var åpne. Normalsituasjonen ved utskilling av eiendommer ved fisjon er ikke at siste ledd i transaksjonen avsluttes med opptak av konserngjeld. Her har man valgt en løsning som er særdeles ufordelaktig for Ikea Handel og Eiendom AS og i tillegg gir store skattemessige fordeler.*

*Det var interessefellesskapet mellom Ikea Handel og Eiendom AS og Ingka Pro Holding BV som muliggjorde restruktureringen og opptak av konserngjelden. Opptak av lånet innebærer en økonomisk fordel i form av avdrag og renteinntekter for morselskapet Ingka Pro Holding BV som ikke er skattepliktig til Norge, og har en motsatt effekt for datterselskapet Ikea Handel og Eiendom AS. De økonomiske realiteter er at formuesstillingen til Ikea Handel og Eiendom AS er kraftig svekket. For Ikea Handel og Eiendom AS ville verdioverføringen i denne form ikke ha inntruffet dersom interessefellesskapet med Ingka Pro Holding BV tenkes bort.*

*Restruktureringen som er gjennomført har resultert i en ordning med hensyn til Ikea Handel og Eiendom AS midler og avkastning som forretningsmessig både er urimelig og unaturlig. Gjeldsbelastningen er for Ikea Handel og Eiendom AS svært ugunstig både på kort og på lang sikt og har forverret selskapets økonomiske stilling. Gjeldsopptaket er også styrt av Ingka Pro Holding BV's behov, og det er kun eier Ingka Pro Holding BV som har en økonomisk oppside ved at man valgte oppkjøp fremfor tingsinnskudd.*

*Skattekontoret er av den oppfatning at det er interessefellesskapet mellom Ikea Handel og Eiendom AS og morselskapet Ingka Pro Holding BV som har foranlediget den valgte konstruksjonen med låneopptak hos Ikea Handel og Eiendom AS. Vilkåret om årsakssammenheng, jf. sktl § 13-1 er dermed oppfylt.*

Lagmannsretten er i likhet med tingretten enig i skattekontorets konklusjon, og deler også dets vurderinger.

IKEA Handel og Eiendom AS har anført at skattekontoret ikke har foretatt en armlengdevurdering slik skatteloven § 13-1 krever. Igjen bygger denne anførselen på at det relevante sammenligningsgrunnlaget er et lån hos uavhengig kredittgiver, og lagmannsretten viser sin redegjørelse for lovanvendelsen i tilfeller hvor man står overfor transaksjoner som ikke forekommer mellom uavhengige parter.

Etter lagmannsrettens syn har skattekontoret foretatt en korrekt sammenligning under armlengdevurderingen. Det framgår av det som er sitert fra vedtaket ovenfor, at skattekontoret har vurdert transaksjonenes forretningsmessighet ut fra transaksjonenes innhold og de involverte selskapenes interesser. Dette er den vurderingsnormen Høyesterett ga anvisning på i Rt-2010-790 avsnitt 57 (Telecomputing). Ut fra en slik vurdering har skattekontoret funnet at restruktureringen har resultert i «en ordning med hensyn til IKEA Handel og Eiendom AS midler og avkastning som forretningsmessig både er urimelig og unaturlig». Det framgår av dette at skattekontoret har anvendt den overordnede normen fra Rt-1940-598 (Fornebo).

Lagmannsretten er enig i skattekontorets konkrete vurdering. Det tilføyes at selv om det ikke er et vilkår etter § 13-1 at disposisjonen er skattemotivert, er en vurdering av formålet med disposisjonene egnet til å belyse deres forretningsmessighet. Selv om det også lå forretningsmessige motiver til grunn for restruktureringen av eiendomsvirksomheten, er lagmannsretten enig med staten i at måten restruktureringen ble gjennomført på, bare var skattemessig motivert. Formålet var å øke gjelden i IKEA Handel og Eiendom AS. Ved det ønsket man å redusere inntektene i den norske delen av konsernet ved å betale renter til konsernbankselskapet i Nederland\* og utnytte de norske reglene om gjeldsrentefradrag. Låneopptaket var bare i konsernbankselskapets og morselskapets interesse. Lagmannsretten kan slutte seg til tingretten, som uttalte om dette:

\* Belgia

Rettet 22. februar 2016 i medhold av tvisteloven § 19-8 første, jf. andre ledd.  
Kristel Heyerdahl, lagdommer

*Basert på partenes fremstilling i retten, herunder dokumentasjonen av betenkningene fra Deloitte Advokatfirma DA og Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS, kan retten ikke se det annerledes enn at meningen med den valgte omorganiseringsmodellen var at eiendomsmassen skulle ende der den begynte, nemlig under IKEA Handel og Eiendom AS, samtidig som modellen gjorde det mulig å redusere inntekten i IKEA Handel og Eiendom AS ved «inject some more debt into Norway this way», (jfr. «Memo» av 25. januar 2006 fra Deloitte Advokatfirma DA). I en slik situasjon er det vanskelig for retten å se for seg at parter utenfor et interessefelleskap ville finne det forretningsmessig fornuftig og økonomisk forsvarlig å gå inn på en transaksjonsrekke som endte med at man måtte kjøpe tilbake sine egne eiendommer for NOK 2,1 milliarder. Formålet med det lånefinansierte hjemkjøpet av eiendomsmassen synes ensidig skattemessig motivert, og lånefinansiert hjemkjøp har ikke reell betydning for å realisere formålet med singel purpose-selskaper under IKEA Handel og Eiendom AS*

Staten har anført at man ved armlengdevurderingen må forestille seg hvordan en tenkt uavhengig part ville gjennomføre en restrukturering med et tilsvarende resultat. Lagmannsretten er enig i at dette er en hensiktsmessig metode når det ikke foreligger tilsvarende ukontrollerte transaksjoner mellom uavhengige parter. Det er et slikt utgangspunkt skattekontoret og tingretten har tatt, når det legges til grunn at en uavhengig part ikke ville foretatt en tilsvarende omorganisering fra direkte til indirekte eierskap ved å betale 2,1 milliarder for noe som selskapet allerede eide, og i tillegg ta opp lån for å finansiere kjøpesummen og ved det pådra seg betydelige rentekostnader. Etter lagmannsrettens syn er en slik betraktning tilstrekkelig til å konstatere at det er årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet.

Staten har imidlertid under ankeforhandlingen påvist at det - rent konkret - ville vært mulig for IKEA Handel og Eiendom AS å gjennomføre en restrukturering hvor eiendommene ble lagt i egen holdingstruktur uten å pådra seg store kostnader.

Hvis interessefellesskapet tenkes bort, altså at IKEA Eiendom og Handel AS skulle gjennomført endringen fra direkte til indirekte eierskap uten å trekke inn nærstående, måtte eiendommene vært overført til datterselskapene gjennom et direkte nedsalg. Dette ville utløst gevinstbeskatning av differansen mellom virkelig og bokført verdi, det vil si en skattekostnad på om lag 300 millioner kroner. Dette er likevel bare en mindre andel av de utgiftene IKEA Handel og Eiendom AS faktisk pådro seg ved restruktureringen, og framstår derfor som et forretningsmessig langt mer gunstig alternativ gitt at selskapet var en uavhengig part.

Staten har også vist at det innenfor konsernstrukturen forelå flere alternative måter å etablere den samme holdingstrukturen på, uten at det ville påløpt andre utgifter enn utgiftene til papirarbeidet ved transaksjonen. Lagmannsretten finner det ikke nødvendig å redegjøre nærmere for disse ulike metodene. Det er for så vidt ikke bestridt av IKEA Handel og Eiendom AS at restruktureringen kunne vært gjennomført slik. Poenget i denne sammenhengen er at lagmannsretten finner det relevant også å sammenligne med de alternative restrukturingsmåtene som forelå innenfor konsernstrukturen, fordi det er egnet til å belyse «hva de aktuelle partenes interesser» tilsier. Sammenligningen med andre tilnærmet kostnadsfrie metoder underbygger at den valgte metoden bare kan forklares som et resultat av interessefellesskapet.

Etter lagmannsrettens syn kan anførselene om at omorganiseringen kunne vært gjennomført på alternative måter med samme skattemessige resultat, ikke få betydning for om vilkårene i § 13-1 er oppfylt. Det er de transaksjonene som faktisk har funnet sted, som skal prøves etter § 13-1. Det vises i denne sammenheng til dommer Utgårds votum i Rt-2007-1025 (Statoil Angola) avsnitt 62. Her uttaler han:

*Det er samtidig slik at det er dei faktiske transaksjonane hos skattytar som skal vurderast og ikkje andre moglege transaksjonar for å oppnå det same resultatet. Dette går fram av dei vanlege formuleringane for vilkåra, som knyter prøvinga opp mot korleis den same faktiske transaksjonen ville vore vurdert på armlengds avstand. Som illustrasjon viser eg til Skattelovkommentaren 2003/2004 av Brudvik, Greni, Syversen og Aarbakke der dette på side 1044 er uttrykt slik:*

*«Hvorledes ... sammenligningsgrunnlaget skal fastsettes, er ikke angitt i lovteksten, ut over det som følger av den allmenne bestemmelsen i tredje ledd. På grunnlag av lovforarbeider og*

*rettspraksis må fastsettelsen antas å skulle skje ut fra hvorledes en tenkt skattepliktig i en tenkt situasjon tilsvarende den aktuelle, ville ha handlet når vedkommende forutsettes å handle markedsmessig og etter markedsmessige verdier - på armlengdes avstand til medkontrahenten, dvs. uten å ha vært påvirket av noe interessefellesskap.»*

Det er for øvrig ikke gitt for lagmannsretten hvordan et alternativ hvor gjelden ble plassert i eiendomsholdingselskapet ville blitt vurdert etter skatteloven § 13-1, når utgangspunktet er at alle elementer i en transaksjonsrekke skal bedømmes under ett når de inngår i et sammenhengende hele. Dette er det imidlertid ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til. Det er heller ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til de regnskapsmessige spørsmålene knyttet til et eventuelt tingsinnskudd i siste ledd.

### **Feil faktum**

Skattekontoret har uriktig lagt til grunn at det er morselskapet, Ingka Pro Holding BV, som er långiver.

Lagmannsretten er enig med tingretten i at dette ikke har virket inn på vedtaket, og kan slutte seg til tingrettens begrunnelse. Lagmannsretten kan ikke se at IKEA Handel og Eiendom AS har anført noe for lagmannsretten som gir grunn for en annen vurdering.

Skattekontoret har lagt riktig faktum til grunn med hensyn til omorganiseringen og måten denne ble gjennomført på. Det har ingen betydning for vedtakets innhold om långiver var Ingka Pro Holding BV eller et annet selskap i samme konsern. Vurderingen blir den samme etter § 13-1. Uansett foreligger det interessefellesskap og inntektsreduksjon som følge av dette interessefellesskapet. Det er restruktureringens betydning for det norske selskapet skattekontoret har vurdert. Lagmannsretten kan derfor ikke se at det retten prøver, er en annen privatrettslig disposisjon enn den som ligger til grunn for vedtaket.

Lagmannsretten har uansett full prøvelsesrett, og har kommet til at vilkårene er oppfylt med IKEA Service Centre NV som långiver. Faktumfeilen har derfor ikke hatt innvirkning.

Lagmannsretten har begrenset prøvelsesrett i forhold til skjønnet, men faktumfeilen kan ikke ha hatt innvirkning på den skjønnsmessige fastsettelsen av inntekten.

Det tilføyes at utkastet til vedtak ble sendt til Deloitte, som ikke reagerte på at skattekontoret hadde angitt morselskapet som långiver. Det har ikke direkte rettslig betydning, men viser at det også for IKEA Handel og Eiendom AS framsto som uten betydning hvilket beslektet selskap som var långiver.

### **Rammelån som er eller kunne vært benyttet til å finansiere investeringer i konsernet?**

IKEA Handel og Eiendom AS har endelig anført at lånet har fungert som et rammelån, som i realiteten har finansiert investeringer i de inntektsgenererende norske selskapene i konsernet. Vilårene i § 13-1 er derfor i alle fall ikke oppfylt for årene 2009 til 2012.

Lagmannsretten bemerker at lånet ble tatt opp for å finansiere kjøpet av aksjene i IKEA Holding Eiendom AS. Det er ikke naturlig å se på lånet som innfridd og lånt opp igjen hvert år, men som forlenget. Men uansett hvordan man ser på det formelt - som nye lån eller forlengelser - er

låneformålet det samme. Det er ingen holdepunkter for at lånet ble benyttet til investeringer. Disse investeringene er for øvrig ikke foretatt i IKEA Handel og Eiendom AS, men i andre konsernselskaper. Som påpekt fra statens side, er det aksjekjøpet som skapte lånebehovet. Tenkes aksjekjøpet bort, ville man også kunne finansiert andre investeringer med egenkapital uten rentekostnader. Lagmannsretten finner på denne bakgrunn at det er årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen (rentekostnadene) og interessellesskapet for alle de aktuelle årene. Det kan ikke ha noen betydning om selskapet kunne nedbetalt lånet fortere, eller om andre investeringer i konsernet kunne vært lånefinansiert. Lånet ble først delvis nedbetalt i 2011 og 2012, og disse nedbetalingene er hensyntatt i vedtaket ved at det er de faktiske reduserte renteinntektene som er lagt til inntekten.

Vilkårene for skjønnsfastsettelse av inntekten er derfor oppfylt for alle de aktuelle inntektsårene med den begrunnelsen som er gitt ovenfor.

### **Annet**

Lagmannsretten kan ikke se at eventuell skattlegging av renteinntektene i Belgia etter skatteavtaler og belgisk lovgivning får noen betydning for vurderingen etter av § 13-1.

### **Skjønnsutøvelsen**

I medhold av skatteloven § 13-1 tredje ledd har skattekontoret fastsatt inntekten i IKEA Handel og Eiendom AS som om omstruktureringen ikke hadde endt med et konserninternt lånefinansiert hjemkjøp av eiendomsmassen. Lånet er satt til side, og inntektstillegget fastsatt lik de årlige renteutgiftene.

Lagmannsretten finner i likhet med tingretten at skattekontoret har foretatt en forsvarlig ligning, og slutter seg til tingrettens begrunnelse, som er dekkende også for lagmannsrettens syn. IKEA Handel og Eiendom AS' innvendinger mot skjønnsutøvelsen er behandlet under drøftelsen av vilkårene for skjønnsfastsettelse ovenfor. Skattekontoret har foretatt en vurdering av hvert år for seg, og det er ikke grunn til å se annerledes på låneformålet for noen av årene. Det er derfor heller ikke et spørsmål om å påtvinge selskapet en bestemt egenkapitalprosent eller ignorere alle låneavtaler.

### **Konklusjon**

Etter dette er lagmannsrettens konklusjon at skattekontorets vedtak er gyldig.

Det er etter dette ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til om det også er grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring.

### **Sakskostnader**

Staten har vunnet saken fullt ut og har krav på erstatning for sine sakskostnader etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. Lagmannsretten har ikke funnet grunn til å anvende unntaksbestemmelsen i § 20-2 tredje ledd.

Advokatene Vinje og Søvik har innlevert spesifisert omkostningsoppgave på 881 687,75 kroner inkludert merverdiavgift. Oppgaven omfatter utlegg på 56 000 kroner til en sakkyndig betenkning fra professor Kvaal i tillegg til salær. Lagmannsretten finner at det på bakgrunn av skattyters anførsler var nødvendig for staten å utrede de regnskapsmessige spørsmålene knyttet til kapitalinnskudd, og antar at det ville vært dyrere om advokatene skulle gjort dette selv. På denne bakgrunn legges kostnadene i sin helhet til grunn som rimelige og nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.

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

Etter dette forkastes anken, og staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Dommen er enstemmig.

#### *Domsslutning*

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

## **SkN 16-021 Avvisning av søksmål – tidligere rettskraftig avgjort**

**Lovstoff:** Tvisteloven § 19-15 tredje ledd.

**Borgarting lagmannsrett:** Kjennelse av 17. februar 2016, **sak nr.:** LB-2016-21416

**Dommere:** Lagdommer Per Racin Fosmark, lagmann Anders Bøhn, lagdommer Mary-Ann Hedlund. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-120247 - Borgarting lagmannsrett LB-2016-21416 (16-021416ASK-BORG/04).

**Parter:** Elektrisk Kompagni AS (advokat Jørgen Bernhard Grønlie) mot Staten v/Skatt øst (advokat Anders Flaatin Wilhelmsen).

**Sammendrag:** Saken gjelder krav om avvisning av søksmål fra et aksjeselskap, som krevde erstatning for at selskapets ligning ikke ble endret som følge av endringer i aksjonærs ligning. Lagmannsretten kom til at søksmålet skulle avvises, fordi spørsmålet i realiteten var det samme som allerede var rettskraftig avgjort av domstolene i tidligere skattesak hvor selskapet var part.

**Saken gjelder:**

Saken gjelder krav om avvisning av erstatningssøksmål fra Elektrisk Kompagni AS. Spørsmålet er om erstatningskravet er det samme som allerede er prøvd i domstolene ved den rettslige overprøvingen av selskapets ligning, og som er rettskraftig avgjort.

**Sakens bakgrunn:**

Søksmålet er reist ved prosesskriv av 24. september 2015, hvor ny part og nytt krav ble trukket inn i en verserende sak mellom Jonny Blomvik, eneaksjonær i Elektrisk Kompagni AS, og staten v/ Skatt øst om gyldigheten av Blomviks ligning for inntektsårene 2006, 2007 og 2008.

Tingretten har nærmere beskrevet sakens bakgrunn slik:

*«Jonny Blomvik reiste den 9. juli 2013 søksmål mot staten ved Skatt øst om gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 25. januar 2013 om ligningen til Jonny Blomvik for inntektsårene 2006 til og med 2008. Saken gjelder fordelsbeskatning av Blomvik som aksjonær i Elektrisk Kompagni AS i forbindelse med at selskapet i 2006 kjøpte en seilbåt. Skatteklagenemndas vedtak legger til grunn at «aksjonærs private formål med båten og ikke alminnelige bedriftsmessige vurderinger var styrende ved selskapets anskaffelse» og at aksjonær (Blomvik) dermed har «veltet private kostnader over på selskapet». Blomviks vederlagsfrie disponering av seilbåten var i følge vedtaket skattepliktig utbytte, som ble verdsatt til ca 400 000 til 500 000 kroner for hvert av de tre årene. Det ble også ilagt tilleggsskatt på 30 % av skatten på det beregnede utbyttet.*

*Saken om overprøving av dette vedtaket ble stanset etter avtale mellom partene den 28. oktober 2013. Bakgrunnen for stansingen var en sak mellom Elektrisk Kompagni AS og staten ved Skatt øst om selskapets ligning, som skulle behandles i Borgarting lagmannsrett i 2014. Det er opplyst i prosesskriv fra Blomviks prosessfullmektig 16. oktober 2013 at saken mellom selskapet og Skatt øst «har direkte betydning for herværende sak».*

*Selskapets sak gjaldt gyldigheten av vedtak fra Klagenemnda for merverdiavgift og Skatteklagenemnda og reiste «spørsmål om den ankende part har fradragsrett for inngående merverdiavgift og fradragsrett ved inntektstiligningen for anskaffelse og drift av en seilbåt» (LB-2013-144135, innledningen). Lagmannsretten avsa dom i saken 5. november 2014. Lagmannsretten kom til at vedtakene var gyldige, og bygget på at selskapets utleie av seilbåten ikke kunne anses som en egen virksomhet som gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift og ved skatteligningen. Heller ikke selskapets bruk av båten i tilknytning til selskapets kjernevirksomhet - elektrovirksomheten - kunne etter lagmannsrettens syn begrunne fradragsrett. Dommen ble anket til Høyesterett, men anken slapp ikke inn.*

*Ved prosesskriv 22. mai 2015 ga Jonny Blomvik uttrykk for at lagmannsrettens dom vedrørende selskapets ligning innebærer at det ikke er grunnlag for å fordelsbeskatte Blomvik som aksjonær, med slik begrunnelse:*

*« ... da reglene for beskatning på aksjonærens hånd bygger på at aksjeselskapet får skattemessig fradrag for investeringen. Når aksjeselskapet ikke har fått noen skattemessig fordel av investeringen, sviker også grunnlaget for beskatning på aksjonærens hånd.»*

*Staten besvarte dette ved prosesskriv 29. mai 2015, hvor det gis uttrykk for at den skattemessige behandlingen av selskapet ikke har betydning for fordelsbeskatning hos aksjonæren.*

*Ved prosesskriv av 1. september 2015 krevde Blomvik at den stansede saken skulle bringes i gang igjen, og retten traff beslutning om dette 8. september 2015.*

*Ved prosesskriv fra advokat Grønlie av 24. september 2015 ble Elektrisk Kompagni AS trukket inn som ny part i saken her, og det ble reist et nytt krav på vegne av både Blomvik og selskapet. Påstanden for det nye kravet er:*

*«Staten ved Skatt øst er erstatningsansvarlig overfor Elektrisk Kompagni AS og Jonny Blomvik for mangelfull og villedende veiledning».*

*{ ... }.*

*I prosesskriv fra advokat Wilhelmsen på vegne av staten 28. oktober 2015 er det nedlagt påstand om at søksmålet fra Elektrisk Kompagni AS avvises.»*

Tingretten anså at spørsmålet burde avgjøres under saksforberedelsen, jf. tvisteloven § 9-6 tredje ledd, og tingretten avsa 21. desember 2015 kjennelse med slik slutning:

Søksmålet fra Elektrisk Kompagni AS avvises.

Om saksomkostningsspørsmålet knyttet til avvisningskravet skrev tingretten at dette behandles sammen med saksomkostningsavgjørelsen for saken for øvrig, etter hovedforhandling.

Elektrisk Kompagni AS har i rett tid anket kjennelsen til Borgarting lagmannsrett, og staten v/ Skatt øst har inngitt tilsvaer. Hovedforhandlingen i tingretten er utsatt i påvente av at avvisningsspørsmålet blir avklart.

### **Ankende part, Elektrisk Kompagni AS, har i korte trekk anført:**

Tingrettens slutning er et resultat av feil lovtolkning når det legges til grunn at erstatningskravet fra Elektrisk Kompagni AS gjelder samme krav som i sin tid ble fremsatt for domstolen med påstand om at selskapsligningene for årene 2006-2008 skulle oppheves. Erstatningskravet har bakgrunn i forhold som ligger utenfor skattesaken mot Elektrisk Kompagni AS.

I skattesaken mot Elektrisk Kompagni AS var spørsmålet om det var fradragsrett og rett til avskrivninger for anskaffelse og drift av en seilbåt i perioden 2006-2008. Det fremgår av vedtaket fra Skatteklagenemnda av 16. oktober 2012 at skattemyndighetene anså hovedformålet med båtkjøpet for utleie. Selskapet ble nektet fradrag tilknyttet båtholdet, da man fant at båtholdet



ikke hadde tilknytning til inntekts ervervelse. Både tingretten og lagmannsretten frifant staten etter at Elektrisk Kompagni AS bragte saken inn for domstolene.

Erstatningskravet fra Elektrisk Kompagni AS er begrunnet i at Skatteklagenemnda i etterfølgende vedtak av 21. januar 2013 mot eneaksjonæren Jonny Blomvik har endret formålsbetraktningen med båtkjøpet, og lagt til grunn at seilbåten ble anskaffet i aksjonærens interesse. Den endrede forutsetningen for båtkjøpet gjør at seilbåten skal behandles etter særskilte regler i skatteloven, hvor aksjeselskapet skal ha fradragsrett og rett til avskrivninger.

Det bestrides ikke at skattemyndighetene har adgang til å endre formålsbetraktning med hensyn til båtkjøpet. Skattemyndigheten skulle imidlertid på tidspunktet da man endret formålet med båtkjøpet, også endret vedtakene til både Elektrisk Kompagni AS og Jonny Blomvik slik skatteloven krever, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 2.

Det følger både av rettspraksis og forvaltningspraksis at aksjeselskapet skal tilkjennes fradragsrett når formuesobjekter anskaffes i aksjonærens interesse, jf. Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 5. desember 2012 vedrørende uttaks- og utbytteskatt ved private formuesgoder i selskaper.

Blomvik har gjentatt ganger anmodet om endring, men skattekontoret har nektet å endre ligningen. Nektelse av å ta opp spørsmålet om endring er en erstatningsbetinget unnlattelse, og domstolen kan ta opp spørsmålet om det er grunnlag for erstatning ved ikke å endre selskapets ligning. I den forbindelse kan det ikke ha betydning at domstolene har tatt stilling til om seilbåten har tilknytning til skattepliktig virksomhet.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Oslo tingretts kjennelse av 21. desember 2015 oppheves, og saken hjemvises til ny behandling i Oslo tingrett.
2. Staten ved Skatt øst dømmes til å betale sakens omkostninger.

### **Ankemosparten, staten v/ Skatt øst har i korte trekk anført:**

Det var korrekt av tingretten å avvise søksmålet fra Elektrisk Kompagni AS, og staten slutter seg fullt ut til tingrettens vurdering. Søksmålet Elektrisk Kompagni AS nå fremmer er det samme som allerede er prøvd i domstolene ved den rettslige overprøvingen av selskapets ligning. Det er ikke påberopt forhold som «ligger utenfor ligningsvedtaket». De forhold som nå påberopes som grunnlag for skattemyndighetenes angivelige plikt til å endre ligningen, ble også påberopt av Elektrisk Kompagni AS i saken om selskapets ligning.

Heller ikke i anken er det gjort forsøk på å begrunne at erstatningskravet har sitt utspring i noe annet enn at skattemyndighetene «skulle ha endret vedtaket til både Elektrisk Kompagni AS og Jonny Blomvik slik skatteloven krever». Dette er et krav om at ligningen er ugyldig, og det er det samme spørsmålet som allerede er avgjort av domstolene.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/ Skatt øst tilkjennes sakskostnader med kr 1.450,-.

### Lagmannsrettens syn på avvinningsspørsmålet:

#### Konklusjon

Lagmannsretten har kommet til samme resultat som tingretten, og anken forkastes.

Anke over kjennelser avgjøres normalt etter skriftlig behandling, jf. tvisteloven § 29-15 første ledd. Hensynet til forsvarlig og rettferdig rettergang tilsier ikke at det avholdes muntlig forhandling, da saken fullt ut kan avgjøres ut fra sakens dokumenter. Ingen av partene har for øvrig begjært muntlig forhandling.

#### Spørsmålet om avvinnings

Tvisteloven § 19-15 tredje ledd lyder:

*«Retten skal avvise en ny sak mellom samme parter om et krav som er rettskraftig avgjort, om ikke saksøkeren på grunn av tvist om avgjørelsens bindende virkning eller andre særlige forhold likevel har søksmålsinteresse etter § 1-3.»*

Det følger av denne bestemmelsen at en ny sak hvor «samme krav» er selvstendig avgjørelsesstema, skal avvises ex officio, jf. Inge Lorange Backer, Norsk sivilprosess, (2015) side 333. Dette innebærer at i den grad erstatningskravet fra Elektrisk Kompagni AS reelt sett er det samme kravet som kravet om at selskapets ligning er ugyldig, må det nye søksmålet avvises.

Bestemmelsen har imidlertid avslutningsvis to alternativer som tillater et nytt søksmål vedrørende det kravet som allerede er rettskraftig avgjort. For det første er rettskraften ikke til hinder for tolkningen av dom nr. 1. For det andre er rettskraften ikke til hinder for en ny sak om det kravet som ble avgjort ved dom nr. 1, hvis det skjer for å oppnå en ny virkning. Ingen av de to alternativene skal imidlertid åpne for en reprise av sak nr. 1, jf. Backer, op.cit. side 334.

Lagmannsretten finner at ingen av disse to alternativene som tillater nytt søksmål, er anvendelige i denne saken. Spørsmålet blir derfor som nevnt om søksmålet fra Elektrisk Kompagni AS i realiteten er «samme krav» som tidligere er rettskraftig avgjort, eller om det bygger på forhold som ligger utenfor det tidligere ligningsvedtaket.

Elektrisk Kompagni AS har anført at kjernen i erstatningskravet er at skattemyndighetene har plikt til å endre vedtaket mot Elektrisk Kompagni AS, når det fastholdes at båten er anskaffet i aksjonærens interesse, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 2, som i bokstav a og b bestemmer:

*«Skattekontoret skal ta opp spørsmål om endring*

- a. som følger av, eller forutsettes i, en domstolsavgjørelse,*
- b. når skattelovgivningen foreskriver endring av ligningen som følge av senere inntrufne omstendigheter [...].»*

Etter denne bestemmelsen har skattekontoret på bestemte vilkår uten klage plikt til å ta opp og avgjøre endringsspørsmål. Lagmannsretten kan imidlertid ikke se at denne bestemmelsen får anvendelse i vår sak. Det er ikke forutsatt i noen domsavgjørelse at ligningen av Elektrisk Kompagni AS skal endres, da staten vant frem både i tingretten og lagmannsretten. Alternativet når skattelovgivningen foreskriver endring av ligningen, tar for eksempel sikte på at reinvesteringsplikt ikke oppfylles, jf. Lignings-ABC 2015/16 side 411. Det er dog ikke foreskrevet i skattelovgivningen at skattekontoret har en plikt til å endre ligningen i dette tilfellet, og Elektrisk Kompagniet har heller ikke angitt noen nærmere hjemmel.

Lagmannsretten har derfor kommet til at det søksmålet Elektrisk Kompagni AS nå fremmer, i realiteten er det samme som allerede har vært prøvd av domstolene ved den rettslige overprøvingen av selskapets ligning. Lagmannsretten kan i det vesentlige slutte seg til den begrunnelse som tingretten har gitt for å avvise saken, og fra denne gjengis her:

*«De anførsler som er presentert til støtte for Elektrisk Kompagni AS' krav er etter rettens vurdering ikke forhold som ligger utenfor ligningsvedtaket. Det er anført at ligningsmyndighetene burde ha veiledet annerledes under ligningsbehandlingen, at man burde anvendt skatteregler annerledes, og at det i dag er et fortløpende myndighetsmisbruk at selskapets ligning ikke endres. Dette er etter rettens syn anførsler som handler om ligningsmyndighetenes rettsanvendelse og myndighetsutøvelse i tilknytning til selve ligningen av selskapet. Dette kommer tydelig til syne ved at Elektrisk Kompagni AS' anke til Høyesterett over Borgarting lagmannsretts dom av 5. november 2014 - i saken som handlet om gyldigheten av selskapets ligning - inneholder de samme argumenter som nå presenteres til støtte for erstatningskravet. Det er vist til de samme kildene, herunder uttalelsen fra Skattedirektoratet fra 2012 om uttaks- og utbyttebeskatning, og det er på samme måte som her pekt på behovet for å se den skattemessige behandlingen av aksjonær og selskap i sammenheng.*

*I tillegg peker retten på at Elektrisk Kompagni AS i sin presentasjon av erstatningskravet sier at myndighetene har plikt til å endre selskapets ligning. Når dette ikke gjøres, er det angivelig et løpende myndighetsmisbruk, og plikten kan håndheves av domstolene. Det vises eksempelvis til følgende formuleringer i prosesskriv av 15. desember 2015:*

*«Med utgangspunkt i rettspraksis og forvaltningspraksis finner jeg det klart at skattekontoret skulle ha endret ligning til Elektrisk Kompagni AS slik skattekontoret gjorde i saken vedrørende Seabrokers AS. [ . . ]*

*Unnlatelse av å ta opp spørsmål som loven krever at skattekontoret skal ta opp må i seg selv være erstatningsbetinget, og noe domstolen kan vurdere lovligheten av.»*

*Retten har vanskelig for å se at dette er noe kvalitativt annet enn et krav om endring som følge av ugyldighet. Alle argumentene som nå fremføres kunne vært fremsatt i forbindelse med overprøvingen av selskapets ligning, og hoveddelen av argumentasjonen som påberopes har faktisk vært fremsatt i ugyldighetsaken. Myndighetsmisbruk er en klassisk ugyldighetsgrunn.*

*Etter rettens syn ligger de påberopte ansvarsbetingende forhold ikke utenfor ligningsvedtaket, og søksmålet handler i realiteten om et krav om endring av selskapets ligning som følge av*

*ugyldighet. Dette er rettskraftig avgjort. Søksmålet skal derfor avvises etter tvisteloven § 19-15 tredje ledd. Vurdert på denne måten er kravet også fremsatt for sent, jf ligningsloven § 11-1 og Rt-2010-1500 avsnitt 64, hvor det fremgår at søksmålsfristen i ligningsloven «ikke kan formuleres bort».»*

Reglene om positiv rettskraft, jf. tvisteloven § 19-15 andre ledd, innebærer forøvrig at det må legges til grunn i erstatningssøksmålet - uten realitetsbehandling - at ligningen av selskapet er korrekt. I en slik situasjon vil heller ikke Elektrisk Kompagni AS ha rettslig interesse i å få spørsmålet om erstatningsansvar avgjort, jf. tvisteloven § 1-3. Også her er lagmannsretten enig i tingrettens begrunnelse.

### **Saksomkostninger**

Staten ved Skatt øst har vunnet saken og har krav på erstatning for sine saksomkostninger, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Det er ingen grunn til å gjøre unntak fra hovedregelen.

Det var uriktig av tingretten å utsette spørsmålet om saksomkostninger knyttet til avvisningskravet slik at dette skulle behandles sammen med sakskostnadsavgjørelsen for «saken for øvrig», etter hovedforhandling. Etter tvisteloven § 20-8 første ledd skal krav på saksomkostninger avgjøres for hver instans i den avgjørelsen som avslutter saken i instansen. I dette tilfellet avsluttet tingretten «saken» mellom Elektrisk Kompagni AS og staten ved Skatt øst gjennom å avvise den. At dette søksmålet ble behandlet sammen med erstatningskravet fra Jonny Blomvik, er uten betydning. Den senere hovedforhandlingen kunne ikke få noen innflytelse på omkostningsspørsmålet knyttet til Elektrisk Kompagnis søksmål.

Statens prosessfullmektig har levert omkostningsoppgaver som er på 4 350 kroner for tingretten og 1 450 kroner i saksomkostninger for lagmannsretten. Beløpene tilkjennes.

Kjennelsen er enstemmig.

### *Slutning*

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I saksomkostninger for tingretten betaler Elektrisk Kompagni AS 4 350 -firtusen-trehundreogfemti- kroner til staten ved Skatt øst senest to uker etter forkynnelsen av denne kjennelsen.*
- 3. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler Elektrisk Kompagni AS 1 450 -ettusen-firehundreogfemti- kroner til staten ved Skatt øst senest to uker etter forkynnelsen av denne kjennelsen.*

## SkN 16-022 Profesjonsansvar for revisor

**Lovstoff:** Revisorloven § 8-1. Skadeserstatningsloven § 5-1.

**Frostating lagmannsrett:** Dom av 14. desember 2015, **sak nr.:** LF-2015-101849

**Dommere:** Lagdommer Hilde Vibeke Enger, lagdommer Ivar Sølberg, ekstraordinær lagdommer Magne Nerland. **Saksgang:** Romsdal tingrett TROMS-2014-158273 - Frostating lagmannsrett LF-2015-101849 (15-101849ASD-FROS). Anke til Høyesterett vedr. sakskostnader nektet fremmet, HR-2016-361-U.

**Parter:** A (advokatfullmektig Charlotte Wickman Kvamme, advokat Christian Schadenberg Mathiassen) mot B, Lloyd's, B (for alle: advokat Jan Aubert).

**Sammendrag:** Saken gjaldt krav om erstatning mot en revisor som på oppdrag for saksøker uriktig hadde klassifisert 3,3 millioner kroner som innbetalt kapital i aksjonærregisteroppgavene for årene 2005 til 2009. Den uriktige klassifiseringen førte til at saksøker ble ilagt tilleggsskatt da han i 2010 tok ut kapitalen av selskapet uten å gi opplysninger i selvangivelsen om utbetalingen. Lagmannsretten kom fram til at også saksøker var å bebreide for at han ble ilagt tilleggsskatt, og tapet ble delt mellom saksøker og saksøkt med en halvpart på hver.

Saken gjelder krav om erstatning mot revisor.

A drev sportsbutikk i Molde i årene 1981 til 2008. Han eide 550 aksjer i G-Sport A AS. I 2005 stiftet han selskapet A Invest AS. Aksjene i

G-Sport A ble i den forbindelse overført til A Invest AS som tingsinnskudd. Verdien av aksjene i G-Sport A var 3 500 000 kroner. Det nye selskapet ble stiftet med 200 000 kroner i aksjekapital og 3 300 000 kroner i overkursfond.

Revisor B bistod A ved transaksjonen, som skjedde etter den såkalte overgangsregel E til skatteloven § 2-38. Overgangsregel E åpnet for at personlige skatteyttere på nærmere vilkår kunne overføre sine personlige aksjer til et aksjeselskap, uten at dette utløste realisasjonsbeskatning. Resultatet av As transaksjon var at han eide 100 % av aksjene i selskapet A Invest AS, som igjen eide 550 aksjer i G-Sport A AS, uten at dette utløste realisasjonsbeskatning på A sine aksjer i G-Sport A AS.

Revisor B fulgte opp transaksjonen ved å sende inn aksjonærregisteroppgave for A Invest AS for 2005 den 2. februar 2006. I oppgaven ble overkursfondet på 3 300 000 kroner klassifisert som «Innbetalt overkurs». Det er ubestridt at dette var feil klassifisering. Aksjonærregisteroppgavene for årene 2006 - 2009 ble sendt inn likelydende.

Våren 2009 kjøpte A ny bolig. Han tok i den forbindelse ut 3 300 000 kroner fra A Invest AS til finansiering av eiendommen. B førte regnskapet for A Invest for 2009. I regnskapet ble beløpet ført som en fordring på B personlig. Tilsvarende ble det ført som lån i As selvangivelse for 2009. B hjalp til med utfyllingen av denne selvangivelsen.

B solgte sin revisjonspraksis sommeren 2010 med virkning fra 1. september 2010. Med hjelp fra ny revisor og advokat gjennomførte A en kapitalnedsettelse med utbetaling av overkursfondet høsten 2010.

Som følge av at overkursfondet var ført som innbetalt overkurs i aksjonærregisteroppgavene, ble dette ansett som skattefrie utbetalinger av innbetalt kapital. Utbetalingen ble derfor ikke overført til den ferdig utfylte selvangivelsen A fikk tilsendt for 2010. Det ble ikke opplyst, og fremgikk ikke på noe vis i selvangivelsen at A hadde mottatt 3 300 000 kroner fra A Invest AS.

Høsten 2012 gjennomførte skattemyndighetene kontroll av kapitalnedsettelsen i A Invest AS. Skattekontoret anså utbetalingen som skattepliktig utbytte og det ble fattet endringsvedtak og ilagt tilleggsskatt. Etter klage fra A traff Skatteklagenemnda vedtak 25. oktober 2013. I vedtaket ble 2 792 834 kroner av utbetalingen ansett å være skattepliktig. Tilleggsskatt ble ilagt med 234 598 kroner.

A saksøkte B, B AS og forsikringsselskapet Lloyds c/o Quality Broker AS med krav om dekning av ilagt tilleggsskatt, renter og advokatutgifter i forbindelse med skatteklagesaken, til sammen 362 738 kroner.

Romsdal tingrett avsa dom 7. april 2015 med slik slutning:

1. Revisor B AS, B og Lloyd's, c/o Quality Broker AS dømmes til, in solidum, å betale kr 120.000 - etthundreogtjuetusen - i erstatning til A med tillegg av renter etter loven fra 24.04.2014.
2. A dømmes til innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne avgjørelsen å betale sakskostnader til Revisor B AS, B og Lloyd's, c/o Quality Broker AS med til sammen kr 60.000 - sekstitusen kroner -.

A har anket dommen til Frostating lagmannsrett. Anken gjelder bevisvurderingen og rettsanvendelsen. B, B AS og Lloyds har inngitt anketilsvar.

Ankeforhandling ble holdt i lagmannsrettens lokaler i Molde 17. november 2015. A og B forklarte seg. Det ble ført to vitner og foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

### **A har i det vesentlige anført:**

Revisor B anvendte overgangsregel E til skatteloven § 2-38 feil. Dette medførte at overkursfondet ble vurdert og ført i aksjonærregisteroppgaven som innbetalt kapital. Dette forholdet og den mangelfulle rådgivning overfor A da B ble kjent med uttaket av overskuddsfondet i 2009 og behandlingen av uttaket deretter, er begge ansvarsbetingende forhold som B må svare for.

A er påført et tap i form av tilleggsskatt med renter og utgifter til faglig bistand i forbindelse med skattesaken. Samtlige tapsposter er påregnelige og adekvate. Det er årsakssammenheng mellom revisor Bs erstatningsbetingende feil og tapet.

Tingretten har feilaktig lagt til grunn at A selv er å bebreide for at han ble ilagt tilleggsskatt.

Normen ved profesjonsansvar er streng. Bs feil er av grovere karakter enn tingretten har kommet frem til. Uaktsomheten dreier seg ikke bare om en «feilskrift», slik tingretten har lagt til grunn.

Den dreier seg om feil bruk av skattereglene og mangelfull rådgivning. Da B ble kjent med uttaket i 2009, ga dette en særlig oppfordring til å informere A om de skattemessige sidene av uttaket. Det ble ikke gjort. Han førte beløpet som lån fra selskapet til A i 2009, med beskjed til A om at «dette ordner vi i løpet av året». Kapitalnedsettelsen skjedde senere med bistand fra ny revisor og advokat. Det må ha vært et formål om å oppnå skattefritak som begrunnet denne fremgangsmåten. Dersom retten er i tvil om hvilket råd B ga, er det B som har tvilsrisikoen.

Unnlatelsene skjerper uaktsomheten B har utvist. Dersom B visste at beløpet ikke utgjorde innbetalt overkurs, ga det ham i det minste en oppfordring til å korrigere feilføringen i aksjonærregisteroppgaven da han ble kjent med uttaket av overkursen i sin helhet.

A engasjerte profesjonell hjelp i erkjennelsen av å ikke ha tilstrekkelige kunnskaper om regnskap og skatt selv. Det kan ikke forventes av ham å avsløre feilen begått av revisor. Profesjonsansvaret må slå gjennom. Den profesjonelle part kan ikke fritas under henvisning til at A selv burde ha forstått feilen.

A kan ikke klandres for at han ikke oppga mottaket av beløpet i selvangivelsen for 2010. Det var satt inn 3 300 000 kroner i aksjeselskapet. Det var den skatterettslige klassifiseringen av beløpet som var feil. Dette visste ikke A, og han hadde ingen foranledning til å forstå det.

Det er en rettsanvendelsesfeil når tingretten har knyttet vurderingen av As medvirkningsansvar til vurderingen som likningsmyndighetene foretok da tilleggsskatt ble ilagt. Ligningsmyndighetene foretar identifikasjon mellom skatteyster og medhjelper. Vurderingen av om det er grunnlag for å ilegge en skatteyster tilleggsskatt er en annen enn vurderingen av forholdet mellom en profesjonsutøver og dennes klient.

A har lagt ned slik påstand:

1. Revisor B AS, B og Lloyd's c/o Quality Broker AS dømmes in solidum til å betale 362 738 kroner i erstatning til A med tillegg av renter etter loven fra den 24.04.14 og ferm til betaling skjer.
2. Revisor B AS, B og Lloyd's c/o Quality Broker AS dømmes in solidum til å betale sakens omkostninger.

### **B, B AS og Lloyd's c/o Quality Broker AS har i det vesentlige anført:**

Tingrettens dom er i all hovedsak riktig.

B erkjenner ansvar for feilføring av aksjonærregisteroppgavene for årene 2005 - 2009. Det er tale om en ren føringsfeil, ikke feil forståelse og bruk av skatteregler.

Det erkjennes at det foreligger årsakssammenheng mellom revisors ansvarsbetingende handling og skaden.

Det bestrides at B har opptrådt som rådgiver for A. Tingretten har korrekt lagt til grunn at B ikke utviste erstatningsbetingende feil når det gjaldt skatteplikt knyttet til uttak av selskapsmidler.

Årsaken til at A ble ilagt tilleggsatt var at mottak av 3 300 000 kroner ikke ble ført i selvangivelsen for 2010. Feilen i aksjonærregisteret ville blitt rettet dersom mottak av beløpet hadde blitt behandlet rett under arbeidet med selvangivelsen for 2010. Bs oppdrag for A var på dette tidspunktet opphørt. Ansvar for feil utfylt selvangivelse ligger på A selv, eventuelt også hans nye medhjelpere.

Det skal foretas en skjønnsmessig ansvarsfordeling, hvor flere momenter, blant annet grad av skyld skal tillegges vekt.

Mottak av 3 300 000 kroner ga en sterk oppfordring for A til å melde fra til skattemyndighetene. Mest sentralt i årsaksbildet for tilleggsatt står As egne plikter ved utfylling av selvangivelse. Vurderingene av hans skyld i skattevedtakene er relevante.

Det er ikke bevismessig dekning for at B har uttalt eller gitt råd til A om at uttaket er skattefritt. At han unnlot å føre opp beløpet i selvangivelsen, er hans egen risiko. Så også at føringsfeilen ikke ble oppdaget i forbindelse med kapitalnedsettelsen, som skjedde etter at Bs oppdrag var avsluttet.

Fakturaer utstedt til A Invest AS skal ikke medtas i det fulle erstatningskrav. Det er B personlig som krever erstatning. Det må skilles mellom forskjellige juridiske personer.

Etter inngivelse av anke og anketilsvar fremmet ankemotpartene et forslag om minnelig løsning som påberopes i omkostningssammenheng.

B, B AS og Lloyd's c/o Quality Broker AS har lagt ned slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. A tilpliktes å betale sakens omkostninger for lagmannsretten.

**Lagmannsretten har kommet til et noe annet resultat enn tingretten og bemerker:**

Det følger av revisorloven § 8-1 at revisor plikter å erstatte skade som vedkommende forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag som revisor. Etter bestemmelsens andre ledd er et revisjonsselskap solidarisk ansvarlig med en revisor som har utført oppdrag på dets vegne.

Det generelle rettslige utgangspunkt er videre at det gjelder et strengt profesjonsansvar, men at det er rom for en viss kritikkverdig atferd før det blir tale om erstatningsbetingende uaktsomhet. Det vises til avsnitt 43 i Rt-2003-696 med videre henvisninger.

Det er ubestridt at revisor B på oppdrag for A Invest AS uriktig førte 3 300 000 kroner som innbetalt kapital i aksjonærregisteroppgavene for årene 2005 til og med 2009. Det er videre ubestridt at feilen er å bebreide B som en ansvarsbetingende uaktsomhet, og at det er årsakssammenheng mellom feilen og den skade som inntrådte, nemlig at A ble ilagt tilleggsatt og fikk utgifter til faglig bistand i forbindelse med skattesaken.



Spørsmålet for lagmannsretten er om det er grunnlag for å ilegge A et medvirkeransvar, eventuelt om det etter en totalvurdering skal foretas en ansvarsfordeling mellom B og A. Et annet spørsmål er hvilke poster som skal medtas i erstatningskravet.

Lagmannsretten har kommet til at B selv også er å bebreide for at han ble ilagt tilleggsskatt.

Forholdet mellom revisor og eventuelle andre ansvarlige på skadevoldersiden kan vurderes på flere måter. Det tas utgangspunkt i læren om skadelidtes medvirkning etter skadeserstatningsloven § 5-1 første ledd, eller det kan foretas en ansvars- eller skylddeling etter en helhetsvurdering. Slik lagmannsretten ser det, vil vurderingene langt på vei være parallelle. Det er i saken tale om delvis erkjent ansvar på revisors hånd. B har anført at flere feil har ført til skaden, blant annet As og hans nye medhjelperes handlinger. Spørsmålet om utvist skyld på begge sider blir derfor sentralt. Om vurderingene knytter seg til en eventuell lemping av ansvaret eller en ansvarsdeling, blir ikke avgjørende for resultatet. Med støtte i Rt-2003-400 avsnitt 50, har lagmannsretten valgt å foreta en helhetsvurdering, og særlig sett hen til feilens karakter og grad av skyld på begge sider.

Formelt sett var det Bs oppgave å være revisor for A Invest AS. Kjerneområdet for revisjonsvirksomhet er å drive kontroll og attestasjon av et selskaps økonomiske informasjon. Lagmannsretten legger til grunn som ubestridt at B også bistod A og hans kone med utfylling av deres personlige da han var revisor for selskapet.

Lagmannsretten finner det ikke sannsynliggjort, slik A har anført, at feilen i aksjonærregisteroppgavene beror på at revisor B ikke hadde tilstrekkelige kunnskaper om, eventuelt hadde feil oppfatning av skattelovgivningen. Basert på partsforklaringen til B legger lagmannsretten til grunn at han var godt kjent med de aktuelle skattereglene. Da selskapet A Invest AS ble stiftet i 2005, påpekte han overfor advokaten som bistod, at det var en feil i stiftelsesdokumentene knyttet til at dette skulle være et såkalt E-selskap. Lagmannsretten er enig med tingretten i at det er tale om en uaktsom feilføring, som B burde ha oppdaget og rettet.

Det er heller ikke sannsynliggjort for lagmannsretten at A rådførte seg med B før eller i forbindelse med uttaket av 3 300 000 kroner i juni 2009. B ble kjent med uttaket i forbindelse med avslutningen av årsregnskapet for 2009, i begynnelsen av 2010. Begge parter har forklart om et møte på Bs kontor, hvor B informerte A om at uttaket måtte behandles i regnskapet som et lån til aksjonær. For at uttaket skulle være i samsvar med aksjeloven måtte beløpet være innenfor selskapets frie egenkapital, det måtte foreligge en låneavtale og stilles tilfredsstillende sikkerhet. A var ikke glad for dette, men ble på dette tidspunkt rådet av B til å gjøre det på denne måten, og slik at lånet skulle innfris gjennom kapitalnedsettelse. A ble videre rådet til å kontakte ny revisor med henblikk på kapitalnedsettelsen, fordi kreditorfristen på åtte uker ville gå ut etter at B hadde lagt ned sin revisorvirksomhet.

Lagmannsretten anser ikke at B hadde en særlig oppfordring til å informere A om de skattemessige sidene av uttaket. Uttaket var allerede gjort da B ble kjent med det. Det legges til grunn, slik B har forklart, at det aldri har vært et tema mellom partene at overkursfondet i selskapet kunne tas ut skattefritt. Da A ikke likte den etterfølgende regnskapsmessige behandling av uttaket, er det nærliggende å anta at skatt var en bekymring. Den senere kapitalnedsettelsen

skjedde med bistand fra andre enn B. Lagmannsretten finner å kunne tiltre tingrettens begrunnelse slik den fremkommer på side 9 i dommen:

Retten legger etter dette til grunn at Bs bistand ovenfor A Invest AS og dermed også A personlig, opphørte i god tid før saksøkers selvangivelse for 2010 måtte leveres inn. Det er videre klart at A Invest AS fikk bistand fra både advokat og selskapets nye revisor i forbindelse nedskrivningen av overkursfondet i A Invest AS. Dette går fram av brev datert 19.08.2010 fra advokat Øverbø til A Invest AS ved saksøker. Det framgår også av brevet at det blant annet var et møte mellom dem, hvor man diskuterte den nærmere fremgangsmåten for den selskapsrettslige gjennomføringen av nedskrivningen. Retten legger videre til grunn at A Invest AS sin nye revisor bisto saksøker i forbindelse med utfylling og innsending av hans private selvangivelse for 2010.

Ut fra den kontakten som var mellom B og saksøker våren 2010 og sett hen til den bistanden saksøker senere fikk fra andre fagpersoner, finner retten ikke grunnlag for å kritisere B for at han ikke ga saksøker råd eller opplyste ham om den skattemessige siden av uttaket fra A Invest AS. Han har altså ikke opptrådt ansvarsbetingende i den forbindelse.

Bs feilføring var en nødvendig årsak til at A ble ilagt tilleggs-skatt. Lagmannsretten tiltre tingrettens begrunnelse også på dette punkt, slik den fremkommer på side 10 i dommen:

Retten legger til grunn at det ikke ville ha vært grunnlag for tilleggs-skatt dersom uttaket fra A Invest AS hadde blitt overført automatisk i selvangivelsen fra aksjonærregisteret, noe det ville ha blitt om aksjonærregisteroppgavene hadde vært korrekt utfylte. Det innebærer at skaden ville ha vært borte dersom revisors ansvarsbetingende handling tenkes borte. Revisors feil er slik sett en nødvendig årsak til skaden.

Den direkte årsaken til tilleggs-skatten var imidlertid at A førte selvangivelsen for 2010 mangelfullt, det vil si uten å opplyse på noe vis om at han hadde mottatt 3 300 000 kroner fra A Invest AS. Både skattekontoret og skatteklagenemnda anså i sine vedtak av henholdsvis 3. januar 2013 og 25. oktober 2015 at A og hans medhjelpere ikke hadde overholdt sin opplysningsplikt i henhold til likningsloven § 4-1 og ila tilleggs-skatt etter § 10-2 nr. 1. Av skattekontorets vedtak fremgår blant annet følgende:

Skattekontoret vurderer det som klanderverdig at mottatt beløp fra selskapet på kr 3.300.000 overhode ikke er nevnt i selvangivelsen. A har, uavhengig av innberetning, en selvstendig plikt til å kontrollere og sikre at opplysningene i selvangivelsen er riktige før innlevering. Utbetalt overkurs utgjør et så stort beløp at han absolutt bør reflektere over om pengene selskapet betaler ut til han kan representere skatteplikt. Dersom en slik vurdering blir synliggjort i selvangivelsen, er opplysningsplikten oppfylt og skattekontoret i posisjon til å vurdere eventuell påstand om skattefrihet uten å måtte avdekke riktig faktum gjennom kontrolltiltak.

Det skal også tillegges en viss vekt at A har nærhet til selskapet ved at han som daglig leder og styreleder har vært ansvarlig for innlevering av selskapets oppgaver. At det er fullmektig/medhjelpere som har produsert oppgavene med feil endrer ikke ansvarsforholdet.

...

Hovedregelen om at det kun er tidligere innbetalt kapital som senere kan tas ut fra selskapet uten beskatning skulle imidlertid ikke være særlig egnet til å misforstå. Svikten i denne saken er mer at A og hans medhjelpere ikke har holdt rede på størrelsen på innbetalt kapital i A Invest AS enn at reglene er vanskelige å forstå.

Fra Skatteklagenemndas begrunnelse for tilleggsskatt inntas følgende:

Opplysningssvikten bunner i en feil begått i forbindelse med overføring av aksjer i 2005 i henholdt til overgangsregel E i fritaksmetoden, jf sktl. § 2-38. Skattemessig kontinuitet utgjør kjernen av overgangsregel E. Skatteposisjonene på aksjene i A Invest ble ikke overført med skattemessig kontinuitet.

...

Skattemessig innbetalt kapital i A Invest var kr 550.000 og utbetalingen til A var på kr 3.300.000. Skattekontoret mener skattyter og medhjelper - uavhengig av regelverkets anførte kompleksitet - burde har forstått at en utbetaling seks ganger skattemessig innbetalt kapital ville utløse en betalingsplikt. Skattekontoret kan derfor ikke se noen rimelig grunn for å unnlate å gi opplysninger om utbetalingen i As selvangivelse.

Skattemyndighetenes vedtak gjelder vurderinger etter likningsloven. Ved vurderingen av om det skal foretas en ansvarsfordeling mellom partene under det strenge profesjonsansvaret, mener lagmannsretten at likningsmyndighetens skyldvurdering er relevant og langt på vei sammenfallende. Det vises særlig til at A etter lagmannsrettens syn ikke kan anses å ha hatt en berettiget forventning om å kunne ta ut et så stort beløp skattefritt. Beløpets størrelse i seg selv ga ham foranledning til å tenke skattemessige konsekvenser. Selv om han vurderte at uttaket var skattefritt, skulle det fremkommet i selvangivelsen at han hadde mottatt det. Som skattyter er A selv ansvarlig for å gi likningsmyndighetene korrekte opplysninger. Om hans nye rådgivere, som bistod ved utfylling av selvangivelsen for 2010, ga feilaktige eller mangelfulle råd, har lagmannsretten ikke bevismessig dekning for å legge til grunn. Opplysningssvikten som førte til tilleggsskatt blir derfor også As egen risiko.

Ut fra en samlet vurdering har lagmannsretten kommet til at partene bør dele ansvaret for den skaden som oppstod. Det er da lagt vekt på at skaden ikke ville skjedd om B hadde ført aksjonærregisteret korrekt. Da ville uttaket automatisk blitt overført i As selvangivelse og skattlagt. Den direkte årsaken til tilleggsskatten var imidlertid mangelfulle opplysninger i selvangivelsen for 2010, etter at Bs oppdrag var avsluttet. Dette er As eget ansvar.

Skaden er anført å være 362 738 kroner, som representerer ilagt tilleggsskatt og utgifter til faglig bistand i forbindelse med skattesaken. Av dette er 58 158 kroner bestridt, fordi fakturaer på til sammen dette beløpet ble stilet til og betalt av A Invest AS under skattesaken. Lagmannsretten legger til grunn at alle tapspostene skal medtas som påregnelige og adekvate. Det er ikke tvilsomt at det omstridte beløp i realiteten knytter seg til samme sak. A har en tilbakebetalingsforpliktelse til selskapet for disse fakturaene, som feilaktig ble fakturert firmaet i startfasen, fordi skattesaken startet med en henvendelse fra skattekontoret til selskapet.

Etter dette fastsetter lagmannsretten den del av tapet som B, B AS og Lloyds c/o Quality Broker AS må erstatte skjønnsmessig til 182 000 kroner, som er om lag halvparten av det totale tapet. Krav om forsinkelsesrenter fra påkrav 24. april 2014 er ikke bestridt og tas til følge.

### **Sakskostnader**

Ingen av partene har vunnet ankesaken. Hovedregelen er da i følge tvisteloven § 20-3 at hver av partene dekker egne sakskostnader. Lagmannsretten har vurdert, men finner ikke at tungtveiende grunner tilsier at det gjøres unntak fra hovedregelen.

Lagmannsrettens resultat skal legges til grunn ved vurderingen av sakskostnadene idømt i tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd. Anken har ført til et bedre resultat for A. Det foreligger derfor ikke slike tungtveiende grunner som tingretten la til grunn for sin avgjørelse om delvis dekning av B, B AS og Lloyds c/o Quality Broker AS sine kostnader for tingretten.

Konklusjonen blir at sakskostnader for tingretten og lagmannsretten ikke tilkjennes.

Dommen er enstemmig.

### *Domsslutning*

- 1. B, B AS og Lloyds c/o Quality Broker AS dømmes til, in solidum, å betale 182 000 - etthundreogåttitotusen - kroner i erstatning til A med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra 24. april 2014.*
- 2. Sakskostnader for tingrett og lagmannsrett tilkjennes ikke.*

# Tingrettsdommer

## SKN 16-023 Fradragsretten for bot utferdiget av ESA

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-1. EØS-avtalen artikkel 53, artikkel 54.

**Oslo tingrett:** Dom av 5. februar 2016, **sak nr.:** TOSLO-2015-99863

**Dommer:** Tingrettsdommer Finn Haugen.

**Parter:** Color Line AS (advokat Jarle Schelander) mot Skatt Øst (advokat Marius Kjelstrup Emberland).

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om fradragsrett for overtredelsesbot på 146 millioner kroner, utferdiget av ESA. Tingretten la til grunn det ikke var fradragsrett for boten og frifant staten. Retten la særlig vekt på at boten hadde karakter av straff, og på Norges forpliktelser til rettsenhet, lojalitet og samordning innenfor EØS og EU.

### 1. Innledning

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak der Color Line AS ikke fikk fradragsrett for overtredelsesbot ilagt av ESA.

Stevning kom inn til tingretten den 18. juni 2015. Tilsvar forelå den 12. oktober 2015. Det har deretter vært noen prosesskriv.

Hovedforhandling ble holdt den 29. januar 2016. Etter forhåndsavtale ble det holdt ett hovedinnlegg fra hver side etterfulgt av replikk og duplikk.

### 2. Sakens bakgrunn

Color Line AS (senere Color Line) driver ferjetrafikk bl.a. på strekningen Sandefjord - Strømstad. Ruten startet opp i 1986. I 1987 ble det etter avtale mellom Norge og Sverige åpnet for avgiftsfritt salg av alkohol på ruten. Color Group kom inn som eier på midten av 1990-tallet.

Med Strømstad kommune ble det gjennom årene inngått havneavtaler som omfattet bruk av kai, terminal, på- og ilandkjøringsanlegg og biloppstillingsplasser. Color Line investerte store beløp i anlegget og i ferjer. Havneavtalen innebar at Color Line hadde enerett på bruk av kaiområdet biloppstillingsplasser og bilramper.

EFTA Surveillance Authority (ESA) fant at havneavtalen var for omfattende og at den kunne påvirke handelen mellom landene ved å hindre nye aktører å komme inn på samme marked (brudd på EØS-avtalen art. 53), og at den var misbruk av dominerende stilling (brudd på EØS-avtalen art. 54). Det ble beregnet bot for perioden 1999 til desember 2005. Boten ble etter konkret

vurdering satt til 2,5 % (av en ramme på 30 %) av virksomhetens omsetning. Dette innebar en overtredelsesbot på omregnet ca. NOK 146 millioner som ble betalt.

### **3. Skatteklagenemndas vedtak**

Color Line førte boten til fradrag i sin selvangivelse for 2011 under henvisning til skattelovens regel om fradrag for kostnad. Skattekontoret godkjente ikke fradraget. Vedtaket ble klagt inn for skatteklagenemnda.

Av skatteklagenemndas vedtak av 18. desember 2014 fremgår bl.a. følgende:

«... ..

... ..

*Spørsmålet er om Color Line har fradragsrett for en bot på kr 146.161.470 ilagt av ESA for brudd på EØS-avtalens artikkel 53 og 54.*

#### *6.2 Hovedregel om fradragsrett*

*Hovedregelen om fradragsrett følger av sktl. § 6-1 første ledd første punktum:*

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

*Bestemmelsen oppstiller 2 vilkår for fradragsrett: For det første må en kostnad være pådratt. Det innebærer at en fordel må være oppofret (oppofrelsesvilkåret). I tillegg må oppofrelsen av fordelene ha tilknytning til skattepliktig inntekt eller inntektsskapende aktivitet (tilknytningsvilkåret).*

#### *6.2.1 Oppofrelsesvilkåret*

*En oppofrelse av en fordel skjer typisk ved utbetaling av penger, men kan også skje på andre måter. Der en utbetaling motsvares av en ytelse med tilsvarende verdi, vil det kunne være et spørsmål om det foreligger en oppofrelse eller en ombytting av formuesverdier.*

*I dette tilfelle dreier det seg om betaling av en bot. Siden betalingen er en ensidig disposisjon foreligger det utvilsomt en oppofrelse etter sktl. § 6-1 første ledd første punktum.*

#### *6.2.2 Tilknytningsvilkåret*

*Det vanligste tilknytningskriteriet er at formålet med kostnaden er å erverve mv. skattepliktig inntekt, jf. Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave, pkt. 7.4.2 flg. Ved kostnader i form av bøter, erstatning, e.l. vil ikke formålet med kostnaden være et aktuelt tilknytningskriterium. Tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt vil likevel kunne være*

*til stede dersom forpliktelsen til å betale erstatning eller bot er oppstått som følge av skattyters inntektsskapende aktivitet, jf. Zimmer, op.cit., s 212, når det gjelder erstatning.*

... ..

*Skattekontoret bemerker at Havneavtalen var en kommersiell avtale, inngått i forbindelse med Selskapets fergevirksomhet. Boten ble ilagt som følge av at Selskapet utøvet sine rettigheter etter avtalen. Skattekontoret legger derfor til grunn at boten er oppstått som følge av Selskapets inntektsskapende aktivitet, og at tilknytningsvilkåret etter sktl. § 6-1 første ledd er oppfylt.*

### 6.3 Unntak for bøter, gebyrer mv.

*I Lignings-ABC 2011/12 side 276 fremkommer følgende:*

« ... .. »

*Lignings-ABC oppstiller her et unntak fra hovedregelen om fradragsrett i sktl. § 6-1 første ledd første punktum. Ligningspraksisen kan begrunnes i at «sterke reelle hensyn [må] gi et tilstrekkelig grunnlag for å fortolke skattelovens fradragsregler innskrenkende slik at de ikke svekker offentligrettslige sanksjoner av pønål karakter», jf. Ole Gjems-Onstad, Avskrivninger. Avskrivningsprinsipper og avskrivbare objekter i skatteretten (1984), og Zimmer, op.cit., s 213.*

*Spørsmålet er etter dette om ESA-boten som ble ilagt Selskapet faller inn under unntaket.*

#### 6.3.1 Hjemmel i lov eller forskrift

*Det er et vilkår for avskjæring av fradrag at boten mv. er pålagt med hjemmel i lov eller forskrift.*

*I henhold til EØS-loven (lov av 27.11.1992) § 1 skal EØS-avtalens hoveddel gjelde som norsk lov. EØS-avtalens artikkel 1-129 utgjør EØS-avtalens hoveddel. Bot er ilagt Selskapet for brudd på EØS-avtalen artikkel 53 og 54. I følge EØS-avtalen artikkel 56 er ESA kompetent myndighet.*

*ESA kan i vedtaks form ilegge foretak bøter dersom de forsettlig eller uaktsomt overtrer bestemmelsene i EØS-avtalen artikkel 53 eller 54. Dette er hjemlet i avtalen mellom EFTA-statene om opprettelsen av et overvåkingsorgan og en domstol av 2. mai 1992 (ODA-avtalen), protokoll 4 kapittel II artikkel 23 nr. 2 a.*

*Av hensyn til legalitetsprinsippet er norsk lovhjemmel påkrevd for at EFTAs organer skal kunne ilegge norske foretak bøter o.l. Dette fordi EØS-avtalen ikke innebærer noen overføring av lovgivningsmyndighet. Det vises til Ot.prp.nr.68 (1991-1992) om lov om konkurranseregler i EØS-avtalen mv. pkt. 1.4.1.*

ESAs myndighet til å håndheve EØS-avtalens konkurranseregler er implementert i norsk rett ved EØS-konkurranseloven (lov av 5. mars 2004 nr. 11) og tilhørende forskrift. Loven avløste den tidligere EØS-konkurranselov av 27. november 1992 nr. 110 som trådte i kraft samtidig med EØS-avtalen, jf. § 6 i den tidligere EØS-konkurranselov.

EØS-konkurranseloven § 4 første ledd gir ESA rett til å ilegge norske foretak sivilrettslige bøter for forsettlig eller uaktsom overtredelse av EØS-avtalen artikkel 53 og 54. Bestemmelsen er i det vesentlige lik ODA-avtalen, protokoll 4 kapittel II artikkel 23 nr. 2 a. Det følger videre av Forskrift om gjennomføring av konkurransereglene i EØS-avtalen mv. § 10 at ODA-avtalen protokoll 4 kapittel II skal gjelde som forskrift.

På bakgrunn av ovennevnte legger skattekontoret til grunn at ESA-boten ble ilagt med hjemmel i lov eller forskrift.

### 6.3.2 Overveiende straffelignende eller pønalt karakter

Det er videre et vilkår at boten, gebyret mv. har overveiende straffelignende eller pønalt karakter for at fradrag skal nektes.

I Zimmer, op.cit., s 213, legges det til grunn at ligningspraksisen ikke bare gjelder reaksjoner som er straff (i Grl. § 96s eller EMKs forstand), men også forskjellige typer av gebyrer som er administrative reaksjoner på overtredelse uten å ha karakter av straff. Videre fremholdes det at unntaket gjelder selv om tilknytningen til inntektsskapende aktivitet i og for seg er klar nok. Det bemerkes (i petitavsnitt) at uttrykket «gebyr» i lovspråket også brukes om ytelser som ikke har pønalt karakter, men hvor det typisk dreier seg om vederlag for en tjeneste. For slike gebyrer gjelder intet unntak fra de alminnelige fradragsreglene.

... ..

Skattekontoret bemerker at boten som Selskapet har fått har et klart pønalt- eller straffeformål. Den har til hensikt å påføre Selskapet et onde som reaksjon mot overtredelsen av EØS-avtalen artikkel 53 og 54. Ved fastsettelse av botens størrelse skal det særlig legges vekt på overtredelsens grovhet og varighet, og boten skal legges på et nivå som er tilstrekkelig til å ha avskrekkende virkning, jf. avsnitt 626 i ESAs vedtak. Botens preventive formål er også uttrykkelig uttalt i ESAs retningslinjer for bøteutmåling (inntatt i EØS-tillegget til Den europeiske unions tidende Nr. 63, 14.12.2006 s 44). Fra retningslinjene gjengis følgende:

«4. ( . ) Når Overvåkningsorganet konstaterer overtredelse av EØS-avtalens artikkel 53 eller 54, kan det følgelig være nødvendig å ilegge foretak som har overtrådt reglene bøter. Bøtene bør ha tilstrekkelig avskrekkende virkning ikke bare som sanksjon overfor de aktuelle foretakene (spesifikk avskrekkende virkning), men også for å avskrekke andre foretak fra å opptre eller fortsette å opptre i strid med EØS-avtalens artikkel 53 og 54 (generelt avskrekkende virkning).

... ..



Skattekontoret viser også til Sanksjonsutvalgets redegjørelse av overtredelsesgebyr i NOU 2003:15 pkt. 11.3.2.1 der det bl.a. fremholdes at:

«Overtredelsesgebyr er en sanksjon slik utvalget har definert sanksjonsbegrepet, jf. punkt 9.4. Det er et vilkår for å legge et overtredelsesgebyr at en handlingsnorm er brutt, og formålet med gebyrileggelsen er pønalt, dvs. å påføre gjerningspersonen eller foretaket et onde som en reaksjon fra samfunnet mot overtredelsen.»

Endelig bemerker skattekontoret at det er et vilkår for ileggelse av boten at overtredelsen var forsettlig eller uaktsom. Dette bidrar til å gi sanksjonen straffelignende karakter.

Oppsummert legger skattekontoret til grunn at ESA-boten er ilagt Selskapet for forsettlig eller uaktsom overtredelse av EØS-avtalen artikkel 53 og 54, den har et pønalt formål og boten skal legges på et nivå slik at den virker avskrekkende. På grunnlag av dette konkluderer skattekontoret med at ESA-boten har overveiende straffelignende eller pønalt karakter. Den er også å anse som straff etter EMK.

Skattekontoret legger etter dette til grunn at vilkårene som er oppstilt i ligningspraksis for å nekte fradrag for bøter mv. er oppfylt ... ..

#### 6.4 Langvarig, fast og ensartet ligningspraksis, reelle hensyn og juridisk teori

Selskapet anfører at den ligningspraksis som tilsier innskrenket fradragsrett ved reaksjoner av «pønalt karakter» verken er fast eller langvarig, og den har i alle fall ikke slik vekt at den i foreliggende sak kan gå foran en klar ordlyd i sktl. § 6-1.

Skattekontoret bemerker at ligningspraksis er en relevant rettskilde og har blitt tillagt adskillig vekt av Høyesterett i en rekke dommer, både i skattyters favør og disfavør. Vekten av ligningspraksis vil avhenge av dens varighet, frekvens og konsistens, jf. Zimmer, op.cit., s 55. ... ..

Det foreligger noen spredte uttalelser og publiserte enkeltavgjørelser om fradragsnektelse for bøter. ... ..

Skattekontoret bemerker at selv om det er relativt få tilfeller fra praksis som er publisert dokumenterer gjennomgangen en praksis som i alle fall har eksistert siden 1940-tallet. Skattekontoret bemerker også at enkeltsaker normalt ikke offentliggjøres på grunn av taushetsplikten, så antall publiserte tilfeller vil nødvendigvis ikke være dekkende for omfanget av ligningspraksisen. I tillegg vil en ligningspraksis som er kjent medføre at fradrag ikke kreves.

Skattekontoret viser videre til at Skattedirektoratet årlig utgir Ligning-ABC. Den gir uttrykk for direktoratets oppfatning av en rekke skattespørsmål og har bl.a. som formål å oppnå en mer enhetlig praktisering av skattereglene. De anvisninger som gis forutsettes fulgt av hele

skatteetaten. ... ..Siden 1979 har praksisen knyttet til fradragsrett for bøter vært inntatt i Ligning-ABC.

Samlet sett viser enkelttilfellene som er publisert og Lignings-ABC en ligningspraksis som i det minste har vart siden 1940-tallet. Praksisen har etter skattekontorets oppfatning også vært rimelig konsekvent. I tillegg har den vært velkjent. Foruten i nevnte uttalelser og Lignings-ABC er praksisen omtalt i juridisk teori, se nedenfor. På bakgrunn av foreliggende høyesterettspraksis legger skattekontoret til grunn at ligningspraksisen knyttet til fradrag for bøter mv. må tillegges stor vekt.

... ..

### 6.5 Likheten med inndragning

Selskapet anfører at likheten med inndragning taler i mot en innskrenkende fortolkning av sktl. § 6-1 første ledd. Det vises til at det i dag ikke er tvil om at det er fradragsrett for inndragning, jf. Lignings-ABC 2013/14 emneord «ulovlige inntekter» pkt. 3.1. Både inndragning og bøter som følge av straffbare handlinger har et pønalt preg. Det er også lagt til grunn av Høyesterett at inndragning og bøter etter straffelovgivningen i stor grad dekker de samme hensyn, og gir de samme virkninger, jf. Rt-1980-500 og Rt-1995-1922. ESAs utmåling av sin reaksjon bygger på de samme prinsippene som Høyesterett trekker opp for utmålingen av inndragning.

Skattekontoret bemerker først at Selskapet har blitt ilagt en bot og ikke fått inndratt inntekt i medhold av en inndragningsbestemmelse. ESA har kun hjemmel til å gi (sivilrettslige) bøter for overtredelse av EØS-avtalen artikkel 53 og 54, jf. skattekontorets redegjørelse i pkt. 6.3.1. Verken EØS-konkurranseloven eller ODA-avtalen inneholder noen inndragningsbestemmelse. Når botens grunnbeløp settes til en prosentandel av Selskapets omsetning i det relevante geografiske området i EØS er det kun en måte å beregne boten på slik at den skal oppfylle sitt preventive formål. Skattekontoret vil også presisere at ESA ved boteutmålingen kun har tatt utgangspunkt i en prosentandel av omsetningen siste hele regnskapsår og multiplisert den med antall år overtredelsen har funnet sted, se ESAs vedtak avsnitt 635 og 637. I tillegg kan botens grunnbeløp økes eller reduseres dersom det foreligger skjerpene eller formildende omstendigheter.

Videre bemerker skattekontoret at det er sentrale forskjeller mellom disse reaksjonsformene som kan begrunne ulik behandling når det gjelder fradragsretten. Administrativ inndragning, som vil være det naturlige sammenligningsgrunnlaget her, har ikke et pønalt formål. Formålet er å «nullstille». «Gjerningspersonen eller foretaket skal stilles i samme økonomiske situasjon som om lovbruddet ikke hadde blitt begått», jf. NOU 2003:15 pkt. 11.3.2.4. Formålet med ESA-boten er pønalt, altså å påføre Selskapet et onde som reaksjon på overtredelsen av EØS-avtalen. Ulikheten i formålet bak reaksjonsformene gir seg også utslag i ulike beregningsmåter. Ved administrativ inndragning fastsettes inndragningsbeløpet til det utbytte eller den vinning som er oppnådd ved overtredelsen. Vinningen eller utbytte er i denne

sammenheng en nettostørrelse. Det vises f.eks. til NOU 2003:12 pkt. 6.1.4 om beregning av vinning etter bestemmelsen om vinningsavståelse i den tidligere konkurranse-loven:

«Beregning av vinning antas å bestå i å sammenligne en faktisk situasjon, for eksempel de priser og omsetning som oppstår under et fungerende kartell, med en hypotetisk eller kontrafaktisk situasjon, det vil si markedsløsningen i det tilfellet kartellsamarbeidet ikke hadde forekommet.»

Ved beregningen av ESA-boten tas det utgangspunkt i en prosentandel av omsetningen, dvs. bruttoinntektene, på den aktuelle ruten. Og så kan den økes eller reduseres etter omstendighetene i saken. Det vises til gjengivelsen fra ESAs retningslinjer for bøteutmåling i pkt. 6.3.2.

... ..

Som nevnt inneholder verken ODA-avtalen eller EØS-konkurranse-loven noen inndragningsbestemmelse, men kun hjemmel til å ilegge bot. Det underbygger at heller ikke overtredelsesgebyret er en inndragningsbestemmelse eller har noe inndragningsformål. Også Sanksjonsutvalgets definisjon av overtredelsesgebyr taler etter skattekontorets oppfatning i mot en slik forståelse, jf. pkt. 6.3.2. Endelig viser skattekontoret til at overtredelsesgebyret utmåles etter en bred vurdering med utgangspunkt i foretakets bruttoomsetning. Det vises til Utmålingsforskriften § 2 annet og tredje ledd og § 3. Bl.a

kan det tas hensyn til økonomien i det konsernet foretaket er en del av, se § 3 annet ledd bokstav e. Det viser at overtredelsesgebyret ikke beregnes med det formål for øye å tilsvare vinningen eller utbytte av overtredelsen.

Skattekontoret kan på bakgrunn av ovennevnte ikke se at endringen i konkurranse-loven påvirker det skatterettslige spørsmålet. Skattekontoret vil for ordens skyld også presiserer at boten er ilagt med hjemmel i ODA-avtalen og EØS-konkurranse-loven § 4, og ikke kkrl. § 29. Drøftelsen rundt kkrl. § 29 er dermed nødvendigvis ikke avgjørende.

... ..

## 6.6 Bot eller gebyr

Selskapet viser til at konkurranse-loven av 2004 bruker terminologien «gebyr» og ikke «bot». Lovgivers begrunnelse var at gebyret ikke er straff. Selskapet bemerker at selv om skattekontoret i sitt vedtak legger til grunn at det er rimelig samsvar mellom den nye konkurranse-loven og EØS-avtalens konkurranse-regler, insisterer det på å bruke betegnelsen «bot».

Til dette vil skattekontoret for det første bemerke at om sanksjonen betegnes som gebyr eller bot ikke er avgjørende for fradragsspørsmålet. ... ..

### 6.7 Likebehandling med andre EØS-land

*Selskapet anfører at i foreliggende sak vil alle aktuelle skattytere være næringsdrivende. Med gebyret fra ESA utmålt som en inndragning av inntekt, uten å ta hensyn til skatt, vil nettosanksjonen for det enkelte selskap bli strengere i land med høy skattesats, kontra selskap fra land med lav skattesats. Likebehandling vil derfor kun oppnås hvis det gis fradragsrett.*

*Skattekontoret bemerker også til denne anførselen at Selskapet ikke har fått inndratt inntekt, men blitt ilagt en bot. Videre vil skattekontoret bemerke at dersom en legger til grunn at samtlige EØS-land innrømmer fradragsrett for ESA-bøter vil heller ikke det gi likebehandling, men favorisere selskaper hjemmehørende i høyskatteland, siden nettosanksjonen for disse selskapene blir lavere. Ulik størrelse på nettosanksjonen er en konsekvens av ulike skattesatser ... .. .*

### 6.8 EØS-avtalen gjelder ikke på skatteområdet

*Selskapet anfører at det er et tungtveiende hensyn at norske myndigheter ved inngåelsen av EØS-avtalen presiserte at EØS-avtalen ikke gjaldt på skatteområdet. Det er vist til St.prp.nr.100 (1991-1992) s. 375. Etter skattyters oppfatning må lovgivers klare forutsetning om at EØS-avtalen ikke skulle påvirke norsk skattelovgivning, være et hensyn som taler i mot en innskrenkende fortolkning av norsk skattelovgivning.*

*Skattekontoret bemerker at manglende fradrag for bøter mv. bygger på langvarig ligningspraksis og kom ikke som en følge av EØS-avtalen. EØS-avtalen har således ikke hatt noen betydning for den innskrenkende tolkningen av sktl. § 6-1 første ledd. Fradragsretten for ESA-boten er vurdert etter de samme kriterier som for bøter og gebyrer gitt av norske myndigheter for overtredelser av «nasjonale» bestemmelser. Etter skattekontorets oppfatning kan momentet derfor ikke tillegges vekt.*

### 6.9 Konklusjon

*På bakgrunn av ovennevnte legger skattekontoret til grunn at boten som Color Line ble ilagt av ESA for brudd på EØS-avtalen artikkel 53 og 54 ikke er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 første ledd.*

*Skattekontoret foreslår etter dette at det fattes slikt*

*vedtak:*

*Skattekontorets vedtak fastholdes*

*Saksprotokoll i Skatteklagenemnda Skatt øst - avdeling 4 - 12.12.2014*

*Skatteklagenemnda har 18.12.14 enstemmig sluttet seg til skattekontorets innstilling.»*

#### **4. Saksøkers påstand og påstandsgrunnlag**

Saksøker har lagt ned slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak, oversendt 18. desember 2014, kjennes ugyldig. Ved ny ligning legges til grunn at gebyr ilagt av ESA stort euro 18,811 millioner (NOK 146 161 470) er fradragsberettiget ved ligningen.
2. Saksøker tilkjennes sakens omkostninger.

Etter saksøkers oppfatning følger fradragsretten direkte av skatteloven § 6-1 (1) første punktum.

Saksøker driver skattepliktig virksomhet, og gebyret er ilagt i direkte sammenheng med denne virksomheten. Saksøker har derfor rett til fradrag for sine kostnader.

Vedtaket bygger på at det i fast og langvarig ligningspraksis er gjort et unntak fra retten til fradrag. Etter saksøkers oppfatning må en slik praksis gjelde like tilfeller, og praksis må være av et stort omfang før den kan gå foran en lovfestet rett til fradrag. Saksøkte har imidlertid ikke kunnet påvise eller dokumentere en slik praksis, verken med tilstrekkelig likhet eller av tilstrekkelig omfang. Ligningspraksis er et bevisspørsmål og ikke et tolkingsspørsmål.

Skattepliktig inntekt skal samsvare med økonomisk resultat.

Likhetshensyn tilsier fradrag. Selv med fradrag vil gebyret være en meget kraftig reaksjon overfor et foretak.

Videre må det skilles mellom bot for kartellvirksomhet og andre overtredelser av artiklene 53 og 54. Disse to artiklene er ikke selvstendig hjemmelsgrunnlag. Den EU-praksis som foreligger, gjelder kartell som er groveste formål for økonomisk kriminalitet.

EØS-avtalen gjelder ikke på skatteområdet.

Saksøkte har under saksforberedelsen påberopt seg EØS-avtalen og EØS-loven § 2 som en alternativ og selvstendig hjemmel for å nekte fradragsrett. EØS-avtalen og EØS-loven § 2 gir etter saksøkers oppfatning ikke et selvstendig grunnlag for en slik skatteregel med et bestemt innhold til saksøkers ugunst.

#### **5. Saksøktes påstand og påstandsgrunnlag**

Saksøkte har lagt ned slik påstand:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes saks kostnader.

Prinsipalt gjør staten gjeldende at EØS-avtalen forplikter Norge til ikke å innrømme fradragsrett for denne boten. Det vises til EØS-avtalen artikkel 3. Den parallelle bestemmelsen i EU-traktaten artikkel 4 nr. 3 er i rettspraksis forstått slik at statene er forpliktet til ikke å gi fradrag for denne type bot. En tilsvarende fortolkning må følge av EØS-avtalen artikkel 3.

Internrettslige bestemmelser står tilbake for EØS-avtalen, jf. EØS-loven § 2. Hva som følger av skatteloven § 6-1 etter en internrettslig fortolkning kan derfor uansett ikke være av betydning.

Subsidiært gjør staten gjeldende at skatteloven § 6-1 ikke hjemler fradragsrett for boten.

To vilkår for fradragsrett må være til stede. Det ene vilkåret - om oppofrelse - er oppfylt.

Det andre kumulative vilkåret, om at oppofrelsen må ha relevant tilknytning til skattyters inntekt (tilknytningsvilkåret), er imidlertid ikke oppfylt idet oppofrelsen gjelder en bot/reaksjon av pønalt og preventiv karakter. Det foreligger dermed uansett ikke fradragsrett etter skatteloven. Boten er ikke en kostnad «for å erverve, vedlikeholde eller sikre» inntekt.

Ligningspraksis er klar. Lignings-ABC har i en årrekke gjengitt fast ligningspraksis.

Det samme er juridisk teori.

EØS-forpliktelsenes betydning ved tolkingen gjelder både lojalitetsplikten, hensynet til rettsenhet og presumsjonsprinsippet, og vil ha stor vekt ved tolkingen.

## **6. Retten ser slik på saken**

Ved rettslig behandling av forvaltningsvedtak - herunder vedtak av skatteklagenemnda - skal retten prøve om det siste relevante vedtaket er et gyldig vedtak. Retten skal ved prøvingen ta standpunkt til om vedtaket bygger på korrekt rettsanvendelse, riktig faktum og at det har skjedd en korrekt saksbehandling. I denne saken er det lovanvendelsen som er det sentrale temaet.

Kjernes spørsmålet for retten er i denne saken følgende:

Har Color Line krav på inntektsfradrag i henhold til skatteloven § 6-1 (1) for bot ilagt av ESA for overtredelse av EØS-avtalen artiklene 53 og 54?

Retten er kommet til at Color Line ikke har slikt inntektsfradrag.

Det foreligger flere alternative måter rettslig å begrunne en slik konklusjon. Retten har valgt alternativet med tolking av skatteloven § 6-1 (1) med avgjørende vekt på at kostnader med karakter av straff dvs. bøter, forenklete forelegg mv. ikke kommer til fradrag i inntekt, og at Norges forpliktelser etter EØS-avtalen tilsier at det ved anvendelse av norsk lov skal legges stor vekt på rettsenhet og lojalitet til EUs rettsanvendelse - i vår sak rettsanvendelse knyttet til

overtredelse av bestemmelsene med forbud mot konkurransevridende avtaler og utilbørlig utnyttelse av dominerende stilling - forhold der EU har helt tilsvarende forbudsbestemmelser.

ESA fattet den 14. desember 2011 vedtak med følgende konklusjon i norsk offentlig versjon:

«Color Line AS og Color Group AS har overtrådt EØS-avtalens artikkel 53 og 54 gjennom de langsiktige eksklusive rettighetene Color Line AS nøt godt av i henhold til den havneavtalen som ble inngått med Strømstad kommune i 1991, som følger:

- a) Color Line AS i kraft av sin direkte deltagelse i overtredelsene fra 1. januar 1994 til 20. desember 2005;
- b) Color Group AS som følge av selskapets avgjørende innflytelse over sitt heleide datterselskap Color Line AS fra 1. oktober 1998 til 20. desember 2005.

.....

bot på 18 811 millioner euro.

... ..»

Avgjørelsen er endelig og boten betalt.

EØS-avtalens artikkel 53 gjelder kartell og andre konkurransevridende avtaler og artikkel 54 gjelder utilbørlig utnyttelse av dominerende stilling.

EØS-loven fastsetter at EØS-avtalen etter

*«§ 1 ... . skal gjelde som norsk lov ... .*

*§ 2 ... .. skal i tilfelle konflikt gå foran andre bestemmelser. ...»*

EØS-konkurranseloven § 4 bestemmer følgende:

*«EFTAs overvåkningsorgan og EFTA-domstolen kan ilegge foretak eller sammenslutninger av foretak sivilrettslige bøter for forsettlig eller uaktsom overtredelse av EØS-avtalen artikkel 53, 54 eller. . . . .»*

Det fremgår av ESAs vedtak at det fant Color Lines overtredelse å ha skjedd «forsettlig eller, i det minste, uaktsomt.»

Videre er det klart at EØS-avtalen ikke direkte bestemmer skatterettslige forhold. Det fremgår bl.a. av St.prp.nr.100 (1991-1992) der det på side 375 bl.a. fremgår følgende:

*«EØS-avtalen omfatter ikke felles skatte- og avgiftspolitik . . .»*

Dette innebærer at løsningen på vår sak ikke kan leses direkte ut av EØS-bestemmelsene.

Men også på skatterettens område skal internrettslige bestemmelser tolkes i lys av EØS-avtalens formål.

Retten viser her til EØS-avtalens artikkel 3 første og annet ledd:

«Avtalepartene skal treffe alle generelle eller særlige tiltak som er egnet til å oppfylle de forpliktelser som følger av denne avtale.

De skal avholde seg fra alle tiltak som kan sette til side virkeliggjøringen av denne avtales mål i fare.»

Retten viser videre til Høyesteretts dom inntatt i Rt-2000-1811 (Finanger I) der det bl.a. fremgår følgende på side 1827:

«3. Medlemsstatene har etter EØS-avtalen plikt til å utvise lojalitet overfor Fellesskapets bestemmelser. Både presumsjonsprinsippet og prinsippet om direktivkonform fortolkning må vurderes på denne bakgrunn. Det er særlig grunn til å fremheve artikkel 3 om at avtalepartene «skal treffe alle generelle eller særlige tiltak som er egnet til å oppfylle de forpliktelser som følger av denne avtale», og at de «skal avholde seg fra alle tiltak som kan sette virkeliggjøringen av denne avtales mål i fare». Lojalitetsplikten er sammen med hensynet til rettsenhet dessuten fremhevet i avtalens fortale. Her fremgår at plikten også er rettet mot domstolene, jf. bemerkningene om at «avtalepartenes formål, med full respekt for domstolenes uavhengighet, er å nå frem til og opprettholde en lik fortolkning og anvendelse av denne avtale ...». En tilsvarende lojalitetsplikt gjelder for landene innenfor EU, se artikkel 10 - tidligere Romtraktaten artikkel 5 - i traktaten om opprettelse av EU.»

At disse prinsippene også skal legges til grunn på skatterettens område underbygges av Andreas Bullen EU, EØS og skatt (2005) side 79 der det bl.a. fremgår følgende:

«Dersom det foreligger motstrid mellom Norges forpliktelser etter EØS-avtalen og en foranstaltning i intern norsk rett, vil norske myndigheter ha plikt til å fjerne traktatstriden. Dette følger av EØS-avtalens bindende karakter og den generelle lojalitetsplikten i EØS art 3 ... ..»

Videre er det et grunnprinsipp at EF/EU-domstolens praksis er sentral når det gjelder praktisering av tilsvarende bestemmelser i EØS-avtalen. Dette fremgår bl.a. av Høyesteretts dom inntatt i Rt-2007-1003 (Norsk Tipping) der det under avsnitt 74 fremgår følgende:

«... .. De grunnleggende regler og prinsipper som gjelder på dette området, er de samme etter EØS-avtalen som innenfor EF ... .. EF-domstolens praksis blir derfor en sentral rettskilde.»

På denne bakgrunn er det nødvendig å se noe på avgjørelser av tilsvarende karakter innenfor EU.

I en prejudisiell avgjørelse av 11. juni 2009 uttalte EF-domstolen i sak C-429/07 knyttet til Nederland følgende i avsnitt 39:



«Under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder er det åbenbart, at en tvist om delvis skattefradrag af en bøde pålagt af Kommissionen kan skade virkningen af den sanktion, der er blevet pålagt af Fællesskabers konkurrencemyndighed. Virkningen af Kommissionens beslutning, hvorved den pålægger et selskab en bøde, ville kunne blive mærkbart svækket, hvis pågældende selskab ... .. var berettiget til at foretage fradrag for hele eller en del af bøden i det skattepligtige indkomst, eftersom en sådan mulighed ville føre til, at en del af den nævnte bøde ville blive opvejet af et nedslag i skattebyrden.»

Nederlandsk høyesterett la i sin dom av 12. august 2011 til grunn den prejudisielle avgjørelsen ovenfor og godtok ikke skattefradrag for boten.

Videre foreligger det en avgjørelse fra Grunnlovsdomstolen i Belgia av 20. desember 2012 som ikke tillot inntektsfradrag for kartellbot under henvisning til at det ville redusere den forebyggende effekten av disse EU-reglene. Det ble særlig vist til avgjørelsen ovenfor i sak C-429/07.

Tingretten forstår de nevnte avgjørelser og dommene slik at de i prinsippet fastslår at enhver bot basert på EU-traktatens daværende artikler 81 og 82 (nåværende 101 og 102) tilsvarende EØS-avtalen artikler 53 og 54, ikke skal kunne trekkes fra i inntekten eller få annen skattemessig reduserende effekt, og at dette er ment å omfatte hele EU-området. Tingretten kan ikke se at det er noe forsøk på eller resonnementer knyttet til å etablere et skille mellom bot knyttet til kartellvirksomhet og andre brudd på de nevnte artiklene eller mellom artikkel 101 om kartell og konkurransevridning og artikkel 102 om utnyttelse av dominerende stilling. Tvert i mot tilsier domstolens begrunnelse for å nekte fradrag at det vil omfatte enhver bot etter de nevnte artikler.

Skatteloven § 6-1 (1) har følgende ordlyd:

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

Ordlyden i § 6-1 (1) er etter tingrettens oppfatning i seg selv ikke avklarende idet den har flere elementer som kan problematiseres: «*kostnad som er pådratt*», «*erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*». Bestemmelsen må derfor uansett gjøres til gjenstand for tolking. Det foreligger dessuten i bestemmelsen en henvisning til enkelte konkrete presiseringer og avklaringer. Eksempelvis fastslår § 6-22 at vederlag for «*urettmessig motytelse*» ikke gir fradragsrett, og det er vist til «*alminnelig forretningsmoral*». §§ 6-10 til 6-32 er etter tingrettens oppfatning ikke å anse som uttømmende presiseringer av § 6-1 (1) første punktum, men viser at ordlyden i bestemmelsens første punktum ikke avklarer enhver situasjon.

I norsk rett må det kunne konstateres at det ikke er fradragsrett for straffereaksjoner som bøter. Dette har fremgått i en årrekke av Lignings-ABC og tidligere i flere uttalelser fra Finansdepartementet og Skattedirektøren jf. f.eks. Utvalget for 1972 og 1974. Det samme standpunktet er inntatt for lovbrudd der det for å oppnå en forenklet saksbehandling er innført bøtelignende system - eksempelvis overlastgebyr, forenklet forelegg og diverse tilleggsavgifter.

Norsk teori har også konstatert at dette er rettstilstanden. Gjem-Onstad: Avskrivninger, avskrivningsprinsippet og avskrivbare objekter i skatteretten (1984) skriver bl.a. følgende på side 383-385:

«... . Etter skattelovens likhetsprinsipp er det ønskelig at alle utgifter i forbindelse med inntektsverv likestilles. Men strafferettens krav til likhet for loven må anses nærmere knyttet til almene rettsferdsbetraktninger. Fradragsrett fører til at økonomiske straffer rammer forskjellig ... .. Generelt ville fradragsrett for bøter mv. innebære en svekkelse av reaksjonssystemet.

... ..

For norsk rett må disse sterke reelle hensyn gi et tilstrekkelig grunnlag for å fortolke skattelovens fradragsregler innskrenkende slik at de ikke svekker offentligrettslige sanksjoner mv ... .»

Arthur J. Brudvik: Skatterett for næringsdrivende (2013) skriver bl.a. følgende på side 385:

«Bøter godtas ikke til fradrag i næringsinntekt f.eks. bot for ulovlig fiske ... Det samme gjelder overlastningsgebyr ... og forenklede forelegg ... ..»

Grunnen til at det ikke gis fradrag, er at disse bøter og gebyrer innebærer et pønalt element. Straffen skal betales av den som rammes og skal ikke kunne delvis veltes over på fellesskapet i form av fradrag i skattepliktig inntekt.»

Denne etablerte praksis er etter rettens oppfatning ikke ulovfestede unntak fra fradragsretten, men i realiteten en tolking av den meget generelt utformede fradragsbestemmelsen § 6-1 (1).

Retten konstaterer at det av ESAs avgjørelse fremgår at det foreligger en lovovertrødelse som er skjedd ved forsett eller uaktsomhet, og det er utferdiget en bot som primært er ment å ha avskrekkende og pønalt formål. Retten finner det lite tvilsomt at denne boten er å anse som straff i relasjon til Den europeiske menneskerettighetskonvensjon (EMK). Retten ser ingen saklig eller formell grunn til å behandle kostnader som er å anse som straff etter EMK på ulik måte med hensyn til adgangen til fradrag i inntekten.

At det også på skatterettens område er grunnlag for tolking av bestemmelser fremgår bl.a. av Høyesteretts dom inntatt i Rt-2014-1281 flg.:

«(48) ... .Legalitetsprinsippet får anvendelse generelt der staten gjør inngrep overfor den enkelte, og krever hjemmel i lov, jf. Grunnloven § 113. Det innebærer at lovens ordlyd står sentralt ved tolkingen. Men tolkningstvil må løses ut fra hva som er best i samsvar med en avveining av samtlige rettskildefaktorer og som sikrer tilstrekkelig klarhet og forutsigbarhet for borgerne. Et prinsipp om at tolkningstvil i en sak skal løses i borgernes favør, vil lett kunne slå ut motsatt for andre avgiftspliktige i andre sammenhenger, og er neppe egnet som noen god rettesnor. Jeg viser til drøftelsen i Zimmers Lærebok i skatterett 7. utgave fra 2014 hvor han på side 49 konkluderer slik:

«Det gjelder ikke noe prinsipp i norsk skatterett om at skattelover i tvilstilfelle skal tolkes i skattyters favør.»

(49) Dette er jeg enig i.»

Overført til vår sak innebærer dette at det ikke skal være en rent språklig forståelse av ordene i § 6-1 som vil være avgjørende for saken, men en tolking av bestemmelsen ut fra generelle tolkingsprinsipper der ordlyden er ett element.

Momenter i tolkingssammenheng vil i vår sak særlig være følgende:

- Formålet med boten er primært å virke avskrekkende overfor foretaket selv for derved å unngå en fortsettelse eller gjenopptakelse av de handlinger som er funnet i strid med artiklene, og virke avskrekkende overfor andre foretak for å forebygge at noen av dem går inn på tilsvarende handlinger. I tillegg er formålet med boten det pønale elementet dvs. at boten skal være en betydelig merkbar økonomisk reaksjon for foretaket og ikke bare være én driftskostnad blant flere. Den har derfor meget stor likhet med bøter og forenklede forelegg.
- En fradragsrett vil innebære at deler av boten reelt sett ikke bæres av foretaket, men av staten ved redusert skatteinntekt. Dette er i strid med formålet.
- En fradragsrett vil innebære en svekkelse av den reelle reaksjonen som etter ESAs konkrete vurdering er beløpsfastsatt overfor foretaket.
- Norges forpliktelser etter EØS-avtalen til rettsenhet, lojalitet og samordning innenfor EØS og EU - sammenholdt med at det innenfor EU må anses fastslått at slik bot ikke er fradragsberettiget.

Retten konkluderer etter dette at en korrekt forståelse av skatteloven § 6-1 (1) innebærer at det ikke er fradrag for bot utferdiget av ESA for brudd på EØS-avtalen artikkel 53 og artikkel 54. Skatteklagenemndas vedtak er derved gyldig. Staten blir å frifinne.

Tingretten finner grunn til generelt å konstatere at den ser rettstilstanden på området slik at der en lovovertrædelse er skjedd, og reaksjonen - enten den kalles bot, forelegg, gebyr eller avgift - er å anse som straff i EMKs forstand, vil det ikke være adgang til å fradragsføre beløpet i skattepliktig inntekt. Tingretten tar imidlertid ikke standpunkt til om det også utenfor straffebegrepet vil være tilfeller som ikke vil gi grunnlag for fradrag.

Når det gjelder sakskostnader, har staten fått medhold. Etter tvisteloven § 20-2 (1) har staten krav på dekning av sine sakskostnader. Retten kan ikke se at unntaksbestemmelsene kommer til anvendelse. Det er inngitt arbeidsoppgave der salæret er oppgitt til

NOK 69 600. Sakskostnadene fastsettes i samsvar med oppgaven. Oppfyllelsesfristen er to uker.

#### *Domsslutning*

- 1. Staten v/Skatt øst frifinnes.*
- 2. Color Line AS betaler innen to uker sakskostnader til staten v/Skatt øst med NOK 69 600 - sekstinitusensekshundrekroner.*

## SKN 16-024 Privat bruk av arbeidsgivers bil

**Lovstoff:** FSFIN § 5-13-2, § 6-44-13. Folketrygdloven § 23-2. Ligningsloven § 10-2.

**Salten tingrett:** Dom av 30. juli 2015, sak nr.: TSALT-2014-195357 – TSALT-2014-196049

**Dommer:** Dommerfullmektig Odd Inge Lura.

**Parter:** Kjell Sverre Jakobsen og Polarvakt AS (for begge: advokat Rune Tjomsås Andersen v/advokatfullmektig Synnøve Vedde-Fjærstad) mot Skatt Nord (advokat Arne Haavind).

Dommen er ikke anket.

**Sammendrag:** Spørsmålet i saken var om det var grunnlag for beskatning for privat bruk av arbeidsgivers bil. Tingretten la til grunn at det var sannsynlighetsovervekt for at skattyter hadde brukt arbeidsgivers bil privat, og det var således grunnlag for inntektstillegg etter sjablonreglene og økning av grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Ilagt tilleggsskatt og tilleggsavgift ble fastholdt. Deler av skattyters påberopte bevis for yrkeskjøring ble avskåret av retten, uten at dette hadde betydning for resultatet.

Saken gjelder tvist om gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak om økning av lønnsinntekt og ileggelse av tilleggsskatt for Kjell Sverre Jakobsen for inntektsårene 2010 og 2011 datert den 12.06.2014, samt skatteklagenemndas vedtak om økning av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget og ileggelse av tilleggsavgift for Polarvakt AS for 2010 og 2011 datert den 12.06.2014.

### Framstilling av saken

Polarvakt AS (heretter benevnt som Polarvakt) ble stiftet den 02.01.1998, og registrert i Enhetsregisteret den 07.07.1998. Formålet med virksomheten er salg av vaktholdtjenester, samt salg av låse- og sikringsmateriell.

Selskapets daglige leder og styreleder er Kjell Sverre Jakobsen (heretter benevnt som Jakobsen). Aksjene i selskapet eies i sin helhet av Polarvakt Holding AS som igjen eies av Kjell Sverre Jakobsen og Jorun Jakobsen.

Salten Interkommunale Regnskapskontroll gjennomførte våren 2012 et bokettersyn hos Polarvakt AS. I den endelige rapporten som forelå den 11.06.2012 konkluderte kontrolløren blant annet med det forelå fordel fri bil i 2010 og 2011 som var trekk-, avgifts- og oppgavepliktig.

Skattekontoret foretok i sine vedtak av den 19.07.2013 en inntektsøkning for årene 2010 og 2011 for Jakobsen, samt en tilsvarende forhøyelse i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget for Polarvakt.

Jakobsen fikk inntekten sjablongmessig forhøyet med kr 78.660,- for 2010 og kr 26.250,- for 2011. Han ble i tillegg ilagt 30 % tilleggsskatt. For vedtaket som gjelder Polarvakt ble arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget forhøyet tilsvarende, samt at det ble fastsatt 30 % tilleggsavgift.

Skatteklagenemnda oppretthold i sitt vedtak av den 12.06.2014 skattekontorets vedtak.

Jakobsen og Polarvakt tok den 03.12.2014 hver for seg ut rettidig søksmål for Salten tingrett. Rettidig tilsvarende ble mottatt den 23.01.2015. Sakene ble forent til felles behandling. Hovedforhandling ble holdt den 10.06.2015 og den 11.06.2015.

### **Saksøkernes påstandsgrunnlag i det vesentlige**

Saksøkerne mener at kjøringen mellom garasje og kontorlokaler ikke er privat bruk av arbeidsgivers bil. Kjøringen gis således ikke grunnlag for fordelsbeskatning og økt arbeidsgiveravgiftsgrunnlag.

For at den ansattes bruk av arbeidsgivers bil skal utløse fordelsbeskatning for den ansatte og økt arbeidsgiveravgiftsgrunnlag for arbeidsgiver må bilen være brukt privat, jfr. § 5-13 jfr. ftrl. § 23-2. Kjell Sverre Jakobsen har ikke brukt bilen privat.

Bilbruken faller inn under kategorien yrkeskjøring. Det er ikke grunnlag for å øke Jakobsens skattepliktige inntekt eller forhøye arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget for Polarvakt AS.

Det er vist til at Polarvakt AS leide garasjeplass utenfor Jakobsens hjem. Forholdene rundt garasjeleien er ikke omtvistet. Det har hele tiden vært klart at dette er et reelt leieforhold. Leieforholdet medfører at den daglige kjøringen mellom Polarvaks kontorlokaler i Fauske sentrum og garasjen utenfor Jakobsens hjem ikke er privat bruk av arbeidsgivers bil, jfr. sktl. § 5-13. Det er her tale om yrkeskjøring fra fast til ikke-fast arbeidssted, jfr. FSFIN § 6-44-13 bokstav b.

Det er også anført at arbeidet gjør det påkrevet å frakte arbeidsutstyr med bil, jfr. FSFIN § 6-44-13 bokstav f. Det er vist til at Jakobsen, både som følge av stillingen som daglig leder og som følge av den omfattende bakvaktordningen, kunne bli tilkalt etter alarm utenom normal arbeidstid. Ved utøvelsen av bakvakten utgjorde bilen et helt nødvendig redskap. Reisen mellom kontorlokalet i Fauske og garasjen utenfor Jakobsens hjem er derfor også å anse som en yrkesreise etter FSFIN § 6-44-13 bokstav f.

Det anføres videre at reisen ble foretatt på grunn av nødvendig tilkalling utenom normal arbeidstid, jfr. FSFIN § 6-44-13 bokstav g. Det er vist til at Jakobsen kjørte bilen fra kontorlokalet i Fauske til garasjeplassen på grunn av nødvendig tilkalling utenom ordinær arbeidstid. Reisen er derfor å anse som en yrkesreise også etter regelen i FSFIN § 6-44-13 bokstav g.

Saksøkerne har videre anført at det ikke kan sannsynliggjøres at bilen er brukt privat, jfr. FSFIN § 5-13-2. Det er vist til at adgang til sporadisk bruk av arbeidsgivers bil i utgangspunktet ikke utløser fordelsbeskatning, jfr. FSFIN § 5-13-2. Har arbeidstaker adgang til mer omfattende privat bruk av arbeidsgivers bil, utløses fordelsbeskatning selv om den faktiske private bruken kun er sporadisk, jfr. FSFIN § 5-13-2 annet ledd.

Bestemmelsen stiller krav om at det faktisk foreligger sporadisk faktisk bruk. Hvorvidt bilen er brukt privat eller ikke er et bevissspørsmål hvor ligningsmyndighetene skal legge til grunn hva de finner mest sannsynlig, jfr. lignl. § 8-1. Det er ikke holdepunkter for å legge til grunn at det er mest sannsynlig at Jakobsen brukte Polarvakts bil privat.

Det er også anført at det ikke er grunnlag for tilleggsavgift og tilleggsatt da det ikke er gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Ileggelse av tilleggsatt og tilleggsavgift forutsetter at det er gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» til ligningsmyndighetene, jfr. lignl. § 10-2 første ledd og lignl. § 10-2 første ledd jfr. ftrl. § 24-3 tredje ledd. Jakobsen har ikke benyttet Polarvakt sin bil privat og vilkåret er derfor ikke innfridd.

Uansett anføres det at det ikke foreligger klar sannsynlighetsovervekt. Tilleggsatt og tilleggsavgift er å anse som straff etter Den Europeiske Menneskerettskonvensjon. Uskyldspresumsjonen stiller derfor krav til bevisets styrke. Beviskravet er ikke innfridd i denne saken, og vedtakenes punkter om tilleggsatt og tilleggsavgift må oppheves.

På vegne av Polarvakt AS er det lagt ned følgende påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak om økning av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget og ileggelse av tilleggsavgift for Polarvakt AS for inntektsårene 2010 og 2011 oppheves.
2. Polarvakt AS tilkjennes erstatning for sakens omkostninger.

På vegne av Kjell Sverre Jakobsen er det lagt ned følgende påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak om økning av lønnsinntekt og ileggelse av tilleggsatt for Kjell Sverre Jakobsen for inntektsårene 2010 og 2011 oppheves.

### **Saksøktes påstandsgrunnlag i det vesentlige**

Staten mener at skatteklagenemnda korrekt er kommet til - etter den bevisbedømmelse ligningsmyndighetene skal foreta etter ligningsloven § 8-1 - at det er sannsynlighetsovervekt for at Jakobsen i 2010 og 2011 har hatt slik fordel av Polarvakts bil som utløser beskatning av Jakobsen og som skal tas med i Polarvakts arbeidsgiveravgiftsgrunnlag.

Fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil er skattepliktig inntekt, jfr. sktl. § 5-1 jfr. § 5-10. Fordelen beregnes sjablongmessig etter sktl. § 5-13, og den nærmere anvendelse av bestemmelsen er i hovedsak regulert i Forskrift til skatteloven (FSFIN) § 5-13.

Det anses på det rene at den aktuelle bilen omfattes av forskriftens § 5-13-1 første ledd og således ikke omfattes av noen av unntakene i FSFIN § 5-13-1 annet ledd.

Standardregelen for beregning av fordel ved privat bruk i sktl. § 5-13 forutsetter at bilen faktisk er brukt til privatkjøring i løpet av inntektsåret. Staten mener det er sannsynliggjort at bilen her er brukt privat.

Etter FSFIN § 5-13-2 første ledd skal sjablongreglene ikke benyttes når den private bruken kun er sporadisk. Av annet ledd fremgår imidlertid at fordelsbeskatning utløses hvor arbeidstakeren har adgang til mer omfattende bruk av arbeidsgivers bil, selv om den faktiske bruken er sporadisk.

Det er ikke tvilsomt at Jakobsen har hatt slik adgang til bruk av bilen som bestemmelsen krever. Jakobsen har bilen parkert utenfor egen bolig utenom arbeidstiden. Det trenger derfor ikke å ha vært faktisk bruk ut over det sporadiske. Kan faktisk privat bruk sannsynliggjøres, er altså ikke omfanget som sådant avgjørende i dette tilfellet.

Hvorvidt arbeidsgivers bil er brukt privat eller ikke, er et bevisspørsmål der ligningsmyndighetene etter en konkret vurdering skal legge til grunn hva de finner mest sannsynlig, jfr. ligningsloven § 8-1.

Bilen er utenom arbeidstid parkert utenfor arbeidstakers hjem. Selv om parkeringsplassen utenfor arbeidstakers hjem er begrunnet i Jakobsens bakvaktordning, øker sannsynligheten for a bilen er brukt privat ved en slik plassering av bilen utenfor arbeidstid.

Videre har Jakobsens samboer førerkort. Selv om det opplyses at ektefellene kun hadde behov for en bil til privat bruk, øker sannsynligheten for privat bruk av varebilen når husstanden har to førerkort og kun en privat bil. Særlig må dette gjelde når varebilen stod parkert utenfor boligen utenom arbeidstid og således var lett tilgjengelig på fritiden.

Privatboligens beliggenhet noen kilometer fra sentrum og butikker er ytterligere egnet til å øke sannsynligheten for at varebilen er brukt privat.

Når husholdningen bestod av Jakobsen og samboer, kan det ikke ha vært av vesentlig betydning for valg av bil til privat bruk at Jakobsens privatbil hadde fem seter, mens varebilen kun hadde to seter.

Selv om varebilen var i bedre stand enn varebilen, er det ikke slik at varebilen ikke var egnet til privat bruk. Den var fullt brukbar, hvilket understøttes av utstrakt bruk av bilen i arbeidssammenheng, samt til reise mellom Jakobsens bolig og arbeidssted daglig. At den således også vil være egnet for turer privat må være klart, og særlig vil det gjelde hvor privatbilen var okkupert av en av de to samboerne.

Oppsummert innebærer disse forholdene at det foreligger sannsynlighetsovervekt for at varebilen i alle fall sporadisk er brukt privat og at Jakobsen har hatt adgang til mer omfattende bruk. Vilkåret for beskatning etter sktl. § 5-1, jfr. § 5-10 og § 5-13, jfr. FSFIN § 5-13 er dermed oppfylt.

Når det gjelder kjøring mellom hjem og arbeidssted, er utgangspunktet at slik kjøring er privat bruk. Grensen mot yrkesreiser trekkes i FSFIN 6-44 B. Reglene gir særlige bestemmelser om fradrag for, eller skattlegging av reisekostnader. Reglene regulerer ikke skattepliktig fordel ved fri bil direkte, men omhandler kun klassifiseringen av reiser mellom bolig og arbeidssted, og mellom arbeidssteder.

I § 6-44-13 listes opp alternativer som er å anse som yrkesreise, og Jakobsen har påberopt seg bestemmelsen under bokstav f. I stevningens punkt 5.2 er anført at selve bilen var å anse som Jakobsens arbeidsutstyr i henhold til bestemmelsen. Staten bestrider at bestemmelsen kan tolkes slik at den gjelder selve bilen. En slik tolkning er i strid med ordlyden, hvor det er tale om arbeidsutstyr som fraktes «med bil».

Oppsummer kan kun faktiske utrykninger klassifiseres som yrkesreiser. Øvrige reiser mellom hjem og arbeid må karakteriseres som arbeidsreiser, og gir således grunnlag for beskatning etter sjablongregelen i sktl. § 5-13. Videre er det som beskrevet grunnlag for fordelsbeskatning på bakgrunn av at det er sannsynlig at Jakobsen benyttet bilen til generell privat bruk.

Da Jakobsens disponering av Polarvaks bil gir grunnlag for fordelsbeskatning av ham og er en innberetningspliktig ytelse, må Polarvaks arbeidsgiveravgiftsgrunnlag økes tilsvarende, jfr. folketrygdloven § 23-2.

Etter statens syn har skatteklagenemnda korrekt lagt til grunn at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at Jakobsen har gitt uriktige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til en skattemessig fordel for ham og at vilkårene for ilagt tilleggsskatt med 30 % er oppfylt, jfr. ligningsloven § 10-2 og § 10-4. Det kan ikke sees å være grunnlag for fritak av tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-3.

Ligningslovens regler i kapitel 10 om tilleggsskatt er gitt tilsvarende anvendelse for arbeidsgiveravgift, jfr. folketrygdloven § 24-4 (2). Etter statens syn har skatteklagenemnda korrekt lagt til grunn at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at Polarvakt har gitt uriktige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til en avgiftsmessig fordel for selskapet og at vilkårene for ilagt tilleggsavgift med 30 % er oppfylt, jfr. ligningsloven § 10-2 og § 10-4. Det kan ikke sees å være grunnlag for fritak for tilleggsavgift etter ligningsloven § 10-3.

Saksøkte har lagt ned følgende påstand i begge saker:

1. Staten v/ Skatt nord frifinnes og tilkjennes sakskostnader.

### **Rettens vurdering**

Det følger av skatteloven § 5-1 første ledd og § 5-10 at enhver fordel vunnet ved arbeid er å anse som skattepliktig arbeidsinntekt. Privat bruk av arbeidsgivers bil er en skattepliktig fordel som ifølge skatteloven § 5-13 skal fastsettes sjablongmessig på grunnlag av bilens listepreis som ny. Til utfylling og gjennomføring av reglene i skatteloven er det fastsatt forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN). Hovedregelen i forskriftens § 5-13-1 er at den gjelder for alle typer biler. Det er enkelte unntak i andre ledd for spesielle kjøretøyer, men disse reglene er ikke aktuelle i nærværende sak da det er enighet om at bilen ikke faller inn under noen av unntakene.

Standardregelen for beregning av fordel ved privat bruk skal bare nyttes såfremt skattyter faktisk har brukt bilen til privat kjøring i løpet av inntektsåret. Som privatkjøring regnes all kjøring som ikke anses som yrkeskjøring, herunder kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og



besøksreise til hjemmet. Skattyteren skal derfor som hovedregel ha standardtillegget dersom han bruker bilen mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) selv om han ikke bruker bilen til annen privatkjøring.

Sporadisk adgang til privat bruk utløser ikke fordelsbeskatning etter standardregelen, jfr. FSFIN § 5-13-2 (1). Får adgangen til privat bruk et minstemål av regularitet eller varighet, gjelder standardregelen. Har skattyteren mer enn sporadisk adgang til privat bruk, utløses det fordelsbeskatning etter standardregelen selv om den faktiske bruken er sporadisk eller tilfeldig, jfr. FSFIN § 5-13-2 (2).

Retten legger til grunn at det er enighet mellom partene at Jakobsen hadde adgang til mer omfattende bruk av arbeidsgivers bil da den var parkert i garasje utenfor hans hjem.

I vurderingen av om det foreligger privat bruk skal det sees bort ifra yrkeskjøring. Yrkeskjøring er ikke privat bruk som gir grunnlag for fordelsbeskatning etter standardregelen. Det vises til FSFIN § 6-44-10 sammenholdt med FSFIN § 6-44-12 og § 6-44-13.

Privat bruk av arbeidsgivers bil er en fordel som utløser trekkplikt etter skattebetalingsloven § 5-6 (1) a), jfr. § 5-8 (2) og skattebetalingsforskriften § 5-8-11. Plikten til å betale arbeidsgiveravgift følger trekkplikten, jfr. folketrygdloven § 23-2 tredje ledd.

Jakobsen har forklart at han kjører bilen hver dag fra garasjen utenfor hans hjem til Polarvaks lokaler på Fauske. Det er anført at denne daglige reisen må anses som yrkeskjøring i medhold av FSFIN § 6-44-13 bokstav b, f og g.

Denne saken reiser tre hovedproblemstillinger som i det følgende vil bli behandlet hver for seg;

1. Var Jakobsens daglige kjøretur fra garasjen utenfor hans hjem til Polarvaks lokaler på Fauske yrkeskjøring i medhold av FSFIN § 6-44-13 bokstav b, f eller g?
2. Foreligger det sannsynlighetsovervekt for at Jakobsens brukte Polarvaks bil privat?
3. Foreligger det klar sannsynlighetsovervekt for privat bruk slik at det var grunnlag for å ilegge tilleggsavgift og tilleggsavgift?

Det faktum som legges til grunn for ligningen skal være fastsatt etter en prøving av de fakta skattyter har opplyst og de øvrige opplysninger som foreligger, jfr. ligningsloven § 8-1 nr. 1. Ligningsmyndighetene har en plikt til å foreta en fullstendig bevisbedømmelse på bakgrunn av de opplysninger som foreligger, og legge til grunn det faktiske forhold som etter en samlet vurdering må anses som det mest sannsynlige faktum, jfr. Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 100. Prøvingen skal skje på grunnlag av de faktiske opplysninger som forelå for skatteklagenemnda da vedtaket ble fattet, jfr. Rt-2006-404.

## **1. Var Jakobsens daglige kjøretur fra garasjen utenfor hans hjem til Polarvaks lokaler på Fauske yrkeskjøring i medhold av FSFIN § 6-44-11 bokstav b, f eller g?**

### **1.1. FSFIN § 6-44-13 bokstav b**

Det følger av FSFIN § 6-44-13 bokstav b at reise mellom fast arbeidssted og ikke-fast arbeidssted er å anse som yrkesreise.

Fast arbeidssted og ikke-fast arbeidssted er nærmere definert i FSFIN § 6-44-11. Retten legger til grunn at det er enighet mellom partene at Polarvaks lokaler på Fauske er Jakobsens faste arbeidssted. Det blir derfor spørsmål om den leide garasjen kan defineres som hans ikke-faste arbeidssted.

Det følger av FSFIN § 6-44-11 (3) bokstav a at med ikke-fast arbeidssted skal forstås «arbeids- eller oppmøtested som ikke omfattes av første ledd».

I Lignings-ABC 2010/11 på side 934 under pkt. 3.4 fremgår det at

*«reglene om arbeidsreiser skiller mellom fast arbeidssted og ikke-fast arbeidssted. Fast arbeidssted er i utgangspunkt det stedet hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid, vurdert isolert for hvert arbeidsforhold/virksomhet/annen inntektsgivende aktivitet. Det vil si at skattyterens arbeid på stedet skjer regelmessig og med en viss hyppighet i forhold til omfanget av arbeidsforholdet/virksomheten/den inntektsgivende aktiviteten ...*

*... Arbeider skattyteren på flere arbeidssteder i samme arbeidsforhold/virksomhet/annen inntektsgivende aktivitet, kan bare ett av arbeidsstedene i dette arbeidsforholdet mv. anses å være det arbeidsstedet hvor skattyteren normalt utfører sitt arbeid i samme to-månedersperiode. Skattyter kan i tillegg til et fast arbeidssted der han normalt utfører sitt arbeid (to-månedersregelen), også samtidig ha et annet fast arbeidssted etter andre regler i samme arbeidsforhold/virksomhet (sted for arbeid eller oppmøte etter to-ukers-regelen), se pkt. 3.5.*

*To-månedersperiodene er januar-februar, mars-april osv., jf. sktbl. § 5-11 (1). Skattyteren kan således bare ha ett fast arbeidssted etter to-månedersregelen ovenfor i samme to-månedersperiode i samme arbeidsforhold mv. Det arbeidssted hvor skattyteren arbeider mest i to-månedersperioden i forhold til de andre arbeidsstedene anses som fast arbeidssted etter denne regelen. Arbeider skattyteren tilnærmet like mye på hvert av arbeidsstedene, må det gjøres en totalvurdering av hvilket av arbeidsstedene som er det faste ... »*

Ut ifra parts- og vitneforklaringene legger retten grunn at hovedformålet med å leie garasjen var å ha et sted å parkere bilen slik at den til enhver tid var klar til utrykning, herunder at den om vinteren var snø- og isfri. Retten legger også ut ifra parts- og vitneforklaringene til grunn at garasjen ble brukt som lager av Polarvakt.

Det er på det rene at det ikke er utøvd vaktarbeid eller administrasjon av vaktarbeid i garasjen. Det er faktisk ikke sannsynliggjort at det er utført noe som helt arbeid av Jakobsen i garasjen. Jakobsen er den nærmeste til å dokumentere dette. Ut ifra leieforholdets hovedformål sammenholdt med at retten finner det sannsynliggjort at Jakobsen ikke har utført arbeid der, kan garasjen ikke defineres som et ikke-fast arbeidssted. Bestemmelsen kommer ikke til anvendelse.

## **1.2. FSFIN § 6-44-13 bokstav f**

Det følger av FSFIN § 6-44-13 bokstav f at reise mellom bolig og fast arbeidssted regnes som yrkesreise når arbeidet regelmessig gjør det påkrevet å frakte arbeidsutstyret med bil.

I Lignings-ABC 2010/11 på side 933 under pkt. 2.4.5 fremgår det at unntaket fra hva som er arbeidsreise vil videre gjelde dersom skattyteren

*«av hensyn til beredskap i yrket må ha med seg utstyret til boligen. Forutsetningen i slike tilfeller er at beredskapen faktisk medfører tilkallinger av noe omfang og at utstyret ikke kan hentes på arbeidsstedet på grunn av tidsfaktoren i forhold til de verdier som står på spill.»*

Det foreligger altså et krav om at beredskapen faktisk har medført tilkallinger/uttrykninger av «noe omfang».

I brev av juni 2012 sendte Polarvakt en redegjørelse til Salten Interkommunale Regnskapskontroll der Jakobsens bakvaktordning ble dokumentert. Det ble også vedlagt dokumentasjon på fire uttrykninger fordelt på to dager i august måned. Det vises til bilag 5 til stevningen av den 03.12.2014.

Det er på det rene at saksøkerne ikke dokumenterte ytterligere faktiske uttrykninger før i stevningen av den 03.12.2014. Det vises til bilag 16 og 17.

For inntektsåret 2010 er det dokumentert 26 uttrykninger fordelt på 21 dager. 18 av disse uttrykningene har funnet sted i helgene (etter fredag kl. 16.00) og påsken, mens 4 av uttrykningene har skjedd utenom ordinær arbeidstid på hverdager. For inntektsåret 2011 frem til og med april måned er det dokumentert 7 uttrykninger fordelt på 7 dager. Tre av disse har funnet sted på en lørdag eller en søndag. Av de øvrige har to skjedd innenfor ordinær arbeidstid. Tidspunkt er ikke oppgitt to de to siste.

Saksøkerne har anført at de gjennom den foreliggende dokumentasjonen har dokumentert at det foreligger uttrykninger av noe omfang. Saksøkte bestrider dette, og viser til at retten ved sin behandling av om det er dokumentert uttrykninger av «noe omfang» kun kan basere seg på de faktiske opplysningene som forelå på vedtakstidspunktet. Ifølge saksøkte er spørsmålet for retten om vedtaket var forsvarlig ut fra bevisituasjonen på vedtakstidspunktet.

Det følger av ligningsloven § 8-1 at det er skattyteren som primært har ansvaret for å tilveiebringe det faktiske grunnlaget for ligningen. Det vises også til skattyters alminnelige opplysningsplikt i ligningsloven § 4-1.

Hvilke faktiske opplysninger retten skal prøve ligningsvedtakene på er behandlet at Høyesterett i flere saker. Det vises til Rt-2006-404, avsnitt 33 hvor det fremgår at det

*«er sikker rett at det i utgangspunktet ikke er anledning til å påberope seg nye faktiske grunnlag som innsigelse mot et ligningsvedtak etter at den forvaltningsmessige behandlingen er avsluttet. Den rettslige prøvingen skal skje på samme faktiske grunnlag som forelå for ligningsmyndighetene. Gjennom en rekke høyesterettsavgjørelser er prinsippet modifisert og utdypet noe, ved at det trekkes en grense mot opplysninger som ikke ses som et nytt faktisk grunnlag, men bare som supplerings av de opplysninger som ble gitt under den*

*forvaltningsmessige behandlingen av saken. Forutsetningen må imidlertid være at skattyteren ikke kan klandres for ikke å ha gitt disse opplysningene tidligere. Jeg viser til Rt-2003-1821 (Hunsbedt Racing) avsnitt 33, med videre henvisning til plenumsavgjørelsen i Rt-2002-509 på side 523-524. I denne avgjørelsen vises det igjen til Agip-dommen i Rt-2001-1265, der hovedsynspunktet er at en skattyter ikke kan komme med nye bevis for domstolen som han hadde særlig oppfordring til å komme med under ligningsbehandlingen.»*

Saksøkerne har under rettens behandling av nærværende sak problematisert det faktum at skatteetaten ifølge dem har ignorert deres oppfordringer til å innhente mer dokumentasjon på faktiske uttrykkninger. Saksøkte har derimot anført at dette ansvaret ligger hos dem da de ut ifra sakens dokumenter hadde en klar oppfordring til å komme med nye opplysninger, hvilket de ikke gjorde før i stevningen av den 03.12.2014.

Retten finner at saksøkerne hadde en klar oppfordring under ligningsbehandlingen til å komme med ytterligere dokumentasjon på uttrykkninger. Det følger av varsel om endring av grunnlaget for arbeidsgiveravgift for inntektsårene 2010 og 2011 datert den 23.05.2015 at

*«skattekontoret ser at dere har behov for å ha personer i en hjemmevaks ordning, men at daglig leder har vakt konstant høres usannsynlig ut. Ifølge opplysninger i rapporten var vaktplan/oversikt over utrykk etterspurt, men vi kan ikke se at det foreligger noen oversikt/dokumentasjon som viser hvor ofte daglig leder har hatt vakt og måtte rykke ut.»*

I brev datert den 25.03.2014 ble skattekontorets innstilling til skatteklagenemnda oversendt saksøkernes prosessfullmektig for uttalelse. Det fremgår av innstillingen at

*« ... det ikke er noen oversikt over bruken av bilen når han ikke kan bli tilkalt. Det er heller ikke noe oppsett på hvor ofte daglig leder blir tilkallet når han har bakvakt. Behovet for at bilen til enhver tid må stå parkert utenfor daglig leders private bolig er ikke belyst tilstrekkelig.»*

Saksøkerne har hatt en klar oppfordring til å komme med ytterligere opplysninger til skattekontoret under ligningsbehandlingen. At det har vært mulig å fremskaffe slik dokumentasjon vises av den dokumentasjonen som ble vedlagt stevningen av den 03.12.2014. Saksøkerne kan etter rettens mening klandres for å ikke ha fremlagt disse opplysningene på et tidligere tidspunkt.

Ved vurderingen av om beredskapen faktisk har medført tilkallinger av «noe omfang» legger retten til grunn den dokumentasjonen som ble oversendt ved Polarvaks brev av juni 2012.

Retten finner at de fire uttrykkningene som er dokumentert foretatt den 07.08.2011 og den 27.08.2011 ikke kan sies å være av «noe omfang». Bestemmelsen kommer ikke til anvendelse.

Retten skal nedenfor under punkt 3 ta stilling til om det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for privat bruk slik at det var grunnlag for å ilegge tilleggsatt og tilleggsavgift. Ved denne vurderingen er det bevissituasjonen på tidspunktet for hovedforhandlingen som er avgjørende. Retten vil derfor i det følgende ta stilling til om de de uttrykkningene som ble dokumentert i bilag 16 og 17 til stevningen av den 04.12.2014 er av «noe omfang», jfr. FSFIN § 6-44-13 bokstav f.

For inntektsåret 2010 er det dokumentert totalt 22 utrykninger utenom ordinær arbeidstid, mens det for inntektsåret 2011 er dokumentert 3 utrykninger utenom ordinær arbeidstid.

Ordlyden isolert sett taler for at det må være snakk om et visst omfang av tilkallinger. Retten finner at det for inntektsåret 2011 ikke er dokumentert tilkallinger av et slikt omfang at bestemmelsen kommer til anvendelse.

For 2010 er det snakk om 22 utrykninger der det er dokumentert at 20 av disse er foretatt av Jakobsen. Dette tilsvarer et gjennomsnitt på 1-2 utrykninger per måned. Retten finner at en objektiv fortolkning av «noe omfang» tilsier at 22 utrykninger på ett inntektsår ikke er tilstrekkelig.

Jakobsen forklarte i retten at det reelle antallet utrykninger utenom ordinær arbeidstid er minst 60-80 stk. uten at han kunne redegjøre nærmere for dette. Jakobsen er den som er nærmest til å kunne dokumentere at han faktisk har foretatt disse utrykningene. Dette er ikke gjort, foruten om de utrykningene som retten har redegjort for ovenfor. Retten finner på denne bakgrunn at Jakobsen ikke har sannsynliggjort disse utrykningene.

Retten legger til grunn at bevissituasjonen på tidspunktet for hovedforhandlingen er slik at FSFIN § 6-44-13 bokstav f ikke kommer til anvendelse.

### **1.3. FSFIN § 6-44-13 bokstav g**

Det følger av FSFIN § 6-44-13 bokstav g at reise fra det sted skattyter oppholder seg til fast arbeidssted er å anse som yrkesreise når reisen foretas på grunn av nødvendig tilkalling utenom ordinær arbeidstid. Det samme gjelder returreisen.

I Lignings-ABC 2010/11 på side 933 under pkt. 2.4.6 fremgår det at enkelte skattytere i visse situasjoner i arbeidet blir

*« ... tilkalt til det faste arbeidsstedet ... Ved nødvendig tilkalling utenfor ordinær arbeidstid, regnes reisen mellom det stedet skattyteren oppholder seg og det faste arbeidsstedet, som yrkesreise ... Den tiden hvor skattyteren har beredskapsvakt utenfor arbeidsstedet og bare møter på tilkalling (bakvakt/hjemnevakt), anses i denne sammenheng å være utenfor ordinær arbeidstid. Dette innebærer at reise ved tilkalling i forbindelse med beredskapsvakt anses som yrkesreise.»*

Det følger av bestemmelsens ordlyd at bestemmelsen kun gjelder reiser som foretas på grunn av nødvendig «tilkalling». Det er også på det rene at bestemmelsen utelukkende gjelder reisen fra det sted skattyter oppholder seg til skattyterens «faste arbeidssted». Hva som er å anse som skattyters faste arbeidssted er nærmere definert i FSFIN § 6-44-11 (1). Den dekker således ikke reise mellom fast arbeidssted og hjem grunnet vaktordning som ikke medfører tilkalling.

Retten finner at denne bestemmelsen kommer ikke til anvendelse i nærværende sak. Det er for retten ikke dokumentert noen utrykninger fra et sted Jakobsen oppholdt seg og til hans faste arbeidssted som er Polarvaks lokaler på Fauske. For øvrig vises det til at denne bestemmelsen under enhver omstendighet kun kommer til anvendelse for den enkelte tilkallingsreise.

Retten har i tråd med hva som er gjennomgått ovenfor kommet frem til at Jakobsens daglige kjøretur fra garasjen utenfor hans hjem til Polarvakts lokaler på Fauske ikke kan anses som yrkeskjøring i medhold av FSFIN § 6-44-13 bokstav b, f eller g. Hvilken konsekvens dette får for saken vil retten komme nærmere tilbake til nedenfor under punkt 2.

## **2. Foreligger det sannsynlighetsovervekt for at Jakobsen brukte Polarvakts bil privat?**

Det skal i det følgende avklares om Jakobsen faktisk har brukt Polarvakts bil privat.

Hvorvidt bilen er brukt privat eller ikke, er et bevisspørsmål der ligningsmyndighetene etter en konkret vurdering skal legge til grunn hva de finner mest sannsynlig, jfr. ligningsloven § 8-1. I Lignings-ABC 2010/11 på side 175 under pkt. 5.4 er det satt opp en rekke momenter som vil kunne være av betydning i vurderingen når det, som her, foreligger påstand om ikke bruk.

Arbeidsgivers bil fremstår for retten som utvilsomt egnet til privatkjøring, selv om den hadde sine mangler. For retten er det også på det rene at Jakobsen hadde en mer omfattende adgang til bruk av bilen, hvilket heller ikke er bestridt. Det vises til at han er medeier i Polarvakt AS via Polarvakt Holding AS, at han er både styreleder og daglig leder i Polarvakt AS, samt at bilen ble parkert i garasje utenfor hans hjem. Det følger av FSFIN § 5-13-2 at det da er tilstrekkelig med en sporadisk eller tilfeldig bruk.

Et sentralt og avgjørende spørsmål i saken har vært om den Jakobsens daglige kjøretur fra garasjen utenfor hans hjem til Polarvakts lokaler på Fause er å anse som en arbeidsreise eller en yrkesreise.

Jakobsen har forklart at han bruker bilen til jobb hver dag da han anser kjøreturen fra garasjen utenfor hans hjem til Polarvakts lokaler på Fauske som yrkeskjøring.

Det er på det rene at som privatkjøring regnes all kjøring som ikke anses som yrkeskjøring, herunder kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreise til hjemmet. Skattyteren skal derfor som hovedregel ha standardtillegget dersom han bruker bilen mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) selv om han ikke bruker bilen til annen privatkjøring.

Ettersom retten ovenfor under punkt 2 har kommet til at Jakobsens daglige kjøretur fra garasjen utenfor hans hjem til Polarvakts lokaler på Fauske er å anse som en arbeidsreise finner retten at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at Jakobsen har brukt Polarvakts bil privat.

Retten kan ikke se at det hefter noen feil ved skatteklagenemndas av den 12.06.2014 hvor det er konkludert med at det er sannsynlig at Jakobsen også bruker bilen til privat kjøring.

## **3. Foreligger det klar sannsynlighetsovervekt for privat bruk slik at det var grunnlag for å ilegge tilleggsatt og tilleggsavgift?**

Retten skal også prøve om vedtaket er gyldig hva angår tilleggsatt og tilleggsavgift. Som det fremgår ovenfor under punkt 2 er det rettens oppfatning at det foreligger klar

sannsynlighetsovervekt for at Jakobsen har benyttet Polarvaks bil privat. Kravet om klar sannsynlighetsovervekt er dermed oppfylt, jfr. Rt-2008-1409. Det er på det rene at skattyter verken i selvangivelsen for 2010 eller 2011 opplyste om fordelene ved bruk av bilen til private formål. Det er også klart at fordelene ikke ble tatt med i selskapets terminoppgaver for beregning av arbeidsgiveravgift, hvilket medførte skatte- og avgiftsmessige fordeler. Vilkårene etter ligningsloven § 10-2 og § 10-4, jfr. folketrygdloven § 24-3 for å fastsette tilleggsskatt og tillegg i arbeidsgiveravgiften er dermed tilstede.

Retten kan ikke se at det foreligger unnskyldningsgrunner som nevnt i ligningsloven § 10-3.

I tråd med hva som er gjennomgått ovenfor har retten ikke funnet feil med verken saksbehandlingen, bevisbedømmelsen eller rettsanvendelsen til skatteklagenemnda.

Det er ikke anført noen uenighet om selve beregningen av skatte- og avgiftsgrunnlaget.

Etter dette er skatteklagenemndas vedtak av den 12.06.2014 riktige.

### **Saksomkostninger**

Staten ved Skatt nord her etter dette vunnet saken og har i utgangspunktet krav på full erstatning for sine saksomkostnader fra motparten, jfr. tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Retten har vurdert om tungtveiende grunner gjør det åpenbart rimelig at saksøkerne, helt eller delvis, skal fritas for dette ansvaret, jfr. tvisteloven § 20-2 (3) a), b) eller c), uten å finne at dette er tilfelle.

Advokat Haavind har levert omkostningsoppgave på til sammen kr 164.662,80,- inkl. mva. Medgått arbeidstid, inkludert etterarbeid, er oppgitt til 61,5 timer. Sum utlegg utgjør kr 10.912,80,- inkl. mva. Det har ikke fremkommet innsigelser mot omkostningsoppgaven. Oppgaven fyller lovens krav og legges til grunn ved rettens avgjørelse, da kostnadene har vært rimelige og nødvendige.

Andelen av statens omkostninger fordeles med 50 % på hver av saksøkerne fordi saken har omfattet de samme forhold for begge saksøkerne.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er omberamning av saker og øvrige gjøremål.

### *Domsslutning*

- 1. Staten ved Skatt nord frifinnes.*
- 2. Kjell Sverre Jakobsen dømmes til å betale Staten ved Skatt nord kr 82.331,40,- innen 2 uker fra forkynnelsen av denne dom.*
- 3. Polarvakt AS dømmes til å betale Staten ved Skatt nord kr 82.331,40,- innen 2 uker fra forkynnelsen av denne dom.*

# Uttalelser Skattedirektoratet

## SkN 16-025 Skatteplikt ved utleie av overnattingssted som formidles via nettbasert markedsplass

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-1, jf. § 5-20. Skatteloven § 7-2.

**Kort referat:** Ved utleie av overnattingssted via nettbasert markedsplass gjelder de ordinære regler for beskatning av utleieinntekt. Ved utleie av egen bolig eller fritidsbolig er det gitt regler om skattefritak i skatteloven § 7-2 første og annet ledd.

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet** publisert 9. februar 2016, avgitt 5. februar 2016.

Utleie av overnattingssted via nettbasert markedsplass består i at en privatperson (eller virksomhet) leier ut overnattingssted til bruker av et gitt nettsted/app/programvare. Den nettbaserte markedsplassen, som besørges av eier av nettsted/app/programvare, brukes til å formidle kontakten mellom kjøper og selger.

Det er ingen egne skatteregler for tjenester hvor kontakt mellom kjøper og selger formidles via nettsted/app/programvare. En må således se hen til skatteregler som gjelder for kjøp og salg av tjenester ellers. I følge skatteloven § 5-1 første ledd jf. § 5-20 første ledd litra a anses fordel vunnet ved avkastning av fast eiendom utenfor virksomhet som skattepliktig inntekt. Utgangspunktet er således at inntekter fra utleie av overnattingssted er skattepliktig som kapitalinntekt. Skattesatsen for kapitalinntekt er 25 % fom. inntektsåret 2016.

Unntak fra utgangspunktet er imidlertid oppstilt for utleieinntekt fra egen bolig og fritidseiendom i skatteloven § 7-2 første og annet ledd. Av første ledd fremgår at utleieinntekter er skattefrie når eieren bruker minst halvparten av boligen til egen bruk (regnet etter utleieverdien, se nedenfor) eller når hele eller større del av boligen leies ut for inntil kr 20 000 i inntektsåret.

Når eieren bruker minst halvparten av boligen til egen bruk (regnet etter utleieverdien) er leieinntektene skattefrie. Vilkåret for skattefritak gjelder også for tomannsbolig. Utleieinntekt fra tomannsbolig vil derfor være skattefri dersom eieren selv benytter minst halvparten av hele tomannsboligen, regnet etter utleieverdien, til egen bruk.

Det er viktig å merke seg at utleieverdien ikke nødvendigvis er det samme som arealforholdet – selv om det ofte er sammenfallende. Dersom f.eks. den delen av tomannsboligen som leies ut har en høyere standard enn den delen eieren selv bor i, vil utleiedelen kunne anses å overstige halvparten av boligens utleieverdi og leieinntektene vil kun være skattefrie inntil kr 20 000 i inntektsåret.



Det presiseres at det med utleieverdi må forstås verdien på det frie marked til det formål arealene skal brukes til, se Lignings-ABC 2015/2016 "Bolig – fritaksligning" pkt. 14.9 s. 240. Leies en del av boligen ut til kortidsovernatting, hvor leieverdien kanskje er høyere enn ved ordinær boligutleie/langtidsovernatting, så vil sammenligningsgrunnlaget være utleieverdi til kortidsovernatting for den del som skattyter ikke bruker selv, og utleieverdi ved ordinær boligutleie/langtidsovernatting for den del som skattyter bor i selv.

Ved sammenligning legger en i utgangspunktet til grunn faktisk utleieinntekt for delen som leies ut, med mindre arealet som leies ut utelukkende er tiltenkt utleieformål, og samtidig fremstår som en utleiedel. I sistnevnte tilfelle må en stipulere en direkte sammenlignbar utleieverdi basert på faktisk utleieinntekt.

Sammenligningen kan illustreres med følgende tre eksempler:

Eksempel 1: Kari leier ut et rom i boligen sin til kr 800 per natt 5 netter per mnd. Rommet brukes ellers som hagestue. Utleieverdien på resterende del av Karis hus er på kr 15 000 per mnd.

I dette tilfellet vil en f.eks. kunne foreta en sammenligning av utleieverdi per mnd slik: kr 4 000 (kr 800 x 5 netter) mot kr 15 000. Således er utleieverdi på Karis del høyere, og Kari må anses for å bruke minst halvparten av boligen sin.

Eksempel 2: Kari leier ut et større rom i boligen sin til kr 1 600 per natt 10 netter per mnd. Rommet brukes ellers som hjemmekontor/hobbyrom. Utleieverdien på resterende del av Karis hus er på kr 15 000 per mnd.

I dette tilfellet vil en f.eks. kunne foreta en sammenligning av utleieverdi per mnd slik: kr 16 000 (kr 1 600 x 10 netter) mot kr 15 000. Således er utleieverdien på rommet høyere enn resterende del av boligen, og Kari kan ikke anses for å bruke minst halvparten av boligen sin.

Eksempel 3: Kari leier ut et rom i boligen sin til kr 800 per natt 15 netter per mnd. Rommet som leies ut brukes ikke av boligens faste beboere, og er innredet for utleieformål. Rommet brukes således utelukkende til utleie. Utleieverdien på resterende del av Karis hus er på kr 15 000 per mnd.

I dette tilfellet må det aktuelle rommet i huset til Kari anses som en ren utleiedel. Det må derfor stipuleres en utleieverdi som er direkte sammenlignbar med utleieverdi på den del av boligen hvor Kari selv bor.

En sammenligning per mnd vil eksempelvis bli slik: kr 24 000 (kr 800 x 30 netter) mot kr 15 000. Således er utleieverdi av rommet høyere enn resterende del av Karis bolig. Skatteplikt vil dermed oppstå dersom utleieinntektene overstiger kr 20 000 i inntektsåret.

Dersom de lovbestemte vilkårene for skattefri utleie er oppfylt, er skattefriheten absolutt og det vil ikke være tale om næringsvirksomhet. Dette innebærer at dersom man leier ut mindre enn halvparten av boligen (regnet etter utleieverdien, se ovenfor), vil leieinntektene være skattefrie. Dette gjelder også utleie gjennom nettbasert markedsplass.

Leieinntektene er også skattefrie når eieren leier ut mer enn halvparten av boligen, regnet etter utleieverdien, forutsatt at leieinntektene i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 20 000. Beløpsgrensen på kr 20 000 omfatter bare leieinntekter fra den perioden av et inntektsår hvor hele eller en større del av egen bolig er utleid.

Unntaksreglene kan kombineres. I tilfeller hvor eieren i en periode leier ut hele eller større deler av boligen for inntil kr 20 000 og resten av året leier ut under 50 % av boligen mens han selv bor i boligen, så vil den samlede leieinntekten være skattefri.

Overskrides imidlertid grensen på kr 20 000, vil hele leieinntekten være skattepliktig. Dette gjelder også leieinntekter som skriver seg fra en del av året hvor mindre enn halvparten av boligen, beregnet etter utleieverdi, ble leiet ut.

Av skatteloven § 7-2 annet ledd fremgår at det for fritidseiendom som eieren helt eller delvis bruker til fritidsformål, så vil utleieinntekter inntil kr 10 000 være skattefrie. Av et eventuelt overskytende beløp regnes 85 prosent som skattepliktig inntekt. Det er et vilkår at eieren benytter eiendommen i rimelig omfang over tid.

Oppfylles ikke nevnte vilkår om brukstid, vil eiendommen bli regnet som utleiehytte, jf. annet ledd annet punktum. Med utleiehytte menes en fritidseiendom som er beregnet til utleie og som ikke skal brukes av eieren. For utleiehytter inntreffer skatteplikt fra første krone, jf. skatteloven § 5-1 første ledd jf. § 5-20 første ledd litra a, jf. § 7-2 annet ledd annet punktum.

Ved utleie til egen virksomhet må en besørge at utleieprisen samsvarer med markedspris. Det synes umiddelbart ikke særlig aktuelt å leie ut overnattingssted til egen virksomhet via nettbasert markedsplass. Dersom utleieinntektene ikke er skattefrie er det imidlertid ikke gitt at utleieinntektene skal beskattes som kapitalinntekt. Det kan tenkes at utleieinntektene skal beskattes som virksomhetsinntekt. Dette er tilfelle der utleieinntektene ikke kan anses som et resultat av passiv kapitalforvaltning, men som et resultat av virksomhet.

Virksomhetsbegrepet er ikke definert i skatteloven, så hvorvidt utleien skal anses som virksomhet beror på en konkret helhetsvurdering. Vilkårene for virksomhet er at aktiviteten tar sikte på en viss varighet, har et visst omfang, er egnet til å gi overskudd, og drives for skattyters regning og risiko. Det viktigste moment for grensen mellom virksomhet og passiv kapitalforvaltning vil være aktivitetens omfang. Ved vurderingen må det legges vekt på hvor mye av avkastningen som skyldes aktiviteten og hvor mye som skyldes kapitalverdien.

For utleietilfellene kan en etter praksis som utgangspunkt gå ut fra at det er virksomhet å leie ut fem boenheter eller mer til bolig- og fritidsformål, men dette er ikke en absolutt regel. Også utleie i mindre omfang kan være virksomhet, se Lignings-ABC 2015/16 "Virksomhet – allment" pkt. 3.3.12 s. 1591, hvor det fremgår at: "Dette vil bl.a. være tilfelle når skattyteren har et høyt aktivitetsnivå, f.eks. i forbindelse med intensiv korttidsutleie, tilsyn og vask av lokalene eller lignende. Særlig ved korttidsutleie til fritidsformål vil aktivitetsnivået ofte være høyt, slik at det etter omstendighetene kan foreligge virksomhet selv om det bare er én boenhet som leies ut. Det samme gjelder hvis det for en boenhet er flere separate leieforhold."

Etter en konkret vurdering, kan det derfor tenkes at korttidsutleie til et stort antall besøkende kan oppfylle virksomhetsvilkårene som er nevnt over, eksempelvis der aktivitetsnivået til skattyter medfører at utleien fremstår som pensjonatdrift.

Utleieforhold i bygninger som fritakslignes etter sktl. § 7-2, skal for øvrig holdes utenfor ved vurderingen av om de øvrige utleieforhold skal anses som virksomhet.

Dersom utleieinntektene er skattepliktig, og aktiviteten ikke anses som virksomhet, skal skjema RF-1189 fylles ut og vedlegges selvangivelsen, samt at overskudd skal føres i selvangivelsen post 2.8.2 (post 2.8.3 dersom utleie av fritidsbolig), mens underskudd skal føres i post 3.3.12. Dersom aktiviteten anses som virksomhet må næringsoppgave fylles ut og vedlegges selvangivelsen.

## **SKN 16-026 Skatteplikten for skogsbilveglag**

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-32

**Kort referat:** Skogsbilveglag stiftet med normalvedtekter slik som foreslått av Norges Skogeierforbund og som utøver faktisk drift og virksomhet i samsvar med normalvedtektene vil kunne anses for ikke å ha erverv til formål, jf. skatteloven 2-32.

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet** publisert 5. februar 2016, avgitt 21. desember 2015.

Vi viser til Norges Skogeierforbund sin henvendelse i brev av 25. november 2014 samt etterfølgende korrespondanse og møte når det gjelder spørsmål om skogsbilveglag kan anses som skattefri organisasjon etter skatteloven § 2-32.

Etter det opplyste er skogsbilveglag en sammenslutning av skogeiere opprettet for å fordele kostnader mellom andelshaverne i tilknytning til bygging og vedlikehold av skogsveger. Skogsbilveglag skal således på vegne av andelseierne bygge og drifte privat veg som går over de ulike grunneierens eiendom, hvor formålet er kostnadseffektivt å bygge skogsbilveg for uttransport av tømmer og gjøre skog i vegens nytteområde tilgjengelig for en aktiv skogforvaltning.

Lagene kan være organisert som samvirkeforetak, foreninger eller tingsrettslig sameier. Norges Skogeierforbund har anbefalt medlemmene sine å organisere skogsbilveglag som samvirkeforetak, og har utarbeidet forslag til normalvedtekter. Normalvedtektene er tilpasset både samvirkeoven og vilkårene for å bli ansett som skattefri organisasjon etter skatteloven § 2-32.

### **Skattedirektoratets konklusjon**

Skattedirektoratet finner at skogsbilveglag stiftet med normalvedtekter slik som foreslått av Norges Skogeierforbund (oversendt Skattedirektoratet den 23. november 2015) og som utøver

faktisk drift og virksomhet i samsvar med normalvedtektene vil kunne anses for ikke å ha erverv til formål, jf. skatteloven 2-32.

Skattedirektoratet vil nedenfor gi en generell vurdering av en slik organisering i tilknytning til skattefritak etter skatteloven § 2-32.

### 1. Lovbestemmelser

Selskapsformen "samvirkeforetak" er definert i samvirkelova § 1 annet ledd. Samvirkeforetak har eiere og er således ikke et selveiende foretak. For at det skal foreligge et samvirkeforetak må hovedformålet være å fremme de økonomiske interessene til medlemmene (dvs. eierne/deltakerne/medlemmene). De økonomiske interessene til medlemmene skal fremmes gjennom deres deltakelse i selskapet "*som avtakarar, leverandørar eller på annen liknande måte ..*".

Videre er det et krav om at avkastningen, utenom en normalforrenting av innskutt kapital, enten blir stående i selskapet eller blir fordelt mellom medlemmene (eierne/deltakerne/medlemmene) "*på grunnlag av deira andel i omsetninga med samanslutninga*", jf. samvirkelova § 1 annet ledd nr. 1. Vedtektene kan fastsette at medlemmene kan få utbetalt hele eller deler av årsoverskuddet på grunnlag av deres omsetning med foretaket, jf. samvirkeloven § 27, jf. § 26. En eventuell utdeling fra samvirkeforetaket skal således bygge på omfanget av handel mellom foretaket og deltakerne, og ikke eierandelen.

Skatteloven § 2-32 fritar fra skatteplikt "*selskap eller innretning som ikke har erverv til formål*". I dette ligger det at en ellers skattepliktig virksomhet kan bli fritatt for formues- og inntektsskatt dersom bestemmelsens vilkår er oppfylt.

Selv om samvirkeforetak etter samvirkeloven har et økonomisk formål, kan likevel vedtekter og faktisk drift være slik at aktiviteten etter en konkret vurdering oppfylder vilkårene for å være ikke-ervertsmessig, se Lignings-ABC "Skattefrie institusjoner mv." pkt. 1.1.

En forutsetning for vurderingen av om en aktivitet er skattefri etter skatteloven § 2-32, er at det foreligger en virksomhet av økonomisk karakter etter skatteloven § 5-1, jf. § 5-30. Kjernen i virksomhetsvurderingen er om det drives en økonomisk aktivitet som objektivt sett er egnet til å gå med overskudd over tid slik skattyter driver.

Først hvis det foreligger en økonomisk skattepliktig aktivitet, er det aktuelt å ta stilling til om kriteriet for skattefritak er oppfylt etter § 2-32.

### 2. Begrensing av skatteplikt etter skatteloven § 2-32

Utgangspunktet for skattefritak er at virksomheten "*ikke har erverv til formål*", jf.

skatteloven § 2-32 første ledd. Ved vurderingen av om det foreligger et ervertsmessig formål eller ikke, skal det ifølge rettspraksis tas utgangspunkt i sammenslutningens vedtektsbestemte formål, faktiske virksomhet og oppbygning. Dette omtales som hovedmomentene. I tillegg er det gjennom rettspraksis utviklet flere andre tolkningsmomenter, slik som:

- hensynet til konkurransesituasjon,
- likebehandling,
- hvordan inntektene anskaffes/finansiering av virksomheten,
- om det foreligger et ideelt formål,
- om det er anledning til å dele ut utbytte eller lignede til medlemmene.

Kommer man frem til at sammenslutningen er skattefri, er alle inntekter som realiserer det ikke-erhvervsmessige formålet unntatt fra beskatning. Har sammenslutningen også inntekter av økonomisk virksomhet som finansierer det ikke-erhvervsmessige formålet, er dette skattepliktige inntekter. Utgjør den økonomiske virksomhet mer enn 50 prosent av den totale virksomheten, vil formålet bli ansett å være ervervsmessig, og institusjonen vil ikke komme inn under skattefritaket.

Ved den konkrete vurderingen vil skogsbilveglagets faktiske drift, dvs. vurdering av hva laget rent faktisk har utøvd av aktiviteter i inntektsåret, veie tungt.

### 3. Normalvedtektens innhold

Norges Skogeierforbund anbefaler at skogsbilveglag organiseres som samvirkeforetak, jf. normalvedtektene § 1. Vår vurderingen bygger på normalvedtekter for skogsbilveglag organisert som samvirkeforetak.

Formålet med skogsbilveglaget er i normalvedtektene § 2 beskrevet slik:

*Veglaget skal bygge og vedlikeholde en skogsbilveg fra [.....] over [.....] til [.....].*

*Veglaget har som formål å redusere andelseiernes kostnader til uttransport av tømmer og å gjøre skog i vegens nytteområde tilgjengelig for aktiv skogforvaltning.*

*Foretaket driver ikke ervervsvirksomhet. Overskudd skal føres tilbake til foretaket.*

Av normalvedtektene § 3 fremkommer det at eiere av skog i vegens nytteområde kan tas opp som medlemmer i veglaget. Det åpnes også for at eiere av annen landbrukseiendom eller helårsboliger i vegens nytteområde kan bli medlemmer. Videre fremgår det at eierandel i skogsbilveglaget skal følge eiendommen og ikke kan skilles fra denne.

Fordelingen av andeler mellom andelseierne i skogsbilveglaget skal fastsettes på grunnlag av den bruk eller nytte hver enkelt har av vegen, jf. normalvedtektene § 4. Fordelingen danner grunnlag for andelseiernes ansvar og rettigheter overfor veglaget og for fordelingen av anleggs- og vedlikeholdskostnader.

Normalvedtektene § 5 omhandler nærmere den enkelte andelseiers rettigheter og forpliktelser når det gjelder å stille grunn til utbygging av veger, velteplasser mv. til disposisjon.

Det økonomiske forholdet mellom andelseierne og skogsveglaget er regulert i normalvedtektene

§ 11. Av bestemmelsen fremkommer det at drift og vedlikehold skal finansieres med vegavgift fra andelseiere, samt årsavgift og bompenger fra andre brukere, jf. normalvedtektene § 11. Vegavgiften utlignes på andelseieren etter andelsfordelingen, mens størrelsen på bompenger må godkjennes av kommunen iht. veglova § 56. Vedtektene åpner således for at andre enn andelseierne kan innvilges rett til bruk av veg gjennom å betale vederlag for bruken, enten gjennom tilknytningsavgift, årsavgift eller bomavgift. Dette kan være aktuelt for hytteeiere, festeeiere, andre leietakere og i forbindelse med friluftaktiviteter.

Videre fremkommer det at dersom veglaget enkelte år går med overskudd, skal dette settes av i fond for fremtidige vedlikeholdskostnader. Skogsbilveglaget kan ikke utbetale avkastning på kapital eller gi andelseierne etterbetaling, og i henhold til normalvedtektene § 6 har heller ikke andelseierne krav på tilbakebetaling av innbetalt andel av anleggskostnader eller del av veglagets formue ved utmelding. I forslag til oppløsningsbestemmelsen i oppdaterte normalvedtekter § 16, mottatt av Skattedirektoratet den 23. november 2015 (ikke publisert i nettutgaven av vedtektene), er det ikke anledning til utdeling ved oppløsning. Eventuell formue skal ved oppløsning brukes til vedlikehold av andre felleseide skogsbilveger i område.

#### **4. Vurderinger**

I den følgende vurdering legges det til grunn at skogsbilveglaget er stiftet med normalvedtekter slik som foreslått av Norges Skogeierforbund uten adgang til utdeling til medlemmene, og at faktisk drift og virksomhet er i samsvar med normalvedtektene.

##### **4.1. Spørsmål om det foreligger skattepliktig virksomhet**

Det første spørsmålet det må tas stilling til er om skogsbilveglag driver aktivitet av økonomisk karakter som i utgangspunktet er skattepliktig etter skatteloven § 5-1, jf. § 5-30. Herunder stilles det krav til at virksomheten er av en viss varighet og omfang, i tillegg til at det må være en økonomisk aktivitet som objektivt sett er egnet til å gå med overskudd over tid slik skattyter driver.

Det antas å kunne være stor variasjon i aktivitetens varighet og omfang i de ulike skogsbilveglagene, avhengig av størrelse og beliggenhet.

Inntekten i skogsbilveglaget vil hovedsakelig bestå av vegavgift fra andelseierne, i tillegg til bompenger/årsavgift fra andre som benytter vegen.

Vurdering av om det drives virksomhet må gjøres konkret i de enkelte tilfellene. Det antas at det vil kunne være skogsbilveglag som ikke kan anses å drive virksomhet i skattelovens forstand fordi aktiviteten er svært liten og driften ikke er egnet til å gå med overskudd over tid.

Vi legger til grunn for den videre vurdering at skogsbilveglagene driver skattepliktig virksomhet.

Dersom det foreligger virksomhet i skattelovens forstand, må det vurderes om kravene til "*ikke erverv til formål*" er oppfylt, jf. skatteloven § 2-32, 1. ledd.

#### **4.2. Har skogsbilveglagene "*erverv til formål*"?**

Som nevnt ovenfor fremkommer det følgende av forslag til normalvedtekter for skogsbilveglag:

- Formålet er å bygge og vedlikeholde en skogsbilveg, slik at andelseiernes kostnader til uttransport av tømmer reduseres og å gjøre skog i egen nytteområde tilgjengelig for en aktiv skogforvaltning.
- Det er kun eiere av skog og eiere av annen landbrukseiendom eller helårsboliger i vegens nytteområde som kan bli medlemmer. Eiere og festere av fritidsboliger i vegens nytteområde kan innvilges bruksrett mot inngåelse av en særskilt avtale med veglaget og betaling av en tilknytningsavgift
- Eiendelen kan ikke skilles fra eiendommen
- Laget kan ikke utdele utbytte eller annen form for etterbetaling
- Ved oppløsning fremkommer det at andelseierne ikke får utbetalt et eventuelt overskudd

Når det gjelder det vedtektsbestemte formål er disse sammensatt og gir ikke et entydig ikke-økonomisk formål.

Skogsbilveglaget skal stå for bygging og vedlikehold av skogsbilveg over et bestemt område, med det til formål å redusere andelseiernes kostnader til uttransport av tømmer og å gjøre skog tilgjengelig for skogforvaltning. Hovedformålet er, slik Skattedirektoratet ser det, å fremme den enkeltes grunneiers næringsinteresse ved å bygge og drifte veg slik at en aktiv skogforvaltning kan gjennomføres. Dette utgjør en fordel for andelstakerne og fremme deres næringsinteresser. Dette trekker isolert sett i retning av skatteplikt.

Av vedtektene fremkommer det eksplisitt at skogsbilveglaget ikke skal driver ervervsvirksomhet og overskudd skal føres tilbake til foretaket. Det ikke er mulig å dele ut et eventuelt overskudd etter normalvedtektene §§ 2, 6 og 16. Dette taler for at skogsbilveglagene ikke har erverv til formål, men er ment å drive til selvkost.

Andre momenter som inngår i vurderingen av om det foreligger et ikke ervervsmessig formål er institusjonens faktiske virksomhet og oppbygning.

Andelslaget er organisert som et samvirkeforetak, som etter samvirkeloven har et økonomisk formål. Imidlertid er det praksis for at samvirkeforetak kan komme inn under skattefritaket. Skogsbilveglag som er stiftet etter normalvedtekter som foreslått av Norges Skogeierforbund, skal sette av et eventuelt overskudd til fond for fremtidig vedlikehold og anleggsarbeider på vegen, og kan ikke utbetale overskudd til andelseierne. Det kan heller ikke utbetales avkastning på kapital, foretas etterbetaling eller tilbakebetale innbetalt andel av anleggskostnader eller del av veglagets formue ved utmeldelse. I forslag til normalvedtekter, fremlagt Skattedirektoratet 23.

november 2015, er det også foreslått en bestemmelse om at eventuell gjenværende formue skal brukes til vedlikehold av andre felleseide skogsbilveger slik at formuen ved oppløsning ikke kan utdeles til medlemmene. En slik bestemmelse vil være, etter Skattedirektoratets vurdering, en forutsetning for at skogsbilveglaget kan anses for ikke å ha erverv til formål.

Det fremkommer ikke eksplisitt av vedtektene at veglaget skal drives til selvkost, men vi antar at dette ligger som en rettesnor da det ikke er mulighet til å dele ut eventuelt overskudd eller tilbakebetale innbetalt kapital til andelseierne.

På møtet med Skattedirektoratet ble det opplyst at de årlige vedlikeholdskostnadene varierer. Det ble opplyst at grusing og grøfterens bør utføres hvert tiende år, kraftrydding hvert fjerde år og høvling hvert år. Hvis det fastsettes en noenlunde lik årlig vegavgift for andelseierne, vil det i årene hvor det ikke grøftes eller gruses genereres et overskudd som skal dekke slike kostnader et senere år. Dette vil kunne innebære en tidfestingsfordel for den enkelte andelseier, da de får fradrag på et tidligere tidspunkt enn kostnadene oppstår. Skattedirektoratet legger til grunn at inntekter og kostnader over tid utligner hverandre da det ikke er anledning til å dele ut overskudd.

Skattedirektoratet finner at en slik oppbygning gir lite incitamenter til å benytte skogsbilveglaget som et instrument for å samle overskudd/tjene penger. Momentet trekker ikke i retning av at veglaget har erverv til formål.

Når det gjelder konkurransesituasjonen, kan Skattedirektoratet ikke se at dette momentet er relevant for skogsbilveglag. Skogsbilveglagene bygger ikke veg i konkurranse med andre aktører.

I praksis er det lagt til grunn at institusjoner som fremmer medlemmenes private, økonomiske, forbruksmessige og/eller yrkesmessige interesser, anses for å ha erverv til formål. For eksempel vil foreninger som har til hovedformål å gi medlemmene direkte økonomiske fordeler ved å påta seg

oppgaver som naturlig hører hjemme i enkeltmedlemmets virksomhet, men som kan løses bedre i fellesskap, være skattepliktig. Det vises til praksis rundt bl.a. servicekontorer og innkjøp/salgslag.

På den annen side er det eksempler i praksis som viser at institusjoner som isolert sett tjener som en hjelpeorganisasjon for spesielle næringsinteresser/grupper, kan være skattefrie, se Høyesteretts avgjørelser som Veritas 1 (Rt. 1955 s. 175) og Lloyd (Rt. 1958 s. 1108). Høyesterett legger avgjørende vekt på at det dominerende for institusjonenes formål er at de er samfunnsnyttige, allmenne virksomheter. De samme vurderinger og prinsipper er lagt til grunn når det gjelder institusjoner som isolert sett gir private en fordel. Private foreldredrevne barnehager er ansett for å være skattefrie under forutsetning at de er drevet til selvkost og ikke tar sikte på vedvarende overskudd, jf. Finansdepartementets uttalelse 30.4.2003, jf. Utv. 2003 s. 914. Videre er private vannverk i uttalelse fra Skattedirektoratet ansett som skattefrie. Det ble ikke lagt avgjørende vekt på at private andelsvannverk fremmet andelseiernes private økonomiske interesser, jf. Utv. 2013 s. 1735, under henvisning til den allmenntilgode verdien bak slik etablering.

Disse eksemplene viser isolert sett at institusjoner/organisasjoner kan ha aktivitet der private eller næringsinteresser oppnår en fordel uten å bli ansett for å ha erverv til formål, i tilfeller der institusjonen har en samfunnsnyttig funksjon.



Organisering av skogsbilveglag er en nødvendig og god løsning for å få til skogsdrift og fremstår ikke som en næringsvirksomhet med et sikte på vedvarende overskudd. Det er politisk ønskelig, og det er samfunnsnyttig, med en bærekraftig skogsdrift. Det kan også gis offentlig tilskudd til nybygging av skogsveier og ombygging av eksisterende skogsveier, se § 5 i forskrift om tilskudd til nærings og miljøtiltak i skogbruket av 2.4.2004 nr. 447.

Skattedirektoratet legger til grunn at skogsbilveglag der faktisk drift er i samsvar med normalvedtektene ikke er egnet til, og ikke vil bli benyttet til, å bygge opp et større skattefritt overskudd over tid enn det som er nødvendig for forsvarlig drift og vedlikehold av vegene. Da det er vedtektsbestemt at det ikke kan ytes utdeling til andelseierne er det skattemessig liten gevinst ved en slik organisering. Dette med unntak av en mulig tidfestingsfordel hvor innbetalt vegavgift er høyere enn den årlige kostnaden til vedlikehold/drift av skogsbilvegen. Dersom kostnadene ved skogsdriften for den enkelte grunneier går ned ved etablering av skogsveglag, noe som forøvrig også er et av målene med en slik felles samarbeid om utbygging og drift, vil skattemessig overskudd i næringsvirksomhet bli høyere. Organiseringen har i prinsippet samme skattemessige effekt som om grunneierne hadde bekostet bygging og vedlikehold av sin del av veien.

Skogsbilveglaget har inntekter av vegavgift fra andelseierne, årsavgift og bomavgift fra andre brukere. Av skatteloven § 2-32, 2. ledd fremkommer det at dersom organisasjon som omfattes av skattefritaket etter første ledd driver økonomisk virksomhet, er formue og inntekt av den økonomiske virksomheten skattepliktig, imidlertid slik at økonomisk virksomhet er unntatt fra skatteplikt når omsetningen av denne virksomheten i inntektsåret ikke overstiger kr 70.000.

Det avgjørende ved vurderingen av skatteplikt for den økonomiske aktiviteten er om inntektene finansierer eller realiserer formålet med skogsbilveglaget. Skogsbilveglagets formål er å gjøre skog i veiens nytteområde tilgjengelig for skogdrift. Skattedirektoratet ser det slik at å anlegge og drive skogsbilveg for andre enn andelseierne vil ligge utenfor formålet og en eventuell skattefri aktivitet. Inntekten fra annen økonomisk aktivitet og fra andre enn andelseierne vil normalt være inntekter som finansierer skogsbilveglagets drift, ikke inntekter fra aktivitet som realiserer formålet. Slike inntekter er skattepliktig når omsetningen overstiger kr 70.000. Utgjør inntekter mer enn 50 prosent av totale inntekter, vil skogsbilveglaget kunne bli ansett for å ha erverv til formål og ikke komme inn under skattefritaket i skatteloven § 2-32, 1. ledd.

### **4.3. Avslutning**

Slik Skattedirektoratet ser det, er ikke organiseringen et egnet instrument til å bygge opp skattefrie inntekter eller formue for andelseierne, fordi det ikke er anledning til å dele ut av overskudd eller innbetalt andelsvederlag eller tilbakebetale gjenværende formue ved oppløsning. Organiseringen av skogsbilvegbygging i veglag er ikke gjort for å gå med overskudd, men for å oppnå en hensiktsmessig organisering av vegbygging/vedlikehold av skogsbilveg.

Et skogsbilveglag med vedtekter tilsvarende normalvedtektene og som er drevet i tråd med normalvedtektene vil kunne falle inn under skattefritaksbestemmelsen i skatteloven § 2-32. Direktoratet peker særlig på at det ikke er et ervervsmessigformål som ligger til grunn for

virksomheten, og at kostnadene til vegutbygging ville vært fradragsberettigede kostnader også dersom hver enkelt grunneier hadde kunnet bygge egen veg.

Imidlertid påpeker vi at i tilfeller hvor skogsbilveglaget driver økonomisk virksomhet som ikke realiserer formålet, må det vurderes skatteplikt for inntektene av dette, og eventuelt hvorvidt dette kan medføre at skogsbilveglaget har karakter av erverv til formål. Inntekt fra andre enn andelseierne vil være et moment for skatteplikt. Hvis slike inntekter overstiger 50 prosent av inntektene, vil ikke foretaket komme inn under skattefritaket. Hvis slike inntekter er mindre enn 50 prosent, vil de være skattepliktige etter § 2-32, 2. ledd hvis de overstiger kr 70 000.

Skattedirektoratet presiserer at for å komme inn under skatteloven § 2-32 må vedtektene ikke gi rom for årlige utdelinger og det må fremgå at ved oppløsning skal eventuell kapital tilfalle formålet, slik som det fremkommer av normalvedtektene fremlagt for Skattedirektoratet 23. november 2015.

## **SKN 16-027 Skattedirektoratet endrer praksis ved dispensasjoner fra plikten til å foreta forskuddstrekk i styrehonorarer etc. til advokater**

**Lovstoff:** Skattebetalingsforskriften § 5-6-40

**Kort referat:** Skattedirektoratet endrer praksis fra og med 2016 ved dispensasjoner fra plikten til å foreta forskuddstrekk i styrehonorarer etc. til advokater. Dispensasjoner etter skattebetalingsforskriften § 5-6-40 vil ikke lenger gjelde styrehonorarer etc. til ansatte advokater i advokatfirmaer. Det vil kun gis fritak fra plikten til forskuddstrekk i styrehonorarer etc. til partnere i advokatfirmaer.

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet** publisert 9. februar 2016, avgitt 20. januar 2016.

Etter skattebetalingsforskriften § 5-6-40 kan Skattedirektoratet etter søknad gi helt eller delvis fritak fra plikten til å foreta forskuddstrekk i vederlag for enkelte tjenesteytelser når trekk vil være praktisk vanskelig å gjennomføre. Etter denne bestemmelsen har Skattedirektoratet gitt individuelle dispensasjoner fra trekkplikten i styrehonorarer, godtgjørelser som medlem av representantskap, utvalg, honorarer som voldgiftsdommer o.l. til partnere og/eller ansatte advokater i advokatfirmaer der det ville medføre regnskapsmessige komplikasjoner for advokatfirmaet.

Skattedirektoratet har endret praksis slik at dispensasjoner ikke lenger gjelder styrehonorarer etc. til ansatte advokater i advokatfirmaer. Det vil kun gis fritak fra plikten til forskuddstrekk i styrehonorarer etc. til partnere i advokatfirmaer.

Dispensasjoner som tidligere er gitt for styrehonorarer etc. til ansatte advokater gjelder ut 2015.

## SkN 16-028 Forbud mot dobbeltbeskatning og skattemessig behandling av ulike situasjoner

**Kort referat:** Skattedirektoratet redegjør i denne uttalelsen for hvordan etaten skal forholde seg til ulike typetilfeller hvor dobbeltbeskatning kan foreligge.

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet** publisert 23. februar 2016, avgitt 22. februar 2016.

Skattedirektoratet redegjør i denne uttalelsen for hvordan etaten skal forholde seg til ulike typetilfeller hvor dobbeltbeskatning kan foreligge.

Skattedirektoratet har ved sine vurderinger sett hen til at det gjelder et prinsipp i norsk rett om at samme inntekt ikke skal skattlegges to ganger hos samme skattyter, jf. Rt. 2015 s. 982 (Utv. 2015 s. 1639). Direktoratet viser også til tidligere prinsipputtalelser og lovreguleringen om utbyttebeskatning av kreditt som ytes fra selskap til personlig aksjonær i sktl. § 10-11 fjerde til sjetzte ledd, jf. Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 5.1.

Det som blir sagt om aksjeselskap/aksjonær gjelder tilsvarende for deltakerlignet selskap/deltaker så langt det passer.

### Tilbakebetaling av ulovlig utbytte

Det forekommer at aksjonærer mottar helt eller delvis vederlagsfrie overføringer fra selskapet uten at dette er behandlet som skattepliktig utbytte. Det kan f.eks. være ulovlige utdelinger etter aksjeloven, overføring av varer og tjenester til underpris mv. Slike overføringer vil være skattepliktig som utbytte etter sktl. § 10-11 annet ledd, uavhengig av den form som er valgt.

Hvis aksjonæren tilbakefører en beskattet utdeling til selskapet, er det i praksis lagt til grunn at et tilsvarende beløp skal kunne deles ut senere uten skattlegging etter sktl. § 10-11 annet ledd. Om de nærmere vilkår, se Skattedirektoratets uttalelse i Utv. 2013 s. 236 og Lignings-ABC 2015/16 emnet Lån fra arbeidsgiver/eget selskap, pkt. 6.4.3. Tilbakebetaling kan også skje ved at det besluttes utdelt et utbytte med et tilsvarende beløp som motregnes mot fordringen på tilbakeføring, uten at det nye utbyttet beskattes. Skjer tilbakebetaling uten at det foretas slik motregning, legger Skattedirektoratet til grunn at tilbakebetalingen skal behandles som innbetalt kapital, og legges til inngangsverdien på aksjene. Tilbakebetalingen får da også betydning for skjermingsgrunnlaget. Realiseres aksjene uten at det er foretatt noen utdeling uten beskatning, vil den oppjusterte inngangsverdien bli lagt til grunn ved beregning av gevinst/tap.

At tilbakebetaling av skattlagt utbytte behandles som innbetalt kapital samsvarer med den nye regelen i sktl. § 10-11 sjetzte ledd om utbyttebeskatning av kreditt som ytes fra selskap til personlig aksjonær.

### Endret tilordning av inntekt

I noen tilfeller blir den skatterettslige tilordningen av inntekt endret i forhold til det skattyter opprinnelig har lagt til grunn. Inntekt som har tilflytt eget selskap blir f.eks. omklassifisert til lønnsinntekt, og skattlagt på aksjonærens hånd. Slikt har i praksis forekommet i ulike varianter. Se f.eks. Skattedirektoratets uttalelse i Utv. 2009 s. 1116.

Når aksjonæren er skattlagt for et beløp som har tilfalt selskapet, skal han skattemessig anses for å ha innbetalt utbyttebeløpet til selskapet. Beløpet tillegges inngangsverdien på aksjene og behandles som innbetalt kapital.

### **Skjønsmessig fastsetting etter sktl. § 13-1**

Hvor skattemyndighetene foretar forhøyelse av inntekt etter sktl. § 13-1, typisk hvor et vederlag for en vare eller tjeneste ved salg mellom nærstående er lavere enn omsetningsverdien, skal det som utgangspunkt foretas en tilsvarende endring hos den annen part, se Lignings-ABC 2015/16 emne: Tilsidesettelse, pkt. 7.5. Hvis kostnaden er fradragsberettiget for den annen part, vil denne normalt gis et tilsvarende fradrag. Er det overført driftsmidler, vil den korresponderende rettingen medføre en forhøyet inngangsverdi. Hvis en personlig aksjonær selger aksjer til underpris til sitt eget aksjeselskap, vil aksjonæren få et inntektstillegg. Også her får kjøperselskapet oppjustert inngangsverdien, men pga. fritaksmetoden vil en ev. gevinst uansett være skattefri.

Har en aksjonær foretatt en verdioverføring til selskapet vederlagsfritt eller til underpris, vil det ved senere utdeling til aksjonæren oppstå spørsmålet om et beløp tilsvarende tidligere beskattet underpris kan deles ut uten ytterligere beskatning. I retts- og ligningspraksis er det lagt til grunn at et utbytte er skattepliktig selv om det tidligere er foretatt uformelle innskudd med beskattede midler. Se f.eks. Rt. 1938 s. 825 (Utv. II s. 808), uttalelse fra Finansdepartementet i Utv. 1995 s. 468 og BFU 12/2013. Noen reell dobbeltbeskatning oppstår etter Skattedirektoratets oppfatning ikke i disse tilfellene. Det skattemessige resultatet er her en konsekvens av hvordan aksjonæren har valgt å tilføre midler til selskapet og av de skattereglene som gjelder for slike uformelle aksjonærtinskudd. Ved et slikt aksjonærtinskudd blir midlene ensidig overført til selskapet med endelig og bindende virkning, i motsetning til en kapitalforhøyelse hvor aksjonæren får rettigheter knyttet til innskuddet. Skulle skattyter kunne motta et beløp tilsvarende det skjønsmessig fastsatte vederlaget uten beskatning, ville det i realiteten innebære en omgjøring av den foretatte privatrettslige disposisjon. Dette kan ikke gjøres med virkning for beskatningen. Anvendelsen av sktl. § 13-1 har ikke i seg selv noen virkning for det privatrettslige forholdet mellom partene og den skattemessige behandlingen av andre transaksjoner, jf. Lignings-ABC emne: Tilsidesettelse, pkt. 7.5. Den omstendighet at beskatningen ble annerledes enn det aksjonæren hadde regnet med, endrer ikke på dette.

### **Endring av ligning**

Skattemyndighetene har en selvstendig plikt til å påse at ulovlig dobbeltbeskatning ikke finner sted. Dette gjelder også hvor skattyter kan bebreides for at dobbeltbeskatningssituasjonen oppsto, f.eks. ved å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Anmoder skattyter om endring av en ligning som er i strid mot forbudet mot dobbeltbeskatning, gjelder de vanlige frister for endring av ligning i lignl. § 9-6. Hvis ligningen er basert på riktig faktum, kan treårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 2 være til hinder for endring av ligningen. Tas saken opp innenfor fristene i lignl. § 9-6, må hensynet til å unngå dobbeltbeskatning veie tungt ved vurderingen etter lignl. § 9-5 nr. 7.

Ved inntektsfastsettingen må skattekontoret først vurdere hva som er riktig tilordning og tidfesting i den aktuelle saken og som hovedregel gjennomføre ligningen i henhold til dette. Vurderes det en inntektsøkning for ett år (år 1), og det viser seg at den samme inntekten allerede er beskattet i et annet år (år 2), kan ikke inntektsøkning for år 1 gjennomføres uten at det tas hensyn til at inntekten allerede er beskattet i år 2. En slik endring angår i realiteten begge inntektsår. Dobbeltbeskatning bør unngås ved at man også tar ligningen for år 2 opp til endring og foretar en tilsvarende inntektsreduksjon for det året. Om nødvendig skal skattekontoret ta opp endringssak for dette året av eget initiativ, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav b, jf. § 9-5 nr. 7. Alternativt må man ved behandlingen av endringssaken for år 1 ta hensyn til at hele eller deler av beløpet allerede er skattlagt i år 2. Denne fremgangsmåten er særlig aktuell hvor fristene for endring av ligning er utløpt for år 2. Hvis ligningen for år 2 er basert på et riktig faktum, gjelder treårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 a for endring av ligning for dette året.

## **SKN 16-029 Beregning av personinntekt ved salg av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk - behandling av restsaldo på gevinst- og tapskonto.**

**Lovstoff:** Skatteloven § 12-11.

**Kort referat:** Skattedirektoratet har fått spørsmål om beregning av personinntekt og behandlingen av restsaldo på gevinst- og tapskonto ved salg av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, jamfør skatteloven § 12-11 fjerde ledd. Gevinst av salg av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk som er innvunnet før 1. januar 2016 skal inngå i beregningsgrunnlaget for personinntekt selv om deler av gevinsten tidfestes senere. Gevinst av salg av tomt fra alminnelig gårdsbruk eller skogbruk som ikke oversteg kr 150 000 og som er innvunnet før 1. januar 2016 inngår ikke i beregningsgrunnlaget.

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet** publisert 11. februar 2016, avgitt 10. februar 2016.

Fra og med inntektsåret 2016 skal gevinst av realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk ikke inngå i personinntektsgrunnlaget for enkeltpersonforetak etter skatteloven ny § 12-11 fjerde ledd. I denne forbindelse har vi fått spørsmål om lovendringen omfatter restsaldo på gevinst- og tapskonto som skriver seg fra gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk før 2016.

Utgangspunktet for beregning av personinntekt er "*alminnelig inntekt fra virksomheten ...*", jf. sktl. § 12-11 første ledd. Det skal så gjøres korrigeringer som fremgår av de følgende ledd.

I en uttalelse av 14. november 2005 har Finansdepartementet tolket denne bestemmelsen slik at den omfatter "*den alminnelige inntekten, slik den fremkommer det enkelte år på grunnlag av skattelovens bestemmelser*". Det er med andre ord den virksomhetsinntekten som er tidfestet det

enkelte år som skal inngå i personinntekten. Ved innføringen av skjermingsmodellen skulle inntekts- og fradragføring fra gevinst- og tapskontoen inngå i personinntekten fordi det ikke var noen regel som unntok slike gevinster fra personinntektsgrunnlaget. At slik inntekt før 2005 ikke inngikk i beregnet personinntekt etter delingsmodellen var ikke avgjørende.

Skatteloven ny § 12-11 fjerde ledd lyder:

*"For enkeltpersonforetak beregnes ikke personinntekt av gevinst av realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, herunder melkekvoter som realiseres sammen med gårdsbruket."*

Unntaket knytter seg til "realisasjon" som er en innvinningsbegivenhet. Ordlyden tilsier at bestemmelsen ikke får anvendelse for gevinst som er innvunnet før bestemmelsen trådte i kraft. For gevinster som er innvunnet før 2016 men som tidfestes i 2016 eller senere, gjelder hovedregelen i første ledd, slik at disse gevinstene skal inngå i personinntektsgrunnlaget.

Samtidig med at vi fikk den nye § 12-11 fjerde ledd, ble den tidligere § 12-11 fjerde ledd opphevet. I følge denne bestemmelsen skulle det ikke beregnes personinntekt av gevinst ved realisasjon av tomt fra alminnelig gårdsbruk eller skogbruk når gevinsten ikke oversteg kr 150 000. Opphevelsen innebærer at slike gevinster inngår i personinntekten. På samme måte som før 2016 vil inntektsført beløp fra gevinst- og tapskonto i utgangspunktet inngå i "alminnelig inntekt fra virksomheten" etter første ledd. Fra 2016 er det ingen bestemmelse som gir anvisning på at inntekt som er innvunnet før ikrafttredelsen skal holdes utenfor personinntektsgrunnlaget. Den tolkning som departementet la til grunn i 2005 kan tilsi at inntekten inngår i personinntekten selv om den ble innvunnet på et tidspunkt hvor slik inntekt ikke skulle inngå i personinntekten.

Av forarbeidene til den tidligere § 12-11 fjerde ledd fremgår det at det er "*samlet årlig gevinst*" som er under kr 150 000 som skal unntas, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 25.3. Beløpsgrensen knytter seg altså til gevinst som var innvunnet det enkelte år og ikke til den inntektsførte del av gevinsten. Lignings-ABC gir heller ikke grunnlag for en annen forståelse, se f.eks. Lignings-ABC 2015/16 s. 452 pkt. 4.3.2. Når bestemmelsen ga anvisning på at den årlige gevinsten i bestemmelsens levetid skulle holdes utenfor personinntektsberegningen, må første ledd tolkes innskrenkende i lys av dette. Årlig gevinst som ikke overstiger kr 150 000 og som er innvunnet før 2016, skal dermed holdes utenfor personinntektsgrunnlaget.

Ved innføringen av nye skattebestemmelser vil det normalt være avgjørende for beskatningen om inntekten er innvunnet før eller etter ikrafttredelsen. Det må kreves særlige holdepunkter for skatteplikt for inntekter som er innvunnet tidligere, men som tidfestes etter ikrafttredelsen, se Zimmer, Lærebok i skatterett (2014) s. 126. Tilsvarende gjelder for fradrag. § 12-11 første ledd kunne gi holdepunkter for dette i 2005, da bestemmelsen ble innført, og hvor det ikke var noen unntaksbestemmelse som måtte gå foran.

I dette tilfellet kan vi ikke se at det er slike holdepunkter. Beløpsgrensen i den tidligere § 12-11 fjerde ledd knytter seg til innvinningen av inntekt, og da må det også være avgjørende ved overgangen til beregning av personinntekt. Ved overgangen fra beregning av personinntekt etter den nye § 12-11 fjerde ledd, må det på samme måte være avgjørende om gevinsten er innvunnet på et tidspunkt hvor slik inntekt skulle inngå i personinntekten.

De løsningene som det er gitt anvisning på ovenfor støttes av forutberegnelighetshensyn og rimelighetshensyn. En skattyter som solgte i 2015 med en gevinst som var mindre enn kr 150 000, har en berettiget forventning om at gevinsten ikke skal inngå i personinntektsgrunnlaget. Det vil også være i strid med formålet med reglene om gevinst- og tapskonto om det blir skatteplikt i et slikt tilfelle. Reglene om gevinst- og tapskonto skal gi mulighet til å velge utsatt inntektsføring. Det vil være liten hjelp i dette hvis konsekvensen blir at skattebelastningen blir langt hardere hvis han velger utsatt inntektsføring. Vi kan heller ikke se at en skattyter som solgte gårdsbruket på et tidspunkt hvor gevinsten inngikk i personinntektsgrunnlaget, skal ha en berettiget forventning om å unngå personinntekt på den resterende del av gevinsten.

## Bindende forhåndsuttalelser

### SKN 16-030 Spørsmål om restrukturering av rentesikringsinstrumenter og ulovfestet gjennomskjæring

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-2 andre ledd og § 2-38 andre ledd bokstav a

**BFU 12/2015 fra Skattedirektoratet** publisert 25. februar 2016, avgitt 10. desember 2015.

Saken gjaldt restrukturering av konsern, med rendyrking av virksomhet i egne selskaper. Det skal først gjennomføres en skattepliktig fisjon, og Skattedirektoratet konkluderte med at tapet som ville oppstå ved denne fisjonen ville være fradragsberettiget, jf. skatteloven § 6-2 andre ledd. Kapitalnedsettelsen ved fisjonen, med utdeling til aksjonæren, vil bli ansett som lovlig utdelt utbytte på aksjonærens hånd og omfattet av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 andre ledd bokstav a.

Skattedirektoratet konkluderte til slutt med at de to transaksjonsledd som ble vurdert, en fisjon med etterpåfølgende salg av aksjer, ikke ville bli rammet av ulovfestet gjennomskjæring.

[Les hele den bindende forhåndsuttalelsen som PDF her BFU 12-2015.pdf](#)

### SKN 16-031 Bolig - skattemessig behandling av utleieinntekter og gevinst

**Lovstoff:** skatteloven § 7-2 (1) jf § 5-20 første ledd bokstav a og 9-3 (2) og (3) jf § 5-1 annet ledd

**Kort sammendrag:** Skattyter ber om en bindende forhåndsuttalelse med spørsmål om skattemessig behandling av leieinntekter i forbindelse med planlagt utleie av enhet i hans bolig i Lillevik og skattemessig behandling av gevinst ved senere salg av enheten. Basert på det presenterte faktum og de forutsetninger som er tatt, konkluderte Skattedirektoratet med at boligen ikke var å anse som en tomannsbolig i skattemessig forstand, men to eneboliger i rekke (kjedet enebolig). Av den grunn ville både utleieinntekten fra den boenheten han ikke bodde i og gevinst ved senere realisasjon av den utleide boenheten være skattepliktig.

**BFU 11/2015 fra Skattedirektoratet** publisert 25. februar 2016, avgitt 25. september 2015.



### Innsenders fremstilling av faktum og jus

Skattyter eier en eiendom i Lillevik kommune. Eiendommen ble kjøpt som råtomt i 2013 og det er en bolig under oppføring, som ifølge innsender vil bli ferdigstilt 1. desember 2015.

Boligen er ifølge innsender en kjedet tomannsbolig/atriumhus med to boenheter under oppføring. Ved ferdigstilling ønsker skattyter å leie ut den ene enheten og eventuelt også senere selge denne enheten.

Innsender har opplyst at byggesaken i samråd med saksbehandler i Lillevik kommune først ble meldt som oppføring av en tomannsbolig. Søknaden ble senere endret etter en naboklage, da det ble påpekt at byggesaken teknisk sett gjelder to eneboliger i rekke (kjedet enebolig).

I vedlegg til saken (eiendomsinformasjon) er bygningen derfor klassifisert som kjede/atriumhus og det er angitt at det er to bygninger på eiendommen.

Ifølge innsender består bygningen på eiendommen av én huskropp hvor de to boenhetene er forbundet sammen med en dobbel garasje. Bygningen står på samme gårds- og bruksnummer og den er ikke seksjonert. Det er ikke tilgang til enhetene direkte mellom og fra garasjene.

Skattyter skal bruke boenhet 1 som egen bolig og vurderer å leie ut boenhet 2 sammen med en garasjeplass.

Skattyter ønsker skattekontorets vurdering av om han kan leie ut den ene boenheten (boenhet 2) med en garasjeplass innenfor reglene om skattefri utleie av egen bolig (skatteloven § 7-2(1)).

Videre ønsker skattyter skattekontorets vurdering av om han (etter at vilkårene om botid er oppfylt) kan selge den ene boenheten (boenhet 2), eventuelt med garasjeplass innenfor reglene om skattefritt salg av egen bolig (skatteloven § 9-3(2) og (3)).

Innsender anfører at etter skatteloven § 7-2 (1) bokstav a er inntekt ved utleie av egen bolig skattefri forutsatt at eieren benytter minst halvparten av boligen til eget bruk regnet etter utleieverdi. Dersom vilkårene er oppfylt skal boligen således fritakslignes. Det er bare skattyters «egen bolig» som skal fritakslignes, og spørsmålet er derfor om boenhet 2 som vurderes utleid kan sies å inngå i skattyters egen bolig.

Etter skatteloven § 9-3(2) gjelder det skattefritak for gevinst (og tap er ikke fradragsberettiget) ved realisasjon av boligeiendom, såfremt (i) eieren har eid eiendommen i mer enn ett år når realisasjon finner sted (avtales) og (ii) eieren har brukt hele eiendommen som egen bolig i minst ett av de siste to årene før realisasjonen.

Det er presisert i skatteloven § 9-3(3) bokstav a at skattefritaket gjelder tilsvarende for utleid boligeiendom, forutsatt at eieren har brukt minst halvparten av bygningen regnet etter utleieverdi som egen bolig.

Skattyter oppfyller ikke kravene til eier- og botid på tidspunktet for denne anmodningen, men spørsmålet er om boenhet 2 kan selges skattefritt etter ovennevnte bestemmelser når disse

vilkårene er oppfylt. Slik innsender vurderer saken, er også her spørsmålet om boenhet 2 må ses på som en del av skattyters egen bolig og inngå i denne.

Slik innsender ser det blir vurderingen altså den samme med hensyn til om begge boenhetene skal fritakslignes etter skatteloven § 7-2(1) bokstav a, og med hensyn til om boenhetene kan selges med skattefritak for gevinst etter bestemmelsen i skatteloven § 9-3(2) og (3).

Spørsmålet er ifølge innsender således om eiendommen skal se på som én boligeiendom, eller to selvstendige boligeiendommer.

Innsender er av den oppfatning at det for det første er klart at det dreier seg om én bygning på ett og samme gårds- og bruksnummer og bygningen er ikke seksjonert.

Innsender mener da at så lenge enhetene ikke er fysisk atskilt, er det ikke avgjørende at det er snakk om to boenheter og det er heller ikke avgjørende at eiendommen er oppført med to bygninger i matrikkelen. Som nevnt innledningsvis var utgangspunktet for byggesaken at det dreide seg om en tomannsbolig, og det kan da ikke få betydning for den skattemessige vurderingen at byggesaken ble endret til å gjelde kjedet enebolig etter naboklage.

Det grunnleggende utgangspunktet når det gjelder eiendommer med én (useksjonert) bygning er ifølge innsender at bygningen skal vurderes under ett, se Lignings-ABC 2014/15 s. 231 - 232 (pkt. 14.1.2):

*"Hvis en del av en bygning som skattyter eier dels benyttes til eget boligbehov og dels til andre formål, for eksempel utleie, er spørsmålet om hele bygningen eller bare en del av den skal inngå i fritaksligningen. Som utgangspunkt må en ikke-seksjonert bygning/kompleks som fysisk sett naturlig må karakteriseres som én bygning, ses under ett ved vurderingen av om utleieinntektene er skattefrie. Unntaksvis kan bygningen bestå av selvstendige enheter, slik at bare en del av bygningen kan anses som skattyters «egen bolig». De aktuelle delene må da vurderes for seg. Se for eksempel LRD 3. mai 2002 (Borgarting) i Utv. 2002/1019 og LRD 24. september 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/1599. (I begge dommene ble to boligheter som stod på forskjellige bruksnumre, men som var knyttet til hverandre med felles vegg, ansett som selvstendige boligeiendommer.)*

*Bygninger som ligger inntil hverandre og med gjennomgang slik at de kan fungere som én boligeiendom, må anses som én boligeiendom, med mindre de er seksjonert. Det har ingen betydning for vurderingen om de ligger på hvert sitt gårds- og bruksnummer når det er samme eier(e).*

*I et seksjonert bygg anses hver seksjon som en egen eiendom."*

Et viktig å poeng ifølge innsender er også at man ikke kan disponere juridisk over de enkelte boenhetene slik situasjonen er nå, fordi bygningen står på samme gårds- og bruksnummer, og bygningen ikke er seksjonert. Således kan man ikke pantsette eller overføre hjemmelen til en av enhetene, uten at det gjelder en ideell andel av hele eiendommen.

Dommene som er referert i sitatet over er etter innsenders vurdering av mindre interesse for denne sak, ettersom disse enhetene sto på forskjellige bruksnumre. I saken fra 2008 var det snakk om oppdeling av et vertikaldelt bolighus ved fradeling av grunn, der tomtegrensen ble lagt i veggskillet mellom de to boligene. Oppdelingen medførte at det ble etablert to selvstendige og separate boligeiendommer, som hver kunne disponeres både faktisk og rettslig. Retten vurderte det slik at dette måtte behandles på samme måte som oppdeling ved seksjonering, slik at enheten ble vurdert som selvstendige boliger.

I saken fra 2002 ble det også lagt vekt på at eiendommen var bebygget og oppdelt med tanke på at enhetene skulle kunne selges hver for seg, og det vesentlige for retten var at enhetene i den saken var bygget over to separate bruksnumre. Det er altså ikke tilfellet her.

Fordi det er snakk om en huskropp med to boenheter på samme gårds- og bruksnummer, der bygningen ikke er seksjonert, mener innsender derfor at de to boenhetene i bygningen ikke kan anses som selvstendige boligeiendommer. Det er således ikke grunnlag for å fravike utgangspunktet om at ikke-seksjonerte bygninger som henger fysisk sammen skal vurderes under ett.

I relasjon til rettspraksis som nevnt over, er det ifølge innsender helt vesentlig at man ikke kan disponere rettslig over den enkelte boenhet for seg. Skattyter kan riktignok leie ut enhetene, men han kan ikke disponere over enhetene hver for seg når det gjelder disposisjoner som trenger rettsvern ved registrering i Grunnboken. Han kan således ikke oppta lån med sikkerhet

(pant) i den enkelte enhet, og heller ikke over hjemmelen til én enkelt enhet. For at skattyter skal kunne oppta lån med pant i enhetene eller selge enhetene uavhengig av hverandre, må derfor bygningen seksjoneres. I lagmannsrettsdommene som Lignings-ABC henviser til, var det som nevnt et vesentlig poeng at enhetene stod på forskjellige bruksnumre, slik at de kunne disponeres over hver for seg. Det er ikke tilfellet i denne saken, og da mener innsender at dette må ses på som én boligeiendom. Innsender gjentar da også at det er snakk om enheter som henger fysisk sammen i én huskropp.

Når det gjelder spørsmålet om utleieverdi, mener innsender at ettersom boenhetene er helt identiske hva gjelder størrelse, må det legges til grunn at også utleieverdien av boenhetene er identiske. Når skattyter benytter den ene boenheten selv, benytter han derfor minst halvparten av boligen til egen bruk.

Innsender presiserer da at det avgjørende er at de to boligdelene må sies ha å ha identiske utleieverdier i det frie markedet, og at eventuell annen faktisk bruk av enheten som leies ut enn bruken av skattyters egen boligdel ikke har betydning. Det kan vises til Gulating lagmannsretts dom 4. mars 2015 (som ikke er anket), som klart bygger på at vurderingen av utleieverdien skal skje med utgangspunkt i verdien av egen og utleid del i det samme markedet.

Innsender mener på bakgrunn av ovennevnte at enhetene må ses på som én boligeiendom. Ettersom den delen av eiendommen som skattyter planlegger å benytte selv utgjør minst halvparten av den samlede utleieverdien, mener innsender at konklusjonen må være at boligen skal fritakslignes, slik at skattyter kan leie ut boenhet 2 (med én garasje) skattefritt etter skatteloven § 7-2(1).

På samme måte mener innsender at siden enhetene må ses samlet som én boligeiendom, vil gevinst ved realisasjon av den ene boenheten (boenhet 2) falle inn under skattefritaket for salg av egen boligeiendom, forutsatt at det øvrige vilkårene er oppfylt (bo- og eiertid), og tap er tilsvarende ikke fradragsberettiget, jf. skatteloven § 9-3(2) og (3). Dette innebærer samtidig etter innsenders oppfatning at den aktuelle boenheten kan selges skattefritt innen ett år etter eventuell Seksjonering av bygningen.

## **Skattedirektoratets vurderinger**

### **Problemstillingen**

Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til om inntekt ved utleie av den boenhet i skattyters bolig i Lillevik kommune, som han ikke selv bor i, vil falle inn under reglene om fritaksligning, jf. skatteloven § 7-2 (1), eller om utleieinntektene vil være skattepliktige, jf. skatteloven § 5-20 første ledd bokstav a.

Det skal videre tas stilling til om gevinst ved realisasjon av denne boenheten faller inn under skattefritaket for salg av egen boligeiendom jf. skatteloven § 9-3 (2) og (3), eller om gevinsten vil være skattepliktig, jf. skatteloven § 5-1 annet ledd.

### **Forutsetninger og avgrensninger**

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de(n) skisserte transaksjon(er) ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter videre at premissene som er tatt inn ovenfor er fullstendige i forhold til de spørsmål som drøftes.

## **Regelverk – konkret vurdering**

### **Utleie**

Skattedirektoratet bemerker at etter skatteloven § 5-1 første ledd er fordel vunnet ved kapital skattepliktig inntekt. Som "fordel vunnet ved kapital" anses avkastning av fast eiendom, herunder leieinntekter, jf. skatteloven § 5-20 første ledd bokstav a.

Av skatteloven § 7-2 følger imidlertid skattefritak for utleieinntekt fra egen bolig på nærmere angitte vilkår. Dersom vilkårene i bestemmelsen er oppfylt, skal boligen fritakslignes, noe som innebærer skattefrihet for utleieinntekten. Dersom vilkårene for fritaksligning ikke vil være oppfylt, er nettoinntekt ved utleie skattepliktig og boligen skal regnskapslignes.

Det følger av skatteloven § 7-2 at:

- (1) Utleieinntekt fra egen bolig er skattepliktig, unntatt når*
  - a. eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdien.*
  - b. hele eller en større del av boligen leies ut for inntil 20.000 kroner i inntektsåret.*

*(2) ....*

*(3) ...*

Det er skattyters "egen bolig" som kan fritakslignes, jf. skatteloven § 7-1 første ledd og § 7-2. Når det skal vurderes om minst halvparten av boligen, regnet etter utleieverdien, er benyttet av eieren til egen bruk, jf. skatteloven § 7-2, må det tas stilling til hvilke deler av en eiendom som skal inngå ved denne beregningen. Spørsmålet kan oppstå hvor det på en eiendom kun er plassert én bygning og hvor det på en eiendom er plassert flere bygninger i nærheten av hverandre.

Skattyters eiendom består av to bygninger med hver sin boenhet (familieleilighet) og disse to boenhetene er kjedet sammen med en dobbel garasje. Bygningen er ikke seksjonert. Det sentrale spørsmålet i nærværende sak er hva som inngår i skattyters "egen bolig".

Utleie av en bygning eller en del av en bygning som ikke anses å høre med til skattyters "egen bolig", omfattes ikke av reglene om skattefritak for utleieinntekter.

Spørsmålet blir etter dette om bygningen på skattyters eiendom skal anses som én boligeiendom (en tomannsbolig), som skal fritakslignes, eller to selvstendige boligeiendommer. Anses bygningen som to selvstendige boligeiendommer, vil nettoinntekt ved utleie av den boenheten som skattyter ikke selv bor i (boenhet 2) være skattepliktig.

Skatteloven har ingen definisjon av hva som er å anse som tomannsbolig og forarbeidene gir heller ingen nærmere veiledning. Lignings-ABC 2014/2015 har på side 227, se pkt 2.2, følgende beskrivelse av en tomannsbolig:

*"Som tomannsbolig anses en boligeiendom med to familieleiligheter. Skatteloven inneholder ingen særskilte bestemmelser om tomannsbolig, bortsett fra i § 7-1 første ledd bokstav a hvor denne boligtypen inngår i listen over hvilke typer boliger som omfattes av skattefritaket for eiers egen bruk. Begrepet "tomannsbolig" har imidlertid betydning for avgrensningen mot flermannsbolig som aldri omfattes av skattefritaket for utleieinntekter, jf. sktl. § 7-2 tredje ledd..."*

Det er også lite rettspraksis på området og ingen tilsvarende vår sak, men i lagmannsrettsak inntatt i Utv. 8-9/08 side 1600 fremgår følgende under "lagmannsretten bemerker":

*"Begrepet "tomannsbolig" kom inn i skatteloven i 1976. Som begge parter har påpekt, er dette begrepet ikke nærmere definert i loven og forarbeidene gir heller ikke noen nærmere veiledning. Det er nærliggende å anta at lovgiver den gang hadde de tradisjonelle tomannsboligene i tankene der eieren enten bodde i den ene etasjen og leide ut den andre, eller at det var etablert et sameie med ideelle eierandeler i grunn og påstående bebyggelse.*

...

*Det foreligger ikke rettspraksis som gir direkte veiledning for et tilfelle som det foreliggende. Ved tolkingen legger lagmannsretten til grunn at det må foretas en samlet vurdering av relevante momenter. I den sammenheng vises til Borgarting lagmannsrettsdom i sak LB-2001-1418 hvor det sentrale retsspørsmålet var et annet enn i saken her, men hvor problemstillingen var om det dreide seg om en tomannsbolig eller to separate boligeiendommer."*

I praksis er tomannsbolig i ulike sammenhenger definert som "et hus med to boliger som henger sammen". En tomannsbolig kan være vertikaldelt eller horisontaldelt. I en vertikaldelt tomannsbolig ligger boligene ved siden av hverandre og i en horisontaldelt tomannsbolig ligger

boligene overhverandre i hver sin etasje. Boliger deles enten av etasjeskiller eller av en felles vegg.

Tomannsbolig omfattes bl a av Husbankens definisjon av småhus og beskrives som følgende:

*"Småhus er boliger som fysisk er bundet sammen ved at det er minst en felles vegg, eventuelt felles gulv/tak med naboboligen. Dette vil typisk være rekkehus og tomannsboliger."*

Bygningen på skattyters eiendom er imidlertid bundet sammen med en mellombygning – en dobbel garasje – og faller derfor ikke naturlig inn under den alminnelige definisjonen av en tomannsbolig.

Det fremgår av skattyters anmodning, herunder den vedlagte eiendomsinformasjonen, at bygningen er i Kartverkets matrikkel klassifisert som kjede/atriumshus, og det er angitt at det er to bygninger på eiendommen. Bygningene har også forskjellig husnummer 15 og 17 og de er i Kartverkets oversikt registrert med ulikt bygningsnummer.

Av Kartverkets føringsinstruks for matrikkelen (basert på NS 3457) fremgår det følgende om denne bygningstypen:

*"Kjedehus inkl. atriumhus*

*Kjedehus har vertikale boligskiller der de enkelte boligenhetene er kjedet sammen med mellombygninger, ofte garasjer eller boder. Et kjedehus må bestå av minimum 2 boliger, den enkelte bolig har ofte 1-3 etasjer og separat inngang. Hver enkelt del skal ha eget bygningspunkt i matrikkelen. Kjedehus benevnes også ofte som eneboliger i kjede."*

Føringsinstruksen gir en god beskrivelse av skattyters bygning, som både teknisk og faktisk fremstår som to separate eneboliger. Den bygningsmessige løsningen med å binde to boenheter sammen med en dobbel garasje, innebærer i og for seg at boenhetene ikke er fysisk atskilt. Etter Skattedirektoratets oppfatning vil dette likevel ikke frata eiendommen karakteren av å være to separate eneboliger i rekke.

Skattedirektoratet finner ikke at det alene har avgjørende betydning for den skatterettslige bedømmelsen av spørsmålet om fritaksligning, at bygningen står på samme gårds- og bruksnummer. Det må foretas en objektiv og konkret vurdering av eiendommen som helhet.

Ut fra en naturlig forståelse av begrepet tomannsbolig bør boligene dele en fellesvegg enten vertikalt, eller horisontalt for å kunne omfattes av begrepet tomannsbolig og ansees som én boligeiendom. I vår sak er de to boenhetene kun bundet sammen av en felles garasje, som har karakter av en tjenende funksjon.

Skattedirektoratet legger til grunn at det må legges avgjørende vekt på hvordan eiendommen fremstår etter en objektiv vurderingen av bygningen, herunder en alminnelig definisjon og forståelse av begrepet "tomannsbolig", bygningens karakter og den faktiske kategoriseringen i matrikkelen.

Eiendommen kan etter Skattedirektoratets vurdering derfor ikke anses som "tomannsbolig" i skattelovens forstand. Skattyters eiendom må anses som to selvstendige boligeiendommer og nettoinntekt ved utleie av den boenheten som skattyter ikke selv bor i vil være skattepliktig.

### **Realisasjon**

Skattedirektoratet skal bemerke at gevinst ved realisasjon av formuesobjekter utenfor virksomhet i utgangspunktet er skattepliktig etter skatteloven § 5-1 annet ledd. Tilsvarende er tap fradragsberettiget med hjemmel i skatteloven § 6-2 første ledd.

Ved realisasjon av formuesobjekt gjelder imidlertid særregler i skatteloven kapittel 9, herunder begrensning av skatteplikten etter § 5-1 annet ledd. Den sentrale bestemmelse for løsningen av spørsmålet i denne saken er skatteloven § 9-3 annet ledd som lyder:

*”Gevinst ved realisasjon av boligeiendom, herunder våningshus på gårdsbruk, selveierleilighet, andelsleilighet, aksjeleilighet og obligasjon med tilhørende borett, er unntatt fra skatteplikt når følgende betingelser er oppfylt:*

*eieren har eid eiendommen (andelen m.v.) i mer enn ett år når realisasjonen finner sted eller avtales....., og eieren har brukt hele eiendommen som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjonen ....”*

Skattedirektoratet legger til grunn at når en boligeiendom ikke anses som en tomannsbolig etter skatteloven § 7-2, vil den heller ikke anses som en tomannsbolig etter skatteloven § 9-3 .

Dette er en vurdering basert på hensynet til likhet og harmoni i lovverket.

Skattyters boligeiendom vil derfor ikke anses som en tomannsbolig og boenhet 2, som han selv ikke bor i vil derfor ikke kunne realiseres skattefritt.

### **Konklusjon**

Skattyters inntekt ved utleie av den boenheten han selv ikke bor i (boenhet 2), vil ikke være skattefri jf. skatteloven § 7-2 (1), men skattepliktig, jf. skatteloven § 5-20 første ledd bokstav a

Skattyters gevinst ved realisasjon av den boenheten han selv ikke bor i (boenhet 2), vil ikke være skattefri jf. skatteloven § 9-3 (2) og (3), men skattepliktig, jf. skatteloven § 5-1 annet ledd.

# Forskriftsendringer

## SKN 16-032 Forskrift om elektronisk oppgaveinnlevering for næringsdrivende

### Forskrift om elektronisk oppgaveinnlevering for næringsdrivende

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 16. februar 2016 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 4-2 sjette ledd, § 4-3 og § 4-5.

#### § 1. Næringsdrivende

Med næringsdrivende etter ligningsloven § 4-2 skal forstås personlige skattytere som mottar forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende fordi de driver eller har drevet næringsvirksomhet. I tillegg omfattes deltakerlignede selskaper og upersonlige skattytere (aksjeselskaper mv.).

#### § 2. Hvilke oppgaver som omfattes

Ved elektronisk innlevering må selvangivelsen og alle pliktige vedlegg etter ligningsloven § 4-4 oversendes i elektronisk lesbar form. Deltakerlignede selskaper skal innlevere selskapsoppgave mv. etter ligningsloven § 4-9 i elektronisk lesbar form.

#### § 3. Avvisning av mangelfulle oppgaver

Oppgaver med en eller flere av følgende mangler kan avvises av mottakssentralen eller stoppes ved innsending:

- a) manglende lesbarhet i mottakssystemet,
- b) avsender og/eller oppgavepliktig lar seg ikke identifisere,
- c) formelle eller logiske feil ved utfylling av pliktige skjema,
- d) mangelfull utfylling av opplysninger i pliktige skjema eller
- e) oppgavesett som ikke inneholder alle pliktige skjema.

Oppgaver som er avvist av grunner som nevnt i første ledd anses som ikke levert.

#### § 4. Ikrafttredelse mv.

Forskriften trer i kraft straks.

Samtidig oppheves forskrift 2. februar 2001 nr. 103 om prøvedrift med elektronisk oppgaveinnlevering for næringsdrivende.



## **SkN 16-033 Forskrift om endring i forskrift om leveringsfrist for selvangivelse på papir**

### **Forskrift om endring i forskrift om leveringsfrist for selvangivelse på papir**

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 16. februar 2016 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 4-7.

#### **I**

I forskrift 26. januar 2004 nr. 304 om leveringsfrist for selvangivelse på papir gjøres følgende endring:

§ 1 skal lyde:

#### **§ 1. Leveringsfrist**

Er den selvangivelsespliktige deltaker i selskap som skal levere selskapsoppgave mv. etter ligningsloven § 4-9, og selskapsoppgaven mv. leveres elektronisk med frist innen utgangen av mai, har den selvangivelsespliktige samme leveringsfrist. Dette gjelder også for skattytere som har frist etter ligningsloven § 4-7 nr. 1 bokstav b og som er deltaker i slikt selskap.

#### **II**

Endringen trer i kraft straks.

## **SkN 16-034 Endring i forskrift om endring i forskrift til skatteloven**

### **Forskrift om endring i forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14**

**Hjemmel:** Fastsatt av Finansdepartementet 19. februar 2016 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-12 fjerde ledd.

#### **I**

I forskrift 18. desember 2015 nr. 1768 om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:

**§ 5-12-5 første ledd første og annet punktum skal lyde:**

Normrenten fastsettes på grunnlag av en basisrente. Basisrenten fastsettes av Finanstilsynet med utgangspunkt i uttrekk av priser på boliglån fra Finansportalen.

**§ 5-12-5 fjerde ledd første punktum skal lyde:**

Normrenten fastsettes av Skattedirektoratet senest den 12. dagen etter utløpet av observasjonsperioden for fastsettelse av basisrenten og er lik den fastsatte basisrenten med et fradrag på 0,15 prosentenheter og deretter avrundet til nærmeste 0,1 prosentenheter.

**II**

Endringene under I trer i kraft straks.

**SkN 16-035 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven –  
unntak fra reglene om at lån fra selskap til aksjonær skal  
anses som utbytte**

**Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14**

**Hjemmel:** Fastsatt av Finansdepartementet 5. februar 2016 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 10-11 fjerde ledd.

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 I

**I**

I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:

**Ny § 10-11-1 med overskrift skal lyde:**

§ 10-11-1. Unntak fra reglene om at lån fra selskap til aksjonær skal anses som utbytte

Lån fra selskap til aksjonær skal ikke anses som utbytte i følgende tilfeller:

- a. Kreditt eller sikkerhetsstillelse fra finansforetak, jf. finansforetaksloven § 1-3.
- b. Kreditt under 100 000 kroner fra selskap til aksjonær dersom kreditten innfris innen 60 dager etter at den ble gitt.
- c. Kundefordringer som er et ledd i selskapets ordinære virksomhet, dersom fordringen innfris innen 30 dager etter at den ble gitt.
- d. Kreditt eller sikkerhetsstillelse som ytes fra arbeidsgiver dersom arbeidstakeren på lånetidspunktet ikke direkte eller indirekte eier mer enn fem prosent av aksjene eller

andelene eller har mer enn fem prosent av stemmene på generalforsamlingen i arbeidsgiverselskapet eller et annet selskap i samme konsern, jf. aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3, som arbeidsgiverselskapet. Aksjer eller selskapsandeler som eies av den ansattes ektefelle, samboer eller person som den ansatte er i slekt eller svogerskap med i opp eller nedstigende linje eller i sidelinje så nær som onkel eller tante, skal regnes med ved beregningen av den ansattes aksje- eller selskapsandel.

Nåværende § 10-11-1 blir ny § 10-11-2.

## **II**

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med 7. oktober 2015.

## **SkN 16-036 Endring i forskrift om sammenstilling til skattyter**

### **Forskrift om endring i forskrift om sammenstilling til skattyter over opplysninger innrapportert etter a-opplysningsloven**

**Hjemmel:** Fastsatt av Finansdepartementet 2. februar 2016 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 5-12.

## **I**

I forskrift 18. desember 2014 nr. 1781 om sammenstilling til skattyter over opplysninger innrapportert etter a-opplysningsloven gjøres følgende endring:

Ny § 4 skal lyde:

§ 4. Opplysninger om lott eller part ved fiske- eller fangstvirksomhet

For opplysninger som rapporteres etter egen frist i a-opplysningsforskriften § 2-1 fjerde ledd skal det gis summerte opplysninger av innrapporteringen senest 20. februar i året etter inntektsåret.

## **II**

Endringen under I trer i kraft straks.



# Skattenytt 3/2016

Ansvarlig utgiver:

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

Redaksjonen:

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

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

## Redaksjonen i Skattenytt



**Rolf Lothe**  
Fagsjef, Skattebetalerforeningen



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



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

# Innholdsfortegnelse

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

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

# Høyesterettsdommer

## SkN 16-037 Den Norske Amerikalinje

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



vedtak av 24.10.2012.

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

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

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

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

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

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

en oppfordring i dommen til at noe bør gjøres.

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

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

Syv

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

«1. Anken forkastes.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(47) Jeg stemmer for denne

dom:



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

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

(49) Dommer **Webster**: Likeså.

(50) Dommer **Falch**: Likeså.

(51) Dommer **Stabel**: Likeså.

(52) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

*dom:*

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

## SkN 16-038 Dokumentavgift v/oppløsning av sameie

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

sameiet”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Syv

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

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

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

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

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

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

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

«Anken forkastes.»

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

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

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

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

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

(12) De ankende parter har fremsatt denne påstanden:

«Prinsipalt:

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

Subsidiært:

2. Lagmannsrettens kjennelse oppheves.

I begge tilfeller:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

«Fritatt for avgift er

...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(41) Jeg stemmer for denne

kjennelse:

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

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

(43) Dommer **Indreberg**: Likeså.

(44) Dommer **Webster**: Likeså.

(45) Dommer **Stabel**: Likeså.

(46) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

*kjennelse*

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

# Lagmannsrettsdommer

## SKN 16-039 Fradragsrett for rente. Gjeld eller egenkapital.

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-40.

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

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

Anke til Høyesterett tillatt fremmet.

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

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

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

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

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

### *1. Lånets størrelse*

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

### *2. Prioritet*

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

### **3. Motregning**

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

### **4. Rente**

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

### **5. Løpetid**

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

### **6. Låntakers retter**

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

### **7. Overdragelse**

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

### **8. Reforhandling**

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Rauma Energi AS sitt påstandsgrunnlag:**

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

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

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

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

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

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

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

### **Rauma Energi AS har lagt ned slik påstand:**

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

### **Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter sitt påstandsgrunnlag:**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har lagt ned slik påstand:**



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

**Lagmannsretten ser slik på saken:**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dommen er enstemmig.

#### *Domsslutning*

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

## SKN 16-040 Arbeidsgiveravgift – soneplassering

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

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

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

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

Anke til Høyesterett forkastet.

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

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

Stavanger tingrett avsa 28.01.2015 kjennelse med slik slutning:

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

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

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

Tingretten har i sin kjennelse gitt følgende beskrivelse av saksforholdet:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Vektor har i korte trekk anført:**

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Anførselen om at avgiftskravet er tapt ved passivitet frafalles.

Det ble nedlagt slik påstand:

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

**Staten har i korte trekk anført:**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Det ble nedlagt slik påstand:

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

**Lagmannsretten skal bemerke:**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Lagmannsretten kan ikke se at avgiftsvedtaket skulle være ugyldig av prosessuelle grunner. Det kan ikke ses at fristene i ligningsloven § 9-6 ikke er overholdt. Det finnes unødvendig å gå inn på spørsmålet om reglene kommer til anvendelse for vedtak om fastsettelse av avgift, i motsetning til vedtak om fastsettelse eller endring av avgiftsgrunnlaget. Dette i det fristene uansett er overholdt. Det finnes klart at 2-årsfristen etter likningsloven § 9-6 ikke får anvendelse. Anvendelse av 2-årsfristen forutsetter at skattyteren «ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller ikke har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksomme på feil ved likningen og skatteoppgjøret, som man er eller burde vært klar over». Systemet for beregning og innkreving av arbeidsgiveravgift bygger på egendeklarering. Ventor pliktet å beregne, deklare og innbetale korrekt avgift terminvis 6 ganger i året, jf. folketrygdloven § 24-3 første ledd. Ventor pliktet i tillegg innen 31.01.2008 å inngi årsoppgave over avgiftsgrunnlaget for inntektsåret 2007, jf. folketrygdloven § 24-3 annet ledd. Lagmannsretten har funnet det klart at Ventor pliktet å betale arbeidsgiveravgift med 14,1 % av hele avgiftsgrunnlaget. Det er derfor klart at Ventor ga uriktige opplysninger om avgiftsplikten i terminoppgavene. Disse deklarte en samlet avgift på kroner 2 061 457 i 2007, mens det korrekte beløpet var 18 741 087. Det er dessuten klart at Ventor ikke innga årsoppgave innen fristen 31.01.2008. Det er derfor også klart at Ventor ga ufullstendige opplysninger om avgiftsgrunnlaget. Det følger av dette at det i tilfellet er 10-årsfristen i ligningsloven § 9-6 nr.1 som gjelder, og den fristen er fortsatt ikke oversittet.

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

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

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

Kjennelsen er enstemmig.

### *Slutning*

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

## SkN 16-041 Utbyttebeskatning ved overføring av rettigheter

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

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

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

Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet.

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

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

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

### Framstilling av saka

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

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

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

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

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

Punkt 52 i kontrakten har følgende ordlyd:

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

*Purchase after five years: Eur 28 750 000*

*Purchase after ten years: Eur 21 875 000*

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

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

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

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

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

*Execution of option to purchase the vessel «Arbol Grande»*

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

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

*We will initiate preparation of the Norwegian sales form,*

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

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

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

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

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

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

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

Fra avtalen siteres følgende:

*WHEREAS*

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



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

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

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

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

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

Dette ble fastholdt i skattevedtaket av 25. november 2013.

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

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

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

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

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

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

### Påstandsgrunnlaget til Staten ved Skatt Midt-Norge:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. *Staten v/Skatt Midt-Norge frifinnes.*

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

**Påstandsgrunnlaget til DeepOcean Maritime AS:**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Konsernselskap skal beskattes som om konserntilknytningen ikke foreligger.

Konsernselskapet er egne skattesubjekter og tap mellom konsernselskaper er fradragsberettiget på vanlig måte. Unntak fra dette må skje ved gjennomskjæring.

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

DeepOcean Maritime AS har lagt ned slik påstand:

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

### Lagmannsretten har slik vurdering:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### Sakskostnader

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

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

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

Domen er samrøystes.

#### *Domsslutning*

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

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

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

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

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

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

Anke til Høyesterett tillatt fremmet.

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

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

### I. Innledning

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## II. Partenes påstander og påstandsgrunnlagene i hovedtrekk

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

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

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

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

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

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

Det vises etter dette til påstanden inntatt ovenfor.

**KGJS Tank AS** har lagt ned slik påstand:

1. For så vidt gjelder ankende parts prinsipale anførsel:

Anken forkastes.

2. For så vidt gjelder ankende parts subsidiære anførsel:

Prinsipalt: Anken for så vidt gjelder subsidiære anførsel avvises.

Subsidiært: Anken for så vidt gjelder subsidiære anførsel forkastes.

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

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

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

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

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

Det vises etter dette til påstanden inntatt ovenfor.

### **III. Lagmannsrettens vurdering:**

#### **1. Bestemmelsene om finansunderskudd og uttreden**

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

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

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

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

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

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

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

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



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

Lagmannsretten går derfor videre til tolkningsspørsmålet.

## 2. Er retten til fremføring bortfalt ved uttreden?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **4. Sakskostnader**

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

Lagmannsrettens dom er enstemmig.

#### *Domsslutning*

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

# Tingrettsdommer

## SKN 16-043 Skjønnsligning, tilleggsskatt

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

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

**Dommer:** Tingrettsdommer Finn Haugen.

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

Dommen er ikke anket.

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

### 1. Innledning

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

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

### 2. Sakens bakgrunn

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

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

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

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

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

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

*Sum skattepliktig utbytte:*

*Kr 160.000*

*Kr 360.000*

*Kr 910.545*

*Kr 355.000*

*Kr 1.785.545*

*Utbytte, til sammen kr 1.785.545, tillegges alminnelig inntekt.*

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

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

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

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

*« ... .. »*

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

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

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

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

Forskudd på utbytte med kr 160.000

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

Tilbakebetaling av tilgodehavende

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

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

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

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

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

Inntekten økes med kr 160.000, forskudd på utbytte

Inntekten økes med kr 360.000

Totalt kr 520.000

Ulovlig lån kr 910.545

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

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

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

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



*Dette var en opplysning som ikke fremgikk av verken A eller Boxers selvangivelse for 2010 der det svares Nei på at det har vært overføringer mellom selskap og aksjonær. Ut i fra balansen til Boxer Ltd i næringsoppgaven RF-1167, er det ikke gitt opplysninger om utestående til aksjonær i post 1565. Balansen viser sum eiendeler på kr 1.362.644,- altså lavere sum eiendeler enn hva som opplyses er total fordring på aksjonær, som ifølge brev av 11.1.2013, nå totalt oppgis å være på kr 2.211.657 pr 31.12.2010. Dette fordi Boxer Invest oppgis å ha overtatt restlån og samtidig økning i fordring på eier i Mobile Marketing på til sammen kr 1 595 736, og i tillegg oppgis økning i fordringer i Boxer Invest med kr 615.921.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Inntekten økes med kr 910.545*

*Overføringer kr 355.000*

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

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

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

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

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

*Inntekten økes med kr 355.000*

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

#### *Tilleggsskatt*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Slutning:

Skjønnsligningen og tilleggsikket fastholdes.»

### 3. Saksøkers påstand og påstandsgrunnlag

Saksøker har lagt ned slik påstand:

Prinsipalt:

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

Subsidiært:

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

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

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

Subsidiært anføres at skatteklagenemndas vedtak er ugyldig.

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

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

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

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

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

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

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

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

#### 4. Saksøktes påstand og påstandsgrunnlag

Staten har lagt ned slik påstand:

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

Staten mener at skatteklagenemndas bevisvurdering og rettsanvendelse er korrekt.

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

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

Etter statens syn er skatteklagenemndas vurderinger og konklusjoner også vedrørende tilleggs�katten korrekte.

## **5. Retten ser slik på saken**

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

## **Hevingstemaet**

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

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

### **Ligningen**

Retten finner at ligningsmyndighetene hadde hjemmel for å skjønnsligne A.

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

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

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

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

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

*b ... ..*

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

*2 ... ..*

Av ligningsloven § 4-1 første punktum fremgår følgende:

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

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

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

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

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

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

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

#### Post A

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

#### Post B

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

#### Post C

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

Beløpet på kr 910.545 er korrekt utbyttebeskattet.

### Post D

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

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

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

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

### Tilleggsskatt

De relevante bestemmelsene vedrørende tilleggsskatt er følgende:

#### *«§ 10-2. Tilleggsskatt*

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

*2. ... ..*

#### *§ 10-3. Unntak fra tilleggsskatt*

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

*2. ... ..*

#### *§ 10-4. Sats og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt*

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

#### *§ 10-5. Skjerpet tilleggsskatt*

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

*2. ... ..»*

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

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

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

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

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

Den ilagte tilleggsskatt er etter dette korrekt.

#### Sakskostnader

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

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

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

#### Avslutning

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

#### *Domsslutning*

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

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

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

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

**Dommer:** Tingrettsdommer Elisabeth Jordan Ramstad.

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

Dommen er anket.

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

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

### 1. Sakens bakgrunn

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sentralskattekontoret valgte å ikke gå videre med dette grunnlaget.

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

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

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



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

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

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

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

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

### **2. Yara International ASA har i hovedsak anført:**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **3. Yara International ASA har nedlagt slik påstand:**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 5. Saksøktes påstand

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

## **6. Rettens vurdering**

### **a. Rettslige utgangspunkter**

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

Retten har kommet til at skatteklagenemndas vedtak er gyldig.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**b. Dommene fra EU domstolen**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

Videre fremgår av premiss 71:

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

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

Retten pekte først på hensynet til fordeling av beskatningskompetansen:

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

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

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

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

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

I Marks & Spencer ble denne risikoen vurdert slik:

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

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

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

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

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

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

Dette hensyn ble vurdert slik i Marks & Spencer:

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

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

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

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

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

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

(rettens understrekning)

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

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

Deretter vurderes forholdsmessigheten og mindre restriktive inngrep:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **c. Andre rettskilder**

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

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

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

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

...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Konklusjon**

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

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

### **Sakskostnader**

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

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

### *Domsslutning*

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

## **SKN 16-045 Skattemessig eier – leasede biler**

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

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

**Dommer:** Dommerfullmektig Lars Marcus Evensen.

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

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

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

### **Fremstilling av saken**

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

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

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

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

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

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

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

Grunnlaget for påstanden kan i hovedtrekk sammenfattes slik:



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

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

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

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

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

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader.

Grunnlaget for påstanden kan i hovedtrekk sammenfattes slik:

Staten anfører prinsipalt at Ai Lease ikke var skattemessig eier av de aktuelle bilene i den formelle leasingperioden. Ai Lease kan av den grunn ikke kreve fradrag for avskrivninger. Den vesentligste risikoen for leasingbilene har gått over til bilforhandlerne i leieperioden. I realiteten har løsningen til Ai Lease vært for å sikre avhendingsvederlag hvor meningen har vært at bilforhandlerne skal bli eiere av bilen. I realiteten er det avtalt at forhandleren skal overta bilene på et tidspunkt forhandleren selv bestemmer, og da til en på forhånd fastsatt pris.

Subsidiært anføres det at Ai Lease ikke kan kreve skattemessige avskrivninger selv om de blir ansett som skattemessig eier. Staten viser til at bilenes bruk er av midlertidig karakter og at varighetskravet for å være et driftsmiddel ikke er oppfylt. Når bilene, som er anskaffet for salg, brukes til demonstrasjon for deretter å omsettes som ordinær salgsvare, kvalifiserer ikke bilene som driftsmiddel det kan kreves avskrivninger for.

Videre anfører staten at det er rettslig grunnlag for endring av likningen. Ai Lease har gitt ufullstendige opplysninger ved innlevering av selvangivelsene ettersom forholdene rundt eierskapet til bilene ikke var tilstrekkelig belyst. Ai Lease har ikke opplyst at standardavtalen

med forhandlerne er praktisert slik at bilforhandleren alltid ender opp med å kjøpe bilene til en på forhånd fastsatt pris, typisk når forhandleren har funnet en kjøper. Dessuten kjøpes bilene kort tid etter overtakelse og på et tidspunkt forhandlerne selv bestemmer.

Videre er vilkårene for å ilegge tilleggsatt med 30 prosent oppfylt, jf. ligningsloven § 10-2, jf. § 10-4. Staten har oppfylt sin bevisbyrde og kravet til klar sannsynlighet er oppfylt. Det er klar sannsynlighetsovervekt for at opplysningene som Ai Lease har gitt er ufullstendige og har før til skattemessige fordeler. Det foreligger ikke unnskyldelige forhold som kan føre til bortfall av tilleggsatt.

### Rettens vurdering

#### Innledning

Saken gjelder gyldigheten av ligningen av Ai Lease for inntektsårene 2009 og 2010, som fastlagt i vedtak fra skatteklagenemnda 30. oktober 2014.

Hovedspørsmålet i saken er om Ai Lease skal anses som skattemessig eier av bilene de har leid ut. Skatteklagenemnda kom til at den skattemessige eiendomsretten av bilparken ikke på noe tidspunkt har vært hos Ai Lease.

Dersom Ai Lease ikke er skattemessig eier kan ikke selskapet kreve skattemessige avskrivninger av bilene, jf. skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a, jf. § 14-41 første ledd bokstav d. I sum utgjør tilbakeførte saldoavskrivninger 31 millioner (avrundet) for 2009 og 3 millioner for 2010, jf. skattekontorets vedtak punkt 4.3.5 (side 34).

#### Spørsmålet om Ai Lease er skattemessig av eier av de forhandlerleasede bilene

Partene er enige om at spørsmålet i saken kun gjelder de bilene som er leaset til Subaru-forhandlere, som utgjør ca. 80-85 prosent av bilparken til Ai Lease i perioden 2008 til 2010. De resterende bilene er leaset til Subaru Norge AS som firmabiler, sponsorbiler og pressebiler, og er av skatteklagenemnda akseptert som leasingbiler.

For å kunne kreve avskrivninger av bilene må Ai Lease være skattemessig eier av bilene per 31. desember i det aktuelle inntektsåret.

Leasing er en spesiell form for leie, hvor finansieringsmomentet er fremtredende. Ordningen skiller seg fra kjøp på avbetaling med salgspant. Leasing er ikke uttrykkelig lovregulert, men er i skattemessig forstand utviklet gjennom likningspraksis, uttrykt gjennom Lignings-ABC.

De generelle vurderingsmomentene av hvem som anses som skattemessig eier av de leasede bilene kommer til uttrykk i Lignings-ABC 2009/2010 punkt 2.1 side 729. Den som er privatrettslig eier skal i utgangspunktet anses som skattemessig eier. Ved den sentrale vurderingen skal det legges vekt på partenes rettigheter, plikter og risiko:

«Skattemessig vil det avgjørende være hvem som privatrettslig skal anses som eier av leasinggjenstanden i leasingperioden. Dette må vurderes konkret, hvor det bl.a. legges vekt på

partenes rettigheter, plikter og risiko etter avtalen i forhold til leasinggjenstandens markedsverdi ved utløpet av denne perioden og avtalens innhold for øvrig».

I samme kapittel i Lignings-ABC er det tatt inn en del typetilfeller av hvem som skal anses som skattemessig eier. Særlig tre sentrale typetilfeller er aktuelle for vår sak:

«2.3 Leaseren har rett og plikt til å kjøpe

Har leaseren (brukeren) etter avtalen både rett og plikt til å kjøpe gjenstanden til fastsatt pris etter en viss tid, anses han som eier i leasingperioden. Har gjenstanden en ikke ubetydelig markedsverdi ved utløpet av leasingperioden, og leaseren har plikt til å kjøpe gjenstanden til omsetningsverdi ved utløpet av leasingperioden, vil leaseren ikke bli ansett som eier i leasingperioden».

Og videre på side 730 hvor leaseren har rett til å kjøpe:

«2.4 Leaseren har rett til å kjøpe

Har leaseren (brukeren) etter avtalen rett, men ikke plikt, til å kjøpe gjenstanden ved leasingperiodens utløp, vil dette ikke i seg selv medføre at leaseren anses som eier i leasingperioden. Er det i avtalen fastsatt en så gunstig pris at det er altoverveiende sannsynlig at leaseren vil overta gjenstanden etter utløpet av leieperioden, må leaseren anses som eier i leasingperioden».

Og såkalt «Demoleasing» på side 730:

«2.10 Demoleasing

«Demoleasing» kjennetegnes gjerne ved at avtalene er av kortvarig karakter og at leien ofte bare utgjør renten av kapitalen».

Partene har fremlagt ulike årsversjoner av Lignings-ABC, bl.a. fra 1995, 1997, 2009/2010 og 2015. Punktene om leasing har visse steder en noe ulik ordlyd, men partene er enige om at forskjellene ikke er av betydning for saken. Retten har valgt å vise til Lignings-ABC fra 2009/2010, som er de aktuelle ligningsårene for saken.

Partene har fremlagt en standard leasingavtale mellom Ai Lease og en Subaruforhandler, i dette tilfelle Rødsten Bilforretning AS. Rødsten Bilforretning AS har ingenting med nærværende sak å gjøre, men partene er enige om at tilsvarende leieavtale har vært benyttet i samtlige tilfeller.

Leieperioden i avtalen er fastsatt til 12 måneder. I følge en vanlig språklig fortolkning av leasingavtalen, fremstår Ai Lease som eier av den leasede bilen i avtaleperioden, mens Subaruforhandleren er benevnt «leier». Forhandlerne har utfra avtalens ordlyd ingen ubetinget rett eller plikt til å kjøpe bilene i løpet av leieperioden. Skattemessig fremstår altså leasingavtalene objektivt sett som et ordinært leasingforhold. Det er angitt en utkjøppris etter 12 måneder, som viser at Subaruforhandleren har en rett til å kjøpe bilen etter endt leasingperiode på 12 måneder.

Men som det fremkommer av ovennevnte sitat fra Lignings-ABC, må retten foreta en konkret vurdering, hvor det bl.a. legges vekt på partenes rettigheter, plikter og risiko etter avtalen sett opp mot leasinggjenstandens markedsverdi ved utløpet av leasingperioden og avtalens innhold for øvrig. Om praktiseringen av leasingavtalen i stor utstrekning avviker fra avtalens ordlyd på vesentlig punkter, må praktiseringen av avtalen tillegges vekt.

Når retten har kommet til at Ai Lease ikke kan anses som eier av bilene, har dette sammenheng med den reelle praktiseringen av avtalen mellom partene på vesentlig punkter. Retten bemerker innledningsvis at Ai Lease ikke har hatt detaljkunnskap om den enkelte forhandlerens bruk av alle bilene. Forhandlerne har stått fritt til å benytte bilene til f.eks. demonstrasjonsbiler, utstillingsbiler, prøvekjøring, lånebiler ifm. verkstedsbesøk etc.

Slik avtalen er praktisert har retten kommet til at det er sannsynliggjort at forhandlerne i realiteten både har hatt en rett og en plikt til å kjøpe ut bilene. I Skatteklagenemndas vedtak fremkommer det at mellom 60-70 prosent av alle bilene ble solgt innen seks måneder. Forhandlerne har med ord kunnet kjøpe ut bilene på ethvert tidspunkt som passet dem i løpet av leieperioden, typisk når de har funnet en sluttkunde.

I praksis har leasingbilene fra Ai Lease fungert som et varelager for den enkelte bilforhandler. Ved salg til sluttkunde har forhandleren enkelt kunne regne ut prisen på forhånd etter den skjematiske utregningen i leieavtalen, helt ned til den aktuelle kjøpsdagen. Ai Lease har ikke ført bevis for noen tilfeller hvor forhandlere har levert tilbake biler etter endt leasingperiode på 12 måneder eller på et tidligere tidspunkt. De eneste tilfellene hvor bilene har blitt tilbakelevert har vært i noen få tilfeller med konkurs og avvikling av Subaruforhandlere grunnet dårlig økonomi. Andelen tilbakeleverte biler var i 2008 til 2010 ca. 0,2 til 0,3 prosent som følge av konkurs eller konkurslignende tilfeller (dårlig økonomi hos forhandler).

Retten har ikke funnet grunnlag for å legge avgjørende vekt på at avtalevilkårene ikke inneholder bestemmelser om kjøpsplikt så lenge avtalen er praktisert slik. Forhandlerne har selv kunnet bestemme når de vil kjøpe ut bilene, og til en i utgangspunkt på forhånd fastsatt pris. Prisen beregnes enkelt ut fra det skjematiske oppsettet som fremkommer i leieavtalen.

Ai Lease har anført at bilforhandlerne ikke har hatt en plikt til å kjøpe bilene. Forhandlerne har måtte kontakte Ai Lease på forhånd og forhandle seg frem til en utløsningspris. Retten har ikke funnet holdepunkter for en slik fremgangsmåte i bevisene. Det er ikke ført bevis for at det har foregått reelle forhandlinger mellom partene, f.eks. ved at forhandler har kjøpt bilen for en lavere (eller høyere) pris enn hva som fremkommer av den skjematiske utregningen. Ai Lease har ikke fremlagt tidsnære bevis eller skriftlig korrespondanse som viser reelle forhandlinger, f.eks. i form av budskjema, epostkorrespondanse e.l. Videre er det ikke fremlagt bevis for tilfeller hvor Ai Lease har nektet å selge bilen til en forhandler som har ønsket å kjøpe ut bilen.

Retten finner det også påfallende at Ai Lease ikke har hatt fast ansatte all den tid de har administrert hundrevis av biler hvert år, og dessuten hevder å ha utført reelle forhandlinger for hver av bilene. Ai Lease har hatt samme adresse som hovedkontoret til Subaru Norge AS, og arbeidsoppgavene har vært utført av ansatte i Subaru Norge AS.

Retten viser også til vitneprovet fra finansdirektør Leif Madsberg i Subaru Norge AS, som også er daglig leder i Ai Lease AS. Salg av bil er en kapitalkrevende virksomhet. Madsberg har opplyst at den økonomiske situasjonen for Subaruforhandlerne jevnt over var dårlig. Leasingformen ble derfor valgt for å lette den økonomiske belastningen til bilforhandlerne. Retten viser også til vitneprovet fra Glenn Stenholm, som kunne opplyse at leasing er en vanlig finansieringsmåte da bilforhandlere ofte ikke får lån eller får dårlige lånebetingelser.

Ai Lease har videre fremhevet at det i følge Lignings-ABC 2009/2010 punkt 2.4 (sitert over) er oppstilt et vilkår at utkjøpsprisen er «så gunstig pris at det er altoverveiende sannsynlig at leaseren vil overta gjenstanden etter utløpet av leieperioden». Ai Lease har påpekt at utkjøpsprisen ikke var gunstig, men reflekterte ordinær markedspris. Retten er enig i at utkjøpsprisen ikke kan sies å være spesielt gunstig, men bestemmelsen i punkt 2.4 bygger på den forutsetning at prisen er gunstig «etter utløpet av leieperioden», som i vårt tilfelle er 12 måneder. I vår sak er situasjonen en helt annen ved at mellom 60-70 prosent av alle bilene ble solgt innen seks måneder, altså lenge før utløp av avtalt leieperiode. Ordlyden i punkt 2.4 er dermed ikke dekkende for vår sak, og følgelig ikke vilkåret om «gunstig pris».

Ai Lease har anført at de har benyttet bransjestandarder ved utforming av leasingavtalen. Retten har kommet til at dette ikke har avgjørende betydning for saken. Partene har fremlagt en standard leasingavtale utarbeidet av Finansieringsselskapenes bransjeorgan. Her fremkommer følgende i § 3: «Leietaker har ikke - mot eller uten vederlag - rett til å bli eier av motorvognen ved leieperiodens utløp eller for øvrig i leieperioden». Når det foretas en konkret vurdering av de reelle forholdene i saken og praktiseringen av avtalen mellom partene, har bilforhandlerne i praksis, som redegjort for over, hatt både en rett og plikt til å kjøpe bilen. Det har følgelig ikke vært sentralt for retten om ordlyden i leasingavtalene til Ai Lease korresponderer med standard bransjeavtale ettersom praktiseringen uansett har vært en annen. Leasingavtalens vilkår og ordlyd har følgelig hatt en underordnet betydning.

Ai Lease har dessuten påpekt at de har innrettet sin leasingvirksomhet på samme måte som andre leasingselskaper, men retten påpeker kort at det ikke er ført konkrete bevis for hvordan andre leasingselskaper har innrettet sin virksomhet. Advokat Arne Husby har i sitt vitneprov påpekt at Ai Lease har innrettet sin virksomhet på lik linje med andre, men retten er ikke tilbudt bevis som støtter en slik anførsel.

Retten tilføyer også, uten at det har vært avgjørende for saken, at bilforhandlerne etter leasingavtalen i stor utstrekning har hatt risikoen for bilene som er naturlig å ha som eier. I tillegg til å ha både en rett og plikt til å kjøpe ut bilen, peker retten bl.a. på at bilforhandlerne er ansvarlige for enhver skade i leietiden, de plikter å utføre all service på bilen etter egen regning, de må betale årsavgift og full kaskoforsikring m/tredjemannsinteresse og førerulykke. Videre har ikke Ai Lease plikt til å stille erstatningsbil til disposisjon dersom det foreligger feil ved bilen.

Slik retten ser det, har avtalen vært praktisert på en slik måte at det Ai Lease aldri kan sies å ha vært skattemessig eier av de forhandlerleasede bilene. For retten fremstår det klart at avtaleforholdet har vært praktisert nærmest opp til hva som omtales som demoleasing. I praksis har leasingforholdet fungert som en finansiering av forhandlerens varelager. Selv om leasingavtalen formelt har vært inngått for 12 måneder, har avtalen vanligvis blitt avsluttet lenge før utløpet av leasingperioden. Den har vært praktisert slik at forhandlerne i realiteten har hatt en

rett og plikt til å kjøpe ut bilen under leasingperioden, typisk når forhandleren har funnet en sluttkunde. Forhandleren har da kjøpt bilen til en på forhånd fastsatt pris, og på et tidspunkt den aktuelle bilforhandleren selv måtte ønske. Når leasingavtalene i realiteten har vært en finansiering av forhandlers varelager, må forhandler etter rettens syn anses som skattemessig eier.

Salg av bil er som nevnt en kapitalkrevende virksomhet. Ved å innrette sin virksomhet på denne måten har Ai Lease bidratt med finansieringen for bilforhandlerne. Subaruforhandlerne har sluppet å kjøpe bilene ved egen finansiering, eventuelt på avbetaling med salgspant. På den måten har forhandlerne unngått å binde betydelig kapital i sin bilpark. Forhandlerne har kun fått en månedlig leasingutgift, som de har kunnet fradragføre. Ai Lease på sin side har hatt fordelene av å ha en bilpark de kunne kreve 20 prosent avskrivning for. Om bilforhandlerne hadde vært eier av bilene, ville bilene inngått i varelageret for videresalg, som det ikke kan kreves avskrivning for.

Retten har på denne bakgrunn kommet til at bilforhandlerne ble skattemessig eier av bilene på det tidspunktet hvor leasingkontraktene ble inngått mellom Ai Lease og den enkelte bilforhandler. Allerede ved avtaleinngåelsen var det altoverveiende sannsynlig at forhandleren ville overta bilene, ikke etter utløpet av leieperioden, men på et vesentlig tidligere tidspunkt, og på et tidspunkt bilforhandleren selv kunne bestemme og da til en pris som var fastsatt på forhånd.

### **Endringsadgang**

Skattemyndighetene har i utgangspunktet en frist på to år etter inntektsåret til å foreta endringer i likningen til ugunst for skatteyter, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Frist for endring er 10 år i det tilfelle skatteyter har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger», jf. § 9-6 nr. 3 bokstav a sammenholdt med nr. 1.

Ai Lease har anført at Skattekontoret ikke har endringsadgang fordi to års fristen er utløpt, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3. Ai Lease mener å ha gitt korrekte og fullstendige opplysninger slik at 10 års fristen for endringsadgang ikke kan anvendes, jf. § 9-6 nr. 1.

Spørsmålet for tingretten er om Ai Lease har gitt «ufullstendige opplysninger» om hvordan de har innrettet utleievirksomhet.

Det sentrale vurderingstemaet har bestått i hvorvidt Ai Lease har vært skattemessig eier av bilene. Ai Lease har anført at de har benyttet bransjestandarder og at de har innrettet sin leasingvirksomhet på samme måte som andre leasingselskaper. Av den grunn anså de seg selv som eiere både i privatrettslig og skattemessig forstand. Det var følgelig ingen grunn for Ai Lease å gi ytterligere opplysninger til skattemyndighetene.

Skatteklagenemda har derimot kommet til motsatt resultat:

«i [den] foreliggende saken [det] er gjort vesentlige avvik i forhold til de foreliggende standardavtalene, jf. f.eks. standard leasingavtale fra Finansieringsselskapenes forening som fulgte som bilag 3 til tilsvar av 8.5.2013. I skattekontorets vedtak er et pekt på følgende avvik fra standardvilkårene, jf. vedtakets punkt 4.1.1:

- Avtalene er praktisert slik at bilforhandlerne så og si alltid har endt opp med å kjøpe bilene, og de fleste av bilene kjøpes etter kort tid og på det tidspunktet hvor bilforhandlerne ønsker det. Det er i denne sammenheng vist til at leasingperioden i henhold til standardvilkår mv. vil være 3 år, og leasingtakeren vil ikke ha noen rett til å overta bilen ved leasingperiodens slutt.
- Prisen som bilforhandlerne må gi for bilene er i utgangspunktet fastsatt på forhånd, og bilforhandlerne kan når som helst inngå salgssavtale med kunde før de har inngått kjøpsavtale med skattyter.
- Det er ikke avtalt noe om taksering av bilene ved eventuell tilbakelevering av bilene til skattyter.
- Det finnes ikke noe i avtalevilkårene om begrensninger når det gjelder bilens layout (lakkering, egne reklameskilt mv).

Skattekontoret bemerker at de viktigste avvikene i forhold til det som følger av standard leasingvilkår, er at forutsetningen mellom avtalepartene er at de forhandlerleasede bilene skal overtas av bilforhandlerne for videresalg til en i utgangspunktet på forhånd fastsatt utkjøpspris på det tidspunktet som den aktuelle bilforhandleren måtte ønske å kjøpe bilen,

Det er ikke gitt opplysninger om disse forholdene til skattemyndighetene ved innlevering av selvangivelsene for de aktuelle år, og det kan således ikke sies at det er gitt fullstendige opplysninger slik at ligningsmyndighetene hadde grunnlag til å ta opp det aktuelle skattespørsmålet eller hadde foranledning til å skaffe seg ytterligere opplysninger om forholdet.».

Noe forenklet betyr dette at skatteklagekontoret er av den oppfatning at Ai Lease ikke har gitt fullstendige opplysninger om hvordan de har innrettet sin leasingvirksomhet. De har ikke gitt opplysninger om vilkårene i leasingavtalene eller hvordan avtalene har blitt praktisert i virkeligheten.

Opplysningsplikten er nedfelt i ligningsloven § 4-1 og stadfester et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom ligningsmyndighetene og den enkelte skattyter. Som tingretten har kommet til over, kan de nevnte leasingavtalene vanskelig ha gitt uttrykk for noen realitet. I den forbindelse må det vurderes «hvilken konkret oppfordring skattyter hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokument», jf. Rt-2009-813 (Gard/Tveit) avsnitt 84. Det vil ofte være en glidende overgang mellom hva som er uriktige opplysninger, og hva som er ufullstendige opplysninger. Som utgangspunkt må spørsmålet om opplysningene er ufullstendig vurderes objektivt, jf. Rt-1992-1588 (Loffland-dommen):

«Toårsfristen gjelder hvor skattyteren har gitt alle de opplysninger som man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelig til at toårsfristen får anvendelse.»

Det anses som utgangspunkt ikke som en uriktig opplysning at skattyter bygger på en feilaktig oppfatning av skattereglene, jf. Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 122. Skattyter må imidlertid gi

opplysninger eller legge frem aktuelle dokumenter hvis den rettslige løsningen kan være uklar, se Rt-2009-813 avsnitt 84:

«Avgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet. Opplysningen må gis, eller dokumentet legges fram, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar. Unntak fra fristen kan derimot ikke gjøres dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning. Ved vurderingen av denne modifikasjonen må det imidlertid legges vekt på at opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 praktiseres «strengt», jf. Rt-2006-333 avsnitt 43. De avgjørelsene som det der vises til, Rt-1996-932 og Rt-1997-1117, gjaldt ileggelse av tilleggsatt. Da det ved anvendelsen av § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke er tale om noen sanksjon, men om å gjennomføre en riktig ligning, må opplysningsplikten praktiseres minst like strengt - kanskje endatil strengere - i denne sammenheng».

Uttalelsen viser at plikten til å gi opplysninger praktiseres strengt. Det må gis slike opplysninger at ligningsmyndighetene kan bli oppmerksom på problemstillingen og selv - ev. etter å ha innhentet ytterligere opplysninger - kan vurdere spørsmålet. Opplysningsplikten også er viktig hvor det er uklart hvordan ligningen skal gjennomføres, jf. Rt-2009-813 avsnitt 85.

Ai Lease har i brev til skatteetaten 28. september 2010 gitt bl.a. følgende opplysninger:

«AI Lease AS er et 100 % heleid datterselskap av Subaru AS. Selskapets hovedvirksomhet er utleie av biler til morselskapets landsomfattende forhandlernet. En betydelig del av forhandlerne demonstrasjonsbil beholdning blir utleid via Ai Lease AS».

Denne opplysningen er imidlertid ikke gitt i forbindelse med innlevering av selvangivelsen, men senere i forbindelse med en avgrenset kontroll for merverdiavgift. Opplysningene har derfor ikke betydning for toårsfristen i denne saken.

Kjerneområdet for Ai Lease er leasingvirksomhet. Ved å ikke gi nærmere informasjon i forbindelse med innsendelsen av selvangivelsen om hvilke leasinggruppe virksomheten fallt inn under, har retten kommet til at Ai Lease har gitt ufullstendige opplysninger. Ai Lease har ikke opplyst at leasingavtalene har vært praktisert slik at bilforhandlerne normalt skal kjøpe de leasede bilene etter relativ kort tid for videresalg til sluttkunde, og til en i utgangspunktet på forhånd fastsatt pris.

Hvem som skal anses som skattemessig eier av bilene er, som retten har kommet til over, ikke opplagt, men helt sentralt for Ai Lease. Det må gjøres en konkret vurdering hvor det bl.a. legges vekt på partenes rettigheter, plikter og risiko. Lignings-ABC gir anvisning på 9 ulike typetilfeller/klassifiseringer av hvem som skal anses som skattemessig eier, jf. Lignings-ABC 2009/2010 på side 729 «Leasing» punkt 2.1 til punkt 2.10 (flere av de aktuelle bestemmelsene er sitert over). For Ai Lease må det ha vært helt sentralt for deres økonomiske drift hvilke av typetilfellene leasingvirksomheten deres ble klassifisert under. Ai Lease har likevel ikke gitt slik vesentlig informasjon om sin kjernevirksomhet til skatteetaten, som da ikke har hatt noen foranledning til å vurdere spørsmålet nærmere.



Etter rettens oppfatning hadde Ai Lease en klar og konkret oppfordring til å gi nærmere opplysninger til skatteetaten, særlig ettersom typetilfellene i Lignings-ABCen raskt kunne medføre at Ai Lease ikke ble ansett som skattemessig eier av bilparken. Ettersom den skattemessige behandlingen av leasing i stor grad er utviklet gjennom likningspraksis, må den løsningen Ai Lease valgte fremstått som uklar ved at det var et stort sprik mellom ordlyden i leasingavtalene og praktiseringen av dem. Ai Lease hadde følgelig en klar konkret oppfordring til å gi nærmere opplysninger til skatteetaten ved innlevering av selvangivelsen.

Retten har etter dette kommet til at Ai Lease har ikke gitt alle de opplysninger de burde ha gitt, og frist for endring av likningen blir da 10 år, jf. § 9-6 nr. 3 bokstav a sammenholdt med nr. 1.

### **Tilleggsskatt**

Tilleggsskatt ilegges i de tilfeller skatteyter har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger og opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler, jf. ligningsloven § 10-2.

Det er skattemyndigheten som har bevisbyrden for at lovens vilkår for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt. På bakgrunn av Rt-2008-1409 kreves det klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene for tilleggsskatt på 30 prosent er oppfylt.

Som retten har kommet til over, har ikke Ai Lease gitt fullstendige opplysninger til skattemyndigheten ved innlevering av selvangivelsen. Retten viser til drøftelsen over, og har kommet til at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene for tilleggsskatt på 30 prosent er oppfylt. Den løsningen Ai Lease har valgt, men ikke opplyst om i selvangivelsen, har ført til skattemessige fordeler.

Retten har ikke kommet til at det foreligger forhold som medfører at unntaksbestemmelsen i § 10-3 nr. 1 får anvendelse. Ai Lease har vist til at opplysningssvikten anses unnskyldelig på grunn av «annen årsak», og har vist til at de opererte på samme måte som de øvrige aktørene i bransjen. Retten har ikke kommet til at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at de påberopte unnskyldelige forholdene ikke har vært årsaken til opplysningssvikten og viser til drøftelsene over. Skatt Øst hadde ikke mottatt informasjon om praktiseringen av leasingavtalene, og de hadde ikke tilstrekkelig lett kontrollerbare opplysninger.

Staten ved Skatt Øst blir etter dette å frifinne.

### **Sakskostnader**

Staten ved Skatt Øst har vunnet saken og skal tilkjennes sakskostnader etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 annet ledd, jf. første ledd.

Retten kan ikke se det foreligger tungtveiende grunner som tilsier å gjøre unntak fra kostnadsansvaret etter § 20-2 tredje ledd.

Statens prosessfullmektig, advokat Tore Skar, har fremmet sakskostnader med 250 810 kroner eks. mva, totalt 313 512,50 kroner inkl. mva.

Ai Lease har ikke fremmet innsigelser mot kravet. Retten skal likevel på selvstendig grunnlag vurdere sakskostnadene, jf. tvisteloven § 20-5 femte ledd. Hovedforhandlingen varte over tre dager. Ai Leases prosessfullmektig, advokat Harald Willumsen, har på sin side krevd 956 087 kroner, hvorav 940 137 kroner utgjør salær.

Advokat Tore Skar har arbeidet med saken etter statens anbudssatser, og retten legger til grunn at dette har gitt et lavere honorarkrav. Retten er av den oppfatning at sakskostnadene anses som «nødvendige kostander ved saken», jf. tvisteloven § 20-5, og tar sakskostnadskravet til følge.

Ai Lease pålegges etter dette å betale Staten v/Skatt øst sakskostnader med 313 512,50 kroner

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er tett beraming, sykdom og stor arbeidsmengde ved tingretten.

### *Domsslutning*

- 1. Staten v/Skatt øst frifinnes.*
- 2. Ai Lease AS pålegges å betale staten v/Skatt øst sakskostnader med 313 512, 50 - trehundreogtrententusenfemhundreogtolv100/50 - kroner innen 2 - to- uker fra dommens forkynnelse.*

## **SKN 16-046 Kildeskatt på pensjon – skattemessig bosted etter skatteavtale**

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-1.

**Oslo tingrett:** Dom av 2. oktober 2015, **sak nr.:** TOSLO-2015-32762

**Dommer:** Dommerfullmektig Anders Orerød.

**Parter:** Ingar Holst (advokat John Christian Elden) mot Staten v/Skatt Nord (advokat Arne Haavind).

Dommen er ikke anket.

**Sammendrag:** Spørsmålet i saken var om det i Norge kunne ilegges kildeskatt på norsk pensjon utbetalt til person bosatt i Kina. Avgjørende for spørsmålet var om personen skulle anses bosatt i Norge eller i Kina i henhold til skatteavtalen mellom Norge og Kina – dersom han måtte anses bosatt i Kina kunne Norge ikke ilegge kildeskatt. Tingretten kom til at saksøker ikke i tilstrekkelig grad hadde sannsynliggjort at han var bosatt i Kina i henhold til skatteavtalen mellom Norge og Kina. Det var da ikke grunnlag for å oppheve ligningen.

### **1. Innledning**

Saken gjelder spørsmålet om gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak av 4. august 2014 om fastsetting av 15 % kildeskatt på norske uførepensjoner utbetalt til Ingar Holst i 2010 og 2011. Det rettslige hovedspørsmålet er om Ingar Holst skal anses som skattemessig bosatt i Kina slik at skatteplikten er begrenset av skatteavtale mellom Norge og Kina.

## 2. Framstilling av saken

### 2.1. Sakens faktiske bakgrunn

Ingar Holst flyttet til Kina i oktober 2002. Han har bodd der siden og er ansett som skattemessig emigrert fra Norge. For inntektsårene 2010 og 2011 mottok Holst uførepensjon fra folketrygden og Statens pensjonskasse.

I e-post av 19. januar 2010 til Skatteetaten ba Ingar Holst om å få endret skattekortet sitt da han mente at det feilaktig var trukket 15 % skatt på utbetalingen av uførepensjonen i januar 2010. Under henvisning til skatteavtalen mellom Norge og Kina oppga han at det ikke var mulig for ham å få bekreftelse på at han var skattemessig bosatt i Kina siden han ikke betalte skatt der. Han forklarte at han ikke kom under «fribeløpet» i Kina og at han følgelig ikke er registrert som skattebetalende innbygger i Kina. Han fremla bostedstillatelse for å dokumentere sin faste tilhørighet.

Skatteetaten fastholdt i e-post av 12. februar 2010 at det kreves årlig dokumentasjon fra kinesiske skattemyndigheter at saksøker er skattemessig bosatt i Kina for at skatteplikt på inntekter opptjent i Norge (pensjon) ikke skal beskattes i Norge. Det ble opplyst at Skatteetaten er kjent med at kinesiske skattemyndigheter utsteder Certificate of Residence. Ingar Holst oppga i e-post samme dag at dette er feil, og gjentok at han ikke hadde mulighet til å innhente etterspurt dokumentasjon da han ikke betalte skatt i Kina.

I de påfølgende månedene var det korrespondanse mellom partene, særlig knyttet til spørsmålet om å dokumentere skattemessig bosted. Korrespondansen består hovedsakelig av e-poster og brev mellom saksøker, og senere hans advokat, og skatt Nord.

I e-postkorrespondanse av 20.04.10 ble Holst bl.a. informert om at innsendt dokumentasjon - oppholdstillatelse og bekreftelse på at han eier fast eiendom - ikke oppfylte kravene til dokumentasjon. Han ble bedt om å fremlegge «Certificate of Chinese Fiscal Resident» fra kinesiske myndigheter. Han ble også gjort oppmerksom på at dersom han ikke er registrert hos kinesiske skattemyndigheter, regnes han ikke som skattemessig bosatt i Kina etter skatteavtalen, og vil dermed heller ikke ha krav på skattefritak. Han fikk oversendt et eksemplar av dokumentet «Certificate of Chinese Fiscal Resident».

Ingar Holst fikk ikke frikort for 2010 og 2011 slik han ba om. Skattefritak ble ikke innrømmet fordi det ikke ble fremlagt etterspurt dokumentasjon fra kinesiske skattemyndigheter. Pensjon ble fastsatt til kr 240.268 i 2010 og kr 250.876 i 2011, og han ble trukket 15 % kildeskatt av brutto pensjon.

Ingar Holst påklaget ligningene for 2010 og 2011 hhv. den 3. november 2011 og 11. januar 2013. Han klaget på at det var fastsatt kildeskatt av brutto pensjon, og viste bl.a. til at han oppfylte

vilkårene etter skatteavtale mellom Norge og Kina for å skattlegges i Kina, og at Norge iht. skatteavtalen ikke hadde adgang til å skattlegge pensjonsinntekten. Han fremsatte også krav om erstatning på grunn av saksbehandling, som ikke ble tatt til følge ved skattedirektoratets brev av 23.07.12. Pensjonen fra Statens pensjonskasse er ikke omtvistet idet skattyteren er innforstått med at det for denne delen av pensjonsutbetalingene foreligger beskatningsrett for Norge etter skatteavtalen.

Skattekontoret fattet vedtak i saken den 20. juni 2013 der ligningen ble fastholdt. Skattekontoret la til grunn at den dokumentasjonen Holst hadde innsendt ikke oppfylte kravet til dokumentasjon av skattemessig bosted.

Ingar Holst klaget den 28.06.13 til skatteklagenemda. Innsyn i skattekontorets innstilling ble sendt 04.06.14, og Holst fremsatte bemerkninger i tilsvaret av 30.06.14.

Skatteklagenemda kom i vedtak av 4.08.2014 til samme resultat som skattekontoret. Ligningen for 2010 og 2011 ble fastholdt, og vedtak om å ilegge kildeskatt på 15 % ble opprettholdt. Det hitsettes følgende fra vedtakets punkt om oppsummering:

«Skattekontoret legger til grunn at skattyteren er skattepliktig til Norge for sin pensjon utbetalt av Nav etter internrettslige regler og at skatteplikten ikke begrenses etter skatteavtalen, fordi han ikke har dokumentert at han er skattemessig bosatt i Kina. Ut ifra dette fastsettes det 15 % kildeskatt av brutto pensjon for 2010 og 2011.»

Ingar Holst har også påklaget ligningsvedtakene fra 2012 og 2013 med samme begrunnelse. Klagen for disse årene er etter det opplyste stillet i bero i påvente av utfallet av denne sak.

### **2.2. Domstolsbehandlingen**

Den 20.02.15 innga advokat John Christian Elden på vegne av Ingar Holst stevning til Oslo tingrett med påstand om at ligningen for 2010 og 2011 oppheves og at Holst ved ny ligning anses skattemessig bosatt i Kina.

Den 15.03.15 innga advokat Arne Haavind på vegne av Staten v/Skatt nord tilsvaret med påstand om frifinnelse. Etter statens syn er klagenemndas vedtak ikke beheftet med feil som kan medføre opphevelse.

Planleggingsmøte ble avholdt 09.06.15. Partene har senere inngitt prosesskriv og sluttinnlegg.

Hovedforhandling ble avholdt 21.09.15. Til stede var partenes prosessfullmektiger, samt seniorskattejurist Franch Robert Christensen som møtte som partsrepresentant for staten. Det var på forhånd avklart at det ikke var nødvendig for sakens opplysning at Ingar Holst avga partsforklaring. Statens partsrepresentant avga heller forklaring. Under hovedforhandlingen ble det foretatt dokumentasjon av skriftlige dokumentbevis slik som fremgår av rettsboken.

## **3. Ingar Holsts påstand og påstandsgrunnlag**

### **3.1. Påstand**

Advokat Elden har på vegne av Ingar Holst lagt ned slik påstand:

1. Ligningen for 2010 og 2011 oppheves. Ved ny ligning anses Ingar Holst skattemessig bosatt i Kina.
2. Staten v/Skatt nord dømmes til å betale sakens omkostninger med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling skjer.

### **3.2. Påstandsgrunnlag og anførsler**

Advokat Elden har faktisk og rettslig anført følgende som grunnlag for påstanden:

Det gjøres gjeldende at skatteklagenemdas vedtak av 4. august 2014, hvor det fastslås at Ingar Holst for inntektsårene 2010 og 2011 er skattepliktig til Norge for sin pensjon, bygger på feil rettsanvendelse og må oppheves.

Det er på det rene at saksøker emigrerte til Kina i 2002 og at skatteplikten til Norge opphørte i 2005. Selv om man er emigrert, kan imidlertid skatteplikten til Norge for norsk pensjon bestå, jf. skatteloven § 2-3 fjerde ledd, med mindre den er begrenset av skatteavtale med bostedsstat. I Norges skatteavtale med Kina fra 1986 fremgår det i artikkel 18 at grunnpensjon, tilleggspensjon fra privat tjeneste og/eller næringsvirksomhet, samt annen privat pensjon/livrenter som utbetales fra Norge til person som er bosatt i Kina, bare skal skattlegges i Kina.

Det må legges til grunn at Ingar Holst er skattemessig bosatt i Kina slik at skatteplikten etter skatteloven § 2-3 fjerde ledd begrenses av skatteavtalen. Det er enighet om at den offentlig opptjente tilleggspensjonen som han oppbærer skal beskattes i Norge, jf. artikkel 19 nr 2 bokstav a. Det er den pensjon som utbetales fra Norge og som ikke faller inn under bestemmelsen i artikkel 19 nr 2 bokstav a, som skal fritas for skatt i Norge etter artikkel 18.

Det følger av utgangspunktet i skatteavtalens artikkel 4 nr. 1 at det er den kontraherende stats lovgivning som skal legges til grunn for å vurdere en persons skattemessige bosted, herunder på bakgrunn av domisil, bopel, sete for styre eller hovedkontor eller ethvert lignende kriterium.

Det er det mest sannsynlige faktum må legges til grunn ved vurderingen av skattemessig bosted. Det vises til Rt-2009-1577 hva gjelder vurderingen av hva som er sannsynliggjort. At det foreligger forvaltningsmessige retningslinjer bl.a. i Lignings-ABC som tilsier hva som skal være alminnelig god tatt dokumentasjon ved ligningen, fratar ikke ligningsmyndighetene ansvaret for å vurdere de faktiske og konkrete forholdene i saken, herunder om de kravene som stilles i det hele tatt er oppnåelige. Ligningsmyndighetene skal legge det mest sannsynlige faktum til grunn ved vurdering av skattemessig bosted og det må foretas en konkret vurdering. Det må også være klart for skattyter hvilken skatteplikt som gjelder, jf. Rt-1990-1293.

Skatt nord v/skatteklagenemnda har ikke foretatt noen selvstendig vurdering av om vilkårene i skatteavtalen er oppfylt. Det er kun lagt vekt på at saksøker ikke har klart å anskaffe «Certificate of Chinese Fiscal Resident», et dokument som saksøker ikke har mulighet til å fremskaffe siden han ikke er i skatteposisjon i Kina. Det fremgår av kinesisk lovgivning at en utenlandsk person, bosatt i Kina, og som mottar pensjon, ikke er skattepliktig for dette til Kina. Det er da heller ikke er mulig å få bekreftelse fra kinesiske skattemyndigheter om skattemessig bosted i form av et slikt dokument. Saksøkte har etter kontakt med norske utenriksmyndigheter i Kina heller ikke maktet å fremskaffe slikt dokument.

Det forhold at skattereglene i Kina medfører at saksøker faktisk ikke er i skatteposisjon der, på grunn av for lav inntekt, kan ikke endre dette. Terskelen for å motta offentlige velferdsgoder er vesensforskjellige, og Kina har som følge av dette høyere «frikort» enn Norge før skatteinnbetaling innkreves. Skattemyndighetene tar feil rettslig utgangspunkt når man uten nærmere vurdering av de faktiske forhold, legger til grunn at det eksisterer et absolutt krav om dokumentasjon fra skattemyndighetene i det annet land om skattemessig bosted, også når skattyter ikke er skattepliktig til landet. Det er de reelle forhold som skal legges til grunn for vurderingen av skattemessig bosted når det ikke er mulig å skaffe den dokumentasjon som norske skattemyndigheter krever. Formålet og begrunnelsen for å innføre kildeskatt, herunder å sikre uthuling og likebehandling, er ikke til stede i denne saken. På bakgrunn av bevisførselen må det legges til grunn at saksøker anses skattemessig bosatt i Kina.

#### **4. Staten v/Skatt nord's påstand og påstandsgrunnlag**

##### **4.1. Påstand**

Advokat Haavind har på vegne av staten v/Skatt nord lagt ned slik påstand:

1. Staten v/Skatt nord frifinnes.
2. Staten v/Skatt nord tilkjennes sakskostnader.

##### **4.2. Påstandsgrunnlag og anførsler**

Advokat Haavind har faktisk og rettslig anført følgende som grunnlag for påstanden:

Det gjøres gjeldende at skatteklagenemdas vedtak av 4. august 2014 ikke er beheftet med feil som kan medføre opphevelse. Skatteklagenemda har korrekt lagt til grunn at Holst for inntektsårene 2010 og 2011 var skattepliktig til Norge for utbetalt pensjon etter norsk intern rett, og at skatteplikten ikke var begrenset av skatteavtale mellom Norge og Kina da det ikke var dokumentert at Holst var skattemessig bosatt i Kina. Følgelig ble det korrekt fastsatt 15 % kildeskatt på brutto pensjon for inntektsårene 2010 og 2011.

Det vises til skatteloven § 2-3 fjerde ledd hvor det fremgår at den type pensjon saken gjelder er skattepliktig til Norge etter norsk intern skattelov. Skatteplikten kan begrenses ved skatteavtaler inngått mellom Norge og andre land, og i Norges skatteavtale med Kina er det i artikkel 18 bestemt - med visse forbehold - at pensjoner som utbetales til «en person bosatt» i Kina bare kan skatlegges der. Det følger videre av skatteavtalens artikkel 4 nr. 1 at en person bosatt i Kina er en person «som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grunnlag av domisil, bopel mv.» Et avgjørende vilkår for å bli ansett som bosatt i Kina etter skatteavtalen er således at skattyter er skattepliktig til Kina etter kinesisk intern skattelov; det er den skattemessige vurderingen av om personen er bosatt som er avgjørende.

Det anføres at Holst ikke på tilstrekkelig vis har dokumentert overfor norske skattemyndigheter at han er skattemessig bosatt i Kina. Det er skattyter selv som må påvise at han er bosatt i Kina, og at dette må gjøres ved å fremlegge nødvendig dokumentasjon.

Det vises til Lignings-ABC 2010/2011 side 1232 der det fremgår at skattyter hvert år må sannsynliggjøre at han er bosatt i den annen stat etter artikkel 4 nr. 1, og at en bekreftelse fra skattemyndighetene i oppholdslandet i de aller fleste tilfeller vil være tilstrekkelig for å

sannsynliggjøre skattemessig bosted. Det vises videre til uttalelse fra Finansdepartementet av 25. november 2005 vedrørende skatteavtalen artikkel 4 nr. 1 hvor det fremgår at bostedsbekreftelse fra den annen stat må: (1) være i original og utstedt av den myndighet som etter skatteavtalen er kompetent til dette, (2) særskilt angi hvilken tidsperiode den gjelder for, og (3) eksplisitt vise til skatteavtalen mellom Norge og den annen stat.

Ingar Holst har verken fremlagt erklæring eller annen form for dokumentasjon fra kinesiske skattemyndigheter om at han er skattepliktig til Kina etter kinesisk intern skattelov. I Kina heter dette dokumentet «Certificate of Chinese Fiscal Resident». I nærværende sak har skattekontoret ikke mottatt slikt dokument. Kontoret har heller ikke mottatt annen informasjon fra kinesiske skattemyndigheter i anledning saken. Det er ikke tilstrekkelig til å bli ansett som skattemessig bosatt i Kina at Holst har fremlagt dokumentasjon på oppholdstillatelse og dokumentasjon på at han eier bolig der.

Dermed er et nødvendig vilkår i skatteavtalens artikkel 18 for at Norge skal frafalle den beskatning som følger av norsk intern skattelov, ikke oppfylt. Den norske kildebeskatningen må følgelig opprettholdes. Etter dette skal ikke Holst anses skattemessig bosatt i Kina etter skatteavtalen, og pensjonsutbetalingene er således skattepliktige til Norge etter skatteloven § 2-3 fjerde ledd.

### 5. Rettens vurdering

Saken gjelder spørsmål om beskatning av pensjon som er utbetalt fra Norge til person som ikke er skattemessig bosatt i Norge, jf. skatteloven § 2-3 fjerde ledd, og vurdering av skattemessig bosted, jf. skatteavtalen mellom Norge og Kina artikkel 4, og skatteplikt for pensjon, jf. avtalens artikkel 18 og artikkel 19 nr. 2.

Retten skal ta stilling til om Ingar Holsts ligning for 2010 og 2011 skal oppheves, og om han ved ny ligning skal anses skattemessig bosatt i Kina. Det påstevnede vedtaket er skatteklagenemdas vedtak av 4. august 2014 om ligningsvedtak for 2010 og 2011. Nemda la til grunn at Ingar Holst var skattepliktig til Norge etter norsk intern skatterett for uførepensjon utbetalt fra Norge og at skatteplikten ikke er begrenset av skatteavtale mellom Norge og Kina fordi det ikke var dokumentert at Holst var skattemessig bosatt i Kina. Det sentrale spørsmålet er om Ingar Holst skal anses som skattemessig bosatt i Kina slik at skatteplikten er begrenset av skatteavtalen. I så fall bygger skatteklagenemdas vedtak på feil rettsanvendelse og skal oppheves.

Det generelle rettslige utgangspunktet er at enhver som er bosatt i riket plikter å svare skatt, jf. skatteloven § 2-1 første ledd. Det følger videre av skatteloven § 2-3 fjerde ledd at en person, som ikke har skatteplikt etter skatteloven § 2-1 (dvs. person som ikke anses bosatt i riket), likevel plikter til å svare skatt av pensjon mv som er skattepliktig inntekt etter skatteloven § 5-1, jf. §§ 5-40 til 5-42. Denne bestemmelsen omfatter således i utgangspunktet alle som er skattemessig emigrert fra Norge og som samtidig mottar pensjon fra Norge. Reglene om norsk beskatning av visse pensjons- og trygdeytelser til personer som ikke bor i Norge ble innført med virkning fra inntektsåret 2010.

Det er på det rene og ikke omtvistet at den type pensjon saken gjelder - den pensjonen Holst fikk utbetalt fra NAV i 2010 og 2011 - er skattepliktig til Norge etter norsk intern skattelov, uavhengig av skattyters bosted, jf. skatteloven § 2-3 fjerde ledd, jf. § 5-1.

Utgangspunktet er således at Ingar Holst er skattepliktig til Norge etter norsk internrettslige regler for den type pensjon saken gjelder. Dette innebærer at det fastsettes kildeskatt på 15 % av brutto pensjon som utbetales fra Norge, jf. Stortingets skattevedtak for 2010 og 2011 § 3-5 fjerde ledd.

Det er videre på det rene og heller ikke omtvistet at skatteplikten til Norge kan begrenses eller bortfalle helt i medhold av skatteavtale inngått mellom Norge og skattyters bostedsstat. Norge og Kina har ved avtale som trådte i kraft 21. desember 1986 (TRA-1986-02-25-1) inngått en slik skatteavtale. Avtalens fullstendige tittel er: «Overenskomst mellom Norge og Kina til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue».

Av skatteavtalens artikkel 1 fremgår det at overenskomsten får anvendelse på «personer som er bosatt i en eller begge de kontraherende stater». Det er ubestridt at Ingar Holst flyttet til Kina i oktober 2002, at han har bodd der siden og at anses som skattemessig emigrert fra Norge.

Retten bemerker så at samlet brutto pensjon i 2010 og 2011 utgjorde hhv. 240 268 og 250 876 kroner, jf. fremlagt skatteoppgjør for 2010 og 2011.

Det er på det rene og heller ikke omtvistet at den offentlig opptjente tilleggspensjonen som Holst oppbærer skal beskattes i Norge, jf. skatteavtalen artikkel 19 nr 2 bokstav a.

Det er den pensjonen som utbetales fra Norge og som ikke faller inn under bestemmelsen i artikkel 19 nr 2 bokstav a, som eventuelt skal fritas for skatt i Norge etter artikkel 18. Skatteavtalens artikkel 18 lyder slik:

«Med forbehold av bestemmelsen i punkt 2 i artikkel 19, skal pensjoner og annen lignende godtgjørelse, som utbetales til en person bosatt i en kontraherende stat bare kunne skattlegges i denne kontraherende stat.»

Bestemmelsen fastslår at det bare er pensjoner som utbetales til en person «bosatt» i Kina som kan skattlegges der. Spørsmålet er om Ingar Holst skal anses som «en person bosatt» i Kina. Som det fremgår av partenes påstandsgrunnlag og anførsler ovenfor, er det uenighet om Ingar Holst skal anses skattemessig bosatt i Kina slik at skatteplikten er begrenset av artikkel 18.

Retten viser til artikkel 4 i skatteavtalen. Artikkelen har overskrift «Skattemessig bopel», og artikkelens nr. 1 lyder slik:

«I denne overenskomst betyr uttrykket «person bosatt i en kontraherende stat» enhver person som i henhold til lovgivningen i denne kontraherende stat er skattepliktig der på grunnlag av domisil, bopel, sete for styre eller hovedkontor eller ethvert annet lignende kriterium.»

Som det fremgår av artikkelen betyr uttrykket «person bosatt» en person som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grunnlag av domisil, bopel mv. Slik retten forstår



det er det den skattemessige vurderingen av om personen er bosatt som er avgjørende. Etter rettens syn er det således skatteplikten til Kina etter kinesisk intern skattelov som er avgjørende for å bli ansett som bosatt i Kina etter artikkel 4.

Fra saksøkers side er det gjort gjeldende at det er det mest sannsynlige faktum som må legges til grunn ved vurderingen av skattemessig bosted. Saksøker har påpekt at ligningsmyndighetene har ansvaret for å vurdere de faktiske og konkrete forholdene i saken, og det må foretas en konkret vurdering. Det er anført at Holst ikke er skattepliktig for pensjonen han mottar i Kina, og at det ikke er mulig å få bekreftelse fra kinesiske skattemyndigheter om skattemessig bosted siden han ikke er i skatteposisjon der. Slik saksøker ser det må det legges til grunn som sannsynliggjort at Holst anses skattemessig bosatt i Kina.

Saksøkte har gjort gjeldende at Holst selv må godtgjøre overfor norske skattemyndigheter ved dokumentasjon fra kinesiske skattemyndigheter at han oppfyller vilkåret om å være skattepliktig til Kina etter kinesisk intern skattelov. Etter saksøktes syn oppfyller den fremlagte dokumentasjonen ikke kravene til dokumentasjonen som kreves for å legge til grunn at han er skattemessig bosatt i Kina i henhold til skatteavtalen med Norge.

Retten vil først trekke frem at det etter ligningsloven § 4-1 er skattyters plikt å klargjøre det faktiske grunnlaget for den aktuelle ligningen. Det fremgår videre av ligningsloven § 4-3, jf. § 4-2 nr. 1, at relevante opplysninger skal framlegges ved selvangivelsen.

Retten vil for det andre trekke frem norsk forvaltningsmessig skattepraksis. Det framgår av skattepraksis i forvaltningen at det tillegges skattyteren å sannsynliggjøre at han er skattemessig bosatt i et annet land. Det vises først til Finansdepartementets uttalelse av 25.11.2005 (UTV-2005-1396) som gjaldt dobbelt bosted og kravet til dokumentasjon. Det hitsettes følgende:

«For at norske skattemyndigheter skal kunne foreta en vurdering etter artikkel 4 punkt 2 i skatteavtalen, må de være sikre på at betingelsene etter artikkel 4 punkt 1 er oppfylt. Skattyteren må derfor dokumentere at det foreligger skatteavtalemessig bosted etter avtalen også i den annen stat, og at det som følge av det doble bostedet har eller vil oppstå en dobbeltbeskatning i strid med skatteavtalen.

Det er et minimumskrav at skattyteren legger fram en bostedsbekreftelse (Certificate of Residence) fra den annen stat. Bekreftelsen må være i original og være utstedt av den myndighet som etter skatteavtalen er kompetent til dette. Den må særskilt angi hvilken tidsperiode den gjelder for. Bekreftelser som angir at en skattyter vil bli bosatt på et tidspunkt som ligger fremover i tid eller at en skattyter vil bli bosatt dersom visse betingelser er oppfylt, aksepteres ikke. Det må legges fram en ny bekreftelse for norske ligningsmyndigheter for hvert inntektsår man påberoper seg skatteavtalemessig bosted i den annen stat.

Bekreftelsen må eksplisitt vise til skatteavtalen mellom Norge og den annen stat. Det er uten betydning om det særskilt vises til artikkel 4 eller om det bare generelt vises til skatteavtalen, så lenge det tydelig fremgår av teksten at bekreftelsen gjelder bosted etter avtalen.»

Uttalelsen ble gitt til et selskap og gjaldt en tilsvarende artikkel som artikkel 4 i skatteavtalen mellom Norge og Kina. Som det fremgår av uttalelsen er det et minimumskrav at skattyteren

legger fram en original bostedsbekreftelse (Certificate of Residence) fra den annen stats myndighet som etter skatteavtalen er kompetent til dette, slik at ligningsmyndighetene kan vurdere om en skattyter kan anses bosatt i et annet land etter skatteavtalen. Selv om den konkrete uttalelsen gjelder et annet forhold, har uttalelsen og kravene til redegjørelse etter rettens syn overføringsverdi til denne saken.

Retten viser videre til Lignings-ABC 2005 side 1173, hvor det heter:

«En skattyter som påberoper seg å være bosatt i en annen stat etter skatteavtalen, må for hvert år kunne fremlegge bekreftelse fra kompetent myndighet i oppholdslandet om at han anses skattemessig bosatt der i henhold til skatteavtalen. Norske ligningsmyndigheter skal alltid foreta en selvstendig vurdering etter kriteriene foran, av om skattyter skal anses bosatt i Norge eller den annen stat etter skatteavtalen. Hvis skattyter på ligningsmyndighetenes anmodning ikke fremlegger slik bekreftelse, skal han behandles som skatteavtalemessig bosatt i Norge.»

Retten viser også til Lignings-ABC 2010/2011. Fra side 1232 hitsettes følgende:

«En skattyter som påberoper seg å være bosatt i en annen stat etter skatteavtalen, må hvert år sannsynliggjøre at han er bosatt der etter skatteavtalens art. 4.1 nr.1. En bekreftelse utstedt av skattemyndighetene i oppholdslandet om at han anses skattemessig bosatt der i henhold til skatteavtalen (Certificate of Residence) vil i de aller fleste tilfeller være tilstrekkelig for å sannsynliggjøre skattemessig bosted etter art. 4 nr. 1. Bekreftelsen må være i original, angi for hvilken tidsperiode den gjelder for, og vise til skatteavtalen med Norge.»

Retten viser videre til Skattedirektoratets brev av 6.05.2014 til Sivilombudsmannen vedrørende krav til dokumentasjon for skattemessig bosted. Selv om brevet gjelder bosettelse i Spania, har det etter rettens syn overføringsverdi til denne saken hva gjelder dokumentasjonskravet. Retten viser særlig til brevetts avsluttende avsnitt, som lyder slik:

«Som det fremgår ovenfor, er skattemyndighetenes krav til dokumentasjon tilpasset slik at kildeskattpensjonistene kan få helt eller delvis skattefritak etter bestemmelsene i skatteavtalene, ved ordinær likning. Personer som nylig har flyttet til et land, vil kunne ha vanskelig for å fremskaffe dokumentasjon før den norske likningen er avsluttet, når skattemyndighetene i tilflyttingslandet først vurderer skattemessig bosted ved likningen. Spanske skattemyndigheter har imidlertid opplyst at personer som flytter til Spania, kan få vurdert skattemessig bosted før likningen slik at de kan få utstedt en bostedsbekreftelse før de er linket i Spania for innflyttingsåret. Dermed vil også denne gruppen kunne fremlegge en bostedsbekreftelse sammen med den norske selvangivelsen.

Det er Skattedirektoratets oppfatning at dagens dokumentasjonskrav for kildeskattpensjonistene i tilstrekkelig grad ivaretar hensynet til at skattyter skal kunne innhente den nødvendige dokumentasjonen i tide.»

Etter dette forstår retten den forvaltningsmessige skattepraksisen slik at hvorvidt skattyter oppfyller vilkåret om å være skattepliktig til Kina etter kinesisk intern skattelov, må godtgjøres overfor norske skattemyndigheter av skattyter selv ved dokumentasjon fra kinesiske skattemyndigheter. Begrunnelsen for at norske skattemyndigheter har etablert og lagt til grunn en

praksis hvor skattyteren, i forbindelse med ligningen for det enkelte år, må legge frem bostedsbekreftelse, er slik retten forstår det at den endelige skatteplikten årlig avgjøres i forbindelse med selvangivelsen for det enkelte år, og ikke for fremtiden.

Det er på det rene at bostedsbekreftelsen i Kina betegnes som «Certificate of Chinese Fiscal Resident». Dette er kinesiske skattemyndigheters bekreftelse for at skattyteren har skattemessig bosted i Kina. Retten vil her vise til e-post av 12.02.10 fra Skatt Nord til Holst, og e-post av 20.04.10 fra Skatteetaten til Holst hvor det ble oversendt et eksempel på et slikt dokument som kan godtas. I sistnevnte e-post ble Holst også opplyst at skattemessig bosatt betyr «at det kan bekreftes et avklart forhold til de oppholdslandets skattemyndigheter - ikke nødvendigvis at du faktisk betaler skatt til oppholdslandet», og at dokumentasjon skal «foreligge årlig for å bekrefte hvilket land oppholdet er i de enkelte år».

Retten vil for det tredje trekke frem norsk rettspraksis som etter rettens syn underbygger forvaltningspraksisen som tillegger skattyteren å sannsynliggjøre at han er skattemessig bosatt i et annet land. Retten viser her til Rt-2009-1577 («Stolt-Nielsen») hvor et sentralt tema var hvilket krav til dokumentasjon som må oppstilles for å ta stilling til skattemessig bosted. Saken for Høyesterett gjaldt spørsmål om en nordmann var skattemessig bosatt i Storbritannia etter artikkel 4 nr. 1 i skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia. Høyesterett kom bl.a. til at en erklæring fra britiske skattemyndigheter som bekreftet at han hadde bosted i Storbritannia, var tilstrekkelig til å sannsynliggjøre at han hadde skattemessig bosted i Storbritannia. Høyesterett viste til enkelte rettslige utgangspunkter i avsnitt 44-45, som lyder slik:

«Etter ligningsloven § 4-1 er det skattyters plikt å klargjøre det faktiske grunnlaget for ligningen. De relevante opplysninger skal framlegges ved selvangivelsen, jf. ligningsloven § 4-3, jf. § 4-2 nr. 1. I tillegg kan ligningsmyndighetene etter lovens § 4-8 oppfordre den skattepliktige «til å gi opplysninger om nærmere angitte økonomiske og andre forhold av betydning for kontrollen eller vurderingen av hans skatteplikt, ...». I merknadene til bestemmelsen i Ot.prp.nr.29 (1978-1979) heter det:

«Forslaget innebærer imidlertid ikke slik som Lovutvalgets utkast noen plikt til å gi opplysninger som har til følge at den som skal gi opplysningene kan pådra seg straffansvar om han ikke etterkommer oppfordringen. Etter departementets mening bør reaksjonene i disse tilfelle begrense seg til det rettstap som kan bli følgen av at opplysningene ikke blir gitt, for eksempel at fradrag for gjeld eller utgifter kan bli nektet fordi det ikke foreligger tilstrekkelig sannsynliggjøring av fradragretten eller at rett til å få klage behandlet faller bort etter § 9-2 nr. 7b.»

Av det siterte følger at det er tale om en sannsynliggjøring av faktum, det vil si at det er det faktum som er mest sannsynlig som skal legges til grunn. En oppfordring om dokumentasjon som ikke etterkommes, kan imidlertid etterlate en uklarhet i faktabildet som vil kunne gå ut over skattyteren. Av betydning for virkningen av at en oppfordring ikke etterkommes, er ligningsmyndighetenes behov for oppklaring sammenholdt med skattyters mulighet til å gi dokumentasjon. Jeg viser om dette til Rt-1995-124 Schlumberger, se særlig side 131.»

Retten viser videre til avsnitt 47-49, som lyder slik:

«Jeg ser først på kravet om at han skulle ha fremlagt en erklæring fra britiske skattemyndigheter som bekreftet at han ble ansett som bosatt i Storbritannia i henhold til skatteavtalen artikkel 4 nr. 1. Som jeg redegjorde for innledningsvis, ble det, etter at søksmålet var reist, men før hovedforhandlingen i tingretten, ved prosesskrift 7. september 2007 fremlagt en erklæring datert 4. september 2007 fra britiske skattemyndigheter.

[ ... ]

I Lignings-ABC 2005, side 1173, er dokumentasjonskravet formulert på følgende måte:

«En skattyter som påberoper seg å være bosatt i en annen stat etter skatteavtalen, må for hvert år kunne fremlegge bekreftelse fra kompetent myndighet i oppholdslandet om at han anses skattemessig bosatt der i henhold til skatteavtalen. Norske ligningsmyndigheter skal alltid foreta en selvstendig vurdering etter kriteriene foran, av om skattyter skal anses bosatt i Norge eller den annen stat etter skatteavtalen. Hvis skattyter på ligningsmyndighetenes anmodning ikke fremlegger slik bekreftelse, skal han behandles som skatteavtalemessig bosatt i Norge.»

Erklæringen 4. september 2007 viser til hele perioden samlet fra 17. april 2002 til dens utstedelse og ikke spesifikt til ligningsåret 2005, slik Lignings-ABCen gir anvisning på. Dette kan - slik denne saken ligger an - ikke være avgjørende. Det samme gjelder formuleringen «to the best of their knowledge», som jeg mer oppfatter som en frase enn som et reelt forbehold. Staten har heller ikke lagt fram noe eksempel på erklæringer som på dette punkt avviker fra tilsvarende erklæringer fra andre skattytere. Etter min mening tilfredsstillende erklæringen de krav som følger av Lignings-ABC 2005. Den ble da også ansett tilfredsstillende i statens prosesskrift 9. juni 2008 til Borgarting lagmannsrett.»

Retten ser det slik at Høyesterett i sin avgjørelse har lagt til grunn norske skattemyndigheters forvaltningsmessige praksis med krav om at skatteyter må sannsynliggjøre at han er skattemessig bosatt i det aktuelle landet ved fremleggelse av bostedsbekreftelse. Retten viser også til Nord-Troms tingrett dom av 11.04.2013, som etter rettens syn også underbygger norsk skatterettslig forvaltningsmessig praksis, slik den fremkommer i bl.a. Lignings-ABC som nevnt ovenfor.

Retten bemerker så at Holst ikke har fremlagt dokumentasjon fra kinesiske skattemyndigheter. Det Holst har fremlagt som dokumentasjon på bosted er særlig kopi av passet med «Residence Permit for Foreigner in the People's Republic of China» og «Shanghai Certificate of Real Estate Ownership».

Retten påpeker at den fremlagte dokumentasjonen ikke viser hvilken skattemessig status han har i Kina. Selv om det er ubestridt at Holst ikke har vært skattemessig bosatt i Norge i den aktuelle perioden, og at han faktisk har bodd og bor i Kina, er dette og den fremlagte dokumentasjonen ikke tilstrekkelig til at han også er skattemessig bosatt i Kina, dvs. om han er skattepliktig til Kina etter kinesisk intern skattelov. Retten vil understreke at det med uttrykket bosatt i artikkel 18, menes skattemessig bosatt, jf. ovenfor om presiseringen av begrepet i artikkel 4 nr. 1. Presiseringen av uttrykket bosatt betyr at for å unngå norsk skatteplikt til fordel for Kina i henhold til skatteavtalen, må Holst ikke bare være fysisk bosatt i Kina, men også ha sin skatteplikt til Kina. Fordi denne skatteplikten kan endres fra år til år, er det slik retten ser det

nødvendig at han årlig sannsynliggjør sin korrekte skattemessige stilling ved årlig fremleggelse av bostedsbekreftelse fra kinesiske skattemyndigheter i anledning likningen, slik norsk forvaltningsmessig skattepraksis gir uttrykk for.

På bakgrunn av bevisførselen i saken finner retten etter en konkret vurdering at skattyter ikke i tilstrekkelig grad har sannsynliggjort at han hadde skattemessig bosted i Kina for ligningsårene 2010 og 2011. Retten viser særlig til at det som nevnt ikke foreligger dokumentasjon fra kinesiske skattemyndigheter om at Holst er skattepliktig til Kina etter kinesisk intern skatteloven som bosatt der. Skattyter har ikke fremlagt bostedsbekreftelse fra kinesiske skattemyndigheter («Certificate of Chinese Fiscal Resident») eller annen form for dokumentasjon fra kinesiske skattemyndigheter om at han er skattepliktig til Kina etter kinesisk intern skattelov. Under henvisning til rettspraksis og norske skattemyndigheters forvaltningsmessige praksis legger retten til grunn at skattyter må sannsynliggjøre at han er skattemessig bosatt i Kina ved fremleggelse av slik dokumentasjon. Skattekontoret har ikke mottatt bostedsbekreftelse, eller annen informasjon fra kinesiske skattemyndigheter, og det er heller ikke fremlagt senere under klagebehandlingen eller domstolsbehandlingen.

Saksøker har anført at han ikke kan få slik dokumentasjon da han ikke er i en skatteposisjon i Kina og at skattemyndighetene må bistå med å innhente dokumentasjon når han selv ikke kan anskaffe det. Det er bl.a. vist til at finansminister Sigbjørn Johnsen har lovet at myndighetene skal bistå med dette.

Retten vil først påpeke at formålet med reglene om kildeskatt på pensjon er å sikre det norske skattefundamentet mot urimelig uthuling og hindre skattetilpasning i forbindelse med internasjonaliseringen av arbeidsmarkedet, privat pensjonssparing og pensjonsmottakers valg av bosted. Finansdepartementet har uttalt at en intern hjemmel om kildeskatt på pensjoner legger til rette for en rimelig fordeling av skattefundamentet gjennom skatteavtale mellom bostedsstaten og kildestaten, jf. høringsnotat om kildeskatt på pensjons publisert 22.01.08.

Etter bevisførselen finner retten det ikke godtgjort at kinesiske skattemyndigheter ikke utsteder slik dokumentasjon. Retten har sett hen til at Ingar Holst har forklart at han ikke kan få slik dokumentasjon da han ikke er i en skatteposisjon i Kina og at han har gjort flere forsøk på å få slik dokumentasjon. Det vises særlig til Holst sin e-post av 22.04.2010 om hans fremstøt overfor skattemyndighetene i Shanghai. Som det der fremgår har han bl.a. vært i kontakt med en dørvakt, resepsjonist og saksbehandler, uten at han fikk utstedt etterspurt bekreftelse.

Etter rettens oppfatning er dette ikke tilstrekkelig for å dokumentere sin skatteplikt til Kina. Slik retten ser det må det forventes ytterligere forsøk på å få klarlagt sin skattemessige situasjon i Kina. Selv om Holst har oppgitt at han ikke har mulighet til å fremskaffe bekreftelse fra kinesiske skattemyndigheter, fremstår det ikke som sannsynliggjort at det ikke er oppnåelig å fremskaffe dokumentasjon fra kinesiske skattemyndigheter om at han er skattepliktig til Kina etter kinesisk intern skattelov. Retten viser til skattekontorets e-post av 12.02.10 til Holst, hvor det bl.a. fremkommer at Skattedirektoratet har bekreftet at bostedsbekreftelse utskrives av kinesiske skattemyndigheter. Det vises også til skatteetatens e-post av 20.04.10, hvor et eksempel på et slikt dokument som kan godtas, ble oversendt til Holst. Retten er videre av den oppfatning at det er uten avgjørende betydning for hva andre institusjoner, herunder ansatte i den norske ambassaden, måtte ha uttalt om utstedelse av slik dokumentasjon og skatteplikt til Kina.

Retten kan videre ikke se at norske skattemyndigheter har plikt til å bistå i forhold til innhenting av etterspurt dokumentasjon. Etter rettens syn er det skattyteren som har dette ansvaret. Det vises til det som er hitsatt ovenfor, særlig fra Rt-2009-1577 og Lignings-ABC. Etter rettens syn er det skattyteren som har ansvaret for å sannsynliggjøre at han har skattemessig bosted i Kina. Retten påpeker at i anledning av denne saken har bl.a. Skattedirektoratet vært i kontakt med den kinesiske ambassaden i Oslo, uten at denne har bidratt til å skaffe dokumentasjon vedrørende skattemessig bosted. Etter rettens syn medfører ikke dette at ansvaret som påligger skattyteren til å innhente dokumentasjon av den grunn bortfaller.

Retten finner at den fremlagte dokumentasjonen og opplysningene ikke oppfyller kravene til dokumentasjonen som kreves for å legge til grunn som sannsynliggjort at han er skattemessig bosatt i Kina i henhold til skatteavtalen med Norge.

## **6. Konklusjon**

Retten er etter dette kommet til at saksøker ikke i tilstrekkelig grad har sannsynliggjort at han hadde skattemessig bosted i Kina for ligningsårene 2010 og 2011. Retten kan etter dette ikke se at et nødvendig vilkår for at Norge skal frafalle den beskatning av pensjonen som følger av norsk intern skattelov er til stede. Retten finner da at Ingar Holst er skattepliktig til Norge for sin pensjon utbetalt av NAV etter internrettslige regler og at skatteplikten ikke begrenses etter skatteavtalen, fordi han ikke har sannsynliggjort at han er skattemessig bosatt i Kina etter skatteavtalen. Det er dermed ikke grunnlag for opphevelse av ligningen for 2010 og 2011.

Etter rettens vurdering bygger ikke skatteklagenemdas vedtak av 4. august 2014 på feil rettsanvendelse slik at det må oppheves. Vedtaket opprettholdes og staten v/Skatt nord frifinnes.

## **7. Sakskostnader**

Staten v/Skatt nord har vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten. Sakskostnadene skal dekke alle «partens nødvendige kostnader ved saken som ikke særlige regler gir grunnlag for å unnta», jf. tvisteloven § 20-5 første ledd første punktum.

Tvisteloven § 20-2 tredje ledd første punktum bestemmer at den tapende part helt eller delvis kan fritas fra sakskostnadsansvar «hvis tungtveiende grunner gjør det rimelig». Det fremgår av lovens forarbeider og rettspraksis at vilkåret er strengt. Etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd andre punktum bokstav c skal det ved vurderingen blant annet «legges særlig vekt» på om saken er av «velferdsmessig betydning og styrkeforholdet partene imellom tilsier slikt fritak».

Retten finner etter en totalvurdering at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritas saksøker helt fra sakskostnadsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Retten har lagt særlig vekt på at saken er av velferdsmessig betydning for saksøker og at styrkeforholdet mellom partene etter rettens syn tilsier et fritak, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd andre punktum bokstav c. På denne bakgrunn tilkjennes ikke sakskostnader.

*Domsslutning*

1. Staten v/Skatt nord frifinnes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke.

## SKN 16-047 Fradrag for tap på fordring

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-2 annet ledd.

**Oslo tingrett:** Dom av 23. desember 2015, sak nr.: TOSLO-2015-54310

**Dommer:** Tingrettsdommer Elisabeth Wittemann.

**Parter:** Fagerstad Utvikling AS (advokat Trine Agathe Lorentzen v/advokatfullmektig Georg Smidt Børresen) mot Skatt Øst (advokat Eirik Jensen).

Dommen er ikke anket.

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmålet om et aksjeselskap hadde fradragsrett for tap på fordring mot datterselskap. Det er som hovedregel fradragsrett for tap på fordring i virksomhet, jf. skatteloven § 6-2 annet ledd. Spørsmålet i saken var om det var tilstrekkelig tilknytning mellom fordringen og aksjeselskapets egen virksomhet. Tingretten fant at det var slik særlig og nær tilknytning, og ligningen ble opphevet.

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak 18. desember 2014. Det er spørsmål om rett til fradrag for skattyters tap på fordring mot datterselskap i ligningen for 2008.

### Framstilling av saken

Fagerstad Utvikling AS (heretter Fagerstad Utvikling, selskapet eller skattyter) ble stiftet i september 2004. Selskapet driver med erverv, utvikling, utleie, forvaltning og salg av fast eiendom. Fagerstad var morselskap for flere datterselskap. Blant andre Gotaasgården Utvikling AS (heretter Gotaasgården Utvikling). I tillegg inngikk Fagerstad Sæter AS, Hagan Handel AS og deltakerlignet selskap Strømsveien 76 ANS inn i selskapets konsernregnskap for 2008.

GU var, i likhet med de andre datterselskapene, et såkalt single purpose selskap hvis formål var å eie, utvikle og selge eiendom i et prosjekt med 63 leiligheter på Jessheim. I løpet av 2007 ytet FU lån til GU med til sammen 31 655 467 kroner. Beløpet ble lånt ut suksessivt etter hvert som GU hadde behov for finansiering i prosjektet, og fram til GU kunne benytte byggelån i banken. I november 2008 ble 25 millioner kroner av lånet konvertert til aksjekapital i GU gjennom kapitalforhøyelse. Det ble utstedt 25 000 nye aksjer pålydende 1000 kroner. Verdien av aksjene som GU ervervet gjennom konvertering av lånet, ble satt til 20,7 millioner kroner basert på underliggende verdier i eiendomsprosjektet. Verdiene i prosjektet ble nedjustert på grunn av prisnedgang i boligmarkedet i 2008. Differansen mellom konvertert lånebeløp og verdien av aksjene, 4,3 millioner kroner, ble fradragført som tap i selvangivelsen for 2008.

I Skatteetatens brev 21. november 2010 ble FU varslet om at skattekontoret vurderte at det ikke var fradragsrett for tap på fordringen. Det ble begrunnet med at fordringen ikke var tilknyttet virksomheten og at tapet ikke var endelig konstatert. Ligningen for 2008 ble endret i samsvar med varselet i vedtak 23. desember 2010. FU klaget 10. mars 2011 til Skatt øst og fastholdt krav om fradrag for tap på fordring i næring. Skatteetaten sendte 12. mai 2011 sin innstilling til utkast av vedtak til FU, hvor skattekontoret opprettholdt sitt standpunkt. Etter tilsvar fra FU 27. september 2011, traff Skatt øst vedtak 15. oktober 2012 om at tapet ikke er fradragsberettiget. Saken ble brakt inn for rettslig prøving av vedtaket ved stevning 7. mars 2013. Saken ble delt og gjenstand for skriftlig behandling av statens anførsel om at vedtaket var truffet av feil forvaltningsorgan. I Oslo tingretts dom 14. august 2013 fikk Skatt øst medhold i at vedtaket var ugyldig da det var truffet av feil forvaltningsorgan.

Skatteetaten sendte deretter brev 14. mai 2014 til FU med anmodning om ytterligere opplysninger om virksomheten. Brevet ble besvart 1. juni 2014. Utkast til innstilling til skatteklagenemnda ble sendt til FU for innsyn 30. september 2014. FU innga merknader i brev 29. oktober 2014.

Skatteklagenemnda traff vedtak 18. desember 2014 i tråd med skattekontorets innstilling om ikke å innrømme skattyter fradrag for tap på fordring. Begrunnelsen var at tapet ikke ble ansett å være lidt i næring. Tidligere standpunkt om at tapet heller ikke var konstatert, ble ikke fastholdt.

FU brakte vedtaket inn for rettslig prøving ved stevning til Oslo tingrett 26. mars 2015. Staten ved Skatt øst gav tilsvar 21. mai 2015. Hovedforhandling ble holdt 23. og 24. november 2015.

### **FUs påstand og påstandsgrunnlag**

#### **Påstand:**

1. Ligningen av Fagerstad Utvikling AS for 2008 oppheves. Ved ny ligning innrømmes Fagerstad utvikling AS fradrag for tap på fordring med kr 4.300.000.
2. Saksøker tilkjennes sakens omkostninger.

#### **Påstandsgrunnlag**

Skatteklagenemndas vedtak er basert på feil faktum og feil rettsanvendelse.

Det foreligger en slik særlig og nær tilknytning mellom virksomhet og fordring som kreves etter skatteloven § 6-2 andre ledd og Rt-2005-1157 (Commercial Buildings).

FUs virksomhet er ikke begrenset til konsulenttjenester slik skatteklagenemnda har lagt til grunn.

FUs totale virksomhet består i utlån, tjenester og utvikling/salg av eiendom. I tillegg mulighet til suksess-fee fra NorgesGruppen. Aksjene i GU må anses eide i næring og i bruk i FUs virksomhet. Eiendomsprosjektene er skilt ut i egne selskaper og FU driver prosjektene i datterselskapene gjennom egne ansatte og utlån etter løpende finansieringsbehov. FU driver også egen eiendomsvirksomhet gjennom Strømsveien 76 ANS. Det foreligger en sterk integrasjon med GU som ikke har egne ansatte. Tjenesteyting, finansiering og utvikling gjennom GU henger sammen med FUs virksomhet. Virksomheten er organisert på tilsvarende måte som i Commercial Buildings-dommen og den skatterettslige løsningen må være tilsvarende for Fagerstad Utvikling.



## Saksøktes påstand og påstandsgrunnlag

### Påstand:

Staten v/Skatt øst frifinnes og tilkjennes sakskostnader

### Påstandsgrunnlag

Skatteklagenemndas rettsanvendelse og bevisvurdering er riktig. Vedtaket er gyldig.

Fradrag for tap etter skatteloven § 6-2 andre ledd forutsetter en særlig og nær tilknytning til skattyters virksomhet. Utgangspunktet er at lån mellom konsernselskaper ikke regnes som fordring i virksomhet. Unntaket som er oppstilt i rettspraksis stiller strenge krav til konkret tilknytning til kreditors næringsvirksomhet.

FU er et holdingsselskap og det er ikke virksomhet å være aksjonær, heller ikke å sitte i styret i datterselskap. FUs virksomhet er salg av konsulenttjenester. Denne virksomheten har ingen særlig og nær tilknytning til fordringen og GUs virksomhet.

Formålet med fordringen har ikke vært å styrke Fus egen konsulentvirksomhet. Formålet har vært å styrke GUs evne til å gjennomføre eiendomsprosjektet og dermed sikre sin aksjepost. Dette er ikke tilstrekkelig for å oppnå fradrag.

Det foreligger heller ikke en slik sterk integrasjon mellom FU og GU som i Commercial Buildings-saken. I den grad det kan utledes et alternativt vilkår om sterk integrasjon av dommen, er det i så fall i typiske ventureselskaper. Ut over dette må dommen tolkes innskrenkende i lys av Rt-2008-145 (Norsk Struts), slik at sterkt integrasjon er en form for anvendelse av det «klassiske» vilkåret om at formålet med fordringen har vært å styrke kreditors egen virksomhet. FUs bidrag til ledelse og drift av GU var gjennom å yte fakturerte tjenester og som deltaker i styret, hvilket ikke er tilstrekkelig til å oppfylle vilkåret.

### Rettsens vurdering

Etter skatteloven § 6-2 andre ledd slik den lød per ligningsåret 2008 kunne skattyter etter nærmere vilkår kreve fradrag for tap på utestående fordringer. I § 6-2 stod det:

- (1) Det gis fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet, etter de nærmere regler og med de begrensninger som følger av kapittel 9.
- (2) Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

Skatteloven § 6-2 ble endret i 2011 slik at det ikke lenger er fradragsrett for tap på fordringer mellom nærstående (konsern) jf. unntaksbestemmelsen i skatteloven § 6-2 tredje ledd.

Det er ikke omtvistet at det foreligger et endelig konstatert tap på utestående fordring eller at FU driver virksomhet. Dette har vært et tvistetema under ligningsbehandlingen uten at det er nødvendig for retten å gå nærmere inn på historikken knyttet til dette.

Spørsmålet i saken er om det er tilstrekkelig sammenheng mellom fordringen og skattyterens egen virksomhet. I tilknytning til dette er det uenighet om hva slags type virksomhet FU driver.

Det følger av rettspraksis at det stilles strenge krav til tilknytningen slik at det må være en særlig og nær tilknytning mellom fordringen og skattyters virksomhet, for å innrømme fradrag for tap på fordring. I Rt-2005-1157 (Commercial Buildings) avsnitt 47 og 48 er historikken og rettspraksis oppsummert slik for så vidt gjelder det tilsvarende vilkåret for at aksjer skulle anses eiet i næring:

Jeg tar etter dette utgangspunkt i den rettsstilstanden som må anses etablert gjennom Høyesteretts praksis. I den siste dommen, Rt-1993-700, viser førstvoterende til gjennomgangen i Rt-1993-396, hvor vilkårene for fradrag er oppsummert slik:

«Generelt gjelder at det stilles relativt strenge vilkår for at aksjer skal anses eiet i næring. Det kreves 'en særlig og nær tilknytning mellom aksjeervertet og aksjonærenes egen virksomhet', se førstvoterendes uttalelse i Rt-1976-1467 (Løiten Brænderi). Dette er et utgangspunkt som også er lagt til grunn i senere rettsavgjørelser. Utenfor enkelte typetilfeller må det foretas en konkret vurdering, på grunnlag av flere momenter. Har motivet, eller det dominerende motiv, vært hensynet til egen virksomhet, er aksjene blitt ansett som eiet i næring. Se Rt-1977-143 (Hav og Havtank) og Rt-1983-923 (West Coast Trading) der det også ble lagt vekt på enkelte andre forhold. Har det dominerende motiv vært kapitalplassering eller ønsket om å starte ny virksomhet, er resultatet blitt det motsatte, se Rt-1934-347 (Jerndahl), Rt-1982-501 (Awilco) og Rt-1986-1033 (Lervik/Nesheim). I Rt-1986-58 (Asdahl) ble presisert at vurderingen av motivet fortrinnsvis må forankres i hvorledes forholdet fremtrer utad, objektivt sett, og ikke i antakelser om hvilke subjektive forestillinger den enkelte skattyter kan ha hatt. I enkelte dommer synes man å ha tatt utgangspunkt i en rent objektiv vurdering av om aksjeervertet har vært nødvendig, eller iallfall av vesentlig betydning for skattepliktiges egen virksomhet, se bl.a. Rt-1976-1467 (Løiten Brænderi) og Rt-1988-1244 (Osmond). Av andre forhold som er tillagt vekt, nevnes et organisasjonsmessig samarbeid mellom de to selskaper. Jeg nevner videre at det ikke skal skje noen skatterettslig identifikasjon mellom selskaper i et konsernforhold; også her gjelder kravet om 'en særlig og nær tilknytning', se Rt-1990-958 (Quatro).»

Sitatet viser at det kreves en særlig og nær tilknytning mellom aksjeervertet - her fordringen - og skattyterens egen virksomhet. Det tas utgangspunkt i at et aksjeselskap og aksjonærene er forskjellige skattesubjekter - noe som også gjelder i konsernforhold, jf. Rt-1990-958 (Quatro).

Høyesterett drøfter videre i avsnitt 49 - 52 den konkrete saken opp mot momenter som er vektlagt i praksis. Høyesterett konkluderer med at det ikke er tale om noen passiv kapitalplassering eller oppstart av ny virksomhet. Tvert om ble CB vurdert til å være en svært aktiv eier. I den konkrete vurderingen av om skattyter har vært en aktiv eier la Høyesterett vekt på blant annet at det hadde vært jevnlig pengeoverføring til datterdatterselskapet, at beslutninger og den overordnede styringen ble foretatt av administrerende direktør hos skattyter. I avsnitt 51 står det:

At CB i praksis var en svært aktiv eier, er etter mitt syn ikke tvilsomt. Dette illustreres for det første av de jevnlige pengeoverføringene, som for NOR Properties Inc.'s vedkommende påførte CB et tap på over 40 millioner kroner, og for de amerikanske prosjektene totalt 100 millioner kroner. Administrerende direktør Rønning i CB har forklart at den amerikanske prosjektlederen, som ble avskjediget i 1993/1994, hadde begrensede fullmakter, og at samtlige utbetalinger måtte godkjennes av Rønning. De tiltakene som skulle tas for å heve kvaliteten på prosjektet, ble besluttet og bekostet av CB. Videre nevner jeg at NOR Properties Inc. bare ansatte en vaktmester og en sekretær - noe som først skjedde da selskapet ble sittende med usolgte hus. Under byggevirksomheten ble nødvendig personell leid inn - ikke ansatt. Men at en del av virksomheten måtte utføres av lokale personer, fremstår som selvsagt. Avgjørende er at hele den overordnede styringen ble foretatt av CB. Dette illustreres også av at Rønning stod for salget av husene - noe som blant annet medførte at han undertegnet dokumentene ved hvert enkelt salg.

Rønning var også styreformann i det aktuelle datterdatterselskapet NOR Properties Inc.

Høyesterett uttalte i avsnitt 53, 54 og 56 at det ikke var et vilkår for fradrag at investeringen (fordringen) hadde som formål å gi skattyter en fordel - såkalt vertikal integrasjon. Videre at det ved vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt, må tas hensyn til utviklingen innen den aktuelle bransjen som skattyter driver virksomhet i:

(53) Saken atskiller seg fra de sakene som tidligere er forelagt Høyesterett ved at aksjeervervets eller fordringens betydning for selskapets øvrige virksomhet gjennomgående har vært fremhevet i disse sakene. CB har som nevnt anført at etableringen i Florida også hadde som formål å gi selskapet økt kompetanse. For meg fremstår dette som et svært perifert motiv for etableringen. Men dette kan ikke være avgjørende, idet jeg ikke forstår høyesterettspraksis slik at det er et vilkår for inntektsfradrag at investeringen hadde et slikt formål. Det ville også virke fremmed å oppstille et slikt vilkår. Som eksempel nevner jeg at det ofte forekommer holdingselskap innen eiendomsbransjen som organiserer virksomheten slik at det etableres et eget aksjeselskap for hver eiendom. Dersom selskapet utvider virksomheten ved å kjøpe ytterligere et aksjeselskap, ville det virke kunstig om fradrag for tap på en fordring var betinget av at holdingselskapet kan påvise at investeringen på en eller annen måte har hatt positiv effekt på selskapets øvrige drift. Det samme må gjelde om det er tale om et utenlandsk datterselskap.

(54) Vår sak atskiller seg videre fra tidligere saker ved at NOR Properties Inc. utøvet morselskapets, CBs, egen virksomhet innenfor et annet geografisk område under aktiv styring av morselskapet. Det er med andre ord ikke tale om såkalt vertikal, men om horisontal integrasjon. Etter min vurdering kan ikke dette være avgjørende. Selv om vurderingstemaet har vært det samme siden 1920-tallet, og i Rt-1976-1467 er presisert ved at det kreves en «særlig og nær tilknytning», må likevel de konkrete vurderingene skje i lys av utviklingen i næringslivet. Jeg viser i denne sammenheng til Syversen, Wahlstrøm og Wahr-Hansen, Aksjesalg og inntektsskatt, 2. utgave, 1988 side 39 hvor det uttales:

«Nye former må vurderes på fritt grunnlag, uten at det er nødvendig å presse dem inn i en tidligere kjent tilfellegruppe. Det er den enkelte virksomhets innhold som vil gi utgangspunktet for tilknytningen, og såvel utviklingen i samfunnet som i næringslivet vil

skape grunnlag for virksomheter med annet omfang og innhold enn før. Begrenser man området for aksjer i næring til tidligere kjente sammenhenger, ser man bort fra at en slik utvikling finner sted hele tiden.»

( ... )

(56) Jeg legger etter dette til grunn at man ved vurderingen av om tilknytningskravet er oppfylt, må ta hensyn til den utviklingen som har funnet sted innen vedkommende bransje. Og for eiendomsbransjen og flere andre bransjer er det ikke uvanlig at virksomheten drives ved at morselskapet - «konsernspissen» - etablerer en rekke datterselskaper - «single purpose»-selskaper. Etter min mening ville det ikke være riktig å se bort fra denne utviklingen og legge avgjørende vekt på om man står overfor vertikal eller horisontal integrasjon. Man ville fjerne seg langt fra tankegangen innen næringslivet om man ikke aksepterte at en aksje kan være eid og et lån gitt i næring også ved horisontal integrasjon.

I Skatterett, 2006, nr. 3. side 266-267 [SR-2006-260] omtaler professor Zimmer CB-dommen. I tilknytning til uttalelsene i dommen om at det ikke er et vilkår for inntektsfradrag at formålet med investeringen er betydningen for skattyters egen virksomhet, skriver han:

Til dette siste er å si at det vel aldri har vært tale om at vilkårene ikke kan være oppfylt ved horisontal integrasjon, men at dette - ut fra det tradisjonelle innholdet av kriteriet «særlig og nær» - var vanskeligere å oppfylle ved horisontal integrasjon enn ved vertikal. Med høyesteretts nye tilnærming, der altså aktiv styring av datterselskap i samme bransje er tilstrekkelig, synes det rimelig at det ikke er noen vesentlig forskjell på vertikal og horisontal integrasjon.

Partene er uenige om betydningen av CB-dommen i lys av Rt-2008-145 (Norsk Struts). Skatt øst mener forholdet i FU sak uansett skiller seg fra faktum i Commercial Buildings slik at resultatet ikke kan bli det samme uavhengig av hvilken betydning Norsk Struts-dommen anses å ha.

I Rt-2008-145 som ble avgjort med dissens 3-2 til fordel for staten, ble det påberopt at CB-dommen og dommen i Rt-2005-1171 innebar en mer dynamisk tilnærming til kravet om tilknytning til egen næring. Og at spørsmålet er om det foreligger en passiv kapitalplassering eller en virksomhet som styres av aksjonæren eller på annen måte er integrert i aksjonærens virksomhet. Flertallet var ikke enig i dette og mente begge sakene fra 2005 var avgjort i tråd med det strenge kravet til særlig og nær tilknytning slik dette er oppstilt i praksis. Førstvoterende vurderte dette slik (avsnitt 47):

Jeg kan ikke se at dommene gir grunnlag for en slik forståelse. Tvert om tar begge avgjørelser utgangspunkt i kravet til en særlig og nær tilknytning slik dette krav har vært utviklet i tidligere rettspraksis, jf. Rt-2005-1157 avsnittene 47 og 48 og Rt-2005-1171 avsnitt 77. I den første avgjørelse fant Høyesterett at virksomheten i USA utgjorde en klart integrert del av morselskapets virksomhet. Datterselskapenes eiendomsutvikling i USA var den samme som morselskapet tidligere hadde drevet i Norge. Virksomhet ble finansiert og styrt fra Norge. Det var i dette tilfellet ikke nødvendig for å oppnå fradrag å påvise at investeringene på en eller annen måte hadde positiv effekt for aksjonærens øvrige drift. I Rt-2005-1171 ble det innrømmet fradrag for tap i næring der en tidligere samlet virksomhet ble oppdelt i flere

selskaper. De enkelte selskaper hadde ikke finansielt grunnlag for å drives uavhengig av de andre. Saksforholdene er ikke sammenlignbare med forholdene i foreliggende sak.

Flertallet kom til at hovedmotivet med selskapsopprettelsen var å etablere ny selvstendig virksomhet og ikke å oppnå driftsmessig fordeler eller økt omsetning i egen virksomhet. Tap på fordring ble derfor ikke ansett fradragsberettiget.

I Skatterett, 2009, side 313 [SR-2009-305] følgende drøfter professor Frederik Zimmer dommen sammenholdt med dommene fra 2005, som ble oppfattet som en oppmykning av tidligere praksis. Zimmer hevder at dersom førstvoterende i 2005 sakene hadde formulert den skatterettslige problemstillingen som i Norsk Struts-dommen, er «det vanskelig å komme utenom at resultatet måtte ha blitt det motsatte av hva det ble.» På side 315 oppsummerer han:

Etter Norsk Struts-dommen er det uklart hva vurderingskriteriet er - om det utelukkende er om skattyters formål var hensynet til egen virksomhet, eller om dette inngår som et viktig moment blant flere i en helhetsvurdering. Leser man førstvoterendes votum i sammenheng, kan det se ut som om han mener at hovedregelen fortsatt er at det kreves at hovedformålet er hensynet til långiverens egen virksomhet, men at noe annet gjelder hvor det er integrasjon mellom långiver og låntaker. Dommen kan uansett ikke anses som noe bidrag til rettsavklaring.

Retten forstår avsnitt 47 i Norsk Struts-dommen slik at førstvoterende slår fast at CB-dommen ikke fraviker det strenge vilkåret og utgangspunktet om en særlig og nær tilknytning, og at kravet var oppfylt etter den konkrete vurderingen i dommen. Da virksomheten i datterdatterselskapet var en klart integrert del av CBs virksomhet, var det ikke nødvendig at investeringen i tillegg hadde positiv effekt for selskapets øvrige drift. Retten mener dette må forstås slik at også førstvoterende i Norsk Struts-dommen mener at det i visse tilfeller, som i CB-saken, er tilstrekkelig med såkalt horisontal integrasjon. Retten bemerker at det ikke var snakk om en videreføring av den samme eiendomsutviklingen som CB hadde drevet i Norge, men oppstart av tre nye utviklingsprosjekter i USA. Virksomheten ble organisert ved at det ble etablert et holdingselskap i USA med tre datterselskaper, ett for hvert utviklingsprosjekt, i såkalte single purpose selskaper.

Retten er ikke enig i skatteklagenemndas resonnering på side 21 - 22 i vedtaket, hvor det utledes av CB-dommen at motivet som var å videreføre morselskapets virksomhet i det amerikanske datterselskapet, kunne «anses som direkte virksomhetsrelatert for CBs egen virksomhet.» Slik retten forstår dommen var det avgjørende at CB var en aktiv eier som hadde hele den overordnede styringen av datterdatterselskapets virksomhet - i motsetning til en passiv kapitalplassering og etablering av ny virksomhet.

Retten kan etter dette ikke se at Norsk Struts klart fraviker kriteriene i Rt-2015-1157 for at vilkåret særlig og nær tilknytning kan være oppfylt i et tilsvarende tilfelle av horisontal integrasjon. Retten bemerker at også skatteklagenemnda synes å ta utgangspunkt i at tilknytningskravet kan være oppfylt ved horisontal integrasjon. I vedtaket på side 19 står det:

Det fremgår også av Lignings ABC at *som utgangspunkt skal selskapenes virksomhet behandles for seg*. Etter omstendighetene kan det imidlertid forligge en *så sterk integrasjon* mellom virksomhetene i selskapene at vilkåret om tilknytning kan være oppfylt, se nærmere SKD sin uttalelse i Utv-2012-498. Som eksempel, se HRD i Utv-2005-1075/Rt-2005-1157,

Commercial Buildings AS. Tap for fordringer på amerikansk datterdatterselskap, var fradragsberettiget. Det amerikanske selskapet («single purpose selskap») videreførte og drev det norske selskapets virksomhet med eiendomsutvikling i USA.

Spørsmålet er da videre om lånet er gitt for å oppnå forretningsmessige fordeler i egen virksomhet, eller om det foreligger en så sterk integrasjon mellom virksomhetene i selskapene at vilkåret om tilknytning kan anses å foreligge.

I Lignings-ABC 2014 punkt 10.7 Konsernforhold mv. står det i tillegg til det som skatteklagenemnda har sitert i vedtaket, hva som ble vektlagt i CB-dommen:

Det ble lagt vekt på at det i eiendomsbransjen ikke er uvanlig at virksomheten drives ved at et morselskap etablerer en rekke datterselskaper, som står for de enkelte byggeprosjekter, mens morselskapet har aktiv styring av datterselskapene.

Skatteklagenemnda følger dette opp i den konkrete vurderingen, men kommer til at det ikke foreligger tilstrekkelig integrasjon i noen betydning.

Retten går over til den konkrete vurderingen. Det er for det første spørsmål om hva slags virksomhet FU og GU driver. I skatteklagenemndas vedtak er dette vurdert slik under problemstillingen om FU driver virksomhet:

FU sitt formål er erverv, utvikling, utleie, forvaltning og salg av fast eiendom, samt naturlig tilhørende virksomhet. Imidlertid må man se på hvilken aktivitet evt. virksomhet som faktisk ble drevet. Skattekontoret finner ikke at FU driver med forvaltning eller utvikling av egen eid fast eiendom eller har inntekt fra slik virksomhet selv. FU fremstår ellers som et eierselskap/holdingselskap, med både aksjeposter og ANS-andel, og som yter lån til datterselskaper som driver egen virksomhet med eiendomsutvikling. Selskapet sier selv de er et investerings- og konsultantselskap. Det er redegjort for diverse tjenesteytelser, herunder tjenester i form av byggeledelse, jf. selskapets svarbrev 1.6.2004, og gjennom dette får selskapet driftsinntekter. Selskapet har en ansatt i 2008, hvor den ansatte får lønn fra FU, samt registrert daglig leder Yngvar Titterud. Det skal også være innleid personell. Skattekontoret finner etter en konkret vurdering av alle forhold i saken, at FU har vedvarende aktivitet, med økonomisk karakter og er objektivt sett egnet til å gå med overskudd, og at selskapet driver virksomhet med salg av konsulenttjenester, herunder tjenester i form av byggeledelse.

FU har anført at klagenemndas vurdering her er for snever og at skatteklagenemnda har gjort feil i bevisvurderingen.

Retten er enig i dette. Retten mener at det ved vurdering av hvilken type virksomhet FU driver må ses hen til uttalelsene i CB-dommen som er gjentatt i Lignings ABC 2014, om selskapsorganiseringen i eiendomsbransjen.

FU har oppgitt som formål å utvikle, eie, selge og/eller leie ut fast eiendom på Østlandet. Selskapet ble opprinnelig etablert i 1994/95 av Arnstein Granlie. Etter en fisjon i 2005 ble det ansatt flere personer innenfor senter- og eiendomsutvikling som også gikk inn som aksjonærer sammen med Granlie gjennom SIGA AS og NorgesGruppen ASA. Dette var Yngvar Titterud og

Roy Kristiansen. I følge vitneforklaring fra revisor og styremedlem i GU, Atle Hermansen, hadde Granlie erfaring med etablering av dagligvarebutikker og senterutvikling, Kristiansen hadde erfaring fra Steen & Strøm med utleie og konsept, mens Titterud er sivilingeniør med erfaring fra byggeledelse. FU hadde avtale med Norgesgruppen om legge til retten for etablering av dagligvarebutikker i utviklingsprosjekter eller ved leieavtaler i andre bygg, mot et suksesshonorar.

Hermansen forklarte at FU samlet sett har hatt ca. 15 eiendomsutviklingsprosjekter tilsvarende som i GU, siden 1995, noen større og noen mindre prosjekter enn Gotaasgården. Eiendomsprosjektene ble organisert i egne singel purpose AS eller ANS. GU, Fagerstad Sæter AS, Hagan Handel AS og Strømsveien 76 ANS var slike selskaper og inngikk i konsernregnskapet 2008. Hermansen forklarte at prosjektene består i utvikling fra reguleringsplan, rammesøknad og igangsettingstillatelse, eller ved tomtkjøp med besluttet utbyggingsprosjekt. Det siste var tilfellet for prosjektet som ble organisert i GU. Prosjektene ble generelt, og også i tilfellet GU, drevet av FU med innleide tjenester som byggeledelse fra FU, og fra eksterne som eiendomsmegler, arkitekt og bank mv. Alle tjenester ble fakturert datterselskapene. FU finansierte prosjektene ved lån til datterselskapene som det ble beregnet renter av. I følge Hermansen var det for å finansiere utviklingsprosjektene i startfasen fram bankene kunne yte lån med sikkerhet i eiendommen.

Hermansen forklarte videre at det i 2005 var seks ansatte i FU, som hadde ulike oppgaver knyttet til eiendomsprosjektene. I 2008 var det kun Titterud som var igjen som ansatt.

Det framgår av styret årsberetning for 2008 at FU hadde to løpende boligprosjekter i 2008, hvorav et i GU, og et utviklingsprosjekt med nærings- og boligbygg. Fram til 2007 eide FU eiendom som deltaker i Strømsveien 76 ANS med 99,99 % eierandel. Eiendommen ble solgt i 2007 og ga FU inntekt på 13 688 119 som tilsvarte FUs andel av gevinsten. Hermansen forklarte at den aktuelle eiendommen ble solgt for 30 millioner kroner, og at verdien i Strømsveien 76 ANS var større enn utviklingsprosjektet i Gotaasgården da det ble kjøpt. I vurderingen av type virksomhet mener retten det ikke har betydning at eiendommen i Strømsveien 76 ble solgt før det omtvistede ligningsåret.

Når det gjelder organiseringen av prosjektene i datterselskap, opplyste FU i ligningssaken at det var for å redusere den økonomiske risikoen som var knyttet til prosjektet. Retten antar at dette vil gjelde generelt ved denne type utviklingsprosjekter i eiendomsbransjen, slik at et mislykket prosjekt ikke skal gå utover øvrige prosjekter eller eiendommer i virksomheten - herunder i forbindelse med utbyggers plikter overfor kjøper etter overdragelse. Retten viser til Hermansens forklaring om dette og at det er en helt vanlig organisering i bransjen.

Etter en samlet vurdering mener retten at FU også må anses å drive med kjøp, salg, utleie og utvikling av eiendom, i tillegg til konsulentvirksomhet. Retten legger vekt på at FU faktisk og i skattemessig forstand drev eiendomsvirksomhet gjennom Strømsveien 76 ANS. Videre legger retten vekt på aksjonærenes og ansattes bakgrunn innenfor eiendomsutvikling og byggeledelse, og samarbeidet med NorgesGruppens AS om å etablere butikklokaler i utviklingsprosjekter med mulighet for suksesshonorar. Retten legger vekt på at FU hadde flere eiendomsprosjekter som ble drevet gjennom single purpose selskaper eller i ANS. Opprette egne selskaper for hvert prosjekt er forretningsmessig begrunnet og vanlig i bransjen, jf. de siterte uttalelsene i CB-dommen. FU

drev utlån og tjenesteyting og eiendomsutvikling gjennom datterselskapene i forbindelse med prosjektene. Retten er enig med FU i at disse elementene samlet må sees som FUs virksomhet, uavhengig av at selskapet også solgte tjenester til eksterne kunder.

Det er ikke omtvistet at GUs virksomhet var å eie, utvikle og selge eiendom.

Retten ser dernest på kriteriene for særlig og nær tilknytning.

Retten mener at det foreligger slik særlig og nær tilknytning mellom fordringen og FUs virksomhet som kreves, og at saken skal løses tilsvarende som i Rt-2005-1157 Commercial Buildings.

Gotaasgården-prosjektet ble kjøpt for 7,4 millioner kroner i 2007. Retten mener kjøpet må anses som oppstart av et nytt prosjekt innenfor FUs virksomhet, og ikke som oppstart av ny virksomhet og passiv kapitalplassering, tilsvarende som i CB. Retten kan ikke se annet enn at FU tok sikte på og også faktisk var en aktiv eier - utover det som normalt følger av en aksjonærs deltakelse i styring og drift av selskapet, jf. Rt-2008-145 avsnitt 58.

Retten viser til at lånet tilsvarende som i CB, ble ytet suksessivt gjennom 2007 ettersom behovet for finansiering oppstod, og fram til GU kunne trekke på byggelånet i DnB.

Retten viser videre til at GU ikke hadde egne kontorlokaler eller ansatte. Alt arbeid og alle løpende beslutninger ble tatt av ansatte i FU - eventuelt som innleid av GU, eller av styremedlemmer som også var styremedlemmer i FU. Det ble ikke betalt styrehonorar i GU.

Alle tjenester som GU hadde behov for ble leid inn dels fra eksterne men også fra FU, herunder byggeledelse. Hermansen forklarte at ansatte i FU også arbeidet med prosjektet Gotaasgården. I 2007 var dette Titterud og sivilingeniør Jo Lang Ree som hadde løpende kontakt med entreprenøren i prosjektet og byggeledelse. Det var ansatte i FU som hadde kontakt med arkitekt, plan- og bygningsmyndigheter, boligkjøpere, eiendomsmegler og banken. FU hadde på dette tidspunktet også en ansatt jurist som bistod med kontrakter og kontakt med eiendomsmegler for GU. Det var også en ansatt som hadde bokføring og utførte administrative oppgaver. Samlet sett mener retten at FU har hatt styringen med eiendomsutviklingen i GU.

Retten kan ikke se at det taler mot integrasjon at GU fakturerte for tjenestene som ble ytet av FUs ansatte. Retten tar ikke stilling til om det er et krav etter aksjeloven § 3-8 eller ikke. Retten vil anta at kostnadene i prosjektet skulle belastes GU.

Skatteklagenemnda har vist til LB-2011-155065 Centrum Eiendom som del av sin begrunnelse. Retten viser til at dommen ikke er sammenlignbar med forholdet i Commercial Buildings. Om dette skriver lagmannsretten:

Saken skiller seg fra den foreliggende ved at Commercial Buildings AS eide det amerikanske holdingselskapet alene, og holdingselskapet eide NOR Properties Inc. 100 %. I tillegg kom at den eneste ansatte i Commercial Buildings AS, daglig leder Rønning, var styreformann i NOR Properties Inc. Disse forholdene innebar at Commercial Buildings AS hadde full kontroll over de amerikanske selskapene. I vår sak eide Centrum Eiendom på det meste bare 50 % av



aksjene i Aker Realinvest og hadde således ikke kontroll alene. Det er da vanskeligere å komme til at de to selskapene var tilstrekkelig integrert. NOR Properties Inc. hadde dessuten en aksjekapital på bare USD 100. Commercial Buildings AS tilførte selskapet betydelig kapital og ble påført et tap på noe over 40 millioner kroner. Centrum Eiendom har på sin side bare delvis finansiert driften av Aker Realinvest.

En annen forskjell mellom de to sakene er at i to av datterselskapene eide Aker Realinvest bare 25 %, noe som ytterligere svekker integrasjonen. En siste forskjell lagmannsretten vil påpeke, er at datterselskapet Tyin Panorama AS ikke var et single purposeselskap, siden det selv hadde tre datterselskaper.

De samme forskjellene som lagmannsretten peker på, er aktuelle i saken her. FU eide GU med 100 % og alle datterselskapene i konsernet var single purpose selskaper. FU hadde full kontroll over GU og eiendomsprosjektet. Retten viser til at daglig leder og styremedlem i FU, Titterud, var styremedlem i GU, og styremedlem i FU, Grønlie, var styreleder i GU. Hermansen, som ikke var ansatt i FU, forklarte at han ble styremedlem i GU først i slutten av 2008 da det ble krav om tre styremedlemmer i aksjeselskapet.

Retten har etter dette kommet til at det var slik særlig og nær tilknytning mellom fordringen og FUs virksomhet som kreves for at tap på fordringen kommer til fradrag etter skatteloven § 6-2.

Det er etter dette ikke nødvendig for retten å gå inn på spørsmålet om fordringens betydning for FUs egen virksomhet, som selvstendig grunnlag for tilknytningskravet. Retten bemerker imidlertid at rente- og konsulentinntekter er elementer som inngår i helhetsvurderingen av FUs virksomhet og graden av integrasjon.

Skatteklagenemdas vedtak er ugyldig og ligningen av FU for 2008 skal oppheves. Ved ny ligning skal FU ha fradrag for tap på fordring med 4 300 000 kroner.

### **Sakskostnader**

FU har fått medhold fullt ut og har krav på full erstatning for sine sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd jf. andre ledd. Retten kan ikke se at unntaksbestemmelsen i § 20-2 tredje ledd kommer til anvendelse.

Advokatfullmektig Smidt Børresen har krevd erstattet sakskostnader med 157 380 kroner inklusive 6 880 kroner i rettsgebyr. Staten hadde ingen bemerkninger til oppgaven og retten tar kravet til følge som nødvendige kostnader ved saken. Beløpet er eksklusive mva.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist på grunn av dommerens arbeid med andre saker.

*Domsslutning*

1. *Ligningen av Fagerstad Utvikling AS for 2008 oppheves. Ved ny ligning skal Fagerstad utvikling AS ha fradrag for tap på fordring med 4 300 000 - firemillioner- trehundretusen - kroner.*
2. *Staten v/Skatt øst dømmes til å betale sakskostnader med 157 380 - etthundreog-femtisyvtusentrehundreogåtti - kroner til Fagerstad Utvikling AS innen to uker fra forkynnelse av dommen.*

## SkN 16-048 Utbyttebeskatning, fordel fra eget AS

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-1, § 5-2, § 10-11 og § 13-1.

**Oslo tingrett:** Dom av 19. oktober 2015, **sak nr.:** TOSLO-2014-204957

**Dommer:** Tingrettsdommer Siv K. Kvåli.

**Parter:** Camillo Drammensveien AS og Axel Camillo Eitzen (for begge: advokat Arild Vestengen v/advokatfullmektig Tommy Haugseth) mot Skatt Øst (advokat Tore Skar).

Dommen er anket.

**Sammendrag:** Tingretten forente to saker vedrørende samme skattesubjekt til felles behandling. Sakens del I gjaldt utbyttebeskatning ved kjøp av innbo til underpris. Tingretten fant at det heftet feil ved skattemyndighetenes verdiberegning og opphevet vedtaket. Del II gjaldt utbyttebeskatning som følge av privat bruks- og disposisjonsrett over en eiendom i Frankrike. Skattemyndighetene hadde satt skattepliktig fordel til selskapets totale kostnader og inntekstap knyttet til ervervet, jf. prinsippene i Storhaugen Invest-dommen. Retten kom til at det i denne saken ikke var årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og verdireduksjonen, og fordelene skulle derfor fastsettes til omsetningsverdien.

### I Innledning

Denne saken er forent med 14-206924-OTIR/03. Sakene gjelder samme skattesubjekt.

- «Innbo»-saken gjelder overprøving av Skatteklagenemndas vedtak om utbyttebeskatning som følge av kjøp av innbo til underpris.
- «Frankrike»-saken gjelder overprøving av Skatteklagenemndas og skattekontorets vedtak om utbyttebeskatning som følge av privat bruks- og disposisjonsrett over en eiendom i Frankrike.

### II Bakgrunn

Sakens del I gjelder overprøving av Skatteklagenemndas vedtak av 26. juni 2014 for inntektsåret 2005 for Camillo Drammensveien AS («Camillo Drammensveien») og Axel Camillo Eitzen («Eitzen»). Skatteklagenemnda konkluderte med at solgt innbo, først fra Ragnar Moltzau jr. til Camillo Drammensveien i april/mai 2005 og deretter videresalg til Eitzen 31. desember 2005, ble foretatt til en skattepliktig underpris på kr 2.000.000 som skal utbyttebeskattes jf. skatteloven § 5-

2 jf. § 5-20 og § 10-11 («Innbo»-saken). I sluttfasen av saksforberedelsen frafalt Staten ved Skatt Øst saken mot Camillo Drammensveien. Den «tilknyttede» garantistillelsen ble foretatt av Eitzen Holding AS («Holding»). Det forhold at Holding lot sitt underliggende datterselskap Camillo Drammensveien få utøve fordelene ved kjøp av innbo til underpris, kunne i følge Staten ved Skatt Øst ikke medføre at skatteplikten overføres til datterselskapet. Staten ved Skatt Øst nedla derfor samsvarende påstand med saksøkerne på dette punktet.

Sakens del II gjelder overprøving av Skatteklagenemndas vedtak av 26. juni 2014 for ligningsåret 2007 og Skattekontorets vedtak av 17. desember 2014 for inntektsårene 2008 og 2009 for Axel C. Eitzen. Skatteklagenemnda og skattekontoret konkluderte med at Eitzen skal utbyttebeskattes med kr 2.525.306,- i 2007, kr 2.231.923,- i 2008 og kr 2.003.106,- i 2009 for privat bruks- og disposisjonsrett over eiendommen «Villa Claudine» i Frankrike tilhørende Camillo Eiendom AS via det franske selskap SCI Mediterranean Properties jf. skatteloven § 10-11 jf. § 13-1 («Frankrike»-saken).

Skattemyndighetene ila også 30 % tilleggsskatt i begge sakene jf. skatteloven § 10-2 flg. Grunnlaget for tilleggsskatt ble bestridt av Axel Camillo Eitzen og Camillo Drammensveien AS («Saksøkerne»). Under hovedforhandlingens innledning frafalt Staten ved Skatt Øst («Saksøkte» eller «Staten ved Skatt Øst») kravet om tilleggsskatt. Begrunnelsen var sakenes lange liggetid hos Skatt Øst sett opp mot EMKs krav til rimelig saksbehandling.

### Nærmere om «Innbo»-saken

Skattekontoret innledet ved brev av 8. januar 2008 bokettersyn i Camillo Drammensveien for inntektsårene 2005 og 2006.

I rapport av 10. juni 2008 behandlet skattekontoret Camillo Drammensveiens kjøp av eiendommen Drammensveien 89 B med innbo foretatt i 2005 fra Moltzau Tankrederi AS («Moltzau Tankrederi») og Ragnar Moltzau jr. («Moltzau»). Skattekontorets ettersynsrevisor mente at avtalen om salg av innboet var foretatt til en skattepliktig underpris på kr 3,7 millioner.

Bakgrunnen var at Eitzen gjennom sitt selskap Holding hvor han var kontrollende aksjonær, hadde stilt en påkravgaranti på vegne av Moltzau Tankrederi hvor Moltzau var kontrollende aksjonær. Garantien var på €6,5 millioner. Avtalt provisjon var på totalt 16,5 %. I tillegg ble det stilt ulike sikkerheter i favør av Holding. Dette ble i første omgang nedfelt i en rammeavtale inngått mellom Eitzen og Moltzau Tankrederi/Moltzau 29. april 2005 («Rammeavtalen»).

I Rammeavtalen ble også kjøpet av eiendommen Drammensveien 89B med innbo inntatt. Eiendommen ble overdratt til kr 20 millioner. Prisen for innboet ble satt til kr 10 millioner hensyntatt Moltzaus uttak. 16. mai 2005 ble det underskrevet et detaljert avtaleverk. Det ble signert én avtale vedrørende eiendomssalget mellom Drammensveien 89 B AS (senere Camillo Drammensveien AS) og Moltzau Tankrederi. Videre ble det signert en separat avtale mellom Drammensveien 89 B AS og Moltzau vedrørende kjøp av innboet. Innboavtalen ble supplert med en fordringsavtale på kr 3 millioner i favør av Drammensveien 89 B AS da partene mente at innboet var kr 3 millioner mindre verdt enn opprinnelig forutsatt. Samme dag ble det også signert en avtale mellom Holding og ProsjektKapital AS som arrangør.

Garantien og sikkerhetsstillelsen ble utferdiget i mai 2005.

Overtagelsesdato for eiendommen med innbo ble avtalt til juni 2005. Denne ble senere utsatt til og gjennomført i oktober 2005. I mellomtiden hadde Moltzau tatt ut ytterligere verdier fra innboet verdsatt til kr 3,3 millioner.

I regnskapene til selskapet ble innboet aktivert som driftsmiddel til kr 3,5 millioner. I tillegg ble det bokført en fordring mot Moltzau på kr 6,5 millioner.

På høsten 2005 ble det klart at påkravsgarantien på €6,5 millioner ikke var tilstrekkelig og at det var behov for en ytterligere garanti på €4,5 millioner. Ny avtale ble inngått mellom Holding og Moltzau Tankrederi/Moltzau 2. november 2005. Provisjonen var som tidligere. Det ble imidlertid stilt ytterligere sikkerhet i form av pant i en seilbåt, en hytte i Uvdal, en leilighet på Geilo samt i to boliger i Oslo-området. Det ble avtalt at den nye sikkerhetsstillelsen også skulle sikre Holdings motkrav på tilsammen ca. kr 6,5 millioner mot Moltzau Tankrederi/Moltzau som følge av innbokjøpet. 31. desember 2005 videresolgte Drammensveien 89 B AS, nå Camillo Drammensveien AS, innboet til Eitzen privat for kr 3,5 millioner.

Som følge av videresalget, satte skattekontoret også i gang undersøkelser mot Axel C. Eitzen personlig. Ettersynrevisoren konkluderte i en delrapport av 10. juni 2008 med at også videresalget hadde skjedd til en skattepliktig underpris på kr 3,9 millioner.

I etterkant av rapportene ble det avholdt separate møter med Axel og Nina Eitzen og med Jo Haaken Rønning som var daglig leder i Camillo Eiendom AS.

Skattekontorets rapport ble oversendt Camillo Drammensveien 1. september 2009. Det ble også varslet at Camillo Drammensveiens inntekt ville bli økt med kr 3,7 millioner som følge av salg av innbo til underpris. Skattekontoret anså underprisen som en skattepliktig del av vederlaget for den sikkerhetsstillelsen som Holding hadde avgitt til fordel for Moltzau og hans selskap. De varslet også om tilleggsskatt.

Skattekontoret varslet 30. november 2009 også Eitzen personlig om at hans alminnelige inntekt for 2005 ville bli økt med kr 3,9 millioner. Skattekontoret mente at vilkårene for utbyttebeskatning var oppfylt. Tilleggsskatt ble også varslet.

Bemerkninger/innsigelser fra både Camillo Drammensveien og Eitzen ble ikke hensyntatt.

Skattekontoret fattet deretter 29. mai 2010 vedtak hvor Camillo Drammensveiens alminnelige inntekt for inntektsåret 2005 ble økt med kr 3,7 millioner. Tilleggsskatt ble ilagt med 30 %. I sin vurdering tok Skattekontoret utgangspunkt i innboets middelverdi i innbotaksten fra auksjonshuset Christies fra april 2004. Det ble gitt en «en bloc» rabatt på 22,5 %.

Samme dag fattet skattekontoret vedtak hvor de fastsatte et skattbart utbytte for Axel C. Eitzen med kr 3.900.000 for inntektsåret 2005. I tillegg ble det ilagt 30 % tilleggsskatt.

Både selskapet og Eitzen klaget på skattekontorets vedtak i brev av 23. juni 2010.

Den 17. november 2010 ble det avholdt et nytt møte mellom selskapet/Eitzen og Skattekontoret. Det ble i etterkant også lagt frem en del dokumentasjon.

I juli 2012 ble det gitt ytterligere opplysninger fra familien Eitzen om at den etterfølgende salgsprosessen av gjenstandene i innboet hadde vist seg vanskelig, og at det for enkelte gjenstander ble krevet en provisjon på mellom 50 - 70 %. Det ble opplyst at etter ett års salgsprosess, var fortsatt 70 % av gjenstandene usolgt. De solgte gjenstandene, var solgt til delvis under og delvis over takst. Det ble også opplyst at markedet for denne typen varer var/er svært begrenset/ikke-eksisterende i Norge, og at det var/er få salgskanaler for denne typen innbo. Ytterligere opplysninger ble gitt, blant annet i oktober 2012 og i mai og juni 2013.

Skattekontorets innstilling for Camillo Drammensveien ble oversendt selskapets fullmektig 7. mai 2014 og for Eitzen 8. mai 2014. Selskapet og Eitzen kom med bemerkninger 5. juni 2014.

Skatteklagenemnda fattet 24. juni 2014 vedtak i begge sakene, både overfor Camillo Drammensveien og overfor Eitzen. De konkluderte med at det riktige var å ta utgangspunkt i Christies middelverdi for alle gjenstandene som til sammen utgjorde kr 15.661.737. Dette beløpet reduserte de med Moltzaus to uttak på henholdsvis kr 5.164.978 og kr 3.305.293. De kom da til en antatt omsetningsverdi på kr 7.191.466. Dertil tilkjente de 22,5 % samlerabatt. Omsetningsverdien ble skjønnsmessig fastsatt til kr 5,5 millioner. Idet selskapet overtok innboet for kr 3,5 millioner, kom Skatteklagenemnda til at det forelå en underpris på kr 2 millioner. De kom til at denne underprisen hadde sammenheng med garantistillelsen og således var skattepliktig for selskapet jf. skatteloven § 5-20 første ledd bokstav b. 30 % tillegsskatt ble fastholdt.

For Eitzen viste Skatteklagenemnda i stor grad til vurderingen gjort overfor selskapet. De konkluderte deretter med at fordelene på kr 2 millioner som selskapet fikk i forbindelse med kjøpet, ved videresalget hadde blitt overført Eitzen som aksjonær (indirekte). Dette beløpet var gjenstand for utbyttebeskatning jf. skatteloven § 10-11 annet ledd. Tillegsskatt på 30 % ble fastholdt.

Camillo Drammensveien og Eitzen var ikke enige i Skattenemndas vedtak av 24. juni 2014 og innga stevning til Oslo tingrett 19. desember 2014. Tilsvar ble inngitt 13. februar 2015 for «Innbo»-saken. Saken ble av Oslo tingrett forent med «Frankrike»-saken 4. mars 2015.

### **Nærmere om «Frankrike»-saken**

I forbindelse med skattekontorets undersøkelser av både Camillo Eiendom AS («Camillo Eiendom») og Axel C. Eitzen personlig («Eitzen») i 2008, ble skattekontoret oppmerksom på kjøpet av en ca. 250 kvm boligeiendom i St. Raphael mellom Cannes og St. Tropez i Frankrike høsten 2006, «Villa Claudine». Skattekontoret fant grunn til å stille nærmere spørsmål rundt både kjøpet og bruken av eiendommen.

Det ble 23. januar 2009 holdt et møte mellom skattekontoret og selskapet. Fra Camillo Eiendom møtte Jo Haaken Rønning som var daglig leder på det tidspunktet. I møtet oppfattet

skattekontoret at det var Axel og Nina Eitzen personlig som skulle leie eiendommen til markedspris. De skulle i tillegg være ansvarlige for driftsutgiftene og inventar.

I bokettersynsrapport av 6. mai 2009 mente skattekontoret at formålet med kjøpet var til privat bruk for Axel C. Eitzen. Denne fordelten mente skattekontoret var skattepliktig utbytte og at Axel C. Eitzens inntekt for 2006 og 2007 skulle økes med henholdsvis kr 162.621 og kr 1.697.425.

Bakgrunnen var at Axel C. og Nina B. Eitzen 1. november 2006 inngikk en megleravtale med Norsk Megling AS om kjøp av eiendom i Frankrike. 7. november 2006 signerte Axel C. og Nina B. Eitzen kjøpekontrakten for Villa Claudine. Kjøpekontrakten hadde en klausul om at en annen fysisk eller juridisk person kunne tre inn i avtalen. Prisen på eiendommen var €3 950 000 med tillegg for dokumentavgift, estimert til €245 500 - ca. kr 34,7 millioner. Det ble avtalt betaling av et depositum på €395 000 og endelig kontraktsignering/gjennomføring av salget i februar 2007. Før gjennomføringen ble kjøper byttet ut med det franske selskapet SCI Mediterranean Properties. Dette selskapet ble kjøpt 15. januar 2007, med Camillo Eiendom AS som 90 % eier og Ollimac Finance AS (indirekte søsterselskap av Camillo Eiendom AS) som 10 % eier. Det var Camillo Eiendom AS som sto for kostnadene ved finansieringen av kjøpet av Villa Claudine. Camillo Eiendom betalte 16. november 2006 depositumet på €395 000, 10 % av kjøpesummen. Den øvrige kjøpesummen ble finansiert ved lån fra Camillo Eiendom på ca. kr 12,6 millioner og fra den engelske banken Arbuthnot Latham Co på ca. kr 22,1 millioner. Lånet til den engelske banken ble blant annet sikret ved en personlig garanti fra Axel og Nina Eitzen. Renter på det engelske lånet ble betalt av Camillo Eiendom AS og lagt til lånekontoen til SCI Mediterranean Properties hos Camillo Eiendom. Det ble ikke betalt avdrag på dette lånet. Eiendommen ble overtatt i februar/mars 2007.

Eitzen innga bemerkninger til skatterapporten. Det ble gjort oppmerksom på at «Villa Claudine» ikke ble kjøpt med det formål at det utelukkende skulle brukes av Eitzen privat. Det ble også opplyst at deres bruk i 2007 var på ca. 21 dager og i 2008 i ca. 15 dager. Bruken ble opplyst å ha vært delvis tilknyttet forretningsreiser, møter og lunsjer med forretningsforbindelser og enkeltstående weekendturer med kollegaer og dels privat.

Det ble ikke betalt leie for Villa Claudine i 2007. I 2008 ble det inngått en kontrakt mellom Axel C. Eitzen og SCI Mediterranean Properties om leie av Villa Claudine til en pris på kr 350.000. Prisen ble fastsatt på bakgrunn av leiepris på tilsvarende hus via et søk på finn og etter forespørsel hos lokal megler. Leietaker var også ansvarlig for løpende driftsutgifter. Leiekontrakten var tidsbestemt og kunne bare sies opp av leietaker. Leien for 2008 ble betalt, men ikke for 2009. Villa Claudine ble i 2012 overdratt til Eitzen privat.

I den videre ligningsbehandlingen, ble Eitzen ved brev av 1. september 2009 varslet om økning av inntekt. Skattekontoret mente at eiendommen i Frankrike ble anskaffet for og benyttet til private formål, som var gjenstand for utbyttebeskatning jf. skatteloven § 10-11 jf. § 13-1. Det ble også varslet om tilleggsskatt.

Bemerkninger/innsigelser ble innlevert for Camillo Eiendom og Eitzen personlig 5. og 6. oktober 2009. Skattekontoret oversendte 30. november 2009 utkast til endring av ligning. De varslet Eitzen at hans alminnelige inntekt for 2006 ville bli økt med kr 98.400,- og for 2007 kr 4.534.502

som følge av at vilkårene for utbyttebeskatning var oppfylt. Han ble igjen varslet om tilleggsskatt.

Nye bemerkninger ble innsendt 22. januar 2010. Heller ikke disse ble hensyntatt av skattekontoret.

Skattekontoret fattet deretter vedtak 29. mai 2010 hvor de konkluderte med at vilkårene i skatteloven § 13-1 i forhold til anskaffelsen av «Villa Claudine»/aksjene i SCI var oppfylt. De mente at det fulgte av skatteloven § 10-11 supplert med § 13-1 at kostnadene ved kjøpet som ble belastet Camillo Eiendom AS, måtte regnes som utbytte på aksjonær det år de ble belastet selskapet. Skattekontoret fastsatte deretter et utbytte for Axel C. Eitzen med kr 98.400,- for inntektsåret 2006 og kr 4.534.502 for inntektsåret 2007. I tillegg ble det ilagt 30 % tilleggsskatt.

Eitzen klaget på skattekontorets vedtak i brev av 23. juni 2010.

Den 17. november 2010 ble det avholdt et møte med Skattekontoret.

Den 18. oktober 2010 varslet Skatt Øst om ytterligere bokettersyn i Camillo Eiendom AS for årene 2008 og 2009.

I bokettersynsrapport av 31. mars 2011 foreslo skattekontoret at inntekten til Axel C. Eitzens for 2008 og 2009, på samme bakgrunn skulle økes med henholdsvis kr 2.604.404 og 1 936 108.

Varsel om endring ble sendt 26. april 2011. Eitzen innga bemerkninger og kommentarer, men disse ble ikke hensyntatt.

Skattekontorets innstilling ble oversendt Eitzens fullmektig 8. mai 2014. Eitzen kom med bemerkninger 5. juni 2014.

Skatteklagenemnda fattet 24. juni 2014 vedtak hvor de konkluderte med at kr 2.525.306 skulle anses som skattepliktig utbytte for Eitzen i 2007 som følge av vederlagsfri bruk og disposisjon over Villa Claudine jf. skatteloven § 10-11 andre ledd. 30 % tilleggsskatt ble fastholdt. Tidligere påstått utbytte på kr 98.400 for 2006 er ikke gjenstand for rettens behandling.

Den 17. desember 2014 vedtok skattekontoret at Eitzen på tilsvarende grunnlag skulle utbyttebeskattes med kr 2.231.923 i 2008 og 2 003 106 i 2009. 30 % tilleggsskatt ble ilagt for begge år.

Eitzen var heller ikke i denne saken enig i Skattenemndas vedtak av 24. juni 2014 og innga også i «Frankrike»-saken stevning til Oslo tingrett 19. desember 2014. Tilsvaret ble inngitt 6. februar 2015. Eitzen inndro i prosesskriv av 25. februar 2015 skattekontorets vedtak av 17. desember 2014 for inntektsårene 2008 og 2009. Som tidligere nevnt ble «Innbo»-saken og «Frankrike»-saken forent av Oslo tingrett ved beslutning av 4. mars 2015. Tilsvaret for de nye kravene i «Frankrike»-saken ble inngitt 20. mars 2015.

Hovedforhandling i tingretten ble avholdt den 25., 26. og 27. august 2015. Axel Camillo Eitzen møtte med sin prosessfullmektig advokatfullmektig Tommy Haugseth og avga forklaring. Staten

ved Skatt Øst møtte med sin prosessfullmektig Advokat Tore Skar og senior skattejurist Erik Bull-Njaa som ikke avga forklaring. I tillegg møtte seniorskattejurist Thale Hexeberg Grøtt og rådgiver Mette Melby fra Skatt Øst. Retten mottok to vitneforklaringer, og det ble foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

### III Partenes påstandsgrunnlag og påstand

#### 1. Oversikt over saksøkerens påstandsgrunnlag

##### «Innbo»-saken

Saksøkerne var uenige i skatteklagenemndas konklusjon, rabattvurdering og tilknytningsvurdering. De mente videre at det heller ikke var foretatt et rimelig og fornuftig skjønn.

Prinsipalt anførte saksøkerne at innboet var kjøpt til markedspris og at det ikke var noen tilknytning mellom kjøpet av innboet og garantistillelsen fra Eitzen Holding AS. Det er derfor ikke grunnlag for utbyttebeskatning.

Konkret har de anført:

- Bakgrunnen for at Eitzen Holding AS valgte å stille en garanti på €6,5 millioner på vegne av Moltzau Tankrederi AS, var at Moltzau Tankrederi AS hadde store økonomiske problemer og hadde problemer med å få på plass finansieringen for nybygging av to ferjer i Gdansk i Polen. Det ble tilbudt en veldig høy garantiprovisjon på 15 % i tillegg til cost of funding. Sikkerheten som ble stilt var tredelt; 1) pant i samtlige aksjer i Moltzau Tankrederi AS, 2) første prioritet pant i eiendommen Borgenhaug 17 på Snarøya i Bærum, og 3) en personlig garanti fra Ragnar Moltzau jr., som saksøkerne har kalt «Sikkerhetspakken». Axel C. Eitzen mente at de kommersielle vilkårene var gode og at risikoen ikke var så stor. I tillegg mente han at driften i Moltzau Tankrederi AS kunne passe inn i Eitzen-gruppens danske virksomhet hvis de måtte løse inn garantien.
- Da rammeavtalen ble signert 29. april 2005, hadde Axel Eitzen allerede akseptert betingelsene for garantistillelsen. Garantien og Sikkerhetspakken ble ferdigstilt i mai 2005.
- I samme tidsrom, men uavhengig av garantistillelsen, hadde Axel og Nina Eitzen blitt oppmerksomme på at Drammensveien 89b var til salgs. Axel Eitzen hadde vært i leiligheten i forbindelse med noen av møtene omhandlende garantistillelsen. Axel og Nina Eitzen bestemte seg for å kjøpe denne eiendommen. Under møtet 29. april 2005 ble det derfor også avtalt salg av Drammensveien 89b med innbo til Eitzen Holding AS, til en pris av kr 30 millioner. Selv om selger var Moltzau Tankrederi AS og eiendomstransaksjonen ble inntatt i Rammeavtalen, berodde dette bare på en tilfeldighet og hadde ikke noe med sikkerhetsstillelsen for garantien å gjøre. Dette følger av ordlyden «separat og som sikkerhet for». «Separat» må forstås som «uavhengig» og ikke «særskilt» slik som Skatt Øst har anført.
- Kjøpekontrakt på eiendommen ble inngått 16. mai 2005 med en kjøpesum på kr 20 millioner.



- Det ble samme dag inngått en separat kjøpekontrakt mellom Drammensveien 89B og Ragnar Moltzau for innboet, da det viste seg at innboet var eid av Ragnar Moltzau jr. privat. Prisen på innboet var basert på middelverdiene av auksjonsfirmaet Christies vurdering fra april 2004. For 12 spisestuestoler og et spesielt tapestry ble det foretatt en prisoppjustering.
- Eitzen skulle betale kr 10 millioner for et innbo som var verdt kr 17 millioner, etter at Ragnar Moltzau hadde gjort et uttak tilsvarende en verdi på kr 3 millioner. Da det likevel viste seg at innboet kun var verdt kr 14 millioner i stedet for kr 17 millioner som avtalt, ble det utferdiget en fordring på kr 3 millioner i favør Drammensveien 89B AS.
- Det er ingenting i de etterfølgende avtalene, herunder avtalen med Prosjektkapital, e-postene mellom Axel Eitzen og Bjørgulf Flaa eller internt mellom advokatene i Wikborg Rein, som sier noe som helst om prisingen av innboet eller at denne har blitt påvirket.
- Overtagelse av Drammensveien 89B og innboet skjedde i oktober 2005. Ved gjennomgang av innboet, så man at Ragnar Moltzau hadde tatt ut ytterligere kr 3,3 millioner av innboet. Totalt tok Ragnar Moltzau jr. ut innbo beregnet til kr 6,3 millioner. Den opprinnelige avtalen sa at Drammensveien 89B AS skulle betale kr 10 millioner. En fordring på kr 3 millioner ble utstedt som følge av for lave verdier i innboet. Fordringen og uttak nr. 2 utgjorde til sammen kr 6,3 millioner. Det vil si at den reelle kjøpesummen for innboet er kr 3,7 millioner. På et eller annet tidspunkt ble denne summen kr 3,5 millioner.
- Ved avtaleinngåelsen tenkte ikke partene noe på rabatt, men holdt seg til store runde summer. Rabatten ut fra en pris på kr 10 millioner for et innbo verdt kr 17 millioner, utgjorde ca. 41 %.
- Det er ingenting som tilsier at rabatten på innboet skyldes garantien. Den var allerede tilstrekkelig sikret.
- I november samme år oppsto det et behov for ytterligere sikkerhetsstillelse for å få ferdigstilt ferjene. Eitzen Holding AS stilte da en ytterligere garanti på €4,5 millioner. Som sikkerhet fikk Eitzen Holding AS pant i en seilbåt og i eiendommene Gvannevier i Uvdal, Gregers Gramsvei 2 og Borgenhaug 17 samt leilighet på Geilo. Samme eiendeler ble i avtalen stilt som sikkerhet for fordring og uttak nr. 2 i innboet, totalt kr 6,3 millioner. Denne sikkerheten gitt i november, kan ikke ha hatt betydning for prisingen av innboet i april. Prisen på innboet må vurderes på tidspunktet da avtalen ble inngått.
- Den 31. desember 2005 solgte Drammensveien 89B AS innboet videre til Axel C. Eitzen for samme pris kr 3,5 millioner. Det gikk kort tid fra første kjøp og det skjedde heller ikke andre store forhold i mellomtiden som tilsa at det var behov for en ny verdivurdering av innboet.
- Rolf Wikborg i Prosjektkapital bekreftet per e-post at det ikke var noen tilknytning mellom innbosalget og garantistillelsen.
- Rabatten er innenfor det som er normalt. Eitzen har forklart at 20-25 % rabatt er normalt. Det er også slik at salg skjer i flere ledd og det legges på kommisjon både på kjøper og selgersiden, slik at rabatten/kommisjonen fort blir 40 %. Det faktiske salget av 12 spisestuestoler som var omfattet av innboet, medførte til slutt en kommisjon på 32 % av kjøpesummen. Det er også vanlig med større rabatt på en bloc salg. Uansett hvordan man regner rabatten i denne saken - 41 % (kr 10 millioner for innbo verdt kr 17 millioner) eller 33,3 % (den avtalte rabatten basert på gjennomsnittspriser) - er den ikke langt unna det som er vanlig i markedet. Skatteklagenemndas rabatt på 22,5 % er uansett for lav hensyntatt alle kostnader som påløper ved å bruke en profesjonell aktør.
- At salget skjedde til markedsmessig pris støttes også av etterfølgende forhold. Flere av gjenstandene har blitt solgt til betydelig lavere priser enn Christies takst. Stolene som var priset til kr 2.839.200 før rabatten, ble til slutt solgt for kr 121.449 fratrukket kommisjonen.

Kommisjonen utgjorde i det tilfellet 32 %. Kaare Berntsen har uttalt 26. oktober 2012 at markedssituasjonen for høyborgerlige antikviteter er meget vanskelig og har vært det i mange år. Etterfølgende forhold har vist at innboet ikke var så mye verdt som man trodde ved inngåelsen av avtalen. Dette er opplysninger som må hensyntas.

- Det er enighet om at dersom det foreligger en underpris så skal det beskattes som utbytte.

Subsidiært har saksøkerne anført at det er feil i Skatteklagenemndas skjønn.

Konkret mener de:

- Skatteklagenemnda har bygget sitt skjønn ved å ta utgangspunkt i gjennomsnittsverdiene fra Christies takst. Det var imidlertid feil å hensynta uttak nr. 2 som ble foretatt i oktober 2005. Det riktige må være å forholde seg til det partene visste om verdiene i mai 2005.
- Det riktige ved beregning av eventuell underpris må være å ta utgangspunkt i den skjønnsmessige kjøpesummen og deretter trekke fra reell kjøpesum. Skatteklagenemnda har tatt utgangspunkt i beregnet kjøpesum etter uttaket i oktober som de har fastsatt til kr 5.500.000 og deretter trukket fra kr 3.500.000 som de mener er den reelle kjøpesummen. De har da kommet til en underpris på kr 2.000.000. Dette er saksøker ikke enig i.
- Det riktige må være å ta utgangspunkt i verdien i mai som vil si kr 8.100.000 og deretter trekke fra reell kjøpesum på kr 7.000.000. Beregnet og skattbar underpris blir da kr 1.100.000.
- For øvrig har det heller ikke blitt foretatt noe selvstendig skjønn for Eitzen privat. Skatteklagenemnda har kun kopiert skjønnet for selskapet, noe som ikke innebærer et selvstendig skjønn. For selskapet skal ikke uttak 2 hensyntas i motsetning til for Eitzen. Det er følgelig ikke foretatt et forsvarlig skjønn.

#### **«Frankrike»-saken**

Saksøker har anført at det ikke er grunnlag for ilegge Eitzen utbyttebeskatning slik Skatteklagenemnda har gjort i sitt vedtak av 24. juni 2014 for 2007 og som skattekontoret har fulgt opp for 2008 og 2009 i sitt vedtak av 17. desember 2014.

Konkret har de anført:

- Kjøpet av Villa Claudine ble foretatt av Axel og Nina Eitzen. Formålet var imidlertid å anskaffe en eiendom som kunne leies ut på ad hoc basis av ledelsene i konsernets ulike selskaper til samlinger, representasjon og forretningsmøter. Formålet var kommersiell integrering og kulturbygging i konsernet. Konsernet hadde på dette tidspunktet kontorer over hele verden, inkludert i Frankrike. Konsernet hadde allerede flere slike eiendommer som var til de ansattes disposisjon. Kjøpet ble etter hvert på lik linje med andre eiendommer i konsernet, lagt under Camillo Eiendom. I tillegg hadde man tro på en verdistigning på eiendommen. Det ble ansett som en god investering.
- At det ikke foreligger noen investeringsanalyser for kjøpet, skiller seg ikke ut fra andre eiendomskjøp i konsernet. Det var slik Eitzen pleide å gjøre det. Siden planen var å leie ut Villa Claudine på ad hoc basis, ble det ikke inngått leiekontrakter med de børsnoterte selskapene.
- Det er ingen uenighet om at Eitzens bruk av Villa Claudine kan omfattes av utbyttebegrepet. Det er imidlertid uenighet om hvordan utbytte eller fordelene skal verdsettes.

- Det riktig i denne saken må være å anvende hovedregelen i skatteloven § 5-2 første ledd. Det vil si at det er omsetningsverdien som skal legges til grunn. Eitzen har i 2008 betalt markedspris på kr 350.000 per år. Markedsprisen ble fastsatt etter avsjekk med lokal megler og etter et søk på finn for leie av tilsvarende eiendommer. Grunnlaget for utbyttebeskatning for 2007 og 2009 må tilsvarende være markedsleien på kr 350.000 per år.
- Det er ikke grunnlag i denne saken til å fastsette Eitzens fordel ved privat bruk etter prinsippene i Storhaug Invest-dommen (løpende driftskostnader + tapt avkastning). Denne saken skiller seg vesentlig fra saksforholdet i Storhaugen Invest-dommen.
- Camillo Eiendoms erverv av Villa Claudine kan ikke anses som en forretningsmessig unormal eller «selskapsfremmed». Camillo Eiendom, kjøper, var et eiendomsinvesteringsselskap som eide flere faste eiendommer direkte og indirekte gjennom datterselskap. Som nevnt var formålet med kjøpet forretningsmessig og kjøpet var i selskapets interesse.
- Camillo Eiendom eide konsernets hovedkontor både i Oslo og København. I tillegg eide selskapet tre boligeiendommer og seks fritidsboliger. Aksjene i Estatia hadde en verdi på kr 180 millioner. Selskapet hadde allerede betydelige investeringer i fritidseiendom. Kjøpet av Villa Claudine skilte seg ikke nevneverdig fra de andre eiendomsinvesteringer.
- Den faktiske bruken av Villa Claudine ble svært begrenset. I 2007 ble eiendommen kun sporadisk brukt. I 2008 slo finanskrisen inn over konsernet og alt ble snudd helt rundt. Det ble innført kostnadskutt over hele linjen. Alle unødvendig utgifter ble kuttet. Leieavtalene for fritidseiendommene ble sagt opp eller ikke fornyet. Derfor ble heller ikke Villa Claudine brukt som forutsatt. Man fikk ikke solgt eiendommen og det endte derfor med at Eitzen privat leide Villa Claudine og senere kjøpte eiendommen i 2012. Eitzens private bruk av eiendommen var i de første årene begrenset.
- Den private garantien til den engelske banken skyldes kun at banken ikke var interessert i å gjøre noen undersøkelse av selskapene i konsernet. Det var da enklere med en personlig garanti fra Axel og Nina Eitzen.
- Nemndas vurderinger bærer preg av at de satt på fasiten over faktisk bruk. De har ikke i tilstrekkelig grad hensyntatt at den etterfølgende historikken som følge av finanskrisen, ikke var mulig å forutse ved kjøpet.
- Det er heller ikke grunnlag for å vektlegge for mye Jo Haaken Rønnings uttalelser i saken. Han var ansatt for å ta hånd om helt konkrete prosjekter og var hverken ansatt i selskapet eller involvert i kjøpet av Villa Claudine.
- Eitzens private bruk av Villa Claudine må fastsettes på bakgrunn av markedspris og beskattes som utbytte etter skatteloven § 10-11. Det følger av juridisk teori at det må være grunnlag for en viss privat bruk.

For øvrig er det enighet om beløpene hvis man legger til grunn at unntaksbestemmelsen fra omsetningsverdi skal anvendes.

Videre er det det franske datterselskapet som er den juridiske eier, men man er enig i at skattemessig skal Camillo Eiendom skattlegges hvis vilkårene er oppfylt.

### Sakskostnader

Staten ved Skatt Øst har akseptert ligningsendingene i samsvar med Camillo Drammensveien AS påstand. De har følgelig vunnet sin sak og har krav på full dekning av sakskostnader.

I forhold til tilleggsskatten er denne frafalt av Staten ved Skatt Øst. Resultatet er da slik som saksøkerne har påstått. Grunnlaget kan ikke være avgjørende.

Axel C. Eitzen har dels har vunnet og dels tapt. Det riktige er da at hver av partene bærer sine egne sakskostnader.

**Saksøkerens påstand:**

**«Innbo»-saken**

1. Skatteklagenemndas vedtak av 26.06.2014 for Camillo Drammensveien AS for inntektsåret 2005 oppheves.
2. Skatteklagenemndas vedtak av 26.06.2014 for Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2005 oppheves.
3. Camillo Drammensveien AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten.
4. Axel Camillo Eitzen tilkjennes saksomkostninger for tingretten.

**«Frankrike»-saken**

1. Skatteklagenemndas vedtak av 26.06.2014 for Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2007 oppheves.
2. Skattekontorets vedtak av 17.12.2014 for Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2008 og 2009 oppheves for den delen som angår fritidseiendom i Frankrike.
3. Axel Camillo Eitzen tilkjennes saksomkostninger for tingretten.

**2. Oversikt over saksøktes påstandsgrunnlag**

Saksøkte har anført at utgangspunktet for skattesystemet er selvangivelsesprinsippet som betyr at man selv skal komme med de opplysninger som er relevante jf. skatteloven § 4-1 jf. § 4-3. Dette er særlig relevant i Frankrike-saken.

Videre skal retten prøve saken basert på det faktum som ble presentert for skatteetaten. Hvis det er kommet nye opplysninger som kunne vært fremmet tidligere, skal disse ikke vektlegges. Skjæringspunktet er når endelig vedtak er fattet.

**«Innbo»-saken**

Saksøkte har anført at Axel Eitzen kjøpte innboet fra eget selskap til underpris og derved oppnådde en skattemessig fordel. De mener at vurderingen må foretas på tidspunktet for overdragelse 31. desember 2005. Det avgjørende er om man kan beskatte selskapet for en fordel i første omgang. Hvis det er et interessefellesskap, underbygger dette at det er gitt en fordel jf. da spiller mange hensyn inn.

Konkret har de anført:

- Kjøpet av leilighet og innbo var en del av en større transaksjonsrekke. Dette underbygges av rammeavtalen som ble inngått 29. april 2005 hvor alt fremstår som en helhet. Det er ikke grunnlag for å tolke «separat» som adskilt. Ser man rammeavtalen sammen med det øvrige bildet, framstår alle transaksjoner som en enhet og som har påvirket hverandre både for Camillo Drammensveien AS og Axel C. Eitzen privat, slik som Skatteklagenemnda har konkludert med. Det vises til 16. mai 2005 komplekset (kjøpekontrakt på leiligheten for kr 20 millioner, kjøpekontrakt på innboet for kr 10 millioner, tilleggsavtale vedrørende innboet og avtalen med Prosjektkapital hvor det henvises til «som en del av avtalen skal Drammensvn 89B selges»), e-posten fra Eitzen, internmail i Wikborg, Rein & Co. samt tilleggsavtalen av 2. november 2005 med økt garantistillelse hvor Eitzen Holding AS sikret seg pant for oppgjør av kunstsalg. Denne tilknytningen er et argument for at innboet ble solgt til underpris.
- Det kan ikke legges avgjørende vekt på den etterfølgende bevisproduksjon med Rolf Wikborgs e-post utveksling. Bekreftelsen kom først 4 år etterpå.
- Opplysningen om at man hadde bestemt seg for å inngå garantiavtalen før eiendommen ble inkludert i rammeavtalen, er en ny opplysning uten at man gjør noe prosessuelt om dette.
- I avtalen mellom Axel C. Eitzen og Camillo Drammensveien AS overtok Eitzen innbo for kr 3,5 millioner. Forskjellen mellom hva partene selv antok at innbo var verdt etter at uttak var gjennomført og det Axel Eitzen betalte var ca. kr 7 mill. Dette betydelige avviket gir ligningsmyndighetene åpenbart en adgang til å foreta et skjønn.
- Eitzen kan ikke kreve sin kvantumsrabatt beregnet ut fra verdier før Ragnar Moltzau jr. tok ut sitt uttak i oktober 2005. Avgjørende tidspunkt må være avtaletidspunktet mellom Axel C. Eitzen og Camillo Drammensveien AS ble inngått 31. desember 2005. Det vil si etter at uttak nr. 2 er foretatt.
- Saken bærer preg av at rådgivere i etterkant har forsøkt å lage regnestykker slik at man kommer i mål. Nina Eitzen kunne ikke si noe om hvor 30 % rabatt kom fra. Axel forklarte at de ikke hadde beregnet noen rabatt. Partene la ingen prosentvis angitt «kvantumsrabatt» til grunn i sin beregning av kjøpesum. Dette fremkom av Eitzens forklaring i retten. Selskapet skulle betale kr 10 millioner for noe som var verdt kr 17 millioner som i praksis utgjør en rabatt på 41 %.
- Det blir feil å ta hensyn til eventuell verdiutvikling 6-7 år etter at eiendomshandelen ble gjort, jf. bl.a. finanskrisen. Selv om det ligger en føring fra Kaare Berntsen om markedet for denne type innbo de seneste årene, er likevel det avgjørende hva partene vurderte seg i mellom i 2005. Partene har helt klart seg imellom priset inn risikoen med en «upside» og en «downside».
- Det er heller ikke fremlagt noen endelig oppstilling over hva salget faktisk innbrakte. Det er kun opplyst at man ikke oppnådde kr 3,5 millioner.
- Det foreligger et interessefellesskap i saken. Med hjemmel i skatteloven § 13-1 er det anledning for ligningsmyndighetene til å foreta et skjønn. Skjønnnet er egentlig på selskapsnivå - jf. «hvis skattyters formue eller inntekt er redusert». Men det er ikke tvilsomt at tilsvarende regel gjelder på aksjonærsiden (Eitzen personlig) jf. skatteloven § 5-3, jf. § 10-11.
- Det foretatte skjønnet er meget moderat og forsvarlig på det som var verdiene den gangen. Skatteklagenemnda har unnlatt å legge til merverdi for stoler og tapestry, til sammen kr 3.366.000,-. Nemnda har gjort et skjønn med hensyn til at det er mulig å få en kvantumsrabatt når man kjøper et større parti kunst/antikviteter. Verdien per 31. desember

2005 er beregnet til kr 5,5 millioner, hvor Eitzen har betalt kr 3,5 millioner. Det utgjør et skattepliktig utbytte på kr 2 millioner.

- Det kan ikke være riktig at den opprinnelige rabatten på kr 7 millioner skal tas med i det videre regnestykke når verdiene justeres slik saksøker har gjort i sine regnestykker.

### «Frankrike»-saken

Staten ved Skatt Øst har anført at det er grunnlag for å utbyttebeskatte Axel Camillo Eitzen etter prinsippene i Storhaug Invest-dommen for inntektsårene 2007, 2008 og 2009 for bruks- og disposisjonsrett over SCI Mediterranean Properties faste eiendom i Frankrike. Staten ved Skatt Øst mener at formålet med kjøpet av Villa Claudine var til personlig bruk for Axel og Nina Eitzen.

Konkret har de anført:

- Kjøpet ble initiert av Axel og Nina Eitzen personlig. Det var de som ga oppdrag til Norsk Megling AS. Kjøpekontrakten ble inngått mellom de to personlig og selger med mulighet for å la et annet objekt tre inn i kontrakten. Begge signerte kontrakten selv om Axel Eitzen har signatur alene. Axel Eitzen kjøpte sammen med Camillo Eiendom AS SCI Mediterranean Properties hvor han eide 10 % og Camillo Eiendom AS 90 %. Dette selskapet inngikk så i kjøpsavtale med tidligere eier av eiendommen. Kjøpesum og kostnader ble dekket av Camillo Eiendom AS. Investeringen var på ca. kr 34 millioner.
- Det er ikke funnet noe spor i styreprotokoller m.v. med hensyn til beslutningen om at Camillo Eiendom skulle bli eier av eiendommen via SCI. Det er heller ikke funnet noen som helst beregninger med hensyn til forrentningen av en slik investering. Det er heller ikke vært undersøkelser for verdistigning i markedet. Det ligger ingen konkrete planer i papirene med hensyn til ansattes bruk av stedet m.v. Det fremstår som påtakelig at det ikke foreligger noe informasjon om selskapsbehovet sett hen til størrelsen på investeringen. For Kragerø finnes det til sammenligning omfattende regneark for bruken.
- Villa Claudine ble finansiert dels med lån fra Camillo Eiendom AS og dels med lån fra den engelske banken Arbuthnot Latham & Co. Lånet i den engelske banken var imidlertid sikret med en personlig garanti fra Axel og Nina Eitzen. Det var Camillo Eiendom som betalte rentene på lånet i den engelske banken.
- Axel Camillo Eitzen betalte ikke noe som helst for å bruke eiendommen i 2007 eller for å ha den stående til disposisjon. Først i 2008 inngås det på slutten av året en leiekontrakt som angir kr 350.000,- som leie og som synes å være betalt. Eitzen har full disposisjonsrett over eiendommen, noe som er en fortsettelse av den bruks- og disposisjonsrett som ble etablert fra start av for Eitzen personlig. I 2009 ble det ikke betalt leie. Driftsutgiftene på eiendommen ble hele tiden betalt av Eitzen personlig. Det samme gjaldt innkjøpet av møblene.
- I den inngåtte leiekontrakten, er det kun Eitzen som hadde adgang til å si opp kontrakten. Dette stemmer dårlig med at selskapets utgifter på eiendommen oversteg den leie Eitzen betalte med betydelige beløp. Selskapet «blødde» ved utleien til Eitzen.
- Den senere utviklingen støtter opp om det opprinnelige formålet. Det ble opplyst at eiendommen hadde vært planlagt solgt til Camillo Eitzen i 2008, men at dette først ble gjort i 2012. Eitzen kjøpte da Villa Claudine for €3 300 000,- som medførte et tap for selskapet på €897 600.
- Formålet med kjøpet fremstår hele tiden å ha vært i Nina og Axel Eitzens personlige interesse. Dette støttes av tidsnære bevis. I åpningsmøtet 6. juni 2008 ble det opplyst at det

var Axel og Nina som benytter/har benyttet boligeiendommen. Dette ble gjentatt i svarbrevet fra selskapet 22. oktober 2008 og igjen av forklaringen til Jo Haaken Rønning i sluttmøte 23. januar 2009.

- Det var først senere i brev av 5. oktober 2009 fra Ernst & Young at forklaringen blir supplert. Det fremkom da at Villa Claudine ikke ble kjøpt med det formål at den utelukkende skulle brukes av Axel C. Eitzen privat. I advokatfullmektig Haugseths innledningsforedrag punkt 4.4. heter det at hovedformålet med anskaffelsen var forretningsmessig begrunnet. I partsforklaring og vitneforklaring under hovedforhandlingen ble Eitzens eventuelle personlige interesse ytterligere tonet ned. Nå er det kommersiell integrering og kulturbygging som gjelder. Dette fremstår som en tilpassing av forklaringen.
- Skulle retten komme til at formålet delvis var at Villa Claudine skulle brukes til konserninterne ledelsessamlinger så er det klart at selskapets behov for et slikt lokale må ha vært meget beskjedent.
- Rent faktisk har eiendommen vært til disposisjon for Eitzen personlig hele året i hele perioden. I 2007 ble eiendommen brukt privat i nærmere tre uker.
- Selv om selskapet også har andre eiendommer i sin portefølje, må man for hvert enkelt kjøp spørre hva som styrer interessen - aksjoner eller selskapets interesser. I denne saken var det Eitzens som aksjonær interesser.
- Det riktige i denne saken må være å skattlegge Eitzen etter prinsippene i Storhaug Invest dommen. Den foretatte utbytteberegning er korrekt.

### **Sakskostnader**

Tilleggsskattespørsmålet ble løst av Staten ved Skatt Øst på et helt annet grunnlag enn det saksøker har anført, jf. lang liggetid sett opp mot EMK-reglene om saksbehandlingstid. Det er derfor ikke grunnlag for å nedsette sakskostnadene.

### **Saksøktes påstand:**

#### **«Innbo»-saken**

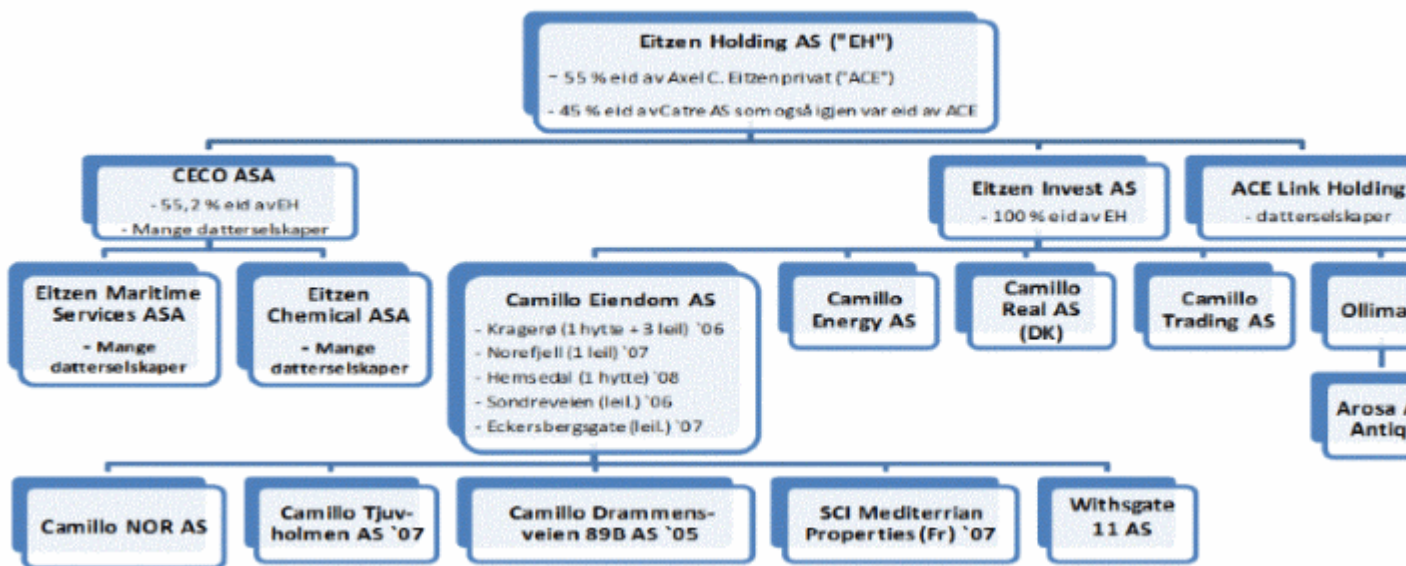
1. Skatteklagenemndas vedtak av 26.06.2014 vedrørende Camillo Drammensveien AS for inntektsåret 2005 oppheves.
2. Ligningen av Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2005 oppheves for så vidt gjelder ilagt tilleggsskatt. For øvrig frifinnes staten v/Skatt Øst
3. Staten v/Skatt Øst tilkjennes sakskostnader.

#### **«Frankrike»-saken**

1. Ligningen av Axel Camillo Eitzen for inntektsårene 2007, 2008 og 2009 oppheves for så vidt gjelder ilagt tilleggsskatt. For øvrig frifinnes staten v/Skatt Øst.
2. Staten v/Skatt Øst tilkjennes sakskostnader.

### **IV Rettens vurdering**

Som nevnt innledningsvis er saken todelt, «Innbo»-saken og «Frankrike»-saken. Retten mener det er viktig for forståelsen av begge sakene å ha en oversikt over Eitzen-konsernet og eierstrukturer slik de forelå i perioden 2005 til 2008 (se organisasjonskart under - ikke komplett). Delen til venstre var den børsnoterte virksomheten, mens den til høyre var privateid. På denne tiden hadde Eitzen-konsernet virksomhet i 30 land og over 7 500 ansatte på verdensbasis som i all hovedsak var ansatt i den børsnoterte delen av konsernet.



### «Innbo»-saken

Bakgrunnen for saken er at Axel C. Eitzen («Eitzen») og hans kone, Nina B. Eitzen, i april 2005 bestemte seg for gjennom selskapet Eitzen Holding AS («Holding») å kjøpe eiendommen Drammensveien 89B med innbo fra Moltzau Tankrederi AS («Moltzau Tankrederi»). Eitzen var i 2005 kontrollerende aksjonær i Holding, som igjen eide Camillo Eiendom AS («Camillo Eiendom») via Eitzen Invest AS (se organisasjonskart ovenfor). Avtalen om salget ble inntatt i en rammeavtale inngått mellom Holding og Moltzau Tankrederi/Ragnar Moltzau jr. («Moltzau») 29. april 2005 («Rammeavtalen»).

I samme Rammeavtale aksepterte Holding å stille en påkravsgaranti på €6,5 millioner i forbindelse med finansieringen av Moltzau Tankrederis to ferjenybygg ved verftet Remontowa i Gdansk i Polen. Garantiprovisjonen ble avtalt til 15 %, noe som er uvanlig høyt, i tillegg til «cost of funding». I tillegg ble det stilt en del sikkerhet for garantien. Bakgrunnen for garantistillelsen var en henvendelse fra Rolf Wikborg i ProsjektKapital. Moltzau Tankrederi hadde på denne tiden store økonomiske og likviditetsmessige utfordringer. De hadde derfor problemer med å få på plass finansieringen av nybyggene. Eitzen har forklart at han mente at de kommersielle vilkårene var gode og at risikoen ikke var så stor. Videre forklarte han at for det tilfellet at garantien ble påkalt, kunne driften i Moltzau Tankrederi passe inn i Eitzen-gruppens daværende danske virksomhet.



Problemstillingene saken reiser er om innboet ble solgt til markedspris eller til en skattepliktig underpris. Videre er det et spørsmål om Rammeavtalen omhandler to ulike transaksjoner, eiendomskjøpet med innbo og garantistillelsen, eller om disse var tilknyttet hverandre som del av én større transaksjon. Retten må også ta stilling til om en eventuell underpris skyldes eventuell tilknytning mellom garantistillelsen og innbokjøpet, og størrelsen på eventuell underpris.

For å konkludere på disse spørsmålene, mener retten det riktige må være å ta utgangspunkt i avtaleverket som ble inngått mellom partene i 2005.

Rammeavtalen som Rolf Wikborg i Prosjektkapital som sto for, var den første avtalen som ble inngått. Den har følgende ordlyd;

**«Det er i dag inngått følgende avtale mellom MT/RM (Moltzau Tankrederi AS/Ragnar Moltzau jr - rettens bemerkning) og EH (Eitzen Holding AS - rettens bemerkning);**

**1) EH stiller en garanti stor EUR 6,5 millioner tilsvarende ca. 54 millioner (NOK femtifiremillioner 00/00) i favør av Eksportfinans AS i forbindelse med finansieringen av MT's to nybygg ved Remontowa, Gdansk i Polen. Garantien ligger pari passus med KUKÉ i Polen.**

**Garantien løper i opptil 18 måneder med en rente på 15 %. Garantien kan innfris til enhver tid, men minimum 9 måneder garantiprovisjon forfaller. Renten betales halv årlig etterskuddsvis, men kan kapitaliseres. I tillegg betaler MT for CH's (skal kr. være EH-rettens bemerkning) «cost of funding», dog maksimert oppad til 1,5 % margin.**

**Separat og som sikkerhet for garantien stiller MT/RM med følgende;**

- 1) Pant i samtlige aksjer i MT. RM er ene eier av MT.**
- 2) 1. prioritets pant i Borgenhaugen 17 på Snarøya, Bærum**
- 3) Personlig garanti fra RM**
- 4) EH får opsjon til å kjøpe Gvannevier, Uvdal. Opsjonen løper ut juli 2005. Prisen er avtalt til NOK 11 millioner (NOK 11.000.000) og kjøpesummen vil bli innbetalt ved innfrielse av garantien. Ved ett eventuelt salg til andre vil kjøpesummen settes inn på sperret konto som sikkerhet inntil garantien er innfridd og garantiprovisjon betalt.**
- 5) Drammensveien 89 b med innbo som det står i dag taksert til 20 mill NOK, selges til EH for 30 mill NOK. Det er forutsatt at RM kan ta ut innbo taksert til 3 mill NOK. Eventuelt mindre justeringer, avtales senere mellom partene iht tilsvarende prinsipper.**
- 6) Det forutsettes at 20 mill KR. nedbetales på rederiets (MT) gjeld ved salg av leiligheten.**
- 7) Wikborg og Rein skal utferdige avtaleverk og dokumentasjon for transaksjonen.»**

Camillo Drammensveien og Eitzen mener at det er kun punkt 1 - 3 under sikkerhetsstillelsen som sikrer garantien, noe de har kalt «Sikkerhetspakken» og at ordet «Separat» i avtalen må forstås som «uavhengig». Staten ved Skatt Øst mener at det hele er en del av samme transaksjon, og at

innboet referert til i punkt 5 ble solgt til skattepliktig underpris og at dette skyldtes tilknytningen. De mener også at ordet «Separat» må forstås som «særskilt».

Retten tar først for seg om det var noen tilknytning mellom innbokjøpet og garantistillelsen, og betydningen av eventuell tilknytning.

Etter at Rammeavtalen ble inngått, utarbeidet advokatfirmaet Wikborg, Rein det videre avtaleverket på fire avtaler som ble signert 16. mai 2005.

Eitzen besluttet i prosessen å opprette et eget selskap, Drammensveien 89B AS underlagt Camillo Eiendom (stiftet den 13. mai 2005, men skiftet navn til Camillo Drammensveien AS 8. november s.å.), som skulle stå som kjøper av eiendommen fra Moltzau Tankrederi. Det ble også oppdaget at innboet tilhørte Moltzau privat og ikke selskapet Moltzau Tankrederi. 16. mai ble det derfor inngått en kjøpekontrakt mellom Moltzau Tankrederi og Drammensveien 89B AS om kjøpet av eiendommen til en pris av kr 20 millioner, håndskrevet justert ned fra kr 25 millioner, med avtalt overtagelse 30. juni 2005. Videre ble det inngått en avtale om overdragelse av innbo mellom Drammensveien 89 B AS og Moltzau privat.

Innbo-avtalen har følgende ordlyd (noe av den originale teksten var overstrøket og erstattet med håndskrift (skrevet med kursiv)):

- «1. Mellom ~~Axel C. Eitzen, Kirkehaugsveien 7, 0283 OSLO~~ Drammensveien 89 B AS og Ragnar Nicolai Moltzau jr. Gregers Grams v 2a, 0382 OSLO er det inngått følgende avtale om kjøp av Innbo.**
- 2. Ragnar Moltzau jr overdrar med dette Innbo i eiendommen Drammensv. 89 b i Oslo til ~~Axel C. Eitzen Dr. vn. 89 B AS.~~**
- 3. Kjøpesummen er avtalt til NOK 105.000.000, og betales ved overlevering.**
- 4. Overlevering skal skje samtidig med at eiendomsretten til eiendommen nevnt i pkt. 2 overføres fra Moltzau Tankrederi AS til Drammensveien 89B AS, i medhold av kjøpekontrakt, jf bilag 2»**

Den endelige prisen på eiendommen ble da kr 20 millioner mens prisen på innboet ble satt til kr 10 millioner. Det er ikke anført at kjøpesummen på eiendommen er foretatt til underpris, og retten legger til grunn at denne var markedsmessig.

Eitzen har forklart at den nærmere prisingen av innboet ble foretatt på bakgrunn av en takst fra auksjonshuset Christie, Manson & Woods LTD («Christies») fra april 2004, det vil si ca. ett år før salget av innboet. Taksten var på 130 sider og inneholdt 465 gjenstander som hver og én ble verdsatt med en minimums- og maksimumsestimert omsetningsverdi ved auksjon. Partene tok ved verdsettelsen av innboet utgangspunkt i gjennomsnittsverdien av estimatet fra Christies. Komplette innbo ble anslått å ha en total gjennomsnittsverdi på £ 1 323 900. Partene benyttet en kurs på 11,83. Dette ga en gjennomsnittsverdi på kr 15.661.737.

Leiligheten med dens innbo hadde tilhørt Ragnar Moltzau jr. sin avdøde mor. Moltzau hadde derfor forbeholdt seg retten til å ta ut en del eiendeler fra innboet mot å kompensere Camillo Drammensveien AS økonomisk. Det fremgår av Rammeavtalen at Moltzau kunne ta ut innbo taksert inntil kr 3 millioner. Det ble også åpnet for mindre justeringer av uttak av innbo.

I mai 2005 tok Moltzau ut verdier beregnet til kr 5.164.978. Partene var da også enige om at 12 spisestuestoler og et gobeleng/veggteppe var verdt mer enn middelverdiene som opprinnelig var lagt til grunn. Det ble derfor gjort en oppjustering av verdiene med kr 3.366.000. De totale verdiene i innboet ble ved avtaleinngåelsen 16. mai 2005 beregnet til kr 14 millioner.

I den opprinnelige avtalen var det imidlertid forutsatt at verdiene skulle være kr 17 millioner, som Drammensveien 89 B AS skulle betale kr 10 millioner for. Det ble derfor samme dag utferdiget en fordring hvor Moltzau erkjente å skyldte Drammensveien 89B AS kr 3 millioner. Fordringen skulle senest betales i første kvartal i 2006. I avtalen fremgår det at Moltzau og Åse Marie Moltzaus personlige garanti også dekket denne fordringen. Retten legger til grunn at den garantien det her refereres til, er den samme som fremgår av Rammeavtalens punkt 3 som tilhørte «Sikkerhetspakken». Videre reguleres en adgang til ytterligere uttak som i så fall skulle verdsettes til gjennomsnittspris på samme måte som tidligere uttak.

Den siste avtalen som ble inngått 16. mai 2005 var mellom Holding og ProsjektKapital. Denne avtalens to første punkter har følgende ordlyd:

- «1. Ved avtale av 29. april 2005 inngått mellom Eitzen Holding AS ( ... ) («EH») på den ene siden og Moltzaus Tankrederi AS ( ... ) («MT») og Ragnar Moltzau jr på den andre siden («Avtalen») er det avtalt at EH skal stille garanti stor EUR 6.500.000 til fordel for Nordea Bank Norge ASA som i neste omgang stiller tilsvarende garanti til fordel for Eksportfinans ASA. Disse garantier inngår som en del av MTs finansiering for kontrahering av to nybygg ved Remontowa skipsverft i Gdansk, Polen. Som en del av Avtalen, skal MT selge eiendommen Drammensveien 89b i Oslo (gnr. 212, bnr. 126) til selskapet Drammensveien 89 B AS (under stiftelse). ProsjektKapital AS ( ... ) deltar som arrangør under Avtalen, herunder ved overdragelsen av eiendommen Drammensveien 89b.**
- 2. EH skal betale NOK 1.000.000,- i kommisjon til ProsjektKapital AS som fullt og endelig oppgjør for selskapets arbeid utført i tilknytning til Avtalen. 50 % av denne kommisjonen forfaller til betaling ved overlevering av eiendommen Drammensveien 89b til selskapet Drammensveien 89 B AS og de resterende 50 % forfaller ved innløsning av garantien avgitt til fordel for Eksportfinans ASA.»**

Etter en gjennomgang av avtaleverket, er ikke retten i tvil om at salget av Drammensveien 89B med innbo var en del av en større transaksjon hvor garantien var det bærende element. Retten mener følgelig at det var tilknytning mellom eiendomstransaksjonen og garantistillelsen. Retten har i sin vurdering lagt vekt på at eiendomstransaksjonen med innbo ble inntatt i Rammeavtalen og videre gjennomført uten at eiendomsfirmaet Ek, som i utgangspunktet hadde salget, var involvert. Videre vises det til Rammeavtalens punkt 7) hvor det er vist til transaksjonen i entall. Retten har også vektlagt at den personlige garantien fra Moltzau som ifølge saksøkerne tilhørte «Sikkerhetspakken» for garantien, i fordringsavtalen for innboet også dekket innbofordringen. Avgjørende for retten har likevel vært teksten i avtalen med ProsjektKapital. Her fremgår det i punkt 1 at «**Som en del av Avtalen, skal MT selge eiendommen Drammensveien 89b**» hvor «Avtalen» er definert som garantistillelsen. I avtalens punkt 2 går det videre frem at 50 % av ProsjektKapitals provisjon forfaller ved gjennomføringen av eiendomstransaksjonen, mens resten forfaller ved innløsningen av garantien. At det var en tilknytning støttes ytterligere slik retten ser

det av den etterfølgende korrespondansen mellom Eitzen og Flaa i epost av 20. mai 2005 hvor det fremgår at opprettelsen av eiendomsselskapet Drammensveien 89 B AS og kjøpet av eiendommen, er en del av en større transaksjon som involverer garantistillelse fra Holding. Denne mailen er skrevet av Eitzen bare noen dager etter inngåelsen av 16. mai avtalene. Retten mener at også e-post internt mellom to advokater i Wikborg Rein av 28. juli 2005 bekrefter slik tilknytning. Det vises her til at oppgjør for salg av eiendomstransaksjonen inkludert innbo er en del av sikkerhetspakken. Rolf Wikborgs bekreftelse på at det ikke var noen tilknytning mellom eiendomstransaksjonen og garantistillelsen gitt september/oktober 2009, det vil si mer enn 4 år i etterkant og som er i direkte motstrid med øvrige bevis, velger retten å se bort fra.

Det neste forholdet retten må ta stilling til er om denne tilknytningen medførte at prisen som ble betalt for innboet var lavere enn markedspris (omsetningsverdi). Hvis det er tilfellet, er partene enige om at underprisen skal skattlegges som utbytte for Eitzen.

Det følger av skatteloven § 5-1 første ledd siste punktum at fordelene skal settes til det beløp som ville ha blitt regnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi. Et relevant spørsmål er da om det er avtaletidspunktet (april/mai 2005) eller oppgjørstidspunktet (medio oktober 2005) som er skjæringspunktet for fastsettelsen av omsetningsverdien for selskapet. Skatteloven § 5-1 viser til skatteloven kapittel 9. I kommentarene til § 9-2 fremgår det at **«realisasjon må anses å ha funnet sted når kjøper og selger på en bindende og endelig måte har blitt enige om at gjenstanden skal overdras og de vesentlige vilkår for overdragelsen, herunder prisen, er bindende fastsatt»**.

På denne bakgrunn mener retten at det relevante skjæringspunktet for fastsettelsen av omsetningsverdien for Camillo Drammensveien AS var i april/mai 2005. For Eitzen mener retten skjæringspunktet var 31. desember 2005 da videresalget av innboet fra selskapet til Eitzen fant sted. Vurderingen blir nesten tilsvarende med unntak for at Moltzaus uttak nr. 2 i oktober 2005 til en verdi av kr 3.305.293, må hensyntas for Eitzen.

Som tidligere nevnt, er det anført at Eitzen og Moltzau ikke hadde klare oppfatninger om rabattens størrelse ved avtaleinngåelsen. Eitzen har forklart at de ved forhandlingene i april/mai tenkte i store tall og at de ble enige om at det skulle betales kr 10 millioner for innboet verdt kr 17 millioner. Uavhengig av hva partene tenkte eller ikke, så utgjør den prisen en rabatt på ca. 41 %. Imidlertid viste det seg at verdiene på innboet likevel ikke var kr 17 millioner, men kun kr 14 millioner. Det ble da utstedt en fordring i favør av Drammensveien 89 AS på kr 3 millioner. De facto var prisen slik retten ser det, kr 7 millioner for et innbo som partene mente hadde en verdi på kr 14 millioner. Det utgjør en rabatt på 50 %.

Utgangspunktet i skatteloven § 5-3 for verdsettelse av en eventuell skattepliktig fordel vil være omsetningsverdien på det åpne markedet for de overdratte eiendeler sammenlignet med det som faktisk er betalt.

Innboet i Drammensveien 89 B besto ifølge Christies oversikt av en rekke antikviteter og relativt kostbare gjenstander, herunder smykker, tepper, bilder mv. Både Eitzen og Nina B. Eitzen beskrev antikvitetene som veldig særpreget og uvanlige, noe retten legger til grunn. Retten er enig i at verdien av slike gjenstander naturlig vil være mer påvirkelig av forholdene i markedet ellers, enn en alminnelig hylleware. Retten har som skattemyndighetene og transaksjonspartene,

kommet til at det er riktig å ta utgangspunkt i Christies takst av april 2004 ved vurderingen av innboets omsetningsverdi på skjæringstidspunktene. Dette skyldes at denne taksten er den eneste fremstillingen og dokumentasjon av det overdratte innboet. Tidsmessig ligger taksten også relativt nært i tid, ca. 1 år før transaksjonen ble gjennomført.

Retten er imidlertid enig med saksøkerne i at denne verdifastsettelsen ikke nødvendigvis samsvarer med den faktiske omsetningsverdien, og selv om vurderingen av omsetningsverdien skal foretas på ut fra informasjonen som forelå på transaksjonstidspunktet, mener retten at etterfølgende informasjon kan kaste lys over riktig pris på omsetningstidspunktet. I denne sammenheng vises det til senere uttalelse fra Kaare Berntsen av 26. oktober 2012 om at markedssituasjon for høyborgerlige antikviteter er meget vanskelig og har vært det i mange år. Også det etterfølgende salget av de 12 spisestuestolene for kr 121.449 fratrukket kommisjonen, som ved avtaleinngåelse ble oppjustert til en verdi av kr 2.839.200 før rabatt, viser etter rettens mening at det kan være vanskelig å fastsette omsetningsverdi. Flere andre gjenstander viste seg også vanskelig salgbare. Retten må likevel peke på at finanskrisen hadde inntrådt i perioden mellom avtaleinngåelsen og salget av innboet. Det er vanskelig å si hvordan denne har spilt inn på de senere salgene, men det kan ikke være tvilsomt at den har hatt en viss betydning. Det vises her til at mange pengesterke personer, og følgelig potensielle kjøpere, fikk økonomiske utfordringer i denne tiden. Det er da nærliggende å anta at dette påvirket investeringsviljen til både kunst og antikviteter. Retten finner likevel ikke grunn til å betvile at det var et begrenset marked for denne typen innbo i Norge også i 2005.

På denne bakgrunn finner retten slik som Skatteklagenemnda har gjort i sitt vedtak, å se bort fra partenes oppjusterte verdier på spisestuestolene og gobelenget på avtaletidspunktet.

Retten mener videre at Moltzaus nærmere uttak av innbo må hensyntas, både ved fastsettelsen av omsetningsverdiene og rabattberegningen. Retten finner å legge til grunn at de gjenstander som Moltzau tok ut av innbosalget, var de som var lettest omsettelig. Dette ligger i sakens natur, særlig sett opp mot de økonomiske problemer og akutte likviditetsutfordringene Moltzau på denne tiden erfarte. Eitzen forklarte også det sammen. Videre støttes dette av partenes håndskrevne oppstillinger av faktisk uttak. Konkret nevner retten at av mai-uttaket beregnet til kr 5.164.978, er uttak av smykker alene estimert til en verdi av kr 2.963.415. Videre ble det tatt ut tepper, porselen og bilder i tillegg noen møbler mv. Dette mener retten er gjenstander som er adskillig lettere å omsette enn mer spesielle møbler og antikviteter etc som selskapet Camillo Drammensveien, og senere Eitzen privat, satt igjen med. De faktiske uttakene beregnet ut fra Christies middelverdier, var i mai 2005 på kr. kr 5.164.978 og i oktober kr. kr 3.305.293. Dette var adskillig mer enn de kr 3 millioner som partene forutsatte i Rammeavtalen. På denne bakgrunn mener retten at den faktiske omsetningsverdien nok ble redusert i større utstrekning enn uttakene beregnet til middelverdier ble beregnet til.

Som et utgangspunkt og i mangel av andre konkrete holdepunkter, finner retten ved fastsettelsen av omsetningsverdien for innboet at det blir riktig å ta utgangspunkt i innboets fastsatte verdi per mai/april 2005 på kr 15.661.737, basert på middelverdiene i Christies takst.

Det er heller ikke omstridt at det skal innvilges en rabatt ved «en bloc» kjøp, det vil si der hvor man kjøper «rubbet og bit», slik saken er i vårt tilfelle. Skatteklagenemnda har lagt til grunn en rabatt på 22,5 %. Det mener saksøkerne er for lavt. En profesjonell kjøper vil etter rettens

oppfatning kreve og få en høyre rabatt enn en privat kjøper. Dette for å sikre seg fortjeneste ved videresalg. For spesielle kjøp som dette innboet er beskrevet som, og hvor faren for å bli sittende med en del gjenstander som man ikke får solgt er stor, vil retten ikke utelukke en rabatt på opp mot 50 %. Imidlertid var hverken Drammensveien 89 B AS eller Eitzen profesjonelle oppkjøpere og en slik rabatt er følgelig for stor i denne saken. Etter en samlet vurdering av bevisene i saken, særlig hensyntatt at Moltzau i stor grad tok ut de mest omsettelige gjenstandene, mener retten at en riktig en-bloc rabatt i denne saken bør ligge på mellom 25 og 30 %. Retten legger i det følgende til grunn en rabatt på 27,5 %.

Som allerede nevnt foretok Moltzau i denne saken to uttak av det solgte innboet. Et viktig spørsmål i saken som retten må ta stilling til, er om uttakene skal trekkes fra utgangsverdien før eller etter rabatten er trukket fra.

I Rammeavtalens punkt 5 er det forutsatt at Moltzau kan ta ut innbo taksert til kr 3 millioner. Det fremgår også at mindre justeringer avtales senere mellom partene i henhold til tilsvarende prinsipper. Det fremgår av senere avtaler at uttak skal prises til middelverdier. Moltzaus uttak nr. 1 var ved inngåelsen av partenes avtale i mai 2005 klarlagt mellom partene, både i forhold til innhold og prising. Dette er et moment som taler for at hele uttak nr. 1 skal trekkes fra før rabatten beregnes. Retten har likevel kommet til at dette ikke blir riktig i forhold til fastsettelsen av innboets omsetningsverdi på dette tidspunkt. Det vises her til det retten tidligere har sagt om at verdsettelsen basert på middelverdier kan ha vært noe annet enn den faktiske omsetningsverdien på innboet på det samme tidspunktet. Moltzaus faktiske uttak støtter slik retten ser det, opp under at dette var tilfellet. Etter en samlet vurdering har retten kommet til at det riktige i denne saken, blir å beregne rabatten ut fra utgangspunktetsverdien på kr 15.661.737 med fratrekk av kr 3.000.000 som forutsatt mellom partene i Rammeavtalen. På dette tidspunktet var det fortsatt uklart hva Moltzau faktisk ville ta ut. Det resterende av uttak nr. 1 må deretter trekkes fra det rabatterte beløp.

Regnestykket blir da som følger for Camillo Drammensveien AS:

Innboets utgangsverdi i mai 2005	kr 15.661.737
Fratrukket avtalt uttak i Rammeavtalen	kr 3.000.000
Utgangspunkt for rabattvurdering	kr 12.661.737
27,5 % rabatt	kr 3.481.977
Verdi etter rabatt	kr 9.179.760
Fratrekk for rest uttak nr. 1	kr 2.164.978
Omsetningsverdi etter uttak nr. 1 i mai 2005	<b>kr 7.014.782</b>

Camillo Drammensveien AS avtalte kjøpesum for innboet etter uttak nr. 1 var kr 7.000.000 (kr 10.000.000 med en motfordring på kr 3.000.000) jf. partenes avtaler av 16. mai 2005. Ser man hen til rettens beregnede omsetningsverdi per mai 2005 på kr 7.014.782, kan retten ikke se at en underpris på kr 14.000 i denne sammenheng kan karakteriseres som en skattepliktig underpris. Retten finner på denne bakgrunn heller ikke grunnlag for å anta at tilknytningen mellom eiendomstransaksjonen og garantistillelsen, har hatt betydning for prisingen av innboet som ble solgt fra Moltzau privat til Camillo Drammensveien AS.

Det retten imidlertid skal ta stilling til i denne saken er om Eitzen personlig har betalt en skattepliktig underpris da han kjøpte innboet fra selskapet 31. desember 2005. I denne avtalen heter det:

«**BAKGRUNN**

**Camillo Drammensveien AS har kjøpt en leilighet i Drammensveien 89 b med innbo. Etter at Ragnar Moltzau (opprinnelig eier) har tatt med seg en del av innboet er det resterende innbo vurdert til å være verdt ca. 3.5 mill kr. Det ansees hensiktsmessig for Camillo Drammensveien AS å selge dette innboet.**

....

**2 Pris**

**Innbo, slik det faktisk var etter at Ragnar Moltzau har tatt ut den del av innboet som ikke skal følge leiligheten, selges til ACE (Axel C. Eitzen - rettens bemerkning) for NOK. 3,5 mill.»**

På dette tidspunktet hadde Moltzau foretatt et nytt uttak på kr 3.305.293 basert på innboets middelverdier i henhold til Christies takst. Retten mener at det riktige blir å trekke ut uttak nr. 2 fra den fastsatte omsetningsverdien etter rabatt fra mai 2005 ved beregning av innboets omsetningsverdi i desember 2005.

Regnestykket blir da som følger for Axel C. Eitzen:

Omsetningsverdi etter uttak nr. 1	kr. 7 014 782
Fratrekk for uttak nr. 2	kr. 3 305 293
Omsetningsverdi etter uttak nr. 2 i desember 2005	<b>kr. 3 709 489</b>

Det følger av partenes avtale av 31. desember 2005 at videresalget av innboet fra Camillo Drammensveien AS til Eitzen ble foretatt til kr 3.500.000. Retten har da kommet til at det forelå en skattepliktig underpris på kr 209.489 ved overdragelsen av innboet 31. desember 2005 og som er gjenstand for utbyttebeskatning jf. skatteloven § 10-11 annet ledd.

Skatteklagenemndas vedtak av 26. juni 2014 for Camillo Drammensveien AS og Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2005 blir etter dette å oppheve.

«**Frankrike»-saken**

Bakgrunnen for saken er at Axel og Nina Eitzen høsten 2006 bestemte seg for å kjøpe en eiendom i Frankrike. Norsk Megling ble engasjert 1. november 2006. På en forretningsreise i samme tidsrom i Frankrike, besluttet de å kjøpe Villa Claudine, en boligeiendom på ca. 250 kvm i St. Raphael mellom Cannes og St. Tropez. Kjøpekontrakt ble inngått 7. november 2006. Kjøpesummen var på €3 950 000 med tillegg for dokumentavgift, estimert til €245 500 - totalt ca. kr 34,7 millioner. Det ble i kontrakten tatt forbehold om at annen fysisk eller juridisk person kunne tre inn i Eitzens sted. Endelig kontraktsmøte ble avtalt til 28. februar 2007.

I den endelige kontrakten ble Nina og Axel Eitzen byttet ut med SCI Mediterranean Properties. Dette var et selskap som Camillo Eiendom og Ollimac Finance AS hadde kjøpt 15. januar 2007, med en eierbrøk på henholdsvis 90 % og 10 %. Dette var et «single purpose» selskap, det vil si et selskap hvis eneste formål var å stå som eier av eiendommen. Selskapet var ikke regnskapspliktig. Selv om det var dette franske datterselskapet som var den juridiske eier av Villa Claudine, er det enighet om at det er Camillo Eiendom som er skattesubjektet for eiendommen.

Villa Claudine ble i kontrakten beskrevet som:

**«Et bolighus med to etasjer og en kjelleretasje som består av:**

- på kjellernivå: to hallarealer, WC, en kjeller, to bad, tre soverom**
- i første etasje: et kontor, et hallareal, WC, et vaskerom, tre stuer, et kjøkken**
- i andre etasje: et hallareal, to WC, et bad, tre soverom, et påkledningskap, hall»**

Eiendommen ble overtatt i februar/mars 2007.

Skatt Øst mener at formålet med kjøpet av Villa Claudine hele tiden var til personlig bruk for Axel og Nina Eitzen som aksjonærer og ikke for Camillo Eiendom AS eller andre selskaper i konsernet. Eitzen har anført at det hele tiden var meningen at denne eiendommen skulle legges til Camillo Eiendom AS og at formålet delvis var investering for å få en avkastning ved senere realisasjon samt til bruk for ledelses- og kundemøter, selskaper og samlinger for ledelsene i konsernets selskaper. Det er for så vidt retten har forstått, ikke bestridt at Villa Claudine også var tiltenkt noe privat bruk, men dette var i følge Eitzen underordnet på beslutningstidspunktet. For å avgjøre hva som egentlig var formålet med kjøpet, finner retten å gå nærmere gjennom den faktiske transaksjonen samt konsernets eiendomstransaksjoner og virksomhet for øvrig.

Med henvisning til organisasjonskartet på side 19, ser man at Eitzen-konsernet i perioden 2005 til 2008 var ganske omfattende. Camillo Eiendom ble etablert i 2004. Tanken var å innbefatte konsernets eiendommer i dette selskapet. Axel Eitzen fungerte som styreformann og daglig leder. Av organisasjonskartet fremgår det at Camillo Eiendom kjøpte Camillo Drammensveien 89 B AS i 2005 (tidligere omhandlet i denne dommen), en hytte og tre leiligheter i Kragerø og en leilighet i Sondreveien i 2006, en leilighet på Norefjell, en leilighet i Eckersbergsgate, samt at de fikk oppført hovedkontoret på Tjuvholmen i 2007. I 2008 ble det oppført en hytte i Hemsedal i tillegg til at hovedkontoret i København ble ferdigstilt, og i 2009 ble fabrikklokalene til Hydranor ferdige. Disse investeringene ble foretatt av Nina og Axel Eitzen i fellesskap. Axel Eitzen var ansvarlig for finansieringen og signerte de fleste av kjøpekontraktene. Som følge av at non-shipping virksomheten vokste, ansatte de Tor Christian Rønning i 2005. Han skulle primært følge opp Hydranor samt konsernets virksomhet innen energi og fisk. Han kom også formelt inn på eiendomssiden. Han ble imidlertid sykmeldt tidlig i 2007 og var deretter lite operativ i selskapet. Da eiendomsporteføljen vokste, ble Jo Haaken Rønningen ansatt i september 2007. Han skulle primært bidra med ferdigstillelsen av Tjuvholmen og fabrikklokalene til Hydranor på Kongsberg. Han hadde bakgrunn fra eiendomsvirksomhet, men han var ikke involvert ved kjøpene av fritidseiendommene. Nina Eitzen som var ansvarlig for Human Resources i konsernet, hadde hovedansvaret for fritidseiendommene og utleien av disse. Hun hadde også blant annet ansvar for konsernets kulturbygging og branding i tillegg til at hun var styremedlem i Holding, Eitzen Invest og Camillo Eiendom. Hun bidro også i forbindelse med byggingen Tjuvholmen. Retten finner å legge dette til grunn.



Axel Eitzen har videre forklart at det ikke var vanlig at eiendomsinvesteringene i forkant ble styrebehandlet eller at det ble foretatt investeringsanalyser. Han og Nina Eitzen diskuterte og tok deretter beslutninger om kjøp. De var opptatt av å finne eiendommer de hadde tro på og som lå på bra steder og dermed hadde verdistigningspotensiale, som kunne leies ut og som var av interesse for shippingselskapene. Det var slik de gjorde det med Drammensveien 89B, Kragerø, Skarsnuten og Villa Claudine. Dette ble bekreftet av Nina Eitzen i hennes vitneforklaring.

I forhold til kjøpet av Villa Claudine, betalte Camillo Eiendom 16. november 2006 depositumet på €395 000, 10 % av kjøpesummen. Faktura fra Norsk Megling av 14. desember 2006 ble adressert til Nina og Axel Eitzen, men Axel Eitzen endret senere adressat på denne fakturaen til Camillo Eiendom AS som også foresto betalingen.

Det var også Camillo Eiendom som sto for kostnadene ved finansieringen av kjøpet. Kjøpesummen ble finansiert ved lån fra Camillo Eiendom på ca. kr 12,6 millioner og fra den engelske banken Arbuthnot Latham Co på ca. kr 22,1 millioner. Lånet til den engelske banken ble blant annet sikret ved en personlig garanti fra Axel og Nina Eitzen. Renter på det engelske lånet ble betalt av Camillo Eiendom og lagt til lånekontoen til SCI Mediterranean Properties hos Camillo Eiendom. Det ble ikke betalt avdrag på dette lånet.

Det var Axel og Nina som sto for de løpende driftskostnadene for Villa Claudine. Det var også de som sto for og finansierte innkjøp av møbler til eiendommen i 2008.

Fra skatteklagenemndas vedtak fremgår det at i åpningsmøtet for skattekontorets bokettersyn mellom Camillo Eiendom og Skatt Øst 6. juni 2008 møtte Thor Christian Rønning, daglig leder i tidsrommet 14. september 2006 til 2. oktober 2008, Jo Haaken Rønning, daglig leder i tidsrommet 2. oktober 2008 til 11. oktober 2011 og regnskapsfører Bjørgulf Flaa. I møtet opplyste Thor Christian Rønning at Villa Claudine sannsynligvis var et klassisk bolighus og som var ferdig til bruk. Han visste ikke om boligen hadde vært leid ut, annet enn at det var Axel og Nina Eitzen som hadde benyttet eiendommen. Noen opplysninger utover dette var det ingen av selskapets fremmøtte på åpningsmøtet som ga uttrykk for.

Det fremgår også at det 19. mai 2008 hadde blitt sendt e-poster mellom selskapets revisor Jon-Michael Grefsrød og Bjørgulf Flaa hvor følgende fremgår:

**«d) Syns du kan ta en rask prat med Nina E og høre om prosjektet i Frankrike. Dersom man har pådratt seg noen forpliktelser utover det som er bokført bør dette være med som noteopplysninger (TC kjente ikke prosjektet). Videre bør det utarbeides en låneavtale, og påse at den renteberegnes. Husk også dette på det nye næringskjemaet ... »»**

Videre fremgår det at det senere ble lagt frem for Skatt Øst to låneavtaler mellom Camillo Eiendom og SCI Mediterranean Properties på henholdsvis kr 99.840 og €395 000. Den første var datert 3. januar 2007 og signert av Axel Eitzen på vegne av SCI Mediterranean Properties og av Thor Christian Rønning på vegne av Camillo Eiendom. Rente var ikke beregnet for 2006, men var for 2007 fastsatt til 5 %. Den andre var datert 23. august 2008 og erstattet tidligere avtale. Lånebeløpet var på €1 812 163 med forfallsdato 31. desember 2009. Renten var fastsatt til 7 %.

Denne låneavtalen var signert av Axel Eitzen på vegne av SCI Mediterranean Properties og av Jo Haaken Rønning på vegne av Camillo Eiendom.

I brev av 22. oktober 2008 fra Camillo Eiendom ved daglig leder ble formålet med kjøpet av Villa Claudine oppgitt som «**å oppnå en verdistigning på sikt, samt leie den ut for å få en viss løpende inntjening også på den**». Om bruken ble det opplyst at «**For inntektsåret 2008 er Villa Claudine leid ut til Axel C. Eitzen. Leieinntekten er NOK 275 000 årlig. Axel C. Eitzen betaler i tillegg driftsutgifter, noe som er hensyntatt i leien**». Det ble videre opplyst at boligen var planlagt solgt til Eitzen i løpet av 2008. Overdragelsen ble imidlertid omtalt som «**utsatt på ubestemt tid**» i brev av 28. oktober 2008. Retten bemerker at leiebeløpet senere ble korrigert til kr 350.000.

Det fremgår også at Jo Haaken Rønning møtte på vegne av Camillo Eiendom på sluttmøtet 23. januar 2009. I omforent møtereferat heter det:

**«Eiendom i Frankrike St. Raphael**

**Dette er en fritidseiendom på ca 250 kvm som eies av et fransk selskap. Iflg. Rønning finnes det hverken prospekt eller kjøpekontrakt i CEIE (*Camillo Eiendom - rettens bemerkning*) sitt regnskap. Rønning forklarte at han ikke har sett eiendommen.**

**Rønning forklarte at avtalen hele tiden hadde vært at Axel og Nina Eitzen skulle leie denne eiendommen, og at de skulle stå for driftskostnader og inventar selv. Da eiendommen er leid ut på åremål til Axel og Nina Eitzen har det ikke vært andre leieinntekter på eiendommen enn det Eitzen har betalt iht. avtalen.**

**Den avtalte leieprisen ble fastsatt etter samme prinsipp som for hytta i Hemsedal, dvs. man har forhørt seg om prisleiet hos lokale eiendomsmeglere. I tillegg har man sett hen til hva som ligger ute på Finn.no.**

**Også denne eiendommen har vært vurdert solgt til Axel Eitzen, men et salg til Eitzen eller andre er lagt på is av samme grunn som for hytta i Hemsedal. [Hytta har vært vurdert solgt til Axel Eitzen. Det viste seg imidlertid at Axel Eitzen for tiden ikke er en aktuell kjøper. Som følge av fallende eiendomspriser har selskapet besluttet å avvente et salg på generelt grunnlag, herunder til eksterne.]**

**På spørsmål rundt finansieringen opplyste Rønning at det er CEIE som står for dette. Ollimac bidrar ikke til finansieringen.**

**Det ble stilt spørsmål til Rønning om han hadde noen kommentar til at løpende inntjening i det franske selskapet ikke er nok til å betjene selskapets kostnader. På dette svarte han at han ikke hadde noen kommentar. Det ble også stilt spørsmål om hvordan det franske selskapet skulle klare å innfri lånet overfor CEIE. Rønning ga da uttrykk for at dette ikke var diskutert nærmere eller tatt stilling til hvordan fordringen skulle gjøres opp, men at låneavtalen mellom selskapene åpner for løpende fornyelse.**

Det ble opplyst at det er det franske selskapet som er part i forhold til lån i engelsk bank, men at CEIE gir nødvendig kreditt til betjening av den del av lånet som overstiger leieinntektene.

Rønning forklarte at han ikke hadde full oversikt over eiendommens driftskostnader siden Axel Eitzen dekker disse, men fremla noen eksempler på bilag for kostnader som var betalt av Eitzen. Videre forklarte han at det franske selskapet ikke har regnskapsplikt.

Det ble stilt spørsmål til Rønning om hans synspunkter på at CEIE som eier synes å ha liten kjennskap til eiendommen, og at det ikke synes som om CEIE utøver sin eier posisjon. Rønning hadde ingen kommentar til dette.»

I tilsvar til varsel 6. oktober 2009 fra Eitzens fullmektig, ble det presisert at skattekontorets utgangspunkt om at eiendommen ble disponert av familien Eitzen for private formål, var for snevert da eiendommen også var ment å brukes til «**mer forretningsmessige formål, som f.eks. forhandlinger og møter med ledelsen.**»

Ved klagen 23. juni 2010 ble det presisert at Villa Claudine ble «**ikke kjøpt med det formål at den utelukkende skulle brukes av Axel C. Eitzen privat.**» Det anføres videre om den faktiske bruken at «**Stedet har siden overtakelsen i mars 2007 vært delvis brukt i forbindelse med forretningsreiser, møter, lunsjer med forretningsforbindelser og enkeltstående weekenturer med kollegaer og dels privat. Bruken har vært svært liten og utgjør samlet ca. 21 dager i 2007 og ca. 15 dager i 2008, fordelt på henholdsvis 5 og 4 kortvarige besøk.**»

Bruken til forretningsmøter, -reiser og -lunsjer er ikke dokumentert for retten.

Som skattemyndighetene finner retten følgende forhold betenkelige:

- Nina Eitzens signatur på kjøpekontrakten til tross for at det var Axel Eitzen alene som hadde signatur
- Nina og Axel Eitzens personlige garanti til den engelske banken
- at den senere leiekontrakten var uoppsigelig fra selskapets side
- informasjon om tiltenkt og faktisk bruk av eiendommen fra selskapets side
- samt manglende dokumentasjon av investeringskalkyler og -beslutninger i styreprotokoller og planer om tiltenkt bruk.

Dette har medført at retten har vært i tvil i forhold til hva som egentlig var formålet med kjøpet i sin tid. Retten har likevel kommet til et annet resultat enn Skatteklagenemnda og skattekontoret.

Høyesterett har i Rt-2003-536 - Storhaug Invest - dommen - i avsnitt (39) sluttet seg til Riksskattenemndas begrunnelse slik gjengitt i avsnitt (37). Her fremgår det:

«(37) ... Riksskattenemnda viser til at hovedregelen ved verdifastsettelse av formuesobjekter eller naturalgoder som skal uttaksbeskattes, er skatteloven § 42 første ledd femte punktum, hvoretter fordelene settes til det beløp som ville ha blitt regnet «som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi». Dette

**prinsipp kan - etter nemndas syn - imidlertid ikke anvendes unntaksfritt. I de tilfeller selskapets inntektsbortfall knyttet til det overførte utbytte er vesentlig større enn oppnåelig omsetningsverdi, og dette har sin årsak i et interessefellesskap, kan - uttaler Riksskattenemnda - verdien, dersom bestemte vilkår er til stede, ansettes skjønnsmessig med hjemmel i skatteloven § 54 første ledd. .. »**

Hovedregelen ved aksjonærs private bruk av selskapets eiendel er at man tar utgangspunkt i gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi ved beregningen av utbytte. For en eiendom som Villa Claudine, vil det si leien på det åpne markedet. Det virker ikke omstridt mellom partene i denne saken at markedsleien for de angjeldende år var kr 350.000 med tillegg av driftsutgiftene, noe retten legger til grunn.

Det følger av ovennevnte dom at man i visse tilfeller må gjøre unntak fra hovedregelen. Av avsnitt (48) fremgår det:

**«(48) Den sentrale problemstilling i saken er imidlertid om verdsettelsesregelen i § 42 første ledd femte punktum kan suppleres med regelen i skatteloven § 54 første ledd. Spørsmålet er med andre ord om bestemmelsen i § 54 første ledd - dersom de vilkår den oppstiller er oppfylt - vil kunne benyttes som grunnlag for å fastsette en høyere verdi enn markedsprisen. Dette vil kunne være aktuelt dersom markedsleien ikke gir dekning for utleiers omkostninger og en rimelig forrentning av den innskutte kapital. Den saken som vi her står overfor, gjelder et tilfelle hvor selskapets erverv av en meget kostbar eiendom - etter ligningsmyndighetenes vurdering - ikke har skjedd ut fra vanlige bedriftsøkonomiske kalkyler. Jeg kan ikke se at ordlyden i § 54 første ledd eller uttalelser i forarbeidene til bestemmelsen slik den i dag lyder, er til hinder for at bestemmelsen i et slikt tilfelle anvendes etter en vurdering hvor ervervet av eiendommen sees i sammenheng med utleieforholdet. Problemstillingen blir om interessefellesskapet har «resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkasting, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig eller naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene», jf. Rt-1940-598.»**

Det følger av dette at skatteloven § 5-3 jf. § 5-2 i visse tilfeller skal suppleres av skatteloven § 13-1. Det er tre vilkår som må være oppfylt for at unntaksbestemmelsen kan anvendes:

- i) Det må foreligge et interessefellesskap mellom aksjonær og selskapet
- ii) Det må foreligge en inntektsreduksjon dvs. at markedsleien ikke dekker kostnadene ved å ha eiendelen samt ikke gir en rimelig forretning på innskutt kapital
- iii) Det må foreligge årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen.

Det er i vår sak ikke tvilsomt at det forelå et interessefellesskap mellom Camillo Eiendom og Axel Eitzen. Han var indirekte kontrollerende aksjonær i selskapet. Det vises til tidligere gjennomgang og organisasjonskart inntatt på side 19. Eitzen var også styreleder i Camillo Eiendom i de angjeldende årene.

Det er heller ikke tvilsomt at det foreligger en inntektsreduksjon i denne saken. Det vises her til de utbyttebeløp som Eitzen har blitt tillagt av Skatteklagenemnda og skattekontoret i deres vedtak. Hverken beløpene eller utregningen er bestridt.

Spørsmålet blir deretter om det er grunnlag for å si at Camillo Eiendoms inntektsreduksjon ved transaksjonen skyldes interessefellesskapet med Eitzen privat.

Det følger av Rt-2014-614 (Elysee-dommen) avsnitt (18) tredje setning at «**Et bærende synspunkt er om disposisjonen først og fremst er begrunnet i interessefellens, og ikke i selskapets egen, interesse.**» Det avgjørende er likevel «**hvilke intensjoner man faktisk hadde**» jf. avsnitt. (26)

I motsetning til i Elysee-dommen har retten kommet til at ervervelsen av Villa Claudine kan betraktes som en normal forretningsmessig disposisjon uavhengig av Eitzens interesser.

Retten har i sin vurdering tatt utgangspunkt i den faktiske situasjonen og den informasjonen som forelå på beslutningstidspunktet, det vil si høsten 2006.

Retten ser først på selskapets formål med kjøpet. Camillo Eiendom var et selskap som hadde til hensikt å drive med eiendomsvirksomhet. At dette også var det reelle formålet følger av selskapets virksomhet i de aktuelle årene. Det vises her til det som ovenfor er beskrevet om selskapets virksomhet (se s. 28 og 29). Retten finner ikke at Villa Claudine skiller seg vesentlig fra andre eiendomsinvesteringer, annet enn at det uttrykte bruksformålet var annerledes enn for fritidseiendommene i Norge samt lokaliseringen som var i Syd-Frankrike. Størrelsen på investeringen var en del høyere enn for de fleste av de andre fritidseiendommene, men var langt under selskapets investeringer i nye fabrikklokaler på Kongsberg, hovedkvarteret på Tjuvholmen som senere ble solgt for kr 370 millioner, nytt hovedkvarteret i København samt investeringen i Estatia Resort i Kragerø på kr 180 millioner (også fritidsformål, men ved aksjekjøp).

Retten har kommet til at formålet ved kjøpet av Villa Claudine i 2006 også var i selskapets interesse. Det vises til at Eitzen-konsernet på denne tiden var et stort konsern med en verdensomspennende virksomhet i over 30 land med 7500 ansatte. Virksomheten var voksende med planer om flere oppkjøp. Retten finner det derfor plausibelt at det var behov for integrering og kulturbygging i konsernet og at det i den sammenheng var behov for en større representasjonseiendom som var litt mer sentralt lokalisert enn Oslo. Villa Claudine var en stor eiendom med tre stuer og seks soverom med kort avstand til Nice med et omfattende rutenett for fly. Slik retten ser det var eiendommen egnet til representasjonsbolig, slik Nina og Axel Eitzen har beskrevet.

Måten kjøpet og investeringen ble besluttet på, finner retten imidlertid i beste fall uheldig. Det var en betydelig transaksjon og man burde kunne forvente at profesjonelle aktører foretar investeringskalkyler og -vurderinger som også styrebehandles før investeringene foretas. Til tross for dette, var det likevel slik Axel og Nina Eitzen på denne tiden foretok eiendomsinvesteringene. Det vises her til det retten tidligere har skrevet om dette (se s. 29). Det er ikke dokumentert en annen fremgangsmåte for andre fritidseiendomskjøp i Camillo Eiendom. På Skarsnuten signerte Nina Eitzen kjøpekontrakten alene. Det er i dette lyset formålsvurderingen og vurderingen om årsakssammenheng må foretas.

Retten finner i denne sammenheng også grunn til å bemerke at Eitzen i den opprinnelige kjøpekontrakten «sikret» seg ved å innta en substitusjonsklausul. Dette bygger opp under at det allerede fra starten av var meningen at Camillo Eiendom skulle være eier, men at eiendomsoppsettet ikke var klart ved avtaleinngåelsen. Det senere kjøpet av SCI Mediterranean Properties og substitusjonen med dette selskapet i den endelige kjøpekontrakten, bygger slik retten ser det opp om dette. Det samme gjør det forhold at det var Camillo Eiendom som ble belastet alle kostnader ved kjøpet.

At det i etterkant ble laget leiekontrakter for bruk av de norske firmahyttene og Excel-ark for bruk, er forklarlig ut fra den faktiske bruken av disse eiendommene. For Villa Claudine kom man aldri så langt. I tillegg var det meningen med ad hoc utleie. Se også nedenfor om hva retten har skrevet om den faktiske utviklingen i konsernet.

Når det gjelder garantien til den engelske banken, har Eitzen forklart og retten lagt til grunn at en slik garanti var et krav fra den engelske banken for at de skulle innvilge lånet. Selv om det er noe merkelig at Eitzen var villig til å eksponere seg på denne måten for et av sine selskaper, har retten kommet til at dette sannsynligvis hadde sammenheng med hvordan Eitzen gjorde business. Det var kort vei til beslutninger og gjennomføring, og Eitzen hadde en uheldig «uformell» måte å gjøre forretninger på hvor det ikke var klar praksis på hva Eitzen signerte på privat eller på vegne av selskapene i den ikke-børsnoterte delen av konsernet.

Den senere leiekontraktens uoppsigelighet fra selskapets side, finner retten derimot vanskelig kan forklares eller sies å være selskapsfremmende. Retten finner den klart betenkelig. Tidspunktet for inngåelsen av leiekontrakten, ca. medio 2008, tilsier likevel at denne klausulen ikke tillegges avgjørende vekt i forhold til hva som var den opprinnelige intensjonen med kjøpet i 2006.

Hva gjelder faktisk bruk i 2007, 2008 og tidlig i 2009, mener retten dette må ses i lys av situasjonen som da hadde oppstått i konsernet. I forhold til den faktiske bruk, ble Villa Claudine kun brukt i 21 dager i 2007 og 15 dager i 2008, og da i følge Nina og Axel Eitzen både til privat bruk for å sette eiendommen i stand til tiltenkt bruk, til et par kundemøter og en middag med noen i ledelsen. Både Nina og Axel Eitzen har forklart at de ikke kom i gang med tiltenkt bruk i 2007 da dette ble et veldig travelt år for konsernet. Retten finner ikke grunn til å betvile Nina og Axel Eitzens forklaring her. Det vises til at hovedkontoret i Oslo var under ferdigstilling, at hovedkontoret i København ble ferdig i begynnelsen av 2008 samt at byggingen av Skarsnuten ble iverksatt. I tillegg ble Thor Christian Rønning sykmeldt og Nina Eitzen måtte overta mye av hans arbeidsoppgaver. Nina Eitzen forklarte videre at de ikke hadde det travelt med å ta i bruk eiendommen og at det også etter kjøp av hytte i Kragerø, tok 1,5 år før den ble tatt i bruk. I 2008 ble mye av tiden brukt på konsernets 125 års jubileum som ble markert i hele verden. På slutten av 2008 og utover i 2009 ble konsernet rammet av finanskrisen og alt ble snudd på hodet. Alle unødvendige kostnader ble kuttet, og alle leiekontrakter av fritidshytter for ansatte ble sagt opp eller ikke fornyet. Videre ble konsernet etter hvert tatt over av bankene. Primærformålet med Villa Claudine ble på denne bakgrunn også borte. Den faktiske bruken de første årene, er etter rettens oppfatning ikke tilstrekkelig til å konkludere i forhold til hva som opprinnelig var tiltenkt bruk. At det var Eitzen som skaffet møbler finner heller ikke retten å legge avgjørende vekt på.

I forhold til informasjonen gitt fra Camillo Eiendom, og da særlig fra Jo Haaken Rønning, og senere fra advokat og Nina og Axel Eitzen, er retten enig i at denne er uklar og bærer preg av tilpasning. Sett i lys av det som nettopp er sagt om selskapets situasjon i 2008 og 2009, er det likevel grunn til å anta at det var lite fokus på Villa Claudine i denne perioden, utover å få på plass en leiekontrakt etter anmodning fra revisor. Eitzen forklarte at den finansielle situasjonen i konsernet utover i 2009 var prekær. Historien har vist at det endte med at bankene tok over store deler av konsernet. På denne bakgrunn ble ifølge Eitzen heller ikke leie for 2009 betalt. I forhold til informasjonen gitt av Jo Haaken Rønning må det tas i mente at han først kom inn i Camillo Eiendom i september 2007, og da med særlig ansvar for ferdigstillingen av Tjuvholmen og byggingen av fabrikklokaler til Hydranor. Og ser man på den informasjonen som ble gitt fra Jo Haaken Rønning er denne riktig for situasjonen i 2008 og det er nærliggende å anta ut fra det som tidligere er nevnt, at hans kunnskap om kjøpet av Villa Claudine og bakgrunnen for dette, var begrenset.

Til slutt vil retten også bemerke at Villa Claudine ved kjøpet i 2006, fremsto som en sikker investering med verdistigningspotensiale. Det vises her til tidligere beskrivelser av eiendommen og beliggenhet. Retten mener det er riktig å se bort fra den etterfølgende finanskrisen ved denne vurderingen. Den var ikke forutsigbar på investeringstidspunktet. Det følger av Storhaug Investdommen avsnitt (54) at verdistigningspotensialet kan være relevant når det gjelder spørsmålet om innteksreduksjonen skyldes interessefellesskapet. Høyesterett uttaler videre «**Dersom ervervet og utleien av eiendommen - på grunn av muligheten for salgsgevinst - må anses som en normal forretningsmessig disposisjon for selskapet uavhengig av Iversens egne interesser, er det etter mitt syn ikke grunnlag for å anvende regelen i § 54 første ledd**».

Retten har etter en samlet vurdering under noe tvil, kommet til at det ikke var årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og verdireduksjonen i denne saken. Retten finner at det er mange forhold som tilsier at selskapet/konsernet hadde behov for Villa Claudine i et representasjonsøyemed og til bruk for ledelsene i konsernets ulike selskaper samt til konserninterne samlinger for integrering og felles kulturbygging. Retten finner det sannsynlig at selskapet/konsernet ville ha kjøpt eiendommen uavhengig av Eitzens personlige interesse. Forventet verdistigningspotensiale underbygger slik retten ser det at investeringen var selskapsfremmende. Før øvrig var Camillo Eiendom et eiendomsselskap som hadde til formål å investere i ulike eiendommer. At Villa Claudine også var tiltenkt privat bruk, finner retten såpass underordnet at det ikke er grunnlag for å anvende unntaksbestemmelsen i skatteloven § 13-1.

Etter dette har retten kommet til at Axel C. Eitzen for inntektsårene 2007, 2008 og 2009 skal beskattes i henhold til hovedregelen om omsetningsverdi i skatteloven § 5-2 første ledd.

Skatteklagenemndas vedtak av 26. juni 2014 for Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2007 og skattekontorets vedtak av 17. desember 2014 for Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2008 og 2009 for den delen som angår fritidseiendom i Frankrike, blir etter dette å oppheve.

## V Saksomkostninger

Camillo Drammensveien AS har fått fullt medhold i «Innbo»-saken og har krav på å få erstattet sine saksomkostnader fra motparten, jf. tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Retten har ikke

funnet at det er grunnlag for å fritta staten helt eller delvis for erstatningsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Advokatfullmektig Tommy Haugseth har på vegne av Camillo Drammensveien fremlagt en kostnadsoppgave på kr 78.983 inkludert merverdiavgift. I tillegg har han krevd dekket kostnader til kopiering med kr 9.000 samt rettsgebyr på kr 9.460 jf. tvisteloven § 20-5. Siden rettsgebyret også er krevd dekket på vegne av Axel C. Eitzen privat, legger retten til grunn at disse kostnadene fordeles likt mellom saksøkerne. Hva gjelder kostnader til kopiering, er disse også krevd dekke på vegne av Axel C. Eitzen privat både i «Innbo»- og «Frankrike»-saken. Retten legger til grunn at disse kostnadene skal deles med 1/3 hver. Statens prosessfullmektig har ikke hatt innvendinger til kravet. Retten legger til grunn at arbeidet som gjenspeiles i sakskostnadsoppgaven var rimelig og nødvendig, og finner ikke grunnlag for å nedsette kravet. Camillo Drammensveien AS har ikke fradragsrett for mva.

Axel C. Eitzen har også fått medhold i det vesentlige i «Innbo»-saken. Det sentrale i saken var slik retten ser det, å få opphevet Skatteklagenemndas og skattekontorets vedtak, noe han har fått fullt medhold i. Retten finner også at han i de underliggende premissene har fått medhold i det vesentlige. Det vises her til at Skatteklagenemnda mente at det forelå en skattbar underpris på kr 2 millioner mens retten har kommet til at denne var på litt over kr 200.000. Eitzen har etter dette krav på saksomkostninger etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2. Retten kan ikke se at unntaksbestemmelsene i tvisteloven § 20-2 tredje ledd kommer til anvendelse.

Advokatfullmektig Tommy Haugseth har på vegne av Axel C. Eitzen i «Innbo»-saken fremlagt en kostnadsoppgave på kr 203.465 inkludert merverdiavgift. Hva gjelder rettsgebyret og kostnader til kopiering, vises det til det som er sagt ovenfor. Statens prosessfullmektig har ikke hatt innvendinger til kravet. Retten legger til grunn at arbeidet som gjenspeiles i sakskostnadsoppgaven var rimelig og nødvendig, og finner ikke grunnlag for å nedsette kravet.

Axel C. Eitzen har også fått fullt medhold i «Frankrike»-saken og har krav på å få erstattet sine saksomkostnader fra motparten, jf. tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Retten har ikke funnet at det er grunnlag for å fritta staten helt eller delvis for erstatningsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Advokatfullmektig Tommy Haugseth har på vegne av Axel C. Eitzen i «Frankrike»-saken fremlagt en kostnadsoppgave på kr 215.336 inkludert merverdiavgift. I tillegg har han krevd dekket kostnader til kopiering med kr 9.000 samt rettsgebyr på kr 4.300 jf. tvisteloven § 20-5. Hva gjelder kostnader til kopiering, vises det til det som er sagt ovenfor. Statens prosessfullmektig har ikke hatt innvendinger til kravet. Retten legger til grunn at arbeidet som gjenspeiles i sakskostnadsoppgaven var rimelig og nødvendig, og finner ikke grunnlag for å nedsette kravet.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er stor arbeidsbelastning, sykdom og reisefravær.

### *Domsslutning*

#### «Innbo»-saken



1. Skatteklagenemndas vedtak av 26. juni 2014 for Camillo Drammensveien AS for inntektsåret 2005 oppheves.
2. Skatteklagenemndas vedtak av 26. juni 2014 for Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2005 oppheves.
3. Staten ved Skatt Sør dømmes til å betale kr 86.713 - åttisekstusensyvhundreogtrenten - kroner i sakskostnader til Camillo Drammensveien AS innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.
4. Staten ved Skatt Sør dømmes til å betale kr 211.195 - tohundreogellvetusenetthundreogtrentifem - kroner i sakskostnader til Axel Camillo Eitzen innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.

«Frankrike»-saken

1. Skatteklagenemndas vedtak av 26. juni 2014 for Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2007 oppheves.
2. Skattekontorets vedtak av 17. desember 2014 for Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2008 og 2009 oppheves for den delen som angår fritidseiendom i Frankrike.
3. Staten ved Skatt Sør dømmes til å betale kr 222.636 - tohundreogtjuetotusensekshundreogtrentiseks - kroner i sakskostnader til Axel Camillo Eitzen innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.

## **SKN 16-049 Fradrag for tap på fordringer**

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-2 annet ledd første punktum.

**Oslo tingrett:** Dom av 2. februar 2016, **sak nr.:** TOSLO-2015-35302

**Dommer:** Dommerfullmektig Hans Nikolai Førde.

**Parter:** Koenig AS (advokat Trine Agathe Lorentzen v/advokatfullmektig Ane Therese Sønning Aadland) mot Staten ved Skatt øst (advokat Helge Skogseth Berg).

Dommen er ikke anket.

**Sammendrag:** Spørsmålet i saken var om saksøker hadde rett til fradrag for tap på fordringer. Etter skatteloven § 6-2 annet ledd er det fradragsrett for tap på enkle fordringer i virksomhet. Tingretten la imidlertid til grunn at saksøker ikke hadde drevet virksomhet; det var ikke godtgjort at han på vegne av selskapet hadde utført arbeid som i nevneverdig grad gikk utover det som naturlig følger av rollene som aksjonær og styremedlem. Vilkårene for fradragsrett var dermed ikke oppfylt.

(1) Saken gjelder gyldigheten av et vedtak fra skatteklagenemnda, og reiser spørsmål om rett til fradrag for tap på fordringer.

(2) Koenig AS (heretter også Koenig) ble stiftet i 1997 under navnet Anders Ingebrigtsen AS. Anders Ingebrigtsen eide den gang alle aksjene, og han var også daglig leder i selskapet. Ettersom Koenig ikke hadde noen ansatte var Ingebrigtsen den eneste som opptrådte på vegne av selskapet. I 2009, som er året det angrepne ligningsvedtaket gjelder, hadde Anders Ingebrigtsen en eierandel på 46,6 prosent av aksjene i selskapet. De resterende aksjene var eid av hans kone og to sønner. Koenigs vedtektsfestede formål er i Enhetsregisteret angitt slik:

«Selv, gjennom hel- eller deleide selskaper å drive forretningsvirksomhet, herunder kjøp, salg og forvaltning av skip og fast eiendom, samt annen investering i verdipapirer, aksjer og andeler i annen virksomhet og alt som står i forbindelse med dette.»

(3) Gjennom sitt yrkesliv har Anders Ingebrigtsen opparbeidet seg erfaring innen økonomistyring og finansiering: han var ansatt i det som nå heter Nordea Bank ASA, tidligere Kredittkassen og Andresens Bank, fra 1975 til 1993. Der var han blant annet leder for bankens storkundesegment for handel og industri, som innbefattet shipping, offshore, olje og transport. Dette ga ham et betydelig kontaktnett i finans- og shippingsektoren. Etter tre år som ansatt i et rederi var han fra 1997 til 2012 daglig leder i Oceanlink Management AS (heretter også benevnt Oceanlink), som tidligere het Loki AS.

(4) Fra 2001 foretok Koenig investeringer i flere selskaper. Alle investeringene ble foretatt sammen med to eller tre samarbeidspartnere. Felles for alle investeringsprosjektene var at samarbeidspartnerne til sammen hadde bestemmende innflytelse i de virksomhetene det ble investert i. Et annet fellestrekk var at investeringene ble gjort i selskaper med manglende eller mangelfull administrasjon. Koenigs eierandel i disse selskapene varierte fra 16 til 50 prosent. Frem til 2009 var Koenig med på investeringer i selskapene Montana Shipholding AS, Stor Oslo Service AS, Persontransport Norge AS og søsterselskapene Unicore AS og Cardia AS. Retten kommer tilbake til dette.

(5) I denne saken er det særlig prosjektet knyttet til Montana Shipholding AS (heretter Montana Shipholding) som er av interesse. Selskapet ble stiftet i 2001, med Ingebrigtsen som styreleder fra 2002. Fra stiftelsestidspunktet eide Koenig og Montana Maritime Group AS 50 prosent hver av aksjene i selskapet. Montana Maritime Group AS var gjennom holdingselskaper eiet av Anders Bergh-Jacobsen og Otto Jervell. Bakgrunnen for opprettelsen av Montana Shipholding var at daværende Christiania Bank og Kreditkasse - ofte benevnt Kredittkassen - hadde overtatt seks skip som pant etter et misligholdt lån. Kredittkassen fryktet at tiltredelsen av pantet ville føre til tap for banken. Banken henvendte seg derfor til Ingebrigtsen med forespørsel om han på bankens vegne kunne overta eierskapet proforma til de seks skipene gjennom seks skipseiende selskaper. Ingebrigtsen aksepterte dette, og var deretter med på å forføye over skipene gjennom Montana Shipholding. Tre av skipene ble leid ut på en femårig bareboat-kontrakt og deretter solgt. Ett skip ble solgt på det åpne markedet. De to øvrige skipene - som begge var skip egnet for føring av flytende kjemikalier - ble beholdt og operert av Montana Shipholding. I 2003 overtok Montana Shipholding også det reelle eierskapet til skipene. Etter invitasjon fra Montana Shipholding kjøpte Thome Ship Management Pte Ltd. (heretter Thome) i Singapore og Bryggen Shipping International AS (heretter Bryggen) i Bergen seg inn som medeiere i skipene, som henholdsvis teknisk manager og kommersiell manager. Montana Shipholding skulle håndtere regnskap, økonomi, finansiering og annen administrasjon. De tre selskapene hadde en eierandel i de skipseiende selskapene med en tredjedel hver.

(6) De to gjenværende skipene ble solgt med gevinst høsten 2005. Disse ble erstattet med tre nyere kjemikalieskip som ble plassert i det da nyopprettede selskapet BMP Shipholding Pte Ltd. (heretter også benevnt BMP) i Singapore. Montana Shipholding, Thome og Bryggen hadde eierinteresser i BMP med en tredjedel hver.

(7) I siste halvdel av 2000-tallet oppstod det en negativ utvikling i shippingmarkedet. Montana Shipholding fikk betydelige likviditetsproblemer. De økonomiske problemene ble forsøkt avhjulpet ved at det ble gitt tre rentefrie lån til Montana Shipholding på til sammen 4 998 000 kroner. Låneavtalene ble ikke formalisert gjennom noen skriftlig avtale. Fordringene ble konvertert til aksjer den 2. desember 2009. Aksjeinnskuddsforpliktelsen ble gjort opp ved motregning, og da slik at fordringene på konverteringstidspunktet hadde en verdi på én krone. Senere samme år ble Montana Shipholding likevel avvirket.

(8) I selvangivelsen for 2009 krevde Koenig fradrag for tap av de ovennevnte fordringene, jf. skatteloven § 6-2 annet ledd. I selskapets resultatregnskap ble det ført 3 283 948 kroner som tap på fordringer, og i balansen ble det ført 1 714 051 kroner som reversering av tidligere nedskrivning på aksjer - totalt 4 997 999 kroner. I mars 2011 varslet skattekontoret Koenig om at det ikke syntes å være tilstrekkelig aktivitet i selskapet til at det var tale om næringsvirksomhet i skattemessig forstand. Koenig ble gjort oppmerksom på at det ble vurdert å tilbakeføre tap på fordringer som ikke fradragsberettiget. Etter ytterligere korrespondanse og informasjonsinnhenting kom skattekontoret i vedtak den 14. mai 2012 til at vilkårene for fradrag for tap på fordring ikke var oppfylt. Begrunnelsen var den samme som i varselet fra mars 2011. Skatteklagenemnda tiltrådte dette synet i vedtak av 15. august 2014, men la til grunn at Koenig drev konsulentvirksomhet. Dette hadde imidlertid ingen betydning for spørsmålet om fradragsrett, ettersom fordringen ikke hadde tilknytning til konsulentvirksomheten.

(9) Saken ble bragt inn for Oslo tingrett ved stevning den 25. februar 2015. Tilsvar ble inngitt den 30. mars 2015. Hovedforhandlingen ble avholdt den 4. og 5. januar 2016.

**(10) Saksøkeren - Koenig AS - har i korte trekk anført:**

(11) Koenig har krav på fradrag for tap på fordring, jf. skatteloven § 6-2 annet ledd. Alle vilkårene bestemmelsen angir er oppfylt. Koenig driver næringsvirksomhet i lovens forstand, og det er tilstrekkelig tilknytning mellom lånene som ble gitt og skattyterens virksomhet. At fordringen er tapt er ikke bestridt av staten.

(12) Spørsmålet om Koenig drev næringsvirksomhet på tidspunktet da fordringen mot Montana Shipholding oppstod og senere ble tapt beror på en skjønnsmessig vurdering, hvor momenter utviklet gjennom doms- og ligningspraksis gjør seg gjeldende. Av betydning er aktivitetens varighet og omfang, om aktiviteten er utført for skattyterens regning og risiko, og om den er egnet til å gi overskudd.

(13) Det skal ikke stilles strenge krav til aktivitetens omfang. Høyesteretts vurderinger i Rt-2015-628 (Solér) har overføringsverdi til nærværende sak. Dommen kan ikke forstås slik at skattyteren må ha brukt mer enn halvparten av sin arbeidskapasitet på å skjøtte eierskapet - antagelig ligger terskelen langt under dette. Retten må legge til grunn at Ingebrigtsen, på vegne av Koenig, har

utvist betydelig aktivitet i form av deltakelse på ukentlige møter, forhandlinger, strategivalg, økonomistyring og annet administrativt arbeid. Formålet bak Koenigs investeringer var å utvikle selskapene investeringene ble gjort i. Ingebrigtsen brukte sin betydelige kompetanse og erfaring i dette arbeidet, og spilte en nøkkelrolle for utviklingen av Montana Shipholding og andre selskaper. Det kan ikke ha nevneverdig betydning at Koenig var minoritetsaksjonær i investeringsobjektene. Uansett hadde Koenig bestemmende innflytelse sammen med samarbeidspartnerne. Koenig sitt engasjement var dermed en form for aktiv kapitalforvaltning.

(14) Koenig hadde en åpenbar interesse i aktivitetene Ingebrigtsen utøvde på vegne av selskapet. Det følger av høyesterettspraksis og juridisk litteratur at dette er tilstrekkelig til at det dermed er selskapet som har stått for aktiviteten i skatterettslig forstand.

(15) Når det gjelder tilknytningskravet anfører Koenig at det dominerende motivet for selskapets utlån og senere aktivitet var å styrke egen virksomhet. Ifølge høyesterettspraksis kan dette være tilstrekkelig til at det foreligger tilstrekkelig tilknytning etter skatteloven § 6-2 annet ledd. Koenig søkte å sikre de foretatte investeringene i form av arbeidsinnsats og kapital. At dette vilkåret er oppfylt støttes av Rt-2015-628, som må forstås i lys av tingrettens og lagmannsrettens avgjørelser i samme sak. Under enhver omstendighet var det et organisasjonsmessig samarbeid og dermed en særlig tett integrasjon mellom Koenig og investeringsobjektene, noe som etter gjeldende rett kan danne selvstendig grunnlag for at tilknytningsvilkåret er oppfylt. Relevante momenter ved denne vurderingen er blant annet at Koenigs engasjement har vært avgjørende for driften av Montana Shipholding, at det var tale om et aktivt eierskap, og at Koenig hadde felles administrasjon og lokalisering med Montana Shipholding. Det er ikke grunnlag for å så tvil om at det er Koenig som er kreditor for de aktuelle fordringene, og lånene var en støtte for Koenigs aksjeinvestering. At revisor gikk god for transaksjonene underbygger dette.

(16) Koenig AS har lagt ned slik *påstand*:

- «1. Ligningen av Koenig AS for inntektsåret 2009 oppheves. Ved ny ligning innrømmes Koenig AS fradrag for tap på fordring med NOK 4 997 999.
2. Koenig AS tilkjennes sakens omkostninger med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer.»

(17) **Saksøkte - staten ved Skatt øst - har i korte trekk anført:**

(18) Det er ikke grunnlag for å innrømme fradrag for tap på fordring etter skatteloven § 6-2 annet ledd. Det bestrides ikke at fordringen er konstatert tapt, men det gjøres gjeldende at skatteklagenemnda korrekt kom til at virksomhetskravet ikke er oppfylt. Videre er heller ikke tilknytningskravet oppfylt.

(19) Når det gjelder virksomhetskravet erkjennes det at Ingebrigtsen har utøvd en viss aktivitet på vegne av Koenig, men ikke i tilstrekkelig omfang. Ettersom det er anført at det er tale om investeringsvirksomhet aktivitetens omfang være betydelig, jf. Rt-2015-628. En slik aktivitet er ikke dokumentert. En vesentlig del av Ingebrigtsens aktivitet skal ikke tilskrives Koenig, men er mer naturlig å henføre som arbeid for andres regning og risiko. Dette gjelder blant annet styrearbeidet og konsulentvirksomheten. At det må foretas en slik sontring har støtte i

rettskildene. For øvrig går ikke aktivitetsnivået - så langt det er dokumentert ut -over det som må karakteriseres som normale eieraktiviteter på vegne av Koenig.

(20) Det ligger i sakens natur at Ingebrigtsen ikke kan ha hatt særlig tid til aktivitet ved siden av stillingen som daglig leder i Oceanlink. I perioden fra 2001 og frem til 2009 hadde han ti styreverv, som til sammen må ha krevd mye tid. Videre er det dokumentert at Koenig anså seg selv som en konsulent i enkelte sammenhenger. At Koenig var minoritetsaksjonær i samtlige av investeringsobjektene gir dessuten en klar presumsjon for at det ikke har vært rom for å utøve tilstrekkelig aktivt eierskap - bestemmende innflytelse er i flere sammenhenger en forutsetning for å kunne foreta reelle grep, for eksempel gjennom omstruktureringer og lignende.

(21) Under enhver omstendighet er tilknytningskravet ikke oppfylt. Koenig har ikke dokumentert at det reelt sett var tale om et lån fra selskapet til Montana Shipholding. Dokumentasjonen bak pengetransaksjonene er uklar. Det mest sannsynlige er at lånene ble ytt av Anders Ingebrigtsen, mens Koenigs rolle var av mer underordnet betydning. Dermed er ikke utlånet en støtte til selskapets investering, og det er da ikke tale om noen særlig og nær tilknytning mellom fordringen Koenig krever fradrag for og virksomheten i selskapet.

(22) Tilknytningskravet er heller ikke oppfylt ut fra en betraktning om at det var tale om integrert virksomhet. Montana Shipholding var eier av en tredjedel av BMP Shipholding Pte Ltd. Sistnevnte selskap og Koenig driver i to helt ulike næringer - henholdsvis shipping og investeringsvirksomhet. I henhold til rettspraksis taler dette mot at integrasjonskravet er oppfylt. I tillegg kommer at Koenigs eierandel i debitorselskapet er for lav.

(23) Staten ved Skatt øst har lagt ned slik *påstand*:

- «1. Staten v/ Skatt øst frifinnes.
2. Staten v/ Skatt øst tilkjennes sakens omkostninger.»

**(24) Rettens vurdering**

(25) Skatteloven kapittel 6 har regler om skattemessig fradragsrett. Hovedregelen fremgår av skatteloven § 6-1, som foreskriver at det skal gis fradrag for kostnader som er pådratt «for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Bestemmelsen i § 6-2 annet ledd første punktum er en spesialregulering om fradragsrett for tap på fordringer:

«Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring.»

(26) Slik det følger av blant annet Rt-2015-628 avsnitt 25 (Solér), som viser til Rt-2005-1157 (Commercial Buildings) avsnitt 45, angir bestemmelsen tre vilkår som alle må være oppfylt for å innrømme fradragsrett. I denne saken er partene enige om at realisasjonskravet - som går ut på at fordringen må være endelig konstatert tapt - er oppfylt. Retten skal derfor ta stilling til om virksomhetskravet og tilknytningskravet er innfridde. Skatteklagenemnda kom til at Koenig AS ikke drev investeringsvirksomhet i skattelovens forstand. Som nevnt tok nemnda derfor bare stilling til spørsmålet om tapet på fordringen hadde tilstrekkelig tilknytning til Koenigs konsulentaktivitet, som ble besvart benektende. At retten likevel kan prøve spørsmålet om

tilknytning i relasjon til en eventuell investeringsaktivitet er klart. Dette følger blant annet av Rt-2014-760, se særlig avsnittene 45 til 49. Retten står altså fritt i rettsanvendelsen.

*(27) Rettslige utgangspunkter for virksomhetskravet*

(28) Hva som utgjør virksomhet i skatterettslig forstand er ikke presisert i loven. I Ot.prp.nr.86 (1986-1987) på side 48 er det angitt at det beror på en konkret skjønnsmessig vurdering om en gitt aktivitet faller inn under virksomhetsbegrepet. På samme sted er hovedtrekkene i doms- og ligningspraksis samt juridisk litteratur oppsummert: sentrale momenter er aktivitetens omfang og varighet, om aktiviteten er utøvet for skattyterens regning og risiko, og om aktiviteten har økonomisk karakter som objektivt sett er egnet til å gi overskudd.

(29) Koenig har altså prinsipielt anført at selskapet har drevet næringsvirksomhet gjennom investeringer og utstrakt aktivitet for å utvikle Montana Shipholding og fire andre selskaper, med sikte på å styrke egen drift. Det tradisjonelle utgangspunktet er at aktivitet i tilknytning til eierskap til aksjer ikke utgjør næringsvirksomhet. Dette fremgår av blant annet Rt-1986-58 Asdahl på side 64:

«Det skatterettslige utgangspunkt er her at tap som rammer en aksjonær i et aksjeselskap ved at aksjene taper sin verdi, eller ved at han har ytet lån eller stilt garantier for selskapets gjeld, i alminnelighet ikke gir aksjonæren krav på fradrag i hans egen næringsinntekt. Det kan ikke stille seg annerledes om aksjonæren også engasjerer seg i styreverv eller konsulentoppdrag for selskapet. Selskapet er et selvstendig skattesubjekt, og tap i dets virksomhet kommer til fradrag i selskapets egen næringsinntekt.»

(30) Slik det fremgår av Rt-2015-628 stadfester det siterte avsnittet læren som var kommet til uttrykk i tidligere høyesterettspraksis, herunder Rt-1980-1436. Utgangspunktet ble oppsummert på følgende måte i avsnitt 33 i Solér-dommen:

«Etter dette må det klare utgangspunktet være at aksjonærposisjonen ikke i seg selv kan anses som virksomhet i skattelovens forstand. Det må gjelde selv om det utøves en aktivitet i form av kjøp og salg av aksjer, oppfølging av investeringen, deltakelse på generalforsamling osv. Tap lidt i forbindelse med en slik passiv kapitalforvaltning kan følgelig ikke gi grunnlag for fradrag etter skatteloven § 6-2.»

(31) Etter en gjennomgang av en rekke rettskilder - herunder rettspraksis og forhåndsuttalelser fra skattemyndighetene - kom Høyesterett til at det likevel er en mulighet for at en aksjonærs aktivitet opp mot investeringsobjekter kan anses som virksomhet i skattelovens forstand. Det fremgår av avsnitt 43 at dette må bero på en konkret vurdering, men der utgangspunktet fremdeles skal være at kapitalforvaltning ikke gir grunnlag for fradragsrett. Avslutningsvis i samme avsnitt uttalte førstvoterende følgende:

«Det må kreves en aktivitet av betydelig omfang, og jeg antar at fradragsrett først og fremst er aktuelt for skattytere som ikke arbeider i og mottar lønn fra selskapet.»

(32) Gjeldende rett må dermed forstås slik at kriteriet om varighet og omfang kan være oppfylt i typetilfeller som i nærværende sak, men det er en forutsetning at aktiviteten har vært av betydelig omfang.

(33) Høyesterett gir ingen avklaring om hva som ligger i dette begrepet. Spørsmålet i saken Høyesterett prøvde var om en person med en eierandel på 50 prosent av aksjene i den kommersielle virksomheten i en fotballklubb hadde krav på fradrag etter skatteloven § 6-2 annet ledd. Fradragskravet var begrunnet med at aksjonæren over fem år hadde investert i selskapet, ytt lån og stilt som garantist for lån. Han hadde benyttet over halvparten av sin totale arbeidskapasitet på selskapet, og utførte dermed et arbeid for klubben utover det som normalt følger av eierposisjonen. Høyesterett mente - uten å gi uttrykk for tvil - at dette var tilstrekkelig til at virksomhetskravet var innfridd. Retten ser det slik at Høyesterett ikke så på dette som noe grensetilfelle, slik at det kan komme på tale med fradragsrett også dersom aktivitetens omfang har lagt beslag på mindre enn halvparten av skattyterens totale arbeidstid eller arbeidskapasitet.

(34) Før retten går over til vurderingen av hvilket faktum som skal legges til grunn når det gjelder omfanget og karakteren av Koenigs aktivitet i forbindelse med investeringsprosjektene, er det hensiktsmessig å ta stilling til betydningen av at Ingebrigtsen - som var den som handlet på Koenigs vegne - også hadde ulike styreverv i selskapene Koenig investerte i. Retten har forstått statens anførsler slik at aktivitet som naturlig skal tilskrives styreverv ikke kan komme Koenig til gode ved vurderingen av om virksomhetskravet er oppfylt. Dette er et spørsmål Høyesterett ikke tok direkte stilling til i 2015-dommen fordi skattyteren, bortsett fra et kortvarig styreverv, ikke hadde noen formelle posisjoner i fotballklubben.

(35) Retten er ikke uenig med Koenig når det fra selskapets side er anført at en slik tilnærming kan bli vel formalistisk, og at det kan by på utfordringer når det i ettertid skal tas stilling til hvilken rolle skattyteren hadde i ulike situasjoner. Bakgrunnen for dette er blant annet at en aksjonær som driver utviklingsvirksomhet i tillegg til å ha styreverv i investeringsobjektet, vil kunne ha oppgaver der de to rollene i praksis glir over i hverandre.

(36) På den annen side mener retten at gode grunner tilsier at statens synspunkt er riktig. Utgangspunktet må være at styrearbeid for investeringsobjektet ikke kan tilgodeses som aktivitet for den som krever fradrag som følge av investeringsvirksomhet: slik det følger av aksjeloven § 6-12 har styrets medlemmer det overordnede ansvaret for virksomheten, og enkelte regler om godtgjørelsen for dette arbeidet følger av § 6-10. Dette er ikke arbeid for skattyterens regning og risiko, og godtgjørelsen regnes som arbeidsinntekt for styremedlemmet selv, jf. skatteloven § 5-10 bokstav b. Det er dermed ikke tale om aktivitet som er egnet til å gi skattyteren avkastning gjennom verdistigning i debitorselskapet. Uttalelser i Rt-2008-145 Norsk Struts trekker i samme retning. Avgjørelsen gjaldt tilknytningskravet, men i avsnitt 58 slo førstvoterende fast at en aksjonærs deltakelse i styring og drift av selskapet ikke i seg selv kan gi grunnlag for fradrag for tap som følge av at et tidligere gitt lån var tapt etter en konkurs. Aksjonærene som krevde fradrag for tap var alle medlemmer i styret. Og i Rt-2015-628 uttalte Høyesterett følgende i avsnitt 41:

«Når en ansatt mottar lønn for å utføre arbeidsoppgaver for sin arbeidsgiver, er det naturlig å si at dette skjer som en del av selskapets virksomhet. Dette er ikke like nærliggende når aksjonæren uten vederlag og uavhengig av posisjon bruker sin kompetanse, arbeidskraft og kapital til å utvikle selskapet.»

(37) Et særtrekk ved Solér-dommen, der skattyteren fikk medhold i sitt krav om fradrag, er som nevnt at skattyteren i det store og hele ikke hadde noen posisjoner i debitorselskapet. Høyesterett la tilsynelatende stor vekt på dette, jf. avsnitt 34:

«Det er etter mitt syn sentralt at Borthen-dommen og Kahrs-dommen gjaldt aksjonærer som var ansatt i selskapene og mottok lønn for sitt arbeid. Dommene gir dermed ikke noe svar på problemstillingen i vår sak, hvor aksjonæren i det vesentlige har utøvd sin aktivitet utenfor rammen av slike posisjoner.»

(38) Videre viser retten til bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet den 31. mars 2014 (BFU-2014-7). Saken gjaldt spørsmål om omdanning til aksjeselskap. Ved vurderingen av om virksomhetskravet var oppfylt la direktoratet betydelig vekt på at en stor del av skattyterens aktivitet i omfang ikke gikk ut over vedkommende sine oppgaver som daglig leder og styreleder i selskapet investeringen var foretatt i.

(39) Slik retten ser det trekker de relevante rettskildene klart i retning av at den delen av Ingebrigtsens aktivitet som må anses som styrearbeid, ikke skal tas i betraktning ved vurderingen av om det er tale om virksomhet i skatterettslig forstand.

(40) Retten viser videre til uttalelsen i Solér-dommen avsnitt 42, der Høyesterett gir en generell anvisning om at bevis- og avgrensingsproblemer ikke er noe tungtveiende moment på dette feltet, ettersom det uansett er vanskelig å unngå skjønnsmessige og konkrete vurderinger. Retten legger etter dette til grunn at en aksjonærs utøvelse av aktivitet som naturlig skal knyttes opp mot styrevervet, ikke er direkte relevant ved fastleggingen av aktivitetens omfang under virksomhetskravet.

(41) Som retten kommer tilbake til har Koenig fakturert Stor Oslo Persontransport AS for konsulenttjenester. Dette førte til at skatteklagenemnda kom til at Koenig drev virksomhet i skattelovens forstand i form av nettopp konsulentvirksomhet. Skatt øst har anført at det ikke er grunnlag for å se konsulentvirksomheten og investeringsvirksomheten i sammenheng, altså som en felles virksomhet. Skatt øst har tvert om tatt til orde for at retten må se bort fra konsulentarbeid når det skal tas stilling til hvilket omfang aktiviteten har hatt. Retten er enig i dette, og tiltrer statens synspunkt om at det er selskapet som mottar konsulenttjenestene som har regning og risiko for aktiviteten. I den grad det er utøvd konsulentaktivitet kan følgelig denne ikke tilordnes Koenig. Så langt retten kan se er dette lagt til grunn i underrettsprakis, herunder i Fredrikstad tingretts dom 11. mai 2015 (TFRED-2014-182939). Retten er oppmerksom på at tidligere ekspedisjonssjef i Skattelovavdelingen, Thorbjørn Gjølstad, har gitt uttalelser som tyder på at han mener konsulentaktivitet kan komme skattyteren til gode i situasjoner som den foreliggende. I et av hans foredrag, inntatt i Utv. 1989 side 763 på side 767, heter det at typiske aktiviteter for utviklingsselskaper som kan gi karakter av virksomhet i skatterettslig forstand er blant annet «konsulenttjenester av tyngre og aktiv karakter». Retten legger ikke avgjørende vekt på dette - uttalelsen har begrenset rettskildemessig vekt, og den kan like gjerne ta sikte på arbeid som har en rådgivende karakter uten nødvendigvis å være utøvelse av egentlig konsulentaktivitet. Retten konkluderer med at også konsulentvirksomheten - i likhet med utførelsen av styreverv - i må skilles ut ved vurderingen av aktivitetens omfang.



(42) Som nevnt kan det ved den konkrete bevisvurderingen by på vanskeligheter å sondre mellom hva slags aktivitet som faller inn under de ulike kategoriene. Eksempelvis kan handlinger som naturlig tilfaller et styremedlem i mange tilfeller være lik oppgaver som også et ventureselskap typisk står for. Retten presiserer derfor at selv om de ovennevnte avgrensningene i prinsippet gjelder, må vurderingen av om Koenig - i realiteten Ingebrigtsen - har utøvd aktivitet i tilstrekkelig omfang bero på en skjønsmessig vurdering.

(43) *Nærmere om Koenigs involvering i andre selskaper enn Montana Shipholding*

(44) Som retten allerede har vært inne på har Koenig investert i flere selskaper. Selv om det er aktiviteten i Montana Shipholding som er av størst betydning i denne saken, har begge parter viet oppmerksomhet til Koenigs engasjement i andre selskaper. Dette er nødvendig for å kunne fastslå om Koenig rent generelt var et selskap som drev investeringsvirksomhet gjennom aktivt eierskap. Det har også betydning for selve bevisvurderingen når det kommer til engasjementet i Montana Shipholding, ettersom Koenigs generelle fremgangsmåte og aktivitetsnivå i andre sammenhenger kan belyse hvordan situasjonen var i forbindelse med investeringen i og oppfølgingen av også dette selskapet.

(45) Retten nevner allerede nå at dokumentasjonen i saken er sparsom. Ettersom det er skattyteren som står nærmest til å sikre dokumentasjon om forhold av betydning for den skatterettslige behandlingen, følger det av sivilprosessens alminnelige regler at det er skattyteren som har bevisbyrden. For øvrig gjelder prinsippet om fri bevisbedømmelse, og det er det mest sannsynlige faktum som skal legges til grunn.

(46) Retten vil i det følgende redegjøre generelt for Koenigs investeringer og Ingebrigtsens forklaring om egen rolle i prosjektene.

(47) Koenigs engasjement i andre selskaper tok til i 2001. Bakgrunnen var at Oceanlink Management AS, hvor Ingebrigtsen var daglig leder, mot slutten av 1990-tallet disponerte romslige lokaler. Ingebrigtsen ble kontaktet av en tidligere underordnet gjennom flere år i Nordea, Anders Bergh-Jacobsen. Gjennom andre selskaper eide og drev Anders Bergh-Jacobsen og hans forretningspartner Otto Jervell agenturselskapet Leth Suez Transit Ltd AS. Det ble avtalt at Bergh-Jacobsen og Jervell skulle flytte sin drift inn i kontorlokalene som ble disponert av Oceanlink Management AS. Ingebrigtsen har forklart at Berg-Jacobsen, Jervell og han selv relativt raskt ble enige om å gå sammen om å investere i og utvikle selskaper med svak eller ingen administrasjon - det var altså en forretningsidé med elementer av private equity-virksomhet. Ingebrigtsen har forklart at hans erfaring innen shipping og internasjonal finans var av stor betydning for at han valgte å gå løs på denne satsningen. Jervell og Bergh-Jacobsen skulle investere gjennom deres selskap Montana Maritime Group, og Ingebrigtsen gjennom Koenig.

(48) Retten redegjør først for investeringen i Unicore AS (heretter kalt Unicore). Selskapet ble opprettet i 2001, etter at Ingebrigtsen var blitt kontaktet av to datakyndige tenåringer. Disse hadde ingen erfaring med forretninger, men hadde god kompetanse om utvikling av programvare, og da i særdeleshet sikkerhetssystemer og brannmurer til bruk for betalingsløsninger på internett. Koenig og samarbeidspartnerne i Montana Maritime Group, det vil si Jervell og Bergh-Jacobsen, eide til sammen noe over 50 prosent av aksjene i Unicore. Koenig hadde en eierandel på 16 prosent. Unicore fikk benytte de samme lokalene som Montana Maritime Group og Koenig.

Ingebrigtsens forklaring går ut på at han sammen med samarbeidspartnerne forestod den forretningsmessige driften av Unicore. Ingebrigtsen har forklart at dette bestod av blant annet strategiutvikling, prissetting, likviditetskontroll og finansiering. Ingebrigtsen har videre forklart at han var delaktig i forbindelse med kontraktsinngåelser med kunder, herunder kortbetalingsselskapet Teller AS. En del av aktiviteten i Unicore ble etter hvert lagt inn i et søsterselskap, Cardia AS (heretter Cardia), som hadde felles stab med Unicore. Også i Cardia hadde samarbeidspartnerne bestemmende innflytelse, og også der eide Koenig 16 prosent av aksjene. Ingebrigtsen har videre forklart at han nærmest hver dag var med på diskusjoner om ulike forhold ved driften i IT-selskapene. Staben i Cardia og Unicore vokste, og selskapene ble etter hvert selvgående slik at samarbeidspartnernes faktiske involvering ble gradvis redusert. Ingebrigtsen var styreleder i begge selskapene frem til disse ble solgt i 2007. Salget skjedde til en konkurrent for 21 millioner kroner.

(49) Koenigs involvering i Stor Oslo Service AS (heretter Stor Oslo Service) tok til ved at Otto Jervell i 2002 ble kontaktet av en nabo som tilbød ham å kjøpe bilbergingsvirksomheten i Falck Norge, som gikk med et betydelig underskudd. Virksomheten var på den tiden ledet av sjåførene i selskapet, som ikke hadde særlig kompetanse til å drifte organisasjonen. Samarbeidspartnerne - Koenig og Montana Maritime Group - kjøpte selskapet for 12 millioner kroner. Virksomheten ble lagt inn i det nyopprettede selskapet Stor Oslo Service, der Koenig ble eier av 21,8 prosent av aksjene. Det ble ifølge Ingebrigtsen lagt ned betydelig arbeid i å omstrukturere virksomheten, som nødvendiggjorde blant annet ukentlige møter med ledelsen, føring av regnskap, likviditetskontroll, kostnadskontroll, personalsamtaler, dialog med franchisegiver, inngåelse av leasingavtaler og kontroll med løyver. Ingebrigtsen satt som styreleder i selskapet fra januar 2003 frem til Stor Oslo Service ble solgt tilbake til Falck i 2011. Selskapet ble solgt for en resultatavhengig pris på 20 millioner kroner.

(50) Det er på det rene at Koenig belastet Stor Oslo Service for et honorar på til sammen 423 052,50 kroner inkludert merverdiavgift. I fakturaen datert 30. september 2009, som er på 273 052,50 kroner, er det angitt at honoraret gjelder konsulenttjenester i 2009, og at arbeidet gikk ut på analyse av bilflåten, kostnadskontroll, forhandlinger, investerings- og finansieringsytelser og enkelte andre forhold. Det resterende beløpet er i fakturaen datert 26. desember 2010 angitt å gjelde konsulenttjenester for august til oktober 2010. Ingebrigtsen har forklart at beslutningen om å ta et honorar nærmest var en impulshandling, men at det i samråd med revisor ble ansett forsvarlig. Han forklarte videre at det ikke lå noen konsulentavtale til grunn for disse kravene, og kravene var ifølge Ingebrigtsen heller ikke utslag av en tanke om at det ble drevet noen konsulentvirksomhet. Han har med andre ord fremholdt at det såkalte honoraret naturlig kan karakteriseres som en påskjønnelse for arbeidet som han hadde lagt ned - en «management fee».

(51) Videre hadde Koenig en eierandel i Persontransport Norge AS på 25 prosent. Dette selskapet ble opprettet i 2005, og driver ennå i hovedsak med personbefordring av eldre etter avtaler med offentlige institusjoner. Ingebrigtsen satt som styremedlem fra oppstartstidspunktet. Opprinnelig bestod ledelsen i selskapet av sjåførere. Koenig og samarbeidspartnerne gikk ifølge Ingebrigtsen inn som aktive eiere for å sikre en sunn drift av selskapet. Han har forklart at samarbeidspartnernes aktiviteter i hovedtrekk var de samme som for Stor Oslo Service, herunder med faste ukentlige møter, men med et særlig fokus på optimalisering av ressursbruk helt ned på detaljnivå for styring av biler og sjåførere. Samarbeidspartnerne er fremdeles involvert i selskapet,

med Anders Bergh-Jacobsen som daglig leder. Det har i dag omtrent 60 ansatte og om lag 60 maxitaxier.

*(52) Nærmere om aktiviteten i Montana Shipholding*

(53) Retten har allerede vært inne på bakgrunnen for etableringen av Montana Shipholding og eierforholdene til selskapet. Som nevnt tok Montana Shipholding gjennom single purpose-selskaper over eierskapet til flere skip. Etter kort tid var det to skip igjen i Montana Shipholding-selskapene. Det var kontorstaben i Montana Maritime Group som stod for det daglige arbeidet i Montana Shipholding, noe Ingebrigtsen ifølge ham selv ikke var direkte involvert i. Ingebrigtsen har forklart at det var Bergh-Jacobsen som var den som utførte mange av de løpende oppgavene. Ingebrigtsen har imidlertid fremholdt at han likevel var aktiv som eier i selskapet, og at ambisjonen var å bygge opp et internasjonalt kjemikalierederi sammen med medeierne Thome i Singapore og Bryggen i Bergen, med utgangspunkt i de to gjenværende skipene. I 2005 etablerte Montana Shipholding, Bryggen og Thome et skipseiende selskap i Singapore som ble døpt BMP Shipholding Pte Ltd. Dette selskapet hadde ingen ansatte. De tre eierselskapene eide en tredjedel hver av BMP. Samtidig ble det inngått en managementavtale mellom Montana Shipholding og BMP. Retten nevner at Koenigs eierandel i Montana Shipholding ble redusert fra 50 prosent til 34 prosent i 2008 eller 2009.

(54) Om Koenigs aktivitet i denne sammenhengen har Ingebrigtsen forklart at han var svært delaktig ved salget av to skip i 2005, som ga en betydelig gevinst, og at han hadde en nøkkelrolle i forbindelse med en nødvendig finansiering på USD 60 millioner ved kjøp av tre mer moderne kjemikalieskip. Han har videre forklart at han var delaktig i forhandlinger med banker om endring av lånebetingelser da markedet ble dårligere fra 2007 og i et par år fremover. Han har dessuten redegjort for aktivitet knyttet til arbeidet opp mot blant annet finanshus, der formålet var å hente inn egenkapital, i tillegg til at han i denne perioden var i dialog med skipsmeglere i et forsøk på å selge skip på best mulige vilkår.

(55) Som retten har vært inne på ble virksomheten i Montana Shipholding avvirket i 2009. Dette var en konsekvens av de økonomiske vanskelighetene på denne tiden, som også rammet aktører i kjemikalietankfarten.

(56) Ingebrigtsen har erkjent at det er lite dokumentasjon som kan underbygge omfanget av arbeidet han på vegne av Koenig la ned i disse prosjektene. Bakgrunnen for dette er, ifølge Ingebrigtsen, at de involverte hadde en gjensidig tillit til hverandre, at det lettet arbeidet å basere seg på muntlig kommunikasjon, og at det var en kultur for å arbeide uformelt i den grad regelverket tillot det. Han har fremholdt at han brukte over halvparten av sin totale arbeidstid på den anførte investeringsvirksomheten til Koenig.

*(57) Har aktiviteten vært av tilstrekkelig omfang til at den innfrir virksomhetskravet?*

(58) Ingebrigtsens redegjørelse for aktivitetsnivået og bakgrunnen for investeringene, som i grove trekk støttes av forklaringene til Anders Bergh Jacobsen og selskapets revisor Per Henning Lie, går ut på at han brukte over halvparten av sin samlede arbeidskapasitet på å skjømte Koenigs interesser. Dersom dette legges til grunn vil kravet til aktivitetens omfang være oppfylt. Ingebrigtsen har imidlertid erkjent at han ikke har noe sikkert grunnlag for å anslå hvor mye han

arbeidet på Koenigs vegne. Han har videre forklart at en del av arbeidet han gjorde for sin arbeidsgiver - Oceanlink - inngår som en del av beregningsgrunnlaget når han har konkludert med at han brukte over halvparten av sin arbeidstid på Koenig-relaterte aktiviteter.

(59) I tillegg til Ingebrigtsens forklaring må retten nødvendigvis også ta andre omstendigheter i betraktning. I saker som dette vil begivenhetsnære bevis - eller fraværet av dette - ha vesentlig betydning ved bevisvurderingen. Dette har Høyesterett slått fast at gjelder som et generelt prinsipp i sivile saker, se for eksempel Rt-1995-821 på side 828 og - for skattesakers vedkommende - Rt-2009-813 avsnitt 57 og 68.

(60) Retten tar utgangspunkt i at Ingebrigtsen på denne tiden var ansatt i full stilling som daglig leder i Oceanlink. Dette er - og var på den tiden - et relativt stort selskap med en velfungerende administrasjon. Ingebrigtsen hevet lønn på om lag 2 millioner kroner i 2009. En slik stilling må ha lagt et betydelig beslag på Ingebrigtsens tid. Etter rettens syn har det da klart formodningen mot seg at han skal ha brukt så mye tid på å jobbe for Koenig som han selv har anslått. Retten har merket seg Ingebrigtsens forklaring om at han hadde den nødvendige aksept fra Oceanlink til å bruke mye tid på forretninger som ikke kom arbeidsgiveren til gode, så lenge han leverte et tilfredsstillende arbeid for Oceanlink og eierne var tilfredse. Imidlertid er heller ikke dette søkt dokumentert på noen måte, og det er heller ikke ført vitner som kan støtte opp om denne forklaringen.

(61) Ingebrigtsens mange styreverv som ikke stod i sammenheng med Koenigs påståtte investeringsvirksomhet styrker presumsjonen om at han ikke kan ha hatt tid til å drifte Koenig i det omfanget han hevder. Det er enighet mellom partene om at Ingebrigtsen i den relevante tidsperioden satt i om lag ti styreverv. Ingebrigtsen har anslått at han med tillegg av forberedelser brukte mellom fire og seks timer per møte, og at det var cirka fire møter per år. Dersom dette legges til grunn, vil det medføre at han brukte en ikke ubetydelig tid på styrevervene i løpet av et år. Riktignok har han forklart at enkelte av styrevervene ikke fordret noen særlig aktivitet fra hans side, og da spesielt styrevervene knyttet til Oceanlink, men dette endrer ikke rettens inntrykk av at mye tid må ha gått med til styreverksamhet.

(62) Videre er det et sentralt moment at det ikke er nevneverdig dokumentasjon om Ingebrigtsens aktivitet i de selskapene Koenig investerte i utover det som oppstår i kjølvannet av å være alminnelig eier. Som nevnt har Ingebrigtsen fremholdt at han var aktiv - til dels svært aktiv - i driften av investeringsobjektene, og at dette gikk ut på alt fra innføring av likviditetsplaner til gjennomføring av ukentlige møter. Det er naturlig å anta at en slik løpende styring ville ha etterlatt seg spor, eksempelvis i form av e-postutveksling, møtereferat og lignende. Når dette er fraværende, er det vanskelig for retten å legge Ingebrigtsens forklaring om egen aktivitet til grunn. Retten vil videre bemerke at den manglende dokumentasjonen nok et stykke på vei kunne ha vært avhjulpet ved å føre vitner fra de selskapene Ingebrigtsen anfører å ha vært aktiv i, men dette er ikke gjort.

(63) I den grad det foreligger relevant dokumentasjon, gir denne inntrykk av at det først og fremst var Anders Bergh-Jacobsen som var mest aktiv, mens Anders Ingebrigtsen hadde en mer tilbaketrukket rolle. Som et eksempel på dette viser retten til e-poster skrevet av Bergh-Jacobsen våren 2010. I en e-post den 3. mars 2010 til Ingebrigtsen redegjør Bergh-Jacobsen relativt inngående for status i BMP. Slik retten leser e-posten fremstår det som om Ingebrigtsen ved

denne ble orientert om forhold han på tidspunktet ikke hadde kjennskap til. For illustrasjonens del hitsetter retten enkelte avsnitt:

«Det andre poenget Nordea har er at BMP har hatt et etterslep av drift/voyage related kostnader fundet av Thome/Bryggen som eiere og at dette ikke kom med i bankens beslutningsprosess. Jeg er sikker på at tallene ble gitt av Axel og Knut i ovennevnte møte, men de har trolig ikke kommet med i den videre prosess i banken da min cash-flow prognose i mailen til Calle ikke inneholdt en IB.»

(64) Calle, som er nevnt i e-posten, var etter det retten forstår en av samarbeidspartnerne kontakter i Nordea. I den relativt lange e-posten skrev Bergh-Jacobsen videre:

«For øvrig er situasjonen at Monte Carlo nå skal laste palmolje i Stredet ifm reisen til Sør-Afrika (venter på kaiplass), videre har vi demurrage utstående på ca. USD 1 mill.»

(65) Det er vanskelig å forstå dette annerledes enn at det var Bergh-Jacobsen som var mest oppdatert på situasjonen i Montana Shipholding og de underliggende selskapene, og at Ingebrigtsen kun ble holdt orientert om utviklingen.

(66) Noen uker senere, den 24. mars 2010, sendte Ingebrigtsen en e-post til kontakten i Nordea, der han beklaget BMPs negative utvikling og at penger var gått tapt for alle involverte. E-posten underbygger for så vidt Ingebrigtsens forklaring om at han hadde kontakt med banken, og at han var delaktig i arbeidet med å skaffe finansiering. Samtidig fremgår det også av denne e-posten at Bergh-Jacobsen hadde utarbeidet et notat på to sider, som søkte å forklare årsakene til at verdiene i Montana Shipholding var blitt redusert til null.

(67) Det er videre fremlagt en rekke e-poster fra 2008 og 2009 som indikerer at det var Bergh-Jacobsen som tok størst del i det daglige arbeidet med Montana Shipholding og BMP. Ut fra e-postene er det rettens inntrykk at Ingebrigtsens rolle var begrenset til å ha kontakt med sin gamle arbeidsgiver Nordea i forbindelse med finansiering, og at Bergh-Jacobsen tok seg av andre forhold ved driften. Et eksempel på dette er en e-post med emnet «BMP» fra Bergh-Jacobsen til Ingebrigtsen den 10. november 2009:

«Når du snakker med Calle er det viktig å få frem forskjellen på å trekke teppet nå og å fortsette eksempelvis 3 år til:

Scenario 1 - trekke teppet:

Utestående lån:	USD 21,300,000
Salgs/skrapverdi:	USD 9,000,000
Garantier:	USD 7,775,000
Tap for Nordea:	USD 4,525,000

Dette tap vil fort bli betydelig større dersom båtene arresteres, spesielt dersom de er vest for Suez (som alle er for øyeblikket).»

(68) Videre i e-posten fremla Bergh-Jacobsen et alternativt scenario gitt at driften fortsatte i ytterligere tre år, med den mulige konsekvens at Nordea - ifølge ham - ville komme ut av engasjementet uten tap. En lignende arbeidsfordeling fremgår tilsynelatende av en e-post fra Bergh-Jacobsen den 10. april 2008, som retten hitsetter deler av:

«After long discussions with Nordea and strong support of Anders I., we have finally managed to obtain an offer for refinance which to a large extent will improve our cash-flow. The offer assumes the installment due next week is paid as scheduled (less USD 700k to be repaid primo May), hence the loan balance will be USD 28,400,000».

(69) Retten mener dette viser at Ingebrigtsen ikke var alene om å forhandle med banken. I forlengelsen av dette viser retten til en e-post fra Bergh-Jacobsen til Ingebrigtsen den 8. april 2008, der førstnevnte redegjør for kontakt med Nordea i forbindelse med reforhandling av lånebetingelsene. E-posten etterlater et inntrykk av at Ingebrigtsen i denne fasen ikke selv var aktiv. E-posten omtaler kontakt med Nordeas representant Axel Olsen og innledes slik:

«I forbindelse med vår henvendelse om utsettelse på 3 uker på USD 700,000 (som utgjør ca. 30% av avdraget på USD 2,373 mill), fikk jeg beskjed av Axel Olsen om at vi nå har brukt opp vår goodwill i banken og at banken generelt er negativ til våre ytterligere henvendelser om større eller mindre endringer i låneforholdet. Grunnen til dette er at vi 'siden 2002 alltid har hatt behov for endringer at at banken nå forventer at vi opptrer som et seriøst rederi».

(70) Deretter følger en summarisk redegjørelse for BMPs forhold til Nordea helt tilbake til da Montana Shipholding tok på seg jobben med å løse bankens problemer i forbindelse med tiltredelsen av pantet, som retten har vært inne på tidligere.

(71) Videre mener retten det er relevant å legge vekt på at BMP var eid av Montana Shipholding sammen med to andre selskaper; Thome og Bryggen. Som nevnt eide disse tre selskapene en tredjedel hver av aksjene i BMP, der Thome var teknisk manager og Bryggen kommersielle manager. Montana Shipholding, som Ingebrigtsen gjennom Koenig var en del av, hadde det administrative og finansielle ansvaret. Selv om det på ingen måte kan ses bort fra at Ingebrigtsen fra tid til annen utførte oppgaver som naturlig hørte inn under andres management, mener retten at denne arbeidsfordelingen må ha gitt en naturlig innskrenkning i hvilke oppgaver som rent faktisk tilfløt Ingebrigtsen.

(72) I forlengelsen av dette nevner retten at Koenig hadde relativt beskjedne eierandeler i investeringsobjektene - 16 prosent i Cardia og Unicore, 25 prosent i Stor-Oslo Service, 22 prosent i Person Transport Norge og etter hvert 34 prosent i Montana Shipholding. I det skipseiende selskapet BMP var Koenigs eierandel på om lag en sjettedel gjennom eierandelen på 34 prosent i Montana Shipholding. Koenig hadde med andre ord ikke bestemmende innflytelse i noen av selskapene - heller ikke i Montana Shipholding og BMP - noe som i seg selv setter begrensninger for det handlingsrommet selskapet hadde til å utøve aktivt eierskap. Retten mener dette må ses i sammenheng med at dokumentasjonen gir en klar antydning om at det først og fremst var de andre samarbeidspartnerne, og ikke Koenig ved Ingebrigtsen, som stod for den faktiske aktiviteten.

(73) Videre legger retten vekt på at det var Otto Jervell, en av samarbeidspartnerne, som fikk den første henvendelsen som etter hvert ledet til investeringen i Stor Oslo Service. Når det gjelder de to IT-selskapene forklarte Ingebrigtsen som nevnt at det var han som ble kontaktet, men at han ikke husker bakgrunnen for dette. Etter rettens syn er dette omstendigheter som taler for at Ingebrigtsens engasjement og delaktighet var av mindre omfang enn han selv har antydnet.

(74) Rettens konklusjon er etter dette at Ingebrigtsen i relasjon til Montana Shipholding og andre selskaper ikke har utført aktivitet i betydelig omfang. For å oppsummere mener retten at det ikke er godtgjort at han på vegne av Koenig har utført arbeid som i nevneverdig grad går utover det som naturlig følger av rollene som aksjonær og styremedlem. Til det er dokumentasjonen for sparsom, og den dokumentasjonen som foreligger trekker i motsatt retning av det standpunktet selskapet har forfektet.

(75) Konsekvensen av dette er at det virksomhetskravet ikke er innfridd, og dermed er ikke vilkårene for fradragsrett etter skatteloven § 6-2 annet ledd oppfylt. Staten v/ Skatt øst skal frifinnes. Det er da ikke nødvendig for retten å ta stilling til om tilknytningskravet er oppfylt.

*(76) Sakskostnader*

(77) Staten har vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på erstatning for sakskostnader. Etter rettens syn foreligger det ikke tungtveiende grunner som gjør det rimelig å gjøre unntak fra erstatningsplikten, jf. § 20-2 tredje ledd. Saken har ikke budt på tvil, og den ble ikke bevismessig klarlagt først etter saksanlegget. At det er en skjevhet i styrkeforholdet er ikke tilstrekkelig til at det foreligger «tungtveiende grunner» som taler for å fritta Koenig helt eller delvis for erstatningsansvaret.

(78) Advokat Helge Skogseth Berg har lagt frem en omkostningsoppgave som i sin helhet består av et salærkrav på 216 625 kroner, inkludert merverdiavgift. Koenig har anført at kravet er for høyt, og har i den forbindelse bemerket at saken allerede har vært forberedt av skattekontoret og at omkostningskravet er adskillig høyere enn hva skattyter har krevd. Retten mener imidlertid at arbeidet som har vært lagt ned - totalt 87,5 timer - er rimelig og nødvendig, og tar derfor kravet til følge.

*(79) Avslutning*

(80) Dommen er avsagt etter utløpet av lovens frist, jf. tvisteloven § 19-4 femte ledd. Partene ble under hovedforhandlingens første dag orientert om at dommeren fikk tildelt saken samme morgen, og at saken kom i tillegg til allerede berammede saker. Dette er årsaken til at lovens frist ikke er overholdt. I domskrivingsperioden ble prosessfullmektigene holdt fortløpende orientert om forsinkelsen og om når dom kunne ventes.

*Domsslutning*

- 1. Staten ved Skatt øst frifinnes.*
- 2. Koenig AS dømmes til å betale 216 625 kroner i sakskostnader til staten ved Skatt øst innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelser.*

## SKN 16-050 Skatteplikt for utleieinntekter

**Lovstoff:** Skatteloven § 7-2. Ligningsloven § 10-2.

**Oslo tingrett:** Dom av 15. oktober 2015, **sak nr.:** TOSLO-2015-64633

**Dommer:** Dommerfullmektig Hege Hogstad.

**Parter:** Kjell Noordin Flottorp mot Staten v/Skatt Øst (advokat Arne Haavind).

Dommen er ikke anket.

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om utleie av egen bolig var skattepliktig, samt størrelsen på skjønnsfastsatte inntekter/fradrag, og tilleggsskatt. Skattyter hadde leid ut deler av boligen til et forholdsvis stort antall leietakere. Tingretten la, basert på opplysninger som forelå om antall leietakere, boligens samlede areal og manglende dokumentasjon om de faktiske leieforhold, til grunn at skattyter hadde leid ut mer enn halve boligen, regnet etter utleieverdi – og at inntekten derfor var skattepliktig. Videre var skatteklagenemndas skjønnsfastsettelse av utleieinntektene og fradragsberettigede kostnader holdbar. Saksøker bestred at vilkårene for tilleggsskatt var oppfylt, han anførte at han på telefon tidligere hadde fått opplyst av skattemyndighetene at utleieinntektene var skattefrie, slik at manglende opplysninger måtte anses unnskyldelig. Tingretten fant at det ikke forelå unnskyldelig rettsvillfarelse og stadfestet tilleggsskatten.

Saken gjelder spørsmålet om gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak av 16. oktober 2014.

### Fremstilling av saken

Kjell Noordin Flottorp («Flottorp») eier enebolig i Oppsalveien 16 («boligen»). I 2010 og 2011 leide han ut deler av boligen til utenlandske arbeidere samtidig som han selv bodde i boligen.

I Flottorps selvangivelsene for 2010 og 2011 ble det ikke oppgitt leieinntekter. Det ble foretatt bokettersyn av Flottorp for årene 2010 og 2011. Bokettersynet ble avsluttet ved personrapport av 23. april 2013, hvor leieinntektene ble beregnet til kroner 433 000 brutto for 2010 og til 340 000 brutto for 2011.

Idet det ikke var fremlagt en komplett oversikt over antall leieboere i perioden fastsatte Skatt øst omfanget av utleien og leieinntektene ved skjønn. Skjønnet var blant annet basert på opplysninger fra folkeregisteret som ble sammenholdt med lønnsinnberetninger for de bosatte, samt fakturaer for leie. Det fremgår videre av rapporten at Flottorp ble bedt om å gi opplysninger om kostnader knyttet til utleien, men at slike ikke ble gitt.

Ved brev fra skatteetaten av 2. mai 2013 ble Flottorp varslet om endring av ligningen og ileggelse av tilleggsskatt for inntektsårene 2010 og 2011. Vedlagt brevet fulgte personrapporten. Av varselet fremgikk det at skatteetaten mente at Flottorps utleievirksomhet var skattepliktig etter skatteloven § 7-2, og at unntaket for skatteplikt i de tilfellene hvor eier benytter minst halvparten av boligen til eget bruk, regnet etter utleieverdien, ikke kom til anvendelse.



Ved brev fra Flottorp mottatt av Skatt øst 6. august 2013 fremgår det at Flottorp var uenig i at utleieinntektene var skattepliktige, og at han i 2009 skal ha ringt ligningsmyndighetene og fått opplyst at det økonomisk ikke utgjorde noen forskjell om han leide ut halvparten av boligen hele tiden eller hele boligen halvparten av tiden.

Skatteetaten traff deretter vedtak om endring av ligningen, samt ileggelse av tilleggsatt for de aktuelle årene. Vedtaket ble sendt til Flottorp ved oversendelsesbrev av 1. oktober 2013. For inntektsåret 2011 ble årlige leieinntekter på kroner 340 000 brutto opprettholdt som tidligere varslet. Brutto leieinntekten for 2010 ble imidlertid nedjustert til kroner 417 000 på bakgrunn av opplysninger gitt av Flottorp. Siden skatteetaten ikke hadde informasjon om hvor stor del av boligen Flottorp selv brukte, ble det skjønnsmessig fastsatt at det kunne gjøres fradrag for 75 % av pådratte kostnader for boligen. Hva gjaldt strømkostnadene for 2011 så ble disse fastsatt skjønnsmessig basert på forbruk til kroner 45 000. Samlet fradrag ble fastsatt til kroner 68 208 for 2010 og kroner 83 289 for 2011. I tillegg ble det ilagt tilleggsatt med 30 % av skatten på inntektsøkningen.

Flottorp påklaget vedtaket 25. desember 2013. Vedlagt klagen ble blant annet faktura fra Hafslund og erklæring fra Leif Hesle fremlagt. I erklæringen bekrefter Hesle at han overhørte telefonsamtalen som Flottorp hadde med skattekontoret om at det økonomisk ville være det samme om man leide ut hele boligen halvparten av året eller halvparten av boligen hele året.

Skatteklagenemnda traff vedtak i klagesaken 16. oktober 2014. Vedtaket var i samsvar med skattekontorets innstilling.

Flottorp tok ut stevning for Oslo tingrett den 15. april 2015, hvor han bestred skatteklagenemndas vedtak. Rettidig tilsvarende fra Staten v/Skatt øst ble inngitt 4. juni 2015. Hovedforhandling ble avholdt 8. oktober 2015. Flottorp avga partsforklaring, og det ble ført tre vitner.

### **Saksøkerens påstandsgrunnlag**

Prinsipielt anføres det at boligen skulle vært fritakslignet fordi leieinntektene utgjør mindre enn halvparten av utleieverdien av boligen, jf. skatteloven § 7-2 første ledd bokstav a). Det vises til at leiekontrakter for 2013 på kroner 55 000 per måned, sammenholdt med leieinntektene for 2010 og 2011 på henholdsvis 26 625 og 17 500 kroner per måned, sannsynliggjør at mindre enn 50 % av boligen var utleid. Vurderingen baseres på prisen ved utleie av boligen, og ikke på det totale arealet.

Det bodde 22 personer i Oppsalveien 16 B fra 1. januar 2010 til 15. april 2010. Fra 1. juli 2010 til 31. desember 2011 bodde det 10 personer der. I hele den siste perioden ble det bare betalt kroner 35 000 i husleie annenhver måned.

Subsidiært anføres det at skattemyndighetenes skjønnsutøvelse knyttet til utleieinntektene og utleieutgiftene er feil.

Det anføres at Skatteetaten har lagt til grunn for høy inntekt for leieinntektene. Leieinntekten for 2010 og 2011 var ikke kroner 757 000, men henholdsvis kroner 307 500 og 210 000. For 2011 vises det til hovedbokutskrift for Torshov Eiendom AS, hvor det er henvist til en fakturabetaling fra Tidemann Eiendom for skyldig husleie på 210 000 til Kjell, hvilket tilsvarer 6 måneders husleie med kroner 35 000. Skattemyndighetene kan ikke fastsette en husleie basert på en oversikt fra folkeregisteret, og multiplisere antall registrerte med kroner 2 000 slik skattemyndigheten har gjort. Mange unnlot å melde flytting, og stod derfor fortsatt med folkeregistret adresse i boligen.

Saksøkers bidrag til fellesutgiftene er ikke 25 % som skatteklagenemnda har lagt til grunn. Når skatteklagenemnda legger til grunn at det bor 18 personer i boligen i tillegg til saksøker, blir det riktig å belaste saksøker med 5 %. Saksøker bruker ikke mer varme, vann og energi enn de andre beboerne.

Videre anføres det at skatteetaten må legge til grunn fakturaen fra Hafslund på kroner 22 671.

Det bestrides at det er grunnlag for å ilegge tilleggsskatt. Saksøker ringte til skatteetaten for å forhøre seg om reglene. Dette bekreftes av Leif Hesle som hørte på telefonsamtalen. Saksøker var således i god tro. Det underbygges også av at saksøker åpent fortalte om hvordan han drev utleievirksomheten til Kristin Bränden, og 3-4 skattejurister. Dessuten ble nåværende regler innført i 2008. Skattemyndighetene bør være rimelige og forståelsesfulle de første årene etter en lovendring.

### **Saksøkerens påstand:**

Skatteklagenemndas vedtak av 16. oktober 2014 kjennes ugyldig.

### **Saksøktets påstandsgrunnlag**

Skatteklagenemndas vedtak er ikke beheftet med feil, verken ved bevisbedømmelsen eller rettsanvendelsen som kan føre til opphevelse, og er derfor gyldig.

Ifølge bokettersynsrapporten bodde det i gjennomsnitt henholdsvis 18 og 14 leietakere per måned i Flottorps bolig i 2010 og 2011. Basert på opplysninger fra leietakerne selv ble leieinntekten per person fastsatt skjønnsmessig til kroner 2000 per måned. Dette utgjør mer enn halvparten av utleieverdien på boligen, og boligen er da skattepliktig etter skatteloven § 5-1, jf. § 7-2. Unntakene i skatteloven § 7-2 første ledd bokstav a-c kommer ikke til anvendelse.

Skjønnsfastsettelsen ble fastsatt med hjemmel i ligningsloven § 8-1, hvor det fremgår at ligningsmyndighetene kan endre, utelate eller tilføye poster hvis skatteytters oppgaver er uriktige eller ufullstendige. Flottorp har ikke fremlagt en komplett oversikt over antall leietakere per måned, og skjønnet er blant annet bygget på opplysninger om hvilke leietakere som hadde folkeregistrert adresse i boligen. Disse opplysningene ble kontrollert opp mot lønnsinnberetninger på de bosatte. Skjønnet er godt overveid og begrunnet.

Når det gjelder fordelingen av kostnader mellom den del av boligen Flottorp selv benyttet og den del som ble benyttet til utleie, har skatteklagenemnda, under henvisning til Lignings-ABC 2009/10 under kapittelet Bolig-Regnskapsligning, punkt 3.2, og i mangel av opplysninger om hvor stor andel av boligen skatteyder har benyttet, innrømmet et skjønnsmessig fradrag for 75 % av pådratte kostnader. Dette er korrekt rettsanvendelse og skjønnsutøvelse.

Når det gjelder strømutfgiftene var det ikke feil av skatteklagenemnda å legge kostnaden på kroner 74 246 til grunn for 2010, og kroner 45 000 for 2011, med fradrag på 75 %.

Flottorp har ikke overholdt opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 og § 4-3. Opplysningsplikten kan ikke sies å være unnskyldelig eller skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil, jf. ligningsloven § 10-3. Rettsvillfarelse fritar ikke for tilleggsskatt. Bestemmelsen i skatteloven § 7-2 var verken ny eller uklar. Det skal da ilegges 30 % tilleggsskatt, og skatteklagenemndas vedtak er derfor riktig også på dette punkt.

### **Saksøktes påstand:**

Statens v/Skatt øst frifinnes og tilkjennes saks kostnader.

### **Retten vurdering**

Retten skal ta stilling til om skatteklagenemndas vedtak er beheftet med bevisbedømmelsesfeil eller rettsanvendelsesfeil som fører til at vedtaket er ugyldig.

Avgjørende for spørsmålet om vedtakets gyldighet er om unntaket for skatteplikt av utleieinntekter i skatteloven § 7-2 første ledd bokstav a kommer til anvendelse, samt om skatteklagenemndas skjønnsfastsettelse i tilknytning til utleieinntektene, fordelingen av felleskostnadene og fastsettelsen av strømutfgiftene er holdbar. I tillegg er det spørsmål om vilkårene for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 er oppfylt, herunder om eventuelle uriktige og ufullstendige opplysninger fra Flottorps side må anses unnskyldelig, slik at tilleggsskatt likevel ikke skal fastsettes.

Retten har i utgangspunktet full prøvesrett i de spørsmål saken reiser. Om prøvesretten av skjønnsutøvelsen etter ligningsloven § 8-1 uttalte Høyesterett følgende i avsnitt 112 i Rt-2009-105:

Da verdsettelses-, fordelings- og mengdeskjønn ved ligningsfastsettelser ikke inneholder de elementer som begrunner de begrensninger som gjelder for domstolenes adgang til overprøving av fritt forvaltningsskjønn, må domstolene ved overprøving av slike skjønn i prinsippet ha full overprøvningskompetanse. Som det fremgår av mitt votum i Rt-2005-1461 avsnitt 55, ligger det imidlertid i sakens natur at domstolene ved slik overprøving må ta utgangspunkt i det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, og prøve om ligningsmyndighetene har gått riktig frem og bedømt bevisene og anvendt rettsreglene riktig. Dersom det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, er godt overveid og begrunnet, bør

domstolene vise tilbakeholdenhet med å fravike det skjønnsresultat ligningsmyndighetene er kommet til.

Synspunktet om at domstolene bør vise tilbakeholdenhet med å fravike det skjønnsresultatet ligningsmyndighetene har kommet til, dersom skjønnet er godt overveid og begrunnet, er fulgt opp i senere avgjørelser fra Høyesterett, og retten legger dette til grunn.

Det er videre faktum på vedtakstidspunktet som skal legges til grunn for rettens vurdering, jf. Rt-2006-404.

Innledningsvis bemerkes det at det er skatteyteren som har ansvaret for sakens opplysning, og som derfor er pliktig til å gi nødvendige opplysninger til ligningsmyndigheten, samt til å opptre aktsomt og lojalt, hvilket ble lovfestet i 2010. Ligningsloven § 4-1 og § 4-3 lyder som følger:

§ 4-1. Alminnelig opplysningsplikt.

Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal opptre aktsomt og lojalt. Han skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal også gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret.

§ 4-3. Selvangivelse.

1. Selvangivelse, herunder forhåndsutfylt selvangivelse, skal inneholde spesifisert oppgave over skattyters brutto formue og inntekt, fradragsposter og andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen. Skattyter plikter ikke å føre opp beløp for poster som må ansettes ved skjønn, men skal gi de opplysninger som er nødvendige for at ligningsmyndighetene kan fastsette beløpet.

2. Departementet fastsetter skjema for ulike typer selvangivelser og kan gi forskrift om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen. Departementet kan fastsette regler om oppbevaringsplikt for legitimasjoner som ikke skal vedlegges selvangivelsen.

Det norske skattesystemet er basert på tillit, og skatteyters opplysningsplikt er grunnleggende for at skattesystemet skal fungere tilfredsstillende. Som retten skal komme tilbake til nedenfor har ligningsmyndighetene i visse tilfeller anledning til å fastsette ligningen ved skjønn i de tilfellene hvor skatteyter likevel ikke har oppfylt sin opplysningsplikt, jf. ligningsloven § 8-1.

Retten går nå over til å vurdere om Flottorps utleieinntekter er skattepliktige. Det er ikke omtvistet at utleieinntekter i utgangspunktet er skattepliktige, jf. skatteloven § 5-1 nr. 1 og § 7-2 nr. 1. Spørsmålet i denne saken er om unntaket i skatteloven § 7-2 nr. 1 bokstav a kommer til anvendelse. Bestemmelsen lyder som følger:

§ 7-2. Utleieinntekt mv.

(1) Utleieinntekt fra egen bolig er skattepliktig, unntatt når

a. eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdien.

I Lignings-ABC 2015, som retten mener kan gi veiledning for hvordan bestemmelsen er å forstå, er utleieverdi beskrevet slik i punkt 14.9:

Med utleieverdi menes en normal utleieverdi for vedkommende leilighet/boligdel på det frie marked til det formålet arealene skal brukes til. Faktisk leieinntekt er veiledende, men det må vurderes om den avviker fra en normal utleieverdi. Dette gjelder for eksempel fordi leieboeren er slektning av eieren, eller fordi leieforholdet er av eldre dato og det ikke er foretatt regulering av leien. Videre kan leieboeren ha betalt innskudd og derfor betaler en lavere månedlig leie.

Utleieverdien skal vurderes ut fra faktisk bruk. En kan derfor ikke ta hensyn til at en leilighet som er brukt til familiebolig kunne vært leid ut til en annen pris som hybler. Vanligvis kan en regne med at boder i kjeller eller på loft ikke påvirker utleieverdien i vesentlig grad.

Retten legger etter dette til grunn at faktisk utleieverdi er veiledende ved vurderingen av leieverdien, men ikke avgjørende.

Deler av skatteklagenemndas vurdering i punkt 4.2 *Spørsmålet om boligen er gjenstand for regnskapsligning* inntas her:

Skatteyder har ikke gitt opplysninger om hvor stor andel av boligen som er leid bort, men argumenterte med at leievederlaget som han har mottatt ligger under halvparten av det han ville mottatt dersom han leide bort hele huset.

Skattekontoret har lagt til grunn at utleien av skatteyers bolig uansett har hatt et så stort omfang, at det ikke kan komme inn under skattefritaket i skatteloven § 7-2 første ledd bokstav a. Det vises til at boligen er oppgitt å ha et P-rom på ca. 240 kvadratmeter, og skattekontoret fant det lite sannsynlig at skatteyder har benyttet minst halvparten av boligen til egne bruk, regnet etter leieverdien. Det er i den forbindelse vist til at det i gjennomsnitt har bodd henholdsvis 18 og 14 leietakere pr. mnd. der i 2010 og 2011. Det høye antallet leietakere tilsier at unntaksregelen i skatteloven § 7-2 første ledd bokstav a ikke kommer til anvendelse.

Det fremkommer av personrapporten av 23. april 2013 at estimatet over antall leietakere var basert på opplysninger fra folkeregisteret, sammenholdt med lønnsinnberetninger, samt kontroll utført av Brannvesenet og Plan- og bygningsetaten i Oslo 16. februar 2010, hvor det fremkom at det bodde 22 personer i boligen. Leietakerne skal under kontrollen selv ha opplyst at de betalte Flottorp kroner 2000 kontant i måneden per sengeplass.

Vedlagt personrapporten var fakturaer pålydende kroner 40 000 per måned til Oslo Cityapartment AS v/Kan Cao for husleie i perioden 1. januar 2010 til 30. juni 2010. Det fremgår ikke av fakturaene hvor mange leietakere det leies ut til, eller hvilke arealer som leies ut. Flottorp har videre opplyst at han i hele 2011 leide ut til Arunas Martinkeviciaus IM for kroner 35 000 annenhver måned. Til støtte for dette har han vist til en hovedbokutskrift fra Torshov Eiendom for 2011 hvor det fremkommer «husleie kjell skyldig uab» kroner 210 000, samt til erklæring og forklaring fra Martin Narkus, nestsjef i Arunas Martinkeviciaus IM. Flottorp har videre opplyst at

det kun bodde 10-12 personer i boligen da han leide ut til Arunas Martinkevicius IM fra juli 2010 og hele 2011.

Vedlagt personrapporten var blant annet en leiekontrakt mellom Arunas Martinkevicius IM og Flottorp inngått den 27. oktober 2009, hvor det fremkommer at Flottorp leide ut til Arunas Martinkevicius IM fra 1. november 2009 til 1. november 2012 for kroner 30 000 per måned. Det fremkommer ikke av leieavtalen hvilke deler av boligen som faktisk leies ut og for hvor mange personer den gjelder. Ifølge Flottorp ble imidlertid partene på et senere tidspunkt enige om at det i stedet skulle betales kroner 35 000 annenhver måned. Denne endringsavtalen ble i følge Flottorp inngått muntlig, men det er uklart nøyaktig når og på hvilken måte dette skal ha blitt avtalt.

Retten forstår det slik at Flottorp mener at siden han i 2013 leide ut for kroner 55 000 i måneden, og leieinntektene for 2010 og 2011 i snitt var henholdsvis kroner 26 625 og 17 500, altså under halvparten og en tredjedel av det han leide ut for i 2013, så viser det at den delen han benyttet utgjorde over halvparten av utleieverdien.

Flottorp har ikke fremlagt dokumentasjon som viser hvor stor del av boligen som var utleid i 2010 og 2011, eller hvor mange leietakere som faktisk leide i boligen til enhver tid. Som det fremgår av ovennevnte er heller ikke opplysningene i saken entydige. Det vises her særlig til at den skriftlige leiekontrakten med Arunas Martinkevicius IM gir et annet bilde av utleievirksomheten enn de øvrige opplysninger Flottorp har gitt i forbindelse med saken.

I likhet med skatteklagenemnda har retten kommet til at det ikke kan legges avgjørende vekt på Flottorps forklaring om at han leide ut til Arunas Martinkevicius IM for kroner 35 000 annenhver måned. Martin Narkus, nestleder i Arunas Martinkevicius IM forklarte for retten at han hadde hørt at selskapet hadde en avtale om leie annenhver måned, men han kunne ikke si noe om hvor mange som hadde bodd i boligen, og nøyaktig hvilken periode det var snakk om. Etter rettens syn virket det heller ikke som Narkus var den i selskapet som hadde ansvar for leien. At det i hovedbokutskriften for Torshov Eiendom AS for 2011 er angitt husleie til Kjell pålydende kroner 210 000, er etter rettens syn heller ikke avgjørende. Etter rettens syn dokumenterer ikke denne utskriften omfanget av utleievirksomheten i forhold til eiendommens utleieverdi. Den dokumenterer heller ikke hvordan leiebeløpene faktisk er håndtert av leietaker og utleier.

Basert på opplysningene om det forholdsvis store antall leietakere som har hatt hybel i boligen, sammenholdt med at boligen totalt sett har et P-rom på 240 m<sup>2</sup>, samt Flottorps manglende dokumentasjon av de faktiske leieforhold, har retten kommet til at Flottorp ikke har sannsynliggjort at han benyttet minst halvparten av boligen til eget bruk, regnet etter utleieverdien. Unntaket i skatteloven § 7-2 første ledd bokstav a) kommer derfor ikke til anvendelse. Det vises også til at Flottorp selv i retten forklarte at han kun benyttet ett rom, selv om han skal ha hatt tilgang til øvrige deler av boligen. Flottorps opplysninger om hva han faktisk har leid ut for, er etter rettens syn ikke avgjørende, idet faktisk utleiepris kun er veiledende.

Retten har etter dette kommet til at utleieinntekten for boligen i 2010 og 2011 var skattepliktige, jf. skatteloven § 5-1, jf. § 7-2 første ledd.

Retten går nå over til å vurdere skatteklagenemndas skjønnsmessige fastsettelse av utleieinntekten. Skatteklagenemndas skjønnfastsettelse er foretatt med hjemmel i ligningsloven § 8-1 nr. 1 som lyder som følger:

§ 8-1. Ligning på grunnlag av selvangivelse m.v.

1. Ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger. Hvis ligningsmyndighetene finner at skattyterens oppgaver er uriktige eller ufullstendige, kan de endre, utelate eller tilføye poster. De kan også endre skjønnsmessige beløp som skattyteren har ført opp, når de finner grunn til det.

Ligningsmyndighetene skal ved skjønnfastsettelsen legge til grunn «*det faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det sannsynlig riktige*», jf. Ot.prp.nr 29 (1978-1979), altså det faktum det er sannsynlighetsovervekt for.

Fordi Flottorp ikke fremla en komplett oversikt over antall leietakere, eller dokumenterte faktiske inntekter fra utleievirksomheten, besluttet skatteklagenemnda å fastsette leieinntektene basert på skjønn etter ligningsloven § 8-1 andre punktum. Leieinntektene ble estimert ved å multiplisere antall beboere med kroner 2000 per måned, hvilket totalt utgjorde kroner 417 000 for 2010 og kroner 340 000 for 2011. Gjennomsnittlig antall beboere per år ble som nevnt ovenfor beregnet ved å sammenholde opplysninger fra folkeregisteret med lønnsinnberetningene for disse personene. Månedsprisen ble fastsatt på bakgrunn av opplysninger fra beboerne selv. Skatteklagenemnda fant heller ikke her å kunne legge avgjørende vekt på Flottorps opplysninger om at han hadde leid ut for kroner 35 000 annenhver måned til Arunas Martinkevicius IM.

Etter rettens syn tok skatteklagenemnda høyde for at de folkeregistrerte opplysningene ikke isolert sett ga grunnlag for å fastslå antall leietakere ved å sammenholde opplysningene mot de aktuelle personenes lønnsinnberetninger. Retten kan heller ikke se at det var uriktig å ta utgangspunkt i den leieprisen som beboerne selv oppga. Opplysningene fra Flottorp var som nevnt ikke helt i samsvar med øvrige opplysninger i saken, og skattemyndighetene måtte da i mangel av konkrete holdepunkter fastsette inntekten ved skjønn.

Basert på de opplysningene skatteklagenemnda hadde tilgjengelig, fremstår skjønnfastsettelsen av leieinntektene etter rettens syn som godt overveid og begrunnet.

Retten går etter dette over til å vurdere skatteklagenemndas vurdering av kostnadsfordelingen. Kostnader knyttet til utleieaktiviteten er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-1. Kostnader knyttet til utleiers eget bruk er ikke fradragsberettiget.

I skatteklagenemndas vedtak opprettholdes skattekontorets beslutning om å legge til grunn at 75 % av vedlikeholdskostnadene for boligen var fradragsberettiget. På grunn av manglende dokumentasjon av utleieverdien for den delen som Flottorp selv benyttet, ble fordelingen foretatt skjønnsmessig.

Flottorp har bestridt kostnadsfordelingen, idet han mener at det skal legges til grunn at 95 % av kostnadene var fradragsberettiget. Han har i denne sammenheng vist til at han kun benyttet ett

rom i boligen, samt fellesarealer, og at han ikke brukte mer strøm og vann enn de øvrige beboerne. Flottorps synspunkt er basert på at det bodde 18 personer i boligen i tillegg til ham selv.

Retten kan ikke se at det er grunnlag for å avgjøre kostnadsfordelingen ut fra antall personer slik Flottorp har anført. Det vises i denne sammenheng til punkt 3.2 i kapitlet Bolig - regnskapsligning i Lignings ABC 2009/10, som skatteklagekontoret også viste til, der blant annet følgende fremgår:

Kostnader som ikke kan tilordnes spesielle deler av eiendommen, fordeles i forhold til leieverdi for egen bolig og leieverdi av areal brukt til andre formål.

I mangel av dokumentasjon av leieverdien for den delen som Flottorp selv benyttet, jf. drøftelsen vedrørende dette ovenfor, kan ikke retten se at det var feil av skatteklagekontoret å legge til grunn at 75 % av kostnadene var fradragsberettiget. Flottorp har etter rettens syn ikke fremlagt dokumentasjon som tilsier en annen fordeling av kostnadene. Retten har derfor kommet til at skatteklagenemndas vurdering er holdbar også på dette punkt.

Det neste spørsmålet retten skal ta stilling til er om skatteklagenemndas vurdering av fradragsberettigede strømgifter for boligen er holdbar.

Skatteklagenemndas vurdering i punkt 4.4 *Spørsmål om størrelsen på kostnadsfradraget* vedrørende strømgiftene inntas her:

Når det gjelder fradrag for kostnader til strøm for 2011, har skattyter fremlagt kopi av faktura og anfører at denne utgiftsposten nå skulle være i orden.

Når det gjelder kostnaden til strøm, fremla skattyter en kostnadsoversikt som viste kostnader med kr 28.106 i 2010 og kr 109.281 i 2011. Skattekontoret har basert på den foreliggende dokumentasjon kommet til at kostnadene for 2011 er for høye, og skjønnsmessig satt fradraget til kr 45.000.

Skatteyder har i vedlegg 5 til klagen satt opp en ny oversikt over kostnadene, hvor kostnader til strøm for 2011 er satt til kroner 92 281. Videre har skatteyder forklart at hen tror at en del av kostnadene til strøm for 2010 første ble betalt i 2011, som følge av at målerstanden ikke ble lest av og sendt inn regelmessig.

Fradragsberettigede kostnader skal i alminnelighet tidfestes til det tidspunkt «da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skatteyteren til å dekke eller innfri kostnaden», jf. skatteloven § 14-2 andre ledd. Bestemmelsen innebærer at det gis fradrag uansett når betaling skjer eller kravet forfaller, og gjelder uavhengig av om skatteyder misligholder sin betalingsforpliktelse.

På bakgrunn av den innsendte dokumentasjon fremgår det at skatteyder den 22.2.2011 betalte to fakturaer på henholdsvis kr 13.610 og kr 32.530, samlet kr 46.140. Det fremgår av fakturaene at disse gjelder kostnader til strøm for 2010 ut over det som er hensyntatt i vedtaket. Sett hen til at skattekontoret har akseptert at felleskostnader kan fradragsføres med 75 %, tilsier dette et fradrag på kr 35.605 (46 140\*0,75).



Skattekontoret har ikke innrømmet ytterligere fradrag på bakgrunn av fremlagt faktura fra Kredinor datert 8.7.2011, som er den tredje fakturaen skatteyder har fremlagt. Fakturaen gjelder betalingsoppfølging på to fakturaer for strøm fra Hafslund. Bakgrunnen for dette er at fradraget for 2011 som følge av mangelfull dokumentasjon er fastsatt skjønnsmessig til kr 45.000. Skattekontoret viser til drøftelsen overfor knyttet til oppbygging av skjønnet.

På dette grunnlag innrømmes det ytterligere fradrag for kostnader til strøm for 2010 med kr 35.650.

Som det fremgår av skatteklagenemndas vedtak ble Flottorp innrømmet et ytterligere fradrag for strømavgiftene for 2010 basert på fremlagte fakturaer. For 2011 ble strømavgiftene fastsatt til kroner 45 000 basert på skjønn. Flottorp har anført at skatteklagenemnda i stedet skulle lagt til grunn fremlagte fakturaer for 2011, totalt pålydende kroner 92 281. Staten har på sin side anført at fakturaene ikke sier noe om et økt forbruk sammenlignet med 2010, og at kostnadene derfor fremstår som høye.

På grunn av manglende dokumentasjonen av faktisk økt strømforbruk for 2011, har retten under noe tvil kommet til at skatteklagenemndas skjønnsutøvelse fremstår som godt overveid og begrunnet også på dette punkt.

Det neste spørsmålet retten skal ta stilling til er om vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt var oppfylt etter ligningsloven § 10-2. Ligningsloven § 10-2 nr. 1 lyder som følger:

#### § 10-2. Tilleggsskatt

1. Skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Som unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave regnes levering etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter.

Som nevnt ovenfor har skatteyder plikt til å gi ligningsmyndighetene nødvendige opplysninger, jf. ligningsloven § 4-1 og 4-3. Basert på at Flottorp ikke oppga noen utleieinntekter i ligningen for ligningsårene 2010 og 2011, samt på den mangelfulle dokumentasjonen av utleievirksomheten, er det etter rettens syn klart at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt var oppfylt. Videre har retten kommet til at det var riktig å ilegge tilleggsskatt med 30 %, jf. ligningsloven § 10-4.

Det neste spørsmålet blir om Flottorp likevel skal unntas for tilleggsskatt fordi «*skatteyers forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak*», jf. ligningsloven § 10-3. Om hva som skal regnes som unnskyldelige forhold vises det til forarbeidene i Ot.prp.nr.82 (2008-2009) avsnitt 8.3.2:

Et annet eksempel på tilfeller hvor en opplysningsfeil kan være unnskyldelig, er hvor det har vært generelt lett å misforstå en bestemmelse om skatte- eller oppgaveplikt. Opplysningsfeil som bare skyldes det forhold at en rettsregel er uklar, vil ikke være unnskyldelig. Dersom skattyter innser eller bør innse at det kan være tvil om hvordan en bestemmelse skal forstås,

skal han eller hun gi utfyllende opplysninger om dette i selvangivelsen slik at ligningsmyndighetene får tilstrekkelig med opplysninger til å vurdere hva som er den riktige skattemessige bedømmelse av forholdet. Den klare hovedregelen vil derfor fortsatt være at rettsvillfarelse ikke vil være et unnskyldelig forhold. Bare i helt spesielle situasjoner kan det være grunn til å fravike dette utgangspunktet. Det kan for eksempel dreie seg om tolkning av en ny bestemmelse som kan være uklar eller som misforstås av andre grunner. I slike tilfeller kan det fremstå som svært strengt å ilegge tilleggsatt, dersom skattyterne har gjort så godt de har kunnet, men likevel misforstår på en aktsom måte og dermed ikke oppfyller opplysningsplikten. Etter departementets oppfatning er det vanskelig å se for seg at dette vil kunne gjelde profesjonelle næringsdrivende, men det kan være aktuelt for lønnstakere og pensjonister i helt spesielle tilfeller.

Retten legger etter dette til grunn at rettsvillfarelse kun rent unntaksvis kan anses unnskyldelig, og at dette kun vil være tilfelle i spesielle tilfeller, for eksempel fordi bestemmelsen er helt ny og uklar.

Flottorp har anført at han var i god tro fordi han var i telefonisk kontakt med ligningsmyndighetene vedrørende skatteplikt ved utleie, og har vist til at hans venn Hesle kan bekrefte dette. Verken Hesle eller Flottorp kan imidlertid nøyaktig si når samtalen fant sted, eller hvem hos ligningsmyndighetene Flottorp var i kontakt med. Ut fra svaret som angivelig ble gitt; *«at det økonomisk ikke spilte noen rolle om man leide ut halve boligen hele tiden eller hele boligen halve tiden»*, er det dessuten vanskelig å si om Flottorp faktisk fikk tilbakemelding om at hans måte å innrette leievirksomheten på var i henhold til loven. Etter rettens syn har det formodningen mot seg at ligningsmyndighetene skal ha gitt et svar basert på en regel som gjaldt for mer enn to år siden.

Flottorp har også vist til at han ikke ville fortalt hvordan han hadde innrettet leievirksomheten i et møte med ligningsmyndighetene dersom han hadde visst at måten han gjorde det på ikke var i henhold til loven. Etter rettens syn kan ikke dette ha noen avgjørende betydning. Det avgjørende er om det objektivt sett ble tilbakeholdt eller gitt uriktige opplysninger, og om dette kan anses unnskyldelig eller ikke.

Skatteloven § 7-2 første ledd bokstav a var verken ny eller uklar. Retten kan derfor ikke se at Flottorps rettsvillfarelse var unnskyldelig. Det vises også til at Flottorp i selvangivelsene for de aktuelle årene kunne ha oppgitt leieinntektene i selvangivelsen, og samtidig opplyst om den angivelige samtalen og eventuelle grunner til at inntekten skulle være skattefri, slik at ligningsmyndighetene kunne tatt endelig stilling til skatteplikten.

Retten har på denne bakgrunn kommet til at Flottorps forhold ikke var unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller av andre årsaker, og at vilkårene fra unntak fra tilleggsatt etter ligningsloven § 10-3 ikke var oppfylt.

På bakgrunn av ovennevnte har retten kommet til at skatteklagenemndas vedtak verken lider av bevisbedømmelsesfeil eller rettsanvendelsesfeil, og at vedtaket derfor er gyldig.

Staten ved Skatt øst blir etter dette å frifinne.

## Sakskostnader

Staten ved Skatt øst har vunnet saken og har etter hovedregelen krav på å få dekket sine sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 (1). Etter rettens syn foreligger det ikke slike tungtveiende grunner som nevnt i tvisteloven § 20-2 (3) for å gjøre unntak fra hovedregelen. Det vises til uttalelse i Rt-2011-586 hvor styrkeforholdet mellom partene ikke alene kunne begrunne unntak fra hovedregelen. Det måtte i tillegg foreligge andre momenter, for eksempel at saken er av prinsipiell interesse. Det er ikke tilfellet i denne saken.

Advokat Haavind har fremlagt sakskostnadsoppgave på kroner 149 509. Retten finner at de samlede kostnadene har vært nødvendige jf. tvisteloven § 20-5, og tar kravet til følge. Oppfyllelsesfristen er to uker fra dommens forkynnelse.

### *Domsslutning*

- 1. Staten ved Skatt øst frifinnes.*
- 2. Kjell Noordin Flottorp til å betale sakskostnader med 149 509 - etthundreogførtinitusenfemhundreogni - kroner til Staten ved Skatt øst innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.*

# Uttalelser Skattedirektoratet

## SKN 16-051 Skog som virksomhet - retningslinjer

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-1.

**Kort referat:** Skattedirektoratet har utarbeidet retningslinjer for å sikre en enhetlig og konsekvent praksis for vurderingen av virksomhet i skog. Retningslinjene skal legges til grunn ved ligningsbehandlingen fra og med inntektsåret 2016.

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet** publisert 2. mars 2016, avgitt 1. mars 2016.

### Innholdsfortegnelse

- 1 Begreper. 3
- 2 Virksomhetsvurderingen. 3
  - 2.1.1 Vilkårene for virksomhet. 3
  - 2.1.2 Vurdering sammen med annen virksomhet. 5
- 3 Aktivitet som ikke er virksomhet. 6
  - 3.1 Passiv kapitalforvaltning. 6
  - 3.2 Ikke egnet til å gå med overskudd over tid. 6
- 4 Ligningsmåten.. 6
  - 4.1 Generelt. 6
  - 4.2 Avvikling av gjennomsnittsligning. 7
- 5 Rapportering.. 7
- 6 Tidspunktet for vurderingen.. 7
- 7 Forholdet til andre bestemmelser. 7
  - 7.1 Realisasjon. 7

7.2 Skogfond. 7

7.3 Formue. 7

## **Retningslinjer for skog som virksomhet**

Med grunnlag i Prop. 1 LS (2015-2016) har Skattedirektoratet utarbeidet retningslinjer for å sikre en enhetlig og konsekvent praksis for vurderingen av virksomhet i skog. Retningslinjene skal legges til grunn ved ligningsbehandlingen fra og med inntektsåret 2016.

### **1 Begreper**

**Årlig nyttbar tilvekst** fremkommer ved å multiplisere eiendommens økonomisk drivbare areal med den fastsatte tilvekstraten for den enkelte bonitetsklasse[1].

Faktisk årlig tilvekst kan variere blant annet på grunn av avvirkning og tilplanting. Årlig nyttbar tilvekst, slik begrepet er definert her, er konstant så lenge bonitetsklasse og økonomisk drivbart areal er uendret.

**Tilvekstratene** for de enkelte bonitetsklassene er fastsatt til:

- Svært høy 0,7 m<sup>3</sup> per daa
- Høy 0,4 m<sup>3</sup> per daa
- Middels 0,25 m<sup>3</sup> per daa
- Lav 0,08 m<sup>3</sup> per daa

**Økonomisk drivbare arealer** er arealer med skog i hogstklassene 1-5 hvor driftsforholdene er slik at avvirkningen, når skogen er hogstmoden, gir økonomisk overskudd per avvirket kubikkmeter trevirke.

Dette tilsvarer begrepsbruken ved verdsetting av skogformue, se forskrift for verdsetting av skog 19.12.2006 nr. 1514 § 4.

### **2 Virksomhetsvurderingen**

#### **2.1.1 Vilkårene for virksomhet**

All skog skal vurderes etter de alminnelige kriteriene for virksomhet slik de er formulert av Høyesterett blant annet i Ringnesdommen (Utv. 1985/386) og gjennom langvarig ligningspraksis for andre bransjer.

Spørsmålet om en inntektsgivende aktivitet skal anses som virksomhet[2], skal vurderes ut fra om aktiviteten

- tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd over tid
- drives for skattyters regning og risiko

Inntektsgivende aktivitet knyttet til skogsdriften skal regnes med i virksomhetsvurderingen selv om aktiviteten drives på areal som ikke er med i tilvekstberegningen.

#### **2.1.1.1 Kravet til varighet**

Skogens omløpshastighet gjør at kravet til varighet vanligvis er oppfylt, uavhengig av eiertid hos den enkelte skattyter.

#### **2.1.1.2 Aktiviteten skal være drevet for skattyters regning og risiko**

Både avvirkning og skjøtsel for øvrig foretas ofte av andre enn skogeieren selv.

Aktiviteten anses å være drevet for skogeierens regning og risiko dersom skogeieren bærer kostnadene og har risikoen for lønnsomheten i skogen.

#### **2.1.1.3 Egnet til overskudd over tid**

Drift av skogen skal være egnet til å gi overskudd over tid, ved normal drift og skjøtsel.

Virksomheten må objektivt sett være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år ligningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt. Det er ikke tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene[3].

Tilveksten i skogen er en indikasjon på inntekspotensialet. I definisjonen av nyttbar tilvekst er det allerede forutsatt at avvirkning av hogstmoden skog gir økonomisk overskudd per avvirket kubikkmeter trevirke. Det vil si at all nyttbar tilvekst i utgangspunktet er egnet til å gi overskudd over tid. Inntekter og kostnader hos den enkelte skogeier kan likevel fravike utgangspunktet og påvirke om skogsdriften er egnet til å gå med overskudd over tid.

I enkelte tilfeller kan de samlede kostnadene bli så store at hele eller deler av skogen aldri vil kunne avvirket med overskudd.

Momenter i vurderingen:

- Tømmerpriser og avvirkningskostnader
- Driftsforhold som terreng, avstand til bilvei, mv.
- Kostnader knyttet til ungskogpleie, vedlikehold av skogsbilveier og tynning mv.
- Miljørestriksjoner
- Det økonomiske formålet. For den som har driften av eiendommen som levebrød har Høyesterett i Kiøningdommen (Utv. 1995/1127) uttalt at det økonomiske formålet med

virksomheten må aksepteres.

Skogbruksplaner e.l. kan være veiledende.

#### **2.1.1.4 Aktivitet**

Årlig nyttbar tilvekst er en hjelpfaktor ved vurderingen. Det normale er at aktivitetsnivået øker med økende tilvekst. Det antas som et utgangspunkt at aktivitet i skog med årlig nyttbar tilvekst opp til 100 kubikkmeter normalt ikke oppfyller kravene til virksomhet. Aktivitet i skog med nyttbar tilvekst over 200 kubikkmeter antas normalt å oppfylle kravene til virksomhet. Aktivitetsnivået må vurderes konkret og ses i sammenheng med den lange omløpstiden i skogen.

Momenter til den konkrete vurderingen:

- Årlig nyttbar tilvekst er lavere enn 100 kbm/år:
  - o Spesielt høyt aktivitetsnivå er et moment som kan tale for at det drives virksomhet. Momentet må ses i sammenheng med det økonomiske formålet og egnethet til å gå med overskudd over tid. For eksempel kan høy avvirkningsfrekvens indikere at det drives virksomhet i skogen.
- Årlig nyttbar tilvekst i nedre del av intervallet 100 - 200 kbm/år:
  - o Høyt aktivitetsnivå er et moment som kan tale for at det drives virksomhet. Momentet må ses i sammenheng med det økonomiske formålet og egnethet til å gå med overskudd over tid.
- Årlig nyttbar tilvekst i øvre del av intervallet 100 - 200 kbm/år:
  - o Liten eller ingen aktivitet i skog med høy tilvekst kan indikere at det ikke drives virksomhet. Momentet må ses i sammenheng med faktorer som reduserer egnetheten til å gå med overskudd over tid, som tilgjengelighet, avvirkningskostnader mv.
- Årlig nyttbar tilvekst er høyere enn 200 kbm/år:
  - o Liten eller ingen aktivitet i skog med høy tilvekst kan indikere at det ikke drives virksomhet. Årsaken til den lave aktiviteten må være faktorer som gjør aktiviteten åpenbart uegnet til å gå med overskudd over tid, som vanskelig tilgjengelighet, uforholdsmessig høye avvirkningskostnader, mv.

Om arbeidet utføres av den som eier skogen selv eller om arbeidet utføres av andre på hans vegne, er ikke av betydning ved vurderingen av aktivitetskravet.

#### **2.1.2 Vurdering sammen med annen virksomhet**

##### **2.1.2.1 Generelt**

Produksjon av juletre, pyntegrønt, biobrensel eller lignende fra egen skog anses som del av skogbruksaktiviteten. Det samme gjelder økonomisk utnyttelse av jakt- eller fiskerettigheter og

korttidsutleie av inntil to utleiehytter når utleien ikke anses som egen virksomhet eller inngår i annen virksomhet.

Eksempler på aktiviteter som i utgangspunktet ikke har tilstrekkelig økonomisk og innholdsmessig nærhet til skogbruk er salg av foredlet trevirke, bygningsmaterialer og lignende. Det samme gjelder aktivitet knyttet til tomtosalg og tomtefeste.

Økonomiske aktivitet av forskjellig art som har skogeiendommen som felles utgangspunkt, og består i utnyttelse av eiendommens potensiale, kan inngå i en samlet virksomhetsvurdering, jamfør BFU 059/06.

### **2.1.2.2 Særlig om jord- og skogbruk**

Skogbruk og jordbruk som hver for seg oppfyller virksomhetskriteriene, anses som atskilte virksomheter.

Der vilkårene for virksomhet ikke er oppfylt for en eller begge aktivitetene, skal skogbruk og jordbruk vurderes samlet ved spørsmål om det drives virksomhet eller ikke[4]. Det er uten betydning i denne sammenhengen om man eier jordbruksarealet, leier det eller kombinerer eie og leie.

## **3 Aktivitet som ikke er virksomhet**

### **3.1 Passiv kapitalforvaltning**

Inntekt fra skog som ikke oppfyller alle kriteriene for virksomhet, men som er egnet til å gå med overskudd over tid, skattlegges som kapitalinntekt jamfør skatteloven §§ 5-1 første ledd og 5-20 første ledd bokstav a. Skogeieren kan kreve fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre inntekten jamfør skatteloven § 6-1 første ledd.

Adgangen til direkte fradrag for kostnader til skogkultur, som f.eks. grøfting, planting, såing og markbearbeiding, rydding av hogstflater, ungskogpleie, tynning og lignende, samt til bygging og påkostninger på skogsveier jamfør skatteloven § 8-2 fjerde ledd, gjelder uavhengig av om aktiviteten i skogen anses som virksomhet eller som passiv kapitalforvaltning.

Når vilkårene er oppfylt gis det fradrag for kostnader som er pådratt selv om inntektene kommer i et senere år.

### **3.2 Ikke egnet til å gå med overskudd over tid**

Skogsdrift som ikke alene eller sammen med jordbruk er egnet til å gå med overskudd over tid, anses som hobbyaktivitet jamfør prinsippene i Ringnesdommen.

Inntekter fra hobbyaktivitet skattlegges ikke og det gis ikke fradrag for kostnader til slik aktivitet.

## **4 Ligningsmåten**

### **4.1 Generelt**



Inntekt fra skog som vurderes som virksomhet, alene eller sammen med annen aktivitet, skal gjennomsnittslignes når vilkårene for øvrig er oppfylt. Inntekt fra aktivitet som anses som del av skogsdriften inngår i gjennomsnittsligningen. Eksempel på dette er produksjon av juletre og biobrensel.

Inntekt fra annen aktivitet, som f.eks. jordbruk, inngår ikke i gjennomsnittsligningen.

#### **4.2 Avvikling av gjennomsnittsligning**

Gjennomsnittsligningen avvikles for inntekter fra skog der aktiviteten ikke anses som virksomhet. Regler for avvikling av gjennomsnittsligningen i slike tilfeller er gitt i skatteloven § 14-81 sjette ledd tredje og fjerde punktum.

Siste året for gjennomsnittsligning er 2015 for skogeiere som fra 2016 ikke anses å drive virksomhet i skogen.

#### **5 Rapportering**

Skattytere som har inntekt fra skogbruksvirksomhet skal levere skjema RF-1177 Landbruk sammen med næringsoppgaven.

Skattytere som kun har kapitalinntekt fra skogen oppgir inntekter og kostnader direkte i selvangivelsen. Det samme gjelder den skattepliktige delen av frigitte skogfondsmidler og avsetning til skogfond.

#### **6 Tidspunktet for vurderingen**

Skattytere som eier skog i det aktuelle tilvekstintervallet og som er i tvil om aktiviteten oppfyller vilkårene for virksomhet, må vurdere aktiviteten mot ovenstående retningslinjer. Endringer som f.eks. tilkjøp, frasalg, ny skogbruksplan, miljørestriksjoner, veitbygging, store endringer i tømmerpriser mv. kan gi grunn til ny vurdering.

#### **7 Forholdet til andre bestemmelser**

##### **7.1 Realisasjon**

Reglene om realisasjon av skog påvirkes ikke av justert virksomhetsvurdering.

##### **7.2 Skogfond**

Pliktig avsetning til skogfond og bestemmelsene om hva skogfondsmidler kan brukes til, er ikke betinget av at aktiviteten i skogen drives som egen virksomhet.

##### **7.3 Formue**

Justert virksomhetsvurdering påvirker ikke formuesfastsettelsen.

[1] Se f.eks.

[http://www.skogoglandskap.no/filearchive/ressursoversikt\\_03\\_12\\_skogen\\_i\\_norge.pdf](http://www.skogoglandskap.no/filearchive/ressursoversikt_03_12_skogen_i_norge.pdf).

[2] Lignings-ABC 2015/2016 kapittel 3-1 side 1584

[3] Ringnesdommen

[4] HRD i Utv. 1995/1127, Rt. 1995/1422 og prop. 1 LS (2015-2016)

## SkN 16-052 Det skatterettslige rentebegrepet

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-40.

**Kort referat:** Rentebegrepet er ikke nærmere definert verken i skatteloven eller i forarbeidene. I uttalelsen har Skattedirektoratet vurdert gjeldende praksis og kilder, og presenterer på grunnlag av dette noen momenter det skal legges vekt på ved vurderingen av om det foreligger «renter av gjeld» for skatteformål.

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet** publisert 18. mars 2016, avgitt 15. mars 2016.

### 1. Innledning

Det følger av sktl. § 6-40 første ledd at det "*gis fradrag for renter av skattyters gjeld*". Det er ikke noe vilkår for fradragsrett for gjeldsrenter at gjelden er knyttet til et skattepliktig inntektserverv. Rentebegrepet avgrenses mot andre finanskostnader, som i utgangspunktet også er fradragsberettigede, forutsatt at de er pådratt i virksomhet, jf. sktl. § 6-1 første ledd.

Betydningen av hvorvidt en kostnad faller innenfor rentebegrepet i skatteloven kan være stor for selskaper omfattet av rentebegrensingsregelen, selskaper innenfor rederiskatteordningen, samt for personer og foretak med kostnader utenfor virksomhet.

For rederibeskattede selskaper er rentefradraget begrenset til den delen av rentene som tilsvarer finanskapitalandelens andel av totalkapitalen, jf. sktl. § 8-15 fjerde ledd, mens andre finansutgifter i virksomhet er fradragsberettiget i sin helhet, jf. sktl. § 8-15 andre ledd.

Etter rentebegrensingsreglen i sktl. § 6-41, som trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2014, kan fradragsretten for rentekostnader helt eller delvis avskjæres på nærmere vilkår.

### 2. Oppsummering

Skattedirektoratet har vurdert gjeldende praksis og kilder. På grunnlag av dette skal det legges vekt på følgende ved vurderingen av om det foreligger "renter av gjeld" for skatteformål:

- Om ytelsen til långiver er vederlag for en kredittytelse, herunder ytelser til långiver som skal dekke omkostninger til anskaffelse, opprettholdelse og avvikling av den aktuelle kredittytelsen.
- Om ytelsen er knyttet til et gjeldsforhold mellom långiver og låntaker som er etablert eller er under etablering.
- Ytelse til andre enn långiver skal som hovedregel ikke anses som rente med mindre ytelsen har tilknytning til gjeldsforholdet og tilsvarer den høyere renten som ville blitt forlangt om långiver alene påtok seg risikoen ved mislighold av lånet (f.eks. garantiprovisjon).
- Ytelser til låntakers egne rådgivere i forbindelse med anskaffelse, opprettholdelse og avvikling av et gjeldsforhold anses som hovedregel ikke som skattemessig rente.

### 3. Kort om rettskildebildet og gjeldende praksis

Rentebegrepet er ikke nærmere definert verken i skatteloven eller i forarbeidene.

Ot. Prp. nr. 86 (1997-1998), Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 6.5.3.4 Gjeldsrenter og Prop. 1 LS (2013-2014) 4.3.1 Fradrag for gjeldsrenter og pkt. 4.8.1 Rentekostnader og renteinntekter, omtaler helt kort gjeldsrenter og enkelte andre kostnader som skal anses som rente. Eksempler på sistnevnte er lånekostnader, etableringsgebyrer, provisjoner og andre tilleggstyelser til kreditor som i realiteten er renter.

I Lyse Energi-dommen (Rt. 2007 s. 360), som gjaldt spørsmålet om utbetalinger til aksjonærene var renter av lån, uttalte Høyesterett i et obiter dictum at utbetalinger foretatt før lånet ble etablert, ikke var renter. I Harper (Rt. 1975 s. 944) behandlet Høyesterett avgrensningen mellom rente og andre finansielle kostnader, hvor indekstillegg ikke ble ansett som rente. Høyesteretts vurderinger tilsier at det som utgangspunkt er ytelsens økonomiske funksjon som er avgjørende for hvilke finansielle kostnader som omfattes av rentebegrepet.

Lignings-ABC 2015/2016 "Renter av gjeld" pkt. 6 beskriver hvilke renter og omkostninger som er fradragsberettiget eller ikke som rentekostnad etter sktl. § 6-40, herunder flere typetilfeller og skattemessig behandling av disse. Det fremgår blant annet at omkostninger som beregnes av långiver, likestilles med renter, samt at omkostninger som betales til andre enn långiver normalt ikke er å anse som rente.

I Frederik Zimmers "Lærebok i skatterett" 7. utg., 2013, s. 220, uttales det:

*"Gjeldsrentebegrepet må – i allfall et stykke på – bestemmes ut fra den økonomiske realitet og ikke uten videre hva man i dagligtale gjerne sikter til med uttrykket renter. Det karakteristiske for gjeldsrenter er ut fra en slik vurdering av det dreier seg om ytelser til långiver som vederlag for kredittytelse."*

Hugo P. Matre uttaler i sin bok "Gjeld og renter – fradragsrett for renter ved hybridfinansiering av aksjeselskaper", 1. utg., 2012, s. 238 at:

*"Det eksisterer neppe noen allmenn, klart avgrenset oppfatning av hvilke elementer som inngår i rentefastsettingen. Noen hovedlinjer kan likevel trekkes opp. Kreditor skal godtgjøres for sitt avsavn og ha avkastning på kapitalen (fortjeneste). I tillegg kommer kostnadsdekning, herunder administrasjon, risikopremie og kompensasjon for fall i pengeverdien. Også rentes rente og forsinkelsesrente omfattes av skattelovens rentebegrep."*

#### 4. Nærmere vurdering - "renter av gjeld"

Normalt er det klart hva som anses som rente eller ikke. Det typiske tilfellet er en bank som låner ut NOK 1 000 til Pølseboden AS. Lånet skal betales tilbake innen 5 år og det belastes en årlig rente på 3 % på hovedstolen. Renten utgjør her en kostnad for Pølseboden AS og er et vederlag for kredittytelsen, en kapitalleie, til banken. Vederlaget som betales til banken behandles på sin side som en renteinntekt. Det kan imidlertid oppstå tvil om en kostnad (eller inntekt) er rente for skatteformål.

Basert på gjeldende rettskilder og praksis er utgangspunktet at renter av gjeld kan defineres som ytelse til långiveren som vederlag for kredittytelse. Rentebegrepet omfatter imidlertid også tilknyttede kostnader som belastes låntaker i forbindelse med etablering, opprettholdelse og avvikling av gjeldsforholdet. I praksis har også enkelte kostnader til andre enn långiver blitt ansett som renter, herunder garantiprovisjon.

Ved vurderingen av det foreligger rente må følgende tre hovedspørsmål klarlegges:

- Foreligger det et *gjeldsforhold*?
- Hvilke ytelser *til långiver* er vederlag for kredittytelsen?
- Hvilke ytelser *til andre enn långiver* er vederlag for kredittytelsen?

#### **Foreligger det et gjeldsforhold?**

Sktl. § 6-40 definerer ikke eller gir ikke i seg selv hjemmel for gjeld. Som presisert av Hugo P. Matre i "Gjeld og renter – fradragsrett for renter ved hybridfinansiering av aksjeselskaper", 1. utg., 2012, s. 117, må det rettslige grunnlaget for gjelden, dvs. stiftelsesgrunnlaget, basere seg på avtale, annen lovgivning eller ulovfestet rett.

Forutsetningen om at det må foreligge et gjeldsforhold for at ytelser til långiver for den aktuelle kredittytelsen skal anses som renter, innebærer at i den grad det ikke er etablert et gjeldsforhold, er usikkert om et gjeldsforhold vil bli etablert, eller et gjeldsforhold er avsluttet, vil ikke ytelser i denne sammenheng anses som vederlag for en kredittytelse. Vederlag og omkostninger ved forsøk på å etablere en gjeldsforpliktelse, vil bare anses knyttet til gjeldsforpliktelsen dersom det faktisk etableres en slik gjeldsforpliktelse. En periodisk betaling til långiver for rett til å etablere lån på et fremtidig tidspunkt vil som et utgangspunkt ikke anses å være vederlag for en kredittytelse med mindre kostnaden medfører en tilsvarende redusert rente tilknyttet et fremtidig gjeldsforhold. Dersom det etableres en gjeldsforpliktelse må utgangspunktet være at alle kostnader ytet til långiver i denne forbindelse anses som rentekostnader.

Det må likevel gjøres en konkret vurdering av den enkelte avtale og stiftelsesgrunnlag for å avgjøre på hvilket tidspunkt det foreligger en gjeldsforpliktelse (etablert eller under etablering),

og hvilke omkostninger som betales til långiver som knytter seg til etableringen. Enkelte kostnader betalt til andre enn långiver vil også kunne anses som rente, se nedenfor.

### **Hvilke ytelser til långiver er vederlag for kredittytelsen?**

Dersom det kan dokumenteres at det foreligger et gjeldsforhold, vil selve vederlaget for kredittytelsen, kapitalleien, la seg identifisere, enten dette er avtalt som rente, under en annen betegnelse eller ikke er særskilt avtalefestet.

Det er videre klart at ytelser til långiver som skal dekke omkostninger til anskaffelse, opprettholdelse og avvikling av den aktuelle kredittytelsen, er å anse som renter. Omkostninger omfatter blant annet långivers formidlingsprovisjon, fornyelsesprovisjon, etableringsgebyr, behandlingsgebyr, portoomkostninger, innfrielsesgebyr og omkostninger/gebyr ved fravikelse av prioritet.

Långiver vil f.eks.kunne ha kostnader til eksterne rådgivere, herunder advokater, tilretteleggere, revisorer mv., ved etablering av et låneforhold. I tilfeller der disse kostnadene veltes over på låntaker gjennom f.eks. viderefakturering eller direkte fakturering fra ekstern rådgiver, vil dette i utgangspunktet anses som omkostninger betalt til långiver ved etablering av lånet, og som dermed skal anses som rentekostnad. Dette likestiller tilfeller der en långiver bruker interne advokater, rådgivere mv. mot eksterne rådgivere ved etablering av lån.

Det vil dermed ikke være betalingsstrømmen ved f.eks. direkte fakturering fra ekstern rådgiver til låntaker som er avgjørende for den skattemessige behandlingen, men det *underliggende* forholdet som er grunnlaget for omkostningen som belastes låntaker. Det er uten betydning at låntakers tilsvarende kostnader til *egne* rådgivere kan behandles som annen finanskostnad som er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1.

Det antas at dersom deler av omkostningene til ekstern rådgiver faktisk ikke knytter seg til etablering av lån, vil disse kunne anses som andre finanskostnader for låntaker. Dette forutsetter imidlertid at långiver ikke belaster låntaker med kostnaden i forbindelse med kredittytelsen. Låntaker kan ikke på sin hånd dele opp kostnader betalt direkte til ekstern rådgiver basert på egen klassifisering dersom långiver har belastet låntaker med hele kostnaden i forbindelse med kredittytelsen.

### **Hvilke ytelser til andre enn långiver er vederlag for kredittytelsen?**

Finansieringsomkostninger til *andre* enn långiver er fradragsberettiget kostnad i virksomhet etter sktl. § 6-1. Dvs. at slike kostnader ikke anses som en rentekostnad for skatteformål. Dette vil f.eks. omfatte kostnader til egne rådgivere (advokater, tilretteleggere, takstmenn mv.) hva gjelder gjennomgang av lånedokumenter, sikkerhetsstillelse, taksering, forsikring, utarbeidelse av prospekter mv.

Dette utgangspunktet har et snevert unntak dersom ytelsen som betales til annen enn långiver har tilknytning til gjelden og tilsvarer den høyere renten som ville blitt forlangt om långiver alene påtok seg risikoen med mislighold av lånet. Dette vil f.eks. gjelde for garantiprovisjoner.

Dersom låntaker dekker långivers omkostninger ved bruk av eksterne rådgivere, forsikringsselskap mv. kan det som nevnt over, tenkes at låntaker betaler direkte til den eksterne rådgiver mv., og at det dermed kan stilles spørsmål ved om betalingen reelt sett er gjort til en annen enn långiver. Utgangspunktet for den skattemessige tilordningen vil være den privatrettslige realitet. I det tilfellet ekstern rådgiver har inngått avtale med långiver om ytelse av tjenester knyttet til lånet, vil rådgiver normalt være forpliktet ovenfor långiver og vil ha et resultatansvar ovenfor denne. Den privatrettslige realiteten er at tjenestene som er levert er til långiver, og kostnaden er en omkostning ved etablering av lånet som låntaker må betale långiver. Dette kan dermed ikke anses som betaling til andre enn långiver.

## **SKN 16-053 Høyesteretts dom av 12. november 2015 - Skattedirektoratets domskommentar**

**Kort referat:** Dommen gjaldt tilordning og klassifisering av "carried interest" – en resultatbasert utbetaling i fondsforvalterbransjen. Etter Høyesteretts dom legger Skattedirektoratet til grunn at der nøkkelmedarbeidere er reelle eiere i en virksomhet, og utbetalingen må anses som avkastning av virksomheten og ikke eiernes arbeidsinnsats, er det ikke grunnlag for klassifisering til arbeidsinntekt og endret tilordning.

**Domskommentar fra Skattedirektoratet** publisert 3. mars 2016, avgitt 2. mars 2016.

### **Sammendrag**

Saken gjaldt tilordning og klassifisering av "carried interest" – en resultatbasert utbetaling i fondsforvalterbransjen. Partene var enige om at utbetaling av carried interest skulle anses som virksomhetsinntekt. For Høyesterett var spørsmålet for det første om denne inntekten for skatteformål skulle tilordnes General Partner (GP) eller forvalterselskapet Herkules (Herkules). For det andre var spørsmålet om inntekten skulle klassifiseres som arbeidsinntekt og tilordnes de tre prinsipalene. Flertallet i Høyesterett kom til at inntekten skulle tilordnes GP. To dommere var enige med Staten i at inntekten skulle tilordnes Herkules. En enstemmig Høyesterett kom til at inntekten ikke kunne klassifiseres som arbeidsinntekt for de tre prinsipalene.

### **Høyesteretts dom**

#### **Rettslig utgangspunkt**

Flertallet og mindretallet synes å være enige om de rettslige utgangspunktene. Slik flertallet formulerer normen (50) må de aktuelle disposisjonene i utgangspunktet legges til grunn for beskatningen hvis de er reelle og bindende mellom partene. Det må i tillegg kreves at selskapet som mottok betalingen, i realiteten har ytet et bidrag som kan begrunne denne (64). Hvis skattyters betegnelse ikke dekker den privatrettslige realiteten, kan skattyters klassifisering og tilordning fravikes med hjemmel i alminnelige klassifiserings- og tilordningsprinsipper (51). Under henvisning til førstvoterendes redegjørelse, formulerer mindretallet normen slik at en

fordel skal tilordnes det rettssubjekt som etter det underliggende rettsforholdet er den berettigede til fordelten (89).

### **Tilordningsspørsmålet**

Flertallet legger avgjørende vekt på at GP reelt sett hadde truffet investeringsbeslutningene og at det var disse beslutningene som ledet til verdiøkningen (65), selv om en betydelig del av verdiskapningen skjedde i Herkules (62). Også arbeidet som ble utført i porteføljeselskapene og den alminnelige markedsutviklingen bidro til verdiskapningen (63). Flertallet kommer dermed til at det lå en reell forretningsmessig begrunnelse bak den grunnleggende selskapsstrukturen og at den privatrettslige realitet innebar at GP hadde krav på utbetalingen.

Mindretallet tar, slik førstvoterende også gjorde, utgangspunkt i hvilket rettssubjekt som har utøvet funksjonene som har gitt grunnlaget for utbetaling av carried interest (91). I motsetning til flertallet legger de avgjørende vekt på at GP er skjermet fra de vanlige kostnadene og risikoen knyttet til virksomheten (92), og at virksomheten som har gitt grunnlaget for utbetaling av carried interest er utøvet i Herkules (93 og 94). Carried interest må da tilordnes Herkules som virksomhetsinntekt (88).

### **Spørsmål om klassifisering til arbeidsinntekt**

En samlet rett tar her utgangspunkt i hva som er realiteten, bedømt etter alminnelige privatrettslige regler (68). Spørsmålet er om carried interest reelt sett er vederlag for prinsipalenes arbeid. Under henvisning til skatteloven og sentrale dommer på området, peker retten på at det gjelder et tilknytningskrav, det vil si at arbeidsforholdet må ha vært foranledning til at skattyter har innvunnet fordelten (70). Skattyteren trenger ikke å ha krav på ytelsen, den behøver ikke være typisk, og den trenger heller ikke komme fra arbeidsgiveren (72). En hvilken som helst tilknytning er imidlertid ikke nok, kapitalgevinster faller i utgangspunktet utenfor, selv om det er en sammenheng mellom aksjeinnehavet og arbeidet (71).

Førstvoterende legger til grunn at det er en ganske direkte kobling mellom carried interest og prinsipalenes arbeid for Herkules i avtaleverket (75). Prinsipalene var ansatt i Herkules som ledende ansatte. De forpliktet seg gjennom ansettelsesavtalene til å yte sin fulle arbeidsinnsats i selskapet. I aksjonæravtale for prinsipalenes felles holdingselskap var det satt som vilkår for eierskap at de skulle arbeide i Herkules som ledende ansatte. Men dette er ikke tilstrekkelig til å slå fast at inntekten er vunnet ved arbeid (76).

Flertallet legger avgjørende vekt på at prinsipalene er reelle eiere i noe som i vid forstand er en fondsforvaltervirksomhet og at inntekten etter sin art er overskudd fra denne virksomheten, som har tilflytt prinsipalene i egenskap av eiere (76). Også mindretallet legger avgjørende vekt på at inntekten etter sin art er overskudd knyttet til eierposisjonene (96).

### **Skattedirektoratets kommentar**

#### **Spørsmålet om tilordning**

Det er et grunnleggende prinsipp i skatteretten at inntekter og kostnader skal tilordnes riktig skattesubjekt. Ved vurderingen av hvilket skattesubjekt som skal tilordnes en inntekt eller kostnad, skal det tas utgangspunkt i hva som er den privatrettslige realitet. En inntektspost skal

tilordnes den som ut fra det underliggende forhold anses berettiget til den. En kostnad skal tilordnes den som etter det underliggende forhold er forpliktet.

Skattedirektoratet legger til grunn at Herkules-dommen gir veiledning ved den skatterettslige vurdering av godtgjørelsesstrukturen i fondsforvaltningsvirksomhet. I saker der det er en general partner som formelt og reelt har krav på carried interest, skal carried interest tilordnes dette selskapet.

Høyesterett går ikke nærmere inn på om deler av godtgjørelsen kunne vært tilordnet forvalterselskapet etter skatteloven § 13-1. Flertallet peker på at slik saken er lagt opp, er det ikke naturlig å gå inn på skatteloven § 13-1. Skattedirektoratet bemerker at der vederlaget til General Partner og forvalterselskap ikke er fordelt i forhold til verdien av de tjenester selskapene har ytet, vil det kunne være aktuelt å omfordele vederlaget mellom selskapene i henhold til det grunnleggende armlengdeprinsipp i skatteloven § 13-1.

### **Spørsmålet om klassifisering som arbeidsinntekt**

Det er en forutsetning for omklassifisering fra utbytte til arbeidsinntekt at utbetalingen kan anses vunnet ved arbeid. Også her er det den privatrettslige realiteten som er avgjørende. Spørsmålet er om utbetalingen kommer som følge av at mottaker er eier, eller om utbetalingen er foranlediget av arbeidsinnsats.

Det forekommer at eier av en holdingstruktur lar morselskapet motta utbytte i en situasjon hvor utbetalingen er foranlediget av eieren arbeidsinnsats. I slike tilfeller kan det være aktuelt å klassifisere utbyttet som arbeidsinntekt og endre tilordningen. Godtgjørelsen som knytter seg til arbeidet behandles dermed som lønn eller arbeidsgodtgjørelse for eieren som utfører arbeidet. Etter Høyesteretts dom legger Skattedirektoratet til grunn at der nøkkelmedarbeidere er reelle eiere i en virksomhet, og utbetalingen må anses som avkastning av virksomheten og ikke eiernes arbeidsinnsats, er det ikke grunnlag for klassifisering til arbeidsinntekt og endret tilordning.

## **SKN 16-054 Beskatning av sjøtrygdslag**

**Lovstoff:** Skatteloven § 8-5.

**Kort referat:** Skattedirektoratet har 19. februar 2016 avgitt en uttalelse om beskatning av sjøtrygdslag. Direktoratet har vurdert om det foreligger fradragsrett for overføringer til reservefond etter skatteloven § 8-5, om avsetningene i reservefondet er formuesskattepliktige og hvordan bonusutbetalinger til medlemmer av sjøtrygdslag skal behandles skattemessig hos medlemmet og sjøtrygdslaget.

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet** publisert 8. mars 2016, avgitt 19. februar 2016.

Skattedirektoratet vil nedenfor gi en vurdering av de ulike problemstillingene.

### **1. Spørsmålet om det foreligger fradragsrett for overføringer til reservefond**



Skatteloven § 8-5 1. ledd er en særbestemmelse for fradrag i forsikringsvirksomhet. Bestemmelsens første ledd har følgende ordlyd:

"Forsikringsaksjeselskap, forsikringsallmennaksjeselskap og gjensidig forsikringsselskap gis fradrag for avsetning til forsikringsfond eller annet fond som er nødvendig for å dekke eller sikre kontraktsmessig overtatte forpliktelser overfor de forsikrede".

Bestemmelsen gir rett til fradrag i inntekt for regnskapsmessig avsetning (tekniske reserver) til dekning av forsikringsforpliktelser som ennå ikke er aktualisert. Innenfor skadeforsikring fører fradragsretten til at det gis fradrag for antatte fremtidige skader (forpliktelser) under de inngåtte forsikringsavtalene.

Det er to vilkår som må være oppfylt for at sjøtrygdslagene skal kunne få fradrag etter denne bestemmelsen. For det første må sjøtrygdslag være omfattet av skatteloven § 8-5 1. ledd. For det andre må avsetning til reservefond tilfredsstille krav om at det er en avsetning "som er nødvendig for å dekke eller sikre kontraktsmessige overtatte forpliktelser overfor de forsikrede".

Videre er det et spørsmål, under forutsetning av at de to første vilkårene er oppfylt, om fradragsretten er begrenset til normalvedtektenes minimumskrav eller om også overføring til fondet som overstiger minimumskravet gir fradragsrett.

1.1. Hvilke skattytere er omfattet av skatteloven § 8-5 1. ledd?

Etter ordlyden omfattes "Forsikringsaksjeselskap, forsikringsallmennaksjeselskap og gjensidig forsikringsselskap". Selv om sjøtrygdslag ikke spesifikt er nevnt, er slike lag ansett som et gjensidig forsikringsselskap, og har, som følge av dette, rett til å påberope seg bestemmelsen.

1.2. Omfattes sjøtrygdslagenes avsetning til reservefond av bestemmelsen?

Bestemmelsen dekker fradragsrett for avsetninger til dekning av forsikringsforpliktelser som ennå ikke er aktualisert. Det avgjørende for fradragsretten er en tolkning av begrepet "som er nødvendig for å dekke eller sikre kontraktsmessig overtatte forpliktelser overfor de forsikrede".

I utgangspunktet foreligger en selvstendig skatterettslig begrensning for hvilke avsetninger som gir rett til fradrag etter skatteloven § 8-5 1. ledd, men i praksis er fradraget ofte sammenfallende med avsetningsordningen slik dette er fastsatt i forsikringsvirksomhetsloven.

Forsikringstekniske avsetninger i skadeforsikring er avsetninger for de fremtidige forpliktelser (erstatningskrav) som et forsikringsselskap påtar seg gjennom forsikringsavtalene. Dette er avsetninger som er lovpålagt gjennom forsikringsvirksomhetsloven, med unntak av naturskadefondet og garantiordningen for skadeforsikring. Selv om en avsetning er lovpålagt er det likevel ikke gitt at avsetningen representerer en "nødvendig kontraktsmessig forpliktelse" i skattelovens forstand. Dette må vurderes konkret i det enkelte tilfellet

Det følger av forskrift av 9. november 1953 nr. 8632 om normalvedtekter for gjensidige sjøtrygdslag § 9 at sjøtrygdslag plikter å overføre overskudd til reservefond inntil dette fondet har nådd en dekning på 10 % av forsikringsforpliktelsene. Sjøtrygdslagene har således en lovpålagt forpliktelse når det gjelder overskuddsdisponering.

Det avgjørende spørsmålet blir dermed om sjøtrygdslagenes avsetninger til reservefondet anses for å være til dekning for en "nødvendig" (påregnelig) "forpliktelse", jf. § 8-5 1. ledd.

Slik vi ser det har sjøtrygdslagenes avsetning til reservefondet mye til felles med skadeforsikringsselskapers avsetning til sikkerhetsfond, slik disse var formulerte i den tidligere forsikringsvirksomhetsloven. Avsetninger til sikkerhetsfond var tidligere eksplisitt unntatt fra fradragsretten, men ble i 1958 endret ved at overføringer til fondet ble fritatt for både formues- og inntektsskatt. Begrunnelsen var at sikkerhetsfondets oppgave var å tjene som en ekstra sikkerhet for forsikringstakerne, ved siden av øvrige avsetninger.

Etter direktoratets oppfatning taler dette for at sjøtrygdslagenes avsetning til reservefond behandles tilsvarende. At sjøtrygdslagenes avsetning til reservefondet beregnes av det regnskapsmessige overskuddet, kan etter direktoratets vurdering ikke ha noen betydning i denne sammenheng. Heller ikke det forhold at fondet i henhold til forskriften kan benyttes til å dekke underskudd etter bruk av fri egenkapital. Det avgjørende er, etter vår vurdering, at den lovpålagte avsetningen medfører en bedret likviditet i selskapet og tjener dermed som en sikkerhet for forsikringstakerne.

Basert på at avsetning til reservefond er lovpålagt og må betraktes som en avsetning for å øke sikkerheten for forsikringstakerne, har vi kommet til at den må anses som en nødvendig avsetning "for å dekke eller sikre kontraktmessig overtatte forpliktelser", og gir dermed rett til fradrag etter skatteloven § 8-5 1. ledd.

### 1.3. Omfanget av fradragsretten

Når det gjelder størrelsen på avsetningene til reservefondet fremkommer det av forskriften at sjøtrygdslaget er forpliktet til å avsette midler av overskuddet "inntil fondet har nådd ein storleik på 10 % av heile trygdesummen for eiga rekning". Vilkår for fradragsretten etter § 8-5 1. ledd er knyttet til "nødvendige avsetninger".

Spørsmålet er om fradragsretten er begrenset til kun å gjelde overføringer inntil fondet har nådd 10 prosent av egenrisikoen, eller om fradragsretten også omfatter avsetninger som medfører at fondet overstiger minstekravet i forskriften.

Etter gjeldende rett er sikkerhetsavsetningene minimumsavsetninger. Skattedirektoratet legger til grunn at avsetninger utover minimumskravene vanskelig kan ses på som avsetninger for å sikre kontraktmessige kundeforpliktelser fordi sannsynligheten for at midlene kommer til utbetaling er liten. Dersom det er liten sannsynlighet for at reserven vil komme til utbetaling, taler dette for at det ikke foreligger noen kundeforpliktelse bak avsetningen heller, og avsetningen kan vanskelig betraktes som "nødvendig", jf. skatteloven § 8-5 1. ledd. Konsekvensen av en fradragsrett utover minimumskravet er at sjøtrygdslaget i realiteten oppnår å kunne spare skattefrie reserver i selskapet.

På denne bakgrunn legges det til grunn at avsetning av overskuddet "inntil fondet har nådd ein storleik på 10 % av heile trygdesummen for eiga rekning" i normalttilfellet er avsetning som gir skattemessig fradragsrett. Skattedirektoratet finner at krav om fradrag for ytterligere avsetninger utover minimumskravet må begrunnes særskilt, jf. kravet til "nødvendig avsetning" etter skatteloven § 8-5.

## 2. Formuesskatteplikt

Sjøtrygdslag, som er et gjensidig forsikringselskap, er kun formuesskattepliktig til staten, jf. skatteloven § 2-36, 2. ledd, jf. § 3-2.

Etter skatteloven § 4-52 har forsikrings- og livrenteselskap fradragsrett ved fastsettelse av formue for premiereserve og for andre fond som skal dekke eller sikre forpliktelser selskapet har pådratt seg. Avsetning til reservefond er avsetninger som er ment å skulle dekke selskapets forsikringsforpliktelser, og avsetningene i fondet gir således rett til fradrag ved formuesfastsettelsen.

## 3. Skattemessig behandling når det gjelder avsetning til bonus og utbetaling av bonus til forsikringstakerne

### 3.1. Skattemessig behandling hos selskapet

Når det gjelder avsetning til bonus fremkom det tidligere eksplisitt av skatteloven § 8-5 at slik avsetning ikke var fradragsberettiget. Ved teknisk revisjon av skatteloven i 1997 ble ordlyden endret, slik at dette ikke lenger fremkommer eksplisitt av lovteksten. Den tekniske revisjonen var imidlertid ikke ment å skulle endre regelverkets materielle innhold. Endringen kan således ikke tolkes som en endring av bestemmelsen. Se også Skattelovkommentaren 2003/04 side 600, kommentarer til skatteloven § 8-5 1. ledd.

Siden avsetninger til bonus ikke er en avsetning til fond som er "nødvendig for å dekke eller sikre kontraktmessige eller overtatte forpliktelser ovenfor de forsikrede" er Skattedirektoratet av den oppfatning at bonus ikke er en fradragsberettiget avsetning etter skatteloven § 8-5.

Det er i Deres brev vist til at utdeling til forsikringstaker muligens kan sammenlignes med utdeling av kjøpsutbytte fra samvirkeforetak. Skattedirektoratet antar det er særbestemmelsen i skatteloven

§ 10-50 hvor det i særskilte tilfeller gis "fradrag i inntekten for etterbetalinger til medlemmene [...]" det siktes til.

Skattedirektoratet er ikke enig i en slik fortolkning. Skatteloven § 10-50 er en særbestemmelse som kun gir bestemte samvirkeforetak som nevnt i 2. ledd fradragsrett for "etterbetalinger til medlemmene etter samvirkeforetak § 27". Dette innebærer at selv om gjensidige forsikringselskap kan anses som en særskilt form for samvirkeforetak, vil de ikke kunne påberope seg særbestemmelsen etter en utvidende fortolkning da slike gjensidige forsikringselskap ikke er et rettssubjekt omfattet av skatteloven § 10-50.

### 3.2. Beskatning hos forsikringstakeren

Etter Skattedirektoratets oppfatning vil utbetaling av bonus fra sjøtrygdelaget til forsikringstaker være en vederlagsfri overføring av verdier som vil falle inn under skatteloven § 10-11 som utbytte. Dette innebærer at overføringen for forsikringstakeren er skattepliktig inntekt som fordel vunnet ved kapital, jf. skatteloven § 5-20, ev. fordel vunnet ved virksomhet, jf. skatteloven § 5-30.

Når det gjelder spørsmål om det foreligger rett til fradrag for skjerming etter skatteloven § 10-12, er dette avhengig av om det er foretatt en utdeling på bakgrunn av investert kapital (andelsinnskudd) eller på bakgrunn av medlemmets handel med selskapet (betalt forsikringssum).

Skjermingsreglene gjelder for aksjonærer og deltakere i likestilte selskap slik dette er definert i skatteloven § 10-1. Skjermingsfradrag er knyttet til den enkelte investering i selskapet. Det fremkommer av forarbeidene (Ot.prp nr. 1(2004-2005) pkt. 5.6.1.2) at reglene gjelder for alle rettigheter knyttet til rett til andel av selskapets overskudd, selv om denne retten ikke er knyttet til et formelt eierinnskudd. Det fremkommer imidlertid at det må dreie seg om en form for kapitaltilførsel.

Dersom mottakeren av utdelingen er et selskap omfattet av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 1. ledd bokstav a, kan utdelingen falle inn under skattefritaket i 2. ledd.

Utdeling på bakgrunn av den enkeltes handel med selskapet, er å anse som overskuddsanvendelse. Medlemmet får en rett til en pro-rata del av selskapets overskudd beregnet etter hvor mye den enkelte har handlet med selskapet, og er avhengig av om det foreligger et årsoverskudd.

Slik Skattedirektoratet ser det, kan en slik utbetaling ikke betraktes som en reduksjon av innbetalt premie, men som er en utdeling av sjøtrygdelagets overskudd basert på innbetalt premie. Overføring må betraktes som en vederlagsfri overføring av verdier fra forsikringsselskapet til medlemmet. Dette kan heller ikke anses som en forhåndsgarantert rabatt. Hensynet bak aksjonærmodellen og innrømmelse av skjermingsfradrag er å skjerme investeringens risikofrie avkastning. Dette hensynet slår ikke til i tilfeller hvor utbetaling fra selskapet baseres på den enkeltes handel med selskapet. I et slikt tilfelle foreligger det ikke en investering.

Skattedirektoratet finner derfor at utdeling som er foretatt på bakgrunn av innskutt kapital vil gi rett til skjermingsfradrag. En utdeling til medlemmene basert på den enkeltes handel med forsikringsselskapet gir normalt ikke rett til skjermingsfradrag, dersom det ikke er foretatt et kapitalinnskudd.

# Bindende forhåndsuttalelser

## SKN 16-055 Virksomhetsgrensen ved utleie

**Lovstoff:** Skatteloven §§ 5-1, 5-20, 5-30.

**Kort sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om grensen for virksomhet ved utleie av nærings-eiendom sammen med utleie av privat leilighet, samt om styreverv i næringsseidommens sameie ville ha betydning for virksomhetsvurderingen. Leietaker i næringsseidommen hadde ansvaret for indre vedlikehold, og sameiet som næringsseidommen var en del av hadde ansvaret for ytre vedlikehold. Skattedirektoratet konkluderte med at innsenders utleie ikke var å anse som virksomhet etter skatteloven jf. § § 5-1 jf. 5-30, og skulle behandles som kapitalinntekt jf. skatteloven §§ 5-1 jf. 5-20

**BFU 14/2015 fra Skattedirektoratet** publisert 18. mars 2016, avgitt 14. desember 2015.

### 1 Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at innsender ønsker en bindende forhåndsuttalelse relatert til en mulig investering i et næringslokale.

Spørsmålet gjelder grensen mellom utleie av fast eiendom i og utenfor virksomhet. Om utleien anses for å være utenfor virksomhet beskattes leieinntektene med 27 % (vanlig kapitalbeskatning), mens det blir virksomhetsbeskatning, med marginalsattesats på ca 46 % om utleien anses å være virksomhet.

#### 1.1 Innsenders framstilling av rettsreglene

Lignings-ABC 2015 omtaler grensen for virksomhet på følgende måte:

##### 3.3.12 Utleie av bygninger

Hvorvidt det er virksomhet i seg selv å leie ut bygninger, herunder boligbygg og fritidseiendommer, må bedømmes konkret hvor en bl.a. tar hensyn til

- bygningens størrelse
- omfanget av aktiviteten, se nedenfor
- aktivitetens varighet

Aktivitetsnivået må normalt bedømmes over noe tid. Også aktivitet av kortere varighet (for eksempel noen måneder) vil kunne regnes som virksomhet (se Bfu 24/2010). Det må foretas en helhetsvurdering, men som utgangspunkt kan en gå ut fra at det er virksomhet å leie ut til

- forretningsformål, mer enn ca. 500 kvm
- bolig- og fritidsformål, 5 boenheter eller mer

Normalt vil utleie av flere bygninger anses som én inntektsgivende aktivitet ved vurderingen av om det foreligger virksomhet. Dette gjelder også om bygningene ligger i forskjellige kommuner i Norge eller befinner seg i utlandet. Utleieforhold i bygninger som fritakslignes etter sktl. § 7-2, skal holdes utenfor ved vurderingen av om de øvrige utleieforhold skal anses som virksomhet, se BFU 25/2007.

Også utleie i mindre omfang enn nevnt ovenfor kan være virksomhet. Dette vil bl.a. være tilfelle når skattyter har et høyt aktivitetsnivå, f.eks. i forbindelse med intensiv korttidsutleie, tilsyn og vask av lokalene eller lignende. Særlig ved korttidsutleie til fritidsformål vil aktivitetsnivået ofte være høyt, slik at det etter omstendighetene kan foreligge virksomhet selv om det bare er én boenhet som leies ut. Det samme gjelder hvis det for en boenhet er flere separate leieforhold. Unntaksvis kan inntekt av utleie i et større omfang enn nevnt ovenfor bli ansett som kapitalavkastning når aktivitetsnivået er spesielt lavt, f.eks. fordi det er inngått langtidskontrakt og leieren har ansvaret for indre og ytre vedlikehold og skal dekke alle kostnader. Se for øvrig HRD i Utv. 1973/565 (Rt. 1973/931), LRD 28. oktober 1983 (Agder) i Utv. 1983/643 og LRD 10. august 1995 (Borgarting) i Utv. 1995/965. Om et tilfelle hvor det ble fastslått at skattyter hadde drevet næringsvirksomhet med utleie av fast eiendom da han overførte eiendommene til et nyopprettet aksjeselskap, se LRD 10. januar 2012 (Gulating) i Utv. 2012/843. Arbeid som i samsvar med leiekontrakten utføres for leietakers regning og risiko, kan ikke tilordnes utleier som aktivitet. Om et tilfelle hvor dette likevel ble gjort, se LRD 24. mars 2011 (Agder).

### **1.2 Det aktuelle lokalet**

Skattyter vurderer å kjøpe et næringslokale i Lillevikveien 1 i Storevik kommune. Forventet ervervstidspunkt for eiendommen er 2016. Lokalet utgjør en eierseksjon i et eierseksjonssameie (under Seksjonering) med matrikkel gnr. 1 bnr. 1 i Storevik. Sameiet vil bestå av åtte seksjoner med leiligheter, samt tre næringsseksjoner. Seksjonen som forespørselen gjelder er den desidert største av de tre næringsseksjonene. De to andre er små, med en utleieverdi på omkring kr 100.000 per år.

Eierseksjonen innsender vurderer å erverve utgjør ca 630 kvm lokaler i første etasje, samt ca 30 kvm i kjeller. Det er inngått en langvarig leiekontrakt med én enkelt leietaker for hele lokalet (seksjonen). Innsender har vedlagt den opprinnelige leiekontrakten, inngått i 2004, og partenes avtale om forlengelse inngått 2014. Leietaker er Butikk AS, og lokalet er i bruk som dagligvareforretning. Gjeldende leiekontrakt løper fra 2015 til 2024, dvs. for ti år. Leien for 2015 er kr 1.500.000 pr år. Leien justeres årlig med 90 % av konsumprisindeksen.

Seksjonens areal er altså større enn det som i utgangspunktet er antatt å utgjøre grensen for næringsvirksomhet. Det fremgår imidlertid av Lignings-ABC at arealet ikke er avgjørende. Alle omstendigheter må vurderes, og det er her innsender ønsker en avklaring.

### **1.3 Utleiers plikter og rettigheter er beskrevet i leiekontraktens § 5.**

Ytre vedlikehold og løpende drift av bygningen og alle fellesformål er et ansvar for sameiet, ikke for denne enkelte seksjonen. Sameiets styre har ansvaret for den daglige forvaltningen av eiendommen (sameiet). Skattyter står fritt til å delta eller ikke delta i dette styret, og ber om en kommentar til om det er relevant for saken om skattyter deltar i sameiestyret.

Det fremgår av § 5 første ledd, at utleier har ansvar for utvendig vedlikehold, herunder parkeringsplass, han plikter å betale nødvendig forsikring av bygningen, og å sørge for at lokalene står til rådighet for leieren i leietiden. Utleier plikter videre å dekke eiendomsskatt og andre offentlige avgifter som måtte bli pålagt, og som vedrører eiendommen som sådan. Det er utleiers ansvar å påse at lokalene tilfredsstiller offentlige myndigheters krav mht. rømningsveier, brannvarslere, nødlys, brannslanger etc. Ventilasjonsanlegget må være i samsvar med Arbeidstilsynets krav.

Leiekontrakten ble skrevet og inngått før eiendommen ble seksjonert. Så lenge eiendommen hadde én eier, var det utleier som måtte utføre disse oppgavene. Nå som det er i ferd med å bli etablert et eierseksjonssameie, vil de fleste av disse oppgavene ikke påhvile eier/utleier, men sameiet, representert ved styret. Dette gjelder i alle fall alt ytre vedlikehold inkludert drift av utvendige fellesarealer, og tegning og opprettholdelse av forsikring for hele eiendommen (eierseksjoner i et sameie kan ikke forsikres individuelt). Utleier bærer fortsatt ansvaret for at offentligrettslige krav er oppfylt, og at ventilasjonsanlegget fungerer. I praksis medfører dette ansvaret svært lite arbeid, og om noen praktiske oppgaver måtte oppstå, så er det typisk arbeid som må settes bort til profesjonelle leverandører. Utleiers arbeid vil typisk bestå i å engasjere relevante leverandører. For ventilasjonsanlegget er det opprettet alminnelig serviceavtale, som i praksis ikke pålegger utleier andre forpliktelser enn å betale de regninger som måtte komme.

Omfanget av ytre vedlikehold, i første rekke fasade og tak, men også innvendig røropplegg og elektrisk anlegg, vil variere mye fra år til år, dvs. null i enkelte år, og ganske mye i de få år hvor for eksempel fasadene skal males eller soilrørene skal skiftes. Omfanget av snørydding varierer

med snøfallet, og kan vanskelig forutsees. Innsender (seksjonseieren) avgjør ikke omfanget av ytre vedlikehold alene, og skattyteren har ingen oversikt over hva som historisk er utført av vedlikeholdsarbeider i eiendommen.

#### **1.4 Leietakers plikter og rettigheter er beskrevet i leieavtalens § 6**

Leietaker har ansvar for indre vedlikehold av lokalene. Leier har rett til å foreta endringer med hensyn til innredning av lokalene. I praksis har leietaker disponert lokalene i mer enn ti år, og driver sin forretning uten å involvere utleier. Utleier avgjør ikke hvilket vedlikehold og hvilke påkostninger leietaker vil foreta i lokalene.

Det var tidligere vurdert utbygging av lokalene på ca 210 kvm, men disse planene er for tiden ikke

aktuelle. Arbeidet vil i tilfelle utføres i regi av leietaker, uten kostnader og medvirkning fra innsender.

Det overordnede bildet er at leiekontrakten pålegger utleier svært få oppgaver, mens leietaker er svært profesjonell, og i praksis løser de oppgaver som typisk oppstår. Innsender ber om en avklaring av hvordan inntektene fra denne eierseksjonen vil bli skattlagt.

Det er innsenders oppfatning at omfanget av vedlikeholdsarbeider utført i sameiets regi, eller i leietakers regi, ikke vil påvirke vurderingen om hvorvidt innsender driver virksomhet, men Skattedirektoratet oppfordres til å gi uttrykk for eventuell uenighet her.

### 1.5 Styrearbeid

Antallet arbeidstimer årlig for sameiets styre lar seg vanskelig fastslå på forhånd. Innsender legger til grunn at dette sameiet blir et nokså typisk kombinert eierseksjonssameie av moderat størrelse. Erfaringsmessig avholdes det omkring fire styremøter i året á en time eller to. Det skal fastsettes et budsjett årlig, og avholdes årlig årsmøte. Forretningsførsel og regnskapsførsel kan påregnes satt ut til eksterne leverandør ihht. vanlige kommersielle betingelser. Innsender anslår at det vil bli brukt omkring 10-20 arbeidstimer pr styremedlem pr år, men det er ikke gitt at innsender vil være styremedlem. Skattedirektoratet bes kommentere om slikt eventuelt styreverv i tilfelle spiller noen rolle for vurderingen.

### 1.6 Innsenders økonomi for øvrig

Innsender eier for øvrig en bolig i Storevik og hytte på fjellet, som begge brukes av ham og hans familie privat. Han eier videre en ideell halvpart av en leilighet på Lilleviksodden i Storevik (ca 67 kvm), som leies ut med en netto inntekt for ham etter kostnader på ca kr 50.000 pr år. Innsender har eid denne ideelle halvparten av leiligheten i over 15 år. Innsender eier videre hele aksjekapitalen i Invest AS, et selskap som har en del direkte og indirekte investeringer i fast eiendom. Innsender antar at disse eiendommene ikke har noe med saken å gjøre, men ber om en redegjørelse dersom det motsatte er tilfelle.

### 1.7 Leilighet på Lilleviksodden

Leiligheten på Lilleviksodden er utleid via Megler AS, som gjør alt arbeidet med etablering og oppfølging av leieforholdene underveis. Det skrives vanlige leiekontrakter ihht. husleieloven, dvs. med tre års varighet, og Megler AS krever inn leiene, og overfører pengene til utleier en gang månedlig. Utvendig vedlikehold skjer også der i regi av eierseksjonssameiet, og indre vedlikehold skjer stort sett ikke under leieforholdene. Innsender er ikke styremedlem i sameiet. Mellom leieforhold er det i blant behov for lett innvendig overflatebehandling, men dette arbeidet utføres av eksterne leverandører, og innsenders eneste ansvar er å bestille arbeidet og betale regningen. Arbeidsomfang utgjør noe mellom null og ti timer pr år. Innsender eier bare halvparten av seksjonen, og alt eventuelt arbeid deles med den andre sameieren.

## 2 Skattedirektoratets vurderinger

### 2.1 Problemstilling

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, ta stilling til om utleie av omtalte lokaler i Lilleviksveien 1 skal anses som virksomhet, med den konsekvens for beskatningen at leieinntektene skal anses som fordel vunnet ved virksomhet jf sktl § 5-1 jf § 5-30, eller om utleien skal anses som fordel vunnet ved kapital jf sktl § 5-1 jf § 5-20.



Skattedirektoratet skal vurdere om eie og utleie av ideell halvdel av leiligheten på 67 kvm får betydning for virksomhetsvurderingen, og om det har betydning for virksomhetsvurderingen om innsender påtar seg styreverv i sameiet der næringslokalet ligger.

## **2.2 Forutsetninger og avgrensninger**

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjonen utover de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter videre at premissene og faktum som er tatt inn overfor er fullstendig for de spørsmål som drøftes. Skattedirektoratet tar i denne vurderingen ikke stilling til betydningen av eventuelt tilbygg av ca 210 kvm, da innsender opplyser at dette per dags dato ikke er aktuelt.

Skattedirektoratet forutsetter at innsender har en konkret plan om å delta i sameiets styre ved en senere anledning og derfor trenger en avklaring.

## **2.3 Rettslig utgangspunkt**

Hva som er virksomhet i skattemessig forstand er ikke definert i loven, men er eksemplifisert i sktl § 5-30. Vilårene for virksomhet er utviklet gjennom retts- og ligningspraksis.

Det fremgår av Berg-Rolness "Inntekt av virksomhet" på side 10 at "Skatteloven har som nevnt foran ingen legaldefinisjon av begrepet 'virksomhet'. Virksomhetsbegrepet er kausistisk eksemplifisert i sktl. § 5-30. I Ot.prp. nr. 86 (1997-98) Ny skattelov s. 48 er imidlertid som vist foran virksomhetsbegrepet definert ut fra følgende kriterier: 'De må være utøvet en aktivitet av et visst omfang og varighet, for skattyters regning og risiko og aktiviteten må ha økonomisk karakter, det vil si at den må objektivt sett være egnet til overskudd'."

I Lignings-ABC 2015 side 1567 pkt 3.1 er virksomhetskravet beskrevet som følger:

"3.1 Generelt

Vilårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet er at aktiviteten

- tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd, og
- drives for skattyters regning og risiko

..."

Slik Skattedirektoratet oppfatter anmodningen, er spørsmålet om utleieaktiviteten, ev. sammen med annen utleie og styreverv skal anses som virksomhet eller som passiv kapitalforvaltning.

Det viktigste momentet for grensen mellom virksomhet og passiv kapitalforvaltning er aktivitetens omfang. Ved vurderingen må det legges vekt på hvor mye av avkastningen som skyldes aktiviteten og hvor mye som skyldes kapitalverdien, se Lignings-ABC 2015 pkt 3.3.1 side 572.

Skattedirektoratet forutsetter at de øvrige vilkårene for virksomhet er oppfylt i denne saken.

Spørsmålet som skal vurderes er derfor om skattyters aktivitet i dette tilfellet er av et slikt omfang at inntekten skal klassifiseres som virksomhetsinntekt.

#### **2.4 Utleie av næringslokalet**

I ligningspraksis er det lagt til grunn at det i utgangspunktet er virksomhet å leie ut lokaler til forretningsformål når arealet er mer enn ca 500 kvm, se Lignings-ABC 2015 tema "Virksomhet – allment" pkt 3.3.12 side 1574. Her fremgår det videre at "*Unntaksvis kan inntekt av utleie i et større omfang enn nevnt over bli ansett som kapitalavkastning når aktivitetsnivået er spesielt lavt, f.eks. fordi det er inngått langtidskontrakt og leieren har ansvaret for indre og ytre vedlikehold og skal dekke alle kostnader.*"

Skattedirektoratet legger til grunn at næringsseksjonen som vurderes ervervet har et grunnareal på ca 630 kvm og et kjellerareal på ca 30 kvm. Totalt areal i næringsseksjonen utgjør følgelig ca 660 kvm. Arealet er altså større enn det som i utgangspunktet anses som virksomhet i ligningspraksis. Vurderingstemaet i det følgende blir dermed om leieavtalen og ansvarsfordelingen i denne tilsier at aktivitetsnivået er spesielt lavt.

Skattedirektoratet legger til grunn at hele seksjonen er utleid til én leietaker. Det følger av leieavtalen at den opprinnelig løp fra 2005 til 2014 og senere er forlenget med 10 år fra 2015 t.o.m. 2024. Lokalet er følgelig utleid i et langvarig leieforhold med én leietaker. Som det forutsetningsvis går fram av Lignings-ABC som sitert over, er dette momenter som tilsier at aktivitetsnivået er lavt.

Det fremgår av leieavtalen at leieren har ansvar for det innvendige vedlikehold av lokalene, og Skattedirektoratet legger til grunn at dette praktiseres.

Skattedirektoratet legger til grunn at utleier er ansvarlig for at offentligrettslige krav er oppfylt, og at ventilasjonsanlegget fungerer. Innsender påpeker at dette ansvaret medfører svært lite arbeid og at dette settes bort til profesjonelle, noe Skattedirektoratet legger til grunn.

Direktoratet legger videre til grunn at eiendommens ytre vedlikehold besørges av eierseksjonssameiet. Det er sikker rett at en skattyter identifiseres med aktører han engasjerer for å overholde sine forpliktelser. Dette går fram blant annet av Høyesteretts dom inntatt i Rt 1967 s. 1570 og av Gjems-Onstad mf. Norsk bedriftsskatterett 9. utg punkt 29.2.5 b. Tilsvarende går fram av "Lignings-ABC 2015 "Virksomhet – allment" punkt 3.3.2. s 1572. Skattedirektoratet legger dermed til grunn at innsender skal identifiseres med innleide kontraktører, og at det samme gjelder også når et sameie utfører vedlikeholdsoppgavene på vegne av sameierne. Hver sameier må da identifiseres med vedlikeholdsaktiviteten etter ansvarsfordelingen innad i sameiet.

Skattedirektoratet legger til grunn at omfanget av ytre vedlikehold, i første rekke fasade og tak, men også innvendig røropplegg og elektrisk anlegg, vil variere mye fra år til år, fra ingenting i enkelte år til ganske mye i de få år hvor for eksempel fasadene skal males eller soilrørene skal skiftes. Skattedirektoratet legger til grunn at ytre vedlikehold skjer med normalt intervall, som tilsier lav årlig aktivitet og at det går tiår mellom de største vedlikeholdsaktivitetene som skifte av tak og røropplegg. Omfanget av snørydding varierer med snøfallet, og kan vanskelig forutsees. Skattedirektoratet vurderer dette som en lav aktivitet for den enkelte sameier og aktiviteten er i dette tilfellet ikke tilstrekkelig til å medføre at innsenders utleie oppfyller kravene til å utgjøre en virksomhet.

Skattedirektoratet vurderer på denne bakgrunn at utleien av næringslokalet (ca 660 kvm) alene ikke anses å være en virksomhet etter sktl § 5-1 jf § 5-30. Det må da videre vurderes om innsenders øvrige engasjementer medfører et annet resultat for innsenders virksomhetsvurdering.

## **2.5 Annen aktivitet**

### **2.5.1 Utleie av leilighet**

Skattedirektoratet legger til grunn at innsender eier en ideell halvdel av en leilighet på 67 kvm beliggende på Lilleviksodden i Storevik, som leies ut via Megler AS. Skattedirektoratet viser til innsenders redegjørelse som viser at utleie av den ideelle andel av leiligheten på Lilleviksodden innebærer svært begrenset aktivitet for innsender. Skattedirektoratet bemerker at innsender skal identifiseres med den aktivitet som utøves av en innleid kontraktør, her Megler AS, dette følger igjen av Rt 1967 s. 1570. Skattedirektoratet viser videre til lignings-ABC temaet "Virksomhet – allment" punkt 3.3.12 der det fremgår at "*Normalt vil utleie av flere bygninger anses som én inntektsgivende aktivitet ved vurderingen av om det foreligger virksomhet. Dette gjelder også om bygningene ligger i forskjellige kommuner i Norge eller befinner seg i utlandet*". Dette viser at det skal foretas en samlet vurdering. Skattedirektoratet peker på at eiendommen i dette tilfellet er lokalisert i samme distrikt som næringseiendommen. Skattedirektoratet anser det på denne bakgrunn at utleien av den ideelle leilighetsandelen skal inngå i helhetsvurderingen av om innsender driver virksomhet. Skattedirektoratet viser også til BFU 11/06 der det ble lagt til grunn at det ved utleie av både leiligheter og næringsareal må foretas en samlet vurdering av leieforholdene ved virksomhetsvurderingen.

Selv om aktiviteten knyttet til begge utleieenheter inngår i helhetsvurderingen, og selv om skattyter identifiseres med innleide kontraktører, anses innsenders aktivitet knyttet til begge utleieforholdene å være svært begrenset i sitt omfang, og Skattedirektoratet kan ikke se at det er innsenders aktivitet som genererer hoveddelen av inntektene i forbindelse med leieforholdene. Skattedirektoratet vurderer det slik at den samlede aktiviteten knyttet til leilighetsutleien og næringsutleien ikke oppfyller kravene til å utgjøre virksomhet.

### **2.5.2 Betydningen av styreverv i sameiet**

Skattedirektoratet forutsetter at et fremtidig styreverv vil lønnes etter sedvanlig praksis for slike styreverv. Det følger av sktl § 5-10 første ledd bokstav b, at godtgjørelse som medlem av styre skal anses som fordel vunnet ved arbeid. Under forutsetning av at det betales godtgjørelse for styrearbeidet, og at denne godtgjørelsen skal beskattes som arbeidsinntekt, kan Skattedirektoratet ikke se at innsenders deltakelse i sameiets styre påvirker virksomhetsvurderingen etter sktl § 5-30.

### *Konklusjon*

Skattedirektoratet er kommet til at de leieinntekter Innsender vil motta etter erverv av næringsseksjon i Lillevikveien 1, og fra utleie av ideell halvdel av leilighet på Lilleviksodden i Storevik, skal behandles som kapitalinntekt jf. sktl § 5-1 jf § 5-20.

## **SkN 16-056 Spørsmål om innløsning av aksjer mot vederlag skal behandles som realisasjon**

**Lovstoff:** Skatteloven § 9-2 første ledd bokstav h, § 10-37 annet ledd og § 10-11 annet ledd.

**Kort sammendrag:** Saken gjaldt om en endring av eierforholdene i Selskapet ved innløsning av aksjer skulle anses som realisasjon for aksjonærene jf. skatteloven § 9-2 første ledd bokstav h og § 10-37 annet ledd. Hvis utdelingen ble regnet som realisasjon ville gevinsten ikke utløse kildeskatt til Norge. Skattedirektoratet kom til at den planlagte disposisjonen skulle likestilles med kapitalnedsettelse ved nedskrivning av pålydende. Ved nedskrivning av pålydende skal den del av tilbakebetalingen som overstiger innbetalt aksjekapital og overkurs behandles som utbytte, jf. skatteloven § 10-11 annet ledd.

**BFU 2/2016 fra Skattedirektoratet** publisert 8. mars 2016, avgitt 21. januar 2016.

### **Innsenders fremstilling av faktum og jus**

Selskapet eier via sitt datterselskap 67,95 prosent av et konsern som gjennom datterselskaper og tilknyttede selskaper driver virksomheter innenfor ulike forretningsområder.

Aksjene i Selskapet eies av fire personlige aksjonærer A, B, C og D. Selskapet har aksjer fordelt på tre aksjeklasser.

Det er kun A-aksjene som har stemmerett på Selskapets generalforsamling, mens C-aksjene har fortrinnsrett til utbytte.

A er internrettslig bosatt i Norge, og har alminnelig skatteplikt hit, jf. skatteloven § 2-1. De øvrige aksjonærene B, C og D er etter norsk intern rett ikke skattemessig bosatt i Norge, jf. skatteloven § 2-1.

### **Innsenders fremstilling - nærmere om den planlagte disposisjonen**

Det pågår en diskusjon mellom aksjonærene om styringen av virksomheten når neste generasjon tar over ledelsen i Selskapet. Aksjonærene vurderer derfor å gjennomføre en kapitalnedsettelse og endring i eierstrukturen gjennom innløsning av enkeltaksjer i Selskapet (heretter benevnt "Disposisjonen"), jf. aksjeloven § 12-1 annet ledd annet punktum.

Den planlagte Disposisjonen vil gi en endret sammensetning av de stemmeberettigede A-aksjene i Selskapet. Samtidig ønsker aksjonærene at B, C og D innbyrdes skal eie like mange aksjer i Selskapet etter at Disposisjonen er gjennomført. Dette er tenkt løst ved at B, C og D innløser like mange aksjer hver, med ulik fordeling mellom aksjeklassene.

A skal ikke løse inn noen aksjer i Selskapet. Etter en slik gjennomføring vil B, C og D innbyrdes fortsatt eie like mange aksjer i Selskapet etter at Disposisjonen er gjennomført, men med ulik vektning mellom A-aksjer og B-aksjer.

Det er opplyst at B etter innløsning av aksjene vil inneha 25 prosent av stemmene i selskapet (opp fra 16,7 prosent til 25 prosent), mens C og D etter innløsning av aksjene reduserer hver sin stemmeandel i Selskapet (fra 16,7 til 0 prosent).

Disposisjonen medfører at eierandelen i Selskapet blir redusert med om lag 0,1 prosentpoeng samlet for B, C og D.

Disposisjonen vil etter det opplyste medføre at A sin eierandel i Selskapet øker tilsvarende med om lag 0,1 prosentpoeng, i tillegg vil Disposisjonen medføre at A sin andel av de stemmeberettigede A-aksjene øker fra 50 til 75 prosent. Det er kun A som har C-aksjer og dermed fortrinnsrett til utbytte. Dette forblir således uforandret etter at Disposisjonen er gjennomført.

#### **Innsenders fremstilling – skattemessige forhold**

Kapitalnedsettelse som gjennomføres ved innløsning av enkeltaksjer, anses normalt som realisasjon, jf. skatteloven § 10-37 annet ledd. Gevinst- og tapsberegningen følger de alminnelige gevinstreglene så langt de passer, der utbetalingsbeløpet anses som vederlag/utgangsverdi ved beregningen, jf. skatteloven §§ 10-30 flg.

Videre følger det av skatteloven § 10-11 annet ledd at utbetaling til aksjonær ved likvidasjon av selskap ikke skal anses som utbytte. Ut fra sammenhengen i regelverket skal heller ikke utbetaling fra selskap gjennom innløsning av enkeltaksjer anses som utbytte på aksjonærens hånd, se blant annet Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) side 216, Lignings ABC 2014/2015 side 15 og Frederik Zimmer (red) «Bedrift, selskap og skatt» (6. utg.) side 390.

En slik skattemessig behandling forutsetter imidlertid at det skjer en endring av eierforholdene i selskapet. Dersom det skjer en forholdsmessig innløsning av enkeltaksjer for samtlige aksjonærer, eller hvor selskapet bare har én aksjonær, medfører ikke kapitalnedsettelsen noen endring i de relative eierandelene (ingen avståelse av selskapsandel). Slike tilfeller har i stedet klare likhetstrekk med utbytteutdeling og med kapitalnedsettelse ved nedskrivning av pålydende. Sistnevnte tilfeller skatlegges som utbytte for den del av tilbakebetalingen som overstiger skattemessig innbetalt kapital.

Hvorvidt innløsning av enkeltaksjer innebærer oppgivelse av en eierposisjon i selskapet (med rett til tapsfradrag eller gevinstberegning), avhenger av om innløsningen innebærer en realisasjon av en eierandel i selskapet, jf. skatteloven § 10-31 og Rt. 1998 s. 1425 (Troll Salmon):

«Avgjørende [for fradrag for tap eller skattlegging av gevinst ved innløsning av enkeltaksjer] blir hva som skal anses som realisasjon».

Ved innføring av skattereformen av 1992 ble realisasjon som innvinningskriterium for kapitalgevinster vurdert nærmere. Departementet uttalte blant annet i Ot.prp. nr. 35 (1990-91) side 303 spalte 2:

«Realisasjon som innvinningskriterium forutsetter at eierposisjonen i formuesobjektet opphører. Vanligvis opphører eierposisjon ved avhendelse. Avhendelsesbegrepet vil derfor fortsatt utgjøre kjernen i innvinningskriteriet.»

Videre følger det av motivene til den opphevede selskapsskatteloven § 5-2 (nåværende § 10-31 i skatteloven av 1999) at:

«Innløsning av selskapets aksjer, med eller uten tilbakebetaling til aksjonærene, anses som realisasjon. Slik innløsning vil forekomme ved likvidasjon av selskapet. Det vil videre forekomme i forbindelse med nedskrivning av selskapets aksjekapital etter aksjeloven kapittel 6, men bare hvor enkelte av aksjene innløses fullstendig. Dersom aksjens pålydende reduseres ved nedskrivningen, anses ikke det som partiell realisasjon av aksjen.» (Ot.prp. nr. 35 (1990-91) side 371 spalte 1)

Departementet har en tilsvarende tilnærming i merknadene til selskapsskatteloven § 5-8 nr. 2 (nåværende § 10-37 annet ledd i skatteloven):

«Nr 2 omhandler kapitalnedsettelse ved innløsning av aksje etter aksjeloven [1976] §§ 6-1 tredje ledd og 13-3 annet ledd og avhendelse av aksjen til selskapet etter aksjeloven § 7-1 annet ledd, enten ved tvangsinn drivelse fra selskapet, eller ved eventuell avhendelse i strid med reglene i aksjeloven. Slike former for partiell likvidasjon skal også behandles som en realisasjon av aksjen.» (Ot.prp. nr. 35 (1990-91) side 374 spalte 1)

De aktuelle bestemmelsene i selskapsskatteloven er videreført i skatteloven av 1999 uten materielle endringer, jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-98) side 13 og 71.

Problemstillingen om rett til fradrag ved innløsning av enkeltaksjer har særlig kommet opp i rettspraksis hvor en aksjonær innløser aksjer, samtidig som den aktuelle eieren skyter inn ny kapital i selskapet. I Rt. 1998 s. 1425 (Troll Salmon) var aksjekapitalen i et selskap skrevet ned til null, samtidig som ny aksjekapital ble tegnet av en av de opprinnelige eierne. Høyesterett nektet tapsfradrag for de opprinnelige aksjene som var innløst, og uttalte blant annet:

«Jeg tar utgangspunkt i at en realisasjon etter selskapsskatteloven § 5-8 nr 2 [skatteloven 1999 § 10-37 annet ledd] foreligger når en aksjonær ved nedskrivning og innløsning helt oppgir sin eierposisjon i selskapet. Bestemmelsen i § 5-2 nr 2 [skatteloven 1999 § 10-31] om fradrag i alminnelig inntekt ved realisasjon av aksje tar sikte på de tilfelle hvor tapet er endelig. Sammenhengen med bestemmelsen i § 5-8 nr 1 [skatteloven 1999 § 10-37 første ledd] om fradrag ved likvidasjon tilsier at nedskrivning av aksjekapitalen til null og innløsning av enkelt aksje forutsetter at aksjonæren oppgir sine økonomiske og organisatoriske rettigheter i selskapet. Jeg viser også til de uttalelser i lovforarbeidene som er gjengitt ovenfor.»

Resultatet er fulgt opp i Rt. 2001 s. 170 (Espeland) og i lagmannsrettsdom inntatt i Utv. 2001 s. 478. Dersom det foretas en kapitalnedsettelse og en etterfølgende kapitalforhøyelse, foreligger

det altså realisasjon av den reduserte eierandelen som kapitalendringene medfører samlet sett (netto).

Tilsvarende er det lagt til grunn at omdanning av aksjer i én aksjeklasse til aksjer i en annen aksjeklasse normalt ikke innebærer realisasjon ettersom eierandelen i selskapet opprettholdes, jf. Zimmer «Lærebok i skatterett» (7. utg.) side 265 og bindende forhåndsuttalelse av 1. april 2008 (BFU 03/08).

Spørsmålet i det følgende er derfor om en endring av eierforholdene i Selskapet skal anses om realisasjon for B, C og D, og dermed behandles etter reglene om innløsning av enkeltaksjer. De store verdiene i Selskapet medfører at aksjonærene får ut store verdier selv med mindre endringer i eiersammensetningen på 0,01 %.

For B, C og D er den skattemessige behandlingen relevant fordi en utdeling fra Selskapet som gjennomføres etter reglene om realisasjon av aksjer ikke utløser kildeskatt til Norge, sml. skatteloven § 10-13. For de mottakende aksjonærene vil det utdelende beløp bli behandlet etter bostedslandets interne skatteregler.

Disposisjonen får heller ikke skattemessige konsekvenser for aksjonær A. Hans eierandel i Selskapet vil imidlertid øke som følge av innløsningen.

Etter rettspraksis er det avgjørende vilkåret for at innløsning av enkeltaksjer skal behandles etter gevinstbeskatningsreglene, at aksjonæren oppgir økonomiske og organisatoriske rettigheter til en eierposisjon som medfører en endring i de relative eierforholdene i selskapet. Etter innsender syn foreligger det realisasjon uavhengig av om innløsning av aksjer medfører en liten eller stor endring i eiersammensetningen. Dette må særlig gjelde i et tilfelle som dette hvor innløsningen medfører en samlet utdeling av store verdier.

Innsender viser her til ordlyden i skatteloven § 10-37 annet ledd; "Som realisasjon regnes også innløsning av enkelt aksje". Forarbeidene gir ingen føringer på at bestemmelsen inneholder et krav til størrelsen på endringen i eierforholdene eller antall aksjer som må innløses.

Videre følger det av rettspraksis at retten til gevinst/tapsberegning ved innløsning av enkeltaksjer bygger på en direkte tolkning av realisasjonsbegrepet, jf. omtalen foran. Det innebærer at hver aksje i prinsippet skal bedømmes separat, og at realisasjon foreligger uavhengig av hvor mye dette påvirker eiersammensetningen i selskapet. Innsender viser også til at realisasjon er ansett å foreligge for de innløsende aksjonærene som ikke får forrykket sin eierposisjon ved innløsningen, jf. Lignings ABC 2014/15 side 15 (punkt 3.5.4).

Hvor den aktuelle aksjonæren er skattemessig bosatt eller hjemmehørende har ingen betydning i vurderingen av om innløsning av enkeltaksjer skal anses som realisasjon.

Etter innsenders syn er lovendring nødvendig dersom skattereglene om innløsning av enkeltaksjer ikke kan anvendes ved innløsning av aksjer som medfører en mindre endring i eierforholdene i et selskap. Lovgiver må blant annet ta stilling til hvor grensen skal trekkes, dvs. hvor stor endring i eiersammensetningen som er nødvendig for at innløsningen skal anses som realisasjon.

Innsenders konklusjon er at Disposisjonen, som innebærer at eierandelen til A økes med en tilsvarende samlet reduksjon i eierandelene til B, C og D medfører en endring av eierforholdene i

Selskapet, og at utdelinger fra Selskapet som omtalt skal behandles etter reglene om innløsning av enkeltaksjer, dvs. etter gevinstbeskatningsreglene. En slik utdeling utløser ikke plikt for Selskapet til å trekke kildeskatt.

Videre kan innsender ikke se at det er grunnlag for å omklassifisere en eventuell utdeling fra Selskapet som utbytte gjennom bruk av ulovfestet gjennomskjæring.

I Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi) avsnitt 37 er normen for ulovfestet gjennomskjæring beskrevet slik:

«Gjennomskjæringsregelen - som er utviklet i rettspraksis og teori - består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret er at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, se Rt. 2008 side 1537 - ConocoPhillips-dommen - avsnitt 41 med henvisninger til tidligere rettspraksis.»

Forutsatt at Skattedirektoratet skulle komme til at grunnvilkåret er oppfylt i denne saken, mener innsender at tilleggsvilkåret for gjennomskjæring (totalvurdering av disposisjonens virkninger) uansett ikke er oppfylt i denne saken. Innsender kan ikke se at innløsning av aksjer som medfører endringer i eierforholdene kan stride mot skattereglenes formål. Avgjørende er at eierforholdene i selskapet reelt sett blir endret, og at aksjene anses realisert. Det er også grunn til å merke seg at innløsningen innebærer store verdier slik at den relative begrensede endringen i eierforholdene skyldes de store verdiene i Selskapet, og ikke at innløsningen er tilnærmet symbolsk. Innsender viser samtidig til at stemmeforholdene i Selskapet blir endret betydelig, og at Disposisjonen dermed gir en større endring i de relative eierbeføyelsene i Selskapet.

Videre viser innsender til at lovgiver positivt har valgt en løsning om at (reell) realisasjon av enkeltaksjer med tilbakebetaling til aksjonærene skal behandles etter gevinstbeskatningsreglene. Etter høyesterettspraksis skal tilpasninger til skattereglene som lovgiver bevisst har gjort formelle eller «firkantede» normalt ikke rammes som omgåelse av skattereglene, jf. blant annet Rt. 1998 s. 1779 (INA):

«Når skatteloven [...] er utformet slik den er – som en retsteknisk skarpt avgrenset regel på det som her er det mest vesentlige punkt – synes det klart at skattene på personinntekt ikke i alle tilfelle kan treffe helt riktig ut fra formålet. Dette kan imidlertid ikke rettes på ved gjennomskjæring.»

Innsender kan også vise til Rt. 2014 s. 227 (Tangen 7) avsnitt 66:

«I totalvurderingen av om gjennomskjæring skal foretas mener jeg det ikke kan ses bort fra at lovgiveren med åpne øyne har innført et regelverk som innbyr til nettopp den organisasjonsformen og fremgangsmåten som vår sak er et eksempel på. Samtidig har lovgiveren - etter utførlige vurderinger ved to anledninger - avstått fra å lovfeste regler som kunne begrense rekkevidden av skattefritaket dersom det var ønskelig. Ligningsmyndighetene, og domstolene, bør i en slik situasjon etter min oppfatning være varsomme med å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Jeg viser til det jeg tidligere har uttalt om hensynet til forutberegnelige regler på skatterettens område.»



Et moment som også er vektlagt i rettspraksis er at når skattyter står ovenfor noenlunde likeverdige handlingsalternativer når man ser bort fra skatteeffekten, kan det ikke rammes som en omgåelse at skattyteren velger det alternativet som gi lavest skatt, jf. blant annet Rt. 2008 s. 1510 (Reitan) avsnitt 62:

«Borgerne har i tilfeller hvor de står overfor valgmuligheter som gir forskjellige skatte- eller avgiftsmessige konsekvenser, ikke plikt til å velge det alternativ som gir høyest skatt eller avgift. Så lenge det alternativ som blir valgt, er reelt og ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig, er det fullt lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften blir lavest mulig.»

I lys av dette mener innsender at vilkårene for å benytte ulovfestet gjennomskjæring ikke er tilstede i vår sak.

På grunnlag av beskrivelsen ovenfor antar innsender at Disposisjonen skal anses som innløsning av enkeltaksjer, og skal beskattes etter gevinstbeskatningsreglene. Gevinst ved realisasjon av aksjer som mottas av aksjonærer bosatt i utlandet (B, C og D) utløser dermed ikke kildeskatt til Norge. En eventuell utdeling kan ikke omklassifiseres som utbytte etter den ulovfestede gjennomskjæringsnormen.

Innsender anmoder om at Skattedirektoratet bekrefter dette gjennom en bindende forhåndsuttalelse.

## **Skattedirektoratets vurderinger**

### **Problemstilling**

Skattedirektoratet skal ta stilling til om den skisserte endring av eierforholdene i Selskapet ved innløsning av aksjer skal anses som realisasjon for B, C og D jf. skatteloven § 9-2 første ledd bokstav h og § 10-37 annet ledd. Hvis utdelingen regnes som realisasjon, vil gevinsten ikke utløse kildeskatt til Norge.

### **Rettskilder**

Kapitalnedsettelse som gjennomføres ved innløsning av enkeltaksjer anses i utgangspunktet som realisasjon, jf. skatteloven § 9-2 første ledd bokstav h og § 10-37 annet ledd. Gevinst- og tapsberegninger skal i utgangspunktet følge de alminnelige regler så langt de passer, jf. skatteloven § 10-30 flg.

Etter skatteloven § 10-11 annet ledd følger det at utbetaling ved likvidasjon ikke skal anses som utbytte. Skatteloven § 10-11 annet ledd, jf. § 10-37 annet ledd forutsetter i utgangspunktet at dette også gjelder ved kapitalnedsettelse ved innløsning av enkeltaksjer. Dette fremkommer også forutsetningsvis av Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) pkt. 18.6.2.3 side 216.

En slik skattemessig behandling forutsetter at det skjer en endring i eierforholdene i selskapet.

Dersom det skjer en forholdsmessig innløsning av enkeltaksjer for samtlige aksjonærer, eller hvor selskapet bare har en aksjonær, medfører ikke kapitalnedsettelsen noen endring i de relative eierandelene i selskapet, og det vil således ikke foreligge noen reell realisasjon.

Slike tilfeller har mer likhetstrekk med utbytteutdeling og kapitalnedsettelse med nedskrivning av pålydende. Sistnevnte tilfeller skattlegges som utbytte for den delen av tilbakebetalingen som overstiger skattemessig innbetalt kapital, se Fredrik Zimmer (RED) "Bedrift, selskap og skatt" (6. utg.) s. 390, jf. bl.a. Rt. 1998 s. 1425 – Troll Salmon (Utv. 1999 s. 477), Rt. 2001 s. 170 – Espeland (Utv. 2001 s. 404) og Utv. 2001 s. 478 Kronos Norge. Skattemessig realisasjon omfatter en overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett, jf. skatteloven § 9-2.

Uttalelser i skattelovens forarbeider er ikke helt entydige. I Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) pkt. 35.6 side 371 i kommentaren til den tidligere selskapskattelov § 5-2 (nåværende skattelov § 10-31) uttaler Finansdepartementet at:

"Innløsning av selskapets aksjer, med eller uten tilbakebetaling til aksjonærene, anses som realisasjon. Slik innløsning vil forekomme ved likvidasjon av selskapet. Det vil videre forekomme i forbindelse med nedskrivning av selskapets aksjekapital etter aksjeloven kapittel 6, men bare hvor enkelte av aksjene innløses fullstendig. Dersom aksjenes pålydende reduseres ved nedskrivningen, anses ikke dette som partiell realisasjon av aksjen".

I pkt. 35.6 s. 374 i kommentaren til den tidligere selskapskattelov § 5-8 nr. 2 (nåværende skattelov § 10-37 annet ledd) er det forutsatt at partiell likvidasjon skal behandles som realisasjon av aksjen. I lovforarbeidene pkt. 18.6.2.3 s. 216 er det forutsatt at det ikke vil foreligge en realisasjon i de tilfeller en aksjonær ikke vil få endret sin eierposisjon i selskapet ved transaksjonen.

På side 303 flg. i proposisjonen behandles imidlertid innholdet av realisasjonsbegrepet generelt. Her sies det bl.a. følgende:

"Realisasjon som innvinningskriterium forutsetter at eierposisjonen i formuesobjektet opphører"

Høyesterett har i Rt. 1998 side 1425 (Utv. 1999 side 44, Troll Salmon) lagt vekt på at hele aksjonærforholdet må sees i sammenheng når man skal avgjøre om eierposisjonen i formuesgode er endret.

I Troll Salmon-saken var det spørsmål om fradrag for tap ved nedskrivning av aksjekapitalen til null og innløsning av aksjer, samtidig med at den tidligere aksjonær tegnet ny aksjekapital som ledd i refinansieringen av selskapet. Aksjonæren Iversen stiftet selskapet Troll Salmon i 1987. I 1993 eide han 630 av 2.250 aksjer. Som ledd i refinansieringen overtok han de øvrige aksjonærenes aksjer for kr 1, deretter ble aksjekapitalen nedskrevet til null og samtidig oppskrevet til 1 mill (1.000 aksjer à kr 1.000), hvorav Iversen tegnet seg for hele beløpet. Som et ledd i avtalen overtok Iversens fetter umiddelbart etterpå 200 av aksjene. De øvrige aksjonærene deltok ikke i refinansieringen. Iversen krevde fradrag for tap på de gamle aksjene som ble innløst, men fikk ikke medhold ved likningen.

Høyesterett bemerket følgende:

"Selskapskatteloven § 5-2 nr 2 [någjeldende § 10-31]bestemmer at tap ved realisasjon av aksjer kan føres til fradrag i alminnelig inntekt. Avgjørende blir hva som anses som realisasjon. Innløsning av enkelt aksje regnes som realisasjon, jf. § 5-8 nr 2[någjeldende § 10-37 annet ledd].

Spørsmålet er om dette også gjelder når aksjonæren samtidig tegner nye aksjer, som medfører at han opprettholder sin eierposisjon i selskapet”.

Førstvoterende i Høyesterett (med tilslutning av de øvrige dommerne), konkluderer med at:

”Jeg kan ikke se at det i et slikt tilfelle foreligger en reell oppgivelse av den ankende parts posisjon som aksjonær i selskapet. Realiteten i den avtalte refinansieringen som fant sted høsten 1993, var at den ankende part i kraft av sin aksjonærposisjon uten avbrudd opprettholdt sine økonomiske og organisatoriske rettigheter som aksjonær, og for en langt større prosentvis andel av aksjene enn han hadde før refinansieringen ble gjennomført. Det foreligger for ham en helt annen situasjon enn for de øvrige aksjonærene, som har oppgitt sine eierposisjoner i selskapet og fått fradrag for tapet i 1993.

Reelle hensyn taler også for at kontinuitet i eierforholdet må bli avgjørende når en eller flere av de tidligere aksjonærene viderefører sin deltakelse som aksjonær umiddelbart etter nedskrivningen av aksjekapitalen til null og innløsning av de verdiløse gamle aksjene.

... Jeg tilføyer at inngangsverdien av aksjene før nedskrivningen uavkortet vil bli fordelt på de nye aksjer, og derved komme i betraktning ved en eventuell fremtidig realisasjon.”

Høyesterett legger således avgjørende vekt på om det foreligger en reell oppgivelse av aksjonærens eierposisjon, og legger til grunn at aksjonærens eierposisjon er uforandret når han opprettholder ”sine økonomiske og organisatoriske rettigheter som aksjonær”.

I senere rettspraksis er disse synspunktene blitt opprettholdt, jf. bl.a. Rt. 2001 side 170 (Utv. 2001 side 405, Espeland), Kronos Norge Utv. 2001 side 478 og i en dom avsagt 14. juni 2002, (Utv. 2002 side 968, CBK)

I Utv. 2004 side 630 fremhever Finansdepartementet at rettstilstanden på dette området er presisert gjennom rettspraksis. Det henvises både til Kronos-dommen og Troll Salmon-dommen. Departementet bemerker at i begge disse dommer ble innløsningen umiddelbart etterfulgt av en nytegning. Etter departementets oppfatning kan imidlertid ikke dette momentet være avgjørende for spørsmålet om en tilbakebetaling skal følge reglene om realisasjon eller utbytte.

Departementet fremhever at det "sentrale temaet må være om eierposisjonen i selskapet reelt sett er endret".

Av uttalelsen følger det videre at "Når aksjer innløses i et slikt forhold at eierbrøken ikke endres, overføres eiernes verdier til de gjenværende aksjer. Den økonomiske realiteten i en kapitalnedsettelse som gjennomføres på denne måten, tilsvarer i stor grad det man oppnår ved en kapitalnedsettelse ved nedskrivning av aksjenes pålydende. Ved nedskrivning av pålydende skal den del av en tilbakebetaling som overstiger innbetalt aksjekapital og overkurs, behandles som utbytte. Også hensynet til at en eventuell tilbakebetaling etter de to forskjellige fremgangsmåtene beskattes på samme måte, taler for å bruke utbyttereglene på en tilbakebetaling ved innløsning av enkeltaksjer når eierforholdene ikke endres.

I den ovennevnte uttalelse er det også vist til Utv. 1994 side 1420. Finansdepartementet uttaler her:

”Hvis tilbakebetalingen mot innløsning av enkeltaksjer gjennomføres slik at det ikke - eller bare i uvesentlig grad - oppstår forskyvninger i aksjonærsammensetningen, har forholdet klare likhetstrekk med tilbakebetaling som gjennomføres ved nedskrivning av aksjenes pålydende”.

Etter det Skattedirektoratet forstår vil en marginal forskyvning i aksjonærsammensetningen ikke endre aksjonærenes reelle eierposisjon i selskapet.

I Utv. 2006 side 748 viser departementet til at innløsning av enkeltaksje i utgangspunktet er realisasjon. Departementet fremhevet at "Når innløsningen ved kapitalnedsettelse skjer på en slik måte at aksjene innløses forholdsmessig for samtlige aksjonærer og eierandelene derfor er uendret, vil innløsningen ikke medføre realisasjonsbeskatning". Det ble videre presisert at kapitalnedsettelse som skjer ved innløsning av enkeltaksjer i samme forhold vil "ha store likhetstrekk med kapitalnedsettelse ved nedskrivning av aksjenes pålydende. Ved nedskrivning av pålydende skal den del av tilbakebetalingen som overstiger innbetalt kapital og overkurs, behandles som utbytte. En eventuell tilbakebetaling etter de to ulike fremgangsmåtene bør skattlegges på samme måte. Det tilsier at utbyttereglene kommer til anvendelse ved en tilbakebetaling ved innløsning av enkeltaksjer når eierforholdet ikke endres".

Det ble videre presisert at "når innløsningen ikke skjer forholdsmessig for alle aksjonærene, vil situasjonen ikke ha slike likhetstrekk med nedskrivning av aksjenes pålydende. At enkelte aksjonærer ved en innløsning som ikke er forholdsmessig ikke får redusert sin eierandel, bør ikke være til hinder for at realisasjonsreglene anvendes også for disse aksjonærene. Med andre ord kan det ikke stilles krav om at innløsningen for den enkelte aksjonær må ha medført en utvanning av eierposisjonen".

### **Den konkrete vurderingen**

Spørsmålet Skattedirektoratet skal ta stilling til i det følgende er om Disposisjonen har likhetstrekk med nedskrivelse av aksjenes pålydende, som tilsier at utbyttereglene kommer til anvendelse når eierforholdene reelt sett ikke endres, eller om det kan hevdes at Disposisjonen medfører at eierposisjonen i selskapet reelt sett endres, slik at kravet til realisasjon er oppfylt.

I utgangspunktet vil innløsning av aksjer som i forelagte sak være realisasjon. Det følger av skatteloven § 10-37 annet ledd (tidligere selskapskattelov § 5-8 nr. 2) at innløsning av enkeltaksje anses som realisasjon. Ordlyden gir ikke grunnlag for å sondre mellom innløsning av enkeltaksjer hvor aksjonærens eierandel endres og hvor eierandelen ikke endres, det avgjørende er om aksjen innløses.

Skattedirektoratet går så over til å vurdere om det foreligger en reell oppgivelse av eierposisjonen, jf. skatteloven § 9-2.

I denne saken er det forutsatt at aksjonærene B, C og D innbyrdes skal eie like mange aksjer i Selskapet etter at Disposisjonen er gjennomført. Dette er da tenkt løst slik at de ovennevnte aksjonærene innløser like mange aksjer hver. Disposisjonen vil medføre en endret sammensetning av de stemmeberettigede A-aksjene i Selskapet slik at B, C og D reduserer sin

andel av stemmeberettigede A- aksjer fra 16,67 prosent til 0 prosent, mens B øker sin andel av stemmeberettigede A- aksjer fra 16,67 prosent til 25 prosent.

Da A ikke skal løse inn noen aksjer i selskapet vil Disposisjonen medføre at eierposisjonene til hhv. B, C eller D vil bli redusert fra 32,93 prosent til 32,92 prosent - dvs 0,01 prosentpoeng på hver. Innbyrdes vil de innløsende aksjonærene eie en like stor andel aksjer hver etter at Disposisjonen er gjennomført og innbyrdes inneha like store andeler av de økonomiske verdier i selskapet.

A vil ha like mange aksjer før som etter Disposisjonen, A sin eierposisjon i Selskapet øker imidlertid med 0,02 prosentpoeng. I tillegg vil A sin andel av de stemmeberettigede A-aksjene øke som følge av at totalt antall A-aksjer vil bli redusert. A vil som følge av den planlagte Disposisjonen øke sin andel av stemmeberettigede A-aksjer fra 50 til 75 prosent.

Sett under ett vil B, C og D, reelt beholde sin eierposisjon i selskapet. Hver av de innløsende aksjonærene får en endring på 0,01 prosentpoeng og får ikke endret sin eierposisjon i forhold til hverandre. A får endret sin eierposisjon med 0,02 prosentpoeng.

Finansdepartementet har i de ovennevnte uttalelser også presisert at det ikke vil foreligge realisasjon i de tilfeller et selskap kjøper eller innløser aksjer slik at aksjonærenes eierposisjon reelt sett forblir uendret. For at en innløsning av aksjer, som ikke skjer forholdsmessig, skal utløse realisasjonsbeskatning forutsettes det en reell endring av eierposisjon. Det betyr at dersom innløsning av enkeltaksjer bare i uvesentlig grad endrer aksjonærsammensetningen, har forholdet klare likhetstrekk med tilbakebetaling som gjennomføres ved nedskrivning av aksjenes pålydende.

Skattedirektoratet er av den oppfatning at en så uvesentlig forskyvning, som har opphav i en beregning der målet synes å være at aksjonærene skal opprettholde sin økonomiske stilling i selskapet, ikke kan medføre at aksjene anses realisert da aksjonærenes eierposisjon reelt sett forblir uendret. Skattedirektoratet finner støtte for dette i lovens forarbeider Ot.prp. nr. 35 (1990-1991), gjennom den presisering som har blitt foretatt gjennom rettspraksis, se bl.a. Rt. 1998 s. 1425 (Utv. 1990 s. 477, Troll Salmon) Rt. 2001 s. 170 (Utv. 2001 s. 405 Espeland), Utv. 2001 s. 478 (Kronos Norge) og Finansdepartementets uttalelser.

Når det gjelder de organisatoriske rettighetene blir disse noe endret. Endring av aksjeklasser antas ikke i seg selv å være en realisasjon. I foreliggende sak innløser C og D hver sine 770 A-aksjer. B beholder sine 770 A-aksjer. Totalt sett blir det færre aksjer med stemmerett etter innløsningen enn før innløsningen. Det er uklart om betydningen av dette medfører at man må legge til grunn at aksjonærenes organisatoriske rettigheter er endret på en slik måte at transaksjonen allikevel blir å anse som en realisasjon. I Troll Salmon-saken, Espeland-saken, CBK-saken og Kronos-saken var faktum av en slik art at Høyesterett ikke utdypet betydningen av eventuelle endringer i organisatoriske rettigheter. Skattedirektoratet har i tidligere BFU 57/02 og BFU 03/08 lagt vekt på at endringer av organisatoriske rettigheter ikke kan anses som avgjørende i forhold til realisasjonsbegrepet.

I Troll Salmon-dommen opprettholdt aksjonæren Arve Jordal Iversen sine organisatoriske og økonomiske rettigheter. Det samme var tilfelle i bl.a. Espeland-dommen.

Aarbakke uttaler i Skatt på inntekt, 4. utgave side 72:

”Omplassering av en aksje fra klasse A til klasse B i samme selskap kan ikke regnes som avhendelse, selv om det skjer ombytting av aksjebrev.”

Zimmer uttaler i Lærebok i skatterett, 7. utgave side 265:

”I visse tilfeller må man se det slik at skattyter egentlig har beholdt samme gjenstand, bare i litt endret form. Et eksempel er aksjer som endrer status fra A- til B-aksjer eller omvendt (asl. § 4-1). Dette vil normalt ikke bli ansett som realisasjon av aksjen”.

Uttalelsene fremstår som generelle uten differensiering på hvilke rettigheter som endres ved skifte av aksjeklasse. Skifte av aksjeklasser kan medføre endring av organisatoriske eller økonomiske rettigheter, eller begge deler.

Etter det Skattedirektoratet forstår kan det også virke slik at det i rettspraksis, diverse uttalelser og teori synes å være lagt avgjørende vekt på den økonomiske realiteten. Det vil si at eierposisjonen reelt sett er endret, og ikke det faktum at aksjonærene ved overgang til én klasse, kan få utvidet sine organisatoriske rettigheter, mens aksjonærene i den andre klassen på tilsvarende måte får reduserte organisatoriske rettigheter.

Skattedirektoratet finner ut fra en samlet vurdering, med særlig vekt på lovens forarbeider, rettspraksis og Finansdepartementets uttalelser, at innløsning av enkeltaksjer, slik det er beskrevet i denne saken, ikke vil innebære en reell oppgivelse av posisjonen som aksjonær i selskapet. Disposisjonen anses etter dette ikke som realisasjon, jf. skatteloven § 9-2 første ledd bokstav h og § 10-37 annet ledd.

Skattedirektoratet tok på denne bakgrunn ikke stilling til spørsmålet om ulovfestet gjennomskjæring.

### Konklusjon

Basert på innsenders beskrivelse av faktum og de forutsetninger som er tatt vil den skisserte endring av eierforholdet, som gjennomføres ved kapitalnedsettelse og innløsning av enkeltaksjer, ikke anses som realisasjon, jf. skatteloven § 9-2 første ledd bokstav h og § 10-37 annet ledd for B, C og D.

## SKN 16-057 Spørsmål om realisasjon av andel i fritidsbolig

**Lovstoff:** Skatteloven § 9-3 fjerde ledd.

**Kort sammendrag:** Skattyter ber om en bindende forhåndsuttalelse om den skattemessige behandling i forbindelse med salg av en ideell halvpart av fritidsbolig. Basert på det presenterte faktum og de forutsetninger som er tatt, konkluderer Skattedirektoratet med at skattyter ved salg av halvparten av fritidsboligen vil få halvparten av gevinsten for den idelle halvdel av eiendommen ervervet i 2007 unntatt fra gevinstbeskatning etter skatteloven § 9-3, fjerde ledd da

eier- og brukstid for denne delen anses å være oppfylt.

**BFU 13/2015 fra Skattedirektoratet** publisert 17. mars 2016, avgitt 10. desember 2015.

### **Innsenders fremstilling av faktum og jus**

Henvendelsen gjelder en fritidsbolig. I 2007 kjøpte innsender tomt sammen med sin daværende kjæreste og bygde en fritidsbolig på denne. Kjæresteparet eide eiendommen med en ideell halvpart hver. Forholdet tok slutt og innsender overtok den andre ideelle halvparten og har de siste 3 årene stått som 100 % eier av hele eiendommen.

På grunn av den økonomiske byrden ved å eie fritidsboligen alene ønsker innsender å selge halve fritidsboligen. I den forbindelse vil innsender vite om dette kan gjøres skattefritt, jf. skatteloven § 9-3, 4. ledd.

### **I anmodningen opplyses følgende:**

*"Snakket med saksbehandler hos dere som bekreftet at jeg kunne selge halve hytte, han trodde muligens at jeg kunne selge hele skattefritt – men jeg har lest noe om 5-års regelen – og slik jeg leser det må jeg eie den andre halvparten i 5 år også før jeg kan selge skattefritt."*

### **Skattedirektoratets vurderinger**

#### **Problemstillingen**

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om skattyter ved salg av en ideell halvpart av fritidsbolig kan selge skattefritt, eller om det vil utløse gevinstbeskatning.

#### **Forutsetninger og avgrensninger**

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjon ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter videre at premissene og faktum som er tatt inn overfor er fullstendige i forhold til de spørsmål som drøftes.

Skattedirektoratet legger til grunn at eiendommen fremstår som en fritidsbolig, at skattyter per i dag eier boligen 100 %, har brukt hele fritidsboligen som sin egen i eiertiden samt at hun planlegger å selge en halvpart av fritidsboligen.

Det forutsettes også at det oppstår en gevinst ved salg av halvparten av fritidsboligen.

#### **Rettsstillingen**

I utgangspunktet vil gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet være skattepliktig etter skatteloven § 5-1 annet ledd. Tilsvarende er tap fradragsberettiget med hjemmel i skatteloven § 6-2 første ledd.

Ved realisasjon av formuesobjekt gjelder imidlertid særregler i skatteloven kapittel 9. Gevinst ved realisasjon av fritidsbolig er unntatt fra skatteplikt dersom vilkårene i skatteloven § 9-3 fjerde ledd er oppfylt. Bestemmelsen lyder:

*”Gevinst ved realisasjon av fritidsbolig, herunder andel i boligselskap, er unntatt fra skatteplikt når eieren har brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte år før realisasjonen, forutsatt at realisasjonen finner sted eller avtales mer enn fem år etter ervervet og mer enn fem år etter at fritidsboligmen ble tatt i bruk eller ifølge ferdigattest var oppført.”*

Etter bestemmelsens ordlyd er det avgjørende at eiendommen fremstår som en fritidsbolig i skattemessig forstand, og at den faktisk er benyttet av eieren som egen fritidsbolig. Når disse vilkår er oppfylt kan en fritidsbolig selges skattefritt når realisasjon finner sted eller avtales mer enn fem år etter ervervet og mer enn fem år etter at fritidsboligen ble tatt i bruk eller ifølge ferdigattest var oppført. Dersom betingelsene for skattefrihet ikke er oppfylt, er gevinsten i utgangspunktet skattepliktig.

Siden skattyter i denne saken har ervervet andelene i fritidsboligen på ulike tidspunkt må en ta stilling til om andelene i eiendommen omfattes av unntaket i skatteloven § 9-3, 4 ledd i forhold til vilkårene for eier- og brukstid.

### **Eiertid**

Skattyter ervervet en ideell andel i 2007 når fritidsboligen ble bygget og overtok den andre ideelle halvdel i forbindelse med at forholdet til den andre eieren tok slutt for 3 år siden.

Når en ideell andel av bolig, herunder fritidsbolig, er ervervet i flere etapper, regnes eiertiden separat for hvert erverv. Kravet til eiertid er oppfylt for den første ideelle halvdel som ble anskaffet i 2007, men ikke for den andelen som ble overtatt for 3 år siden.

### **Brukstid**

For at skattyterens andel av fritidsboligen skal kunne selges skattefritt som fritidsbolig er det videre krav at eieren har brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte årene.

Skattedirektoratet legger til grunn opplysningene som står i anmodningen om at en ideell halvdel er eid og brukt i mer enn fem år. Det forutsettes da at bruken gjelder hele eiendommen, men det er bare brukstid i egen eiertid som regnes med.

Med disse forutsetningene vil vilkåret om bruk i minst fem år være oppfylt for den ideelle halvdel av eiendommen som ble anskaffet i 2007, og en eventuell gevinst ved salg av halvparten av denne eierandelen vil være skattefri da kravet til eierens bruk som fritidsbolig i fem av de siste åtte årene vil være oppfylt for denne andelen, jf skatteloven § 9-3 fjerde ledd. Tilsvarende vil et tap ikke være fradragsberettiget, jf skatteloven § 9-4 første ledd.

Eventuell gevinst ved salg av halvparten av den andelen som ble overtatt for 3 år siden omfattes ikke av skattefritaket og gevinsten vil være skattepliktig etter hovedregelen i skatteloven § 5-1 annet ledd da kravet til eiertid i skatteloven § 9-3 fjerde ledd ikke kan anses å være oppfylt. Tilsvarende vil et tap være fradragsberettiget med hjemmel i skatteloven § 6-2 første ledd.



Når det gjelder gevinstberegning er lovbestemmelsen i skatteloven § 9-3 fjerde ledd tolket slik at i de tilfellene ulike ideelle eierandeler skal behandles forskjellig i forhold til skatteplikt eller skattefrihet knyttet til reglene om eier- og botid/brukstid, må også salgssummen fordeles

forholdsmessig. Dette gjelder f.eks. hvis eiendommen er ervervet i to omganger med en ideell halvpart hver gang, og hvor skattefritaksreglene for eier- og botid bare får anvendelse for en ideell andel på 50 %. En tilsvarende andel av salgssummen holdes da utenfor skattlegging.

Skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap fastsettes ved å sammenholde den andre halvparten av salgssummen med inngangsverdien for den ideelle andelen på 50 % som ikke omfattes av skattefritaksreglene.

Realiseres bare en ideell andel av eiendommen, må vederlaget for denne i et slikt tilfelle også fordeles forholdsmessig dersom ulike ideelle andeler av eiendommen har forskjellige inngangsverdier. Dette gjelder selv om ingen del av gevinsten er skattefri. Størrelsen på gevinst/tap må da beregnes ved at salgssummen for den ideelle andelen fordeles forholdsmessig på de ulike ervervede andelene og deres inngangsverdier.

Dette innebærer for skattyter at i det tilfellet halvparten av fritidsboligen selges vil halvparten av gevinsten for den ideelle halvdel av eiendommen som ble anskaffet i 2007 være skattefri.

### **Konklusjon**

Skattyter vil ved salg av halvparten av fritidsbolig få halvparten av gevinsten for den ideelle halvdel av eiendommen ervervet i 2007 unntatt fra gevinstbeskatning etter skatteloven § 9-3, fjerde ledd da eier- og brukstid for denne delen anses å være oppfylt.

## **SkN 16-058 Spørsmål om et holdingselskap anses for å være reelt etablert i Nederland**

**Lovstoff:** Skatteloven §§ 5-1, 5-20, 5-30

**Kort sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om et holdingselskap kunne anses for å være reelt etablert i Nederland, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a, slik at utbytte mottatt av norsk aksjeselskap (mindretallsaksjonær) ville være omfattet av fritaksmetoden. Skattedirektoratet kom til at holdingselskapet anses som reelt etablert i Nederland og at utbytte mottatt av norsk aksjeselskap omfattes av fritaksmetoden.

**BFU 3/2016 fra Skattedirektoratet** publisert 3. mars 2016, avgitt 23. februar 2016.

### Innsenders fremstilling av faktum

Norsk AS (Selskapet) eier 42 % av aksjene i det nederlandske selskapet Holding. Øvrige aksjonærer i Holding er Utland 1 (42 %), Utland 2 (14 %) og Utland 3 (2 %). Holding er det øverste holdingselskapet i Konsernet. Konsernet ble etablert i XX for over 100 år siden. Konsernet har i dag driftssteder i en rekke land, og sysselsetter omkring 10.000 ansatte. Konsernets eierselskap er siden 2006 Holding, som er et tradisjonelt holdingselskap uten egne ansatte. Virksomheten og forholdet mellom aksjonærene i dette selskapet er regulert av aksjonæravtale fra 2006. Selskapet har ikke inntekter fra annen egen virksomhet ut over eventuelt utbytte og aksjegevinster fra underliggende selskaper i Konsernet. All operasjonell virksomhet i Konsernet utøves således gjennom datterselskapene.

Virksomheten i Holding ivaretas gjennom styrets behandling av løpende saker. Styret møtes jevnlig i Nederland. Etter aksjonæravtalen skal styret ha ansvaret for "overall management and day to day operations of the Business". Styret består av Styremedlem 1 (Norge), Styremedlem 2 (Land 1), Styremedlem 3 (Nederland) og Styremedlem 4 (Nederland). De to siste er oppnevnt av henholdsvis Selskapet og Utland 1. Styremedlem 1 har i liten utstrekning deltatt fysisk i styremøter i Nederland. Han har i hovedsak deltatt på telefon. Styremedlem 2 har deltatt fysisk i større grad.

Etter nåværende eieres oppkjøp av Konsernet i 2006 ble det gjennomført en restrukturering

og forenkling av konsernets selskapsstruktur. Konsernet består av en lang rekke selskaper og datterselskaper, spredt over en rekke jurisdiksjoner, og er et resultat av den globale virksomhet konsernet driver og har drevet gjennom generasjoner. Det øverste operative selskapet i gruppen, som koordinerer den løpende, daglige virksomheten i konsernet er nå Operatørselskapet, et selskap som er skattemessig hjemmehørende i XX. For ordens skyld er det lagt frem en oversikt over selskaper hvor Holding, gjennom Konsernet, har direkte eller indirekte eierinteresser. Det er ingen vesentlig endringer i listen per dags dato.

Forskjellen i beskatning for aksjonærene i Holding, avhengig av om utbyttet kommer via Holding eller direkte fra Konsernet, beror på en tolkning av det enkelte lands internrett, samt skatteavtalene mellom de aktuelle land. Etersom innsender ikke har kjennskap til interne skatteregler i landene hvor de andre investorene er hjemmehørende har innsender rettet forespørselen til lokale advokatfirmaer. Innsender har således tatt utgangspunkt i svarene derfra.

Utgangspunktet er at det generelt ikke er kildeskatt på utbytter fra selskaper skattemessig hjemmehørende i XX. Nederland har i utgangspunktet en kildeskatt på 15 %, men har i stor grad redusert sats ved skatteavtaler. I skatteavtalen med Norge ilegges ikke kildeskatt dersom mottaker er et selskap som eier mer enn 25 % av utdelende selskaps kapital, mens det samme gjelder mellom Nederland og landet hvor Utland 1 er hjemmehørende, dersom mottaker er et selskap som eier mer enn 10 % av kapitalen. Etter implementeringen av mor-datter direktivet (Council Directive 90/435/EEC) har Nederland nå fritak fra kildeskatt innen EU/EØS dersom man eier mer enn 5 % av det utdelende selskapets kapital.

**For Selskapet (42 %)** som er hjemmehørende i Norge vil det ikke bli tale om kildeskatt i noen av tilfellene. Forskjellen i norsk skatt ved å motta utbytter fra Nederland eller direkte fra XX er beskrevet i anmodning om bindende forhåndsuttalelse. Utbytter fra Nederland vil være omfattet av fritaksmetoden såfremt Nederland ikke regnes som et lavskattland eventuelt at Holding må regnes som ”reelt etablert”. Utbytter fra XX vil i utgangspunktet beskattes med 27 % ettersom man ikke blir omfattet av fritaksmetoden av rene formelle forhold. Her må det imidlertid understrekes to sentrale forhold:

i) XX kan i utgangspunktet ikke regnes som et lavskatteland for Konsernet slik man bedømmer dette etter sktl § 10-63; inntektene fra konsernets virksomhet er gjennomgående skattlagt med en gjennomsnittssats på 22 %. Ettersom XX befinner seg på lavskattlandlisten er det imidlertid lagt til grunn at det skal regnes som et lavskattland. Det er etter innsenders syn av denne grunn man faller utenfor fritaksmetoden og det ville derfor i utgangspunktet påløpt en normal beskatning på 27 % i 2015 og 25 % i 2016. Ettersom norske skattesatser nå er planlagt redusert ned mot 22 % frem mot 2018, jf. skattereformen fremlagt i høst, må det videre antas at lavskattlandlisten vil måtte gjennomgå endringer i nær fremtid.

ii) Selv om utbytter fra XX ikke skulle omfattes av fritaksmetoden pga. ovennevnte forhold, ville det ha vært grunnlag for betydelig kreditfradrag i norsk skatt for skatt betalt av de utenlandske datterselskapene etter skatteloven § 16-30. Ettersom Konsernet består av et betydelig antall selskaper, jf. bilag 1, vil det være en svært omfattende oppgave å beregne hvilken endelig skattesats som kunne blitt aktuell i Norge. Innsender har således ikke gått inn på nærmere beregninger av dette.

**For Utland 1 (42 %)** som er hjemmehørende i Land 1 vil det ikke bli tale om kildeskatt i noen av tilfellene. Når det gjelder internrettslig beskatning av utbytte har innsender innhentet svar fra et lokalt advokatfirma. Tilbakemeldingen er at det ikke ville vært forskjell i beskatningen om utbyttet kommer fra et selskap i XX eller Nederland. Land 1 har gode ordninger for ”participation exemption” og det er noe ulike regler som knyttes opp mot selskapets størrelse, samt hvorvidt det foreligger skatteavtale som inneholder en ”non-discrimination provision”. Land 1 har skatteavtale med både Nederland og XX som inneholder sistnevnte.

**For Utland 2 (14 %)** som er lokalisert i Land 2, vil det ut fra opplysninger tilgjengelig på internett samt fra lokal rådgiver bli kildeskatt på utbytter fra Nederland, mens det ikke vil være kildeskatt på utbytter fra XX. Frem til 1. januar 2015 forstår innsender det slik at utbytter fra Nederland ble ilagt kildeskatt med 15 % i Nederland. Det har således vært betydelig større skattekostnad for Utland 2 at selskapet vil motta utbytter fra Holding og ikke direkte fra Konsernet. Når det gjelder internrettslig beskatning av utbytte har innsender mottatt svar fra to lokale advokatfirma. Tilbakemeldingen er at det ikke ville vært forskjell i beskatningen lokalt i Land 2, om utbyttet kommer fra XX eller Nederland.

**For Utland 3 (2 %)** som også er skattemessig bosatt i Land 1, har innsender ikke innhentet svar fra lokale rådgivere. Det følger imidlertid av skatteavtalen mellom Nederland og Land 1 at det skal betales kildeskatt ved utbytte fra Nederland. Det skal ikke beregnes kildeskatt ved utbytte fra XX. For øvrig antar innsender at det vil være normal utbyttebeskatning for personer uavhengig av hvilket land utbyttet kommer fra.

Selskapets har nederlandsk revisor. Når det gjelder mer administrative og generelle oppgaver som f.eks regnskap, ivaretas dette av X. Selvangivelse forberedes av Y. Z foretar betaling av regninger mv. på vegne av selskapet.

### **Innsenders fremstilling av jus**

Fritaksmetoden gjelder for aksjeinntekter (utbytte og gevinster) fra selskaper innenfor EØS, men dersom selskapet er hjemmehørende i lavskatteland gjelder dette bare der det er såkalt "reelt etablert" og driver reell økonomisk virksomhet, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a). Kravet om reell etablering kom som følge av den såkalte Cadbury Schweppes-dommen (C-196-04), avsagt av EF-domstolen, for å gjøre NOKUS-reglene og fritaksmetoden forenlige med EØS-avtalen.

Ifølge dommen må det kunne aksepteres unntak fra den frie etableringsretten for helt kunstige arrangement uten økonomisk realitet, der etableringen er foretatt med det formål å omgå nasjonal skattelovgivning ("wholly artificial arrangements intended to escape the national tax normally payable"). I henhold til dommen skal objektive kriterier legges til grunn ved vurderingen av om vilkårene er oppfylt.

Den 18. juni 2009 avsa ECJ-domstolen en dom (C303/07 Aberdeen) angående den frie etableringsretten som skulle få betydning for tolkningen av begrepet "reelt etablert" i skatteloven § 2-38, tredje ledd a. Domstolen presiserer at det bare er rent fiktive arrangement, hvis formål er å omgå en stats skattelovgivning, i vårt tilfelle Norge, som kan begrunne begrensninger i den frie etableringsretten.

Dommen foranlediget uttalelse fra Finansdepartementet av 29. september 2009 (Utv 2009 side 1280):

*"Formålet med å avgrense anvendelsesområdet til reelt etablerte selskap/reell økonomisk aktivitet, er å utelukke tilfeller hvor det etableres kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øye. Det må således foretas en vurdering av de subjektive motiver for arrangementet. For å påvise de subjektive motiver, må det imidlertid ses hen til de objektive karakteristika. Det avgjørende må være at det ved en helhetsvurdering kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (svnbare for en tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten."*

(Innsenders understrekning)

Utgangspunktet for vurderingen er altså de subjektive motiver for arrangementet, der en "ser hen til" objektive karakteristika. Det er etter innsenders syn to kumulative vilkår som må være oppfylt for at et utenlandsk selskap ikke skal anses reelt etablert etter § 2-38 tredje ledd bokstav a). For det første må det dreie seg om et "kunstig arrangement" (det objektive vilkåret) og for det annet må det kunstige arrangementet være etablert utelukkende eller i all hovedsak for å spare norsk skatt (det subjektive vilkåret). Dette er i tråd med uttalelsen fra departementet ovenfor.

*Konkret vurdering*

Holding er som nevnt over et, for Selskapet deleid, holdingselskap uten egne ansatte, kontorer eller inventar i Nederland, tilsvarende andre holdingselskaper i Norge og i Nederland, hvorigjennom eierne administrerer sitt aksjonærfellesskap og sine respektive interesser i den underliggende, operative virksomheten.

Det er på det rene at det er en skattemessig fordel for Selskapet at Holding ligger i Nederland. Hadde Konsernet vært eid direkte fra det norske selskapet, ville utbytter blitt beskattet i Norge med normal sats på 27 %. Dette skyldes at XX er utenfor EU/EØS og inntatt på lavskattlandlisten; utbytter fra Konsernet vil således ikke omfattes av fritaksmetoden. Innsender understreker imidlertid at dersom XX ikke hadde stått på lavskattlandlisten ville det ikke vært regnet for et lavskattland, fordi den effektive beskatningen i gruppen gjennomgående har ligget på over 22 %. Selv om skattebesparelsen er en gunstig konsekvens av eierstrukturen, er det imidlertid ikke motivet bak. Som det vil fremgå nedenfor, er eierstrukturen som ble valgt ikke et kunstig eller fiktivt arrangement med skatteomgåelse som motiv.

Holding er etter sin art og funksjon et holdingselskap for eierstyring av operativ virksomhet i underliggende datterselskaper. Når man skal avgjøre om Holding er et «kunstig arrangement egnet til å omgå den normalt betalbare nasjonale skatt», må begrunnelsen finnes i de subjektive forhold som lå til grunn for etableringen av selskapet:

Holding ble etablert i 2006 som et felles instrument for dagens eiere for å gjennomføre et oppkjøp av Konsernet. Eierne er selv lokalisert i forskjellige jurisdiksjoner. I slike prosesser er det vanlig å etablere et felles oppkjøpsselskap som står som kjøper og låntaker, både for å få etablert korrekt pantestikkerhet i aksjene i målselskapet og øvrige aktiva som kjøpes ift. långivende bank, og for å få et egnet instrument for eierstyring av den underliggende virksomheten. Det vil også gi investorene bedre kontrollmuligheter av blant annet betalingsstrømmer. Det ville ikke vært mulig å gjøre oppkjøpet uten etableringen av et slikt oppkjøpsselskap; det var og er et isolert poeng for eierne at man skulle drifte og eie virksomheten gjennom et samlet eierskap blant annet for å sikre finansiering. Selskapet har i dag en gjeld på omlag 213 MNOK.

Det var sentralt for etableringen/lokaliseringen av oppkjøpsselskapet å finne en jurisdiksjon

som var kjent og akseptabel for alle parter. Hensett til eiernes egen lokalisering, skulle dette være i Europa, men i et tredjeland som ikke hadde noen tilknytning til noen av eierne og som derved ikke ville favorisere noen av dem. På den tiden var det i tillegg til Land 1, Norge og Land 2 også en part fra Land 3 inne på eiersiden i selskapet, som nylig er kjøpt ut av de øvrige parter. Det ble besluttet at oppkjøpsselskapet/holdingselskapet skulle ligge i Nederland. Hadde det vært nederlandske aktører involvert på aksjonærsiden ville dette være utelukket.

Nederland pekte seg ut som et hensiktsmessig kompromiss mellom partene som sete for holdingselskapet av følgende hovedgrunner:

- Behovet for et kjent og veletablert rettssystem med høy grad av investorsikkerhet var sentralt i vurderingene, samt ønske om et stabilt og forutsigbart skatteregime. Nederland er med sine regler om participation exemption et av de eldste og mest stabile skatteregimene for

- holdingselskaper i Europa.
- Nederland hadde nødvendig geografisk nærhet og gode flyforbindelser for eierne.
- Aksjonærvitalen er inngått under nederlandsk rett, som ikke anses å favorisere noen parts rettstilknytning og rettstradisjon, men er en for alle parter nøytral jurisdiksjon.
- Etableringen i Nederland var en beslutning som lå under en samlet generalforsamling. Selskapet hadde ikke og har fortsatt ikke kontrollerende innflytelse over lokaliseringen i så måte.
- Selskapets organisering med et styre som foretar de nødvendige beslutningene og ingen ansatt administrasjon er i tråd med det som er vanlig både for norske og nederlandske holdingselskaper.
- Selskapets økonomiske aktiviteter foregår på en stabil og vedvarende måte gjennom styrets arbeid i Nederland.

Det fremgår av praksis at senere utvikling i selskapet også er relevant i forhold til å avgjøre om det foreligger et skattemotiv. Når det gjelder opprettholdelsen av Holding som holdingselskap er dette begrunnet i samme forhold som nevnt ovenfor. Det er styret i Holding som utøver kontrollen i Konsernet, og det er ønskelig for eierne å beholde denne kontrollen samlet i et land hvor ikke aksjonærene selv er hjemmehørende. Eiernes oppkjøp av Konsernet er finansiert gjennom opptak av lån i Holding og oppfølging av låneengasjementet koordineres og administreres av Holding. Holding er under partenes felles eierselskap av norske, Land 1 og Land 2 sine interesser og den enkelte eier kan ikke foreta endringer av dette på egenhånd. For Holding gjelder således fortsatt de samme vurderinger som ble gjort på etableringstidspunktet.

Når det gjelder Operatørselskapet og Konsernet, foregår selve virksomheten i de underliggende selskaper i nær 30 land, avhengig av kunders lokalisering og behov. Hovedkontor for den operative virksomheten og største delen av aktiviteten og omsetningen ligger til XX. Om virksomheten og dens lokalisering kommenterer innsender følgende:

Det er ikke skattemessige motiver som gjør at Konsernet er etablert med den administrative ledelsen i XX. Konsernet ble opprinnelig etablert i YY, og flyttet senere til XX hvor virksomheten har vært lokalisert i over hundre år. At Konsernet fortsatt er lokalisert der skyldes utelukkende den unike posisjonen XX har innen sin bransje. Virksomheten i Konsernet er ikke av en type som egner seg særskilt for skatteplanlegging. Bransjen er arbeidskraftintensiv og er generelt ikke omfattet av tilsvarende skatteincentiver på selskapsnivå som man finner innenfor andre bransjer.

De underliggende selskapene og virksomhetene i Konsernet som ligger utenfor XX er hovedsakelig i land som normalt anses som høyskatteland. En tidligere undersøkelse innsender har gjort viser at det generelle (effektive) skattenivået i hele gruppen lå på ca 22-23 %. En gjennomgang av regnskapstall for gruppen for 2012-2014 tyder på at det fremdeles er tilfelle. Per september 2014 var effektiv skattesats for gruppen funnet å være omlag 22 %. Det er også et argument at dersom de operative selskapene hadde vært eid direkte fra et norsk holdingselskap, så ville trolig Selskapet kunne krevet kreditfradrag i utbytteskatten for skatt betalt i utlandet etter skatteloven §16-30.

I så fall ville et utbytte ikke utløst noen skatteplikt av betydning i Norge, noe som igjen gjør at strukturen neppe kan sies å ha bakgrunn i et motiv om å spare norsk skatt.

Etter innsenders syn taler disse forholdene samlet sett for at Holding skal anses reelt etablert i Nederland. Selv om det foreligger en skattemessig fordel ved strukturen kan ikke dette regnes for å utgjøre et motiv for etableringen eller opprettholdelsen. Det er videre ikke et kunstig arrangement.

### **Skattedirektoratets vurderinger**

#### **Problemstilling**

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om utbytte fra Holding til Selskapet omfattes av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38.

#### **Forutsetninger og avgrensninger**

Etter skatteloven § 2-38 annet ledd bokstav a, omfatter fritaksmetoden inntekter fra aksjeselskap, jf. første ledd a-c, jf. skatteloven § 2-2, og «*tilsvarende selskap mv. hjemmehørende i utlandet*». Det legges til grunn at Holding er et tilsvarende selskap hjemmehørende i utlandet.

Det følger videre av skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a, at inntekter på eierandeler i selskap som er hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS bare er omfattet av fritaksmetoden såfremt selskapet er «*reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i EØS landet*».

Skattedirektoratet legger til grunn innsenders opplysninger om at Nederland ikke er et lavskatteland, og at fritaksmetoden av den grunn vil komme til anvendelse. Det ønskes imidlertid å få Skattedirektoratets vurdering og bekreftelse på at Holding må anses reelt etablert i Nederland.

Skattedirektoratet legger videre til grunn innsenders opplysning om at skattyter ikke hadde eierkontroll ved etableringen av Holding, samt innsenders opplysninger om at dersom utbytte ikke er omfattet av fritaksmetoden ville det vært grunnlag for kreditfradrag etter skatteloven § 16-30.

Innsender opplyser at skattenivået i hele Konsernet i 2014 lå på omkring 22 %, og dette legges til grunn i det følgende.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjonen ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premisene og faktum som er tatt inn overfor er fullstendige i forhold til de spørsmål som drøftes.

#### **Hva ligger i kravet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet?**

Fritaksmetodens anvendelsesområde er begrenset i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a:

Følgende inntekter og tap er likevel ikke omfattet av første ledd:

*1. Inntekt eller tap på eierandel i selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, jf. § 10-63, og inntekt på eierandel i selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, jf. § 10-63 og som på tilsvarende vilkår som fastsatt i §10-64 bokstav b ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, samt finansielt instrument med slike eierandeler som underliggende objekt,*

Kravet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet ble inntatt i skatteloven § 2-38 i 2008. Bakgrunnen var avgjørelse i Cadbury-Schweppessaken (C 196/04) fra EF-domstolen.

I Cadbury-Schweppessaken premiss 75 uttaler retten:

*«In the light of preceding considerations, the answer to the question referred must be that Articles 43 EC and 48 EC must be interpreted as precluding the inclusion in the tax base of a resident company established in a Member State of profits made by a CFC in another Member State, where those profits are subject in that State to a lower level of taxation than that applicable in the first State, unless such inclusion relates to wholly artificial arrangements intended to escape the national tax normally payable. Accordingly, such a tax measure must not be applied where it is proven, on the basis of objective factors which are ascertainable by third parties, that despite the existence of tax motives that CFC is actually established in The host Member State and carries on genuine economic activities there.»*

Som det fremgår ovenfor, godtok domstolen at den frie etableringsretten innenfor EØS-området, som innebærer at grenseoverskridende situasjoner skal behandles likt som en sammenlignbar rent intern situasjon, begrenses dersom skattyter etablerer et fullstendig kunstig arrangement med mål om å spare skatt. Da kravet ble inntatt i skatteloven uttalte Finansdepartementet i Ot.prp. nr 1 (2007-2008) under pkt. 14.4.2, følgende om formålet bak kravet til reell etablering og reell økonomisk aktivitet:

*«Der fritaksmetodens anvendelse avhenger av hvorvidt et selskap mv. er hjemmehørende i EØS-staten tilsier formålet om å hindre tilpasninger og skatteomgåelse at det bør stilles samme krav til reell etablering/virksomhet i EØS-staten som i NOKUS-tilfeller. Med et slikt krav vil man for eksempel motvirke at inntekter strømmer skattefritt gjennom selskaper uten noen reell økonomisk aktivitet eller vesentlig økonomisk nærvær i EØS-staten.»*

Innføringen av kravet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet er en restriksjon av etableringsretten innenfor EØS-området. Som Finansdepartementet uttaler under punkt 14.3 i Ot.prp. nr 1 (2007-2008) med referanse til Cadbury Schweppes dommen, kan restriksjoner i noen tilfeller være berettiget:

*«Domstolen påpekte imidlertid at en restriksjon av etableringsretten kan være berettiget dersom den er rettet mot fullstendig kunstige arrangementer med formål å omgå den nasjonale lovgivning. EF-domstolen presiserte at det i denne vurderingen særlig måtte legges vekt på etableringsrettens formål, som er å gi en statsborger i en EU-stat mulighet til å delta i det økonomiske liv i en annen medlemsstat på en stabil og vedvarende måte. Fra dette formålet utledet domstolen at et datterselskap må være reelt etablert i vertsstaten og utøve reell økonomisk virksomhet der, for at det skal foreligge en etablering som er beskyttet av reglene om etableringsretten.»*



Uttalelsen fra Finansdepartementet i Ot.prp. nr 1 (2007-2008) bekrefter igjen at etableringsretten innenfor EØS-området står sterkt, og at restriksjonen kun er berettiget dersom den er rettet mot fullstendig kunstige arrangementer.

Om den konkrete vurdering i tilknytning til kravet som stilles i relasjon til fritaksmetoden uttaler departementet videre under punkt 14.4.2:

*«Det vil si at det kreves at selskapet gjennom sin ordinære virksomhet deltar på en fast og varig måte i etableringsstatens næringsliv. Det må foretas en konkret vurdering, hvor relevante momenter er om selskapet disponerer over lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten, om selskapet har fast ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten som driver selve virksomheten der og om de nevnte ansatte har tilstrekkelig kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive selskapets virksomhet, samt faktisk treffer relevante beslutninger. Videre må det vurderes om selskapets aktivitet har økonomisk substans, blant annet ved påviselige inntekter fra egen virksomhet. Dersom selskapet hovedsakelig deltar i konserninterne transaksjoner må det påvises at selskapets tjenester er nødvendige og skaper faktiske merverdier for andre selskaper i konsernet.»*

Som det fremgår av sitatet ovenfor må det gjøres en konkret vurdering av om selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet i etableringsstaten. Hvilke momenter som er relevante i den konkrete vurderingen er utdypet ytterligere i Finansdepartementets uttalelse av 29. september 2009:

*«Formålet med å avgrense anvendelsesområde til reelt etablerte selskaper/reell økonomisk aktivitet, er å utelukke tilfeller hvor det etableres kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øye. Det må således foretas en vurdering av de subjektive motiver for arrangementet. For å påvise de subjektive motiver, må det imidlertid ses hen til de objektive karakteristika. Det avgjørende må være at det ved en helhetsvurdering kan påvises tilstrekkelig objektive omstendigheter (synbare for tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten. Det er i forarbeidene angitt flere momenter som er relevante i denne sammenheng. Etter departementets syn vil disse momentenes relevans og vekt kunne variere ut fra hvilken selskaps- og virksomhetstype som vurderes.»*

Av dette kan utledes at til tross for at etableringen er gunstig skattemessig, kan etableringen likevel være reell dersom objektive omstendigheter støtter andre forretningsmessige grunner for etableringen. Hva som skal kreves av synbare, objektive omstendigheter vil nødvendigvis også måtte variere ut fra hvilken virksomhet selskapet driver.

I foreliggende tilfelle skal det vurderes hvorvidt et holdingselskap i Nederland er reelt etablert. I Meld. St. 11 (2010-2011) kommenterer Finansdepartementet under punkt 9.8.2 realitetskravet i tilknytning til holdingselskaper:

*«Etter departementets oppfatning vil det subjektive motivet nødvendigvis tre sterkere fram i slike tilfeller av manglende objektive konstaterbare fakta. I tilfeller hvor det synes klart at skatteomgåelse er motivet bak en etablering, bør dette etter departementets oppfatning tale imot*

*å anerkjenne et holdingselskap (eller annet selskap som normalt ikke krever noen fysisk tilstedeværelse i etableringsstaten) som reelt etablert i EØS. Dette gjelder selv om selskapet i utgangspunktet er organisert på samme måte som tilsvarende norske holdingselskaper. Hvis det på den annen side synes klart at selskapet ikke vil kunne oppnå noen skattebesparelse sammenlignet med hva situasjonen ville vært om etableringen hadde ligget i Norge, vil det ikke kunne sies å foreligge noe fiktivt arrangement for å omgå skattereglene.»*

Dette innebærer, etter Skattedirektoratets forståelse, at ved vurderingen av hvorvidt holdingselskaper er reelt etablert vil det ofte være nødvendig å foreta en mer utdypende vurdering av motivet bak etableringen for å fastslå om det synes klart at skatteomgåelse er motivet bak etableringen. Dette på bakgrunn av at holdingselskaper ofte kan ha færre, synbare objektive omstendigheter å vurdere ved en reelt etablert-vurdering. Av sitatet ovenfor fremgår også at om det ikke oppnås noen skattefordel ved etableringen, vil det ikke kunne karakteriseres som et kunstig arrangement etablert for å omgå skattereglene.

Holdingselskapet som skal vurderes i dette tilfellet har spredt eierstruktur, og det er således ikke en norsk investor alene som står bak etableringen i Nederland. Slik Skattedirektoratet forstår ovenstående kilder er ikke foreliggende tilfelle med slik spredt eierstruktur omtalt særskilt. Øyvind Hovland kommenterer tilfellet kort i Skatterett 4/2012. Utdrag fra hans artikkel hitsettes da det anses å være av interesse i tilknytning til denne aktuelle saken:

*«Det er mer tvilsomt hvordan hensynet til å forhindre rent kunstige arrangementer og proporsjonalitetsvurderingen skal anvendes i forhold til en norsk selskapsinvestor som f. eks kun eier 1 % i et EØS-selskap, siden en slik investor ikke har mulighet til å påvirke beslutningene til et slikt selskap. Men det må i praksis antas at EØS-selskap med spredt eierstruktur sjelden vil drive den type skatteomgåelse som er omfattet av hensynet til å forhindre rent kunstige arrangementer.»*

På bakgrunn av de gjennomgåtte rettskilder legger Skattedirektoratet til grunn som utgangspunkt for vurderingen at dersom etableringen gir en skattemessig fordel, må det vurderes om etableringen var klart skattemessig motivert. Dersom etableringen var klart skattemessig motivert, må det dernest vurderes om etableringen likevel er reell fordi selskapet driver reell økonomisk aktivitet i etableringsstaten.

### **Vurdering av om realitetsvilkåret er oppfylt i dette tilfellet**

Slik det fremgår ovenfor vil det først være nødvendig å fastslå hvorvidt etableringen gir en skattemessig fordel.

Innsender opplyser at det for selskapet er en skattemessig fordel at Holding ligger i Nederland. Blant annet ville utbytter fra XX til Norge blitt beskattet med 25 % (fra og med 2016) fordi XX er på lavskattelandlisten. I denne sammenheng er det imidlertid relevant at Selskapet i så tilfelle kan ha rett på kredit for skatt betalt av datter- og datterdatterselskaper i XX, jf. skatteloven § 16-30. Innsender har ikke beregnet hvor mye kreditfradrag i Norge ville utgjøre, men anslår at det ville ha vært grunnlag for betydelig kreditfradrag i norsk skatt for skatt betalt i XX.

Da Holding har spredt eierstruktur, anser Skattedirektoratet det i dette tilfellet som relevant å se hen til hvorvidt de andre eierne også oppnår en skattemessig fordel ved etableringen. For Utland 1 lokalisert i Land 1 er det etter innsenders opplysninger ingen forskjell i beskatningen (lokal beskatning og kildeskatt) om utbytte kommer fra Nederland eller XX. For eier lokalisert i Land 2 (Utland 2) er det ikke kildeskatt på utbytte fra XX. Inntil 1. januar 2015 ble utbytter fra Nederland ilagt kildeskatt med 15 %. Basert på innsenders opplysninger legger Skattedirektoratet til grunn at det etter januar 2015 var 8,3 % kildeskatt, men dette fremstår ikke som helt klart. Innsender opplyser at situasjonen i 2016 er uavklart. Lokal beskatning av utbytte er likt, dvs. ingen skatt, ved utbytte mottatt fra både XX og Nederland. For Utland 3, som også er skattemessig bosatt i Land 1, forstår Skattedirektoratet det slik at det betales kildeskatt ved utbytte fra Nederland, men at det ikke skal beregnes kildeskatt ved utbytte fra XX. For øvrig er det antatt at det vil være normal utbyttebeskatning for personer uavhengig av hvilket land utbyttet kommer fra.

På bakgrunn av dette vil det, slik Skattedirektoratet forstår innsenders redegjørelse om beskatning av eierne, kun være Selskapet som har en skattemessig fordel av etableringen i Nederland. For majoriteten av investorene vil etablering i Nederland ha nøytral eller negativ skatteeffekt sammenlignet med en direkteinvestering i XX. Det samlede skattetrykket for investorene vil etter Skattedirektoratets syn, ha betydning ved helhetsvurderingen av motivet bak etableringen i foreliggende tilfelle.

Som en følge av at Selskapet oppnår en skattemessig fordel med etableringen av Holding i Nederland, må det vurderes om det synes klart at skatteomgåelse var motivet bak etableringen av holdingselskapet i Nederland. Etter Skattedirektoratets vurdering vil det i foreliggende tilfelle være nødvendig å se hen til de hensyn investorene samlet la til grunn ved etableringen av Holding i 2006 for å avgjøre om skatteomgåelse klart var motivet, da selskapet ikke alene hadde selskapsrettslig kontroll over Holding.

Da Holding ble etablert i 2006 var det også en annen eier inne som senere har blitt kjøpt ut. Innsender opplyser at bakgrunnen for at valget falt på Nederland da Holding skulle etableres var at eierne ønsket å legge dette i en uavhengig jurisdiksjon. Om det hadde vært nederlandske aksjonærer inne i bildet ville det vært uaktuelt å etablere Holding i Nederland. Etableringen i Nederland ble besluttet av en samlet generalforsamling, og Selskapet hadde ikke kontrollerende innflytelse over lokaliseringen.

I denne sammenheng er det også relevant å trekke frem innsenders opplysninger knyttet til selve beslutningen om å etablere et holdingselskap. Det er slik Skattedirektoratet forstår det vanlig i oppkjøpsprosesser å etablere et felles holdingselskap som står som kjøper og låntaker. Dette vil også kunne være et krav fra långiver for å få i stand finansieringen. Det var og er fremdeles et poeng for eierne at man skulle drifte og eie virksomheten gjennom et samlet eierskap blant annet for å sikre finansiering.

Av fremlagt aksjonæravtale fremgår det at det ikke skulle tas ut utbytte fra Holding før gjeld var nedbetalt. Det er 10 år siden Holding ble etablert for å gjennomføre oppkjøpet, og dette må etter Skattedirektoratets vurdering ha betydning ved vurderingen av om det var forretningsmessig eller skattemessig motiv bak etableringen i Nederland.

Etableringen av Holding i Nederland med eiere lokalisert flere steder i og utenfor Europa for å gjennomføre et oppkjøp synes, slik Skattedirektoratet vurderer foreliggende tilfelle, hovedsaklig begrunnet i andre hensyn enn rent skattemessige forhold. Det er kun den norske eieren, som ikke har kontrollerende innflytelse over lokaliseringen, som har en skattemessig fordel av etableringen i Nederland. For eieren lokalisert i Land 2 var det ved etableringen i 2006 en ulempe å investere via Holding i Nederland fordi utbytte derfra ble ilagt kildeskatt, mot ingen kildeskatt fra XX. Skattemessige forhold, herunder besparelser for Selskapet, fremstår derfor ikke, basert på det faktum som er presentert for Skattedirektoratet, som det hovedsaklige hensynet bak beslutningen om å etablere Holding i Nederland. At en slik etablering gir skattemessige fordeler for Selskapet er ikke tilstrekkelig til å begrense etableringsretten innenfor EØS området, og er ikke i seg selv nok til å påvise at etableringen var skattemessig motivert i denne konkrete saken.

Skattedirektoratet er etter en konkret vurdering kommet til at etableringen av Holding i Nederland ikke er skattemessig motivert. Det er derfor ikke nødvendig å vurdere om Holding driver reell økonomisk aktivitet i Nederland.

### **Konklusjon**

Holding anses som reelt etablert i Nederland, og utbytte mottatt av Selskapet omfattes av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd, bokstav a.

# Forskriftsendringer

## SKN 16-059 Endring i forskrift for verdsetting av skog

### Forskrift om endring i forskrift for verdsetting av skog

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 4. mars 2016 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 7-1 nr. 3, jf. delegeringsvedtak 22. januar 1982 nr. 1998.

### I

I forskrift 19. desember 2006 nr. 1514 for verdsetting av skog gjøres følgende endringer:

#### § 2 skal lyde:

§ 2. Hvem har rapporteringsplikt etter denne forskrift

Alle som eier økonomisk drivbar skog med tilvekst ut over det som er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og til mindre reparasjoner, skal fastsette formuesverdien i skjemaet RF-1016, «Formue av skogeiendom», fastsatt av Skattedirektoratet.

#### § 3 skal lyde:

§ 3. Verdsetting

Fastsetting av formuesverdien på skogeiendommer skal skje ved å kapitalisere en soneberegnet nettoverdi av den årlige nyttbare tilveksten.

Nettoverdien per kubikkmeter tilvekst fremkommer ved at det fra gjennomsnittspriser som nevnt i § 5, gjøres fradrag for kostnader som nevnt i § 6.

#### § 4 skal lyde:

§ 4. Årlig nyttbar tilvekst

Skogeiendommens årlig nyttbare tilvekst fremkommer ved å multiplisere eiendommens økonomisk drivbare areal, fordelt på 4 bonitetsklasser, med den fastsatte tilvekstraten for den enkelte bonitetsklasse.

Skogeieren skal oppgi størrelsen på det økonomisk drivbare skogarealet på sin eiendom, og hvordan dette fordeler seg på de fire bonitetsklassene, Super (H 23-26), Høy (H 17-20), Middels (H 11-14) og Lav (H 6-8).

Tilvekstratene for de enkelte bonitetsklassene er fastsatt til:

Svært høy 0,7 m<sup>3</sup> per daa

Høy 0,4 m<sup>3</sup> per daa

Middels 0,25 m<sup>3</sup> per daa

Lav 0,08 m<sup>3</sup> per daa.

**§ 11 skal lyde:**

§ 11. Manglende eller ufullstendig rapportering

Unnlater skogeieren å levere skjemaet RF-1016 «Formue av skogeiendom», eller det oppgis uriktige tall, vil skogeiendommens formuesverdi bli fastsatt ved skjønn. Ved skjønnet kan skattekontoret innhente veiledende grunnlagsmateriale fra den lokale skogforvaltning.

**II**

Endringene trer i kraft straks med virkning for inntektsåret 2016.

## **SKN 16-060 Endring i forskrift om tredjeparts opplysningsplikt**

### **Forskrift om endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt**

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 29. februar 2016 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 5-3.

**I**

I samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt gjøres følgende endringer:

**§ 5-3-31 (1) g) skal lyde:**

g) kredittkortutstedere som omfattes av § 5-3-30 utelukkende fordi de holder konti nevnt i § 5-3-33 første ledd bokstav f.

**§ 5-3-45 (1) c) skal lyde:**

c) innen 31. desember 2017 når kontohaver er enhet.

**§ 5-3-60 (2) a) 4. skal lyde:**

4. fast instruks om overføring av midler fra en konto som ikke er en innskuddskonto til en utenlandsk konto,

**§ 5-3-60 (2) b) 3. skal lyde:**

3. fast instruks om overføring av midler fra en innskuddskonto til en amerikansk konto, eller

**II**

Endringene under I trer i kraft straks.

## **SKN 16-061 Endring i skattebetalingsforskriften**

### **Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)**

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 1. mars 2016 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-6 tredje ledd og § 5-8 tredje ledd, jf. forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5.

**I**

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endring:

**§ 5-8-11 nytt sjette ledd skal lyde:**

Ved privat bruk av arbeidsgivers varebil eller lastebil som omfattes av Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-13-1 fjerde ledd, beregnes trekkgrunnlaget for privat kjøring i henhold til Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-13-1 fjerde ledd første og annet punktum (sjablongmetoden). Dersom vilkårene i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-13-1 fjerde ledd tredje til syvende punktum (individuell verdsettelse) er oppfylt, kan trekkgrunnlaget alternativt fastsettes etter denne metoden.

**II**

Endringen under I trer i kraft straks.



# Skattenytt 4/2016

Ansvarlig utgiver:

**Adm. dir. Karine Ugland Virik (kuv)**

Redaksjonen:

**Fagsjef Rolf Lothe (RLO) - Redaktør**

**Advokat (H), dr. juris Jan Syversen (SYV) – referent**



## Redaksjonen i Skattenytt



**Rolf Lothe**  
Fagsjef, Skattebetalerforeningen



**Karine Ugland Virik,**  
Administrerende direktør,  
Skattebetalerforeningen



**Jan Syversen,**  
dr. juris Advokat (H),  
Syversen Law

# Innholdsfortegnelse

<b>LAGMANNRETTSDOMMER</b>	<b>1</b>
SkN 16-062 Fradrag for tap på fordring	1
SkN 16-063 Skatteplikten for gevinst fra pengespill	13
SkN 16-064 Ansvar for manglende skattetrekk	22
SkN 16-065 Ligning etter uttreden av rederiskatteordningen	33
<b>TINGRETTSDOMMER</b>	<b>46</b>
SkN 16-066 Fradrag for investeringskostnader	46
SkN 16-067 Fradragsrett for tapsbringende leiekontrakter	64
SkN 16-068 Bosted etter skatteavtale	75
SkN 16-069 Tilleggsskatt - avgjørelse innen «rimelig tid»	90
SkN 16-070 Fradragsretten for bonuskostnader i datterselskap	99
SkN 16-071 Avskjæring av fremførbart underskudd	116
<b>UTTALELSER SIVILOMBUDSMANNEN</b>	<b>131</b>
SkN 16-072 Nedsettelse og ettergivelse av eiendomsskatt	131
<b>UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET</b>	<b>138</b>
SkN 16-073 Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 14. desember 2015 Odfjell Rig Ltd	138
<b>BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER</b>	<b>142</b>
SkN 16-074 Spørsmål om irsk aksjefond er objekt under fritaksmetoden	142
<b>FORSKRIFTSENDRINGER</b>	<b>154</b>
SkN 16-075 Endring i FSFIN § 5-15-6	154

# Lagmannsrettsdommer

## SKN 16-062 Fradrag for tap på fordring

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-2 annet ledd.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 24. april 2016, sak nr.: LB-2015-109510

**Dommere:** Lagdommer Håvard Holm, lagdommer Thore Rønning, ekstraordinær lagdommer Peter Christian Meyer. **Saksgang:** Fredrikstad tingrett TFRED-2014-182939 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-109510 (15-109510ASD-BORG/01).

**Parter:** Thingaard AS (advokat Camillo Mordt) mot Skatt Øst (advokat Helge Skogseth Berg).

Anke til Høyesterett fremmet til behandling.

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om fradragrett for tap på fordring på 7,36 millioner kroner. Et aksjeselskap ga et ansvarlig lån i forbindelse med virksomhet i selskap det hadde eierandeler i. Lånet måtte innfris, og spørsmålet var om tapet var lidet i virksomhet, slik at det var fradragrett etter skatteloven § 6-2. Lagmannsrettens flertall kom til at selskapet hadde drevet investeringsvirksomhet, og at tapet hadde tilstrekkelig tilknytning til denne virksomheten.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak i skatteklagenemnda for så vidt gjelder retten til fradrag i skattepliktig inntekt for tap på fordring.

Terje Haglund har siden begynnelsen av 1990-tallet drevet virksomhet gjennom personlig firma. Virksomheten har bestått i oppkjøp av bedrifter, hvor Haglund så muligheter for forbedret drift og potensiale for gevinst. Han gjennomførte tiltak som nedbemanning, refinansiering og omstrukturering av selskapene.

I januar 2000 stiftet Haglund selskapet Thingaard AS (Thingaard). Selskapets vedtektsfestede formål var å drive med konsulenttjenester i inn- og utland, investeringer i andre selskaper, samt kjøp, salg og drift av fast eiendom. Haglund er eneaksjonær, styreleder, daglig leder og eneste ansatte i selskapet. Ved opprettelsen ble alle Haglunds aktiva i form av eierandeler i andre selskaper, solgt til Thingaard.

Haglund fikk interesse for papirprodusenten Peterson AS. Selskapet inngikk i et konsern, som etter det opplyste hadde 1 600 ansatte og en omsetning på 3 milliarder kroner. Petterson-gruppen hadde fabrikker flere steder i Norge og i utlandet, blant annet i Moss og Sarpsborg. Idet selskapet var for stort til at Thingaard kunne overta dette alene, inngikk Thingaard et samarbeid med Hellevad AS, Roar Paulsrud AS, Birkelunden investeringsselskap, Roar Steen Edvardsen entreprenørforretning og Borg Havn utvikling. Sammen stiftet disse Risløkka AS, med formål å kjøpe Petterson-gruppen. Thingaard eide 19,6 % av aksjene i Risløkka AS. Risløkka AS eide 66 % av aksjene i Startup 91 AS. I 2006 kjøpte Startup 91 AS 100 % av aksjene i Peterson AS,

Peterson Emballasje AS og Peterson Linebord AS. Kjøpesummen for aksjene er opplyst å være 250 millioner kroner.

Aksjekapitalen i Risløkka AS var ca 13 millioner kroner, og i Startup 91 AS ca 20 millioner kroner. Kjøpet av Peterson-gruppen krevde ytterligere kapital, og aksjonærene ga Risløkka AS et ansvarlig lån. Thingaards andel av lånet var 7 360 000 kroner. I henhold til gjeldsbrev datert 6. april 2006 skulle lånet forrentes med NIBOR med tillegg av en margin på 1,5 %. I aksjonæravtale mellom alle aksjonærene i Risløkka AS heter det i punkt 7 at ansvarlig lån til selskapet ikke forrentes, med mindre en aksjonær frivillig gir større lån enn vedkommendes forholdsmessige del ut fra aksjesits. Det heter videre at tilbakebetaling av lån til aksjonærene «skal skje så snart dette er økonomisk forsvarlig og krever enstemmig styrevedtak».

Etter overtakelsen kjøpte Petterson-gruppen flere fabrikker i Finland, Sverige og Danmark. Virksomheten gikk godt inntil finanskrisen i 2008. Etter dette fikk gruppen problemer, og i 2012 ble fabrikken i Moss nedlagt.

Etter finanskrisen i 2008 ble verdien av Peterson-gruppen betydelig redusert. Som følge av dette ble Thingaards ansvarlige lån til Risløkka AS regnskapsmessig nedskrevet som tapt i 2008. I 2009 ble aksjekapitalen i Peterson-gruppen nedskrevet til tilnærmet null, og nye eiere kom inn. Det er enighet om at fordringen mot Risløkka AS var endelig tapt i skattemessig forstand i 2009.

Thinggaard leverte ikke selvangivelse for inntektsåret 2009. Selskapets ligning for dette året ble dermed fastsatt ved skjønn, og det ble ilagt tilleggs-skatt. Selvangivelse for 2009 ble mottatt av skattekontoret 16. februar 2011, og denne ble formelt ansett som klage over skjønns-ligningen. I selvangivelsen ble det krevd fradrag i inntekt for tapet av fordringen mot Risløkka AS. Skattekontoret traff 13. september 2012 vedtak i endringssak, hvoretter tapet ikke ble godkjent som fradragsberettiget.

Thinggaard påklaget vedtaket 30. november 2012, men ligningen ble fastholdt av skatteklagenemnda i vedtak 6. mai 2014. Nemnda sluttet seg enstemmig til skattekontorets innstilling. I vedtaket konkluderes med at den kapitalforvaltning Thinggaard hadde utøvd gjennom investeringer i aksjer og utlån til tilknyttede selskaper, måtte anses som passiv kapitalforvaltning og ikke som virksomhet i henhold til fradragsregelen i skatteloven § 6-2 andre ledd.

Under forutsetning av at Thinggaard drev virksomhet, kom nemnda til at det uansett ikke var en slik særlig og nær tilknytning mellom fordringen og virksomheten, som loven krever. Under henvisning til rettspraksis, heter det i vedtaket om dette:

Skattekontoret kan ikke se at skattyter har påvist eller sannsynliggjort hvilke forretningsmessige fordeler fordringen skulle gi Thinggaard AS, ut over ønsket om kapitalavkastning fra oppkjøp av en eksisterende virksomhet. Det må forlanges påvist at investeringen hadde som formål å gi skattyters investeringsaktiviteter «*driftsmessige fordeler eller økt omsetning av betydning hensett til investeringens størrelse*» jf. avsnitt 61 i Høyesteretts dom i Rt-2008-145 (Norsk Struts).

Hvorvidt man velger å vektlegge at formålet med investeringen var i samarbeid med andre aksjonærer å overta kontrollen over en eksisterende virksomhet eller å oppnå størst mulig avkastning på den investerte kapital kan i og for seg fremstå som en smakssak.

Som det burde fremgå av ovenstående oppsummering av Høyesteretts praksis rundt tilknytningsvilkåret er ingen av disse motivene av et slag som skaper den nødvendige tilknytning mellom skattyters virksomhet og den aktivitet det er investert i.

Skattekontoret finner dette tilstrekkelig til å konstatere at tilknytningsvilkåret ikke er dokumentert eller sannsynliggjort.

Thinggaard reiste deretter sak mot staten v/Skatt øst for Fredrikstad tingrett, med påstand om at ligningen for 2009 oppheves og at det ved ny ligning legges til grunn et tap på 7 360 000 kroner.

Tingretten avsa 11. mai 2015 dom med slik domsslutning:

1. Staten ved Skatt Øst frifinnes.
2. Thinggaard AS dømmes til å betale saksomkostninger med 172 187,50 - etthundreogsyttitusenetthundreogåttisju 50/100- kroner innen to uker fra forkynnelsen av dommen.

For nærmere detaljer vedrørende saksforholdet vises til tingrettens dom og lagmannsrettens bemerkninger nedenfor.

Thinggaard har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 26. og 29. februar 2016 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene møtte sammen med sine prosessfullmektiger og avga forklaring. Det ble avhørt ett vitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

**Den ankende part, Thinggaard AS, har i hovedtrekk anført:**

Tapet på fordringen er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-2 andre ledd. Så vel kravet om virksomhet i selskapet, som tilknytningen mellom virksomheten og tapet, er oppfylt. Tapet er dessuten endelig, hvilket for øvrig er uomstridt.

Thinggaard har drevet virksomhet gjennom aktiv forvaltning av sine eierinteresser i underliggende selskaper, med sikte på å videreutvikle selskapets investeringer og øke verdien av disse. Lån til underliggende selskaper har vært en del av virksomheten. Fra 2005 har virksomheten i det alt vesentlige vært knyttet til oppkjøp og videreutvikling av Peterson-gruppen. Denne virksomheten har hatt et omfang som går langt utover det som må karakteriseres som passiv kapitalforvaltning eller alminnelige eierbeføyelser. Aktiviteten er drevet for Thinggaards regning og risiko.

Det aktuelle lånet ble gitt for å gjennomføre oppkjøpet av Peterson. Terje Haglund har gjennom Thinggaard hatt den overordnede styringen av investeringen. Dette medfører at det er tilstrekkelig tilknytning mellom fordringen, virksomheten og tapet, til at det foreligger fradragsrett.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Ligningen av Thinggaard as for 2009 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn tap stort kr 7.360.000.
2. Staten v/Skatt Øst erstatter Thinggaard as sine saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

**Ankemoiparten, staten v/Skatt Øst, har i hovedtrekk anført:**

Tingrettens dom er riktig i resultatet, og i det alt vesentlige i begrunnelsen. Det er to sentrale grunner til at tapet på fordringen ikke er fradragsberettiget.

For det første drev Thinggaard ikke investeringsvirksomhet, men konsulentvirksomhet. Den ledelsesaktivitet som ble utført av Terje Haglund i Peterson AS og datterselskapene, ble ikke drevet for Thinggaards regning og risiko. Haglunds innsats i Peterson skjedde i formelle roller i selskapet, dels som styremedlem og dels som innleid konsulent. Aktiviteten skal da ikke tilordnes Thinggaard. Thinggaard skal kun tilordnes konsulentinntekter som ledd i selskapets vedtektsfestede formål; å drive konsulentvirksomhet.

For det andre anføres at det uansett ikke foreligger noen særlig og nær tilknytning mellom Thinggaards utlån til Risløkka AS, og konsulentvirksomheten - eventuelt investeringsvirksomheten - i Thinggaard. Risløkka fremstår som et tomt holdingselskap og Thinggaard har ikke utøvd noen aktivitet i Risløkka.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes saksomkostninger for lagmannsretten.

**Lagmannsretten bemerker:**

Det har for lagmannsretten vært noe ny bevisførsel vedrørende omfanget og arten av Haglunds aktivitet knyttet til Peterson-gruppen. For øvrig står saken så vel faktisk som rettslig i samme stilling som for tingretten.

Hovedregelen om fradrag følger av skatteloven § 6-1 første ledd, som knytter fradraget til kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Loven § 6-2 andre ledd inneholder en spesialregel om fradragsrett for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring. Tap på utestående fordring utenfor virksomhet er ikke fradragsberettiget, jf skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr 1, jf § 9-4 første ledd.

Skatteloven § 6-2 andre ledd første punktum lyder:

Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring.

Det oppstilles tre kumulative vilkår for rett til fradrag i skattepliktig inntekt for tap på fordring. For det første kreves at det foreligger virksomhet, dernest at det foreligger tilstrekkelig

tilknytning mellom virksomheten og fordringen, og til sist at tapet må anses endelig konstatert, jf bl.a. Rt-2015-628 (Solér-dommen) avsnitt 25. Som det fremgår ovenfor, er partene enige om at fordringen gikk endelig tapt i skattemessig forstand i 2009.

Det gjenstår dermed å vurdere om de to øvrige vilkår for fradragsrett er oppfylt, og lagmannsretten ser først på om Thingaard drev virksomhet i skattelovens forstand, og i tilfelle hvilken type virksomhet. Dersom dette vilkår er oppfylt, vil retten ta stilling til om det foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom virksomheten og fordringen.

### **Spørsmålet om Thingaard drev virksomhet**

Skatteloven inneholder ingen legaldefinisjon av hva som skal anses som virksomhet. Hvorvidt den aktuelle aktiviteten er å anse som virksomhet i lovens forstand, må avgjøres ut fra en skjønnsmessig vurdering. Om dette uttales i Solér-dommen avsnitt 27:

Som nevnt i Rt-2013-421 Tronviken avsnitt 31, inneholder skatteloven ingen legaldefinisjon av virksomhetsbegrepet. Det må avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering om en aktivitet er virksomhet i skattelovens forstand, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov side 48. Skjønnsmomentene er angitt samme sted i proposisjonen. Her fremkommer at det for det første må være utøvd aktivitet av et visst omfang og en viss varighet. Denne aktiviteten må videre være utøvd for skattyterens regning og risiko. Endelig må aktiviteten ha økonomisk karakter og objektivt sett være egnet til å gi overskudd.

Etter en omfattende gjennomgang av rettspraksis, uttales i avsnitt 33 og 34:

Etter dette må det klare utgangspunktet være at aksjonærposisjonen ikke i seg selv kan anses som virksomhet i skattelovens forstand. Det må gjelde selv om det utøves en aktivitet i form av kjøp og salg av aksjer, oppfølging av investeringen, deltakelse på generalforsamling osv. Tap lidt i forbindelse med en slik passiv kapitalforvaltning kan følgelig ikke gi grunnlag for fradrag etter skatteloven § 6-2. Staten har imidlertid erkjent at også forvaltning av en aksjeportefølje i særlige tilfelle kan anses som virksomhet, noe jeg er enig i. Jeg viser på dette punkt også til Lignings-ABC 2014/15 side 1569, hvor det heter at det må legges vekt på «om handelen ... er systematisk og vedvarende, samt antall transaksjoner og omsetningens størrelse».

Som den store hovedregel vil ikke en aksjonærs tap på lån eller garanti til eget selskap være fradragsberettiget. Slik jeg forstår Kahrs-dommen og Asdahl-dommen, kan det imidlertid tenkes unntak. Ved den konkrete vurderingen må alle typer aktivitet tas i betraktning, se Lignings-ABC 2014/15 side 1569. Det er etter mitt syn sentralt at Borthen-dommen og Kahrs-dommen gjaldt aksjonærer som var ansatt i selskapene og mottok lønn for sitt arbeid. Dommene gir dermed ikke noe svar på problemstillingen i vår sak, hvor aksjonæren i det vesentlige har utøvd sin aktivitet utenfor rammen av slike posisjoner. Jeg kan på denne bakgrunn ikke være enig med staten i at rettspraksis utelukker fradragsrett etter § 6-2 for en aksjonær som utøver stor aktivitet til beste for selskapet.

I avsnitt 43 konkluderer førstvoterende slik:

Min konklusjon er etter dette at en aksjonærs aktivitet opp mot selskapet etter en konkret vurdering *kan* anses som aksjonærens personlige virksomhet. Aktiviteten må med andre ord ikke alltid anses som en del av selskapets virksomhet, slik staten har gjort gjeldende. Men utgangspunktet må fortsatt være at passiv kapitalplassering ikke gir grunnlag for fradragsrett. Det må kreves en aktivitet av betydelig omfang, og jeg antar at fradragsrett først og fremst er aktuelt for skattytere som ikke arbeider i og mottar lønn fra selskapet.

Solér-dommen og de fleste andre sentrale dommer på området, gjelder tapsfradrag for aksjonærer - skattesubjekter - som er fysiske personer. I nærværende sak er «aksjonæren» en juridisk person, et aksjeselskap. Den aktivitet som er relevant ved vurderingen av om virksomhetskriteriene er oppfylt for Thingaards vedkommende, må dermed være utøvd av fysiske personer på vegne av selskapet. Dette dreier seg i praksis kun om Haglunds aktivitet.

Hovedspørsmålet blir da om den aktivitet Haglund har utøvd i Peterson-gruppen skal anses som del av Thingaards eventuelle virksomhet, eller som del av virksomheten i Peterson-gruppen. Det kan imidlertid, i prinsippet, også være spørsmål om Haglunds aktivitet skal anses som hans *personlige* virksomhet, eventuelt som virksomhet i de mellomliggende selskaper, Risløkka AS eller Startup 91 AS.

Ved vurderingen av om Thingaard drev virksomhet, og i tilfelle hvilken, tar lagmannsretten utgangspunkt i selskapets vedtekter. Det er ikke fremlagt firmaattest for lagmannsretten, men selskapets vedtektsfestede formål er gjengitt slik i skatteklagenemndas vedtak:

Konsulenttjenester i inn- og utland, handel, investeringer i andre selskaper samt kjøp, salg og drift av fast eiendom.

Selskapet vil innenfor vedtektene kunne drive flere typer virksomhet, herunder konsulentvirksomhet og investeringsvirksomhet. Spørsmålet blir så om det innenfor ett eller flere områder har funnet sted en aktivitet som har vært av et visst omfang og en viss varighet, om aktiviteten ble utøvd for Thingaards regning og risiko, og om aktiviteten hadde økonomisk karakter og objektivt sett var egnet til å gå med overskudd. Og det sentrale spørsmål er om Thingaard har drevet investeringsvirksomhet.

Som det fremgår innledningsvis, overførte Haglund ved opprettelsen av Thingaard, sin daværende aksjeportefølje til selskapet. Det fremgår av skatteklagenemndas vedtak at selskapet ved utgangen av henholdsvis 2006 og 2009, hadde aksjer i 10 norskregistrerte aksjeselskaper, herunder i Risløkka AS. Aksjene var i Thingaards regnskaper balanseført som finansielle anleggsmidler med en verdi på ca 20,8 millioner kroner i 2006 og ca 13,6 millioner kroner i 2009. Det fremgår av oppstillingen at Thingaards prosentvise andel av de respektive selskaper, i det vesentlige var den samme i 2009, som i 2006.

Utviklingen i Thingaards eierandeler i selskapene i perioden, gir ingen holdepunkter for at det i noen større utstrekning er drevet aktiv handel i aksjene, hvilket for øvrig heller ikke er påstått fra ankende parts side. Det må således legges til grunn at det ikke ble utøvd investeringsvirksomhet i Thingaard på basis av utstrakt aksjeomsetning, jf det siterte fra Solér-dommen avsnitt 33 ovenfor. Spørsmålet er så om det ble utøvd annen aktivitet i tilknytning til de aktuelle selskaper i porteføljen, som medfører at det likevel forelå investeringsvirksomhet.



Haglund forklarte for lagmannsretten at han i ulike perioder, fra begynnelsen av 1990-tallet, frem til 2007-2008, hadde arbeidet aktivt med restrukturering i de selskapene han, og senere Thinggaard, hadde investeringer i. Foruten Peterson-gruppen, trakk han særlig frem arbeidet med Larvik Cell Holding AS, tidligere Treschow-Fritzøe, i perioden 1999 til 2005, og med Hellevad AS.

Lagmannsretten legger til grunn at Haglund i perioder har hatt en aktiv rolle i flere av selskapene i Thinggaards portefølje. Det er imidlertid ikke sannsynliggjort at denne aktiviteten var av en slik karakter at den må anses som investeringsvirksomhet i Thinggaard. Det vises i denne forbindelse særlig til at Thinggaard mottok konsulentonorar for Haglunds aktivitet i Hellevad AS i 2005 og 2006, med 1 million kroner hvert av årene. Denne aktiviteten kan da ikke anses som investeringsvirksomhet i Thinggaard, men i utgangspunktet som konsulentvirksomhet. Det er ikke opplyst hvordan spørsmålet om godtgjørelse har forholdt seg i de øvrige selskapene.

Ut fra Haglunds forklaring må det uansett legges til grunn at hans aktiviteter fra 2005/2006 og fremover, i all hovedsak var knyttet til Peterson-gruppen. Det blir dermed bedømmelsen av denne aktiviteten som blir avgjørende for virksomhetsspørsmålet.

I 2009 fakturerte Thinggaard konsulenttenester overfor Peterson-gruppen, med til sammen 1 750 000 kroner. Haglund forklarte for lagmannsretten at dette ble gjort etter at det ble klart at investeringen i Peterson-gruppen var tapt. Beløpet var etter det opplyste basert på en avtale om et månedlig konsulentonorar på 250 000 kroner. Omfanget av Haglunds bistand til Peterson-gruppen i 2009, var etter det opplyste omtrent på samme nivå som i de foregående år.

Haglund har forklart om et omfattende arbeid i Peterson-gruppen fra overtakelsen i 2006. Arbeidet har blant annet omfattet refinansiering av bank- og obligasjonslån, oppkjøp av fabrikker/virksomheter, nedbemanninger og reforhandling av selskapenes finansiering i forbindelse med finanskrisen i 2008. Haglund hadde kontor i virksomhetene i Moss og Sarpsborg, og hadde utstrakt reisevirksomhet til de øvrige fabrikker i Norge og i utlandet.

Arbeidet er for øvrig beskrevet i klagen til skatteklagenemnda 30. november 2012 fra Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS. Tidligere økonomiansvarlig i Peterson-gruppen, Carl-Lauritz Fronth forklarte seg for lagmannsretten om Haglunds arbeid i selskapene, og har i hovedtrekk bekreftet Haglunds opplysninger om arten og omfanget av arbeidet. Lagmannsretten legger etter dette til grunn at Haglunds samlede aktivitet i Peterson-gruppen, samsvarer med opplysningene gitt i klagen. Dette oppfattes for øvrig ikke å være bestridt fra statens side.

Lagmannsretten legger videre til grunn at Haglund var styreleder i Peterson AS og datterselskapene fra 2006 til 2009, og deretter styremedlem frem til 2012. Dette er personlige verv for Haglund, og godtgjørelsen for disse er utbetalt til Haglund. Aktiviteten knyttet til disse vervene, må skatterettslig tilordnes de selskaper vervene er utført i, altså selskapene i Peterson-gruppen. Denne delen av Haglunds aktivitet kan således ikke anses som virksomhet knyttet til Thinggaard.

Ut fra de foreliggende opplysninger er det ikke mulig å si noe sikkert om hvor stor andel av Haglunds samlede aktivitet i Peterson-gruppen, som knytter seg til utøvelsen av styrevervene.

Lagmannsretten finner det imidlertid ikke tvilsomt at Haglunds aktivitet i årene 2006 til 2009 hadde et omfang som gikk langt ut over hva som med rimelighet kan knyttes til styrevervene. Både kvantitativt og kvalitativt dreide det seg etter lagmannsrettens syn om en aktivitet som tilfredsstiller kravene til virksomhet i skattelovens forstand. Aktiviteten må også anses å være av økonomisk karakter, og den var objektivt egnet til å gå med overskudd.

Spørsmålet er så hva slags virksomhet det dreier seg om, og om virksomheten ble utøvd for Thingaards regning og risiko. Om hva som ligger i begrepet «regning og risiko», heter det i Rt-2000-1981 (Fabcon-dommen) på side 1988:

At aktiviteten blir utført for nokon si rekning, inneber at vedkomande endeleg må bere dei kostnadene verksemda medfører. At nokon har risikoen, inneber at vedkomande får overskot eller må dekkje underskot ved verksemda.

I disse spørsmålene har lagmannsretten delt seg i et flertall og et mindretall.

Flertallet, lagdommer Rønning og ekstraordinær lagdommer Meyer, er kommet til at Haglunds aktivitet i Peterson-gruppen, ut over det som kan knyttes til styrevervene, må anses som investeringsvirksomhet, og at denne ble utøvd for Thingaards regning og risiko.

Etter flertallets syn må Thingaards investering i Peterson-gruppen, herunder det ansvarlige lånet til Risløkka AS, sammen med konsulentbistand fra Haglund uten vederlag, anses som en integrert del av selskapets økonomiske virksomhet, og det er nær tilknytning mellom virksomheten og det oppståtte tap.

Thinggaard var ved investeringen Haglunds kapitalbase og instrument for i et samarbeid med andre investorer å overta Petterson-gruppen. Thinggaard representerte for Haglund det finansielle grunnlag for nødvendig lånopptak eller annen form for finansiering av investeringen.

Thinggaard gikk i henhold til samarbeidsavtaler med investorer inn i prosjektet med egen finansiert aksjekapital og ansvarliglån. Thinggaard var derved Haglunds kapitalmessige fundament for at han i selskapets interesse kunne komme i posisjon som sentral aktør i Petterson-gruppen.

Haglunds mål ved investeringen var å sikre Thinggaard verdiøkning av sine aksjeposisjoner i Risløkka AS og Start Up 91 AS som direkte eier i Petterson-gruppen. Sett i Thingaards perspektiv ble Haglund, som eneste ansatt i selskapet, vederlagsfritt lånt ut til Petterson-gruppen for i Thingaards interesse å ivareta og verdiutvikle investert kapital. Thingaards ansvarlig lån var i denne sammenheng nødvendig for å sikre selskapets aksjonærposisjon.

At Haglund som eeneier og styreleder i Thinggaard tok investeringsbeslutningene og sannsynligvis hadde personlige ambisjoner om en sentral plassering i Petterson-gruppens virksomhet og ledelse, endrer ikke dette.

Thinggaard måtte i en periode avstå fra inntekter fra Haglunds arbeide, og det måtte legges til rette for at han på annen måte kunne utnytte selskapets kapital til arbeidsinntekt inntil verdiene i Petterson-gruppen i en eller annen form kunne realiseres.

Investeringen i Peterson-gruppen var av samme karakter som Thingaards tidligere virksomhet, bestående av långivning/kapitalstøtte med integrert rådgivning og administrativ/ledelsesmessig støtte til virksomheten. Investeringen var betydelig større enn de tidligere investeringer. Den var forbundet med vesentlig større risiko og med større behov for Haglunds arbeidsinnsats.

Investeringen var på denne bakgrunn en sentral del av Thingaards næringsvirksomhet, og den ble åpenbart foretatt for selskapets regning og risiko. Flertallet finner under disse omstendigheter det klart at investeringen og det ansvarlige lånet for Thingaard ikke kunne anses som en passiv kapitalplassering, men en aktiv kapital- og ressurskrevende investering.

At investeringen var vesentlig større og mer risikofylt enn tidligere, kan ikke få noen avgjørende negativ betydning for selskapets anførte skatterettslige posisjon. Flertallet anser ikke dette som oppstart av ny virksomhet. Dette må i stedet anses som en videreutvikling av Thingaards tidligere virksomhet.

Haglund fikk etter det opplyste sentrale posisjoner i Petterson- gruppen. Dette var åpenbart også av sentral personlig økonomisk betydning for Haglund - uavhengig av hans eierinteresse i Thingaard. Saken er her ikke godt opplyst, men flertallet ser ikke bort i fra at Haglund i Petterson-gruppen kan ha blitt involvert i oppgaver og aktiviteter som måtte gjennomføres for gruppens og/eller hans personlige regning og risiko.

Flertallet kan imidlertid ikke finne at slike eventuelle arbeidsmessige og økonomiske posisjoner på Haglunds hånd, kan medføre at investeringen på Thingaards hånd etter hvert gikk over til mer passiv kapitalplassering med betydning for selskapets skattemessige posisjon. Investeringen var fortsatt den sentrale del i Thingaards næringsvirksomhet. Sett i lys av investeringens risiko og potensiale var det helt nødvendig for Haglund å legge ned et betydelig arbeide for å sikre en positiv verdiutvikling for Thingaard. At det her dreide seg om en aktivitet av betydelig omfang, finner flertallet ikke særlig tvilsomt. Flertallet kan ikke se at en slik aktivitet fra en eeneier av et investeringselskap kan anses som aksjeeierens personlig virksomhet atskilt fra selskapet.

Investeringen - herunder det ansvarlige lånet - og Haglunds aktiviteter var uansett helt sentral i Thingaards virksomhet med muligheter for gevinst, men også økonomisk tap. Haglunds aktiviteter i Petterson-gruppen var derfor i det alt vesentlige for Thingaards regning og risiko.

Flertallet går så over til å ta stilling til om det rettslig sett er tilstrekkelig tilknytning mellom virksomheten og fordringen som gikk tapt.

Rett til fradrag for tap forutsetter en særlig og nær tilknytning mellom skatteyderens virksomhet og fordringen. Om den tilsvarende problemstilling knyttet til tap på aksjer, heter det i Rt-2008-145 (Norsk Struts) avsnitt 45:

Generelt ble det stilt relativt strenge krav for at aksjer skulle anses eiet i næring. Bortsett fra enkelte typetilfeller måtte det foretas en konkret vurdering på grunnlag av flere momenter. Når det dominerende motiv var hensynet til egen virksomhet, ble aksjer ansett som ervervet i næring, jf. Rt-1977-143, Rt-1983-923, Rt-1986-1033 og Rt-1993-700. I de tilfeller det dominerende motiv var kapitalplassering eller ønsket om å starte ny virksomhet, har fradrag for tap regelmessig ikke vært godtatt, jf. Rt-1934-347 og Rt-1982-501. Høyesterett foretok en

objektivt bedømmelse av om aksjeervertet var nødvendig eller av vesentlig betydning for aksjonærens egen virksomhet. Hvis dette var tilfelle, ble fradrag godtatt, jf. eksempelvis Rt-1976-1467 og Rt-1988-1244. Skattyters subjektive forestillinger ble ikke tillagt nevneverdig vekt, jf. Rt-1986-58 på side 64.

I Fredrik Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave, heter det på side 258:

For fordringer må man altså trekke denne vanskelige grensen mellom gevinster og tap i og utenfor virksomhet. Det er ikke tilstrekkelig at skatteyteren (kreditor) er virksomhetsutøver. Det kreves i tillegg etter høyesterettspraksis at fordringene må ha særlig og nær tilknytning til kreditors egen virksomhet, typisk ved at fordringen kommer denne virksomheten til gode eller på andre måter er sterkt integrert i denne. Dette vil f.eks. normalt være tilfelle for kundefordringer, men typisk ikke for utlån som har karakter av en selvstendig plassering av midler med sikte på avkastning eller gevinst.

Spørsmålet blir dermed om fordringen, lånet fra Thinggaard til Risløkka AS, hadde en særlig og nær tilknytning til Thinggaards investeringsvirksomhet knyttet til Peterson-gruppen.

Flertallet har ovenfor konkludert med at investeringen i Peterson-gruppen, herunder det ansvarlige lånet til Risløkka AS, sammen med konsulentbistanden fra Haglund, må anses som en integrert økonomisk virksomhet. Det ansvarlige lånet til Risløkka AS var nødvendig for å gjennomføre oppkjøpet av Peterson-gruppen, og Haglunds aktivitet var av vesentlig betydning for å sikre at investeringen ble vellykket. Etter flertallets syn foreligger da en slik særlig og nær tilknytning mellom virksomheten og lånet, som loven krever.

Den omstendighet at lånet ikke er gitt til Peterson-gruppen, men til Risløkka AS, som gjennom Startup 91 AS eier aksjer i Peterson-gruppen, er etter flertallets syn ikke avgjørende for tilknytningsspørsmålet. For Thinggaard var Risløkka AS og Startup 91 AS kun nødvendige instrumenter for å gjennomføre finansieringen av aksjene i Peterson-gruppen, sammen med andre investorer. Den reelle interessen i investeringen lå hos Thinggaard, og dette må være avgjørende ved vurderingen av tilknytningen, jf. bl.a. Rt-2013-421 (Tronviken ANS) avsnitt 36.

For øvrig var det også i Solér-saken spørsmål om betydningen av indirekte eierskap, men for Høyesterett ble spørsmålet ikke problematisert, jf. dommen avsnitt 26. I Borgarting lagmannsretts dom i den saken (LB-2013-169871) kom retten, blant annet under henvisning til Tronviken-dommen, til at indirekte eierskap ikke var til hinder for at virksomheten ble ansett drevet for Solérs risiko.

Etter flertallets syn er vilkårene for tapsfradrag etter skatteloven § 6-2 andre ledd, oppfylt. Skatteklagenemndas vedtak bygger dermed på uriktig bevisbedømmelse og/eller rettsanvendelse, og ligningen av Thinggaard AS for inntektsåret 2009, må oppheves.

Ved ny ligning legges til grunn et fradragsberettiget tap på 7 360 000 kroner.

Mindretallet, lagdommer Holm, er kommet til Haglunds aktivitet i Peterson-gruppen, ikke kan anses som virksomhet som er utøvd for Thinggaards regning og risiko.

Mindretallet viser for det første til at Thingaard ikke bar kostnadene ved Haglunds virksomhet i Peterson-gruppen. Det er på det rene at Haglund ikke mottok lønn fra Thingaard i den aktuelle perioden. Videre legges til grunn at Thingaard heller ikke dekket Haglunds kostnader knyttet til aktivitetene i Peterson-gruppen, idet reiseutgifter med videre ble dekket av Peterson-gruppen.

Haglund forklarte for lagmannsretten at han tok ut midler fra Thingaard i perioden, men at dette var tilbakebetaling av selskapets gjeld til ham. Slike utbetalinger representerte ingen kostnad for selskapet, og innebar ikke at Haglunds aktivitet skjedde for Thingaards regning.

Når Thingaard ikke bar kostnadene ved Haglunds aktivitet i Peterson-gruppen, var selskapet heller ikke ansvarlig for dekke et eventuelt underskudd ved denne aktiviteten. Et slikt underskudd måtte Haglund selv dekke. Den omstendighet at Thingaard, gjennom sitt indirekte eierskap til aksjene i Peterson-gruppen, ville nytt godt av en eventuell verdistigning i selskapene som følge av Haglunds aktiviteter, er da etter mindretallets syn ikke tilstrekkelig til at Haglunds virksomhet kan anses utøvd på Thingaards risiko.

Det bemerkes at risikoen knyttet til selve investeringen i Peterson-gruppen, gjennom aksjekapital og ansvarlig lån til Risløkka AS, utvilsomt var Thingaards risiko. Denne risiko skiller seg imidlertid ikke fra risikoen ved en passiv kapitalplassering. Når det er Haglunds aktivitet i Peterson-gruppen som medfører at virksomhetskriteriet er oppfylt, må det avgjørende etter mindretallets syn være, hvorvidt denne aktiviteten skjer for Thingaards regning og risiko.

Dersom Haglunds aktivitet i Peterson-gruppen skal anses som investeringsvirksomhet, er det det etter mindretallets syn, på bakgrunn av det ovenstående, mest nærliggende å anse denne som Haglunds personlige virksomhet, sml Solér-dommen.

Dersom virksomheten skal anses som konsulentvirksomhet, er det et spørsmål om den kan anses som Thingaards virksomhet, eller også denne som Haglunds personlige virksomhet. Den omstendighet at Thingaard i 2005 og 2006 fakturerte Hellevad AS for Haglunds konsulenttjenester, og Peterson-gruppen tilsvarende i 2009, trekker i retning av at det dreier seg om Thingaards virksomhet. Hertil kommer at det under saksforberedelsen for tingretten ble opplyst at det i forbindelse med oppkjøpet av Peterson-gruppen, ble avtalt at Thingaard «skulle få et vederlag for arbeidet med oppkjøp og ledelse de første tre årene». Etter det opplyste ble avtalen imidlertid ikke effektuert. Det fremstår som uklart hvem som hadde inngått denne avtalen med Thingaard, men den underbygger etter mindretallets syn at Thingaard, i alle fall i perioder, stilte Haglunds arbeidskraft til disposisjon for selskaper i investeringsporteføljen, mot vederlag. Dette blir likevel ikke avgjørende.

Når mindretallet ovenfor har lagt til grunn at Haglunds virksomhet overfor Peterson-gruppen ikke ble drevet for Thingaards regning og risiko, gjelder dette uavhengig av om virksomheten regnes som investeringsvirksomhet eller konsulentvirksomhet. Når det videre må legges til grunn at Thingaard frem til 2009 ikke mottok noe vederlag for Haglunds virksomhet, verken fra Peterson-gruppen eller andre, er det etter mindretallets syn mest naturlig å anse denne som Haglunds personlige virksomhet, selv om den skulle anses som konsulentvirksomhet.

Mindretallet har etter dette kommet til at Thingaard ikke har utøvd virksomhet, hvilket er i samsvar med skatteklagenemndas vedtak.

Anken skal da etter mindretallets syn, forkastes.

Anken har etter dette ført frem.

Thinggaard AS har i samsvar med flertallets syn vunnet saken, og har i medhold av hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og andre ledd krav på full erstatning for sine sakskostnader for lagmannsretten fra staten v/Skatt Øst. Det foreligger ikke særlige grunner som gjør det rimelig å anvende noen unntaksbestemmelse i tredje ledd.

Advokat Mordt har fremlagt sakskostnadsoppgave på til sammen 151 420 kroner inkludert merverdiavgift, hvorav 127 500 kroner utgjør salær. Kostnadene anses nødvendige, jf tvisteloven § 20-5 første ledd, og oppgaven legges til grunn.

Ved fastsettelsen av sakskostnader for tingretten skal lagmannsretten legge sitt resultat til grunn, jf tvisteloven § 20-9 andre ledd. Saken er dermed vunnet også for tingretten, og det foreligger ikke særlige grunner som gjør det rimelig å fravike hovedregelen om full erstatning for sakskostnader for tingretten.

Advokat Mordt fremla for tingretten sakskostnadsoppgave på til sammen 99 505 kroner inkludert merverdiavgift, hvorav 92 625 kroner utgjør salær. Kostnadene anses nødvendige, og oppgaven legges til grunn.

Lagmannsrettens mindretall er ut fra sitt resultat kommet til at staten skal tilkjennes fulle sakskostnader også for lagmannsretten.

Dommen er avsagt med slik dissens som fremgår ovenfor.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist blant annet på grunn av påsken og etterfølgende reisefravær.

#### *Domsslutning*

- 1. Ligningen av Thinggaard AS for 2009, oppheves. Ved ny ligning legges til grunn et tap stort 7 360 000 - syvmillionertrehunderogsekstitusen - kroner.*
- 2. I sakskostnader betaler staten v/Skatt Øst innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom til Thinggaard AS, for lagmannsretten 151 420 - etthundreogfemtientusenfirehundreogtyve - kroner, og for tingretten 99 505 - nittinitusenfemhundreogfem - kroner.*

## SkN 16-063 Skatteplikten for gevinst fra pengespill

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-50 annet ledd bokstav d.

**Gulating lagmannsrett:** Dom av 19. april 2016, sak nr.: LG-2015-162007

**Dommere:** Lagmann Hanne Sophie Greve, lagdommer Ørnulf Jacobsen, ekstraordinær lagdommer Elisabeth Løseth. **Saksgang:** Bergen tingrett TBERG-2014-159179 - Gulating lagmannsrett LG-2015-162007 (15-162007ASD-GULA/AVD1).

**Parter:** Betsson Services Ltd. (advokat Cecilie Amdahl) og Magnus Engevik (advokat Halvor Manshaus) mot Staten v/Skatt vest (advokat Ida Thue).

Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet.

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om skatteplikt på gevinst på omtrent 90 millioner kroner fra pengespill tilbudt av utenlandsk spilleverandør i EØS-området. Lagmannsretten la til grunn at inntekten var skattepliktig etter skatteloven § 5-50 første ledd. Unntaksbestemmelsen i § 5-50 annet ledd bokstav d kom ikke til anvendelse. Slik lagmannsretten la til grunn at § 5-50 annet ledd bokstav b er å forstå, tilsvarte det aktuelle spillet ikke norske spill som lovlig kan tilbys i Norge, fordi spilleverandøren hadde et kommersielt formål. Vilkårene for skattefritak for gevinster fra spillet var derfor ikke oppfylt.

Saken gjelder overprøving av ligningsvedtak.

I søksmål for Bergen tingrett mellom på den ene side Magnus Engevik som saksøker og Betsson Services Ltd som partshjelper og på den annen side Staten v/Skatt vest som saksøkt til prøving av vedtak i Skatteklagenemnda av 28. mars 2014 avsa tingretten den 10. juli 2015 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt Vest frifinnes.
2. Magnus Engevik og Betsson Services Ltd dømmes in solidum til å betale Staten v/Skatt Vest sine sakskostnader med kroner 103.207 - etthundreogtretusetohundreogsyv -, med tillegg av lovens rente fra 2 - to - uker etter dommen er forkynt.

Sakens bakgrunn og sakens behandling hos skattemyndighetene og for tingretten er nærmere redegjort for i tingrettens dom, hvor det heter:

Den 24.09.2011 vant saksøker, Magnus Engevik (heretter saksøker eller Engevik), 11 736 376 Euro med en innsats på 0,5 Euro på [www.betsson.com](http://www.betsson.com) på internettpillet Mega Fortune (heretter Mega Fortune). Pengene ble utbetalt til Engevik og beløpet tilsvarte kroner 90 394 725, som han førte som skattefri gevinst i sin selvangivelse for 2011.

Mega Fortune leveres av spillselskapet og partshjelper i saken, Betsson Malta Ltd / Betsson Services Ltd (heretter partshjelper eller Betsson), og som drives fra Malta. Det er fremlagt dokumentasjon på at Betsson er lisensiert av den maltesiske lotterimyndigheten (Lottery and Gaming Authority). Betsson er eiet av det svenske børsnoterte holdingselskapet Betsson AB.

Mega Fortune er et internetbasert lykkehjulspill. Spillet går ut på at et hjul med symboler spinner rundt, og spilleren skal forsøke å forutse ved hvilke symboler hjulet stopper. For å vinne, velger spilleren den / de varianten(e) av linjen som vedkommende mener symbolene vil stå i når hjulet stopper. Utfallet er følgelig basert på rene tilfeldigheter. Spillet er hjemlet i den maltesiske Lotteries and Gaming Act, og det fremgår av tillatelsen at lotterispill uten tillatelse er forbudt.

Når det gjelder saksbehandlingen hos skattemyndighetene er det fremlagt dokumentasjon på at Engevik ved brev av 21.09.2012 ble varslet om at selvangivelsen for 2011 ville bli fraveket når det gjaldt gevinsten, da skattekontoret var av den oppfatning at gevinsten ikke var skattefri etter skatteloven § 5-50 (2) bokstav d). Engevik innleverte tilsvaret til varsel om endring av ligningen den 12.10.2012, og utkast til vedtak fra skattekontoret ble sendt Engevik den 22.11.2012. Engeviks anmerkninger til utkastet til vedtak ble sendt til skattekontoret den 07.12.2012, og skattekontoret orienterte Engevik den 23.01.2013 om forlenget saksbehandlingstid i saken, da Skatt Vest hadde tilskrevet Lotteri- og stiftelsestilsynet, og bedt om en uttalelse vedrørende lovligheten av Mega Fortune i forhold til norsk lotterilovgivning. Lotteri- og stiftelsestilsynet besvarte henvendelsen i brev av 31.01.2013, hvor det bl a fremgår at:

(. . .)

*Det følger av lotteriloven §§ 5 og 6 at lotteri bare kan avholdes etter særskilt tillatelse og bare til inntekt for humanitært eller samfunnsnyttig formål.*

*Mega fortune et pengespill som tilbys over internett på nettsiden [www.betsafe.com](http://www.betsafe.com). Spillet og nettsiden er eid av det svenske foretaket Betsson AB.*

*Mega fortune er et lotteri etter lotteriloven § 1 første ledd a. Betsson AB har ikke tillatelse til å tilby spillet i Norge. Foretaket avholder og markedsfører derfor pengespillet Mega fortune (og en rekke andre spill) mot det norske markedet i strid med lotterilovens § 11, jf § 5 og 6. Det er likevel ikke ulovlig for norske deltakere å spille på nettsidene.*

*Lotteritilsynet kan ikke ta stilling til den skatterettslige vurderingen under skatteloven § 5-50.*

(. . .)

*Lotteritilsynet bemerker at Betsson AB er en kommersiell aktør som tilbyr pengespill på det norske markedet uten tillatelse fra lotteritilsynet. «*

Uttalelse fra Lotteri- og stiftelsestilsynet ble oversendt skattyter i brev av 28.02.2013.

Skattekontoret besluttet å foreta en fornyet vurdering av saken, og nytt utkast til vedtak ble oversendt Engevik den 02.05.2013. Merknader til det nye utkastet ble sendt skattekontoret den 21.05.2013. Skattekontoret fattet deretter den 17.06.2013 vedtak i saken med følgende slutning:



*Ligningen for inntektsåret 2011 fastholdes.*

Engevik påklaget vedtaket til Skatteklagenemnda den 09.07.2013. Bekreftelse på mottatt klage ble sendt Engevik den 12.07.2013. Skattekontorets utkast til innstilling til vedtak i Skatteklagenemnda ble sendt til Engevik den 10.01.2014. Merknader til innstillingen ble sendt fra Engevik til skattekontoret den 27.01.2014. Skatteklagenemnda opprettholdt skattekontorets vedtak den 28.03.2014.

Vedtaket innebærer følgelig at Engeviks gevinst på kroner 90 394 728 i 2011 på Mega Fortune er å anse som skattepliktig inntekt.

Stevning datert den 01.10.2014 innkom til Bergen tingrett den 06.10.2014, og innenfor seksmånedersfristen etter ligningsloven § 11-1 nr 4. Partshjelp i henhold til tvisteloven § 15-7 ble erklært i stevningen, og ble ikke bestridt av saksøkte.

Tilsvar datert den 11.11.2014 innkom til retten samme dag, og det har vært etterfølgende prosesskriv fra begge sider. Saksøker / partshjelper fremmet ved prosesskriv av 15.05.2015 krav om foreleggelse for EFTA-domstolen, jf domstolloven § 51a. Saksøkte motsatte seg dette, jf prosesskriv av 22.05.2015. Retten traff den 28.05.2015 slik beslutning:

*Retten har vurdert kravet, og kan ikke se at det foreligger tilstrekkelig grunnlag for å ta kravet til følge, jf domstolloven § 51a.*

*Retten oppfatter tvisten slik at den gjelder forståelsen av uttrykket «å tilsvare de spill eller lotterier som lovlig kan tilbys i Norge», jf skatteloven § 5-50 annet ledd. Dette gjelder slik retten ser det «bevisbedømmelsen og subsumsjonen», og følgelig noe som ligger under tingrettens kompetanse å avgjøre. Det vises i denne forbindelse særlig til HR-2005-1630-U, herunder også henvisningen til at «De rettslige grenser for adgangen til å regulere spillemarkedet må langt på vei anses avklart gjennom en ganske omfattende praksis fra EF-domstolen». Dette har følgelig direkte betydning ved rettens vurdering i denne saken.*

*Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at rettens beslutning etter domstolloven § 51a første ledd siste setning, ikke kan angripes ved anke.*

Tingretten avsa den 10. juli 2015 dom med domsslutning som gjengitt innledningsvis.

Dommen er rettidig påanket av Magnus Engevik med Betsson Services Ltd som partshjelper. Ankeforhandling ble holdt i Gulating lagmannsrett 6. og 7. april 2016. For ankende part/partshjelper møtte prosessfullmektigen. For ankemotparten møtte prosessfullmektigen sammen med seniorskattejurist Mariann Eide. Det ble foretatt dokumentasjon som vist ved gjennomstrekning i utdraget.

### **Den ankende part har i det vesentlige anført:**

Det anføres at det ikke er rettslig grunnlag for å oppstille et vilkår for skattefritak etter skatteloven § 5-50 annet ledd bokstav d om at overskuddet fra spillet i sin helhet skal gå til humanitære eller samfunnsnyttige formål. Det avgjørende for sammenligningen er om det spill

som tilbys, er likt med spill som lovlig kan tilbys, ikke om aktørens formål er tilsvarende formålet med de spill som kan tilbys i Norge.

Det er tilstrekkelig at spilltilbydere er underlagt kontroll og tilsyn i sin hjemstat.

De spill som tilbys fra norske spilltilbydere, er utviklet for å likne spill som tilbys fra utenlandske leverandører. Blant annet er gevinstandelen økt slik at kravet om veldedig formål i realiteten settes til side. Norsk Tipping er for øvrig under press for å oppnå størst mulig overskudd til staten.

Sentralt for vurderingen er at spillet Mega Fortune på samme vis som spill som tilbys fra Norsk Tipping, er et spill med hjul med ulike symboler som spinner og hvor en kombinasjon av symboler når hjulene stopper, gir gevinst.

Vedrørende kravet om at overskuddet fra spillet i sin helhet skal tilfalle veldedige formål vises blant annet til Ot.prp.nr.84 (1998-1999), hvor det er vist til en praksis der maksimum 45 prosent av omsetningen skal gå til entreprenøren, noe som ifølge proposisjonen vil gi denne «*et romslig resultat*». Videre vises til forskrift til lov om lotterier m.v. § 7 første ledd, hvorefter vilkåret for tillatelse til lotteri er at 50 prosent av omsetningen etter avsetning til gevinster går til samfunnsnyttige eller humanitære formål.

Sett fra spillerens perspektiv er spillarrangørens forhold uten betydning, da det er spillerens skatteposisjon bestemmelsen gjelder.

Hva gjelder fortolkningen av skatteloven § 5-50 annet ledd bokstav d anføres at leddet «*og*» i bestemmelsen viser at skatteloven ikke går inn i de konkrete krav eller vilkår som gjelder for virksomheten i EØS-staten hvor spillet hører hjemme, eksempelvis hva gjelder formål eller beskatningsregler.

Lovens ordlyd hevdes å være klar med hensyn til hvilke krav som følger av vilkåret om at spillet skal «*tilsvare*», og at lovteksten ikke kan forstås å omfatte også et vilkår om at spillets overskudd skal tilfalle samfunnsnyttige eller veldedige formål. Det må tas i betraktning at skattelovgivningen innebærer inngrep overfor skattesubjektene. Hensynet til klarhet og forutberegnelighet setter således grenser for fortolkning av lovbestemmelsen.

Det anføres at forarbeidene til endringen av skatteloven § 5-50 annet ledd forutsetter at uttrykket «*tilsvarende*» i proposisjonen refererer seg til hva som er tillatt etter norsk lovgivning, blant annet slik at skattefritaket ikke skulle omfatte pengespill med høy gevinstandel, eksempelvis casinospill. I tillegg gjelder avgrensningen mot rent kommersielle spill, der overskuddet går til private eiere. Betssons spill hevdes i denne sammenheng ikke å være et rent kommersielt spill. Det vises til at det betales lisensavgift og skatt av overskuddet, samt at deler av overskuddet går til private aktører i form av provisjon av omsetningen. Til sammenligning anføres at også Norsk Tipping har utgifter til blant annet kommisjonærer og markedsføring. Noe som i betydelig grad reduserer den del av omsetningen som tilfaller lotteriets formål. I denne sammenheng anføres ellers at heller ikke spill som tilbys av Norsk Tipping, ville kunne godkjennes etter de siterte retningslinjer, da gevinstandelen av enkelte norske spill i den senere tid er vesentlig hevet i forhold til det som var tilfelle da proposisjonen ble skrevet.

Det anføres at lovteksten ikke er uklar eller åpner for tvil med hensyn til fortolkningen. Hensett til at regelen er en pliktregel rettet mot private skattesubjekter, er det ikke holdepunkter for å fravike lovens ordlyd.

Regelen ble endret etter uttalelse fra EFTAs overvåkningsorgan ESA, hvor norske skatteregler vedrørende beskatning av spillgevinster ble ansett å være i strid med EØS-avtalens bestemmelser om fri bevegelighet for tjenester i artikkel 36, og etter utfallet av den såkalte Lindman-saken i 2003. Vedrørende EØS-retten som tolkningsfaktor anføres at spillere og spillarrangører er underlagt to ulike beskatningsregimer.

Med henvisning til den såkalte Ladbrokes-saken anføres at gode formål bare kan anføres som en gunstig sidevirkning av virksomheten, og ikke som begrunnelse for en diskriminerende regel.

Vedrørende spørsmålet om det foreligger tilsvarende spill, anføres at spill som tilbys fra Norsk Tipping har de samme sentrale kjennetegn som Mega Fortune: tilfeldighet, fortløpende spill og høy gevinstandel.

Hensett til de omfattende prosedyrer og regelverk som regulerer organisasjonsform og formål i den norske spillovgivningen, anføres at kravet om at uttrykket «tilsvare» skal omfatte også tilbydernes organisasjonsform og formål gir liten mening.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 28. mars 2014 i endringssak for Magnus Engvik vedrørende inntektsåret 2011 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at Magnus Engviks gevinst på kr 90.394.725 er skattefri.
2. Staten v/Skatt vest pålegges å erstatte Magnus Engvik og Betsson Service Ltd sine sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

**Ankemotparten har i det vesentlige anført:**

Det hevdes å følge direkte av lovens ordlyd i § 5-50 annet ledd bokstav d at det utelukkende er gevinster fra spill som lovlig kan tilbys i Norge, som er unntatt fra skatt etter bestemmelsen. Bestemmelse viser direkte til den norske spillovgivningen med hensyn til hvilke spill som lovlig vil kunne tilbys. Det samme hevdes å følge av lovens forarbeider i Ot.prp. nr. (2003-2004).

Etter nevnte lovgivning er det kun spill med humanitære eller samfunnsnyttige formål som kan tilbys. Spill fra private spillselskaper med kommersielle formål vil ikke kunne tilbys i Norge, uansett om deler av tilbyders overskudd skal tilfalle formål som nevnt.

Overskuddets størrelse hevdes i denne forbindelse å være uten betydning for om tillatelse skal gis. Det samme gjelder om det ytes godtgjørelse til distributører og andre aktører ved formidlingen av spillet. Dette er å anse som driftsutgifter og ikke fordeling av virksomhetens overskudd etter fradrag for kostnader og gevinstbetaling.

Saken gjelder ikke spørsmål om norsk spillovgivning tilsvarer eller er uforenlig med EØS-retten.

Formålet med lovendringen var å bringe skattereglene i samsvar med EØS-retten.

Samtlige forarbeider til spilllovgivningen forutsetter at alt overskudd fra spill skal tilfalle humanitære eller samfunnsnyttige formål. Det vises blant annet til Ot.prp.nr.44 (2002-2003). Under henvisning til fremlagt årsberetning fra Betsson AB anføres at selskapet tar sikte på at 75 prosent av resultat etter skatt skal tilfalle aksjonærene. Dokumentasjonen viser således at spillet ikke ville kunne oppnå tillatelse etter norsk spilllovgivning.

Om forholdet til EØS-lovgivningen anføres at § 5-50 annet ledd bokstav d sikrer likebehandling av utenlandske spilltilbydere med norske med hensyn til skattelovgivningen. Det følger av EU-domstolens avgjørelse i sak C-153/08 Kommisjonen mot Spania at plikten til likebehandling ikke gjelder alle utenlandske spillselskaper, men kun de tilbydere som er i en sammenlignbar situasjon med de norske arrangører som omfattes av skattefritaket.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt vest tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

**Lagmannsretten skal bemerke:**

Slik det fremgår innledningsvis gjelder saken gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 28. mars 2014. Vedtaket avgjør klage over ligningen for inntektsåret 2011, hvor den ankende part Magnus Engevik ble inntektslignet med hjemmel i hovedregelen i skatteloven § 5-50 første ledd for en spillgevinst fra et spill levert av det utenlandske spillselskapet Bettson Malta Ltd, som er et spillselskap under det svenske holdingselskapet Betsson AB.

Det følger av nevnte regel at «*tilfeldige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende*» som overstiger 10 000 kroner er å anse som skattepliktige. Unntak gjelder dersom gevinsten faller inn under bestemmelsen i annet ledd. Unntaket som påberopes for denne sakens vedkommende, er § 5-50 annet ledd bokstav d, som gjør unntak fra skatteplikten for inntekter fra «*pengespill og lotterier i en annen EØS-stat som godtgjøres å tilsvare de spill eller lotterier som lovlig kan tilbys i Norge, og som er underlagt offentlig tilsyn og kontroll i hjemstaten*».

Det er ved ligningen lagt til grunn at det ikke er godtgjort at spillet som Betsson tilbyr, tilsvare spill som lovlig kan tilbys i Norge, og at unntaksregelen allerede av den grunn ikke kommer til anvendelse. Det kan ikke ses særskilt vurdert om spillet er underlagt offentlig tilsyn og kontroll i hjemstaten slik unntaksregelen også krever.

Skatteloven § 5-50 annet ledd bokstav d kom inn i loven ved en lovendring av 12. desember 2003. I forarbeidene til bestemmelsen er vist blant annet til en uttalelse fra EFTAs overvåkningsorgan ESA i august 2002, som tilkjennega at gjeldende norske skatteregler vedrørende spillgevinster var i strid med artikkel 36 i EØS-avtalen, som forbyr restriksjoner på avtalepartenes adgang til å yte tjenester innenfor EØS-området. Lovens intensjon var således å bringe en endring i loven «*slik at gevinster fra pengespill innenfor EØS-området som er*

*tilsvarende norske pengespill hvor gevinster er unntatt fra direkte beskatning, også vil være skattefrie», jf. Ot.prp.nr.1 (2003-2004) punkt 6.1.*

Hva som er ment å ligge i karakteristikken «tilsvarende» er nærmere omtalt i nevnte odelstingsproposisjon, hvor det i punkt 6.3 heter:

*Finansdepartementet foreslår å innføre skattefritak for gevinster fra pengespill innenfor EØS-området som er tilsvarende de pengespill som er tillatt i Norge.*

*Det vil da være nødvendig med en nærmere presisering av innholdet av uttrykket «tilsvarende». Utgangspunktet er at det stilles de samme kravene til utenlandske spill som til de norske, dersom gevinster fra utenlandske spill også skal omfattes av skattefritaket. Innholdet av uttrykket «tilsvarende» bør således referere seg til hva som er tillatt etter norsk lovgivning, jf lov 1. juli 1927 nr. 3 om veddemål ved totalisator, lov 28. august 1992 nr. 103 om pengespill mv. og lov 24. februar 1995 nr. 11 om lotterier mv. Det bør komme klart frem at det bare er spilleformer som er tillatt i Norge som kan omfattes av skattefritaket, at spillet må ha hjemmel i lov og avholdes i henhold til en offentlig gitt tillatelse, og at spillet må være underlagt offentlig regulering og kontroll. Slike kriterier vil være hensiktsmessige for å avgrense mot rent kommersielle spill, hvor gevinstandelen er svært høy og hvor det er private subjekter som sitter igjen med overskuddet fra spillet. Det innebærer at gevinster fra blant annet casinoer fortsatt vil være skattepliktige slik de er i dag. Det lovendringen derimot tar sikte på, er å likestille den skattemessige behandlingen av gevinster fra utenlandske spill som er av samme art som de som er tillatt tilbudt i Norge, og hvor det føres offentlig kontroll og tilsyn med spillet. Slik vil for eksempel typisk gevinster fra finsk lotto eller gevinster fra svensk V 75 likestilles med norsk lotto og norsk V 75.*

Som bemerket av tingretten, gis det i skatteloven ingen veiledning med hensyn til hva som ligger i kravet om at spillet «lovlig» vil kunne tilbys. Til opplysning for så vidt viser forarbeidene til spilllovgivningen, og må forstås å forutsette at skattefritaket gjelder gevinster fra spill som lovlig ville kunne tilbys i Norge etter disse regelverk. Videre er det særskilt pekt på at det skal trekkes en grense mot rent kommersielle spill, hvor private subjekter sitter igjen med overskuddet av omsetningen. Ved avgjørelsen av hvilke spill som lovlig kan tilbys må det således tas utgangspunkt i de nevnte regelverk.

Slik Mega Fortune spillet er beskrevet, legges til grunn at spillet etter sin innretning og funksjon faller inn under definisjonen i lov 24. februar 1995 nr. 11 om lotterier m.v. (lotteriloven) § 1 første ledd bokstav b. Lotteriloven § 6 første ledd setter, med visse unntak som er uaktuelle her, forbud mot enhver lotterivirksomhet uten tillatelse. Tillatelse gis i tilfelle av Lotteritilsynet. Det følger av § 5 at lotterier kun kan tillates holdt til inntekt for humanitære eller samfunnsnyttige formål. Motsetningsvis følger at spill hvor overskuddet fra virksomheten helt eller delvis tilfaller spilltilbyder i form av utbytte, ikke vil kunne tillates etter spilllovgivningen, og dermed heller ikke lovlig vil kunne tilbys.

En tilsvarende begrensning må forstås å være forutsatt i forarbeidene til skattereglene. Det vises for så vidt til uttalelsen sitert ovenfor, hvor det fremgår at det med hensyn til hvilke spill som skal anses å tilsvare spill og lotterier som lovlig kan tilbys i Norge, og som dermed omfattes av skattefritaket, skal avgrenses mot spill med kommersielle formål der det er «private subjekter

*som sitter igjen med overskuddet fra spillet». Etter lagmannsrettens syn følger det av skattelovens ordlyd sammenholdt med de siterte forarbeider at det er et vilkår for skattefritak etter unntaksregelen også for utenlandske spilleleverandører at spill som tilbys ikke har kommersielle formål, og at overskuddet i sin helhet skal tilfalle allmenntilfelle eller humanitære formål. En slik avgrensning mot kommersielle aktører kan ikke ses å være i strid med diskrimineringsregelen i artikkel 36, da utenlandske spilleleverandører også under denne begrensning vil være konkurransmessig likestilt med norske leverandører.*

Etter den dokumentasjon som er fremlagt for lagmannsretten, legges til grunn at selskapet Betsson AB er et privateid selskap med kommersielt formål. Det vises for så vidt til selskapets årsberetning for 2012, hvor det blant annet heter:

### ***Affärsidé***

*Betsson ABs affärsidé är att investera i och förvalta snabbt växande bolag verksamma inom spel över Internet.*

### ***Mål***

*Betsson ABs mål är att generera långsiktig tillväxt och lönsamhet på ett ansvarsfullt sätt, för att aktieägarna på sikt ska få så hög avkastning som möjligt.*

### ***Strategi***

*Betsson AB med dess dotterbolag ska växa organiskt och via förvärv inom och utanför EU.*

( ... )

### ***Förvaltningsberättelse***

*Koncernens verksamhet är inriktad på internetspel. Moderbolaget, Betsson AB, investerar i och förvaltar spelbolag som bedriver spel via Internet. Moderbolaget bedriver ingen egen spelverksamhet. Via partnersamarbeten och de maltabaserade dotterbolagens internetsajter erbjuder dotterbolagen Poker, Kasino, Odds, Lotter, Bingo och Games till kunder från främst Norden och övriga Europa. Vidare erbjuder dotterbolagen systemlösningar till andra speloperatörer. I denna årsredovisning används för enkelhetens skull genomgående ordet «Betsson» vid beskrivning av koncernens spelverksamhet. Med detta avses de maltesiska dotterbolagens spelverksamhet som bedrivs via spellicenser på Malta och i Danmark, Estland och Italien.*

### ***Koncernens inntäkter og resultat***

*Koncernens inntäkter oppgick till 2 203,7 (1 736,6) mkr, vilket motsvarar en ökning med 27 procent. Bruttoresultatet oppgick till 1 853,7 (1 428,9) mkr, hvilket motsvarar en ökning med 30 procent. Rörelseresultatet ökade till 577,1 (559,7) mkr og rörelsemarginalen oppgick till 26,2 (32,2) procent. Resultatet före skatt ökade till 573,6 (555,4) mkr og resultatet oppgick*

till 547,8 (527,8) mkr, vilket motsvarar 13,04 (13,12) kronor per aktie, en minskning med 0,6 procent.

( ... )

Styrelsen föreslår att årsstämman den 8 maj 2013 beslutar att ingen aktieutdelning sker, men att till aktieägarna överförs 9,46 (10,08) kronor per aktie, under förutsättning att antalet aktier är oförändrat fram till avstämningsdagen. Detta motsvarar en överföring till aktieägarna motsvarande totalt 410,9 (395,6) mkr. Beloppet per aktie har ändrats från det som framgick i 2012 års bokslutskommuniké eftersom antalet aktier har ökats genom emissionen för förvärvet av Automatenvarumärkena. Totalbeloppet är oförändrat. Styrelsen har för avsikt att föreslå stämman att överföringen till aktieägarna ska ske genom ett inlösenprogram. Styrelsens fullständiga förslag kommer att presenteras i god tid före årsstämman. Enligt den utdelningspolicy som styrelsen beslutat ska gälla från år 2008 är styrelsens ambition att till aktieägarna överföra upp till 75 procent av koncernens resultat efter skatt, förutsatt att en ändamålsenlig kapitalstruktur kan bibehållas.

Selskapets formål er således å investere i og forvalte spillsekskap som tilbyr pengespill via internett med størst mulig avkastning til aksjeeierne som mål.

Slik lagmannsretten etter ovenstående legger til grunn at skatteloven § 5-50 annet ledd bokstav d er å forstå, vil spillet Mega Fortune ikke tilsvare norske spill som lovlig kan tilbys her i landet. Vilkårene for skattefritak for gevinster av spillet etter nevnte unntaksregel vil følgelig heller ikke være oppfylt.

Det er fra de ankende parter anført at Betsson AB har påtatt seg å yte bidrag av sitt overskudd til humanitære og samfunnsnyttige formål. Denne omstendighet kan ikke ses å endre vurderingen i forhold til spillovgivningen og heller ikke til skattefritaksregelen. Selv om det fordeles av selskapets overskudd til formål som nevnt, vil det likevel følge av selskapets kommersielle hovedformål at spillet ikke tilsvare spill som lovlig kan tilbys i Norge, og dermed også at gevinster fra spillet heller ikke er fritatt for beskatning etter nevnte bestemmelse.

Videre er anført at en betydelig del av omsetningen fra spill som tilbys i Norge, forutsettes å tilfalle kommersielle aktører i forbindelse med at spillene markedsføres og gjøres tilgjengelige for publikum. Det vises blant annet til Ot.prp.nr.84 (1998-1999) punkt 6.5, hvor det er angitt at maksimalt 45 prosent av overskuddet kan tilfalle «*entreprenøren*» mens minimum 35 prosent skal tilfalle «*den lotteriverdige organisasjon*». Det vil uansett være slik at lotteridriften i varierende grad medfører driftsutgifter i forbindelse med utvikling, markedsføring og distribusjon av spillene. Etter lagmannsrettens syn er de nevnte ytelsene å anse som vederlag for slike tjenester, og dermed som en nødvendig driftsutgift forbundet med spillvirksomheten. Fastsettelsen av en prosentmessig begrensning i de nevnte tilfellene for det vederlag som kan tilfalle *entreprenøren*, er begrunnet i hensynet til å unngå konkurranse *entreprenørene* imellom. Uansett er det forhold at vederlaget til distributører av spill fastsettes på grunnlag av omsetning eller overskudd, ikke egnet til å gi ytelsene annen karakter enn som en driftsutgift forbundet med spillet.

Det skal endelig bemerkes at lagmannsretten ikke finner holdepunkter for at den forståelse av skatteloven § 5-50 annet ledd bokstav d som staten fremholder, er i strid med

diskrimineringsforbudet i EØS-avtalen art. 36. Lovendringen i 2003 tok sikte på å bringe norske beskatningsregler for spillgevinster i samsvar med EØS-avtalen. Etter lagmannsrettens syn er dette oppnådd. Det stilles nå de samme krav til utenlandske spilleverandører som til norske for at gevinster fra de spill som tilbys, skal falle inn under skattefritaksreglene.

Etter dette blir anken å forkaste.

Ankemosparten har nedlagt påstand om erstatninger for sakskostnadene. Etter sakens utfall blir erstatning for sakskostnader å tilkjenne etter tvisteloven § 20-2 første ledd jf. annet ledd. Det kan ikke ses å foreligge slike tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta for erstatningsansvaret etter tredje ledd. Kostnadene er oppgitt til 60 698 kroner. Lagmannsretten legger oppgaven til grunn, idet kostnadene finnes å ha vært nødvendige for å få saken betryggende utført.

Dommen er enstemmig.

### *Domsslutning*

*1. Anken forkastes.*

*2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Betsson Services Ltd. og Magnus Engevik in solidum 60 698 - sekstitusensekshundreogtitiåtte - kroner til Staten v/Skatt vest innen 2 - to - uker fra forkynnelse av denne dom.*

## **SKN 16-064 Ansvar for manglende skattetrekk**

**Lovstoff:** Aksjeloven § 17-1, § 6-14. Skattebetalingsloven § 5-4, § 5-12. Foreldelsesloven § 9 nr. 1

**Frostating lagmannsrett:** Dom av 7. april 2016, **sak nr.:** LF-2015-121759

**Dommere:** Lagdommer Randi Grøndalen, Lagdommer Knut Røstum, Ekstraordinær lagdommer Morten Gunnes. **Saksgang:** Sunnmøre tingrett TSUMO-2014-196735 - Frostating lagmannsrett LF-2015-121759 (15-121759ASD-FROS).

**Parter:** A (advokat Josef Hildre) mot Staten v/ Nordre Sunnmøre kemnerkontor (advokat Bodil Kristine Høstmælingen).

Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet.

**Sammendrag:** Spørsmålet i saken gjaldt om daglig leder i et aksjeselskap var personlig ansvarlig for selskapets manglende innbetaling av skattetrekk på selskapets lønnsutbetalinger. Aksjeselskapet ble slått konkurs etter begjæring fra kemneren. Kort tid før konkurssåpning var skyldig skatt innbetalt, men innbetalingen ble omstøtt. Lagmannsretten fant at daglig leder – som også var styremedlem, og i en periode styreleder – var erstatningsansvarlig for manglende innbetaling av skattetrekk. Han ble ikke hørt med at ansvaret for skattetrekket var satt bort, og derfor ikke lå under hans ansvarsområde. Daglig leder har uansett plikt til å sørge for forsvarlige systemer og rutiner i selskapet og plikt til å følge med og til å føre nødvendig kontroll med utførelsen av delegerte oppgaver.



Saken gjelder krav om erstatning etter aksjeloven § 17-1 for unnlatt forskuddstrekk etter skattebetalingsloven.

X AS (X) ble registrert i Foretaksregisteret 26. januar 2010. Selskapet skulle drive tømmer- og entreprenørvirksomhet. A (A) ble registrert som daglig leder og styremedlem. Fra 9. oktober 2010 overtok han som styreleder. Han eide 66 % av aksjene. Resterende del av aksjene var eid av Y AS.

Ved Sunnmøre tingretts kjennelse 16. desember 2010 ble det åpnet konkurs i X etter begjæring fra Nordre Sunnmøre kemnerkontor (kemneren/staten) på grunnlag av ubetalt arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk med til sammen 672 844 kroner.

X hadde kort tid før konkursåpning overført 395 150 kroner til kemnerkontoret. Beløpet ble omstøtt i medhold av dekningsloven § 5-5.

Bokettersyn avholdt 26. januar 2011 viste at det var foretatt forskuddstrekk i lønn, men at dette ikke var holdt separert. Kemneren beregnet at det skulle vært gjennomført og separert forskuddstrekk for minst 342 726 kroner ved lønnsutbetalinger for 3., 4. og 5. termin 2010. Omberegnet etter nettometoden utgjorde det manglende forskuddstrekket 246 576 kroner.

Etter forhåndsvarsel bestemte kemneren i vedtak 1. juni 2011 at innberettet beløp på lønns- og trekkoppgave for 2010 ble redusert med 81 682 kroner. Dette var forskuddstrekk for A som han i kraft av sin stilling ble nektet godskrevet.

Kemnerkontoret anmeldte samtidig A for overtredelse av skattebetalingsloven for ikke å ha gjennomført og separert forskuddstrekk med 246 576 kroner. Forelegg utferdiget 18. november 2011 av Sunnmøre politidistrikt ble i desember 2011 vedtatt av A.

Etter varsel om erstatningssøksmål 2. november 2012, påkrav 15. februar 2013, forliksklage 19. desember 2013 og innstilling av saken i Forliksrådet, tok kemnerkontoret 3. desember 2014 ut stevning mot A for Sunnmøre tingrett med krav om erstatning for manglende innbetaling av skattetrekk på 164 894 kroner. A påstod seg frifunnet for kravet.

Erstatningskravet utgjør den resterende del av 246 576 kroner etter fradrag av 81 682 kroner.

A tok 5. mars 2015 ut stevning med påstand om at kemnerkontorets vedtaket av 1. juni 2011 om nektet godskriving av forskuddstrekk med 81 682 kroner er ugyldig.

De to sakene - hhv. sak 14-196735 og sak 15-039806 - ble forent til felles behandling.

Sunnmøre tingrett avsa 27. mai 2015 dom med slik domsslutning:

1. A dømmes til innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse å betale Staten ved Nordre Sunnmøre kemnerkontor 164 894 - hundreogsekstifiretusenåttehundreogtittifire - kroner, med tillegg av forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra 15. mars 2013 til betaling skjer.

2. Staten ved Nordre Sunnmøre kemnerkontor frifinnes.
3. A dømmes innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse å betale saksomkostninger til Staten ved Nordre Sunnmøre kemnerkontor med \*)73 013 - syttitretusenogtrenten - kroner.

\*) rettet til: 75 013 - syttifemtusenogtrenten -

Domsslutningens punkt 1 gjelder kemnerkontorets krav om erstatning for manglende forskuddstrekk (sak 14-196735), mens punkt 2 gjelder As krav om at vedtaket om å nekte godskriving av forskuddstrekket er ugyldig (sak 15-039806). Domsslutningens punkt 3 om saksomkostnader er felles, jf. tvisteloven § 20-2 annet ledd annet punktum.

A har anket tingrettens dom hva gjelder domsslutningens punkt 1, erstatning for manglende forskuddstrekk. Domsslutningens punkt 2 står følgelig som endelig avgjort.

Ankeforhandling fant sted i Ålesund 1. desember 2015. A, kemner Lindis Skeide Nyland, og ett vitne forklarte seg. Det ble fremlagt dokumenter som rettsboka viser.

Dommen er svært forsinket. Dette skyldes andre prioriterte arbeidsoppgaver og fravær.

#### **A har i hovedtrekk gjort gjeldende:**

Vilkårene etter aksjeloven § 17-1 for å gjøre A personlig erstatningsansvarlig for selskapets skatteforpliktelser er ikke oppfylt. Han har ikke opptrådt uaktsomt.

Både den objektive og den subjektive side av ansvarsgrunnlaget etter aksjeloven må være oppfylt for at daglig leder skal kunne ilegges personlig ansvar for selskapets forpliktelser. Skattebetalingsloven hjemler ikke ansvar for selskapets ledelse, jf. Rt-2011-1029 avsnitt 33. Aksjelovens bestemmelser om lederoppgaver hjemler heller ikke objektivt ansvarsgrunnlag.

Erstatningsansvar etter aksjeloven § 17-1 første ledd forutsetter at vedkommende i sin rolle har opptrådt klanderverdig. Omstendigheter og adferd må vurderes konkret på gitt tidspunkt. Ved aktsomhetsvurderingen er det sentralt om selskapets ledelse har informert kreditor om betalingsvanskene. Utestående krav, kreditt og kredittisiko er vanlig i næringsvirksomhet. Når skyldneren konkret har opplyst om betalingsvansker, kan ikke kreditor påstå at selskapets ledelse har opptrådt uaktsomt. Staten står ikke i noen særstilling i så måte.

A har verken handlet eller unnlatt å handle i strid med de subjektive krav.

Selv om selskapet har betydelig tap og underdekning, er det ledelsens plikt å forsøke å bevare selskapet og unngå konkurs så lenge det er en rimelig sjanse for å lykkes. Det vises for slike tilfelle til Rt-1991-119 og henvisning til en artikkel av Bernard Gomard fra 1986: «Aktieselskaber og ansvarsselskaber.»

Selskapets ledelse må altså kunne basere sine disposisjoner på at det kan være en rimelig sjanse for fortsatt drift, selv i en relativt vanskelig økonomisk situasjon med insolvens, og ledelsen må gis en realistisk tidshorisonntil å snu en negativ utvikling. Det vises til Kristin Normann Aarum: «Styremedlemmers erstatningsansvar i aksjeselskaper», 1994 side 500.

Staten har gitt kreditt og var både forut for og særlig ved korrespondansen 30. august og 28. september 2010 gjort uttrykkelig kjent med Xs betalingsvansker. X hadde betydelige beløp utestående, og som hadde gitt grunnlag for å unngå konkurs. Deler av dette lyktes det boet å inndrive. Dette fremgår av bostyrers innberetninger.

X hadde et beskjedent underskudd så sent som 17. juni 2010 og god ordretilgang. Staten fikk opplysninger om ordretilgangen med ferdigstilling innen to til fire måneder, og fremlagt konkrete prosjekter som var forventet igangsatt i løpet av to til seks måneder. Xs ledelse hadde realistisk grunnlag for videre drift og derfor god grunn til å forsøke å redde selskapet. Det gjaldt en kort periode. Det må i denne sammenheng veie tungt at selskapet faktisk betalte inn det skyldige til staten før konkursåpningen.

Staten ga ikke selskapet rimelig tid til å ordne opp. Det må legges betydelig vekt på at staten valgte å gjennomføre konkursen. Det var dette som påførte staten tapet; uten konkursen ville beløpet vært oppgjort. Staten burde allerede ved innbetalingen forstått at beløpet ville bli omstøtt i tilfelle konkurs. Derfor fremstår det særdeles urimelig at A, som gjorde det han kunne, personlig gjøres ansvarlig for kravet.

A hadde ingen administrative oppgaver i selskapet som omfattet skattetrekket. Etter avtale lå ansvaret for regnskap og innbetaling av forskuddstrekk hos Z AS. Avtalen gjorde at han kunne konsentrere seg om andre oppgaver knyttet til prosjektledelse. Det foreligger styrevedtak som fritar ham for alle administrative oppdrag. Det følger av LB-2006-134236 at det ikke er uansvarlig å ha rutiner og ordninger som X hadde, og la andre forestå skattetrekket. A kan ikke klandres for å ha fulgt styrets instruks. Den som forestår skattetrekket er ansvarlig. Han hadde ikke dette ansvaret og kan derfor ikke gjøres ansvarlig. Derfor er ikke avgjørelsene i Rt-1975-2 og Rt-1982-1589 aktuelle.

Statens krav er foreldet, jf. foreldelsesloven § 9 nr. 1. Det er feil at foreldelsesfristen ikke begynte å løpe før staten fikk varsel om omstøtelse 22. desember 2010.

Staten hadde nødvendig kunnskap om det utestående beløpet. Allerede i august og september ble forholdet drøftet mellom partene. Staten hadde fullt innsyn i konti, innbetalinger og innberetninger, begjærte selv konkursen og varslet bokettersyn, og var klar over at omstøtelse måtte bli resultatet da innbetalingen skjedde. Tre-års fristen må derfor starte sitt løp senest ved konkursåpning 16. desember 2010, jf. Rt-2011-1029 (45). Kravet var derfor foreldet da forliksklagen ble tatt ut 19. desember 2013.

**A har nedlagt slik påstand:**

1. A frifinnes.
2. Staten v/ Nordre Sunnmøre kemnerkontor dømmes til å erstatte As sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

**Staten v/ Nordre Sunnmøre kemnerkontor har i hovedtrekk gjort gjeldende:**

Tingrettens dom er riktig både hva gjelder bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen.

A er personlig erstatningsansvarlig for tap påført staten etter Xs unnlatte innbetaling av skattetrekk for termin 3, 4 og 5 i 2010. Hans opptreden, herunder forsømmelser, utgjør i det minste ansvarsbetingende uaktsomhet, dette sett i lys av de plikter skattebetalingsloven og aksjeloven påla ham som daglig leder og styreleder. I egenskap av disse funksjoner/roller har han i denne perioden utvist ansvarsbetingende skyld ved å unnlate å sørge for eller kontrollere at skattebetalingslovens regler om gjennomføring og innbetaling av skattetrekk ble overholdt.

Trekkplikten hører under den daglige drift og lå naturlig inn under As oppgaver som daglig leder. Styrets oppgave er å påse at daglig leder oppfyller forpliktelsen. Uansett må A både som daglig leder og som styreleder anses ansvarlig for å kontrollere at forskuddstrekk ble foretatt og innbetalt, jf. aksjeloven § 6-14 første ledd og fjerde ledd. Arbeidsgiver plikter av eget tiltak å foreta skattetrekk etter skattebetalingslovens regler, og det hører som utgangspunkt til daglig leders ansvarsområde å sørge for skattetrekk, med mindre noe annet er bestemt i selskapet, jf. Rt-1974-38.

Avtalen om administrative tjenester fratar ikke A ansvar. De interne ordninger er ikke ansvarsbefriende for ham. A kan ikke delegere seg bort fra ansvaret, og han kan ikke med bindende virkning instrueres bort fra det. Om det internt i selskapet kan være andre ansvarlige medvirkende personer, fritar ikke det A for eget ansvar basert på egen aktivitet eller egne unnlatelser. Eventuelt har han akseptert en situasjon der han ikke påså at det var betryggende kontroll med gjennomføringen av skattetrekket. Beslutningen truffet i styremøtet 28. januar 2010 gir en typisk oppramsing av alle vanlige oppgaver tillagt daglig leder, og gir ikke grunnlag for å legge inn noe om ansvarsbegrensning. Styrevedtaket innebærer ingen instruks eller innskrenkning i ansvaret for skattetrekket.

A har ikke sannsynliggjort at han var fratatt ansvaret og ikke kunne føre kontroll.

Både daglig leders og styremedlemmers ansvar er strengt. Selv om ansvaret er delegert bort har de fortsatt ansvar for å påse at oppgaven blir gjort. Dette følger av rettspraksis. Arbeidsoppgaver kan delegeres bort, men ikke ansvaret for kontroll og overvåking. Dette illustreres av Rt-1975-2 og Rt-1982-1589.

A var reell daglig leder. Han var også direkte involvert i skattetrekket, han sendte inn omsetningsoppgavene og signerte terminoppgavene. Den som er strafferettslig ansvarlig for unnlatt skattetrekk, er også sivilrettslig ansvarlig, jf. LE-1996-420.

Det forelå dessuten en situasjon i selskapet som i betydelig grad måtte skjerpe oppmerksomheten knyttet til skattetrekkene. X hadde en stram likviditet, noe som ga en særlig grunn til å følge med og særlig grunn til aktsomhet, jf. LB-2012-110407. Borevisors vurdering er også av betydning. Hans rapport viser at likviditeten var et gjennomgående problem i selskapet. A burde forstått at unnlatelser av å følge skattebetalingsloven kunne påføre skattekreditorene økonomisk tap.

A har ikke påvist noe realistisk grunnlag for videre drift. Faktum viser at han var klar over situasjonen både med hensyn til skattetrekket og selskapets likviditet. Han var kjent med problemene fra starten av, at selskapet hadde underdekning hele veien, han kjente økonomien og var den som styrte pengene og hadde ansvar for å inndrivelse.

A har ingen subjektive unnskyldningsgrunner å påberope seg. Han var kjent med sitt ansvar. Han var også kjent med selskapets betalingsproblemer tilbake i tid, noe søknadene til kemneren om nedbetaling av skyldig skattetrekk viser. Han hadde ingen saklig grunn til å tro at selskapet kunne reddes. Det foreligger ingen ansvarsbefriende omstendigheter.

As henvisning til Rt-1991-119 er ikke treffende i en sak som dette.

Erstatningskravet er ikke foreldet. Staten hadde ingen oppfordring til å gå til søksmål mot A mer enn tre år før forlikssklagen ble tatt ut, på konkursåpningstidspunktet eller før 23. desember 2010. Det vises blant annet til Rt-2011-1029. Det kreves kunnskap både om skaden og om den ansvarlige. Det er ikke tilstrekkelig at det forelå risiko for omstøtelse. Varsel om omstøtelse ble mottatt 23. desember 2010. Før det var det ikke grunnlag for å gå til søksmål mot Kntusen.

**Staten v/ Nordre Sunnmøre kemnerkontor har nedlagt slik påstand:**

1. Anken forkastes.
2. Staten v/ Nordre Sunnmøre kemnerkontor tilkjennes saksomkostninger for lagmannsretten.

**Lagmannsretten bemerker:**

Aksjeloven inneholder i kapittel 6 del II regler om ledelsens oppgaver og saksbehandling. § 6-12 første ledd slår fast at forvaltningen av selskapet hører under styret. § 6-12 tredje ledd gir spesifikt uttrykk for at styret skal holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling og «plikter å påse at dets virksomhet, regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll». § 6-13 gir uttrykk for at styret skal føre tilsyn med den daglige ledelse, som er undergitt nærmere regler i § 6-14. Fjerde ledd i denne bestemmelsen slår fast at «Daglig leder skal sørge for at selskapets regnskap er i samsvar med lov og forskrifter, og at formuesforvaltningen er ordnet på en betryggende måte.»

Det hører under dette lederansvaret å sørge for forskuddstrekk i samsvar med skattebetalingslovens regler. Skattebetalingsloven § 5-4 fastslår direkte at arbeidsgiver av eget tiltak plikter å foreta forskuddstrekk. § 5-12 har regler om skattetrekkkonto. I første ledd heter det at «Forskuddstrekk etter § 5-4 tilhører skatte- og avgiftskreditorene. Den som foretar trekket skal sette beløpet inn på særskilt bankkonto (skattetrekkkonto).» Denne betalingen skal skje senest første virkedag etter lønnsutbetaling, jf. tredje ledd. Er skyldneren midlertidig ute av stand til å innfri sine forpliktelser kan innkrevings-myndigheten etter søknad gi utsettelse med betalingen, jf. skattebetalingsloven kapittel 15.

X hadde kort levetid, i underkant av ett år, fra januar til desember 2010. Det er på det rene at selskapet for termin 3, 4 og 5 i 2010 ikke fulgte disse reglene om skattetrekk. Forskuddstrekket ble beregnet og holdt tilbake ved utbetaling av lønn. Trekket ble imidlertid ikke gjennomført fordi beløpet ikke ble holdt separert ved innsetting på egen konto, og det ble ikke betalt til skattemyndigheten. Årsaken var at selskapet manglet midler.

Unnlatt gjennomføring av skattetrekk, herunder separering etter § 5-12, er straffbart. A har vedtatt forelegg for overtredelse av skattebetalingsloven § 18-1 første ledd første straffalternativ,

utstedt av Politimesteren i Sunnmøre 18. november 2011. Som strafferettslig ansvarlig vil A også som utgangspunkt være sivilrettslig ansvarlig for det beløp som skulle vært trukket og innbetalt til skattemyndighetene, jf. LE-1996-420 som gjaldt daglig leders personlige økonomiske ansvar for et aksjeselskaps unnlatte skattetrekk.

Skattebetalingslovens ansvarsregler har imidlertid ikke bestemmelser om erstatningsansvar. Ansvar for arbeidsgiverselskapets ledelse, som handler på selskapets vegne, beror på det alminnelige culpa-ansvaret, jf. Rt-2011-1029, for aksjeselskap lovfestet i aksjeloven § 17-1. Erstatningskravet mot A bygger på denne bestemmelsen, og hvor det heter:

*«Selskapet, aksjeeier eller andre kan kreve at daglig leder, styremedlem, medlem av bedriftsforsamlingen, gransker eller aksjeeier erstatter skade som de i den nevnte egenskap forsettlig eller uaktsomt har voldt vedkommende.»*

Ordet «andre» omfatter selskapets kreditorer innbefattet staten som skatte- og avgiftskreditor. Aksjeloven § 17-1 gir hjemmel for å ilegge A ansvar og staten hjemmel for å kreve erstatning. Alminnelige erstatningsrettslige regler, herunder regler om årsakssammenheng og økonomisk tap, supplerer bestemmelsen.

A hadde en sentral rolle i selskapet. Han var hele tiden daglig leder og medlem av styret, og fra oktober 2010 også styreleder. Han er montør av yrke og har gjennom flere år drevet forskjellige selskaper innen bygg- og anleggsbransjen, med den erfaring det gir.

Spørsmålet er om A som daglig leder og styremedlem/styreleder har gjort det han burde gjøre ut fra de krav som rettes mot disse rollene. For å ilegge ansvar vil det være tilstrekkelig om han har forsømt seg ved å unnlate eller ikke sørge for aktuelle tiltak.

Sakens omtvistede hovedtema er om ansvarsgrunnlag foreligger, og om kravet er foreldet. Ansvarsspørsmålet gjelder om A var ansvarlig for skattetrekket i den aktuelle perioden, og om han har opptrådt ansvarsbetingende uaktsomt ved ikke å sørge for dette. Lagmannsretten anser det klart at staten har lidt tap tilsvarende det beløp som skulle vært innbetalt, og at tapet har sin årsak i at forskuddstrekket ikke ble betalt.

Det er på det rene at A med sine posisjoner som utgangspunkt hadde arbeidsgiver-ansvar for at selskapet fulgte opp regelverket om skattetrekk. Dette ansvaret er strengt. Arbeidsgiver er man selv om man benytter fullmektig til å utbetale lønn som det skal foretas forskuddstrekk i, jf. definisjonen i skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c. Det følger også av Rt-1974-38 at for den daglige lederen *«må det som utgangspunkt gjelde at det hører til hans ansvarsområde å sørge for skattetrekk, med mindre noe annet er bestemt i selskapet.»*

Daglig leder har ansvar for å gjennomføre skattetrekket og betale inn dette. Daglig leder har plikt til å sørge for forsvarlige systemer og rutiner i selskapet og plikt til å følge med og til å føre nødvendig kontroll med utførelsen av delegerte oppgaver, jf. LB-2012-110407. Utgangspunktet er at det ikke innebærer noen ansvarsbegrensning at oppgaver delegeres, heller ikke hva gjelder å sørge for lovbestemt håndtering og betaling av forskuddstrekk. Daglig leder kan ikke fraskrive seg ansvaret selv om oppgavene overføres til andre, verken etter egen eller styrets bestemmelse, og en faktisk arbeidsdeling berører ikke leders ansvar. Skattetrekket gjelder strengt lovbestemte

pliktregler alle kjenner. Dette er av betydning for culpa-normen. Reglene håndheves strengt, og det stilles strenge krav til daglig leder.

A har påberopt at skattetrekket ikke hørte til hans ansvarsområde i X. Han har vist til at de administrative oppgaver, herunder regnskap og innbetaling av forskuddstrekk, etter avtale lå hos en ansatt i Z AS, B. A har også vist til styrets definisjon og begrensning av hans arbeidsoppgaver.

Dette kan han ikke høres med. A hadde stort sett alle daglig leders funksjoner, både formelt og reelt. Dertil satt han i styret, eide 2/3 av selskapet, og delte kontor med den regnskapsansvarlige. I praksis foresto han hele driften av selskapet.

X kjøpte administrasjonstjenester inklusive regnskapsførsel fra Z AS. B bistod med regnskap, fakturering, lønnskjøring, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, innberetninger og forskuddstrekk. Hun foretok trekkene og innbetalingene til kemneren, men A undertegnet og sendte skjemaene. Hun har som vitne bekreftet at hun hadde et nært samarbeid med A, og at selskapet prioriterte lønn til de ansatte, fremfor skattetrekk når det var «trøbbel» og lite penger. De kom i fellesskap frem til at skatten skulle vente til det kom penger.

A har forklart at han ble kjent med det manglende forskuddstrekket i forkant av at søknaden om nedbetalingsplan ble sendt til kemneren 30. august 2010. Lagmannsretten mener han måtte være kjent med misligholdet tidligere, men om ikke før ble han i hvert fall da faktisk kjent med situasjonen, og deretter kom ytterligere mislighold, for 4. og 5. termin.

A mente hans hovedoppgave som daglig leder kun var ansvar for å følge opp prosjekter. Av referat fra selskapets første styremøte 28. januar 2010 under sak 4/2010 fremgår stikkordsmessig at leders oppgaver, i tillegg til blant annet prosjektoppfølgning, var økonomi - fakturering, bilagskontering klargjort for regnskapsførsel, kostnadsoppfølging og utarbeidelse av budsjett. Dette er generelt, og favner det som er vanlig for daglig leder. Det ligger ikke noe ansvarsfraskrivende i dette, og det fratar ikke A det overordnede ansvaret for skattetrekket at B stod for den praktiske gjennomføringen.

Lagmannsretten er enig med staten i at de interne ordninger A viser til ikke er ansvarsbefriende for ham. Han kan ikke delegere seg bort fra ansvaret. Ingenting kan frita for eget ansvar basert på egen aktivitet og unnlater. A visste hva som foregikk, at det manglet penger, og tok bevisste valg ved ikke å betale inn forskuddsskatten. I det minste har A akseptert en situasjon der han ikke påså at det var betryggende kontroll med gjennomføringen av skattetrekket, men i dette tilfellet strekker ansvaret seg lenger. Han visste det ikke var penger å overføre og stod aktivt bak de beslutninger som ble tatt.

A har påberopt LB-2006-134236 som eksempel på at tilsvarende rutiner som var etablert hos X er akseptert. Saken gjaldt manglende utleggstrekk, der arbeidsgiver godtgjorde at unnlatsen skyldtes tilbakeholdt post fra daglig leders side. Avgjørelsen omhandler ikke skattetrekk, og er ellers ikke sammenlignbar med vår sak.

Xs organisering og As rolle er også helt annerledes enn faktum i avgjørelsen inntatt i Rt-1974-38 hvor andre personer enn daglig leder hadde dominert selskapet og forbeholdt seg å disponere selskapets likvide midler og at skattetrekk skjedde etter deres direktiver. I denne avgjørelsen

uttales det at spørsmålet om hvilken personkrets som kan rammes av ansvar må avgjøres konkret på grunnlag av forholdene i selskapet, og at det for den daglige leder som utgangspunkt må gjelde at det hører til hans ansvarsområde å sørge for skattetrekk, med mindre noe annet er bestemt i selskapet.

I Rt-1975-2 har Høyesterett fulgt opp dette utgangspunktet. Her uttaler Høyesterett at når man er i en posisjon i selskapet som også omfatter trekkansvaret, vil ikke en avtale om overlatelse av regnskapsføring og utbetalinger til et utenforstående firma kunne fritta vedkommende for å påse at pliktig skattetrekk blir gjennomført.

Lagmannsretten viser videre til Rt-1982-1589. Også her uttales det at det ikke fritar daglig leder for plikten til å kontrollere at skattetrekk blir behandlet forskriftmessig etter skattebetalingsloven at behandlingen av skattetrekket overlates til andre. I avgjørelsen pekes det også på at selskapets økonomiske stilling og likviditet kunne gi grunn til særlig aktsomhet fra daglig leders side for at de trukne skattebeløp ble innbetalt riktig.

Av øvrige avgjørelser som omhandler daglig leders ansvar for manglende avsetning og innbetaling av skattetrekk vises til Rt-2008-592 og LB-2012-110407, hvor også den omfattende plikten med hensyn til forvaltningen av selskapet ble understreket.

A har videre hevdet seg ansvarsfri fordi selskapet hadde et realistisk økonomisk grunnlag for fortsatt drift, og at likviditets- og betalingsvanskene derfor var midlertidige, noe kemneren var kjent med. Heller ikke dette kan han høres med.

Etter å ha mottatt konkursvarsel søkte X 30. august 2010 kemneren om nedbetalingsplan, hvor det ble hevdet at selskapet var kommet operativt godt i gang og hadde en meget god ordresituasjon. Det ble i den forbindelse vist til flere byggeprosjekt som var «underwegs», og det ble nevnt konkrete prosjekter som var i gang og var forventet ferdigstilt de neste 2 til 4 måneder. Kemneren besvarte henvendelsen den 28. september 2010. Kemneren viste til at selskapet i mellomtiden hadde opparbeidet seg ytterligere restanser ved at 4. termin forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift var forfalt med til sammen 243 172 kroner, og at de skyldige restanser til sammen utgjorde 540 055 kroner. Kemneren ba om opplysninger med dokumentasjon som ga et fullstendig bilde av den økonomiske situasjon som vilkår for å behandle søknaden, regnskapsmateriell måtte innsendes og 4. termin betales. Dette ble imidlertid ikke fulgt opp fra selskapets side.

Lagmannsretten nevner i denne sammenheng at selskapets underskudd utgjorde 1,4 millioner kroner pr. 13. oktober 2010. Anmeldte fordringer i konkursboet utgjorde 3,6 millioner kroner. Selskapet var uansett insolvent da skattetrekket ble innbetalt to dager før konkursåpningen. For øvrig kan ikke kemnerens kunnskap om selskapets betalingsproblemer fritta daglig leder fra å sørge for at lovpålagt skattetrekk blir gjennomført og innbetalt.

A har også vist til Rt-1991-119 som gjaldt erstatningsansvar for styremedlemmer for et angivelig tap som et rederi var påført ved at styret ikke hadde gjort beslutninger på «et forsvarlig økonomisk grunnlag.» Saken omhandler aktsomhetsnormen ved styrets forretningsmessige vurderinger av grunnlaget for videre drift og er ikke relevant for vår sak som gjelder ansvaret for



betaling av prioriterte krav til det offentlige. Betalingen av slike krav kan derfor ikke utsettes i håp om bedre tider.

A satt kort tid som styreleder, men han var gjennom hele driftsperioden daglig leder og medlem av styret. Han hadde full oversikt over selskapets virksomhet og økonomi, og han var med på de beslutninger som ble tatt om prioritering av lønnsutbetalinger foran skattetrekk. A kan derfor bebreides for at han som daglig leder ikke har sørget for eller påsett at lovpålagt skattetrekk ble gjennomført og innbetalt til det offentlige. Lagmannsretten er derfor enig i tingrettens vurdering av dette spørsmålet.

### **Foreldelse**

A har anført at kemnerens krav er foreldet.

Foreldelsesloven § 9 er gitt tilsvarende anvendelse for erstatningskravet mot arbeidsgiver, jf. skattebetalingsloven § 16-20 fjerde ledd om ansvarskravet. Kravet på skadeserstatning foreldes «3 år etter den dag da skadelidte fikk eller burde skaffet seg nødvendig kunnskap om skaden og den ansvarlige», jf. foreldelsesloven § 9 nr. 1.

Da erstatning er betinget av at skadelidte (innkrevingsmyndigheten) har lidt et økonomisk tap, er det kemnerens kunnskap om tapet som utløser foreldelsesfristen. Dette betyr at kemneren må ha fått slik kjennskap til de økonomiske skadevirkninger staten er eller antas å bli påført, at kemneren objektivt sett har grunnlag for og en oppfordring til å reise søksmål, jf. Rt-2011-1029 avsnitt 35 og 36.

Etter foreldelsesloven § 15 avbrytes foreldelsesfristen når fordringshaveren tar rettslig skritt mot skyldneren for å få dom. Forliksklagen vil være fristavbrytende. Det avgjørende spørsmål er derfor om kemneren hadde oppfordring til å gå til søksmål mot A mer enn tre år før forliksklagen ble tatt ut, med andre ord om kemneren før dette hadde eller burde skaffet seg nødvendig kunnskap om «skaden og den ansvarlige».

Konkursåpning var 16. desember 2010. Forliksklage ble tatt ut 19. desember 2013.

A mener konkursåpningsdagen er det seneste tidspunkt foreldelsesfristen begynte å løpe, slik at kemnerens krav er foreldet, mens staten mener fristen først løper fra varsel om omstøtelse var mottatt 23. desember 2010.

I LB-2009-139781 var synspunktet at det tidligste tidspunktet som skadelidte hadde eller burde ha skaffet seg kunnskap om skaden var ved mottak av varsel om omstøtelse, og at foreldelsesfristen først begynte å løpe fra da av fordi det var først da man hadde rimelig foranledning til å gå til søksmål. Det er ikke tilstrekkelig til at foreldelsesfristen begynner å løpe at det på tidspunktet for konkursåpningen kunne være risiko for at innbetalingen kunne bli omstøtt. Det er først ved konkursbehandlingen og varsel om omstøtelse at det er klart at kravet ikke blir dekket.

Lagmannsretten viser til at kemneren varslet bokettersyn hos X i oktober 2010. Kemnerkontoret mottok 14. desember 2010 innbetaling på 395 150 kroner fra X. Rapport etter kontrollen forelå

31. januar 2011. Her fremgår at innbetalingen var ført til dekning av rest forskuddstrekk for 3., 4. og 5. termin 2010, mens restbeløpet ble ført som delvis dekning av arbeidsgiveravgift 5. termin 2010. Konkursen ble åpnet 16. desember 2010. I brev av 21. desember 2010, mottatt hos kemneren 22. eller 23. desember 2010, varslet bostyrer at det kunne bli aktuelt å omstøte den aktuelle betalingen, noe kemneren aksepterte. Hele beløpet ble så omstøtt etter dekningsloven § 5-5 og ført tilbake til boet.

Foreldelsesfristens start faller ikke sammen med tidspunktet for den erstatningsbetingende unnlatsen av å sette skattetreksbeløpene inn på skattetrekskonto. Da selskapet i etterkant av konkursbegjæringen og før konkursåpning innbetalte det skyldige forskudds-trekket, kunne ikke kemneren umiddelbart vite at dette var omstøtelig. Kemneren hadde derfor på tidspunktet for konkursåpning ikke den nødvendige kunnskap om skaden og den ansvarlige, slik at det kunne fremmes erstatningskrav mot A. Kemneren må få noe tid til å områ seg, også for å finne ut om det er grunnlag for å fremme kravet mot daglig leder.

Som det også fremgår av Rt-2011-1029 avsnitt 44 er det ikke uvanlig at skattetrekk gjøres opp etter mislighold, og gjerne etter konkursbegjæring - som brukes som ledd i ordinære inndrivelsesrutiner - men før konkursåpning. Innbetalingen illustrerer også her at kunnskap om manglende innbetaling ved forfall ikke nødvendigvis betyr kunnskap om skade i foreldelseslovens forstand. Det kunne ikke kemneren vite før det viste seg at innbetalingen måtte omstøtes.

Dette betyr at foreldelsesfristen for erstatningskravet mot A ikke begynte å løpe ved konkursåpning, men i dette tilfelle tidligst da omstøtelse ble et tema. Kemneren hevder å ha mottatt varselet om omstøtelse lille julaften - 23. desember 2010. Hvorvidt det er 22. desember 2010 som er riktig dato spiller ingen rolle. Foreldelsesfristen begynte å løpe en av disse to datoene. Som tingretten påpeker, var det da kemneren for første gang fikk innsyn i Xs skattetrekskonto og informasjon om at den akkumulerte saldoen var negativ med store beløp, etter den 14. desember 2010 å ha mottatt innbetaling av 395 150 kroner. Lagmannsretten er enig med tingretten i at kemneren først etter mottak av varselet om omstøtelse hadde kunnskap nok som ga oppfordring til å gå til søksmål mot A. Før det var det ikke grunnlag for å påbegynne rettslig inndrivelse av kravet.

Lagmannsretten er etter dette enig med tingretten i at erstatningskravet fra kemneren ikke er foreldet, og at kemneren må gis medhold i kravet om erstatning på 164 894 kroner for manglende skattetrekk.

Anken blir etter dette å forkaste.

### **Sakskostnader**

Staten v/ Nordre Sunnmøre kemnerkontor har vunnet saken for lagmannsretten og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første jf. annet ledd krav på full erstatning for sine sakskostnader fra A. Lagmannsretten ser ingen tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta A for helt eller delvis erstatningsansvar etter unntaksbestemmelsen i tredje ledd.

Prosessfullmektig for staten, advokat Bodil Kristine Høstmælingen, har inngitt kostnadsoppgave der salær inklusive merverdiavgift og utlegg er oppgitt til 52 844 kroner. Av dette utgjør salæret uten merverdiavgift 38 400 kroner for til sammen 32 timer.

Lagmannsretten finner kostnadene nødvendige og rimelige og tilkjenner sakskostnader som krevd, jf. tvisteloven § 20-5.

Det er ingen grunn til å gjøre endringer i tingrettens sakskostnadsavgjørelse.

Dommen er enstemmig.

### *Domsslutning*

*1. Anken forkastes.*

*2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler A til Staten v/ Nordre Sunnmøre kemnerkontor 52 844 - femtitotusenåttehundreogførtifire - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelse av denne dommen.*

## **SKN 16-065 Ligning etter uttreden av rederiskatteordningen**

**Lovstoff:** Skatteloven § 8-17 annet ledd andre punktum

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 2. mars 2016, **sak nr.:** LB-2015-66860

**Dommere:** Lagdommer Kristel Heyerdahl, lagdommer Fanny Platou Amble, ekstraordinær lagdommer Ole Nyfløt. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-123248 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-66860 (15-066860ASD-BORG/03).

**Parter:** Mandship AS (advokat Pål Tangen Heggernes) mot Staten v/Sentralskattekontoret for Storbedrifter og Skatteklagenemda (advokat Morten Søvik).

Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet.

**Sammendrag:** Saken gjaldt gyldigheten av ligningen av et aksjeselskap som trådte ut av rederiskatteordningen. Aksjeselskapet var kommandittist i tre deltakerlignede selskaper som eide skip. De deltakerlignede selskapene hadde deltakere både innenfor og utenfor rederiskatteordningen. Lagmannsretten kom til at skatteloven § 8-17 annet ledd andre punktum måtte forstås slik at uttredenkontoene bare kunne avregnes mot gevinst og tap som realiseres ved salg av det skipet som ga grunnlag for etablering av kontoen. En positiv konto vil avregnes mot en gevinst mens en negativ saldo inntektsføres mot et tap. Når et skip selges med tap, vil en positiv konto falle bort, fordi det da ikke foreligger noen latent gevinst som det er aktuelt å beskatt. Selskapets anke ble forkastet.

Saken gjelder gyldigheten av to vedtak om endring av ligningen for Mandship AS for inntektsårene 2008 til 2012. Vedtaket for 2008 og 2009 ble truffet 29. januar 2014 av

Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, mens vedtaket for årene 2010 til 2012 ble truffet 29. mars 2014 av Sentralskattekontoret for storbedrifter.

Det rettslige spørsmålet i saken gjelder fortolkningen av skatteloven § 8-17 andre ledd andre punktum. Bestemmelsen regulerer bruken av såkalt uttredenkonto i tilknytning til rederiskatteordningen. En uttredenkonto etableres når et deltakerlignet selskap har deltakere både innenfor og utenfor rederiskatteordningen, og en deltaker innenfor ordningen trer ut.

### Framstilling av saken

Partene er enige om at Oslo tingretts framstilling av saken er korrekt og dekkende, og denne gjengis her:

Mandship AS («saksøker») ble stiftet våren 2007 og kjøpte i perioden 16. mars til 21. mai 2007 selskapsandeler i skipseiende kommandittselskaper fra både eksterne parter og beslektede selskaper slik at Mandship AS pr. 21. mai 2007 var 90 % eier som kommandittist i de skipseiende selskapene Mandship Tacoma KS, Mandship Toledo KS og Mandship Trieste KS. De resterende 10 % eierandeler i de tre kommandittselskapene var eid av komplementarene Mandship Tacoma AS i Mandship Tacoma KS, Mandship Toledo AS i Mandship Toledo KS og Mandship Trieste AS i Mandship Trieste KS. Alle komplementarselskapene og kommandittisten Mandship AS er heleide datterselskaper av Mandship Holding AS.

Mandship AS var rederibeskattet etter skatteloven § 8-10 flg. fra stiftelsestidspunktet i 2007, dvs. etter den nye rederiskatteordningen (2007-ordningen) som ble innført med virkning fra og med 2007.

Den særskilte rederiskatteordningen ble innført i Norge fra 1996 (1996-ordningen) som gjaldt frem til og med 2006. 1996-ordningen innebar at selskap (aksjeselskap eller allmennaksjeselskap) innenfor ordningen i utgangspunktet var fritatt for løpende beskatning av alminnelig inntekt med de unntak som fulgte av loven (daværende § 8-15 annet til åttende ledd) og som først og fremst omfatter skipsfartsinntekter som fraktinntekter og gevinster på skip og skipsandeler. Selskap innenfor ordningen måtte i stedet betale en tonnaskatt. Finansinntekter, herunder renteinntekter, valutainntekter og aksjegevinster var likevel skattepliktige etter unntaket i skatteloven § 8-15 annet til åttende ledd. Skattefritaket var ikke endelig etter 1996-ordningen. Beskatningen skjedde når ubeskattet inntekt ble tatt ut av ordningen ved utbytteutdeling eller ved at selskapet trådte ut av ordningen.

Fra 2007 ble rederiskatteordningen endret. Dette skjedde ved lovendring 14. desember 2007 med virkning fra og med inntektsåret 2007. Den nye rederiskatteordningen (2007-ordningen) innebærer at den foreløpige skattefrihet etter 1996-ordningen, er erstattet med endelig skattefritak for inntekter opptjent fra og med 2007. Skipsfartsinntekter er ikke skattepliktig og det gis ikke fradrag for kostander knyttet til skipsfarten innenfor ordningen, herunder er gevinst ikke skattepliktig og tap gir ikke fradrag. Skattefritaket gjelder bare den type inntekter som etter 1996-ordningen var fritatt for løpende beskatning. Finansinntekter er fremdeles skattepliktige, og det må også etter 2007-ordningen betales tonnaskatt.

I forbindelse med innleveringen av selvangivelsen for 2008 valgte Mandship AS å tre ut av rederiskatteordningen med virkning fra 1. januar 2008. De tre kommandittselskapene (Mandship Tacoma KS, Mandship Toledo KS og Mandship Trieste KS) var da fortsatt eiere av hvert sitt skip.

Komplementarselskapene (Mandship Tacoma AS, Mandship Toledo AS og Mandship Trieste AS) var ordinært beskattet slik at kommandittselskapene hadde deltakere både innenfor og utenfor rederiskatteordningen da Mandship AS valgte å tre ut av ordningen.

Fordi verdistigning på skip under rederiskatteordningen er unntatt beskatning og tap/verdifall under ordningen ikke skal gi skattemessig fradrag, jf. skatteloven § 8-15 (1), skal skattemessig verdi etter overgang til ordinær beskatning for rederibeskattede eiendeler (skip mv) settes til markedsverdi på tidspunkt for uttreden etter skatteloven § 8-17 annet ledd første punktum. Denne bestemmelsen gjelder for selskap som eier skipet 100 % ved uttreden, og for deltakerlignet selskap hvor samtlige deltakere er innenfor rederiskatteordningen og trer ut samtidig. Den nye saldoverdien lik markedsverdi vil være nytt avskrivningsgrunnlag og grunnlag for beregning av eventuell skattemessig gevinst eller tap ved senere salg av skip mv.

Siden de deltakerlignede kommandittselskapene i dette tilfellet hadde deltakere både innenfor (Mandship AS gjennom sine 90 % kommandittistandeler) og utenfor rederiskatteordningen (komplementarselskapene), kommer skatteloven § 8-17 annet ledd første punktum ikke til anvendelse. Med deltakere utenfor rederiskatteordningen kan saldoverdien for skip mv. ikke settes like markedsverdi i forbindelse med at deltakere innenfor ordningen trer ut. Det vil da være etablert en skattemessig verdi/saldoverdi for de ordinært beskattede deltakerne som deltaker innenfor rederiskatteordningen er bundet av ved uttreden, jf. skatteloven § 10-41 («*Ved fastsettelse av alminnelig inntekt settes deltakers overskudd eller underskudd på deltakelsen til en andel av selskapets overskudd eller underskudd fastsatt etter reglene i skattelovgivningen som om selskapet var skattyter*»).

For disse tilfellene (med deltakere både innenfor og utenfor ordningen) bestemmer skatteloven § 8-17 annet ledd annet punktum for deltaker som trer ut av ordningen, at:

***I tilfeller der det oppstår en forskjell mellom virkelig verdi og andel skattemessig verdi i selskap som nevnt i § 10-40, skal forskjellen føres på en egen konto som kan avregnes i fremtidig andel av overskudd eller underskudd fra samme selskap som skyldes forskjellen.***

Det er tolkningen av denne bestemmelsen som er omtvistet i saken.

Det er etter skatteklagenemndas vedtak enighet mellom partene om hvordan uttredenkontoene skal beregnes, jf. nedenfor, og som alle var positive idet markedsverdien på uttredetidspunktet var høyere enn skattemessig verdi.

Mandship AS benyttet ikke uttredenkontoene i 2008 da selskapet hadde ligningsmessig underskudd og således ikke hadde behov for å nyttiggjøre seg den positive uttredenkontoen (ut fra sin forståelse av skatteloven § 8-17 annet ledd annet punktum) til fradrag i overskudd.

De to skipene som var eid av hhv Mandship Tacoma KS og Mandship Trieste KS, ble solgt i 2009. Skipet eid av Mandship Toledo KS ble solgt i 2010. Samtlige skip ble solgt med skattemessig tap på det deltakerlignede selskaps hånd.

I vedlegg til selvangivelsen for inntektsåret 2009 fremkom det at Mandship AS anvendte uttredenkontoen i Mandship Trieste KS og Mandship Toledo KS for 2009. Mandship AS andel av overskudd i Mandship Trieste KS og Mandship Toledo KS gjennom kommandittandelene, på hhv kr 12.783.472 og kr 1.173.714, ble anvendt og avregnet mot uttredenkontoene i hvert av selskapene, mens resterende uttredenkontoeer ble fremført til etterfølgende år. Uttredenkontoen til fremføring for Mandship Tacoma KS forble uendret idet det var et negativt resultat i dette selskapet for 2009.

I brev av 29. november 2010 sendte Sentralskattekontoret for storbedrifter varsel om endring av ligningen for 2008 og 2009. Selskapet ble varslet om betydelige nedsettelser av uttredenkontoene (reduksjon med overpris etablert ved erverv av andelene) og at uttredenkontoen for 2008 bare kunne føres mot eventuell gevinst ved salg av de aktuelle skipene i 2009, ikke mot overskudd forøvrig av selskapenes eventuelle inntekter i 2009 og fremover. Det ble også varslet om at ubenyttet positiv uttredenkonto etter Sentralskattekontoret oppfatning bortfalt ved salg av de aktuelle skip og således ikke kunne fremføres og anvendes mot senere års overskudd i selskapet selv om kommandittselskapet ble videreført og Mandship AS forble eier av kommandittandelene.

Varsel om endring av ligning ble besvart av Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS på Mandship AS vegne ved brev av 17. januar 2011. Det ble fastholdt at uttredenkontoene var korrekt beregnet og anført at de etablerte uttredenkontoene kunne motregnes mot ethvert overskudd/underskudd på andelen, og at uttredenkontoene var i behold selv om skipene i Mandship Trieste KS og Mandship Tacoma KS ble solgt i 2009 (og tilsvarende for Mandship Toledo KS etter salget av skipet i 2010). Subsidiært ble det anført at man måtte ha adgang til å etablere en «hjelpesaldo» som grunnlag for meravskrivninger og gevinst-/tapsberegning, jf. juridisk teori v/Terje Woldbecks «Rederibeskatning i praksis», 2010-utgaven.

Sentralskattekontorets fastholdt i sitt endringsvedtak av 8. desember 2011 kontorets syn på etablering og anvendelse av uttredenkontoeer for ligningsåret 2008 og 2009.

Mandship AS klaget sentralskattekontorets vedtak inn for skatteklagenemnda i brev av 22. desember 2011 med utvidet klage av 27. februar 2012. Klagen gjaldt kun spørsmålet om metoden for beregning av uttredenkonto (ikke reduksjon for overpris ved erverv av andelene) som ble etablert ved uttreden av rederiskatteordning per 1. januar 2008 og anvendelse av uttredenkontoene.

I brev av 8. desember og 4. november 2011 varslet Sentralskattekontoret for storbedrifter også om endring av ligningen for inntektsåret 2010, 2011 og 2012 i tråd med kontorvedtaket av 8. desember 2011. Saken for disse årene ble stillet i bero i påvente av skatteklagenemndas behandling av klagen for ligningsårene 2008 og 2009.

Saksøker innga tilsvaret til varsel om endring av ligningen for inntektsår 2010 ved brev av 27. februar 2012. Det ble ikke inngitt svar på varsel om endring av ligning for inntektsårene 2011

og 2012 da saken etter det anførte var tilstrekkelig opplyst ved klagesaken for inntektsår 2008 og 2009.

Skatteklagenemnda fattet vedtak i klagesaken den 29. januar 2014 hvor Mandship AS i hovedsak ble gitt medhold i at uttredenkontoen ikke skulle reduseres med overpris slik som sentralskattekontoret hadde lagt til grunn i sitt vedtak. Skatteklagenemnda la ellers til grunn slik som sentralskattekontoret, at de etablerte uttredenkontoene ikke kom til anvendelse før skattepliktig overskudd/underskudd fastsatt på de deltakerlignede selskapers hånd inneholdt skattepliktig gevinst knyttet til skipene. Skatteklagenemnda var enig med Mandship AS sine anførsler om at denne løsningen ikke ga samme resultat som i de tilfellene der alle deltakere i et deltakerlignet selskap er innenfor ordningen og trer ut samtidig (eller der et aksjeselskap som eier eget skip, trer ut). Nemnda var imidlertid av den oppfatning at dette tolkningsmomentet (hensynet til likebehandling) ikke kunne være avgjørende og begrunnet dette med at «ordlyden i sktl. § 8-17 er tilstrekkelig klar til å hjemle løsningen».

Skatteklagenemndas vedtak har slik slutning:

***Inntektsåret 2008:***

*Gjenstående saldo pr. 31.12.2008 på uttredenkontoene etter sktl. § 8-17 annet ledd, annet punktum fastsettes til:*

- Kr 63.298.763 knyttet til andel i Mandship Trieste KS
- Kr 54.416.529 knyttet til andel i Mandship Toledo KS
- Kr 34.897.917 knyttet til andel i Mandship Tacoma KS

*Øvrige fastsettelse fastholdes uforandret.*

***Inntektsåret 2009***

*Gjenstående saldo pr. 31.12.2009 på uttredenkonto etter sktl. § 8-17 annet ledd, annet punktum knyttet til andel i Mandship Toledo KS fastsettes til kr 54.416.529. Uttredenkontoene for andel i Mandship Trieste KS og Mandship Tacoma KS bortfaller.*

*Øvrige fastsettelse fastholdes uforandret.*

Uttredenkontoene ble redusert noe sammenlignet med Mandship AS egen beregningen idet saksøker ikke ble gitt medhold i at uttredenkontoene skulle korrigeres for andel skatt på netto finansresultat. Mandship AS har akseptert skatteklagenemndas beløpsmessige fastsettelse av uttredenkontoen i kommandittselskapene som dermed ikke er omfattet av tvisten. De positive uttredenkontoene gir uttrykk for latent gevinst på hvert skip oppstått mens Mandship AS var innenfor rederiskatteordningen (medregnet «overpris» ved erverv av kommandittandelene).

Etter at skatteklagenemnda hadde fattet sitt vedtak av 29. januar 2014, foretok sentralskattekontoret tilsvarende endringer for Mandship AS uttredenkonto knyttet til kommandittandelen i Toledo for inntektsåret 2010-2012 ved vedtak av 21. mars 2014.

Uttredenkonto for denne andelen kom ikke til anvendelse i salgsåret 2010 på grunn av manglende gevinst og ble ansett bortfalt av sentralskattekontoret. For 2011 og 2012 forelå det således ingen uttredenkonto.

Sentralskattekontorets vedtak har følgende slutning:

***Inntektsåret 2010***

*Inngående saldo pr. 1.1.2010 på uttredenkontoen etter sktl. § 8-17 annet ledd, annet punktum knyttet til andel i Mandship Toledo KS fastsettes til kr 54.416.529.*

*Overnevnte uttredenkonto bortfaller i 2010.*

*Øvrige fastsettelse fastholdes uforandret.*

***Inntektsårene 2011 og 2012:***

*Det eksisterer ikke lenger noen kontoer etter sktl. § 8-17 annet ledd, annet punktum.*

Mandship AS tok ut søksmål for Oslo tingrett ved stevning datert 28. juli 2014.

Oslo tingrett avsa 31. januar 2015 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Mandship AS pålegges å betale til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 258 000 - tohundroegfentiåttetusen - kroner inkl. mva. i sakskostnader.
3. Oppfyllelsesfristen er 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.

Mandship AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 16. og 17. februar 2016 i Borgarting lagmannsretts hus. For Mandship AS møtte advokat Pål Tangen Heggernes. Han var bistått av advokat Svein Torgeir Sønning som rettslig medhjelper. For staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter møtte advokat Morten Sjøvik. Seniorrådgiver Kjetil André Olsen fra Sentralsskattekontoret for storbedrifter var til stede under hele ankeforhandlingen. Det ble avhørt ett sakkyndig vitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboka.

**Mandship AS har i hovedtrekk anført:**

Bestemmelsen i § 8-17 andre ledd andre punktum må fortolkes slik at en positiv saldo på uttredenkontoen ikke bare kan avregnes i gevinst ved salg av skip, men også kan avregnes i skattyters andel av ethvert overskudd fra det selskapet som eide det skipet som ga grunnlag for kontoen. Med en slik fortolkning vil uttredenkontoen også være i behold etter at skipet er solgt, og først falle bort når selskapsandelen selges.

Denne fortolkningen følger av bestemmelsens ordlyd, hvor leddsetningen «som skyldes forskjellen» i samsvar med korrekte grammatiske regler må vise tilbake til «samme selskap». Selv om leddsetningen viser tilbake til «andel av overskudd eller underskudd», vil Mandship AS' tolkningsalternativ følge av en naturlig språklig fortolkning av bestemmelsen. Også uttalelser i forarbeidene, Ot.prp.nr.1 (2007-2008) pkt. 3.4.5.4, underbygger en slik fortolkning.

Også andre hensyn taler for at bestemmelsen må fortolkes slik at uttredenkontoen kan avregnes mot ethvert overskudd i det aktuelle deltakerlignede selskapet. Når noen deltakere har vært innenfor og noen utenfor rederiskatteordningen, settes ikke den skattemessige verdien av skip til markedsverdi, slik som for uttredende deltaker i tilfeller hvor alle har vært innenfor ordningen. Fradraget for avskrivninger blir derfor lavere ved den løpende ligningen. En fortolkning som



tillater at uttredenkontoen kan føres mot skattemessig resultat uavhengig av om gevinst eller tap fra salg av skip inngår, vil kompensere for at det legges et lavere avskrivningsgrunnlag til grunn ved løpende ligning. Formålsbetraktninger, hensynet til likebehandling og hensynet til symmetri i regelverket er alle momenter som støtter opp under Mandship AS' fortolkning.

Også Per Woldbecks uttalelser i «Rederibeskatning i praksis 2010» støtter Mandship AS' fortolkning. For øvrig er ikke problemstillingen direkte kommentert i juridisk litteratur. Dette skyldes at ordlyden er blitt oppfattet som klar.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Vedtaket i Skatteklagenemnda for inntektsårene 2008 og 2009 oppheves. Likelydende oppheves Sentralskattekontorets vedtak vedrørende inntektsårene 2010, 2011 og 2012.
2. Ankende part innrømmes anvendelse av uttredenkontoene som krevd i selvangivelsene med fulle beløp uten nedjustering og korrigeringer slik det er lagt til grunn i selskapets selvangivelser.
3. Ankende part tilkjennes saksomkostninger for både lagmannsretten og tingretten.

**Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har i hovedtrekk anført:**

Bestemmelsen i § 8-17 andre ledd andre punktum må fortolkes slik at en uttredenkonto bare kan avregnes mot gevinst og tap ved salg av det skipet som har gitt grunnlag for etablering av kontoen.

En slik fortolkning følger av lovens ordlyd og forarbeider. Leddsetningen «som skyldes forskjellen» må vise tilbake til «andel av overskudd eller underskudd» for at bestemmelsen skal gi mening. Gevinsten og tapet ved salget av skipet er nettopp den andelen av overskuddet eller underskuddet som skyldes forskjellen mellom markedsverdi og skattemessig verdi ved uttreden.

En slik fortolkning er i samsvar med bestemmelsens formål, som er å hindre at latent gevinst eller tap som er opptjent innenfor rederiskatteordningen, kommer til beskatning eller fradrag etter uttreden.

En positiv uttredenkonto faller bort når det skipet som var grunnlag for etableringen av kontoen selges med tap.

I motsetning til § 8-17 andre ledd første punktum regulerer ikke § 8-17 andre ledd andre punktum avskrivningsgrunnlaget. Det Mandship AS i realiteten krever, er et oppjustert avskrivningsgrunnlag, noe bestemmelsen ikke hjemler.

Statens syn medfører likebehandling etter uttreden mellom deltaker som har vært utenfor hele tiden, og deltakere som har vært innenfor og så trådt ut. Det er i samsvar med rederiskatteordningens formål. Hensynet til likebehandling trekker i ulike retninger avhengig av hva man sammenligner, og er uansett bare et tolkningsmoment.

Statens syn innebærer også symmetri mellom positiv og negativ uttredenkonto.

Woldbecks synspunkter om hjelpesaldo mangler hjemmel.

Lagmannsretten kan ikke gi en skatteregel for å dekke opp for forhold som lovgiver har valgt ikke å regulere. Det er en lovgiveroppgave å vurdere reglene og hvordan disse eventuelt bør endres.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

### **Lagmannsrettens vurdering**

Lagmannsretten er kommet til samme resultat som tingretten, og er i det vesentlige enig i tingrettens begrunnelse.

For lagmannsretten har Mandship AS frafalt en del av punkt 2 i sin påstand. For tingretten inneholdt dette påstandspunktet to alternative framgangsmåter for ligningen. For lagmannsretten er alternativet om at selskapet skulle innrømmes anvendelse av uttredenkontoene som «hjelpesaldo» for årlige skattemessige avskrivninger, frafalt. Utover dette står saken i samme stilling for lagmannsretten som for tingretten.

Skatteloven § 8-17 andre ledd første og andre punktum lyder slik:

Bestemmelsene i § 8-14 tredje ledd annet punktum legges til grunn ved fastsettelse av skattemessige verdier etter uttreden fra ordningen. I tilfeller der det oppstår en forskjell mellom virkelig verdi og andel skattemessig verdi i selskap som nevnt i § 10-40, skal forskjellen føres på en egen konto som kan avregnes i fremtidig andel av overskudd eller underskudd fra samme selskap som skyldes forskjellen.

Som redegjort for ovenfor innebærer bestemmelsen i første punktum at skattemessig verdi av skip mv. eid av et deltakerlignet selskap settes til markedsverdi ved uttreden dersom alle deltakere har vært innenfor ordningen, og trer ut samtidig. For enkelhets skyld omtales bare skip i det følgende. Der hvor det deltakerlignede selskapet har hatt deltakere både innenfor og utenfor ordningen, vil det imidlertid være fastsatt skattemessige verdier som uttredende deltaker er bundet av. Det vil da oppstå en forskjell mellom etablert skattemessig verdi og markedsverdien av skipet ved uttreden. Det er denne forskjellen som føres på egen konto etter § 8-17 andre ledd.

Lagmannsretten oppfatter ikke at det er noen uenighet mellom partene om prinsippene for fortolkning av skattelover. Begge parter har vist til Zimmers uttalelser i «Lærebok for skatterett», 2014, side 49, som tingretten har lagt til grunn. I Rt-2014-1281 avsnitt 48 har Høyesterett med henvisning til Zimmer uttalt seg slik om legalitetsprinsippets betydning i skatteretten:

Det gjelder imidlertid ikke et slikt eget rettskildemessig tolkningsprinsipp innen skatte- og avgiftsretten. Legalitetsprinsippet får anvendelse generelt der staten gjør inngrep overfor den enkelte, og krever hjemmel i lov, jf. Grunnloven § 113. Det innebærer at lovens ordlyd står sentralt ved tolkningen. Men tolkningstvil må løses ut fra hva som er best i samsvar med en

avveining av samtlige rettskildefaktorer og som sikrer tilstrekkelig klarhet og forutsigbarhet for borgerne. Et prinsipp om at tolkningstvill i en sak skal løses i borgernes favør, vil lett kunne slå ut motsatt for andre avgiftspliktige i andre sammenhenger, og er neppe egnet som noen god rettesnor. Jeg viser til drøftelsen i Zimmers Lærebok i skatterett 7. utgave fra 2014 hvor han på side 49 konkluderer slik: «Det gjelder ikke noe prinsipp i norsk skatterett om at skattelover i tvilstilfelle skal tolkes i skattyters favør.»

Lagmannsretten legger dette til grunn.

Begge parter har anført at lovens ordlyd og uttalelser i forarbeidene støtter deres fortolkning av § 8-17 andre ledd andre punktum.

Uenigheten om ordlyden gjelder særlig forståelsen av den relative leddsetningen «som skyldes forskjellen». Mandship AS har anført at setningen viser tilbake til «samme selskap», og til støtte for dette særlig vist til at relativpronomenet «som» etter vanlig norsk grammatikk og regelverk skal vise tilbake til det siste foregående substantiv eller pronomen. Denne regelen kan bare fravikes dersom ingen feiltolkning er mulig. Professor emeritus Sylfest Lomheim har gitt en sakkyndig uttalelse og forklart seg i retten om grammatikkreglene. Med støtte i dette mener Mandship AS at uttrykket «andel av overskudd og underskudd» skal leses uavhengig av den relative leddsetningen. Avregning av uttredenkontoen kan derfor skje i ethvert overskudd eller underskudd fra det aktuelle deltakerlignede selskapet.

Ved fortolkningen tar lagmannsretten utgangspunkt i at «forskjellen» utvilsomt viser tilbake til «en forskjell mellom virkelig verdi og andel skattemessig verdi».

Hvis setningen leses slik Mandship AS argumenterer for, må siste del av setningen leses slik: «[...] fra samme selskap som skyldes forskjellen mellom virkelig og andel skattemessig verdi». Dette gir ingen mening. Med en slik lese måte må den relative leddsetningen strykes for at setningen skal få et klart meningsinnhold i samsvar med Mandship AS' tolkningsalternativ. Det har formodningen mot seg at lovgiver har tatt med en leddsetning som ikke har betydning for meningsinnholdet. Lagmannsretten mener derfor som Skatteklagenemnda og tingretten at setningen må leses slik at «som skyldes forskjellen» viser tilbake til «andel av overskudd eller underskudd». Setningen er uheldig formulert, men en slik lese måte gir mening. «En forskjell mellom virkelig verdi og andel skattemessig verdi» er lik den latente gevinsten eller det latente tapet på skipet på tidspunktet for deltakerens uttreden av ordningen. Gevinst og tap som er opptjent innenfor ordningen, skal skjermes mot beskatning og føres på egen konto. Skattyters fremtidige andel av gevinst eller tap ved realisasjon av skip fra det aktuelle selskapet stammer fra - «skyldes» - denne forskjellen.

Mandship AS har pekt på at uttrykket «overskudd og underskudd» er brukt, og at dette omfatter mer enn gevinst og tap. Lagmannsretten er enig i at uttrykket bidrar til at setningen blir vanskelig å oppfatte, men det gir likevel ingen innholdsmessig mening å lese bestemmelsen slik Mandship AS argumenterer for. Derimot gir det mening å lese «andel overskudd eller underskudd ... som skyldes forskjellen» slik at det betyr «andel gevinst eller tap som skyldes latent gevinst eller tap ved uttreden av ordningen».

Mandship AS har anført at også uttrykket «andel overskudd eller underskudd som skyldes forskjellen» rent språklig må forstås slik at det omfatter ethvert overskudd eller underskudd i det deltakerlignede selskapet. Fordi den uttredende deltakeren ikke får oppskrevet avskrivningsgrunnlaget til markedsverdi, blir avskrivningsfradragene lavere og inntekten høyere enn hva den ville blitt om alle uttredende deltakere har vært innenfor ordningen.

Lagmannsretten er ikke enig i dette resonnementet. Avskrivningsgrunnlaget har betydning for størrelsen på den årlige inntekten eller underskuddet fordi det er bestemmende for størrelsen på avskrivningsfradragene. Slik sett gir det mening å si at en andel av overskuddet eller underskuddet skyldes avskrivningsgrunnlaget. Etter lagmannsrettens syn er det likevel ikke rimelig å si at en andel av overskuddet eller underskuddet skyldes *forskjellen* mellom avskrivningsgrunnlaget og markedsmessig verdi ved uttreden, altså at en andel av overskuddet eller underskuddet skyldes den latente gevinsten eller tapet. Latent gevinst og tap inngår ikke i beregningen av overskudd eller underskudd i selskapet, men beskattes først ved realisasjon av skipet. Lagmannsretten mener derfor at en rent språklig betraktningssmåte også på dette punktet trekker i retning av statens tolkningsalternativ. Formålsbetraktninger og likebehandlingshensyn kommer lagmannsretten tilbake til nedenfor.

De relevante uttalelsene i forarbeidene til § 8-17 andre ledd, Ot.prp.nr.1 (2007-2008) pkt. 3.4.5.4, er relativt knappe, men lagmannsretten er enig med tingretten i at de trekker i retning av statens tolkningsalternativ. Lagmannsretten finner det hensiktsmessig å sitere det som sies om bakgrunnen for bestemmelsen og dens første og andre punktum i sammenheng:

Etter overgangen til den nye rederiskatteordningen skal det ikke foretas et inntektsoppgjør ved uttreden, fordi skipsfartsinntekter opptjent mens selskapet var innenfor rederiskatteordningen skal være endelig fritatt for beskatning. Departementet foreslår derfor at gjeldende regler i skatteloven § 8-17 annet ledd om uttredenbeskatning avvikles.

Som en følge av at det ved uttreden ikke lenger skal gjennomføres et inntektsoppgjør, må det etableres egne regler om hva som skal danne grunnlaget for skattemessige verdier ved ordinær ligning etter uttreden, herunder avskrivningsgrunnlag mv. for selskapets eiendeler. Utgangspunktet er at opptjening og verdistigning knyttet til skipsfartsvirksomheten innenfor rederiskatteordningen skal være endelig fritatt for skatt, herunder urealisert verdistigning på driftsmidler. Departementet foreslår derfor at det skal gjelde kontinuitet for finansielle poster, mens skattemessige verdier for øvrige eiendeler (driftsmidler, andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer i NOKUS-selskaper) settes til markedsverdi.

For andeler i deltakerlignede selskaper vil det oppstå et særlig problem dersom skattemessig verdi etter uttreden uten videre settes lik markedsverdi. Dersom det finnes deltakere utenfor ordningen i det samme selskapet, vil disse ha etablert en skattemessig verdi ved den ordinære beskatningen av disse andelene i selskapet. Etter uttreden vil den uttredende deltaker være bundet av en andel av den samme skattemessige verdien, og det kan derfor lett oppstå en overpris eller underpris i forhold til denne skattemessige verdien. Salg av en slik andel vil normalt være omfattet av fritaksmetoden, og slik over- eller underpris vil derfor ikke påvirke deltakers inntekt. I den utstrekning deltaker etter uttreden skattlegges eller får fradrag for den gevinsten eller det tapet over- eller underprisen skriver seg fra, vil dette representere en beskatning eller fradragføring av verdistigning eller verditap som er oppstått i den perioden

deltaker var innenfor rederiskatteordningen. Over- eller underprisen i forhold til andel skattemessig verdi i selskapet må derfor registreres på en egen konto, og kunne føres mot den delen av skattemessig resultat fra andelen som deltaker blir skattlagt for eller får fradrag for etter uttreden. Dersom selskapet avhendes, vil eventuell rest på kontoen falle bort.

Regelen i § 8-17 andre ledd første punktum er en regel om fastsettelse av nye skattemessige verdier for selskapets eiendeler ved uttreden. Når det fastsettes ny skattemessig verdi, vil denne utgjøre ny inngangsverdi og nytt avskrivningsgrunnlag. Dette følger av systemet med skattemessige verdier som grunnlag for gevinstberegning og avskrivningsfradrag, og det er kommet direkte til uttrykk i forarbeidene, jf. henvisningen til både «avskrivningsgrunnlag» og «urealisert verdistigning på driftsmidler».

Bestemmelsen i § 8-17 andre ledd andre punktum gjelder imidlertid ikke avskrivningsgrunnlaget. Det framgår tvert i mot at det ikke skal settes nye skattemessige verdier ved uttreden. Den uttredende deltakeren er bundet av de skattemessige verdiene som er etablert for deltakere som har vært utenfor ordningen. Dette vil nødvendigvis bli bestemmende for størrelsen på avskrivningsfradragene, men departementet tar ikke opp denne problemstillingen i sin videre drøftelse av bestemmelsen. Departementet drøfter behovet for å skjerme den latente gevinsten for beskatning og hindre fradragsføring av det latente tapet ved en fremtidig realisasjon. Det er «derfor» over- eller underpris må registreres på en egen konto, og «kunne føres mot den delen av skattemessig resultat fra andelen som deltaker blir skattlagt for eller får fradrag for etter uttreden». Det framgår her at avregning bare kan skje mot *en del* av det skattemessige resultatet. Lest i sammenheng med setningen foran må dette forstås slik at det er «den gevinsten eller det tapet over- eller underprisen skriver seg fra», uttredenkontoen kan avregnes mot.

I det som er sitert fra forarbeidene ovenfor, vises det i siste setning til en «rest» på kontoen som vil bortfalle når selskapet avhendes. Mandship AS har anført at dette viser at deres tolkningsalternativ er det rette. Med statens tolkningsalternativ, anføres det, vil det ikke oppstå noen «rest», fordi resten faller bort når skipet er solgt.

Lagmannsretten er ikke enig i dette. Som anført av staten, skal gevinst og tap ved salg føres på en gevinst- og tapskonto, jf. skatteloven § 14-44 tredje ledd. Ved gevinst skal 20 prosent av saldoen inntektsføres hvert år, mens ved tap kan maksimalt 20 prosent av saldoen fradragsføres. En avregning av uttredenkontoen mot gevinsten eller tapet vil derfor kunne ta mange år.

Etter lagmannsrettens syn er statens tolkningsalternativ også i samsvar med formålet med bestemmelsen i § 8-17 andre ledd.

Rederiskatteordningen av 2007 ble etablert for å sikre norsk rederinæring konkurransedyktige vilkår i et internasjonalt marked, jf. Ot.prp.nr.1 (2007-2008) pkt. 3.1. Ordningen innebærer endelig skattefritak på overskudd fra skipsfartsvirksomhet, herunder verdistigning på driftsmidler knyttet til virksomheten. Etter den tidligere ordningen, 1996-ordningen, ble det gjennomført et inntektsoppgjør ved uttreden. Når det ble etablert endelig skattefritak, var det nødvendig å gi regler for å hindre at skattefrie inntekter som var opptjent under ordningen, kom til beskatning etter uttreden, jf. det som er sitert fra forarbeidene ovenfor: «[...] opptjening og verdistigning knyttet til skipsfartsvirksomheten innenfor rederiskatteordningen skal være endelig fritatt for

skatt». Motstykket er at tap som er oppstått mens deltakeren var innenfor ordningen, ikke kan fradragføres etter uttreden.

Bestemmelsen i § 8-17 andre ledd andre punktum ivaretar dette formålet. Opptjent verdistigning på driftsmidler under ordningen skjermes mot beskatning ved at positiv saldo kommer til fradrag i gevinst ved salg etter uttreden. Opptjent tap under ordningen må inntektsføres mot et tap ved salg etter uttreden. Fordi avskrivningsgrunnlaget ikke oppjusteres til markedsverdi ved uttreden, blir inntektene høyere enn dersom selskapet hadde eid driftsmidlene direkte, eller alle deltakere hadde vært innenfor ordningen. Det betyr likevel ikke at inntekter som er opptjent mens selskapet var innenfor ordningen, beskattes.

Når uttredenkontoen bare kan avregnes mot gevinst og tap, medfører det at en positiv konto vil falle bort dersom skipet selges med tap. Heller ikke dette er i strid med formålet. Når skipet selges med tap, blir det ikke aktuelt med beskatning av verdistigningen som er oppstått mens selskapet var innenfor rederiskatteordningen.

Mandship AS har vist til uttalelser i juridisk litteratur til støtte for sitt tolkningsalternativ. Også disse anførselene ble vurdert av tingretten, og lagmannsretten deler tingrettens vurdering av de aktuelle uttalelsene. Zimmer (red.), Bedrift, selskap og skatt, 6. utgave, side 735 drøfter ikke det tolkningsspørsmålet denne saken gjelder. Det samme gjelder for note 700 og 701 i Gyldendal rettsdata. I Rederibeskatning i praksis, 2000, på side 436 og 437, viser Woldbeck til et forslag fra Finansdepartementet om at forskjellen mellom markedsverdi og skattemessig verdi ved uttreden skulle kunne føres mot gevinst- og tapskonto ved uttreden. Tingretten skriver om dette:

*Når det gjelder den gamle rederiskatteordningen, opplyses det i «Rederibeskatning i praksis (2000)» at det fra sentralskattekontoret var foreslått en løsning som ble fulgt opp av Finansdepartementet i høringsbrev med forslag om at overpris skulle kunne føres mot gevinst- og tapskonto ved uttreden: «I Ot.prp.nr.21 (1999-2000) uttales på side 28 at departementet arbeider med å utforme forskrifter i tråd med det som foreslått i høringsnotatet. Slike forskrifter er ennå ikke kommet». Det ble altså ikke vedtatt noen bestemmelse om dette, og den nye rederiskatteordningen (2007-ordningen) innførte som anført av statens prosessfullmektig, en annen løsning enn det som Sentralskattekontoret og Finansdepartementet hadde foreslått.*

Lagmannsretten er enig i tingrettens bemerkninger om dette.

I Rederibeskatning i praksis, 2010, på side 431 og 432 tar Woldbeck opp spørsmålet om «mindreavskrivning» som følge av at skattemessig verdi ikke blir oppskrevet til markedsverdi ved uttreden. Han foreslår et system med «hjelpesaldo» for skipets markedsverdi ved uttreden, slik at deltaker vil få et «ekstra fradrag for sin andel av meravskrivningen på denne hjelpesaldoen i forhold til andel av faktisk avskrivning i det deltakerlignede selskapet».

Mandship AS har som nevnt ovenfor frafalt påstandens alternativ om at uttredenkontoene skal anvendes som «hjelpesaldo» ved ligningen. Slik lagmannsretten forstår Mandship AS' anførsler, fastholdes det likevel at Woldbecks uttalelser underbygger deres fortolkning av § 8-17 andre ledd andre punktum. Uttredenkontoen må kunne avregnes mot ethvert overskudd eller underskudd for at selskapet ikke skal komme dårligere ut enn hvor alle deltakere i det deltakerlignede selskapet har vært innenfor ordningen.

Etter lagmannsrettens syn gir ikke Woldbecks uttalelser støtte for Mandship AS' tolkningsalternativ. Woldbeck drøfter ikke en slik løsning. Den løsning han nevner som et alternativ til et system med hjelpesaldo, er nettopp i samsvar med statens tolkningsalternativ, se side 432:

*Alternativet vil eventuelt være at deltaker først får fradrag når det deltakerlignede selskapet avhender fartøyet, og da med hele overprisen. Ved dette alternativet vil selskapet ikke få fradrag for noen del av overprisen dersom fartøyet ikke avhendes i denne deltakers eiertid.*

Statens tolkningsalternativ medfører en ulik skattemessig behandling av uttredende deltakere avhengig av om alle deltakerne har vært innenfor rederiskatteordningen eller ikke. Lagmannsretten er enig med Skatteklagenemnda og tingretten i at hensynet til likebehandling ikke kan være avgjørende for tolkningen av bestemmelsen når både ordlyden, forarbeidene og formålsbetraktninger trekker i retning av statens tolkningsalternativ.

Lagmannsrettens konklusjon er etter dette at § 8-17 andre ledd andre punktum skal fortolkes slik at uttredenkontoen bare kan avregnes mot gevinst eller tap som realiseres ved salg av det skipet som ga grunnlag for etablering av kontoen. En positiv saldo vil avregnes mot en gevinst mens en negativ saldo inntektsføres mot et tap. Når et skip selges med tap, vil en positiv saldo falle bort, fordi det da ikke foreligger noen latent gevinst som det er aktuelt å beskatte.

Etter dette har anken ikke ført fram.

Staten vunnet saken og har krav på erstatning for sine sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. Det foreligger ikke tungtveiende grunner som tilsier at Mandship AS fritas for kostnadsansvaret.

Advokat Søyvik har levert spesifisert kostnadsoppgave med krav om sælær på 212 875 kroner inkludert merverdiavgift. Oppgaven legges til grunn, jf. tvisteloven § 20-5 første og femte ledd.

Med det resultatet lagmannsretten er kommet til, er det ikke grunn til å endre tingrettens sakskostnadsavgjørelse, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd, jf. § 20-2 første og andre ledd.

Etter dette forkastes anken, og staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Dommen er enstemmig.

#### *Domsslutning*

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Mandship AS 212 875 - tohundreogtolvtusenåttehundreogsyttifem - kroner til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter innen to uker fra forkynnelsen av dommen.*

# Tingrettsdommer

## SKN 16-066 Fradrag for investeringskostnader

**Lovstoff:** Skatteloven §§ 6-1, 6-2 og 10-11. Ligningsloven § 10-5.

**Oslo tingrett:** Dom av 27. november 2015, **sak nr.:** TOSLO-2012-197247 – TOSLO-2015-169051

**Dommer:** Dommerfullmektig Mette Haaland Gottschalk.

**Parter:** Kirurgisk Klinik AS (advokat Christian Fredrik Galtung) mot Skatt Øst Avd Oslo (advokat Tore Skar)

Dommen er anket.

**Sammendrag:** Skattyter var eneeier, daglig leder og styreleder i et aksjeselskap. Spørsmålet i saken var om selskapet hadde fradragsrett for tap ved salg av to eiendommer til skattyter og hans datter. Det var videre spørsmål om det var grunnlag for utbyttebeskatning av aksjonær, og om selskap og aksjonær skulle ilegges skjerpet tilleggsskatt. Tingretten fant at aksjeselskapets investeringer i eiendommene var foretatt i aksjonærens/datterens private interesse, og at eiendommene var solgt til underpris. Det var da ikke fradragsrett for tapene i selskapet, og det var grunnlag for utbyttebeskatning av aksjonær. Det var videre grunnlag for skjerpet tilleggsskatt.

Sakene gjelder gyldigheten av to ligningsvedtak fra skattemyndighetene.

### 1. Sakens bakgrunn i hovedtrekk

#### 1.1 Nærmere om selskapet og eneaksjonær A

Kirurgisk Klinik AS (heretter Kirurgisk Klinik) ble stiftet 1. september 1998 med formål å drive kirurgisk behandling. I 2002 endret selskapet formålet i vedtektene til også å omfatte investering i fast eiendom.

A har vært virksomhetens daglig leder og styreformann i ettersynsperioden, og eneaksjonær i selskapet siden 2006. Før det var han majoritetseier, og de øvrige aksjene var fordelt på hans ektefelle og tre døtre.

I august 2006 kjøpte selskapet en leilighet i Nordraaks gate 5 i Oslo for kr 6.500.000,-. Leiligheten ble kjøpt som et oppussingsobjekt og Kirurgisk Klinik gjennomførte en total oppussing, herunder oppgradering av kjøkken og to bad. Omkostninger og tinglysningsgebyr på kr 165.983,- ble aktivert og lagt til eiendommens inngangsverdi. Formålet med ervervet var å selge leiligheten med fortjeneste etter oppussing.



Leiligheten ble pusset opp for kr 1.237.156,-, en kostnad som også ble aktivert og lagt til inngangsverdien. I tillegg utgiftsførte selskapet kostnader med kr 6.744,- i 2006 og kr 48.981,- i 2007.

Oppussingen av leiligheten varte i over ett år, og arbeidene var ferdigstilt i november 2007. Selskapet solgte da leiligheten til B, datter av aksjonær A. Selskapet innhentet to takster som anslo en markedsverdi på henholdsvis kr 7.000.000,- og kr 6.700.000,-. Taksten på kr 6.700.000,- ble innhentet ca. én måned etter overdragelsen til B. Leiligheten ble i selskapets eiertid hverken leid ut eller lagt ut for salg på det åpne markedet.

Investeringen i Nordraaks gate 5 medførte samlede kostnader og tap for Kirurgisk Klinik AS på kr 1.258.864,- fordelt på inntektsårene 2006 og 2007. Av dette fradragsførte Kirurgisk Klinik kr 55.725,- i kostnader og kr 1.203.139,- i realisasjonstap.

I januar 2007 kjøpte Kirurgisk Klinik et nedlagt småbruk på X i Råde kommune for kr 2.550.000,-. Eiendommen var i forkant av denne overdragelsen taksert til kr 1.500.000,- og Kirurgisk Klinik betalte derfor i overkant av kr 1.500.000,- over takst. I løpet av de to årene Kirurgisk Klinik eide eiendommen ble det utført nødvendig vedlikehold og mindre utbedringer av leietaker. Som motytelse for arbeidet fikk leietakere disponere eiendommen kostnadsfritt. Kirurgisk Klinik mottok således ikke leieinntekter på småbruket X.

Kirurgisk Klinik solgte eiendommen i 2009 til A (heretter A) for kr 1.650.000,-. Kjøpesummen var basert på ny takst A innhentet for eiendommen. Det var en økning i verdien på kr 150.000,- fra taksten som ble fremlagt da selskapet kjøpte eiendommen. Det fremgår av taksten at dette skyldtes en verdistigning av tomtens verdi. Teknisk verdi av eiendommen uten tomtkostnaden var uendret.

I august 2009 ble skjøtet med hjemmelsoverføring oversendt Statens Kartverk og tinglysningen ble registrert i oktober 2009. Salgsverdien som var oppgitt i skjøtet var kr 1.650.000,-.

På bakgrunn av selskapets revisor sine bemerkninger knyttet til det store misforholdet mellom kostpris og salgspris på eiendommen ble kjøpesummen endret til kr 2.300.000,- og det ble inngått ny kjøpekontrakt mellom Kirurgisk Klinik og A i juni 2010. Endringen i kjøpesum ble ikke meddelt til Statens Kartverk.

Etter endringen i kjøpesummen hadde selskapet samlet kr 428.216,- i tap og kostnader knyttet til småbruket X som Kirurgisk Klinik fradragsførte i sitt regnskap. Dette utgjorde kr 69.414,- i kostnader og kr 358.802,- i realisasjonstap.

I juli 2009 fratradte TB Revisjon som selskapets revisor på bakgrunn av ulovlig aksjonærlån og salg av to leiligheter i Lachmannsvei til A som hadde påført selskapet et tap på kr 2.480.000,- i 2008. TB Revisjon ble igjen selskapets revisor i oktober 2009 etter at de kritikkverdige forholdene for 2008 ble rettet opp av selskapet og endret i regnskapene. Overdragelsen av de to leilighetene i Lachmanns vei er dermed ikke en del av denne saken.

Kirurgisk Klinikk varslet ifølge enhetsregisteret i oktober 2009, om oppløsning, men denne ble omgjort av foretaket i oktober 2010. Selskapet er i dag registrert i enhetsregisteret som uoppløst.

Partene er uenige om eiendomskjøpene hadde et forretningsmessig formål, eller knyttet til As personlig interesse, og om eiendommen ble videresolgt til underpris.

### 1.2 Endring av ligningene

#### 1.2.1 Kirurgisk Klinikk

Kirurgisk Klinikk leverte selvangivelser for inntektsårene 2006-2009. Selskapet ble lignet på grunnlag av selvangivelsene, og det ble gitt fradrag for kostnader og realisasjonstap ved eiendommene. I selvangivelsene for årene 2007 og 2009, da eiendommene ble solgt ut av selskapet, hadde selskapet under posten «Ytelser fra selskapet til aksjonær» krysset av for salg/uttak av varere og andre formuesgjenstander.

Skattekontoret sendte skriftlig varsel om bokettersyn 7. august 2009 til Kirurgisk Klinikk. Varselet var foranlediget av at selskapets revisor ikke hadde skrevet under på næringsoppgaven eller kostnadsoppstillingen som var vedlagt ligningen for 2009.

Den 20. september 2010 avholdt skattekontoret bokettersyn i virksomheten. Det ble gjennomført ettersyn for perioden 2004 - 2009. Bokettersynet ble foretatt av spesialrevisor Janne F. Jensen i lokalene til Skatt øst i Moss.

Åpningsmøtet ble avholdt den 18. september 2009 der A representerte selskapet. I åpningsmøtet opplyste A om at formålet med eiendomsinvesteringen i selskapet var å skaffe seg selv og familiemedlemmer bolig/landsteder. Sluttkonferanse fant sted 17. september 2010 hvor A også var til stede. A har i sitt tilsvarende av 17. desember 2010 til ligningsmyndighetene endret sin forklaring om hva som var formålet med kjøpet av Nordraaks gate 5 og småbruket X. A har i den forbindelse påpekt en rekke betenkelige forhold ved åpningsmøtet, herunder at han ikke var klar over at det skulle avholdes et møte, at han var nervøs og ikke hadde høreapparat som kan ha ført til at han ikke oppfattet spørsmålet om formålet med eiendomsinvesteringene riktig.

Det sentrale materielle forholdet som ble avdekket under bokettersynet var at selskapet har investert i flere boligeiendommer, herunder at de har kjøpt og/eller solgt eiendom til og fra A privat. I ett tilfelle har selskapet solgt til hans datter.

Den 20. september 2011 sendte skattekontoret utkast til vedtak til advokat Frode Olsen i Kluge Advokatfirma AS, som i brev av 19. oktober 2011 kommenterte utkastet.

Skattekontoret fattet vedtak i saken 5. juni 2012 og kom til at det var adgang til å foreta endringer i ligningen med henvisning til tre alternative rettsgrunnlag. Primært at ervervet av de to eiendommene hadde et rent privat formål, og ikke vedkom selskapet, subsidiært at det var adgang til å endre ligningen på bakgrunn av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen og etter skatteloven § 13-1.

Vedtaket ledet til en økning i selskapets alminnelige inntekt for perioden 2006-2009. Det ble også ilagt ordinær og skjerpet tilleggsskatt for perioden 2007-2009. Det ble ikke ilagt tilleggsskatt for år 2006, idet beregnet tilleggsskatt var lavere enn kr 600,-.

Advokat Terese Hallén-Hasaas i Advokatfirmaet Kluge AS sendte, på vegne av Kirurgisk Klinik, inn stevning den 4. desember 2012 til Oslo tingrett og nedla påstand om at ligningene for inntektsårene 2006-2009 oppheves, samt at selskapet tilkjennes sakskostnader. Det ble samtidig anmodet om at saken ble stanset i påvente av skatteklagenemndas vedtak i klagesak for selskapets aksjonær, A.

Advokat Morten Goller tok, på vegne av Staten v/Skatt øst, til motmæle i tilsvaret av 17. januar 2013 og anførte at skattekontorets vedtak var gyldig. Saksøkte samtykket i at saken ble stanset. Saken ble dermed stanset i medhold av tvisteloven § 16-17.

Saken ble igangsatt den 3. mars 2015 på begjæring fra advokat Christian Galtung, på vegne av Kirurgisk Klinik, etter tvisteloven § 16-17 nr. 2. Skatteklagenemnda hadde på det daværende tidspunkt ikke fattet et vedtak i klagesaken til A.

### **1.2.2 A**

Saken for A knytter seg til hans selvangivelser for inntektsårene 2007 og 2009. A ble lignet i tråd med de innleverte selvangivelsene. Det ble ikke gitt opplysninger om at han eller hans nærstående hadde kjøpt fast eiendom fra hans heleide aksjeselskap, Kirurgisk Klinik.

Etter bokettersyn i Kirurgisk Klinik, som er nærmere redegjort for ovenfor, ble også ligningen for A endret for årene 2006, 2007 og 2009. Skattekontoret sendte på bakgrunn av bokettersynsrapporten i Kirurgisk Klinik varsel om endring av ligningen til A i brev av 4. oktober 2010. I etterkant av dette utformet skattekontoret et utkast til vedtak som ble oversendt til A 20. september 2011.

Skattekontoret fattet vedtak om endring for aksjonæren den 5. juni 2012, samme dag som for selskapet. Skattekontoret anså at selskapet hadde finansiert aksjonærens private kostnader i forbindelse med eiendomskjøp, og at det dermed var foretatt vederlagsfrie overføringer fra selskap til aksjonær som var skattepliktig etter skatteloven § 10-11, i forbindelse med to eiendomstransaksjoner i Nordraaks gate 5 og på småbruket X.

Endringene innebar en forhøyelse av inntekten med henholdsvis med kr 1.037.156,- for 2007 og kr 360.812,- for 2009. Økningen var sammenfallende med de beløp som utgjorde endringen for Kirurgisk Klinik for de aktuelle årene, med unntak av mindre kostnadsposter som skattekontoret anså at ikke innebar noen fordel for aksjonæren. Vedtaket var i det vesentlige begrunnet på samme måte som for Kirurgisk Klinik. A ble også ilagt ordinær og skjerpet tilleggsskatt.

A påklaget skattekontorets vedtak den 27. juni 2012 og sendte tillegg til klagen den 10. juli 2012, samt henviste til de anførsler som var fremsatt på vegne av selskapet i brev av 17. desember 2010 og 19. oktober 2011.

Skattekontoret forberedte klagesaken for skatteklagenemnda, og utarbeidet til sammen tre utkast til skatteklagenemndas vedtak. A innga merknader til samtlige utkast, henholdsvis 30. mai 2013, 11. mars 2014 og 24. februar 2015.

Skatteklagenemnda fattet deretter vedtak i As klagesak 24. juni 2015 og sluttet seg enstemmig til skattekontorets innstilling om å fastholde ligningen.

Skatteklagenemnda kom til at A hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og at det derved var tiårsfristen som gjaldt ved endring av ligningen for 2007 til ugunst for A.

Den 23. oktober 2015 sendte advokat Galtung varsel om søksmål til Skatt øst vedrørende skatteklagenemndas vedtak. Advokat Tore Skar tok, på vegne av Staten v/Skatt øst, til motmæle i tilsvaret av 4. november 2015 og anførte at skatteklagenemndas vedtak var gyldig.

Ved Oslo tingretts beslutning av 3. november 2015 ble sak nr. 12-197247TVI-OTIR/08 med saksøker Kirurgisk Klinikk og sak nr. 15-169051TVI-OTIR/08 med saksøker A forent til felles behandling, jf. § 19-1 tredje ledd. Retten la etter en samlet vurdering til grunn at sakene reiste likeartede spørsmål, at de skulle behandles etter de samme saksbehandlingsregler og samme sammensetning av rett, jf. tvisteloven § 15-6.

Hovedforhandling i begge sakene ble holdt i Oslo tingrett den 9. og 10. november 2015. A møtte sammen med sin og selskapets prosessfullmektig, og avga forklaring. Staten v/Skatt øst var representert ved statens prosessfullmektig. Spesialrevisor i Skatt øst Janne Elisabeth Fossum Jensen, samt rådgiverne Kjersti Skog Haugen og Knut Morten Carlsen, ble tillatt å være til stede under hovedforhandlingen i medhold av tvisteloven § 24-6. Spesialrevisor Janne Elisabeth Fossum Jensen forklarte seg som vitne. For øvrig ble det ført to vitner og foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

## 2. Partenes påstander og påstandsgrunnlag

Advokat Galtung har, på vegne av Kirurgisk Klinikk, nedlagt slik påstand:

### I sak 12-197247TVI-OTIR/08

1. Ligningen av Kirurgisk Klinikk AS for inntektsårene 2006, 2007, 2008 og 2009 oppheves
2. Kirurgisk Klinikk AS tilkjennes sakskostnader

Advokat Galtung har, på vegne av A, nedlagt slik påstand:

### I sak 15-169051TVI-OTIR/08

1. Ligningen av A for inntektsårene 2007 og 2009 oppheves
2. A AS tilkjennes sakskostnader

Advokat Galtung har, på vegne av **saksøkerne**, sammenfatningsvis gjort gjeldende slikt påstandsgrunnlag:

Kirurgisk Klinik og A sitt overordnede syn på saken er at Skatt øst har lagt feil faktum til grunn for sitt vedtak, og at konklusjonene er bygget på uriktig rettsanvendelse.

Kirurgisk Klinik vil prinsipalt anføre at kostnader i forbindelse med erverv, påkostning og salg av Nordraaks gate 5 i Oslo og småbruket X i Råde hadde et forretningsmessig motiv, slik at selskapet har rett til fradrag etter skatteloven § 6-1.

Subsidiært vil Kirurgisk Klinik anføre at selskapet har krav på fradrag for tap med hjemmel i skatteloven § 6-2. Det var ikke noe element av underpris ved salgene, og begge kjøperne betalte markedspris fastsatt etter takst. I alle tilfelle kan ikke et eventuelt underpriselement tilsvare selskapets faktiske kostnader og tap.

Vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring er ikke oppfylt. Investeringene og salgene inngikk ikke i noen samlet plan eller arrangement. Skattebesparelse har heller ikke vært noe dominerende motiv for disposisjonene.

Ettersom salgene til både As datter og ham selv var basert på eksterne takster som representerte markedsverdi, har det heller ikke skjedd noen inntektsreduksjon på grunn av interessefellesskapet. Selskapets inntekt kan derfor ikke fastsettes ved skjønn med hjemmel i skatteloven § 13-1. Bestemmelsen gir uansett uttrykk for en objektiv norm, slik at skattyters hensikt og tanker er irrelevant for vurderingen. For øvrig er § 13-1 forlatt som grunnlag for å endre ligningen i saken for A privat.

For A personlig anføres det at det ikke er foretatt noen vederlagsfrie overføringer fra selskapet til A eller hans nærstående som er skattepliktig etter skatteloven § 10-11 i forbindelse med investering i og videresalg av eiendommene. A fastholder at salgene er skjedd til markedspris, og det bestrides at det skjedde noen vederlagsfri overføring. I alle tilfelle må et eventuelt underpriselement vurderes konkret.

Det anføres at endringsadgangen for årene 2006 og 2007 for Kirurgisk Klinik og 2007 for A er forspilt, fordi saksøkerne har oppfylt sin opplysningsplikt. Kirurgisk Klinik har i sin selvangivelse og i sine regnskap gitt opplysninger om at salgene har skjedd mellom nærstående parter. Opplysningene har vært tilstrekkelig til at myndighetene har kunnet ta opp spørsmålene som saken gjelder. Endringsadgangen var derfor bare åpen to år tilbake fra dato for varsel om endringen, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Varselet er datert 4. oktober 2010.

Det bestrides også at det er anledning til å ilegge tilleggsatt for begge saksøkerne, jf. ligningsloven § 10-2 og i alle fall ikke skjerpet tilleggsatt, jf. ligningsloven § 10-5. Vilkåret om skattyters opplysningssvikt er ikke oppfylt. Når det gjelder skjerpet tilleggsatt, bestrides det også at saksøkerne har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt. Selskapet og A har hele tiden vært opptatt av å foreta transaksjonene på mest mulig korrekt måte, og det er benyttet takstmenn for å komme frem til riktige verdier.

Advokat Skar har, på vegne av **Staten v/Skatt øst**, nedlagt slike påstander:

I sak 12-197247TVI-OTIR/08

1. Staten v/Skatt øst frifinnes
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader

I sak 15-169051TVI-OTIR/08

1. Staten v/Skatt øst frifinnes
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader

Advokat Skar har, på vegne av Staten v/Skatt øst, sammenfatningsvis gjort gjeldende slikt påstandsgrunnlag:

Skattekontorets vedtak av 5. juni 2012 for Kirurgisk Klinikk og skatteklagenemndas vedtak av 26. juni 2015 for A er korrekt.

Saksøker har kjøpt flere eiendommer, brukt betydelige midler på oppussing og oppgradering og etter relativt kort tid solgt eiendommene videre til seg selv og sin datter til under markedspris. For Kirurgisk Klinikk har eiendomstransaksjonene vært tapsprosjekter som har medført en inntektsreduksjon på selskapets hånd. Eiendomstransaksjonene er foretatt av hensyn til aksjonæren og hans families interesser og har ikke noe med saksøkers virksomhet å gjøre.

Staten v/Skatt øst anfører primært at vilkårene for fradrag etter skatteloven § 6-1 og fradrag for realisasjonstap etter skatteloven § 6-2 ikke er oppfylt.

Det følger av skatteloven § 6-1 at det gis fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Av bestemmelsens annet ledd fremgår at det ikke gis fradrag for private kostnader. Det anføres at de pådratte kostnader ikke har den nødvendige tilknytning til virksomheten, og at det således ikke er grunnlag for fradrag.

Fradrag for et realisasjonstap forutsetter et reelt tap. Tap som skyldes bevisst salg til underpris vil ikke være fradragsberettiget etter skatteloven § 6-2. Det gis således ikke fradrag for gaveelementet.

Det anføres subsidiært at det er grunnlag for å nekte fradrag for kostnader med hjemmel i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, jf. bl.a. Rt-2012-1888 (Dyvi).

Skatteloven gir hjemmel for å fravike Kirurgisk Klinikk sin selvangivelse og fastsette inntekten ved skjønn hvor interessefellesskapet har medført at inntekt er redusert. Vilårene er oppfylt.

For A anføres det at det er foretatt en vederlagsfri overføring av verdier fra selskapet til aksjonær og aksjonærens nærstående. Dette representerer skattepliktig utbytte etter skatteloven § 10-11.

Det foreligger endringsadgang etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, fordi begge saksøkerne har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Det er uten betydning at informasjon om eiendomsoverdragelsene fantes i selskapets regnskap. Vilårene for å ilegge ordinær og skjerpet tilleggsatt er også oppfylt.

### 3. Rettens vurdering

#### 3.1. Innledende merknader

Saken gjelder gyldigheten av to ligningsvedtak fra skattemyndighetene. Det første er skattekontoret for Skatt Øst sitt vedtak av 5. juni 2012 mot Kirurgisk Klinikk. Det andre er vedtaket fra skatteklagenemnda for Skatt øst av 26. juni 2015 mot A.

Hovedspørsmålene retten skal ta stilling til er for det første om Kirurgisk Klinikk skal gis fradrag for kostnader og realisasjonstap i forbindelse med investering og videresalg av to eiendommer i perioden 2006-2009 og spørsmål knyttet til vedtak om utbyttebeskatning av A i den forbindelse.

Retten skal først ta stilling til om det foreligger endringsadgang.

#### 3.2. Endringsadgang ligning årene 2006 og 2007

Fristen for skattemyndighetenes adgang til endring av ligningen fremgår av ligningsloven § 9-6 hvor første ledd nr. 1-3 lyder som følger:

§ 9-6. Frister.

1. Spørsmål om endring av ligningen kan ikke tas opp mer enn ti år etter inntektsåret.
2. Fristen skal være tre år når endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen, og det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelse ikke var uriktig eller ufullstendig.
3. Er endringen til ugunst for skattyteren skal fristen være
  - a) to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller ikke har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er eller burde vært klar over,
  - b) to år etter inntektsåret, eventuelt ett år etter tidligere vedtak i endringssak, når endringen gjelder retting av skrive- eller regnefeil som han ikke var eller burde ha vært klar over.

Etter denne bestemmelsens punkt 1 er skattemyndighetenes lengste frist til å endre ligningen satt til ti år. Hvis endringen er til ugunst for skattyter er fristen to år med mindre det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. ligningsloven § 9-6 første ledd punkt 3 bokstav a.

Skattemyndighetene sendte varsel om endring av ligningene til Kirurgisk Klinikk og A den 4. oktober 2010. For ligningene fra årene 2006 og 2007 ble skattemyndighetenes behandling tatt opp etter at 2 års fristen var utløpt for, men innenfor 10 års fristen.

Både når det gjelder Kirurgisk Klinikk og A er spørsmålet om de har gitt ufullstendige og/eller uriktige opplysninger om salget av Nordraaks gate 5 til As datter slik at 10 års fristen gjelder for endringsadgangen.

En skattyters opplysningsplikt fremgår av ligningsloven kapittel 4 som gir veiledning ved vurderingen av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Retten hitsetter følgende fra ligningsloven § 4-1:

Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal opptre aktsomt og lojalt. Han skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal også gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret.

Det følger av lovens forarbeider og rettspraksis at kravet til opplysningsplikten skal praktiseres strengt. Det vises til dommen i Rt-2006-333 (Gaard/Tveit-dommen) avsnitt 43 med videre henvisninger til rettspraksis. I dommen i Rt-1992-1588 (Loffland-dommen) heter det på den annen side at 2 års fristen må gjelde der «skattyter har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt» og myndighetene har fått opplysninger som gir mulighet til å skaffe seg et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag.

Å legge til rette for at myndighetene får et lett tilgjengelig grunnlag for beregning av skatter og avgifter til det offentlige er et viktig og bærende hensyn bak en skattyters plikt til å inngi selvangivelse.

I As selvangivelse for 2007 ble det ikke gitt noen opplysninger om at hans datter hadde kjøpt eiendom fra Kirurgisk Klinikkk.

I selskapets selvangivelse for 2007 var det avkrysset i rubrikken «Salg/uttak av varer og andre formuesgjenstander» under delen som omhandlet ytelser fra selskapet til aksjonær. Det ble ikke gitt opplysninger til skattemyndighetene utover dette i forbindelse med salget av Nordraaks gate 5. I notene til selskapets regnskap fremgikk det at selskapet hadde solgt en leilighet til nærstående part med et tap på kr 1.169.809,-.

Retten har på bakgrunn av en samlet vurdering kommet til at både A og Kirurgisk Klinikkk har gitt uriktige og ufullstendige opplysninger, og at 10 års fristen dermed gjelder for endringer av de aktuelle ligningene.

Retten har ved vurderingen av selskapets opplysningsplikt vektlagt at det ikke ble opplyst om sentrale forhold ved ytelsene fra selskapet til nærstående, herunder at selskapet hadde solgt Nordraaks gate 5 med betydelig tap. Avkrysningen i selvangivelsene er i seg selv intet varsel som gir skattemyndighetene en oppfordring til å foreta ytterligere kontroller. Når denne type ufullstendige opplysninger er gitt, er det tilstrekkelig at myndighetene ved ytterligere undersøkelser kunne avdekket forholdet. Når det gjelder A har retten lagt avgjørende vekt på det totale fraværet av opplysninger om transaksjonen.

Retten legger på bakgrunn av den samlede bevisførsel til grunn at A var klar over at den skatterettslige løsningen kunne være uklar. Både Kirurgisk Klinikkk og A hadde etter rettens oppfatning en klar oppfordring til å gi nærmere opplysninger, samt fremlegge dokumentasjon som synliggjorde de konsekvenser eiendomsoverdragelsen hadde for skattyterne. Det må i det minste ha fremstått som naturlig for A at eiendomsoverdragelsen kunne ha skatterettslig betydning, jf. Rt-2006-333 (Gaard/Tveit-dommen) avsnitt 84. Dette underbygges av at selskapets revisor gjentatte ganger påpekte dette overfor selskapet.



Hensynene som ligger bak opplysningsplikten ble ikke ivaretatt i denne saken, og retten finner det klart at de opplysningene som ble gitt ikke er av en slik karakter at saksøkernes opplysningsplikt kan sies å være oppfylt. Det er ikke rimelig om en skattyter skal få fordeler av å holde sentrale opplysninger tilbake for myndighetene. Vurderingen av om opplysningsplikten er overholdt bør være streng, idet det ikke er tale om noen sanksjon, men å få gjennomført en riktig ligning.

A har anført at Kirurgisk Klinikk ga opplysninger om salget av eiendommene i selskapets noter til regnskapet og revisjonsberetningen.

Etter rettens oppfatning er det ikke nok for å innfri de strenge krav som stilles til skattyterens opplysningsplikt at det finnes informasjon i andre kilder. Det var tale om opplysninger av vesentlig betydning for fastsettelse av selskapets inntekt, og mulig utbyttebeskatning av aksjonæren. Opplysninger må som oftest ledsages av supplerende informasjon for å oppfylle opplysningsplikten, og det er ikke tilstrekkelig at informasjonen er tilgjengelig for skattekontoret, jf. blant annet uttalelsene i Rt-1997-1430 (Elfdommen).

A har vist til Rt-2012-1648 (Statoildommen) som støtte for at opplysningsplikten er overholdt. Dommen har etter rettens oppfatning begrenset overføringsverdi, idet saken gjaldt et annet tilfelle enn forholdet som retten nå har til vurdering. I Statoildommen hadde skattyter opplyst om en pris som avvek betydelig fra armlengdeprisen og spørsmålet var om skattyter dermed hadde gitt uriktige opplysninger. Kirurgisk Klinikk har derimot ikke opplyst om pris, og hensynet til den usikkerhet en skattyter måtte ha ved den skjønnsmessige fastsettelsen av hva som utgjør riktig armlengdeprisen gjør seg således ikke gjeldende.

Etter dette er retten kommet til at Kirurgisk Klinikk og A har gitt uriktige og ufullstendige opplysninger i sine ligninger, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a.

Ligningsmyndighetene hadde dermed adgang til å endre ligningen, da dette var innenfor 10 års fristen, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1.

### **3.3. Skatteloven § 6-1 og § 6-2**

Ligningsloven § 8-1 inneholder ingen begrensning i domstolens kompetanse til å prøve ligningsvedtak, jf. Rt-2009-105 avsnitt 12. I Rt-2010-527 avsnitt 47 uttalte Høyesterett at domstolene også kan prøve de skjønnsmessige sider både ved bevisbedømmelse og rettsanvendelse, med den begrensning at

... domstolene ved slik overprøving må ta utgangspunkt i det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, og prøve om ligningsmyndighetene har gått riktig frem og bedømt bevisene og anvendt rettsreglene riktig. Dersom det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd er godt overveid og begrunnet, bør domstolene vise tilbakeholdenhet med å fravike det skjønnsresultat ligningsmyndighetene kom til ...

Hovedregelen om kostnadsfradrag og fradrag for tap i inntekt fremgår av skatteloven § 6-1 og § 6-2. Sistnevnte bestemmelse regulerer i første ledd realisasjonstap både i og utenfor virksomhet.

Det følger av skatteloven § 6-1 første ledd første punktum at det gis fradrag for «kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Første ledd stiller opp to vilkår for fradrag, hvor det første er at det må være pådratt en kostnad, en formuesoppofrelse, og dernest at det er tilstrekkelig tilknytning mellom oppofrelsen og en skattepliktig inntekt. Retten legger til grunn som ubestridt at utgiftene Kirurgisk Klinik har hatt i tilknytning til eiendommene utgjør en kostnad i lovens forstand.

Spørsmålet er om det er en tilstrekkelig tilknytning mellom kostnaden og erverv av fremtidige inntekter, jf. Rt-2008-794 avsnitt 47 med videre henvisinger til rettspraksis.

Ved avgjørelsen av om tilknytningskravet er oppfylt, vil skattyters formål med kostnaden være et relevant moment, likevel slik at dette ikke avgjøres utelukkende på subjektivt grunnlag, jf. Rt-2012-744 med videre henvisninger. Sentrale momenter i vurderingen er de objektive holdepunkter som knytter seg til investeringen, sammenholdt med skattyters «intensjon [for] å skape inntekt», jf. Rt-2009-1473 (Samdal) avsnitt 34.

A har i sin rettslige forklaring fastholdt at hensikten med investeringen i Nordraaks gate 5 var å oppnå inntekter gjennom utleie av leiligheten som ville være skattepliktige. A forklarte videre at Kirurgisk Klinik kjøpte leiligheten fordi A personlig ikke hadde likviditet og manglet finansiering. For kjøpet av småbruket småbruket X forklarte A i retten at formålet var oppussing av småbruket, samt å skille ut tomter for salg.

På bakgrunn av en samlet vurdering har retten kommet til at tilknytningskravet ikke er oppfylt, verken for investeringen i Nordraaks gate 5 eller for småbruket småbruket X.

Retten har ved sin samlede vurdering for det første vektlagt at A i åpningsmøtet den 18. september 2009 forklarte overfor ligningsmyndighetene at formålet med eiendomsinvesteringen i Nordraaks gate 5 var å skaffe seg selv bolig og for småbruket X å sikre A og hans familie et landsted. A har videre i sin rettslige forklaring bekreftet at han har kjøpt flere eiendommer til familiemedlemmer. Vitnet B bekreftet i sin forklaring at faren over lengre tid hadde fulgt med på leiligheter i det aktuelle bygget i Nordraaks gate 5, da han selv kunne tenke seg å bo der.

A benektet imidlertid at eiendommene ble ervervet av private interesser i sitt tilsvar av 17. desember 2010 til skattemyndighetene.

Retten finner det påfallende at A over ett år etter han har forklart seg for skattemyndighetene endrer sin forklaring på dette vesentlige punktet. A hadde slik retten ser det en klar oppfordring til å klargjøre sin forklaring på et tidligere tidspunkt dersom han mente at denne var uriktig. Han hadde flere anledninger til dette, blant annet under sluttkonferansen som ble avholdt den 17. september 2010. Retten har også merket seg at dette skal ha skjedd etter at A hadde konferert med advokat. Retten har vurdert de øvrige innvendinger A har framsatt vedrørende gjennomføringen av åpningsmøtet, men finner at dette ikke stiller forholdet i et annet lys. Dette er et sterkt moment som taler mot at det var i selskapets interesse å erverve eiendommene.

For det andre har retten lagt vekt på at det i kjøpekontrakten mellom Kirurgisk Klinikk og B for Nordraaks gate 5 ble regulert inn en forkjøpsrettsklausul til fordel for A personlig. Retten hitsetter følgende fra avtalens punkt 7:

*A forbeholder seg forkjøpsrett til eiendommen ved første gangs omsetning til andre enn nærstående. Vederlaget ved anvendelse av forkjøpsretten skal settes til det gjennomsnitt som fremkommer av 2 - to særskilte takster der partene oppnevner hver sin takstmann ...*

Hverken A eller hans datter har på spørsmål fra retten kunnet redegjøre nærmere for bakgrunnen for avtalt forkjøpsrett.

Et annet viktig moment som taler for at formålet med eiendomsinvesteringene var å tjene private interesser var det tap selskapet led som følge av salgene. Kirurgisk Klinikk kjøpte Nordraaks gate 5 for kr 6.500.000,- og videresolgte denne til nærstående for kr 6.700.000,-. I mellomtiden hadde selskapet pusset opp leiligheten for ca. kr 1.200.000,-. I forbindelse med salget ble det innhentet to takster hvor den første lød på kr 7.000.000,- og den andre en markedsverdi på kr 6.700.000,-. Den laveste taksten ble innhentet ca. én måned etter eiendomsoverdragelsen.

Retten har også merket seg at fakturaene for oppussingsarbeidet ikke ble stilet til selskapet, men til A og hans kone privat. Dette til tross for at selskapets revisor tidligere hadde påpekt at kostnadene måtte stiles til selskapet for å unngå problemer med skattemyndighetene. Dette er et moment som retten finner at kaster lys over hvordan partene har innrettet seg underveis i prosessen.

Når det gjelder småbruket X kjøpte selskapet eiendommen for kr 2.550.000,-, til tross for at taksten var kr 1.500.000,-. Den ble solgt videre til A for kr 1.650.000,- to år senere basert på en ny takst. Det var samme takstmann som ble brukt, og av taksten fremgår det at økningen i takstverdien på kr 150.000,- skyldtes en økning i tomteverdien. Teknisk verdi uten tomtekostnad var den samme.

Kirurgisk Klinikk har anført at A nærmet seg pensjonsalder og ønsket å avvikle virksomheten i selskapet slik at han va nødt til å selge ut eiendommen.

Retten kan ikke se at dette er et vesentlig moment som tilsier at småbruket X ble kjøpt i selskapets interesser. At A hevder at han var for gammel til å følge opp eiendomsutviklingen gjennom sitt eget selskap, men at han istedenfor skulle gjøre dette som privatperson kan ikke sies å utgjøre en vesensforskjell i vurderingen. Et annet forhold som svekker denne anførselen er at A fremdeles jobber deltid som kirurg gjennom Kirurgisk Klinikk. Dette er slik retten ser det ytterligere et moment som underbygger at det er eneaksjonærens private interesser som har vært det avgjørende for de transaksjoner som er foretatt, ikke selskapets.

Kirurgisk Klinikk har anført at selskapet vurderte småbruket X som et investeringsobjekt og at formålet med ervervet var å pusse opp det eksisterende våningshuset, og å skille ut tomter for salg.

Etter bevisførselen legger retten til grunn at det er ubestridt at det ikke var adgang etter offentlige reguleringen av området til å utparsellere tomten da Kirurgisk Klinikk ervervet eiendommen. Det

forelå imidlertid et periodisk planarbeid i kommunen for omregulering av det aktuelle eiendomsområdet som ga A fremtidsutsikter for utparsellering av tomten. Etter at A hadde ervervet eiendommen fra selskapet ble det imidlertid kjent for ham at området likevel ikke skulle omreguleres.

Det er ubestridt mellom partene at eiendommen i liten grad ble utviklet under selskapets eieperiode. Det er heller ikke påvist nevneverdige skattepliktige inntekter for småbruket X eller fremlagt noe budsjett eller planer som viser at eiendommen var unger utvikling for å sørge for realistiske og fremtidige inntekter for selskapet. Selskapet led også et tap ved salget. Det eneste formålet med å selge eiendommen ut av selskapet synes å være As ønske om å avvikle selskapet, selv om det opprinnelige formålet med investeringene var å sikre drift i foretaket etter at A avsluttet sin yrkeskarriere som kirurg. Det fremstår følgelig ikke som begrunnet i selskapets interesse at salget måtte skje med tap i 2009. Tvert imot tilsier de nevnte forholdene at de skjedde i As private interesse. Det var heller ikke kjent for A at kommunen ikke ville omregulere området slik at tomten kunne utparselleres da han ervervet eiendommen personlig.

Retten har også i sin vurdering sett hen til at det fremstår som et gjennomgående trekk ved virksomheten til Kirurgisk Klinikk å erverve eiendommer som deretter videreselges til nærstående. Selskapet har totalt investert i 7 boligeiendommer, hvorav 5 er solgt til A privat og en til hans datter. Samtlige av eiendommene som er solgt til nærstående er solgt med tap for selskapet med unntak av en leilighet i Spania. De to tilfellene der eiendommene ble solgt med gevinst er denne vesentlig lavere enn det samlede tapet. Retten har også merket seg at eiendommene ikke ble lagt ut for salg på det åpne markedet og at verken leiligheten eller småbruket har gitt selskapet leieinntekter som A har hevdet at delvis var intensjonen med selskapets investering.

Etter dette foreligger det sterke objektive holdepunkter som tilsier at Kirurgisk Klinikk sine investeringer i Nordraaks gate 5 og småbruket X ikke fremstår som forretningsmessig motivert, men utløst av var av As private interesser. Det kan dermed ikke være avgjørende at Kirurgisk Klinikk i 2002 endret selskapets formål til også å omfatte eiendomsinvesteringer.

Retten er etter en samlet vurdering kommet til at eiendomsinvesteringene mangler den tilstrekkelige tilknytningen til den inntektsgivende aktivitet. Alle kostnader blir med dette å tilbakeføre, både direkte fradragsført og de som var aktiverte.

Kirurgisk Klinikk har også påberopt seg fradragsrett med hjemmel i skatteloven § 6-2.

Spørsmålet blir således om eiendomsoverdragelsene av Nordraaks gate 5 og småbruket X til nærstående er skjedd til underpris.

For at det skal foreligge fradragsrett for realisasjonstap i henhold til skatteloven § 6-2 må det foreligge et reelt tap. Tap som skyldes bevisst salg til underpris vil ikke være fradragsberettiget etter skatteloven § 6-2. Ved gavesalg kan det kreves tapsfradrag, men ikke for gaveelementet, jf. Utv. 1994 s. 1426 FIN.

Retten tar i det følgende først stilling til overdragelsen av Nordraaks gate 5 og deretter småbruket X.

*Nordraaks gate 5*

Det er ubestridt mellom partene at Kirurgisk Klinikkk kjøpte Nordraaks gate 5 for kr 6.500.000,-, at leiligheten ble pusset opp for ca. kr 1.200.000,- og etter et år videresolgt til As datter for kr 6.700.000,-. Kjøpesummen sammenfaller med takst fra takstmann Torbjørn Myhre som ble innhentet én måned etter eiendomsoverdragelsen. Det ble også innhentet en takst før overdragelsen fra takstmann Lasse Evensen der eiendommens verdi ble anslått å være kr 7.000.000,-.

A forklarte overfor ligningsmyndighetene at det ble innhentet en ny takst etter overdragelse fordi han syntes taksten på kr 7.000.000,- var for høy. I retten har han imidlertid forklart at han reagerte på at taksten var lav med tanke på de oppgraderinger som var blitt gjort i leiligheten.

Retten legger til grunn at A har hatt god kjennskap til eiendomsmarkedet, og hvilken merverdi en oppussing av særlig bad og kjøkken tilfører. A bekreftet i sin vitneforklaring at han også privat har pusset opp og videresolgt flere eiendommer, og at han på det meste eide 20 eiendommer i samme periode. Flere av disse var sentrumsnære leiligheter på Oslo vest.

Til tross for hans kjennskap til eiendomsmarkedet i området og hans reaksjon på den anslåtte markedsverdien i takstene, valgte han likevel å selge leiligheten til en pris som medførte et betydelig tap for selskapet. Dette er et moment som etter rettens oppfatning sterkt trekker i retning av at leiligheten ble solgt til underpris. Vitnet B erkjente også i retten at hun gjorde et veldig godt kjøp da hun ervervet leiligheten fra selskapet.

A har anført at det ikke er solgt til underpris og henvist til at beløpet som utgjorde kjøpesummen følger av innhentet takst.

Retten legger til grunn at en takst gir et godt uttrykk for hva som utgjør en eiendoms markedsverdi. En verditakst kan imidlertid ha enkelte svakheter, idet den ikke vil kunne gi et eksakt svar på hva en eiendom vil bli solgt for dersom den selges i et åpent og fungerende eiendomsmarked. Det kan heller ikke utelukkes at en verditakst er basert på omstendigheter som foranlediger et til dels tilpasset syn på virkeligheten. Det er derfor viktig å se hen til øvrige forhold som kan belyse eiendommens faktiske markedsverdi.

Nordraaks gate 5 er en leilighet på ca. 130 kvadratmeter som ligger i nest øverste etasje i en bygning med heis i et rolig og svært attraktivt område på Frogner i Oslo. Leiligheten har garasjeplass, balkong og på salgstidspunktet med nyoppusset kjøkken og to bad. Det er etter rettens oppfatning klart at dette må ha ført til en vesentlig verdiøkning av eiendommens tekniske verdi.

Skattemyndighetene har henvist til eiendomsmeglerbransjens boligstatistikk som viser at prisene i Oslo steg med ca. 5 % og at pris per kvadratmeter på leiligheter på Frogner økte med kr 2100,- i gjennomsnitt i perioden august 2006 til desember 2007. Når dette overføres til leiligheten i Nordraaks gate 5 tilsier dette en prisvekst på i overkant av kr 264.600,-. Den generelle prisveksten i området gir gode veiledning for å vurdere hva som utgjør markedsverdien. Det er heller ingen holdepunkter som tilsier at leiligheten ikke har fulgt den normale prisutviklingen for boliger på Frogner.

Skattemyndighetene har videre engasjert eiendomsmegler Torbjørn Ek som konkluderte med at leiligheten på tidspunktet for overdragelsen hadde en markedsverdi mellom kr 7.700.000,- og kr 8.000.000,-. Ek har i sin vitneforklaring bekreftet at han var megler for salg av 16 leiligheter i Nordraaks gate 5 i den aktuelle perioden. Det er imidlertid etter rettens syn enkelte svakheter ved Eks verdivurdering, idet han ikke selv har befart leiligheten, verdivurderingen er innhentet over 7 år etter overdragelsen, samt at det feilaktig er lagt til grunn at det er en toppleilighet. Retten finner likevel på denne bakgrunn at det ikke helt kan sees bort i fra taksten, og viser til eiendomsmegler Eks omfattende erfaring ved salg av eiendommer i bygget og Nordraaks gate 5 generelt.

Et annet moment som underbygger mistanken om at selskapet har solgt eiendom under markedspris er advarslene fra selskapets revisor TB revisjon. Selskapets revisor varslet gjentatte ganger fra 2006 om kritikkverdige forhold i tilknytning til selskapets eiendomsinvesteringer. Det var revisors merknader som utløste bokettersynet.

A har fremholdt at Kirurgisk Klinikkk kjøpte leiligheten til overpris og at riktig markedsverdi er kr 5.970.000,- som er kjøpesummen selgeren ervervet leiligheten for tre måneder før salget til Kirurgisk Klinikkk. Bakgrunnen for dette er at Kirurgisk Klinikkk ervervet leiligheten i den tro at det fulgte med en separat hybel som var lovlig utseksjonert.

Retten er kommet til at selgerens tidligere kjøpesum ikke gir nevneverdig veiledning ved fastsettelsen av markedsverdien. Det vises i den forbindelse til vitneforklaringen til B som bekreftet at plan- og bygningsmyndighetene har godkjent hybelen og at hun siden hennes overtakelse av leiligheten har leiet ut denne til en månedspris på kr 8000-10 000,-. Det fremkommer heller ikke av takstene at dette er av betydning for fastsettelsen av markedsprisen.

På bakgrunn av en samlet bevisvurdering har retten kommet til at Nordraaks gate 5 ble solgt til underpris, og at selskapet dermed ikke har krav på fradrag for gaveelementet.

Retten finner etter en samlet vurdering at tapet Kirurgisk Klinikkk har lidt ved overdragelsen av Nordraaks gate 5 ikke er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-2, idet det skyldtes et bevisst salg til underpris.

#### *Småbruket X*

Kirurgisk Klinikkk kjøpte eiendommen på X for kr 2.550.000,- en kjøpesum som oversteg taksten med kr 1.000.000,- over takst. Eiendommen ble etter to år videresolgt til A for kr 2.300.000,-. Samlet medførte investeringen et tap på selskapets hånd på ca. kr 350.000,-.

Når retten har kommet til at salget til A ble gjort til underpris har retten i sin bevisvurdering lagt avgjørende vekt på forhistorien og As adferd ved fastsettelsen av kjøpesummen.

Det ble opprinnelig avtalt en kjøpesum på kr 1.650.000,- mellom selskapet og A. Kjøpesummen ble lagt til grunn i skjøtet som viste overdragelsen og ble oversendt for tinglysning i 2009.

I juni 2010 ga imidlertid selskapets revisor uttrykk for alvorlige forhold vedrørende overdragelsen av småbruket X til aksjonær A, herunder det store misforholdet mellom kostpris og avtalt pris. Det vises til følgende utdrag fra revisors brev av 11. juni 2009:

*Selskapet kjøpte eiendommen i 2007 for kr 2.678.802,-. I følge skjøtet er eiendommen i 2009 overdratt til A for kr 1.650.000,-. Regnskapskontoret har ikke bokført denne transaksjonen ennå. Vi har tatt opp forholdet med dere og advokaten deres og påpekt at det store misforholdet mellom kostpris og salgspris på eiendommen. Vi anbefaler at prisingen av salget gjennomgås på nytt.*

På denne bakgrunn ble kjøpesummen ett år etter skjøtet var overdratt endret til kr 2.230.000,- som utgjorde en oppjustering på om lag 28 % fra det beløpt som fremgikk av den innhentede takst. Dette ble imidlertid ikke meldt inn til Statens Kartverk.

I juli 2009 valgte revisor å fratrukke på bakgrunn av brudd på aksjeloven som blant annet var forårsaket av salg av to leiligheter i Lachmannsvei til aksjonær A som hadde påført selskapet et tap på kr 2.480.000,-. TB Revisjon gjeninntrodde imidlertid som revisor i oktober 2009 etter at de kritikkverdige forholdene for 2008 var blitt rettet opp i av selskapet. Det var revisors merknader som utløste bokettersynet.

Samlet sett viser disse forholdene hvilken holdning A har hatt til eiendomssalg fra selskapet til nærstående og betydningen av at selskapet lider et tap ved overføringen.

Retten har videre lagt vekt på at A da han ervervet eiendommen personlig ikke var kjent at kommunen ikke ville gå videre med sine planer om å omregulere området som muliggjorde en hans planer om å skille ut tomter. Det er heller ikke fremkommet forhold som tilsier at eiendommens markedsverdi har steget siden Kirurgisk Klinikk ervervet denne. Det er således slik retten ser det få holdepunkter som begrunner at selskapet har lidt et reelt tap da eiendommen, etter ubegrunnet kort tid i selskapets eie, ble solgt til nærstående.

Etter en samlet vurdering er retten kommet til at det bevisst ble foretatt et salg til underpris som påførte selskapet et tap ved eiendomstransaksjonen av småbruket X. Tapet er således ikke fradragsberettiget etter skatteloven § 6-2.

### **3.4. Utbyttebeskatning av A**

Spørsmålet i saken er om det er foretatt vederlagsfrie overføringer fra selskap til aksjonær eller aksjonærens nærstående som er skattepliktig etter skatteloven § 10-11 i forbindelse med to eiendomstransaksjoner i Nordraaks gate 5 og småbruket X.

Et utdrag av skatteloven § 10-11 første og annet ledd lyder:

- (1) Utbytte fra selskaper som omfattes av § 10-1, regnes som skattepliktig inntekt, jf. §§ 5-20 og 5-30.
- (2) Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær [ ... ] Som utbytte til vedkommende aksjonær regnes også vederlagsfri

overføring til aksjonærens ektefelle eller til personer som aksjonæren er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante.

Det er ubestridt at overføringer mellom selskapet og As datter også omfattes av bestemmelsen.

Utbyttebegrepet omfatter alle typer overføring av verdier fra selskap, herunder kontanter, varer, tjenester, immaterielle eiendeler med videre.

Med det resultat retten har kommet til ovenfor, herunder at selskapets investeringer i eiendommene i Nordraaks gate 5 og på småbruket X var foretatt i aksjonæren og/eller hans datters private interesse, innebærer dette at skattyter har fått en vederlagsfri overføring fra selskapet i form av at selskapet har blitt belastet aksjonærens private kostnader og tap. Fordelen er dermed skattepliktig etter skatteloven § 10-11.

### **3.5. Tilleggsskatt**

Det følger av ligningsloven § 10-2 nr. 1 at en skattyter som gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til, eller kunne ha ført til skattemessige fordeler, ilegges tilleggsskatt.

I lovens forarbeider og rettspraksis er det lagt til grunn at vurderingen av vilkåret «uriktige eller ufullstendige opplysninger» i det vesentligste er sammenfallende med vurderingen av endringsfristen i ligningsloven § 9-6 første ledd nr. 3 bokstav a. Retten viser blant annet til Rt-2009-813 avsnitt 80 og Ot.prp.nr.82 (2008-2009) s. 36 flg.. For ileggelse av tilleggsskatt kreves det imidlertid kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. Rt-2008-1409. Bakgrunnen for et skjerpet bevisskrav er at tilleggsskatt og tilleggsavgift må vurderes som straff, jf. EMK art. 6 nr. 2.

På bakgrunn av en samlet bevisvurdering har retten kommet til at det foreligger en slik kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at både Kirurgisk Klinikk og A har gitt ufullstendige opplysninger. Det vises til ordlyden i ligningsloven § 4-1 der det fremkommer at en skattyter skal «bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt». En skattyter skal gjennom selvangivelsen gi spesifikasjoner av formue og inntekt og i tillegg gi andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen, jf. ligningsloven § 4-3.

Retten har ved sin samlede vurdering lagt avgjørende vekt på at A personlig har unnlatt å medta eller gi opplysninger om overdragelse av eiendommer som medførte tap for selskapet. Forholdene ble ikke avdekket før gjennom bokettersyn og de uriktige og ufullstendige opplysningene førte til manglende utbyttebeskatning. Tilsvarende gjør seg gjeldende for selskapet, og de ufullstendige opplysninger førte til fradrag for kostnadsførte og aktiverte utgifter som reduserte saksøkers alminnelige inntekt for perioden 2006-2009, samt fradrag for realisasjonstap. Selskapet har fradragsført kostnader og tap som er lidt som følge av blant annet salg til nærstående til underpris uten å opplyse skattemyndighetene om dette. Retten finner det klart at vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt er oppfylt for både Kirurgisk Klinikk og A.

Retten finner det videre klart at ingen av unntakene i ligningsloven § 10-3 kommer til anvendelse noe som heller ikke er anført av saksøkerne.



Kirurgisk Klinik og A anført at det ikke er grunnlag for skjerpet tilleggsskatt.

De objektive vilkårene for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt tilsvarer vilkårene for å ilegge ordinær tilleggsskatt. Skjerpet tilleggsskatt krever imidlertid at skattyter har utvist subjektiv skyld. Skyldkravet er at opplysningssvikten må ha vært forsettlig eller grovt uaktsom, mens det er tilstrekkelig at skattyteren har utvist simpel uaktsomhet når det gjelder forståelsen av de skatterettslige følgene av opplysningssvikten. Ved bedømmelsen av om det er utvist tilstrekkelig subjektiv skyld, må det tas utgangspunkt i hva som kan forventes av vanlige, pliktoppfyllende skattytere, men det må også ses hen til eventuelle personlige kvalifikasjoner som kan påvirke aktsomhetskravet som bør stilles til den enkelte i egne skattespørsmål, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 61-62.

Beviskravet for skjerpet tilleggsskatt tilsvarer det straffeprosessuelle beviskravet, det vil si bevist utover enhver rimelig tvil, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 62.

Retten finner det bevist ut over enhver rimelig tvil at både Kirurgisk Klinik og A i det minste handlet grovt uaktsomt da de ga de uriktige og/eller ufullstendige opplysninger og at de iallfall har utvist simpel uaktsomhet med hensyn til de skatterettslige følgene av opplysningssvikten. Retten viser til den redegjørelse som er gjort under punkt 3.2. ovenfor.

Retten finner etter dette at ingen av anførselene fra verken Kirurgisk Klinik eller A kan føre frem. Staten v/Skatt Øst blir etter dette å frifinne.

#### **4. Saksomkostninger**

Staten v/Skatt Øst har vunnet begge sakene og har krav på full erstatning for sine saksomkostnader, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Retten finner ikke, etter en totalvurdering, at noen av unntaksreglene i § 20-2 tredje ledd kommer til anvendelse. Retten har ikke funnet saken tvilsom, verken hva gjelder faktiske eller rettslige spørsmål.

Advokat Skar har inngitt omkostningsoppgaver med et samlet salærkrav på kr 215.027,50,- ink. mva for saken mot Kirurgisk Klinik og kr 85.996,25 ink. mva for A. Motparten har ikke hatt innvendinger til kravenes størrelse. Retten anser etter omstendighetene kostnadene som nødvendige og tilkjenner erstatning i samsvar med kravene. Beløpene settes skjønnsmessig til kr 215.028,- og kr 85.996,-.

#### *Slutning*

#### *I sak 12-197247TVI-OTIR/08*

- 1. Staten ved Skatt øst frifinnes.*
- 2. Kirurgisk Klinik dømmes til å innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse å erstatte saksomkostnader til Staten ved Skatt øst med 215 028 - tohundreogfemtentusenogtjueåtte - kroner.*

I sak 15-169051TVI-OTIR/08

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. A dømmes til å innen 2 -to- uker fra dommens forkynnelse å erstatte sakskostnader til Staten ved Skatt øst med 85 996 - åttifemtusennihundreogtittiseks - kroner.

## SKN 16-067 Fradragsrett for tapsbringende leiekontrakter

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-1 og § 6-24.

**Oslo tingrett:** Dom av 15. mars 2016, sak nr.: TOSLO-2015-100653

**Dommer:** Tingrettsdommer Eirik Aass.

**Parter:** Schibsted Eiendom AS (advokat Hugo Pedersen Matre) mot Staten v/ Skatt øst (advokat Ole Kristian Rigland).

**Sammendrag:** Schibsted Eiendom AS (SEAS) solgte to aksjeselskaper som eide hver sin eiendom. Salgene av aksjeselskapene var omfattet av fritaksmetoden. Eiendommene var utleid til en pris som lå under markedsverdi. Før salgene leide derfor SEAS eiendommene til markedsverdi før de fremleide eiendommene til de opprinnelige leietakerne til opprinnelig leiepris. Dette økte salgsværdien på eiendommene (og dermed gevinsten som inngikk i fritaksmetoden), men påførte samtidig SEAS et tap. Tapet utgjorde differansen mellom leien de selv betalte og leien de fikk inn gjennom fremleieavtalene. Spørsmålet i saken var om det var fradragsrett etter skatteloven § 6-1, subsidiært etter § 6-24, for SEAS kostnader ved de tapsbringende leiekontraktene. Tingretten fant at det ikke forelå fradragsrett fordi merkostnadene ved leiearrangementene ble reflektert i en tilsvarende økning av vederlaget for aksjene i eiendomsselskapene. Oppførelsesvilkåret i skatteloven § 6-1 og § 6-24 var derfor ikke oppfylt. Retten tilføyde, selv om det ikke hadde betydning for resultatet, at det virket klart at heller ikke tilknytningsvilkåret var oppfylt, da SEAS' merkostnader til leie var knyttet til skattefritt salg av aksjer. Staten ble således frifunnet.

Saken gjelder gyldigheten av to skattevedtak fattet av Skatteklagenemnda 18. desember 2014 overfor Schibsted Eiendom AS («SEAS»).

Hovedspørsmålet er om SEAS har rett til fradrag etter skatteloven § 6-1, subsidiært etter skatteloven § 6-24, for kostnader selskapet har hatt ved tapsbringende leiekontrakter inngått i forbindelse med salg av eiendomsselskapene Akersgaten 55 AS og Sandakerveien 121 AS.

### Sakens bakgrunn

Retten vil nedenfor kort redegjøre for bakgrunnen for og gjennomføringen av SEAS' salg av de to eiendomsselskapene Akersgaten 55 AS og Sandakerveien 121 AS. Derunder hvorfor de nevnte

leiekontraktene ble inngått, og spørsmålet om rett til fradrag for SEAS merkostnader ved disse. Det er grundig redegjort for disse forholdene i Skatteklagenemndas vedtak. Rettens gjennomgang er begrenset til det faktum som er sentralt for sakens tvistetema.

Schibsted ASA eide indirekte eide de nevnte eiendomsselskapene gjennom hhv. Verdens Gang AS (VG) og SEAS. Årsaken til at salgsprosessene ble satt i gang var at Schibsted ASA ønsket å frigjøre kapital fra eiendom til bruk i konsernets kjernevirksomhet, som er media.

### **Sandakerveien 121**

Eiendommen Sandakerveien 121 var eiet av selskapet Sandakerveien 121 AS. SEAS eide i sin tur alle aksjene i Sandakerveien 121 AS. SEAS inngikk i mai 2010 avtale om salg av samtlige aksjer i Sandakerveien 121 AS til Nydalen Næringseiendom AS for kr 565.834.351.

Lokalene i Sandakerveien 121 var leid ut til Schibsted Trykk AS under en langvarig leiekontrakt fra 1998. Ved inngåelsen av leiekontrakten var den på markedsmessige vilkår, men på grunn av utviklingen i eiendomsmarkedet i Oslo var leien med årene blitt en del lavere enn markedsleie.

I forbindelse med tilretteleggingen for salget av Sandakerveien 121 AS ble SEAS rådet av DNB Næringsmegling AS til å forsøke å få leien oppjustert til markedsvilkår. Dette ville ifølge megler gjøre det enklere å skaffe kjøpere, og prisen ville antakelig bli høyere enn om man forsøkte å selge med de eksisterende leieavtalene. SEAS valgte derfor å strukturere leieforholdene slik at SEAS inngikk en ny leieavtale med Sandakerveien 121 AS på markedsmessige vilkår, mens den eksisterende leieavtalen med Schibsted Trykk AS ble endret til en avtale om fremutleie fra SEAS til Schibsted Trykk AS.

Leien SEAS betalte til Sandakerveien 121 AS var kr 54.000.000, mens leien Schibsted Trykk AS betalte til SEAS var ca. kr 44.400.000. Differansen, merkostnaden for SEAS, utgjorde etter dette ca. kr 9.600.000. Siden salget skjedde i mai 2010 ble kostnaden dette året begrenset til 7 måneder, kr 5.921.000. I 2011 og 2012 var merkostnadene hhv. kr 9.880.604 og kr 10.047.988. SEAS har krevd fradrag for disse merkostnadene. Skattemyndighetene har imidlertid ikke akseptert at kostnadene er fradragsberettiget. Det er spørsmålet om fradrag for disse kostnadene som er sakens hovedtema.

### **Akersgaten 55 AS**

Eiendommen Akersgaten 55 var eiet av selskapet med samme navn, Akersgaten 55 AS. Akersgaten 55 AS var i sin tur eiet av Verdens Gang AS (VG). VG var som nevnt, i likhet med SEAS, eiet av Schibsted ASA.

KLP Eiendom AS kjøpte ved avtale av 27. februar 2008 samtlige aksjer i Akersgaten 55 AS fra SEAS, med en forutsetning i kontrakten om at aksjene forut for overtakelsen skulle overdras fra VG til SEAS. Avtalen om overdragelsen av aksjene fra VG til SEAS ble gjort 28. februar 2008.

I likhet med det som var tilfelle for Sandakerveien 121, var leievilkårene for Akersgaten 55 ikke lenger markedsmessige. SEAS valgte derfor på samme måte som for Sandakerveien 121 å leie lokalene til markedsmessige vilkår for å legge til rette for et optimalt salg. De eksisterende leiekontraktene ble, som for Sandakerveien 121, videreført som fremleiekontrakter. Det er visse nyanser her, men de har ikke betydning for avgjørelsen.

Kjøpesummen for aksjene i avtalen mellom SEAS og KLP Eiendom AS var kr 1.203.000.000. Kjøpesummen mellom VG og SEAS var kr 778.356.000. Forskjellen mellom kjøpesummene utgjorde kr 424.644.000, og er i SEAS egen redegjørelse til selvangivelsen i 2008 forklart slik: *«Samtidig er det foretatt en regnskapsmessig avsetning på NOK 424 644 000 for den fremtidige forpliktelsen til å leie ut til under markedspris iht. Fremleieavtalen.»*

Det fremstår med andre ord klart at differansen i kjøpesum for aksjene ved de to transaksjonene skulle gjenspeile forskjellene i vilkårene i leiekontraktene mellom hhv. SEAS og KLP og SEAS og fremleietakerne. Det er imidlertid forskjeller i partenes syn på dette, og ikke minst betydningen for fradragsretten, og retten kommer tilbake til temaet nedenfor under rettens vurdering.

SEAS' merkostnad ved leien av lokalene i Akersgaten 55, dvs. differansen mellom leieutgifter og leieinntekter, utgjorde kr 39.670.441 for 2009, kr 40.068.000 for 2010, kr 41.158.000 for 2011 og kr 41.531.292 for 2012. SEAS har krevd fradrag for disse kostnadene. Skattemyndighetene har, på samme måte som for Sandakerveien 121, ikke akseptert at kostnadene er fradragsberettiget.

### **Saksgangen for øvrig**

Skattekontorets vedtak ble påklaget. Skatteklagenemnda opprettholdt begge skattekontorets vedtak ved sine vedtak av 18. desember 2014. SEAS reiste søksmål ved stevning av 16. juni 2015, innenfor fristen. Hovedforhandling ble holdt 7.-8. mars 2016.

### **Schibsted Eiendom AS' påstandsgrunnlag**

SEAS mener prinsipielt at selskapet har rett til fradrag for sine merkostnader, dvs. differansen mellom leien de har betalt i hovedleieforholdene og leieinntektene fra fremleiekontraktene, etter hovedregelen i skatteloven § 6-1.

For det første er vilkåret om at kostnaden må innebære en «oppfrelse» oppfylt. Betalingene av leien har medført en reduksjon i SEAS' formuesstilling. Det er riktig nok en faktisk sammenheng mellom leietapet og økt vederlag ved salg av aksjene. Men dette innebærer ikke en ombytting av verdier som ikke gir rett til fradrag. Ombytting av formuesverdier krever at det erverves noe av varig verdi, dvs. av betydning for senere inntektsår, men det er ikke tilfelle. Det økte aksjevederlaget er derfor en indirekte effekt av leiearrangementet. Kostnaden pådras over lang tid, uavhengig av gevinsten for salget. Det er heller ikke ført bevis for at leietapet og den økte aksjegevinsten kan regnes mot hverandre krone for krone.

For det andre er vilkåret om tilknytning mellom kostnaden og SEAS' inntekt eller inntektsskapende aktivitet oppfylt. Gevinsten ved salget ble brukt til skattepliktig virksomhet i Schibstedkonsernet, og det vises blant annet til at hensikten med salgene var å frigjøre midler til bruk i Schibsteds kjernevirksomhet. Det vises også til at SEAS var et administrasjonsselskap med formål å være avtalepart i leieforhold med fremleie til andre selskaper i Schibsted-konsernet, og til andre eksterne leietakere. Videre at SEAS hadde økonomisk formål og at avtaler ble inngått på markedsvilkår. Også skattekontoret har lagt til grunn at inngåelsen av leieavtalene og fremleieavtalene var i kjernen av SEAS' virksomhet.

Det er ikke grunnlag for en hovedformålsbetraktning hvor hensynet til skattefri gevinst fjerner fradragsretten for fremleievirksomheten. Det er heller ikke et vilkår for fradrag at kostnaden er nødvendig, dvs. at den står i direkte årsakssammenheng med den inntekt som innvinnes. En direkte betydning er tilstrekkelig, og i dette tilfellet har fremleieavtalene direkte betydning for SEAS' inntektsforhold.

Staten har anført at fradrag uansett ikke kan tilkjennes fordi SEAS' virksomhet ikke objektivt sett var egnet til å gå med overskudd. SEAS bestrider denne anførselen på to grunnlag. For det første er dette et nytt faktum som domstolene ikke har kompetanse til å prøve fordi det ikke er behandlet av skattemyndighetene. For det andre er SEAS uenig i at virksomheten ikke objektivt sett var egnet til å gå med overskudd. Til det siste vises det til at utleiemarkedet kan svinge, og at de per i dag tapsbringende fremleiekontraktene i fremtiden kan vise seg å gi overskudd. SEAS viser også til at fremleiekontraktene etter utløpet av den faste perioden kan reguleres til markedsvilkår, og deretter kunne gi fortjeneste.

Subsidiært mener SEAS at selskapet har rett til fradrag for leietapet etter skatteloven § 6-24. Forutsetningen er her at inntekten anses som inntekt ved aksjesalgene, og dermed er skattefri etter fritaksmetoden. SEAS mener leietapet i denne sammenheng må anses som en kostnad som gir fradragsrett etter § 6-24 første ledd. Statens anførsel om at kostnader etter denne bestemmelsen er begrenset til «eierkostnader» har ikke forankring i lovteksten eller andre rettskilder.

SEAS mener videre at kostnadene ikke er en «realisasjonskostnad», jf. skatteloven § 6-24 annet ledd, og at fradrag dermed heller ikke kan nektes med henvisning til denne bestemmelsen. Kostnadene har ikke en slik direkte sammenheng med realisasjonen av aksjene i eiendomsselskapene. Leietapet strekker seg over mange år etter at aksjene ble solgt. Det blir ikke en realisasjonskostnad i lovens forstand bare av at det er en faktisk sammenheng mellom kostnaden og salget. Da ville de fleste driftskostnader kunne kalles realisasjonskostnader.

Dersom retten skulle komme til at SEAS ikke har rett til fradrag etter hverken § 6-1 eller § 6-24, mener SEAS at tapet skal inngå i gevinst-/tapsberegningen ved salget av aksjene i eiendomsselskapene. Skattemyndighetene har lagt SEAS' regnskapsmessige avsetning til grunn ved beregningen av skatt etter § 2-38 (6). Hensynet til konsekvens og likebehandling tilsier at de regnskapsmessige avsetningene også legges til grunn ved beregningen av fradragene. Skattemyndighetene har imidlertid lagt til grunn de nominelle, høyere, tallene for hvert år ved vurderingen av fradragene. Dette fører til at en del av kostnadene som det nektes fradrag for inngår i gevinsten som beskattes.

## **Schibsted Eiendom AS' påstand**

### Prinsipalt

Skatteklagenemndas to vedtak av 18. desember 2014 i endringssak for Schibsted Eiendom AS vedrørende fradragsrett for fremleieavtaler oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at det er fradragsrett for kostnader ved fremleieavtale mellom Schibsted Eiendom AS og Schibsted Trykk AS for inntektsårene 2010, 2011 og 2012 på henholdsvis kr 5.921.000, kr 9.880.604 og kr 10.047.988. Ved ny ligning legges videre til grunn at det er fradragsrett for kostnader ved

fremleieavtalene mellom Schibsted Eiendom AS og Verdens Gang AS og Entra Eiendom AS for inntektsårene 2009, 2010, 2011 og 2012 på henholdsvis kr 39.670.441, kr 40.068.000, kr 41.158.000 og kr 41.531.292.

### Subsidiært

Dersom retten skulle komme til at fremleietapet ikke er fradragsberettiget, men i stedet skal inngå ved gevinst-/ tapsberegning ved salg av aksjene i Sandakerveien 121 AS og Akersgaten 55 AS, er denne sides subsidiære påstand at dette beløpet må korrespondere med Schibsted Eiendom AS' regnskapsmessige avsetning i henholdsvis 2010 og 2008. De fradrag som nektes i etterfølgende år må dermed til sammen ikke overstige den opprinnelige avsetningen for leietap på henholdsvis NOK 133 205 000 og NOK 424 644 000.

### I alle tilfeller:

Staten v/Skatt øst pålegges å erstatte Schibsted Eiendom AS' sakskostnader.

### **Statens påstandsgrunnlag**

SEAS har ikke krav på fradrag for leiekostnaden etter skatteloven § 6-1.

For det første er kostnaden ikke er «oppofret», men tvert imot ombyttet med økt gevinst ved aksjesalget.

For det andre mangler kostnaden tilknytning til skattepliktig inntekt. I forbindelse med det siste presiserer staten at tilknytningen må gjelde SEAS' egen virksomhet. Dersom kostnaden skulle anses å ha flere formål, må hovedformålet være avgjørende. Og det var å øke den skattefrie aksjegevinsten.

Staten peker også på at aktiviteten i SEAS uansett ikke utgjør noen virksomhet i skattelovens forstand, da virksomheten ikke objektivt sett var egnet til å gi overskudd. Til det siste anføres også at dette ikke er en faktisk anførsel som retten er avskåret fra å prøve, da den knytter seg til samme privatrettslige disposisjon som klagevedtaket bygger på.

SEAS har heller ikke krav på fradrag etter skatteloven § 6-24. Også etter denne bestemmelsen gjelder et krav om oppofrelse av en kostnad, og dette vilkåret skal forstås på samme måte som etter § 6-1. Ombytting vil heller ikke etter denne bestemmelsen gi rett til fradrag.

Dersom retten skulle mene at vilkårene etter § 6-24 første ledd i utgangspunktet er oppfylt, kommer annet ledd til anvendelse. Leiekostnadene må i tilfelle anses som en realisasjonskostnad, altså en kostnad knyttet til realisasjon av aksjene i eiendoms-selskapene, og slike kan det ikke kreves fradrag for.

Når det gjelder SEAS' subsidiære anførsel, om beregningen av beløpene det nektes fradrag for, viser staten til at SEAS har fått medhold i dette kravet hva gjelder Sandakerveien 121, og vedtaket er ikke angrepet på dette punktet. Problemstillingen er ikke aktuell for Akersgaten 55, da 3 %-regelen i skatteloven § 2-38 (6) ikke kommer til anvendelse her. Skulle SEAS få medhold

i denne påstanden vil det reelt sett innebære at de får fradrag, og det må i tilfelle forankres i § 6-1 eller § 6-24.

### **Statens påstand**

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for tingretten.

### **Rettens vurdering**

#### **Rettens konklusjon**

Retten har kommet til at staten skal frifinnes. Retten mener leiekostnadene som SEAS har pådratt seg står i så nær sammenheng med den økte skattefrie gevinsten ved salget av aksjene i Sandakerveien 121 AS og Akersgaten 55 AS at det er tale om en ombytting av verdier. Kravet om at kostnaden må være pådratt, oppofrelsesvilkåret i skatteloven § 6-1 og § 6-24, er etter rettens syn derfor ikke oppfylt.

Med det resultatet og begrunnelsen har retten også kommet til at staten tilkjennes sakskostnader.

Retten skal nedenfor redegjøre nærmere for sin vurdering av de ulike grunnlag for fradragsrett som er påberopt av SEAS.

### **Vurdering av fradrag etter skatteloven § 6-1**

#### **Rettslig utgangspunkt**

Det følger av skatteloven § 6-1 første ledd første setning at:

*Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.*

Bestemmelsen oppstiller to vilkår for fradrag. For det første må en kostnad være «pådratt», det såkalte oppofrelsesvilkåret. For det andre må kostnaden være pådratt «for å» (bl.a.) erverve skattepliktig inntekt, det såkalte tilknytningsvilkåret. Begge disse vilkårene må være oppfylt for at det skal være rett til fradrag etter § 6-1.

Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utg. 2014 s. 184, skriver at «Kjernen i oppofrelsesvilkåret er at det må finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling.» Litt lenger ned på samme side skriver han om eksempelvis kjøp av verdifulle maskiner, skip og fasteiendom: «I slike tilfeller foreligger det bare en ombytting av formuesverdier, ingen oppofrelse. Dette innebærer ingen reduksjon i skattyters formuesstilling, bare en endring i formuens sammensetning, og dermed altså ingen oppofrelse.»

Høyesterett har behandlet oppofrelsesvilkåret i to relativt ferske avgjørelser. I Rt-2014-108 sluttet Høyesterett seg til og viste til uttalelsene fra Zimmer som det er vist til ovenfor. Høyesterett uttalte også mer generelt bl.a. at «Når erververen av et formuesgode påtar seg en forpliktelse

*overfor avhenderen eller tredjeperson, skyldes dette regelmessig at formuesgodet har en verdi som minst tilsvarer summen av pengevederlaget og utgifter til oppfyllelse av plikten.»*

I Rt-2015-242 hadde kjøper av et kontorbygg under oppføring påtatt seg å betale et infrastrukturbidrag i forbindelse med kjøpet som han krevde fradrag for. Høyesterett kom til at infrastrukturbidraget måtte anses som en del av kjøpesummen, og derfor ikke innebær en oppofrelse. Høyesterett påpekte i denne sammenheng, avsnitt 39, at «*Det er de økonomiske realiteter i avtaleverket som må være avgjørende for den skattemessige behandlingen av infrastrukturbidraget.*»

Det nevnte rettskildematerialet avklarer ikke direkte det samme spørsmål som retten skal vurdere i vår sak, men gir en del retningslinjer som retten mener har overføringsverdi. Spørsmålet må bli om merkostnadene ved leiearrangementene direkte reflekteres i en tilsvarende økning av vederlaget for aksjene i eiendomsselskapene, slik at den økonomiske realiteten er at det er tale om en ombytting av verdier.

### **Vurderingen i vår sak**

Retten har ovenfor, under fremstillingen av sakens bakgrunn, gjennomgått de deler av faktum knyttet til inngåelsen av de tapsbringende leiekontraktene som er mest sentralt for avgjørelsen. Det vises til denne.

Det er ikke omtvistet at SEAS sto overfor et valg mellom ulike strategier da det ble besluttet å selge de to eiendomsselskapene Sandakerveien 121 AS og Akersgaten 55 AS. Hensikten med salgene var som nevnt at Schibstedkonsernet ønsket å frigjøre midler til bruk i sin kjernevirksomhet, mediavirksomheten.

Leiekontraktene som allerede gjaldt for de to eiendommene var uoppsigelige og uten mulighet til regulering til markedsvilkår på flere år. De var med tiden blitt mindre gunstige for utleier enn det markedet tilsa.

DNB Næringsmegling AS mente det ville gjøre flere investorer interesserte om de kunne presentere eiendommene med markedsmessige leiekontrakter. Med slike leiekontrakter ville kjøpesummen åpenbart også bli høyere enn om man solgte eiendomsselskapene med de eksisterende leiekontraktene. Det er ingen uenighet om at det er en nær sammenheng mellom en eiendoms verdi og vilkårene den er leid ut på.

Dette var bakgrunnen for arrangementet med at SEAS påtok seg en leieforpliktelse overfor eiendomsselskapene til markedsvilkår, og samtidig trådte inn i en fremutleierposisjon overfor de eksisterende leietakerne. Differansen mellom den leien SEAS måtte betale og den leien SEAS fikk inn fra fremleietakerne ble en kostnad for SEAS fram til fremleiekontraktene enten kunne sies opp eller reguleres til minst like gode vilkår som SEAS leide for.

For ordens skyld presiserer retten at det ikke er omstridt at denne måten å strukturere seg på var fornuftig med hensyn til å oppnå god pris på aksjene i eiendomsselskapene. Spørsmålet er bare om SEAS' merkostnader, altså differansen mellom inntekten ved fremleie og utgiften ved leie, er fradragberettigete.



Retten vil gjennomgå en del faktum som belyser hvordan SEAS/Schibstedkonsernet selv så på sammenhengen mellom leiekostnader og aksjevederlag i tiden rundt aksjesalgene. Dokumentasjonen knyttet til Akersgaten 55 AS er i så måte best egnet til illustrasjon, da det i dette tilfellet ble gjennomført et internsalg fra VG til SEAS i forbindelse med salget fra SEAS til kjøper, KLP Eiendom AS.

Det er på det rene at konsernstyret i Schibsted vurderte mulighetene for å la SEAS påta seg en leieforpliktelse på markedsvilkår for å øke salgsvederlaget for Akersgaten 55 AS. Det fremgår bl.a. av protokoll fra styremøte 1. november 2007. Det fremgår videre av prospektet for Akersgaten 55 AS at en slik leiestruktur var forutsatt ved salget.

I forbindelse med internsalget mellom VG og SEAS ble også leiearrangementene omtalt i protokoller fra ulike møter. I protokoll fra ekstraordinært styremøte i Verdens Gang AS 22. januar 2008 fremgår bl.a. følgende av betydning for koblingen mellom leieforpliktelsene og aksjesalgsvederlaget: «*Ettersom VG AS selger A55 AS med eksisterende kontrakter og derfor lavere leieinntekter enn det SE AS selger til Kjøper for, vil VG AS få en lavere pris for selskapet enn det SE AS før. Nåverdi av fremtidig økt leieforpliktelse for SE AS må trekkes fra salgsgjevinst i SE AS bøker.*»

I protokoll fra styremøte i SEAS 27. februar 2008 står det bl.a. at «*Selskapet har inngått avtale med KLP Eiendom om salg av aksjene i A55. Kjøpesummen for aksjene er NOK 1 203 000 000 justert for nærmere definerte balanseposter. Kjøpesummen er bl.a. betinget av at SEAS inngår leieavtaler med A55 på de vilkår som er beskrevet ovenfor.*»

I en redegjørelse fra styret i SEAS etter asl. § 3-8 av 27. februar 2008 fremgår det at «*Overdragelsen fra VG til SEAS er et ledd i en større transaksjon der SEAS har inngått avtale om salg av A55 til KLP Eiendom AS. Overdragelsen fra VG til SEAS skjer på samme vilkår som overdragelsen fra SEAS til KLP Eiendom, men slik at vederlaget i forholdet mellom VG og SEAS er beregnet på basis av eksisterende leieinntekter i A55.*»

I samme redegjørelse fremgår det videre at «*SEAS har høyere leiekostnader enn leieinntekter for både VG-arealene og Entra-arealene. Merkostnaden er reflektert i kjøpesummen for aksjene i A55.*» (rettens understreking)

De ovennevnte uttalelsene trekker klart i retning av at det var en klar kobling mellom leiekostnaden og kjøpesummen for aksjene. Det må legges til grunn at leiekostnadene ikke ville blitt pådratt om det ikke var fordi det skulle få som direkte konsekvens at vederlaget for aksjene skulle bli minst tilsvarende høyere.

Det har vært en viss uenighet om hvorvidt det er en «krone for krone» sammenheng mellom merkostnadene for leie og økningen i aksjevederlaget. Retten viser til det sistnevnte sitatet ovenfor: «*Merkostnaden er reflektert i kjøpesummen for aksjene i A55.*» Uttalelsen, og også flere av de andre siterte uttalelsene, tyder på at det i alle fall var intensjonen.

Videre er det et faktum at differansen mellom kjøpesummene i transaksjonene mellom hhv. VG og SEAS og SEAS og KLP Eiendom AS er lik den neddiskonterte verdien av leietapet. Dette er også omtalt i asl. § 3-8-redegjørelsen fra 27. februar 2008: «*Basert på ovennevnte forutsetninger*

*er verdien av merforpliktelsene til SEAS beregnet til NOK 424 644 000. Vederlaget for Aksjene i forholdet mellom VG og SEAS blir således NOK 778 356 000 (dvs. NOK 1 203 000 000 fratrukket NOK 424 644 000) justert for de balanseposter som angitt i kjøpsavtalen.»*

Konserndirektør økonomi og finans i Schibsted ASA, Trond Berger, var i sin forklaring for retten ikke helt tydelig på sitt syn på forholdet mellom leiekostnadene og kjøpesummen for aksjene. Han satt imidlertid i det styret som avga redegjørelsen sitert ovenfor. Og på det tidspunkt den ble skrevet synes oppfatningen klart nok å ha vært at det var et «krone for krone» forhold mellom leiekostnaden og økt aksjevederlag.

Regnskapsdirektør i Schibsted ASA, Tore Sundtjønn, forklarte seg også om denne sammenhengen for retten. Retten oppfattet hans forklaring som samsvarende med det som fremgår av den siterte redegjørelsen ovenfor. Han mente at det klart fremsto slik at det var et «krone for krone» forhold mellom leiekostnaden og økt aksjevederlag. Han føyde imidlertid til at de ved beregningen av merkostnaden ved leien ikke hadde tatt hensyn til perioder etter at fremleiekontraktene kunne sies opp eller reguleres til markedsvilkår, og at det kunne tenkes også andre elementer som kunne påvirke verdiene. Slik sett kunne det tenkes at det faktisk ikke ville bli et nøyaktig samsvar mellom merkostnadene ved leieforpliktelsene og det økte aksjevederlaget. Det var imidlertid klart nok en slik «krone for krone» betraktning som lå til grunn for fastsettelsen av vederlaget ved salget mellom VG og SEAS, jf. utregningen gjengitt to avsnitt ovenfor.

Retten vurderer etter dette at det er klart at SEAS anså de økte leiekostnadene som reflektert direkte i kjøpesummen for aksjene i Akersgaten 55 AS. Det var også lagt til grunn at disse størrelsene kunne regnes mot hverandre krone for krone. Selv om man kanskje ikke kan se bort fra at de kalkyler man gjorde i februar 2008 ikke vil stemme nøyaktig med de faktiske leiekostnadene, så mener retten at dette ikke har avgjørende betydning for vurderingen av om det skal anses å ha skjedd en ombytting av verdier i skatteloven § 6-1s forstand. En slik ombytting fremstår uansett som hensikten med arrangementet, og det vesentlige av bevisene i saken underbygger at dette formålet ble oppnådd.

Når det gjelder leiekostnadene knyttet til Sandakerveien 121 AS, foreligger det ikke like mye dokumentasjon som for Akersgaten 55 AS fordi det ikke skjedde et tilsvarende internsalg samtidig. Partene er imidlertid enige om at sakene kan vurderes på samme måte, og retten legger til grunn at hensikten med leiearrangementene for Sandakerveien 121 AS og betydningen for kjøpesummen for aksjene var helt samsvarende med det som gjaldt Akersgaten 55 AS.

Retten har altså kommet til at oppofrelsesvilkåret i skatteloven § 6-1 ikke er oppfylt. Det er da ikke nødvendig å vurdere tilknytningsvilkåret. Retten vil likevel tilføye at det virker klart at heller ikke dette er oppfylt, da SEAS' merkostnader til leie var knyttet til skattefritt salg av aksjer. Det kan ikke være av betydning om disse skattefrie inntektene senere skulle være benyttet til skattepliktig virksomhet i en annen del av Schibstedkonsernet. Retten viser til Rt-2015-1068, hvor Høyesterett bl.a. uttaler følgende i avsnitt 61: «*Det er et grunnleggende prinsipp i norsk skatterett at et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt og skal ved beskatningen bedømmes ut fra sine egne forhold*». I den grad det skulle legges til grunn at inntekter fra salget skulle brukes i SEAS' egen virksomhet, var dette uansett ikke hovedformålet, jf. Zimmer s. 205 og Rt-2005-1434 avsnitt 44.

Retten går etter dette ikke nærmere inn på statens subsidiære anførsel om fradragsnektelse basert på at SEAS' virksomhet objektivt sett ikke var egnet til å gå med overskudd, jf. skatteloven § 5-1.

### **Vurdering av fradrag etter skatteloven § 6-24**

#### **Rettslig utgangspunkt**

Skatteloven § 6-24 gir en utvidelse av fradragsretten i forhold til § 6-1, slik at også kostnader pådratt for å erverve inntekt som er skattefri etter § 2-38 kan gis. Forutsetningen for anvendelse av bestemmelsen er altså at SEAS har pådratt seg kostnader for å skaffe seg en aksjegevinst som er skattefri etter fritaksmetoden. Etter bestemmelsens annet ledd er «realisasjonskostnader» uttrykkelig unntatt.

Skatteloven § 6-24 første ledd benytter i likhet med § 6-1 uttrykket «*kostnader som pådras for å erverve inntekt...*». Det er lagt til grunn i forarbeidene og Høyesteretts praksis at bestemmelsen i § 6-24 skal forstås slik på samme måte som den nesten likelydende formuleringen i § 6-1, se bl.a. Rt-2014-1057 avsnitt 62 og 71 og Rt-2015-1068 avsnitt 57-58.

Retten legger etter dette til grunn at skatteloven § 6-24 i likhet med § 6-1 oppstiller både et oppofrelsesvilkår og et tilknytningsvilkår, og at det materielle innholdet i vilkårene er like etter de to bestemmelsene.

#### **Vurderingen i vår sak**

Retten kan etter dette vise til vurderingen av oppofrelsesvilkåret under skatteloven § 6-1 ovenfor, som retten har kommet til at ikke er oppfylt. Det er da heller ikke oppfylt etter § 6-24.

Hvorvidt kostnaden også kunne tenkes å anses som en «realisasjonskostnad», og dermed falle utenfor fradragsretten med grunnlag i § 6-24 annet ledd, går retten ikke nærmere inn på.

#### **Subsidiært - om fradragsnektelse skal være begrenset til SEAS' regnskapsmessige avsetning**

Med det resultatet retten har kommet til, at det ikke er grunnlag for fradrag for merkostnadene til leie etter skatteloven § 6-1 eller § 6-24, må retten vurdere SEAS' subsidiære påstand og anførsler. Disse går ut på at SEAS ikke kan nektes fradrag for høyere beløp enn de regnskapsmessige avsetningene til leietapet. Skattemyndighetene har nektet fradrag basert på de faktiske merkostnadene til leie, som er høyere enn de regnskapsmessige avsetningene.

Retten forstår det slik at bakgrunnen for denne anførselen henger sammen med beregning av gevinst etter skatteloven § 2-38 (6) bokstav a, som skattlegges med 3 %. Ved beregningen av skatten etter denne bestemmelsen har skattemyndighetene lagt til grunn den regnskapsmessige avsetningen, ikke de faktiske merkostnadene. SEAS mener dette medfører asymmetri, og at skattemyndighetene måtte velge enten faktiske merkostnader eller regnskapsmessig avsetning ved både gevinstberegningen etter § 2-38 (6) og fradragsnektelsen.

Retten vil først peke på at denne problemstillingen i utgangspunktet kun gjelder for transaksjonene knyttet til Sandakerveien 121 AS, som skjedde i 2010. Grunnen til det er at den

såkalte 3 %-regelen i skatteloven § 2-38 (6) bokstav a ble innført med virkning fra 7. oktober 2008. Salget av Akergaten 55 AS skjedde i februar 2008, og problemstillingen oppsto derfor ikke i tilknytning til dette.

SEAS krevde subsidiært, og fikk medhold av skattemyndighetene i, at den såkalte 3 %-inntekten ved salget av aksjene i Sandakerveien 121 AS skulle reduseres tilsvarende den regnskapsmessige avsetningen for 2010. Det vises til skattekontorets vedtak av 10. desember 2013. Spørsmålet er altså nå om også fradragsektelsen må beregnes ut fra de regnskapsmessige avsetninger for merkostnadene til leie, eller om de faktiske merkostnader kunne legges til grunn. Det er en differanse mellom disse beløpene på grunn av bl.a. neddiskontering.

Retten er ikke enig i at beløpene som det nektes fradrag for skal settes lavere enn de faktiske merkostnadene SEAS har ført i sin selvangivelse. Dette ville etter rettens syn, som anført av staten, føre til at SEAS likevel fikk fradrag for deler av merkostnadene, uten at det hadde grunnlag i skatteloven § 6-1 eller § 6-24.

SEAS har anført at det ville være usaklig forskjellsbehandling eller grovt urimelig om skattemyndighetene i én sammenheng la til grunn faktiske merkostnader og i en annen la til grunn de lavere regnskapsmessige avsetningene. Retten mener det er klart at de forvaltningsrettslige prinsipper om myndighetsmisbruk i form av grov urimelighet og usaklig forskjellsbehandling ikke kommer til anvendelse i dette tilfellet. Retten er som nevnt enig i skattemyndighetenes vurdering av hvilke kostnader det skal nektes fradrag for. Videre vil retten peke på at SEAS fikk medhold i sitt krav om hvordan merkostnadene skulle hensyntas ved beregningen av 3 %-inntekten etter skatteloven § 2-38 (6). I prinsippet kunne man kanskje tenkt seg at de faktiske kostnadene også ble benyttet ved beregningen av 3 %-inntekten, men om det hadde vært mulig har ikke vært belyst eller problematisert for retten.

Retten mener etter dette at det ikke er grunnlag for en reduksjon av beløpene som det nektes fradrag for.

### **Sakskostnader**

Staten har vunnet saken, og har etter tvisteloven § 20-2 (1) rett til dekning av sine sakskostnader. Unntakene i § 20-2 (3) er vurdert, men er etter rettens syn ikke aktuelle.

Staten har krevd dekket til sammen kr 161.383, hvorav kr 154.425 utgjør salær for 70 timers arbeid forut for hovedforhandling og 26,5 timer tilknyttet hovedforhandlingen. Retten mener kostnadene er rimelige og nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5 (1), og SEAS har heller ikke hatt innvendinger til kravet. Oppgaven legges til grunn.

### *Domsslutning*

*1. Staten v/Skatt øst frifinnes.*

2. *Schibsted Eiendom AS betaler til staten v/Skatt øst sakens kostnader med 161 383 - etthundreogsekstientusentrehundreogåttitre - kroner innen 2 - to - uker fra dommens forkynning.*

## **SKN 16-068 Bosted etter skatteavtale**

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-1. Skatteavtalen med Sveits art. 4.

**Oslo tingrett:** Dom av 4. februar 2016, **sak nr.:** TOSLO-2015-112257

**Dommer:** Tingrettsdommer Jørgen Monn.

**Parter:** A (advokat Jarle Schelander) mot Staten v/ Skatt Midt-Norge (advokat Helge Aarseth).

**Sammendrag:** Skattyter bodde delvis i Norge og delvis i Sveits. Spørsmålet i saken var om skattyter var bosatt i Norge eller i Sveits i henhold til artikkel 4 i skatteavtalen mellom Norge og Sveits. Spørsmålet berodde på i hvilket av landene skattyter måtte sies å ha «sentrum for livsinteressene» sine, jf. artikkel 4 punkt 2 bokstav a. Tingretten fant etter en samlet vurdering av de ulike tilknytningspunktene at skattyter hadde sentrum for livsinteressene sine i Norge, og at han dermed skulle anses som bosatt i Norge i henhold til skatteavtalen.

### **1 Innledning**

Saken gjelder gyldigheten av skattekontorets vedtak av 23. januar 2015, hvor staten (i) har lagt til grunn at saksøkeren, A, er skattepliktig til Norge for inntektsårene 2004-2010 og (ii) har fastsatt formue og inntekt for disse årene som grunnlag for As skatteplikt til Norge. Hovedforhandlingen i saken er besluttet delt, jf. tvisteloven § 16-1, slik at retten i denne omgang kun skal ta stilling til hvorvidt saksøkeren, A, er skattepliktig til Norge. Problemstillingen er om det var Norge eller Sveits som var «sentrum for livsinteressene» til A for årene 2004-2010.

### **2 Framstilling av saken**

A er født i 1944 og oppvokst i Trondheim. A har tre voksne barn. A ble i 1989 skilt fra mor til hans to yngste barn.

A har gjennom årene etablert flere virksomheter. Fra sent på 70 tallet har A funnet opp og produsert et slitesterkt gulvbelegg til bruk for industri og offentlige virksomheter. Denne virksomheten har siden 1992 vært drevet gjennom selskapet X Norge AS. I 1992 etablerte A også Y AS.

A forklarte under sin partsforklaring at det var spesielt tre forhold som han erfarte i Norge som gjorde at A etter hvert ønsket å flytte fra Norge. To av forholdene var fra 70-tallet. Det ene var at kommunen trakk tilbake en transportstøtte som var gitt til en av As tidligere bedrifter. Det andre var at As kom i konflikt med skattemyndighetene om As reiseregnskap. Det tredje forholdet

hadde sitt utspring i bankkrisen i slutten av 80-tallet/begynnelsen av 90 tallet årene, som endte med A hadde store tap på sine eiendomsinvesteringer. Alle disse episodene er noe A bebreider det offentlige for.

Med bakgrunn i disse forholdene besluttet A at han ville flytte fra Norge. A vurderte både Sveits, England og Tyskland som mulige land å flytte til, og konkluderte med Sveits. Etter As syn har Sveits verdens beste infrastruktur, veier, utdannessystem og helsesystem.

I september 1993 meldte A flytting til Sveits. A har siden utflyttingen hatt bolig i Sveits. A bodde først i Hergiswil, deretter i Stansstad fra 1995. Han har foretatt en betydelig oppusning av sin nåværende toppleilighet i Stansstad.

A har siden 1993 oppholdt seg et betydelig antall dager hvert år i Norge, hovedsakelig i Trondheim. Mens han har vært i Trondheim har han hele tiden disponert en bolig. I den første tiden etter utflyttingen disponerte han bolig i [adresse 1]. Dette var boligen han eide og bodde i frem til tidspunktet han flyttet til Sveits i 1993. Boligen i [adresse 1] ble solgt til Y AS i 1996, som A var bestemmende aksjonær i frem til 2011. Y solgte boligen i [adresse 1] i 1998. I 1995 kjøpte Y AS boligen i [adresse 2] i Trondheim. Denne boligen ble da betydelig ombygd og påkostet. A forklarte i retten at boligen må antas å ha en markedsverdi i dag på 20 millioner kroner. Etter det opplyste har Y AS kjøpt møblene i [adresse 2] fra A. Boligen i [adresse 2] har siden oppusningen utelukkende vært brukt av A og to kvinner i Norge han har hatt forhold til. B bodde der frem til forholdet tok slutt i 2006 mens C bodde der fra 2008 og til forholdet tok slutt i 2011. As sveitsiske selskap Z AG, som A er eneeier av, hadde inngått leieavtale med Y AS om leie av [adresse 2].

Siden 1993 har A vært utmeldt fra den norske folketrygden, og fra samme år opptjent sveitsisk alderspensjon.

A har siden utflyttingen vært innmeldt i og foretatt betalinger til det sveitsiske helsesystemet, beregnet av han til å utgjøre kr 50-70.000 hvert år. A har betalt så vel den obligatoriske del til helseordningen, samt også tilleggsdekning. A har ved flere anledninger hatt behov for legehjelp av det sveitsiske helsevesenet, blant annet i forbindelse med en 5-dobbel bypass foretatt i 1999 og i forbindelse med nyrekreft som ble oppdaget i 2009. A er meget fornøyd med den sveitsiske helsetjenesten, som han mener er betydelig bedre enn den norske. Etter As oppfatning, samt flere av vitnene som ble ført for retten, ville A neppe vært i live i dag om han hadde blitt behandlet av det norske helsevesenet.

A har siden flyttingen til Sveits hatt bosettingstillatelse til Sveits. Han har også Sveitsisk førerkort.

På et tidspunkt etter utflyttingen i 1993 ble B-aksjene i X Norge AS og Y AS overført til As to yngste barn, D og E. A beholdt A-aksjene i selskapene, som var aksjene som hadde stemmerett. Aksjepostene på A-aksjer utgjorde hhv 0,03 % av aksjene i X Norge AS og 0,02 % av aksjene i Y AS.

I 1994 etablerte A det sveitsiske selskapet Z AG. A er eneeier og eneste ansatte i Z AG. Z AG har hatt konsulentavtale med X Norge AS. Etter en versjon av avtalen fra 2010 fremgår det at avtalen

er basert på 8 uker, maksimalt 12 ukers, markedsføringsaktivitet i Norge per år og ubegrenset telefonsupport i løpet av året. I følge en versjon av konsulentavtalen fra 2002 står det at «avtalen baserer seg på inntil 25 uker, og foregår løpende over året». Z AG's ansvar er å stå til X Norge AS' disposisjon spesielt med hensyn til korte og langsiktige markedsføringsbeslutninger. Z AG's provisjon er satt til CHF 21.000 per måned i versjonen av avtalen fra 2010 og CHF 20.000 i versjonen fra år 2002. Det fremgår også av avtalen at X Norge AS gir Z AG rett til å bruke navnet X i sin markedsføring i Europa. A har forklart at det er han som har utført konsulentoppgavene på vegne av Z AG og at hans betaling for arbeidet er tatt ut som lønn fra Z AG. 9. juni 2011 ble A pågrepet og fengslet av norsk politi mens han var i Norge, siktet for skattesvik. Det ble foretatt ransaking av As bopel i [adresse 2]. Tollregionen ila også innførselsavgift og overtredelsesgebyr på As biler som hadde sveitsiske skilter og som på det tidspunktet var i Norge. Saken om skattesvik ble henlagt 23. oktober 2014 på grunn av bevisets stilling. Toll og avgiftsdirektoratet har ved vedtak av 3. september 2014 delvis omgjort sitt vedtak og redusert de administrative tilleggene for de to bilene som vedtaket gjaldt.

Som følge av pågripelsen i 2011 og den påfølgende saken med skattemyndighetene har A etter det opplyste kuttet de fleste gjenværende bånd til Norge og oppholder seg nå betydelig mindre i Norge enn tidligere. A har opplyst at han har overført A-aksjene i X Norge AS og Y AS til sine to yngste barn, og har således i dag ingen eierinteresser eller kontroll i disse selskapene.

Etter en omfattende saksbehandling fattet Skattekontoret Midt-Norge vedtak 23. januar 2015 for likningsårene 2004-2010, hvor da Skattekontoret hadde kommet til at A var skattepliktig til Norge og fastsatt inntekt og formue for disse årene som grunnlag for beskatning i Norge. A var uenig i vedtaket, og tok 9. juli 2015 ut stevning mot staten v/Skatt Midt-Norge.

Hovedforhandling i saken ble holdt 18-21. januar 2016. Det ble foretatt partsavhør av saksøkeren og avhørt tre vitner, samt foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

Etter begjæring fra saksøkeren i stevningen, og med enighet fra saksøkte, ble det besluttet under saksforberedelsen at sakens forhandling skulle oppdeles, jf. tvisteloven § 16-1, slik at hovedforhandlingen for tingretten 18-21. januar 2015 kun gjaldt hvilket land A anses bosatt i iht. skatteavtalen mellom Norge og Sveits. Partene var under hovedforhandlingen for tingretten videre enig i at i tilfelle saksøkte fikk medhold i at i forhold til skatteavtalen mellom Norge og Sveits så er bostedslandet Norge, kunne det avsies dom for dette påstandsgrunnlaget, jf. tvisteloven § 16-1 annet ledd bokstav a. I tilfelle det blir rettskraftig avgjort at bostedslandet etter skatteavtalen er Norge, vil saken gå videre for tingretten hvor da temaet blir omfanget av størrelsen på den inntekt og formue som er skattepliktig til Norge. Dersom tingretten gir saksøkeren medhold i at bostedslandet er Sveits, var partene enige om at i så fall avsies det dom i hovedsaken, dvs. at likningen oppheves.

### **3 Saksøkerens påstandsgrunnlag og påstand**

Saksøkeren har i hovedsak gjort gjeldende følgende:

Sveits har vært «sentrum for livsinteressene» til A i perioden saken gjelder, nemlig årene 2004-2010, slik at A anses bosatt i Sveits i forhold til skatteavtalen mellom Norge og Sveits.

Ved vurderingen må det legges vekt på hva som er As vesentlige interesser - «vital interests». Det som er vesentlig for A er særlig hans helse, og her har A en særlig nær tilhørighet til Sveits som følge av hans tillitt til det sveitsiske helsesystemet. A har også fått, og får fortsatt, livreddende behandling i Sveits som han neppe ville fått hadde han bodd i Norge. Videre er det i Sveits at A har den boligen han eier, og som han har nedlagt mye ressurser i. A har en betydelig interesse for dyre biler, som er en interesse som er lettere å utøve i Sveits enn i Norge. As har også et politisk grunnsyn som stemmer mer overens med det politiske systemet i Sveits enn i Norge. At A har hatt venninner i Norge, og som har bodd i boligen han har disponert i Norge, medfører ikke en tilknytning til Norge. A har kun vært i Norge i forbindelse med jobb, og da har det vært behagelig å kunne dele tiden i boligen han disponerte med en kvinne. At A har voksne barn i Norge gir ham ikke en sterkere tilknytning til Norge enn til Sveits. A er ingen utpreget familiemann og han har aldri prioritert samvær med familie. Dessuten har samvær med barn og barnebarn skjedd vel så ofte i Sveits som i Norge. A har venner både i Sveits og Norge. Han har feiret jul i Norge men har feiret Sveitsiske høytider i Sveits, for eksempel karnevalet som er en viktig høytid for sveitserne. A har hatt et reelt arbeidsforhold med det sveitsiske selskapet Z AG, og fått all lønn fra det selskapet. Arbeidet A har gjort for X Norge AS, som konsulent i Z AG, har vært knyttet i all hovedsak til X Norge AS' internasjonale virksomhet. Som følge av at referanseprosjekter fortsatt for en stor del er i Norge, har det vært naturlig å invitere kunder til Trondheim og det forklarer i stor grad As opphold i Norge. A utøver aktiviteter som teater, jakt mv vel så mye i Sveits som i Norge.

En samlet vurdering tilsier således at sentrum for As livsinteresser er Sveits. I denne sammenheng er det også riktig å legge vekt på at siden 1993 har A fått en sterkere og sterkere tilknytning til Sveits, herunder at han siden pågripelsen i 2011 har hatt lite opphold i og tilnærmet ingen tilknytning til Norge.

Saksøkeren nedla følgende påstand:

1. Ligningen oppheves.
2. Saksøktes tilkjennes sakskostnader

#### **4 Saksøktes påstandsgrunnlag og påstand**

Saksøkte har i hovedsak gjort gjeldende følgende:

Norge har vært «sentrum for livsinteressene» til A i årene 2004-2010.

Arbeid for X har vært og er As hovedinteresse. Denne hovedinteressen har vært utøvet i Norge. A har hatt kontor i X Norge AS' lokaler og det er fra Norge at A har drevet det vesentlige av arbeidet med strategi og markedsføring for X. A har tatt i mot kunder og drevet kundepleie i Trondheim og dels også i boligen han disponerte i [adresse 2]. At det er i Norge arbeidet for X har vært utøvet fremkommer når man sammenholder det betydelige antall dager A har oppholdt seg i Norge med det antall dager han har oppholdt seg i Sveits. Det er ikke noe som knytter X til Sveits. X har herunder ingen avdeling i Sveits.

A har disponert en flott enebolig i [adresse 2], som har vært oppusset etter As ønsker og møbler med As møbler. Det er ingen andre enn A og hans samboere/kjærester som har disponert boligen.



Ved pågripelsen i 2011 hadde A tre biler i Norge, og det ble oppbevart både sommer- og vinterdekk i garasjen til [adresse 2 ], som tilsier en ikke ubetydelig bruk av bilene i Norge.

Det gir videre en tilknytning til Norge at A har hatt samboere/kjærester som har bodd i boligen i [adresse 2].

For øvrig har A mange andre tilknytningspunkter til Norge, så som samvær med barn og barnebarn i juleferien, samvær med norske venner, feiring av fødselsdager og nyttårsaftener i Norge, deltagelse i Odd Fellow møter, deltagelse i norske jaktlag mv. De tilknytningspunkter til Sveits som A har fremhevet gir ikke en sterkere tilknytning til Sveits enn til Norge.

Saksøkte nedla følgende påstand:

1. I forhold til artikkel 4 nr 2 i skatteavtalen mellom Norge og Sveits anses A for bosatt i Norge.
2. Avgjørelsen av saksomkostningsspørsmålet utstår til den dom som utgjør hovedsaken.

## **5 Rettens vurdering**

### **5.1 Konklusjon**

Retten er etter en samlet vurdering kommet til at det er Norge som er sentrum for As livsinteresser, slik at A anses som bosatt i Norge iht. skatteavtalens artikkel 4 nr. 2 bokstav a.

### **5.2 Saken tema**

Det er enighet om at A oppfyller kravene for internskatteplikt til både Sveits og Norge. For Norges vedkommende følger dette av at A har oppholdt seg i Norge utover de tidsperioder som fremgår av skatteloven § 2-1. For å unngå dobbeltbeskatning har Norge og Sveits inngått en skatteavtale i 1987. Lovgrunnlaget for en slik skatteavtale er Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv av 28. juli 1949. nr. 15.

Etter skatteavtalen mellom Norge og Sveits vil dobbeltbeskatningsspørsmålet i stor grad avgjøres ut fra i hvilket land en skatteyter anses bosatt, slik dette er definert i skatteavtalen.

Etter skatteavtalens artikkel 4 nr. 2 bokstav a første setning er utgangspunktet at en person skal anses bosatt i det land hvor han disponerer fast bolig. Det er enighet mellom partene at A har disponert fast bolig i begge land. Dersom skatteyteren disponerer fast bolig i begge land - som altså er tilfellet i vår sak - så skal skatteyteren etter bestemmelsens andre setning «anses for bosatt i den stat hvor han har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene)». I den engelske versjonen av skatteavtalen er dette formulert slik: «he shall be deemed to be a resident of the State with which his personal and economic relations are closer (center of vital interests)».

Det rettslige temaet i denne saken er således hvorvidt det er Norge eller Sveits som A har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser til; altså hvorvidt det er Norge eller Sveits som er sentrum for As livsinteresser.

Partene er enige om at retten har full adgang til å prøve skattemyndighetenes rettsanvendelse og bevisbedømmelse. Ved faktumvurderingen gjelder de vanlige regler om sannsynlighetsovervekt slik at retten skal legge til grunn det faktum som retten finner mest sannsynlig.

### 5.3 Saksøkers senter for livsinteressene - generelle utgangspunkter

Det avgjørende er altså hvilket land, jf. skatteavtalens art. 4 nr. 2 bokstav a, hvor A «har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene)».

Ved tolkningen av bestemmelsen er det naturlig å se hen til tolkningsprinsippene som fremgår av Wienkonvensjonen om traktatretten av 1969. Selv om Norge ikke er tilsluttet denne konvensjonen, er konvensjonen generelt akseptert som et uttrykk for folkerettslig sedvanerett, jf. for eksempel Høyesteretts dom i Rt-2008-577, avsnitt 46. Av Wienkonvensjonen følger det at ved tolkningen skal man ta utgangspunkt i ordlyden, jf. artikkel 31 som fastsetter at traktattekster skal tolkes «in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose». Retten bemerker at denne tolkningsregelen ikke sier særlig mer enn hva som ville følge av vanlig norsk tolkningslære.

Avslutningsvis i skatteavtalen, foran statenes signaturer, fremgår det at avtalen er utformet på norsk, tysk og engelsk, og at i tilfelle tolkningstvil så er det den engelske teksten som skal være avgjørende.

Vurderingen av hva som var As senter for livsinteresser i denne sak vil måtte ta utgangspunkt i tidsperioden saken gjelder, altså 2004-2010. Det vil imidlertid også kunne være relevant i noen grad å se hen til forhold både før og etter denne tidsperioden i den grad slike forutgående eller etterfølgende forhold kan kaste lys hva som var sentrum for livsinteressene i perioden 2004-2010, jf. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, fourth edition, side 269:

This is because the question for what period residence is determined needs to be distinguished from what of what the relevant facts are. The answer whether the taxpayer was a resident in one State during a particular period may rely on facts from a previous period and, to the extent it reveals its intentions, also from a subsequent period.

Skatteavtalen mellom Norge og Sveits er basert på OECDs mønsteravtale. OECD har publisert kommentarer til denne mønsteravtalen. Disse kommentarene er relevante og skal tillegges stor vekt ved fortolkningen, jf. Høyesteretts dom i Rt-2008-577, avsnitt 47 og 48. OECDs kommentar til artikkel 4 nr. 2 bokstav a er som følger (kommentar nr. 14 og 15):

14. If the individual has a permanent home in both Contracting States, paragraph 2 gives preference to the State which the personal and economic relations or the individual are closer, this being understood as the center of vital interests.[ ... .]

15. If the individual has a permanent home in both Contracting States, it is necessary to look at the facts in order to ascertain with which of the two States his personal and economic relations are closer. Thus, regard will be had to his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property, etc. The circumstances must be examined as a whole, but it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special

attention. If a person who has a home in one State sets up a second in the other State while retaining the first, the fact that he retains the first in the environment where he has always lived, where he has worked, and where he has his family and possessions, can, together with other elements, go to demonstrate that he has retained his center of vital interests in the first State.

I liknings-ABC'en for 2014/2015 heter det om denne vurderingen i punkt 2.6 i kapittelet om «Utland - allment om bostad/hjemmehørende»:

Ved vurderingen av hvor skattyter har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene), skal det bl.a. tas hensyn til

- hvor skattyter arbeider
- utenlandsoppholdets varighet
- hvor arbeidsgiver hører hjemme
- om skattyter driver selvstendig virksomhet i en av statene
- hvorfra han forvalter sin eiendom
- hvor familien oppholder seg
- hvor han tilbringer sin fritid

Selv om både økonomiske og personlige momenter skal hensyntas, skal det legges noe mer vekt på momenter av personlig art. For skattytere med nær familie, dvs. ektefelle/samboer og/eller mindreårige barn, vil det som regel være av avgjørende betydning hvor familien oppholder seg.

Det følger av så vel ordlyden i artikkel 4 nr. 2 bokstav a, og av OECDs kommentarer og liknings ABC'en, at vurderingen av hvilket land som er sentrum for skatteytters livsinteresser beror på en bred helhetsvurdering hvor en rekke økonomiske og personlige forhold må tas i betraktning.

I prinsippet kan man ha svært mange livsinteresser, både vesentlige og mindre vesentlige. Det kan da være et spørsmål hvorvidt man skal ta alle livsinteresser inn i vurderingen av hva som er senter for livsinteressene, eller om man i utgangspunktet skal kun se hen til de mest sentrale. Ut fra at begrepet «livsinteresser» er valgt i den norske versjonen, og ikke bare det enklere begrepet «interesser», kan man muligens utlede at det kun interesser av en viss vekt som skal legges vekt på. Av den engelske teksten - som jo har forrang ved tolkningstvill, jf. over - fremstår det at det i utgangspunktet skal legges vekt på de vesentlige livsinteressene, jf. formuleringen «vital interests». Teksten i parentes må oppfattes som en forklaring av teksten foran, og ved at det står «vital interest» må dette etter rettens mening forstås som at det i utgangspunktet er de vesentlige livsinteressene som skal vektlegges mest. Dette syn fremkommer også av Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, fourth edition, side 274 hvor det fremgår «In our view, this suggests that the circumstances should be restricted to actual **vital** [anm: uthevingen er forfatterens] interests (contained in the terms «center of vital interests»).»

Ved vurderingen av hva som er senter for livsinteresser kan det også reises spørsmål om det skal legges mer vekt på personlige livsinteresser enn økonomiske, eller omvendt. Ut fra lignings ABC'en synes det å skulle legges noe mer vekt på de personlige momenter. Etter rettens syn er det ikke holdepunkter i traktateksten eller OECDs kommentarer for at den ene kategorien skal

vektlegge mer enn den andre, jf. også formuleringen» personlige og økonomiske forbindelser». Dette syn fremgår også i Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, fourth edition, side 277. På den annen side er dette spørsmålet ikke så viktig i vår sak, ettersom retten har kommet til at As største livsinteresser er arbeidet for X. Hans arbeid for X kan like gjerne ses på som en personlig interesse som en økonomisk interesse.

Det kan være et spørsmål hvilken betydning det har at sveitsiske skattemyndigheter har ansett A som bosatt i Sveits iht. skatteavtalens punkt 4, jf. brev fra Swiss Federal Tax Administration av 10. november 2011 til norske skattemyndigheter hvor det henvises til skatteavtalens punkt 4.1 og 4.2 og brev fra Staatssekretariat für Internationale Finanzfragen SIF av 23. februar 2012 hvor det henvises til skatteavtalens punkt 4. Etter rettens syn kan ikke det forhold at Sveits har ansett at A er bosatt i Sveits iht. skatteavtalen binde norske myndigheters vurdering. Dette synes også partene enige om. Etter rettens syn skal heller ikke dette forhold tillegges nevneverdig vekt i den helhetsvurdering som må foretas av retten når det skal tas stilling til hvorvidt Norge eller Sveits anses som sentrum for livsinteressene. Retten viser her også til at ut fra ovennevnte brev kan ikke retten se at Sveits har basert sin konklusjon på en omfattende vurdering av hvor A har senter for sine livsinteresser.

#### **5.4 Konkret vurdering av hva som er sentrum for As livsinteresser**

##### **5.4.1 As angivelse av sine vesentligste interesser**

Ved vurderingen av hvilket land som er senter for As livsinteresser, vil det kunne være relevant å ta utgangspunkt i skatteyderens eget syn på hva som er hans vesentlige livsinteresser, jf. også følgende fra OECDs kommentar nr 15: «The circumstances must be examined as a whole, but it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention.»

A opplyste under hovedforhandlingen at han har fem prioriteringer i sitt liv:

- 1) Sin personlige helse, herunder det å holde seg i god form og spise riktig.
- 2) Virksomheten X, og da spesielt å få X som begrep og varemerke ut i verden.
- 3) Biler, og da helst dyre biler.
- 4) Familien.
- 5) Kvinner.

For retten fremstår det derfor som naturlig å ta utgangspunkt i disse interessene ved vurderingen av hvilket land disse interessene er nærmest.

##### **5.4.2 Relevansen av varigheten av opphold i Norge og Sveits**

Retten vil innledningsvis si noe om relevansen av at A har oppholdt seg betydelig mer i Norge enn i Sveits i årene 2004-2010.

Skattekontoret har i varslet om vedtak av 10. oktober 2013 side 44 laget en oversikt over hvor mange dager A har oppholdt seg i Norge, Sveits og andre land i denne tidsperioden. I denne oversikten har skattemyndigheten telt hver dag A er innom ett land som én dag, slik at dersom A ankommer Norge en kveld og reiser videre til et annet land neste dag vil dette regnes som 2 dager i Norge. Følgelig viser oversikten mer enn 365 dager per år. Like fullt gir oversikten et godt

inntrykk av forholdet mellom opphold i de forskjellige land da retten legger til grunn at denne «feilkilden» vil gjelde alle land i oversikten.

Oversikten som skattekontoret har utarbeidet gjengis for ordens skyld her:

Land	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Snitt
Norge	211	195	240	246	215	163	211	212
Sveits	57	51	53	47	53	64	58	55
Spania	29	21	25	22	24	32	31	26
USA	72	105	39	33	46	60	28	55
Øvrig	36	25	54	64	80	108	85	65

Som oversikten viser har A oppholdt seg betydelig mer i Norge enn i Sveits. Dette er i utgangspunktet ikke avgjørende for hvilket land man kan anses å ha de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser til. Dersom man for eksempel er pendler, vil man naturlig nok være mer i landet man arbeider i enn landet man bor i.

På den annen side vil det forhold at man i vesentlig større grad oppholder seg i et av landene i forhold til det andre, kunne være en indikasjon på at det landet man oppholder seg mest i også er senter for ens livsinteresser. Spesielt gjelder det i vårt tilfelle, hvor det A synes å ha oppholdt seg i Sveits bare en fjerdedel av tiden han har oppholdt seg i Norge.

Retten viser i denne sammenheng også til OECDs kommentar nr 17 til skatteavtalens artikkel 4 nr. 2 bokstav b:

In the first situation, the case where the individual has a permanent home available to him in both States, the fact of having an habitual abode in one State rather than in the other appears therefor as the circumstances which, in case of doubt as to where the individual has his center of vital interests, tips the balance towards the State where he stays more frequently.

I nærværende sak er retten i stand til å avgjøre hvor As senter for livsinteresser er, jfr. artikkel 4 nr 2 bokstav a, slik at det ikke er nødvendig for retten å ta stilling til bostedsspørsmålet etter vurderingene om «vanlig opphold» i artikkel 4 nr 2 bokstav b. Imidlertid viser OECDs kommentar nr. 17 til bestemmelsen i bokstav b, at det forhold at en part oppholder seg mer i ett land enn i ett annet vil være et relevant moment å legge vekt på. At retten kan legge vekt på også omstendigheter angitt i artikkel 4 nr. 2 bokstav b ved vurderingen etter bokstav a, er også lagt til grunn i dom fra Borgarting Lagmannsrett LB-2006-61335 (dommen ble anket til og avgjort i saken av Høyesterett omtalt over, jf. Rt Rt-2008-577, men Høyesterett avgjorde ikke saken på hvor skatteyder hadde sentrum for sine livsinteresser):

Selv om art. 3 (2) [*anm: tilsvarende artikkel 4 nr. 2 i vår sak*] oppstiller tre tilsynelatende helt selvstendige kriterier, vil de likevel gli noe over i hverandre ved at de samme forhold kan være relevante momenter under mer enn ett kriterium, selv om vekten kan være forskjellig.

Også i Oslo tingretts dom TOSLO-2014-33417 ble det forhold at skatteyder hadde oppholdt seg mye i Norge tillagt vekt i vurderingen av hvor skatteyder hadde sentrum for sine livsinteresser, jf. følgende fra dommen:

I tillegg til opphold i [adresse] hadde de opphold i Norge på feriestedene Tjøme eller Geilo, eller hos sine barn - særlig hos C - i Oslo. Som det fremgår ovenfor vil normale ferieopphold i det land en forlater ikke være uforenelig med skattemessig emigrasjon. Når det er sentrum for livsinteresser som skal vurderes er retten derimot av den oppfatning at det som må være gjenstand for vurdering er det totale opphold i Norge, hvor det også legges vekt på ferieopphold. Særlig må dette gjelde i en situasjon hvor skatteyder også hadde mange andre bindinger til Norge. Retten finner å kunne legge til grunn at hver av dem var mellom ca. 60 og 100 dager på Tjøme eller Geilo totalt pr. år; Tjøme om sommeren og Geilo ved jul og påske. Dette fremgår av Bs 7'sanser. Det er også gjennom Bs 7'sanser vist at de hadde et nokså omfattende sosialt liv med venner i Norge i tilknytning til disse feriestedene, og også ellers.

Etter dette er retten av den oppfatning at det forhold at A har totalt sett oppholdt seg betydelig mer i Norge enn i Sveits i perioden 2004-2010, klart trekker i retning av at Norge var sentrum for As livsinteresser i denne perioden.

#### **5.4.3 Helse**

Retten finner det bevist at A er svært opptatt av sin helse og å få førsteklasses medisinsk behandling. A har i perioden han har bodd i Sveits vært medlem av den obligatoriske helseforsikringsordningen i Sveits, og har også betalt tilleggsdekning for å få den beste tjenesten. A har etter utflyttingen hatt betydelig behov for medisinsk behandling, noe han har fått dekket i Sveits på en måte som han oppfatter som meget god. Tilsvarende opplever A at helsetilbudet i Norge er langt dårligere enn i Sveits.

Retten er enig i at A interesse i egen helse og hans tillitt til det sveitsiske helsevesenet er en vesentlig livsinteresse for A, og at denne interessen er det Sveits som er sentrum for. At A har hatt enkeltstående besøk hos norske leger og tannleger mens han har vært i Norge svekker ikke dette inntrykket.

#### **5.4.4 Arbeid**

En persons arbeidsforhold, samt forretningssted, er også nevnt i OECDs kommentar nr 15 som momenter for å kartlegge senter for livsinteressene ( «his occupations, [ ... ], his place of business,»). A har også satt arbeidet for X på andre plass i hans oversikt over hans fem viktigste prioriteringer i livet.

Ut fra As forklaring og bevisførselen for øvrig er det klart for retten at hans arbeid for X er As hovedinteresse, i alle fall i perioden saken gjelder som var 2004-2010. As arbeid har i følge han selv alltid hatt første prioritet i hans liv.

A har anført det er Sveits, og ikke Norge, som er senter for denne livsinteressen som arbeidet for X utgjør. Etter rettens syn er det imidlertid denne livsinteressen klart nærmere tilknyttet Norge enn Sveits, som retten vil begrunne nærmere nedenfor.

X Norge AS er etter hva retten forstår det sentrale selskap i X-konsernet. Dette er etablert i og holder sete i Norge med Trondheim som hovedbase, i alle fall i kontrollperioden. Selv om X har et økende internasjonalt salg så er det den norske virksomheten som fortsatt er hovedbasen for dette salget. Bevisføringen har ikke vist at X har en organisasjon av betydning utenfor Norge, heller ikke for den internasjonale virksomheten. Produksjonen, både for salg til Norge og utenlands, skjer riktignok i en fabrikk i Tyskland men så vidt retten forstår drives det ikke salg- eller markedsføringsarbeid herfra av betydning.

Det er opplyst å være registrert et selskap i Liechtenstein med navn X Distribution. Det skal være ansatt 3 personer i dette selskapet. Så vidt retten forstår organiserer dette selskapet avtaler om kjøp og salg av X produkter til utlandet, men at ikke selve markedsføringen eller kundepleien drives herfra. Den internasjonale markedsføringen, herunder kundepleie av internasjonale kunder, ble etter det retten forstår i all hovedsak utført av A.

X hadde ingen avdeling eller virksomhet i Sveits. A har fortalt at han, formelt da som konsulent i Z AG og iht. konsulentavtalen mellom Z AG og X Norge AS, tenkte ut og organiserte mye av markedsføringen og strategien for X mens han var i sin bolig i Sveits. Ettersom imidlertid A i kontrollperioden oppholdt seg i Norge i snitt 212 dager, og i Sveits i 55 dager, antar retten at hovedvekten av det arbeid A gjorde for X, også arbeid med strategi og markedsføring, må ha vært drevet fra Norge. Retten viser her til at A har selv forklart at han har oppholdt seg i Norge for å drive arbeid for X. Videre hadde han eget kontor hos X Norge AS i Trondheim. Det er ikke sannsynlig at A i hele perioden han har vært i Norge kun har drevet med kundepleie og referansebesøk og at hans arbeid med strategi og markedsføring i hovedsak er utøvet fra Sveits.

I tillegg til selve arbeidsutførelsen for X, har også A hatt eierskap i og selskapsposisjoner i X Norge AS i perioden saken gjelder. A var styremedlem i X Norge AS i perioden 1. januar 2004 - 29. juni 2006, og styreformann fra 29. juni 2006 til 31. desember 2010. A har videre vært styremedlem og styreformann i tilsvarende perioder i Y AS. I hele denne perioden har A eid de eneste stemmeberettigede aksjene i disse selskapene.

Deler av tiden A har vært i Norge har han også arbeidet med X Norge AS' kurs og konferansesenter på Hitra utenfor Trondheim. I Æ AS, som er 100 % eid av Ø. AS, var A styreleder fra 29. juni 2006 og i alle fall ut 2010. I Ø AS (som er 33,33 % eid av X Norge AS og 66,67 % av Y AS), var han styreleder fra 29. juni 2006-31. desember 2010 og daglig leder fra 7. august 2010 til 31. desember 2010.

Retten kan ikke se at utflyttingen til Sveits henger sammen med Xs internasjonale satsing eller at den internasjonale satsingen i nevneverdig grad har hatt Sveits som base. Så vidt retten forstår fortsatte A å arbeide for X som før etter flyttingen til Sveits, men da formalisert som en konsulentavtale som ansatt i Z AG. A var fortsatt like mye i Norge som før. Etter egen forklaring drev han i betydelig grad med kundepleie i Norge; han tok i mot kunder i buss, viste de rundt på referanseanlegg, tok kundene ut på middag, tok de med til konferanse-anlegget på Hitra mv.

A har forklart at det var arbeidet for X som gjorde at han var så mye i Trondheim. Oversikten over antall dager i hhv Norge og Sveits viser at A har oppholdt seg 80/90 % av tiden i Norge i perioden 2004-201. Dette bekrefter etter rettens oppfatning at arbeidet for X er A desidert mest

vesentlige interesse. Dette arbeidet har i all hovedsak tilknytning til Norge, og i liten grad til Sveits.

At A i så stor grad har vært i Norge i forbindelse med arbeid for X, som var hans hovedinteresse, taler etter rettens syn i betydelig grad for at det er Norge som er senter for denne livsinteressen. At A formelt får lønn fra Z AG gir en kun en formell tilknytning til Sveits. A har også nedlagt betydelig med tid og ressurser for å få konferanse og turistanlegget på Hitra til å fungere. Også dette er en aktivitet som medfører tilknytning til Norge.

#### **5.4.5 Bil-interessen**

A har angitt at hans bil-interesse er en vesentlig livsinteresse, og at det er Sveits som er sentrum for denne interessen.

Retten finner ikke grunn til å betvile at biler, og da spesielt dyre biler, er en livsinteresse for A. Spørsmålet er imidlertid om denne interessen er nærmere knyttet til Sveits enn til Norge.

At A har kjøpt og registrert sine biler i Sveits er ikke unaturlig ettersom biler er betydelig rimeligere i Sveits enn i Norge. Retten kan imidlertid ikke se at Sveits er sentrum for denne livsinteressen i større grad enn Norge. Retten viser her til at A i betydelig større grad har oppholdt seg i Norge enn i Sveits, og at han også etter egen forklaring ofte har kjørt bil til og fra Norge og brukt sine sveitsisk registrerte biler mens han har vært i Norge. Ved pågripelsen i juni 2011 var tre av As biler i Norge. Det er mulig at det hadde sin naturlige forklaring at såpass mange som tre biler var i Norge på det tidspunktet og at dette ikke var representativt. Imidlertid er det på det rene at alle bilene hadde norsk autopassbrikke, noe som taler for at disse bilene ble brukt i en ikke ubetydelig grad i Norge. Tilsvarende viser det forhold at det ble oppbevart sommer- og vinterdekk også i garasjen til [adresse 2] til at bil-interessen også pleies i Norge.

Retten finner derfor at verken Sveits eller Norge kan anses som sentrum for bil-interessen.

#### **5.4.6 Familie**

Familie er et forhold som vil være en vesentlig livsinteresse og som også A har oppgitt å være en av sine vesentlige interesser. Familieforhold er også nevnt som en av de relevante livsinteressene i OECDs kommentar nr 15 («family and social relations»).

As barn bor i Norge, men disse er voksne og er etablert med egne familier. Utover at A er sammen med disse i juleferien, herunder barnebarn, synes ikke A å pleie særlig mye kontakt med sine barn og barnebarn i Norge som sådan. Kontakten synes pleid like mye over telefon og i Sveits. A har også gitt uttrykk for at barn og barnebarn er nedprioritert til fordel for arbeid og at han derfor ikke er særlig mye sammen med familien.

As relasjon til sine barn og barnebarn synes derfor ikke å tale for verken Norge eller Sveits som sentrum for livsinteressen «familie».

#### **5.4.7 Kvinnerelasjoner**

Også samboerforhold er en type familieforhold som er relevante ved vurderingen av hvor en har sitt senter for livsinteresser, jf. også at Lignings ABC'en omtaler både samboerforhold og ekteskapsforhold som «nær familie» i kommentaren angitt over.



A har ikke vært gift i perioden saken gjelder. Derimot har han hatt langvarige forhold til kvinner i denne perioden, og da spesielt til B helt fra 1988 og til 2006. B ble med til Sveits når A flyttet dit i 1993. B flyttet så til [adresse 2] i 2000. Etersom A var betydelig flere dager i [adresse 2] enn i Sveits, fremstår ikke dette som unaturlig. A har forklart at forholdet til B kjølnet da hun flyttet tilbake til Norge i 2000 og at forholdet etter det mer kan karakteriseres som et kjærlighetsforhold. For retten er det ikke avgjørende hvordan forholdet karakteriseres. Det retten legger vekt på er at A og B faktisk bodde sammen i boligen [adresse 2] frem til 2006. Det ble opplyst at B hadde inngått en leieavtale for sokkelen i [adresse 2], men at hun brukte hele boligen sammen med A. B hadde sin registrerte adresse i frem til bruddet med A i 2006. A forklart at han bodde sammen med B i boligen i [adresse 2] når han var i Norge, som altså var svært mange dager i året. De deltok på feiringer av runde år sammen, var sammen på nyttårsaftener, reiste sammen mv. B var oppført i dødsannonser til As mor i 2004, noe som vitner om en relasjon utover et rent kjæresteforhold. Det fremstår derfor ikke som tvilsomt for retten at B har vært As samboer frem til forholdet tok slutt i 2006. At A har hatt samboer i Norge frem til 2006, og har bodd sammen med henne i boligen i [adresse 2] et betydelig antall dager i året, gir en tilhørighet til Norge i skatteavtalens forstand.

Etter bruddet med B i 2006 ble A sammen med C. C meldte flytting til [adresse 2] den 1. januar 2008. A har forklart at hun meldte flytting uten hans vitende og vilje, og han skal ha blitt irritert da han oppdaget det. A har imidlertid forklart hun faktisk bodde i [adresse 2], slik at retten legger mindre vekt på om hun hadde As tillatelse til å melde flytting dit. Det sentrale for retten er at hun faktisk har bodd i boligen og at A har forklart at de bodde sammen i den perioden han var i Norge, som var et betydelig antall dager hvert år. Retten finner derfor at også forholdet til C, på samme måte som til B, er et forhold som har gitt tilhørighet til Norge i kontrollperioden.

A har forklart at han i kontrollperioden også har hatt kjærlighetsforhold i andre land, herunder USA, Canada og Thailand. Dette har imidlertid ikke vært samboerforhold som tilfellet er for B og C, slik at dette ikke fratår disse samboerforhold for å gi en tilknytning til Norge i perioden saken gjelder.

#### **5.4.8 Bolig**

A har kjøpt og bekostet en dyr leilighet i Sveits, som han har møblert som og bruker som sitt private hjem mens han er i Sveits. Samtidig har han også disponert fast bolig i Norge helt fra 1993 og i hele perioden saken gjelder. A benyttet de to første årene etter utflyttingen sin daværende bolig i [adresse 1] som oppholdssted mens han var i Norge. Eiendommen var eid av A frem til desember 1996 og den ble da overdratt til Y AS, som den gang var eid 100 % av A. Y AS kjøpte boligen i [adresse 2] i april 1994 og pusset den så betydelig opp iht. As ønsker. Boligen i [adresse 2] er møblert med møbler som A har solgt til Y. A har siden oppussingen brukt boligen i [adresse 2] som oppholdssted mens han har vært i Norge.

Som det fremgår av OECDs kommentar nr 15 til artikkel 4 nr 2 bokstav a sitert over, så vil det forhold at skattyter beholder et hjem i den staten han forlater etter å ha oppholdt seg der lenge og der hatt sitt arbeid og sine familiebånd og eiendeler, kunne underbygge at han har beholdt sine livsinteresser der, hvis dette støttes av andre momenter. Tilsvarende fremgår av Arvid Aage Skaar, Norsk skatteavtalerett (2006), side 116:

I tilfeller der skatteyteren anses å ha to faste boliger, vil det ofte være at den ene er en videreføring av den boligen vedkommende hadde før bolig nummer to ble etablert. I slike tilfeller kan det etter de nærmere omstendigheter legges til grunn en presumpsjon om at skatteyteren har videreført sine livsinteresser i den staten han eller hun opprinnelig hadde fast bolig.

For retten fremstår boligen i [adresse 2] som en videreføring av As bolig i [adresse 1]. Retten viser her blant annet til at boligen er møblert med As møbler. At boligen er formelt sett eid av Y AS og utleid til Z AG har ikke betydning i denne sammenheng, all den tid A hadde kontrollerende bestemmelse over Z AG og Y AS fra etableringen og ut 2010.

Etter rettens syn kan derfor det forhold at A har beholdt og brukt boliger i Norge hele tiden etter utflyttingen gi en presumpsjon for at Norge er senter for As livsinteresser, jf. OECDs kommentar angitt over. På den annen side har A eid og pusset opp bolig også i Sveits helt siden han flyttet dit i 1993, og det er ikke noe som tyder på at eierforholdet til boligen i Sveits er midlertidig.

I sum mener retten at verken boligen i Sveits eller Norge gir nevneverdige momenter for hvilket land som er senter for As livsinteresser.

#### **5.4.9 Tidsperioden som A har vært meldt utflyttet**

Mange av de dommer som er fremlagt om temaet «senter for livsinteresser» synes å gjelde saker hvor skatteyteren har oppholdt seg relativt kort tid i de landene som hevdes å være senter for ens livsinteresser, og hvor skatteyter har hatt til hensikt å returnere til Norge etter en tid. I vår sak er det over 20 år siden A registrerte flytting til Sveits, og det er ikke noe som tyder på at A har tenkt å flytte tilbake til Norge. Tvert imot har episoden med pågripelsen i 2011, og den etterfølgende skattesaken, medført at A har redusert sin tilstedeværelse i Norge betraktelig og blitt om mulig enda fastere i sin beslutning om å aldri flytte tilbake til Norge.

På den annen side har A hele tiden fra utflyttingen og frem til 2011, hatt en varig og fast tilknytning til Norge gjennom arbeid for X og opphold i boligen i [adresse 2]. A har hatt opphold i Norge langt flere dager enn i Sveits.

Retten finner derfor at tidsperioden A har vært meldt utflyttet ikke i seg selv gir noen sterkere tilknytning til Sveits enn til Norge.

#### **5.4.10 Øvrige momenter**

Som det fremgår av OECDs kommentar nr 15, kan det legges vekt på også øvrige interesser så som politiske, sosiale og kulturelle forhold.

Som nevnt innledningsvis er retten av den oppfatning at det i utgangspunktet er de vesentlige («vital interests») livsinteresser det skal legges vekt på i vurderingen av hvilket land som er sentrum for livsinteressene. Øvrige livsinteresser som er mindre viktige for skatteyteren skal tillegges begrenset vekt.

Bevisførselen viser at A har hatt venner, deltatt i foreninger og feiringer, deltatt på jakt mv, i begge land. I sum anser retten at verken Sveits eller Norge peker seg ut som senter for noen av disse interessene.

A har forklart at han er konservativ og har stor sans for det politiske systemet i Sveits. Dette kan i en viss, men liten grad, trekke i retning av tilhørighet til Sveits.

Fra hvilket land man styrer sine økonomiske interesser («the place from which he administers his property», jf. OECDs kommentar nr 15) kan også ha betydning. Ut fra partsforklaringen kan imidlertid ikke retten se at A bruker nevneverdig tid og energi på administrering av sine eiendeler fra Sveits. Videre har A forklart at han ikke har særlig med formue i Sveits, og at denne består i hovedsak av bilene og boligene og en fordring på Z AG.

Heller ikke legger retten vekt på øvrige forhold av mindre betydning, som optikerbesøk, kjøp av lottokuponger mv.

#### **5.4.11 Samlet vurdering**

Oppsummeringvis finner retten at Norge klart er sentrum for As livsinteresser. Med unntak av interessen for egen helse, så taler de øvrige vesentlige interesser enten for at Norge er sentrum eller at verken Norge eller Sveits er sentrum. Det som har vært mest utslagsgivende for retten er det betydelige større antall dager A har oppholdt seg i Norge enn i Sveits, og at det er i Norge at A har dyrket sin største livsinteresse, nemlig arbeid for X Norge AS og det relaterte konferansesenteret på Hitra.

#### **5.5 Sakskostnader**

Staten har vunnet bostedsspørsmålet fullt ut. Dersom denne avgjørelsen blir rettskraftig fortsetter så saken og hvor da temaet blir omfanget av den faktiske inntekten og formuen som er skattepliktig til Norge. Iht. statens påstand utsettes derfor avgjørelsen om sakskostnadene til avgjørelsen som avgjør omfanget av skatteplikten, jf. tvisteloven § 20-8 tredje ledd.

#### *Domsslutning*

- 1. I forhold til artikkel 4 nr 2 i skatteavtalen mellom Norge og Sveits anses A for bosatt i Norge.*
- 2. Avgjørelsen av saksomkostningsspørsmålet utstår til den dom som utgjør hovedsaken.*

## SkN 16-069 Tilleggsskatt - avgjørelse innen «rimelig tid»

**Lovstoff:** EMK artikkel 6.

**Oslo tingrett:** Dom av 20. november 2015, sak nr.: TOSLO-2015-64350

**Dommer:** Tingrettsdommer Hans-Christian Ingebrigtsen.

**Parter:** Reiten & Co AS (advokat Ståle Rønneberg Kristiansen) mot Staten v/ Skatt Øst (advokat Tolle Stabell v/ advokatflm. Ane Sydnes Egeland).

**Sammendrag:** Saken reiste spørsmål om en saksbehandlingstid hos Skatteetaten på 5 år og 4 måneder i sak om tilleggsskatt utgjorde et brudd på EMK artikkel 6 om at avgjørelse må foreligge innen «rimelig tid». Tingretten la til grunn at saksbehandlingstiden hos Skatteetaten lå i et intervall der årsaken til tidsbruken avgjør om EMK er krenket. Under betydelig tvil kom retten til at kravet om avgjørelse innen rimelig tid ikke var krenket. Avgjørende for retten var en samlet vurdering, der det hadde stor betydning at tilleggsskatt ikke er i kjernen av straffebegrepet, at perioder med inaktivitet samlet sett i høyden var 10 måneder og sakens klare kompleksitet. Vedtaket var da gyldig.

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak 7. oktober 2014 om tilleggsskatt for inntektsåret 2006.

### Fremstilling av saken

Reiten & Co AS kjøpte 11. desember 2006 opp alle aksjene i Vika Industrier AS for ca. kr 51,5 millioner. Vika Industrier AS hadde pr. 31. desember 2005 en egenkapital på ca. kr 45,5 millioner og et underskudd på ca. kr 95,8 millioner. Etter oppkjøpet ga Reiten & Co AS i 2006 et konsernbidrag til Vika Industrier AS på ca. kr 26,9 millioner. Konsernbidraget kom til fradrag hos Reiten & Co AS og ble ved ligningen for 2006 avregnet mot det fremførbare underskuddet hos Vika Industrier AS. Fremførbart underskudd i Vika Industrier AS pr. 31. desember 2006 var ca. kr 68,9 millioner.

Vika Industrier AS leverte ikke vedlegg til selvangivelsen for 2006 med opplysninger om eierskiftet, og ble lignet etter påstand. Vika Industrier AS ble innfusjonert i Reiten & Co AS i desember 2007.

Reiten & Co AS vedla til sin selvangivelse for 2006 en kort beskrivelse av kjøpet av alle aksjene i Vika Industrier AS, og viste til at Vika Industrier AS hadde et fremførbart underskudd og at det var ytt konsernbidrag for 2006. Rammeavtalen som beskrev oppkjøpet var lagt ved.

Høsten 2008 ba skattekontoret om ytterligere opplysninger og varslet endringssak. Skattekontoret varslet i brev 26. juni 2009 om at det kunne bli aktuelt å ilegge tilleggsskatt. I endringsvedtak 8. februar 2010 kom skattekontoret til at Vika Industrier AS ikke hadde adgang til å fremføre det skattemessige underskuddet fordi oppkjøpet var overveiende skattemessig motivert, jf. skatteloven (sktl.) § 14-90. I tillegg ble Vika Industrier AS ilagt tilleggsskatt med 45%.

Vedtaket ble påklaget 26. februar 2010. Skattekontoret sendte 4. desember 2013 saken og innstilling til vedtak til Skatteklagenemnda. Skatteklagenemnda avgjorde saken 7. oktober 2014. Skatteklagenemnda var enig med skattekontoret i at det ikke var adgang til å fremføre det skattemessige underskuddet, men tilleggs skatten ble satt ned til 30% under henvisning til den lange saksbehandlingstiden.

Reiten & Co AS tok 17. april 2015 ut stevning ved Oslo tingrett mot Staten v/ Skatt Øst, med krav om at Skatteklagenemndas vedtak om tilleggs skatt er ugyldig. Staten v/ Skatt Øst tok i tilsvar 22. mai 2015 til motmæle og påsto seg frifunnet.

Hovedforhandling ble holdt i Oslo tinghus 10.-11. november 2015 over 2 rettsdager. Saksøker møtte med sin prosessfullmektig og saksøkte møtte ved sin prosessfullmektig. To vitner forklarte seg for retten og det ble dokumentert slik rettsboken viser.

### **Saksøkerens påstandsgrunnlag**

Saksbehandlingstiden utgjør et brudd på Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) artikkel 6 nr. 1 om at avgjørelse må foreligge «innen rimelig tid». Ligningsbehandlingen tok 5 år og 3 måneder, hvorav om lag 3 år i praksis må likestilles med inaktivitet, noe som skyldes skattemyndighetene og deres arbeidssituasjon. Dette overstiger kravet til rimelig tid.

Skatteklagenemnda reduserte tilleggs skatten fra 45% til 30% under henvisning til EMK artikkel 6 og artikkel 13. Reduksjon av tilleggs skatten fra 45% til 30% er ikke tilstrekkelig rettsmiddel etter EMK artikkel 13. Retten må foreta en konkret helhetsvurdering av hva som vil utgjøre et «effektivt rettsmiddel» i den konkrete saken. Ved vurderingen må det legges vekt på de samme momentene som ved vurderingen av om brudd på EMK artikkel 6 nr. 1 foreligger.

Saksbehandlingstiden er her svært lang, og en betydelig del av den er uten saksbehandling, noe som skyldes forhold hos skattemyndighetene. Saksøker har opptrådt lojalt. Nødvendig dokumentasjon ble vedlagt selvangivelsen for Reiten & Co AS.

### **Saksøkerens påstand:**

1. Skatteklagenemndas vedtak datert 7. oktober 2014 oppheves for så vidt gjelder ileggelsen av tilleggs skatt.
2. Reiten & Co AS tilkjennes saksomkostninger.

### **Saksøktes påstandsgrunnlag**

Skatteklagenemndas vedtak 7. oktober 2014 er gyldig. Skatteklagenemnda reduserte der satsen for tilleggs skatt fra skjerpet (45%) til alminnelig (30%). Saksøker har akseptert at vilkårene for tilleggs skatt isolert sett var til stede.

Saksbehandlingen har ikke krenket kravet til avgjørelse «innen rimelig tid» etter EMK artikkel 6 nr. 1. Fra skattekontorets varsel om tilleggs skatt til skatteklagenemndas vedtak gikk det omtrent 5

år og 3 måneder. Av denne tiden var det to perioder på henholdsvis 6 og 1 måned - totalt 7 måneder - uten saksbehandling.

Sakens art og kompleksitet tilsier at det må være rom for saksbehandlingen som har skjedd. Saken var kompleks og involverte mange skattesubjekter, flere transaksjoner og mye dokumentasjon. Reiten & Co Strategic Investment AS (RSI) fremsatte en rekke påstander knyttet til transaksjonene som isolert sett ville blitt ansett som akseptable forretningsmessige begrunnelser, men som i den konkrete sammenhengen ikke var relevante. Det ble også fremsatt uriktige opplysninger om at salget av aksjene i VIKA frigjorde likviditet og at RSI hadde forpliktet seg til å finansiere et langt større beløp om nødvendig, noe som er tilbakevist i vedtaket.

De rettssikkerhetsgarantiene som artikkel 6 sikrer i straffesaker, kan ikke håndheves like strengt for sanksjoner som faller utenfor den tradisjonelle strafferett, men som likevel blir betraktet som straff etter artikkel 6. Ligningsmyndighetene masseproduserer forvaltningsavgjørelser, og ikke alle saker behandles optimalt til enhver tid, selv om målet er effektiv behandling.

Dersom kravet til avgjørelse innen rimelig tid er krenket, utgjør nedsettelse av tilleggsskatten fra 45% til 30% tilstrekkelig rettsmiddel etter EMK artikkel 13.

### **Saksøktes påstand**

1. Staten v/ Skatt Øst frifinnes.
2. Staten v/ Skatt Øst tilkjennes sakens kostnader.

### **Rettens vurdering**

Den europeiske menneskerettskonvensjonen gjelder som norsk lov og skal ved motstrid gå foran bestemmelser i annen lovgivning, jf. menneskerettsloven § 2 og § 3.

Tilleggsskatt omfattes av straffebegrepet i EMK artikkel 6, jf. Rt-2002-509. EMK artikkel 6 nr. 1 første punktum lyder slik i norsk oversettelse:

«For å få avgjort sine borgerlige rettigheter og plikter eller en straffesiktelse mot seg, har enhver rett til en rettferdig og offentlig rettergang innen rimelig tid ved en uavhengig og upartisk domstol opprettet ved lov.»

Bestemmelsene i EMK artikkel 6 tilhører våre mest sentrale rettssikkerhetsgarantier, og slår fast det overordnede prinsippet om rettferdig rettergang, der retten til rettergang innen rimelig tid inngår som ett av flere elementer. Retten til rettergang innen rimelig tid gjelder tilsvarende for forvaltningsmessig behandling av saker som etter EMK artikkel 6 regnes som straff, og gjelder også for juridiske personer.

Normen etter EMK artikkel 6 kan variere noe etter som om man befinner seg i eller utenfor kjernen av straffebegrepet. EMD i storkammer uttalte i dom 23. november 2006 [EMD-2001-73053-2] i saken Jussila mot Finland at tilleggsskatt skiller seg fra kjernen i strafferetten, og at de

straffeprosessuelle garantiene i konvensjonen derfor ikke nødvendigvis kommer til anvendelse med full styrke. Både i saken Jussila mot Finland og i EMDs dom 4. mars 2014 [EMD-2010-18640] i saken Grande Stevens mfl. mot Italia, uttalte EMD at graden av personlig stigma har betydning ved vurderingen av om vernet kommer til anvendelse med full styrke. Høyesterett har fulgt opp disse betraktningene, bl.a. i avgjørelsene inntatt i Rt-2007-1217 og Rt-2008-1409. Når normen kan variere i spørsmål om kravet til offentlig/muntlig rettergang og beviskravet, legger retten til grunn at også normen for rettergang innen rimelig tid kan variere noe mellom saker i og utenfor kjernen av straffebegrepet. Ettersom det her gjelder tilleggsskatt for et selskap og dermed er utenfor kjernen av straffebegrepet og er uten direkte personlig stigma, legger retten til grunn at kravet til rettergang innen rimelig tid er noe svakere enn for saker i strafferettens kjerneområde eller som er stigmatiserende.

Rettsikkerhetsgarantiene i artikkel 6 aktiveres når det foreligger en straffanklage, og retten legger i tråd med prinsippet i avgjørelsen inntatt i Rt-2000-996 til grunn at fristen etter artikkel 6 nr. 1 begynte å løpe da skattekontoret i brev 16. juni 2009 varslet om at man vurderte å ilegge tilleggsskatt. Det tok 5 år og 4 måneder før klageinstansens vedtak forelå. Videre løper fristen til det foreligger endelig avgjørelse i saken, og tiden frem til dom er avsagt i tingretten skal derfor regnes med. Samlet tidsbruk er nå 6 år og 5 måneder.

I rettspraksis er saksbehandlingstiden ved tilleggsskatt vurdert flere ganger opp mot kravet i EMK artikkel 6 om avgjørelse innen rimelig tid. I dommen inntatt i Rt-2000-996 (Bøhler) kom Høyesterett til at en samlet tidsbruk fra varselet om tilleggsskatt til dom i Høyesterett på henholdsvis 11 og 8 år var i strid med EMK artikkel 6. I den aktuelle saken gikk det henholdsvis 6 år og 7 måneder og 4 år og 5 måneder fra varselet om tilleggsskatt til klageinstansens vedtak. For ligningsåret 1988 var saken forlagt i ett år og inaktiv i 2 år. Høyesterett uttalte at det ved vurderingen må tas «hensyn til at avgjørelsen om tilleggsskatt er direkte knyttet til avgjørelsen av selve skattesaken. Tilleggsskatt kan først beregnes når det foreligger en avgjørelse om selve skatten. Dersom skattesaken er komplisert, må dette tilsi en viss rommelighet ved bedømmelsen av tidsforløpet også i forhold til tilleggsskatten.»

I dommen inntatt i Rt-2004-134 kom Høyesterett til at samlet tidsbruk fra varselet om tilleggsskatt til dom i Høyesterett på 8 år og 6 måneder ikke var konvensjonsstridig. Her var skatteetatens tidsbruk i første instans 2 år og 11 måneder og i klageinstansen 1 år og 11 måneder. Deler av tidsbruken var knyttet til et nytt rettslig grunnlag for beskatning som ble tatt opp et års tid ut i saksbehandlingen og det var kompliserte undersøkelser rundt mulig gjennomskjæring. Høyesterett uttalte i avsnitt 52 at «når rene dødperioder ikke kan påvises, mener jeg terskelen for å konstatere brudd på artikkel 6 nr. 1 må ligge relativt høyt i saker om tilleggsskatt ...»

Særlig perioder uten noen aktivitet får etter rettspraksis betydning ved vurderingen av om avgjørelse foreligger «innen rimelig tid». Høyesterett uttalte i dom inntatt i Rt-2005-1210 avsnitt 16 at total inaktivitet i ett år i en sak om vold mot politiet, utgjorde en krenkelse av EMK artikkel 6 nr. 1. Her var domfeltes anke til Høyesterett forlagt hos påtalemyndigheten i ett år. I dom inntatt i Rt-2008-913 kom Høyesterett til at en samlet saksbehandlingstid på 5 ½ år i en sak om unndragelse av mer enn en million kroner i merverdiavgift var for lenge. Saken inngikk i et meget omfattende kompleks, men domfeltes anke til Høyesterett ble lovstridig holdt tilbake i over elleve måneder. I dom inntatt i Rt-2014-691 kom Høyesterett til at ren liggetid hos politiet

på 8 måneder ikke utgjorde en krenkelse av EMK artikkel 6 nr. 1 i en sak om grovt underslag, der samlet saksbehandlingstid fra anmeldelse til dom i Høyesterett var 2 år og 8 måneder.

I dom 9. oktober 2015 (HR-2015-2033-A) kom Høyesterett i en sak om skatteunndragelse til at tidsbruken var konvensjonsstridig. Lagmannsretten hadde i 2008 i ubegrunnet beslutning nektet domfeltes anke fremmet. Etter gjenopptakelse i 2011 ble anken henvist, og lagmannsretten avsa dom i 2013. Domfeltes anke ble forlagt av politiet i 8 ½ måned, noe som sammen med at det uvanlig lange samlede tidsforløpet hadde sin bakgrunn i et tidligere menneskerettsbrudd (ubegrunnet ankenektelse), ble ansett å være for lenge.

Retten oppfatter det som om rettspraksis legger vekt på spesielt klanderverdige forhold når krenkelse vurderes, så som at anker forlegges eller rettsstridig tilbakeholdes.

Sivilombudsmannen konkluderte i en uttalelse fra 2014 (SOM-2014-1947) med at Skatt Østs tidsbruk i en sak på i overkant av fem år ved ileggelse av tilleggs�skatt, innebar konvensjonsbrudd. Skattekontoret traff vedtak innen 1 år og 4 måneder, mens klagesaksbehandlingen tok ytterligere 3 år og 9 måneder frem til vedtak i Skatteklagenemnda. Særlig tungtveiende var at det under klagesaksbehandlingen var to perioder på henholdsvis 20 måneder og 4 måneder med fullstendig inaktivitet, og at det fremsto som sannsynlig at det i tillegg var flere lengre perioder uten aktivitet.

Kjølbros viser i «Den europeiske menneskerettigheds konvention - for praktikere», 3. utgave (2010), side 570, til uttalelse fra EMD i dom 8. november 2005 [EMDN-2002-6847] i saken Khudoyorov mot Russland om at det i saker etter EMK artikkel 6 nr. 1 som en grov tommelfingerregel kan tas utgangspunkt i en saksbehandlingstid på 1 år for hver instans. Samme sted antyder Kjølbros at en tidsbruk på mer enn 5 år i to instanser som utgangspunkt vil være problematisk i forhold til konvensjonen.

Når det gjelder inaktive perioder, konkluderer Skoghøy i sin artikkel «Forvaltningssanksjoner, EMK og Grunnloven», Jussens Venner, 2014, side 313 [JV-2014-297 på s. 313], med at en periode med fullstendig inaktivitet på mer enn ett år normalt utgjør et brudd på EMK artikkel 6 nr. 1.

Hvorvidt avgjørelsen foreligger innen rimelig tid, beror etter rettspraksis på en konkret helhetsvurdering, der det særlig skal legges vekt på sakens kompleksitet og karakter, skattyters forhold og myndighetenes forhold, jf. Rt-2004-134, premiss 41-43. Samme sted fremgår at det særlig vil være tungtveiende om myndighetene har latt saken ligge uten behandling over en lengre periode.

Når det gjelder *sakens karakter*, peker retten på at saken her gjelder administrativ ileggelse av tilleggs�skatt til et aksjeselskap. Selskapet har betydelige økonomiske interesse i saken fordi det ble ilagt og har måttet betale en tilleggs�skatt på ca. kr 8 millioner. Beløpet er betydelig, både nominelt og sett i forhold til omsetningen i 2006 på ca. kr 50 millioner. Selskapets likviditet er derfor betydelig svekket.

Ved vurderingen av *sakens kompleksitet*, er det naturlig å vurdere både de faktiske forholdene i saken, de materiellrettslige spørsmål saken reiser og prosessuelle forhold, se Kjølbros: Op.cit.,



side 561-562. Som nevnt samme sted kan for eksempel et komplisert faktum skyldes at flere selskaper er involvert, at man må gjennomgå omfattende regnskapsmateriale og at kompliserte selskapsrelasjoner er etablert bl.a. for å vanskeliggjøre myndighetenes kontroll, se EMDs avgjørelse 22. mai 1998 [EMD-1993-21961] i saken Hozee mot Nederland, avsnitt 52. Etter praksis skal det forholdsvis mye til før EMD anerkjenner at en sak har vært kompleks, og det vil uansett i alminnelighet ikke i seg selv rettferdiggjøre en meget lang saksbehandlingstid. Særlig gjelder det for perioder med inaktivitet. Vurderingen av sakens vanskelighetsgrad tas med utgangspunkt i hvordan en kvalifisert jurist innen det aktuelle fagfeltet vil vurdere saken, se Bertelsen: «EMK Kommentarer til bestemmelsene om individets rettigheter og friheter» (2011), side 649.

De skattemessige vurderingene i saken knyttet seg blant annet til reglene om skattyters opplysningsplikt om egne forhold ved innsending av selvangivelse, anvendelsen av gjennomskjæringsregelen i skatteloven § 14-90 (skatteposisjon som overveiende motiv for en transaksjon), vilkårene for tilleggsskatt i ligningsloven § 10-2 nr. 1 og valg av sats for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-4.

For å avgjøre skattesaken måtte saksbehandlerne ved Skatt Øst sette seg inn i den forretningsmessige virksomheten til blant annet Reiten Strategic Investment AS, Nordic Capital Partners II AS og Vika Industrier AS & Co AS. For å vurdere om det overveiende motivet for transaksjonen var utnyttelse av skatteposisjonen, måtte saksbehandlerne trenge inn i og forstå de ulike bedriftsøkonomiske overveielser ved det sammensatte avtaleverket og transaksjonene.

Skattekontoret fikk i brev 10. november 2008 fra selskapet beskjed om at det ikke fantes skriftlig korrespondanse mellom kjøper og selger i forbindelse med overdragelsen av aksjene i selskapet, og at det heller ikke fantes noen skriftlige vurderinger rundt bortfall av skatteposisjoner i medhold av skatteloven § 14-90, ettersom skatt ikke var noe sentralt tema ved transaksjonen. I sin redegjørelse 3. februar 2009 til skattekontoret, skriver advokat Frøland i Deloitte Advokatfirma DA at saken har sin bakgrunn i et «omfattende og ganske komplekst faktum». I den utdypende klagen 16. april 2010 omtaler advokat Bruusgaard i Advokatfirmaet Thommessen AS ervervet av aksjene i Vika som ledd i en komplisert prosess. Etter rettens syn inneholdt saken et komplisert og sammensatt faktum som reiste en rekke spørsmål av skatterettslig betydning. Bevisvurderingene ved gjennomskjæringen må ha vært kompliserte. Saksbehandler D forklarte i retten at hun, til tross for over 15 år i skatteetaten, aldri hadde sett en lignende sak. Samlet taler sakens kompleksitet for at det må aksepteres noe ekstra saksbehandlingstid.

Retten kan ikke se at det er *forhold hos skattyter* som har ført til forsinkelse av betydning i saken.

Avgjørende for saksbehandlingstiden i saken er i første rekke *forhold hos myndighetene*. Ved vurderingen av skattemyndighetenes samlede tidsbruk, fra varselet 26. juni 2009 om tilleggsskatt til vedtaket 7. oktober 2014 i skatteklagenemnda, er det naturlig å ta utgangspunkt i hvordan tidsbruken fordeler seg mellom instansene. Ligningsbehandlingen hos Skatt Øst fra anmodningen 3. oktober 2008 om tilleggsopplysninger og til skattekontorets vedtak 8. februar 2010 fremstår ikke som spesielt lang, og det er heller ikke anført. Av denne saksbehandlingstiden gikk det i underkant av 8 måneder fra varselet om tilleggsskatt ble sendt til vedtaket forelå. Partene er enige om at det heller ikke er noe å utsette på tidsbruken frem til utfyllende klage ble sendt 16. april 2010. Videre er partene enige om at det ikke er kritikkverdig tidsbruk fra utkast til vedtak forelå

og frem til Skatteklagenemndas vedtak 7. oktober 2014, og deretter frem til hovedforhandlingen i tingretten. Retten er enig i dette.

Sakens kjerne er tidsbruken i klageinstansen, fra utdypende klage forelå 16. april 2010 og frem til utkast til vedtak ble sendt skattyter 4. desember 2013. Denne tidsbruken i Skatt Øst på 3 år og 8 måneder krever en forklaring og må vurderes nærmere.

Retten understreker at den nærmere gjennomgangen av den enkelte saksbehandlers befatning med saken ikke innebærer at den enkelte saksbehandler kritiseres. Ansvar for den samlede tidsbruken ligger hos ledelsen i Skatt Øst. Skatteetaten har etter det opplyste rapporteringsverktøy og kvalitetssikringssystemer som innebærer at linjeledelsen til enhver tid har oversikt over saker med forsinket fremdrift (restanser). Ledelsen forutsettes da fortløpende å vurdere behovet for prioritering eller omfordeling av konkrete saker, eventuelt også uttrykkelig påskyndelse av saksbehandlingen. Retten bemerker her at myndighetenes interne prioriteringer og en vanskelig arbeidssituasjon vanligvis ikke kan hindre at et tidsforløp som er urimelig langt i forhold til den private part, anses som en krenkelse av artikkel 6 nr. 1, jf. Rt-2000-996.

Den første saksbehandleren (A) som fikk tildelt klagesaken 20. april 2010 skal ha satt seg inn i saken, men fikk ikke gjort noe mer før saken 18. oktober 2010 ble fordelt til ny saksbehandler (B). Staten erkjenner at de første 6 månedene derfor skal anses som ren liggetid.

Saksbehandler B er etter det opplyste en flink og erfaren jurist, men hadde ikke spesialkompetanse på skatterett da hun i september 2010 begynte hos Skatt Øst. Hun fikk tildelt flere tunge saker og hadde ansvar for saken her frem til hun primo september 2012 ble sykemeldt og måneden etter sluttet i Skatt Øst. Etter bevisførselen legger retten til grunn at hun arbeidet med flere tunge klagesaker samtidig, og at det ikke var lengre perioder med fullstendig inaktivitet i saken her. Det er påvist at hun 19. november 2010 opprettet et dokument på to sider, at hun i februar 2011 hadde møte med saksbehandler i første instans, samt saksbehandlerne C og D for å diskutere saken. Basert på e-post 21. juni 2011 fra B til sin leder, legger retten til grunn at saken lå i bero fra mars til slutten av juni 2011 (3 måneder). I ny e-post 10. oktober 2011 fra B til sin leder om restanser, fremgår at B har arbeidet videre med saken. B opprettet 27. februar 2012 et dokument for innstilling til skatteklagenemnda. Dokumentet er på 24 sider, men Skatt Øst har ikke fremlagt innholdet i dokumentet, slik at det er umulig å vurdere hva dokumentet inneholder, i hvilken grad saken fremsto som bearbeidet, og hva som var status i saken på dette tidspunktet. E-poster med nye spor av at det ble arbeidet med saken er fra april, mai og juni 2012, der det fremgår at både B og en spesialrevisor arbeidet med saken. Revisoren laget bl.a. et 12 siders notat med oppsummering av faktum. Basert på forklaringen fra Bs leder og fremlagt e-post fra B til lederen med ambisjonen om å ferdigstille innstillingen, legger retten til grunn at B arbeidet videre med saken fra juni til hun primo september 2012 orienterte sin leder om status i saken før hun sluttet.

Etter at saksbehandler B sluttet, ble saken en måneds tid overført til saksbehandler C, som hadde vært involvert i saksbehandlingen som kvalitetssikrer og diskusjonspartner for B. Av kapasitetshensyn ble deretter saken 8. oktober 2012 overført til saksbehandler D, som ferdigstilte saken. Partene er enige om at tiden saken lå hos C utgjorde ytterligere en måned med inaktivitet.

D er etter det opplyste en flink og erfaren jurist, med lang erfaring fra skattesaksbehandling. I praksis begynte klagesaksbehandlingen på ny da D overtok saken, ettersom hun måtte sette seg inn i alt relevant faktum, strukturere det, vurdere de faktiske og rettslige spørsmålene, og så skrive et utkast til vedtak. Retten legger etter bevisførselen til grunn at D begynte å sette seg inn i saken høsten 2012, før hun kom ordentlig i gang med saksbehandlingen i januar 2013. Supplerende dokumentasjon ble innhentet i september 2013, før utkast til vedtak forelå 4. desember 2013.

Da skattyter i sine kommentarer 30. januar 2014 til utkastet reiste spørsmålet om tidsbruken, førte det til at saken i henhold til instruks skulle forelegges Skattedirektoratet for vurdering av saksbehandlingstiden og betydningen av denne. D skrev derfor 14. februar 2014 et notat til Seksjon for kvalitet og samordning i Skatt Øst, som koordinerer slike foreleggelse for direktoratet. Spørsmålet ble ikke oversendt fra Skatt Øst før ved e-post 14. mai 2014. Det er ikke redegjort nærmere for hvilken saksbehandling Seksjon for kvalitet og samordning skal forestå for oversendelse til Skattedirektoratet. Når det allerede har gått 4 år og 8 måneder fra varsel om tilleggsskatt ble sendt, og skattyter eksplisitt har tatt opp betydningen av lang tidsbruk, er retten enig med saksøker i at en slik foreleggelse må prioriteres. På den annen side svarte Skattedirektoratet så raskt at den samlede tidsbruken til avklaring av Skattedirektoratets standpunkt ikke kan få særlig betydning.

I løpet av klagesaksbehandlingen konstaterer retten da til sammen omlag 10 måneder uten noen aktivitet, fordelt på tre perioder. Av disse periodene er det særlig perioden på 6 måneder som utfra lengden får betydning. Ved vurderingen legger retten også vekt på at den inaktive perioden på én måned da C var saksbehandler, er så kort at den normalt ikke vil bli tillagt vekt isolert sett. Denne perioden og perioden på 3 måneder da B var saksbehandler, skyldes heller ikke så alvorlige forsømmelser som foreleggelse eller lovstridig tilbakeholdelse av en anke til Høyesterett, slik det var i Rt-2005-1210 og Rt-2008-913. På bakgrunn av ovennevnte rettspraksis legger retten til grunn at disse inaktive periodene samlet ikke i seg selv innebærer en konvensjonskrenkelse.

Det avgjørende spørsmålet blir om hele eller deler av tidsbruken fra B overtok saken og til hun sluttet kan likestilles med inaktivitet, siden Bs arbeid ikke direkte førte frem til et vedtak. Så vidt vites foreligger ingen rettspraksis fra tilsvarende situasjoner. Det naturlige utgangspunktet for vurderingen må etter rettens mening være at det skal mye til for at forsinkelser på grunn av sen fremdrift hos saksbehandler fører til konvensjonskrenkelse, så lenge det arbeides samvittighetsfullt med saken og tiden ikke preges av lengre inaktive perioder. Dette må gjelde selv om saksbehandleren så slutter, og bytte av saksbehandler derved forsinker sakens fremdrift. Jo mer komplisert og omfattende en sak er å behandle, desto større forsinkelse vil et slikt bytte kunne føre til. Konsekvensen ble spesielt uheldig i saken her, ettersom B hadde arbeidet så lenge med denne kompliserte saken før hun sluttet, men uten at innstillingen til vedtak var klar.

På den annen side krevde åpenbart saken en bedre oppfølging og prioritering enn ledelsen i Skatt Øst sørget for. Særlig siden saken hadde vært inaktiv hos saksbehandler A i 6 måneder, måtte det stilles skjerpede krav til den videre saksbehandlingen. Det fremstår ikke som om ledelsen i Skatt Øst har lagt tilstrekkelig vekt på dette og trukket de nødvendige konsekvensene. Dette kan Skatt Øst kritiseres for, og det har ført til en samlet saksbehandlingstid hos Skatt Øst som klart er for lang.

Selv om det er samlet saksbehandlingstid frem til dom som skal vurderes, må det legges stor vekt på tidsbruken hos skatteetaten når det er der den lange tiden er brukt. I Bøhler-dommen (Rt-2000-996) var saken forlagt i ett år og inaktiv i ytterligere to år under skatteetatens behandling på 4 år og 5 måneder, noe som formentlig hadde stor betydning for vurderingen av tidsbruken.

Konvensjonen var der krenket. I dom inntatt i Rt-2004-134 tok skatteetatens behandling 4 år og 10 måneder, noe som ikke utgjorde konvensjonskrenkelse. Til sammenligning er skatteetatens tidsbruk fra varsel til vedtak i klagenemnda i saken her 5 år og 4 måneder, der tre perioder på til sammen om lag 10 måneder er inaktive. Retten legger til grunn at saksbehandlingstiden hos Skatt Øst i seg selv ligger i et intervall der årsaken til tidsbruken avgjør om EMK er krenket. Fra skattyters perspektiv er tidsforløpet det samme uavhengig av årsak.

Retten mener utfra rettspraksis at forsinkelsens grad av klanderverdighet må få betydning. Det er etter rettens oppfatning vesensforskjell på tidsbruk på grunn av forleggelse og inaktivitet, sammenlignet med tidsbruk som skyldes samvittighetsfull og grundig behandling, men med sen fremdrift.

En grundig og kontradiktorisk saksbehandling vil nødvendigvis ta tid. Det må etter rettens oppfatning aksepteres betydelig overskridelse av normal tidsbruk før det er så alvorlig at konvensjonsbrudd kan konstateres, særlig når det ikke er langvarige perioder uten aktivitet.

Avgjørende for retten er en samlet vurdering, der det har stor betydning at saken ikke er i kjernen av straffebegrepet, at perioder med inaktivitet samlet sett i høyden er 10 måneder, sakens klare kompleksitet, og at behandlingstiden hos saksbehandler B ikke er preget av inaktivitet. Under betydelig tvil har retten kommet til at kravet i EMK artikkel 6 nr. 1 om avgjørelse innen rimelig tid ikke er krenket. Vedtaket er da gyldig.

### **Saksomkostninger**

Saksøkte har fått medhold fullt ut, og har derfor som hovedregel krav på full erstatning for sine saksomkostninger, jf. tvisteloven (tvL) § 20-2 første og andre ledd.

Som det fremgår over har retten vært i betydelig tvil om den rettslige vurderingen. Saken har generell betydning for avklaring av grensene for krenkelse av EMK og retten mener det var god grunn for saksøker til å prøve saken for retten. Etter en samlet vurdering fritas saksøker for erstatningsansvar fordi tungtveiende grunner gjør det rimelig, jf. tvL § 20-2 tredje ledd.

### *Domsslutning*

- 1. Staten ved Skatt Øst frifinnes.*
- 2. Saksomkostninger tilkjennes ikke.*

## SkN 16-070 Fradragsretten for bonuskostnader i datterselskap

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-1 og § 6-24.

**Nedre Romerike tingrett:** Dom av 17. februar 2016, sak nr.: TNERO-2015-38858

**Dommer:** Tingrettsdommer Ingrid Smedsrud.

**Parter:** Øie Prosjektutvikling AS (advokat Einar Heiberg) mot Skatt øst (advokat Eirik Jensen).

Dommen er anket.

**Sammendrag:** Fire nøkkelmedarbeidere i et datterselskap fikk utbetalt betydelige beløp i bonus av morselskapet. Bonusutbetalingene ble skattlagt som lønn hos arbeidstakerne. Spørsmålet i saken var om morselskapet hadde fradragsrett for bonuskostnadene, når medarbeiderne hadde sitt ansettelsesforhold i datterselskapet. Tingretten fant at utbetalingene ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til virksomheten i morselskapet, og tilknytningskravet var dermed ikke oppfylt, verken etter skatteloven § 6-1 eller § 6-24. Retten uttalte at dersom fradrag skal kunne hjemles for morselskapet for bonuskostnader til ansatte i et datterselskap, bør dette kunne dokumenteres gjennom konserninterne avtaler. Noe annet vil lett innebære en uthuling av prinsippet om at aksjeselskap, herunder selskap som inngår i konsernforhold, er selvstendige skattesubjekter, og kunne medføre mer eller mindre fri flytting av inntekter og kostnader i et konsern.

Saken gjelder overprøving av gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak av 18. januar 2014. Spørsmålet er hvorvidt Øie Prosjektutvikling AS kan kreve skattemessig fradrag for bonuskostnader på til sammen kr 26.685.606 til medarbeidere som har hatt sitt ansettelsesforhold i datterselskapet Øie AS.

### Fremstilling av saken

#### Øie Prosjektutvikling AS og Øie AS

Øie Prosjektutvikling AS, heretter benevnt ØPU, ble stiftet i 1982 og har som vedtektsfestet formål å drive byggevirksomhet, eiendomsutvikling, prosjektadministrasjon og alt som står i forbindelse med dette. Selskapets styreleder er Per Berg, og det er hans familie som også eier selskapet.

Selskapet har gjennom sine datterselskap blant annet drevet eiendomsutvikling og entreprisvirksomhet. Dette har dels skjedd i egen regi ved at de har vært både byggherre og entreprenør. Dels har det skjedd som entreprisprosjekter for andre byggherrer. De enkelte prosjekter har ofte vært lagt inn under datterselskap, herunder såkalte single purpose selskap. Konsernets virksomhet har vært finansiert gjennom ØPU, dels gjennom egenkapital og dels gjennom låneopptak med ØPU som låntaker. ØPU har hatt inntekter fra konsernbidrag og utbytte fra datterselskapene. Virksomheten har gått godt. Omsetningen var på topp i 2008 med 1,2 milliarder kroner.

Konsernets entreprenørvirksomhet har hele tiden ligget i Øie AS, heretter benevnt Øie, som også har vært arbeidsgiver for de ansatte i konsernet og som ØPU eide 91 % av. I 2009 hadde ØPU ingen ansatte, mens det var ca 74 årsverk i Øie. De siste årene frem til 2011 var 1,5 årsverk ansatt i ØPU.

De fire nøkkelmedarbeiderne som har mottatt den bonus ØPU krever fradrag for, var alle ansatt i Øie. Dette gjelder

- Vegard Holten: byggeleder fra 12. oktober 1992
- Ronny Engebretsen: arbeidende formann/bas fra 1. juli 1996
- Jarle Eriksen: prosjektleder fra 4. mai 1998
- Tom Brudal: prosjektleder/prosjekteringsleder fra 16. februar 2000

Engebretsen ble fra 1. januar 2010 daglig leder i Øie. Han er nå daglig leder i Øie Prosjektutvikling AS.

### **Fisjon av Øie**

I 2009 skjedde det en restrukturering av virksomheten i Øie ved at entreprenørvirksomheten ble skilt fra den del av virksomheten som besto i eiendomsforvaltning og eiendomsutvikling. Entreprenørvirksomheten ble liggende igjen i Øie, mens eiendomsforvaltning og eiendomsutvikling ved fisjon av Øie ble lagt til Øie Eiendomsutvikling AS. Konsernets datterselskap som ikke lå under ØPU ble da lagt under dette utviklingselskapet.

### **Salg av Øie**

Den 27. januar 2011 fremmet JM Byggholt, heretter benevnt JM, et indikativt bud på kjøp av alle aksjene i Øie med tilknyttede eiendomsselskaper. Av budet fremgår at JM så det som en forutsetning at «Per Berg og nøkkelmedarbeidere er positive til handelen og at det i kjøpsavtalen avklares en rimelig tid for fortsatt virke for selskapet».

JM sendte et revidert bud på selskapet 18. mars 2011. I budet er inntatt enkelte forutsetninger, herunder blant annet at Øie

- Ikke har foretatt kapitalnedsettelse eller annen utdeling fra selskapet til eierne i 2011
- Ikke har tatt opp kort eller langsiktig rentebærende gjeld
- Har en positiv normalisert arbeidskapital og at partene blir enige om et oppsett for beregning av overskuddslikviditet
- Ikke har ytet lån til ansatte, nærstående selskaper/personer eller andre 3. parter

Medfølgende eiendomsprosjekter og opsjoner ble konkretisert. Under punktet om ansatte heter det:

For å sikre verdiene i selskapene ser vi det som en forutsetning at Per Berg og nøkkelmedarbeidere er positive til handelen og at det i kjøpsavtalen avklares en rimelig tid for fortsatt virke for selskapet. Det er avgjørende for oss at de ansatte ser positivt på denne handelen og at de ønsker å fortsette i selskapet. Vi vil tilby nøkkelmedarbeidere en bonus om de er ansatt i selskapet 3 år etter overtakelse.

Såkalt term-sheet ble inngått 10. mai 2011. Av pkt 1 fremgår at JM kjøper samtlige aksjer i selskapet for kr 167 millioner basert på at Øie kan ta ut et utbytte fra selskapet på kr 33 millioner

i 2011. JM skulle kjøpe nærmere angitte prosjekter og opsjoner for en eiendomsverdi på kr 302 millioner. Det ble blant annet forutsatt at Øie ikke hadde ytet lån til ansatte, nærstående mv som ikke gjøres opp før transaksjonen var gjennomført. Av pkt e) under forutsetningenes fremgår videre at Øie:

Gjennom 2011 har og vil fortsette å ta vare på de ansatte og ikke foreta oppsigelser eller ansettelses utover det som følger av normal drift.

Videre heter det under pkt l):

Parallelt med DD skal ledende ansatte bli presentert for et tilbud fra JM om bonus og/eller annen incentivordning.

Den 29. juni 2011 inngikk Øye Prosjektutvikling AS og øvrige fire aksjonærer i Øie AS avtale med JM Norge AS om at sistnevnte selskap skulle kjøpe alle aksjene i Øie basert på Term Sheet datert 10. mai 2011 og med virkning fra 1. juli 2011. Kjøpesummen ble satt til kr 169 millioner. Også her ble i pkt 9.4 knyttet forutsetninger til salget, herunder at Øie i 2011

(b) ikke ervervet eller overdratt, eller samtykket til å erverve eller overdra, vesentlige eiendeler eller påtatt seg eller samtykket til å påta seg eller pådra seg, vesentlige forpliktelser ut over det som følger av den ordinære drift

...

(e) ikke ytet lån til ansatte eller nærstående (som definert i aksjeloven § 1-5) som ikke gjøres opp før Gjennomføringsdato;

(f) Tatt vare på dets ansatte og ikke gjennomført oppsigelser eller ansettelses utover det som følger av normal drift.

I tillegg følger det av avtalens pkt 9.16 at Øie i en periode på 3 år fra gjennomføringsdato skulle unnlate å rekruttere syv navngitte medarbeidere, herunder de fire som har mottatt slik bonus som denne saken gjelder.

### **Bonusavtaler**

I avtaler datert januar/september 2011 inngikk Øie Prosjektutvikling nesten likelydende bonusavtaler med nøkkelmedarbeiderne Ronny Engebretsen, Tom Brudal, Vegard Holten og Jarle Eriksen. Under pkt 1 Bakgrunn heter det følgende i avtalen til Ronny Engebretsen.

Som en sentral ansatt i selskapet ØIE AS de senere år, har den Bonusberettigede fått løfte fra ØIE AS' hovedaksjonær ØPU om å få erverve inntil 4% eierandel i ØIE AS. Løftet gjaldt kjøp til bokført verdi dersom den Bonusberettigede fortsatte i ØIE AS de neste tre årene.

Vanskeligheter med beregningen av rabatten i forhold til virkelig verdi samt den Bonusberettigedes finansiering og betaling av lønnskatten på rabatten og ervervet av aksjene har imidlertid utsatt gjennomføringen av aksjeervervet.

Ved avtale inngått 29. juni 2011 ble imidlertid samtlige aksjer i ØIE AS overdratt til JM Norge AS. Det er derfor ikke lenger mulig å gjennomføre et aksjeervert som forutsatt mellom Partene.

Denne avtale regulerer opptjening og utbetaling av en bonus som ØPU skal yte den Bonusberettigede i stedet for de rabatterte aksjene. Avtalen regulerer videre betingelsene for et lån til den Bonusberettigede.

Videre heter det under pkt 2 Bonusens omfang og forfall:

### *2.1. Brutto Bonus*

Brutto Bonus for den Bonusberettigede («Bonus») skal utgjøre 4 % av merverdien i forhold til bokført verdi som ble oppnådd ved salg av ØIE AS til JM Norge AS. For den Bonusberettigede er brutto Bonus endelig beregnet til kr 6.003.063 ved signering av Avtalen.

Brutto Bonus skal beregnes uten noe form for tillegg som feriepenger eller lignende, og ikke i Avtalens løpetid endres som følge av eventuelt endrede regler for arbeidsgiveravgift eller lignende.

### *2.2. Opptjening og utbetaling av Bonus*

Bonusen opptjenes og kommer med de fradrag som følger av denne Avtalen til utbetaling med 1/3 et år etter signering av denne Avtale. Den resterende del av Bonusen opptjenes og skal utbetales etter fradrag som avtalt med 1/3 henholdsvis et, to og tre år etter signering av denne Avtalen.

Under pkt 3 Lån heter det innledningsvis:

### *3.1. Lånets hovedstol og forfall*

Den Bonusberettigede innvilges ved inngåelsen av Avtalen et rentebærende lån fra ØPU tilsvarende 50 % av Brutto Bonus, beregnet til kr 3.001.532 («Lånet»). Lånet kommer til utbetaling ved signering av Avtalen, med det rentefradraget som fremkommer nedenfor.

Lånet anses forfalt med 1/3 henholdsvis ett, to og tre år etter signering av Avtalen.

Etter avtalens pkt 4 faller ennå ikke opptjent bonus bort dersom den bonusberettigede avslutter sitt ansettelsesforhold i ØIE AS etter egen oppsigelse. Etter pkt 6 kan krav på bonus som ikke er forfalt ikke overdras, pantsettes eller på annen måte realiseres. Etter pkt 7 svarer ØPU for arbeidsgiveravgift som påløper ved utbetaling av bonus og vil foreta forskuddstrekk i samsvar med gjeldende regler.

Likelydende bonusavtaler ble inngått med Vegard Holten, Jarle Eriksen og Tom Brudal, dog slik at brutto bonus for Vegard Holten skulle utgjøre 3% av merverdien, beregnet til 4 502 297. Etter det opplyste hadde dette sammenheng med at Holten allerede eide 1 % av aksjene i Øie.



### **Incentivavtaler med JM**

Den 17. oktober 2011 inngikk JM incentivavtaler med de fire nevnte medarbeidere. Utbetaling av full prestasjonsbasert godtgjøring forutsatte ansettelse i hele perioden frem til 30. juni 2014.

### **Regnskapsmessig behandling av bonusutbetalingene**

Som en konsekvens av bonusutbetalingen fra ØPU er benyttet såkalt skjema for midlertidige forskjeller mellom regnskaps- og skattemessige verdier (RF-1217) der det i post 82 er ført opp en midlertidig forskjell pr 31.12.2011 med kr 25.685.606 tilsvarende samlet bonusutbetaling. Det er forklart at beløpet gjelder påløpt lønn og ikke forfalt arbeidsgiveravgift.

Av regnskapet for Øie Prosjektutvikling fremgår den midlertidige forskjell av note 6. Videre heter det i note 4:

Selskapet har i regnskapsåret hatt 1,5 årsverk. I tillegg er det utbetalt og kostnadsført bonuslønn knyttet til nøkkelpersoner ifm salget av entreprenørselskapet ØIE AS. Bonuslønnen er knyttet opp mot visse betingelser herav at nøkkelpersonene ikke slutter i løpet av en treårsperiode.

### **Skattemyndighetenes behandling**

Etter at skatteetaten hadde mottatt selskapets ligningsoppgave for 2011 ble det i brev 11. februar 2013 bedt om tilleggsopplysninger knyttet til bonusutbetalingen.

Den 5. april 2013 varslet skatteetaten om at de ville endre ligningen for 2011 som følge av at selskapets beregnede midlertidige forskjell mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier pr 1. januar 2012 knytte til lønnsbonus med kr 26.685.606 ikke ble ansett som skattemessige fradragsberettiget som en følge av at «kostnaden inngår i gevinstberegningen vedrørende salg av aksjene i Øie AS».

ØPU ga via advokatfirmaet Selmer tilleggsopplysninger og merknader til endringsvarselet 29. april 2013. Skatteetaten fastholdt og begrunnet ytterligere sitt standpunkt i korrigert varsel om endring datert 11. juni 2016. Ytterligere skriv fra selskapet ble inngitt 15. august 2013.

Den 3. april 2014 fattet skattekontoret vedtak som innebar at ØPU ikke fikk fradrag for bonusene.

ØPU påklaget vedtaket 9. mai 2014 og ga ytterligere tilleggsopplysninger 2. september og 20. november samme år.

Skatteklagenemnda fattet 18. desember 2014 vedtak om å fastholde Skattekontorets vedtak.

### **Søksmålet**

Ved stevning innkommet tingretten 5. mars 2015 har ØPU gått til søksmål mot Staten v/Skatt øst med påstand om at Skatteklagenemndas vedtak kjennes ugyldig og at det gis fradrag for nevnte bonuskostnader i tråd med påstanden referert nedenfor.

Staten v/Skatt øst innga tilsvaer 15. april 2015 der de påsto seg frifunnet og tilkjent sakskostnader.

Planmøte ble holdt 19. mai 2015. Hovedforhandling ble holdt over to og en halv dag i perioden 27. til 29. januar 2016. Fra saksøker møtte styreleder Per Berg. Fra skatteetaten møtte seniorskattejurist Kjersti Skog Hauge og skattejurist Erik Stenvik Granly. Det ble ført i alt fire vitner og for øvrig foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

### Saksøkerens påstandsgrunnlag

Saksøkeren har nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 18. desember 2014 oppheves. Ved ligningen av Øie Prosjektutvikling AS for inntektsåret 2011 og de tre påfølgende år legges det til grunn at bonuskostnader på til sammen kr 25.685.606 er fradragsberettiget ved ligningsfastsettelsen.
2. Øie Prosjektutvikling AS tilkjennes sakens omkostninger.

Skatteklagenemndas vedtak av 18. desember 2014 må oppheves. ØPU har rett til fradrag for kostnader selskapet har hatt til utbetaling av bonus og arbeidsgiveravgift for de fire nevnte medarbeidere. De bonusberettigede har betalt skatt av det mottatte bonusbeløp for utbetalingsårene 2012, 2013 og 2014.

Frdrag for utbetalte bonuskostnader kreves prinsipielt etter skatteloven § 6-24, subsidiært etter lovens § 6-1.

Det er skatteklagenemndas vedtak som skal prøves og intet annet. ØPU har ikke forsøkt å endre faktum slik motparten synes å mene. Det sentrale spørsmål er om tilknytningskravet er oppfylt. Vurderingen må foretas med utgangspunkt i det faktum at ØPU på utbetalingstidspunktet eide majoriteten av aksjene (91 %) i Øie.

ØPU er konsernspiss og holdingselskap i Øie-konsernet. ØPU og dets hel- og deleide datterselskap har siden 1982 drevet med investering, utvikling, bygging og forvaltning av fast eiendom.

Formålet med bonusavtalen var å gjøre opp en tidligere muntlig avtale mellom ØPU og fire nøkkelpersoner om at de skulle få kjøpe aksjer i Øie til rabattert pris. Formålet med forpliktelsen var å inspirere, utvikle og motivere disse nøkkelmedarbeiderne til ekstra god innsats og derved legge til retten for beholde dem slik at det kunne legges til rette for vekst og verdiskapning for ØPU og dets konsernselskap. Dette faktum er lagt til grunn av Skatteklagenemnda og skal ikke prøves. Det vises til faktisk utdrag (FU) s 239 siste avsnitt og s 240 fjerde avsnitt. Det er ØPU som bærer den endelige kostnaden. ØPU har ikke rett til å få denne refundert av datterselskap i konsernet. De bonusberettigedes arbeid har bidratt til å sikre inntektsgrunnlaget for holdingselskapet ØPU både direkte og indirekte. Dette er bakgrunnen for at ØPU har påtatt seg å dekke kostnadene.

Utgangspunktet for rett til fradrag er at det må dreie seg om kostnader som er pådratt «for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38». Dette er fastslått i Kvervdommen, Rt-2015-1068, note 60. Bonuskostnadene i dette tilfellet er pådratt ØPU med dette formål, hvilket også var tilfelle for morselskapet i nevnte dom.

Det bestrides ikke at et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt og skal bedømmes ut fra sine egne forhold, jf Kvervadommen, note 61 med videre henvisninger til Rt-1990-958 (Quatrodommen) og Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 62-63. Det er derfor ikke uenighet om at ØPU skal bedømmes ut fra sine egne forhold. Det er ikke slik at ØPU her mener det er adgang til å flytte kostnader fritt innenfor konsernet. Hvert selskap må bedømmes ut fra sine egne forhold. Skattemyndighetene har ingen grunn til å frykte at en fradragsrett i dette tilfellet innebærer at et konsern fritt kan flytte sine inntekter og utgifter.

Det er videre enighet om at oppførelseskravet er oppfylt. Utgiftene er pådratt av ØPU. Tvisten gjelder tilknytningskravet.

Etter skatteloven § 6-1 kreves ifølge rettspraksis «tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng mellom kostnadene og de fremtidige inntektene». Det vises igjen til Kvervadommen, note 64 samt Rt-1981-256 (Bjerke Pedersen) og Rt-2012-744 (Skagen). Øie hadde i dette tilfellet en klar intensjon om å skape inntekt i konsernet og derved utbytte for ØPU. Dette ville ikke vært mulig uten nevnte nøkkelmedarbeidere som bonusutbetalingen gikk til. Gaarddommen (Rt-2009-813), som motparten har vist til, gir ingen veiledning for tilordningsspørsmålet. Saken gjaldt omklassifisering av aksjegevinst til arbeidsinntekt.

Skatteklagenemndas uttalelser om «svak og indirekte tilknytning» til ØPU og «sterkere tilknytning til Øie» har ingen rettslig forankring. Det foretas ingen vurdering av de to selskap opp mot hverandre. ØPU har her langt mer enn tilstrekkelig nær og umiddelbar tilknytning.

Skatteytters formål med kostnadene, nemlig å tilgodese nøkkelmedarbeidere for å skape vekst og utbytte for ØPU, er et sentralt moment ved vurderingen, jf Kvervadommens note 64 [Rt-2015-1068]. Det vises også til forklaringene fra styreleder Berg og de nøkkelmedarbeidere som forklarte seg som vitner i saken. Retten kan ikke sensurere det forretningseskjøn som her er utøvet. Her foreligger i tillegg avtaler med medarbeiderne om aksjer, den første tilbake fra 2000.

Lovnadene om aksjer har sammenheng med konsernets overskudd, som i 2009 og 2010 var på henholdsvis kr 53,2 millioner og 71,3 millioner. Konsernet har gått godt over flere år, noe konsernbidraget til ØPU også har vist. Lønn og bonus er en løpende eierkostnad, jf også Kvervadommen note 66 der det fremgår at eierkostnader ikke er begrenset til kostnader med å administrere aksjeporteføljen, men også må omfatte kostnader til å sikre og øke utbyttet fra datterselskaper.

ØPU er konsernspiss og holdingselskap i et tett sammenvevd konsern med en rekke datterselskap med likeartet virksomhet knyttet til eiendom og med felles lokaler, felles administrasjon og felles arbeidsstokk. Økonomien har også vært integrert, og det har vært morselskapet som har finansiert, dels ved låneopptak, virksomhet i datterselskapene. Sikkerhetstillegninger har også skjedd fra ØPU. Konsernet har dels drevet entreprenørvirksomhet i egen regi og dels for andre. I Kvervadommen hadde holdingselskapet heller ingen ansatte og datterselskapene var lokalisert i andre byer, jf dommens note 2.

Ved utbetaling av bonus, har ØPU gjort opp sin tidligere pådratte forpliktelse til å åpne for at nøkkelmedarbeidere kunne kjøpe aksjer med rabatt. Formålet var å holde på medarbeidere og

derved styrke inntektsgrunnlaget og avkastningen for ØPU og konsernselskapene. Dette tilsvarte formålet ved å yte tilskudd til et skolesenter i Kvervandommen, jf note 70.

Skattekontoret og Skatteklagenemnda har ansett tilknytningskravet tilstrekkelig oppfylt for Øie, men ikke for ØPU. Dette er ØPU uenig i. Tilknytningskravet er også oppfylt i forhold til ØPU, hvilket også ble lagt til grunn for morselskapet i Kvervandommen. Som det fremgår av note 73 og 74 i denne dommen, kom Høyesterett til at kostnader som har til formål å tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse, etter sin art har tilknytning til inntektsgrunnlag for virksomheter som er avhengige av jevn arbeidskraft. Som i Kvervandommen ble ytelsen, her bonusen fra ØPU, gitt for å få noe tilbake, det vil si vekst og verdiutvikling totalt sett. Hensynet til symmetri taler for at utgiften skal kunne føres til fradrag uavhengig av hvilket subjekt som har pådratt seg utgiften, jf Ot.prp.nr.1 (2005-2006) pkt 15.3 om innføring av fradragsrett for eierkostnader i skatteloven 6-24. Det vises videre til Rt-2014-1057 (Telenor Mobil) note 67-68 der symmetrihensynet også er fremhevet. Med støtte i nevnte forarbeider uttales i dommen at symmetrihensynet tilsier at det innenfor en eierkjede ikke bør være avgjørende hvilket skattesubjekt som blir skattepliktig for inntekten og hvilket skattesubjekt som har pådratt seg utgiften. Det samme ble resultatet i Kvervandommen, jf note 76. Dette hensyn slår i hjel argumentet om at det er Øie som her skulle ha tatt utgiften med bonusutbetalingene. ØPUs formål her var å styrke inntektsgrunnlaget for datterselskap og derved oppnå utbytte, vekst og verdiutvikling for ØPU. Slik retten ser det er tilknytningen mellom utgiftene, det vil si bonusutbetalingene, og ØPUs vekst i denne saken langt sterkere enn tilknytningene mellom utgiftene, det vil si støtte til bygging av skole, og forhåpentlig vekst i Kvervasaken.

Tilknytningskravet er også belyst i annen praksis, herunder i Rt-2009-1473 (Samdal), note 32, 33 og 34 og der intensjon å skape inntekt anses for å være tilstrekkelig tilknytning. Videre vises til Rt-1965-954 (Kosmos) der det avgjørende var om utgiften objektivt sett var egnet til å fremme selskapets formål. Endelig vises også til Rt-2007-1822 (Drilling) der tilknytningen var fjernere enn i nærværende sak. Den særlige og nære tilknytning som følger av skatteloven § 6-2, jf blant annet Rt-2005-1157 (Commercial Building) er et sterkere krav enn i nærværende sak. Her påpekes også at det må hensyntas utviklingen i bransjen ved at morselskap oppretter såkalte «single-purpose»-selskaper som er en integrert del av konsernets virksomhet (horisontal integrasjon) se s 73. Dommen inntatt i Rt-2012-744 (Skagen) er derimot et eksempel på at det ikke var tilstrekkelig tilknytning.

Situasjonen i avgjørelsen inntatt i Rt-2001-1049 (A Trading) og som motparten har vist til, var en helt annen enn i nærværende sak. Den privatrettslige kreditor for bonusutbetalingen var i dette tilfellet ØPU.

Hvilke skattemessige konsekvenser fradrag ved ansattes aksjekjøp ville fått, er ikke relevant i denne saken slik motparten har anført. Det avgjørende er det som rent faktisk har skjedd. Motpartens anførsler om hvilke løsninger som kunne vært valgt, innebærer spekulasjoner uten verdi. Derimot hadde ligningsmyndighetene plikt til å foreta nærmere undersøkelser for å sikre et forsvarlig avgjørelsesgrunnlag, jf Høyesteretts kritikk av ligningsmyndighetene i avgjørelsen inntatt i Rt-2000-2014 (Flexivakt).

Temaet i saken er om utbetalingens tilknytning til ØPU er tilstrekkelig og ikke om tilknytningen er sterkere til ØPU. Hovedformålet er heller ikke tema. Temaet er tilknytningskravet.

Hensynet til symmetri og nøytralitet tilsier at det her gis fradrag for utgiftene til bonuskostnader. Bonusen er inntektsbeskattet i ØPU og det er også dette selskap som har betalt arbeidsgiveravgift. Symmetrihensynet er hensyntatt i flere dommer som nevnt.

Man kan ikke komme i en situasjon hvor man i en verdikjede som her har bommet på hvor kostnadene skulle vært ført. Reelle hensyn taler for at ØPU som har foretatt bonusutbetalingene, også får fradrag for disse. Inntektene beskattes på de berettigedes hånd som lønnsinntekter (JU 181 avsnitt 40 og 41).

### **Saksøktes påstandsgrunnlag**

Saksøkte har nedlagt slik påstand:

Staten v/Skatt øst frifinnes og tilkjennes saks kostnader.

Skatteklagenemndas vedtak er korrekt.

Det er ikke uenighet om at bonuskostnader etter sin art kan være fradragsberettigete. Det er heller ikke uenighet om at bonuskostnader er en form for lønnskostnader. Spørsmålet er om kostnadene i dette tilfellet kan tilordnes ØPU, hvilket saksøkte mener de ikke kan verken med hjemmel i skatteloven § 6-1 eller § 6-24 første ledd.

Kvervadoommen, Rt-2015-1068, kan ikke forstås slik at reglene i aksjeloven mellom konsernselskap, herunder prinsippet om armlengdes avstand, ikke gjelder. Det vises til dommen note 61. Det fremgår her at det ikke er grunnlag for noen integrert betraktning av selskapsaksjonær og underliggende selskap. Dommen må tolkes med dette prinsipp for øyet.

Aksjeselskap er selvstendige skattesubjekter. Dette gjelder både i og utenfor konsern. I Rt-1990-958 (Quatro) slås fast at vi ikke har noen samlet konsernbeskatning i Norge. Det vises også til Zimmer, Skatterett 7 utg. s 397 (JU s 234). Inntekter og utgifter kan som hovedregel ikke skattemessig flyttes mellom selskap. Reglene om konsernbidrag i skatteloven § 10-2 er et unntak fra dette og gir fradragsrett for giver samt skatteplikt for mottaker.

Fastsettelse av skattepliktig inntekt forutsetter tilordning. Spørsmålet blir hvilket skattesubjekt som skal tilordnes hvilke inntekter og fradragsposter. Utgifter og inntekter må tilordnes det selskap arbeidstakerne arbeider for.

Frdrag for kostnader etter skatteloven § 6-1 er betinget av at kostnadene er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre en skattepliktig inntekt. Det forutsettes at frdraget gis den skattepliktige som har pådratt kostnaden og at det foreligger årsakssammenheng mellom pådragelsen og formålet. Dette innebærer at skattyter ikke kan pådra seg en kostnad på vegne av et annet skattesubjekt som krever fradrag. Det er et vilkår for fradrag etter skatteloven § 6-1 at det foreligger tilknytning mellom kostnaden og inntektservervet.

Kostnader som refererer seg til en skattyter skal tilordnes denne. Kostnader som refererer seg til flere skattytere, skal fordeles etter skjønn.

I dette tilfellet har ØPU konsekvent hevdet at hele bonuskostnaden skal tilordnes ØPU. Selskapet har ikke tilbudt noe faktisk eller annet grunnlag for å foreta en slik skjønnsmessig vurdering.

De fire medarbeiderne som har fått bonus utbetalt fra ØPU, har alle arbeidet for Øie og andre underliggende selskap. De har fått sin lønn betalt av Øie. Det er ikke holdepunkter for at de har arbeidet for morselskapet ØPU. Det vises til revisor som forklarte at lønnskostnader skulle vært belastet andre selskap dersom de arbeidet vesentlig for disse selskap. Det er ikke tilfelle her. Hensynet til symmetri kan ikke alene bære en argumentasjon om at medarbeiderne har arbeidet for ØPU. I tilfelle ville et konsern kunne flytte inntekter og utgifter som det ville.

Enhver inntekt i et datterselskap vil påvirke morselskapet rent økonomisk. Dette er ikke tilstrekkelig til at det kan gis fradrag for utgifter i morselskapet. Hvert selskap skal tilordnes sine inntekter og utgifter. Dette er fastslått blant annet i Rt-1993-396 (Tinfos Jernverk), se JU s 69, LG-2000-1567 UTV-20011320 (Odfjell) jf JU s 181 og Rt-2002-456 (Hydro Canada) JU s 78. Innføring av fritaksmetoden i skatteloven § 6-24 innebærer ingen endring av Quatro-prinsippet, jf Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 62-63 (JU s 32).

ØPU kunne her forut for salget av ØPI gitt konsernbidrag til Øie som igjen utbetalte bonus til medarbeiderne. Øie ville fått fradrag for utgiftene, men ville måttet skatte av konsernbidraget.

Dersom ØPU hadde solgt aksjer til underpris til medarbeiderne, ville dette vært skattepliktig inntekt for disse og arbeidsgiver hadde hatt plikt til å foreta skattetrekk. Lovens system er at trekkplikten ligger hos arbeidsgiver. I tilfelle måtte det ha skjedd en mellomregning mellom ØPU og Øie.

Fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 innebærer at gevinst ved salg av aksjer ikke er skattepliktig med unntak av 3 %. Skatteloven § 6-24 gir fradragsrett for kostnader pådratt for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38. Bestemmelsen gjelder såkalte «eierkostnader», det vil si kostnader til den løpende drift, herunder utgifter til ledelse og administrasjon av datterselskap og strategiarbeid. Kostnader til erverv og realisasjon av aksjer i datterselskap omfattes ikke av § 6-24. Det gjør heller ikke kostnader som ikke har sammenheng med aksjeervervet eller realisasjonen og som heller ikke er fradragsberettigede etter § 6-1. JU 201 flg.

Terskelen for tilknytning etter skatteloven § 6-1 er ikke senket i skatteloven § 6-24, jf blant annet Kvervadoommen, avsnitt 57-58. Forskjellen er at § 6-24 gjør unntak for hva utgiften må ha tilknytning til.

Det er ikke sannsynliggjort at bonusutgiftene i dette tilfellet har hatt tilknytning til virksomheten i ØPU. At medarbeiderne gjennom sitt arbeid for Øie, indirekte har skapt inntekter for ØPU, kan ikke begrunne tilordning av deler av deres lønn til morselskapet. Tilknytningen kan ikke endres ved avtale. At ØPU rent faktisk har dekket bonuskostnadene for ansatte i Øie, er i seg selv ikke tilstrekkelig til å begrunne at ØPU skal få fradrag for disse.

Kvervadoommen [Rt-2015-1068] modifierer ikke denne konklusjon. Dersom de ansatte hadde arbeidet for andre konsernselskap enn arbeidsgiveren Øie, tilsier armlengdeprinsippet i aksjeloven § 3-8 at det skulle vært inngått avtaler på alminnelige forretningsmessige vilkår.

Dersom en ansatt i et selskap arbeider for et annet selskap blir vederlaget fradragsberettiget for selskapet vedkommende er ansatt i og skattepliktig inntekt for selskapet han arbeider for.

Dersom en arbeidstaker mottar aksjer fra et holdingselskap til rabattert pris, får holdingselskapet ikke fradrag for utgiftene til dette. Holdingselskapet må fakturere arbeidsgiverselskapet for utgiftene og må inntektsføre inntekten for dette. Det blir da arbeidsgiver som får fradrag for disse.

I dette tilfellet har alle fire medarbeidere som har fått bonus arbeidet for Øie. Det er dette selskap som har hatt lønnskostnadene til disse. Kostnadene har dels vært kostnadsført som entreprisekostnader og dels vært ført som byggherrekostnader. Rutinene har ifølge de gitte forklaringer vært noe uformelle.

Skattereglene kan ikke endres til fordel for ØPU fordi man i dette tilfellet ikke har fulgt riktige tilordnings- eller belastningsprinsipper i interne transaksjoner. Disse regler modifiseres ikke om man arbeider for konsernspissen, i dette tilfellet ØPU. De modifiseres heller ikke dersom det foreligger «horisontal integrasjon» mellom konsernspissens virksomhet og øvrige konsernselskaper.

Avgjørelsen i Rt-2005-1157 (Commercial Buildings) kan ikke tas til inntekt for intern beskatning av konsernselskaper eller for at datterselskapenes kostnader skal henføres til morselskapet, heller ikke når morselskapet pådrar kostnadene uten vederlag til datterselskapet. Saken gjaldt en annen problemstilling enn i nærværende sak, nemlig om morselskapets tap på sin fordring i datterselskapet var fradragsberettiget. Morselskapet krevde her ikke fradrag for datterselskapenes utgifter slik som i nærværende sak. Saken gjaldt ligningen for inntektsåret 1998, det vil si før fritaksmetoden ble innført.

Horisontal integrasjon foreligger når mors administrasjon og involvering i datterselskapenes virksomhet er så sterk og gjennomgående at det utgjør en egen virksomhet. Datterselskapene og deres ansattes bidrag til morselskapets verdiskapning, utgjør ikke horisontal integrasjon.

Det foreligger en rekke omstendigheter som her trekker tilknytningen vekk fra ØPU. Den inngåtte bonusavtale er heller ikke riktig, eller i hvert fall ikke presis idet den forutsetter at medarbeiderne blir værende i tre år. Dette er ikke tilfelle idet det på dette tidspunkt var bestemt at Øie skulle selges og at medarbeiderne skulle følge med. Dette kan bety at medarbeiderne bandt seg til tre nye år i Øie etter salget. Dette har ikke gitt noen verdiskapning for ØPU. Dersom avtalen gjaldt en binding i konsernet fra lovnadene om aksjer var gitt, er også dette ulogisk all den tid medarbeiderne hadde arbeidet mye mer enn tre år etter at disse lovnadene ble gitt. Etter avtalen skulle dessuten medarbeiderne få aksjer i Øie som de arbeidet i og ikke ØPU. ØPU hadde hovedsakelig sine inntekter fra avkastning av aksjer, utbytte og gevinster fra aksjer i datterselskap samt andre finansaktiva, jf ØPUs årsberetning for 2010. ØPU har selv hatt minimale inntekter av å drive eiendomsutvikling. ØPU har hatt minimale lønnskostnader. I 2010 hadde selskapet ingen ansatte, mens det var 1,5 årsverk ansatt i 2011. I datterselskapene var det 74 årsverk.

De fire ansatte har arbeidet for Øie. At de gjennom dette og gjennom eventuelt arbeid for andre datterselskap, har bidratt med indirekte verdiskapning i ØPU kan ikke begrunne tilknytning etter skatteloven § 6-1.

Etter sin ordlyd er bonusavtalene gitt de fire i egenskap av sentrale medarbeidere i Øie. Ved at de fire opprinnelig skulle få aksjer i Øie, var vederlaget knyttet til verdiutviklingen i dette selskap og ikke i ØPU. Dette indikerer at bonusen også er lønn for bidrag til Øie. Bonusen skulle tre i stedet for aksjer i Øie til underpris. Aksjene knytter seg både bakover og fremover til verdiskapningen i Øie og ikke ØPU eller konsernet for øvrig. Det er ikke holdepunkter for at aksjer til underpris skulle være vederlag for de fire medarbeidernes innsats for ØPU i forbindelse med strategiarbeid, administrasjon med videre. Maksimal bonus forutsatte at medarbeiderne fortsatte i Øie i tre år etter avtaleinngåelsen i 2011. I denne perioden bidrar medarbeiderne ikke til verdiskapning i ØPU. At bonusutbetalingen skulle avregnes i det rentebærende lånet fra ØPU forsterker insentivvirkningen i forhold til Øie. Det var viktig for JM som kjøpte Øie, at de fire medarbeiderne ble værende i selskapet. Dette fremgår også av Term sheet. Dersom ØPU ikke hadde oppfylt aksjeløftet, ville det vært risiko for at noen av de fire medarbeiderne sa opp, jf pkt 9.8. Avtalens pkt 9.16 bekrefter kjøpers vektlegging av at de fire ble i Øie også etter salget.

Dersom bonus hadde blitt betalt fra Øie ville det medført en tilsvarende reduksjon i verdien for Øie og dermed reduksjon i kjøpesummen. Dersom Øie hadde utbetalt bonusen og ØPU hadde dekket kostnaden, ville dette ikke fått noen reduksjon i kjøpesummen for Øie. Men i tilfelle måtte Øie ha inntektsført deknningen fra ØPU. I beste fall kunne dette gitt fradragsrett for ØPU forutsatt at bonusen var knyttet til salget av aksjene i Øie, men mot skatteplikt i Øie. Når nå ØPU betaler bonus direkte til de fire og krever fradragsrett for ØPU, medfører dette at Øie ikke får skatteplikt.

Etter saksøktes oppfatning er det naturlig å bedømme avtalen etter sitt innhold og ikke som et surrogat for en avtale som ikke lot seg gjennomføre. Faktum er at utbetalingen ikke har bidratt til verdiøkning i ØPU.

Oppsummeringsvis anføres at de fires innsats har sterkest tilknytning til Øie. Det er i dette selskap disse har skapt verdier. Selv om de fire skal ha arbeidet for flere selskap i konsernet, endrer ikke dette skattemyndighetenes konklusjon. Tilordnings- og armlengdesprinsippet tilsier at lønnskostnader skal belastes etter ordinære prinsipper. Intet av det arbeid medarbeiderne har gjort skulle belastes ØPU. Dersom belastning ikke har skjedd i de selskap i konsernet medarbeiderne har arbeidet for, enten som byggherrer eller entreprenører ut over Øie, innebærer dette et brudd på armlengdesprinsippet og kan ikke begrunne noen tilordning til ØPU. Selv om de fire medarbeiderne skulle arbeidet noe for ØPU, kan det heller ikke begrunne at hele bonusutbetalingen skulle belastes dette selskap. I tilfelle skulle en forholdsmessig del vært belastet ØPU og en tilsvarende inntekt vært inntektsført hos Øie. Heller ikke eventuelle uriktige rutiner her, kan begrunne en full tilordning til ØPU. Det foreligger intet faktisk grunnlag for å foreta en skjønsmessig fordeling av bonuskostnader til ØPU.

De utgangspunkt som her er skissert modifiseres ikke av Kvervdommen [Rt-2015-1068], som igjen slutter seg til Quatro-prinsippet [Rt-1990-958]. Faktum i Kvervdommen skiller seg fra faktum i nærværende sak. Det samme gjelder Commercial Buildingsdommen som ikke gjaldt tilordning, men en annen problemstilling. Sistnevnte dom hjemler ikke adgang til integrert beskatning, eller andre tilordningsprinsipper enn de gjeldende. Det er ikke adgang til å flytte inntekter rundt i konsernselskap. ØPU kan ikke gis medhold fordi det ikke foreligger mulighet for fradrag på annen måte. ØPU må ta konsekvensene av det som er gjort.



## Rettens vurdering

### Rettslig utgangspunkt

Retten skal vurdere gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak.

Retten står fritt i sin rettsanvendelse, men rettens bedømmelse må gjelde den samme privatrettslige disposisjon som skatteklagenemndas vedtak. Det faktiske grunnlag for rettens lovanvendelse må også være påberopt under domstolsbehandlingen.

Twisten gjelder hvorvidt ØPU ved ligningen hadde rett til å kreve fradrag for bonusutbetalinger på til sammen kr 26.685.606 utbetalt til fire nøkkelpersoner som har hatt sitt ansettelsesforhold i datterselskapet Øie AS. Det sentrale spørsmål i så måte er om det såkalte tilknytningskravet til ØPU er oppfylt. Det er enighet om at det såkalte oppofrelseskravet er oppfylt i det ØPU utvilsomt har pådratt seg den omtalte kostnad.

ØPU har påberopt to grunnlag for slikt fradrag, skatteloven § 6-24 og skatteloven § 6-1. Etter skatteloven § 6-1 gis fradrag for kostnader som er pådratt for å «erhverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt», mens det etter § 6-24 gir fradrag for kostnader som «pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38».

Skatteloven § 6-1 gir bare rett til fradrag i skattepliktig inntekt. Etter skatteloven § 2-38 er aksjeselskaper skattefritak for blant annet inntekt i form av utbytte på aksjer, det vil si den såkalte fritaksmetoden, noe som skal forhindre at aksjeinntekter blir beskattet flere ganger i en eierkjede med flere selskap. Ordningen trådte ikraft fra inntektsåret 2004. Ordningen innebar ikke at det ble innrømmet fradragsrett for tilsvarende tap i og med at skatteloven § 6-1 krever at kostnaden skal være pådratt for å erverve skattepliktig inntekt. Som en følge herav ble det gitt adgang til slikt fradrag gjennom den nye regelen i skatteloven § 6-24 som trådte ikraft med virkning fra inntektsåret 2005. Uten at det har noen betydning her, nevnes for helhetens skyld at det med virkning fra 7. oktober 2008 er innført en regel i skatteloven § 2-38 sjettede ledd om at tre prosent av skattefrie aksjegevinster skal inntektsføres.

Så vel etter skatteloven § 6-1 som etter § 6-24 er det et vilkår at kostnadene er pådratt for å erverve inntekt. I forbindelse med vedtakelsen av § 6-24 er uttalt følgende i Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s 69:

Ved å oppstille krav om at kostnadene er pådratt for å erverve inntekt som er omfattet av fritaksmetoden, er det en forutsetning for fradragsrett at det er tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt i samsvar med det alminnelige vilkår for fradrag i skatteloven § 6-1.

Av forarbeidene fremgår videre at kravet til tilknytning skal være det samme etter begge de nevnte bestemmelser. Hva som ligger i «tilstrekkelig nær sammenheng» har vært behandlet av Høyesterett i flere avgjørelser. Med støtte blant annet i Rt-2012-744 (Skagen) og Rt-1981-256 (Bjerke Pedersen) uttales følgende om dette i Kvervadammen, note 64 [Rt-2015-1068]:

Fradragsrett forutsetter at det foreligger en tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng mellom kostnadene og de fremtidige inntektene. Ved bedømmelsen vil skattyters formål med

kostnaden være et sentralt moment. Formålet må vurderes med utgangspunkt i skattyters utsagn om hva som er hovedsiktemålet med investeringen. Hva skattyter har gitt uttrykk for, er likevel ikke avgjørende dersom de ytre omstendighetene rundt investeringen etter en alminnelig bevisvurdering tilsier at det angitte formålet ikke kan være riktig eller har formodningen mot seg. Domstolene skal imidlertid ikke sensurere forretningskjønnet til den som gjennomfører en investering eller påtar seg en kostnad. Selv om tilskuddet ikke anses formålstjenlig, kan det bare unntaksvis komme på tale å se bort fra skattyters formål. En slik uegnethetsvurdering må i tilfellet ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådratt. Generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter vil vanskelig kunne oppfylle tilknytningskravet. Men det kreves ikke påvisning av at tilskuddet gir inntekter som selskapet ellers ikke ville fått, dersom momentene sett i sammenheng gjør at det foreligger nær og umiddelbar sammenheng mellom næringsvirksomheten og tilskuddene.

Kvervadoommen gjaldt spørsmål om et holdingselskap kunne kreve fradrag for utgifter til et tilskudd på 50 millioner til oppføring av et kombinert skole- og kulturhus i kommunen der hoveddelen av virksomheten i datterselskapene befant seg. Formålet med tilskuddet var oppgitt å kunne tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse for datterselskapenes virksomhet i kommunen, hvilket igjen ville sikre og øke utbyttene til holdingselskapet.

I Kvervadoommen note 66 er videre uttalt at såkalte «eierkostnader», et begrep som er brukt, men ikke definert, i forarbeidene til skatteloven § 6-24, ikke er begrenset til kostnader med å administrere aksjeporteføljen, men også må omfatte «kostnader til å sikre og øke utbyttet for datterselskaper.»

Det er videre et grunnleggende skatterettslig prinsipp at et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt, jf også skatteloven § 2-2 nr 1 (a). Dette gjelder også selskap i et konsern. Hvert selskap skal således bedømmes ut fra sine egne forhold, hvilket blant annet er fastslått av Høyesterett i Rt-1990-958 (Quatro). Med henvisning blant annet til denne dom fremgår av note 61 i Kvervadoommen at dette prinsippet ikke er fraveket. Det uttales at det ved spørsmål om fradragsrett ikke er «grunnlag for noen integrert betraktning av selskapsaksjonær og underliggende selskaper». Det er også vist til at dette uttrykkelig fremgår av forarbeidene til fritaksmetoden, jf Ot.prp.nr.1 (2004-2005) der det på side 62-63 fremgår:

Det er ikke grunnlag for en integrert betraktning av selskapsaksjonær og underliggende selskap ved tolkningen av skatteloven § 6-1. Fradragsrett kan således ikke kreves ut fra at kostnaden er tilknyttet aksjeinntekt som reflekterer skattepliktig inntekt i det underliggende selskapet.

Transaksjoner mellom selskap i et konsern skal skje på vanlige forretningsmessige vilkår, hvilket vanligvis uttrykkes ved at internprisingen skal være basert på armlengdes avstand. Adgangen til inntektsutjevning mellom selskap i konsern er regulert gjennom reglene om konsernbidrag, jf skatteloven § 10-2 - § 10-4. Konsernbidraget blir skattepliktig for mottakerselskapet og med fradragsrett på nærmere vilkår for selskapet som gir konsernbidrag. Det forutsettes at morselskapet eier mer enn 90 % av aksjene i datterselskapet.

### **Konkret vurdering**

Etter en samlet konkret vurdering er retten kommet til at kostnadene til de nevnte bonusutbetalinger ikke har tilstrekkelig nær sammenheng med inntektene i ØPU, enten dette vurderes med utgangspunkt i skatteloven § 6-1 eller § 6-24.

Skatteklagenemnda har under pkt 5.5.5 sjetten avsnitt lagt følgende til grunn hva gjelder bakgrunnen for bonusutbetalingene:

Skattekontoret godtar at forpliktelsen til å yte bonus oppstod ved muntlig overenskomst flere år tidligere, da ØPU gav løfte til nøkkelmedarbeiderne i ØIE om å få kjøpe aksjer i egen bedrift til rabatterte priser, jf. bonusavtalens punkt 1. Skattekontoret er enig med skattyter i at det er tilknytningen på avtaletidspunktet, ikke gjennomføringstidspunktet som skal legges til grunn for vurderingen. Det vil si at tilknytningsvurderingen gjøres på grunnlag av at ØPU eide majoriteten av aksjene i ØIE.

I tråd med det som fremgår blant annet av avgjørelsene inntatt i Rt-1994-1064 (Bye), Rt-2009-813 (Gaard) og Rt-2010-790 (Telecomputing), legger retten til grunn at den skattemessige virkning av en disposisjon i utgangspunktet beror på det innhold partene selv har gitt disposisjonen. Domstolen skal ikke sensurere forretningsskjønnet, jf note 64 til Kvervdommen. Dog er dette ikke avgjørende dersom de ytre omstendigheter rundt investeringen etter en alminnelig bevisvurdering tilsier at det angitte formålet ikke kan være riktig eller har formodningen mot seg, jf den over siterte note 64 fra Kvervdommen.

Ut fra den forklaring som ble gitt av styreleder Per Berg under hovedforhandlingen og som var i samsvar med forklaringen til de tre av nevnte nøkkelmedarbeiderne som har fått bonus utbetalt fra ØPU, finner retten ikke grunn til å betvile at disse medarbeiderne på tidligere tidspunkt, fra 2000 og senere år, ble lovet aksjer i Øie slik også skatteklagenemnda har lagt til grunn. I likhet med skatteklagenemnda finner retten for så vidt heller ikke grunn til å betvile at den foretatte bonusutbetaling var en oppfyllelse av denne lovnad. Medarbeiderne har hatt sentrale posisjoner i Øie, og det er etter bevisførselen ikke tvil om at de har bidratt til å skape inntekter. At lovnaden ble oppfylt gjennom en bonusutbetaling må ses i sammenheng med at Øie på dette tidspunkt ble solgt.

Når det er sagt er retten enig med saksøkte i at avtalene om bonusutbetaling etter sin ordlyd ikke synes å være helt i samsvar med dette formål. Dersom utbetalingene dekket en forpliktelse som lå flere år tilbake i tid, fremstår det som uforståelig at medarbeiderne skulle binde seg til å arbeide i Øie i 3 år og at retten til bonus falt bort dersom de ansatte sluttet før dette. Derimot passer nevnte betingelser godt dersom formålet var at de ansatte skulle bli med når Øie ble solgt til JM og forpliktet seg til å være der i tre år. Noen avgjørende vekt legges likvel ikke på dette. Det er et faktum at det parallelt med DD (due diligence) - gjennomgangen i Øie, ble inngått særskilte bonusavtaler mellom nevnte nøkkelmedarbeidere og JM. En ytterligere binding til Øie gjennom bonusavtalen med ØPU fremstår på denne bakgrunn som unødvendig. De forklaringer som ble gitt under hovedforhandlingen bidro ikke til full belysning av disse spørsmål, muligens fordi ØPU hadde benyttet juridisk rådgiver til utforming av bonusavtalene. Noen avgjørende vekt legges imidlertid ikke på dette.

Under enhver omstendighet finner retten ikke at kravet til nærhet mellom utgiftene til bonusutbetalingene og inntektene for ØPU her er oppfylt. Dette gjelder selv om retten, i likhet

med skatteklagenemnda, legger til grunn at løftet som i sin tid ble gitt om kjøp av aksjer i Øie har virket motiverende for de bonusberettigedes arbeidsinnsats. Om dette heter det følgende i skatteklagenemndas vedtak:

Det må antas at løftet om kjøp av rabatterte aksjer i ØIE AS har virket motiverende på de bonusberettigede til å gjøre en ekstra god innsats i virksomheten. Indirekte ville dette kunne bidra til verdistigning og avkastning på morselskapets aksjer. På den måten kunne bonusavtalene indirekte ha bidratt til avkastning på ØPUs aksjer i ØIE. Skattekontoret aksepterer derfor at dette var ØPUs overordnede motivet for bonusordningene.

Slik retten ser det kan dette ikke tillegges noen avgjørende betydning i dette tilfellet. Det er et faktum at de fire medarbeiderne hele tiden har vært ansatt i Øie AS og fått sin lønn fra dette selskap. Det er også Øie som har utbetalt vanlig bonus til disse i henhold til deres ansettelsesavtaler. Slik sett representerer utbetalingene saken gjelder et brudd med denne praksis. I den grad medarbeidernes innsats har kommet andre selskap enn Øie til gode, skulle dette ha blitt reflektert gjennom internfakturering. Hvert selskap skal tilordnes sine inntekter og utgifter. Etter det opplyste legger retten til grunn at medarbeiderne ikke har utført noe arbeid direkte for ØPU som har vært gjenstand for noen slik fakturering. Det vises til revisor som bekreftet at lønnskostnader for vesentlig arbeid utført for andre selskap enn det selskap vedkommende er ansatt i skal belastes det selskap det har vært arbeidet for. Retten viser også til at virksomheten i ØPU som sådan har vært begrenset.

Ser man på de fire medarbeidernes innsats, fremstår det som relativt klart at denne først og fremst har bidratt til å sikre inntekter for sin arbeidsgiver Øie. Den opprinnelige lovnaden som ble gitt og som bonusutbetalingen skulle oppfylle, gjaldt jo da også å få aksjer i Øie. At dette ikke lot seg gjøre, eller ble problematisk som følge av salget av Øie, kan ikke tillegges noen avgjørende betydning.

At medarbeidernes innsats generelt har bidratt til å øke overskuddet i ØPU som morselskap, for eksempel gjennom konsernbidrag, er heller ikke tilstrekkelig. Som det fremgår av de foran siterte forarbeider til fritaksmetoden, Ot.prp.nr.1 (2004-2005), 62-63 kan fradragsrett ikke kreves ut fra at kostnaden er tilknyttet aksjeinntekt som reflekterer skattepliktig inntekt i det underliggende selskap. I Kvervdommen, jf note 61, ble det også forgjeves anført at spørsmålet om selskapet kan kreve fradrag for tilskuddet, måtte vurderes for konsernet under ett. Høyesterett viste med støtte i Quatrodommen til prinsippet om at hvert selskap er et selvstendig skattesubjekt og skal bedømmes ut fra sine egne forhold. I spørsmålet om fradragsrett er det ikke grunnlag for noen integrert betraktning av selskapsaksjonær og underliggende selskap.

At eierkostnader også kan omfatte kostnader til å sikre og øke utbyttet for datterselskap, slik det er uttalt i Kvervdommen, note 66, får ingen avgjørende betydning i nærværende sak. Kvervdommen går tilsynelatende langt hva gjelder å godta fradrag for utbetalinger fra morselskapet med det formål å skape verdier for dette selskap. På den annen side er faktum i saken annerledes enn i nærværende. I Kvervasaken var det gitt tilskudd til et skole- og kurturbygg for å sikre fremtidige inntekter gjennom datterselskapene. I nærværende sak dreier det seg om bonusutbetaling til ansatte i et datterselskap for arbeid ØPU mener har sikret dets inntekter. Slik retten ser det kan dette vanskelig her sies å være eierkostnader selv om ØPU i likhet med Kverva har interesse i å sikre inntektene i sine datterselskap. Det dreier seg her om

kostnader av en helt annen art enn i Kvervasaken, nemlig i realiteten lønnskostnader til ansatte i et datterselskap. Prinsippet om armlengdes avstand for konserninterne transaksjoner gjør seg gjeldende på en helt annen måte her selv om det også i Kvervasaken ble argumentert med at kostnaden burde vært tatt i datterselskapet som var et produksjonsselskap og ikke i morselskapet som bare hadde eierposisjoner i andre selskap. Det er også en forskjell ved at statens begrunnelse for å nekte rett til fradrag i Kvervasaken var at tilskuddet fremsto som i hovedsak knyttet til ivaretagelse av samfunnsmessige interesser. Dette var retten ikke enig i idet den fant at tilskuddet etter sin art hadde tilknytning til virksomhetens inntektsgrunnlag ved at den tiltrakk, beholdt og utviklet arbeidskraft og kompetanse.

At Kvervedommen, jf note 76, gir uttrykk for at fritaksmetoden i kombinasjon med aksjonærmodellen innebærer i stor grad at man ser på eierkjeder av selskaper under ett og at det derfor ikke bør være avgjørende hvilket skattesubjekt som blir skattepliktig for inntekten og hvilket skattesubjekt som har pådratt seg utgiften, slår heller ikke til med samme tyngde i en sak som nærværende der det dreier seg om bonusytelser til ansatte i et datterselskap. De hensyn som ligger bak prinsippet om armlengdes avstand må etter rettens oppfatning veie tyngst i et slikt tilfelle. Dersom fradrag skal kunne hjemles for ØPU som konsernselskap for bonuskostnader til ansatte i et datterselskap, bør dette kunne dokumenteres gjennom konserninterne avtaler. Noe annet vil lett innebære en uthuling av prinsippet om at aksjeselskap, herunder som inngår i konsernforhold, er selvstendige skattesubjekter og kunne medføre mer eller mindre fri flytting av inntekter og kostnader internt i et konsern. Dette er det ikke åpnet for.

Staten blir etter dette å frifinne.

### **Sakskostnader**

Saksøkte har vunnet saken og har etter tvisteloven § 20-2 (1) krav på full erstatning for sine sakskostnader. Retten har vurdert, men finner ikke at unntaksregelen i § 20-2 (3) får anvendelse. Saksøkerne har fremlagt en kostnadsoppgave på kr 238.475,50, hvorav kr 13.000 utgjør utlegg og resten salær. Med tillegg av merverdiavgift beløper kravet seg samlet til kr 298.094,38. Saksøkte har ikke hatt innvendinger til kostnadsoppgaven. Retten finner kostnadene nødvendige og legger kravet til grunn.

### *Domsslutning*

- 1. Staten ved Skatt øst frifinnes.*
- 2. Øie Prosjektutvikling AS dømmes til innen to uker fra dommens forkynnelse å betale sakskostnader til Staten ved Skatt øst med 298 094,38 - tohundreognittiåttetusenogtittifire 38/100 - kroner.*

## SkN 16-071 Avskjæring av fremførbart underskudd

**Lovstoff:** Skatteloven § 14-90. Ligningsloven § 10-2.

**Oslo tingrett:** Dom av 28. oktober 2015, **sak nr.:** TOSLO-2014-199590

**Dommer:** Dommerfullmektig Lena Fagervold.

**Parter:** Parra AS (advokat Arne Didrik Kjørnæs) mot Staten v/Skatt øst (advokat Helge Skogseth Berg).

Dommen er anket.

**Sammendrag:** Et aksjeselskap ervervet alle aksjene i et annet aksjeselskap med et fremførbart underskudd. Saken reiste spørsmål om underskuddet til fremføring skulle avskjæres i henhold til skatteloven § 14-90. Det var videre spørsmål om vilkårene for å ilegge tilleggsatt var oppfylt. Retten fant etter en helhetsvurdering det ikke sannsynliggjort at det forelå bedriftsøkonomiske motiver som reelt fremstod som overveiende motiverende for selskapets kjøp av aksjene. Skattemotivet fremsto dermed som et dominerende motiv for transaksjonen, og vilkårene for å avskjære underskuddet etter skatteloven § 14-90 var oppfylt. Selskapet hadde gitt ufullstendige opplysninger, og vilkårene for ileggelse av tilleggsatt var oppfylt.

Saken gjelder en rettslig prøving av Skatteklagenemndas vedtak av 9. juni 2014, herunder gyldigheten av Parra AS sin ligning for ligningsåret 2009. Tvisten knytter seg til om skattemyndighetenes vedtak av 9. juni 2014 om avskjæring av fremførbart underskudd og ileggelse av tilleggsatt, er gyldig.

### Framstilling av saken

Biovekst AS ble stiftet 18. september 1999. Selskapet endret navn til Parra AS 21. desember 2009. Retten vil i det følgende benytte selskapsnavnet Parra for både Biovekst AS og Parra AS. Jan Olav Steensland har vært selskapets daglige leder siden 24. mars 2009. Før dette var Ann-Kristin Hagløyken daglig leder.

Parra hadde per 31. desember 2008 en bokført verdi på kr 1.479.734. Selskapet hadde videre et bankinnskudd på kr 64.000 og en leverandørgjeld på kr 40.000. Selskapet hadde videre 537 017 aksjer. Selskapets fremførbare underskudd var på dette tidspunktet på kr 5.360.357.

Før transaksjonstidspunktet eide Landkreditt Invest SA 166 881 aksjer i selskapet (31,08 %), Nortura SA 165 821 aksjer (30,88 %), Skagenkaiei Eiendom AS 99 603 aksjer (18,55 %), Bioparken AS 58 445 aksjer (10,88 %), Steensland Containerships AS 36 267 aksjer (6,75 %) og Tine SA10 000 aksjer (1,86 %).

Parra er i dag et ordinært investeringsselskap. På transaksjonstidspunktet hadde selskapet formål om å være med på investering og bedriftsutvikling primært i Norge gjennom bedrifter som hadde sitt utspring fra forsknings- og utviklingsmiljøet på Ås.

Selskapets viktigste eierandel var i 2008/2009 4,99 % av aksjene i det børsnoterte bioteknologiselskapet NorDiag ASA (heretter benevnt NorDiag). NorDiag var et bioteknologiselskap stiftet i 2002 og som ble børsnotert i 2005. Selskapet hadde blant annet

utviklet et instrument for prøvetaking og diagnostisering/analysering med særlig fokus på kreft og infeksjonssykdommer. Steensland var styremedlem i selskapet. NorDiag hadde et kontinuerlig behov for kapital og høsten 2008 ble det invitert til deltakelse i en emisjon. Dette ble styrebehandlet i Parra, men styremedlemmene besluttet at selskapet ikke skulle delta i emisjonen da det ikke var vilje til å investere videre i Parra. Som en følge av dette ble det på en ekstraordinær generalforsamling 9. desember 2008 besluttet at Parra skulle avvikles. Brønnøysundregisteret kunngjorde oppløsningen 20. januar 2009.

Etter generalforsamlingens beslutning om å oppløse Parra, tilbød Landkreditt Invest SA (heretter benevnt Landkreditt), eier av 31,08 % av aksjene i Parra, å kjøpe ut de øvrige aksjeeierne i Parra til kr 3,10 per aksje som tilsvarte kr 0,60 per NorDiag-aksje. Tilbudet ble fremsatt 12. desember 2008 og forutsatte en akseptgrad på 100 %. Tilbudet ble ikke akseptert av alle aksjonærene og ble følgelig avslått. Landkreditt eide ikke aksjer i NorDiag på dette tidspunktet.

Ved inngangen av 2009 kontrollerte Skagenkaien Eiendom AS (heretter benevnt Skagenkaien) 18,55 % av Parra. Skagenkaien eide i tillegg 2,81 % av aksjene i NorDiag. Skagenkaien tegnet seg for 1 000 000 aksjer i emisjonen i NorDiag i desember 2008. Skagenkaien er et selskap eid av Steensland-familien. Jan Olav Steensland er daglig leder i selskapet.

Skagenkaien fremmet 28. januar 2009 et tilbud til aksjonærene i Parra på kr 3,50 per aksje. Det ble presisert i budet at dette tilsvarte en kurs på kr 0,70 per NorDiag-aksje som Parra eide. I tilbudet ble det informert om at NorDiag aksjen var svært volatil om dagen og at sluttkurs den 27. januar 2009 var på kr 0,62 per aksje.

Den 30. januar 2009 ble tilbudet akseptert av samtlige aksjonærer og Skagenkaien kjøpte de resterende aksjene i Parra. Dette vil si 437 414 aksjer tilsvarende 81,45 % av total antall aksjer. Skagenkaien betalte kr 1.531.000 for disse aksjene. Beslutningen om å oppløse Parra ble reversert da Skagenkaien nå eide 100 % av aksjene.

På oppkjøpstidspunktet eide Parra i tillegg til aksjer i NorDiag, aksjer i Trace-Tag International Ltd. og Tide-Tec AS.

Da Parra ble kjøpt i 2009 for kr 1.531.000 kunne skattebelastningen reduseres med kr 1.500.900 med virkning for samme inntektsår.

I mai 2011 gjennomførte skattemyndighetene bokettersyn hos Parra. Endelig bokettersynsrapport forelå 15. juli 2011. Skattekontoret varslet ved brev av 18. juli 2011 at Parras ligning for inntektsåret 2009 ble vurdert tatt opp til endring. Skattekontoret fattet den 3. juli 2013 følgende vedtak i saken:

*«Underskudd til fremføring per 01.01.09 på kr 5.360.357 bortfaller.*

*Alminnelig inntekt økes fra kr 0 til kr 56.960.*

*Tilleggsskatt ilegges med 30 % av skatt av alminnelig inntekt kr 5.360.357.»*

Parra påklagde 30. august 2013 skattekontorets vedtak til Skatteklagenemnda. Skattekontorets innstilling til Skatteklagenemnda ble oversendt Parra for merknader 30. januar 2014. Parra innga merknader 20. februar 2014. Skatteklagenemnda fattet vedtak i saken 9. juni 2014 med følgende konklusjon: «*Skattekontorets vedtak opprettholdes.*» Vedtaket ble oversendt ved brev av 17. juni 2014.

Søksmålsfristen utløp 17. desember 2014. Rettidig stevning innkom Oslo tingrett 12. desember 2014. Rettidig tilsvare ble inngitt 11. februar 2015.

Hovedforhandling ble avholdt i Oslo tingrett 5. og 6. oktober 2015. I tillegg til at saksøker forklarte seg, ble det ført tre vitner inklusiv et sakkyndig vitne. Det ble for øvrig foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

### Saksøkerens påstandsgrunnlag

#### Skatteloven § 14-90

Parra anfører at vilkårene for anvendelse av skatteloven § 14-90, ikke er oppfylt og følgelig at skatteposisjonen må bevares. Parra anfører at det ikke var adgang til å avskjære det fremførbare underskuddet. For Parra var det en forretningsmessig begrunnelse som lå til grunn for aksjekjøpet, og da er det ikke grunnlag for bortfall av selskapets generelle skatteposisjon.

Parra anfører videre at Skatteklagenemndas rettslige tilnærming var feil. Lovens ordlyd og forarbeider viser at det er den subjektive vurdering som er relevant. Det relevante vurderingstema etter skatteloven § 14-90 er følgelig skatteyters motiv, og ikke transaksjonens virkninger. I denne helhetsvurderingen vil økonomiske verdier være tungtveiende, men også andre motiver være relevante. Ved denne bevisvurderingen skal det tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige motiv for transaksjonen. Dette medfører ikke at vurderingen blir objektiv. Videre anføres det at Skatteklagenemnda har lagt til grunn en for lav terskel ved anvendelsen av § 14-90. Parra mener at det skattemessige motiv må ha vært vesentlig mer fremtredende enn de forretningsmessige for at bestemmelsen skal komme til anvendelse.

Parra anfører videre at Skatteklagenemndas anvendelse av skatteloven § 14-90 på det foreliggende faktum var feil. Det anføres at Skagenkaiens motivasjon må baseres på en helhetsvurdering av hvorvidt det er «*sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen.*»

Kjøpet av aksjene skjedde til en kurs som var noe høyere enn børskurs da tilbudet ble fremsatt. Bakgrunnen for dette var at aksjonærene i Parra kort tid tidligere hadde avslått et tilbud fra Landkreditt på en lavere kurs og tilbudet reflekterte de øvrige verdiene i Perras balanse.

Kjøpet av aksjene var først og fremst begrunnet i forretningsmessige hensyn. Aksjene ble ikke ervervet til en overkurs. Det anføres at hovedmotivet bak Skagenkaiens kjøp av aksjene i Parra var å få eierskap til aksjene i NorDiag. Parra anfører videre at motivasjonen for å kjøpe aksjene blant annet var å opprettholde kontakten med bioteknologimiljøet på Ås, herunder en sentral person Ann-Kristin Hagløyken. Videre var det viktig å beholde Parra som et verktøy i ventureinvesteringer og Parra hadde også andre små aksjeposter i tillegg til NorDiag som hadde noe verdi. I tillegg løste kjøpet den uheldige situasjonen med oppløsning av Parra. Aksjene kunne



holdes samlet i stedet for at disse ble spredt på alle aksjonærene i Parra ved en oppløsning av selskapet. Skagenkaien var klar over at Parra hadde et fremført underskudd, men dette var ikke et motiv for oppkjøpet. Skatteposisjonen i selskapet var ikke det overveiende motiv. Uavhengig av skatteposisjonen ville Skagenkaien gjennomført oppkjøpet. Selskapet så et stort potensial i Parra som det var villig til å betale ekstra for. Det anføres videre at selger av aksjene ville ha tatt betalt for skattefordelen om den hadde hatt verdi.

### **Tilleggsskatt**

Det anføres at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1, ikke er oppfylt

Det anføres at Parra ikke har gitt ufullstendige eller uriktige opplysninger ved ligningen i 2009 og følgelig at det ikke er hjemmel for tilleggsskatt. Det anføres videre at skattekontoret hadde alle nødvendige opplysninger om eierskapet i Parra for å vurdere anvendelsen av skatteloven § 14-90. Det fremførbare underskuddet fremgår av selskapets selvangivelse. Videre fremgikk det av Perras selvangivelse at underskuddet var ført mot konsernbidrag. Endringen av eierskapet i Parra fremgår også av aksjonærregisteroppgaven, slik at skattekontoret hadde de nødvendige opplysninger for å vurdere spørsmålet. Hvorvidt opplysningene er gitt som tredjemannsopplysninger eller som egne opplysninger, er følgelig ikke relevant. Et slikt skille i lovgrunnlaget for opplysningsplikten er ikke noe en skatteyder vil være bevisst på ved utfylling av skjemaene, og en sanksjonering med tilleggsskatt kan det uansett ikke være grunnlag for. Videre anføres det at kravene til klar sannsynlighetsovervekt for å ilegge tilleggsskatt, ikke er oppfylt.

Det anføres videre subsidiært at det foreligger unnskyldelige forhold jf. ligningsloven § 10-3 nr. 1. Parra mener dette ikke ble vurdert av Skatteklagenemnda.

### **Saksøkerens påstand**

1. Skatteklagenemndas vedtak av 9. juni 2014 vedrørende saksøkers ligning for inntektsåret 2009 kjennes ugyldig. Ved ny ligning bevares skatteposisjonen.
2. Saksøker tilkjennes sakskostnader.

### **Saksøktes påstandsgrunnlag**

Staten mener Skatteklagenemndas vedtak er gyldig.

### **Skatteloven § 14-90**

Det anføres fra statens side at skattefordelen var den overveiende motivasjon for kjøp av aksjene i Parra. Følgelig må det fremførbare underskuddet falle bort.

Staten mener at bevisstemaet vedrørende motivet for kjøpet, er hva som objektivt sett fremstår som sannsynlig overveiende motiv for transaksjonen jf. Ot.prp.nr.1 (2004-2005) punkt 6.5.7.4 tredje avsnitt. Det vises i denne forbindelse også til forarbeidene til tidligere skattelov § 11-7 fjerde ledd jf. Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 72.

Staten anfører videre at kjøper av Parra kunne sikret seg aksjer i NorDiag langt rimeligere gjennom en samtidig emisjon. Staten mener at kjøpet av aksjene i NorDiag ville gitt en meget

begrenset forventet avkastning ut over risikofri rente. Staten anfører videre at Skagenkaien betalte en overpris på aksjene i NorDiag ved å kjøpe dem gjennom Parra. Dette vil redusere den forventede lønnsomheten på investeringen.

De momenter anført av Skagenkaien som motivasjon for aksjekjøpet som blant annet kontakt med bioteknologimiljøet herunder Hagløyen, synes objektivt sett å ha en meget begrenset betydning som motivasjon for kjøpet av ytterligere aksjer i Parra i forhold til skattefordelen. De anførte motiver fra Parras side fremstår etter en objektiv vurdering, derfor samlet sett som uvesentlige.

### **Tilleggsskatt**

Det anføres at Parra har gitt ufullstendige eller uriktige opplysninger ved ligningen i 2009 jf. ligningsloven § 4-1 og § 4-2. Staten mener følgelig at det er hjemmel for å ilegge tilleggsskatt jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1.

Saksøkers mulighet til å utnytte underskuddet fremgår ikke av selvangivelsen. Det er videre unnlatt å fylle inn ervervstidspunktet i skjema RF-1206 «Oppgave over angitt og mottatt konsernbidrag 2009», slik skjemaet krever. Det er heller ikke på annen måte i vedlegg til selvangivelsen gitt opplysninger om aksjeervervet. Følgelig foreligger det etter statens mening opplysningsvikt. Det anføres videre at det ikke fremgår av Parras selvangivelse for 2009 at selskapet har havnet i et skatterettslig konsern. Underskuddet i selskapet er utnyttet gjennom konsernbidrag og opplysningssvikten har ført til en skattemessig fordel. Staten anfører at det ikke foreligger noe forhøyet beviskrav på dette punkt.

Staten anfører videre at opplysningssvikten var avgjørende for at korrekt skatt ikke kunne fastsettes etter skatteloven § 14-90 og at beviskravet knyttet til tilleggsskatt med dette er oppfylt.

Etter statens oppfatning foreligger det ikke unnskyldelige forhold i denne saken som likevel vil medføre at tilleggsskatt ikke skal ilegges jf. ligningsloven § 10-3 nr. 1.

### **Saksøktes påstand**

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakens omkostninger.

### **Rettens vurdering**

Saken gjelder gyldigheten av Parras ligning for inntektsåret 2009, slik denne er fremsatt ved Skatteklagenemndas vedtak av 9. juni 2014. Spørsmålet er hvorvidt underskudd til fremføring skal avskjæres i henhold til skatteloven § 14-90. Videre er det et spørsmål om vilkårene for å ilegge tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1, er oppfylt.

Ved rettslig overprøving av ligningsavgjørelser etter ligningsloven § 11-1 har domstolene i utgangspunktet kompetanse til å overprøve både bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen jf. Rt-2009-105.

Retten har kommet til at Skatteklagenemndas vedtak er gyldig.

### Skatteloven § 14-90

I det inntektsår saken gjelder, hadde skatteloven § 14-90 følgende ordlyd:

***§ 14-90. Bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner***

*Denne paragraf gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første a-e og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Når slikt selskap mv. er part i fusjon eller fisjon eller får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal posisjonen*

*a. falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller*

*b. inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.*

Det rettslige utgangspunkt er at et selskaps underskudd kan fremføres til senere år, jf. skatteloven § 14-6. Et selskaps skatterettslige posisjon påvirkes ikke av eierskifte, og underskudd kan benyttes på tvers i et konsern, jf. § 10-2 til § 10-4. Skatteloven § 14-90 innebærer et unntak fra utnyttelse av underskuddet dersom skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen.

Eierforholdet i Parra ble endret som følge av Skagenkaiens kjøp av aksjer i selskapet. Saksøkers fremførbare underskudd representerte en skattefordel uten tilknytning til eierandel eller gjeldspost. Grunnvilkårene for anvendelse av § 14-90 var følgelig oppfylt. Dette er heller ikke bestridt av partene.

Det som er bestridt, og som retten må ta standpunkt til, er hvorvidt det er «*sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen*».

Skatteloven § 14-90 har som formål å forhindre skattemotiverte overføringer av eierandeler i selskap med generelle skatteposisjoner. Avskjæringsregelen innebærer at det må foretas en konkret vurdering av hva som er motivet for transaksjonen. Dersom det finnes sannsynlig at det overveiende motiv for transaksjonen var å utnytte generelle skatteposisjoner og ikke vanlige bedriftsøkonomiske hensyn, skal retten til å utnytte posisjonen falle bort.

Retten må først ta stilling til om Skatteklagenemnda anvendte riktig bevistema på dette punkt i sitt vedtak.

Ordlyden i § 14-90 trekker i retning av at det skal foretas en subjektiv vurdering gjennom bruk av ordet «motiv». Forarbeidene til bestemmelsen støtter imidlertid ikke opp om dette utgangspunktet. Ved sannsynlighetsvurderingen må det blant annet tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen. Dette følger av Ot.prp.nr.1 (2004-2005) punkt 6.5.7.4 side 82:

*«Departementet legger til grunn at kravet til skattemessig motiv må vurderes på samme måte som etter den gjeldende avskjæringsregelen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Dette innebærer blant annet at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett*

*fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen, jf. Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 72.»*

Bestemmelsen skal på dette punkt forstås på samme måte som den tidligere bestemmelsen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Det fremgår av forarbeidene til denne bestemmelsen følgende jf. Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 72:

*«Ved sannsynlighetsvurderingen skal det tas utgangspunkt i det som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv. Ved avveiningen skal de skattemessige virkninger vurderes mot øvrige bedriftsøkonomiske virkninger. For at skatteposisjonen skal kunne videreføres ved ellers skattefri fusjon eller fisjon, må skatteyter kunne sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av andre motiver for selskapsorganiseringen som overskygger de skattefordeler som følger av at skatteposisjonene videreføres. Det er etter bestemmelsen tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt.»*

Det foreligger foreløpig ingen høyesterettspraksis om § 14-90. Det foreligger imidlertid noe lagmannsrettspraksis. Det følger av LB-2014-161204 følgende:

*«Av nevnte forarbeider fremgår også at det ved sannsynlighetsvurderingen blant annet skal ta utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen. Det er i juridisk teori reist spørsmål ved hva lovgiver har ment med at det skal foretas en objektiv vurdering. Lagmannsretten forstår dette slik at det i utgangspunktet skal foretas en vurdering basert på de hensyn som virksomheten selv har pekt på har vært avgjørende, men at transaksjonen også skal vurderes ut fra hva som objektivt sett fremstår som fornuftig på bakgrunn av vanlige bedriftsøkonomiske hensyn.»*

Det følger av LB-2014-16409 følgende:

*«Det er skattyters beveggrunner for transaksjonen, og ikke dens virkninger, som er avgjørende etter bestemmelsen. Lagmannsretten legger imidlertid til grunn at en transaksjons virkninger likevel ofte vil være egnet til å belyse hva som var skattyters motiv. Det må forutsettes at profesjonelle aktører i næringslivet handler økonomisk rasjonelt. Vurderinger av en transaksjons bedriftsøkonomiske virkninger vil derfor inngå som et sentralt element i aktørens beslutningsgrunnlag.»*

Lagmannsretten går altså noe lengre enn de siterte forarbeidene med hensyn til hvilke typer motiver som anses relevante. Ikke bare rent bedriftsøkonomiske motiver i snever forstand er relevante, men også andre forretningsmessige motiver - herunder ikke-økonomiske - kan vektlegges. Retten legger denne forståelsen til grunn i det følgende.

Det fremkommer videre av Skatteklagenemndas vedtak at nemnda la til grunn at «Uttrykket «det overveiende» i skatteloven § 14-90 innebærer at når det skattemessige motiv for transaksjonen har større vekt enn summen av ikke skattemessige motiv, som i hovedsak vil være av bedriftsøkonomisk art, skal skatteposisjonen som følger transaksjonen bortfalle.»

Skatteklagenemnda la til grunn at det var tilstrekkelig med alminnelig sannsynlighetsovervekt.

Parra anfører at terskelen må være høyere enn alminnelig sannsynlighetsovervekt. Retten er ikke enig med Parra i dette. Det vises også i denne forbindelse til forarbeidene overfor hvor det etter tidligere skattelov § 11-7 var tilstrekkelig med alminnelig sannsynlighetsovervekt. Retten legger følgelig dette til grunn i foreliggende sak. Dette styrkes også av Borgarting lagmannsretts dom LB-2014-16409:

*«Lagmannsretten legger til grunn at «overveiende motiv» innebærer at det er tilstrekkelig at det skattemessige motivet har hatt større vekt enn de øvrige motivene for transaksjonen. Ordlyden trekker i den retning. I forarbeidene fremgår det at bestemmelsen bare kommer til anvendelse dersom «vanlige bedriftsøkonomiske hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for transaksjonen», og at man ikke ønsket å ramme transaksjoner som «hovedsakelig er forretningsmessig begrunnet», se Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 82.»*

Retten mener Skatteklagenemnda foretar et riktig utgangspunkt både når det gjelder bevistemaet og kravet til sannsynlighetsovervekt.

Retten legger videre til grunn at det er skatteyers motiv på transaksjonstidspunktet som er avgjørende ved vurderingen av om det var adgang til avskjæring av skatteposisjonen etter skatteloven § 14-90. Det fremkommer av Skatteklagenemndas vedtak, som viser til skattekontorets vedtak av 3. juli 2013, at eventuelle senere disposisjoner og hendelser i utgangspunktet er mindre relevante ved denne vurderingen.

Retten går etter dette over til den konkrete sannsynlighetsvurderingen. Spørsmålet er om det er «sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen».

For at underskuddet skal kunne fremføres, må skatteyer kunne sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av andre motiver for transaksjonen som overskygger de skattefordeler som følger av at skatteposisjonen videreføres jf. Ot.prp.nr.71 (1995-1996) punkt 8.2 side 72. Skatteyer har med andre ord bevisbyrden.

Etter en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger, finner retten det sannsynliggjort i likhet med Skatteklagenemnda at det fremførbare underskuddet var det overveiende motiv for kjøp av aksjer i Parra.

Det er på det rene at Skagenkaien var klar over underskuddet i Parra før bud ble inngitt 28. januar 2009. Steensland bekreftet dette for retten. Revisor Henrik Zetlitz Nessler forklarte at betydningen av underskuddet i Parra var diskutert mellom han og Steensland på forhånd. Steensland som eier Skagenkaien var styremedlem i Parra og hadde derfor god innsikt i Perras situasjon. På transaksjonstidspunktet var den økonomiske situasjonen i Parra dårlig og selskapet var besluttet oppløst. Basert på bokførte verdier hadde selskapet pr. 31. desember 2008 en verdi på kr 1.479.734. På transaksjonstidspunktet hadde selskapet et fremførbart underskudd på kr 5.360.357.

Oppkjøpstilbudet fra Skagenkaien priset Parra til kr 1.879.562 på transaksjonstidspunktet. I forhold til bokførte verdier representerte dette objektivt sett en forskjell mellom bokførte verdier og tilbud på kr 399.828.

Skagenkaien hadde jevnt over skattepliktige inntekter. Det var derfor synbart at det var behov for å nyttiggjøre seg underskuddet i Skagenkaien-konsernet. Parra hadde selv begrensede muligheter til å nyttiggjøre seg underskuddet uten mottak av konsernbidrag. Selskapet var videre besluttet oppløst. For Skagenkaien representerte det en betydelig økonomisk verdi i spart skatt dersom underskuddet i Parra kunne nyttiggjøres.

Retten mener at selv om skatteposisjonen vil ha betydning, skal det ikke foretas en ren sammenligning av verdien av underskuddsposisjonen og verdier av mulige synergieffekter av transaksjonen. Lagmannsretten legger i LB-2014-16409 til grunn *«at skatteloven § 14-90 gir anvisning på en bred vurdering av alle relevante opplysninger i saken, herunder transaksjonens virkninger, for å fastlegge hva som har vært skattyters overveiende motiv. Derfor kan heller ikke slike matematiske beregninger over forventet forretningsverdi som staten har fremlagt, være direkte avgjørende.»*

KWC-rapporten av 19. februar 2014 viser en økonomisk analyse av hensyn som må tas med i en vurdering av motivasjon for transaksjonen. Parra anfører at rapporten underbygger at oppkjøpet av aksjene i Parra hadde en vesentlig egenverdi og således ikke var overveiende skattemotivert. Rapporten er ikke en beskrivelse av faktisk motivasjon. Rapporten inneholder vurderinger av det økonomiske innholdet i den gjennomførte transaksjonen i ettertid. De juridiske forhold ved transaksjonen er ikke vurdert. Retten mener at den skal foreta en helhetsvurdering av alle relevante motiver i denne saken, ikke kun en økonomisk vurdering. Det at KWC rapporten har et økonomisk perspektiv og er utarbeidet i ettertid, påvirker hvilken vekt retten vil tillegge rapporten. Retten mener på denne bakgrunn at rapporten ikke kan tillegges stor vekt i denne saken.

Retten må i det følgende vurdere de ulike motiv Skagenkaien har anført som motiv for aksjekjøpet i Parra.

Retten mener at de vesentlige verdiene i Parra på transaksjonstidspunktet var NorDiag aksjene samt det fremførbare underskuddet. Parra anfører at tilgang til aksjene og tegningsrettene i NorDiag, herunder NorDiags teknologi som var sammenfallende med Mole Genetic sin teknologi som Skagenkaien allerede var aksjonær i, var hovedmotivasjon for å kjøpe aksjene i Parra.

Når det gjelder hvilken pris som skal legges til grunn for kjøp av NorDiag-aksjene, mener retten at dette er kr 0,70 per aksje. Det er dette som fremkommer av tilbudet fra Skagenkaien av 28. januar 2009.

Det anføres fra Skagenkaien at hovedmotivet med å kjøpe de resterende aksjene i Parra, var å sikre seg rimelige aksjer i NorDiag. Sluttkursen på NorDiag-aksjene på børsen dagen før kjøpet, var på kr 0,62. Dette ble det også opplyst om i budet fra Skagenkaien av 28. januar 2009. Det pågikk samtidig en emisjon i NorDiag som ble avsluttet 30. januar 2009. I og med at Skagenkaien var aksjonær i NorDiag, hadde de anledning til å tegne seg i emisjonen for kr 0,50 per aksje. I tillegg kunne de få tegningsretter med potensiell økonomisk verdi. Tilbud om kjøp av NorDiag-aksjer til kr 0,70 kan på dette grunnlag ikke sies å være bedriftsøkonomisk og billig. Heller tvert i mot. Retten mener at det må forutsettes at en økonomisk disposisjon ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig.

Retten finner det videre ikke sannsynliggjort at interessen for aksjene i NorDiag var særlig stor, verken før eller etter at Parra ble oppkjøpt, og at stor tro på selskapet var et vesentlig motiv for å kjøpe aksjene. Det vises i denne sammenheng til årsrapporten til Parra for 2008 som viser at aksjene i NorDiag pr. 31. desember 2008 ble nedskrevet fra opprinnelig kostpris på kr 12.605.364 og per 31.12.2007 med kr 7.188.526. Retten kan videre på bakgrunn av den høyeste aksjekursen dagene før oppkjøpet heller ikke se at Steensland store tro på at aksjeprisen ville øke, kan få nevneverdig betydning. Retten mener Skagenkaiene betalte en overkurs for aksjene. Den høyeste kursen for NorDiag aksjene lå de siste dagene før oppkjøpet på kr 0,51 til 0,62 per aksje. Dagen før tilbudet ble fremsatt var imidlertid høyeste kurs kr 0,75 kroner og hvor laveste børskurs var på kr 0,53. Denne høyeste kursen var avvikende fra dagene før. Retten kan ikke se at børskursen var svært volatil og at denne ene dagen kunne være et tegn på at aksjekursen skulle øke. Retten viser her til at aksjekursen var oppe i kr 0,85 og 0,75 17. og 18. desember 2008, men at den var stabil rundt 0,52 til 0,57 etter dette.

Steensland forklarte for retten at han forventet fulltegning i emisjonen i NorDiag i januar 2009 og at Skagenkaiens tegningsretter ville bli etterspurt i markedet. Dette er et motiv som først ble fremført i retten under hovedforhandlingen. Retten mener dette er et etterfølgende forhold som Parra ikke har vært vist til tidligere i saken og følgelig ikke kan hensyntas ved rettens vurdering. Under enhver omstendighet finner retten det ikke sannsynliggjort at dette var et motiv som ble vurdert på transaksjonstidspunktet.

Retten har registrert at Parra solgte NorDiag aksjene allerede i 2010. Dette kan bety at NorDiag aksjeposten likevel ikke var et sentralt motiv, men retten vil ikke tillegge dette vekt da det er motivet på transaksjonstidspunktet i januar 2009 retten skal vurdere.

Det anføres fra Parra at det var viktig å holde NorDiag-aksjene samlet. Dersom Skagenkaiene hadde et ønske om å øke investeringen i NorDiag kunne de de kjøpt aksjene direkte av Parra eller på Oslo Børs til en rimeligere pris. Da hadde man også fått samlet alle aksjene i NorDiag i samme selskap. Retten kan ikke se at det at Skagenkaiene ønsket å holde aksjene samlet, kan rettferdiggjøre den overpris som ble betalt for NorDiag aksjene.

Det anføres fra Skagenkaiens side at det å kjøpe aksjer på børsen, ikke var et alternativ for dem. En aksjepost på 5 % ville ha vært prisdrivende. Retten finner ikke dette sannsynliggjort, herunder at interessen for NorDiag aksjene var særlig stor før transaksjonen.

Retten mener videre at størrelsen på aksjeposten Skagenkaiene nå fikk i NorDiag på totalt 7,08 % ikke kan anses om så stor at dette nødvendiggjorde en egen «premie». Dette selv om Parra ble nest størst aksjonær i NorDiag. Med oppkjøpet fikk ikke selskapet en posisjon etter aksjeloven som kunne tilsi at man objektivt sett kunne ha betalt mere for hver aksje.

Ut fra ovennevnte mener retten at motivet for å kjøpe de resterende aksjene i Parra, var å sikre seg rimelige aksjer i NorDiag, ikke kan forklare overprisen som ble betalt for disse aksjene.

Retten må etter dette vurdere om det var andre bedriftsøkonomiske motiver for kjøpet som kunne forklare overprisen som ble betalt. Selv om transaksjonen øker mulighetene til å utnytte skatteposisjonen, skal skatteposisjonen ikke falle bort hvis hovedformålet er å øke samlet

verdiskapning slik at fradragsutnyttelsen bare blir en sideeffekt av den økte verdiskapningen. Retten finner det ikke sannsynliggjort at dette er tilfellet her. Et anført motiv for transaksjonen var at det var viktig å kjøpe Parra-aksjene for å holde kontakt med bioteknologimiljøet på Ås og Bioparken AS, herunder Ann-Kristin Hagløyken.

Parra skulle med andre ord brukes som et instrument for å opprettholde kontakten med bioteknologi- og forskningsmiljøet på Ås. Retten finner at heller ikke denne anførselen kan føre frem. Hagløyken var aldri formelt ansatt som daglig leder i Parra. Hun var leid inn. Retten finner videre at når det gjaldt Hagløyken var hun ute som daglig leder i Parra før Skagenkaiens bud på aksjeposten i Parra. Hun hadde fratrudd stillingen som daglig leder som følge av generalforsamlingsvedtaket om å oppløse selskapet jf. aksjeloven § 16-2 første ledd. Det var følgelig etter rettens oppfatning ikke et spørsmål om å ha med Hagløyken videre som en del av Parra. Hun måtte eventuelt ha blitt tilbudt en ny jobb. Retten mener følgelig at å beholde Hagløyken som daglig leder ikke var motivasjon for kjøpet.

Det var videre etter Skagenkaiens oppfatning viktig å beholde Parra som et verktøy for ventureinvesteringer. Selskapet skulle brukes som et investeringsselskap. Det er anført at det var viktig å ha et selskap med bioteknologihistorikk og aksjekapital større enn kr 100.000 for ventureinvesteringer. Etter rettens oppfatning hadde Skagenkaiien dette verktøyet allerede. Retten kan derfor ikke se at dette var et forhold man måtte betale ekstra for.

Når det gjelder aksjepostene i Trace Tag International Ltd og Tide Tec AS, legger retten til grunn at disse har hatt liten betydning for Skagenkaiien som motiv for å kjøpe de resterende aksjene i Parra. Det fremgår av de bokførte verdiene at aksjeposten i Trace Tag per 31. desember 2008 var verdsatt til kr 43.582. Det vises også til tilbudet fra Landkreditt i desember 2008 hvor de vurderte at denne aksjeposten ikke var verdt noe. Når det gjaldt aksjeposten i Tide Tec AS ble ikke denne aksjeposten omtalt i forbindelse med avvikling av Parra. Dette mener retten må bety at aksjeposten ikke hadde noen verdi. Den ble heller ikke omtalt i budet fra Landkreditt i desember 2008 og fra Skagenkaiien 28. januar 2009. Retten viser også til brev fra advokatfirmaet Harboe og Co AS av 29. august 2011 på vegne av Parra hvor det bekreftes at disse to aksjepostene som her nevnt ble vurdert som verdiløse på oppkjøpstidspunktet. At aksjeposten i Tide Tec ble solgt for kr 130.000 i juni 2015, er et etterfølgende forhold retten ikke kan hensynta.

Det anføres videre fra Parras side at ved at Skagenkaiien kjøpte Parra-aksjene, kunne de unngå oppløsning av Parra og følgelig spare utgifter ved gjennomføring av oppløsning av selskapet. Retten ser dette hensynet, men mener uansett at dette har liten betydning i en vurdering opp mot skattefordelen.

Retten finner videre og ikke tillegge det forhold vekt at det fremførbare underskuddet ikke var et tema aksjonærene i Parra mellom. Retten mener at det ikke er uvanlig at kjøper/selger av aksjer ikke gir opplysninger om verdi av mulig fremførbart underskudd i forbindelse med kjøp/salg av disse aksjene.

Retten har ut fra en helhetsvurdering ikke funnet det sannsynliggjort at det forelå bedriftsøkonomiske motiver som reelt fremstod som overveiende motiverende for Skagenkaiien for å gjennomføre transaksjonen. Retten mener Skagenkaiien betalte en overpris for aksjene i Parra i forhold til verdiene i selskapet. Retten finner ikke sannsynliggjort at denne overprisen kan



forklares med noe annet enn skattefordelen. Skattemotivet fremstår derfor som et dominerende motiv for transaksjonen. Vilkårene for å anvende skatteloven § 14-90, er følgelig oppfylt.

### Spørsmål om tilleggsskatt

I og med at retten ovenfor har kommet frem til at Skatteklagenemnda utførte en riktig vurdering ved å konkludere med at det fremførbare underskuddet bortfaller jf. skatteloven § 14-90, må retten ta standpunkt til om vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt i denne saken.

I henhold til ligningsloven § 10-2 nr. 1 kan det ilegges tilleggsskatt dersom skatteyter har gitt ligningsmyndighetene «*uriktige eller ufullstendige opplysninger*» og dersom opplysningssvikten «*har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler*».

Opplysningsplikten gjennom selvangivelsen fremgår av ligningsloven § 4-3 og § 4-1. Ved vurderingen av plikten til å inngi fullstendige opplysninger, må det tas utgangspunkt i ligningsloven § 4-1. Her fastslås skatteyters plikt til å bidra til at hans skatteplikt blir klarlagt. Etter lovens § 4-3 nr. 1 skal en fullstendig selvangivelse ved siden av de nødvendige oppgaver over formue og inntekt også inneholde «*andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen.*»

For å ilegge ordinær tilleggsskatt kreves klar sannsynlighetsovervekt for at lovens vilkår er oppfylt, jf. Rt-2008-1409. Staten må påvise at det er klar sannsynlighetsovervekt for at opplysningene som skatteyter har gitt, er uriktige eller ufullstendige og har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Tilleggsskatt skal ilegges når det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og det ikke foreligger unnskyldelige forhold. Satsen er lovbestemt og det er ikke relevant å se hen til beløpets størrelse. Dette gjelder selv om feilen per i dag faktisk ikke har ført til innbetaling av for lite skatt.

Det er ikke bestridt at Parra faktisk utnyttet underskuddet med virkning for inntektsåret 2009. Det som manglet i utfyllelsen av selve selvangivelsen var at ervervsdato under mottatt konsernbidrag, ikke var fylt ut. Det fremgikk imidlertid av opplysningene som var gitt i aksjonærregisteroppgaven at alle aksjene i Parra var kjøpt i 2009.

Det er her eventuelt snakk om ufullstendige opplysninger og ikke uriktige opplysninger. Opplysningene vil være ufullstendige når skatteyter gir et fortegnet eller ufullstendig bilde av de underliggende realiteter, selv om de opplysningene som gis, isolert sett er korrekte så langt de rekker. Skatteyter skulle med andre ord ha gitt flere opplysninger. I Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 8 under punkt 8.2.1 om gjeldende rett, står det følgende om «*uriktige eller ufullstendige opplysninger*»:

*«Utgangspunktet for tolkningen av begrepet er skatteyters opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4 og plikten til å opptre aktsomt og lojalt, slik dette har kommet til uttrykk i rettspraksis. Grovt sagt har skatteyter en plikt til å gi ligningsmyndighetene alle opplysninger som er nødvendige for å anvende skattereglene. Dette innebærer at skatteyter må gi tilstrekkelige opplysninger til at ligningsmyndighetene kan vurdere et forhold opp mot*

*skattereglene, eventuelt gi tilstrekkelig med opplysninger til at ligningsmyndighetene blir gjort oppmerksom på at de må innhente ytterligere opplysninger for å kunne vurdere forholdet.»*

Det følger av Rt-1992-1588 (Loffland) at skattyter har gitt alle de opplysninger som man etter en objektiv vurdering finner at skattyter burde ha gitt, når det er:

*«gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger ville kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag ... »*

Retten er enig med Skatteklagenemnda i at det er gitt ufullstendige opplysninger i nærværende sak. Skatteetaten mottok ikke de faktiske opplysninger ved selvangivelsen som ga dem foranledning til å undersøke om fremførbart underskudd ble benyttet. Det var tale om opplysninger av vesentlig betydning for fastsettelse av skatt.

Det anføres fra Parras side at skattemyndighetene allerede hadde disse opplysningene i aksjonærregisteret. Dette er riktig, men retten mener at selskapets opplysningsplikt her må slå gjennom jf. Rt-1997-1430. Høyesteretts vurdering i denne dommen var at om selskapet hadde gitt ufullstendige opplysninger bygget i stor grad på det faktum at den skattemessige disposisjonen var tvilsom. Skatteyter får da en særlig plikt til å opplyse om forholdet, selv om ligningsmyndighetene kunne ha oppdaget hvordan skatteyter hadde innrettet seg. Retten mener denne dommen er overførbart til foreliggende sak. Videre viser retten til Rt-2007-360 hvor Høyesterett konkluderte med at skatteyter hadde gitt ufullstendige opplysninger, og at det var grunnlag for å ilegge tilleggsskatt, selv om ligningsmyndighetene ved et nærmere studium av regnskapet kunne ha oppdaget forholdet.

Retten mener videre at opplysningsplikten *«har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler»*. Retten finner det sannsynliggjort at nyttiggjørelsen av det fremførbare underskuddet var synbart i denne saken. Steensland hadde god kunnskap om den økonomiske situasjonen i både Skagenkaien-konsernet og Parra. Videre forklarte revisor Nessler at det hadde vært dialog mellom han og Steensland om det fremførbare underskuddet.

Retten mener etter dette at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1, er oppfylt.

Retten må etter dette vurdere om det forelå unnskyldelige forhold som likevel innebar at det ikke skal ilegges tilleggsskatt. Det følger av ligningsloven § 10-3 nr. 1 at *«Tilleggsskatt fastsettes ikke når skatteyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarehet eller annen årsak.»*

For inntektsåret 2009 endret skatteetaten skjemastrukturen, slik at opplysninger om salg av aksjer ble gitt av skattyter i aksjonærregisteroppgaven da postene 200-206 ble tatt ut av skjema RF 1052 «Avstemming av egenkapital». Det var ikke nødvendig lengre med disse opplysningene da opplysningene fulgte av aksjonærregisteroppgaven.

Rettsvillfarelse fritar som hovedregel ikke fra tilleggsskatt, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 14 hvor det framgår:

*«Den klare hovedregelen vil derfor fortsatt være at rettsvillfarelse ikke vil være et unnskyldelig forhold. Bare i helt spesielle situasjoner kan det være grunn til å fravike dette utgangspunktet. Det kan for eksempel dreie seg om tolkning av en ny bestemmelse som kan være uklar eller som misforstås av andre grunner. I slike tilfeller kan det fremstå som svært strengt å ilegge tilleggsatt, dersom skattyter har gjort så godt de har kunnet, men likevel misforstår på en aktsom måte og dermed ikke oppfyller opplysningsplikten. Etter departementets oppfatning er det vanskelig å se for seg at dette vil kunne gjelde profesjonelle næringsdrivende, men det kan være aktuelt for lønnstakere og pensjonister i helt spesielle tilfeller.»*

Retten kan ikke se at rettsvillfarelse i denne sammenheng er unnskyldelig. Videre er skatteyter ansvarlig for alle opplysninger som gis ligningsmyndighetene, er riktige og fullstendige. Parra er en del av Skagenkaien-konsernet som er et stort profesjonelt selskap og som forventes å kunne håndtere også kompliserte skatteforhold og utfylling av ligningsoppgaver.

Ved lovendring 19. juni 2009 nr. 49 ble ordlyden i ligningsloven § 10-3 noe endret. Bakgrunnen var at Finansdepartementet mente det var grunn til å anvende unnskyldningsgrunnene i noe større utstrekning enn tidligere. Finansdepartementet utdypet dette ytterligere i brev av 8. mai 2012 til skatteetaten. Retten forstår imidlertid ikke forarbeidene slik at endringen tok sikte på at unnskyldningsgrunnene skulle bli brukt i større utstrekning også overfor profesjonelle næringsdrivende. Retten viser her til det som framgår på side 42 og 43 i Ot.prp.nr.82 (2008-2009). I proposisjonen framgår det blant annet:

*«Når det gjelder mer profesjonelle, ressurssterke skattytere med kompliserte skatteforhold, må det imidlertid forventes grundige og betryggende kvalitetssikringsrutiner ved regnskapsføring om utarbeidelse av ligningsopplysninger. Terskelen for å anse opplysningsfeil som unnskyldelige vil derfor måtte ligge høyere enn ellers i slike tilfeller.»*

Heller ikke hendelige uhell kan anses som unnskyldningsgrunn i dette tilfellet. Retten mener at dersom de «*ufullstendige opplysningene skyldes feil hos skattyters medhjelpere, er utgangspunktet at skattyter selv svarer for opplysningsplikten. Feil hos medhjelpere vil derfor som den klare hovedregel ikke være et unnskyldelig forhold for skattyter, med mindre feilen kan anses som unnskyldelig hos begge*» jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 43. Det er på det rene og heller ikke omtvistet at Parra må identifiseres med revisors eventuelle feil. Parra hadde videre profesjonelle aktører til å utfylle ligningsdokumentene for skattemyndighetene. Skatteregler er ofte gjenstand for endringer og det forventes videre at profesjonelle medhjelpere holder seg oppdatert på slike endringer.

Retten mener det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at det ikke foreligger unnskyldelige forhold i saken. Retten mener vilkårene for å ilegge tilleggsatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1, er oppfylt.

Retten har kommet til at Skatteklagenemndas vedtak er gyldig. Staten ved Skatt øst blir med dette å frifinne.

## Sakskostnader

Staten har vunnet saken og har krav på full erstatning for sine sakskostnader. Advokat Skogseth Berg har framlagt en kostandsoppgave på kr 184.750, som i sin helhet gjelder salær inklusive mva. Det var ingen innvendinger mot oppgaven og retten legger den til grunn som nødvendige kostnader ved saken, jf. [tvisteloven] § 20-5 første ledd.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er for tiden stor arbeidsbyrde.

*Domsslutning*

- 1. Staten ved Skatt øst frifinnes.*
- 2. Parra AS dømmes til å betale sakskostnader til Staten ved Skatt øst med 184 750 - etthundreogåttifiretusensjuhundreogfemti - kroner, innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.*

# Uttalelser Sivilombudsmannen

## SKN 16-072 Nedsettelse og ettergivelse av eiendomsskatt

**Lovstoff:** Eiendomsskatteloven § 28.

**Kort referat:** Saken reiste spørsmål om saksbehandlingen av søknader om nedsettelse eller ettergivelse av eiendomsskatt i Moss kommune. A fikk ikke behandlet sin søknad om nedsettelse eller ettergivelse for skatteåret 2015 fordi den var fremsatt etter søknadsfristen. Moss kommune har ikke gitt klageadgang på avgjørelser om nedsettelse og ettergivelse.

Ombudsmannen kom til at det ikke er hjemmel i eiedomsskattelova for å sette frist for søknader om nedsettelse og ettergivelse. Med en lovendring som trådte i kraft for skatteåret 2013, gjelder det nå en klageadgang på slike avgjørelser.

Moss kommune ble bedt om å behandle As søknad for skatteåret 2015, og sørge for at ombudsmannen ble orientert om utfallet av den fornyede behandlingen. Ombudsmannen anmodet om at Moss kommune snarest avvirket praksisen med å sette søknadsfrist, og om at det for fremtiden ble gitt klageadgang på avgjørelser om nedsettelse og ettergivelse. Moss kommune måtte finne en egnet måte å informere skattyterne om disse endringene.

### Uttalelse

#### Sakens bakgrunn

A søkte 24. april 2015 av billighetsgrunner om ettergivelse/nedsettelse av eiendomsskatten for sin eiendom i Moss kommune. I et brev 4. mai 2015 orienterte Moss kommune om at slike søknader måtte settes frem innen en frist som normalt var i september, og at sakene ble avgjort av formannskapet i oktober. Det var kun en søknadsrunde per år. Dette var det opplyst om i vedtaksbrevet fra kommunen, og det var kunngjort i Moss avis og på Moss kommunes nettsted. Søknaden ble ikke behandlet. A sendte deretter inn ytterligere opplysninger, men Moss kommune henviste i brev 22. mai 2015 til sitt forrige svar til henne. I brev 11. juni 2015 klaget As advokat til formannskapet i Moss kommune. I svaret fra Moss kommune 8. juli 2015 ble det opplyst at kommunen ikke anså hennes brev 24. april 2015 som en søknad, men en «ytring» og at det derfor ikke forelå noe avslag. Søknadsfristen var videre utløpt, og budsjettet for 2015 var vedtatt i bystyret. Eiendomsskatten er en del av budsjettet.

Saken ble brakt inn for ombudsmannen i klage 21. august 2015.

#### Undersøkelsene herfra

I klagen hit ble det vist til at ordlyden i eiedomsskattelova tilsier at det også kan søkes om nedsettelse og ettergivelse etter at vedtaket er truffet. Det ble anført at forvaltningslovens regler

om partsrettigheter og klage var tilsidesatt, og at kommunen hadde ansvar for å veilede skattyterne. I denne saken tilsa skattyters alder en skjerpet veiledningsplikt.

Moss kommune ble tilskrevet herfra 10. september 2015. Kommunen ble bedt om å opplyse hjemmelsgrunnlaget for at det er satt en frist for å søke om nedsettelse og ettergivelse av eiendomsskatt. Det ble også bedt opplyst om når Moss kommune innførte søknadsfrist, og hvem som var beslutningstaker for dette. Til sist ble det stilt spørsmål om Moss kommune praktiserer klageadgang i saker om nedsettelse og ettergivelse og hvordan en slik klageordning i tilfellet er organisert. Moss kommune ble bedt om å oversende saksdokumentene, retningslinjer og andre relevante dokumenter.

Moss kommune svarte i brev 30. september 2015. Innledningsvis viste kommunen til at «ingen har rettskrav på å få nedsatt eiendomsskatten» i medhold av eieendomsskattelova § 28. Kommunen skrev også:

«I bystyrets budsjettmøte vedtas hvert år alle forhold rundt eiendomsskatten, bl.a. videreføring av skatten, fastsettelse av promille, og adgangen til å søke fritak etter § 28. Vedtak om nedsettelse eller ettergivelse fattes for ett år av gangen, og det må fattes et nytt vedtak etter søknad hvert år. Nedsettelse/ettergivelse av eiendomsskatt er unnlattelse av å kreve inn utlignet skatt og når kommunestyret fatter sitt budsjettvedtak i desember, er eiendomsskatten en viktig forutsetning. For å kunne vedta utgiftssiden av budsjettet, er det nødvendig å vite hva inntektssiden er. Eiendomsskatten er en viktig del av dette. Eiendomsskatten forfaller til betaling 01.01. hvert år og betales i seks terminer.

...

Moss kommune har hatt denne ordningen siden 2005. Dette ble bestemt av bystyret i sak 128/04. Vedtaket vedlegges. Vi legger også med sak 099/10 vedtatt i bystyret 13.12.10, kriterier for helt eller delvis fritak for eiendomsskatt etter § 28 og sak 058 fra formannskapet 27.10.14 som gjelder søknader om fritak fra eiendomsskatt i 2015.

Det er riktig at Moss kommune ikke opplyser om klageadgang. Vi har forholdt oss til veileder om utsettelse, nedsettelse og ettergivelse av eiendomsskatt utgitt av KS, februar 2013. I punkt 3.5 Klage heter det: Eiendomsskatteloven § 19 gir skattyteren rett til å klage på den utskrevne eiendomsskatten. Det er ikke gitt tilsvarende klar angivelse av klagerett på formannskapets vedtak om at eiendomsskatten ikke settes ned eller ettergis. Vi legger også ved denne veilederen.»

### **Ombudsmannens syn på saken**

Denne saken gjelder spørsmål om nedsettelse eller ettergivelse etter eieendomsskattelova § 28. Der ikke annet fremgår i det følgende, vil lovhenviisningene være til eieendomsskattelova.

Nedsettelse eller ettergivelse må ikke forveksles med kommunestyrets adgang til å frita enkelte eiendommer fra eiendomsskatt etter § 7. Det er derfor uheldig at Moss kommune i sin informasjon til skattyterne og i brev ellers omtaler søknad om ettergivelse og nedsettelse som søknad om fritak.

Saken reiser to hovedspørsmål. For det første om det kan settes en preklusiv frist for søknader om nedsettelse eller ettergivelse. For det annet om det gjelder en klageadgang på avgjørelser om nedsettelse eller ettergivelse.

### 1. Søknadsfrist

Eigedomsskattelova § 28 lyder:

«Gjer særlege grunnar at det kom til å verta sær urimeleg om heile eigedomsskatten vart innkravd, kan skatten setjast ned eller ettergjevast av formannskapet.»

Siden 2005 har det i Moss kommune vært mulig å søke om nedsettelse og ettergivelse i medhold av § 28, jf. bystyrevedtak 14. desember 2004 (sak 128/04) og senere årlige budsjettvedtak. Begrunnelsen for innføringen fremgår av saksutredningen til formannskapets sak 058/14:

«Bakgrunnen for at ordningen ble innført fra og med 2005 var omtakseringen i 2004 som førte til en vesentlig høyere eiendomsskatt for alle kommunens boligeiere.

Informasjon til publikum om adgang til å søke fritak har vært kunngjort 2 ganger i Moss Avis, på kommunens hjemmesider, samt ekstra omtale i lokalavisene, bl annet Byavisen som er gratis og går til alle husstander. Søknadsfristen var 26. september. Utsatt frist ble gitt der det forelå spesielle grunner.»

Moss kommune har ikke opplyst hvem som fattet beslutning om at det skulle være en søknadsfrist, og fristen er ikke en del av bystyrevedtakene. Kommunen synes i svaret til ombudsmannen å begrunne fristen særlig i budsjettensyn: For å ha oversikt over inntektene i det kommende året må kommunen vite hvilke eiendommer som får nedsettelse og ettergivelse av eiendomsskatt før bystyret treffer budsjettvedtaket.

Bestemmelsen om nedsettelse og ettergivelse er i forarbeidene Ot.prp.nr. 44 (1974-1975) begrunnet med at eiendomsskatt er en objektskatt. I enkelte tilfeller kan det derfor være urimelig å kreve inn skatten på grunn av svak økonomi eller annen manglende betalingsevne hos skattyter.

I merknaden til § 28 (side 15) står det følgende:

#### «Nedsetjing av rettferdsgrunnar.

Skattelovene gjev ingen heimel for å setja eller fråfalla utlikna eigedomsskatt av rettferdsgrunnar. Sjølv skatteobjektet er avgjerande for storleiken på skatten. Skatteevna og økonomien åt eigaren har ikkje noko å seia for utlikninga av skatten.

Det står likevel fast at eigaren (eller brukaren) skal svara skatten, og i mange høve kan det verka urimeleg å krevja inn denne utan omsyn til kva for økonomi skattytaren har. Såleis kan ein tenkja seg at skattytaren er komen i økonomiske vanskar av di han har mindre inntekt på grunn av sjukdom og ikkje har formue som han kan møte motgangen med. I slike og tilsvarende høve bør formannskapet kunna setja ned eller fråfalla skatten.

Det er likevel grunn til å streka under at nedsetjing eller fråfalling av skatten av rettfærdsgrunnar berre bør koma på tale som reine unnatak. Oftast kan det vera nok for skattyteren at skatteinnkrevjaren går med på betalingsutsetjing etter § 25, andre leden.»

Boligbeskatningskomiteén uttalte det på følgende måte (NOU 1973:3 punkt 3.9 side 239):

«Komiteén mener også at det bør åpnes adgang til nedsettelse eller ettergivelse av eiendomsskatt av billighetsgrunner. Eiernes skatteevne og økonomiske forhold tas det ikke hensyn til ved utmålingen av eiendomsskatten. Det synes derfor klart at i enkelte tilfeller kan inndrivning av skatten virke urimelig hardt.»

Formålet bak bestemmelsen er å ivareta skattytere i en vanskelig økonomisk situasjon slik at objektskatten ikke rammer dem urimelig. Det er imidlertid en sikkerhetsventil med snevert anvendelsesområde. I de tilfellene betalingsutsettelse ikke avhjelper skattyter, kan kravet ettergis eller nedsettes dersom det ved innkrevningen av den utskrevne eiendomsskatten blir funnet «særlege grunnar» som gjør det «særs urimeleg» å innkreve skatten.

Lovens ordlyd og forarbeidene med det uttalte formålet kan ikke leses på annen måte enn at det er etter at eiendomsskatten er utskrevet at det kan gjøres en vurdering av hvorvidt eiendomsskatten skal kreves inn eller om den skal nedsettes eller ettergis av billighetsgrunner.

Etter det ombudsmannen forstår, har Moss kommune i de fleste årene siden 2005 satt søknadsfristen på høsten året før skatteåret og dermed før eiendomsskatten blir utskrevet, som etter loven skal være «så langt råd er» før 1. mars i skatteåret og ut fra «tilhøva den 1. januar i skatteåret» jf. §§ 14 første ledd og 4 første ledd. Det kan argumenteres med at skattyter som utgangspunkt vil være kjent med størrelsen på kravet, også før den årlige utskrivningen, fordi i de kommunene skattegrunnlaget er fastsatt ved takst, vil som hovedregel taksten stå seg i 10 år. Men dette kan ikke tillegges nevneverdig vekt fordi det også er andre faktorer som spiller inn på eiendomsskattekravets størrelse, slik som skattesatsen og bunnfradraget. Det er faktorer som kan endres fra år til år.

Hensynet til kommunens behov for økonomiplanlegging taler for å godta å innfortolke en adgang til å innføre en fristregel slik Moss kommune i praksis har gjort. Ombudsmannen stiller seg likevel tvilende til at dette hensynet er tungtveiende. Kommunen har oppstilt noen veiledende retningslinjer for hvilke krav som skal settes ned eller ettergis, slik at totalsummen av ettergitt eiendomsskatt neppe vil ha stor variasjon fra år til år. Dessuten vil det ved anslag av forventet inntekt fra eiendomsskatten i alle tilfelle være usikkerhetsmomenter: Eiendomsskattetaksten kan påklages (nå en årlig begrenset klageadgang) og skattyterne kan i løpet av året miste betalingsevnen.

Det er på denne bakgrunn ikke hjemmel for å sette søknadsfrist for nedsettelse og ettergivelse til før den årlige utskrivningen.

Spørsmålet er dernest om det kan settes en frist for slike søknader over hodet.

Moss kommune har rett i at en skattyter ikke har rettskrav på å få innvilget søknaden om ettergivelse eller nedsettelse, men dette er ikke ensbetydende med at skattyter ikke har krav på å



få søknaden behandlet og kan ikke brukes som grunnlag for å oppsette en absolutt eller på annen måte preklusiv søknadsfrist. Det er neppe heller lovlig for en kommune å avvise alle søknader om ettergivelse og nedsettelse. Da dette ikke kommer på spissen i denne saken, er det ikke funnet grunn til å vurdere dette nærmere her.

I Moss kommune er eiendomsskattekravet delt opp i seks terminer. Med det uttalte formålet med § 28 om å ivareta skattytere med manglende betalingssevne, og at nedsettelse og ettergivelse kommer subsidiært til betalingsutsettelse, vil det være best i samsvar med lovens ordlyd og formål at skattytere som også i løpet av skatteåret kommer i en vanskelig økonomisk situasjon gis anledning til å søke om nedsettelse eller ettergivelse av det resterende kravet (de gjenstående terminene). Skattytere må kunne søke gjennom hele skatteåret, og må også, i alle fall som et utgangspunkt, kunne søke flere ganger i løpet av et år.

Ombudsmannen ber på denne bakgrunn Moss kommune behandle As søknad 24. april 2015 om nedsettelse og ettergivelse av eiendomsskatt for skatteåret 2015. Det anmodes også om at Moss kommune snarest avvikler praksisen med å sette preklusiv frist for søknader om nedsettelse og ettergivelse, og heretter behandler slike søknader fortløpende gjennom skatteåret. Moss kommune anmodes også om å informere om endringen av praksisen på kommunens nettsted og i andre egnede fora.

Ombudsmannen ber i tillegg om at Moss kommune orienterer ombudsmannen om utfallet av den fornyede behandlingen av As søknad for skatteåret 2015.

## **2. Klageadgang**

Ved lovendring 22. juni 2012 nr. 44 ble § 29 endret. Før lovendringen bestemte § 31 at forvaltningsloven ikke kom til anvendelse. Etter lovendringen er den brede hovedregelen at forvaltningsloven etter § 29 gjelder for «førehaving av eiendomsskattesaker». Endringen trådte i kraft fra og med skatteåret 2013. Lovens § 19 viderefører fortsatt den tidligere spesifikke klageretten på utskrivningen av eiendomsskatten; altså takstgrunnlaget og eiendomsskattebeløpet. Lovendringen medfører at den generelle klageretten i forvaltningsloven § 28 på enkeltvedtak, også kommer til anvendelse.

Ombudsmannen har vært i tvil om det har vært tilsiktet med den generelle lovendringen å etablere en klageordning også for begjæringer om nedsettelse og ettergivelse etter § 28. I tillegg kommer at vedtak om å avslå krav på nedsettelse og ettergivelse på billighetsgrunnlag, er beslutninger som etter sin karakter ligger i ytterkant av enkeltvedtaksbegrepet i forvaltningsloven.

Ombudsmannen har tatt opp spørsmålet om klageadgang på avgjørelser om nedsettelse og ettergivelse i en egen sak på generelt grunnlag og av eget initiativ (sak 2015/2514) med Finansdepartementet. Departementet svarte i brev 13. oktober 2015, og uttalte følgende om klageadgangen:

«Utgangspunktet er at klagereglene i forvaltningsloven gjelder i eiendomsskattesaker. I forarbeidene til endringsloven uttalte departementet at det vil følge av tolkning hvilke eiendomsskattevedtak som er enkeltvedtak og forskrifter, og at det normalt ikke vil være tvil om hvilken type vedtak det er snakk om, jf. Prop. 112 L (2011-2012) pkt. 3.5.9.2.

Departementet mener at eventuelle enkeltvedtak om nedsettelse, ettergivelse og fritak fra eiendomsskatt kan påklages etter forvaltningsloven § 28.»

Etter forvaltningsloven gjelder det som nevnt en alminnelig klageadgang på enkeltvedtak etter § 28. At en avgjørelse om nedsettelse eller ettergivelse av eiendomsskatt er enkeltvedtak, må nok legges til grunn. En eventuell nedsettelse eller ettergivelse skjer av hensyn til skattyter (skylderer), og ikke på grunnlag av «privat autonomi» av innfordringsmessige hensyn. Avgjørelsen «treffes under utøving av offentlig myndighet», og er «bestemmende for rettigheter eller plikter» til bestemte personer, jf. forvaltningsloven § 2 første ledd bokstav a og b.

Eigedomsskattelova § 29 annet ledd oppstiller særlige unntak og presiseringer fra forvaltningsloven uten å omhandle klageretten i forvaltningsloven § 28. Det er således ikke gitt eksplisitt unntak for klageadgangen på ettergivelseskrav på billighetsgrunnlag i § 29 slik det er gjort for nokså tilsvarende krav i skattebetalingsloven §§ 3-3 første ledd jf. 15-1 tredje ledd første punktum.

Avgjørelser om nedsettelse og ettergivelse av eiendomsskatt er enkeltvedtak som kan påklages i medhold av forvaltningsloven § 28. Forvaltningsloven § 28 annet ledd regulerer hvilket organ som er klageinstans. Her vil det som utgangspunkt være kommunestyret som må behandle klagen.

Moss kommune viste til KS eiendomsskatteforums veileder som begrunnelse for sin praksis med ikke å gi klageadgang på avgjørelser om nedsettelse og ettergivelse. For ordens skyld bør det her opplyses at Moss kommune siterte bare delvis veilederen til KS eiendomsskatteforum. Hele sitatet lyder:

#### «3.5 Klage

Eiendomsskatteloven § 19 gir skattyteren rett til å klage på den utskrevne eiendomsskatten. Det er ikke gitt tilsvarende klar angivelse av klagerett på formannskapetets vedtak om at eiendomsskatten ikke settes ned eller ettergis. Som nevnt i punkt 1 ovenfor er forvaltningsloven gitt alminnelig anvendelse på eiendomsskattesaker. *Vi legger derfor til grunn at dette innebærer at det også vil foreligge en klagerett på vedtak om nedsettelse eller ettergivelse av eiendomsskatt etter § 28.»* (ombudsmannens utheving)

Dette kan ikke forstås annerledes enn at også KS legger til grunn at det nå gjelder en klageadgang.

### 3. Oppsummering

Ombudsmannen har kommet til at det ikke er hjemmel i eigedomsskattelova for å sette frist for søknader om nedsettelse og ettergivelse etter § 28. Med den lovendringen som trådte i kraft for skatteåret 2013, gjelder det nå en klageadgang på avgjørelser om nedsettelse eller ettergivelse.

Moss kommune bes behandle As søknad for skatteåret 2015. Ombudsmannen ber også om å bli orientert om utfallet av den fornyede behandlingen. Dessuten anmoder ombudsmannen om at Moss kommune snarest avviker praksisen med å sette søknadsfrist, og at det for fremtiden gis klageadgang på avgjørelser om nedsettelse og ettergivelse. Moss kommune må finne egnet måte å informere skattyterne om disse endringene.

**Videre utvikling etter ombudsmannens uttalelse**

Moss kommune svarte i brev 3. mai 2016 at ombudsmannens uttalelse 29. mars 2016 var tatt til etterretning, og at As søknad om ettergivelse for 2015 var behandlet på nytt og innvilget. Kommunen opplyste også at nye retningslinjer for ettergivelse og nedsettelse var under arbeid.

Ombudsmannen tok Moss kommunes orientering til etterretning.

# Uttalelser Skattedirektoratet

## SKN 16-073 Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 14. desember 2015 Odfjell Rig Ltd

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-4 første ledd bokstav b.

**Kort referat:** Saken gjaldt gyldigheten av ligningen av Odfjell Rig Ltd. for årene 2009 til 2011 hvor Høyesterett kom til at Odfjell Rig Ltd. ikke kunne anses som begrenset skattepliktig til Norge for inntekter vunnet ved utleie av en borerigg, jf. skatteloven § 2-3, første ledd bokstav b. Det sentrale tema i saken var om vilkåret om å drive virksomhet i Norge, var oppfylt for Odfjell Rig Ltd. sin del, gjennom deres deltakelse i riggeierselskapet Deep Sea Drilling Company II KS. Rettens flertall kom til at dette vilkåret ikke kunne anses oppfylt.

**Domskommentar fra Skattedirektoratet** publisert 18. mars 2016, avgitt 18. mars 2016.

### Bakgrunn

Odfjell Rig Ltd. er registrert og hjemmehørende på Bermuda. Selskapet deltar som kommandittist med 53 % i Deep Sea Drilling Company II KS (eierselskapet). Kommandittselskapets formål er å eie og drive utleie av boreriggen Deep Sea Bergen. Deep Sea Drilling Company II AS er komplementar i selskapet. Kommandittistselskapsavtalen bestemmer at Odfjell Drilling AS skal "*ha management for Plattformen i henhold til opprinnelig managementavtale datert 2. september 1980 med senere endringer*". Odfjell Drilling AS har forretningssted i Bergen.

Eierselskapet har ikke egne ansatte. Boreriggen har siden 2006 vært leid ut på bareboatvilkår til Deep Sea Drilling Company KS (operatørselskapet), som har borekontrakt med Statoil på norsk sokkel. Operatørselskapet har heller ingen egne ansatte. Odfjell Drilling AS (managementselskapet) utfører managementoppgaver også for dette selskapet i henhold til samme managementavtale.

I august 2011 anmodet Skatt vest Odfjell Rig Ltd. om utfyllende opplysninger vedrørende deres deltakelse i eierselskapet. Formålet var å avklare eventuell begrenset skatteplikt for utlending etter skatteloven § 2-3 første ledd, bokstav b, samt utrede om det var grunnlag for å anvende skattefritaket i skatteloven § 2-34. I juni 2012 traff Skatt vest vedtak om endring av ligningene for 2009 og 2010. Inntekt for 2009 ble endret til ca. kr 116 mill og for 2010 til ca. kr 135 mill. Endringsvedtaket ble senere lagt til grunn ved ligningen for 2011 hvor skattbar inntekt ble satt til ca. kr 135 mill.

Odfjell Rig Ltd. reiste søksmål mot Staten v/Skatt vest i desember 2012 med påstand om at ligningene for inntektsårene 2009-2011 måtte oppheves. Staten fikk medhold i tingretten og lagmannsretten.

### Høyesteretts dom

For Høyesterett var det enighet om at managementselskapets virksomhet måtte anses som eierselskapets virksomhet. Det grunnleggende spørsmålet var om Odfjell Rig Ltd. som utenlandsk deltaker i eierselskapet til boreriggen Deep Sea Bergen, hadde begrenset skatteplikt til Norge for inntekter vunnet ved utleie av riggen, nærmere bestemt om utleieinntektene var vunnet ved virksomhet som er "*drevet*" i Norge, jf. skatteloven § 2-3, første ledd bokstav b.

Høyesterett delte seg i et flertall på fire og et mindretall på én.

Flertallet i Høyesterett uttalte at ordlyden ikke gir svar på hvilken art og det omfang aktiviteten må ha for at virksomheten skal anses drevet her. Lovforarbeidene løser ikke spørsmålet og rettspraksis er sparsom.

Etter gjennomgang av rettskildebildet oppstilte flertallet som et grunnleggende vilkår for skatteplikt etter skatteloven § 2-3 første ledd, bokstav b, at aktiviteten som utføres her faller inn under den sentrale karakteristikken av den utenlandske virksomheten. Videre må aktiviteten ha et omfang tilsvarende hva som i alminnelighet skal til for at det foreligger virksomhet i skattelovens forstand. Ytterligere la flertallet til grunn at det vederlag som eventuelt skal gi grunnlag for skatteplikt, må ha sitt tyngdepunkt i prestasjoner som er utført i Norge. Om den norske aktiviteten er begrenset til utføring av rene støttefunksjoner til kjernevirksomheten, vil driver-vilkåret ikke være oppfylt.

Flertallet gjorde dernest en konkret vurdering av hvilken virksomhet eierselskapet driver, og hvilke oppgaver managementselskapet utfører i denne forbindelse. Beslutning om utleie av plattformen treffes av selskapsmøtet, og årlig utleie utgjør omlag kr 540 mill. Managementselskapet skal blant annet besørge at plattformen blir brakt til leveringsstedet i kontraktsmessig stand, være operatørens kontaktpunkt og sørge for at den er forsikret. Da managementavtalen ble endret senest i 1998 var vederlag for utleie- og operasjonstjenester satt til kr 11 mill med en årlig prisjusteringsmekanisme. Flertallet la til grunn at verdien av den tjenesteproduksjon som foregikk i Norge, bare utgjorde en brøkdel av den årlige plattformleien.

Flertallet la ut fra de faktiske forhold til grunn at eierselskapets virksomhet best kunne *karaktiseres* som utleie av et svært kapitalintensivt driftsmiddel til en betydelig leiesum, og at selve riggutleien utføres formelt og reelt av selskapsmøtet i utlandet. På bakgrunn av dette fant flertallet det klart at de funksjoner som utføres i Norge har preg av å være rene støttefunksjoner til selve gjennomføringen av bareboatkontrakten, og at vederlaget ikke hadde sitt tyngdepunkt i prestasjoner utført i Norge. Retten omtalte dette slik at kravet til "primærsammenheng" mellom vederlag og virksomhet i Norge ikke var oppfylt. Dette ble ikke endret av at støttefunksjonene var nødvendige for gjennomføring av kontrakten.

Etter dette la flertallet til grunn at utleievirksomheten ikke drives i Norge jf. skatteloven § 2-3 første ledd, bokstav b.

Det var ikke nødvendig for flertallet å ta stilling til den subsidiære anførsel om at inntekten uansett var skattefri etter skatteloven § 2-34 første ledd, men flertallet uttalte at statens anførsel om at skatteloven § 2-34 må tolkes innskrenkende i den forstand at den kun retter seg mot bestyrelses-vilkåret, ikke kan være forenlig med legalitetsprinsippet.

Mindretallet kom til at Odfjell Rig. Ltd. hadde begrenset skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd, bokstav b. Ifølge mindretallet drev eierselskapet ubestridt virksomhet i skattelovens forstand, og spørsmålet ble da hvor den aktiviteten ble utført. Avgjørende var hvor *produksjonen* av de inntektsbringende tjenestene fant sted. Etter mindretallets syn ville den utleievirksomhet som eierselskapet utførte, bli drevet der utleien ble administrert, typisk der kontraktsforhandlinger og oppfølging fant sted. Mindretallet legger avgjørende vekt på at alle tjenester og funksjoner som fant sted i og for eierselskapet ut over selskapsmøtet, fant sted i Norge.

Mindretallet var enig med flertallet i at unntaket i skatteloven § 2-34 får anvendelse også når skatteplikten er hjemlet i driver-vilkåret i skatteloven § 2-3 første ledd, bokstav b. Det avgjørende spørsmålet var da om boreriggen var i internasjonal virksomhet. Mindretallet la til grunn at det er krav om en grenseoverskridende aktivitet for at virksomheten skal karakteriseres som internasjonal. En borerigg som utelukkende har operert på norsk kontinentalsokkel er ikke i internasjonal virksomhet, og unntaket i skatteloven § 2-34 kom derfor ikke til anvendelse.

### **Skattedirektoratets kommentar**

Skatteloven § 2-3, første ledd, bokstav b, bestemmer at skattytere som ikke er skattemessig hjemmehørende i Norge vil være begrenset skattepliktig hit for inntekt av virksomhet som skattyter "*utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra*". Det er følgelig tre hovedvilkår som må være oppfylt for at en utenlandsk skattyter skal bli begrenset skattepliktig i Norge for virksomhetsinntekter; for det første må skattyters inntekter utgjøre *virksomhetsinntekt*, i den betydning at det må foreligge en aktivitet som anses som virksomhet i skattelovens forstand. Det andre vilkåret er at skattyter må ha en viss tilknytning til virksomheten. Endelig må virksomheten og dermed inntektene ha en viss tilknytning til Norge, enten gjennom drift eller bestyrelse.

Saken vedrører bareboatutleie av borerigg fra utenlandsk selskap. Det var enighet mellom partene om at de fullmakter Odfjell Drilling AS har etter managementavtalen, ikke var omfattende nok til at *bestyrelsesalternativet* i skatteloven § 2-3 kom til anvendelse.

Det sentrale tema i saken var om vilkåret om å drive virksomhet i Norge var oppfylt for Odfjell Rig Ltd. sin del, gjennom Odfjell Drilling AS virksomhet i Norge etter managementavtalen.

Slik flertallet i Høyesterett uttalte i sin gjennomgang av rettskildebildet, var spørsmålet om hva som kreves av aktivitet for at driver-vilkåret i skatteloven § 2-3, første ledd bokstav b, er oppfylt, ikke klart ut fra ordlyd eller forarbeider. Det er i tillegg begrenset med praksis på området. Rt. 2001 side 512, *Safe Service*, ble trukket inn mest for å illustrere motstykket til situasjonen i foreliggende sak, hvor oppdrag i sin helhet var satt bort til en norsk underentreprenør med den konsekvens at virksomheten ble ansett drevet i Norge.

Etter Rt. 1997 side 1646, *Trinc & Trag*, har det vært klart at ren bareboatutleie ikke gir skatteplikt til Norge fordi utleievirksomheten anses adskilt fra den virksomhet riggen leies ut til bruk for. Dommen i foreliggende tilfelle slår fast at om det utføres aktivitet i Norge i tilknytning til bareboatutleien, som kun er å anse som støttefunksjoner, er dette ikke tilstrekkelig til at driver-vilkåret er oppfylt.

For å avgjøre om aktiviteten i Norge kun er støttefunksjoner, forstår Skattedirektoratet flertallet slik at det må gjøres en konkret vurdering hvor det vil være relevant å se hen til hvorvidt aktiviteten i Norge faller inn under *den sentrale karakteristikken av eierselskapets virksomhet*. En konsekvens av dette kan være at om det utføres tjenester i Norge for f.eks. å gjennomføre en kontrakt, behøver ikke dette medføre at eierselskapet anses å drive virksomhet i Norge hvis selskapets virksomhet knyttet til denne kontrakten faller i en annen kategori enn aktiviteten i Norge.

I vurderingen av om aktiviteten i Norge kun er støttefunksjoner, er det videre et relevant moment om det er *primærsammenheng* mellom kontraktsvederlaget og den virksomheten som utføres i Norge. Om verdien av tjenestene som utføres i Norge utgjør en liten andel av samlet kontraktsvederlag, typisk ved utleie av kapitalintensive objekter som en borerigg, kan dette tilsi at tjenestene karakteriseres som støttefunksjoner. Hvor mindre kapitalintensive objekter leies ut, vil det etter Skattedirektoratets vurdering i større grad kunne være primærsammenheng mellom kontraktsvederlaget og virksomheten i Norge.

Ved utførelse av entreprisekontrakter i Norge eller på norsk sokkel, antas dommen å ha liten betydning fordi virksomheten i Norge vil falle innenfor den sentrale karakteristikken av selskapets virksomhet, og det vil oftest være primærsammenheng mellom inntektskilde og aktivitet i Norge. I denne sammenheng bygger således dommen direkte på premissene i Rt. 2011 side 999, *Allseas III* og Rt. 2001 side 512, *Safe Service*.

Skattedirektoratet merker seg for øvrig at skillet mellom bestyrelses- og driver-vilkårene kan synes å være noe uklart etter dommen. Slik også mindretallet påpeker, blir beslutninger om utleie tatt i selskapsmøtet, hvilket går på bestyrelse av selskapet. Flertallet legger allikevel avgjørende vekt på beslutningsmyndigheten ved vurderingen av hvorvidt dette vilkåret er oppfylt.

# Bindende forhåndsuttalelser

## SKN 16-074 Spørsmål om irsk aksjefond er objekt under fritaksmetoden

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-38 tredje ledd, bokstav a.

**BFU 15/2015 fra Skattedirektoratet** publisert 17. mars 2016, avgitt 26. mai 2015.

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om et aksjefond kunne anses for å være reelt etablert i Irland jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd, bokstav a, slik at utbytte mottatt av norsk selskap ville være omfattet av fritaksmetoden. Skattedirektoratet kom til at fondet anses som reelt etablert i Irland.

### Innsenders fremstilling av faktum

Fondet er strukturert som et irsk Public Limited Company (Plc), registrert i Irland og regulert av irsk selskapslovgivning og UCITS-direktivet. Fondet er et paraplyfond med en rekke separate underfond med ulike investeringsprofiler, herunder det aktuelle Underfondet. Hvert underfond behandles som en separat formuesmasse adskilt fra øvrige rettigheter og forpliktelser i Fondet og andre underfond.

Fondet styres av et eget styre med tre medlemmer – to bosatt i Irland og ett bosatt i Norge. Fondet har utkontraktert den løpende forvaltningen av underfondene til Forvalteren, i henhold til en avtale om aktiv forvaltning under MIFID og de ulike underfondenes investeringsprofil.

Underfondet investerer utelukkende i aksjer, og hadde pr 31. desember 2014 flere milliarder norske kroner til forvaltning. Minimum 80 % av Underfondets netto aktivaverdi investeres i aksjer som handles i det norske aksjemarkedet (Oslo Børs eller Oslo Axess) og inntil 20 % kan investeres i aksjer som handles utenfor det norske aksjemarkedet.

Underfondet kan etter sitt investeringsmandat i særlige situasjoner investere inntil 10 % av sin netto aktivaverdi i selskapsobligasjoner, andre relevante omsettelige verdipapirer, kollektive investeringsstrukturer (UCITS og non-UCITS fond), unoterte verdipapirer og/eller kontanter/likvide tilleggsaktiva. Underfondet har imidlertid ikke på noe tidspunkt hatt andre instrumenter enn aksjer i porteføljen.

Underfondet har i det alt vesentlige hatt inntekter som er omfattet av fritaksmetoden, jf skatteloven § 2-38.



Underfondet kan komme til å ha begrensede renteinntekter knyttet til kontantbeløp som overføres på konto i forbindelse med oppgjør av investeringer og lignende, men det forventes ikke at slike renteinntekter vil overstige Underfondets løpende kostnader knyttet til forvaltning.

Fondets styre er blant annet ansvarlig for å utforme investeringsmandat for de ulike underfondene, for å påse at investeringsmandatet blir fulgt og for å foreta eventuelle justeringer eller innskrenkninger av mandatet. Styret består av to personer bosatt i Irland og en person bosatt i Norge.

Sentrale funksjoner på vegne av Fondet utføres av en såkalt Administrator. Fondet har i denne forbindelse inngått avtale med et irsk selskap, Administrator som opptrer som administrator mot nærmere avtalt vederlag. Administrator utfører sine oppgaver utelukkende i Irland og disse omfatter blant annet følgende:

- Beregning av andelsverdier (NAV);
- Beregning av honorarer som skal betales ut av Fondet og betaling av disse;
- Håndtering av tegninger, innløsninger og bytte av eiendeler;
- Instruksjoner til depotmottaker om utbetalinger fra Fondet;
- Føre og oppdatere andelseierregisteret; og
- Distribuere rapporter og informasjon til andelseierne.

Fondet har videre inngått avtale med selskapet Depotmottaker, som opptrer som depotmottaker for Underfondet (og øvrige underfond). Depotmottaker skal holde Underfondets investeringer og kontante midler i depot, samt sørge for at utbetalinger skjer i samsvar med Underfondets mandat og gjeldende regelverk.

Det norske selskapet Forvalter er forvalter av Underfondet, og er i henhold til avtale ansvarlig for å treffe investeringsbeslutninger, gjennomføre disse og rapportere til styret i Fondet.

### **Innsenders fremstilling av jus**

#### **Vilkår**

Det følger av skatteloven § 2-38, andre ledd, at investeringer i utenlandske aksjefond som er hjemmehørende innenfor EØS er omfattet av fritaksmetoden, forutsatt at det utenlandske aksjefondet tilsvarende et norsk aksjefond.

Dersom det utenlandske aksjefondet er skattemessig hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, omfattes investeringen i fondet av fritaksmetoden bare dersom aksjefondet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet innenfor EØS, jf skatteloven § 2-38, tredje ledd.

#### **Tilsvarende selskap**

Vurderingen av om Underfondet kan anses å tilsvare et norsk aksjefond beror på en klassifisering av Underfondet basert på norske rettsregler, jf. Rt 2012 s. 1380.

Det følger av skatteloven § 10-2, tredje ledd at et aksjefond er et verdipapirfond som eier minst en aksje. Et verdipapirfond er en selvstendig formuesmasse oppstått ved kapitalinnskudd fra en ubestemt krets av personer mot utstedelse av andeler i fondet, og som for det vesentlige består av

finansielle instrumenter og/eller innskudd i henhold til verdipapirfondloven § 4-5, tredje ledd, jf verdipapirfondloven § 1-2, første ledd.

Underfondet er organisert som en separat formuesmasse, adskilt fra øvrige rettigheter og forpliktelser i Fondet og andre underfond. Underfondet investerer utelukkende i aksjer, med en begrenset mulighet for investeringer i andre typer aktiva i særlige tilfeller, jf. punkt 2 ovenfor. Den økonomiske eksponeringen i Underfondet er begrenset til Underfondets eiendeler, og andelene i Underfondet er knyttet spesifikt opp mot dette underfondet og gir kun eierrettigheter til dette.

Det følger av dette at Underfondet er organisert og drevet som et norsk aksjefond, jf. skatteloven § 10-2, annet ledd og verdipapirfondsloven § 1-2, første ledd, og må anses å tilsvare et norsk aksjefond, jf skatteloven 2-38, tredje ledd. Dette kan legges til grunn som en forutsetning for skatteetatens vurdering.

### **Lavskatteland**

Spørsmålet om et land skal anses som et lavskatteland i forhold til skatteloven § 2-38 tredje ledd, bokstav a) vurderes på grunnlag av en sammenligning av skattenivået i det aktuelle landet med skattenivået i Norge. Et land anses som et lavskatteland dersom den effektive skattebelastningen på det aktuelle verdipapirfondets overskudd i det aktuelle landet er lavere enn 2/3 av den skatten fondet ville vært ilignet dersom det hadde vært skattemessig hjemmehørende i Norge, jf skatteloven § 10-63. Det skal foretas en generell sammenligning med utgangspunkt i de faktiske omstendighetene i den konkrete saken, og sammenligningen skal knyttes til en periode av en viss varighet.

Et irsk aksjefond er unntatt fra beskatning på alle sine inntekter etter lokal skattelovgivning. Spørsmålet blir dermed om et aksjefond som Underfondet over tid ville vært gjenstand for beskatning, dersom det var skattemessig hjemmehørende i Norge. Ved vurderingen må det sees hen til den type inntekter som normalt oppebæres av den type fond som er til vurdering og det aktuelle fondets investeringsmandat.

Aksjefond som er skattemessig hjemmehørende i Norge er generelt unntatt fra beskatning på utbytte og gevinst på aksjer innenfor fritaksmetoden, samt gevinst på aksjer utenfor fritaksmetoden, jf skatteloven §§ 2-38 og 10-31 tredje ledd. Norske aksjefond er ikke unntatt fra beskatning på utbytte på aksjer som faller utenfor fritaksmetoden og på andre inntekter som f eks renteinntekter på gjeldsinstrumenter. Norske aksjefond har imidlertid fradragsrett for løpende kostnader, herunder kostnader til forvaltning.

Underfondets investeringsmandat innebærer at det skal investere i aksjer, og i all hovedsak aksjer som omfattes av fritaksmetoden. Når det gjelder aksjer utenfor fritaksmetoden, vil dette bare utgjøre en svært begrenset del av porteføljen, og det er bare eventuelle utbytteinntekter fra slike aksjer som ville vært skattepliktige dersom Underfondet var skattemessig hjemmehørende i Norge.

Underfondets avkastning i perioden fra etablering i 2011 og frem til i dag har i all hovedsak knyttet seg til aksjer om omfattes av fritaksmetoden eller skattelovens unntak fra skatteplikt for utbytte mottatt av aksjefond. Underfondet har mottatt utbytte på aksjer utenfor fritaksmetoden,

som dermed ville være skattepliktige i Norge, på omlag NOK 15 000 000 i perioden 2011-2014. Underfondet har imidlertid i samme periode hatt kostnader (inkludert forvaltningshonorarer) på omlag NOK 65 000 000. Slike kostnader ville vært fradragsberettigede dersom Underfondet var skattemessig hjemmehørende i Norge. Underfondet ville således hatt et netto skattemessig underskudd i denne perioden på mer enn MNOK 50.

Det følger av dette at Underfondet ikke ville vært gjenstand for effektiv beskatning dersom det var skattemessig hjemmehørende i Norge. Etter innsenders syn innebærer dette at Irland ikke skal anses som et lavskatteland i forhold til Underfondet. Investeringer i Underfondet omfattes dermed av fritaksmetoden.

## **Etableringskravet**

### **Rettslig vurderingstema**

Selv om Irland skulle anses som et lavskatteland, vil investeringer i Underfondet likevel omfattes av fritaksmetoden dersom Underfondet ”*er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet*” i Irland, jf skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a) og § 10-64 bokstav b (heretter kalt ”etableringskravet”).

Etableringskravet må tolkes i overensstemmelse med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

Utgangspunktet er at medlemsstatene ikke kan oppstille vilkår i sin lovgivning (herunder skattelovgivning) som begrenser etableringsfriheten innenfor EØS-området. Det kan imidlertid gjøres unntak for tilfeller hvor det er etablert rent kunstige arrangementer hvor det eneste formålet eller hovedformålet er å unngå skatt, jf. EU-domstolens avgjørelse i Cadbury Schweppes-saken. Det følger av Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) kapittel 14 at etableringsvilkåret i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a) og § 10-64 bokstav b) skal forstås og anvendes i samsvar med EU-domstolens avgjørelse i Cadbury Schweppes-saken.

Etter innsenders syn er det to kumulative vilkår som må være oppfylt for at et utenlandsk selskap ikke skal anses ”*reelt etablert*” etter § 2-38 tredje ledd bokstav a) og § 10-64 bokstav b): For det første må det dreie seg om et ”kunstig arrangement” (det objektive vilkåret) og for det annet må det kunstige arrangementet være etablert utelukkende eller i det alt hovedsakelige for å spare skatt (det subjektive vilkåret). Dette er i samsvar med departementets vurderinger i brev datert 29. september 2009, hvor det uttales at:

*”Formålet med å avgrense anvendelsesområdet til reelt etablerte selskaper/reell økonomisk aktivitet, er å utelukke tilfeller hvor det etableres kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øyet”*

### **Den subjektive vurderingen**

Når det gjelder det subjektive vilkåret om skattemotiv, så beror valg av jurisdiksjon for etablering av verdipapirfond på en rekke ulike forhold. Skatt kan være ett av disse, men det er også en rekke andre forhold som normalt vil være viktigere.

Årsakene til etableringen av Underfondet i Irland var for det første at dette var forventet å øke muligheten for å trekke til seg internasjonale investorer, sammenlignet med en etablering i Norge.

For det annet ville en etablering i Irland gi større fleksibilitet med hensyn til struktureringen av fondet (f eks mulighet for ulike valutaklasser og fleksibel honorarstruktur). For det tredje ble det lagt vekt på at det finnes tilgang til regulerte tjenesteytere med et gunstig prisnivå i Irland og at det irske regulatoriske rammeverket er mer forutberegnelig, effektivt og fleksibelt enn tilsvarende rammeverk i Norge.

Potensielle skattemessige besparelser var ikke et hensyn som ble tillagt vekt ved beslutningen om å etablere Underfondet i Irland. Ved vurderingen av det subjektive motivet må det sees hen til intensjonen ved etableringen. Intensjonen var at Underfondet skulle investere i aksjer omfattet av fritaksmetoden, og slik har Underfondet også rent faktisk vært forvaltet i årene etter etableringen. Som det fremgår av punkt 3.3 ovenfor, ville ikke Underfondet vært gjenstand for beskatning dersom det var skattemessig hjemmehørende i Norge, når en ser hen til fondets investeringsmandat og hvordan dette forvaltes. Det må således være klart at etableringen Underfondet som del av en kommersielt begrunnet struktur i Irland, ikke kan anses å ha vært utelukkende eller hovedsakelig skattemotivert. Underfondet må dermed anses å oppfylle kravet om reell etablering i Irland, og investeringer i Underfondet omfattes av fritaksmetoden.

### **Den objektive vurderingen**

I og med at etableringen av Underfondet i Irland ikke er skattemotivert, er det i utgangspunktet ikke behov for å drøfte det objektive vilkåret. Etter innsenders syn er det imidlertid klart at heller ikke dette er oppfylt.

Det objektive vilkåret er som nevnt at etableringen av Underfondet i Irland ikke må være et ”kunstig arrangement”. Ved denne vurderingen vil det være et sentralt moment om ”*fondet er organisert og driftet i samsvar med hva som anses som ordinært både i vedkommende stat og i Norge*”, jf Finansdepartementets brev 29. september 2009. Denne vurderingen må baseres på relevante EU-regler, slik disse er implementert både i Norge, Irland og EØS for øvrig.

Fondet og Underfondet er etablert i henhold til irsk lovgivning og UCITS-direktivet, den løpende forvaltningen utføres av et eget forvaltningsselskap, og Fondet og Underfondet er underlagt irsk tilsyn og kontroll. Dette er en organisering og drift helt i tråd med det som er vanlig både i Irland og Norge. Det er således ikke grunnlag for å anse etableringen av Underfondet i Irland som et ”kunstig arrangement” basert på Fondets og Underfondets organisering som sådan.

Innsender er imidlertid kjent med at skattedirektoratet tidligere har lagt avgjørende vekt på hvorvidt den løpende forvaltningen av irske verdipapirfond finner sted i Irland, med den konsekvens at irske fond som har satt ut den løpende forvaltningen til et norsk forvaltningsselskap ikke kan anses å oppfylle kravet om reell etablering i Irland. Dette er etter innsenders syn et uholdbart resonnement. EUs sekundærlovgivning legger til rette for at forvaltning av fond skal kunne skje i et annet land enn fondets hjemland. Disse EU-reglene er gjennomført både i Norge, Irland og i EØS for øvrig. En organisering i tråd med disse EU-reglene må anses å være ”ordinært”, og en slik organisering vil derfor ikke være et ”kunstig arrangement”.

I det følgende går innsender gjennom to ulike situasjoner som illustrerer hvordan EU/EØS-reglene legger til rette for at verdipapirfond skal kunne forvaltes i en annen stat enn fondets hjemstat:

I foreliggende sak er både underfondene (UCITS-fondene) og Fondet hjemmehørende i Irland, og disse er regulert av UCITS-direktivet. Den norske tjenesteyteren (Forvalteren) yter investeringstjenesten ”aktiv forvaltning” overfor Fondet, og driver derfor grensekryssende virksomhet inn i Irland etter reglene i MiFID. MiFID er EØS-relevant, og er gjennomført i norsk rett i verdipapirhandelloven.

MiFID-reglene gjennomfører den norske Forvalterens grunnleggende frihet etter EØS-avtalen til å tilby tjenester inn i Irland, samtidig som de gjennomfører retten til Fondet til å erverve forvaltningstjenester fra et regulert foretak hjemmehørende i en annen EØS-stat. Poenget med MiFID er å skape ett felles indre marked for investeringstjenester (herunder aktiv forvaltning), basert på tjenesteyters nasjonale konsesjon.

Tjenesten aktiv forvaltning kan ytes til både regulerte og uregulerte kunder. I foreliggende sak er kunden regulert av irske regler som gjennomfører UCITS-direktivet. Etter UCITS-direktivet kan forvalter av et UCITS-fond utkontraktere forvaltningen av fondene til et annet foretak. Slik utkontraktering er underlagt irsk rett, men det er gitt særlige regler om utkontraktering i UCITS-direktivet artikkel 13. Et av vilkårene som må oppfylles er at utkontrakteringen skjer til et foretak med tilstrekkelig konsesjon. I praksis betyr dette at utkontraktering kan skje til et annet forvaltningsselskap for verdipapirfond (som har konsesjon til å tilby tilleggstjenesten aktiv forvaltning) eller til et verdipapirforetak med konsesjon til å tilby aktiv forvaltning. Det følger for øvrig av irske regler om utkontraktering at avtalen må meldes til irske tilsynsmyndigheter.

For å unngå at nasjonale myndigheter vanskeliggjør grensekryssende forvaltningsvirksomhet, inneholder MiFID totalharmoniserte bestemmelser om blant annet hvilke regler som følger av tjenesteyters hjemland (i dette tilfellet Norge) og hvilke regler som følger av kundens hjemland (i dette tilfellet Irland).

I foreliggende sak benytter således de involverte partene seg av grunnleggende traktatfriheter som er gjennomført i detaljerte direktivbestemmelser i hhv MiFID og UCITS, som nettopp er ment å legge til rette for at Forvalter (tjenesteyter) skal kunne yte tjenester til kunder hjemmehørende i andre EØS-land. En organisering som er basert på disse frihetene må etter innsenders skjønn anses som en ”ordinær” organisering av Fondet. Man benytter bare de friheter regelverket er ment å skape.

For å illustrere ytterligere at det må anses ”ordinært” at forvalter utøver sin virksomhet i et annet land enn fondenes hjemland, er det interessant å se på reguleringen av en nærmest identisk situasjon hvor et UCITS-forvaltningsselskap er hjemmehørende i én EØS-stat og etablerer et UCITS-fond i en annen EØS-stat.

Det følger av UCITS-direktivet artikkel 16 (3) at UCITS-fond i en EØS-stat kan forvaltes av et forvaltningsselskap godkjent i en annen EØS-stat enn der fondet er etablert. Strukturen forutsetter at forvaltningsselskapet melder filialetablering eller grensekryssende virksomhet som nevnt i UCITS-direktivet artikkel 17 og 18 og at forvaltningsselskapet overholder bestemmelsene i artikkel 19 og 20.

En slik struktur er ikke basert på utkontraktering av forvaltningen fra fondets forvaltningsselskap til ekstern tjenesteyter (slik som i innsenders sak), men at selve forvaltningsselskapet er etablert i en annen stat enn fondet. En analyse av en slik "ren" UCITS-modell (hvor både tjenesteyter i Norge og det irske fondet/de irske fondene er regulert av UCITS) har imidlertid betydelig overføringsverdi til foreliggende sak.

I artikkel 19 er det angitt regler om hvilket lands rett som skal gjelde ved grensekryssende verdipapirfondforvaltning, mens det i artikkel 20 gis detaljerte regler for den prosess som skal følges når et forvaltningsselskap i en EØS-stat skal etablere et UCITS-fond i en annen EØS-stat. Forvalters hjemland vil blant annet regulere selskapets organisering (herunder regler om utkontraktering), mens forvaltningsselskapet skal følge reglene i verdipapirfondets hjemland når det gjelder opprettelse og drift av UCITS-fondet, herunder fondsstatens restriksjoner på honorarstrukturer. Det er viktig å merke seg at forvaltningsselskapet ikke skal underlegges tilleggskrav i fondets hjemland sammenlignet med "nasjonale" forvaltningsselskaper. Poenget er nettopp å legge til rette for grensekryssende forvaltning av UCITS-fond.

Fondets hjemstat må godkjenne forvalteren etter reglene i artikkel 20. Fondets hjemstat har svært begrenset mulighet til å avslå slik søknad, og det følger eksplisitt av artikkel 5 (3) at det ikke kan oppstilles krav til forvalters konsesjon eller tilstedeværelse i fondets hjemland. Den aktuelle bestemmelsen lyder som følger:

*"Authorisation shall not be subject either to a requirement that the UCITS be managed by a management company having its registered office in the UCITS home Member State or that the management company pursue or delegate any activities in the UCITS home Member State."*

Uttalelsen viser med all mulig tydelighet det som er hovedpoenget i foreliggende sak. Det er ikke bare "ordinært" at forvaltningsselskapet driver sin virksomhet i en annen stat enn fondet. Det er faktisk forbudt for fondets hjemstat å pålegge forvalter en lokal tilstedeværelse.

Bestemmelsen om grensekryssende forvaltning av UCITS-fond er av relativt ny dato, og den ble først vedtatt gjennom det nye UCITS-direktivet i 2009 ("UCITS IV"). Bestemmelsen var kontroversiell som følge av konsekvenser en slik adgang kunne få for konkurransesituasjonen i det europeiske fondsmarkedet.

UCITS-direktivet er EØS-relevant, og direktivet ble gjennomført i norsk rett gjennom den nye verdipapirfondloven i 2011, jf. Prop. 149 L. (2010-2011). Norske forvaltningsselskapers rett til å drive virksomhet i annen EØS-stat (herunder forvalte UCITS-fond etablert i annen EØS-stat) følger av verdipapirfondloven § 3-1 og § 3-2, mens forvaltningsselskaper fra annet EØS-land gis rett til å drive virksomhet inn i Norge etter verdipapirfondloven § 3-3.

Hele poenget med disse reglene er å legge til rette for at fondsforvaltning skal kunne skje i en annen stat enn fondets hjemstat. Tidligere var det nasjonale barrierer for grensekryssende fondsforvaltning av UCITS-fond, og det var i begrenset grad regelverkskonkurranse mellom ulike fondsjurisdiksjoner. Endringene i direktivet skulle bryte ned de nasjonale barrierene, legge til rette for stordriftsfordeler (gjennom en samlet forvaltning av flere fondsstrukturer) og skape regelverkskonkurranse mellom fondsjurisdiksjonene.

Reglene er gjennomført i både norsk rett og irsk rett, og de innebærer at et norsk forvaltningsselskap kan etablere et irsk UCITS-fond (og omvendt). Et slikt arrangement kan derfor ikke anses som et ”kunstig arrangement”. Tvert i mot er det en høyst ordinær og legal organisasjonsform i både Norge og Irland som er en villet konsekvens av EØS-regelverket.

I foreliggende sak forestås forvaltningen i Norge av et norsk verdipapirforetak (regulert av MiFID), og ikke et forvaltningsselskap for fond (regulert av UCITS). Reguleringen av UCITS understøtter imidlertid det generelle poenget at det er ”ordinært” at forvaltningen av et verdipapirfond skjer i et annet land enn fondets hjemstat. Når selve funksjonen som forvaltningsselskap – som omfatter det overordnende ansvaret for fondet og evne til å opptre på fondets vegne - kan ”løsrives” fra fondets hjemstat, må det i hvert fall anses som ordinært at forvaltningen av fondets midler kan skje i en annen stat enn fondets hjemstat på grunnlag av en utkontrakteringsavtale.

Tilsvarende spørsmål oppstår ved grensekryssende forvaltning av fondsstrukturer som ikke er omfattet av UCITS, herunder fond som er regulert som alternative investeringsfond etter reglene i AIFMD (”Alternative Investment Fund Management Directive”).

EØS-avtalens bestemmelser om fri rett til etablering oppstiller et forbud mot skatteregler som gir et disincensiv til aktører fra å benytte seg av de rettigheter etableringsreglene gir, også i forhold til en utflyttingssituasjon hvor det er incentivet til å etablere seg i et vertsland som svekkes. Som nevnt innledningsvis følger det da også av Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) kapittel 14 at etableringsvilkåret i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a) og § 10-64 bokstav b) skal tolkes i samsvar med EØS’ etableringsregler. Dette innebærer at skattelovens krav om reell etablering skal anses oppfylt med mindre etableringen er et kunstig arrangement (”wholly artificial arrangement”).

EUs sekundærlovgivning viser at etableringen av en struktur som i dette tilfellet, hvor forvaltningen av verdipapirfond skjer i et annet land enn Fondets hjemstat er høyst ordinær, og kan ikke anses som et ”kunstig arrangement”. Tvert i mot benytter aktørene den etableringsfriheten de er gitt for å skape et reelt indre marked for forvaltningstjenester innen EØS. En håndheving av norsk skatterett som skaper et disincensiv for en etablering i tråd med formålet i EUs sekundærlovgivning på etableringsrettens område vil etter innsenders oppfatning derfor være i strid med Norges EØS-rettslige forpliktelser slik de følger av UCITS-direktivet og MiFID.

Innsenders vurdering er etter dette at heller ikke det objektive vilkåret om at etableringen av Underfondet i Irland må anses som et ”kunstig arrangement” er oppfylt, og Underfondet må også av denne grunn anses reelt etablert i Irland, jf. skatteloven § 2-38.

### **Skattedirektoratets vurderinger**

#### **Problemstilling**

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om Selskapets investeringer i Underfondet omfattes av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38.

Etter sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a, omfatter fritaksmetoden inntekter fra blant annet norske aksjefond og "tilsvarende selskap mv. hjemmehørende i utlandet". Spørsmålet er om et irsk aksjefond som beskrevet av innsender skal anses som tilsvarende et norsk aksjefond og dermed falle inn under fritaksmetoden som objekt.

Dersom aksjefondet er etablert i et lavskatteland innenfor EØS, fremgår det av sktl § 2-38 tredje ledd bokstav a, at fondet må være reelt etablert og drive reell økonomisk virksomhet i EØS-landet for at inntekter skal kunne falle inn under fritaksmetoden.

### **Forutsetninger og avgrensninger**

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de(n) skisserte transaksjon(er) ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at det faktum som er tatt inn ovenfor er fullstendig for de spørsmål som drøftes.

I samsvar med innsenders anmodning, legges det til grunn som en forutsetning for denne uttalelsen at Underfondet er organisert og drevet som et norsk aksjefond, og at Underfondet etter skatteloven § 2-38 skal anses å tilsvare et norsk aksjefond.

Dersom Underfondet er hjemmehørende i et lavskatteland innen EØS, vil Underfondet være objekt under fritaksmetoden bare dersom Underfondet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-landet. Skattedirektoratet vil først vurdere om Underfondet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land.

### **Hva ligger i kravet om reelt etablering og reell økonomisk aktivitet?**

Skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a, har følgende ordlyd:

*"(3) Følgende inntekter og tap er likevel ikke omfattet av første ledd:*

- inntekt eller tap på eierandel i selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, jf. § 10-63, og inntekt på eierandel i selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, jf. § 10-63 og som på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, samt finansielt instrument med slike eierandeler som underliggende objekt."*

Kravet til "reelt etablert driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land" kom inn i loven i 2008 som en følge av Cadbury Schweppes-dommen. I Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 14.4.2 s. 59 sier Finansdepartementet bl.a.:

*"... I EU-domstolens avgjørelse i Cadbury Schweppes-saken er det som nevnt foran oppstilt krav om at en utenlandsetablering av et selskap mv. må være reell og at selskapet må drive reell økonomisk aktivitet for at en skattyter skal ha krav på beskyttelse av de fire friheter. Der fritaksmetodens anvendelse avhenger av hvorvidt et selskap mv. er hjemmehørende i EØS, tilsier formålet om å hindre tilpasninger og skatteomgåelse at det bør stilles samme krav til reell etablering/virksomhet i EØS-staten som i NOKUS-tilfellene. Med et slikt krav vil man for eksempel motvirke at inntekter strømmer skattefritt gjennom selskaper uten noen reell økonomisk aktivitet eller vesentlig økonomisk nærvær i EØS-staten. En slik gjennomstrømning med*



*skattefrihet som virkning ville være i strid med formålet bak fritaksmetoden om å unngå kjedebeskatning og ville også kunne medføre utilsiktet tap av skattegrunnlag til utlandet. Både hensynet til å hindre skatteunngåelse og hensynet til en balansert allokering av beskatningskompetansen tilsier følgelig at fritaksmetodens anvendelsesområde strammes inn i den grad en slik innstramning ikke er i konflikt med EØS-avtalens krav.*

*... Det vil si at det kreves at selskapet gjennom sin ordinære virksomhet deltar på en fast og varig måte i etableringsstatens næringsliv. Det må foretas en konkret vurdering, hvor relevante momenter er om selskapet disponerer over lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten, om selskapet har fast ansatt ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten som driver selve virksomheten der og om de nevnte ansatte har tilstrekkelige kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive selskapets virksomhet, samt faktisk treffer relevante beslutninger. Videre må det vurderes om selskapets aktivitet har økonomisk substans, blant annet ved påviselige inntekter fra egen virksomhet. Dersom selskapet hovedsakelig deltar i konserninterne transaksjoner må det påvises at selskapets tjenester er nødvendige og skaper faktiske merverdier for andre selskaper i konsernet."*

Finansdepartementet har i en uttalelse av 29. september 2009 (Utv. 2009 s. 1280 pkt. 3), uttalt seg om formålet med avgrensningen av fritaksmetoden:

*"Formålet med å avgrense anvendelsesområdet til reelt etablerte selskaper/reell økonomisk aktivitet, er å utelukke tilfeller hvor det etableres kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øye. Det må således foretas en vurdering av de subjektive motiver for arrangementet. For å påvise de subjektive motiver, må det imidlertid ses hen til de objektive karakteristika. Det avgjørende må være at det ved en helhetsvurdering kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for en tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten."*

Relevansen og vekten av de momentene som er nevnt, kan variere ut fra hvilken selskaps- og virksomhetstype som vurderes. Når det gjelder aksjefond, så kjennetegnes disse ved at de ikke har egne ansatte, lokaler mv. og at det er egne selskaper som står for forvaltningen.

Departementet uttaler om dette bl.a.:

*"..... Når det gjelder aksjefond, har det vært reist spørsmål om slike fond kan anses som reelt etablert og drive reell økonomisk virksomhet selv om de ikke har ansatte, egne lokaler mv. Det følger av verdipapirlovgivningen at norske aksjefond ikke kan ha ansatte, men at fondet skal ha et forvaltningsselskap som står for forvaltningen. Dette vil normalt også være tilfelle for utenlandske aksjefond som anses å tilsvare norske aksjefond. Aksjefond kjennetegnes således ofte ved at de ikke har egne ansatte, lokaler mv., og at det er egne selskaper som står for forvaltningen. Etter departementets syn kan de nevnte momentene derfor ikke være avgjørende ved vurderingen av om et slikt fond er reelt etablert og driver reell aktivitet i et EØS-land. Et sentralt moment vil derimot være om fondet er organisert og driftet i samsvar med hva som må anses ordinært både i vedkommende stat og i Norge."*

I brev av 6. november 2009 til EFTAs overvåkingsorgan besvarer Finansdepartementet en henvendelse vedrørende klage på kravet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet. I brevet uttaler departementet:

*«The legal requirements under this substance test are whether the company in question is genuinely established in another EEA state and whether it carries out real economic activity there. These requirements are aimed at fictitious arrangements designed to circumvent national legislation. In order to identify the subjective motives behind the arrangement an individual assessment based on objective criteria must be carried out.»*

Skattedirektoratet legger til grunn at formålet med etableringsvilkåret er å hindre at selskaper mv. som ikke har beskyttelse etter EØS-retten er objekt under fritaksmetoden. Kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øye skal ikke kunne benyttes som gjennomstrømmingsselskap for å få inntekter skattefritt til Norge. Selskap mv. som er etablert på en ordinær måte etter norske forhold så vel som forholdene i det aktuelle EØS-land, vil ha beskyttelse etter EØS-retten og dermed oppfylle etableringsvilkåret. I dette ligger at vurderingen av hvor meget som kreves for at etableringsvilkåret er oppfylt vil variere mellom de forskjellige selskapstyper/innretninger. Det avgjørende vil være hvordan tilsvarende norske selskaper mv. er organisert og driftet samt hvordan tilsvarende selskap mv. i det aktuelle EØS-land er organisert og driftet. Dessuten må det påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten.

Skattedirektoratet legger etter dette til grunn at for at et utenlandsk selskap ikke skal anses «reelt etablert» må det for det første dreie seg om et «kunstig arrangement», og for det annet må det kunstige arrangementet være etablert med skattemotiv for øye.

### **Konkret vurdering av om realitetsvilkåret er oppfylt**

Skattedirektoratet vil først vurdere om det foreligger skattemotiv ved etableringen av Underfondet.

Det fremgår av Innsenders fremstilling at årsakene til etableringen av Underfondet i Irland for det første var at plasseringen var forventet å øke muligheten for å trekke til seg internasjonale investorer, sammenlignet med en etablering i Norge. For det annet ville en etablering i Irland gi større fleksibilitet med hensyn til struktureringen av fondet (f.eks. mulighet for ulike valutaklasser og fleksibel honorarstruktur). For det tredje ble det lagt vekt på at det finnes tilgang til regulerte tjenesteytere med et gunstig prisnivå i Irland og at det irske regulatoriske rammeverket er mer forutberegnelig, effektivt og fleksibelt enn tilsvarende rammeverk i Norge.

Underfondets avkastning i perioden fra etablering i 2011 og frem til i dag har i all hovedsak knyttet seg til aksjer som omfattes av fritaksmetoden eller skattelovens unntak fra skatteplikt for gevinst mottatt av aksjefond. Underfondet har mottatt utbytte på aksjer utenfor fritaksmetoden, som ville være skattepliktige i Norge, på omlag NOK 15 000 000 i perioden 2011-2014. Underfondet har imidlertid i samme periode hatt kostnader (inkludert forvaltningshonorarer) på omlag NOK 65 000 000. Slike kostnader ville vært fradragsberettigede dersom Underfondet var

skattemessig hjemmehørende i Norge. Underfondet ville således hatt et netto skattemessig underskudd i denne perioden på omlag MNOK 50.

Skattedirektoratet legger etter dette til grunn at Underfondet ikke ville vært gjenstand for effektiv beskatning om det hadde vært etablert i Norge. Skattemessige besparelser fremstår derfor ikke som hensyn som ble tillagt særlig vekt ved beslutningen om å etablere Underfondet i Irland, noe som også underbygges av den etterfølgende investeringsprofilen til fondet.

I tillegg kommer at skattereglene for verdipapirfond er under endring ved at beskatningen av slike fond ikke lenger skal være basert på en sontring mellom aksjefond og obligasjonsfond. Det er foreslått regler som skal gjelde for alle typer verdipapirfond, og som i større grad tar hensyn til at det kan være ulike typer verdipapir i samme fond. De foreslåtte reglene vil medføre at utdeling fra verdipapirfond med mer enn 90 prosent aksjeandel skattlegges som aksjeutbytte, utdelinger fra aksjefond med mindre enn 10 prosent aksjeinntekt skattlegges som renteinntekt, mens utdeling fra verdipapirfond med mellom 10 og 90 prosent aksjeandel splittes i en del som skattlegges som aksjeutbytte og en del som skattlegges som renteinntekt, beregnet forholdsmessig ut i fra aksjeandelen. Reglene, som er foreslått gjort gjeldende fra og med inntektsåret 2016, vil medføre at norske andelseiere i utenlandske verdipapirfond vil skattlegges tilsvarende som andelseiere i norske verdipapirfond.

Skattedirektoratet er etter en konkret vurdering kommet til at Underfondet ikke kan anses etablert med skattemotiv for øye. Det er etter dette ikke nødvendig å vurdere om det foreligger et kunstig arrangement. Det er heller ikke nødvendig å gå inn på lavskattelandvurderingen. Underfondet må derfor anses for å være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a.

Etter dette er Skattedirektoratet kommet til at Underfondet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land. Underfondet er dermed objekt under fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38.

### **Konklusjon**

Selskapet AS' investeringer i det irske aksjefondet Underfondet, som er et underfond av Fondet, er omfattet av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38.

# Forskriftsendringer

## SKN 16-075 Endring i FSFIN § 5-15-6

**Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14**

**Hjemmel:** Fastsatt av Finansdepartementet 4. april 2016 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 15-5 annet ledd.

### I

I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endring:

#### **§ 5-15-6 niende ledd første punktum skal lyde:**

Fordel i form av arbeidsgivers dekning av arbeidsreise regnes ikke som skattepliktig inntekt når arbeidsgiver er en veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon, og skattyters øvrige lønn og godtgjørelse fra organisasjonen ikke overstiger 55 000 kroner i inntektsåret.

### II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.



# Skattenytt 5/2016

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 16-076 Biller – Norsk Hydro ASA	1
<b>LAGMANNNSRETTSDOMMER</b>	<b>18</b>
SkN 16-077 Gyldigheten av vedtak om tilleggsskatt	18
SkN 16-078 Gyldigheten av vedtak om tilleggsskatt	28
SkN 16-079 Fiktiv fakturering – summarisk fellesoppgjør	44
SkN 16-080 Inntekter vunnet ved pokerspill	63
<b>TINGRETTSDOMMER</b>	<b>76</b>
SkN 16-081 NOKUS-beskatning og beskatning av begunstigede i utenlandsk trust	76
SkN 16-082 Fradrag for tap på fordring	158
SkN 16-083 Utbetaling fra ambassade	170
SkN 16-084 Rentefradrag konserninternt lån	180
SkN 16-085 Internprising	197
<b>UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET</b>	<b>224</b>
SkN 16-086 Bilutleie via nettbasert markedsplass	224
SkN 16-087 Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 15. mars 2016 – Den Norske Amerikalinje AS	226
SkN 16-088 Skattemessig behandling av negative renter	229
SkN 16-089 Sikkerhetsavsetninger i forsikringsselskap	231
<b>BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER</b>	<b>233</b>
SkN 16-090 Personlig utleie av fast eiendom kombinert med utleie av fast eiendom til heleid driftsselskap	233
SkN 16-091 Omfattes realisasjon av bruksrettsavtale til leilighet av unntaket for gevinstbeskatning av fritidseiendom?	239
SkN 16-092 Fusjon av et kommandittselskap og et ansvarlig selskap med delt ansvar	245

SkN 16-093 Spørsmål om aktivitet i en skogeiendom skal anses som virksomhet eller passiv kapitalforvaltning	251
SkN 16-094 Utleie av seksjonert boligeiendom	261
<b>LOVENDRINGER</b>	<b>265</b>
SkN 16-095 Endringer i skatteloven	265
SkN 16-096 Endringer i skattebetalingsloven	267
SkN 16-097 Endringer i eiendomsskatteloven	268
SkN 16-098 Skatteforvaltningsloven	269
SkN 16-099 Endringer i a-opplysningsloven	347
<b>FORSKRIFTSENDRINGER</b>	<b>350</b>
SkN 16-100 Endring i skattebetalingsforskriften	350
SkN 16-101 Eiendomsskatt kraftanlegg	350
SkN 16-102 Endring i skattebetalingsforskriften	351
SkN 16-103 Forskrift om grunnbeløp mv.	351



# Høyesterettsdommer

## SkN 16-076 Biller – Norsk Hydro ASA

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-1 (10).

**Høyesterett:** Dom av 11. mai 2016. **Saksnr.:** HR-2016-1050-A

**Dommere:** Noer, Webster, Utgård. Dissens: Tønder, kst. dommer Sæbø.

**Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-122173 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-66968 - Høyesterett HR-2016-01050-A.

**Ankende part:** Odd Ivar Biller og Norsk Hydro ASA (partshjelper) (advokat Finn Backer-Grøndahl)

**Ankemotpart:** Staten v/Skatt øst (Regjeringsadvokaten v/advokat Ida Thue).

**Hva saken dreide seg om:** Metode for oppgrossing av nettolønn skattyter hadde innvunnet ved arbeidsopphold i utlandet som var gjenstand for skattenedsettelse i henhold til den såkalte ettårsregelen i sktl. § 2-1 (10). Spørsmål om hvilke inntektsfordeler som er grunnlaget for omregning fra netto- til bruttolønn.

**Kort omtale av dommen: Saksforholdet:** Skattyter hadde en nettolønnsavtale med sin arbeidsgiver for det arbeid han utførte i 2011 i Qatar og mottok dette år i alt om lag 2,3 millioner kroner i nettolønn, 72 890 kroner for fri bil og i tillegg trygdeavgift som beløpsmessig utgjorde noe i overkant av 180.000 kroner, beregnet ut i fra en oppgrosset bruttolønn som arbeidsgiver hadde betalt.

For å komme frem til korrekt bruttoinntekt må nettolønnen *oppgrosses* med de skatter og avgifter som påløper på slik inntekt.

*Skattyters syn* var at nettolønnen skulle oppgrosses utelukkende med faktisk ilignede skatter og avgifter som arbeidsgiver dekket, dvs. i dette tilfelle kun folketrygd, da inntekten for øvrig var gjenstand for skattenedsettelse etter sktl. § 2-1 (10) og altså i realiteten skattefri. Oppgrosset inntekt – dvs. den skattepliktige bruttoinntekt – utgjorde da om lag 2,7 millioner kroner.

*Staten* mente at det skulle foretas en full oppgrossing av nettoinntekten – altså at det i tillegg til trygdeavgift også skulle beregnes en *hypotetisk* inntektsskatt, noe som ville medføre et høyere beregningsgrunnlag for trygdeavgift og arbeidsgiveravgift. Med en slik oppgrossing ville bruttoinntekten utgjøre om lag 4,3 millioner kroner – altså 1,6 millioner kroner mer enn det skattyter la til grunn.

De beløpsmessige konsekvenser av skattyters syn sammenlignet med det syn staten la til grunn, var en reduksjon i skatt på øvrige inntekter med 4 977 kroner og en reduksjon i

trygdeavgift på 126 897 kroner. Hydro ville få en reduksjon i arbeidsgiveravgiften med 229 390 kroner. Konflikten dreide seg altså om et samlet beløp på 361 264 kroner – et relativt beskjedent beløp i forhold til hva det koster å føre en slik sak i tre rettsinstanser.

**Klage/rettslig overprøving:** Vedtaket ble påklaget, men fastholdt i *klagevedtak 16.01.13*. Vedtaket ble bragt inn for rettslig overprøving, men staten ble frifunnet ved *Oslo tingretts dom av 07.02.14*, som ble fastholdt ved *Borgarting lagmannsretts dom av 06.07.15*.

I **Høyesteretts dom av 11.05.16** fant et flertall på tre dommere at ligningen måtte oppheves da oppgrossingen av nettolønnen måtte skje etter de prinsipper som skattyter hadde lagt til grunn. Et mindretall på to dommere kom til samme resultat som de underordnede instanser.

Flertallet tok utgangspunkt i hva som utgjorde skattyters "reelle fordel av at Hydro betaler hans skatter og avgifter." Løsningen måtte baseres på skatterettens "alminnelige fordelsbegrep" – altså hvilke fordel skattyter mottok fra arbeidsgiver – om det var den skatt arbeidsgiver faktisk hadde dekket eller om den også omfattet de skatter han ville ha blitt ilignnet om inntekten ikke var gjenstand for skattenedsettelse etter sktl. § 2-1 (10).

Det var etter førstvoterendes syn "den reelle bruttolønna som skal innberettes". Og den "hypotetiske skatt" som Hydro hadde måttet betale om ettårsregelen ikke fantes, var ingen reell økonomisk fordel for Biller. – Finansdepartementet hadde riktignok uttalt det motsatte i 2004 – en uttalelse som departementet fastholdt i 2013. Det forelå imidlertid et vedtak fra Skatteklagenemnda i Skatt vest i 2011 og et fra skatteklagenemnda i Skatt øst i 2014 som bygget på at oppgrossing utelukkende skulle skje på bakgrunn av de skatter som arbeidsgiver faktisk betalte i slike tilfeller – altså oppgrossing kun med påløpt folketrygdavgift.

Førstvoterende konstaterte etter dette at det forelå rettskilder som trakk i forskjellig retning. Men det avgjørende var reelle hensyn – at bruttofordelen for skattyters inntekter ved utenlandsoppholdet – slik arbeidsgiver hadde innberettet – var basert på et skatterettslig rammeverk, og at det var dette vederlaget – altså en oppgrossing med den folketrygdavgift som arbeidsgiver skulle betale – og i dette tilfelle hadde betalt – som utgjorde den *økonomiske fordel mottaker reelt sett mottok*. Oppgrossing måtte altså begrenses til dette beløp (i det følgende kalt "netto oppgrossing")

Mindretallet tok utgangspunkt i at dagens ettårsregel er begrenset til "skatt av lønnsinntekter", noe som var begrunnet i næringslivets behov for like konkurransevilkår som innenlandske bedrifter i vedkommende stat. Mindretallet tok videre utgangspunkt i den "alternative fordelingsmetode", som anvendes i skatteavtaler – bl.a. i NSA art. 25 nr. b) og c). Metoden innebærer at den skattefrie utenlandsinntekt unntas fra beskatning uten at det påvirker beskatningen av de øvrige inntekter. Det beregnes altså skatt av den samlede inntekt, inklusive inntekter som er gjenstand for skattenedsettelse etter sktl. § 2-1 (10). Deretter fordeles skatten forholdsmessig, slik at norsk skatt utgjør den andel som faller på inntekt i Norge, jf. FSFIN § 16-29-21. Mindretallet tolket dette dit hen at den norske arbeidsgiver måtte "innberette arbeidstakers bruttolønn og foreta skattetrekk på vanlig måte også for utenlandsinntekten uavhengig av fritaksregelen i § 2-1 tiende ledd" (avsn. 81). De likhetshensyn – som departementet la avgjørende vekt på – kunne bare oppnås "dersom arbeidstakerens bruttoinntekt beregnes uavhengig av bestemmelsen i skattelovens § 2-1 tiende ledd" (avsn. 98).

Mindretallet konkluderte etter dette med at ligningen var riktig og at anken måtte forkastes.

Sakskostnader: Selv om saken ble ansett for tvilsom, kom flertallet til at skattyter måtte få tilkjent saksomkostninger med noe i overkant av en million kroner, med en bemerkning om at det var arbeidsgiver som hadde den reelle interesse i saken og som hadde 300 tilsvarende saker bare for 2011.

Referentens kommentarer: Som det fremgår av omtalen ovenfor ville staten i denne sak fastsette trygdeavgift av en beregnet bruttoinntekt, uten å ta hensyn til at nettolønnen var skattefri. Skattyter la imidlertid til grunn at inntekten i realiteten var unntatt fra beskatning etter sktl. § 2-1 (10) og at oppgrossing utelukkende måtte baseres på den trygdeavgift arbeidsgiver hadde dekket og satsen for denne. Dette kan illustreres gjennom følgende eksempel:

Statens syn – "full oppgrossing": Var nettolønnen eksempelvis kr 100, skattesatsen 50 % inklusuve 7,8 % trygdeavgift, ville oppgrosset bruttoinntekt utgjøre kr 200 noe som gir en trygdeavgift på kr 15,6.

Skattyters syn – "netto oppgrossing": Oppgrossing kun basert på trygdeavgiften på 7,8 % – noe som i eksemplet ovenfor ville gi en bruttoinntekt på kr 108,5 og en trygdeavgift på kr 8,5. Altså en betydelig forskjell i forhold til statens metode.

Jeg tror jeg vil gi min stemme til den løsning flertallet kom frem til.

Etter min mening må det være mest nærliggende å fokusere på *den økonomiske fordel som skattyter faktisk mottok*. Og i en slik sammenheng synes det ikke tvilsomt at det må være den trygdeavgift som arbeidsgiver beregnet og betalte for skattyter som utgjorde fordelene i skattemessig forstand – og altså grunnlaget for oppgrossing av inntekten.

Men det må innrømmes at kildene peker i noe forskjellig retning, og videre at likhetshensyn – ønske om å likestille de skattemessige virkninger av netto- og bruttolønnsordninger som faller innenfor skattefritaket i sktl. § 2-1 (10) – kan trekke i retning av det standpunkt som ligningsmyndighetene tok. Men rimelighetshensyn trekker etter min mening i retning av det resultat flertallet kom frem til.

Syv.

(1) Dommer **Noer**: Saken gjelder beregningen av brutto skattepliktig inntekt for en arbeidstaker med en såkalt nettolønnsavtale.

(2) Odd Ivar Biller arbeidet for Norsk Hydro ASA (Hydro) i Qatar i 2011. Biller var globalskattepliktig til Norge, og skulle betale skatt av all formue og inntekt i Norge og i utlandet, jf. skatteloven § 2-1 (9). Han var frivillig innmeldt i folketrygden mens han arbeidet i Qatar, og pliktet derfor også å betale trygdeavgift. I utgangspunktet skulle han dermed betale alminnelig inntektsskatt med 28 prosent, toppskatt med inntil 12 prosent og trygdeavgift med 7,8 prosent. Arbeidsgiver skulle i tillegg svare arbeidsgiveravgift med 14,1 prosent.

(3) Billers lønnsinntekt var ikke skattepliktig i Qatar. Han skulle derfor ikke betale skatt til Qatar.

(4) Skatteloven § 2-1 (10) - gjerne kalt *ettårsregelen* - slår fast at skatt på utenlandsinntekt kan kreves nedsatt svarende til den skatten som faller på utenlandsinntekten, når arbeidstakeren har oppholdt seg sammenhengende minst 12 måneder i utlandet og enkelte andre vilkår er oppfylt. Biller oppfylte disse vilkårene.

(5) Hydro hadde inngått en *nettolønnsavtale* med Biller. Avtalen betydde at Hydro i tillegg til lønn skulle betale Billers skatter og avgifter til Norge og Qatar. Formålet med slike nettolønnsavtaler er at arbeidstaker skal ha sikkerhet for hva han får utbetalt i lønn. Arbeidsgiver påtar seg derfor risikoen for de skatterettslige følger for arbeidstaker av arbeid i utlandet.

(6) Jeg siterer de avtalebestemmelsene i avtalen mellom Biller og Hydro som regulerte dette. Under overskriften «Terms and conditions» i avtalen het det:

«As shown in the attached calculation sheet, the total annual net compensation during international service will be to the value of NOK 1,758,049 payable from Norway, and be based on the company policy for net compensation to assignees on international assignments.»

(7) Beløpet ble seinere oppjustert til om lag 2,3 millioner (2 270 532) kroner.

(8) Dersom Biller ble ilagt restskatt skulle Hydro betale den, og motsatt var det Hydro som skulle få eventuell tilbakebetaling av skatt:

«Provided the assignee co-operates fully with the tax compliance procedures, the Employer will pay all income tax due on the assignee's compensation and benefits directly associated with the assignment. Any tax refund received by the assignee will therefore be the property of the Employer.»

(9) Biller og Hydro er enige om at nettolønnsavtalen bare har virkning mellom dem, og at Biller selv var skattesubjekt og ansvarlig for å oppgi og betale eventuell skatt til Norge.

(10) Biller fikk i 2011 om lag 2,3 millioner kroner i lønn og rundt 80 000 kroner tilsvarende verdien av fri bil fra Hydro. I tillegg dekket Hydro beregnet trygdeavgift for ham.

(11) Ved ligningen av arbeidstakere på nettolønn i utlandet skal det i følge skatteetatens retningslinjer foretas en såkalt *oppgrossing* av arbeidstakers inntekt, jf. Kodeoversikt for lønns- og trekkoppgaver 2011 side 52. Dette innebærer at *nettolønna omregnes til bruttoinntekt*. Bakgrunnen for oppgrossingen er at arbeidsgivers dekning av arbeidstakerens skatter og avgifter er en skattepliktig fordel. Og også skatten på denne fordelten - som arbeidsgiver betaler - er en skattepliktig fordel osv. Skatteetaten har utarbeidet oppgrossingstabeller til hjelp for å beregne dette.

(12) Spørsmålet i saken er hvordan oppgrossingen skal skje. Nærmere bestemt er spørsmålet *hvilke inntektsfordeler* som skal danne grunnlag for omregningen fra netto- til bruttolønn.

(13) Billers syn er at oppgrossingen bare skal skje med de faktisk ilignede skatter og avgifter som Hydro dekker for ham. Bruttoinntekten utgjør da nettoinntekt oppgrosset med trygdeavgift beregnet ut fra nettolønna.

(14) Statens syn er at oppgrossingen i tillegg må ta hensyn til hva Hydro skulle ha betalt i skatt uten skattenedsettelse etter ettårsregelen, med andre ord med hypotetisk beregnet alminnelig inntektskatt og toppskatt. Bruttoinntekten etter en slik oppgrossing blir på om lag 4,3 millioner kroner, noe som er ca. 1,6 millioner mer enn om bruttoinntekt beregnes slik Biller mener er riktig.

(15) Hydro mente skatteetatens syn på hvordan oppgrossingen skulle skje for Biller ikke var riktig, siden han ikke skulle svare skatt hverken til Norge eller utlandet. Selskapet sendte likevel inn lønnsinnberetning i samsvar med skatteetatens syn.

(16) Innberettet beløp på om lag 4,3 millioner (4 313 733) kroner ble lagt til grunn av skattemyndighetene som Billers bruttoinntekt fra Qatar for 2011. Beløpet dannet grunnlaget for beregningen av Billers samlede skatt samt for trygdeavgiften og for Hydros betaling av arbeidsgiveravgift.

(17) Ved ligningen fikk så Biller fradrag i skatten med det beløpet han måtte ha betalt i inntekts- og toppskatt dersom ettårsregelen ikke hadde kommet til anvendelse.

(18) Partene er enige om at Biller ved en endring av bruttolønna i tråd med klagen, ville fått redusert skatten på øvrige norske inntekter med 4 977 kroner på grunn av lavere progresjonssats på disse inntektene. For hans arbeidsgiver, Hydro, ville reduksjonen bety nedsatt arbeidsgiveravgift med 229 390 kroner og nedsatt trygdeavgift (som Hydro etter nettolønnsavtalen skulle dekke) med 126 897 kroner.

(19) Biller klagde på ligningen. Skatt øst traff forenklet vedtak 16. januar 2013, der Billers klage ikke ble tatt til følge.

(20) Odd Ivar Biller tok 15. juli 2013 ut stevning for Oslo tingrett med påstand om at ligningen for inntektsåret 2011 måtte oppheves.

(21) Oslo tingrett ga 7. februar 2014 dom [TOSLO-2013-122173] med slik domsslutning:

«1. Staten v/Skatt øst frifinnes.

2. Odd Ivar Biller betaler kroner 63 050 - sekstitretusenogfemtikroner - i sakskostnader til Staten v/Skatt øst innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.»

(22) Tingretten kom til at ligningen var riktig, og begrunnet dette særlig med bruttoprinsippet som gjelder for lønnsinnberetning, sammenholdt med ordlyden i skatteloven § 2-1 (10).

(23) Biller anket til Borgarting lagmannsrett med Hydro som partshjelper. Lagmannsretten ga dom 6. juli 2015 med slik domsslutning:

«1. Anken forkastes.

2. Hver av partene bærer egne sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.»

(24) Lagmannsretten la blant annet vekt på at retten til nedsettelse av skatten etter § 2-1 (10) ikke påvirker størrelsen på bruttoinntekt, og at full omregning av nettolønn til bruttolønn basert på «norsk skatt» var best i samsvar med det syn på lovtolkningen som Finansdepartementet hadde gitt uttrykk for i en publisert uttalelse fra 2013.

(25) Biller har anket til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse og bevisbedømmelse. Norsk Hydro ASA har opptrådt som partshjelper også for Høyesterett.

(26) Den ankende part, *Odd Ivar Biller*, har med tilslutning fra partshjelper Norsk Hydro ASA, i korte trekk gjort gjeldende:

(27) Den fordelen Biller har fått, er det skattyter rent faktisk har mottatt fra Hydro. Ved vurderingen av dette er avtalen mellom partene avgjørende. Avtalen fastsatte at Biller skulle få lønn og få dekket pådratt skatt. Sistnevnte utgjorde - som følge av ettårsregelen i skatteloven § 2-1 (10) - bare trygdeavgiften beregnet ut fra lønnen på ca. 2,3 millioner kroner og ut fra fordelen ved fri bil med 80 000 kroner. Dette er den skattepliktige fordel Biller har mottatt fra Hydro, etter at trygdeavgiften er grosset opp. Ved denne oppgrossingen blir prosentpåslaget for trygdeavgiften økt fra 7,8 prosent til ca. 8,46 prosent.

(28) Billers syn følger av en naturlig språklig forståelse av begrepet «fordel». Dekning av en forpliktelse som skattyter ikke har, er ingen fordel. «Bruttoprinsippet» gir ikke hjemmel for å skatlegge mer enn det som reelt sett er en økonomisk fordel for skattyter. Fordelsbegrepet må tolkes likt i de ulike lover hvor det er brukt.

(29) Fordelen, slik skattemyndighetene definerer den, er i dette tilfellet heller ikke kommet til utbetaling og kan ikke tidfestes. Dette er i seg selv tilstrekkelig til å avgjøre saken i Billers favør.

(30) Formålet med ettårsregelen var å ivareta næringslivets konkurranseevne. Hele poenget er at regelen skal gi mulighet for å utbetale en lavere bruttolønn. Det sier seg selv at det da blir feil om regelen tolkes slik at arbeidsgiver kommer dårligere ut ved å inngå en nettolønnsavtale enn ellers. Partene kunne avtalt bruttolønn på 2,7 millioner kroner, og da ville ikke staten kunne krevd oppgrossing og ytterligere skatt ut over det som følger av Billers syn. Likhets hensyn tilsier at valget av metode ikke bør slå ut slik.

(31) Subsidiært anføres det at det må foretas en etterfølgende retting av ligningen for 2011 ved at bruttolønnen reduseres når det er endelig klarlagt at Biller omfattes av skattefritaket etter ettårsregelen. Han har da blitt skattlagt for et høyere beløp enn han har mottatt, og dette må gi seg utslag i endring av fastsatt bruttolønn.

(32) Odd Ivar Biller og partshjelperen Norsk Hydro ASA har lagt ned slik felles *påstand*:

«1. Ligningen av Odd Ivar Biller for inntektsåret 2011 oppheves.

2. Odd Ivar Biller tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.»

(33) Ankemotparten, *Staten v/Skatt øst*, har i korte trekk gjort gjeldende:

(34) Inngåelsen av en nettolønnsavtale endrer ikke skattyters plikter etter skatte- og ligningsloven. Arbeidstaker er fortsatt skattepliktig overfor staten, selv om han har inngått en nettolønnsavtale med arbeidsgiver og selv om han kommer inn under ettårsregelen i skatteloven. Arbeidsgiver og arbeidstaker plikter fremdeles å oppgi bruttoinntekt til skattemyndighetene, og nettolønna må da grosses opp i selvangivelsen og i arbeidsgivers lønns- og trekkoppgave.

(35) Biller er globalskattepliktig til Norge og skattepliktig hit for alle sine inntekter. Nettolønna må derfor omregnes til bruttolønn. Ved denne omregningen må det tas hensyn både til trygdeavgiften og til norsk inntektsskatt - selv om Biller som følge av ettårsregelen slipper sistnevnte skatt. Ettårsregelen i § 2-1 (10) er en regel om nedsettelse av skatt. Fritak for skatt etter bestemmelsen gis bare for inntekt som er konstatert å være skattepliktig.

(36) Det Biller mottar fra Hydro er en nettostørrelse, hvor skatter og avgifter allerede er trukket fra. Fordelsbegrepet er imidlertid et bruttobegrep. Som utgangspunkt for skattemyndighetenes ligningsbehandling, må beløpet derfor grosses opp med trygdeavgift og skatt for å komme til korrekt verdi av fordelen. Dette gjelder også der skattefritaket følger av skatteavtaler. Det Biller og Hydro har gjort, er på forhånd å trekke fra poster som skal danne grunnlag for beregningen av skatter og avgifter.

(37) Staten er ikke forpliktet til å akseptere at arbeidsgivere inngår nettolønnsavtaler, og da kan staten heller ikke være forpliktet til å akseptere at avtalene utformes og praktiseres slik ankende part anfører her.

(38) Både lovens ordlyd, forarbeider og konsekvent praksis tilbake fra 1980 bygger på at det er bruttoinntekt som skal legges til grunn. Hvis Biller gis medhold, innebærer det at ettårsregelen får avgjørende betydning for størrelsen også på trygdeavgiften og arbeidsgiveravgiften. Det går klart fram av forarbeidene at dette ikke var hensikten. Billers syn vil også kunne få negative konsekvenser for skattyters rettigheter etter folketrygdloven.

(39) Heller ikke Billers subsidiære påstand kan føre fram.

(40) Staten v/Skatt øst har lagt ned slik *påstand*:

«1. Anken forkastes.

2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for alle instanser.»

(41) **Mitt syn på saken**

(42) Spørsmålet er hvordan Odd Ivar Billers skattepliktige bruttoinntekt for 2011 skal beregnes. Jeg har funnet spørsmålet vanskelig, men er kommet til at den ankende part må gis medhold.

(43) Saken gjelder et arbeidsforhold der arbeidstaker og arbeidsgiver har inngått en nettolønnsavtale, og arbeidstaker kommer inn under ettårsregelen i skatteloven § 2-1 (10) om nedsatt skatt som følge av utenlandsopphold. Spørsmålet er - slik jeg ser det - hva som utgjør Odd Ivar Billers reelle fordel av at Hydro betaler hans skatter og avgifter. Det er denne fordel som, sammen med Billers øvrige vederlag, danner grunnlaget for beregningen av personskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift.

(44) Alminnelig inntektsskatt fastsettes ut fra brutto fordel vunnet ved blant annet arbeid, jf. skatteloven § 5-1, jf. § 5-10. Personinntekt - som er avgjørende for toppskatten - beregnes på samme grunnlag, jf. skatteloven § 12-1 og § 12-2 bokstav a. Dette gjelder også for trygdeavgiften, jf. folketrygdloven § 23-3 første ledd, og for arbeidsgiveravgiften, jf. folketrygdloven § 23-2 første ledd.

(45) Det er altså skatterettens alminnelige fordelsbegrep som må danne utgangspunktet for vurderingen. Spørsmålet er hvilken fordel Biller har mottatt fra Hydro. Er det - i tillegg til nettolønna - bare den skatt som Hydro rent faktisk betalte, eller omfatter det også den skatt Hydro måtte ha betalt om Biller ikke kom inn under skattenedsettelsesregelen i § 2-1 (10)?

(46) Ettårsregelen i skatteloven § 2-1 (10) trådte i kraft 1. januar 2002, og fastsetter i bokstav a første punktum at utenlandsopphold over 12 måneder på nærmere vilkår gir rett til skattenedsettelse:

«En person som nevnt i første ledd som har et arbeidsforhold utenfor riket av minst tolv måneders sammenhengende varighet, kan kreve den samlede skatt nedsatt med et beløp som tilsvarer den delen av skatten som faller på lønnsinntekt ved arbeid utført utenfor riket under arbeidsforholdet der.»

(47) Et grunnleggende hensyn bak regelen er næringslivets behov for like konkurransevilkår med hensyn til lønnsutgifter sammenlignet med innenlandske bedrifter i vedkommende stat og andre land som har særlige skatteregler for utenlandsarbeidere. Jeg viser til Ot.prp.nr.50 (2001-2002) side 3.

(48) Utgangspunktet for skatteplikten må være den avtale som er inngått, jf. Rt-2015-1260 avsnitt 50. Det er det avtalte vederlaget som utgjør fordel, så langt dette tilsvarer det reelle vederlaget.

(49) Man kan selvsagt ikke avtale seg bort fra at det er bruttolønn som danner grunnlaget for skatten. På den annen side kunne Biller i utgangspunktet ikke være forpliktet til å oppgi mer i selvangivelsen enn det han faktisk mottok fra Hydro. Og det han mottok var lønn, verdien av fri bil, og dessuten verdien av at Hydro betalte trygdeavgiften. Ut fra de aktuelle skattereglene var det - uomtvistet - klart at det ikke ville bli noen skatteregning å betale med grunnlag i Billers inntekt for arbeidet i Qatar. Det er derfor en slags konstruksjon å si at Biller innvant en fordel ved sitt arbeid i Qatar på ca. 4,3 millioner kroner. Det generelle fordelsprinsippet, sammenholdt med skattelovens bestemmelser, taler derfor etter mitt syn mot at det skal grosses opp med den skatten som skulle vært betalt i Norge hvis man ser bort fra skatteloven § 2-1 (10).



(50) Staten har anført at ettårsregelen ikke er en skattefritaksregel, men en skattenedsettelsesregel, og at det er plikt til å innberette bruttolønn. Dette tilsier, i følge staten, at inntekten grosser opp med et beløp tilsvarende full norsk inntektsskatt.

(51) Etter mitt syn må det, som nevnt, være den reelle bruttolønna som skal innberettes. Arbeidsgiver har rent faktisk påtatt seg å dekke Billers skatter og avgifter slik disse ville bli på bakgrunn av gjeldende regelverk. Den hypotetiske skatt som Hydro måtte ha betalt dersom ettårsregelen ikke fantes, er ingen reell økonomisk fordel for Biller her. Og selv om § 2-1 (10) gjelder *skattenedsettelse*, er realiteten at utenlandsinntekten fritas for inntektsskatt når betingelsene i bestemmelsen er oppfylt.

(52) Staten anfører at forarbeidene til ettårsregelen i skatteloven § 2-1 (10) forutsetter at bestemmelsen bare skulle ha virkning for skatten, og ikke for trygdeavgift og arbeidsgiveravgift. Det er vist til Ot.prp.nr.50 (2001-2002) kapittel 6.14 og 6.15, og til sammendraget i proposisjonen, som presiserer at reglene om fritak fra lønnsinntekt fra utenlandsopphold ikke var ment å omfatte avgiftene:

«Det foreslås ingen endringer i reglene for plikt til å betale trygdeavgift eller arbeidsgiveravgift. Disse pliktene består selv om en lønnstaker arbeider en tid i utlandet.»

(53) Statens syn er at denne forutsetningen bare kan oppnås dersom man grosser opp med den skatten som skulle vært betalt i Norge uten skatteloven § 2-1 (10), når skatter og avgifter skal beregnes.

(54) På samme måte har staten vist til at proposisjonen forutsetter at utenlandsinntekten skal tas i betraktning ved skattleggingen av skattyters øvrige inntekter, altså inntekter som ikke er omfattet av ettårsregelen. Begrunnelsen var at dette i følge departementet best ivaretok hensynet til likebehandling av arbeidstakere med og uten utenlandsinntekt i tillegg til vanlig skattepliktig inntekt. Departementet sammenfattet konklusjonen slik i kapittel 1.2:

«Den nye fritaksbestemmelsen foreslås begrenset til å gjelde skatt på *lønnsinntekt* ved arbeid utenfor riket under et utenlandsopphold. Den skattefritatte inntekten tas hensyn til ved skattlegging av annen inntekt i Norge (progresjonsforbehold).»

(55) Problemet er at disse uttalelsene etter mitt syn ikke direkte gjelder det spørsmålet som saken her reiser. *Indirekte* vil § 2-1 (10) kunne få betydning for avgiftsgrunnlaget. Som følge av regelen, vil godtgjørelsen til arbeidstakeren kunne settes lavere når det etter regelverket ikke skal betales skatt på inntekten. Men det er få spor av at lovgiveren har hatt denne problemstillingen for øye da ettårsregelen ble utformet. Nettolønnsavtaler og konsekvensene av disse for skatteplikten er ikke omtalt i proposisjonen.

(56) Dersom Billers syn legges til grunn, vil det bli beregnet full arbeidsgiver- og trygdeavgift av det som han mottar i lønn, og denne inntekten vil bli tatt i betraktning ved skattleggingen av hans øvrige inntekter. Og gjør han beregningen korrekt etter sine forutsetninger, vil han heller ikke få noe krav når avregningen foreligger. Forarbeidsuttalelsene gir derfor ikke avgjørende holdepunkter for løsningen av spørsmålet i saken: Hva skal anses som bruttoinntekt når det er

inngått en avtale om nettolønn i en situasjon der det ikke påløper inntektsskatt hverken i utlandet eller i Norge.

(57) Jeg er likevel enig i at den tilpasningen som nettolønnsavtaler utgjør, vil kunne innebære at trygdeavgift og arbeidsgiveravgift kan bli lavere enn om det ikke var inngått noen slik avtale. Men dette er altså primært forårsaket av at samlet lønn til arbeidstaker kan settes lavere når det ikke påløper inntektsskatt.

(58) Staten har vist til skattemyndighetens praksis knyttet til nettolønnsavtaler, og anført at denne konsekvent bygger på at det skal grosseres opp med full skatt, uavhengig av ettårsregelen eller eventuelle skatteavtaler om skattefritak.

(59) Nettolønnsavtaler ble opprinnelig tatt i bruk i Norge av utenlandske arbeidstakere som kom hit i forbindelse med oljevirkksomheten. Regelverk og saksforhold knyttet til disse sakene var imidlertid til dels annerledes enn i saken nå. Det gjør at uttalelsene knyttet til slike nettolønnsavtaler har mindre overføringsverdi til vår sak. Jeg går derfor ikke nærmere inn på disse.

(60) Den 28. juni 2004 ga imidlertid Finansdepartementet en uttalelse om lønnsinnberetningen ved nettolønnsordninger, sett i lys av «ny ettårsregel», jf. UFIN-2004-18A. Departementet uttaler at innberetningsplikten gjelder hele bruttoinntekten, og at det er skattemyndighetene - ikke arbeidsgiver - som så må ta standpunkt til om inntekten er skattepliktig eller ikke:

«Innberetningsplikten gjelder uavhengig av arbeidstakerens skatteplikt. En arbeidsgiver skal ikke vurdere om lønnsinntekten er unntatt fra beskatning i Norge i henhold til skatteavtale eller ikke. ... Heller ikke skal arbeidsgiveren i forbindelse med lønnsinnberetningen vurdere om arbeidstakeren har oppfylt vilkårene i skatteloven § 2-1, åttende ledd (ettårsregelen) og således kan kreve skatten nedsatt. Også denne vurderingen skal foretas av ligningsmyndighetene i forbindelse med ligningen.»

(61) Departementet la til at nettolønna må oppgrosses til bruttoinntekt og at dette må skje med «full norsk skatt»:

«Innberetningsreglene er basert på at det er brutto lønn som skal innberettes. I den utstrekning det gjøres avtale mellom arbeidsgiver og arbeidstaker om at arbeidstakeren skal motta en netto lønnsutbetaling og at arbeidsgiveren skal betale den skatt arbeidstakeren blir ilagt, må netto lønn (inklusive trekkpliktige naturalytelser og utgiftsgodtgjørelser), oppgrosses slik at det er brutto lønn som innberettes. Siden inntekten er skattepliktig etter norske regler må oppgrossingen skje med full norsk skatt.»

(62) Departementets syn var altså, slik jeg forstår uttalelsen, i tråd med det staten anfører i saken her. Men heller ikke disse uttalelsene omhandler situasjonen i vår sak direkte, der det er på det rene at arbeidstakeren ikke vil bli ilagt noen skatt i arbeidslandet.

(63) På tross av departementets uttalelse, fikk skattyter medhold i vedtak fra Skatteklagenemnda Skatt vest av 23. november 2011. Faktum i den saken var sammenlignbart med vår sak. Nemnda

uttalte at den ikke kunne se at det var «rettskildemessig dekning for å anvende synspunktet som fremkommer i Finansdepartementets brev i denne saken, og viser særlig til at lovens ordlyd ikke gir grunnlag for oppgrossing med tenkt norsk skatt.»

(64) Skattedirektoratet valgte å ikke bringe saken inn for Riksskattenemnda, siden spørsmålet da var til behandling i Finansdepartementet som følge av et brev fra Oljeindustriens Landsforening (OLF) av 28. juni 2011.

(65) OLF skrev i brevet at selskapene fulgte en annen praksis enn det som fulgte av departementets retningslinjer i tilfeller der den ansatte var omfattet av ettårsregelen, «eller unntaksmetoden etter skatteavtale», dvs. der den alternative fordelingsmetode ble brukt for å unngå dobbeltbeskatning. I følge OLF ble «nettolønn samt andre skattepliktige ytelser tillagt betalt utenlandsk skatt før det grosseres opp med norsk trygdeavgift.»

(66) Finansdepartementet svarte på henvendelsen i en grundig uttalelse 31. januar 2013 (UFIN-2011-3091). Departementet fastholdt standpunktet fra 2004.

(67) I 2014 kom spørsmålet opp for Skatteklagenemnda Skatt øst. I to vedtak, som begge er fattet 11. juni 2014, kom flertallet i nemnda til at ligningsvedtaket måtte endres. Flertallet uttalte blant annet:

«Når inntekten ikke er skattepliktig til Norge vil en oppgrossing med norsk skatt være en hypotetisk, ikke aktuell fordel. En slik hypotetisk fordel er ikke en økonomisk verdi og derfor ikke en fordel i skattelovens forstand, og således heller ikke skattepliktig. I den grad arbeidsgiver betaler skatt til utlandet må det oppgrosses med reelt betalt skatt.»

(68) Også disse vedtakene er endelige, men staten har forklart at dette skyldes at spørsmålet var til prøving for domstolene.

(69) Skal jeg oppsummere rettskildene, er det mitt syn at fordelsbegrepet slik det er kommet til uttrykk i skatteloven og slik det har vært forstått i praksis, taler for ankende parts syn. Finansdepartementets to uttalelser og den praksis disse måtte ha ledet til, taler i motsatt retning, men skatteklagenemndenes vedtak viser at praksis ikke har vært uten unntak. Avgjørende for mitt syn er likevel at Hydro har fastsatt et vederlag basert på et skatterettslig rammeverk, og at det er dette vederlaget som utgjør den økonomiske fordel Biller reelt sett mottar. Jeg kan ikke se at det da er hjemmel for å skatlegge Biller for mer enn dette.

(70) Jeg har derfor kommet til at Billers ligning for inntektsåret 2011 er ugyldig.

(71) Biller har vunnet fram, og selv om saken har budt på en viss tvil, har jeg kommet til at Biller ut fra sakens art likevel må tilkjennes sakskostnader for alle instanser.

(72) For tingretten er det krevd 100 550 kroner, for lagmannsretten 428 853 kroner og for Høyesterett 563 403 kroner inkludert rettsgebyret. Samlet krav utgjør totalt 1 092 806 kroner. Staten har ikke hatt innsigelser. I skranken er det opplyst at Hydro, som har den reelle interessen i saken, har om lag 300 slike saker bare for 2011. Kravet tas etter dette til følge.

(73) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Ligningen av Odd Ivar Biller for 2011 oppheves.
2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten ved Skatt øst til Odd Ivar Biller 1 092 806 - enmillionnittitotusenåttehundreogseks - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

(74) Dommer **Tønder**: Jeg er kommet til et annet resultat enn førstvoterende.

(75) Sakens problemstilling er hvordan Billers bruttoinntekt skal fastsettes ved beregning av skatt og trygdeavgifter. Som opplyst av førstvoterende, innebærer uenigheten mellom partene at om Billers anke fører fram, vil han oppnå en reduksjon i skatten på sine øvrige inntekter med 4 977 kroner og en reduksjon i trygdeavgiften med 126 897 kroner. Hydro vil få en reduksjon i arbeidsgiveravgiften med 229 390 kroner og, på grunn av avtalen med Biller, vil reduksjonen i trygdeavgiften med 126 897 kroner komme selskapet til gode.

(76) Den nåværende ettårsregelen i skatteloven § 2-1 tiende ledd, som trådte i kraft 1. januar 2002, avløste en tidligere bestemmelse i § 2-1 fjerde ledd tredje punktum, som igjen var en fortsettelse av skattelov for landet av 1911 § 17 tredje ledd. Etter den tidligere bestemmelsen bortfalt skatteplikt til Norge ved opphold i utlandet som varte minst ett år og medførte skatteplikt som innenlandsboende i oppholdslandet. En betydelig endring i dagens ettårsregel sammenlignet med den tidligere er at skattefritaket nå er begrenset til skatt av *lønnsinntekter*. Et vesentlig hensyn bak den tidligere bestemmelsen var å unngå dobbelskatt. Dette hensynet er i dag hovedsakelig ivarettatt gjennom skatteavtaler inngått mellom Norge og andre stater, og av bestemmelsene i skatteloven § 16-20 til § 16-28. Når ettårsregelen likevel ble opprettholdt for lønnsinntekter, skyldtes det næringslivets behov for like konkurransevilkår med hensyn til lønnsutgifter sammenlignet med innenlandske bedrifter i vedkommende stat og andre land som har særlige skatteregler for utenlandsarbeidere. Jeg viser til Ot.prp.nr.50 (2001-2002) side 3.

(77) Ett av spørsmålene som meldte seg ved lovendringen, var hvilken betydning utenlandsinntekten skulle ha for skatteberegningen av skattyters øvrige inntekter. I praksis gjelder det progresjonssatsen for toppskatten. Om dette heter det i proposisjonen på side 22:

«I høringsnotatet gjorde departementet rede for to prinsipielle fremgangsmåter når det gjelder beskatningen av skattyters øvrige inntekter:

- Den aktuelle lønnsinntekt ('utenlandsinntekten') unntas fra beskatning uten at dette påvirker beskatningen av de øvrige inntekter ('den norske inntekten'). Dette gjøres ved at utenlandsinntekten holdes helt utenfor ved skatteberegningen.
- Dersom en imidlertid skal ta i betraktning utenlandsinntekten ved beregningen av skatten på den norske inntekten, kan dette gjøres ved å benytte en forholdsmessig skatteberegning metode. Dette innebærer at det beregnes skatt for skattyters samlede

inntekt i inn- og utland, og at den beregnede skatt som forholdsmessig faller på utenlandsinntekten trekkes fra i pliktig skatt. Denne metoden er identisk med den såkalte alternative fordelingsmetode som bl.a. brukes i den nordiske skatteavtale i forhold til lønnsinntekter som etter avtalen er unntatt fra beskatning i Norge.»

(78) Departementet valgte den sistnevnte løsningen - kalt «den alternative fordelingsmetoden» - som også ble lovens ordning. Om begrunnelsen heter det på samme side:

«Formålet med lovforslaget er å likestille norske lønnstakere som arbeider i utlandet med andre som arbeider i samme land mht. beskatningen av lønnsinntekt opptjent der. Når det gjelder inntekter som er opptjent i Norge, og som er skattepliktige her, tilsier likhetshensynet at disse inntektene skattlegges likt selv om de oppbæres av en skattyter som i tillegg har inntekter som er gjenstand for skattefritak. Det kan oppnås ved å ta i betraktning den inntekt som kvalifiserer for skattefritak ved beskatningen av skattyters øvrige inntekter.»

(79) Likhetshensynet innebærer at andre inntekter skal beskattes som om det hadde vært full skatteplikt for utenlandsinntekten. Dette er kommet til uttrykk i loven ved at skattyteren kan kreve en forholdsmessig nedsettelse av «den samlede skatt». Det skal altså beregnes full norsk skatt av utenlandsinntekten sammen med skattyters øvrige inntekter. Først etter at dette er gjort, beregnes skattefritaket. Forutsetningen er imidlertid at ligningsmyndighetene finner at vilkårene for dette er oppfylt.

(80) Utenlandsinntekten får etter dette reell innflytelse på beskatningen av skattyterens øvrige inntekter ved at den påvirker progresjonssatsen for toppskatten - også kalt progresjonsforbeholdet. Dette er også presisert i proposisjonen hvor det i forbindelse med påpeking av plikten til å innlevere selvangivelse også for utenlandsinntekten på side 23, heter:

«Den foreslåtte regel gjør ikke noen unntak fra den alminnelige skatteplikten som sådan, men gir på nærmere vilkår skattyter rett til å kreve fritak for skatt på lønnsinntekt opptjent i utlandet.»

(81) Slik jeg leser dette innebærer det at den norske arbeidsgiver må innberette arbeidstakers bruttolønn og foreta skattetrekk på vanlig måte også for utenlandsinntekten uavhengig av fritaksregelen i § 2-1 tiende ledd.

(82) For arbeidsgiveravgiften og trygdeavgiften fikk den nye utformingen av ettårsregelen ingen betydning. Det heter om dette på side 2 i proposisjonen:

«Det foreslås ingen endringer i reglene for plikt til å betale trygdeavgift eller arbeidsgiveravgift. Disse pliktene består selv om en lønnstaker arbeider en tid i utlandet.»

(83) Dette er nærmere presisert for trygdeavgiften på side 24 i proposisjonen slik:

«Plikten til å betale trygdeavgift er uttømmende regulert i folketrygdlovgivningen og det er ikke noen forutsetning at beregningsgrunnlaget for avgiften er skattepliktig. Det spiller derfor

ikke noen rolle om personinntekten kvalifiserer for skattefritak eller er unntatt beskatning, enten etter skatteloven eller i henhold til f.eks. en skatteavtale.

Finansdepartementet legger til grunn at plikten til å betale trygdeavgift og plikten til å betale skatt fortsatt bør reguleres av hvert sitt regelsett. Begrunnelsen for skattefritak bærer ikke når det gjelder avgiftsfritak, først og fremst fordi medlemskapet i folketrygden og rettighetene ved dette medlemskapet, ikke faller bort ved de utenlandsopphold som her er aktuelle.

Departementet går derfor ikke inn for noe avgiftsfritak i forbindelse med forslaget om endring av skatteloven § 2-1 fjerde ledd tredje punktum.»

(84) Og tilsvarende uttales vedrørende arbeidsgiveravgiften på side 25:

«Reglene for plikten til å betale arbeidsgiveravgift er i dag konsistente og det er ikke gitt noen generelle unntak mht. særgrupper eller særinteresser, utover det som er nevnt. Nøytralitetshensyn tilsier at det ikke bør gjøres unntak for særskilte grupper.

Finansdepartementet vil på denne bakgrunn ikke foreslå noen endringer i reglene om arbeidsgiveravgift i forbindelse med forslaget om endring av skatteloven § 2-1 fjerde ledd tredje punktum.»

(85) Skattyteren skal med andre ord betale full trygdeavgift av utenlandsinntekten etter folketrygdloven § 23-3, som utgjøres av bruttoinntekt fra arbeid. Tilsvarende skal arbeidsgiver betale full arbeidsgiveravgift av utenlandsinntekten etter folketrygdloven § 23-2, som utgjøres av lønn og annen lignende godtgjørelse som arbeidsgiver plikter å innberette.

(86) Jeg har nå sett på hvilken betydning ettårsregelen har for den ansatte - den innebærer et fradrag for den delen av den samlede skatten som refererer seg til utenlandsinntekten, dog slik at bruttoinntekten tas med ved beregning av progresjonssatsen for toppskatten og ved beregning av trygde- og arbeidsgiveravgiften.

(87) Hensynet bak ettårsregelen er imidlertid ikke å tilgodese den ansatte, isolert sett, men «norsk næringslivs konkurranseevne i utlandet», jf. proposisjonen side 3. For at arbeidsgiveren skal dra nytte av skattefritaket, forutsettes det med andre ord at det inngås en avtale med den skattepliktige arbeidstakeren om at arbeidsgiveren får tilgang til skattefradraget. Dette vil inngå som en del av lønnsavtalen i forbindelse med utenlandsoppholdet, jf. Innst.O.nr.46 (2001-2002) side 17, hvor det forutsettes at virkningen av ettårsregelen hensyntas i de arbeidsavtalene som inngås for utenlandsoppholdet.

(88) En slik avtale vil innebære at når skatten for utenlandsinntekten utbetales fra skattemyndighetene til arbeidstakeren, skal denne helt eller delvis gå til arbeidsgiveren. Dermed reduseres lønnskostnadene for arbeidsgiveren tilsvarende.

(89) I vår sak er avtalen mellom arbeidsgiver og arbeidstaker inngått i form av en nettolønnsavtale. Denne innebærer at den forventede skatten er trukket fra bruttolønningen, som så i sin helhet utbetales arbeidstaker.

(90) Spørsmålet er om det forholdet at arbeidstaker og arbeidsgiver har valgt denne avtaleformen, skal gi en annen bruttoinntekt, en annen skatteberegning og en annen trygde- og arbeidsgiveravgiftberegning enn det som ellers er vanlig behandling av utenlandsinntekt, det vil si der avtalen er knyttet til bruttolønnen.

(91) Førstvoterende har redegjort for avtalens innhold, og jeg viser til denne. Som nevnt av henne, skal det i slike tilfelle skje en oppgrossing av nettolønnen til bruttolønn. Denne skal så danne utgangspunkt for beregning av «skatt for skattyters samlede inntekt i inn- og utland» og trygdeavgiftene.

(92) Den ankende parten anfører at oppgrossingen er begrenset til Hydros betaling av trygdeavgiften. Argumentet for dette er i korthet at Hydro har påtatt seg å betale all inntektsskatt knyttet til hans arbeid for Hydro, noe som i seg selv er en fordel som gir grunnlag for oppgrossing, men som i dette tilfellet, som følge av ettårsregelen, ikke har noen verdi. For inntektsskatt som refererer seg til lønnsinntekten, skal med andre ord oppgrossingen i vår sak skje med 0 kroner.

(93) Jeg har vanskelig for å se at dette kan være et holdbart resonnement. Det er helt på det rene at Hydro ikke skal betale noe skatt for Biller av utenlandsinntekten. Denne er i sin helhet «ettergitt» av den norske stat i henhold til loven.

(94) Derimot må avtalen ses på som en praktisk måte å administrere lønnsforholdet til utenlandsarbeiderne, samtidig som den etablerer en «mekanisme» som sikrer Hydro verdien av skattefradraget. Avtalen er således på dette punktet direkte knyttet opp mot ettårsregelen og vilkårene for denne - Hydros «skatteforpliktelse» er betinget av at Biller oppfyller vilkårene for skattefritak etter ettårsregelen. Jeg viser til førstvoterendes sitat fra avtalen.

(95) Jeg kan på denne bakgrunn ikke se at avtalen reelt sett innebærer noen fordel i skattelovens forstand for Biller siden skattefritaket direkte følger av loven og avtalen er betinget av at vilkårene for skattefritaket er oppfylt. Et krav om oppgrossing basert på en inntektsfordel bestående av en forpliktelse for Hydro til å betale 0 kroner i skatt, kan derfor allerede av denne grunn ikke føre fram.

(96) I tillegg kommer at en 0-oppgrossing som følge av at utenlandsinntekten er fritatt for skatt, heller ikke er i samsvar med lovens ordlyd. Som jeg har redegjort for, skal skattenedsettelsen skje av «den samlede skatt». Loven forutsetter med andre ord at bruttoinntekten av utenlandsinntekten skal lignes på vanlig måte - at arbeidstakeren har «alminnelig skatteplikt» for utenlandsinntekten, jf. sitatet fra proposisjonen på side 23. Nedsettelsen av skatten er betinget av at visse vilkår er oppfylt, og denne kommer i tid - som en egen operasjon - etter at skatten er beregnet/utlignet. Det er denne «alminnelige skatteplikten» som det må oppgrosses for ved fastsettelsen av arbeidstakers bruttoinntekt. Loven har ingen unntak for dette hvor det foreligger en nettolønnsavtale. Den ankende part tar utgangspunkt i sluttresultatet, nemlig at det ikke blir ordinær skatt av utenlandsinntekten. Men da hopper man bukk over det faktum at arbeidstakeren - før fradraget kan konstateres - har skatteplikt også for utenlandsinntekten. Dette er lovens system som avtalen mellom arbeidsgiver og arbeidstaker ikke kan endre på.

(97) Her kommer likhetshensynet inn som det grunnleggende hensynet. Departementet valgte lovens modell ut fra ønsket om å skattlegge inntekter som er opptjent i Norge likt selv om de oppbæres av en skatteyder som i tillegg har inntekter som er gjenstand for skattefritak, jf. sitatet fra proposisjonen side 22.

(98) I likhet med ordlyden tilsier altså forarbeidene at det i utgangspunktet skal foretas en skatteberegning som ser bort fra bestemmelsen i skatteloven § 2-1 tiende ledd. Sentralt, etter mitt syn, er det at likhetshensynet som departementet legger avgjørende vekt på, bare kan oppnås dersom arbeidstakerens bruttoinntekt beregnes uavhengig av bestemmelsen i skatteloven § 2-1 tiende ledd. Av den grunn blir det ikke treffende når førstvoterende uttaler at § 2-1 tiende ledd *indirekte* vil kunne få betydning for avgiftsgrunnlaget ved at inntekten Biller mener er bruttoinntekt - det vil si den lønnen han mottar - blir tatt i betraktning ved skattleggingen av hans øvrige inntekter. Etter min mening er det bare dersom utenlandsinntekten hans blir tatt i betraktning som bruttoinntekt på *samme måte* som innenlandsk lønnsinntekt ved skattleggingen av hans øvrige inntekter, at det likhetshensynet departementet uttrykkelig viser til, vil bli ivaretatt.

(99) Tilsvarende gjelder for trygdeavgiftene, der det i proposisjonen presiseres at unntaket ikke skal gis anvendelse ut over det som er lovgrunnlaget. Skal dette oppnås, må det ses bort fra bestemmelsen i § 2-1 tiende ledd ved fastsettingen av beregningsgrunnlaget.

(100) Ved å se bort fra § 2-1 tiende ledd ved fastsetting av bruttoinntekten vil den skattemessige behandling av utenlandsinntekter som kvalifiserer for skattenedsettelse etter skatteloven § 2-1 tiende ledd, bli den samme enten avtalen mellom arbeidsgiver og arbeidstaker er en vanlig bruttolønnsavtale eller om det avtales en nettolønnsavtale. Skattenedsettelsesbeløpet blir i begge tilfellene det samme. Valget mellom disse to avtaleformene bør være skattemessig nøytrale, noe som ytterligere taler for at den lovforståelsen som ligningen bygger på, er den riktige.

(101) Jeg er på denne bakgrunn kommet til at ligningen av Billers utenlandsinntekt er riktig utført, og stemmer for at anken forkastes.

(102) Kst. dommer **Sæbø**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med annenvoterende, dommer Tønder.

(103) Dommer **Webster**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Noer.

(104) Dommar **Utgård**: Det same.

(105) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

*dom:*

*1. Ligningen av Odd Ivar Biller for 2011 oppheves.*



*2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten ved Skatt øst til Odd Ivar Biller 1 092 806 - enmillionnittitusenåttehundreogseks - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.*

# Lagmannsrettsdommer

## SKN 16-077 Gyldigheten av vedtak om tilleggsskatt

**Lovstoff:** Skatteloven § 10-31. Ligningsloven § 10-2. EMK artikkel 6.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 4. mai 2016, **sak nr.:** LB-2015-109536

**Dommere:** Lagdommer Fredrik Charlo Borchsenius, konstituert lagdommer Thomas Christian Poulsen og ekstraordinær lagdommer Anne Lise Rønneberg. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-101109 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-109536 (15-109536ASD-BORG/02).

**Parter:** Mons Holding AS (advokat Yngve von Ahnen) mot Staten v/Skatt øst (advokat Helge Skogseth Berg).

**Sammendrag:** Saken gjaldt gyldigheten av vedtak om tilleggsskatt. Det var spørsmål om skattyter hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i tilknytning til et krav om fradrag for tap på aksjer. Et norsk aksjeselskap eide aksjer i et selskap hjemmehørende på Jomfruøyene. I 2009 flyttet selskapet fra Jomfruøyene til Kypros. På flyttetidspunktet var aksjeposten verdt vesentlig mindre enn den skattemessige inngangsverdien. Det norske aksjeselskapet mente at flyttingen var en skattemessig realisasjon av aksjeposten, og krevde fradrag for tapet på omtrent 80 millioner kroner. Skattemyndighetene nektet tapsfradrag, under henvisning til at selskapet ikke hadde blitt likvidert i forbindelse med flyttingen fra Jomfruøyene, og at aksjene dermed ikke var blitt skattemessig realisert. Vedtaket ble ikke påklaget. Senere ble aksjeselskapet ilagt ordinær og skjerpet tilleggsskatt. Lagmannsretten kom, i likhet med tingretten, til at aksjeselskapet hadde gitt ufullstendige opplysninger i selvangivelsen om flyttingen av selskapet. De ufullstendige opplysningene kunne ført til skattemessige fordeler, og det var derfor grunnlag for ordinær tilleggsskatt. Lagmannsretten fant imidlertid, i motsetning til tingretten, at det ikke var grunnlag for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt – det kunne ikke bevises ut over enhver rimelig og fornuftig tvil at skattyter hadde utvist skyld i forbindelse med opplysningssvikten. Lagmannsretten la videre til grunn at ordinær tilleggsskatt skulle settes ned til 20 prosent, fordi en periode på 20 måneder med inaktivitet i saksbehandlingen hos skatteetaten måtte anses som en krenkelse av EMK artikkel 6 nr. 1.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak om tilleggsskatt. Det er spørsmål om skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i tilknytning til et krav om fradrag for tap på aksjer.

Selskapet Mons Holding AS eide i 2009 ca. 12 % av aksjene i SeaBird Exploration Ltd («SeaBird») som var hjemmehørende på De britiske Jomfruøyer («Jomfruøyene»). Eneaksjonær og styreformann i Mons Holding var og er Mons B. Aarskog.

I 2009 ble SeaBird flyttet til Kypros. Mons Holdings aksjepost i SeaBird var på flyttetidspunktet verdt vesentlig mindre enn aksjepostens skattemessige inngangsverdi. Mons Holding mente at

flyttingen var en skattemessig realisasjon av aksjeposten, og krevde derfor fradrag for tapet på 82 769 751 kroner, jf. skatteloven § 10-31 andre ledd. Mons Holding beregnet selv tapet ved å se på aksjens kurs den dagen SeaBird skiftet jurisdiksjon. I et vedlegg til selvangivelsen ble følgende opplyst om fradraget:

Det er gjort fradrag for kr 82.769.751 vedr tap oppstått ifm at Seabird Exploration Limited flyttet fra Virgin Island til Cypros. Den nye kostprisen på aksjene er oppgitt fra selskapet med dato 21.12.2009.

Skatt øst nektet i vedtak 30. juni 2011 tapsfradrag, under henvisning til at SeaBird ikke hadde blitt likvidert i forbindelse med flyttingen fra Jomfruøyene, og at aksjene dermed ikke var blitt skattemessig realisert. Vedtaket ble ikke påklaget.

Skattekontoret fattet 25. januar 2012 vedtak om å ilegge Mons Holding tilleggsskatt med 30 %. Skattekontoret mente Mons Holding hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen. Det ble vist til at SeaBird hadde fått utarbeidet juridiske betenkninger som viste at flyttingen til Kypros ikke innebar en likvidasjon av selskapet, og at det må legges til grunn at Mons Holding var eller burde ha vært kjent med dette. Videre kom skattekontoret til at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Mons Holding påklaget skattekontorets vedtak om tilleggsskatt. Ved Skatteklagenemnda vedtak 12. mars 2014 ble tilleggsskatten opprettholdt, og det ble i tillegg ilagt skjerpet tilleggsskatt med 15 %. Den samlede tilleggsskatten på 45 % utgjorde ca. 10 millioner kroner.

Skatteklagenemnda kom i likhet med skattekontoret til at Mons Holding hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, idet kravet om fradrag for tap i beste fall var usikkert, og mest sannsynlig uberettiget. Etter nemndas syn burde skattyter ha vært klar over at skattekontoret trengte flere opplysninger. Det å anføre at SeaBird hadde flyttet fra Jomfruøyene til Kypros var ikke tilstrekkelig til å oppfylle opplysningsplikten. Nemnda mente videre at opplysningssvikten var grovt uaktsomt, da det var all grunn for Mons Holding til å undersøke nærmere hvilke skatteregler som kom til anvendelse på SeaBirds flytting. Det ble her blant annet lagt vekt på at Mons Holding er et investeringselskap som i 2009 hadde eiendeler for over 432 millioner kroner, og at realisasjon av aksjer må ha vært en velkjent problemstilling for selskapet.

Ved stevning 13. juni 2014 reiste Mons Holding søksmål mot staten for å få kjent Skatteklagenemndas vedtak ugyldig. Staten tok til motmæle og påstod seg frifunnet.

Oslo tingrett avsa 17. april 2015 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Mons Holding AS skal i sakskostnader betale til Staten v/Skatt øst 109.719 - etthundreogtusenstyvhundreogtitten - kroner innen 2 uker fra dommens forkynning.

Tingretten kom til at Mons Holding hadde gitt uriktige og ufullstendige opplysninger om realisasjon av aksjene. Etter tingrettens oppfatning var det ikke tilstrekkelig at Mons Holding hadde opplyst om at SeaBird hadde flyttet. Dette ga ikke ligningsmyndighetene den nødvendige oppfordring til selv å vurdere fradragkravet nærmere. Videre kom retten til at Mons Holding hadde opptrådt grovt uaktsomt ved å presentere flyttingen som om den førte til en realisasjon av aksjene, ved ikke å lese informasjon som ble tilsendt i forbindelse med SeaBirds generalforsamling, og ved ikke å innhente juridiske råd eller kontakte SeaBird om spørsmålet.

For nærmere detaljer vedrørende saksforholdet vises til tingrettens dom og lagmannsrettens bemerkninger nedenfor.

Mons Holding AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling ble holdt 7.-8. april 2016 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene var representert ved sine prosessfullmektiger. Mons Aarskog møtte på vegne av Mons Holding AS og avga partsforklaring. På vegne av staten møtte, i medhold av tvisteloven § 24-6 andre ledd, seniorskattejurist Nina Danielsen og seniorskattejurist Eli Stava. Sistnevnte avga vitneforklaring. Det ble avhørt ytterligere ett vitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

**Ankende part, Mons Holding AS, har i hovedtrekk anført:**

Skatteklagenemndas vedtak må kjennes ugyldig. Det er hverken grunnlag for ordinær eller skjerpet tilleggsskatt.

Skattemyndighetene fikk tilstrekkelige opplysninger til at de kunne vurdere om de ville ta opp spørsmålet om fradrag til nærmere undersøkelse. I vedlegget til selvangivelsen ble det opplyst om at det ble krevd fradrag for tap, tapets størrelse, og hvilken faktisk omstendighet som var grunnlag for kravet, nemlig flyttingen fra Jomfruøyene til Kypros. Skattemyndighetenes saksbehandling bekrefter at opplysningene var tilstrekkelige; 1,5 måned senere ba skattemyndighetene om ytterligere opplysninger.

Mons Holding hadde ikke andre opplysninger enn at SeaBird var blitt flyttet, og hva prisen på aksjene var på flyttetidspunktet. Mons Holding hadde ikke tilgang til de juridiske betenkningene som SeaBird hadde innhentet, hvor det ble konkludert med at SeaBird ikke ble likvidert som følge av flyttingen. Innkallingen til generalforsamling ga ingen relevante opplysninger. Man kan ikke kreve at Mons Holding skulle foreta ytterligere undersøkelser. Det er skattemyndighetene som må foreta ytterligere undersøkelser, noe de også gjorde.

Mons Holding har opptrådt lojalt ved å redegjøre så godt man kunne i vedlegget til selvangivelsen. Riktignok var revisor av den oppfatning at flytting av selskapet medførte skattemessig realisasjon. At redegjørelsen bygget på feilaktig skatterettslig argumentasjon, kan ikke lede til ileggelse av tilleggsskatt.

Uansett er det ikke grunnlag for skjerpet tilleggsskatt. Mons Holding har ikke opptrådt grovt uaktsomt eller forsettlig. Selskapet hadde tiltro til revisors skatterettslige vurdering. Grunnen til at vedlegget til selvangivelsen ble utarbeidet, var nettopp at man ønsket å oppfylle

opplysningsplikten og å unngå eventuell tilleggsskatt, dersom det skulle vise seg at det ikke var grunnlag for fradraget.

Under enhver omstendighet er saksbehandlingstiden i saken i strid med Grunnloven § 95 og EMK artikkel 6 nr. 1. Det har vært en periode med inaktivitet på 20 måneder, og en total saksbehandlingstid på tre år og åtte måneder. Dette må føre til at en eventuell tilleggsskatt settes ned.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Prinsipalt: Ligningen av Mons Holding AS for 2009 oppheves. Ved ny ligning skal det legges til grunn at vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt ikke er oppfylt.
2. Subsidiært: Ligningen av Mons Holding AS for 2009 oppheves. Ved ny ligning skal det legges til grunn at vilkårene for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt ikke er oppfylt, og/eller tilleggsskatten, herunder den skjerpede må nedsettes med en prosentvis angivelse etter rettens skjønn.
3. I begge tilfeller: Mons Holding AS tilkjennes sakens omkostninger for tingrett og lagmannsrett.

### **Ankemotparten, staten v/Skatt øst, har i hovedtrekk anført:**

Skatteklagenemndas vedtak er ikke ugyldig. Det er grunnlag for ileggelse av ordinær og skjerpet tilleggsskatt.

Mons Holding har gitt uriktige opplysninger, ved at det i vedlegget til selvangivelsen ble opplyst at aksjene hadde fått en «ny kostpris». Dette indikerer ny inngangsverdi, noe som typisk skjer ved kjøp og stiftelse. Opplysningen gjelder ikke en skatteregel av betydning for realisasjon, men gjelder snarere en privatrettslig hendelse. Når det i tillegg ble angitt at den nye kostprisen kom fra SeaBird, peker dette også i retning av at selskapet var likvidert. Skattyter har uansett brutt normen vedørende hvilke undersøkelser som man burde foreta seg.

Uansett har Mons Holding gitt ufullstendige opplysninger. Det ble ikke opplyst om at selskapet ikke var likvidert. Dette spørsmålet regnes ikke som et skatterettslig spørsmål, men gjelder et underliggende privatrettslig forhold, som skattyter selv har ansvaret for å redegjøre for. Skattyter hadde en klar oppfordring til å opplyse om at selskapet ikke var likvidert, eller i det minste opplyse at dette ikke var undersøkt. Det var ingen opplysninger om at informasjonen i vedlegget var basert på egne slutninger og at løsningen var diskutert mellom skattyter og revisor, og dermed at løsningen var tvilsom.

I tillegg skjerpes kravet til fullstendige opplysninger av den faktiske størrelsen av fradragkravet, den relative størrelsen i forhold til skattyters øvrige verdier, og skattyters uforsvarlige ledelse av et selskap uten ansatte og uten kvalitetskontroll.

Det er klart at kravet til årsakssammenheng - at opplysningssvikten kunne ha ført til skattemessige fordeler - er oppfylt.

Videre er det grunnlag for skjerpet tilleggsskatt. Mons Holding har i det minste opptrådt grovt uaktsomt. At det var diskusjon mellom skattyter og revisor, viser at det var usikkerhet om opplysningenes riktighet. Mons Holding hadde også tilgang til opplysningene i innkallingen til generalforsamling i SeaBird. Det hadde vært meget enkelt å få avklart spørsmålet. Det må også ses hen til den faktiske størrelsen av fradragskravet, den relative størrelsen i forhold til skattyters øvrige verdier, og at skattyters virksomhet var meget omfattende med mange transaksjoner.

Endelig er saksbehandlingstiden ikke i strid med EMK artikkel 6 nr. 1. Det er ikke tale om en prioritert sak etter EMDs praksis. Den totale saksbehandlingstiden er det ikke noe å utsette på. Det er en liggetid i saken, men det er ikke slik at en liggetid på ett år generelt vil medføre krenkelse. Saken ble behandlet ekspeditivt når den ble behandlet. Totalt sett er det tale om en effektiv behandling. Det må tas hensyn til at ligning er masseforvaltning. Dersom det foreligger en krenkelse, er den uansett meget begrenset, og en eventuell «remedy» må være liten.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakens omkostninger for lagmannsretten.

### **Lagmannsretten ser slik på saken:**

Saken reiser for det første spørsmål om ileggelse av ordinær tilleggsskatt. Dersom det er grunnlag for ordinær tilleggsskatt, blir det spørsmål om det også er grunnlag for skjerpet tilleggsskatt. Dersom det var riktig av skatteklagenemnda å ilegge tilleggsskatt, blir det endelig spørsmål om saksbehandlingstiden i saken må føre til en reduksjon av tilleggsskatten.

Lagmannsretten ser først på om det er grunnlag for ileggelse av ordinær tilleggsskatt.

Ligningsloven § 10-2 fastsetter at ordinær tilleggsskatt kan ilegges når skattyter har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, og disse har ført til - eller kunne ha ført til - skattemessige fordeler. Som et utgangspunkt er vilkårene for ordinær tilleggsskatt objektive, og tilleggsskatt ilegges uten noen vurdering av skattyters subjektive skyld. Det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene er oppfylt, jf. Rt-2008-1409.

Om hva som ligger i «uriktig eller ufullstendige opplysninger», heter det i Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 36 andre spalte:

Kriteriet uriktige eller ufullstendige opplysninger inngår også ved vurderingen av fristreglene i kapittel 9 og i vilkårene for straff etter ligningsloven kapittel 12. Det er i retts- og ligningspraksis lagt til grunn at begrepet i hovedsak har det samme innholdet i alle bestemmelsene. Utgangspunktet for tolkningen av begrepet er skattyters opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4 og plikten til å opptre aktsomt og lojalt, slik dette har kommet til uttrykk i rettspraksis. Grovt sagt har skattyter en plikt til å gi ligningsmyndighetene alle opplysninger som er nødvendige for å anvende skattereglene.

Ligningsloven § 4-1, som det vises til i proposisjonen, fastsetter at skattyter skal opptre aktsomt og lojalt, og bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt.

I Rt-1992-1588 (Loffland) er det lagt til grunn at skattyteren har oppfylt sin opplysningsplikt dersom:

[S]kattyteren har gitt alle opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige ...

I vurderingen av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, må det skilles mellom forståelsen og anvendelsen av skatteretten, andre rettsforhold som får betydning for anvendelsen av skatteretten, og rene fakta. I Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 122 heter det følgende om denne grensen:

Heller ikke kan tilleggs-skatt anvendes i tilfelle hvor ligningsmyndighetene legger til grunn en annen oppfatning av skattelovgivningen enn skattyteren har gjort gjeldende. Anførsler og påstander om forståelsen og anvendelsen av skattelovgivningen kan ikke anses som uriktige opplysninger. Derimot vil anførsler som gir et uriktig uttrykk for skattyterens rettsstilling for øvrig måtte anses som uriktig opplysning i denne forbindelse, f.eks. en opplysning om at han leier en formuesgjenstand, mens han i virkeligheten eier den. Dette gjelder selv om skattyterens utsagn bygger på en uriktig forståelse av de rettsregler som har betydning for hans forhold.

Det er altså ikke en uriktig opplysning i ligningslovens forstand om en skattyter på grunn av en skatterettslig misforståelse for eksempel krever et fradrag vedkommende ikke er berettiget til, dersom de opplysningene som er gitt, setter skattemyndighetene i stand til å rette opp feilen, se Rt-2012-1648 avsnitt 40.

I vår sak er det på det rene at det var skatterettslig uriktig å kreve tapsfradrag for realisasjon av aksjene i SeaBird, fordi selskapet ikke ble likvidert i forbindelse med flyttingen fra Jomfruøyene til Kypros. Det sistnevnte er et underliggende privatrettslig rettsforhold, og skattyter har selv risikoen for at opplysninger som gis om dette er uriktige eller ufullstendige.

Spørsmålet er dermed om opplysningene som ble gitt om at selskapet SeaBird var flyttet fra Jomfruøyene til Kypros, og hva den nye kostprisen på aksjene var, må regnes som uriktige eller ufullstendige. Lagmannsretten finner ikke grunn til å ta stilling til om det er tale om uriktige opplysninger, da opplysningene uansett må regnes som ufullstendige.

De selskapsrettslige reglene om hvorvidt et selskap kan flytte fra én jurisdiksjon til en annen uten å bli likvidert, varierer fra jurisdiksjon til jurisdiksjon. Etter norsk selskapsrett må et selskap som ønsker å flytte hovedkontor til en annen jurisdiksjon, gå veien om likvidering i Norge og nystiftelse i den nye jurisdiksjonen etter denne jurisdiksjonens selskapslovgivning, se for eksempel Ot.prp.nr.17 (2004-2005) side 6. Andre jurisdiksjoner, slik som både Jomfruøyene og Kypros, tillater derimot at et selskap kan flyttes uten likvidasjon (redomilisering).

Som påpekt av tingretten, kan det derfor ikke være tilstrekkelig for å oppfylle opplysningsplikten at skattyter som grunnlag for et tapsfradrag ved realisasjon av aksjer opplyser om at selskapet har flyttet mellom to fremmede jurisdiksjoner. I motsatt fall ville ligningsmyndighetene bli pålagt å undersøke enhver flytting mellom ulike jurisdiksjoner, nærmere bestemt de aktuelle jurisdiksjonenes interne selskapsrett, for selv å avklare om flyttingen utløser likvidasjon av selskapet og realisasjon av aksjene. Slik lagmannsretten ser det, er det skattyter som er nærmest til å avklare og eventuelt opplyse norske skattemyndigheter om det flyttede utenlandske selskapet kan fortsette virksomheten i samme selskapsrettslige enhet, eller om flyttingen medfører likvidasjon av selskapet. Hvis skattyter ikke foretar noen slik avklaring, slik at faktum på dette punktet må anses usikkert, følger det av lojalitetsplikten i ligningsloven § 4-1 at denne usikkerheten i det minste må synliggjøres for ligningsmyndighetene.

I lys av disse rettslige kriteriene er lagmannsretten enig med tingretten i at Mons Holding ikke overholdt sin opplysningsplikt. Etter bevisførselen legger lagmannsretten til grunn at selv om Mons Holding trodde SeaBird måtte anses som likvidert som følge av flyttingen, var dette langt fra sikkert. Det vises blant annet til e-poster sendt mellom Mons Aarskog og selskapets revisor Ellen Nakstad, som viser at spørsmålet ble vurdert. I en slik situasjon tilsier lojalitetsplikten - som nevnt - at skattyter opplyser om tvilen i forbindelse med selvangivelsen. I Mons Holdings selvangivelse ble det ikke gitt uttrykk for slik tvil. Opplysningene om at SeaBird var flyttet og den nye kostprisen indikerte tvert imot at flyttingen hadde medført likvidasjon av selskapet og realisasjon av aksjene.

For ordens skyld nevner lagmannsretten at Nektstad i sin vitneforklaring ga uttrykk for at det var skatteloven § 10-37 tredje ledd om såkalt exit-skatt, og en tidligere sak vedrørende et annet selskap enn Mons Holding som ble behandlet i tråd med denne bestemmelsen, som førte til at hun - uriktig - la til grunn at flyttingen av SeaBird medførte likvidasjon av selskapet. Lagmannsretten ser ingen grunn til å betvile dette. Regelen om exit-skatt i skatteloven § 10-37 gjelder imidlertid bare ved flytting av norske selskaper til andre jurisdiksjoner, og var ikke relevant i forbindelse med flyttingen av SeaBird. Som nevnt svarer skattyter for uriktige og ufullstendige opplysninger vedrørende underliggende privatrettslige forhold som har betydning for riktig anvendelse av skatteretten. Slik lagmannsretten ser det, må dette også omfatte opplysninger om det underliggende privatrettslige forholdet som er blitt uriktige eller ufullstendige på grunn av en uriktig oppfatning av enhver rettsregel - herunder skatterett.

Det er ikke tvilsomt - og heller ikke bestridt - at de ufullstendige opplysningene kunne ført til skattemessige fordeler for Mons Holding. Vilårene er derfor oppfylt for å ilegge Mons Holding ordinær tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-2 første ledd.

Lagmannsretten ser videre på om det er grunnlag for å ilegge skjerpet tilleggsskatt.

Hjemmelen for skjerpet tilleggsskatt er ligningsloven § 10-5. Etter endring ved lov 19. juni 2009 nr. 49 lyder bestemmelsen slik:

Skattyter som forsettlig eller grovt uaktsomt har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller



næringsoppgave, og som forsto eller burde forstått at dette kunne ha ført til skattemessige fordeler, ilegges skjerpet tilleggsskatt.

Lovendringen trådte i kraft 1. januar 2010, og ble gitt virkning for saker som er tatt opp ved varsel om tilleggsskatt etter utgangen av 2009, men ikke saker der opplysningssvikten er begått før 2010, for så vidt samlet tilleggsskatt hadde blitt høyere etter de nye reglene, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 74 første spalte. Lagmannsretten forstår partene slik at det er enighet om at det er den nye bestemmelsen som kommer til anvendelse i vår sak, og lagmannsretten er enig i dette.

De objektive vilkårene for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt tilsvarer vilkårene for å legge ordinær tilleggsskatt. Skjerpet tilleggsskatt krever imidlertid at skattyter i tillegg har utvist subjektiv skyld. Skyldkravet er at opplysningssvikten må ha vært forsettlig eller grovt uaktsom, mens det er tilstrekkelig at skattyteren har utvist simpel uaktsomhet når det gjelder forståelsen av de skatterettslige følgene av opplysningssvikten. Ved bedømmelsen av om det er utvist tilstrekkelig subjektiv skyld, må det tas utgangspunkt i hva som kan forventes av vanlige, pliktoppfyllende skattytere, men det må også ses hen til eventuelle personlige kvalifikasjoner som kan påvirke aktsomhetskravet som bør stilles til den enkelte i egne skattespørsmål, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 61-62.

Beviskravet for skjerpet tilleggsskatt tilsvarer det straffeprosessuelle beviskravet, det vil si bevist utover enhver rimelig tvil. Dette gjelder både de objektive vilkårene og skyldvilkåret, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 62.

Etter lagmannsrettens syn kan det etter bevisførselen ikke legges til grunn at opplysningssvikten var forsettlig, med andre ord at Mons Holding visste at opplysningene om flyttingen av SeaBird var ufullstendige. Staten syntes heller ikke å anføre dette under ankeforhandlingen. Lagmannsretten legger med andre ord til grunn at Mons Holding ikke var kjent med de juridiske betenkningene som SeaBird hadde fått innhentet, og som konkluderte med at selskapet ikke ble likvidert som følge av flyttingen.

Spørsmålet er imidlertid om det var grovt uaktsomt av Mons Holding å gi de ufullstendige opplysningene. Lagmannsretten legger til grunn at grov uaktsomhet foreligger der skattyter måtte forstå at opplysningene objektivt sett var ufullstendige.

Staten har anført at det i vedlegg til innkalling til generalforsamling i SeaBird, datert 23. april 2009, ble gitt opplysninger som talte mot at selskapet ble likvidert og aksjene realisert. I innkallingen framkom det at flyttingen innebar «continuity of the legal entity» og at «the re-domiciliation is not considered to be a realisation of assets in relation to taxes». Det sistnevnte synes imidlertid å knytte seg til SeaBirds skattemessige posisjon på Jomfruøyene, og kan ikke sies å ha nevneverdig betydning i denne sammenhengen. Når det gjelder det førstnevnte - «continuity of the legal entity» - er lagmannsretten enig med staten i at dette peker i retning av at selskapet ikke ble likvidert. Lagmannsretten kan imidlertid ikke se at dette kan være avgjørende. Spørsmålet om et selskap likvideres ved flytting fra én fremmed jurisdiksjon til en annen reguleres av fremmed rett, og er komplisert. Etter lagmannsrettens oppfatning skal det da en del til for at skyldkravet i forbindelse med opplysningssvikten er oppfylt i et tilfelle som i vår sak.

Både Aarskog og Nekstad forklarte at vedlegget til selvangivelsen ble skrevet med det formål å oppfylle lojalitetsplikten. Lagmannsretten legger dette til grunn, og finner at forholdet bør tillegges avgjørende vekt. Mons Holding hadde tidligere vært involvert i en skattesak hvor det ble spørsmål om tilleggsatt som følge av manglende opplysninger i vedlegg, og selskapet ønsket derfor å unngå tilleggsatt ved å gi ytterligere opplysninger til skattemyndighetene. Videre må det tillegges noe vekt at en uriktig forståelse av skatteloven § 10-37 tredje ledd om såkalt exit-skatt var medvirkende til at Mons Holding la til grunn at flyttingen av SeaBird medførte likvidasjon av selskapet. Selv om opplysningene om likvidasjon gjelder et rent privatrettslig forhold, som skattyter - som nevnt - må bære risikoen for ved vurderingen av om ordinær tilleggsatt kan ilegges, kan det ikke ses bort fra årsaken til feiloppfatningen i tilknytning til spørsmålet om opplysningssvikten var grovt uaktsom, og om det derfor er grunnlag for skjerpet tilleggsatt.

I motsetning til tingretten finner derfor lagmannsretten at det ikke er grunnlag for illeggelse av skjerpet tilleggsatt. Slik lagmannsretten ser det, kan det ikke bevises ut over enhver rimelig og fornuftig tvil at Mons Holding utviste skyld i forbindelse med opplysningssvikten. At det var tale om et stort tapsfradrag, både isolert sett og sett i forhold til Mons Holdings totale økonomiske situasjon, kan ikke endre på dette.

Lagmannsretten går avslutningsvis over til spørsmålet om den ordinære tilleggsatten må settes ned grunnet lang saksbehandlingstid.

Det er på det rene at ordinær tilleggsatt regnes som straff etter EMK artikkel 6 nr. 1, jf. Rt-2002-509. Artikkel 6 nr. 1 stiller krav om at en straffsiktelse skal avgjøres innen rimelig tid, og følger også av Grunnloven § 95. I Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 22 heter det blant annet følgende om dette kravet i forbindelse med tilleggsatt:

Dette kravet setter grenser for hvor lang tid det kan gå fra en skattyter er siktet, normalt fra vedkommende har fått varsel om tilleggsatt, til saken er endelig avgjort, enten ved endelig ligningsvedtak eller rettskraftig dom for forholdet. Hvor lang tid som kan gå uten at artikkel 6 nr. 1 er krenket, må avgjøres konkret i den enkelte sak. Relevante momenter er sakens kompleksitet og om tidsbruken skyldes skattyter eller myndighetene. Det vil være av særlig betydning om det finnes perioder av inaktivitet som ikke skyldes skattyter.

I vår sak er det klart at saksbehandlingstiden må regnes fra skattekontorets varsel om tilleggsatt 11. oktober 2011. Fram til lagmannsrettens dom har det nå tatt ca. fire år og syv måneder. Det er også ubestridt at det er en periode med inaktivitet fra skatteetatens side, regnet fra Mons Holdings brev 28. februar 2012 og fram til skatteetatens brev 19. november 2013, totalt ca. 20 måneder.

I alminnelige straffesaker har Høyesterett i flere saker konstatert krenkelse av EMK artikkel 6 nr. 1 der det har vært tale om perioder med inaktivitet - liggetid - på om lag ett år, jf. for eksempel Rt-2005-1210, Rt-2012-243 avsnitt 50 og Rt-2015-788 avsnitt 29 og 30. Ingen av disse avgjørelsene gjaldt særskilt prioriterte sakstyper.

Lagmannsretten finner ikke grunn til å ta stilling til om nøyaktig samme målestokk må anvendes for skatteetaten i saker om tilleggsatt som for påtalemyndigheten i alminnelige straffesaker,

idet det i vår sak uansett er klart at en periode på 20 måneder med inaktivitet må anses som en krenkelse av EMK artikkel 6 nr. 1.

Mons Holding har da krav på et effektivt rettsmiddel, jf. EMK artikkel 13. Det vil variere hva som i det enkelte tilfellet utgjør et effektivt rettsmiddel. I Rt-2000-996 la Høyesterett til grunn at opphevelse eller nedsettelse av tilleggsskatten vil kunne være et effektivt rettsmiddel etter EMK artikkel 13. Slik lagmannsretten ser det, vil det at tilleggsskatten settes ned til 20 % være en tilstrekkelig kompensasjon i vår sak.

### **Sakskostnader**

Anken har delvis ført fram, idet den skjerpede tilleggsskatten er falt bort, og den ordinære tilleggsskatten er redusert til 20 % grunnet lang saksbehandlingstid. Slik lagmannsretten ser det, har Mons Holding fått medhold av betydning, uten å vinne saken. Lagmannsretten finner at tungtveiende grunner gjør det rimelig at Mons Holding tilkjennes erstatning for halvparten av sine sakskostnader for lagmannsretten, jf. tvisteloven § 20-3. Lagmannsretten viser her særlig til at det var god grunn til å få prøvd spørsmålet om skjerpet tilleggsskatt, og at det er konstatert at saksbehandlingstiden i saken utgjør et brudd på EMK artikkel 6 nr. 1.

Advokat von Ahnen har lagt fram en kostnadsoppgave, hvor det er krevd 386 309 kroner. Beløpet er inkludert merverdiavgift, da Mons Holding ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift. I tillegg kommer ankegebyr med 23 220 kroner, totalt 409 529 kroner. Staten har reist spørsmål om antallet timer som er benyttet til saksforberedelse. Under noe tvil finner imidlertid lagmannsretten at kostnadene er rimelige og nødvendige, sakens omfang tatt i betraktning, og oppgaven legges til grunn, jf. tvisteloven § 20-5. For lagmannsretten tilkjennes etter dette 204 764,50 kroner.

Når det gjelder sakskostnader for tingretten, skal lagmannsretten legge sitt resultat til grunn, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Også for tingretten finner lagmannsretten at tungtveiende grunner gjør det rimelig at Mons Holding tilkjennes erstatning for halvparten av sine sakskostnader. Det vises til de samme momentene som er nevnt i forbindelse med sakskostnadene for lagmannsretten. For tingretten ble det krevd 208 344 kroner, med tillegg av rettsgebyr med 6 880 kroner, totalt 215 224 kroner. Oppgaven legges til grunn. Mons Holding tilkjennes derfor 107 612 kroner i sakskostnader for tingretten.

Dommen er enstemmig.

### *Domsslutning*

- 1. Ligningen av Mons Holding AS for 2009 oppheves. Ved ny ligning skal det legges til grunn at vilkårene for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt ikke er oppfylt, og at den ordinære tilleggsskatten nedsettes til 20 %.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler staten v/Skatt øst til Mons Holding AS 204 764,50 - tohundreogfirtusensyvhundreogsekstifire 50/100 - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.*

3. I sakskostnader for tingretten betaler staten v/Skatt øst til Mons Holding AS 107 612 - etthundreogsyttusensekshundreogtolv - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.

## SKN 16-078 Gyldigheten av vedtak om tilleggsskatt

**Lovstoff:** Ligningsloven § 10-4.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 12. mai 2016, sak nr.: LB-2015-78003

**Dommere:** Lagmann Anders Bøhn, lagdommer Vibeke Løvold og ekstraordinær lagdommer Arild Kjerschow. **Saksgang:** Asker og Bærum tingrett TAHER-2014-135793 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-78003 (15-078003ASD-BORG/02).

**Parter:** Staten v/ Skatt øst (advokat Alf Henrik Evjenth Kolderup) mot Invex Group AS (advokat Jarle Schelander).

Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet.

**Sammendrag:** Et aksjeselskap hadde ved en feil krevd skattemessig fradrag for en fordring som var regnskapsmessig nedskrevet. Feilen skyldtes feil bruk av et årsoppgjørprogram. Saken gjaldt gyldigheten av vedtak om å ilegge selskapet tilleggsskatt for de uriktige opplysningene i selvangivelsen. Skattyter hevdet at tilleggsskatt ikke skulle ilegges fordi det forelå en åpenbar regne- eller skrivefeil, subsidiært at feilen var unnskyldelig, og atter subsidiært at tilleggsskatten skulle beregnes etter nettometoden. Lagmannsretten la til grunn at det forelå en regne- eller skrivefeil – skattyter hadde ikke ment at det var grunnlag for å fradragsføre fordringen skattemessig. Retten kom imidlertid til at feilen ikke var åpenbar og klart ikke unnskyldelig. Det forelå ingen tidfestingsfeil, og tilleggsskatt skulle da ilegges etter bruttometoden.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak om å ilegge selskapet Invex Group AS 30 prosent tilleggsskatt på grunn av uriktige opplysninger i selvangivelsen for 2009. Spørsmålet er om tilleggsskatt ikke skal ilegges fordi det foreligger en åpenbar regne- eller skrivefeil, subsidiært om feilen er unnskyldelig, og atter subsidiært om tilleggsskatten skal reduseres og beregnes etter den såkalte nettometoden.

Lagmannsretten viser til tingrettens innledning om saksforholdet, som det ikke har vært innvendinger mot:

«Invex Group AS er et investeringselskap uten ansatte som investerer og eier i andre selskaper. Saken gjelder selskapets ligning for 2009. Ligningsdokumentene ble utfylt av selskapets revisor, og det ble utilsiktet gitt uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene. Det objektive grunnlaget for ileggelse av tilleggsskatt er til stede. Saken reiser først og fremst spørsmål om det foreligger grunnlag for unntak slik at ligningen skal oppheves.

Saksøkers selvangivelse med vedlegg ble utformet elektronisk ved hjelp av årsoppgjørprogrammet Maestro. Det oppsto en feil i forbindelse med import av opplysninger til dette programmet.

Som følge av ligningsmyndighetenes gjennomgang av saksøkers selvangivelse for 2009 ble Invex Group AS tilskrevet 27. april 2011. Henvendelsen ble besvart 19. mai 2011. I tillegg til innsendelse av endret selvangivelse, ga selskapet en redegjørelse og beklaget feil fradragføring av 2,76 millioner kroner. Dette førte til at skatteetaten 19. september 2009 sendte saksøker varsel om tilleggsskatt. I svar 5. oktober 2011 henviste selskapet blant annet til at feilen må anses som en regne- og skrivefeil som faller inn under unntaket i ligningsloven § 10-3 nr. 2 bokstav b. Skatteetaten var ikke enig i en slik vurdering, og det ble sendt saksøker varsel om endring av ligning for inntektsåret 2009. Skatteetaten ba videre i brev av 15. mai 2012 bekreftelse på at feilen skyldes feil i årsoppgjørprogrammet. Invex Group AS opplyste i svar av 15. juni 2012 at feilen ikke var en feil med årsoppgjørprogrammet, men feil kobling ved bruk av programmet.

Skattekontoret traff vedtak 21. februar 2013. Det ble ikke funnet verken åpenbar regne- eller skrivefeil eller unnskyldelige forhold, og tilleggsskatt ble ilagt med 30 % i medhold av ligningsloven § 10-4 nr. 1. Skatteklagenemnda opprettholdt etter klage vedtaket 21. februar 2014. Nemnda fant at saken dreier som om en regne- eller skrivefeil, men at feilen ikke var åpenbar, ei heller unnskyldelig, og skattekontorets vedtak ble fastholdt.»

Den feilen som ble gjort, er beskrevet på noe ulike måter flere steder i dokumentene. Lagmannsretten viser til beskrivelsen av feilen i klagen til Skatteklagenemnda fra revisorselskapets advokat:

«I vår sak oppstår feilen i forbindelse med opprettelsen av ny konto i saldobalansen, med automatisk kobling i Maestro til ligningspapirene.

Selskapet hadde i 2008 enn fordring på datterselskapet på kr 2.268.556,97. Denne var regnskapsmessig nedskrevet og var korrekt medtatt i skjemaet for midlertidig forskjell som regnskapsmessig. Nedskrivningen sto på en egen hovedbokskonto. I 2009 økte lånet til 5.453.327. Den regnskapsmessige nedskrivningen skulle da økes tilsvarende slik at hele lånet var nedskrevet. Selskapet hadde i løpet av året ompostert den regnskapsmessige nedskrivningen til en ny hovedbokskonto. Feilen oppsto når saldobalansen ble importert, og det ble opprettet en ny konto i saldobalansen med automatisk kobling til ligningspapirene, i henhold til definert standard kontoplan i årsoppgjørssystemet. Det medførte at koblingen mot skjemaet for midlertidig forskjell ble feil ved at det på kontoen for nedskrivning ble lagt inn en referanse til post 0440 i skjemaet for midlertidige forskjeller - med den effekt at nedskrivningen ble behandlet som skattemessig. Økningen av nedskrivningen på fordringen hadde selskapet bokført mot en konto 8115. Ved importen til Maestro ble det automatisk satt kobling basert på definert standard kontoplan - mot nedskrivning av finansielle anleggsmidler og denne ble reversert i næringsoppgaven side 4 - post 0632 som om den skulle være endelig konstatert uten skattemessig fradrag.»

Invex Group AS reiste i august 2014 søksmål mot staten ved Skatt øst om gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak. Asker og Bærum tingrett avsa 10. mars 2015 dom med slik domsslutning:

1. Ligningen oppheves. Ved ny ligning ilegges ikke tilleggsskatt.
2. I sakskostnader betaler Staten v/Skatt øst 179 380 - etthundreogsyttini-tusentrehundreogåtti - kroner til Invex Group AS.

Tingretten tok ikke standpunkt til om feilen var åpenbar, fordi den mente at den uansett var unnskyldelig.

### **Staten ved Skatt øst har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Statens anførsler kan sammenfattes slik:**

Det grunnleggende ved skattesystemet er masseforvaltning og et selvangivelsessystem. Det er tusenvis av ligningsoppgaver og vedtak, og skattyter har selv ansvaret for faktum. I dette tilfellet var det en potensiell skattesvikt på nærmere 800 000 kroner. Spørsmålet er om tilleggsskatten skal settes til vel 200 000 kroner eller til vel 4 000 kroner.

Staten aksepterer at det foreligger en skrive- eller regnefeil, men den er ikke åpenbar.

Det er ingen feil i sammenhengen mellom tallene i næringsoppgave og forskjellsskjema her. Det skattyters sakkyndige revisorvitne Halvard Holme kritiserer, er egentlig en underliggende føringsfeil. Med «åpenbar» må menes «klart synbar», og feilen må være synbar i de dokumentene ligningsmyndighetene har, jf. ligningsloven § 10-2. Feil i dokumenter som ikke er lagt fram, er ikke åpenbare. Det følger av forarbeider og praksis at kriteriet «åpenbar» skal tolkes restriktivt.

Saken her ligger annerledes an enn Eksportfinans-saken og Gezina-saken. I Eksportfinans-saken var det opplagt hva som måtte framstå som feil: Det var meget påfallende ført et stort negativt beløp i en post samtidig som to andre poster sto tomme.

Gezinadommen minner om vår sak, men der så man feilen ved at det var en forutsetning at to poster skulle vært like. I saken her er det ingen slik sammenheng mellom postene 8115 og 0632. I den selvangivelsen som ble godtatt etter at feilen var rettet, var forskjellen mellom disse postene tvert om blitt større enn den var i den opprinnelige, uriktige selvangivelsen. Det er ingen feil ved de tallene som er ført som springer en i øynene, selv ikke når man vet hva den består i. For å finne feilen måtte man gå inn bak tallene til de underliggende programmene, noe sakkyndig revisor bekreftet på spørsmål både i tingretten og lagmannsretten. Vitnet sa også at måten RF-1217 var ført på, kunne være forenlig med en situasjon med en tenkt reversering av tidligere regnskapsmessig nedskrivning av fordringene. Staten anfører at dette kunne være en plausibel forklaring. Skattekontorets brev til revisor var en oppfordring til nærmere dokumentasjon av dette, ikke en konstatering av en åpenbar feil. Skattekontoret ba samtidig om nærmere dokumentasjon vedrørende en nedskrevet fordring på 100 000 kroner.

Etter statens mening viser allerede det forholdet at store deler av en to dagers ankeforhandling er gått med til diskusjoner og dokumentasjon om spørsmålet, at feilen ikke kan være «åpenbar».

Feilen er ikke unnskyldelig. Selskapet er et investeringselskap med eiendeler for cirka 70 millioner kroner, og revisor har gjort det han selv hevder er en klar glipp. Det er ikke bestridt at revisor og selskap skal identifiseres. Ordlyden i ligningsloven § 10-3 nr. 1 gir gjennom eksemplene sykdom, alderdom og uerfarenhet, det vil si typisk menneskelige egenskaper, anvisning på normen, og viser at dette unntaket først og fremst gjelder fysiske personer. Både sakkyndig revisor og selskapet anfører at det er nærmest utenkelig at feilen ville bli gjentatt året etter. Det er klart at den da ikke er unnskyldelig.

Dette foreligger ingen tidfestings- eller periodiseringsfeil. Forutsetningen for dette er at det etter ligningsloven § 10-4 nr. 4 første punktum foreligger en «utsatt beskatning», det vil si at det forutsettes en beskatning som vil inntre, den er bare utsatt. Dette må tas på ordet. Bestemmelsen gjelder når man tar feil av hvilket år man skal føre en fradragssposisjon man har krav på. Den situasjonen vi står overfor i saken her, reguleres av § 10-3 nr. 2 c), det vil si at skattyter frivillig retter eller utfyller de opplysningene som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan beregnes riktig skatt. Da skal tilleggs-skatt ikke ilegges forutsatt at rettingen ikke kan anses framkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk. I dette tilfellet var rettingen en følge av et kontrolltiltak, nemlig skattekontorets brev. Man kan ikke supplere disse reglene ved å tolke 10-4 nr. 4 utvidende slik at denne bestemmelsen også fanger opp tilfeller som faller utenfor § 10-3 nr. 2. Bruttoregelen rammer potensielle unndragelsestilfeller, mens nettoregelen rammer tidsforskyvningstilfeller. § 10-4 nr. 4 angir tre eksempler på tidfestingsfeil, og vårt tilfelle faller utenfor. Dette følger klart av Globaldommen og av forarbeidene.

Selskapet synes å anføre at når man ikke ville begått feilen på nytt året etter, foreligger det en periodiseringsfeil. Men her foreligger det ikke noen feil med hensyn til hvilken periode som er den rette for et ellers berettiget fradrag. Det finnes ikke noe riktig tidspunkt for denne fradragføring: Det er ikke sikkert fordringen noen gang vil bli skattemessig nedskrevet. Fradragretten bortfalt uansett fra og med 6. oktober 2011, da man fikk skatteloven § 6-2 tredje ledd, som avskaffet adgangen til fradrag for fordringer mot datterselskaper. Forøvrig er det ikke gitt at feilen ville blitt oppdaget senere. Staten viser til at feilen ble gjentatt da selskapet sendte inn en korrigeret selvangivelse i januar 2011. Feilen kan også gjenta seg hvis samme person fyller ut skjemaene året etter.

Staten har lagt ned slik påstand:

1. Staten v/ Skatt Øst frifinnes.
2. Staten v/ Skatt Øst tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

### **Invex Group AS' anførsler kan sammenfattes slik:**

Tingrettens dom er riktig for så vidt det er lagt til grunn at feilen var unnskyldelig. Den var i tillegg åpenbar. Under enhver omstendighet skal tilleggs-skatten utmåles etter nettometoden.

Det foreligger en åpenbar regne- og skrivefeil. Når man ser på selskapets innleverte selvangivelsesskjemaer, ser man at dette er feil. Skattekontoret har sett at her er det en feil, men ikke hva feilen består i. Det siste er heller ikke noe vilkår. Feilen utløste en henvendelse til

skattyter. Gezinadommen er sentral her og helt lik vår sak. Når det er noe i oppgavene som ser ut som det kan være feil, skal skattekontoret skrive til skattyter, og da er det ingen fare for skatteunndragelse, da er feilen åpenbar. Grunnen til at det ikke skal ilegges tilleggsatt, er at unndragelsesfaren er så liten. Selvangivelsen er et samarbeid mellom skattyter og ligningsmyndigheter der målet er riktig ligning.

Feilen kunne ikke ha noen «plausibel grunn», på samme måte som i Gezina-saken. Skattemyndighetene så at nedskrivning av finansielle eiendeler måtte tilbakeføres, enten gjennom midlertidig forskjellsskjema, eller gjennom tilbakeføring til post 0632, og dette var ikke gjort. Man hadde en differanse, slik at ikke alt var tilbakeført. Da måtte man gå til midlertidig forskjellsskjema og se på de finansielle eiendelene der, det vil si postene 41 til 44 i RF-1218. Her skulle man forvente å se et plussbeløp på fordringene, ikke et minusbeløp. Det ser dermed ut som det er fradragsført en nedskrivning. Skattekontoret fanget opp dette, og fant ingen plausible grunner for føringen. Skattekontoret skrev da også til selskapet og tok opp 1): at det syntes å være krevd et skattemessig fradrag for fordringer gjennom midlertidig forskjellsskjema, og 2): at det under post 8115 i næringsoppgaven, nedskrivning av finansielle eiendeler, var fradragsført 11 millioner kroner, mens det under post 0632 var tilbakeført 4,5 millioner. Skattekontoret skrev: «Da beløpet under post 8115 i næringsoppgaven iht. foreliggende opplysninger ikke synes skattemessig tilbakeført, vil vi be om en nærmere redegjørelse av den skattemessige behandlingen av nedskrivningen.» Kombinasjonen av disse to spørsmålene er ikke forenlige med at føringene kan være riktige, og det var kombinasjonen av disse forholdene som gjør at skattekontoret skrev og krevde avklaring. De fikk umiddelbart svar med avklaring og oppretting av feilene. Når man kunne se at det var en nedskrivning som ikke var tilbakeført, var det ikke behov for noen grundig gjennomgang for å avdekke feilen.

Alle selvangivelser behandles nå elektronisk, og ikke som papir. Det er ingen av disse dokumentene som åpnes eller gjennomgås av noen saksbehandler og det er ingen fysiske dokumenter, alt ligger i datastyrte systemer, og dette er nettopp en slik ting som kontrolleres. Her skal det være overensstemmelse, og når systemet konstaterer at det ikke er det og varsler, er dette klart en åpenbar skrive- eller regnefeil.

Det er ellers neppe grunnlag for å si at det følger av rettspraksis at begrepet «åpenbar» skal tolkes restriktivt, jf. Gjems-Onstad mfl. i Norsk bedriftsskatterett (2015) side 1194 flg.

Subsidiært anfører selskapet at feilen er unnskyldelig. I forbindelse med lovendringen sa Stortinget at ordningen med tilleggsatt skal praktiseres med varsomhet, jf. også Prop.112 L (2011-2012) side 71 og 72. Revisor har gjort en menneskelig feil. Det er en flink revisor med gode systemer i et stort og anerkjent revisjonsselskap. Det er et eget system for å kontrollere disse avstemmingene, men i denne avstemmingen ble det gjort en menneskelig feil. Det er ikke til å unngå at dette kan skje en sjelden gang, og det må være spillerom for ikke å ilegge tilleggsatt i slike særtilfeller, særlig når det, som påpekt av tingretten, foreligger en situasjon som i hvert fall ligger nær opp til en åpenbar feil. Det forelå ingen unndragelsesfare. I dag ville forholdet i Schultzdommen antakelig blitt ansett som unnskyldelig.

Selskapet gjør gjeldende at det uansett er tale om en tidfestingsfeil, og at tilleggsatt derfor skal beregnes etter nettometoden.



Nedskrivinger reguleres av skattelovens kapittel 14 og regnskapslovens periodiseringsregler. Det følger av bestemmelsene at det foreligger en periodisering, og det er dermed en feil periodisering. Også endringen av § 10-2 fra formuleringen at de uriktige opplysningene har ført til eller kunne ha ført til «fastsetting av for lav skatt», til at dette har ført til eller kunne ha ført til «skattemessige fordeler», peker i retning av at nettometoden er sentral. Departementet mente at ordet «fastsetter» brakte tankene for mye i retning av fastsettingen av skatten det aktuelle året i stedet for den faktiske fordelen skattyter hadde fått.

Reglene ble så endret høsten 2011 for inntektsåret 2011 ved at det ikke lenger kunne kreves fradrag for tap på fordringer mot datterselskaper, men dette er inntektsåret etter at feilen ble automatisk reversert, og det kan ikke legges noen vekt på denne lovendringen når man skal vurdere en feil som ble gjort for inntektsåret 2009.

Feilen ville blitt automatisk reversert ved utfylling av RF-1217 for 2010 eller senere år. Denne reverseringen er ren matematikk ved utfyllingen i 2010 av disse skjemaene. Reverseringen forutsetter ikke at selskapet har fradragsrett. I tillegg har sakkyndig revisor forklart at det er 90-95 prosent sikkert at feilen ikke vil bli gjort igjen. At nettometoden skal benyttes i slike tilfeller, er lagt til grunn i Oslo likningskontors vedtak 18. desember 2007 i sak E2005/06/159414, og synspunktet er fulgt opp i andre saker. Det eneste som kreves, er at man ikke gjør samme feil neste gang, slik at skjemaene fylles ut riktig. Situasjonen i Global-saken var annerledes enn her.

Videre kreves det klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt, det vil si for at det ikke er en åpenbar regne- eller skrivefeil og at det ikke foreligger unnskyldelige forhold, samt hva som utgjør beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt.

Når det gjelder de reelle hensynene, er forholdsmessighet nevnt i både Eksportfinansdommen, Tuva Eiendom-dommen og Ot.prp.nr.82 (2008-2009). I denne saken er nettofordelen ca. 15 000 kroner, mens tilleggsskatten er vel 232 000 kroner. Som det går fram av Tuva Eiendom-dommen, gjør effektivitetshensyn seg ikke gjeldende ved automatisk reversering.

Invex Group AS har lagt ned slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Saksøker tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Subsidiært:

1. Anken forkastes. Ved ny ligning beregnes tilleggsskatt etter nettometoden.
2. Saksøker tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Atter subsidiært:

1. Anken forkastes. Ligningen oppheves.
2. Saksøker tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

**Lagmannsretten er kommet til at statens anke fører fram.**

Invex Group AS hadde i 2008 et krav på tilbakebetaling av lån mot datterselskapet Invex AS på 2 768 557 kroner. I 2009 økte lånet til datterselskapet med 2 684 770 kroner til 5 453 327 kroner. På grunn av datterselskapets økonomiske stilling ble hele beløpet i 2009 nedskrevet regnskapsmessig for at regnskapet ikke skulle vise større verdier i morselskapet enn det etter forsiktighetsprinsippet var grunnlag for. Men nedskrivningen skulle ikke komme til skattemessig fradrag. Dette kan ikke skje før tapet på fordringen er endelig konstatert. Forskjellen mellom størrelsen på en regnskapsmessig nedskrevet fordring og dens ikke nedskrevne verdi betegnes som en «midlertidig forskjell», som føres særskilt i ligningspapirene i skjema RF-1217.

Fordi det ikke var konstatert noe endelig tap på den aktuelle fordringen, skulle den regnskapsmessige nedskrivningen gjennom dataprogrammet automatisk vært ført opp som en tilsvarende midlertidig forskjell i RF-1217. Men en feil førte til at dette ikke ble gjort. Beløpet på 5 453 327 kroner fulgte dermed med som et fradrag i næringsoppgaven. Nedskrivning av tilleggslånet for 2009, 2 684 770 kroner, ble derimot trukket ut som en permanent forskjell, slik at en del av feilen ble oppveid. Men lånebeløpet fra 2008, 2 768 557 kroner, ble dermed uriktig fradragsført skattemessig.

Rettingen av feilen medførte et inntektstillegg for selskapet på det nevnte differansebeløpet, 2 768 557 kroner, noe som ga en økt skatt for inntektsåret 2009 på 775 196 kroner. Selskapet ble av skattekontoret i vedtak 30. januar 2013 ilagt tilleggsskatt med 30 prosent av sistnevnte beløp, noe som utgjorde 232 559 kroner. Selskapet klaget til Skatteklagenemnda over vedtaket. Nemnda fastholdt i vedtak 13. februar 2014 skattekontorets vedtak, og selskapet reiste søksmål om gyldigheten av vedtaket.

Et annet forhold ved ligningen for 2009 var at selskapet etter ligningsmyndighetenes syn ikke kunne dokumentere berettigelsen av et skattemessig fradrag for tap på en fordring på 100 000 kroner mot selskapet Vannverket AS. Også dette beløpet ble lagt til inntekten, og også for dette beløpet ble det ilagt tilleggsskatt med 30 prosent av den skatten som kunne vært unndratt. Denne delen av vedtaket er ikke angrepet fra Invex Groups side.

De aktuelle reglene i ligningsloven § 10-2 følgende om tilleggsskatt ble revidert ved endringslov 49/2009. Lagmannsretten oppfatter overgangsreglene i lovens del V tredje ledd slik at det er de nye reglene som gjelder i saken her. I den grad de nye reglene skulle representere en mildere bedømmelse av skattyter, ville dette også være naturlig ut fra tilleggsskattens karakter av straff. Men i stor utstrekning besto endringene i en omredigering av bestemmelsene. Endringene har uansett ingen materiell betydning for de spørsmålene lagmannsretten tar standpunkt til i denne saken.

Lagmannsretten viser til at det følger av ligningsloven § 10-2 nr. 1 og 3 at en skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, skal ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Etter § 10-4 nr. 1 beregnes tilleggsskatten som hovedregel med 30 prosent av den skatten som er eller kunne vært unndratt.

Det er enighet om at selskapet ga uriktige opplysninger i selvangivelsen for 2009. Et hovedspørsmål i saken er om tilleggsskatt likevel ikke skal ilegges fordi det foreligger forhold

som nevnt i ligningsloven § 10-3 nr. 2 b), nemlig at «de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil».

Etter loven og rettspraksis skilles det mellom feil som skal karakteriseres som «skrive- eller regnefeil» og «forståelsesfeil». Lagmannsretten bemerker at grensene ikke er klare. Det har vært dissens i Høyesterett om spørsmålet. Ut fra rettspraksis må det anses på det rene at hvis man glemmer å føre inn et beløp i en post, for eksempel en inntekt man har hatt, er dette ingen skrive- eller regnefeil. Ligningspapirene er i saken her fylt ut gjennom en kombinasjon av at utfylleren sørger for at riktige tall kommer inn i riktige poster, altså det man kan kalle «manuelle» innføringer, og videreføring av disse opplysningene ved hjelp av et dataprogram. Der hvor det skal være en sammenheng mellom forskjellige poster, utfører dataprogrammet disse koblingene. Hvis en post er benyttet på en annen måte enn det som følger av skjemaet, eller det er innført beløp som, hvis de føres videre i samsvar med dataprogrammet, ikke vil gi et riktig resultat, må revisor/utfyller kjenne disse koblingene og avskjære eller korrigere dem.

I dette tilfellet ba skattemyndighetene skattyter om å skaffe en bekreftelse fra leverandøren av programmet på at feilen/feilkoblingen skyldtes en datateknisk overføringsfeil i programmet. Til dette svarte revisor at slik bekreftelse fra Maestro ville det verken være mulig eller riktig å gi. Revisor skrev at det å omtale dette som en «datateknisk overføringsfeil som skyldtes feil i årsoppgjørssystemet», kunne misforstås: «Mer presist dreier det seg om en feil kobling som relaterer seg til bruken av årsoppgjørssystemet.»

For tingretten anførte staten opprinnelig at det ikke forelå noen regne- eller skrivefeil i lovens forstand, men denne innsigelsen ble frafalt senere. Staten har i tråd med det som følger av Eksportfinans- og Gezinadommen, akseptert at feilen i dette tilfellet ikke skal anses som en forståelsesfeil, men som en regne- eller skrivefeil. Lagmannsretten er enig i denne rettslige forståelsen. Det er klart at revisor/skattyter ikke har ment at det var grunnlag for å fradragsføre den aktuelle fordringen skattemessig. Selskapet har ikke opptrådt illojalt, og det er ikke mistanke om forsøk på skatteunndragelse.

Spørsmålet er etter dette om feilen er «åpenbar» i lovens forstand.

Det følger av høyesterettspraksis, blant annet Eksportfinansdommen, Rt-2006-593, at for at det skal foreligge en åpenbar feil, må det ut fra skattyters oppgaver lett kunne konstateres at det foreligger en feil. For en som kontrollerer oppgavene, må det ved normal grundighet ved gjennomgangen «springe i øynene» at her er det noe galt. Det foreligger ikke en åpenbar feil hvis ligningspapirene framstår slik for skattemyndighetene at nærmere undersøkelser kan vise at selvangivelsen er riktig. Som det står i dommen avsnitt 32:

«Kan det som ser påfallende ut, ha en plausibel forklaring og derfor være riktig, er man utenfor bestemmelsens anvendelsesområde.»

Det foreligger altså ingen åpenbar feil hvis nærmere undersøkelser kan vise at føringene er riktige. At ligningsmyndighetene ber om ytterligere opplysninger eller stiller spørsmål ved ligningen, er derfor ikke i seg selv nok til å konstatere at det foreligger en åpenbar feil, selv om forespørselen gjør at revisor/skattyter oppdager feilen. Men det følger av rettspraksis at det ikke er noe tilleggsvilkår at det på bakgrunn av ligningspapirene må være åpenbart hva feilen består i,

og dermed hvilken korrigering som skal gjøres. Her la Høyesterett vekt på at tilleggsskatt er straff etter EMK og at en slik forståelse var i best samsvar med dette, jf. Eksportfinansdommen avsnitt 39 flg.

Lagmannsretten bemerker at selskaper som Invex Group leverer sine ligningspapirer elektronisk via Altinn. Selskapets prosessfullmektig ga i prosedyren uttrykk for at også ligningsmyndighetenes kontroll av de elektroniske dokumentene skjer ved hjelp av dataprogrammer, som genererer meldinger dersom programmet registrerer uoverensstemmelser, av advokaten betegnet som «pling». Det har ikke vært noen bevisførsel om dette under saken eller noen nærmere opplysninger om hvordan slike systemer virker. Lagmannsretten tar som utgangspunkt at en slik maskinell reaksjon ikke i seg selv medfører at man står overfor en «åpenbar» feil i skjemaene. Reaksjonen fra et slikt datasystem kan tenkes å gjelde tallmessige uoverensstemmelser, det kan være tomme poster som skulle vært fylt ut eller det kan være manglende dokumentasjon, uten at lagmannsretten har nærmere opplysninger om dette. Retten legger til grunn at for at en feil skal kunne anses som åpenbar i lovens forstand, må den være egnet til å bli oppfattet slik av en person, det vil si en ligningsansatt, i den forstand at den «springer i øynene», uansett om vedkommende har fått en slik automatisk reaksjon fra systemet eller ikke.

Lagmannsretten tar som utgangspunkt at den som er nærmest til å kunne konstatere om det er en åpenbar feil i ligningspapirene, er skattyter/revisor selv, som skal kjenne virksomheten og er nærmest til å se for eksempel om tall for skattepliktig inntekt eller skattemessig underskudd framstår noenlunde korrekte beløpsmessig. At feilen i dette tilfellet skulle være åpenbar, er i dårlig samsvar med selskapets anførsel i den delen av klagen til Skatteklagenemnda der det subsidiært ble gjort gjeldende at feilen var unnskyldelig: Der heter det at selskapets ligningspapirer ble gjennomgått og kontrollert på vanlig måte med den nøyaktigheten som normalt legges til grunn ved gjennomgang av papirene, uten at feilen ble oppdaget. Feilen «sprang» altså ikke revisor «i øynene» ved denne normalt nøyaktige kontrollen. Videre oppdaget selskapet, etter at selvangivelsen for 2009 var sendt inn via Altinn 31. august 2010, i januar 2011 at det var en feil i ligningen fordi et datterselskap hadde avgitt et konsernbidrag på vel 400 000 kroner med skattemessig virkning. Ved en feiltakelse var beløpet ikke inntektsført i selskapets tidligere selvangivelse. Revisor beklaget feilen og sendte inn nye ligningspapirer samtidig, der skattbar inntekt var korrigert. Heller ikke ved denne nye gjennomgangen av ligningspapirene ble altså feilen konstatert.

Dette betyr ikke at det er avgjørende at skattyter har oversett feilen. I de tilfellene hvor det ikke er mistanke om forsøk på skattesvik, er det en forutsetning for at en situasjon som i denne saken i det hele tatt skal oppstå, at skattyter har oversett feilen. Og det at revisor har oversett feilen, innebærer ikke nødvendigvis at feilen ikke kan være åpenbar for ligningsmyndighetene, som er det loven regulerer. Eksportfinansdommen og Gezinadommen er nettopp eksempler på dette. I begge sakene var Høyesterett ikke i tvil om at feilen var åpenbar. I Eksportfinansdommen måtte det framstå som meget påfallende at det var ført et meget stort negativt beløp i én post i selvangivelsen mens to andre poster, som hadde klar sammenheng med den første, sto tomme. I Gezina-saken gikk det fram av post 8115 i selskapets næringsoppgave at det hadde regnskapsmessige nedskrivninger på finansielle eiendeler i form av aksjer på til sammen vel 63 millioner kroner, som skulle tilbakeføres til post 0710 fordi de ikke berettiget til skattemessig fradrag. Her foretok ikke dataprogrammet den overføringen av beløpet til post 0710 som revisor

trodde det ville gjøre, slik at bare 43 millioner kroner var oppgitt under denne posten. Feilen ble ansett som åpenbar fordi postene 8115 og 0710 skulle korrespondere ved utfylling. Her var det ikke ført samme beløp i de to postene, men to ulike beløp med en differanse på 20 millioner kroner, og det ble lagt til grunn at saksbehandler forholdsvis raskt hadde sett dette.

Lagmannsretten vil likevel anta at det er forholdsvis sjelden at det begås skrive- eller regnefeil som medfører at millionbeløp uriktig kommer til inntekt eller til fradrag uten at dette oppdages før ligningspapirene leveres.

Etter lagmannsrettens mening foreligger det ingen åpenbar skrive- eller regnefeil i dette tilfellet. Ut fra opplysningene i ligningspapirene kunne skattekontoret ikke konstatere at en fradragsføring av et tap på fordring på vel 2,7 millioner kroner var en feilføring. Etter rettens mening var sammenhengen mellom de aktuelle postene i saken her langt mer komplisert enn i Eksportfinans- og Gezina-saken, der hovedtvistepunktet for Høyesterett var om feilen overhodet var en skrive- eller regnefeil.

I Invex Groups næringsoppgave for 2009, RF-1167, var det i post 8115, «Nedskrivning av finansielle eiendeler», ført inn nedskrivninger på vel 11 millioner kroner. I post 0632, «Nedskrivning på aksjer og andre verdipapirer kostnadsført i året», var deler av nedskrivningen tilbakeført med vel 4,5 millioner kroner. Som påpekt av staten, har skattyter i RF-1217, «Spesifikasjon av forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier 2009», fylt ut alle postene knyttet til tap på fordringer, og det er samsvar mellom tallene. I næringsoppgaven må beløpene i postene 7830, «Tap på fordringer», 8115, «Nedskrivning av finansielle eiendeler», 0632, «Nedskrivning på aksjer og andre verdipapir kostnadsført i året» og 0670, «Endring i midlertidige forskjeller», ses i sammenheng. Selskapet har etter rettens mening ikke kunnet påvise at det her framgår noe som åpenbart må være en feil. Også postene 42 til 44 i RF-1217, henholdsvis «Regnskapsmessig verdi på andre fordringer (også langsiktige)», «Skattemessig verdi på fordringer» og «Forskjeller/endringer i forskjeller», må vurderes ved gjennomgangen. Lagmannsretten er enig med staten og skattemyndighetene i at tallene i RF-1217 kunne være forenlige med en lavere regnskapsmessig nedskrivning av fordringer for 2009 enn for 2008, altså bygd på en vurdering av debtors betalingsevne som bedret i 2009. På spørsmål fra statens prosessfullmektig under ankeforhandlingen svarte det sakkyndige revisorvitnet at dette kunne være en mulig forklaring på tallene.

Videre var det flere elementer i disse postene som kompliserte vurderingen av dem. I forbindelse med rettingen av nedskrivningsfeilen etter skattekontorets henvendelse viste revisor i brevet 19. mai 2011 til at den regnskapsmessige nedskrivningen i næringsoppgaven på vel 11 millioner kroner besto av den nevnte låneøkningen til datterselskapet i 2009 på 2 684 770 kroner, aksjer i Invex AS med 1 839 000 og nedskrivning av selskapets varelager med 6 516 700 kroner. I brevet forklarte revisor om denne siste nedskrivningen at selskapet eide et fly beregnet på videresalg, og dette var klassifisert som varelager i balansen. På bakgrunn av investeringens art og størrelse hadde selskapet valgt å klassifisere nedskrivningen som finansiell, og nedskrivningen kom fram som en midlertidig forskjell på varelageret. Det ble redegjort nærmere for at det også var gjort en korrigering for nedskrivningen av fly/varelager.

Forholdet illustrerer etter lagmannsrettens mening at tallene i de forskjellige postene ikke innebar at det på noen måte «sprang i øynene» at det her måtte være en feil knyttet til nedskrivningene.

Selskapet har anført at skattekontorets forespørsel til selskapet om ligningen i brev 27. april 2011 viser at ligningskontoret mente det åpenbart måtte foreligge en feil.

Til dette bemerker lagmannsretten at en henvendelse fra ligningskontoret etter mottatt selvangivelse dels kan bygge på at ligningsmyndighetene mener det må være en eller flere feil i utfyllingen, med anmodning om klargjøring, og dels en anmodning om nærmere dokumentasjon eller forklaring på at tallene er riktige. I det siste tilfellet kan det altså ikke utelukkes at skattbar inntekt er riktig regnet ut. I de tilfellene der ligningsmyndighetene ikke er sikre på om en henvendelse vil bli besvart med en feilkorrigerende eller med en redegjørelse for hvorfor tallene er riktige, foreligger det etter lagmannsrettens mening ingen «åpenbar» feil i lovens forstand. Hvis det som kan se påfallende ut, kan ha en plausibel grunn, er feilen som nevnt ikke åpenbar. Det synes ut fra anførselene som om selskapet likestiller det at det er grunn for skattemyndighetene til å «tilskrive» skattyteren, med at det foreligger en åpenbar skrive- eller regnefeil. Lagmannsretten er ikke enig i dette.

Skattekontorets brev 27. april 2011 til selskapet var slik:

«I næringsoppgaven post 7830 har selskapet ført kr 100.000, korrigert for beløp i skjema RF-1217 post 41-44 med kr minus 2 768 557, utgjør skattemessig fradragført beløp tap fordringer kr 2.868.557.

Det gis i utgangspunktet fradrag for endelig konstatert tap på utestående fordringer i virksomhet, jf. skatteloven § 6-2 annet ledd.

### **Krav til næringsvirksomhet**

For å få fradrag for tap etter reglene om tap i næringsvirksomhet, må tapet være lidet i selskapets egen næringsvirksomhet.

Investerings- eller holdingselskap faller hovedsakelig utenfor næringsbegrepet med mindre selskapet driver selvstendig virksomhet for egen regning og risiko og/eller gjennom aktiv utvikling av og deltakelse i de(t) investerte selskap.

Utøver selskapet investeringsvirksomhet bes det redegjort for antall realisasjoner av aksjer mv.»

Så fulgte en nærmere redegjørelse for hva som kreves for at fradrag for tap skal anses for å være i næringsvirksomhet og en påpeking av at det er et vilkår for fradrag at tapet er endelig konstatert.

Deretter lød brevet slik:

### **«Dokumentasjonskrav:**

For at skattekontoret skal kunne vurdere om retten til skattemessig fradrag foreligger ber vi, i medhold av ligningsloven § 4-8, selskapet om å:

1. Redegjøre for hva slags næringsvirksomhet selskapet utøver og næringsvirksomhetens omfang.
2. Redegjøre for fordringen(e)s opprinnelse samt dens tilknytning til næringsvirksomheten.
3. Dokumentere at skattemessig fradragført tap er endelig konstatert.
4. Oversende kopi av alle dokumenter som viser fordringen(e)s opprinnelse som for eksempel lånekontrakter, styrevedtak, regnskapsbilag m.m.»

Brevet ble avsluttet slik:

«Vedr. nedskrivning av finansielle eiendeler

Under post 8115 i næringsoppgaven, nedskrivning av finansielle eiendeler, er det fradragført kr 11.040.470. Under post 0632 er det tilbakeført kr 4.523.770. Da beløper under post 8115 i næringsoppgaven iht. foreliggende opplysninger ikke synes skattemessig tilbakeført, vil vi be om en nærmere redegjørelse av den skattemessige behandlingen av nedskrivningen.»

Dette brevet er etter lagmannsrettens mening en henvendelse med anmodning om nærmere opplysninger om de forholdene brevet omtaler, blant annet om tap på fordringer kunne anses lidt i selskapets egen næringsvirksomhet. Slik lagmannsretten leser brevet, var dette en oppfordring til selskapet om å klargjøre om det forelå fradragberettigete tap på fordringer, både når det gjaldt de 100 000 kronene og den skattemessige nedskrivningen på vel 2,6 millioner kroner. Noen konstatering av at det forelå en åpenbar feil, var brevet etter rettens mening ikke. Dette er i samsvar med det synet på brevet som skattekontoret selv har gitt uttrykk for i sitt vedtak og i sin innstilling til Skatteklagenemnda. Ifølge skattekontoret kunne fradraget ut fra de foreliggende opplysningene vært en skattemessig fradragføring av tidligere regnskapsmessige nedskrivninger. Lagmannsretten er, som det går fram ovenfor, enig i dette.

Forklaringene fra Invex Groups revisorsakkyndige vitne støtter etter lagmannsrettens mening det synet at det ikke forelå noen åpenbar feil, og den kan ikke tas til inntekt for motsatt syn, slik selskapet hevder. I sin forklaring for lagmannsretten viste vitnet til at ved revisjonen opererer revisor med balansespesifikasjoner, men disse er ikke en del av de ligningspapirene som sendes inn. Balansespesifikasjonene er mer spesifiserte enn det ligningsmyndighetene mottar. Han mente at en sammenligning i dette tilfellet mellom nedskrivningsposten i ligningspapirene og balansespesifikasjonene pekte nokså klart i retning av at det forelå en feil. Dette er etter lagmannsrettens mening mer av betydning for spørsmålet om det er sannsynlig at feilen ville bli oppdaget året etter, i den grad dette overhodet er relevant for saken, jf. nedenfor, enn om det forelå en åpenbar feil sett fra ligningsmyndighetenes side, som ikke hadde balansespesifikasjonene.

Samme sakkyndige vitne forklarte seg for tingretten. Det ble gjort opptak av forhandlingene, og ifølge utskriften spurte dommeren ham om han hadde noen ytterligere kommentarer til spørsmålet om dette var en åpenbar skrive- eller regnefeil i lovens forstand. Vitnet svarte at ut fra skjemaene som sendes inn, og om man satt på skattemyndighetenes side, var det ikke så lett å si at det var en åpenbar feil, for der så man ikke bruttoføring. Sånn sett ville han ikke si det var opplagt der. «Det går mer på den som har gjort jobben og som sitter med grunnlaget. For den så bør det være en feil som man med stor sannsynlighet fanger opp året etter i alle fall.» Videre sa

han: «Ja, disse spesifikasjonene, det er ikke noe som følger med til skatteskjemaene. De må jo til disse, i og med at det er mange poster også, det er jo en av flere fordringer, som du må på spesifikasjonsnivå for at det skal [ ... ] lyse fram.»

Vitnet forklarte seg tilsvarende for lagmannsretten. Også for lagmannsretten pekte han på at beløp kan føres på noe ulike måter, og at det i nedskrivingsbeløpet på 11 millioner også inngikk noen andre poster, deriblant varelager nedskrivningen. På spørsmål fra statens prosessfullmektig sa han seg videre enig i at endringene i RF-1217 kunne oppfattes som et uttrykk for at tidligere regnskapsmessig nedskrivning av fordring kunne vært reversert i 2009.

Etter lagmannsrettens mening viser ligningsdokumentene og det som ble påberopt og kom fram under ankeforhandlingen at den feilen som ble gjort, ikke kan anses som «åpenbar» for ligningsmyndighetene i lovens forstand.

Selskapet anfører subsidiært at feilen var unnskyldelig.

Det følger av ligningsloven § 10-3 nr. 1 at «Tilleggsskatt fastsettes ikke når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.»

Som nevnt ble reglene om tilleggsskatt endret i 2009, og det går fram av forarbeidene at det var meningen å lempe noe på bedømmelsen av hva som var unnskyldelig. Endringene er ikke avgjørende for avgjørelsen her.

Lagmannsretten finner det klar at den feilen som er gjort, ikke kan karakteriseres som unnskyldelig i lovens forstand. Det er enighet om at selskapet må identifiseres med sin revisor. Lagmannsretten viser til forarbeidene til endringsloven av 2009, Ot.prp.nr.82 (2008-2009). Her skrev departementet på side 43 at et eksempel på unnskyldelige forhold kunne være tekniske regnskapsfeil som ikke kvalifiserer som åpenbare regne- eller skrivefeil, men som likevel kan inntreffe ubevisst uten at skattyter eller dennes medhjelper kan lastes for det. Men departementet fortsatte:

«Når det gjelder mer profesjonelle, ressurssterke skattytere med kompliserte skatteforhold, må det imidlertid forventes grundige og betryggende kvalitetssikringsrutiner ved regnskapsføring og utarbeidelse av ligningsopplysninger. Terskelen for å anse opplysningsfeil som unnskyldelige vil derfor måtte ligge høyere enn ellers i slike tilfeller.»

Departementet skrev videre samme sted:

«Skattyteren er ansvarlig for at alle opplysninger som gis til ligningsmyndighetene, er riktige og fullstendige. Dersom de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes feil hos skattyters medhjelper, er utgangspunktet at skattyteren selv svarer for opplysningssvikten. Feil hos medhjelper vil derfor som den klare hovedregel ikke være et unnskyldelig forhold for skattyter, med mindre feilen kan anses unnskyldelig hos begge.»

I dette tilfellet burde feilen vært oppdaget ved gjennomgåelsen av selvangivelsen. Det er en streng aktsomhetsplikt ved utfylling av selvangivelser, jf. ligningsloven § 4-1 og § 4-5. Dette foreligger etter lagmannsrettens mening i dette tilfellet mangel på aktsomhet, ikke et hendelig



uhell. Det sakkyndige revisorvitnet har karakterisert feilføringen som en grov glipp. Selskapet har vist til at det kreves en klar sannsynlighetsovervekt for at feilen ikke var unnskyldelig. Lagmannsretten bemerker at faktum må anses uomtvistet på dette punktet i saken, og den rettslige vurderingen er etter rettens mening ikke tvilsom.

Når lagmannsretten er kommet til at det ikke foreligger en åpenbar skrive- eller regnefeil og at feilen ikke er unnskyldelig, skal det som nevnt ilegges tilleggsskatt, jf. § 10-2 første ledd, som i dette tilfellet er på 30 prosent. Hovedregelen er at prosenten skal regnes av den skatten som er eller kunne vært unndratt, det vil si etter bruttometoden, jf. § 10-4 nr. 1. Spørsmålet er om den feilen som er gjort, omfattes av unntaksregelen i § 10-4 nr. 4, det vil si at tilleggsskatten skal beregnes etter nettometoden. Selskapet må forstås slik at det her påberoper seg både alternativ a og alternativ c i § 10 nr. 4. Alternativ b er ikke aktuelt: Fradraget ble ikke korrigert eller rettet opp før ligningsmyndighetene tok opp saken.

Skattekontorets vedtak inneholder ingen vurdering av spørsmålet om det forelå en tidfestingsfeil og om tilleggsskatten skulle fastsettes etter nettometoden. Dette var ikke påberopt av selskapet under klagebehandlingen, selv om enkelte uttalelser i brevene fra selskapet kan sies å ha streift spørsmålet. Men det er enighet om at skattemyndighetene var forpliktet til å vurdere spørsmålet om bruk av brutto- eller nettometoden i et tilfelle som dette selv om metoden ikke uttrykkelig var påberopt av skattyter. Og lagmannsretten kan prøve spørsmålet selv om verken skattemyndighetene eller tingretten har vurdert det.

Bruttometoden innebærer etter § 10-4 første ledd første punktum at det skal beregnes 30 prosent tilleggsskatt av «den skatt som er eller kunne vært unndratt». Inntektsøkningen som endringsvedtaket medførte, og som dermed tilsvarende det beløpet som kunne vært unndratt hvis feilen ikke var blitt oppdaget, var på 2 768 557 kroner. Skatt på dette beløpet (28 prosent) utgjorde 775 195 kroner, og vedtaket om tilleggsskatt på 30 prosent av dette utgjør 232 558 kroner.

Ved bruk av nettometoden skal etter § 10-4 nr. 4 første punktum tilleggsskatten derimot beregnes av «nettofordelen ved den utsatte beskatningen». Selskapet har vist til at det her ikke blir noen skatt på inntektsøkningen, men fordelene ved at beskatningen utsettes, skal renteberegnes etter bestemte rentesatser. Selskapet har beregnet rentesatsen til 1,98 prosent. Rentefordelen ved utsatt beskatning av inntektstillegget i ett år blir da 15 439 kroner, og 30 prosent tilleggsskatt av dette blir 4 605 kroner.

Det lave rentenivået for tiden gjør altså at forskjellen mellom brutto- og nettometoden blir meget stor. Valget mellom metodene utgjør i dette tilfellet en forskjell på ca. 228 000 kroner, og tilleggsskatten blir nesten 50 ganger så høy ved bruk av bruttometoden. På den andre siden gir nettometoden på grunn av det lave rentenivået så lav tilleggsskatt at det kan spørres om den kan ha særlig preventiv effekt.

Nettometoden skal etter § 10-4 nr. 4 første punktum benyttes «ved tidfestingsfeil». Regler om tidfesting av inntekt og fradrag er gitt i skatteloven kapittel 14. Tidfesting er et teknisk skatterettslig begrep som betyr å fastsette hvilket inntektsår en inntekt eller et fradrag skal tilordnes. En typisk tidfestingsfeil er når reglene gir adgang til avskrivninger slik at samlet avskrivning er gitt, men avskrivningene skjer i et tempo eller med satser som gir urettmessige

likviditetsfordeler, enten ved en forståelsesfeil eller en annen feil fra skattyters side. Et annet eksempel er at en inntekt inntektsføres i feil år, det vil si senere enn den skulle, og det anses på det rene at det er skattyters mening å føre opp inntekten senere slik at det ikke er mistanke om skatteunndragelse, slik som i Tuva Eiendom-saken omtalt nedenfor.

En hovedanførsel fra selskapets side er at hvis feilen ikke var blitt oppdaget, ville den med tilnærmet hundre prosent sikkerhet blitt oppdaget og rettet opp ved ligningen for 2010, og at det da foreligger en tidfestingsfeil i lovens forstand. Selskapet påberoper seg § 10 nr. 4 a) om at de uriktige eller ufullstendige opplysningene har gitt en skattebesparelse som ville ha ført til en tilsvarende skattebyrde i senere inntektsår «uten at det er nødvendig med nye opplysninger fra skattyter». Videre påberopes så vidt lagmannsretten forstår også alternativ c) om at selv om ligningsmyndighetene har tatt opp forholdet, skal nettometoden benyttes hvis skattyter «sannsynliggjør at inntekten uansett ville blitt inntektsført eller kostnaden unnlatt fradragsført i senere inntektsår». Selskapet har blant annet vist til sakkyndig revisors forklaring om at det er 90-95 prosent sannsynlighet for at revisor ville oppdaget feilen ved neste ligning.

Til dette bemerker lagmannsretten at hvis skattemyndighetene ikke har sett feilen i selvangivelsen for 2009, er det ikke uten videre tilstrekkelig til å rette opp forholdet at revisor oppdager feilen ved utarbeidelsen av selvangivelsen for inntektsåret 2010, slik at selvangivelsen for dette året blir riktig. Man kan tenke seg at et selskap har nøyaktig samme skattemessige resultat to år på rad dersom regnskap og selvangivelse føres riktig. Selskapet har begge årene et årsoverskudd det skal skatte av, på 500 000 kroner. Men det første året gjøres en feil som i saken her, som ikke oppdages, ved at en regnskapsmessig nedskrivning av fordring på 500 000 kroner uriktig fradragsføres også skattemessig, noe som fører til at overskuddet blir 0. Selskapet betaler dermed 140 000 kroner for lite i skatt dette året. Året etter oppdager revisor feilen, og fjerner, eller tilbakefører, det skattemessige fradraget på 500 000 kroner. Dermed blir overskuddet på 500 000 for dette året, og skatten for dette året blir på 140 000 kroner. Men fortsatt er det betalt 140 000 kroner for lite i skatt året før. Dette kan bare rettes opp ved ytterligere ligningsmessige tiltak, som kan utløses av at selskapet/revisor opplyser om feilen fra 2009 eller av at ligningsmyndighetene oppdager feilen på grunn av sammenhengen mellom de to selvangivelsene.

Dette illustrerer etter lagmannsrettens mening at man i dette tilfellet ikke står overfor noen tidfestingsfeil i § 10-4 andre ledds forstand. Dette er verken et tilfelle der de uriktige opplysningene har ført til en skattebesparelse som, uten at det er nødvendig med nye opplysninger fra skattyter, «ville ha ført til en tilsvarende skattebyrde i senere inntektsår», eller et tilfelle der skattyter sannsynliggjør at «inntekten uansett ville blitt inntektsført eller kostnaden unnlatt fradragsført i senere inntektsår».

Noe annet følger ikke av saken i Rt-2006-333 (HR-2006-438-A), Tuva Eiendom. Her skulle selgerne motta vederlag for aksjer i to omganger. De førte bare den første betalingen opp i selvangivelsen for 2001. Dette var uriktig etter reglene om når tilleggsvederlaget skulle anses opptjent. Det forelå altså en forståelsesfeil (rettsvillfarelse) med hensyn til hvilket år tilleggsvederlaget skulle beskattes. Selv om skattyterne ikke hadde opplyst noe om tilleggsvederlaget ved ligningen for 2001, måtte det legges til grunn at de hadde til hensikt å oppgi tilleggsvederlaget året etter. Høyesterett sa at «tilleggsskatten ved rene periodiseringsfeil må beregnes etter nettometoden», og at dette var et slikt tilfelle. Vår sak er ikke et slikt tilfelle av periodiseringsfeil.

Lagmannsretten viser også til Oslo tingretts dom TOSLO-2007-141980 fra 2008, som ikke ble anket, og som er i samsvar med lagmannsrettens syn.

Også Globaldommen, Rt-2015-1029, underbygger at man ikke står overfor en tidfestingsfeil i vår sak. Her hadde et aksjeselskap, uten å ha til hensikt å unndra skatt, unnlatt å oppgi som inntekt sin andel av overskuddet i et indre selskap ved ligningen for det aktuelle året. Skattekontoret ila tilleggsskatt på grunnlag av hele det beløpet som ikke var oppgitt til beskatning, altså etter bruttometoden. Selskapet anførte at beløpet uansett ville blitt oppgitt til beskatning i et senere år, slik at nettometoden skulle benyttes. Men Høyesterett sa at uttrykket «tidfestingsfeil» i § 10-4 nr. 4 skal forstås slik at feilen består i at en skattepliktig fordel er tatt til inntekt i en annen inntektsperiode enn den som følger av loven. Unnlatt inntektsføring som skyldes andre feil, faller utenfor bestemmelsens bruksområde.

Tilsvarende må gjelde for uriktig fradragsføring som i saken her. Invex Group har feilaktig fradragsført et beløp skattemessig i 2009. Det er ikke spørsmål om valg av feil år for fradragsføringen, og det følger ikke av loven at en slik fradragsføring skal skje senere. Det var på tidspunktet for ligningen i 2009 helt åpent om den regnskapsmessige nedskrivningen senere ville materialisere seg skattemessig i et konstatert tap. Dette var avhengig av den økonomiske utviklingen i datterselskapet. Lagmannsretten er enig med staten i at situasjonen i saken her reguleres av ligningsloven § 10-3 nr. 2 c): Skattyter har frivillig rettet eller utfylt de opplysningene som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan beregnes riktig skatt, men denne rettelsen er «fremkalt ved kontrolltiltak som er [...] satt i verk», nemlig ligningskontorets henvendelse i april 2011.

Selskapet har også anført at det i dette tilfellet vil skje en «automatisk reversering» av feilen ved utfyllelse av RF-1217 for 2010 eller senere år, og at dette er ren matematikk ved utfyllingen i 2010 av de aktuelle skjemaene. Det er anført at det følger av veiledningen til RF-1217 at man skal hente inn tallene fra 2009, og når det gjøres, fører utregningen til de riktige tallene, noe som hevdes å være en automatisk reversering.

Anførselen er ikke helt klar, men som det går fram ovenfor, innebærer ikke det som er anført, at nettometoden skal benyttes. Ligningen blir heller ikke «automatisk» riktig ved utfyllingen av neste års skjemaer. Utfyllingen for 2009 skulle bygd på tallene fra 2008, men dette forhindret altså ikke at ligningen for 2009 ble feil. Videre var utfallet for 2010 avhengig av at man ikke gjorde samme feil en gang til. Forholdet er uansett irrelevant for spørsmålet om det foreligger en tidfestingsfeil. Videre har selskapets advokat vist til skattelovens kapittel 14 med regler for periodiseringsspørsmål, og anført at skatteloven § 14-5 om at man ikke kan tapsføre fordringer selv om man nedskriver dem, innebærer at man står overfor en tidfestingsfeil. Det går fram av lagmannsrettens bemerkninger ovenfor at anførselen er uholdbar.

Selskapets anførsel synes i realiteten å være at fordi sannsynligheten er så stor for at feilen vil bli oppdaget året etter, tilsier reelle hensyn og rimelighet at forholdet behandles etter nettometoden. Det kreves etter lagmannsrettens mening en lovendring for at et slikt tilfelle skal likestilles med et tilfelle av tidfestingsfeil.

Lagmannsretten kan ikke se at kravet om forholdsmessighet mellom handling og reaksjon i forbindelse med EMKs straffebegrep skulle tilsi at nettometoden må benyttes i dette tilfellet. Spørsmålet var forøvrig ikke noe Høyesterett fant grunn til å vurdere i sin begrunnelse i Globaldommen.

Selskapet har også anført at det var en saksbehandlingsfeil at skattemyndighetene ikke vurderte bruk av nettometoden i vedtakene, og at dette må føre til ugyldighet. Ettersom nettometoden ikke skal benyttes i dette tilfellet, er forholdet uten betydning.

Etter dette må anken fra staten ved Skatt øst tas til følge slik at staten frifinnes. I samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og andre ledd tilkjennes staten saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett i samsvar med oppgaver, henholdsvis på 112 781 kroner og 77 400 kroner. I tillegg kommer rettsgebyr for lagmannsretten med 23 220 kroner. Det er ikke grunn til å gjøre unntak fra hovedregelen.

Dommen er avsagt etter lovens frist på grunn av ferie og andre arbeidsoppgaver. Den er enstemmig.

#### *Domsslutning*

- 1. Staten ved Skatt øst frifinnes.*
- 2. I saksomkostninger for tingretten betaler Invex Group AS 112 781 - etthundreogtolvtusensjuhundreogåttien- kroner til staten ved Skatt øst senest to uker etter forkynnelsen av denne dommen.*
- 3. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler Invex Group AS 100 620 -hundretusensekshundreogtjue- kroner til staten ved Skatt øst senest to uker etter forkynnelsen av denne dommen.*

## **SKN 16-079 Fiktiv fakturering – summarisk fellesoppgjør**

**Lovstoff:** Ligningsloven § 9-5 nr. 8. Folketrygdloven § 24-3. Merverdiavgiftsloven § 18-1 og § 21-3.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 24. mai 2016, **sak nr.:** LB-2015-115085

**Dommere:** Lagdommer Lars Ole Evensen, lagdommer Eirik Vikanes og ekstraordinær lagdommer Ruth Anker Høyer. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-137274 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-115085 (15-115085ASD-BORG/03).

**Parter:** Malermesterfirmaet A AS (advokat Tom Olav Risa) mot Staten v/skatt øst (advokat Trine Christin Riiber).

**Sammendrag:** Saken gjaldt gyldigheten av vedtak i skatteklagenemnda om summarisk fellesoppgjør og tilleggsavgift for unndratt arbeidsgiveravgift, og vedtak i Klagenemnda for

merverdiavgift om tilbakeføring av fradrag for inngående merverdiavgift og tilleggsavgift. I vedtakene var det lagt til grunn at fakturaene fra fire enkeltpersonforetak til et aksjeselskap i malerbransjen (den ankende part) var fiktive. Malerfirmaet var gjort ansvarlig for arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk etter reglene i ligningsloven § 9-5 nr. 8 om fiktiv fakturering. Videre var fradraget for inngående merverdiavgift på fakturaene tilbakeført. Lagmannsretten kom til at vedtakene var gyldige. I motsetning til i Borgarting lagmannsretts dom av 26. januar 2015 (Skn 15-002), ble det lagt til grunn at summarisk fellesoppgjør også kunne foretas når det forelå ytelser for arbeid til personer utenfor tjenesteforhold, og som nødvendigvis ikke var å anse som ansatte i arbeidsrettslig forstand. For lagmannsretten var det ikke nødvendig å ta stilling til i hvilken grad det gjelder et krav til subjektiv skyld, da retten kom til at ankende part uansett hadde opptrådt kvalifisert uaktsomt.

Saken gjelder gyldigheten av et vedtak i Skatteklagenemnda om summarisk fellesoppgjør og tilleggsavgift for unndratt arbeidsgiveravgift og et vedtak i Klagenemnda for merverdiavgift om tilbakeføring av fradrag for inngående merverdiavgift og tilleggsavgift.

Om sakens bakgrunn viser lagmannsretten til fremstillingen på side to og tre i tingrettens dom som ikke synes omtvistet:

C er styreleder og daglig leder i Malermesterfirmaet A AS (A AS). C eier 18 % av aksjene, mens D direkte eller indirekte eier 82 % av aksjene og er styremedlem. A AS ble stiftet i 1979 og ble registrert i merverdiavgiftsregisteret fra fjerde termin 1979. Det ble registrert i Enhetsregisteret den 19. februar 1995, med formålskoden malerarbeid. Det er opplyst at selskapet også utfører andre typer håndverkerarbeid som snekring, gulvlegging og flislegging. A AS tilbyr også totalentrepriser, og knytter da til seg andre typer håndverkere som elektrikere og rørleggere. Oppdragene gjelder rehabilitering og ikke nybygg. Kundene er stort sett i Oslo-området.

Ifølge regnskapene hadde A AS i årene 2007, 2008 og 2009 avgiftspliktig omsetning på henholdsvis 27,3 millioner, 40,4 millioner og 44,8 millioner kroner. Lønnskostnadene var på mellom 6 og 7 millioner kroner disse årene, mens kostnadene til fremmedtjenester var på henholdsvis 7,4 millioner, 14,8 millioner og 21,6 millioner kroner. A AS ble lignet basert på de oppgitte tallene. Skattekontoret gjennomførte bokettersyn fra mai 2010 og ut 2011. Bokettersynsrapporten forelå den 13. februar 2012.

Basert på rapporten og etterfølgende opplysninger, traff skattekontoret den 29. mai 2013 vedtak om endring av merverdiavgift og ligning for 2007, 2008 og 2009. A AS påklaget vedtaket, men fikk ikke medhold i vedtak fra Klagenemnda for merverdiavgift den 17. februar 2014 og i vedtak fra Skatteklagenemnda den 11. mars 2014.

Både i skattekontorets vedtak og i klagevedtakene ble det lagt til grunn at mer enn 130 fradragsførte fakturaer for fremmedtjenester fra fire foretak var fiktive, og at det som ble betalt til påståtte underentreprenører ble tatt ut kontant og at A AS beholdt kontroll over pengestrømmen. Skattekontoret klassifiserte beløpet som utbytte til selskapets aksjonærer, mens Skatteklagenemnda konkluderte med at dette var benyttet til uregistrerte lønnsutbetalinger og at det var grunnlag for summarisk felles oppgjør i medhold av ligningsloven § 9-5 nr. 8.

De to klagevedtakene innebar for A AS kort sagt følgende:

- Tilbakeføring av fradragført inngående merverdiavgift med 678 136 kroner (2007), 415 275 kroner (2008) og 108 112 kroner (2009)
- Tilleggsavgift jf. merverdiavgiftsloven § 21-3 på 240 306 kroner
- Ansvar for skattetrekk av lønnsutbetaling i summarisk fellesoppgjør på 1 643 217 kroner (2007), 1 006 269 kroner (2008) og 261 971 kroner (2009)
- Krav på arbeidsgiveravgift ved summarisk fellesoppgjør på 661 982 kroner (2007), 405 382 kroner (2008) og 105 537 kroner (2009)
- Tilleggsavgift jf. folketrygdloven § 24-3 tredje ledd jf. ligningsloven, på 30 % av unndratt arbeidsgiveravgift

Klagevedtakene innebar for øvrig at fradraget for utgiftene til fremmedtjenester (fakturaene) ble reversert, mens det ble gitt fradrag for de antatte lønnskostnadene.

Skattekontorets vedtak og klagevedtakene var basert på at alle fakturaene fra de fire foretakene D, Entreprenør og Malerfirma E, Multimal F og All Fix Vedlikehold i 2007, 2008 og 2009, var fiktive, i den forstand at disse foretakene ikke hadde drevet næringsvirksomhet og ikke levert tjenestene til A AS. Skatteklagenemnda la videre til grunn at A AS' betaling av fakturaene i stor grad ble brukt til betaling av ikke registrert arbeidskraft som hadde blitt tilført A AS, og som A AS derfor hadde ansvaret for med tanke på skattetrekk og arbeidsgiveravgift.

Oslo tingrett avsa 12. mai 2015 dom med slik domsslutning:

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. Malermesterfirmaet A AS betaler sakskostnader på 277 125 - tohundreogsyttisjutusenett hundreogtjuefem - kroner til staten ved Skatt øst innen to uker etter at dommen er forkynt.

For nærmere detaljer vedrørende saksforholdet vises til tingrettens dom og lagmannsrettens bemerkninger nedenfor.

Malermesterfirmaet A AS (A AS) har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 13. - 15. april 2016 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene møtte sammen med sine prosessfullmektiger og styreleder i A AS avga forklaring. Det ble avhørt 8 vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist på grunn av ferieavvikling og annet reisefravær.

### **Den ankende part, Malermesterfirmaet A AS, har i hovedtrekk anført:**

Både vedtaket til Klagenemnda for merverdiavgift og Skatteklagenemndas vedtak bygger på uriktig faktum, og må derfor oppheves i sin helhet. Det foreligger ikke noe grunnlag for å nekte A AS fradrag for betalt inngående merverdiavgift på fakturaene fra de fire underentreprenørene.

Videre er ingen av de to hovedvilkårene for summarisk fellesoppgjør i ligningsloven § 9-5 nr. 8 oppfylt. Uansett må vedtakene oppheves så langt gjelder tilleggsavgift da det ikke foreligger grunnlag for å ilegge tilleggsavgift av arbeidsgiveravgift eller merverdiavgift.

Saken reiser fire hovedtemaer. For det første om vilkårene for summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9-5 nr. 8 er oppfylt, og følgelig om A AS kan holdes ansvarlig for de fire underentreprenørenes unnlatelser knyttet til betaling av skatt og avgift. For det annet om det er grunnlag for å nekte A AS fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven (1969) § 21 på grunn av de samme underentreprenørenes unnlatelser. For det tredje - subsidiært - er spørsmålet om det er grunnlag for å ilegge tilleggsavgift av arbeidsgiveravgift på grunn av unnskyldelige forhold, jf. folketrygdloven § 24-3 annet ledd og ligningsloven § 10-3 nr. 1. For det fjerde - også subsidiært - om det er grunnlag for å ilegge tilleggsavgift av merverdiavgift fordi A AS ikke har opptrådt uaktsomt, jf. merverdiavgiftsloven (2009) § 21-3.

Det er to kumulative vilkår for å ilegge ansvar etter reglene om summarisk fellesoppgjør i ligningsloven § 9-5 nr. 8. Dette følger av lovens ordlyd og Borgarting lagmannsretts dom LB-2014-66489 (Jaktlia). For det første kreves det at det ikke var reell næringsvirksomhet hos de fire underentreprenørene. For det annet - hvis det ikke var reell næringsvirksomhet - må det være et reelt arbeidstagerforhold mellom A AS og de som faktisk utførte arbeidet. Som det følger av Jaktlia-dommen, er sistnevnte spørsmål mer komplekst enn statens todelte tilnærming - enten innenfor eller utenfor næringsvirksomhet. Det er ikke omtvistet at det arbeidet som er beskrevet i fakturaene fra underleverandørene, faktisk er utført og levert til A AS. Statens påstand om fiktive fakturaer knytter seg til hvem som utførte arbeidet. Det er staten som har bevisbyrden for at vilkårene er oppfylt.

Ved vurderingen av om det var reell næringsvirksomhet hos underentreprenørene må det blant annet legges vekt på registrering i Enhetsregisteret og merverdiavgiftsregisteret, virksomhetens varighet, om det er fakturert andre oppdragsgivere og hvem som har hatt risikoen for virksomheten. Det er ikke noe krav om at innehaveren har deltatt personlig i driften, og ulovlig virksomhet - også ved overtredelser av skatte- og avgiftslovgivning - er likevel virksomhet.

Ved vurderingen av om det var et reelt arbeidstagerforhold må det blant annet legges vekt på hvem som har hatt resultatansvaret og den økonomiske risikoen, om det har vært brukt egne driftsmidler og ansatte, om oppdraget har vært begrenset til et bestemt arbeid, om vederlaget har vært begrenset til enkeltoppdrag, om faktureringen har skjedd til fastpris eller på timebasis og om oppdragsgiver har hatt faglig og/eller administrativ instruksjonsmyndighet ved gjennomføringen av arbeidet. Særlig sistnevnte moment er sentralt og er fremhevet i Jaktlia-dommen.

Alle de fire underentreprenørene var reelle tjenesteytere, og fakturaene ga uttrykk for reelle tjenester til A AS. Innehaverne har enten selv eller ved egne ansatte eller egne underentreprenører utført arbeidet. Ingen av disse har vært underlagt A AS' administrasjon eller instruksjon ved utføring av sitt arbeid, og har derfor verken formelt eller reelt vært ansatte hos A AS i henhold til ligningsloven § 9-5 nr. 8 om summarisk fellesoppgjør. Ingen av de to vilkårene for å ilegge A AS ansvar etter denne bestemmelsen er derfor oppfylt.

Enkeltpersonforetaket D ved innehaver D drev reell virksomhet og var reell underleverandør til A AS. Fakturaene var ikke fiktive. Det vises blant annet til at det er utstedt konkrete fakturaer til

oppdragsgiver A AS som er betalt, og at foretaket var registrert i Enhetsregisteret siden 2001. Det var også registrert i merverdiavgiftsregisteret i flere perioder, blant annet nesten hele den aktuelle perioden der det ble gjort arbeid for A AS. Omfanget av virksomheten var betydelig. I henhold til forklaringen til C hadde foretaket vanlig reklamasjonsansvar. At det har vært en reell virksomhet, underbygges av Hs forklaring for tingretten. Det er ikke noe krav om at D selv deltok i driften eller gjorde noe fysisk arbeid. Selv om det ikke ble betalt skatter og avgifter, er ikke det i seg selv et tegn på at det ikke var virksomhet, men at virksomheten var ulovlig.

Hvis Ds foretak ikke har drevet reell virksomhet, har det uansett ikke vært noe reelt arbeidstagerforhold mellom A AS og de som har utført arbeid for D. A AS ga en arbeidsbeskrivelse til H, men var ikke involvert i den videre utføringen. D hadde ikke noe løpende oppdrag. Det var tale om enkeltoppdrag der fakturaene var knyttet til konkrete arbeidssteder. Fakturering skjedde både etter fastpris og timer. A AS var i liten grad kjent med hvem som utførte arbeidet, og A AS hadde ingen bestemt oppfølging. A AS hadde ikke faglig instruksjonsmyndighet, verken hvordan eller når arbeidet skulle gjøres, jf. forklaringen til vitnet G, og hadde heller ingen administrativ instruksjonsmyndighet slik som lagt til grunn i Jaktli-dommen.

Enkeltpersonforetaket Entreprenør og Malerfirma E ved innehaver E drev reell virksomhet og var reell underleverandør til A AS . Fakturaene var ikke fiktive. Videre var det ikke noe arbeidstagerforhold mellom A AS og de som utførte arbeidet. De samme forholdene som er trukket frem for Ds foretak, gjør seg i hovedsak gjeldende. Es forklaring i ankeforhandlingen må ses som et forsøk på å minimalisere egen rolle. Han har også tidligere forklart seg forskjellig på ulike stadier av saken. Det vises for øvrig til at Es foretak var registrert i merverdiavgiftsregisteret i hele den aktuelle perioden og i Enhetsregisteret fra 2005. De tre vitnene som har forklart at de utførte arbeid i den aktuelle perioden, har forklart at de forholdt seg til H og ikke A AS. De forklarte at han kom med arbeidsliste, betalte dem og kom med «flekklister». Heller ikke her hadde A AS noen faglig eller administrativ instruksjonsmyndighet.

Hva gjelder enkeltpersonforetaket Multimal F ved innehaver F, gjøres det gjeldende samme anførsler som for foretakene til D og E. Fs virksomhet var registrert i hele perioden. Staten har ikke påvist at A AS hadde noen faglig eller administrativ instruksjonsmyndighet over arbeidet.

Enkeltpersonforetaket All Fix Vedlikehold ved innehaver I drev også reell virksomhet og var reell underleverandør til A AS. Fakturaene var derfor ikke fiktive. Videre var det ikke noe reelt arbeidstagerforhold mellom A AS og de som utførte arbeidet. I har forklart seg utfyllende om at han drev reell virksomhet, blant annet for A AS. Hans foretak var registrert i Enhetsregisteret fra 1999. I benyttet seg av øvrige ansatte, jf. hans og Gs forklaringer, og hadde en omfattende virksomhet. For øvrig vises det til det som er anført om de øvrige foretakene. Heller ikke overfor I eller hans ansatte hadde A AS noen faglig eller administrativ instruksjonsmyndighet. Det vises til forklaringene til både C, G og I.

Ettersom de fire foretakene har vært reelle underleverandører til A AS , og fakturaene ikke var fiktive, er det ikke noe grunnlag for en skjønsmessig fastsettelse/endring av A AS' merverdiavgiftsoppgave. Hvis det ikke er grunnlag for summarisk fellesoppgjør, er fradragsretten i behold. Realiteten er avgjørende for fradragsretten etter merverdiavgiftsloven (1969) § 21 jf. § 25. Eventuelle formelle feil ved fakturaene kan ikke ha betydning. A AS har vært en lojal



avgiftspliktig og må da ha en utvidet fradragsrett. Selskapet har gjort undersøkelser i forkant om underentreprenørene og har hatt overlevering av skriftlige oppdragsbeskrivelser. Det var helt åpent at A AS hadde underleverandører. A AS har ikke vært kjent med at underentreprenørene drev ulovlig, og de har begått tillitsbrudd overfor A AS.

Selv om det skulle være grunnlag for summarisk fellesoppgjør, gjøres det subsidiært gjeldende at det ikke er grunnlag for tilleggsavgift etter folketrygdloven. Det foreligger unnskyldelige forhold. A AS har selv blitt gjenstand for kriminell aktivitet, og har vært så aktsom som det var mulig for et lite malerfirma i Oslo å være.

Videre er det heller ikke grunnlag for tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 21-3. Etter bestemmelsen er det påkrevd at A AS i det minste har opptrådt uaktsomt. Det bestrides at slik uaktsomhet foreligger. A AS hadde grunn til å stole på at det var reelle fakturaer, og kan ikke lastes for at disse underleverandørene som gikk under «radaren», benyttet seg av A AS.

Det er nedlagt slik påstand:

Prinsipalt:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 11. mars 2014 for 2007, 2008 og 2009 for Malermesterfirmaet A AS oppheves.
2. Klagenemnda for merverdiavgift sitt vedtak av 17. feb. 2014 for 2007, 2008 og 2009 for Malermesterfirmaet A AS oppheves.
3. Staten v/Skatt øst erstatter Malermesterfirmaet A AS saksomkostninger med tillegg av rente fra oppfyllelsesfristen og til betaling skjer.

Subsidiært:

1. Klagenemnda for merverdiavgift sitt vedtak om tilleggsavgift av 17. feb. 2014 for 2007, 2008 og 2009 for Malermesterfirmaet A AS oppheves.
2. Skatteklagenemndas vedtak om tilleggsavgift av arbeidsgiveravgift av 11. mars 2014 for 2007, 2008 og 2009 for Malermesterfirmaet A AS oppheves.
3. Hver av partene bærer sine saksomkostnader for begge instanser.

### **Ankemosparten, Staten v/Skatt øst, har i hovedtrekk anført:**

Tingrettens bevisbedømmelse og rettsanvendelse er korrekt. Vedtakene er gyldige. Anken skal derfor forkastes.

Faktureringen fra de fire foretakene i perioden 2007-2009 var fiktiv. Det ble ikke drevet næringsvirksomhet i noen av foretakene. I den grad det ble utført arbeid, skjedde dette ikke innenfor næring, men som selvstendige oppdragstagere. Dette er tilstrekkelig for å konstatere at vilkårene for summarisk fellesoppgjør, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 8, er oppfylt. Både ansatte og selvstendig oppdragstagere er omfattet av begrepet «ansatte» i bestemmelsen. Dette innebærer at A AS blir ansvarlig for arbeidsgiveravgift og skattetrekk. Videre var det heller ikke grunnlag for fradrag for inngående merverdiavgift etter fakturaene, da et slikt fradrag forutsetter en reell leveranse.

Tingretten har korrekt lagt til grunn at A AS har bevisbyrden for at arbeidet ble levert i virksomhet. Det er selskapet som må føre bevis for at det var grunnlag for fradrag for inngående avgift. Beviskravet er alminnelig sannsynlighetsovervekt. Ved bevisvurderingen bør det legges størst vekt på de tidsnære bevis, dvs. først og fremst rapporten fra bokettersynet. Videre bør det legges vekt på at A AS først fremla etterspurt dokumentasjon sent under den ligningsmessige behandlingen.

Tingretten har foretatt en korrekt bevisvurdering når den har kommet til at faktureringen var fiktiv. Bevisføringen for lagmannsretten har styrket vurderingen. Så godt som alle de typiske kjennetegnene på fiktiv fakturering slår til i vår sak. Foretakene er innenfor malerbransjen og organisert som enkeltpersonforetak. Det er foretatt store kontantuttak umiddelbart etter overføringene fra A AS. Foretakene har ikke levert noen oppgaver, har ikke ført regnskaper, har ikke foretatt betalinger av næringsmessig art over bank, har ingen ansatte, og innehaverne vet lite om arbeidet. Det er i tillegg en rekke påfallende omstendigheter ved selve fakturaene. At foretakene har vært registrert i Enhetsregisteret og merverdiavgiftsregisteret, sier lite om at fakturaene var reelle.

Hva gjelder foretaket D, er det utført svært mange arbeidstimer ifølge fakturaene. Foretaket hadde ingen registrerte ansatte eller underentreprenører, og D forklarte selv under bokettersynet at han ikke hadde ansatte. Hans personlige situasjon var også vanskelig. Ingen av vitnene som har forklart at de har arbeidet i perioden, kjente til D. Det er videre mange påfallende forhold ved utformingen av fakturaene. Flere andre typiske kjennetegn ved fiktiv fakturering gjør seg gjeldende. Det var ingen spor av skriftlige avtaler eller kommunikasjon mellom foretaket/D og A AS. Det var store kontante uttak umiddelbart etter betaling fra A AS. Foretaket hadde ingen virksomhetsrelaterte kostnader. D erkjente under bokettersynet at faktureringen var fiktiv, og han er dømt for et annet tilfelle av fiktiv fakturering i samme periode.

For Entreprenør og Malerfirma E er det tilstrekkelig å vise til Es forklaring i lagmannsretten der han erkjente at faktureringen var fiktiv. Hans forklaring underbygges av øvrige bevis. Foretaket hadde ingen registrerte ansatte eller underentreprenører. Det var ingen virksomhetsrelaterte kostnader hos foretaket, og det ble foretatt store kontante uttak umiddelbart etter betaling fra A AS. Også her var det mange påfallende forhold ved utformingen av fakturaene, og det var ingen spor av skriftlig kommunikasjon mellom foretaket og A AS. Det vises videre til Es personlige situasjon, og at han er domfelt for et tidligere tilfelle av fiktiv fakturering.

Hva gjelder Multimal F, forklarte E at han og F hadde et samarbeid om fiktiv fakturering. Dette underbygges av at A AS i all hovedsak betalte fakturaene fra Multimal F ved overføring til Es konto. For øvrig vises det til de momentene som er trukket frem vedrørende Es foretak, som i all hovedsak gjelder tilsvarende for Multimal F.

For All Fix Vedlikehold ved I er bildet noe annet, ettersom han utførte arbeid for A AS tidligere. Det er imidlertid ikke utført noe arbeid etter 2006, og da i alle fall ikke gjennom foretaket. Heller ikke her var det registrerte ansatte, selv om I har forklart at han brukte noen polske arbeidere. Det er ingen virksomhetsrelaterte kostnader, og ingen spor av skriftlig kommunikasjon mellom A AS og foretaket. Videre var det store umiddelbare kontantuttak og mange påfallende forhold ved fakturaene. Betaling skjedde delvis over bank til en konto tilhørende Is datter. I henhold til

fakturabeløpene må det ha vært utført et meget stort antall arbeidstimer i løpet av 2007 som umulig kan stemme med det som er forklart om hva I selv og eventuelt de polske arbeiderne gjorde.

Det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at faktureringen fra de fire foretakene var fiktiv. Av dette følger at det ikke har skjedd omsetning i henhold til merverdiavgiftsloven § 1-1, § 1-3 og § 3-1, og da har A AS ikke krav på fradrag for inngående merverdiavgift etter § 8-1. Fradraget skal derfor tilbakeføres. For en slik tilbakeføring er det ikke noe krav om at A AS var uaktsom. Uansett har A AS ikke vært i aktsom god tro ved betaling av fakturaene og innsendelse av avgiftsoppgavene. Det er klar sannsynlighetsovervekt for at A AS opptrådte i det minste uaktsomt. Da er det grunnlag for tilleggsavgift på 20 prosent etter merverdiavgiftsloven § 21-3. De objektive vilkårene etter bestemmelsen, at det har skjedd fiktiv fakturering og at staten er påført et tap, er oppfylt.

Det er tre kumulative vilkår for å gjennomføre et summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9-5 nr. 8. De omtvistede vilkårene er om det er levert uriktige eller ufullstendige oppgaver, og om disse gjaldt arbeidsgivers «ytelser til ansatte».

Sistnevnte vilkår må forstås tilsvarende som i bestemmelsene om oppgave- og trekkplikt i skattebetalingsloven og folketrygdloven. Summarisk fellesoppgjør er bare en måte å gjennomføre et oppgjør for skattetrekk og arbeidsgiveravgift på som ikke er gjennomført. Det er et todelt system, med lønn og annen godtgjørelse i og utenfor tjeneste på den ene siden, og betaling til selvstendig næringsdrivende på den andre siden. Oppgave- og trekkplikten, samt arbeidsgiveravgiften, er knyttet til den første gruppen. Dette omfatter både ansatte i snever forstand og selvstendig oppdragstagere/frilansere. Denne forståelsen følger av lovens system, forarbeider til ny folketrygdlov, juridisk teori og praksis fra tingretten. Det er ikke rom for en tredje kategori som Jaktlia-dommen synes å forutsette. I vår sak foreligger i tillegg en rekke momenter som uansett underbygger at de som utførte arbeidet, var å anse som «ansatte» hos A AS. Selskapet utøvet flere funksjoner som arbeidsgiver.

Hva gjelder vilkåret om at det er levert uriktige eller ufullstendige oppgaver, et dette per definisjon oppfylt når plikten til å levere oppgaver er forsømt. Det må i tillegg foretas en culpavurdering etter en objektivisert norm, og da i motsetning til det som er lagt til grunn i Jaktlia-dommen. Det vises blant annet til Rt-1992-1588 og Rt-2009-813. Flere momenter i vår sak underbygger at normen er overtrådt. A AS gjorde få eller ingen undersøkelser om enkeltpersonforetakene, og det var nesten ingen direkte kontakt med foretakene. Videre vises til en rekke omstendigheter ved fakturaene og at det skjedde mange kontante utbetalinger. Selve faktureringen var også påfallende ved at det ble fakturert uregelmessig og på timesbasis selv om det var avtalt fastpris. Foretakene avløste hverandre og hadde samme arbeidsleder som A AS hadde en relasjon til.

Vilkårene for summarisk fellesoppgjør er oppfylt. Det har da korrekt skjedd en omklassifisering av det skattemessige fradraget fra fremmedutgifter til lønnsutgifter. Videre blir A AS ansvarlig for skattetrekk og arbeidsgiveravgift. Det er videre grunnlag for tilleggsavgift av arbeidsgiveravgiften da det ikke foreligger unnskyldelige forhold, jf. folketrygdloven § 24-3 jf. ligningsloven § 10-3.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

## **Lagmannsrettens vurdering**

### **1. Innledning og oversikt**

Lagmannsretten er kommet til samme resultat som tingretten. Skatteklagenemndas vedtak om summarisk fellesoppgjør med omklassifisering fra fremmedutgifter til lønnsutgifter, ansvar for skattetrekk og ileggelse av arbeidsgiveravgift med tilleggsavgift er gyldig. Også vedtaket til Klagenemnda for merverdiavgift om tilbakeføring av fradrag for inngående merverdiavgift og ileggelse av tilleggsavgift er gyldig. Anken fra A AS forkastes.

I punkt 2 og 3 behandles Skatteklagenemndas vedtak. Først tar lagmannsretten stilling til hva som er vilkårene for å gjennomføre et summarisk fellesoppgjør, og om disse vilkårene er oppfylt i vår sak, jf. punkt 2. Deretter behandles spørsmålet om tilleggsavgift av arbeidsgiveravgift, jf. punkt 3.

I punkt 4 behandler lagmannsretten vedtaket til Klagenemnda for merverdiavgift.

### **2. Summarisk fellesoppgjør**

#### **2.1 Vilkårene**

Bestemmelsen om summarisk fellesoppgjør er fastsatt i ligningsloven § 9-5 nr. 8 første punktum:

Når arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige oppgaver over ytelser til ansatte, og det medfører uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte, kan skattekontoret gjøre vedtak om at det, i stedet for å foreta endring av ligning på den enkelte ansattes hånd, skal foretas et summarisk oppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgiverens hånd (summarisk fellesoppgjør).

Lagmannsretten nevner at det følger av forarbeidene til bestemmelsen, jf. blant annet Ot.prp.nr.100 (1992-1993) punkt 4.1, at den var begrunnet i andre typesituasjoner enn den som foreligger i vår sak. Det er likevel ikke tvilsomt, og heller ikke omtvistet, at bestemmelsen kan få anvendelse dersom vilkårene først er oppfylt. Om bakgrunnen for innføring av en adgang til summarisk fellesoppgjør vil ha betydning for tolkningen, kommer lagmannsretten tilbake til.

Etter bestemmelsen er det to hovedvilkår for å treffe vedtak om et summarisk fellesoppgjør. For det første må «arbeidsgiver» ha levert uriktige eller ufullstendige oppgaver over ytelser til «ansatte», og for det annet må det være uforholdsmessig byrdefullt å gjennomføre ordinære endringssaker for «den enkelte ansatte». Det er ikke omtvistet at dette sistnevnte vilkåret - at

ordinære endringssaker vil være uforholdsmessig byrdefullt - er oppfylt, og lagmannsretten går derfor ikke nærmere inn på dette spørsmålet.

Hva gjelder det førstnevnte vilkåret om oppgaver over ytelser til «ansatte», er det ingen uenighet om at de oppgavene som A AS sendte inn for 2007-2009, ikke omfattet det arbeidet som skal være dekket av de omtvistede fakturaene. Dette følger av at A AS har behandlet dette som leveranser fra andre næringsdrivende foretak. Det omtvistede spørsmålet er om leveransene skjedde fra disse foretakene, slik som følger av fakturaene, eller om leveransene reelt sett kom fra andre enn foretakene, og derfor var omfattet av A AS' oppgaveplikt. I sistnevnte tilfelle var oppgavene fra A AS objektivt sett uriktige/ufullstendige. Lagmannsretten behandler dette spørsmålet nærmere i punkt 2.2.

Det er videre anført fra statens side at det gjelder et vilkår om subjektiv skyld knyttet til at innsendte oppgaver var uriktige/ufullstendige. Lagmannsretten kommer tilbake til dette i punkt 2.3.

Partene er enige om at arbeidet - som er omtalt i fakturaene - faktisk ble levert til A AS, og at A AS betalte i henhold til fakturaene. I forlengelsen av dette er det også enighet om - slik lagmannsretten har forstått partene, og som lagt til grunn av tingretten - at disse beløpene i hovedsak gikk med til å dekke vederlag til de personene som faktisk utførte arbeidet. Partene er derimot uenige om hva som ligger i «arbeidsgiver» og «ansatte» i § 9-5 nr. 8. A AS hevder at disse begrepene innebærer at det er et vilkår for summarisk fellesoppgjør - i tillegg til at oppgavene var uriktige/ufullstendige - at det var et reelt arbeidstagerforhold mellom A AS og de som faktisk utførte de aktuelle arbeidene. Til støtte for sitt syn har A AS særlig vist til Borgarting lagmannsretts dom av 26. januar 2015 (LB-2014-66489, Jaktlia). Fra statens side er det gjort gjeldende at Jaktlia-dommen gir uttrykk for en uriktig forståelse av bestemmelsen.

I henhold til Jaktlia-dommen gir ikke § 9-5 nr. 8 adgang til summarisk fellesoppgjør i de tilfellene der de «ansatte» er selvstendige oppdragstagere. Selv om det ikke er noe krav til et formelt ansettelsesforhold, må det ifølge dommen trekkes et skille mellom selvstendige oppdragstagere og reelt ansatte. Det nevnes at samme synspunkt er kommet til uttrykk i kommentarene til bestemmelsen i Gyldendal rettsdata, da nettopp med henvisning til Jaktlia-dommen.

Lagmannsretten har en annen vurdering av dette spørsmålet enn det som er uttrykt i Jaktlia-dommen. Selv om lagmannsretten ser at begrepet «ansatte» isolert sett kan tilsi at det må foreligge en ansettelse i betydningen et arbeidstagerforhold, må bestemmelsen og begrepet tolkes i lys av øvrig lovgivning på området. Lagmannsretten er enig med tingretten i at det er naturlig å se bestemmelsen i sammenheng med oppgave- og trekkplikten som følger av ligningsloven og skattebetalingsloven, sammenholdt med skatteloven og folketrygdloven kapittel 23. Et summarisk fellesoppgjør er nettopp en forenklet behandling i de tilfellene der arbeidsgiver ikke har oppfylt sin oppgave- og trekkplikt, og ikke har betalt arbeidsgiveravgift. Det er ikke tvilsomt at arbeidsgivers oppgave- og trekkplikt gjelder for arbeid og oppdrag både i og utenfor tjenesteforhold, jf. ligningsloven § 5-2 nr. 1 bokstav a) og skattebetalingsloven § 5-4 nr. 1 og § 5-6 nr. 1. Videre er det heller ikke tvilsomt at det skal betales arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold, jf. folketrygdloven § 23-2. Avgjørende for om det foreligger oppgave-/trekkplikt og plikt til å svare arbeidsgiveravgift er

ikke om det foreligger noe fast arbeidsforhold eller ansettelsesforhold, men om vedkommende oppdragstager er næringsdrivende eller ikke. I tillegg til det som følger av de nevnte bestemmelsene, viser lagmannsretten til Harboe m.fl., Ligningsloven. Kommentartutgave (7. utgave) side 174. Det vises også til Høyesteretts dom av 16. mars 2016 (HR-2016-00589-A) avsnitt 42 vedrørende bestemmelsene i folketrygdloven. Rettstilstanden var også slik før ligningsloven § 9-5 nr. 8 ble vedtatt. Det kan her blant annet vises til NOU 1990:20 Forenklet trygdlov side 1272-1273 og Rt-1994-1064 (Bye-dommen) på side 1068. Uten at det er avgjørende for lagmannsrettens vurdering, kan det for øvrig påpekes at ligningsloven § 9-5 nr. 8 bruker begrepet «ansatte» og ikke «arbeidstager».

At summarisk fellesoppgjør kan finne sted selv om det ikke har vært utført oppdrag i tjeneste eller i et ansettelsesforhold i vanlig forstand, har også støtte i Sivilombudsmannens uttalelse i sak SOM-2013-2029.

I Jaktlia-dommen ble det særlig vist til avgjørelsen i Rt-1985-957. Spørsmålet i den saken var hvilket selskap som var å anse som arbeidsgiver med ansvar for å betale arbeidsgiveravgift ved innleie av sveisere. Selv om avgjørelsen gjelder en del av det samme regelverket, kan ikke lagmannsretten se at den gir noen særlig veiledning ved forståelsen av ligningsloven § 9-5 nr. 8 når øvrige rettskilder tas i betraktning.

Lagmannsretten har vurdert om bakgrunnen for bestemmelsen om summarisk fellesoppgjør, og de tilfellene som bestemmelsen var ment å ramme, tilsier et snevrere anvendelsesområde enn det som angitt ovenfor. Altså at det må avgrenses til de tilfelle der det kan påvises et reelt arbeidstagerforhold mellom arbeidsgiveren og vedkommende som har utført oppdraget. Det kan i den forbindelse også vises til at et summarisk fellesoppgjør har et visst pønalt trekk ved at arbeidsgiver gjøres ansvarlig for en skatt som egentlig påligger arbeidstageren. Hovedformålet er imidlertid at oppgjøret skal være gjenopprettende. Lagmannsretten kan ikke se at bestemmelsens bakgrunn eller formål taler imot den forståelsen som Skatteklagenemndas vedtak og tingrettens avgjørelse bygger på, og som etter lagmannsrettens syn er best i samsvar med lovens system.

Etter lagmannsrettens syn omfatter dermed begrepet «ytelser til ansatte» også ytelser for arbeid til personer utenfor tjenesteforhold, og som ikke nødvendigvis er å anse som ansatte i arbeidsrettslig forstand. Under forutsetning av at de aktuelle arbeidsytelsene som er tilført A AS, ikke reelt sett er levert fra de fire enkeltpersonforetakene, har A AS betalt for arbeid utført av personer som var enten uregistrerte ansatte eller selvstendige oppdragstakere utenfor tjenesteforhold. Disse ytelsene er da omfattet av § 9-5 nr. 8. Det kan ikke oppstilles noe ytterligere vilkår slik som hevdet av A AS.

## **2.2 Var faktureringen reell?**

Spørsmålet er om foretakene D, Entreprenør og Malerfirma E, Multimal F og All Fix Vedlikehold har levert de tjenestene som følger av fakturaene utstedt til A AS i tidsperioden 2007-2009. Hvis leveransene faktisk ikke har skjedd gjennom disse foretakene, gir fakturaene uttrykk for transaksjoner som ikke har funnet sted. Fakturaene er slik sett fiktive. Arbeidet er da levert av uregistrerte arbeidstagere eller selvstendige oppdragstagere, jf. det som er uttrykt ovenfor, og ikke næringsdrivende foretak. De oppgavene som A AS sendte inn i de aktuelle årene, var da uriktige/ufullstendige. Som det fremgår allerede under punkt 1, er lagmannsretten

kommet til at faktureringen ikke var reell. Det gjelder for samtlige fire foretak i hele den aktuelle perioden.

Lagmannsretten er enig med tingretten i at det gjelder et alminnelig beviskrav om sannsynlighetsovervekt for å legge til grunn at faktureringen ikke var reell, og at det er A AS som må dokumentere at de har gitt korrekte opplysninger til skattemyndighetene. Det vises her til tingrettens dom side 10 med videre henvisninger til forarbeider og rettspraksis. Lagmannsretten finner det uansett bevist med klar sannsynlighetsovervekt at faktureringen var fiktiv.

Før lagmannsretten går inn på vurderingen av det enkelte foretak, vil lagmannsretten vise til oppsummeringen øverst på side 11 i tingrettens dom som også er dekkende for lagmannsrettens syn:

Etter en samlet vurdering av bevisførselen mener retten at det er klar overvekt av sannsynlighet for at de fire foretakene ikke drev næringsvirksomhet og ikke leverte tjenester til A AS slik fakturaene gir uttrykk for. Den enkelte fakturaen representerte dermed ikke et krav om betaling som var knyttet til omsetning fra det enkelte foretaket til A AS . Bevisvurderingen i denne saken bygger på en rekke ulike bevismomenter angående de ulike foretakene og faktureringen. Bevismomentene har hver for seg ulik bevisstyrke, men vurdert i sammenheng mener retten at det ikke er rimelig tvil om konklusjonen.

Retten tar utgangspunkt i at A AS har fradragsført betydelige kostnader til fremmedtjenester fra de fire foretakene. Fratrasket merverdiavgift er det for disse foretakene fradragsført ca. 2,7 millioner kroner i 2007, ca. 1,6 millioner kroner i 2008 og ca. 430 000 kroner i 2009. Fakturaene gir altså uttrykk for at A AS har fått levert et stort antall arbeidstimer. Det skulle da være grunn til å forvente at disse foretakene viser ordinære tegn på næringsvirksomhet i den aktuelle perioden. Etter bevisførselen i denne saken kan det imidlertid ikke legges til grunn at noen av disse foretakene har drevet næringsvirksomhet i de aktuelle tidsrommene eller at de reelt sett har levert de fakturerte tjenestene til A AS.

Bevisføringen for lagmannsretten har ikke svekket grunnlaget for tingrettens konklusjon. Tvert imot har vitnet Es forklaring for lagmannsretten ytterligere underbygget at tingrettens bevisvurdering er riktig. E forklarte at faktureringen gjennom hans foretak var fiktiv, og at han samarbeidet med F - innehaver av Multimal F - om dette. Selv om E har forklart seg forskjellig på ulike stadier i saken, ser lagmannsretten ingen grunn til å tvile på hans forklaring under ankeforhandlingen. Hans forklaring underbygges av sakens øvrige bevis.

Lagmannsretten går så over til å behandle fakturaene fra D. Det er tale om 17 fakturaer i 2007 og 32 fakturaer i 2008. Det samlede beløpet for hvert år er henholdsvis 1 443 000 kroner og 1 251 625 kroner. Det er tale om et meget stort antall arbeidstimer, og D var i henhold til fakturaene en betydelig underleverandør i disse to årene, særlig i 2007. For lagmannsretten er det tilstrekkelig å vise til tingrettens oppsummering på side 12-13 som i hovedsak også er dekkende for lagmannsrettens syn:

D var ikke registrert i merverdiavgiftsregisteret fra andre termin i 2008, selv om en del av fakturaene var utstedt etter dette. Foretaket hadde heller ikke registrerte ansatte, og har ikke levert regnskaper, selvangivelser m.v. A AS' betaling har stort sett skjedd til foretakets

bankkonto, men en del har blitt betalt kontant. Uansett har innskutte beløp like etter betaling - fratrukket om lag 10 % - blitt tatt ut fra kontoen. Kontoen viser for øvrig ingen spor av ordinære virksomhetsrelaterte kostnader hos foretaket, slik som drivstoff, rekvisita og utstyr, utgifter til bompenger m.v. Selv om foretaket hadde drevet sin virksomhet med uregistrert arbeidskraft, mener retten at det måtte det forventes å se en del slike spor dersom det virkelig foregikk næringsvirksomhet.

Fakturaene har påfallende utforming og innhold. De mangler en logo for foretaket, underskriftene kan tyde på at ulike personer har undertegnet med samme navn, og det er ikke inntatt telefonnummer til foretaket. Det gis i svært liten grad informasjon om hva slags arbeid som er utført, når det er utført og av hvem. Det var heller ikke vedlagt timelister eller annen dokumentasjon som beskrev dette nærmere, noe som retten mener er påfallende, selv om partene hadde avtalt fast pris. Med ett unntak inneholder fakturaene heller ingen forfallsdato, noe som er uvanlig i forretningsmessige forhold mellom uavhengige parter [ ... ]

Det foreligger ikke oppdragsavtaler eller tydelige oppdragsbekreftelser mellom A AS og foretaket. Retten mener det er påfallende at det heller ikke er dokumentert noen form for skriftlig kommunikasjon med foretaket i forbindelse med forberedelsen og gjennomføringen av oppdraget, verken i fremlagt dokumentasjon eller i det elektroniske materialet som ble speilkopiert av skattekontoret [ ... ]

Etter lagmannsrettens vurdering kan det ikke ses at bevisføringen for lagmannsretten gir grunnlag for noen annen vurdering av den angivelige virksomheten i Ds foretak.

At faktureringen ikke var uttrykk for reelle transaksjoner mellom Ds foretak og A AS, underbygges også av Ds egen forklaring under bokettersynet og hans daværende livssituasjon. Det er her tilstrekkelig å vise til følgende på side 14 i tingrettens dom:

D forklarte seg ikke for retten. I bokettersynsrapporten punkt 6.2 fremgår det at han forklarte seg i forbindelse med bokettersyn i sin virksomhet i 2009. Han forklarte da at han ikke hadde utført arbeid for A AS, at faktureringen var fiktiv, og at om lag 90 % av de innbetalte beløpene like etter ble tatt ut og levert tilbake til A AS . Retten kan ikke se at hans opplysninger om dette er tilbakevist av bevisførselen i saken her.

I Jæren tingretts dom den 9. januar 2015 fremgår det at D i en annen sammenheng også erkjente å ha vært delaktig i omfattende fiktiv fakturering i 2007 til 2009. Opplysninger om ham i samme dom tyder på at han i den aktuelle perioden var i en slik situasjon med tanke på rus og psykisk tilstand, at han neppe var i stand til å drive næringsvirksomhet. Etter rettens syn tyder dette på at D også drev med fiktiv fakturering når det gjelder A AS.

D forklarte seg heller ikke som vitne under ankeforhandlingen.

Heller ikke det som A AS har gjort gjeldende vedrørende Hs rolle, tilsier noe annet. Det vises for øvrig til tingrettens vurdering av Hs rolle på side 13 i dommen. Tilsvarende gjelder den påståtte koblingen mellom timelister og Ds foretak, samt forklaringene fra de ulike vitnene som har vært involvert i deler av arbeidet, og lagmannsretten tiltrer vurderingen av dette på side 13-14 i tingrettens dom.



Lagmannsretten har etter dette kommet til at det er klar sannsynlighetsovervekt for at fakturaene fra D til A AS ikke ga uttrykk for reelle transaksjoner.

Lagmannsretten går så over til Es enkeltpersonforetak, *Entreprenør og Malerfirma E*. Det dreier seg her om 11 fakturaer på i alt 801 250 kroner i 2008. Som allerede berørt ovenfor, forklarte E under ankeforhandlingen at fakturaene ikke var reelle, og at hans foretak aldri hadde hatt noe oppdrag for A AS. Foretaket ble utelukkende brukt til å utstede fakturaer. E utarbeidet fakturaer etter nærmere instruks fra H, tok ut pengene så snart de var overført fra A AS, og beholdt så en mindre del selv. Resten av beløpet ble gitt tilbake til H. E forklarte at han samarbeidet med F.

I tillegg til Es forklaring vil lagmannsretten vise til en del av de momentene som er trukket frem på side 15 i tingrettens dom:

Foretaket ble registrert som konkurs i juli 2007, noe som tyder på at det ikke drev næringsvirksomhet i 2008 da fakturaene ble skrevet. Foretaket hadde ikke registrerte ansatte og leverte ikke regnskaper, selvangivelser m.v. A AS' betaling av fakturaene skjedd delvis kontant. Beløp som ble betalt over bank, ble straks etter tatt ut i kontanter. Kontoen viser for øvrig ingen spor av ordinære virksomhetsrelaterede kostnader.

Fakturaene har påfallende utforming og innhold. I mange tilfeller er fakturadato og betalingsfrist den samme, noe retten mener er påfallende i et forretningsforhold mellom uavhengige næringsdrivende. Fakturaene mangler en logo for foretaket og foretakets navn er skrevet på flere ulike måter og med skrivefeil. Foretakets telefonnummer er ikke opplyst. Det gis lite informasjon om tidspunkt for arbeidet og hvem som har utført det. Det var heller ikke vedlagt timelister eller annen dokumentasjon som beskrev dette nærmere, noe som retten mener er påfallende, selv om partene hadde avtalt fast pris. Det er opplyst at materialkostnader er inkludert, mens det fremgår av teksten ellers at beløpet bare gjelder arbeid.

Heller ikke når det gjelder dette foretaket, foreligger det oppdragsavtaler eller ordinære oppdragsbekreftelser, og heller ikke spor av skriftlig kommunikasjon mellom foretakene, noe som burde forventes.

For lagmannsretten er det ikke nødvendig å gå inn på øvrige momenter som er trukket frem. Det kan vises til det som er uttrykt ovenfor hva gjelder Ds foretak, som langt på vei gjelder tilsvarende. Lagmannsretten har dermed kommet til at det er klar sannsynlighetsovervekt for at fakturaene fra Es foretak ikke var reelle.

Hva gjelder foretaket *Multimal F*, er det tale om 14 fakturaer på i alt 473 062 kroner i 2009. Foruten Es forklaring om at han og F samarbeidet om den fiktive faktureringen, vil lagmannsretten trekke frem de viktigste momentene som er nevnt på side 17 i tingrettens dom:

Foretaket hadde ikke registrerte ansatte og leverte ikke regnskaper, selvangivelser m.v. Beløpene som A AS betalte ble i stor grad tatt ut i kontanter straks etter. En av fakturaene er etter det opplyste ikke betalt, uten at grunnen til dette er opplyst, og fire er blitt betalt til en konto tilhørende E. Multimal Fs konto viser for øvrig ingen spor av ordinære

virksomhetsrelaterte kostnader, noe som kunne forventes selv om foretaket benyttet uregistrert arbeidskraft og for øvrig drev svart.

Fakturaene har en påfallende utforming og innhold. Foretakets navn er stavet på ulike måter og med varierende skrivefeil, og det samme gjelder mottakers navn. Fakturaene mangler en logo for foretaket og telefonnummer er ikke opplyst. Det gis lite informasjon om tidspunkt for arbeidet og hvem som har utført det. Det var heller ikke vedlagt timelister eller annen dokumentasjon som beskrev dette nærmere, noe som retten mener er påfallende, selv om partene hadde avtalt fast pris. Det er opplyst at materialkostnader er inkludert, mens det fremgår av teksten ellers at beløpet bare gjelder arbeid.

Heller ikke når det gjelder dette foretaket, foreligger det oppdragsavtaler eller ordinære oppdragsbekreftelser, og heller ikke spor av skriftlig kommunikasjon mellom foretakene, noe som måtte forventes. I det hele tatt kan det ikke ses at foretakets navn fremkommer andre steder enn i fakturaene.

[ . . ]

Innehaveren F forklarte seg under bokettersynet og for retten. Retten mener at hans forklaringer ikke på noen måte trekker i retning av at Multimal F leverte tjenester til A AS, eventuelt ved hjelp av H eller andre personer. Hans forklaring om at bare én faktura var skrevet av ham og de øvrige måtte være skrevet av E, underbygger etter rettens syn at hele opplegget var fiktivt.

I bevisvurderingen legger retten også vekt på at F i Oslo tingretts dom den 28. mars 2008 ble dømt for straffbare forhold knyttet til fiktiv fakturering i en annen sammenheng. Både dette og opplysningene om hans utdanning og helsesituasjon tyder på at han verken selv eller ved bruk av andre personer var i stand til å drive næringsvirksomhet og levere de fakturerte tjenestene til A AS.

Det kan tillegges at F ikke forklarte seg for lagmannsretten.

Etter lagmannsrettens vurdering underbygger de øvrige momentene det E forklarte om sitt samarbeid med F. Lagmannsretten kan ikke se at noe av det som er trukket frem av A AS, kan lede til en annen vurdering. Det er dermed klar sannsynlighetsovervekt for at fakturaene fra Multimal F ikke var reelle.

Til slutt går lagmannsretten over til å behandle fakturaene fra enkeltpersonforetaket til Jan I, *All Fix Vedlikehold*. Det er tale om 54 fakturaer i 2007 der det samlede beløpet er 1 947 681 kroner, én faktura på 23 500 kroner i 2008 og tre fakturaer i 2009 på til sammen 67 500 kroner. Som tingretten har fremhevet, er det tale om et svært høyt antall arbeidstimer i 2007.

Til forskjell fra de øvrige foretakene og deres innehavere, utførte I arbeid som selvstendig næringsdrivende for A AS fra rundt 2004 og en tid fremover. Dette har I selv forklart. Hans forklaring underbygges av blant annet forklaringen til vitnet G. Selv om Is forklaring for lagmannsretten etter hvert ble noe uklar på dette punktet, fremgikk det likevel av hans forklaring at han gjorde det meste arbeidet selv, men at han fikk en del bistand av polske arbeidere. Uansett

om dette skulle medføre riktighet, er det likevel vanskelig å forene Is forklaring med det omfanget av arbeid som følger av faktureringen fra hans foretak i 2007. Han ble da også selv overrasket over omfanget da det ble nevnt for han. For øvrig kunne I i liten grad kaste lys over de aktuelle fakturaenes realitet. Lagmannsretten finner videre grunn til å trekke frem vitnet Gs forklaring om at I etter hvert slet med store alkoholproblemer. Det er heller ikke noen skriftlige bevis - utover fakturaene - som underbygger at I har utført noe særlig arbeid etter 2006. Tingretten har oppsummert dette på følgende måte på side 18 i dommen:

Det fremstår også som trolig at I har gjort litt arbeid hos A AS i 2007 og muligens senere. Etter bevisførselen mener imidlertid retten det er klart sannsynlig at I ikke drev næringsvirksomhet i All Fix Vedlikehold i den perioden fakturaene gjelder - heller ikke «svart» næringsvirksomhet - slik at fakturaene ikke reelt sett representerer tjenester som All Fix Vedlikehold leverte til A AS, slik de gir uttrykk for.

Lagmannsretten deler denne vurderingen. Det har ikke kommet frem noe under bevisføringen under ankeforhandlingen som tilsier en annen konklusjon. Videre vil lagmannsretten trekke frem noen av de momentene som er nevnt på side 18-19 i tingrettens dom:

Etter det opplyste gjennomførte ligningsmyndighetene undersøkelser av virksomheten i All Fix Vedlikehold i 2005 og 2006. Innehaver I ble politianmeldt og mottok konkursvarsel. Fra femte termin i 2006 til første termin i 2009 var foretaket ikke registrert i merverdiavgiftsmantallet, og det ble tatt under behandling som konkursbo i oktober 2008. Foretaket hadde ikke registrerte ansatte.

Betydelige deler av fakturaene ble betalt til en annen konto enn foretakets, nemlig til en konto tilhørende Is datter. Det ble foretatt store kontantuttak umiddelbart etter at A AS betalte fakturaene. Kontoopplysningene viser ingen spor av ordinære virksomhetsrelaterte kostnader hos foretaket i den aktuelle perioden, noe som det var grunn til å forvente selv om det var slik at virksomheten ble drevet med uregistrert arbeidskraft. Så mye som 700 000 kroner synes for øvrig å være betalt kontant fra A AS, noe retten oppfatter som uvanlig.

Fakturaene har en påfallende utforming og innhold. De mangler en logo for foretaket, de har ulike layout, foretakets navn er skrevet på ulike måter, og arbeidsbeskrivelsen er noen ganger skrevet for hånd, og noen ganger maskinelt. Det gis lite informasjon om når arbeidet er utført og av hvem. Det var heller ikke vedlagt timelister eller annen dokumentasjon som beskrev dette nærmere. I en del av fakturaene står det at materialkostnader er inkludert, mens det fremgår av teksten ellers at beløpet bare gjelder arbeid. Det er fremlagt noen timelister som er skrevet på Is brev, men på bakgrunn av ukedag og dato, synes det klart at disse ikke gjelder de årene som fakturaene gjelder.

Det foreligger ikke oppdragsavtaler eller ordinære oppdragsbekreftelser mellom A AS og foretaket [ ... ]

Det er påfallende at det ikke er dokumentert noen spor etter skriftlig kommunikasjon mellom A AS og All Fix Vedlikehold i forbindelse med forberedelsen og gjennomføringen av oppdragene. Det måtte forventes at det kunne vises til slik dokumentasjon dersom det reelt sett dreide seg om omsetning av tjenester i et slikt omfang mellom uavhengige næringsdrivende.

Lagmannsretten har dermed kommet til at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at fakturaene fra All Fix Vedlikehold i perioden 2007-2009 ikke ga uttrykk for reelle transaksjoner.

Etter dette er lagmannsrettens konklusjon at faktureringen fra de fire foretakene i 2007-2009 ikke var reell. Foretakene leverte ikke tjenestene til A AS. Av dette følger at oppgavene til skattemyndighetene var uriktige/ufullstendige da disse skulle ha omfattet de utbetalingene som ble foretatt under henvisning til fakturaene. Dette vilkåret for summarisk fellesoppgjør er dermed oppfylt, jf. imidlertid punkt 2.3.

### **2.3 Uaktsomhet**

Staten har anført at det gjelder en form for skyldkrav knyttet til vilkåret om «uriktige eller ufullstendige oppgaver» etter ligningsloven § 9-5 nr. 8. Etter statens syn er det ikke A AS' subjektive oppfatning som er avgjørende, men hvilken informasjon som en ordinær aktsom skattyter etter en objektiv vurdering av situasjonen burde ha gitt til myndighetene. Det er i den forbindelse vist til Rt-1992-1588 (Loffland) og Rt-2009-813.

De to nevnte dommene gjaldt forståelsen av ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, dvs. fristen for å endre ligningen. Etter lagmannsrettens syn er dommene ikke uten videre overførbare på den situasjonen som foreligger etter § 9-5 nr. 8 der det er gitt uriktige/ufullstendige oppgaver, og der bestemmelsen selv uttrykkelig viser til fristen på 10 år i ligningsloven § 9-6 nr. 1. Det kan nevnes at det i Jaktlia-dommen ble lagt til grunn at det ikke kunne utledes noe subjektivt vilkår. På den annen side kan sammenhengen i ligningsloven tilsi at bestemmelsene bør forstås på samme måte, og et summarisk fellesoppgjør vil også kunne inneholde et visst pønalt element. Begge forhold kan tale for at det stilles krav om en viss subjektiv skyld, om enn etter en objektivisert norm. Det vises dessuten til at folketrygdloven § 24-3 om arbeidsgiveravgift bruker tilsvarende begrep og viser til bestemmelsene i ligningsloven kapittel 9 om saksbehandling. For lagmannsretten er det uansett ikke nødvendig å ta endelig stilling til spørsmålet. Etter lagmannsrettens vurdering har A AS - og da i første rekke gjennom daglig leder C - klart opptrådt uaktsomt, og må ha forstått at det ikke ble levert tjenester fra de aktuelle foretakene. Det vises her særlig til at den uriktige faktureringen hadde et stort beløpsmessig omfang, pågikk over en lang periode og skjedde gjennom fire ulike foretak. Videre viser lagmannsretten til gjennomgangen ovenfor av alle de momentene som tilsa at faktureringen ikke var reell. Av dette følger at A AS både burde og måtte forstå at de innsendte oppgavene ikke var riktige.

### **2.4 Oppsummering**

Etter dette har lagmannsretten kommet til at vilkårene for summarisk fellesoppgjør er oppfylt. Av dette igjen følger at Skatteklagenemndas omklassifisering av fremmedutgifter til lønnsutgifter var korrekt. Videre blir da A AS ansvarlig for skattetrekk og tilhørende arbeidsgiveravgift. Skatteklagenemndas vedtak er derfor gyldig på disse punktene.

## **3. Arbeidsgiveravgift og tilleggsavgift**

I Skatteklagenemndas vedtak er A AS ilagt 30 prosent tilleggsavgift av unndratt arbeidsgiveravgift. Lagmannsretten legger til grunn at det gjelder et krav om at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene for tilleggsavgift er oppfylt.

Det følger direkte av ligningsloven § 9-5 nr. 8 at det kan foretas oppgjør av unnlatt arbeidsgiveravgift på arbeidsgivers hånd. Vilkårene for dette er oppfylt, jf. punkt 2. Av folketrygdloven § 24-3 annet ledd følger det at det kan ilegges tilleggsavgift av arbeidsgiveravgift i henhold til reglene om tilleggsavgift i ligningsloven § 10-2 til § 10-5. Slik lagmannsretten har forstått anførselene til A AS, er det ikke bestridt at grunnvilkårene for tilleggsavgift etter § 10-2 er oppfylt, såfremt vilkårene for summarisk fellesoppgjør er til stede. Lagmannsretten finner likevel grunn til å presisere at det følger av vurderingen under punkt 2 om summarisk fellesoppgjør at grunnvilkåret om uriktige eller ufullstendige opplysninger etter § 10-2 nr. 1 er oppfylt. Det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at A AS uaktsomt unnlot å gi riktige opplysninger og på denne oppnådde en avgiftsmessig fordel de aktuelle årene.

A AS har imidlertid gjort gjeldende at det foreligger unnskyldelige forhold i henhold til § 10-3. I den forbindelse er det i første rekke vist til at selskapet selv ble offer for kriminell aktivitet. Lagmannsretten kan ikke se at dette kan føre frem, og det er i den sammenheng tilstrekkelig å vise til aktsomhetsvurderingen under punkt 2.3 med videre henvisning til punkt 2.2.

Etter lagmannsrettens vurdering er satsen på 30 prosent i tråd med praksis, og fremstår heller ikke som urimelig eller uforholdsmessig i denne saken.

Av dette følger at Skatteklagenemndas vedtak også er gyldig hva gjelder tilleggsavgift av arbeidsgiveravgift.

#### **4. Tilbakeføring av fradrag for inngående merverdiavgift og tilleggsavgift**

De fire enkeltpersonforetakene D, Entreprenør og Malerfirma E, Multimal F og All Fix Vedlikehold fakturerte med merverdiavgift som ble betalt av A AS. Ingen av disse foretakene innbetalte til staten den merverdiavgiften som A AS hadde betalt. I sine omsetningsoppgaver til avgiftsmyndighetene gjorde A AS fradrag for den betalte merverdiavgiften som inngående avgift. I vedtaket til Klagenemnda for merverdiavgift er disse fradragene tilbakeført, jf. merverdiavgiftsloven (2009) § 18-1 første ledd bokstav b). I medhold av merverdiavgiftsloven (2009) § 21-3 første ledd ble det også ilagt tilleggsavgift på 20 prosent av dette tilbakeførte beløpet.

Tingretten hadde følgende vurdering av tilbakeføringsspørsmålet på side 20-21 i dommen:

Siden fakturaene ikke var uttrykk for reell omsetning av tjenester til A AS, la klagenemnda til grunn at A AS ikke hadde fradragsrett for den inngående merverdiavgiften i disse fakturaene, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1 og tidligere lovs § 21. Fradragsført merverdiavgift ble derfor tilbakeført i medhold av merverdiavgiftsloven jf. § 18-1 første ledd bokstav b. Retten er enig i nemndas vurdering på dette punktet. Det kan i denne sammenheng ikke ses at det har betydning om Karlsen har handlet uaktsomt. Som retten kommer til nedenfor mener retten uansett at A AS var kjent med at det her ikke fant sted betaling for tjenester som ga lovlig grunnlag for fradrag av inngående avgift. Siden det her ikke har skjedd en omsetning av tjenester, er muligheten for utvidet adgang til fradrag etter avgiftsmyndighetenes praksis ikke aktuell i dette tilfellet.

Tingretten bygger sin avgjørelse på at vilkårene for fradragsretten ikke er oppfylt, da det ikke var noen reell omsetning av tjenester som ga grunnlag for inngående merverdiavgift. Lagmannsretten er i utgangspunktet enig i denne vurderingen. A AS har ikke kjøpt inn tjenester fra foretakene, og det er dermed ikke tale om betaling av merverdiavgift selv om en del av beløpet er betegnet som dette i fakturaene. I vår sak er det heller ikke noe grunnlag for å anta at de reelle leverandørene kunne ha fakturert med merverdiavgift. A AS hadde dermed ikke betalt inngående merverdiavgift hvis de reelle forholdene hadde vært reflektert i dokumentene. I hvilken grad vurderingen hadde vært den samme dersom feilen utelukkende bestod i hvilket næringsdrivende foretak som hadde fakturert, er det ikke nødvendig for lagmannsretten å gå nærmere inn på i vår sak. Lagmannsretten finner grunn til å presisere at A AS uansett har opptrådt kvalifisert uaktsomt da fakturaene ble betalt og oppgavene sendt inn til avgiftsmyndighetene. Det er her tilstrekkelig å vise til gjennomgangen under vilkårene for summarisk fellesoppgjør.

Slik lagmannsretten har forstått anførselene til A AS, er tingrettens rettslige vurdering i utgangspunktet ikke bestridt, gitt det faktum som tingretten og lagmannsretten har funnet bevist. A AS har imidlertid gjort gjeldende at selskapet har en utvidet fradragsrett som en lojal avgiftspliktig, og vist til at det blant annet ble gjort undersøkelser i forkant. Denne anførselen ble i liten grad konkretisert nærmere, og partene har i liten grad belyst denne rettslige problemstillingen under ankeforhandlingen. Det følger imidlertid av avgiftspraksis og rettspraksis, jf. blant annet Rt-2000-268 på side 276, at avgiftsmyndighetene i visse tilfeller - der vilkårene for fradrag ikke er oppfylt - unnlater å tilbakeføre fradraget hvis selskapet ikke har opptrådt kvalifisert uaktsomt. Lagmannsretten går ikke nærmere inn på spørsmålet om det foreliggende tilfellet - der det ikke foreligger noen omsetning mellom fakturautsteder og avgiftssubjektet - omfattes av den omtalte avgiftspraksisen. Som allerede nevnt, har A AS uansett opptrådt kvalifisert uaktsomt.

Lagmannsretten har dermed kommet til at vedtaket er gyldig så langt gjelder tilbakeføring av fradraget.

Tilleggsavgift er regulert i merverdiavgiftsloven (2009) § 21-3 første ledd. Vilkårene er at avgiftssubjektet forsettlig eller uaktsomt har overtrådt merverdiavgiftsloven, og ved det har eller kunne ha påført staten et tap. Det gjelder et forhøyet beviskrav om klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene er oppfylt.

Lagmannsretten har allerede konkludert med at A AS har opptrådt kvalifisert uaktsomt da selskapet sendte inn uriktige omsetningsoppgaver. Etter lagmannsrettens vurdering foreligger det også klar sannsynlighetsovervekt for at selskapet opptrådte i alle fall uaktsomt. Videre er det tilsvarende klar sannsynlighetsovervekt for at staten ble påført eller kunne ha blitt påført et tap gjennom A AS' uriktige oppgaver.

Satsen på 20 prosent er i tråd med avgiftspraksis, og er etter lagmannsrettens syn verken urimelig eller uforholdsmessig.

Vedtaket til Klagenemnda for merverdiavgift er dermed gyldig også hva gjelder den ilagte tilleggsavgiften.

## 5. Sakskostnader

Anken fra A AS forkastes. Staten har dermed vunnet ankesaken. Det følger av tvisteloven § 20-2 første ledd, jf. § 20-8 første ledd, at staten da har krav på erstatning av sine sakskostnader for lagmannsretten. Lagmannsretten kan ikke se at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta A AS fra erstatningsansvaret.

Advokat Riiber har fremsatt et salærkrav på 182 900 kroner. Med tillegg av merverdiavgift og utlegg utgjør det samlede kravet 233 309 kroner. Beløpet representerer nødvendige og rimelige sakskostnader for saken, og det er ikke fremsatt innvendinger mot beløpet fra ankende parts side. Lagmannsretten legger derfor beløpet til grunn.

Lagmannsretten finner ikke grunn til å gjøre noen endringer i tingrettens sakskostnadsavgjørelse.

Dommen er enstemmig.

### *Domsslutning*

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Malermesterfirmaet A AS 233 309 - tohundreogtrettitretusentrehundreogni - kroner til staten ved Skatt øst innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.*

## SkN 16-080 Inntekter vunnet ved pokerspill

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-50.

**Gulathing lagmannsrett:** Dom av 26. mai 2016, **sak nr.:** LG-2015-112442

**Dommere:** Lagdommer Rolf Strøm, lagdommer Wiggo Storhaug Larssen og tingrettsdommer Ingrid Håvarstein Eldøy. **Saksgang:** Skatteklagenemnda - Stavanger tingrett TSTAV-2014-60870 - Gulathing lagmannsrett LG-2015-112442 (15-112442ASD-GULA/AVD1).

**Parter:** Staten v/Skatt nord (advokat Arne Haavind) mot Thomas Aleksander Middeltho (advokat Hege Merete Oftedal).

**Sammendrag:** Spørsmålet i saken var om inntekter vunnet ved pokerspill var skattepliktige som tilfeldige gevinster etter skatteloven § 5-50. Skattyter drev omfattende pokerspill. Han hadde store gevinster i 2005, men tapte penger de påfølgende årene. For 2005 ble han skattlagt etter virksomhetsregelen, mens han de påfølgende år ble skattlagt for enkeltgevinster som oversteg 10.000 kroner, til tross for at han samlet sett gikk med underskudd i disse årene. Lagmannsretten opphevet ligningen, og la til grunn at når skattemyndighetene kategoriserte en aktivitet som virksomhet dersom den går med overskudd, var det ikke samtidig anledning til å skatlegge

enkeltgevinster som tilfeldige gevinster etter skatteloven § 5-50. Det vil være urimelig om man overfor den samme spiller - når virksomheten ikke er egnet til å gå med overskudd - skulle tillates å skattlegge alle gevinstene over kr 10.000 som han måtte få - uten å gi ham fradragsrett for noen del av innsatsen i form av tid, trening og penger som har vært forutsetninger for å gi ham de ferdigheter som noen ganger gir uttelling i gevinst over kr 10.000.

## **1. Innledning.**

Saken gjelder prøving av skatteklagenemndas vedtak av 23. september 2013 vedrørende ligning for inntektsårene 2005-2008. Saken gjelder skattelegging av inntekter innvunnet ved pokerspill.

Stavanger tingrett avsa 17. april 2015 dom med slik slutning:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 23. september 2013 i sak 2012/521066 oppheves.
2. Staten ved Skatt Nord tilpliktes å betale Thomas Alexander Middelthon sakens omkostninger med 298 440 - tohundreogtrettifirehundreogførti - kroner med tillegg av den til enhver tid gjeldende forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer. Forfall er 14 dager fra dommens forkynnelse.

Staten ved Skatt Nord har rettidig anket dommen og Thomas Alexander Middelthon har inngitt tilsvaer.

Ankeforhandling ble holdt i Stavanger tinghus 10. og 11. mars 2016.

For ankende part møtte advokat Arne Haavind som prosessfullmektig. Senior skatterådgiver Frank Robert Christensen møtte som partsrepresentant. Ankemotparten Thomas Alexander Middelthon møtte sammen med prosessfullmektig, advokat Arild Haaland, og ga forklaring. Det ble foretatt slik bevisførsel som fremgår av rettsboken.

Saken fremstår i hovedsak som for tingretten, likevel slik at det ikke lenger er uenighet om faktum. Partene er enige om at tingrettens beskrivelse av faktum kan legges til grunn for lagmannsretten.

## **2. Framstilling av saken**

Tingretten har gitt følgende beskrivelse av sakens bakgrunn som lagmannsretten finner dekkende:

Thomas Aleksander Middelthon startet tidlig i 2004 å spille poker i et relativt stort omfang. Han hadde spilt poker også før dette, men da langt mindre, og først og fremst på internett. Fra 2004 spilte han fortsatt mye på internett, men i tillegg deltok han i såkalte cash games og turneringer. Han vant første premie i en turnering i Amsterdam i november 2005. Premien var på kr 3.061.334. Før dette hadde han kun vunnet mindre premier. Han hadde inngått en avtale om deling av premien med en annen spiller, slik at Middelthons andel var på kr 2.083.159.

I selvangivelsen for 2005 oppga Middelthon å ha mottatt en gevinst på kr 978.175 i utenlandsk pokerturnering. Han har i ettertid erkjent å ha oppgitt et for lavt beløp. Da han mottok skatteoppgjøret for 2005, var pokerinntekten ikke blitt skattlagt. (I det påklagede vedtaket er



det lagt til grunn at det ikke var endringsadgang for den delen av gevinsten som var oppført på selvangivelsen for 2005.)

De to neste årene etter Amsterdam-premien, deltok Middelthon i mange store turneringer i og utenfor Europa. Han fikk enkelte gevinster, men totalt sett gikk han i minus. I selvangivelsene for 2006-2008 ga han ingen opplysninger om pokerinntekter.

Den 2.10.2009 sendte skatteetaten v/Skatt nord varsel om kontroll av inntekter til Middelthon for inntektsårene 2005 til 2008. Varselet medførte korrespondanse mellom skattekontoret og Middelthon, herunder fremleggelse av oversikt og dokumentasjon for inntekter og utgifter knyttet til pokerspill. Den 7.10.2010 sendte skattekontoret så varsel om endring av ligningen for 2006-2008. Middelthon besvarte dette den 11.11.2010. Deretter varslet skattekontoret den 29.11.2010 om kontroll av inntektsårene 2005-2008, noe som resulterte i en rapport datert den 13.1.2012 og varsel om endring den 16.3.2012. Det fremgår av varselet at skattekontoret ville skattelegge Middelthon som næringsdrivende for årene 2005 til 2008, med et samlet skattepliktig overskudd fra poker på kr 1.995.175. Den 31.5.2012 fattet skattekontoret vedtak om endring i samsvar med varselet. Det er enighet om at vedtaket ble fattet før tilsvaret datert 30.5.2012 var mottatt på skattekontoret.

Middelthon påklaget vedtaket den 2.7.2012. Sammen med klagen ble en oversikt over kostnader knyttet til pokeraktiviteten fremlagt. Oversikten viste at den samlede pokeraktiviteten i den angjeldende perioden hadde gitt et underskudd. (Oversikten er, så vidt retten oppfattet det, i forbindelse med rettssaken akseptert innholdsmessig av skattemyndighetene.)

Den 15.2.2013 sendte skattekontoret sin innstilling til skatteklagenemnda, hvor det ble funnet at Middelthon ikke kunne regnes som næringsdrivende på grunnlag av sin pokervirksomhet, men at han var skattepliktig etter ligningsloven § 5-50 for alle enkeltgevinster over kr 10.000.

Skatteklagenemnda fattet sitt vedtak den 23.9.2013 i tråd med innstillingen. De skattepliktige nettoinntektene (summen av gevinster som hver oversteg kr 10.000 minus kostnader knyttet til hver gevinst) ble fastsatt som følger:

<b>Inntektsår</b>	<b>Skattepliktig nettoinntekt</b>	<b>Ikke oppgitt i selvangivelsen</b>
2005	1 985 036	1 006 860
2006	21 281	21 281
2007	86 329	86 329
2008	204 359	204 359

Tilleggsskatt ble ilagt med 30 %. På grunn av skatt betalt i USA, er det ikke utlignet skatt og tilleggsskatt for inntektene i 2007. Vedtaket (inklusive tilleggsskatten) innebærer ca. kr 480.000 i skatt.

Fra tingrettens vurdering gjengir lagmannsretten de innledende avsnitt:

Retten skal ta stilling til gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak av 23.9.2013 vedrørende ligning for inntektsårene 2005-2008. Konkret dreier saken seg om de gevinster Middelthon har vunnet i pokerspill i perioden skal skattlegges etter skatteloven § 5-50 eller anses som skattefrie. Det er enighet om at han ikke fyller vilkårene for å anses som næringsdrivende etter skatteloven § 5-1.

Det er ikke bestridt at Middelthon i den aktuelle perioden 2005-2008 spilte mye poker, både på nettet og fysisk, herunder cash games og turneringer. Den store premien han vant i 2005, satte ham i økonomisk stand til å spille i et slikt omfang og på et slikt nivå. Det er heller ikke bestridt at Middelthon gikk i minus i perioden 2006-2008. Det er dog noen uenigheter knyttet til kostnadssiden. Følgende viser en oversikt over netto inntekt (inntekter minus kostnader) totalt sett (altså også tatt med kostnader som skattekontoret mener ikke er fradragsberettiget etter skatteloven § 5-50 da kostnadene knytter seg til et spill uten gevinst):

Inntektsår	2005*	2006	2007	2008	SUM
Skattekontorets beregnede netto inntekt	1 540 706	-711 905	-35 227	9 694	803 268
Saksøkers beregnede netto inntekt	1 540 706	-838 587	-192 104	-61 124	448 891
Diff.	0	126 682	156 877	70 818	354 377

\* 2005 beløpet inneholder de kr 978.175 som det er enighet om at det ikke det er endringsadgang for, og som følgelig ikke er skattlagt.

Hensyntatt de kr 978.175, som ikke skal skattlegges, blir sum i perioden 2005-2008 kr -529 284 basert på saksøkers tall og kr -174 908 basert på skattekontorets tall. Den skattepliktige inntekt skattekontoret har lagt til grunn for sin beregning, som vist under punkt 1 ovenfor, er totalt sett kr 1.318.829 (de kr 978.175 ikke medregnet). Retten har videre oppfattet det slik at gevinster under kr 10.000 og tilhørende utgifter, ikke er tatt med i noen av disse tallene.

Staten har for lagmannsretten gitt uttrykk for at man kan legge til grunn skattyters tall.

### **3. Ankende parts påstandsgrunnlag og påstand**

Skatteklagenemnda la til grunn at pokerspill etter sin art vil kunne anses som skattepliktig virksomhet etter skatteloven § 5-1, såfremt aktiviteten er egnet til å gi overskudd over tid. Nemnda fant at dette vilkåret ikke var oppfylt i Middelthons tilfelle. Middelthon hadde i noen turneringer innvunnet gevinster på mer enn NOK 10 000 pr. turnering. Disse gevinstene var skattepliktige etter skatteloven § 5-50 første ledd som hjemler skatteplikt for «*tilfeldige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende når verdien overstiger 10.000 kroner ...*».

Tingretten kom til at «*skatteloven § 5-50 ikke kan brukes som skattehemmel for forhold som etter sin art kan være gjenstand for beskatning etter skatteloven § 5-1*» (men som altså i det konkrete tilfelle må fritas for beskatning etter sistnevnte bestemmelse fordi overskuddsvilkåret ikke er oppfylt).

Staten mener at tingrettens forståelse av skatteloven § 5-50 og rettens anvendelse av bestemmelsen i Middelthons tilfelle, er uriktig. Det er ikke grunnlag for opphevelse av skatteklagenemndas vedtak.

Statens utgangspunkt er at gevinst ved pokerspill er tilfeldig inntekt, og at skatteplikt følger av skatteloven § 5-50 første ledd. I det enkelte tilfelle vil de faktiske forhold kunne ligge slik an at gevinst er skattepliktig etter virksomhetsregelen i skatteloven § 5-1, men dette er ikke situasjonen i Middelthons tilfelle.

Skatteloven § 5-50 første ledd lyder innledningsvis slik:

Som skattepliktig inntekt anses tilfeldige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende når verdien overstiger 10.000 kroner, og tilfeldig gevinst ved funn av malm og mineraler m.v.

Beløpsgrensen på kr 10.000 gjelder den enkelte gevinst. Når en gevinst overstiger beløpsgrensen, er hele gevinsten skattepliktig. Ved beregningen av gevinst er innsatsen til vedkommende gevinst fradragberettiget etter skatteloven § 6-1 første ledd. Bestemmelsen gir skattyter «*fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*». Beløpsgrensen på kr 10.000, gjelder gevinstens størrelse før fradrag for innsatsen.

I saken her har skatteklagenemnda kommet til at de av Middelthons pokergevinster i årene 2005-2008 som enkeltvis oversteg kr 10.000 - før fradrag for innsatsen - er skattepliktig inntekt på hans hånd etter skatteloven § 5-50 første ledd. Skatteklagenemnda har gitt Middelthon fradrag i den enkelte gevinst for de kostnader som knytter seg direkte til gevinsten, etter § 6-1 første ledd, jf. vedtaket side 14-16.

Tingretten synes å mene at kun gevinster oppstått ved flaks alene kan skattlegges etter § 5-50, og at inntekt av aktivitet som i noen grad også er basert på fysisk eller intellektuell innsats vil være utelukket fra beskatning etter denne bestemmelsen.

En slik forståelse av § 5-50 ikke støtte hverken i lovens ordlyd, lovforarbeider eller rettspraksis. Tingretten har ikke forankret sin lovforståelse direkte i noen av disse rettskildene. Staten deler ikke tingrettens syn om at gevinst ved en aktivitet som ville vært skattepliktig etter virksomhetsregelen i § 5-1 første ledd dersom aktiviteten hadde gått med overskudd, ikke etter sin art kan være skattepliktig etter § 5-50 første ledd. Det kan ikke ses at det finnes grunnlag for en slik motsetning i ordlyd, forarbeider eller rettspraksis og det kan heller ikke ses at reelle grunner skulle tilsi en slik tolkning.

Tingretten har lagt til grunn en uriktig forståelse av skatteloven § 5-50 første ledd og følgelig er rettsanvendelsen blitt feil. Tingrettens tok som utgangspunkt at skatteplikt etter § 5-50 var aktuelt bare dersom pokergevinstene utelukkende eller i det alt vesentlige skyldes flaks og ingen innsats

eller ferdighet. Tingretten konkluderte med at både ferdigheter og tilfeldigheter har betydning for om man vinner i pokerturneringer, og at Middelthon hadde nedlagt en omfattende innsats i pokeraktiviteten. Staten bestrider ikke at Middelthon har nedlagt en omfattende innsats i pokerspill, men det er ikke avgjørende for spørsmålet om skatteplikt etter § 5-50 første ledd. Rettens sammenligning mellom pokerturneringsspill og travsport er etter statens syn ikke treffende.

Staten er heller ikke enig i tingrettens resonnement om at det er «vanskelig å si at samme type aktivitet må vurderes som skattepliktig næring dersom den viser seg å gå med overskudd, mens inntekter fra virksomheten regnes som tilfeldig dersom tapene er større enn gevinstene». Det er ingen motsetning mellom å skatlegge inntekt fra en økonomisk aktivitet som anses egnet til å gå med overskudd over tid som virksomhetsinntekt etter § 5-1 første ledd, og å skatlegge sporadiske inntekter fra aktivitet av samme art som tilfeldige inntekter etter § 5-50.

Tingretten har gitt uttrykk for at skattehjemmelen i § 5-50 første ledd angivelig ikke er tilstrekkelig klar, og at frifinnelse for skattekravet kan begrunnes i legalitetsprinsippet. Staten er uenig i dette. Selv om saksbehandlingen kan ha vært vanskelig å forstå, innebærer ikke det at skattehjemmelen ikke er tilstrekkelig klar.

Beskatning etter skatteloven § 5-50 første ledd vil ikke være i strid med symmetriprinsippet eller skatteevneprinsippet.

Det anføres at skatteklagenemndas vurdering av at vilkårene for ileggelse av 30 % tilleggsskatt etter dagjeldende regler i ligningsloven § 10-2 nr. 1, jf. § 10-4 nr. 1, jf. § 10-3 er oppfylt, og at skatteklagenemndas vurdering er fullt ut holdbar.

Ankende part har nedlagt slik **påstand**:

Staten v/Skatt nord frifinnes og tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett

#### **4. Ankemotpartens påstandsgrunnlag og påstand**

Skatteloven § 5-50 første led gir ikke hjemmel for å skatlegge gevinster fra den type pokerturneringer Middelthon har deltatt i. Det kreves et større ferdighetsnivå for å lykkes i en turnering enn i en enkelt pokerhånd. Middelthon har deltatt i turneringer med en dags varighet eller mer. Utbetaling av gevinst skjer først etter at turneringen er ferdigspilt. Graden av ferdighet som kreves for å oppnå gevinst vil stige proporsjonalt med antall pokerhender som spilles. Ferdighetsnivået som kreves for å vinne, er høyt. Middelthons aktivitet faller derfor ikke inn under ordlyden i skatteloven § 5-50 første ledd om tilfeldige gevinster.

Skatteklagenemnda har reelt foretatt en utvidende fortolkning av § 5-50 hvor resultatet blir skatlegging til tross for manglende skatteevne. Legalitetsprinsippet taler mot slik utvidende fortolkning.

Subsidiært anføres det at skatteloven § 5-50 første ledd ikke gir hjemmel for å skatlegge den type aktivitet Middelthon har utøvd. Den betydelige aktivitet han har lagt ned for å oppnå pokergevinster, medfører at det ikke er tilfeldig at han oppnår enkelte gevinster. Vurderingen

knytter seg til omfanget og arten av Middelthons aktivitet, og er uavhengig av vurderingen av ferdighet.

Skattekontoret må se på den utøvde aktiviteten for å fastsette rett hjemmel for skattlegging. Samme aktivitet kan ikke gi grunnlag for skattlegging både som selvstendig næringsdrivende etter skatteloven § 5-1, jf. § 5-30 og etter regelen om tilfeldige gevinster, jf. § 5-50 første ledd. Staten må velge hvilken bestemmelse aktiviteten skal henføres under.

Det gjøres gjeldende at skattekontoret foretok enn korrekt vurdering da omfanget og karakteren av aktiviteten ble vurdert etter virksomhetsregelen i § 5-1.

Etter skattekontorets vedtak dokumenterte Middelthons ytterligere kostnader som viste at han ikke gikk med overskudd på sin pokeraktivitet - og derved ikke lenger kunne regnes som virksomhetsutøver etter skatteloven § 5-1 jf. § 5-30 - skulle staten ha vurdert enkeltgevinstene som ikke skattepliktige. Aktiviteten var fortsatt så omfattende at den skulle vært vurdert etter virksomhetsregelen og ikke etter regelen om tilfeldige gevinster. Inntektene fra en målrettet, omfattende og langvarig aktivitet blir ikke tilfeldige selv om skattyter ikke evner å gå med overskudd.

I dommen har tingretten kommet til at symmetri og skatteevne i liten grad skal tillegges vekt. Det er en feil oppfatning, og det vises til uttalelse fra Skattedirektoratet, publisert 12. januar 2016, hvor det innrømmes at skattlegging etter § 5-50 kan gi resultater som strider så sterkt mot skatteevneprinsippet at skatten ikke bør inndrives. Det er ikke grunnlag for å skattlegge Middelthons pokerinntekter i medhold av skatteloven § 5-50 første ledd.

Atter subsidiært anføres det at skatteklagenemndas vedtak er i strid med EMK første tilleggsprotokoll artikkel 1 som verner den enkeltes borgers rett til eiendeler. Det fremgår av bestemmelsens andre ledd at skattlegging på nærmere vilkår ikke er i strid med bestemmelsen.

Etter praksis fra EMD har den enkelte stat vide skranker for å skattlegge sine borgere. Men hvis det er tale om et inngrep som medfører en «individual and excessive burden» for den enkelte borger, vil inngrepet likevel kunne innebære et brudd på første tilleggsprotokoll artikkel 1.

Det anføres at skatteklagenemndas vedtak representerer et slikt brudd fordi Middelthons for perioden 2005 til 2008 er ilagt flere hundre tusen kroner i skatt til tross for at han har hatt en samlet negativ samlet inntekt fra aktiviteten som skattlegges. I enkelte av årene er han også skattlagt til tross for at året samlet sett har gitt et betydelig underskudd på aktiviteten.

Belastningen for Middelthons er individuell og av en mye større karakter enn den skattebelastning som bæres av norske borgere i sin alminnelighet, idet hovedregelen var at inntekt, som ikke kommer fra arbeid eller næring, skattlegges med 28 % av netto overskudd.

Ankemotparten har nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Thomas Alexander Middelthons tilkjennes saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett med tillegg av den til enhver tid gjeldende forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer.

## 5. Lagmannsrettens bemerkninger:

Lagmannsretten finner anken forgjeves. Saken gjelder skatteklagenemndas vedtak av 29. mars 2013 for inntektsårene 2005 - 2008. Lagmannsretten må ta standpunkt til om de gevinstene Middelthon hadde i perioden var skattepliktige etter skatteloven § 5-50, eller om de skal anses som skattefrie. Lagmannsretten er kommet til at inntektene fra pokeraktiviteten til Middelthon ikke skulle vært skattlagt som tilfeldige gevinster på bakgrunn av det omfanget og den intensiteten aktiviteten hadde - og som skattemyndighetene fant å rubrisere som virksomhet mens den gikk med overskudd.

Ordlyden i skatteloven § 5-50 første ledd er slik:

Som skattepliktig inntekt anses tilfeldige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende når verdien overstiger 10.000 kroner ...

Lagmannsretten legger til grunn at pokergevinster kan være tilfeldige gevinster som utløser skatteplikt når verdien overstiger grensen på kr 10.000.

Skatteklagenemnda har med grunnlag i denne bestemmelsen lagt til grunn at hver enkelt av gevinstene, i de aktuelle ligningsårene, som oversteg kr 10.000 er skattbare. Middelthon er innrømmet fradrag for innsats og andre utgifter knyttet til den enkelte gevinst. Middelthon er ikke gitt fradrag for utgifter til pokerspill som ikke har resultert i gevinst. Følgende faktum illustrerer problematikken: Middelthon deltok i en turnering over tre dager i Blackpool. Det var ikke sammenhengende spill. Dag én og tre tapte Middelthon penger, mens dag to fikk han gevinst på mer enn kr 10.000. De tre dagene sett under ett medførte tap. Middelthon ble beskattet for gevinsten dag to og fikk fradrag for innsats og andre utgifter for denne dagen. Middelthon ble ikke innrømmet fradrag for utgifter for dag en og tre. Hadde han fått utgiftsfradrag for dag en og to, hadde det ikke vært noe til beskatning.

Lagmannsretten legger til grunn at poker ikke er som et lotteri, men at det er et spill hvor ferdigheter er av betydning. Men selv om ferdigheter er av betydning, vil det fortsatt være slik at gevinster vil være tilfeldige. Desto bedre ferdigheter, desto bedre vil ventelig utsiktene til å vinne over tide være. Men usikkerheten knyttet til hvilke kort som gis i hver enkelt hånd, og hvordan de ulike spillere møter spillets utfordringer, vil gjøre at gevinst ikke vil være et sannsynlig utfall, men vil bero på tilfellet.

Skatteloven § 5-50 er kommentert slik i Gyldendal rettsdata av Harald Hauge:

*§ 5-50 første ledd må antas å omfatte gevinster som innvinnes ved tilfeldige begivenheter, jf. Aarbakke 1990 s. 183. Jf. også Kvisli, Skatterett. Hovedreglene om inntektsansettelsen, Oslo 1957, s. 38, som legger til grunn at bestemmelsens forgjenger er en spesialbestemmelse for tilfeller hvor en tilfeldig hendelse umiddelbart resulterer i en gevinst. Se på den annen side mindretallet i Rt-1965-1159, som tok avstand fra en slik forståelse. Bestemmelsen må forstås slik at den gjelder tilfeller av samme art som dem som er regnet opp. Skatteplikten omfatter bl.a. gevinst i pokerspill og i lotterier og lignende i land utenfor EØS, jf. annet ledd bokstav d.*

Hauge har altså spesifikt nevnt gevinst i pokerspill som eksempel på «tilfeldige gevinster».

Hauges tolkning synes å være overensstemmende med forvaltningspraksis - i det minste slik den har vært etter 2005.

LigningsABC 2005 beskrev tilfeldige gevinster/inntekter som gevinster der «*tilfeldigheter i større eller mindre grad har vært medvirkende*». Videre ble følgende presisert:

*«Gevinst som i all hovedsak beror på den enkeltes kunnskap og snarrådighet vil normalt ikke anses som tilfeldig, og derfor ikke skattepliktig etter sktl. § 5-50 (1). Slik inntekt kan likevel være skattepliktig etter sktl. § 5-1 (1) som inntekt vunnet ved arbeid eller næringsvirksomhet, ... »*

I LigningsABC 2006 er det ovenfor siterte flyttet fra overskriften «*Tilfeldige gevinster/inntekter*». Innholdet finnes igjen under overskriften «*Fordel vunnet ved arbeid eller virksomhet*». Pokergevinst ble først uttrykkelig nevnt i LigningsABC 2006. Det fremgikk da at pokergevinster over kr 10.000 må anses som tilfeldige gevinster etter skatteloven § 5-50. I LigningsABC 2007/8 er både gevinst vunnet ved pokerturneringer og ved cash games nevnt som skattepliktig tilfeldig gevinst dersom beløp overstiger kr 10.000.

Tingretten la til grunn følgende:

I og med at premier ved kunnskapsspill fortsatt er nevnt som skattefrie i LigningsABC 2007/8, legger retten til grunn at forvaltningen mener at pokerspill ikke er et kunnskapsspill/ferdighetsspill. Dette er imidlertid verken drøftet eller uttrykt nærmere. I LigningsABC 2007/8 står det likevel om pokergevinster at «*I spesielle tilfeller vil gevinsten kunne anses som vunnet ved virksomhet, jf. sktl. § 5-1 (1) og § 5-30 ... »* Det er nærliggende å tro at dette er fordi forvaltningen mener at pokerspill kan være et ferdighetsspill. I så fall må det bety at forvaltningen mener at skatteloven § 5-50 kan anvendes subsidiært i forhold til skatteloven § 5-1.

Lagmannsretten tar utgangspunkt i skattleggingen av Middelthon for året 2005. Det året vant Middelthon en større pokerturnering som ga ham en skattepliktig nettoinntekt som ble beregnet til knapt kr 2 mill.

Skatt Nord, som behandlet Middelthons sak, avga en rapport 13. januar 2012. I sammendraget konkluderes det med «*spillaktiviteten kan anses som næringsvirksomhet*». I vurderingen i rapportens pkt. 4.2 fremgår at man anser at spillaktiviteten startet i 2005. «*Transaksjonene som fremkommer av bankkontoutskriftene viser spilleaktivitet jevnt over hele kontrollperioden, dvs. fra inntektsåret 2005 til og med inntektsåret 2008.*»

Videre la man i rapporten til grunn at vilkåret om at aktiviteten måtte ha et visst omfang, var oppfylt. Det ble også konkludert med at spillvirksomheten gikk med overskudd i årene 2005-2008.

I brev fra Skatteetaten 16. mars 2012 til Middelthon, viste man til rapporten: «Som det fremgår av rapportens pkt. 4.1 kan spilleaktivitet i noen tilfeller være av en slik karakter at det ikke lenger vurderes som tilfeldig inntekt etter skatteloven § 5-50, men som inntekt fra virksomhet etter skatteloven § 5-30.»

Både staten og Middelthon har kommentert om han kan anses som næringsdrivende. Det er enighet om at han ikke fyller vilkårene for det, ettersom spillaktiviteten hans ikke er egnet til å gå med overskudd. Hadde aktiviteten blitt regnet som næringsvirksomhet, ville han hatt fradragsrett for utgiftene i virksomheten, og ikke bare for utgifter knyttet til de enkelte gevinster.

Det er altså enighet om at det ikke foreligger skatteplikt eller fradragsrett etter skatteloven § 5-30.

Middelthon har anført at når aktiviteten ikke er skattepliktig etter § 5-30, kan staten ikke velge i stedet å skatlegge gevinstene som overstiger kr 10.000 uten å innrømme fradrag for mer enn utgifter knyttet til disse gevinstene.

Lagmannsretten går ikke inn på den anførselen, ettersom lagmannsretten finner at gevinstene som Middelthon har oppebåret er skattefrie fordi de ikke faller inn under lovens ordlyd om tilfeldige gevinster.

LigningsABC 2005 gir uttrykk for at gevinst/inntekt «der tilfeldigheter i større eller mindre grad har vært medvirkende» i utgangspunktet vil være skattepliktige. Som eksempler er nevnt lotterier, finnerlønn, belønning for nyhetstips m.v. Derimot «[g]evinst som i all hovedsak beror på den enkeltes kunnskap og snarrådighet vil normalt ikke anses som tilfeldig og er derfor ikke skattepliktig etter § 5-50».

Lagmannsretten anser poker for å kunne være et spill der tilfeldigheter i større eller mindre grad er medvirkende for spilllets utfall, men også som et spill der gevinst beror på den enkeltes kunnskap og snarrådighet. Kort oppsummert mener lagmannsretten at tilfeldigheter alltid vil spille inn i utfallet av pokerspill, og at tilfeldighetene kan reduseres sterkt gjennom spillerens kunnskap og snarrådighet. For avgjørelsen av Middelthons skatteplikt, må det derfor tas stilling til om hans pokerspill i det vesentlige er uttrykk for det eller andre.

Lagmannsretten bemerker at tilfeldigheter vil kunne være avgjørende for om det er dyktighet eller tilfeldigheter som gir utfallet - uten at man vil tenke på å knytte skatteplikt til den vurderingen. En mild vinter kan gi tap for forhandlerne av vintermote, og en kald vinter kan gi god forretning. Tilfeldighetene vil spille inn. Den dyktige forhandler vil vanligvis være forberedt på begge eventualiteter.

Lagmannsretten legger etter bevisførselen til grunn at «alle» kan vinne en enkelt hånd i poker. Det er elementer av tilfeldigheter i hver av spilllets runder. Når det i en turnering spilles mange hender, øker sannsynligheten for at en snarrådig spiller med kunnskap vil gå av med seieren. Begynnerflaks kan bære et stykke, men sjelden helt frem. Den dyktige og erfarne spiller vil i større grad enn andre innrette sitt spill fornuftig ut fra de andres spill enten han har gode kort på hånden eller ikke.



Det er opplyst at Middelthon mer enn en gang er blitt uoffisiell norgesmester i poker. At det er samme person som når opp, eller de samme som går i igjen i tetsjiktet i større turneringer, trekker i retning av at pokergevinster ikke skal behandles på linje med lotterigevinster der man er helt uten mulighet til å påvirke utfallet. Den drevne pokerspiller kan snarere sammenlignes med dem som satser på å tjene penger på å omsette en vare.

Dertil kommer at skatteetaten har erkjent at Middelthon har vært en slik spiller hvor aktiviteten var så omfattende at den kunne blitt klassifisert som næringsvirksomhet, om man hadde funnet at den var egnet til å gå med overskudd. I det ligger en erkjennelse av hvilken type spiller Middelthon var, og at aktiviteten hans i større grad berodde på ferdigheter enn på tilfeldigheter.

Lagmannsretten viser ellers, i likhet med tingretten, til Axel Hærems betenkning fra 1966, «*Om beskatning av inntekter og fradrag for utgifter ved travsport.*» Den ble utarbeidet på oppdrag fra Norsk Hesteeierforbund foranlediget av Vister-dommen, Rt-1965-1159, som gjaldt skatteplikt for travsport. Hærem uttalte blant annet - s 86:

Det følger av det som er sagt ovenfor under VI.a, at jeg mener flertallets subsumsjon har mer for seg enn mindretallet. De travergevinster som ble oppnådd, hadde ikke vært mulige om det ikke forut for løpene var foregått lengre tids målbevisst virksomhet. At tilfellet eller hellet også spiller en rolle, gjør ikke den bakenforliggende virksomhet mindre viktig. Inntekten av enhver virksomhet vil skyldes innsats av arbeide og kapital, og på toppen kommer som regel en større eller mindre porsjon hell, som kan være avgjørende for inntektens størrelse. Selv om inntekten skyldes alle disse faktorer, taler man allikevel om inntekt av virksomhet. ...

Hærem viser også til at forarbeidene til skatteloven av 1911, i Skattelovkomiteens utkast, ble brukt begrepet «Gevinst, hvorved tilfældet i overveiende grad har vært medvirkende» men hvor «i proposisjonen ble uttrykket 'i overveiende grad' skiftet ut med 'i større eller mindre grad', uten at det herved kan sees at det var meningen å la bestemmelsen oppsluke mesteparten av § 42».

Tingretten utlegger Hærem slik:

Hærem synes følgelig å tolke forarbeidene slik at det sentrale ved begrepet «*tilfeldig gevinst*» er om det er utført virksomhet/arbeid - i det minste i et visst omfang - i forkant av gevinsten, ikke om gevinsten skyldes hell/flaks. Ved skjerpning etter materialer, ligger det en god del flaks ved funn, men den sentrale begrunnelsen for at funnet ikke anses som en tilfeldig gevinst, er selve skjerpningen (arbeidet/innsatsen). Hvis det er utført virksomhet/arbeid, vil gevinsten altså ikke være «tilfeldig» og derved ikke skattepliktig etter skatteloven § 5-50.

Det gjengis videre fra tingrettens dom:

Om skatteloven § 43 første ledd skriver Magnus Aarbakke: «Skatt på inntekt», 4. utgave side 183:

*«Bestemmelsen fanger nemlig ikke opp 'tilfeldige gevinster', men bare gevinster som innvinnnes ved tilfelle, altså ved tilfeldige begivenheter. Den nevner selv noen eksempler: Landslott, jfr. lov 14.3.1930, oppdagelse av ertser og mineraler, jfr. lov nr. 70/1972, 'fund etc'. Fra praksis kan nevnes Rt-1954-232, om skatteplikt for gevinster i et*

*premieobligasjonslån (hvor for øvrig hovedspørsmålet lå på en annen kant), Utv. II s. 72 F. Bestemmelsens anvendelsesområde må begrenses til fordeler av beslektet karakter. Men det må innrømmes at denne forståelse er diskutabel, se Utv. VI s. 62 LRD, Rt-1964-1159 [skal vel være Rt-1965-1159] (mindretallet).»*

Fredrik Zimmer: «Lærebok i skatterett», 7. utgave side 172 om skatteloven § 5-50 første ledd:

*«Bestemmelsens rekkevidde er ikke klar. Tatt på ordet kunne den tenkes gitt et vidt anvendelsesområde. Som Aarbakke påpeker (1990 s. 183), vil en slik forståelse lede til at bestemmelsen nærmest ble lovens hovedregel om skatteplikt. Men slik er den ikke blitt oppfattet i praksis. Bestemmelsen er blitt begrenset til å gjelde tilfeller av samme art som de oppregnede, altså inntekter av 'lottogevinsttypen'. Bl.a kan en lovendring i 1990 sies å bygge på en forutsetning om et slikt anvendelsesområde.*

*Men tolkningen har voldt problemer, og det har vært hevdet at bestemmelsen har en videre rekkevidde. I Rt-1965-1159 Vister, som gjaldt spørsmålet om skatteplikt for premier i travløp (se pkt. 6.3.2), mente to dommere at skatteplikt fulgte av forgjengeren til sktl. § 5-50 (flertallet bygde samme resultat på annet grunnlag og tok uttrykkelig ikke opp forholdet til bestemmelsen om tilfeldige inntekter): 'Vel er det så at det er mange faktorer som er medvirkende for et gunstig resultat i travsporten, men at tilfellet også vanligvis spiller inn i kampen om premier synes meg klart. Bl.a vil resultatet avhenge av hvilke andre hester som deltar og i hvilken form disse andre hester er på travsdagen. Jeg kan ikke være enig med Vister i at det for anvendelsen av § 37 første ledd [= sktl. § 5-50, 1. ledd] må det kreves at en tilfeldig hendelse umiddelbart slår ut i en fordel.' Men en så vid forståelse av bestemmelsen har altså ikke fått gjennomslag. Således blir f.eks. premier ved travsport neppe skattlagt med hjemmel i denne bestemmelsen (men evt. i virksomhetsregelen i sktl. § 5-1, 1. ledd).»*

Lagmannsretten mener, i likhet med tingretten, at når skattemyndighetene har godtatt at pokerspill kan være skattepliktig næring dersom den viser seg å gå med overskudd, så har man - i forhold til vedkommende som vurderes slik - godtatt at pokerspill kan være aktivitet hvor ikke tilfeldigheter vil være avgjørende (som i et lotteri), men at det i stor grad beror på spillerens kvalifikasjoner og innsats forut for spillet. Det vil da være urimelig om man overfor den samme spiller - når virksomheten ikke er egnet til å gå med overskudd - skulle tillates å skattlegge alle gevinstene over kr 10.000 som han måtte få - uten å gi ham fradragsrett for noen del av innsatsen i form av tid, trening og penger som har vært forutsetninger for å gi ham de ferdigheter som noen ganger gir uttelling i gevinst over kr 10.000.

Lagmannsretten legger også vekt på at dersom ligningskontorets vedtak skulle bli stående, vil det gi et resultat som fremstår urimelig overfor Middelthon, og som han ikke hadde grunn til å være forberedt på ut fra hvorledes skattemyndighetene vurderte ligningsåret 2005. Det vises til at største forskjellen mellom 2005 og de påfølgende år med hensyn til Middelthons spillaktivitet, synes å være at han ikke oppnådde like store gevinster som i 2005. Aktiviteten synes å ha vært noenlunde den samme, slik det fremkommer i tingrettens dom.

Anken blir etter dette å forkaste.

Det følger av tvisteloven § 20-2 første ledd at en part som har vunnet saken har krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten. Selv om saken har budt på atskillig tvil finner ikke lagmannsretten at det er grunn til å frifinne staten for kravet for noen del etter noen av unntaksreglene i § 20-2 tredje ledd.

For lagmannsretten har Middelthons prosessfullmektig krevet dekket saksomkostninger med kr 184.197. Kravet legges til grunn, jf. tvisteloven § 20-5.

Dommen er enstemmig.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist som følge av øvrig arbeidsbelastningen og reise-/feriefravær for rettens medlemmer.

#### *Domsslutning*

- 1. Anken forkastes.*
- 2. Staten ved Skatt Nord dømmes til å betale til Thomas Alexander sakens omkostninger for lagmannsretten med 184 197 - etthundreogåttifiretusenetthundreognittisyv - kroner innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.*

# Tingrettsdommer

## SKN 16-081 NOKUS-beskatning og beskatning av begunstigede i utenlandsk trust

**Lovstoff:** Skatteloven § 4-1, § 4-2, § 4-50, § 10-60, § 10-61, § 10-63, § 10-65, § 10-67. Ligningsloven § 9-7. Skattebetalingsloven § 10-53. EØS-avtalen artikkel 31. EMK første tilleggsprotokoll artikkel 1.

**Oslo tingrett:** Dom av 12. februar 2016, **sak nr.:** TOSLO-2008-66257

**Dommer:** Dommer Lise Bogen Behrens.

**Parter:** Fred. Olsen, Merethe Nergaard, Andrea Marie Nergaard, Caroline Merete Nergaard, Olav Nergaard, Anette Olsen, Thomas P. Jebsen, Sofie E. Jebsen, Kristine E. Olsen, Kristin B. Santana, Severin R. Santana, AS Quatro og Invento AS (for disse: advokat Bettina Banoun, advokat Thor Leegaard), Firmament AS, Compagnia Ia Gomera AS, Petter Olsen, Sofie Henriette Kvaal Olsen, Bente Margrethe Brat og Marie Brat Olsen (for disse: advokat Geir Even Asplin) mot Staten v/Skattedirektoratet (advokat Ketil Bøe Moen og advokat Morten Søvik).

Dommen er anket.

**Sammendrag:** Saken gjaldt NOKUS beskatning av norske aksjeselskaper for inntekter i utenlandsk konsern, formuesbeskatning av norske begunstigede i utenlandsk trust og inntektsskatt ilagt de norske begunstigede ved utdeling fra utenlandsk trust. Tingretten opphevet skatteklagenemndas vedtak.

Saken gjelder NOKUS beskatning av norske aksjeselskaper for inntekter i Timex konsernet, formuesbeskatning av norske begunstigede i Ptarmigan Trust, hjemmehørende i Liechtenstein og inntektsskatt ilagt de norske begunstigede ved utdeling fra Ptarmigan Trust.

Frem til et utenrettslig forlik under hovedforhandlingen gjaldt saken også NOKUS beskatning av de norske begunstigede for inntekter i Ptarmigan Trust og underliggende selskaper.

De personlige saksøkerne og begunstigede er brødrene Fred Olsen og Petter Olsen med nærmere angitte barn og barnebarn. De norske aksjeselskapene og saksøkere er AS Quatro og Invento AS, heleid av Fred Olsens gren, og Compagnia La Gomera AS og Firmament AS, heleid av Petter Olsens gren.

### 1. Framstilling av saken

#### 1.1. Innledning

Saksøkerne Fred Olsen, Merethe E. Nergaard, Andrea M. Nergaard, Caroline M. Nergaard, Olav A Nergaard, Anette S. Olsen, Thomas P. Jebsen, Sofie E. Jebsen, Kristine E. Olsen, Kristin G. Santana og Severin R. Santana, omtales i fellesskap som «**FO-grenen**».

Saksøkerne Petter Olsen, Sofie Henriette Kvaal Olsen, Bente Margrethe Brat og Marie Brat Olsen, går under fellesbetegnelsen «**PO-grenen**».

Samlebetegnelsen på de nevnte personer i FO-grenen og PO-grenen er «**de begunstigede**».

Saksøkere er også AS Quatro og Invento AS («**FO-selskapene**») og Compagnia La Gomera AS (fra 2009 kalt Firmament AS i 2009) («**PO-selskapet**»). Vedrørende PO-selskapet ser retten at navnet Firmament også fremgår av vedtak fra før 2009. Da partene er enige om at Compagnia La Gomera AS og Firmament AS er det samme norske aksjeselskapet, problematiserer ikke retten dette, men bruker betegnelsen PO-selskapet eller Compagnia La Gomera AS/Firmament AS i stedet for å benytte det som på det aktuelle tidspunktet var selskapets rette navn.

FO-selskapene og PO-selskapet omtales samlet som «**as'ene**».

Saksøkte er Staten v/Skattedirektoratet («**staten**»)

## 1.2 Historikk Ptarmigan Trust - Høyesteretts dom 2002

Ptarmigan Trust, hjemmehørende i Liechtenstein, ble etablert som en diskresjonær og ugjenkallelig trust i 1980. Trusten står sentralt i saken. Da partene ikke har bestridt Høyesteretts redegjørelse i Rt-2002-747 Ptarmigan for hvorfor og hvordan trusten ble opprettet, eller den mer overordnede karakteristikken av trusten, inntas følgende fra dommen:

*«Familien Olsen eide i 1980 gjennom Flawhurst Ltd. og andre britiske selskaper blant annet ca 63 prosent av aksjene i Timex-gruppen. Gruppen produserte og markedsførte særlig rimelige urverk basert på tradisjonell teknologi. Timex greide ikke i tide å utvikle rimelige kvartsur, og en kontrakt om leieproduksjon av kamera for Polaroid falt bort. Gruppen havnet i en krise med store underskudd på slutten av 1970-tallet. Situasjonen var så alvorlig at Fred. Olsen fryktet for familiens øvrige økonomiske interesser.*

*Fred. Olsen Ltd., som var operativt eierselskap for familien, og holdingselskapet Flawhurst Ltd. hadde tidsbegrenset fritak fra britiske bestemmelser om konsolidering av Timex-gruppen i konsernregnskapet. Inkluderingen av Timex i konsernregnskapet ville medføre negative konsekvenser for selskapenes kredittverdighet og synliggjøre ytterligere den vanskelige situasjonen i Timex.*

*Løsningen ble opprettelse av en diskresjonær trust, og at denne overtok familiens og de øvrige aksjonærers aksjer i Timex-gruppen. En venn av familien, Kristoffer Lehmkuhl som var bosatt i Sveits, inngikk 13. oktober 1980 en avtale med Fides Trust Company i Zürich, advokat Derek Hayes i London og Ivo Beck i Liechtenstein om å opprette Ptarmigan Trust. Trusten er registrert i Liechtenstein, og trustavtalen bestemmer at Liechtensteins rett gjelder.*

*Lehmkuhl innbetalte USD 6.000 som ble fordelt med en halvpart på fond A med Fred. Olsen, hans etterkommere og enker eller enkemenn etter disse som begunstigede. Den andre*

halvparten gikk til fond B med Petter Olsen, hans etterkommere og enker og enkemenn etter disse som begunstigede. Opprinnelig var Fred. Olsen, ektefellen, hans fire barn og Petter Olsen de begunstigede. I 1994 var 13 personer begunstiget, hvorav 11 var norske skattytere. I januar 2002 var det 18 begunstigede.

Trustavtalen utpekte opprinnelig Fides Trust Company, Ivo Beck og Derek Hayes som forvaltere (trustees). Beck døde i 1991, og advokat Sprenger fra Liechtenstein kom inn i stedet for ham. Senere har LGT Management Trust fra Liechtenstein kommet inn i stedet for Fides Trust. Hayes var styremedlem i det engelske selskap Fred. Olsen Ltd. fra 1963 og fram til 2002. Advokatfirmaet MacFarlanes i London, hvor Hayes er partner, hadde oppdrag for familien og andre selskaper som familien var engasjert i.

Etter trustavtalen har forvalterne innen rammen av avtalen generell fullmakt til å lede, forvalte og rettslig og faktisk å disponere over trustformuen. Forvalterne treffer vedtak ved enstemmighet. Utdeling av verdier til de begunstigede foretas etter trustavtalen klausulene 4 (a) og (b) og 6, hvor det heter at forvalterne etter eget skjønn til enhver tid eller periodisk kan fordele inntekter og/eller formue til en eller flere av de begunstigede eller til veldedige formål. Når forvalterne beslutter å oppløse formuen og avvikle fondene, inneholder trustavtalen klausulene 4 (d) og 6 regler for fordeling av formuesmassen mellom dem som da er begunstiget: Netto formue skal fordeles likt mellom fond A og fond B. Innen hvert av fondene skal nettoformuen fordeles likt mellom samtlige begunstigede. Dersom det ikke er etterkommere under ett av fondene, skal midlene fordeles blant de begunstigede i det andre fondet. Bare hvis det ikke er noen etterkommer, kan annen fordeling bli aktuell.

Trustavtalen hadde en bestemmelse om at styrelederen i AS Quatro, som var Fred. Olsen, hadde kompetanse til å oppnevne forvalter når en forvalter trådte tilbake, eller til enhver tid å oppnevne nye forvaltere. Fred. Olsen har i sin skriftlige forklaring til Høyesterett opplyst at formålet var å sikre familien en høy grad av innflytelse over trusten. Etter forslag fra Fred. og Petter Olsen opprettet forvalterne i 1985 et tillegg til trustavtalen, hvor kompetansen til å utpeke forvaltere ble overført til forvalterne.

Nimslo hadde på 1970-tallet utviklet en metode for tredimensjonal fotografering av interesse for Timex-fabrikken i Dundee i Skottland, som hadde produsert kamera for Polaroid på leiebasis. Ved hjelp av en garanti på USD 25 millioner fra Fred. Olsen Finance i London ervervet trustens datterselskap, Eagleville Company, aksjene i Nimslo i oktober 1980. Overtakelse av eierinteressene i Timex-gruppen skjedde i september 1981 gjennom selskapet Eagleville Group B. V. Vederlaget besto i utstedelse av preferanseaksjer i Eagleville Investments. Eagleville har senere gjennom de heleide nederlandske selskaper Partad B. V. og Thalatta B. V. ervervet aksjemajoriteten i Fred. Olsen SA. Dette selskap er spansk og forestår drift av ferger, hotell og fast eiendom på Kanariøyene. Trusten har også gjennom Partad BV i Nederland ervervet betydelige eierinteresser i flere selskaper i Nederland og andre land. Familieeide selskaper er minoritetsaksjonærer i Timex og Fred. Olsen S.A. Det har også funnet sted forretningsmessige transaksjoner mellom selskaper eiet av trusten og selskaper eiet av familien.»

Etter opprettelsen av trusten, fikk trusten tilført aksjene i et nyopprettet, tomt selskap. Fra 1993 har selskapet hatt navnet Eagleville Group BV («**Eagleville**») og vært hjemmehørende i

Nederland. Eagleville er toppselskapet i et konsern med selskaper over hele verden og ivaretar sentrale ledelsesfunksjoner i konsernet. Konsernet har ikke tilknytning til Norge, men et flertall av de begunstige i Ptarmigan Trust er bosatt i Norge.

Timex-konsernet utgjør den største konserngrenen og eies 75 prosent av Eagleville gjennom Eaglevilles datterselskap Timex Group BV (Nederland) og 25 % av de norske as'ene ved at FO-selskapene (AS Quatro og Invento AS) eier til sammen 100 % av britiske Fred Olsen Ltd som igjen eier 12,5 % av nederlandske Timex Group BV, og PO-selskapet (Compagnia La Gomera AS/Firmament AS) er eneeier av britiske Petruvius Ltd, som igjen eier 12,5 % av Timex Group BV. Det er altså gjennom de britiske selskapene at de norske as'ene har indirekte eierandeler i Timex Group BV. Timex Group BV har datterselskaper over hele verden. Det er selskaper hjemmehørende i Hong Kong, Bermuda og på Antillene som har gitt grunnlag for NOKUS beskatning av as'ene. Disse selskapene omtales i det følgende som *Timex-døtrene*.

Under dissens 4-1 kom Høyesterett til at daværende NOKUS regler (norsk kontrollert utenlands selskap) i selskapsskatteloven kom til anvendelse da de begunstige ble ansett for å kontrollere trusten ved å være eiere av minst halvparten av formuesmassen. Det var Fred Olsen og to døtre som var parter i saken, ikke PO-grenen eller as'ene. NOKUS reglene ble senere tatt inn i skatteloven («skl.») av 1999 og er materielt sett uendret.

### 1.3 Tvisten i nærværende sak

Tvisten i nærværende sak gjelder NOKUS beskatning av as'ene for inntekter i Timex-døtrene. Saken gjelder også formuesbeskatning av begunstige for deres andeler i Ptarmigan Trust og inntektsskatt ilagt de begunstige ved utdeling fra Ptarmigan Trust.

Saken har versert fra 2008. Tidligere gjaldt tvisten også NOKUS beskatning av de begunstige i Ptarmigan Trust for inntekter i trusten og de underliggende Timex-døtrene.

Etter Høyesteretts dom forelå i 2002 tok Petter Olsen i 2003 ut søksmål i Liechtenstein mot trustforvalterne med påstand om at trusten skulle deles, subsidiært at det skulle være separat forvaltning av fond A og fond B. Saken ble prøvet i fire rettsinstanser som alle avslo kravet. Anførsler fra Petter Olsen som forutsatte at de begunstige kan påvirke trusten eller utøve eierbeføyelser ble forkastet. The Constitutional Court of Liechtenstein (forfatningsdomstolen) slo fast 14.4.2008 at Petter Olsen som «prospective beneficiary» har begrensede rettigheter. Anke til den Europeiske Menneskerettighetsdomstolen («EMD») ble avvist. Etter at trustforvalterne belastet Fond B for trustens sakskostnader i den nevnte rettsvisten reiste Petter Olsen i 2014 søksmål med påstand om at det ikke var grunnlag for slik belastning. Forfatningsdomstolen uttalte den 30.6.2015 at det basert på den tidligere avgjørelsen i forfatningsdomstolen fra 2008 var avklart at Petter Olsen som «*skjønnsmessig begunstiget*» og ikke «*berettiget begunstiget*», ikke hadde rettslig legitimasjon til å fremme begjæring etter den aktuelle Liechtensteinske loven.

#### 1.3.1 Tvist om NOKUS beskatning av as'ene

Under byrettsbehandlingen i forrige rettsrunde fremkom de første opplysningene om at de resterende 25 % av Timex konsernet ble eid indirekte av norske selskaper. Skattemyndighetene avventet ferdigbehandling i rettsapparatet, og kontaktet familiegrenene ved brev 19.10.2004 med spørsmål om indirekte eierinteresser i Timex konsernet.

Retten skal prøve om det foreligger materiell hjemmel for NOKUS beskatning av as'ene, herunder om kontrollvilkåret er oppfylt og om EØS avtalen eller EMK P1-1 avskjærer retten til NOKUS beskatning. Det er også tema hvorvidt Mersey Manufactures Ltd, en av Timex døtrene, var lavt beskattet og om selskapets filialinntekter i Kina ikke kan medtas ved inntektsberegningen grunnet Norges skatteavtale med Kina.

Retten skal også ta stilling til om Norges skatteavtaler med Storbritannia og Nederland og internasjonale prinsipper hindrer NOKUS beskatning da Timex-døtrene har eierselskaper i de nevnte landene. Det er også spørsmål om vedtakene for inntektsårene 1994 - 2000 er ugyldige som følge av at de for begrunnelse viser til tilsvarende vedtak for de begunstigede, hvor NOKUS beskatning av de begunstigede senere ble frafalt. Retten skal også ta stilling til om et prinsipp om likebehandling gjør at NOKUS beskatning ikke kan ilegges as'ene for 1994 - 2000 når NOKUS beskatning av de begunstigede ble frafalt, om endringen av ligningen for PO-selskapet for årene 1994 - 2001 ble gjort for sent og hvorvidt retten til inndrivning av skattekravene mot FO-selskapene for inntektsårene 1994-2003 og PO-selskapet for 1994-2001 har falt bort som følge av foreldelse eller passivitet.

Felles for as'ene skal retten prøve Overligningsnemndas vedtak av 29.10.2007 (inntektsårene 1994-2003) og Skatteklagenemndas vedtak av 18.6.2015 (2004 - 2006). Sistnevnte vedtak gjelder kun PO-selskapet da FO-selskapenes klage ble avvist. Spørsmålet om materielt adgang til NOKUS beskatning disse årene behandles likevel for FO-selskapene da staten uttrykkelig har akseptert det.

For FO-selskapene skal retten også prøve ligningsfastsettelsen for inntektsåret 2010, Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 1.8. 2013 (2011) og Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak 6.1.2014 (2012).

For PO-selskapet skal retten også prøve Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 19.1.2012 (2009), Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 1.7.2015 (2010), Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak i epost av 9.10.2015 (2011) og Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 1.7.2015 (2012 - 2013).

### **1.3.2 Tvist om formuesbeskatning av de begunstigede**

I 2004 varslet skattemyndighetene at det var aktuelt å formuesbeskatte de begunstigede for deres respektive andeler av Ptarmigan Trust. Vedtak ble fattet for inntektsår tilbake til 1994. Formuesskatt for årene inntektsårene 1994 - 2000 falt senere bort da Riksskattenemnda 6.12.2010 kom til at treårsfristen i ligningsloven hindrer endring av ligningen for disse årene.

Retten skal prøve illeggelsen av formuesskatt for alle de begunstigede fastsatt ved Riksskattenemndas vedtak 6.12.2010 (2001- 2003, dog slik at formuesskatt for 2001 ble frafalt under hovedforhandlingen slik at dette året likevel ikke skal behandles), Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 10.10.2013 (2011) og Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 24.8.2015 (2012 og 2013).

For FO-grenen skal retten videre behandle Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 1.7.2015 (2007-2010).



For Petter Olsen skal retten prøve Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 1.7.2015 (2009 og 2010). Retten skal også prøve Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 1.7.2015 (2007 - 2010) for Bente Brat som er formueslignet som mor til Marie Brat Olsen og Anne Brat Olsen. Mindreårige lignes sammen med sine foreldre. Bente Brat, som er skilt fra Petter Olsen, er i en særstilling ved at hun ikke selv er begunstiget i Ptarmigan Trust. Selv om det er noe upresist, har retten fremstillingstekniske grunner likevel valgt å inkludere henne samlebetegnelsen «de begunstigede», se innledningsvis.

Problemstillingen er om de begunstigede eier andeler av trusten slik skattemyndighetene har lagt til grunn, herunder om retten er betinget etter skatteloven § 4-2 (1) slik at formuesskatt likevel ikke kan ilegges. Retten skal videre vurdere om de begunstigede i alle tilfeller er skattepliktige som bruksnytere etter skatteloven § 4-50. Retten skal også ta stilling til de begunstigedes anførsler om at rettigheter i en slik diskresjonær trust ikke har skattemessig verdi og at formuesskatt uansett strider med EMK P1-1 og EØS avtalen, herunder om skattesatsen ikke kan overstige skattesatsen for familienstiftelser for å gå fri av EØS avtalen. For Bente Brat er det spørsmål om endringsadgangen for 2007 og 2008 er tapt ved at endring er tatt opp etter utløpet av 2-årsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 a.

### **1.3.3 Tvist om skatt på utdelingen fra Ptarmigan Trust til de begunstigede i 2005**

I 2005 ble det foretatt en utdeling fra trusten til de begunstigede på kroner 227 979 722.

Sentralskattekontoret for storbedrifter traff den 2.2.2015 vedtak om at utdelingene skulle inntektsbeskattes. Det er tvisten om denne utdelingen retten skal behandle. Beløpet inkluderer utdeling til Kristine E. Olsen på kroner 8 345 458 som ikke er del av saken da skattekravet mot henne ble frafalt av fristekniske grunner. De øvrige begunstigede er ilagt 28 % skatt på utdelingen. Det er ubestridt at det tidligere kun har vært mindre utdelinger til utdannelse fra Ptarmigan Trust, hvor ilagt skatt da ikke har vært bestridt.

Retten skal ta stilling til om det foreligger materiell hjemmel for inntektsbeskatning i en situasjon der de begunstigede også formuesbeskattes, hvorvidt slik beskatning er i strid med EØS avtalen eller EMK P1-1 og om utdelingen i alle tilfeller er delvis skattefri etter skatteloven § 10-67. Det er også tema om endring av ligningen for 2005 ble varslet på feil måte slik at endring ikke kan foretas og om saksbehandlings lengde gjør at skattekravet i alle tilfeller må anses bortfalt på grunn av passivitet hos skattemyndighetene.

### **1.4 Saksgangen for retten**

FO-grenen/FO-selskapene og PO-grenen/PO-selskapet innga stevning mot Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter henholdsvis 29.4 og 30.4.2008. Saksøkte ble senere endret til Staten v/Skattedirektoratet. Staten påsto seg frifunnet ved tilsvar 5.6.2008. Sakene ble forent til felles behandling. Saken har vært stanset fra 6.6.2008 til 20.5.2010 og fra 29.9.2010 til 30.6.2011. Under saksforberedelsen har nye krav og nye skatteår løpende blitt trukket inn. Den 2.9.2013 oversendte tingretten anmodning om rådgivende uttalelse til EFTA domstolen. EFTA domstolen ga slik uttalelse 9.7.2014 [E-3/13 og E-20/13].

Hovedforhandling ble gjennomført over 14 rettsdager i perioden 12.10. - 4.11.2015.

FO-grenen/FO-selskapene var representert av advokatene Bettina Banoun og Thor Leegaard. Anne Gro Rikheim møtte som partsrepresentant. PO-grenen/PO-selskapet var representert av advokat Geir Even Asplin. Staten var representert av advokatene Ketil Bøe Moen og Morten Søvik. For staten møtte seniorskattejuristene Thor Willumsen og Trond Ingar Hansen. Det var ikke parts- eller vitneforklaringer.

Under innledningsforedragene fikk retten fremlagt to forliksavtaler av 18. og 26.10.2015.

I forliksavtalene frafalt de begunstigede innsigelser mot NOKUS-beskatning for inntekter i Ptarmigan Trust og underliggende selskaper for inntektsårene 2001-2010. I praksis NOKUS beskattes de ikke for inntekt i Ptarmigan Trust da trusten drev med underskudd i disse årene, men beskattes for inntekter i Timex-døtrene. Det sistnevnte gjelder likevel ikke for Petter Olsen, Sofie Olsen og Bente Brat i inntektsårene 2004 - 2006 da staten i forliksavtalene aksepterte å unnlate å fatte endringsvedtak for disse tre. Retten tilføyer at NOKUS beskatning av de begunstigede for inntekter i Ptarmigan Trust og Timex-døtrene for 1994 - 2000 allerede var frafalt ved Riksskattenemnda vedtak 6.12.2010.

For 2011-2013 frafalt staten i forlikene NOKUS beskatning av de begunstigede. Det ble opplyst at forliket også gjaldt eventuelle inntekter i underliggende selskaper. Staten aksepterte at trusten driver «*reell økonomisk virksomhet*» i EØS stat som Norge kan kreve utlevert opplysninger fra, jfr. unntaket i skatteloven § 10-64 andre ledd og informasjonsutvekslingsavtalen mellom Norge og Liechtenstein som var i kraft fra 2011. Unntaket tar høyde for EØS avtalens bestemmelse om etableringsfrihet i EØS området.

I tillegg frafalt staten formuesbeskatning av de begunstigede i inntektsåret 2001 for andeler i Ptarmigan Trust.

Retten skal derfor ikke ta stilling til NOKUS beskatning av de begunstigede. Øvrige skattekrav består. I vurderingen av om det er grunnlag for NOKUS beskatning av as'ene, må retten likevel prejudisielt ta stilling til om begunstigede kontrollerer trusten da

FO-selskapene og PO-selskapets samlede andeler i de potensielle NOKUS selskapene kun er på 25 %, slik at de alene ikke vil kunne oppfylle kravet om kontroll av minst halvparten av innretningens andeler eller kapital.

## **2. Påstandsgrunnlag fra Fred Olsens gren**

### **2.1 Det er ikke grunnlag for NOKUS beskatning av de norske as'ene**

#### **2.1.1 Det foreligger ikke norsk kontroll**

As'enes samlede indirekte eierskap på 25 % av Timex-døtrene er ikke tilstrekkelig omfattende for å medføre NOKUS beskatning av as'ene. Ptarmigan Trust eier indirekte 75 % av Timex-døtrene, men fordi de norske begunstigede ikke kontrollerer trusten, vil kravet om norsk kontroll av minst halvparten av innretningens andeler eller kapital ikke bli oppfylt. Det er da ikke hjemmel for NOKUS beskatning av as'ene.

Retten må se bort fra Rt-2002-747 Ptarmigan hvor Høyesterett kom til at de begunstigede kontrollerer trusten via eierskap. Høyesterett la feil faktiske forutsetninger til grunn og strakk formålshensynet lengre enn det var grunnlag for. Høyesteretts vurdering var formålsrettet med særlig vekt på de begunstigedes innflytelse på forvaltningen av trusten og antatte skattefordeler. Under «*noen tvil*» ble de begunstigede ansett som eiere av Ptarmigan Trust. Et viktig moment var innflytelsen de var antatt å ha overfor forvalterne. Høyesteretts avgjørelse var farget av at retten anså Ptarmigan Trust for å gi skattefordeler ved at familien Olsen kunne samle opp betydelige skattefrie midler for senere utdeling. Nå 13 år senere kan vi slå fast at det ikke var grunnlag for disse forutsetningene. Det er ikke samlet opp betydelige midler i trusten. Trusten har ikke hatt overskudd. Det som finnes av inntekter i trusten er finansinntekter som ikke overstiger driftsutgiftene.

Det er ubestridt at de begunstigede ikke har formelle rettigheter overfor trusten. De kan verken alene eller samlet krev utdeling, har ingen kontroll på når og om de vil få utdeling fra trusten, herunder hvor stor en eventuell utdeling vil være. Det er fullt mulig at en begunstiget ikke vil motta utdeling i sin levetid. De begunstigede har heller ikke faktisk kontroll via innflytelse på trustforvalterne. Trustforvalterne blir ikke bundet og lar seg ikke styre om de begunstigede inngår avtaler om et bestemt forhold. Det foreligger flere eksempler på det. Trustforvalterne bestemmer alene hvordan styreposisjoner i underliggende selskaper skal fylles.

Dommene fra Liechtenstein viser at de begunstigede ikke har rett til innflytelse eller noen form for kontroll over trusten. Dommene illustrerer trustforvalternes uavhengighet. Petter Olsens krav om splitting av trusten ble avvist av Forfatningsdomstolen i 2008, hvor det ble avklart at de begunstigede er å regne som «*prospective beneficiaries*» i stedet for «*beneficiaries entitled to a claim*». Klage til EMD ble forkastet. Som det fremgår av Forfatningsdomstolens senere avgjørelse fra 2015 har de begunstigede heller ikke rettslig interesse i å få prøvet et spørsmål om kostnadsfordeling mellom fond A og fond B. Forfatningsdomstolen slo fast at tilsynskompetanse kun kan kreves av tilgodesette som har en konkret rett, ikke av tilgodesette i diskresjonære trusters. De begunstigedes rett til å prøve trustforvalternes beslutninger for domstolene er altså tilnærmet lik null, og dermed annerledes enn hva Høyesterett forutsatte i 2002. Forutsetningene om begunstigedes innflytelse på trustforvalterne og forvaltningen av trustmidlene var heller ikke korrekte.

Det er ubestridt at hovedhensikten med NOKUS reglene er å hindre skattemotivert kapitalflukt. Dette var sentralt for Høyesteretts konklusjon vedørende eierskap. Hensynet slår ikke til i vår sak. Det forelå ingen svekkelse av et norsk skattefundament ved opprettelse av trusten eller datterselskaper i utlandet. De aktuelle verdiene har aldri vært i Norge. Høyesterett la for øvrig heller ikke til grunn at trusten var etablert av skattehensyn. Trusten har heller ikke hatt inntekter som kan anses som lavt beskattet. Organisering av eierskapet i trusten innebærer økt skattekostnad sammenlignet med et tilsvarende konsern eid av et norsk holdingselskap. De aktuelle selskapene driver reell virksomhet. Det er ikke misforhold mellom inntekter og aktiviteter. Staten har heller ikke anført at det foreligger proformaverk, eller påvist noen skattefordel.

Etterfølgende omstendigheter viser altså at trusten ikke er eiet/kontrollert av de begunstigede. De har vesentlig mindre innflytelse enn hva som ble forutsatt av Høyesterett i 2002. Det er heller

ikke er korrekt at trusten fungerer som en oppsamlingskonto for skattefrie inntekter. De begunstigede kan dermed ikke anses for å kontrollere trusten.

### **2.1.2 Hong Kong utgjør ikke et lavskatteland**

Mersey Manufactures Ltd. («Mersey») skal ikke NOKUS beskattes for inntektsårene 1999 - 2005. Selskapet var hjemmehørende i Hong Kong og drev virksomhet fra filial i Kina. Grunnvilkåret om at selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland er ikke oppfylt.

Et land er et lavskatteland om selskapets skatt er mindre enn 2/3 av det det selskapet ville blitt beskattet om det var hjemmehørende i Norge, se skatteloven § 10-63. Ifølge forarbeidene er det effektiv skatt over en periode på over ett år som er sammenligningsgrunnlaget. Når det foretas en slik sammenligning var ikke Mersey lavt beskattet. Det er ubestridt at territorialprinsippet som Hong Kong fulgte medførte at Mersey, som altså drev virksomhet fra filial i Kina, ikke ble ilagt skatt til Hong Kong. Selskapet kan likevel ikke anses lavt beskattet sammenlignet med selskaper hjemmehørende i Norge som driver virksomhet i Kina. Det skyldes at skatteavtalen mellom Norge og Kina unntar inntekter fra filial i Kina fra norsk beskatning, se St.prp.nr.75 art. 7 nr. 1 jfr. art. 25 nr. 2. Hadde Mersey vært hjemmehørende i Norge og hatt filial i Kina, ville skatten for filialinntekten altså vært null. Mersey er da ikke i en situasjon hvor det skatter mindre enn 2/3 av hva selskapet ville blitt beskattet om det var hjemmehørende i Norge. Vilkåret om lavskatteland er da ikke oppfylt.

Skatteavtalen må tas med i lavskattelandvurderingen da skatteavtaler utgjør en del av norsk skatterett. Aban dommen (Rt-2014-196), hvor Høyesterett kom til at man ved anvendelse av fritaksmetoden ved gevinstbeskatning etter skatteloven § 2-38, skulle se bort fra skatteavtalen, gjaldt en helt annen problemstilling. Den kan ikke tas til inntekt for at man generelt skal se bort fra skatteavtaler. Forutsetningen for vurderingen var uansett ulik ved at spørsmålet i den saken var om Norge som følge av skatteavtalen skulle avgi en beskatningsrett man i utgangspunktet hadde. Spørsmålet i vår sak er om staten kan tilta seg større beskatningsrett enn man har etter skatteavtalen. NOKUS reglene kan ikke benyttes til å utvide norsk skattefundament. Dommen er kritisert av sentrale kilder i juridisk teori og bør ikke gis utvidende anvendelse.

### **2.1.3 Merseys Manufactures Ltd.s filialinntekter i Kina kan som følge av Norges skatteavtale med Kina ikke medtas ved inntektsberegningen**

Selv om retten må se bort fra skatteavtalen ved vurdering av om det foreligger lavskatteland, får skatteavtalen med Kina betydning fordi NOKUS inntekten fastsettes «etter reglene i norsk skattelovgivning», se skatteloven § 10-65 (1). Etter dobbeltbeskatningsloven har skatteavtaler lovs rang. Dermed er skatteavtaler en del av norsk skattelovgivning. Da skatteavtalen med Kina unntar inntekt fra filial i Kina fra norsk beskatning er det ingen inntekt å beregne etter norsk skattelovgivning. Ordlyden i skatteloven § 10-65 (1) er klar og forarbeidene (Ot.prp.nr.16 (1991-1992)) underbygger det som fremstår som en naturlig ordlydsfortolkning. Den redaksjonelle utformingen av næringsoppgaven som skal fylles ut når NOKUS beskatning er aktuelt støtter også ordlydsfortolkningen. Om skatteavtalen ikke hensyntas, medfører det høyere skatt enn om filialen i Kina hadde vært drevet av et norsk aksjeselskap. Å utvide skattefundamentet slik ligger utenfor formålet med NOKUS-reglene. Reelle hensyn tilsier også at skatteavtalen hensyntas.

### **2.1.4 Norge tiltar seg beskatningsrett i strid med internasjonale prinsipper og skatteavtaler inngått med Storbritannia og Nederland**

NOKUS beskatning av as'ene er i strid med internasjonale prinsipper eller Norges skatteavtaler med Storbritannia og Nederland. For de nærmere anførslene vises det til PO-selskapets anførsler i punkt 3.1.2 som er dekkende for FO-selskapenes anførsler.

### **2.1.5 Manglende materiell vurdering i vedtakene for inntektsårene 1994 - 2000, herunder henvisning til et senere bortfalt NOKUS vedtak for de begunstigede gjør at det ikke foreligger materielle gyldige skattevedtak overfor as'ene**

Det foreligger ikke et gyldig NOKUS vedtak for inntektsårene 1994 - 2000 for as'ene.

Verken Ligningsnemndas vedtak av 18.5.2005 eller Overligningsnemndas vedtak av 29.10.2007 inneholder materiell vurdering av vilkårene for NOKUS-beskatning. Begge vedtakene nøyer seg med å henvise til vedtakene som gjelder de begunstigede. I as'enes vedtak, både i Ligningsnemnda og i Overligningsnemnda, mangler en reell vurdering av kontrollkriteriet og av øvrige materielle vilkår for NOKUS beskatning. Inntektsfastsettelse mangler også. Henvisningen til vedtakene for de begunstigede er ikke tilstrekkelig. Det foreligger ikke vedtak. Anses vedtak å foreligge er det ugyldig.

Om retten skulle mene at det i utgangspunktet var tilstrekkelig å henvise til de tilsvarende vedtakene for de begunstigede, vil Overligningsnemndas vedtak for as'ene likevel være ugyldig som følge av manglende materiell begrunnelse. Det skyldes at Riksskattenemnda den 6.12.2010 opphevet NOKUS inntektsfastsettelsen for de begunstigede for 1994-2000. Det foreligger da ikke materielt vedtak om inntektsfastsettelse for as'ene for disse årene. Retten har da ikke noe materielt vedtak å prøve. Retten kan ikke prøve prejudisielt om vilkårene for NOKUS-beskatning er til stede. Domstolen kan ikke virke som ligningsorgan.

### **2.1.6 Prinsipp om likebehandling gjør at as'ene ikke kan ilegges NOKUS skatt for inntektsårene 1994 til 2000**

NOKUS beskatning som nettoligningssystem forutsetter lik ligning av deltakerne i samme NOKUS selskap. Opphevelsen av NOKUS beskatning for de begunstigede for inntektsårene 1994 til 2000 må dermed få tilsvarende anvendelse for as'ene. Ser man bort fra anførselen om myndighetsmisbruk er PO-selskapets anførsler i punkt 3.1.4 dekkende for FO-selskapenes anførsler. Det vises dermed til disse anførslene.

### **2.1.7 NOKUS beskatning av as'ene er i strid med EØS avtalen**

NOKUS beskatning er i strid med EØS avtalens regler om fri etablering og fri flyt av kapital. Da PO-selskapets anførsler vedrørende sitt britiske datterselskap Petruvius Ltd direkte kan overføres til FO-selskapenes britiske datterselskap Fred Olsen Ltd, vises det til PO-selskapets anførsler i punkt 3.1.5 som er dekkende for FO-selskapenes anførsler.

### **2.1.8 NOKUS beskatning av as'ene er i strid med EMK P1-1**

NOKUS beskatning av as'ene er i strid med EMK P1-1 som verner eiendomsretten. Det vises PO-selskapets anførsler i punkt 3.1.6 som er dekkende for FO-selskapenes anførsler.

### **2.1.9 Bortfall av skattekrav**

### **2.1.9.1 Retten til utligning og inndriving av skattekravene for inntektsårene 1994 - 2003 er foreldet**

Retten til utligning og inndriving av skattekravene fastsatt av Ligningsnemnda 18.5.2005, opprettholdt ved Overligningsnemndas vedtak 29.10.2007 og som først ble utlignet 18.6.2014, er foreldet. For de nærmere anførselene vises det til PO-selskapets anførsler i punkt 3.1.8.1 som er dekkende for FO-selskapenes anførsler.

### **2.1.9.2 Retten til utligning og inndriving av skattekravene for inntektsårene 1994 - 2003 er falt bort ved passivitet**

Endring ble varslet 6.12.2004, NOKUS beskatning og inntektsfastsettelse fant sted ved Ligningsnemndas vedtak 18.5.2005 og skatt ble først utlignet 18.6.2014. Saksbehandlingstidens lengde medfører at skattekravene er falt bort ved passivitet. Saksbehandlingstiden i forkant av vedtaket av 18.5.2005 må få betydning. En lang forutgående saksbehandlingsperiode hever aktivitetsplikten når vedtak endelig treffes.

Det kan ikke være slik at skattebetalingsloven gir skattyterne betalingsfrister på 3 uker mens ligningsmyndighetene i praksis kan sitte stille «til Dovre faller». Det følger av Rt-1967-581 Rodeløkken, øvrig rettspraksis samt av juridisk teori at skattemyndighetenes vedtaksadgang kan tapes ved passivitet.

Det er relevant å vektlegge det særdeles lange tidsforløpet, skattemyndighetenes kritikkverdige saksbehandling, skattyternes lojale opptreden og innrettelseshensyn. Fra Ligningsnemndas vedtak 18.5.2005 og Overligningsnemnda vedtak 29.10.2007 gikk det henholdsvis 9 og 7 år frem til utligning fant sted 18.6.2014. At skattekontoret hadde makulert dokumentene og derfor 25.4.2012 ba skattyterne om kopier av selvangivelser for å kunne gjennomføre utligning underbygger dette. Kravene i forvaltningsloven § 11a om å «forberede og avgjøre saken uten ugrunnet opphold» er ikke oppfylt. Ifølge forarbeidene er handlingsregelen tatt inn av rettssikkerhetshensyn. At Riksskattenemnda frafalt NOKUS beskatning av de begunstigede den 6.12.2010 ga as'ene forventninger om at det også ville skje for dem. Er retten ikke enig i at de hadde rimelig grunn til sine forventninger, vil den lange saksbehandlingstiden og risikoen for endrede forhold hos skattyter i alle tilfeller gjøre det mindre relevant at as'ene eventuelt ikke hadde grunnlag for å anta at skattekravene ikke ville bli inndrevet. At skattyterne ikke har fylt ut alle relevante skjemaer kan ikke få betydning så lenge skattyterne hadde gitt skattemyndighetene nødvendig informasjon for å fatte vedtak. Sammenhengen med ligningslovens fristsystem, hvor det av hensyn til skattyter er satt en frist på 10 år for endring av ligning og hvor plikten til å oppbevare regnskap er 10 år, underbygger at kravene må anses bortfalt.

Skattemyndighetene ble kjent med eierforholdene i Timex alt under byrettsbehandlingen i slutten av 1998. Det er også relevant at det alt fra 1993 - 1997 var spørsmål om NOKUS beskatning av de begunstigede etter at FO-grenens daværende advokat Einar Harboe i 1993 tok opp spørsmålet om rekkevidden av NOKUS reglene og Sentralskattekontoret 10.3.1995 uttrykte i brev til Harboe at «*trustens underliggende selskap i De Nederlandske Antiller og på Bermuda trolig må bedømmes som NOKUS selskaper*»

Etter å ha mottatt opplysninger fra skattytersiden i 1998 satte skattekontoret saken på vent, og det skjedde ikke noe i etterkant av Høyesteretts avgjørelse i 2002. Først da skattyterne tok initiativ i

2004 skjedde det noe. Når skattemyndighetene har latt det skure og gå i så mange år må kravene anses falt bort ved passivitet.

## 2.2 Det er ikke grunnlag for å formuesbeskatte de begunstigede i Ptarmigan Trust

### 2.2.1 Det er ikke grunnlag for formuesbeskatning etter hovedregelen i skatteloven § 4-1

Det foreligger ikke hjemmel for formuesbeskatning etter skatteloven § 4-1 da de begunstigede ikke er eiere av trustformuen. Vurderingen skal gjøres ut fra privatrettslige prinsipper. Trustavtalen gir trustforvalterne i fellesskap legal title («rettslig eierskap»). Det er ubestridt at trustforvalterne har eierbeføyelsene og bare kan bli erstatningspliktige ved «*fraud*» og «*willful wrongdoing*». Trusten er en diskresjonær trust, hvor de begunstigede ikke har instruksjonsrett over trustforvalterne, ikke har rettskrav på utdeling, ikke har krav på å bli likebehandlet, ikke kan kreve at trusten splittes, ikke kan forvalte midlene i trusten, ikke kan belåne midlene i trusten osv. Trustforvalterne har enekompetanse med hensyn til økonomiske, faktiske og juridiske disposisjoner over trusten og trustens aktiva. Mangel på «restrettigheter» hos de begunstigede viser at de ikke er eiere. Det finnes ikke og er ikke anført at det foreligger underliggende avtaler om at trustforvalterne kan bli sagt opp, instruert osv. Retten trenger ikke ta stilling til *hvem* som eier trusten. Det er tilstrekkelig å konstatere at det begunstigede ikke kan anses som eiere.

Rt-1920-282 Gade viser at det før utdeling fra trust ikke foreligger eierskap og grunnlag for formuesbeskatning for begunstigede. Andre dommer underbygger resultatet. Dette er i tråd med forutsetningen om at økonomisk bæreevne bør danne grunnlag for beskatning.

Høyesteretts avgjørelse i Rt-2002-747 Ptarmigan forankres i særlige forhold ved NOKUS beskatning og kan ikke få betydning for vurdering av eierskap ved formuesbeskatning. Dommen er en dissensavgjørelse hvor mindretallet kom til at de begunstigede ikke var eiere. Det fremgår uttrykkelig av flertallets uttalelse at særegne hensyn bak NOKUS beskatning gjorde at man valgte å gå utenfor det tradisjonelle eierbegrepet. Formuesbeskatning var den gang ikke en aktuell problemstilling. Avgjørelsen er kritisert i juridisk teori. I alle tilfeller slår ikke de spesielle hensynene bak NOKUS beskatning til for formuesbeskatning i og med at formuesskatt ilegges uavhengig av hvilket land det er investert i. Avgjørelser fra Liechtensteinske domstoler viser at de begunstigede har minimale rettigheter og ikke kan anses som eiere av trusten.

En trust kan ses på som et eget skattesubjekt selv om den ikke er eget rettssubjekt. Dette praktiseres bl.a. Storbritannia. I norsk rett er innretninger «*under selvstendig bestyrelse*» selvstendige skattesubjekter uavhengig av om de er rettssubjekter, se skatteloven § 2-2 første ledd bokstav h. For eksempel er dødsbo under offentlig privat skifte skattesubjekter uten å være rettssubjekter. Etter skatteloven § 2-32 femte ledd er familiestiftelser hvor «*avkastningen fortrinnsvis tilfaller medlemmer av en bestemt slekt*» formuesskattepliktige.

At de begunstigede tidvis har benyttet eiendommer på Kanariøyene tilsier ikke at de er eiere av trusten. Opphold har primært vært i forbindelse med arbeid og har ikke utgangspunkt i en rettighet for de begunstigede. Eiendommene ble uansett solgt i 2008 og 2009. Retten kan ikke vektlegge bruk av eiendommer da dette ikke var tema i de to første vedtakene om formuesskatt og det ikke var kontradiksjon rundt dette i de siste vedtakene.

### 2.2.2 Unntaket for betingede rettigheter kommer i alle tilfeller til anvendelse.

Først ved utdeling/oppløsning blir de begunstigede eiere av midler fra trusten. Da utdeling/oppløsning bare kan skje ved trustforvalternes beslutning, krever det at betingelser inntreffer. Som følge av unntaket for betingede rettigheter i skatteloven § 4-2 (1) bokstav a kan formuesskatt ikke ilegges. At det eventuelt foreligger høy sannsynlighet for utdeling endrer ikke dette. Det vises til Skatteklagenemndas vedtak av 18.6.2015 (som ikke skal prøves da det er innklaget til Riksskattenemnda):

*«Etter dette legger nemnda til grunn at de enkelte begunstigedes innflytelse over trustmidlene hver for seg, formelt og reelt, er av en slik art at det er de suspensive trekkene er dominerende, og ikke de resolutive. Presumsjonen for at det er de begunstigede som samlet vil motta trustmidlene, er ikke tilstrekkelig til at den enkelte begunstigedes rettigheter kan regnes som resolutivt betingede. Skatteklagenemnda har derfor under tvil kommet til at bestemmelsen i sktl. § 4-2 første ledd bokstav a er til hinder for at det kan foretas formuesbeskatning med hjemmel i sktl. § 4-1.»*

Den nevnte Gade dommen (Rt-1920-282) gir uttrykk for samme standpunkt.

### 2.2.3 De begunstigede er heller ikke formuesskattepliktige som bruksnytere

De begunstigede er ikke skattepliktige som bruksnytere. Skatteklagenemndas vedtak av 18.6.2015 illustrerer de begunstigedes syn (det understrekte er fremhevet av FO-grenen):

*«Skatteklagenemnda bemerker at gjennomgangen foran viser at de begunstigedes innflytelse over trustmidlene, formelt og reelt, er av en slik art at det er de suspensive trekkene som er dominerende, og ikke de resolutive. Konsekvensen av dette blir etter nemndas syn at den enkelte begunstigedes innflytelse over trustmidlene ikke er tilstrekkelig sterk til at det kan sies å være bestemt at inntektsnytelsen av kapitalen skal tilkomme den enkelte begunstigede. Skatteklagenemnda har derfor kommet til at det heller ikke kan foretas formuesbeskatning med hjemmel i sktl. § 4-50.»*

### 2.2.4 Rettigheter i en slik diskresjonær trust har uansett ikke skattemessig verdi

De begunstigedes posisjoner har uansett ikke skattemessig verdi. Det følger av skatteloven § 4-1 at det er eiendeler «med økonomisk verdi» som kan skattlegges og at «omsetningsverdien» er det skatteplikten skal beregnes av. De begunstigede har ikke adgang til å overdra posisjonen som begunstiget. Den har da ikke omsetningsverdi. Uklarhet om de begunstigede vil få utdeling, når det eventuelt vil skje og hva som eventuelt blir delt ut gjør det uansett umulig å fastsette en økonomisk verdi eller omsetningsverdi på posisjonen som begunstiget. Den er dermed ikke skattepliktig.

### 2.2.5 Formuesbeskatning er i strid med EMK P1-1

Formuesbeskatningen er i strid med EMK P1-1. Bestemmelsen får anvendelse ved beskatning og angir at ingen skal bli fratatt sine eiendeler uten at det er hjemlet i lov.

Ifølge EMDs praksis må hjemmelen være tilgjengelig, presis og forutsigbar slik at man med rimelig grad kan forutsi sin rettsstilling. Det foreligger ingen slik hjemmel i vår sak.



I N.K.M v. Ungarn (66529/11) uttalte EMD at skattlegging var i strid med EMK P1-1 da «*the application of the tax law imposed an unreasonable burden on her or fundamentally undermined her financial situation - and thereby failed to strike a fair balance between the various interests involved...*». Det samme er tilfellet i vår sak da de begunstigede beskattes for formue de ikke har mottatt, og ikke har mulighet til å kontrollere at de mottar.

Når det har gått så lang tid og situasjonen er den at begunstigede i norske stiftelser ikke beskattes for noen andel av stiftelsens formue, foreligger ikke proporsjonalitet.

### **2.2.6 Formuesbeskatning er i strid med EØS avtalen.**

Formuesskatt utgjør i alle tilfeller en ulovlig restriksjon etter EØS-avtalen artikkel 31 eller 40. Som EFTA-domstolen la til grunn i sin rådgivende uttalelse av 9.7.2014 [E-3/13 og E-20/13] har trusten og de begunstigede EØS rettslig vern og kan best sammenlignes med «*norsk familiestiftelse og andre formuesmasser hvor avkastningen fortrinnsvis tilfaller medlemmer av en bestemt slekt*» som «*skattlegges for formue*», se skatteloven § 2-32 (5).

Etter norsk rett skattlegges stiftelsen for stiftelsens formue. De begunstigede skattlegges ikke. Når begunstigede i en nasjonal situasjon ikke ilegges formuesskatt for stiftelsens formue vil det være i strid med EØS avtalen å ilegge de begunstigede formuesskatt for trusten.

Norske familiestiftelser betaler kun formuesskatt til staten, som etter Stortingets skattevedtak § 2-2 er på 0,3 %. Det vil dermed i alle tilfeller være EØS stridig å ilegge de begunstigede formuesskatt med en høyere sats enn 0,3 %.

Restriksjoner kan ikke opprettholdes begrunnet i tvingende allment hensyn.

## **2.3 Det er ikke grunnlag for å beskatte utdelingen til de begunstigede i 2005**

### **2.3.1 Innledning**

Twisten om inntektsskatt ved utdeling gjelder den store utdelingen i 2005. Selv om de begunstigede har betalt inntektsskatt ved mindre utdelinger til utdanning, innebærer ikke det aksept av at det er hjemmel for inntektsskatt ved utdeling. Materiell hjemmel foreligger kun om de begunstigede ikke er eiere av trustformuen.

### **2.3.2 Kun hjemmel for inntektsskatt ved utdeling om begunstigede ikke eier trusten**

Som skattekontoret la til grunn i vedtakene av 2.2.2015 er den aktuelle hjemmelen for inntektsbeskatning ved utdeling skatteloven § 5-42 c om «*utdeling fra legat, understøttelsesforening o.l.*». Bestemmelsen hjemler skatteplikt i tilfeller av utdeling fra en enhet som er adskilt fra skattyter. Inntektsskatt ved utdeling forutsetter at de begunstigede ikke allerede er skattemessig eiere av trustformuen da det ellers ikke foreligger innvinning. At det foreligger materiell hjemmel for inntektsbeskatning av utdelingen i 2005 bestrides altså ikke så fremt de begunstigede ikke anses som eiere av trusten.

Er de begunstigede å anse som eiere av trusten, slik at de kan ilegges formuesskatt, kan de ikke samtidig bli ilagt inntektsskatt ved utdeling. Det er innbyrdes motstridende.

Hovedregelen om inntekt i skatteloven § 5-1 jfr. § 5-20 om at enhver fordel vunnet ved kapital utgjør skattepliktig inntekt, kan i alle tilfeller ikke gi hjemmel for inntektsskatt da det er løpende kapitalavkastning dette retter seg mot, ikke uttak av kapitalgevinst. I alle tilfeller vil mottak av kapital som inngår i skattyteres formuessfære ikke utgjøre skattepliktig fordel. Det er kun snakk om en privat omallokering.

Skatteloven § 10-11 jfr. § 10-1 gir heller ikke hjemmel for beskatning. Ifølge skatteloven § 10-11 regnes «*utbytte fra selskaper som omfattes av § 10-1*» som skattepliktig inntekt. De uttrykkelig nevnte selskapsformene i skatteloven § 10-1 er ikke aktuelle, men bestemmelsen nevner også «*selskap mv. som nevnt § 2-2 første ledd b til e*». Hjemmelen som kunne vært aktuell for trustar er skatteloven § 2-2 første ledd h om innretninger under selvstendig bestyrelse, herunder stiftelser og boer. Det er imidlertid ikke referert til denne fra skatteloven § 10-1. Det foreligger dermed ikke inntektsskatteplikt etter skatteloven § 10-11.

### **2.3.3 Utdelingen delvis skattefri etter skatteloven § 10-67**

Det vises til anførslene fra PO-grenen om dette i punkt 3.3.3 som også er dekkende for FO-grenens anførsler.

### **2.3.4 Inntektsskatt ved utdeling strider med EØS avtalen og med EMK P1-11 om skattyterne formuesbeskattes**

Det finnes ingen norsk intern situasjon hvor det skjer beskatning av skattyter for utdeling av formue som skattyter selv eier. Det innebærer at kombinert beskatning er diskriminerende og dermed EØS stridig. Provenyhensynet legitimerer ikke slik diskriminerende beskatning.

Kombinasjonen formuesskatt og utdelingsbeskatning er også i strid EMK P1-11 .

### **2.3.5 Endring kan ikke skje da kravet til endringsvarsel for 2005 ikke er oppfylt**

Ligningsmyndighetene oppfylte ikke kravet til endringsvarsel etter ligningsloven § 9-7 ved brevene av 18.12.2007 da brevene ikke anga hjemmel for beskatning. Det er et minstekrav for at varsel kan anses gitt at det gir tilstrekkelig grunnlag for skattyter til å imøtegå varselet. Da meldingen ikke oppfylte kravet til varsel etter ligningsloven § 9-7 er ikke to årsfristen for endring etter ligningsloven § 9-6 overholdt. Ligningsmyndighetene har heller ikke oppfylt kravet til endringsvarsel etter ligningsloven § 8-3.

Endringsadgangen er dermed tapt.

### **2.3.6 Endringsadgangen er bortfalt ved passivitet**

Muligheten for ved endring å inkludere inntektsskatt i ligningen for 2005 er tapt ved passivitet fra skattekontorets side. Ulovfestede prinsipper befestet i rettspraksis hensyntar at skattyter har krav på en viss forutberegnelighet dersom skattemyndighetene ikke har en rimelig fremdrift i saksbehandlingen, se Rt-1967-581 Rodeløkken og Rt-1995-1883 Slørdahl. Effektivitets-, rettssikkerhets- og innrettelseshensyn tilsier at langvarig passivitet ikke kan godtas. Skattemyndighetenes passivitet, herunder manglende prioriteringer, kan ikke gå ut over skattyter

Det gikk hele seks år fra skattekontoret 18.12.07 varslet om endring til skattekontoret ba om tilsvarende 10.7.2013. Til tross for korrespondanse frem til februar 2008 om utsettelse av saksbehandlingen i påvente av Riksskattenemndas behandling, gikk det drøye fem år før

skattyterne hørte noe fra skattekontoret den 10.7.2013. De ble bedt om å inngi tilsvaret to og et halvt år etter Riksskattenemndas vedtak forelå 6.1.2010. Endringsvedtaket av 2.2.2015 forelå først fire år etter Riksskattenemndas vedtak. Dette var ni år etter inntektsåret. Enten man ser på de ulike tidsbolkene eller den samlede tidsperioden er dette uakseptabel tidsbruk som må innebære at kravet har falt bort.

De begunstigede hadde en berettiget forventning om at saken var henlagt. Da ligningskontoret utsatte tilsvarefristen til endringsvarselet til etter Riksskattenemndas vedtak, signalisert ligningskontoret samtidig en snarlig avklaring i etterkant. Da det ikke kom en slik avklaring etter at Riksskattenemndas vedtak forelå, hadde de begunstigede rimelig grunn til å innrette seg på at Riksskattenemndas vedtak ikke foranlediget endring av ligningen. Oppfatningen var naturlig også materielt sett i og med at Riksskattenemnda kom til at de begunstigede var å anse som tilgodesette i trusten og dermed kunne formuesbeskattes, noe som gjorde at de begunstigede så utdelingsbeskatning uaktuelt. At skattemyndighetene hadde mottatt alle opplysningene som var nødvendige for å gjennomføre ligningen, at det forelå uklare hjemmel for skatteplikt og at forvaltningsrettslige krav til forsvarlig saksbehandling var brutt, var også med på å gi de begunstigede en forventning om at det ikke ville bli endring. Det gjentas at sen saksbehandling i en tidlig fase medfører krav om større hurtighet i senere fase og endringsvarselet ikke hadde angitt aktuell hjemmel for inntektsbeskatning.

At det kan være mulig å endre ligningen til å inkludere inntektsskatt hele ni år etter inntektsåret står i sterk kontrast til at skattyter har tre ukers klagefrist og seks måneders søksmålsfrist for å protestere mot ugyldige ligninger. Det harmonerer heller ikke med at det er fem års foreldelsesfrist for straffeforfølgning når høyeste straff er fengsel inntil 4 år og 10 års foreldelsesfrist når høyeste straff er fengsel i 10 år. **Påstand fra Fred Olsens gren:**

### På vegne av saksøkerne 1-11 nedlegges slik påstand:

1. Riksskattenemndas vedtak av 6. desember 2010 i sak nr. 2008/171975 (årene 2001 - 2003), Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 10. oktober 2013 i sak nr. 2011-147KV (året 2011), Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 1. juli 2015 i sak nr. 2007-104KV (2007 - 2010) og Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 24. august 2015 i sak nr. 2012/023KV (år 2012 - 2013) oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at det ikke er grunnlag for formuesbeskatning av trustens eiendeler.
2. Saksøkerne 1-11 tilkjennes saksomkostninger.

### På vegne av saksøkerne 1-8, 10 og 11 nedlegges slik påstand:

1. Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 2. februar 2015 oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at det ikke er grunnlag for beskatning av utdelingen i 2005 fra Ptarmigan Trust.
2. Saksøkerne 1-8, 10 og 11 tilkjennes saksomkostninger.

### På vegne av saksøkerne 12-13 nedlegges slik påstand:

3. Prinsipalt: Overligningsnemndas vedtak av 29. oktober 2007 i sak nr. 1994-511OLN (årene 1994-2003), ligningsfastsettelsen for inntektsårene 2010, Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 1. august 2013 i sak nr. 2011-146KV (år 2011) og

Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 6. januar 2014 i sak nr. 2012-024KV (år 2012) oppheves. Ved ny ligning for inntektsårene 1994-2006 og 2010-2012 legges det til grunn at det ikke er grunnlag for NOKUS-beskatning av datterselskapene i Timex-konsernet.

4. Subsidiært: Retten til innkreving av skatt fastsatt ved overligningsnemndas vedtak av 29. oktober 2007 i sak nr. 1994-511OLN er bortfalt ved foreldelse eller passivitet. Innbetalt beløp tilbakebetales med tillegg av forsinkelsesrente.
5. Saksøkerne 12-13 tilkjennes saksomkostninger.

### 3. Påstandsgrunnlag fra Petter Olsens gren

#### 3.1 Det er ikke grunnlag for NOKUS beskatning av de norske as'ene

##### 3.1.1 Det foreligger ikke norsk kontroll

De begunstigede kan ikke anses ved eierskap å kontrollere trusten, som indirekte eier 75 % av Timex-døtrene. Kontrollvilkåret er i relasjon til as'ene da ikke oppfylt. For hovedanførslene vises det til FO-selskapenes anførsler i punkt 2.1.1 som er dekkende for PO-selskapets anførsler.

De begunstigede har bare mulighet til å motta midler om trustforvalterne beslutter det. Likevel anses de som eiere av trusten før det har skjedd noen utdeling. Til sammenligning blir ikke pliktdelarvinger anses som eiere før de mottar arven. Verdien av å være begunstiget kan sammenlignes med et lodd i et lotteri. Det bærer galt av sted når verdien av loddet settes lik verdien av førstegevinsten.

Om retten skulle komme til at de begunstigede i FO-grenen kontrollerer trusten, kan dette i alle tilfelle ikke gjelde PO-grenen. Domstolsavgjørelsene fra Liechtenstein samt avgjørelser i rettssaker og voldgiftssaker i Norge viser at PO-grenen i vesentlig mindre grad enn FO-grenen har faktisk innflytelse over trusten og underliggende selskaper. Petter Olsens utallige forsøk på å få innflytelse, styreplass og tilgang til trustmidlene har vært nytteløse. Ingen i PO-grenen har hatt styreverv i trustens datterselskap Eagleville Group BV eller selskapets rettsforgjenger. Det er gjennomgående en svakhet ved vedtakene at man ikke har sett på om det er forskjeller mellom familiegrenene eller vært bevisst på at de begunstigede i PO-grenens ikke var parter i saken som Høyesterett avgjorde i 2002.

##### 3.1.2 Norge tiltar seg beskatningsrett i strid med internasjonale prinsipper og skatteavtaler inngått med Storbritannia og Nederland

NOKUS beskatning av de norske as'ene strider med Norges skatteavtaler med Storbritannia og Nederland. Norge tiltar seg beskatningsrett i strid med internasjonale normer for beskatning.

De britiske selskapene Petruvius Ltd. (heleid av PO-selskapet) og Fred Olsen Ltd. (heleid av FO-selskapene) eier hver 12,5 % av nederlandske Timex Group BV. Nederlandske Eagleville Group BV eier de resterende 75 % av Timex Group BV. Det er Timex-døtrene som har gitt grunnlag for NOKUS beskatning. Det er ikke adgang til å NOKUS beskatte inntekter fra datterselskaper til selskaper hjemmehørende i land som Norge har skatteavtale med. I vårt tilfelle strider beskatningen med skatteavtalen Norge har inngått med Storbritannia som gir Storbritannia eksklusiv beskatningsrett over Petruvius Ltd og Fred Olsen Ltd. På samme måte innebærer

Norges skatteavtale med Nederland at Nederland har eksklusiv beskatningsrett over de nederlandske selskapene. NOKUS beskatning av Timex-døtrene, som er eid av disse britiske og nederlandske selskapene, betyr at Norge ikke respekterer skatteavtalene.

Det stilles krav om en saklig nasjonal tilknytning til inntekter ved beskatning.

De beskattede midlene har hele tiden vært utenfor Norge og har mer tilknytning til jurisdiksjonene der de er hjemmehørende enn til Norge. Verdiskapningen er ikke norsk. Formålet med NOKUS beskatning; å hindre skatteflukt, slår ikke til. Det er illustrerende at EFTA i sin rådgivende uttalelse i vår sak uttalte at restriksjoner er akseptable så lenge formålet er å motvirke «*rent kunstige arrangementer*». I vårt tilfelle rammer ikke NOKUS reglene et kunstig arrangement. Norge tiltar seg beskatningsrett i strid med internasjonale normer for beskatning.

### **3.1.3 Manglende materiell vurdering i vedtakene for inntektsårene 1994 - 2000, herunder henvisning til et senere bortfalt NOKUS vedtak for de begunstigede, gjør at det ikke foreligger materielle gyldige skattevedtak overfor as'ene**

For PO-selskapets anførsler på dette punkt vises det til anførselene fra FO-selskapene i punkt 2.1.5 som er dekkende for hva PO-selskapet anfører.

### **3.1.4 Prinsipp om likebehandling gjør at as'ene ikke kan ilegges NOKUS skatt for inntektsårene 1994 til 2000**

Det foreligger et prinsipp om lik ligning av deltakerne i samme NOKUS selskap.

Da Overligningsnemndas vedtak for as'ene inntektsårene 1994 - 2000 er basert på NOKUS beskatning av de begunstigede i de samme inntektsårene, skulle as'enes vedtak vært opphevet som følge av Riksskattenemndas vedtak.

Det forvaltningsrettslige prinsippet om at like tilfeller skal behandles likt gjelder også på skatterettens område. Ved revisjon av ligningsloven ble det lagt stor vekt på at like tilfeller skal behandles likt og at utøvelsen av skjønnsmyndigheten må være konsekvent.

Ulempen skattyterne ble påført ved at saken hadde versert i så mange år, som var avgjørende for Riksskattenemndas frafallelse overfor de begunstigede, gjør seg like sterkt gjeldende for as'ene. Sakene er materielt sett like. Anvendelse av ligningsloven § 9-5 nr 7 vil således gi likt resultat. Om retten ikke skulle mene at dette er tilfellet for

FO-selskapene, så er det uansett tilfellet om man sammenligner situasjonen for PO-selskapet med situasjonen for de begunstigede i PO-grenen.

Det følger av rettspraksis og juridisk teori at det er staten som har bevisbyrden for at det foreligger saklig forskjellsbehandling når en avgjørelse i resultat, avviker fra en tilsynelatende tilsvarende avgjørelse.

### **3.1.5 NOKUS beskatning av as'ene er i strid med EØS avtalen**

NOKUS-beskatning av as'ene er i strid EØS-avtalens artikkel 31, 34 og 40 ved at det ilegges restriksjoner på etableringsfriheten og kapitalfriheten. Det er en restriksjon på Petruvius Ltd. sin

etableringsfrihet i Storbritannia at det norske morselskapet, PO-selskapet, blir NOKUS beskattet for inntekter i underliggende selskaper til Petruvius.

Tilsvarende er det en restriksjon at skattlegging av mulige fremtidige inntekter, som Petruvius vil kunne få knyttet til sin aksjeinvestering i Timex Group BV, hindrer fri flyt av kapital.

Det er sentralt at Petruvius ikke eier aksjer i Timex-døtrene, men bare har en minoritetsaksjepost på 12,5 % i nederlandske Timex Group B.V. Denne gir verken direkte eller indirekte kontroll over Timex Group B.V. Petruvius er reelt etablert i Storbritannia og har drevet næringsvirksomhet der i mange år. Timex-døtrenes omsetning og resultat utgjør en ubetydelig del av konsernets virksomhet. Det er relevant at Norge ikke har beskatningsrett til inntektene i Petruvius eller Timex Group. Gjennom NOKUS beskatning tiltvinger Norge seg beskatningsrett til PO-selskapets britiske datterselskaps fremtidige aksjeinntekter.

Dersom Petruvius hadde vært et norsk selskap, i stedet for et britisk selskap, ville det ikke ha vært NOKUS-beskatning av PO-selskapet. Derfor er NOKUS beskatning en restriksjon på adgangen til å etablere et datterselskap i Storbritannia. Det skyldes at man flytter beskatningen fra datter (Petruvius) til mor (PO-selskapet). Det er dette EU-domstolen fant EØS stridig i Cadbury Schweppes avgjørelsen i 2006. Tilsvarende ville det ikke vært NOKUS beskatning av PO-selskapet om Timex Group B.V. hadde vært et norsk selskap.

NOKUS-beskatning kan ikke opprettholdes begrunnet i tvingende allment hensyn. Det skyldes at etableringen av Petruvius Ltd ikke er et kunstig, skattemotivert arrangement og at effektiv beskatning av Timex Group B.V. ikke er lav. Hensynet til effektiv skattekontroll og hensynet til å forhindre skatteunndragelse kan dermed ikke begrunne restriksjonene.

### **3.1.6 NOKUS beskatning av as'ene er i strid med EMK P1-1**

NOKUS beskatning av as'ene er i strid med EMK TP-1-1 som verner eiendomsrett.

For at inngrep i eiendomsretten ikke skal krenke eiendomsvernet i EMP TP1-1 må det ha internrettslige hjemmel og et samfunnsmessig formål, samt foreligge forholdsmessighet mellom hensynene som begrunner inngrepet og byrden som pålegges borgeren.

Det første vilkåret skal retten ta stilling til som et hovedtema i saken og det er ubestridt at NOKUS beskatning har et samfunnsmessig formål. Problemstillingen blir dermed om forholdsmessighet foreligger. I praksis fra EMD er vilkåret formulert som et krav om at inngrepet ikke må påføre borgeren en «*excessive burden*» eller «*fundamentally interfere with his financial position*». NOKUS beskatning av as'ene er svært inngripende.

De ilegges skatt for inntekt de ikke har mottatt, ikke har rådighet over og heller ikke vet om de noen gang vil motta. Det påfører as'ene en «*excessive burden*». Dette er også i strid med kravet om at skattereglene ikke må «*fundamentally interfere with his financial position*». Beskatningen rettferdiggjøres ikke av at det foreligger en mulighet for at skattyteren en gang kan motta inntekt. Ved vurderingen av inngrepets karakter og styrke er det sentralt at PO-selskapet og FO-selskapene hver bare indirekte eier 12,5 % av Timex-døtrene og dermed ikke har kontroll over dem. Det er også sentralt at det ikke foreligger mulighet for å korrigere beskatningen på et senere

tidspunkt. NOKUS beskatning har preg av ekspropriasjon da det som skattlegges ikke er reell inntekt som gir skatteevne. Statens skjønnsmargin er da mindre enn i skattesaker generelt.

### **3.1.7 Endringen av ligningen for Compagnia La Gomera AS (herunder for AS Cinco, QuatroTo AS og ConcoTo AS) for inntektsårene 1994 - 2001 er gjort for sent slik at skatteplikt bortfaller**

Endringen av ligning for PO-selskapet Compagnia La Gomera AS (herunder AS Cinco, QuatroTo AS og ConcoTo AS) for inntektsårene 1994 - 2001 ble gjort for sent. Spørsmålet om endring av ligning måtte tas opp innen to år etter inntektsåret da skattyter ikke hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, se ligningsloven 9-6 nr. 3. Endring ble varslet 6.12.2004, dvs. mer enn to år etter inntektsårene 1994-2001. Endringsadgangen er da bortfalt.

FO-grenen sendte 26.8.1996 inn NOKUS oppgaver for trusten for 1994 og 1995. Før det hadde Petter Olsen i brev til Sentralskattekontoret av 19.4.1995 opplyst at han var kjent med at Skattekontoret vurdere å ilegge de begunstigede NOKUS beskatning og at han var bedt om å inngi slik oppgave. Som det fremkommer av brevet hadde Petter Olsen «gjennom en årrekke arbeidet for å få full oversikt over hvilke virksomheter, som eies av stiftelsen og økonomien i disse uten hell». Det fremgår videre at hans henvendelse til trustforvalterne og til Fred Olsen om informasjon ble avvist, men at han vil be om opplysninger i et møte med trustforvalterne. Etter møtet skrev han den 15.5.1996 til Sentralskattekontoret og vedla trustens regnskap for 1994 og 1995, Eagleville Group BVs regnskap for 1994 og en oversikt over selskapsstrukturen per 6.5.1996. Petter Olsen avsluttet brevet med at han «antar at Sentralskattekontoret etter gjennomgang av dokumentene vil komme med nærmere pålegg dersom det skal innsendes oppgave på skjema RF 1245 og RF 1246». Førstnevnte er RF skjemaet som inneholder NOKUS oppgave for selskaper. Det tilføyes at Petter Olsen opplyste 29.4.2002 ved inngivelse av selvangivelse for 2001, om utdeling fra Ptarmigan Trust og eiendommen Punta Negra som han anga at «eies indirekte av trusten Ptarmigan».

Det var først i 2004 at Petter Olsens familiegren fikk vite om Timex-døtrene. Det skyldes at Fred Olsens familiegren ikke videreformidlet informasjon. Det blir da feil å konkludere med at det er gitt ufullstendige opplysninger fra PO-selskapets side.

### **3.1.8 Bortfall av skattekrav**

#### **3.1.8.1 Retten til utligning og inndriving av skattekravene for inntektsårene 1994 - 2001 er foreldet**

Retten til utligning og inndriving av skattekravene fastsatt av Ligningsnemnda 18.5.2005, opprettholdt av Overligningsnemnda 29.10.2007, som først ble avregnet og sendt as'ene 18.6.2014, er foreldet.

Ifølge skattebetalingsloven («skbtl.») § 12-1 første ledd gjelder foreldelsesloven «med de unntak som følger av annet til femte ledd». Den alminnelige foreldelsesfristen på 3 år gjelder. Det fremgår av skattebetalingsloven § 12-1 annet ledd at «For skatte- og avgifts krav løper foreldelsesfristen fra utgangen av det kalenderåret da kravene, eller i tilfelle siste termin av kravene, forfaller til betaling». Det følger videre av skattebetalingsloven § 10-53 nr. 1 og 2 at «Treffer skatte- eller avgiftsmyndighetene vedtak om endring mv. som medfører økning av skatte-

*eller avgiftsplikten for krav som ordinært forfaller etter §§ 10-10 til 10-12, § 10-21, § 10-22 annet ledd eller §§ 10-30 til 10-41, skal økningen og renter etter § 11-2 betales senest tre uker etter at melding om vedtaket er sendt.» og at «Ved økning av restskatt som følge av endring etter reglene i ligningsloven kapittel 9, regnes fristen fra melding om ny avregning er sendt skyldneren.».*

Denne siste bestemmelsen gir god mening fordi en skattyter ikke vet størrelsen på skattekravet før ny avregning mottas. Selv om det siste punktet kan fremstå som spesialbestemmelsen for endringsvedtak kan den ikke tas på ordet i relasjon til foreldelsesbestemmelsene når avregning ikke blir sendt skattyter. Det vil stride med utgangspunktet som er at skattyter umiddelbart skal motta avregning og gi den utilsiktede virkningen at skattekrav aldri foreldes dersom skattemyndighetene ikke sender ny avregning. Dette kan ikke være riktig.

Det må tas utgangspunkt i det alminnelige fristutgangspunktet etter foreldelsesloven § 3 nr. 1 som er at «Foreldelse regnes fra den dag da fordringshaveren tidligst har rett til å kreve å få oppfyllelse». For å nå formålet med skattebetalingsloven § 10-53 må spesialbestemmelsen i andre ledd altså tolkes innskrenkende i lys av foreldelsesbestemmelsene, slik foreldelsesfristen der avregning aldri sendes, løper fra tidspunktet skattekravene som springer ut av endringsvedtaket skulle forfalle til betaling. Det blir den naturlige regelen når skattebetalingsloven § 10-53 annet ledd leses i sammenheng med skattebetalingsloven § 12-1 og foreldelsesloven § 3 nr. 1.

Problemstillingen blir dermed når ny avregning skulle ha vært sendt. Det følger av Skattebetalingshåndboken 2012 s. 143 at «Blir utlignet skatt endret etter ligningsloven kapittel 9, skal det foretas ny avregning [...] Bestemmelsen bygger på prinsippet om at endringer i utlignet skatt som foretas på ligningssiden skal følges opp på innkrevingsiden i form av ny avregning ...». Forvaltningsloven gjelder slik at ligningsmyndighetene plikter å «forberede og avgjøre saken uten ugrunnet opphold», se forvaltningsloven § 11a første ledd. Dette underbygges av at ny avregning i hovedsak skjer maskinelt, noe som ble beskrevet i Ot.prp.nr.83 (2004-2005), pkt. 9.5.3: «Avregning av forskuddsskatt og forskuddstrekk i utlignet skatt er standardiserte masseavgjørelser som i stor grad skjer maskinelt. Ved avregningen sammenholdes data fra forskuddsutskrivingen, skattyterens innbetalinger og ligningsmyndighetenes ligningsvedtak. På grunnlag av disse tallstørrelsene, som altså foreligger før selve avregningen, fremkommer det beløpet som skattyteren skylder eller har til gode».

Siden normal saksbehandlingstid fra vedtak er fattet til avregning skjer, er 2 - 3 uker, og det ikke var noen saklig grunn til at saksbehandlingstiden i vår sak ble 7 år, må det legges til grunn at ny avregning skulle ha vært sendt senest i løpet av 2008, noe som tillater en saksbehandlingstid på inntil 1 ½ år. Det innebærer at retten til utligning og inndrivning av skattekravene var foreldet ved utløpet av 2011. Foreldelse var inntrådt da utligning og inndrivning ble foretatt 18.6.2014.

Foreldelse av skattekravene ble i alle tilfeller ikke avbrutt ved søksmålet i 2008 vedrørende gyldigheten av endringsvedtaket av 29.10.2007. For fristavbrudd må det aktuelle kravet være søksmåls gjenstand, se foreldelsesloven § 15 nr. 1. Ugyldighetssøksmålet gjaldt endringsvedtaket av 29.10.2007. Det var ikke skattekravet som fulgte av avregningen av 18.6.2014 som var søksmåls gjenstand.



### **3.1.8.2 Retten til utligning og innkreving av skattekrav for 1994 - 2001 er falt bort ved passivitet**

For PO-selskapets anførsler på dette punkt vises det til anførslene fra FO-selskapene i punkt 2.1.9.2 som er dekkende for hva PO-selskapet anfører.

## **3.2 Det er ikke grunnlag for å formuesbeskatte de begunstigede i Ptarmigan Trust**

### **3.2.1 Det er ikke grunnlag for formuesbeskatning etter hovedregelen i skatteloven § 4-1**

Det foreligger ikke hjemmel for formuesbeskatning etter skatteloven § 4-1 da de begunstigede ikke er eiere av trustformuen. Har eierbegrepet en annen betydning etter NOKUS reglene enn i formueretten for øvrig, får det ikke overføringsverdi til formuesbeskatning. Det vises til anførslene fra FO-grenen i punkt 2.2.1 som er dekkende for PO-grenens anførsler.

Om retten skulle komme til at de begunstigede i FO-grenen anses som eiere av andeler av trusten, kan dette i alle tilfelle ikke også gjelde PO-grenen. Domstolsavgjørelsene fra Liechtenstein samt avgjørelser i rettssaker og voldgiftssaker i Norge viser at PO-grenen i vesentlig mindre grad enn FO-grenen har faktisk innflytelse over trusten og underliggende selskaper. Petter Olsens utallige forsøk på å få innflytelse, styreplass og tilgang til trustmidlene har vært nytteløse. Ingen i PO-grenen har hatt styreverv i trustens datterselskap Eagleville Group BV eller selskapets rettsforgjenger. Ifølge Liechtensteinske domstoler har Petter Olsen ikke engang rettslig interesse til å få prøvet krav vedrørende trusten.

### **3.2.2 Unntaket for betingede rettigheter kommer i alle tilfeller til anvendelse.**

Først ved utdeling/oppløsning blir de begunstigede eiere av midler fra trusten. Da utdeling/oppløsning bare kan skje ved trustforvaltners beslutning, krever det at betingelser inntreffer. Grunnet unntaket for betingede rettigheter i skatteloven § 4-2 (1) bokstav a kan formuesskatt ikke ilegges. Det vises til anførslene fra FO-grenen i punkt 2.2.2 som er dekkende for PO-grenens anførsler.

### **3.2.3 De begunstigede er heller ikke formuesskattepliktige som bruksnytere**

De begunstigede er ikke skattepliktige som bruksnytere. Det vises til anførslene fra FO-grenen i punkt 2.2.3 som er dekkende for PO-grenens anførsler.

### **3.2.4 Rettigheter i en slik diskresjonær trust har uansett ikke skattemessig verdi**

De begunstigedes posisjoner har uansett ikke skattemessig verdi. Det følger av skatteloven § 4-1 at det er eiendeler «med økonomisk verdi» som kan skattlegges og at «omsetningsverdien» er hva skatteplikten skal beregnes av. De begunstigede har ikke adgang til å overdra posisjonen som begunstiget. Den har da ikke omsetningsverdi. Det vises til anførslene fra FO-grenen i punkt 2.2.4 som er dekkende for PO-grenens anførsler.

### **3.2.5 Formuesbeskatning er i strid med EMK P1-1**

Formuesbeskatningen er i strid med EMK P1-1. Bestemmelsen får anvendelse ved beskatning og angir at ingen skal bli fratatt sine eiendeler uten at det er hjemlet i lov.

Det vises til anførslene fra FO-grenen i punkt 2.2.5 som er dekkende for PO-grenens anførsler.

### **3.2.6 Formuesbeskatning er i strid med EØS avtalen.**

Formuesskatt utgjør i alle tilfeller en ulovlig restriksjon etter EØS-avtalen artikkel 31 eller 40. Det vises til anførslene fra FO-grenen i punkt 2.2.6 som er dekkende for PO-grenens anførsler

### **3.2.7 Det var for sent å endre ligningen for inntektsårene 2007 - 2008 for Bente Brat**

Ved endring til ugunst for skattyteren er fristen for endring to år etter inntektsåret når skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, se ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Bente Brat oppfylte sin opplysningsplikt for inntektsårene 2007 og 2008. Da hun ble varslet om endring 5.5.2011 dvs. henholdsvis 4 og 5 år etter inntektsårene, var det for sent. Brat er skilt fra Petter Olsen. Fordi de hadde fullstendig særeie hadde hun ikke noe med trusten å gjøre. Barnas forhold knyttet til trusten ble hele veien ført i Petter Olsens selvangivelse. Brat valgte derfor å vise til Petters Olsens selvangivelser da barna bodde hos henne etter separasjonen i 2007. For inntektsåret 2007 skrev hun for eksempel i egen selvangivelse at «*barnas aksjer var medtatt i farens selvangivelse*». Brat er ikke begunstiget i Ptarmigan Trust. Hun hadde dermed et spinkelt grunnlag for å gi opplysninger. Skattemyndighetenes forutsetning om at hun for informasjon kunne kontaktet de begunstigede i trusten eller KPMG som representerer FO-grenen faller på sin egen urimelighet. Når skattemyndighetene var kjent med hvilken trust med underliggende selskaper det var snakk om og Brat uttrykkelig oppfordret skattemyndighetene til å se på Petter Olsens selvangivelse vedrørende barnas inntekt/formue, kan hun ikke sies å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger selv om hun brukte ordet «*aksjer*» i henvisningen.

## **3.3 Det er ikke grunnlag for å beskatte utdelingen til de begunstigede i 2005**

### **3.3.1 Innledning**

Det vises til de innledende kommentarene fra FO-grenen i punkt 2.3.1 som er dekkende for PO-grenens syn.

### **3.3.2 Kun hjemmel for inntektsskatt ved utdeling om begunstigede ikke eier trusten**

For det tilfelle at retten kommer til at de begunstigede er eiere og skattesubjekter for formuesverdiene i Ptarmigan Trust, skjedde det ingen verdioverføring til saksøkerne i 2005. De begunstigede mottok ingen skattepliktig fordel, slik at vedtakene av 2.2.2015 bygger på feil rettsanvendelse og må oppheves. Det vises til anførslene fra FO-grenen punkt 2.3.2 som er dekkende for PO-grenens anførsler.

### **3.3.3 Deler av utdelingen er skattefri etter skatteloven § 10-67**

I den grad utdelingen fra Ptarmigan Trust i 2005 er skattepliktig inntekt for de begunstigede, skulle inntekten vært redusert med skattlagt inntekt i de underliggende NOKUS selskapene. De begunstigede har vært tilordnet RISK som følge av slik beskatning uten at det er vurdert om beløpene skal komme til fradrag. Vedtakene skal dermed oppheves som følge av feil rettsanvendelse.

I 2005 var regelen i skatteloven § 10-67 at «*Utdelt overskudd er ikke skattepliktig i den utstrekning det samlede utbyttet ligger innenfor den samlede inntekten som er skattlagt i medhold av § 10-65*». For utdelt overskudd skal det altså gjøres fradrag for inntekten som har vært gjenstand for NOKUS beskatning før inntektsskatt beregnes. Finansdepartementet uttalte i

Ot.prp.nr.16 (1991-1992) punkt 6.14.1 at hensikten med bestemmelsen er å motvirke dobbeltbeskatning:

*«Etter selskapsskatteloven § 3-2 skal utbytte som en norsk aksjonær mottar fra et utenlandsk selskap som hovedregel skattlegges fullt ut som alminnelig inntekt. Godtgjørelse for selskapsskatt etter selskapsskatteloven § 3-4 vil bare bli gitt for utbytte fra selskap som er skattepliktig til Norge. Etter departementets forslag skal aksjonæren i utgangspunktet beskattes for sin andel av overskuddet uten hensyn til om det deles ut eller ikke. Selskapet vil som nevnt ikke være skattepliktig til Norge. Dette innebærer at det i utgangspunktet vil foreligge dobbeltbeskatning av den del av overskuddet som er beskattet løpende hos deltakeren og som senere deles ut som utbytte.*

*For å unngå dobbeltbeskatning foreslår departementet at utbytte ikke beskattes i den utstrekning det allerede er blitt beskattet som overskudd i Norge. Etter forslaget skal utbytte bare beskattes når det overstiger den inntekt aksjonæren er blitt løpende beskattet for etter forslaget i dette kapittel. Det må gjelde for norske deltakere også etter at selskapet opphører å være norsk-kontrollert. Dette er i samsvar med regler blant annet i USA og Storbritannia*

*Det vises for øvrig til utkast til selskapsskatteloven § 7-8 med merknader.»*

Som det fremgår av nest siste setning er det forutsatt at bestemmelsen gjelder også etter at innretningen ikke lenger er NOKUS. Det avgjørende er hvorvidt inntekten alt er skattlagt. Den refererte merknaden til selskapsskatteloven § 7-8 fastslår at det skal legges til grunn at utdelinger skriver seg fra allerede skattlagt overskudd (det understrekte fremhevet av PO-grenen):

*«Omfattes deltakeren av den løpende skatteplikten skal andel av selskapets overskudd eller underskudd beskattes uten hensyn til om det deles ut eller ikke. Det vil ikke være aktuelt med godtgjørelse for deltakere i utenlandske selskaper. For å unngå dobbeltbeskatning skal utbytte derfor bare beskattes når dette overstiger den samlede inntekt deltakeren er blitt løpende beskattet for. Det innebærer at det skal legges til grunn at utdelt utbytte prinsipielt skriver seg fra overskudd som allerede er beskattet i Norge.»*

Hvorvidt skattemyndighetene benytter reglene om utbytte eller reglene i skatteloven § 5-42 om utdeling som beskatningshjemmel er uten betydning, se Sentralskattekontoret for storbedrifters beskrivelse av ligningspraksis i «Rederibeskatning i praksis» s. 106.

Vedrørende de underliggende NOKUS selskapene utenfor EØS området, dvs. NOKUS selskaper eid gjennom «ikke NOKUS» fremgår det av Sentralskattekontoret for storbedrifters «Bedriftsbeskatning i praksis» at «RISK på det underliggende NOKUS-beskattede selskapet henføres til de aksjene som har forårsaket beskatningen, nemlig de direkte eide aksjene i det mellomliggende selskapet (her «ikke NOKUS» Ltd.)».

At det er det er et prinsipp i norsk rett at «samme inntekt ikke skal beskattes to ganger på samme skatteyers hånd» ble senest slått fast av Høyesterett i Rt-2015-982.

De utdelte beløpene er allerede en del av ligningen for inntektsårene 2001-2003 der de er lagt til som RISK hos de begunstigede. I tillegg kommer inntektsåret 2004 som nå skal behandles av Riksskattenemnda.

Det er etter dette ikke tvilsomt at RISK beløpet etter beskatning av de underliggende Timex-døtrene skal komme til fradrag ved beregning av inntekt ved utdelingen.

### **3.3.4 Endringsadgangen er uansett bortfalt ved passivitet**

De begunstigedes forventning om at skattesaken var henlagt bygger på den den ekstremt lange saksbehandlingstiden med flere dødperioder og at premissene for saksbehandlingen ikke ble overholdt. Det vises til anførselene fra FO-grenen punkt 2.3.5.2. Det tilføyes at da ligningskontoret 28.2.2008 utsatte tilsvarsfristen til etter Riksskattenemndas vedtak ble det uttrykt følgende til PO-grenens advokat (det understrekte fremhevet av PO-grenen):

*«Vi kommer tilbake til fastsettelse av tilsvarsfrist når vedtaket foreligger. Jeg vil allerede nå signalisere at fristen vil bli satt forholdsvis kort, dette med tanke på at det trolig vil ta tid før vedtak foreligger ...»*

FO-grenen har gitt eksempler på hvorfor ni års saksbehandlingstid ikke harmonerer med øvrige frister. Det tilføyes at ligningsloven § 9-6 nr 5 bokstav c angir at endring som følge av domstolsavgjørelse kan tas opp innen ett år etter avgjørelsen ble rettskraftig.

### **Påstand fra Petter Olsens gren:**

1. Riksskattenemndas vedtak datert 6. desember 2010 om formuesbeskatning av Petter Olsen for 2002 og Sofie Olsen for 2002-2003 oppheves.
2. Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak datert 2. februar 2015 for Petter Olsen, Bente Margrethe Brat og Sofie Olsen for 2005 oppheves.
3. Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak datert 1. juli 2015 om formuesbeskatning av Petter Olsen for 2009-2010 og Bente Margrethe Brat for 2007-2010 oppheves.
4. Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak datert 10. oktober 2013 om formuesbeskatning av Petter Olsen, Bente Margrethe Brat og Marie Brat Olsen for 2011 oppheves.
5. Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak datert 24. august 2015 om formuesbeskatning av Petter Olsen, Bente Margrethe Brat og Marie Brat Olsen for 2012-2013 oppheves.
6. Prinsipalt:  
Overligningsnemndas vedtak datert 29. oktober 2007 om NOKUS-beskatning av Compagnia la Gomera AS (herunder for AS Cinco, QuatroTo AS og CincoTo AS) for inntektsårene 1994-2003 oppheves.

#### Subsidiært:

- Compagnia la Gomera AS plikter ikke å betale skattekrav som følge av overligningsnemndas vedtak datert 29. oktober 2007 fremmet i nye avregninger i 2014-2015 for inntektsårene 1994-2001.
8. Vedtak om NOKUS-beskatning av Compagnia la Gomera AS for 2004-2006 som omtalt i Skatteklagenemndas vedtak 18. juni 2015 oppheves.
  9. Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak datert 19. januar 2012 om NOKUS-beskatning av Firmament AS for 2009 oppheves.

10. Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak datert 1. juli 2015 om NOKUS-beskatning av Firmament AS for 2010 oppheves.
11. Vedtak om NOKUS-beskatning av Firmament AS for 2011 som omtalt i epost 9. oktober 2015 fra Sentralskattekontoret for storbedrifter oppheves.
12. Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak datert 1. juli 2015 om NOKUS-beskatning av Firmament AS for 2012-2013 oppheves.
13. Petter Olsen, Sofie Olsen, Marie Brat Olsen, Bente Margrethe Brat, Compagnia la Gomera AS og Firmament AS tilkjennes sakens omkostninger, med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling finner sted.

#### **4. Statens påstandsgrunnlag**

##### **4.1 Det er grunnlag for NOKUS beskatning av de norske as'ene**

###### **4.1.1 Det foreligger norsk kontroll**

Det foreligger tilstrekkelig norsk kontroll over Timex-døtrene ved de begunstigedes eierskap over trusten som indirekte eier 75 % av Timex-døtrene. Vilkårene for NOKUS beskatning av as'ene da tilstede selv om de til sammen kun eier 25 % av Timex-døtrene.

Høyesterett fastslo i 2002 at de begunstigede i Ptarmigan Trust er eier av formuesmassen i relasjon til NOKUS reglene. Tre av de begunstigede i fond A i trusten var parter i saken, men dommen må gjelde tilsvarende overfor de øvrige begunstigede. Høyesterett kom til at de begunstigede må anses som eiere av formuesmassen (equitable ownership) selv om eierfunksjonene i stor grad utøves av trustforvalterne (legal ownership). Dette fordi de begunstigede har de økonomiske fordelene av trusten. Høyesterett la korrekt til grunn at trusten er en diskresjonær trust der de begunstigede ikke har rettskrav på utdelinger før ved oppløsning. Høyesteretts analyse er fortsatt treffende i dag. Den slår fast at trusten ikke er selveiende (annerledes enn for norske stiftelser), ikke er eierløs, eies ikke av trustforvalterne, men eies av de begunstigede. Avgjørelsen er også riktig om retten skulle mene at de begunstigede i fond B har mindre innflytelse enn dem i fond A.

Selv om det er trustforvalterne som formelt sett fatter avgjørelser, har de begunstigede faktisk påvirkningskraft ved at trustforvalterne plikter å forvalte trusten i de begunstigedes interesse, at det ved utdeling forventes likebehandling mellom familiegrenene (fondene) og fordi felles ønsker fra de begunstigede om utdeling og annet veier tungt. Det er foretatt flere små, samt en stor utdeling i 2005. Den store utdelingen på nesten 228 millioner kroner kom i stand etter henvendelse fra de begunstigede som bl.a. ønsket å dekke skatteforpliktelser. Den viser at de begunstigede får utdeling når de ber om det så lenge kravet er rimelig og det er tilgjengelige midler. De begunstigedes faktiske påvirkningskraft illustreres også av at de får inn styremedlemmer i selskaper under trusten.

Faktum er ikke endret etter Høyesteretts dom. At domstolen i Liechtenstein har slått fast at de begunstigede ikke har rettskrav på oppløsning eller separat forvaltning av trustens to fond er i samsvar med hva Høyesterett forutsatte. Det Høyesterett var opptatt av består; hvem som har den økonomiske interessen, at det må antas å være skattemotiverte motiver bak opprettelsen og at trusten er egnet for oppsamling av midler som ellers skulle ha gått til Olsen familien og ført til

skatteplikt. Høyesterett ville ikke ha kommet til et annet resultat om retten var kjent med etterfølgende praksis fra domstolene i Liechtenstein.

#### **4.1.2 Hong Kong utgjør lavskatteland**

Mersey Manufactures Ltd. («Mersey») som var hjemmehørende i Hong Kong og drev virksomhet fra filial i Kina skal NOKUS beskattes for inntektsårene 1999 - 2005. Hong Kong må anses som et lavskatteland i de aktuelle årene som følge av at Mersey ikke ble ilagt noen form for beskatning slik at skattenivået utvilsomt var mindre enn 2/3 av hva selskapet ville blitt beskattet om det var hjemmehørende i Norge, se skatteloven § 10-63.

At selskaper hjemmehørende i Norge som driver virksomhet fra filial i Kina ikke ville blitt beskattet grunnet Norges skatteavtale med Kina, er ikke relevant. Sammenligning av skattenivå skal gjøres med det alminnelige norske skattenivået, dvs. norsk internrett, ikke resultatet av skatteavtaler. Dette følger av ordlyden i skatteloven § 10-63 og underbygges av

Rt-2014-196 Aban. Noe annet ville vært unaturlig i og med at skatteavtaler primært fordeler skattefundamenter mellom land og normalt ikke fastsetter skattenivåer. Selv om Aban dommen gjaldt fritaksmetoden, så er den sentral da situasjonen der var at Norge kunne beskatte om skatteavtalen ikke ble hensyntatt i lavskatteland vurderingen.

#### **4.1.3 Merseys filialinntekter i Kina skal medtas ved inntektsberegningen**

Ved inntektsfastsettelsen for Mersey etter skatteloven § 10-65 er det ikke relevant at Norges skatteavtale med Kina unntar inntekt fra filial i Kina om for selskaper hjemmehørende i Norge. Ordlyden «*fastsatt etter reglene i norsk skattelovgivning*» peker tilbake på norsk intern skatterett. Det utelukker at skatteavtaler tas i betraktning. Det er en naturlig fortolkning av ordlyden og underbygges av at oppbyggingen av NOKUS bestemmelsene skiller mellom internrett og skatteavtaler. Når skatteloven § 10-63, som definerer hva som er et lavskatteland, ikke inkluderer skatteavtaler i begrepet «*alminnelig inntektsskatt*», tilsier sammenhengen i regelverket at det også er tilfellet for begrepet «*norsk skattelovgivning*» i skatteloven § 10-65. Hensynene Aban dommen bygger på tilsier også et slikt resultat. I alle tilfeller kan ikke Mersey, hjemmehørende i Hong Kong, påberope seg Norges skatteavtale med Kina. Hong Kong var ikke del av Kina i de aktuelle årene.

#### **4.1.4 Norge tiltar seg ikke beskatningsrett i strid med internasjonale prinsipper eller skatteavtaler inngått med Storbritannia og Nederland**

Det er ikke riktig at Norge tiltar seg beskatningsrett i strid med internasjonale prinsipper og skatteavtaler inngått med Storbritannia og Nederland. Det finnes ikke slike internasjonale prinsipper som begrenser norsk beskatningsadgang. Skulle det gjøre det ville de uansett ikke ramme vårt tilfelle da Timex-døtrene har tilknytning til Norge ved at disse er eid indirekte av de norske as'ene.

NOKUS-beskatning er anerkjent internasjonalt. Det er ikke et vilkår for norsk beskatning at verdiskapningen skjer i Norge. Norge følger globalinntektsprinsippet som nettopp forutsetter at verdiskapningen kan skje utenfor norsk territorium.

NOKUS beskatning av Timex-døtrene er ikke i strid med Norges skatteavtaler med Storbritannia og Nederland. De aktuelle NOKUS selskapene er ikke bosatt eller hjemmehørende i Storbritannia

eller Nederland. Skatteavtalene får da ikke anvendelse. Hadde grunnlaget for NOKUS beskatning vært inntekter i et britisk eller nederlandsk selskap, slik at skatteavtalene i utgangspunktet hadde fått anvendelse, ville norsk beskatning uansett ikke vært i strid med skatteavtalene. Det skyldes at det er de norske deltakere som NOKUS beskattes for selskapets inntekt, ikke selskapet. Det vil da ikke foreligge juridisk dobbeltbeskatning, som er hva skatteavtaler beskytter mot

#### **4.1.5 Henvisningen til den materielle vurderingen i de begunstigedes vedtak, herunder at NOKUS beskatning av de begunstigede for 1994 - 2000 senere ble frafalt, medfører ikke at vedtak for as'ene mangler eller er ugyldig.**

Overligningsnemndas vedtak for as'ene av 29.10.2007 er et gyldig materielt vedtak.

Ligningsnemndas forutgående vedtak av 18.5.2005 anga at det gjaldt deltakerlikning av as'ene og henviste til begrunnelsen i tidligere vedtak. Dette måtte naturlig forstås som vedtaket for de begunstigede av samme dag. I vedtaket for de begunstigede fremgikk det at Ligningsnemnda anså trusten norsk kontrollert, slik at det forelå norsk kontroll over Timex-døtrene. De materielle vilkårene for NOKUS beskatning ble vurdert, herunder vurderingen av at det forelå lavskatteland.

Den samme henvisningsmetoden ble brukt i Overligningsnemndas vedtak av 29.10.2007 som anga innledningsvis at det gjelder deltakerlikning av as'ene for deltakelse i NOKUS-selskap. Det er dette vedtaket retten skal prøve. At en sentral del av begrunnelsen ligger i de begunstigedes vedtak innebærer ikke at det ikke foreligger vedtak for as'ene. Resultatet av inntektsfastsettelsen fremgår av Overligningsnemndas vedtak. Når man også ser hen til innholdet i vedtakene som det henvises til, kan det ikke være tvilsomt at relevante vilkår er behandlet og innsigelser tatt stilling til. At Riksskattenemnda frafalt NOKUS beskatning overfor de begunstigede for inntektsårene 1994 - 2000, begrunnet i fristtekniske grunner, får ikke betydning. Det ville først vært aktuelt om Riksskattenemnda hadde konkludert med at de materielle vilkårene for NOKUS beskatning ikke var tilstede.

Vedtakene er sendt til partenes felles advokater, slik at det ikke er noen problemstilling knyttet til taushetsplikt. As'ene har selv brukt samme systematikk ved at de i klager for as'ene har vist til begrunnelsen for de begunstigede.

I alle tilfeller har ikke manglende begrunnelse virket bestemmende på vedtakets innhold. Overligningsnemndas vedtak vil da ikke kunne settes til side.

#### **4.1.6 Hvorvidt likebehandling med de begunstigede gjør at NOKUS skatt ikke kan ilegges for inntektsårene 1994 til 2000**

Riksskattenemnda frafalt NOKUS beskatning av de begunstigede etter en skjønnsmessig vurdering hjemlet i ligningsloven § 9-5 nr. 7. Det foreligger ikke noe rettslig grunnlag som tilsier at frafallelse av NOKUS beskatning overfor de begunstigede også skal innebære frafallelse overfor as'ene. Retten har i alle tilfeller ikke kompetanse til å vedta en slik frafallelse overfor as'ene. Retten skal kun prøve forvaltningsvedtak.

Det foreligger heller ikke usaklig forskjellsbehandling. Saksbehandlingstiden for de begunstigede var betydelig lenger enn hva den var i saken vedrørende as'ene. Det er ikke riktig at as'ene var flinke til å levere inn opplysninger og tok initiativer til å gi relevante opplysninger. Det var først i 2004 at as'ene ga nærmere opplysninger om eierforholdene til de underliggende selskapene. For

de begunstigede startet saksbehandlingen allerede i 1993. Forskjellsbehandlingen var således saklig begrunnet.

#### **4.1.7 NOKUS beskatning av as'ene er ikke i strid med EØS avtalen**

NOKUS beskatning av as'ene for inntekter i underliggende selskaper utgjør verken en restriksjon på etableringsfriheten eller på retten til fri flyt av kapital for til Petruvius Ltd eller Fred Olsen Ltd.

EØS avtalen regulerer grenseoverskridende situasjoner innenfor EØS. Timex-døtrene er hjemmehørende og driver virksomhet utenfor EØS området. De faller derfor utenfor EØS avtalens anvendelsesområde. NOKUS beskatning er i alle tilfeller skattlegging av de norske as'ene, ikke av selskaper i Storbritannia eller Nederland eller utenfor EØS.

Det finnes heller ingen indirekte effekt av NOKUS beskatningen som kan medføre at den utgjør ulovlig forskjellsbehandling i strid med EØS avtalen. For at det skal foreligge forskjellsbehandling må vi stå overfor en ugunstigere behandling av grenseoverskridende situasjon enn en sammenlignbar intern situasjon. Dette skal vurderes ut fra reglene i samme skattesystem. Ifølge praksis fra EU domstolen er teknisk dobbeltbeskatning, som skyldes lovgivning i flere land, ikke i strid med EØS avtalen. Det er ikke påvist ulik behandling innenfor det norske skattesystemet. De norske as'ene beskattes likt enten NOKUS selskapene er eid direkte gjennom selskaper i Norge eller indirekte via britiske selskaper som igjen er eid av norske selskaper.

Når det ikke foreligger ulik behandling av sammenlignbare forhold vil det ikke kunne foreligge EØS-stridig forskjellsbehandling.

Subsidiært må det som anses som restriksjoner anses lovlige ut fra hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen. Det er feil at Norge beskatter aktivitet uten tilknytning til Norge. Beskatning av aktivitet med bare eiermessig tilknytning til Norge er en nødvendig følge av CFC (Controlled Foreign Companies) regler.

#### **4.1.8 NOKUS beskatning av as'ene er ikke i strid med EMK P1-1**

At as'ene som mindretallsaksjonærer beskattes grunnet indirekte eierskap i NOKUS selskaper i lavskatteland, er et ordinært utslag av norske skatteregler. Slik beskatning innebærer ikke et ulovlig inngrep i eiendomsretten etter EMK P1-1.

Så fremt det foreligger hjemmel for NOKUS beskatning har as'ene i relasjon til EMK P1-1 kun bestridt at det foreligger forholdsmessighet ved beskatningen. Det er først om det foreligger en «*excessive and individual burden*», eventuelt at beskatningen «*fundamentally interferes with his financial situation*» at forholdsmessighet ikke er tilstede. Ifølge EMDs praksis har statene en særlig stor skjønnsmargin i skattesaker. As'ene beskattes i tråd med en sentral regel i norsk rett. At det foretas løpende beskatning uavhengig av utdeling gjør ikke beskatningen uforholdsmessig. Dette kjennetegner CFC beskatning, en beskatning som er internasjonalt anerkjent. Uforholdsmessighet kan ikke foreligge fordi as'ene eier NOKUS selskapene indirekte eller fordi de er mindretallsaksjonærer. Beskatning skjer i tråd med eierandel.



#### **4.1.9 Endringen av ligning for Compagnia La Gomera AS (herunder AS Cinco, QuatroTo AS og ConcoTo AS) for inntektsårene 1994 - 2001 ble ikke gjort for sent**

Endring for PO-selskapets ligning ble varslet 6.12.2004. For endring av ligningen for inntektsårene 1994-2001 var det ikke for sent. Det er bare om skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger at to-årsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 gjelder. PO-selskapet innga verken NOKUS oppgaver eller ga opplysninger til ligningsmyndighetene om sine indirekte eierandeler i Timex-døtrene. Det er inngitt ufullstendige opplysninger. Da gjelder 10-års fristen som er lovens hovedregel, se ligningsloven § 9-6 nr. 1. Det er ubestridt at den er overholdt.

Hva som ble opplyst av Fred Olsen i byretten i 1998 er ikke relevant for hvilken frist som skal benyttes da opplysningene uansett ikke kom fra PO-selskapet. Opplysningene ble heller ikke gitt i tilknytning til en ligning for noen av as'ene. Det følger av rettspraksis at det er den aktuelle skattyteren som i relasjon til ligningsloven § 9-6 nr. 3 ikke kan ha avgitt ufullstendige opplysninger for at 2-årsfristen skal gjelde. Det var dermed heller ikke relevant at Petter Olsen i 2001 ga opplysninger om utdelinger fra Ptarmigan Trust eller opplyste om eiendommer som «*eies indirekte av trusten*». Det var først i 2004 at as'ene ga nærmere opplysninger om eierforholdene til ligningsmyndighetene.

Det er for øvrig lite trolig at PO-selskapet ikke kjente til eierskap i underliggende selskaper. Hvilken kunnskap selskapet hadde får uansett ikke betydning. Det fremgår av Rt-1999-1087 at det ikke er krav om at skattyter skal kunne bebreides for å ha gitt ufullstendige opplysninger for at det skal anses å foreligge brudd på opplysningsplikten.

#### **4.1.10 Bortfall av skattekrav**

##### **4.1.10.1 Retten til utligning og inndrivning av skattekravene for inntektsårene 1994 - 2001/2003 var ikke foreldet da utligning og innkreving ble foretatt 18.6.2014**

Skattekravene som ble fastsatt av Ligningsnemnda 18.5.2005 og opprettholdt av Overligningsnemnda 29.10.2007, var ikke foreldet da avregning og innkreving ble foretatt 18.6.2014.

Foreldelsesfristen løper ifølge skattebetalingsloven § 12-1 (2) fra utgangen av året kravet «*forfaller til betaling*». Forfall er spesialregulert i samme lovs § 10-53 nr. 2 som angir at «*Ved økning av restskatt som følge av endring etter reglene i ligningsloven kapittel 9, regnes fristen fra melding om ny avregning er sendt skyldneren.*». Foreldelse kan da ikke skje før påkrav er sendt. Det er ikke en urimelig løsning da skattyterne som i vårt tilfelle vil være kjent med at det vil komme en avregning og økonomisk sett også har fordeler av betalingsutsettelse. Det er ikke grunnlag i relevante rettskilder for å innfortolke en regel som angir at foreldelsesfristen løper fra når krav *skulle* ha vært sendt ut.

Foreldelse ble i alle tilfeller avbrutt ved as'enes søksmål i april 2008 om gyldigheten av endringsvedtaket av 29.10.2007, se foreldelsesloven § 15 nr. 1. Skyldnerens skritt for å få en fastsettelsesdom for fordringen avbryter også foreldelse. Det aktuelle kravet er søksmåls gjenstand. Det hindrer ikke fristavbrudd at det da søksmål ble tatt ut ikke ennå var tema hvorvidt kravet inndrivelsesteknisk kunne være foreldet.

#### **4.1.10.2 Retten til utligning og innkreving av skattekravene for inntektsårene 1994 - 2001/2003 er ikke falt bort som følge av passivitet**

At inntektsgrunnlaget ble endelig fastsatt ved Overligningsnemndas vedtak 29.10.2007 og først utlignet og innkrevet 18.6.2014, innebærer ikke at kravene har falt bort ved passivitet. Saken sto for retten fra 2008 og as'ene hadde ikke på noe tidspunkt rimelig grunn til å tro at kravene ikke ville utlignes og innkreves. Det var for øvrig først etter at PO-selskapet i prosesskrift 8.3.2013 ba om at innkreving ble stilt i bero, at bortfall ved passivitet ble påberopt.

Det foreligger noe rettspraksis for at retten til endring av ligning kan bortfalle ved passivitet. Det er derimot ingen rettspraksis som underbygger at retten til *innkreving* kan bortfalle på denne måten. Her er det foreldelsesreglene alene som regulerer bortfall.

Retten til utligning og innkreving kan i alle tilfeller ikke anses bortfalt da rettspraksis som finnes om bortfall av retten til endring av ligning, krever at det må ha vært en dødperiode på minst 4-5 år i tillegg til at skattyter må ha hatt rimelig grunn til å tro at fordringen var oppgitt. I vår sak foreligger det ingen reell dødperiode og heller ikke forhold som kunne gi as'ene rimelig grunn til å tro at utligning og innkreving ikke ville skje. As'ene gav først i august 2004 ligningsmyndighetene opplysninger om sine indirekte eierforhold i Timex-døtrene. Dette ble fulgt opp av endringsvarsel 6.12.2004, Ligningsnemndas vedtak 18.5.2005 og Overligningsnemndas vedtak 29.10.2007. Som nevnt har NOKUS beskatning av as'ene har stått for retten siden april 2008. Bortfall ved passivitet er uaktuelt så lenge foreldelsesfristen er avbrutt ved søksmål. Det virker underlig om retten til utligning og innkreving skal kunne falle bort når inntektsgrunnlaget, som danner grunnlag for det senere innkrevingskravet, er gjenstand for rettslig behandling.

#### **4.2 Det er grunnlag for å formuesbeskatte de begunstigede i Ptarmigan Trust**

##### **4.2.1 Det er grunnlag for formuesbeskatning etter hovedregelen i skatteloven § 4-1**

Det er hjemmel for formuesbeskatning etter skatteloven § 4-1. Selv om vurderingen i utgangspunktet skal gjøres ut fra privatrettslige prinsipper kan det ikke være tvilsomt at de begunstigede i skatterettslig forstand er å regne som eiere. Spørsmålet er ikke om de eier de enkelte eiendeler i trustformuen, men om de eier andeler av trustformuen. Det er de begunstigede som har den økonomiske interessen i trusten. Reelt sett er de eiere.

Trusten kan ikke være eierløs. I 2002 konkluderte Høyesterett med at Ptarmigan Trust ikke er selveiende. Det er ingen grunn til at vurderingen skal være annerledes ved formuesskatt.

Stifteren, som verken har økonomiske fordeler av trustene eller utøve eierbeføyelser kan ikke være eier.

Ut fra norsk rettsoppfatning er det fremmed å anse trustforvalterne som eiere så lenge deres oppgave er å forvalte, kontrollere og disponere over trustformuen, uten annen økonomisk egeninteresse enn å motta vederlag for å være trustforvaltere. At trustforvalterne formelt står som eiere og anerkjennes som det i Liechtensteinsk rett, er ikke avgjørende. Som Rt-2012-1380 Statoil slo fast, skal retten anvende norske skatteregler på reelle forhold.

I motsetning til hva som er tilfellet for en (norsk) stiftelse er en trust verken eget rettssubjekt, eget skattesubjekt eller selveiende. Det er således en vesentlig forskjell mellom en trust og en stiftelse. For å være skattyter etter norsk rett må trusten være egen juridisk person/rettssubjekt. I eksemplene fra rettspraksis har dem som har blitt ansett som skattemessige eiere alltid vært egne rettssubjekter. At et dødsbo under privat skifte som ikke er eget rettssubjekt likevel anses som et eget skattesubjekt skyldes spesialregulering. Slik spesialregulering finnes ikke for truster. Om trusten kan anses som eget skattesubjekt er den likevel ikke selveiende.

Trustforvalterne skal forvalte formuen og har fullmakt til å disponere over den «*for the benefit of the beneficiaries*». Det er enighet om at de begunstigede ikke har rettslig krav på utdeling, men det ligger i systemet at det skal være utdelinger. At de begunstigede er eierne av trusten blir resultatet når man ser momentene i sammenheng. De begunstigede har den økonomiske interessen i trustformuen. Kort nevnes at trustformuen skal fordeles mellom de begunstigede ved avvikling av trusten, at de begunstigede skal motta utdelinger så lenge trusten består, at de begunstigede har mottatt utdelinger fra 1994 og fremover, hvor en stor utdeling på nærmere 228 millioner kroner fant sted i 2005. Utdelingen til den enkelte sto i samsvar med eierandel. De begunstigede kan også påvirke at ikke gis utdelinger. Felles ønsker vil med stor sannsynlighet nå frem. De begunstigede har ikke ført bevis for at felles henvendelser om utdeling ikke har medført utdeling. Splitting av trusten eller oppløsning kan også være resultat av felles ønsker. De begunstigede kan ifølge trustdokumentet også motta rentefrie lån og få garantier for lån. De blir jevnlig orientert om trusten og underliggende virksomheter og deltar i styringen av trustformuen ved at de sitter i styret i flere av selskapene som eies av trusten. Det er relevant at trustforvalterne kan bli erstatningsansvarlige overfor de begunstigede og at de begunstigede har benyttet eiendommer i trustformuen. Eiendommene har vært tema fra 1997. Bruken av disse kan vektlegges av retten. Ved prøving av forvaltningsvedtak kan retten prøve fullt ut faktum som forelå da vedtaket ble truffet. I vedtakene fra juni 2015 var bruken av eiendommene uttrykkelig nevnt og vektlagt.

Rt-1920-282 Gade er ikke relevant for vår sak da den gjaldt et dødsbo under skiftebehandling. Det finnes en rekke Høyesterettsdommer om at eierskap er i behold til tross for betydelige inngrep i eiendomsretten. Høyesterett aksepterer at skattemessig eier kan være en annen enn den som etter alminnelige privatrettslige prinsipper vil være eier.

At dommene fra Liechtenstein som slår fast at trustforvalterne, og ikke de begunstigede, har rettslig rådighet over trusten er ikke nytt sammenlignet med hva Høyesterett la til grunn i 2002.

Det er ikke grunnlag for å behandle eierbegrepet annerledes ved formuesbeskatning av andeler i Ptarmigan Trust enn ved NOKUS beskatning av de samme andelene. Truster er virkemiddel for å unndra skatt. Bruk av skatteparadiser for å unngå skatt er et økende problem. Som Magnus Aarbakke uttaler i «Skatt på formue 4. utg. 2009 s. 25» skal «*rettsforhold ikke ( ) anses gjeldende for så vidt dette fremstår som et forsøk på å omgå bestemmelser om formuesskatt*». At man ved opprettelsen av Ptarmigan Trust ønsket å skjule opplysninger som ville svekke kredittverdigheten til Fred Olsen Ltd. og ønsket å unngå kreditorpågang, kan ikke medføre annen behandling av eierbegrepet.

Selv om Høyesteretts dom konkret gjaldt NOKUS beskatning og ikke formuesbeskatning, vil det også her være riktig å konkludere med at det foreligger eierskap. De begunstigede har den samme

økonomiske interessen i trustformuen og innflytelsen over den enten man vurderer ut fra NOKUS reglene eller reglene om formuesskatt. At NOKUS' forarbeidene nevner trusters, men det ikke er tilfellet for forarbeidene til formuesbeskatningsreglene, er naturlig i og med at sistnevntes forarbeider er vesentlig eldre. Hensynene som Høyesteretts flertall fremhevet i 2002; å hindre skattemotiverte investeringer og kapitalplasseringer i lavskatteland og besørge at norsk kapital skatlegges uavhengig av om den er plassert i Norge eller i utlandet, passer også for formuesbeskatning. Familien Olsen har samlet opp betydelige midler i utlandet. En personlig skattyter hjemmehørende i Norge må betale formuesskatt på sine midler i utlandet enten dette er bankinnskudd, eiendom, aksjer eller annet. Beskatning bør ikke kunne unngås ved at midlene samles opp i en trust.

### **4.2.2 Unntaket for betingede rettigheter får ikke praktisk betydning**

Partene er enige om at suspensive betingede rettigheter er unntatt fra formuesbeskatning. Bestemmelsen om betingede rettigheter i skatteloven § 4-2 (1) bokstav a omhandler situasjonen der skattyter i utgangspunktet ikke er eier. Bestemmelsen får ikke betydning da de begunstigede er eiere av andeler av trusten alt før mulig utdeling, slik at det foreligger eierskap etter hovedregelen i skatteloven § 4-1. Det er de begunstigedes samlede interesse i formuesmassen som er avgjørende, hvor mulighet for utdeling bare er et moment i vurderingen. Dette er annerledes enn hva som er tilfellet i dommene de begunstigede mener underbygger at unntaket for betingede rettigheter skal komme til anvendelse.

### **4.2.3 De begunstigede er uansett formuesskattepliktige som bruksnytere**

Dersom retten kommer til at de begunstigede ikke er eiere er de uansett skattepliktige som bruksnytere etter skatteloven § 4-50. Situasjonen blir da at de begunstigede får inntektsnyttelsen og selve kapitalen tilfaller en annen, i form av trustforvalterne om de anses som eierne av trusten, eller trusten selv om retten finner at trusten er selveiende. At inntektsnyttelsen skal tilkomme de begunstigede er utvilsomt da det bare er disse som skal nyte godt av trusten.

### **4.2.4 Rettighetene i Ptarmigan Trust har skattemessig verdi**

Trustformuen består av aksjer i Eagleville Group BV, andre aksjer, samt kontanter og bankinnskudd. Så lenge de begunstigede er eiere av en formuesmasse som kan selges, skal omsetningsverdien av eiendelene legges til grunn ved beskatning, ikke verdien av posisjonen som begunstiget. Når omsetningsverdien uansett ikke er null, og verdsettelsen av formuesmassen isolert sett ikke er bestridt, er det grunnlag for formuesbeskatning.

Velstående familier legger som regel store formuer inn i trusters for å unngå skatt. Opprettelse og drift av trusters er en stor industri. Trustindustrien ville ikke eksistert, i hvert fall ikke i samme omfang, om verdien for de begunstigede var null eller betydelig lavere enn verdien av trustformuen. Som Petter Olsen uttalte i stevning til voldgiftsretten 31.10.1997 er verdiene i Ptarmigan Trust «*nettopp en del av familieformuen*». Fred Olsen opplyste i sitt tilsvarende 20.3.1998 at «*familien hadde i behold den økonomiske interessen i disse verdier i egenskap av å være stiftelsens tilgodesette*». Om verdien av å være begunstiget var null eller betydelig lavere enn andelen av verdiene i trustformuen ville de begunstigede ønsket å oppløse trusten. Fred Olsen har ikke ønsket oppløsning, selv om han ved ett tilfelle gikk med på å begjære oppløsning da Petter Olsen ønsket det. To av Fred Olsens barn var da imot at trusten skulle avvikles.

Posisjonen som begunstiget kan overdras. Et brev fra trustforvalter Hayes av 31.3.1993 må tolkes slik. Det er litt usikkert om kjøper sikres samme posisjon. Om det skjer vil posisjonen ha samme økonomiske verdi som for de øvrige begunstigede. At personer vil være interessert i å kjøpe en slik posisjon kan ikke være tvilsomt.

Om retten legger til grunn at det foreligger forbud mot salg, vil de begunstigede uansett kunne formuesbeskattes for verdien av sine andeler. Som Aarbakke uttaler i «Skatt på formue» 4. utg. kap. 57 *«I alminnelighet kan en båndleggelse neppe tillegges betydning ved formuesbeskatningen».*

### **4.2.5 Formuesbeskatning er ikke i strid med EØS avtalen.**

Det bestrides ikke at en begunstiget i en trust for egen rettsstilling kan være beskyttet av etableringsreglene og retten til fri fly av kapital etter EØS avtalen. Det er imidlertid først når det foreligger forskjellsbehandling i sammenlignbare situasjoner at det kan foreligge ulovlig forskjellsbehandling. De begunstigede er ved formuesbeskatning ikke dårligere behandlet enn eiere av sammenlignbare nasjonale innretninger/formuesmasser. Det foreligger da ikke brudd på EØS avtalen.

EFTA-domstolen kan ikke avgjøre spørsmål om faktiske forhold eller løse tvister om fortolkning eller anvendelse av nasjonale rettsregler. Den gikk utenfor sin kompetanse da den antydte at sammenligningen skal gjøres med familiestiftelser.

Etter norsk rett kan ikke trusten være en familiestiftelse. Forutsetningen for vurderingen av om skattlegging av de begunstigede er i strid med EØS avtalen er at de begunstigede er eiere av trusten. Når trusten ikke er selveiende, og heller ikke utgjør et eget rettssubjekt eller skattesubjekt, vil det ikke være riktig å sammenligne beskatningen av de begunstigede med skattleggingen av en selveiende familiestiftelse. En familiestiftelse er et eget skattesubjekt og eget rettssubjekt. Det riktige sammenligningsgrunnlaget er skattlegging av andre eiere/deltakere/begunstigede som eier andeler i en separat formuesmasse adskilt fra vedkommendes øvrige formue. Personlige eiere av slike separate formuesmasser formuesbeskattes etter skatteloven § 4-1 uavhengig av om det foreligger utdeling og uavhengig av om de juridisk eller har mulighet til å påvirke beslutninger om utdeling og også uavhengig av om formuesmassen er organisert som et AS, annen sammenslutning med begrenset ansvar, ansvarlig selskap osv. Etter bestemmelsen ilegges personlige eiere formuesskatt for alt de reelt anses å eie, uavhengig av om de eier direkte eller indirekte. Skattesatsen er 1,1 % for alle personlige eiere, jfr. Stortingets skattebeslutning § 2-1 og 2-3. Det foreligger ikke aktuelle unntak fra dette så lenge de begunstigede er personlige skattytere.

Formuesbeskatning av de begunstigedes skal altså ikke sammenlignes med situasjonen for begunstigede i stiftelser i og med at trusten ikke er selveiende. Det er også andre forskjeller mellom stiftelser og truster ved at en stiftelse har rettigheter og plikter overfor tredjemenn, sivilprosessuell partsevne, forvaltningsmessig partsstilling osv. som truster ikke har. Det er generelle og nasjonalitetsnøytrale regler som er benyttet. Så lenge det ikke foreligger noen sammenlignbar situasjon som i mindre grad beskattes, foreligger ingen direkte eller indirekte forskjellsbehandling som kan være i strid med EØS avtalen.

Dersom retten likevel skulle komme til at sammenligning kan skje med en norsk familiestiftelse anføres subsidiært at de begunstigede kan ilegges formuesskatt med 0,3 %, som er en tilstrekkelig for å få unngå at det foreligger forskjellsbehandling.

Om retten kommer til at de begunstigede ikke er eiere, men skal formuesbeskattes som bruksnytere etter skatteloven § 4-50, er dette nasjonalitetsnøytrale regler som ikke skiller mellom situasjonen der innretningen befinner seg i Norge eller utlandet, eller hva skattyter er bruksnyter i. Det foreligger da ingen forskjellsbehandling.

#### **4.2.6 Formuesbeskatning er ikke i strid med EMK P1-1**

Formuesbeskatning er ikke i strid med EMK P1-1 enten de begunstigede beskattes som eiere eller bruksnytere. Selv om det foreligger «*possessions*» i bestemmelsens forstand og skatteplikt kan anses som et inngrep i de begunstigedes eierposisjon, vil det ikke foreligge brudd på EMK P1-1 i og med at formuesbeskatning har hjemmel i lov, er begrunnet i legitime hensyn og fremstår forholdsmessig. Lovskravet hindrer ikke at loven må tolkes, at tolkningen beror på skjønn, at faktum kan være usikkert slik at subsumsjonen blir vanskelig og at det finnes grensetilfeller. Behovet for skatteinntekter og fordeling av byrden ved å beskatte dem som reelt eier kapital er et legitimt hensyn i en situasjon hvor Norge praktiserer et globalprinsipp slik at kapital i utlandet beskattes når den reelt eies av norske skattytere. Vedrørende forholdsmessighetsvurderingen går grensen ved tilfeller der skattleggingen innebærer en «*excessive and individual burden*», ref. EMD praksis. Skattleggingen må ikke «*fundamentally interfere*» med de begunstigedes finansielle situasjon. Det finnes ingen avgjørelse fra EMD hvor man har funnet at dette er tilfelle som følge av skattenivå isolert sett. EMD er forsiktig med overprøving av skattevedtak. Det illustrerer statens skjønnsmargin. De begunstigede er behandlet som andre norske eiere i tråd med en sentral regel i norsk rett. At saksbehandlingen har vært lang har gitt betalingsutsettelse. Skattleggingen er ikke uforholdsmessig.

Saken fra EMD som de begunstigede har fremhevet (N.K.M vs. Hungary (2013)) er et ikke sammenlignbar. Den gjelder et tilfelle der spesielt mange momenter gjorde at resultatet ble slik det ble. Det fremgår av dommen at EMDs generelle syn på skatt er i behold.

#### **4.2.7 Endringen av Bente Brats ligning for årene 2007 - 2008 ble ikke gjort for sent**

Bente Brat ga ufullstendige opplysninger i selvangivelsene for 2007 og 2008. Fristen for endring av ligningen til ugunst er da 10 år. Den ble overholdt da hun i 2011 ble varslet om mulig formuesskatt, se ligningsloven § 9-6 nr. 1 jfr. nr. 3 bokstav a. Brat har ikke bestridt at barna i disse årene skulle ligned sammen med henne. I selvangivelsene for 2007 og 2008 opplyste hun henholdsvis at «*barnas aksjer er medtatt i faren (fjnr. . ) Petter Olsens selvangivelse*» og «*Barnas aksjer i familieaksjeselskaper kontrollert av den fraseparerte ektefelle, Petter Olsen er medtatt i hans selvangivelse*». Brats opplysninger om barnas aksjer er noe annet enn barnas posisjoner som begunstigede i trusten. Opplysninger fra andre og for andre år får ikke betydning for om hun har gitt ufullstendige opplysninger.

### **4.3 Det er grunnlag for å beskatte utdelingen fra trusten i 2005**

#### **4.3.1 Innledning**

Twisten om inntektsskatt ved utdeling gjelder en utdeling i 2005 på nærmere 228 millioner kroner. Det er hjemmel for inntektsskatt selv om de begunstigede formuesbeskattes for sine eierandeler i Ptarmigan Trust.

#### **4.3.2 Det er hjemmel for inntektsskatt på utdelingen uavhengig av om de begunstigede formuesbeskattes**

Det foreligger hjemmel for inntektsskatt ved utdelingen både etter skatteloven § 5-1 og skatteloven § 5-42 bokstav c uavhengig av om de begunstigede formuesbeskattes. Det var skatteloven § 5-42 [første ledd bokstav] c Sentralkontoret for storbedrifter benyttet i vedtaket av 2.2.2015, men skatteloven § 5-1 ble nevnt som alternativ hjemmel. Så lenge domstolen bygger på samme faktum som ble lagt til grunn i vedtaket er det sikker rett at domstolene kan opprettholde et ligningsvedtak basert på et annet rettslig grunnlag.

Det er grunnlag for inntektsskatteplikt etter skatteloven § 5-1 som fastslår skatteplikt for inntekt vunnet ved kapital. Den gjelder i utgangspunktet alle former for kapital. Skatteplikten omfatter både fordel oppnådd på eiendeler som skattyteren eier som er egne rettssubjekter (typisk utbytte på aksjer) og fordel oppnådd på eiendeler som skattyter eier direkte (for eksempel rente på bankinnskudd eller bruk av egne gjenstander). De begunstigede kan ikke høres med at de tar ut grunnkapitalen og ikke avkastningen, slik at skatteplikt ikke oppstår. Utdelingen er penger de begunstigede ikke har i sin rådighetssvære. Midlene innvinnes først ved når de transporteres fra den separate formuesmassen (trustformuen).

Det er forutsatt i skatteloven § 10-67 at utdelinger fra truster utgjør skattepliktig inntekt for mottaker.

Alternativt er skatteloven § 5-42 bokstav c hjemmel for inntektsbeskatning. Vilkårene for beskatning er der at det foreligger «*utdelingen fra legat, understøttelsesforening o.l.*». Selv om en trust har noen andre formelle karakteristika, fungerer den på samme måte som «*legat, understøttelsesforening o.l.*» ved at det er utskilt betydelige midler som de begunstigede først kan disponere etter utdelinger.

En tredje hjemmel som er aktuell om retten kommer til at trusten er eget skattesubjekt men ikke eget rettssubjekt, er skatteloven § 10-11. Bestemmelsen fastslår skatteplikt for «*utbytte fra selskaper som omfattes av § 10-1*», hvor skatteloven § 10-1 henviser videre til «*selskaper mv.* » som regulert i skatteloven § 2-2 første ledd b - e. Trusten vil i hvert felle inn under skatteloven § 2-2 første ledd bokstav e om «*sammenslutning som noen eier formuesandeler i*» hvor ansvaret for sammenslutningens forpliktelser er begrenset til sammenslutningens kapital.

#### **4.3.3 Utdelingen er ikke skattefri etter skatteloven § 10-67**

RISK reglene som gjaldt i 2005 er Regulering av Inngangsverdi med Skattelagt Kapital slik at skattbar gevinst ved realisasjon av aksjer reduseres og man unngår at samme inntekt beskattes hos selskapet og aksjonæren. For realisasjon av aksjer i NOKUS selskap ble dette tatt inn i skatteloven § 10-68. Vår sak gjelder imidlertid ikke RISK beregning ved realisasjon av aksjer, men betydningen av skatteloven § 10-67 hvor det fremgår at skatteplikten for *utdelt overskudd* skal reduseres med det aksjonæren allerede er beskattet for ved NOKUS-beskatning. Selv om bestemmelsen har det formål å unngå at samme inntekt beskattes to ganger ved at både selskapet og aksjonæren beskattes for samme inntekt er dette ingen RISK regel om gevinstberegning og

inngangsverdi. Uttalelsen i «Bedriftsbeskatning i praksis» s. 59 som de begunstigede har fremhevet, gjelder RISK ved realisasjon av aksjer, og er dermed ikke relevant for vår sak.

Utdelingen var fra trusten. Da trusten drev med underskudd har ikke inntekter i trusten i 2005 eller tidligere blitt NOKUS-beskattet. Det eksisterer da ikke et fradrag som skal gjøres i utdelingsbeløpet før inntektsskatteplikt beregnes. Forarbeidene til bestemmelsen angir at det først blir skatteplikt når utbyttet overstiger *«den samlede inntekten deltakeren har blitt løpende beskattet for»*. Det er altså reell dobbeltbeskatning bestemmelsen retter seg mot, noe som ikke foreligger ved at de begunstigede NOKUS beskattes for inntekt i Timex-døtrene mens utdelingen skjer fra Ptarmigan Trust. Det er et poeng at NOKUS beskatningen i de underliggende Timex døtrene skjer direkte, ikke som del av inntektene i trusten.

Selv om det som er delt ut fra trusten må være overskudd hentet opp via Eagleville fra selskap/selskaper i Timex Group BV konsernet eller Fred Olsen SA konsernet, vet man ikke fra *hvilket/hvilke* selskaper eller om det utdelte i det hele tatt stammer fra NOKUS selskaper.

Selv om retten skulle legge til grunn at utdelingen stammer fra inntekt i Timex døtrene, så er disse andre skattesubjekt enn Ptarmigan Trust, slik at det ikke blir dobbeltbeskatning og dermed ikke skal gjøres fradrag etter skatteloven § 10-67. Det skal altså ikke skje samordning av NOKUS skatt betalt for underliggende selskap (Timex døtrene) og skatt på utdeling fra selskap/innretning høyere i selskapsstrukturen (Ptarmigan Trust).

Er retten enig med de begunstigede i at skatteloven § 10-67 kommer til anvendelse for utdelingen fra Ptarmigan Trust, er det kun aktuelt å føre fradrag for beskattet inntekt i Timex-døtrene i årene 2001 - 2005 da NOKUS beskatning av de begunstigede for tidligere år er frafalt. De beskattede inntektene stammer fra Mersey Manufactures Ltd og utgjør til sammen 5 887 795 kroner for disse fem årene. Det skal foretas et fradrag i inntekt, ikke i skatt.

#### **4.3.4 Beskatning på utdelingen er ikke EØS eller EMP TP1-1 stridig selv om skattyterne formuesbeskattes**

Inntektsbeskatning av utdelingen strider ikke med EØS avtalen da de begunstigede ikke behandles mindre gunstig enn i en rent nasjonal situasjon. Det må foreligge forskjellsbehandling for det skal være snakk om en restriksjon. Formuesskatt og skatt på utdeling er ikke innbyrdes motstridende. Dette er tvert i mot normalordningen i norsk rett for innretninger/formuesmasser skattyter eier andeler i. At behandlingen er annerledes for innretninger som skattyter ikke er eier av kan ikke få betydning da det ikke er en sammenlignbar situasjon.

Inntektsbeskatning av utdelingen strider heller ikke med EMK P1-1 selv om de begunstigede formuesbeskattes. Anførselen om brudd er i liten grad underbygget fra de begunstigede. Som nevnt er skatt på utdeling der skattyter også formuesbeskattes en helt alminnelig skatt etter norsk rett. At det ikke foreligger noe brudd på EMK P1-1 underbygges av at beskatningen ikke innebærer noen EØS-rettslig forskjellsbehandling.

#### **4.3.5 Det er feil at manglende endringsvarsel satte en stopper for endringsadgang**

De begunstigede ble varslet om at ligningskontoret vurderte å endre ligningen for inntektsåret 2005 i et brev av 18.12.2007. De ble opplyst at det var aktuelt med inntektsskatt på utdelingen fra trusten. Det ligningsloven § 9-7 pålegger er at skattyter *«varsles med en passende frist for å*



*uttale seg før saken avgjøres*». Brevet fra ligningskontoret oppfyller kravet til varslings selv om hjemmelen for beskatning ikke ble opplyst. «Spørsmål om endring av ligningen» er «tatt opp» innen to år etter inntektsåret og dermed innen fristen etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a jfr. nr. 1.

Det er ikke nødvendig å oppgi aktuell hjemmel for beskatning for at det skal foreligge varsel etter ligningsloven § 9-7. Det kan ikke utledes av forarbeidene eller av andre rettskilder. At det fremgår av Lignings-ABC at «Ved forslag om å fravike selvangivelsen bør det som regel vises til den aktuelle skattebestemmelsen» og Skattedirektoratet i melding fra 2011 uttalte at varslet skal inneholde hjemmel for å fatte vedtak, er instruksjoner om hva ligningsforvaltningen bør gjøre, og ikke vilkår for at varsel er gitt.

Sanksjonen ved en eventuell mangel er uansett ikke ugyldighet, men at skattyter kan bringe vedtaket på nytt inn for samme myndighet, se ligningsloven § 9-7 andre pkt.

Om ugyldighet kunne følge av en slik mulig saksbehandlingsfeil, ville det først vært aktuelt om feilen «kan ha virket inn på vedtakets innhold», se ligningsloven § 3-12. Retten har full prøvelse i forhold til om det er grunnlag for beskatning, og vil få bekreftet at eventuelle mangler ved varselet ikke kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold. Ugyldighet på dette grunnlaget er således uaktuelt.

Varslet var tilstrekkelige til å avbryte toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a selv om aktuell hjemmel for beskatning ikke ble opplyst. Det er lavere krav for hva som skal til for å avbryte fristen etter § 9-6 enn for å være tilstrekkelig varsel etter § 9-7. Etter § 9-6 avbrytes fristen allerede ved at «spørsmål om endring av ligningen» «tas opp». Det fremgår ikke av § 9-6 at innholdskravet i § 9-7 må være oppfylt for at det skal foreligge varsel som avbryter fristen.

Da det er snakk om endring av gjennomført ligning, ikke fravik av opplysninger i selvangivelse under ordinær ligning, er det ikke nødvendig å kommentere de begunstigedes anførsel relatert til ligningsloven § 8-3. Problemstillingen reguleres ikke av bestemmelsen.

Konklusjonen er at adgangen til endring var i behold.

#### **4.3.6 Endringsadgangen er ikke bortfalt ved passivitet.**

Endringsadgangen er ikke bortfalt ved passivitet.

Å påstå at det gikk seks år fra varsel om endring 18.12.2007 til skattekontoret i brev 10.7.2013 ba om tilsvar, er en unøyaktig gjengivelse av faktum. Skattyterne ble i brevet bedt om å inngi bemerkningen innen fire uker og fristen ble utsatt til ut februar 2008 etter skattyternes ønske. Både FO-siden og PO-siden ga deretter skriftlig uttrykk for at de ønsket at endringssaken ble stilt i bero til etter at Riksskattenemndas vedtak forelå. At Skatt Øst signaliserte at uttalelsesfristen vil bli satt forholdsvis kort etter Riksskattenemndas vedtak forelå, gjør ikke at skattekravene har falt bort ved passivitet fordi det gikk to år og syv måneder fra vedtak forelå 6.12.2010 til Skatt Øst 10.7. 2013 ba om tilsvar. I perioden arbeidet skattemyndighetene med andre sider av sakskomplekset. Det var ingen dødperiode.

I henhold til rettspraksis skal det mye til for at endringsadgangen ved beskatning anses falt bort.

For at passivitet skal kunne påberopes må det minst ha vært en dødperiode på fire til fem år. Dette er ikke er oppfylt i vår sak hvor den anførte dødperioden er på to år og syv måneder. Den forutgående perioden fra varsel ble gitt 18.12.2007 til Riksskattenemndas vedtak forelå 6.12.2010 er ikke relevant da partene avventet Riksskattenemndas vedtak. Det samme gjelder den senere tidsperioden fra 10.7.2013 da skattyterne ble bedt om å avgi tilsvar til vedtakene forelå 2.2.2015. I den perioden arbeidet Skatt Øst aktivt med spørsmålet om skatt på utdeling.

Ifølge rettspraksis er det et absolutt vilkår for at endringsadgang kan anses bortfaldt at skattyterne har hatt *berettiget grunn til å tro* at saken var bortfaldt. I vår sak hadde skattyterne ikke på noe tidspunkt grunn til å tro at endringssaken var bortfaldt. Først ventet de på Riksskattenemndas avgjørelse og var klart over at det neste som skulle skje var at de ville få frist for å inngi tilsvar. Etter Riksskattenemndas vedtak gikk det noe tid mens ligningsmyndighetene arbeidet med andre deler av saken før de fikk frist for tilsvar. Riksskattenemndas vedtak ga ikke forventning om at utdelingene i 2005 ikke ville bli beskattet. Etter at skattyterne den 10.7.2013 fikk frist for uttalelse visste de at det neste som ville foreligge var vedtaket fra skattemyndighetene, og det var ikke noe i perioden som tilsa at beskatning var frafalt

Fristene i ligningsloven § 9-6 nr 5 bokstav c regulerer ikke vårt tilfelle, men gir en tilleggsfrist i nærmere angitte situasjoner. Straffelovens foreldelsesfrister er heller ikke relevant sammenligningsgrunnlag. Ligningsmyndighetene må gis en rommelig margin av hensyn til sine arbeidsoppgaver og tilgjengelige ressurser.

Statens påstand:

1. Staten v/Skattedirektoratet frifinnes.
2. Staten v/ Skattedirektoratet tilkjennes sakskostnader.

## **5. Rettens vurdering - innledende presiseringer**

Hvilke vedtak retten skal prøve er redegjort for innledningsvis.

Da de materielle begrunnelsene som er gitt til de begunstigede er like i vedtakene som gjelder samme type inntekt og samme inntektsår, er det ikke nødvendig for retten å gjøre rede for hvert vedtak. Det samme er tilfellene for vedtakene som retter seg mot as'ene. Retten vil derfor behandle de materielle skatterettslige problemstillingene samlet innenfor hver kategori av skattekrav og inntektsår.

Skatteprosessuelle innsigelser vil også bli behandlet samlet i den grad de er like.

### **5.1 NOKUS beskatning av as'ene - utgangspunkt**

NOKUS beskatning foretas overfor deltaker i norsk kontrollert utenlandsk selskap hjemmehørende i lavskatteland («NOKUS selskap»). Det særegne ved NOKUS beskatning er at beskatningen skjer uavhengig av om opparbeidet inntekt deles ut til deltakerne, se skatteloven § 10-60 og § 10-61. Rt-2002-747 Ptarmigan oppsummerer bakgrunnen for NOKUS reglene:

«Innføringen av NOKUS-reglene var et ledd i oppfølging av skattereform 1992. Reglene tar sikte på å hindre skattemotiverte investeringer og kapitalplasseringer i norsk-kontrollerte selskaper i såkalte «skatteparadiser». Dette hadde før blitt varetatt gjennom krav om valutalisens ved opprettelse eller kjøp av utenlandsk selskap, hvor det regelmessig ble satt vilkår om beskatning i Norge av norske skattytere. Frigivelse av handelen med utenlandsk valuta medførte at valutalisens falt bort. I samsvar med målsettingen i skattereform 1992 om et mer nøytralt skattesystem, tar NOKUS-reglene sikte på skattlegging av norsk kapital på samme måte enten den er plassert i Norge eller i utlandet.»

Etter skatteloven § 10-60 gjelder NOKUS reglene «deltaker i norsk-kontrollert aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning, jf. § 10-1, som er hjemmehørende i lavskattland». Reglene gjelder videre for «skattyter som alene eller sammen med andre direkte eller indirekte kontrollerer annen selvstendig innretning eller formuesmasse hjemmehørende i lavskattland, og som skattyteren direkte eller indirekte har fordeler av».

Det er først om skattyter «direkte eller indirekte eier eller kontrollerer» selskap/innretningen at skatt ilegges, se skatteloven § 10-61. Norsk kontroll anses å foreligge «hvor minst halvparten av selskapets eller innretningens andeler eller kapital direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av norske skattytere», se skatteloven § 10-62 (1).

Skatteloven § 10-60 benytter begrepet kontroll i vid forstand (ved kontroll eller eie), mens begrepet kontroll i snever forstand fremgår av § 10-61. I den grad retten bruker begrepet kontroll er det i vid forstand om ikke annet sies uttrykkelig.

Partene er enige om at Ptarmigan Trust anses som en selvstendig innretning eller formuesmasse.

### 5.1.1 Hvorvidt det foreligger norsk kontroll

As'ene eier indirekte til sammen 25 % av Timex-døtrene og vil alene ikke kunne kontrollere «minst halvparten av selskapets eller innretningens andeler eller kapital».

Retten skal se på om det foreligger rettsanvendelsesfeil når skattemyndighetene i de ulike vedtakene har lagt til grunn at norske deltakere kontrollerer minst halvparten av trusten og trustens underliggende selskaper ved at det er lagt til grunn at de norske begunstigede i Ptarmigan Trust indirekte kontrollerer 75 % av Timex-døtrene.

Høyesteretts flertall avgjorde i 2002 at de begunstigede anses som eiere av minst halvparten av formuesmassen i Ptarmigan Trust. Flertallet kom til at kontroll forelå via eierskap. Dommen gjelder Fred Olsen og to døtre, ikke Petter Olsens og hans familie eller as'ene.

As'ene hever at Høyesteretts flertall tok feil og at etterfølgende omstendigheter viser at de begunstigede ikke eier trusten slik flertallet la til grunn. Før retten ser på om det i lys av etterfølgende omstendigheter vil være riktig å komme til et annet resultat for senere skatteår, vil retten gjenta det grunnleggende ved trusten som det er enighet om, og som ikke har endret seg siden Høyesteretts behandling.

Dette er at stiftelsesdokumentet («**trustavtalen**») fra 1980 angir at trusten er diskresjonær, hjemmehørende i Liechtenstein og følger Liechtensteinsk rett. Trusten er tidsubegrenset.

Begunstiget er kun Fred og Petter Olsen med etterkommere og enker eller enkemenn etter disse. Trustens midler er delt i to; fond A og fond B, hvor henholdsvis FO-grenen og PO-grenen er begunstiget. Innen rammen av trustavtalen har forvalterne fullmakt til å lede, forvalte og rettslig og faktisk å disponere over trustformuen. Trustforvalterne treffer vedtak ved enstemmighet. Utdeling til de begunstigede skjer etter klausulene 4 (a) og (b) og 6, som angir at forvalterne etter eget skjønn til enhver tid eller periodisk kan fordele inntekter og/eller formue til en eller flere av de begunstigede eller til veldedige formål. Når forvalterne beslutter å oppløse trusten skal netto formue fordeles likt mellom fond A og fond B, og innen fondene skal nettoformuen fordeles likt mellom samtlige begunstigede. Er det ikke etterkommere under ett fond, skal midlene fordeles på de begunstigede i det andre fondet. Trustforvalterne oppnevner nye trustforvaltere. Trustavtalen inneholder en bestemmelse om at styrelederen i AS Quatro (Fred Olsen) har kompetanse til å oppnevne trustforvaltere, men initiert av Fred og Petter Olsen ble dette endret i 1985 ved at forvalterne opprettet et tillegg til trustavtalen hvor kompetansen til å utpeke nye trustforvaltere ble overført til trustforvalterne.

Det er videre ubestridt at opprettelsen av trusten er ugjenkallelig og at de begunstigede verken har rettskrav på å styre trustens virksomhet, kreve utdeling eller kreve at trusten splittes. De begunstigedes innflytelse avhenger av at deres ønsker blir tatt til følge av trustforvalterne.

Partene er uenige om omfanget av de begunstigedes faktiske innflytelse og faktiske nytte av trusten. I argumentasjonen for at de begunstigede ikke har faktisk kontroll, har as'ene bl.a. vist til at Petter Olsen og Fred Olsen i 1995 i fellesskap rettet en begjæring til trustforvalterne om splitting av trusten uten at de ble hørt, og at ønsker fra begunstigede i FO-grenen om en bestemt allokering av midlene ved utdelingen i 2005 for å hensynta faktisk beskatning, ikke ble tatt til følge av trustforvalterne. Det er også vist til søksmålene fra Petter Olsen som har blitt prøvd for Liechtensteinske domstoler og avvisning av behandling i den Europeiske Menneskerettighetsdomstolen.

Med forbehold for hva som fremkommer i domstolsavgjørelsene fra Liechtenstein, er det rettens vurdering at de aktuelle anførselene må anses overveiet av Høyesterett. Når det gjelder de begunstigedes manglende rettskrav over trusten, kan ikke retten se at Høyesterett la til grunn et annet faktum enn hva som nå anføres av as'ene. At trustforvalterne ikke etterkom ønsker av den art som er nevnt, fremstår så nærliggende at det må legges til grunn at dette lå innenfor det faktum som Høyesterett baserte sin avgjørelse på. Retten bemerker at realiteten i beslutningene var at trusten ble holdt uendret og at familiemedlemmer i FO-grenen og PO-grenen ble begunstiget etter trustforvalternes skjønn.

Etter å ha redegjort for innføringen av NOKUS reglene, aksepterte Høyesteretts flertall at eierbegrepet strekkes for å oppnå reglenes formål (tingrettens understrekning):

*«Innføringen av NOKUS-reglene var et ledd i oppfølging av skattereform 1992. Reglene tar sikte på å hindre skattemotiverte investeringer og kapitalplasseringer i norsk-kontrollerte selskaper i såkalte «skatteparadiser». Dette hadde før blitt varetatt gjennom krav om valutalisens ved opprettelse eller kjøp av utenlandsk selskap, hvor det regelmessig ble satt vilkår om beskatning i Norge av norske skattytere. Frigivelse av handelen med utenlandsk valuta medførte at valutalisens falt bort. I samsvar med målsettingen i skattereform 1992 om et mer nøytralt skattesystem, tar NOKUS-reglene sikte på skattlegging av norsk kapital på*

samme måte enten den er plassert i Norge eller i utlandet. Norske skattyteres andel i overskudd i selskaper og likestilte sammenslutninger hjemmehørende i lavskatteland, skal beskattes løpende i Norge uten hensyn til utdeling av verdier.

...

Hvorvidt norske skattytere «eier» en formuesmasse opprettet i andre land etter engelske regler om trustar, kan imidlertid være vanskelig å bedømme ut fra slike kriterier. Ved anvendelse av NOKUS-reglene på en slik formuesmasse, må man etter min mening kunne stille seg noe friere i forhold til det tradisjonelle privatrettslige eierbegrep. Det må kunne legges vekt på om norske skattytere har slike interesser i innretningen eller formuesmassen at det ligner eiendomsrett, jf. Gjems-Onstad: Norsk Bedriftsskatterett 2001 side 1194. Etter norsk rett er eier og eiendomsrett i noen relasjoner relative begreper og må vurderes ut fra hver enkelt rettsvirkning. Ved anvendelse av NOKUS-reglene vil formålet, som er å skattlegge norske skattyteres kapital på samme måte enten den er plassert i Norge eller i utlandet, være av vesentlig betydning. Dette må få betydning for forståelsen av selskapsskatteloven § 7-1 annet punktum jf. § 7-3 og for hvem som etter disse bestemmelser er eiere av formuesmassen i Ptarmigan Trust. Etter min mening kan det da ikke være avgjørende at den eller de begunstigede etter trustavtalen ikke kan utøve ordinære eierbeføyelser.»

...

«I diskresjonære trustar er det forvalterne som etter trustavtalen normalt utøver eierfunksjonene, og som etter eget skjønn beslutter utdeling av verdier og oppløsning og avvikling. Dersom man krever at norske skattytere skal ha avgjørende innflytelse i slike trustar på samme måte som i selskaper, vil trustavtalen i seg selv kunne medføre at trusten ikke kan anses for å være under norsk kontroll. Konsekvensen vil være at norske skattytere ved å plassere eller opparbeide kapital i utenlandske diskresjonære trustar i lavskatteland kan unngå skattlegging i Norge. Dette må antas å være bakgrunnen for at proposisjonen tar utgangspunkt i de vedtekter eller den avtale som regulerer retten til å disponere over innretningen eller formuesmassen, og uttaler at fordeler av eller innflytelse over anvendelsen av kapitalen må være avgjørende for norsk kontroll, jf. side 77 første spalte og side 154 annen spalte. I denne sammenheng kreves ikke «avgjørende» innflytelse slik som for selskaper. Som tidligere nevnt framgår det direkte av forarbeidene at lovgiver tok sikte på løpende beskatning av norske skattytere som er begunstiget i trustar i lavskatteland. Dette må etter min mening få betydning for NOKUS-reglenes anvendelse på trustar.

Tidligere skjevdeling mellom de begunstigede, og at begunstigede kan falle fra og nye komme til, kan etter min mening ikke anses avgjørende i forhold til NOKUS-reglene. Lovgiver tar sikte på å ramme trustar under norsk kontroll i de tilfeller begunstigede norske skattytere direkte eller indirekte har fordeler av slike formuesmasser i lavskatteland. Hvem som er begunstiget til enhver tid må være uten betydning.»

At Petter Olsen har hatt mindre faktisk innflytelse over trusten enn broren, kan ikke retten se får betydning i en situasjon hvor Høyesteretts flertall var klar på at man strekker eierbegrepet for å oppnå formålet med NOKUS reglene. Slik retten leser Høyesteretts dom er det de begunstigedes

reelle økonomiske interessen i trusten som var avgjørende for at de ble ansett som eiere. Det tas inn fra dommen (tingrettens understrekning):

*«Jeg nevner først at trustavtalen bestemmer at de begunstigede etter forvalternes frie skjønn kan få utdeling av verdier i form av utbetalinger, rentefrie lån og garantier og andre økonomiske fordeler fra trusten. De begunstigede har etter avtalen ikke en ubetinget rett til slike utdelinger. Forvalterne har imidlertid til oppgave å ta vare på trustformuen og disponere overskudd og formuen til fordel for de begunstigede. Ut fra hensynet til lik behandling av slektsgrenene må det anses underforstått at utdeling av verdier under fond A og fond B over tid skal bli tilnærmet like. Ved forvaltningen av trustens inntekter og formue er hensynet til de begunstigedes felles interesser nokså enerådende. I realiteten står ikke forvalterne fritt når trusten skal forvaltes ut fra hensynet til de begunstigede.*

...

*Klarest viser den økonomiske realitet seg når forvalterne beslutter å oppløse og avvikle formuesmassen. Trustavtalen inneholder regler for fordeling av formuesmassen mellom dem som da er begunstiget: Netto formue skal fordeles likt mellom fond A og fond B. Innen hvert av fondene skal nettoformuen fordeles likt mellom samtlige begunstigede.*

...

*Ved den samlede vurdering legger jeg også vekt på formålet med trustavtalen og de skattemessige virkninger av at trusten er lokalisert i et lavskatteland. Trusten har medført at familien Olsen over årene i forhold til Norge skattefritt har samlet opp betydelige midler for senere utdeling til familien. Jeg tilføyer at det kan reises spørsmål om plassering av kapital i diskresjonære truster i lavskatteland med sikte på å unngå løpende beskatning i Norge av overskudd, ville vært ansett som forsøk på en illojal omgåelse om dette hadde skjedd etter innføring av NOKUS-reglene.»*

Spørsmålet blir om resultatet stiller seg annerledes ved at Forfatningsdomstolen i Liechtenstein i 2008 avklarte at de begunstigede er å regne som «*prospective beneficiaries*» i stedet for «*beneficiaries entitled to a claim*». Petter Olsen hadde gått til sak med påstand at trusten skulle splittes, noe han ikke vant frem med, og hvor etterfølgende klage til EMD ble forkastet. Det fremgår av forfatningsdomstolens avgjørelse at det bare er «*beneficiaries entitled to a claim*» som kan benytte domstolen til å begjære tiltak for å bøte på feil ved forvaltningen av trusten som svekker de begunstigedes interesser. Forfatningsdomstolens senere avgjørelse i 2015 henviste til hva som ble avklart om de begunstigedes status i 2008 og slo fast at de begunstigede som «*skjønnsmessig begunstigede*», i motsetning til «*berettiget begunstigede*», ikke har søksmålskompetanse ved spørsmål om kostnadsfordeling mellom fond A og fond B.

Retten kan ikke se dette endrer vurderingen av om de begunstigede i forhold til NOKUS reglene anses å eie trusten. Det avgjørende for Høyesteretts vurdering var som nevnt de begunstigedes økonomiske interesser i trusten. Denne er ikke endret siden 2002. Da det også i forrige rettsrunde var ubestridt at de begunstigede ikke har rettskrav overfor trusten eller formelle juridiske rettigheter, må det legges det til grunn at resultatet av domstolsbehandlingen i Liechtenstein er innenfor hva Høyesterett forutsatte i 2002.

Retten tilføyer at Høyesterett uttrykkelig kommenterte det faktum at begunstigede kommer til og faller fra, og dermed ikke nødvendigvis får utnyttet sin posisjon som begunstiget:

*«Tidligere skjevdeling mellom de begunstigede, og at begunstigede kan falle fra og nye komme til, kan etter min mening ikke anses avgjørende i forhold til NOKUS-reglene. Lovgiver tar sikte på å ramme truster under norsk kontroll i de tilfeller begunstigede norske skattytere direkte eller indirekte har fordeler av slike formuermasser i lavskatteland. Hvem som er begunstiget til enhver tid må være uten betydning.»*

At trusten frem til nå ikke har «*fungert som en oppsamlingskonto for skattefrie inntekter*» kan ikke retten se får betydning for om kontrollvilkåret er oppfylt. Ved at det ikke er inntekts- og formuesskatt i Liechtenstein foreligger det et potensiale for oppsamling i trusten, ikke minst om det senere avklares at det ikke er grunnlag for norsk formuesskatt.

Retten legger til grunn at det var førstnevnte Høyesterett tok i betraktning da man sa seg enig i byrettens uttalelse om at «*I røynda fungerer no Ptarmigan som ein oppsamlingskonto for diverse inntekter som elles skulle ha gått til Olsen-familien og ført til skatteplikt*» selv om tvisten var om de begunstigede (mot sin vilje) skulle få fradrag for andeler i trustens underskudd. Det var heller ikke den gang oppbygging av inntekter i trusten som var den aktuelle problemstillingen.

Retten tilføyer at det vil skape en teknisk vanskelig og lite forutberegnelig situasjon om det også i forhold til kontrollvilkåret skal foretas en vurdering av i hvilken grad skattefrie inntekter faktisk opparbeides. Så lenge det kan legges til grunn at skattemotiverte årsaker normalt står sentralt ved etablering av truster, finner retten at spørsmålet om konkret skattefordel naturlig hører inn under vurderingen av om det aktuelle selskapet er etablert i lavskattland, men derimot ikke utgjør et element i kontrollvilkåret.

På bakgrunn av ovennevnte er det rettens konklusjon at det foreligger norsk kontroll over Timex-døtrene via de begunstigedes eierskap i Ptarmigan Trust. Et grunnvilkår for NOKUS beskatning av as'ene er dermed tilstede. Anførselen har dermed ikke ført frem.

### **5.1.2 Hvorvidt Hong Kong utgjør et lavskatteland**

Selskapet Mersey Manufactures Ltd. («**Mersey**») var hjemmehørende i Hong Kong og drev i 1999 - 2005 virksomhet fra filial i Kina. FO-selskapene har anført at inntektene fra Mersey ikke kan danne grunnlag for NOKUS beskatning da Mersey ikke var lavt beskattet. Årene 2004-2005 var først ikke del av saken, men staten valgte senere å akseptere at også disse årene prøves så lenge temaet er det samme som for de øvrige årene.

For å være lavskattland må den «*alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen ville ha blitt ilignet dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge*», se skatteloven § 10-63.

Hong Kong praktiserer et territorialprinsipp og beskattet ikke Merseys inntekter fra driftsstedet i Kina. Isolert sett er det ikke bestridt av at Hong Kong er et lavskatteland. Spørsmålet er om FO-selskapene kan høres med at dette likevel ikke blir tilfellet fordi Norge, som følge av foreliggende skatteavtale med Kina, ikke ville ha beskattet inntekt som selskap hjemmehørende i

Norge har fra driftssted i Kina. Poenget er at det ikke blir forskjell i skattebelastningen om selskapet er hjemmehørende i Hong Kong eller i Norge da skatten blir null så lenge driften skjer i Kina.

Problemstillingen er om skatteavtaler får betydning for om det foreligger lavskattland.

I Rt-2014-196 Aban kom Høyesterett til at skatteavtaler ikke skal tas i betraktning ved vurderingen av om det foreligger lavskattland. Dommen gjelder ikke NOKUS beskatning, men om fritaksmetoden etter skatteloven § 2-38 utelukker gevinstbeskatning. Vurderingen av om det forelå lavskattland sto sentralt fordi bruk av fritaksmetoden forutsetter at inntekten ikke kommer fra «lavskattland». Fra Høyesteretts avgjørelse:

*«Ordlyden i § 10-63 taler for at avtalens bestemmelse om dividende må tas i betraktning, jf. formuleringen «ville ha blitt ilignet». Når dividende fra datterselskap i Singapore skal holdes utenom beskatning i Norge, inngår denne ikke i den inntekt som er gjenstand for skatteligging. Realiteten er således at slike inntekter ikke kommer til beskatning.*

*Forarbeidene til skatteloven § 10-63 er tause om skatteavtaler kan trekkes inn ved lavskattelandvurderingen. Generelt er det slik at skatteavtaler ikke fastsetter nasjonale skattenivåer, men fordeler skattefundamentet for inntekter som har tilknytning til flere land for dermed å unngå dobbeltbeskatning. Ut fra en mer allmenn betraktning er det da nærliggende å slutte at skatteavtaler ikke skal trekkes inn ved den sammenligningen av nasjonale skattenivåer som skal foretas etter § 10-63. Men det kan hevdes at dette mer generelle argumentet svekkes når skatteavtalen - som påpekt - uttrykkelig unntar fra beskatning i Norge dividende som utbetales fra et selskap hjemmehørende i Singapore til et selskap hjemmehørende i Norge.*

*Det som for meg blir avgjørende for at skatteavtaler ikke skal medtas ved lavskattelandvurderingen etter skatteloven § 10-63, er at dette synes å være forutsatt dersom vi ser NOKUS-reglene samlet. Jeg viser i denne forbindelse til skatteloven § 10-64 som gjelder begrensning i skatteplikten/fradragsretten som følge av skatteavtale eller EØS-avtalen. Etter bestemmelsens bokstav a skal NOKUS-beskatning ikke foretas når «selskapet eller innretningen er omfattet av avtale Norge har inngått med annen stat til unngåelse av dobbeltbeskatning, og selskapets eller innretningens inntekter ikke hovedsakelig er av passiv karakter». NOKUS-beskatning kan med andre ord foretas overfor selskap i land som Norge har skatteavtale med så sant inntektene hovedsakelig er av passiv karakter. At dette har vært lovgivers intensjon, følger av Ot.prp.nr.16 (1991-1992) pkt. 6.12. En slik praktisering av NOKUS-reglene er også i samsvar med OECD-kommentaren til mønsteravtalen om CFC-beskatning, jf. den før nevnte boken Bedriftsbeskatning i praksis side 473-477.*

*Å trekke skatteavtalen inn i fastleggingen av om landet skal betraktes som et lavskattland, ville undergrave lovens forutsetning om at det kan foretas NOKUS-beskatning av selskaper i land som Norge har skatteavtale med. Jeg kan derfor ikke se at dette kan være en riktig forståelse av § 10-63. Når skatteavtalen ikke tas med i lavskattelandvurderingen ved NOKUS-beskatning, må det samme gjelde ved avgjørelsen av om unntaket fra fritaksmetoden får anvendelse.»*



Høyesterett gir her er en grundig oversikt i relevante rettskilder, og konkluderer med at skatteavtaler ikke får betydning for vurderingen av om det foreligger lavskattland. Retten tilføyer at selv om en streng ordlydsfortolkning kan tilsi at skatteavtaler skal legges til grunn ved vurderingen av om det foreligger lavskatteland, er det også holdepunkter for det motsatte i ordlyden. Retten peker på at det innledningsvis i skatteloven § 10-63 fremgår at det er den «den alminnelige inntektsskatt» i det aktuelle landet som skal sammenlignes med hva selskapet ville ha blitt ilignet om det var hjemmehørende i Norge. Det kan være naturlig å lese det slik at den alminnelige inntektsskatten i den fremmede staten skal sammenlignes med den alminnelige inntektsskatt for selskap hjemmehørende i Norge. I så tilfelle vil det være utelukket å hensynta skatteavtaler da disse ikke representerer den alminnelige inntektsskatten, men særtilfellene. Med denne presiseringen slutter retten seg til Høyesteretts vurderinger og finner at de hensyn og overveielser som er gjort er fullt dekkende for vår sak.

At Aban dommen gjaldt spørsmål om unntak fra fritaksmetoden, mens vår sak gjelder NOKUS beskatning, og at Høyesteretts uttalelser vedrørende NOKUS beskatning kun er obiter dictum, svekker etter rettens skjønn ikke dommen som rettskilde. Lavskattelandvilkåret er kjernen i NOKUS beskatningen, noe som forklarer hvorfor Høyesterett valgte å trekke NOKUS reglene inn i vurderingen. FO-selskapene har fremhevet at dommen er kritisert av professor Fredrik Zimmer i «Høyesterettsdommer i skattesaker 2014». Han skriver at førstvoterendes begrunnelse for å fravike hva ordlyden legger opp til, var at det å *«trekke skatteavtalen inn i fastleggningen av om landet skal betraktes som et lavskatteland, ville undergrave lovens forutsetning om at det kan foretas NOKUS-beskatning av selskaper i land som Norge har skatteavtale med»*. Zimmer ser imidlertid for seg tilfeller hvor innholdet i skatteavtaler ikke vil medføre slik undergraving, f.eks. der en skatteavtale begrenser norsk beskatning, men ikke setter den helt til null. Når det overordnede formålet med skatteavtaler er fordeling av skattefundament, ikke å fastsette skattenivå, finner retten Høyesteretts vurdering fullt ut treffende for vår sak. Retten tilføyer at Zimmer etter sine kommentarer tilføyer at førstvoterende *«imidlertid også (er) inne på det generelle synspunkt om at skatteavtalene fordeler beskatningsretten mellom statene, men ikke gir bestemmelser»*, som etter retten skjønn er det sentrale hensynet for ikke å hensynta skatteavtaler.

Retten kan ikke se at det kan få betydning for rettskildeverdien av Aban dommen at den gjaldt spørsmål om det var adgang til å benytte et unntak fra beskatning, men temaet i vår sak er NOKUS reglene som i praksis utvider beskatningsretten. Det sentrale i begge sakene er at det først oppstår skatteplikt om det foreligger lavskattland.

Konklusjonen er etter dette at Hong Kong fra 1999 - 2005 var å anse som et lavskattland. At det ble lagt til grunn i vedtakene kan dermed ikke danne grunnlag for ugyldighet.

### **5.1.3 Hvorvidt Merseys filialinntekter i Kina som følge av Norges skatteavtale med Kina ikke kan medtas ved inntektsberegningen som grunnlag for NOKUS skatt**

Via dobbeltbeskatningsavtaleloven av 1949 inkorporeres skatteavtaler i norsk skattelovgivning. Det betyr at Norges skatteavtale med Kina har lovs rang. Retten skal ta stilling til FO-selskapenes anførsel om skatteavtalen som selskaper hjemmehørende i Norge kan påberope for å slippe beskatning av filialinntekter i Kina, medfører at det heller ikke kan beregnes skattbar inntekt fra Merseys kinesiske filial.

Ifølge skatteloven § 10-65 (1) skal *«inntekt settes til vedkommendes andel av selskapets eller innretningens overskudd eller underskudd fastsatt etter reglene i norsk skattelovgivning som om selskapet eller innretningen var skattyter»*.

Spørsmålet er om Norges skatteavtale med Kina skal kunne hensyntas ved fastsettelsen av Merseys inntekt i *«etter reglene i norsk skattelovgivning»*.

Aban dommen tok ikke stilling til problemstillingen. Ifølge FO-selskapene støtter uttalelser i forarbeidene (Ot.prp.nr.16 (1991-1992 s. 80)) at skatteavtaler er relevante ved beregningen av skattbar inntekt da departementet ved valget mellom alternativene for hvordan deltakernes skattepliktige inntekt skal fastsettes, uttalte at man falt ned på løsningen om å *«ta utgangspunkt i selskapets regnskap i den annen stat, men fastsette skatteplikt på grunnlag av norske skatteregler. Dette innebærer at de norske deltakerne må omarbeide det utenlandske regnskapet til et norsk skatteregnskap»*.

Selv om skatteavtaler er gitt status som norsk lov, finner retten det ikke naturlig å lese uttalelsen slik at departementet ga anvisning på at inntekt som kan unntas fra norsk beskatning som følge av skatteavtaler, skal holdes utenfor inntektsberegningen.

I mangel av rettspraksis og klare uttalelser i forarbeidene er det naturlig å ta utgangspunkt i lovens ordlyd. Etter rettens skjønn er det mest naturlig å forstå *«reglene i norsk skattelovgivning»* som reglene i norsk intern rett. Det er relevant at skatteavtalene primært foretar en fordeling av retten til å beskatte, slik at begrepet *«norsk skattelovgivning»* fremstår lite treffende om lovgiver mente å inkludere skatteavtaler. Å omtale avtaler Norge inngår med fremmede stater som *«lovgivning»* virker også noe fremmed selv om skatteavtaler har lovs rang. Retten påpeker at det normalt fremgår uttrykkelig når skatteavtaler omtales, se eksempelvis skatteloven § 10-64 og hva som er vanlig i juridisk teori.

Ut fra sammenhengen i regelverket, herunder at Norges skatteavtaler som redegjort for ovenfor ikke tas i betraktning ved vurderingen av om et land utgjør et lavskattland, finner retten at det samme må være tilfelle ved fastsettelse av inntekt etter *«reglene i norsk skattelovgivning»*. En annen løsning ville innebære at NOKUS reglene uthules.

Retten kan ikke se at utformingen av skjemaer som skal fylles ut av skattyterne, får betydning for vurderingen av hvilken inntekt som er relevant i relasjon til skatteloven § 10-65 (1).

Rettens konklusjon er således at det var riktig ikke å la Norges skatteavtale med Kina påvirke hvilken inntekt fra Mersey, relevant for NOKUS beskatning, som ble beregnet.

Da inntekten skal fastsettes som om Mersey var skattyter, tilføyer retten at den i alle tilfeller vanskelig kan se hvordan Mersey, hjemmehørende i Hong Kong, kunne ha påberopt seg Norges skatteavtale med Kina. Statens anførsel om at Hong Kong i forhold til Kina har selvstyre på dette området, ble ikke bestridt av FO-selskapene.

#### **5.1.4 Hvorvidt Norge tiltar seg beskatningsrett i strid med internasjonale prinsipper og i strid med skatteavtaler inngått med Storbritannia og Nederland**

Retten ser så på om as'ene kan høres med at skattlegging av de norske as'ene strider med Norges skatteavtaler med Storbritannia og Nederland, og om Norge tiltar seg beskatningsrett i strid med internasjonale prinsipper.

Den første delen av anførselen tar utgangspunkt i at britiske Fred Olsen Ltd. (50/50 eid av FO-selskapene) og britiske Petruvius Ltd. (heleid av PO-selskapet) hver eier 12,5 % av nederlandske Timex Group BV og at nederlandske Eagleville Group BV eier resterende 75 % av Timex Group BV. Det er inntekten i Timex-døtrene som har dannet grunnlag for NOKUS beskatning. Anførselen er at det ikke er adgang til å NOKUS beskatte inntekter fra selskaper som er datterselskaper til selskaper hjemmehørende i land Norge har skatteavtale med.

Anførselen kan ikke føre frem. Det fremgår av skatteloven § 10-63 at NOKUS beskatning ikke foretas når det norsk kontrollerte utenlandske selskapet er *«omfattet av avtale Norge har inngått med annen stat til unngåelse av dobbeltbeskatning og selskapets eller innretningens inntekter ikke hovedsakelig er av passiv karakter»*.

Skatteavtalen med Storbritannia får ifølge art. 1 anvendelse på *«persons who are residents of one or both of the Contracting States»*. Skatteavtalen med Nederland angir tilsvarende i art 1 at avtalen får anvendelse *«på personer som er bosatt i en av eller i begge stater»*. Fysiske og juridiske personer som ellers ville risikere å bli skattlagt både i Norge og Nederland, eller både i Norge og Storbritannia, vil således kunne påberope skatteavtalene.

Retten bemerker at det er de norske as'ene som NOKUS beskattes, ikke selskaper hjemmehørende i Storbritannia eller Nederland. As'ene er hjemmehørende i Norge og har ikke inntekter i Storbritannia eller Nederland. Retten kan da ikke se at as'ene vil kunne påberope seg skatteavtalene.

Det tilføyes at inntekten som danner grunnlag for beskatning, opparbeides i Timex-døtrene, som verken er hjemmehørende eller driver virksomhet i Storbritannia eller Nederland.

Da det under henvisning til skatteavtalene er anført at Storbritannia og Nederland har eksklusiv beskatningsrett for fortjeneste ved forretningsvirksomhet, gjentar retten at det ikke er de britiske eller nederlandske selskapene som opparbeider inntekten. Det er heller ikke de britiske og nederlandske selskapene som NOKUS beskattes. Da formålet med skatteavtaler er å beskytte mot dobbeltbeskatning av samme skattyter, se OECDs modelloverenskomst 2010 art 1, tilføyer retten at slik dobbeltbeskatning ikke skjer.

At selskapet/innretningen og inntektene ligger utenfor Norge og synes å ha nærmere tilknytning til jurisdiksjonene de er hjemmehørende i, enn til Norge, gir ikke et annet resultat. Retten må forholde seg til gjeldende regelverk, og påpeker at as'ene ikke har vist til konkrete rettskilder til støtte for anførselen om at det er et internasjonalt prinsipp om at manglende tilknytning til Norge begrenser norsk beskatningsadgang. Retten bemerker at Norge praktiserer et globalinntektsprinsipp, og at NOKUS beskatning nettopp forutsetter at det foreligger et selskap/innretning utenfor Norge som opparbeider seg inntekt utenfor Norge. Retten tilføyer at NOKUS reglene er en type CFC regelverk. CFC regler benyttes av mange land og er internasjonalt anerkjent.

NOKUS beskatning av as'ene er således ikke i strid med internasjonale prinsipper eller Norges skatteavtaler med Storbritannia og Nederland.

**5.1.5 Om manglende materiell vurdering i as'enes vedtak om NOKUS beskatning for inntektsårene 1994 - 2000 medfører at det ikke foreligger gyldig vedtak etter at Riksskattenemnda frafalt NOKUS beskatning av de begunstigede for 1994-2000**

Vedtaket om NOKUS beskatning av as'ene for 25 % av NOKUS inntekten i Timex-døtrene ble for inntektsårene 1994 - 2003 truffet 18.5.2005 av Ligningsnemnda og opprettholdt av Overligningsnemnda den 29.10.2007. På de samme datoene traff Ligningsnemnda og Overligningsnemnda vedtak om NOKUS beskatning av de begunstigede for 75 % av inntekten i Timex-døtrene som følge av indirekte eierskap ved å være begunstigede i Ptarmigan Trust. Vedtakene som gjelder de begunstigede er vesentlig mer utfyllende. Det er disse som tar stilling til hvorvidt det enkelte selskap er et NOKUS selskap og redegjør for beregningen av NOKUS inntekt for hvert selskap. Vedtakene som gjelder as'ene begrenser seg til å presentere resultatene av inntektsberegningene fra de begunstigedes vedtak, og foretar ikke selvstendige vurderinger av hvilke selskap som utgjør NOKUS selskap.

Den 6.12.2010 frafalt Riksskattenemnda NOKUS beskatning av de begunstigede for «*de underliggende selskapene utenfor EØS*» (Timex-døtrene) for inntektsårene 1994 - 2000.

Problemstillingen er om det i det hele tatt foreligger vedtak for as'ene når sentral begrunnelse for NOKUS beskatning ligger utenfor eget vedtak og videre om Riksskattenemndas frafall av NOKUS beskatning av de begunstigede for 1994 - 2000, medfører at det ikke foreligger gyldig vedtak for as'ene fordi det bygger på de begunstigedes vedtak.

Etter rettens skjønn er det ikke tvilsomt at det isolert sett forelå vedtak om NOKUS beskatning av as'ene og at det ble formidlet på en måte som de forsto. Ligningsnemnda og Overligningsnemnda innledet sine vedtak med teksten «*Spørsmålet gjelder deltakerligning av A/S Quatro, Invento AS og Firmament AS for deltakelse i NOKUS-selskap*». Fordeling av eierskap i NOKUS selskapene og betydningen av det ble presisert i begge vedtakene:

*«Ptarmigan Trust er ved tidligere vedtak ansett for å være norsk-kontrollert, og derved også de underliggende selskapene. De begunstigede i trusten blir etter dette beskattet for 75 % av skattemessig resultat i de selskaper i Timex konsernet som faller inn under NOKUS-reglen. Dette åpner for NOKUS-beskatning av de øvrige norske indirekte eierne av de resterende 25 % av Timex.»*

Retten tilføyer at den tidligere rettsprosessen mellom FO-grenens begunstigede og skattemyndighetene vedrørende NOKUS beskatning, skattemyndighetenes påfølgende forespørsler om eierforhold i underliggende selskaper og varselet til as'ene om NOKUS beskatning, gjorde at vedtaket ikke kunne misforstås.

Ut fra de konkrete omstendighetene kan ikke retten se at det får betydning for gyldigheten av Overligningsnemndas vedtak at sentral begrunnelse ikke var tatt inn i det eller i Ligningsnemndas forutgående vedtak, men at skattemyndighetene nøyte seg med å vise til begrunnelsen inntatt i vedtakene for de begunstigede. Det avgjørende for rettens vurdering er at det ikke kan ha fremstått tvilsomt for as'ene hvor man kunne finne den nærmere begrunnelsen og at det må

legges til grunn at as'ene hadde ubegrenset faktisk og rettslig tilgang til Ligningsnemndas og Overligningsnemndas vedtak for de begunstigede.

As'enes vedtak henviste til «*tidligere vedtak*». Når de mer utfyllende vedtakene for de begunstigede av samme dato ble sendt over i samme brev som as'enes vedtak til de begunstigede og as'enes felles advokater, måtte henvisningen forstås som en henvisning til de mer utfyllende vedtakene. Retten tilføyer at Likningsnemndas forutgående vedtak for as'ene anga hvilken NOKUS inntekt som ble fastsatt for hvilken Timex-datter og hvilket inntektstillegg det gav det enkelte av as'ene under henvisning vedtaket for de begunstigede av samme dato. Ligningsnemnda tilføyde at as'ene ikke hadde sendt inn egne næringsoppgaver og selskapsoppgaver, viste til de begunstigedes oppgaver og uttalte at «*Så vidt nemnda forstår er det enighet om at disse oppgavene og behandlingen av sak 1994-508LN (Ptarmigan-saken) kan legges til grunn også for ligningen av de norske selskapene som indirekte eier 25 % i Timex-konsernet, men ikke gjennom trusten*». Tilsvarende henviste Ligningsnemnda til vedtaket som gjaldt de begunstigede når det gjaldt innsigelsene mot at ulike underliggende selskaper var omfattet av NOKUS reglene.

Det kan ikke være tvilsomt at as'ene hadde ubegrenset tilgang til Ligningsnemndas og Overligningsnemndas vedtak for de begunstigede. De norske as'ene var og er heleide familieselskaper av hver av familiegren. Innenfor hver familiegren var de begunstigede og as'ene representert av en felles advokat.

Retten kan videre ikke se at det får betydning for hvorvidt Overligningsnemndas vedtak av 29.10.2007 er gyldig, at Riksskattenemnda opphevet det tilsvarende skattevedtaket for de begunstigede for 1994 - 2000. Retten bemerker at frafallet ikke var resultat av at de materielle vilkårene for NOKUS beskatning ikke var tilstede. Med hjemmel i ligningsloven § 9-5 nr. 7 foretok Riksskattenemnda en skjønsmessig vurdering av om inntektsår burde frafalles og bemerket at det var «*noe tvilsomt om ligningslovens regler for fristavbrudd er overholdt for samtlige inntektsår når det gjelder inntektsbeskatningen*». Riksskattenemnda uttalte at «*Etter en samlet vurdering, hvor det særlig er sett hen til den ulempe skattyterne er påført ved at saken har versert over så mange år, er nemnda kommet til at overprøvingen når det gjelder NOKUS-beskatning bør begrenses til å gjelde inntektsårene 2001, 2003 og 2003*».

Vedrørende as'enes henvisning til Rt-1961-878 som angir at det må fremgå at «*nemnda har vært oppmerksom på og har tatt standpunkt til anførsler og påstander fra skattyteren av vesentlig betydning for ligningen*», bemerker retten at de relevante anførslene (også) for as'ene er behandlet i de begunstigedes vedtak som det ble henvist til. Det fikk ikke betydning for den materielle vurderingen av as'enes innsigelser at dette ble behandlet i vedtaket for de begunstigede. Retten er således ikke enig med as'ene i at frafallet av NOKUS beskatning av de begunstigede for 1994 - 2000 gjorde at det ikke lenger forelå gyldige materielle vedtak for as'ene i de samme årene.

Anførslene har således ikke ført frem.

### **5.1.6 Hvorvidt krav om likebehandling med de begunstigede gjør at NOKUS skatt ikke kan ilegges for inntektsårene 1994 til 2000**

As'ene har videre anført at NOKUS-beskatning forutsetter lik ligning av de norske deltagerne. Slik retten forstår anførselen er den at as'ene ikke kan NOKUS beskattes for inntektsårene 1994 - 2000 når de øvrige deltakerne ikke NOKUS beskattes.

I det aktuelle tilfellet ble NOKUS beskatning av de begunstigede frafalt med hjemmel i ligningsloven § 9-5 nr. 7 som følge av lang saksbehandlingstid. Retten finner det ikke tvilsomt at denne bestemmelsen på samme måte som bestemmelsene som gir adgang til endring av selvangivelse eller ligning, forutsetter at den enkelte skattyter vurderes individuelt. Det innebærer at et for skattyter gunstig resultat av regelanvendelsen ikke vil smitte over på medskatteyttere som selv ikke oppfyller vilkårene for et slikt gunstig resultat. Retten bemerker at as'ene ikke vist til noen bestemt rettskilde til støtte for sin anførsel. Retten er heller ikke kjent med en slik rettsregel eller ulovfestet prinsipp. Anførselen kan således ikke vinne frem.

As'ene har videre anført at det i alle tilfeller er riktig å likebehandle skattyterne fordi hensynene som tilsa frafallelse overfor de begunstigede også tilsier frafallelse overfor as'ene. Retten bemerker at domstolenes kompetanse er begrenset til å prøve gyldigheten av vedtaket. Retten kan ikke fungere som ligningsorgan og bestemme frafallelse overfor as'ene basert på ligningsloven § 9-5 nr 7 eller andre bestemmelser.

PO-selskapet har videre anført at det har blitt utsatt for forskjellsbehandling i form av myndighetsmisbruk. Ifølge PO-selskapet har staten bevisbyrden for det foreligger saklig forskjellsbehandling, en bevisbyrde som ikke er oppfylt. Slik PO-selskapet selskapet ser det er de faktiske omstendighetene for de begunstigede og as'ene så like at NOKUS skatt for inntektsårene 1994 - 2000 skulle ha vært frafalt også for as'ene.

Det retten skal ta stilling til er om det foreligger like tilfeller, og om det gjør det, om det foreligger forskjellsbehandling i form av myndighetsmisbruk slik at Overligningsnemndas vedtak for PO-selskapet av 29.10.2007 skal oppheves.

Innledningsvis finner retten grunn til å bemerke at det sentrale ved prøving av forvaltningsvedtak er kontroll av om vedtaket bygger på riktig faktum og juss. En eventuell feilvurdering fra forvaltningen i en skattyters favør vil ikke innebære at en annen skattyter har krav på samme feilvurdering. Heller ikke ved anvendelse av bestemmelser som overlater en vesentlig del til forvaltningens frie skjønn, slik som spørsmålet om endring av ligning i skattyters disfavør eller frafall etter ligningsloven § 9-5 nr. 7, vil utfall i enkeltsaker få avgjørende betydning med mindre det kan påvises en bestemt praksis. Det er først når det påvises et avvik fra slik praksis at det vil kunne foreligge myndighetsmisbruk i form av usaklig forskjellsbehandling. At dette er rettstilstanden og at det skal mye til for å konstatere at det foreligger en praksis, og dermed mye til for at det foreligger usaklig forskjellsbehandling, illustreres av Rt-1983-1290 hvor Høyesterett uttalte:

*«Staten har som nevnt fremholdt at domstolene bør vise stor varsomhet med å overprøve vegmyndighetenes faglige skjønn i avkjørselsaker, hvor avgjørelsene i høy grad må bero på en konkret vurdering av hva trafikkikkerhetshensynet krever. Dette er jeg enig i.*

*Med bakgrunn i dette syn finner jeg ikke å kunne slutte meg til lagmannsrettens vurdering når den har bygd sitt resultat på at Bendiksen har vært utsatt for en usaklig og ubegrunnet forskjellsbehandling fra vegmyndighetenes side. Det er nok så at det i de fire avkjørselsaker lagmannsretten sammenligner med, og også i enkelte andre saker som har vært trukket frem under prosedyren for Høyesterett, kan synes vanskelig å forklare at avkjørselstillatelse har*

*vært gitt når hensynet til trafikksikkerheten skal tillegges avgjørende betydning. Dette er også erkjent fra statens side. Men det forhold at enkelte søkere - som det kan se ut til - på et kanskje sviktende grunnlag har fått en gunstigere behandling enn den som er blitt Bendiksen til del, er ikke tilstrekkelig til å fastslå at det i forhold til ham er skjedd en usaklig forskjellsbehandling. For Høyesterett er det fremlagt en oversikt over samtlige avkjørselssaker som har vært avgjort av vegsjefen i Nordland for en del sammenlignbare riksvegstreknings på Vestvågøy i årene 1977-1982. Den viser at av i alt 38 søkere er 14 blitt innvilget på forskjellige grunnlag, til dels etter klage, mens 24 er blitt avslått. Nærmere opplysninger om de forhold som i det enkelte tilfelle har begrunnet avslagene, foreligger riktignok ikke. Men jeg tør ikke på grunnlag av denne praksis trekke den slutning at det i forhold til Bendiksen foreligger en rettsstridig forskjellsbehandling.*

*Jeg finner det videre klart at Bendiksen ikke kan få medhold i at vegmyndighetene skulle være rettslig bundet til å gi ham avkjørselstillatelse.»*

PO-selskapet kan således ikke høres med sin anførsel om at bevisbyrden snus over på det offentlige når en avgjørelse i resultat, avviker fra en tilsynelatende tilsvarende avgjørelse.

Som det fremgår ovenfor var Riksskattenemndas begrunnelse for å frafalle inntektsårene 1994 - 2000 for de begunstigede hjemlet i ligningsloven § 9-5 nr. 7 at det var «*noe tvilsomt om ligningslovens regler for fristavbrudd er overholdt for samtlige inntektsår*». Det ble videre hensyntatt «*den ulempe skattyterne er påført ved at saken har versert over så mange år*».

Retten er ikke enig i at saksforholdet er så likt til at det blir aktuelt å vurdere om det foreligger usaklig forskjellsbehandling. Som retten redegjør for nedenfor under punkt 5.1.9 finner retten det ikke tvilsomt at skattemyndighetene overholdt fristene for endring av PO-selskapets ligning disse inntektsårene. Dette utgjør en forskjell i saksforholdet for PO-selskapet og de begunstigede. Det foreligger også en ikke uvesentlig forskjell i saksbehandlingstid. For å underbygge at saksbehandlingstiden ikke var lengre for de begunstigede enn for selskapene, har PO-selskapet vist til at de begunstigede ble varslet om endring den 30.6.2004 og as'ene varslet 6.12.2004. Det er videre påpekt at begge sakene startet med informasjon fra skattytersiden i 2004, at staten var kjent med eierskapet i Timex konsernet alt fra 1999 og ikke tok affære da Høyesteretts dom forelå i 2002. Selv om dette er riktig finner retten at den samlede saksbehandlingstiden var vesentlig lengre for de begunstigede. Det er ubestridt at det oppsto spørsmål om NOKUS beskatning av de begunstigede alt i 1993 da FO-grenens daværende advokat Einar Harboe tok opp spørsmål om rekkevidden av NOKUS reglene. I et brev 10.3.1995 skrev Sentralskattekontoret for storbedrifter til Harboe at «*trustens underliggende selskap i De Nederlandske Antiller og på Bermuda trolig må bedømmes som NOKUS selskaper*» og ba den 27.6.1995 om ligningsoppgaver for Ptarmigan Trust og underliggende selskaper. Sentralskattekontoret tilskrev tilsvarende til Petter Olsen 24.1.1996, henviste til korrespondansen med Harboe, spurte om Petter Olsen representerte sin familiegren og ba om snarlig innsending av NOKUS oppgaver. Som beskrevet i Overligningsnemndas vedtak for de begunstigede av 29.10.2007 ga Sentralskattekontoret 19.4.1996 Petter Olsen og Harboe fristutsettelse for innsending av oppgaver for 1994 og 1995 og ba om oppgaver for underliggende selskaper som kunne anses for å være hjemmehørende i lavskattland.

Skattlegging av de begunstigede for NOKUS inntekt i underliggende selskaper i lavskatteland har således vært et tema mellom skattemyndighetene og de begunstigede i PO-grenen senest fra april 1996. At skattemyndighetene var ukjent med as'enes indirekte eierskap i de underliggende selskapene frem til dette ble opplyst av Fred Olsen under byrettsbehandling i november 1998, er ubestridt. Det var først etter at de begunstigede ble formelt varslet 30.6.2004 om endring av ligning i form av NOKUS beskatning av inntekter i underliggende selskaper, at Sentralskattekontoret ba PO-selskapet om opplysninger om eierinteressene i Timex fra 1994 og fremover. Dette skjedde ved brev 19.10.2004. Varsel om endring av ligning for as'ene ble som nevnt sendt 6.12.2004. Retten tilføyer at FO-grenen i den mellomliggende perioden, ved brev 20.8.2004 hadde opplyst skattemyndighetene om as'enes 25 % eierskap til underliggende selskaper.

Den reelle saksbehandlingstiden for de begunstigede startet dermed flere år før den startet for PO-selskapet. At PO-selskapet ble formelt varslet om endring av ligning for inntektsårene 1994 - 2003 bare fem måneder etter at de begunstigede ble varslet om det samme endret ikke dette. Retten tilføyer at saksbehandlingstiden for de begunstigede ble ytterligere forlenget ved at Skattedirektoratet krevde at Overligningsnemndas vedtak av 29.10.2007 ble overprøvd av Riksskattenemnda.

Retten finner således at sentralt faktum relevant for skattemyndighetenes skjønnsmessige vurdering etter skatteloven [skal vel være ligningsloven] § 9-5 nr. 7 var ulikt i sakene for de begunstigede og PO-selskapet. Det blir da ikke aktuelt å foreta en vurdering av om det foreligger myndighetsmisbruk i form av usaklig forskjellsbehandling.

Anførslene har ikke ført frem.

### **5.1.7 Hvorvidt NOKUS beskatning av as'ene er i strid med EØS avtalen**

Retten skal så ta stilling til as'enes anførsel om at NOKUS beskatning er i strid med EØS avtalens regler om fri etablering og fri flyt av kapital. Det er PO-selskapet som har stått for anførslene, men FO-selskapene har bedt retten legge til grunn tilsvarende anførsler for FO-selskapene. Anførslene vedrørende PO-selskapets britiske datterselskap Petruvius Ltd («Petruvius») gjelder derfor tilsvarende for FO-selskapenes britiske datterselskap Fred Olsen Ltd. Disse britiske selskapene eier begge 12,5 % av nederlandske Timex Group BV, som igjen eier Timex-døtrene.

EØS avtalen art 31 forbyr «*restriksjoner på etableringsadgangen for statsborgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat på en annen av disse staters territorium. Dette skal gjelde også adgangen til å opprette agenturer, filialer eller datterselskaper for så vidt angår borgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat som har etablert seg på en av disse staters territorium*». Ifølge art. 34 gjelder dette også for «*selskaper som er opprettet i samsvar med lovgivningen i en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat, og som har sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak innen avtalepartenes territorium*».

Det følger videre av art. 40 at «*Innen rammen av bestemmelsene i denne avtale skal det mellom avtalepartene ikke være noen restriksjoner på overføring av kapital tilhørende personer bosatt i EFs medlemsstater eller EFTA-statene og ingen forskjellsbehandling på grunn av partenes nasjonalitet, bosted eller stedet for kapitalanbringelsen*».



Bestemmelsene gjelder som norsk lov og skal ved konflikt gå foran bestemmelser som regulerer det samme, se EØS-loven § 1 og § 2. Harmonisering av skattepolitikk er ikke del av EØS-samarbeidet, men det enkelte land må holde seg innenfor ovennevnte.

Retten bemerker at vurderingen av om det foreligger forskjellsbehandling skal foretas innenfor ett og samme skattesystem, se Fredrik Zimmer «Internasjonal inntektsskatterett», 4. utg. s. 102 og EU domstolens C-128/0 (2009) Damseaux [kan være C-128/08].

Det er for det første anført at byrden som legges på britiske Petruvius (hjemmehørende i EØS) ved at PO-selskapet (hjemmehørende i Norge) NOKUS beskattes av inntekter i Timex-døtrene (hjemmehørende utenfor EØS området) utgjør en EØS stridig restriksjon på Petruvius' etableringsadgang.

Retten kan ikke se at anførselen kan vinne frem og bemerker innledningsvis at selskapene som gir grunnlag for NOKUS beskatning av PO-selskapet (Timex-døtrene) er hjemmehørende utenfor EØS området, hvor EØS avtalen ikke kan påberopes.

At NOKUS beskatning av PO-selskapet ikke utgjør en restriksjon på Petruvius' etableringsfrihet i EØS området illustreres av at det er det norske PO-selskapet, og ikke Petruvius, som skattlegges, og at skattleggingen ikke har sammenheng med Petruvius' etablering i Storbritannia eller Petruvius sin eksistens over hodet. Hadde PO-selskapet hatt direkte eierandeler i Timex-døtrene (ikke via eierskap til Petruvius og Timex Group BV) ville skattleggingen av PO-selskapet vært den samme. Tilsvarende ville skattleggingen av PO-selskapet vært lik om det hadde vært flere ikke-norske mellomliggende selskaper mellom PO-selskapet og Timex-døtrene, uavhengig om disse var hjemmehørende i eller utenfor EØS området. Det foreligger da ikke forskjellsbehandling av en grenseoverskridende situasjon. Retten tilføyer at det heller ikke ville foreligget om skattesubjektet hadde blitt Petruvius som følge av at Petruvius på et tidspunkt hadde blitt hjemmehørende i Norge. Situasjonen ville da vært at Petruvius som nederste selskap i den norske eierstrukturen ble NOKUS beskattet *i stedet for* PO-selskapet. I så tilfelle ville Petruvius blitt behandlet som ethvert selskap hjemmehørende i Norge som oppfyller vilkårene for NOKUS-beskatning. Sammenligner vi situasjonen der Petruvius er hjemmehørende i Norge (intern situasjon) med situasjonen hvor Petruvius er etablert i Storbritannia, blir altså ikke den interne situasjonen gunstigere.

EU domstolens avgjørelse C-196/04 Cadbury Schweppes 2006 er ikke sammenlignbar. Der ble det ansett EØS stridig at et engelsk morselskap ble CFC beskattet for inntekt opparbeidet i irsk datterselskap (lavskatteland og EØS land) da slik skatt ikke ville blitt ilagt om datterselskapet hadde vært britisk. Til sammenligning ville NOKUS beskatning ikke falt bort i vår sak om Petruvius hadde gått fra å være britisk til å bli et norsk datterselskap da det som beskattes som nevnt er inntekter fra selskaper lengre ned i eierstrukturen (utenfor EØS). NOKUS skatteplikten ville kun gått over på Petruvius som det nederste selskap i den norske eierstrukturen. I motsetning til hva som var tilfellet for Cadbury Schweppes blir den interne situasjonen dermed ikke gunstigere enn den grenseoverskridende situasjonen. Da PO-selskapet også har påpekt at det ikke ville vært NOKUS beskatning av PO-selskapet om nederlandske Timex Group BV hadde vært hjemmehørende i Norge, gjentar retten at det alltid vil være det nederste norske selskap i eierstrukturen som NOKUS beskattes. Slik retten leser Cadbury Schweppes dommen var ikke det sentrale for å fastslå at det forelå en restriksjon *at skattesubjektet* ble endret om datterselskapet

ble hjemmehørende i samme land som morselskapet, men at CFC beskatning falt bort i den internrettslig situasjonen. Den grenseoverskridende situasjonen ble da forskjellsbehandlet. Det skjer ikke i vårt tilfelle.

Det er videre anført at NOKUS beskatningen av PO-selskapet gjør at det ilegges en restriksjon på fri flyt av kapital (investeringer) mellom PO-selskapet og selskaper i EØS området, herunder Petruvius og Timex Group BV. Heller ikke dette kan føre frem. NOKUS beskatningen blir den samme enten NOKUS selskapene eies direkte av det norske PO-selskapet eller via mellomliggende selskaper hjemmehørende innenfor eller utenfor EØS området. Det vises til eksemplene ovenfor som illustrerer at det ikke utgjør noen forskjell hvor de mellomliggende selskaper er hjemmehørende så lenge selskapene som danner grunnlag for NOKUS beskatning (Timex-døtrene) fortsetter å være hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS området. Når NOKUS beskatning ikke gjør det mer byrdefullt å eie Timex-døtrene gjennom et selskap beliggende i Storbritannia (Petruvius) eller Nederland (Timex Group BV), enn å eie Timex-døtrene direkte gjennom et norsk selskap, vil ikke NOKUS beskatning av PO-selskapet kunne utgjøre en restriksjon på retten til fri flyt av kapital i EØS området.

At det rent faktisk kan skje dobbeltbeskatning ved at inntekter fra Timex-døtrene som hentes opp av nederlandske Timex Group BV og britiske Petruvius Ltd beskattes, samtidig som det norske PO-selskapet NOKUS beskattes uavhengig av utdeling, vil ikke innebære brudd på EØS avtalen da en slik vurdering som nevnt skal foretas innenfor ett og samme skattesystem. Da retten alt har tatt stilling til at NOKUS-beskatning ikke er i strid med skatteavtaler, tilføyer retten at anførselen om at det er i strid med EØS avtalen å tiltvinge Norge beskatningsrett til Petruvius' fremtidige aksjeinntekter som hentes opp fra underliggende selskaper i strid med skatteavtaler, heller ikke kan føre frem.

Da Fred Olsen Ltd. har samme eierposisjon i Timex Group BV som Petruvius Ltd., og er heleid av de norske FO-selskapene, blir situasjonen parallell, slik at det ikke er nødvendig å gjøre en egen vurdering av FO-selskapenes anførsler.

Anførslene om at NOKUS beskatning er i strid med EØS avtalen har ikke ført frem.

### **5.1.8 Hvorvidt NOKUS beskatning av as'ene er i strid med EMK P1-1**

Retten skal så se på om NOKUS beskatning av as'ene vil være i strid med den europeiske menneskerettighetskonvensjons tilleggsprotokoll art. 1 («EMK P1-1»), som ifølge menneskerettsloven § 2 gjelder som norsk lov. Fra EMK P1-1 (rettens understrekning):

*«Enhver fysisk eller juridisk person har rett til å få nyte sin eiendom i fred. Ingen skal bli fratatt sin eiendom unntatt i det offentliges interesse og på de betingelser som er hjemlet ved lov og ved folkerettens alminnelige prinsipper.*

*Bestemmelsene ovenfor skal imidlertid ikke på noen måte svekke en stats rett til å håndheve slike lover som den anser nødvendige for å kontrollere at eiendom blir brukt i samsvar med allmennhetens interesse eller for å sikre betaling av skatter eller andre avgifter eller bøter.»*

Det er ubestridt at NOKUS beskatning utgjør inngrep i as'enes eierposisjon som gjøres «i det offentliges interesse». Retten har kommet til at det foreligger internrettslig hjemmel for NOKUS

beskatning. Problemstillingen blir dermed om NOKUS beskatning er forholdsmessig. Vilkåret utledes av praksis fra EMD som slår fast at det må foreligge forholdsmessighet mellom hensynene som begrunner inngrepet og formålet som tilsier å verne skattyters eiendomsrett.

I N.K.M. mot Ungarn 2013 ble beskatningen av et sluttvederlag til offentlig ansatt ved nedbemanning ansett å være i strid med EMK P1-1 fordi den påførte vedkommende en «*excessive and disproportionate burden*». Det ble samlet ilagt 52 % skatt på et lovregulert sluttvederlag, noe som bl.a. skyldtes at skattebelastningen på den øverste andelen var 98 %. Til sammenligning var skatt på arbeidsinntekt 16 % og det ikke tvilsomt at sluttvederlaget skulle erstatte lønn i en arbeidsledighetssituasjon. Dommen gir konkrete eksempler på hvordan skattyter sammenlignet med andre kom vesentlig dårligere ut, og hvordan skattleggingen ikke harmonerte med det ungarske regelverket for øvrig. Det uttales imidlertid flere ganger i dommen at den enkelte stat er nærmest til å vurdere behovet for skattlegging og fastsette gjennomføringen, og at landene i dette har en vid skjønnsmargin. I tillegg fant tre dommere behov for å fremheve dette i en sluttmerknad.

At terskelen for brudd på EMK P1-1 er høy fremgikk allerede av EMDs Wasa Liv Ömsesidigt mot Sverige 1988 hvor det fremgår at det kun er om beskatningen «*fundamentally interferes with his or its financial position*» at EMK P1-1 anses overtrådt. Også her er statenes selvvråderett ved beskatning fremhevet (rettens understrekning):

*«...a financial liability arising out of the raising of taxes or contributions may adversely affect the guarantee secured under this provision if it places an excessive burden on the person or entity concerned or fundamentally interferes with his or its financial position. However, it is in the first place for the national authorities to decide what kind of taxes or contributions are to be collected. Furthermore the decisions in this area will commonly involve the appreciation of political, economic and social questions which the Convention leaves within the competence of the Contracting States. The power of appreciation of the Contracting States is therefore a wide one.»*

As'ene har bestridt at beskatningen er forholdsmessig fordi Norge, som ellers ikke har hjemmel til beskatning av utenlandske skattesubjekter, beskatter inntekter opparbeidet av selskaper utenfor Norge. Siden det er inntekter som ikke er mottatt som fører til beskatning, blir det anført at det foreligger ekspropriasjon, som gjør at det skal mindre til for å konstatere uforholdsmessighet. Det er vist til at NOKUS beskatning er et unntak fra prinsippet om at beskatning først skjer ved utdeling, at as'ene kanskje aldri mottar utdeling og at de har liten eller ingen påvirkningsmulighet på spørsmål om utdeling da de as'ene hver kun har 12,5 % eierandeler i Timex Group BV. Det er også påpekt at kontrollvilkåret, grunnvilkåret for NOKUS beskatning, forutsetter at det er skattytere med innflytelse over disponeringen av NOKUS selskapets inntekter, som NOKUS beskattes. As'ene har videre vist til at formålet med NOKUS reglene er å hindre skattemotivert kapitalflukt, noe som ikke treffer da Timex konsernet aldri har vært hjemmehørende i Norge.

Retten finner at NOKUS beskatningen verken «*fundamentally interferes*» med as'enes finansielle situasjon eller utgjør en individuell «*excessive and disproportionate burden*». Retten bemerker at størstedelen av det som påpekes fra as'enes side er det karakteristiske ved NOKUS beskatning og at terskelen er høy for å slutte at skattlegging i tråd med norsk lov er uforholdsmessig. Retten kan ikke se at vi er over en slik terskel. Så lenge CFC beskatning er anerkjent internasjonalt og det

ikke er påpekt særegne konsekvenser av den aktuelle beskatningen kan retten heller ikke se at ekspropriasjonsanførselen får betydning. At hensynene bak NOKUS beskatningen ikke slår til fordi as'ene har små eierandeler i Timex-døtrene er ikke riktig. Eierandelen er styrende for hvilken andel deltakeren beskattes av og det finnes intet prinsipp at mindretallseiere unntas fra beskatning. Under lovforarbeidet var det for øvrig tema om det var urimelig å NOKUS beskatte deltakere som ikke har innflytelse over disponeringen av inntektene, men det ble likevel ikke lovfestet et minstekrav til eie/kontrollandel for enkelt deltaker, se Innst.O.nr.47 1991-92 s. 132. Retten tilføyer at as'ene er heleide av de to familiegrenene, slik at det i alle tilfeller antas at ønsker fra (eierne av) as'ene vil påvirke utdelingsmulighetene. Indirekte eierskap er ikke relevant i forholdsmessighetsvurderingen.

I motsetning til situasjonen for N.K.M. mot Ungarn, er as'ene ikke i en situasjon hvor, de sammenlignet med dem det er naturlig å sammenligne med, kommer vesentlig dårligere ut og hvor NOKUS reglene får utslag som ikke harmoner med øvrig regelverk. Det foreligger da ikke uforholdsmessighet. NOKUS beskatningen strider ikke med EMK P1-1.

### **5.1.9 Hvorvidt endring av ligningen for Compagnia La Gomera (herunder AS Cinco, QuatroTo AS og ConcoTo AS) for inntektsårene 1994 - 2001 ble gjort for sent.**

Spørsmålet er om den delen av Overligningsnemndas vedtak av 29.10.2007 som gjelder inntektsårene 1994 - 2001 er ugyldig som følge av at det var for sent å endre PO-selskapets ligning for disse årene. Sentralskattekontoret for storbedrifter sendte varsel om endring 6.12.2004 og endringsvedtak ble truffet av Ligningsnemnda 18.5.2005. Retten bemerker at det som innledningsvis i Overligningsnemndas vedtak omtales som Firmament AS omfatter Compagnia La Gomera AS og de innfusjonerte selskapene AS Cinco, QuatroTo AS og ConcoTo AS. Retten bruker betegnelsen PO-selskapet.

Etter ligningsloven § 9-6 nr. 1 kan «*spørsmål om endring av ligningen*» ikke tas opp mer enn ti år etter inntektsåret. Fristen er to år fra inntektsåret når skattyter «*ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger*», se ligningsloven § 9-6 nr. 3. Hva som er riktige og fullstendige opplysninger avgjøres ut fra kravene i ligningsloven kapittel 4. Her fremgår bl.a. skattyters årlige opplysnings- og selvangivelsesplikt. Plikten for den enkelte skattyter til å inngi NOKUS oppgaver til Sentralkontoret for storbedrifter følger av forskrift til ligningsloven § 4-4.

Endringene ble varslet innen 10-års fristen. Spørsmålet er om PO-selskapet kan påberope seg 2-årsfristen under henvisning bl.a. til at Petter Olsen i et brev av 19.4.1996 til Sentralskattekontoret for storbedrifter gjorde oppmerksom på sine problemer med å få oversikt over hvilke selskaper som eies av Ptarmigan Trust og la opp til å komme med mer informasjon når han fikk det. I brev til Sentralskattekontoret 15.5.1996 skrev Petter Olsen at han antok at Sentralskattekontoret ville komme med nærmere pålegg om det skulle innsendes oppgave på skjema RF 1245 (NOKUS oppgave for selskaper) og RF 1246 (NOKUS oppgave for enkelt deltaker (de begunstigede)). I august samme år sendte advokat Harbo inn NOKUS oppgave for Ptarmigan Trust for inntektsårene 1994 og 1995, et brev Petter Olsen mottok kopi av.

Til tross for problemer med å få tak i opplysninger om selskapsforhold og at det tilfløt informasjon til Sentralskattekontoret fra andre skattytere, finner retten at PO-selskapet for 1994 - 2001 har gitt ufullstendige opplysninger, slik at ligningsmyndighetene kunne forholde seg til ti-årsfristen. Det sentrale for rettens vurdering er at PO-selskapet selv verken innleverte årlige

NOKUS-oppgaver eller på annen måte opplyste til Sentralskattekontoret at selskapet var en indirekte eier av Timex-døtrene. Det som ble sendt inn 19.1.2004 var ikke NOKUS oppgaver for PO-selskapet for 1994 - 2002, men derimot NOKUS oppgaver for begunstigede i Ptarmigan Trust. At Fred Olsen opplyste under byrettsbehandlingen i 1998 at 25 % av Timex ble indirekte eid av norske selskaper, forandrer ikke rettens oppfatning av dette. PO-selskapet var ikke part i den saken, slik at opplysningene ikke kan anses gitt fra PO-selskapet til skattemyndighetene. For at skattyter skal kunne påberope seg to-årsfristen stiller ligningsloven § 9-6 krav om at skattyteren ikke har gitt ufullstendige opplysninger. Det er ikke tilstrekkelig for at skattyter skal kunne påberope seg to-årsfristen at skattemyndighetene har fått opplysningene fra annen skattyter, se Rt-1995-1833 [kan være Rt-1995-1883].

Da det er anført at det må få betydning for endringsadgangen at PO-selskapet ikke selv eide aksjer i noe selskap i lavskattelend, men indirekte eide 12,5 % av Timex-døtrene via mellomliggende selskaper, bemerker retten at plikten til å inngi NOKUS oppgave ikke er avhengig av at den norske skattyteren eier det potensielle NOKUS selskapet direkte.

Anførselen om at verken PO-selskapet eller Petter Olsen visste om Timex-døtrene før i 2004 får heller ikke betydning for hvilken frist som skal benyttes. Retten bemerker at det fremgår av vedlegg PO-selskapets selvangivelse for 2003 at Petter Olsen var eneeier og at selskapet var av den oppfatning at vilkårene for NOKUS beskatning ikke forelå. Rettens utgangspunkt er at det i relasjon til fristbestemmelsene for endring av ligning må forventes at selskaper har oversikt over eierposisjoner i underliggende selskaper som kan få skattemessig konsekvenser i Norge. Da temaet i alle tilfeller er om det objektivt sett ble gitt ufullstendige opplysninger, ikke om PO-selskapet kan bebreides for unnlåtelsen, får selskapets eventuelt manglende kunnskap ikke betydning for hvilken frist som skal benyttes. Det fremgår av førstvoterendes uttalelse i Rt-1999-1087 at det ikke får betydning for anvendelse av to-årsfristen at et selskap ikke er å bebreide for at opplysninger ikke er gitt. Dommen inneholder dissenser, men det er ikke uenighet om dette.

At Petter Olsen i 2001 ga opplysninger om utdelinger fra Ptarmigan Trust, hvor utdelingen må ha blitt hentet fra underliggende selskaper, og videre at Petter Olsen opplyste om bruk av eiendommer som «*eies indirekte av trusten*», vil etter rettens skjønn ikke medføre at PO-selskapet ikke kan anses å ha gitt ufullstendige opplysninger om eierskap i underliggende NOKUS selskap. Det var ikke korrekt skattyter som gav opplysningene og det som ble opplyst var i alle tilfeller ikke tilstrekkelig for at skattemyndighetene skulle kunne oppfatte at det ble opplyst om underliggende selskaper til PO-selskapet som potensielt kunne omfattes av NOKUS reglene.

Rettens konklusjon er således at toårsfristen ikke gjaldt, slik at endringen som ble gjort ikke ble gjort for sent. Anførselen har dermed ikke ført frem.

## **5.1.10 Bortfall av skattekrav**

### **5.1.10.1 Innledning**

Både FO-selskapene og PO-selskapet har krevd fastsettelsesdom for at skattekravene mot as'ene fastsatt ved Overligningsnemndas vedtak av 29.10.2007 er falt bort som følge av foreldelse eller passivitet i innkrevingsomgangen. Vedtaket gjelder inntektsårene 1994-2003. PO-selskapet har begrenset sine anførsler til inntektsårene 1994 - 2001.

Problemstillingen er om skattekravene fastsatt ved Overligningsnemnda 29.10.2007 er falt bort i og med at as'ene først mottok avregninger av skatt i juni 2014, samt korrigeringer senere samme år. Det er snakk om en periode på syv år fra endelig forvaltningsvedtak forelå frem til as'ene mottok avregning og ble pålagt å betale utlignet skatt.

### 5.1.10.2 Foreldelse

Ifølge skattebetalingsloven («skbtl.») § 12-1 (1) gjelder foreldelsesloven «*med de unntak som følger av annet til femte ledd*». I praksis betyr dette at den alminnelige foreldelsesfristen på tre år gjelder, men at foreldelsesfristen er spesialregulert til å løpe fra utgangen av kalenderåret kravene «*forfaller til betaling*», se skattebetalingsloven § 12-1 (2).

Forfallstidspunktet er regulert i skattebetalingsloven § 10-53 (2) hvor det fremgår at «*ved økning av restskatt som følge av endring etter reglene i ligningsloven kapittel 9 regnes fristen fra melding om ny avregning er sendt skyldneren*». Betalingsfristen er tre uker fra melding er sendt, se skattebetalingsloven § 10-53 (1). Det er enighet om at skattebetalingsloven § 10-53 andre ledd er spesialbestemmelsen som gjelder i vårt tilfelle. Da deler av første ledd er fremhevet som tolkningsmoment for at andre ledd ikke skal kunne medføre at ikke-fremsatte krav ikke kan foreldes, tas den fremhevede delen av første ledd og hele andre ledd inn:

*«§ 10-53 Skatte- og avgiftskrav ved vedtak om endring mv. og egenretting*

*(1) Treffer skatte- eller avgiftsmyndighetene vedtak om endring mv. som medfører økning av skatte- eller avgiftsplikten for krav som ordinært forfaller etter § 10-10 til § 10-12, § 10-21, § 10-22 annet ledd eller § 10-30 til § 10-41, skal økningen og renter etter § 11-2 betales senest tre uker etter at melding om vedtaket er sendt...*

*(2) Ved økning av restskatt som følge av endring etter reglene i ligningsloven kapittel 9, regnes fristen fra melding om ny avregning er sendt skyldneren. Restskatt for personlige skattytere skal betales tidligst sammen med annen termin»*

Skattebetalingsloven trådte i kraft i to etapper 1.1.2008 og 1.1.2009. Da Overligningsnemndas vedtak ble truffet i 2007, bemerker retten for ordens skyld at tidligere skattebetalingslov av 1952 hadde tilsvarende bestemmelser, se § 48a første ledd og § 27 nr. 10 4. ledd. Når det gjelder § 27 nr. 10 4. ledd bemerker retten at det fremgår av Norsk Lovkommentar sin kommentar til bestemmelsen at forfall først inntreffer når «*melding om det nye avregningsresultatet sendes*». Da reglene for dette materielt sett er like vil retten nøye seg med å vise til bestemmelsene i dagens skattebetalingslov.

Den praktiske konsekvensen av skattebetalingsloven § 12-1 (2) og § 10-53 (2) er at foreldelse først vil kunne inntreffe tre år etter utløpet av 2014 da avregning ble sendt. Det medfører at de aktuelle skattekravene ikke er foreldet. Spørsmålet er om dette kan bli det endelige resultatet.

As'ene har anført at bestemmelsene ikke kan tas på ordet fordi det får den konsekvens at skattekrav ikke kan foreldes før de er fremsatt. Det er pekt på at hensynet bak særreguleringen i skattebetalingsloven § 10-53 (2) var å skape en praktisk betalingsfrist for skattyter. Ifølge as'ene taler skattebetalingsloven § 10-53 (1), forvaltningsloven § 11a første ledd som pålegger

forvaltningsorganet å «forberede og avgjøre saken uten ugrunnet opphold» og uttalelser bl.a. i Skattebetalingshåndboken 2012 om at «endringer i utlignet skatt som foretas på ligningssiden skal følges opp på innkrevningssiden i form av ny avregning», lest i sammenheng med skattebetalingsloven § 12-1 (2), at foreldelsesfristen starter å løpe når avregning senest skulle ha vært sendt skattyter. Det er pekt på det konkrete urimelige i at det gikk syv år fra Overligningsnemndas vedtak forelå frem til avregning ble gjort, og at Riksskattenemnda i mellomtiden den 6.12.2010 traff vedtak om å frafalle NOKUS-beskatning av de begunstigede for inntektsårene 1994 - 2000.

Når det gjelder sistnevnte bemerker retten at as'ene var kjent med at det ville komme et krav. Selv om retten ser ulemper for skattyter ved at det gikk så lang tid fra skattevedtaket ble truffet frem til krav ble fremsatt, og generelt finner at innrettelseshensyn, bevisshensyn, inndrivelseshensyn og avviklingshensyn taler for vesentlig raskere saksbehandling, ref. hensynene bak foreldelsesinstituttet (Anne Cathrine Rød, Foreldelse av fordringer 3. utg. s. 50 flg.), kan ikke retten innfortolke et nytt utgangspunkt for foreldelsesfristen. I en situasjon hvor ordlyden i liten grad etterlater tvil om hvordan bestemmelsen skal forstås vil en eventuell endring være en lovgiveroppgave. Retten tilføyer at departementet i sine lovkommentarer til skattebetalingsloven § 12-1 var klare på at foreldelsesfristen for skattekrav løper fra utgangen av skatteåret da skattekravet forfalt, uten å problematisere om det også ville være riktig løsning om det går lang tid fra skattevedtak til forfall, se Ot.prp.nr.83 s. 188. Retten er ikke kjent med rettsavgjørelser, klagevedtak, juridisk teori eller forvaltningsuttalelser som underbygger as'enes tolkning av foreldelsesbestemmelsene. Retten tilføyer at ulovfestede passivitetsregler i noe utstrekning kan fange opp de helt spesielle tilfellene der det vil være riktig å anse krav bortfalt selv om dette ikke kan utledes av foreldelsesreglene.

Retten konkluderer således at skattekravene ikke er foreldet.

### 5.1.10.3 Passivitet

As'ene anfører at skattekravene i de nevnte inntektsårene har falt bort som følge av passivitet. Det begrunnes med at skattemyndighetene fikk relevant informasjon alt i 1993 - 1997, under byrettsbehandlingen i 1998 fikk opplyst at norske aksjeselskaper hadde eierandeler i trustens underliggende selskaper, samtidig som endringsvarsel ble sendt 6.12.2004, Ligningsnemndas vedtak forelå 18.5.2005, Overligningsnemnda fastholdt vedtaket 29.10.2007 og avregningsvedtaket så først forelå 18.6.2014.

Som nevnt tok FO-grenens daværende advokat, Einar Harboe, i 1993 opp spørsmålet om rekkevidden av NOKUS reglene, hvoretter sentralskattekontoret i brev 10.3.1995 skrev til Harboe at «trustens underliggende selskap i De Nederlandske Antiller og på Bermuda trolig må bedømmes som NOKUS selskaper» og ba 27.6.1995 om ligningsoppgaver for Ptarmigan Trust og underliggende selskaper. I 1996 ble Petter Olsen tilskrevet av sentralskattekontoret under henvisning til korrespondansen med Harboe, spurt om han representerte sin familiegren og pålagt innsending av NOKUS oppgaver. Sentralskattekontoret ba 19.4.1996 Petter Olsen og Harboe innlevere oppgaver for underliggende selskaper som kunne anses for å være hjemmehørende i lavskattland. Fordi as'enes indirekte eierskap til underliggende NOKUS selskapet den gang verken var tema eller kjent for skattemyndighetene finner retten denne delen av hendelsesforløpet ikke relevant for as'enes passivitetsansførsler. Det er utvilsomt at Harboe og Petter Olsen ble tilskrevet som representanter for de begunstigede, ikke som representanter for as'ene.

Da Fred Olsen i byretten i 1998 opplyste at de norske aksjeselskapene, tilhørende Fred Olsens familiegren, indirekte var eiere av Timex Group BV, morselskapet til de aktuelle Timex-døtrene som senere ga grunnlag for NOKUS beskatning av as'ene, var det heller ikke skattyterne (as'ene) som gav informasjonen.

Som nevnt ovenfor legger retten til grunn at PO-selskapet for inntektsårene 1994 - 2000 verken i selvangivelser, NOKUS oppgaver eller på annen måte opplyste om eierinteresser i Timex-døtrene. Heller ikke i 2001 da Petter Olsen som vedlegg til egen selvangivelse opplyste om utdelinger fra Ptarmigan Trust og om bruk av eiendommer som «*eies indirekte av trusten*», gav han skattemyndighetene tilstrekkelig opplysninger til at de kunne oppfattes at PO-selskapet hadde eierandeler i Timex-døtrene. Retten gjentar også at det som ble sendt inn så sent som 19.1.2004 ikke var NOKUS oppgaver for PO-selskapet, men oppgaver for de begunstigede.

Tilsvarende sendte ikke FO-selskapene før i 2004 inn selvangivelser, NOKUS oppgaver eller annen informasjon til ligningsmyndighetene om deres indirekte eierandel i Timex-døtrene. Den 20.8.2004 sendte FO-selskapene et brev til sentralskattekontoret for storbedrifter hvor det ble opplyst om FO-selskapenes eierinteresser i Timex-døtrene. Overskriften i brevet er FO-selskapenes fulle navn og brevet innledes med «*Vi vil med dette orientere om ovennevnte selskapers eierinteresser i Timex*». Det redegjøres for selskaphistorikk, selskapsandeler og angis hvorfor FO-selskapene ikke bør NOKUS beskattes. Etter dette tilskrev sentralskattekontoret FO-selskapene og PO-selskapet og fikk avklart as'enes eierinteresser i Timex-døtrene.

Retten legger til grunn at det først var i 2004 at skattemyndighetene fikk konkrete opplysninger fra as'ene om deres indirekte eierinteresser i de underliggende selskapene. Som følge av as'enes brudd på lovbestemt selvangivelsesplikt og opplysningsplikt, herunder plikten til å inngi NOKUS oppgaver, finner retten at tiden frem til FO-selskapenes brev til Sentralskattekontoret forelå 20.8.2004, ikke kan være relevant i vurdering av om det foreligger passivitet fra skattemyndighetenes side.

Da as'ene samme høst ble bedt om supplerende informasjon, endringsvarsler ble sendt 6.12.2004, Ligningsnemndas vedtak forelå 18.5.2005 og Overligningsnemnda tok stilling til klagen 29.10.2007 kan retten heller ikke se at tidsbruk før Overligningsnemndas vedtak kan danne grunnlag for passivitetsvirkninger.

Retten kan heller ikke se at anførselen om at retten til innkreving må anses bortfalt fordi Overligningsnemndas vedtak forelå 29.10.2007 mens avregningsvedtak med betalingsoppfordring først ble sendt i juni 2014. As'ene tok ut stevninger i april 2008 med påstand om at det ikke er grunnlag for NOKUS beskatning av as'ene basert på inntekter i de underliggende selskapene. Dette var under et halvt år etter at Overligningsnemndas vedtak forelå. At Riksskattenemnda 6.12.2010 frafalt NOKUS beskatning av de begunstigede kunne ikke gi as'ene forventning om at det samme ville skje dem siden sakene var så vidt ulike, se punkt 5.1.6 ovenfor. Da staten verken i tilsvar eller senere prosesskrift kommuniserte noe som kunne oppfattes som at NOKUS beskatning av as'ene ikke ble opprettholdt eller at det ikke ville skje avregning/innkreving fra statens side, kan ikke tiden som gikk fra Overligningsnemndas vedtak i 2007 til krav ble sendt i juni 2014 medføre at retten til innkreving har bortfalt. Retten tilføyer at bortfall ved passivitet utgjør domstolsskapt rett, hvor det i tillegg til krav om en langvarig



dødperiode er krav om at skattyter har hatt rimelig grunn til å tro at krav har falt bort/ikke vil bli inndrevet, se bl.a. Rt-1967-581 og Rt-1995-1883 (dissensavgjørelse). Retten finner at det motsatte snarere har vært tilfellet i vår sak da spørsmålet om NOKUS beskatning har vært tvistegjenstand for domstolene fra 2008. Retten trenger dermed ikke ta stilling til om den domstolsskapte retten også gjelder for utligning og innkreving etter at det foreligger et endringsvedtak, men tilføyer at det ikke er unaturlig at avregning/innkreving avvendes når overordnede spørsmål skal avgjøres av retten. Retten bemerker at fristavbrudd er sentrale virkninger av søksmål og kan vanskelig se at innkreving av et krav hvis materiell berettigelse står for retten kan bortfalle ved passivitet.

Anførslene om bortfall som følge av passivitet har således ikke ført frem.

## 5.2 Om det var grunnlag for å formuesbeskatte de begunstige i Ptarmigan Trust

### 5.2.1 Innledning

Retten skal så ta stilling til om det var grunnlag for å formuesbeskatte de begunstige. Skattemyndighetene har fordelt og tilordnet trustens eiendeler til de begunstige etter en matematisk brøk ut fra hvor mange som har vært begunstige i fond A og fond B hvert år. De materielle spørsmålene er like for de begunstige, men med et unntak; om det var for sent etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a å endre 2007 - 2008 ligningen for Bente Brat til å inkludere formuesskatt.

Etter skatteloven § 2-1 syvende ledd er personer bosatt i Norge skattepliktige for formue.

Hovedproblemstillingen er om andeler av trusten utgjør den enkelte begunstiges formue.

### 5.2.2 Formuesbeskatning etter hovedregelen og unntaket for betingede rettigheter

Spørsmålet retten først må ta stilling til er om de begunstige eier andeler av Ptarmigan Trust i skatteloven § 4-1 sin forstand, herunder om retten er betinget etter skatteloven § 4-2 (1) slik at formuesskatt likevel ikke kan ilegges. Førstnevnte bestemmelse er den alminnelige regelen om formuesskatteplikt og samtidig hovedregelen om verdsettelse av skattepliktig formue. Retten tar inn den og den aktuelle unntaksbestemmelsen (rettens understrekning):

#### *§ 4-1 Hovedregel om formue*

*(1) Skattepliktig formue fastsettes til omsetningsverdien pr. 1. januar i ligningsåret av skattyterens eiendeler med økonomisk verdi, med fradrag for gjeld som skattyteren hefter for.*

#### *§ 4-2 Eiendeler som ikke medregnes*

*(1): Ved fastsettelse av skattepliktig formue unntas følgende eiendeler:*  
*a) rettighet som er avhengig av at en betingelse inntreffer,*

Retten bemerker at det er naturlig å lese unntaket slik at det regulerer eiendeler på vei inn i skattyters eiersfære, mens hovedregelen omfatter formue som allerede er der.

Det er ubestridt at utdeling fra trusten og fordeling av midlene ved oppløsning er avhengig av at trustforvalterne bestemmer utdeling/oppløsning. Etter unntaket faller dermed potensielle rettigheter ved utdeling og oppløsning i utgangspunktet utenfor hva som medregnes som skattepliktig formue. Problemstillingen blir om de begunstigede alt før mulig utdeling og oppløsning er å regne som eiere av andeler i trusten, slik at andelene av trusten allerede anses som «skattyters eiendeler». I så tilfelle får unntaket i skatteloven § 4-2 (1) ikke praktisk betydning ved at det skjer «utdeling» av midler som de begunstigede allerede eier.

Utgangspunktet for vurderingen av om andeler av trusten skal regnes som «skattyters eiendeler», eller enklere uttrykt om de begunstigede må anses å eie andeler i trusten, er det privatrettslige eierbegrepet, se Skattelovkommentaren Brudvik m/flere 2003/2004 s. 186. Det uttales her om skatteloven § 4-1 at bestemmelsen «synes å bygge på den forutsetning at eierforholdet er gitt. Men forutsetningen er snarere at eierforholdet skal bestemmes etter regler som ligger utenfor skatteloven». Lignings-ABC 2007/2008 side 336 angir at det er det privatrettslige eierbegrepet som skal benyttes ved vurderingen av «hvem som skal anses som eier av et formuesobjekt ved skattlegging».

Ifølge Brækhus/Hærem «Norsk Tingsrett» 1. utg. s. 18 flg. er eiendomsrett en «enerett for en person, eieren, til å råde over bestemte ting». Forfatterne angir at rådigheten består av faktisk og rettslig råderett og angir at «Eierens rådighet er negativt bestemt: han kan bruke tingen og disponere over den på alle de måter som ikke rettsorden har forbudt». Det tilføyes at «eiendomsrettens særpreg viser seg også når en begrenset rettighet faller bort - da utvider eiendomsrettens seg tilsvarende». Retten bemerker at dette er rettigheter/restrettigheter som kan hevdes ved bruk av rettsapparatet. Selv om det er eiendomsrett til ting som omtales, er det utvilsomt at definisjonen også gjelder andre formuesgoder.

Riksskattenemnda kom 6.12. 2010 til at de begunstigede er å anse som eiere av trusten. Dette ble fulgt opp i de andre vedtakene retten har til prøving. Fra Riksskattenemndas vedtak (rettens understrekning):

*Riksskattenemnda legger til grunn at vurderingene knyttet til formueskatt langt på vei er de samme som for Høyesterett i 2002 ...*

...

*Nemnda ser det slik at lovens formål må tillegges betydelig vekt både ved tolkning av NOKUS-reglene og av skattelovens regler om formuesbeskatning. Ved vurderingen av formuesskatteplikten kan det heller ikke være avgjørende at de begunstigede etter trustavtalen ikke kan utøve eierbeføyelser slik de ordinært utøves. Det harmonerer best med formålet bak skattelovens regler at trusten heller ikke i relasjon til formuesbeskatningen kan anses som eierløs.*

...

*Riksskattenemnda legger til grunn at eierbeføydelsene i trustformuen er delt, slik at trustforvalterne og de begunstigede sammen kan sies å ha en rådighet som oppfattes som eiendomsrett i vanlig norsk forstand. I en slik situasjon er det vanskelig å bedømme hvem som*

er eier utelukkende på bakgrunn av hvordan eierbeføyelsene er fordelt. Høyesterett ga uttrykk for at:

*«Ved anvendelse av NOKUS-reglene på en slik formuesmasse, må man etter min mening kunne stille seg noe friere i forhold til det tradisjonelle privatrettslige eierbegrep. Det må kunne legges vekt på om norske skattytere har slike interesser i innretningen eller formuesmassen at det ligner eiendomsrett, jf. Gjems-Onstad: Norsk Bedriftsskatterett 2001 side 1194. Etter norsk rett er eier og eiendomsrett i noen relasjoner relative begreper og må vurderes ut fra hver enkelt rettsvirkning. Ved anvendelse av NOKUS-reglene vil formålet, som er å skattlegge norske skattyteres kapital på samme måte enten den er plassert i Norge eller i utlandet, være av vesentlig betydning. Dette må få betydning for forståelsen av selskapsskatteloven § 7-1 annet punktum jf. § 7-3 og for hvem som etter disse bestemmelser er eiere av formuesmassen i Ptarmigan Trust. Etter min mening kan det da ikke være avgjørende at den eller de begunstigede etter trustavtalen ikke kan utøve ordinære eierbeføyelser.»*

Slik retten ser det illustrerer uttalelsene at verken Riksskattenemnda eller Høyesteretts flertall var av den oppfatning at de begunstigede har ordinære eierbeføyelser. Det fremgår særlig tydelig av Høyesteretts avgjørelse at det er spesielle hensyn; formålet bak NOKUS lovgivningen, som gjør at man strekker eierbegrepet slik at de begunstigede i forhold til NOKUS reglene er å anse som eiere.

Retten er enig i at de begunstigede ikke kan anses som eiere av trusten i tradisjonell forstand. Retten viser til det ubestridte faktum at trusten er å anse som en selvstendig innretning eller formuesmasse, at opprettelsen av trusten er ugjenkallelig og at de begunstigede verken har rettskrav på å styre trustens virksomhet, kreve utdeling eller kreve at trusten splittes. Trustforvalterne har etter trustavtalen kompetanse til å lede, forvalte og disponere over trustformuen, både rettslig og faktisk, dog slik at utdeling kun kan skje til de begunstigede og forvalterne plikter å utøve sin funksjon lojalt i forhold til de begunstiges interesser. Som nevnt skjer utdeling til de begunstigede etter forvalternes eget skjønn, hvor de kan beslutte om det skal skje utdeling, når utdeling skal skje, hvem innenfor de to begunstige familiegrenene som skal motta utdeling og hvorvidt trusten skal opprettholdes eller oppløses. Det er dermed klart at de begunstige ikke har rettskrav på innflytelse så lenge trusten består og at faktisk innflytelse avhenger av at ønsker blir tatt til følge av trustforvalterne. Retten tilføyer at nye trustforvaltere utnevnes av eksisterende trustforvalterne, ikke av de begunstige. At midlene tilfaller de begunstige ved utdeling og oppløsning vil det etter rettens skjønn ikke være riktig å legge avgjørende vekt på i vurderingen av om de begunstige eier trusten når dette nettopp krever at betingelser inntreffer, ref. unntaket i skatteloven § 4-2 (1). Etter rettens skjønn må vurderingen foretas ut fra et bredere grunnlag. Det gjelder selv om retten er kjent med at det ble utdelt nærmere 228 millioner kroner i 2005, hvor staten har fremhevet at etter 28 % inntektsskatt på utdelingen var 163 millioner kroner igjen til formuesskatt og annet.

Da det er fremhevet at de begunstige kan ønske/be/anmode om fordeler fra trusten, bemerker retten at muligheten for å ønske/be/anmode om fordeler fra personer som har midler og forventes å være positivt innstilte til slike forespørsler (typisk forholdet mellom voksne barn og bemidlede foreldre), i seg selv ikke etablerer eiendomsrett til det forespørslene gjelder. Retten nevner dette da det har vært sentralt i statens argumentasjon at felles uttrykte ønsker fra de begunstige har

fått stor betydning, at de rent faktisk har mottatt utdelinger fra trusten/fått bruke eiendom og blitt orientert om trusten og dens underliggende virksomheter. Så lenge begunstigede i egenskap av begunstigede ikke har rettskrav på styreposisjoner i trustens underliggende selskaper, kan retten heller ikke se at det får betydning for vurderingen av eiendomsrett at enkelte begunstigede har/har hatt styreposisjoner i trustens underliggende selskaper

Trustavtalen angir at det er trustforvalterne som eier trusten og tillegger trustforvalterne det som sett bort fra to forhold utgjør de samlede eierrettigheter. Unntakene er at trustforvalterne ikke har anledning til å opptre illojalt i forhold til trusten og at det ved utdeling og oppløsning er forhåndsbestemt at midlene skal gå til de to familiegrenene. Ifølge trustavtalen kan trustforvalterne komme i ansvar ved «*wilful and individual fraud and wrongdoing*». Liechtensteinsk rett anerkjenner trustforvalterne som eiere av trusten. Etter norsk rett som fokuserer på det reelle er det ikke mulig å anerkjenne trustforvalterne som eiere så lenge de ikke har eller kan få den økonomiske interessen i trusten.

Det er vanskelig for retten å komme til at de begunstigede er eiere så lenge eierbeføyelsene er lagt til trustforvalterne uten at de nevnte innskrenkninger i trustforvalternes kompetanse gjenfinnes hos de begunstigede. De begunstigede har ikke adgang til å utnevne eller styre trustforvalterne, kan ikke sette andre inn i sin posisjon og kan heller ikke bestemme forhold som ville vært ansett som illojalt i forhold til trusten.

Når det gjelder muligheten for å gå til erstatningssøksmål mot trustforvalterne, noe som kunne ha indikert en restrettighet, bemerker retten at det fremstår lite sannsynlig at begunstigede vil få prøvet slike krav. Som nevnt slo den Liechtensteinske forfatningsdomstolen i 2008 fast at de begunstigede kun er å regne som «*prospective beneficiaries*» i stedet for «*beneficiaries entitled to a claim*». Forfatningsdomstolens senere avgjørelse i 2015 fastholdt dette og tillot ikke behandling av et søksmål fra Petter Olsen om kostnadsfordeling mellom fond A og fond B etter at trusten ensidig hadde belastet fond B for trustens sakskostnader i en tidligere sak anlagt av Petter Olsen. At Petter Olsen som begunstiget ikke ble ansett for å ha søksmålskompetanse og ikke fikk prøvet om det var i strid med trustavtalen å belaste fond B som skal tilgodese hans familiegren, er et sterkt holdepunkt for at han etter norsk rett ikke kan anses som eier av en andel av trusten.

Staten har anført at de begunstigedes bruk av eiendommer på Kanariøyene, eiendommer som har vært eid av trustens underliggende selskaper, indikerer eiendomsrett til trusten. Betydningen av slik bruk er ikke nevnt de to eldste vedtakene retten skal behandle, men er nevnt i de fire vedtakene fra 2015. Da det er tema om retten har anledning til å ta stilling til anførslene, bemerker retten at den i de minste kan ta anførslene i betraktning i forhold til vedtakene fra 2015. Etter retten skjønn vil de begunstigedes bruk av eiendommer i alle tilfeller ikke være sentral for eller tilstrekkelig til å konstatere eiendomsrett når tilgangen til eiendommene avhenger av trustforvalternes samtykke, ikke kan fremtvinges via domstolene og trusten i alle tilfeller ikke er en «one purpose trust» hvis formål er å gi de begunstigede tilgang på fast eiendom.

Det har videre vært et tema av om det foreligger restrettigheter ved at de begunstigede kan selge sin posisjon. Trustavtalen forbyr ikke salg uttrykkelig. Etter rettens skjønn blir det imidlertid ingen realitet i en eventuell salgsadgang så lenge trustavtalen angir hvem som skal kunne motta utdelinger. I et notat om trustretten fra advokatfirma MacFarlanes i London og advokatfirma Sprenger Kolzoff Ospelt & Partner i Liechtenstein, vedlagt

FO-grenens klage til Overligningsnemnda 31.8.2005, fremgår (rettens understrekning):

*«If a beneficiary assigns for value to a third party any entitlement that he might receive from a discretionary trust and the beneficiary subsequently received a distribution from the trustees then the third party could claim that distribution from the beneficiary.*

*However, if a beneficiary makes such an assignment to a third party, the trustees would potentially be in breach of trust if they distributed income or capital from the trust directly to the assignee. Similarly where the trustees have notice of an assignment they will potentially be in breach for trust if they distribute income or capital to the beneficiary who has assigned his rights under the trust, as they know that he will simply pass on the distribution to the third party assignee».*

Når trustforvalterne ikke kan ta konsekvensen av overdragelser uten å opptre «*in breach of trust*» vil de begunstigedes mulighet for salg ikke kunne utgjøre noe som kan betegnes som restrettighet.

Retten tilføyer at den ikke kan se at det tidligere brevet av 31.3.1993 fra trustforvalter Derek Hayes (partner i MacFarlanes) ga uttrykk for et annet standpunkt. Han nevnte der at det var stilt spørsmål ved om mulighet for salg av den begunstigedes interesser tilsa at de begunstigede har eierinteresser og bemerket at «*The assignee will hold no more than the original beneficiary (a hope that he will benefit) and a right to require the trustees to bear him in mind when considering in whose favour the discretion should be exercised.*»

Statens henvisning til uttalelsen i Aarbakke «Skatt på formue» 4. utg. kap. 57 om at «*I alminnelighet kan en båndleggelse neppe tillegges betydning ved formuesbeskatningen*» finner retten lite relevant. Situasjonen er ikke at midlene båndlegges, men at trustavtalen angir hvem som vil kunne få fordeler av trusten, slik at det blir upraktisk å overdra posisjonen, mulige utdelinger eller rett til midler ved oppløsning.

Retten finner videre grunn til å kommentere at vedtakene retten skal prøve formulerer problemstillingen slik at spørsmålet er om det er trustforvalterne *eller* de begunstigede som har eiendomsrett til trusten. Vedtakene vurderer ikke mer inngående om trusten ut fra norske formuesskatteregler må anses selveiende. Etter rettens skjønn er det en svakhet da rettslig karakteristikk av betydning for norsk skattlegging skal gjøres etter norsk rett. Det er ikke avgjørende hvilken rettslig karakteristikk som er gitt i landet hvor selskap/innretning er hjemmehørende, se Rt-2012-1273 [skal vel være Rt-2012-1380] Statoil Holding. Retten er ikke enig i at Høyesteretts flertalls begrunnelse for hvorfor Ptarmigan Trust ikke var selveiende ikke var knyttet til anvendelsen av NOKUS reglene selv om vurderingen vektla forskjeller mellom (utenlandske) trustar og (norske) stiftelser. Vurderingen ble gjort som en del av vurderingen av eierskap i forhold til NOKUS reglene, hvor det forhold at trusten ikke er selveiende var en nødvendig forutsetning for å kunne komme til at de de begunstigede kontrollerer trusten ved eierskap, og dermed kan NOKUS beskattes.

Ut fra norsk tankegang er det rettens oppfatning at trusten minner mest om en selveiende stiftelse. Dette gjelder selv om manglende tidsbegrensning gjør den i strid med Grunnloven § 108

(forbudet mot fideikomisser). Etter rettens skjønn kan sistnevnte ikke utelukke at trusten, som er lovlig etablert etter Liechtensteinsk rett, anses selveiende etter norsk skatterett. Retten finner grunn til å nevne dette da den ikke kan se at trustforvalterne eller de begunstigede kan være eiere etter norsk formuesskatterett, og det er utvilsomt at trusten i relasjon til norske skatteregler enten må være selveiende eller eid av noen utenfor seg selv.

Retten går så videre til spørsmålet om det er riktig også å strekke eierbegrepet ved formuesbeskatning, som Høyesteretts flertall gjorde ved NOKUS beskatning.

At de begunstigede utvilsomt har den økonomiske interessen i trusten er et moment for å komme til samme resultat som Høyesterett gjorde ved NOKUS beskatning. Selv om retten er bevisst til begunstigedes økonomiske interesse og legger til grunn at eiendomsretten kan ha ulikt innhold avhengig av hvilken rettsregel som anvendes, er retten ikke enig med skattemyndighetene i at det vil være riktig å strekke eiendomsbegrepet også i forhold til formuesskatt. Det er flere grunnet til det.

Det mest sentrale for retten er at formålene bak NOKUS beskatning ikke slår til på samme måte for formuesbeskatning. NOKUS-reglene ivaretar hensynet til skatteomgåelse ved at inntekter opparbeidet utenfor Norge, som ellers ikke ville vært skattbare, blir skattbare når selskapet/innretningen er norskkontrollert og befinner seg i et lavskatteland. Som Riksskattenemnda uttalte i sitt vedtak er NOKUS reglene «*ment å motvirke skattemotiverte investeringer og kapitalplasseringer*». Slike hensyn er ikke tilstede ved formuesbeskatning. NOKUS beskatning er skatt myntet på spesielle tilfeller. Dette er annerledes for formuesbeskatning som befinner seg i kjernen av norsk skatterett.

Så lenge skattyter er bosatt i Norge er vedkommende formuesskattepliktig for formue uavhengig av hvor formuen befinner seg (globalskatteprinsippet). Uavhengig av om formuen befinner seg i Norge eller i utlandet, herunder i lavskatteland, er skattyter altså formuesskattepliktig. Dette er annerledes enn for NOKUS reglene hvor skatteplikt kun foreligger om selskapet/innretningen er hjemmehørende i et lavskatteland. Etter rettens skjønn tilsier dette at en betydelig utvidelse av eierbegrepet i forhold til formuesskatt bør skje via lovendring og ikke via rettspraksis. Det gjelder selv om retten er innforstått med at truster opprettet i lavskatteland benyttes som virkemiddel for å unngå beskatning og ser den uheldige konsekvensen ved at midler som samles opp i en trust behandles annerledes enn f.eks. bankinnskudd, eiendom og aksjer i utlandet hvor eierforhold enklere avklares. Etter rettens skjønn vil det generelle hensynet om å oppnå beskatning ikke være tilstrekkelig for å gå vesentlig utenfor hva man etter norsk privatrett legger i eierbegrepet.

Videre er det relevant at det er ikke noe i Høyesteretts dom som tilsier at Høyesterett vurderte eierbegrepet i forhold til formuesbeskatning eller tok i betraktning at det ville bli en problemstilling. Spørsmålet om formuesbeskatning for andeler i NOKUS selskap oppsto flere år etter Høyesteretts avgjørelse. Retten bemerker at Høyesteretts flertall klart uttrykte at man strakk eierbegrepet og fremhevet at det skyldes de særegne hensynene bak NOKUS beskatning. Antallet henvisninger til NOKUS reglene kan oppfattes som et signal om at vurderingen av eierbegrepet i utgangspunktet ikke skulle få betydning utenfor NOKUS beskatning. Retten tar inn noen eksempler fra flertallets uttalelser som viser at man gikk utenfor det tradisjonelle eierbegrepet og presiserte at dette gjaldt i forhold til dagjeldende NOKUS bestemmelser:

*«Ved anvendelse av NOKUS-reglene på en slik formuesmasse, må man etter min mening kunne stille seg noe friere i forhold til det tradisjonelle privatrettslige eierbegrep.»*

*«Denne forståelse av NOKUS-reglene underbygges av uttalelsene i forarbeidene.»*

*«Jeg bemerker at det er utvilsomt at trustavtalen legger utøvelsen av eierbeføyelsene til forvalterne. Som nevnt kan det ikke være avgjørende i forhold til NOKUS-reglene.»*

*«Som nevnt uttaler forarbeidene at truster i lavskatteland skal være omfattet av reglene. I tillegg kommer at § 7-3 forutsetter at selvstendige innretninger eller formuesmasser kan eies.»*

*«Forvalterne er etter dette ikke å anse som eiere etter NOKUS-reglene.»*

*«Tidligere skjevdeling mellom de begunstigede, og at begunstigede kan falle fra og nye komme til, kan etter min mening ikke anses avgjørende i forhold til NOKUS-reglene. Lovgiver tar sikte på å ramme truster under norsk kontroll i de tilfeller begunstigede norske skattytere direkte eller indirekte har fordeler av slike formuesmasser i lavskatteland. Hvem som er begunstiget til enhver tid må være uten betydning.»*

*«Under noen tvil har jeg kommet til at de begunstigede norske skattytere etter NOKUS-reglene må anses som eiere av minst halvparten av formuesmassen i Ptarmigan Trust. Trusten er da under norsk kontroll etter § 7-1 jf. § 7-3. Jeg har ikke funnet grunn til å legge vekt på at en trust ble ansett som et eget rettssubjekt i Rt-1983-368 på side 371. Uttalelsene om dette var uten betydning for resultatet, og tok dessuten selvsagt ikke sikte på de senere vedtatte NOKUS-reglene.»*

At også Høyesteretts flertall uttrykte tvil i forhold til om det var riktig å strekke eierbegrepet ved NOKUS beskatning, og mindretallet ikke var enig i at de begunstigede eide andeler av trusten, tilsier etter rettens skjønn forsiktighet med å gi dommen overføringsverdi til formuesbeskatning.

Da skatteloven § 4-1 (1) i tillegg til å være en regel om hva som utgjør skattepliktig formue også er en verdsettelsesregel, bemerker retten at muligheten for å avklare omfanget av hva den enkelte eier antas å stå sentralt i vurderingen av om det foreligger eieforhold. Som det fremgår av bestemmelsen skal skattepliktig formue settes til «omsetningsverdien» av skattyters eiendeler. Etter retten skjønn vil usikkerhetsfaktorene knyttet til hvor stor den enkeltes andel av trusten er, hva den enkelte begunstiget vil kunne få ut av sin posisjon og hvorvidt posisjonen har omsetningsverdi, underbygge at man bør være forsiktig med å strekke eierbegrepet. At usikkerhet om eierandelens størrelse taler mot at det foreligger eierskap synes også forutsatt i Rt-1920-282 Gade, se nedenfor.

Retten tilføyer at det ikke finnes norsk rettspraksis som er direkte anvendelig på vårt tilfelle. Gade dommen er fremhevet av de begunstigede. Saken gjaldt et arvelodd som ifølge testament skulle oppløses og utdeles til arvingene etter 5 år, men hvor utdelinger kunne skje etter trustforvalternes beslutning også før det var gått 5 år. Høyesterett kom til tross for utdelingsmuligheten til at dette ikke var arvingens formue før ved utdeling, og uttalte: «Fru Gade hadde indtil det sidstnævnte tidspunkt endnu ikke faat raadigheten eller nydelsen av sin arv, men hadde kun et krav paa at erholde saadan. Men dette synes ikke at kunne betragtes som en skatbar

*formue, inden dette krav faktisk oppfyldes, og det blir avgjort, hvor stor hendes arvelod i virkeligheten er.»*

Det var trustforvaltere i USA som skulle ta de nødvendige beslutninger over arveloddet. Amerikanske advokater opplyste at *«arvebehandlingen, som etableredes ved Charles B. Kings under saken fremlagte testamente må anses ensbetydende med skiftebehandling ved skifteretten i Norge»*, dvs. offentlig skifte slik retten forstår det. Saken har likhetstrekk med vår sak ved at det var sikkert at fru Gade skulle få sin arv om fem år, men usikkert om hun vil få noe innenfor de fem årene. Saken er likevel ikke helt sammenlignbar ved at dødsbo under offentlig skifte etter norsk rett er eget rettssubjekt og skattesubjekt frem til det er sluttet og utloddet, mens trustens status som rettssubjekt og skattesubjekt er mer uklar. Det som kan utledes er at eiendomsrett til midler som skattyter ennå ikke råder over, men sikkert vil motta i fremtiden, ikke etableres ved at det foreligger mulighet for utdeling før tidspunktet midlene sikkert vil overføres til vedkommende. Da partene i vår sak synes å ha lagt til grunn at Gade saken gjaldt et dødsbo under privat skifte, tilføyer retten at et slikt dødsbo også kan ha begrenset partsevne som eget skattesubjekt, se Skoghøy «Tvisteløsning» 2. utg. s. 265.

Staten har anført flere dommen til støtte for sitt syn om at de begunstigede er eiere av trusten.

Når det gjelder Rt-1923-22 Løvenskiold og Rt-1970-975, som begge gjaldt grunneiers posisjon etter ekspropriasjon av rett til kraftlinje, bemerker retten at dommene skiller seg fra vår sak ved at det her ikke var vanskelig å peke på grunneiers restrettigheter etter ekspropriasjonene. Som Høyesterett uttalte i sistnevnte dom er eiendomsretten i behold når grunneier *«Med det forbehold som ligger i at grunnen blir klausulert, kan (...) rå over den som han vil - bruke den til veier av betydning for driften av den omliggende skog, dyrke den opp, eller bruke den som beite. Og blir kraftlinjen nedlagt får han sin fulle rådighet over grunnen tilbake.»* Dette er reelle faktiske og juridiske rettigheter som kan hevdes ved hjelp av rettsvesenet, ikke bare faktiske utslag.

Staten har videre fremhevet Rt-2005-394 Gloppen kommune som støtte for at skattemessig eier vil kunne være en annen enn den som etter privatrettslige regler er eier. Kommunen leide ut et kraftverk i 20 år mot et engangsvederlag. Høyesterett kom til at kommunen (grunneier) ikke var skattesubjekt for grunnrenteskatt, men at det var en plikt for leietaker som skattemessig eier av kraftverket i leieperioden. Det var sentralt for Høyesterett at *«Så lenge leieavtalen står ved lag, har Gloppen kommune ikke noe ansvar for kraftverkene. Risikoen og ansvaret er fullt ut overført til SFE»*. Dommen fremstår lite sentral for vår sak da forarbeidene til reglene om kraftbeskatning åpnet for at leietaker kan anses som eier og fordi situasjonen var at typiske eierbeføyelser (rett til å oppgradere anlegget, rett til godtgjørelse for restverdi av utskiftede deler når kraftverket går tilbake til grunneier, vedlikeholdsansvar osv.) etter avtalen lå hos leietakeren.

Forskjellen er mer tydelig i Rt-2009-441 som staten også har vist til. Her ble et selskap med leieavtale på 55 år til uttak av kraft i et kraftverk ansett som skattemessig eier. Fra dommen (rettens understrekning):

*«Etter avtalens punkt 8 har Eastern plikt til å tegne de nødvendige forsikringer. Etter punkt 9 er Eastern sikret å kunne nominere sitt kraftuttak på samme måte som Nordkraft tidligere kunne gjøre det. Eastern har også rett til direkte informasjon om uttaksprogram på linje med andre andelshavere. Punkt 10 gir rett til å delta i tilleggsutbygninger mot å dekke de*



*kostnader som påløper overfor Statkraft. Etter punkt 15 har Eastern rett til å overdra sine rettigheter og plikter, og samtykke kan ikke nektes uten rimelig grunn.*

*Etter mitt syn innebærer dette samlet sett at det vesentligste av Nordkrafts eierfunksjoner var overført til Eastern. Det var Eastern alene som disponerte all kraft, og dermed bestemte produksjonsprofil. Selskapet hadde dermed større beføyelser enn hva som er tilfelle ved kraftleie. Det overtok også den vesentlige økonomiske risikoen. Dette gjaldt både variasjon i markedspris, produksjonskostnader, renter og mulig driftsstans ved feildisposisjoner og hendelige uhell. Realiteten var at Eastern betalte et engangsvederlag uten annen sikkerhet for uttak av kraft enn det driften av Kobbelv kraftverk til enhver tid kunne tilby.»*

I vårt tilfelle hvor det er pekt på faktiske utslag til støtte for at de begunstigede er eiere av trusten (utdeling, bruk av eiendommer, styreposter i underliggende selskaper og informasjonsflyt) og ikke anført at de begunstigede har noen form for rettslig råderett, kan ikke retten se at kraftbeskatningsdommene har overføringsverdi. Dommene gjelder leie av kraftrettigheter i 20 og 55 år hvor det i perioden ikke er tvilsomt at leietakerne har rettslig råderett til objektet på samme måten som en eier ville hatt det.

Sistnevnte dom (Rt-2009-441) angir at det er særlige hensyn knyttet til den konkrete skatten som eventuelt kan tilsi en videre anvendelse av eierbegrepet. Høyesterett uttalte at «*eierskap i kraftverk eller i rettigheter i kraftverk, må først og fremst vurderes i forhold til de spesielle beskatningsreglene som gjelder på dette området, og til de hensyn og grundige politiske overveielser som ligger bak dem*». Vår sak skiller seg fra dette ved at det ikke er snakk om spesielle beskatningsregler. Saken gjelder ordinær formuesbeskatning hvor det ikke foreligger uttalelser i forarbeider eller formålsbetraktninger som kan tas til inntekt for en vid anvendelse av eierbegrepet ved formuesbeskatning generelt eller mer spesielt ved formuesbeskatning av andeler i trusters. Et reelt hensyn i form av statens alminnelige behov for skatteinntekter kan ikke være tilstrekkelig for en utvidet anvendelse av eierbegrepet.

Da spørsmålet om hva som anses som skattyters eiendeler i forhold til formuesskatt antas å være relativt likt i våre naboland, bemerker retten at to avgjørelser fra den svenske Regjeringsretten (dagens Högsta förvaltningsdomstolen) i 1942 og 2000 (RÅ1942 ref. 21 og RÅ2000 ref. 28) fastslo at utdeling fra en trust er gjenstand for formuesskatt, men ikke andeler av trusten i seg selv da de begunstigede ikke anses som eiere av disse andelene.

Da den siste avgjørelsen gjaldt en pensjonstrust, og således skiller seg fra vår sak, vil retten også vise til en uttalelse fra den svenske Skattnämnden i 1998 (Dnr 124-97/D) som behandlet et tilfelle som ligner mer på vår sak. Nemnden er «*myndighet under Finansdepartementet som meddelar bindande förhandsbesked i skattefrågor*», se <http://skatterattsnamnden.se>. I det aktuelle tilfelle kom nemnden til at et ektepar ikke kunne regnes som eiere av en trust hjemmehørende på Isle of Man som de hadde opprettet da de bodde i Spania. Til tross for betydelige muligheter for påvirkning av utdeling kom nemnden til at trustens formue var adskilt fra stifteren slik at de begunstigede ikke kunne formuesbeskattes for kapitalen i trusten. Som i vår sak fant nemnden det avgjørende at de begunstigede ikke hadde rettskrav på utdelinger. Skattnämnden uttalte for øvrig at «*i et fall som det förevarande bör metodiken vara at försöka finna närmest motsvarande svenska rättsfigur och undersöka om reglana for denna kan tillämpast*» og bemerket avslutningsvis at «*trusten närmast er att jamnställa med en familjestiftelse*».

### 5.2.3 Formuesbeskatning som bruksnytere

Retten ser så på om de begunstigede er å anse som bruksnytere av trusten slik at skatteplikt oppstår etter skatteloven § 4-50. Fra bestemmelsen (rettens understrekning):

*«Er det ved testament eller annen gyldig disposisjon bestemt at inntektsnytelsen av en kapital eller bruksnytelsen av en eiendom i kortere eller lengre tid skal tilkomme en person, men at selve kapitalen eller eiendommen skal tilfalle en annen person, stiftelse eller innretning, formueslignes rente- eller bruksnyteren for kapitalen eller eiendommen så lenge denne retten vedvarer.»*

Med unntak av Riksskattenemndas vedtak som ikke tok stilling til dette, kom vedtakene retten skal prøve til at formuesskatteplikt forelå for de begunstigede i egenskap av bruksnytere. Retten tilføyer at det var den første delen av bestemmelsen som ble behandlet, og at skattemyndighetene tilsynelatende ikke tok stilling til «*annen*» vilkåret.

Etter rettens skjønn kan det kort slås fast at plikt til formuesbeskatning ikke kan utledes av bestemmelsen.

For det første bestemmer verken trustavtalen eller annet rettslig grunnlag at inntektsnytelsen av kapitalen i trusten eller bruksnytelsen av eiendom i kortere eller lengre tid skal tilkomme de begunstigede. Det som fremgår av trustavtalen er at utdeling *kan* skje og eiendom *kan* lånes ut etter trustforvalternes beslutning. I motsetning til hva vilkåret krever har de begunstigede ikke rettskrav på bruksnytelse.

Videre stiller bestemmelsen krav om at bruksnyteren er en *annen* enn den som kapitalen tilfaller. Ser man bort fra at trusten kan gi midler til veldedige formål, er det kun de begunstigede som kan motta midler fra trusten og kun de begunstigede som trusten tilfaller når den oppløses. Dette vilkåret er heller ikke oppfylt.

Det er da ikke tvilsomt at de begunstigede ikke kan anses som bruksnytere etter skatteloven § 4-50.

Når rettens konklusjon er at de begunstigede verken er formuesskattepliktige som eiere eller som bruksnytere trenger ikke retten ta stilling til om trusten har økonomisk verdi, hvorvidt formuesskatt strider med EMK P1-1 eller EØS avtalen og hvorvidt det var for sent å endre Bente Brats ligning for inntektsårene 2007 og 2008.

### 5.2.4 Konklusjon formuesskatt

Konklusjonen er etter dette at det ikke var adgang til å ilegge de begunstigede i Ptarmigan Trust formuesskatt.

Dette innebærer at Riksskattenemndas vedtak 6.12.2010, Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 10.10.2013, Sentralskattekontoret for storbedrifters tre vedtak av 1.7.2015 og Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 24.8.2015 oppheves, og at det ved ny ligning skal legges til grunn at det ikke var adgang til å formuesbeskatte de begunstigede for eierandeler i Ptarmigan trust.

### **5.3 Hvorvidt det er grunnlag for å beskatte utdeling til de norske begunstigede i Ptarmigan trust for utdelingen fra trusten i 2005**

#### **5.3.1 Innledning**

Tvisten gjelder den store utdelingen i 2005 til sammen 227 979 722 kroner, dog slik at skattekravet mot Kristine Olsen basert på hennes andel som nevnt er frafalt. Det er vedtaket fattet av Sentralskattekontoret for storbedrifter 2.2.2015 som fastsatte at utdelingene i 2005 ble gjenstand for inntektsskatt.

#### **5.3.2 Hvorvidt det foreligger materiell hjemmel for inntektsskatt på utdelingen**

De begunstigede er enige i at det foreligger hjemmel for inntektsskatt på utdelingen så fremt de begunstigede ikke også formuesbeskattes. Som det fremkommer ovenfor har retten kommet til at de begunstigede i relasjon til formuesbeskatning ikke kan anses som eier av trusten og dermed ikke kan formuesbeskattes. Av de alternative hjemlene staten har vist til, bemerker retten for ordens skyld at de begunstigede kun er enige om at hjemmel foreligger i skatteloven § 5-42 bokstav c, bestemmelsen som ble brukt av Sentralskattekontoret for storbedrifter i det aktuelle vedtaket av 2.2.2015. Retten legger etter dette til grunn at det foreligger materiell hjemmel for inntektsskatt på utdelingen.

#### **5.3.3 Hvorvidt deler av utdelingen uansett er skattefri etter skatteloven § 10-67**

De begunstigede har anført at deler av utdelingen uansett er skattefri etter skatteloven § 10-67. Bestemmelsen var i 2005 som følger:

*«Utdelt overskudd er ikke skattepliktig i den utstrekning det samlede utbyttet ligger innenfor den samlede inntekten som er skattlagt i medhold av § 10-65.»*

For utdelt overskudd skal det altså gjøres fradrag for inntekt som har vært gjenstand for NOKUS beskatning før inntektsskatt av utdelingen beregnes. Spørsmålet er om staten kan høres med at fradraget i skattbar inntekt bare gjelder når utdelingen har skjedd fra samme selskap/innretning som er NOKUS beskattet. Problemstillingen oppstår fordi utdelingen til de begunstigede var fra Ptarmigan Trust mens det er inntekt i de underliggende Timex-døtrene som har medført NOKUS beskatning.

I relasjon til nåværende problemstilling som gjelder inntektsårene 2001 til 2005, oppfatter retten at partene er enige om at Ptarmigan Trust var et NOKUS selskap/innretning. Trusten drev ikke med overskudd, slik at de begunstigede ikke er beskattet for inntekter i trusten i de aktuelle årene. Det er videre enighet om at det som ble delt ut fra Ptarmigan Trust er overskudd hentet opp via Eagleville Group BV, men uenighet om det må legges til grunn at utdelingen stammer fra de underliggende NOKUS beskattede selskapene.

Retten finner grunn til å presisere at Timex-døtrenes inntekter ikke tas inn i Ptarmigan Trust for beskatning der. Som følge av at det er mellomliggende selskaper mellom trusten og Timex-døtrene som ikke er NOKUS selskaper, er de begunstigede direkte skattesubjekter for NOKUS inntekt i Timex-døtrene, se skatteloven § 10-65 andre ledd. Da staten har anført at det ikke kan gjøres fradrag etter skatteloven § 10-67 fordi Ptarmigan Trust ikke er det samme *skattesubjektet*

som er NOKUS beskattet, bemerker retten at det er de begunstigede som er skattesubjekter både ved utdeling fra Ptarmigan Trust og ved NOKUS beskatning av Timex-døtrene. Det foreligger ikke ulikhet i skattesubjekt til hinder for fradrag.

Ordlyden i skatteloven § 10-67 om at «*Utdelt overskudd er ikke skattepliktig i den utstrekning det samlede utbyttet ligger innenfor den samlede inntekten som er skattlagt i medhold av § 10-65*» gir etter rettens skjønn ingen klar pekepinn på at skattbar inntekt ved utdeling fra et NOKUS selskap/innretning bare kan reduseres med NOKUS beskattet inntekt fra samme selskap/innretning. Etter rettens skjønn ville det vært naturlig at lovgiver hadde formulert det uttrykkelig om det var meningen å begrense fradragsadgang slik.

Retten tilføyer at en endring av skatteloven § 10-61 andre punkt den 27.6.2003 innførte en slik begrensning for fradragsadgangen ved underskudd i NOKUS selskap. Tidligere var det adgang til å føre fradrag for underskudd i NOKUS selskap i den alminnelige inntekten til den norske skattyteren. Etter lovendringen ble det kun adgang til å fremføre dette mot senere overskudd i samme NOKUS selskap. Dette fremkom ved at den opprinnelige lovteksten; «*Underskudd fastsatt etter de samme reglene kan føres til fradrag med de begrensninger som følger av § 10-66*» ble endret til; «*Underskudd fastsatt etter de samme reglene, kan fremføres i senere års inntekt fra selskapet*» (rettens understrekning). Etter rettens skjønn hadde de vært naturlig samtidig å gjøre en presisering eller endring i skatteloven § 10-67 om man ønsket en tilsvarende begrensning.

Da adgangen til å føre underskudd i overliggende NOKUS selskap til fradrag i overskudd i underliggende NOKUS selskap ble beholdt, bemerker retten parallelliteten til vår sak ved at det er underliggende NOKUS selskaper som er beskattet for overskudd som man søker fratrukket i utdelingen fra det overliggende NOKUS selskapet som har drevet med underskudd. Forarbeidene til den nevnte endringen opplyser at formålet var å unngå at regelverket ble utnyttet til skattemotiverte tilpasninger. Det er naturlig å anta at lovgiver ikke så samme behov for unngå skattemotiverte tilpasninger når det (som i vår sak) er overskudd, og ikke underskudd, som dras opp i selskapshierarkiet. Dette må etter rettens skjønn få betydning for tolkningen av skatteloven § 10-67.

Da staten har anført forarbeidene til skatteloven § 10-67 til støtte for sitt syn, bemerker retten at formålet med § 10-67 (lovutkastets § 7-8) ifølge Ot.prp.nr.16 (1991-1992) punkt 6.14.1 var å motvirke dobbeltbeskatning (rettens understrekning):

*«Etter selskapsskatteloven § 3-2 skal utbytte som en norsk aksjonær mottar fra et utenlandsk selskap som hovedregel skattlegges fullt ut som alminnelig inntekt. Godtgjørelse for selskapsskatt etter selskapsskatteloven § 3-4 vil bare bli gitt for utbytte fra selskap som er skattepliktig til Norge. Etter departementets forslag skal aksjonæren i utgangspunktet beskattes for sin andel av overskuddet uten hensyn til om det deles ut eller ikke. Selskapet vil som nevnt ikke være skattepliktig til Norge. Dette innebærer at det i utgangspunktet vil foreligge dobbeltbeskatning av den del av overskuddet som er beskattet løpende hos deltakeren og som senere deles ut som utbytte.*

*For å unngå dobbeltbeskatning foreslår departementet at utbytte ikke beskattes i den utstrekning det allerede er blitt beskattet som overskudd i Norge. Etter forslaget skal utbytte*

*bare beskattes når det overstiger den inntekt aksjonæren er blitt løpende beskattet for etter forslaget i dette kapittel. Det må gjelde for norske deltakere også etter at selskapet opphører å være norsk-kontrollert. Dette er i samsvar med regler blant annet i USA og Storbritannia*

*Det vises for øvrig til utkast til selskapsskatteloven § 7-8 med merknader.»*

Retten er enig med staten i at den første understrekte setningen kan oppfattes slik at det er dobbeltbeskatning av *inntekt fra samme selskap/innretning* bestemmelsen retter seg mot.

I nest siste setning fremgår det imidlertid at fradragsbestemmelsen også gjelder etter at innretningen ikke lenger er NOKUS, noe som kan tilsi at bestemmelsen ikke skal tolkes snevert. Det sentrale er imidlertid at den førstnevnte setningen i forarbeidene ikke ble fulgt opp i ordlyden som i lovutkastets § 7-8 var «*Utdelt overskudd er ikke skattepliktig i den utstrekning det samlede utbyttet ligger innenfor den samlede inntekt som er skattlagt i medhold av § 7-6*». Lovgiver brukte ordet inntekt i ubestemt form, slik at det ikke ledet tilbake til det nevnte overskuddet. Finansdepartementets merknad til § 7-8 kan heller ikke oppfattes slik at det skal innfortolkes en begrensning (rettens understrekning):

*«For å unngå dobbeltbeskatning skal utbytte derfor bare beskattes når dette overstiger den samlede inntekt deltakeren har blitt løpende beskattet for. Det innebærer at det skal legges til grunn at utdelt utbytte prinsipalt skriver seg fra overskudd som allerede er beskattet i Norge».*

Slik retten leser de nevnte forarbeidene er det ikke riktig å slutte at de gir anvisning på at skattbar inntekt utdelt fra et NOKUS selskap/innretning bare kan reduseres med NOKUS beskattet inntekt fra samme selskap/innretning.

At ordlyden da bestemmelsen kom inn i skatteloven 1999 § 10-67 ble «*Utdelt overskudd er ikke skattepliktig i den utstrekning det samlede utbyttet ligger innenfor den samlede inntekten som er skattlagt i medhold av § 10-65*» forandrer ikke dette. Retten bemerker at forarbeidene til skatteloven (Ot.prp.nr.86 (1997-1998)) ikke har egne kommentarer til NOKUS bestemmelsene, men kun angir at bestemmelsene i skatteloven § 10-60 til § 10-68 tilsvarer bestemmelsene i selskapsskatteloven kapittel 7. Partene er enige om plassering av NOKUS reglene i den (nye) skatteloven ikke medførte materielle endringer i NOKUS reglene.

Retten har ikke funnet rettspraksis som tar stilling til hvorvidt skattbar inntekt ved utdeling fra et NOKUS selskap/innretning bare kan reduseres med NOKUS beskattet inntekt fra samme selskap/innretning.

Sentralskattekontoret for storbedrifters sak 2005-617SFS gir aksept for at et utbytte som et NOKUS selskap mottok fra et selskap hjemmehørende i et høyskattland, som ble videre utdelt til en norsk deltaker, ble skattefritt etter skatteloven § 10-67, se «*Bedriftsbeskatning i praksis, Sentralskattekontoret for storbedrifter*» 4. utg. s. 667. Avgjørelsen berører bare deler av vår problemstilling, men nevnes da den gir et eksempel på at det med hjemmel i skatteloven § 10-67 er gjort fradrag i den private skattyters inntekt selv om det var på det rene at inntekten utdelt fra NOKUS selskapet ble opparbeidet utenfor NOKUS selskapet.

Det er etter dette rettens vurdering at fradragsbestemmelsen i skatteloven § 10-67 ikke krever at den tidligere skattlagte NOKUS inntekten stammer fra samme NOKUS selskap som deler ut utbyttet. Det var dermed en rettsanvendelsesfeil at tidligere beskattet NOKUS inntekt i Timex-døtrene ikke ble hensyntatt i utdelingsvedtakene.

Det er ubestridt at de relevante beskattede inntektene i Timex-døtrene stammer fra Mersey Manufactures Ltd og utgjør 5 887 795 kroner for de relevante fem årene fra 2001 til 2005.

Dette innebærer at Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 2.2.2015 oppheves. Ved fastsettelse av ny ligning skal det gjøres den endring at kroner 5 887 795 kommer til fradrag i utdelt inntekt, forholdsmessig fordelt etter utdelte beløp.

#### **5.3.4 Spørsmålet om inntektsskatt ved utdeling er i strid med EØS eller EMK**

Retten trenger ikke ta stilling til om inntektsskatt på utdelingen er i strid med EØS eller EMK da anførselen fra FO-selskapene ble fremsatt under forutsetningen at de begunstigede formuesbeskattes, noe retten har kommet til at ikke er grunnlag for.

#### **5.3.5 Hvorvidt mangler ved endringsvarselet hindrer endring av ligning.**

De begunstigede ble varslet om at ligningskontoret vurderte å endre ligningen for inntektsåret 2005 i brev av 18.12.2007. Det fremkom at det var aktuelt med inntektsskatt på utdelingen fra trusten, men aktuelle hjemler ble ikke opplyst. Retten skal ta stilling til anførselen om at brevene ikke oppfylte kravene til endringsvarsel i ligningsloven § 9-7 og om dette medførte at to årsfristen etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke ble avbrutt.

Slik retten ser det er problemstillingen hvorvidt fristen på to år etter inntektsåret for endring av ligning til skade for skattyter, ble avbrutt ved brevet av 18.12.2007. Herunder er det spørsmål om ligningsloven § 9-6 krever varsel etter § 9-7 og om det må innfortolkes i § 9-7 et krav om at hjemmel for beskatning oppgis.

Etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a jfr. nr. 1 kan ikke endring av ligning «*tas opp*» mer enn to år etter ligningsåret. Fristbestemmelsen setter ikke krav til hvordan dette «*tas opp*», men det er et naturlig minstekrav at varselet er utformet slik at skattyter kan forventes å forstå hva som vurderes å bli skattlagt og dermed kan få en formening om hvilken type skatt det er snakk om. Dette finner retten oppfylt i vår sak ved at brevet av 18.12.2007 opplyste at «*Vi antar etter dette at utdelingen fra trusten er skattepliktig*» og «*varsler at inntekten for inntektsåret 2005 overveies økt med ...*». De opplyste beløpene tilsvarer beløpene hver enkelt fikk utdelt fra trusten i 2005. Retten tilføyer at inntektsskatt på utdelingen alt var tema mellom skattemyndighetene og FO-grenen. Det illustreres av Sentralskattekontoret for storbedrifters forhåndsuttalelse av 18.7.2005. Selv om temaet i forhold til de begunstigede primært var fradragsregelen i skatteloven § 10-67, er det ikke tvilsomt at forutsetningen for forespørselen og uttalelsen var at utdelingen i utgangspunktet medførte inntektsskatt.

Retten kan ikke se at ordlyden i ligningsloven § 9-6 eller § 9-7 eller relevante rettskilder stiller krav om at det oppgis hjemmel for beskatning for at det skal foreligge et fristavbrytende varsel etter ligningsloven § 9-6. Vedørende krav til innhold i varselet krever ligningsloven § 9-7 kun at skattyter «*varsles med en passende frist for å uttale seg før saken avgjøres*». At det uttales i forarbeidene, ligningsmyndighetens veiledere og juridisk teori at hjemmel bør/skal opplyses,

innebærer ikke at angivelse av hjemmel er et vilkår for at varsel kan anses gitt etter ligningsloven § 9-6. Av hensyn til skattyternes mulighet for å imøtegå endringsforslaget er det naturlig å sette slike krav. Det følger av § 9-7 andre punkt at brudd på varslingsbestemmelsen (kun) gir skattyter rett til «*i klage bringe vedtaket inn for samme myndighet til ny behandling*».

Retten tilføyer at manglende opplysning om hjemmel, om det kan ha virket inn på vedtaket, etter alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper kan medføre ugyldighet om det har satt skattyter ute av stand til å uttale seg i saken, se ligningsloven § 3-12. Dette er imidlertid en annen problemstilling enn den som er tatt opp av FO-grenen.

Retten bemerker videre at Harboe mfl. i «Ligningsloven med kommentarer» 6. utg. s. 412 flg. vedrørende § 9-6 påpeker at ligningsloven ikke inneholder noe generelt om hva som skal til for å avbryte fristene og viser til en uttalelse i forarbeidene hvor det fremgår at det må «*være tilstrekkelig at skattyteren har fått varsel om et nærmere angitt spørsmål er tatt opp til behandling*». Ulike forhold ved varselet diskuteres, men ikke hvorvidt hjemler må oppgis for at varsel kan anses gitt. Etter rettens skjønn hadde det vært naturlig å kommentere dette om det var en relevant problemstilling. At det ikke foreligger et slikt vilkår underbygges av kommentarene til ligningsloven § 9-7. Her nevnes utvidet klageadgang som den mulige sanksjonen og igjen kommenteres vilkårene for fristavbrudd etter § 9-6:

*«Regelen om plikt til å varsle skattyteren kan ses i sammenheng med spørsmålet om hva som kreves for å avbryte fristene for å endre en ligning etter § 9-6. Etter det rettsstoff som foreligger, antas det at det må sendes varsel til skattyter for å avbryte fristen. Når skattyteren får varsel om at ligningen er tatt opp til endring vil det også være naturlig at skattyteren samtidig får anledning til å uttale seg om de spørsmål som er tatt opp. Dersom skattyteren ikke får anledning til å uttale seg vil det foreligge utvidet klageadgang, men varselet vil føre til avbrytelse av endringsfristen.»*

Retten kan heller ikke se at Høyesterettsdommene som ble fremhevet fra FO-grenens side (Rt-1969-1053, Rt-2007-1729 og Rt-2000-2014) kan tas til inntekt for at det er krav om opplysning om hjemmel for at et varsel om endring av ligning er fristavbrytende etter ligningsloven § 9-6.

Da utdelingsbeskatning er ilagt via endring av gjennomført ligning, ikke ved fravik av opplysninger i selvangivelse under ordinær ligning, er ligningsloven § 8-3 ikke aktuell hjemmel.

Retten konkluderer således at forhold ved varselet ikke hindrer endring av ligningen.

### **5.3.6 Hvorvidt endringsadgangen er bortfalt ved passivitet.**

Retten skal så ta stilling til om endringsadgangen kan anses bortfalt som følge av passivitet på ligningsmyndighetenes side. Rettspraksis åpner for det i spesielle tilfeller. Det er i den forbindelse hensiktsmessig å gi en kort oversikt over tidsbruken i saken. Selv om partene omtaler saksbehandlingen ulikt, kan ikke retten se at nedenstående er bestridt:

- Skattyterne ble varslet om mulig endring ved brev 18.12.2007 og fikk 4 ukers uttalelsesfrist. Fristen ble etter skattyternes ønske utsatt til ut februar 2008.
- 28.2.2008 bragte Skattedirektoratet Overligningsnemndas vedtak av 29.10.2007 inn for Riksskattenemnda vedrørende NOKUS- og formuesbeskatning i tidsrommet 1994 - 2003.

- Begge greners advokater meddelte skriftlig at det nå var naturlig å sette behandlingen av saken i bero og utsette tilsvarsfristen til etter at Riksskattenemndas vedtak forelå.
- Saksbehandler var enig og sendte følgende epost til FO-grenens advokat 14.3.2008:  
*«Jeg har allerede bestemt meg for å avvente Riksskattenemndas vedtak før jeg iverksetter arbeidet med å fatte vedtak i saken. Til din kollega i Deloitte (feilskrift for Kluge som representerte PO-grenen) har jeg sagt at tilsvarsfristen til varselet kan utskytes til nemndas avgjørelse foreligger, og jeg kan gi den samme ordningen. Slik som han må du belage deg på å ha tilsvar klart til det tidspunktet som jeg antar enten blir etter nemndas møte nå rett over påske eller ved neste nemndsmøte rett før sommeren.»*
- 10.7.2013 ba ligningsmyndighetene om tilsvar til endringsspørsmålet (2 år 7 mnd. etter Riksskattenemndas vedtak, 5 år 7 mnd. etter endringsvarselet og 7 ½ år etter inntektsåret)
- Endringsvedtaket forelå 2.2.2015 (4 år 2 mnd. etter Riksskattenemndas vedtak, 7 år 2 mnd. etter endringsvarselet og drøye 9 år etter inntektsåret).

Retten tilføyer at stevninger fra begge grener, som innledningsvis var begrenset til å gjelde NOKUS beskatning av de begunstigede og as'ene, ble inngitt i slutten av april 2008.

Slik retten ser det reiser saksbehandlingstiden primært to spørsmål. Det ene er om den samlede saksbehandlingstiden på 9 år gjør at kravet kan anses falt bort og det andre er om det som fremstår som en dødperiode på 2 år og 7 måneder fra Riksskattenemndas vedtak forelå til skattyterne igjen ble bedt om tilsvar, er tilstrekkelig for at kravet kan anses falt bort.

Vedrørende det første spørsmålet viker retten tilbake for å konkludere med at den samlede saksbehandlingstiden, selv om den var på hele 9 år, isolert sett er tilstrekkelig for at kravet kan anses falt bort. Det er sentralt for rettens vurdering at lovgiver har valgt ikke å knytte foreldelsesvirkninger til tidspunktet for når vedtak fattes men for når en endringssak «tas opp», se forrige punkt, og at det ikke foreligger rettspraksis som underbygger at lang tidsbruk alene er tilstrekkelig for at skattekrav kan anses falt bort. Ulovfestede passivitetsvirkninger forutsetter at den som påberoper seg dette ut fra omstendighetene har hatt rimelig grunn til å forvente rettsforholdet/resultatet som påberopes.

Ser man bort fra dødperioden på 2 år og 7 måneder etter Riksskattenemndas vedtak forelå kan ikke retten se at skattyterne hadde grunnlag for å anta at endringssaken var henlagt. Først ventet skattyterne på Riksskattenemndas avgjørelse og var klar over at det neste som skulle skje var at de ville få frist for å inngi tilsvar. Etter at skattyterne 10.7.2013 fikk frist for uttalelse måtte de forvente at vedtak ville bli fattet. Med unntak av den nevnte dødperioden på 2 år og 7 måneder har de altså vært orientert om neste skritt i saksbehandlingen. Retten tilføyer at skattyterne selv tok initiativ til å utsette behandlingen til etter Riksskattenemndas vedtak forelå, slik at det var først etter dette forelå at de kunne slutte noe ut fra tidsbruken. Retten tilføyer at stevning i saken ble reist fra begge grener våren 2008, som selv om den ikke gjaldt utdelingsbeskatning, gjorde at skattyterne måtte forstå at sakskomplekset relatert til Ptarmigan Trust var høyt oppe i skattemyndighetenes bevissthet. At truster og skatt i utgangspunkter reiser kompliserte rettsspørsmål tilsier etter rettens skjønn at hva som utgjør rimelig tid til saksbehandling etter at skattyternes tilsvar forelå vil være lengre enn i mer kurante saker. Perioden fra de ble bedt om tilsvar 10.7.2013 til endringsvedtak forelå 2.2.2015 kan retten dermed ikke se inneholdt passivitet av betydning.



Når det gjelder dødperioden på 2 år og 7 måneder fra Riksskattenemndas vedtak forelå til skattyterne ble bedt om å inngi tilsvarende, ser retten at ligningsmyndighetene signaliserte til skattyterne at endringssak ville bli tatt opp snart etter at Riksskattenemndas vedtak forelå. Når dette ikke skjedde før 2 år og 7 måneder senere, ville passivitet kunne skape forventninger hos skattyterne. Retten er imidlertid ikke enig i at det forhold at Riksskattenemnda kom til at de begunstigede var eiere av trusten underbygget at utdelingsbeskatning ikke var aktuelt. Etter rettens skjønn var sistnevnte et så vidt usikkert rettsspørsmål at skattyterne ikke kunne bygge på det.

Passivitet på 2 år og 7 måneder er slik retten oppfatter de sentrale dommene på området ikke tilstrekkelig for å fastslå passivitetsvirkninger, se Rt-1967-581 Rodeløkken og Rt-1995-1883 Slørdahl (dissensavgjørelse).

I Rodeløkken saken kom Høyesterett til at skattekravet var falt bort etter en passivitetsperiode på 4-5 år fra ligningsmyndighetene ble klar over forholdet som tilsa endring og hadde bedt skattyter uttale seg om dette. Det ble uttalt at *«Når spørsmålet om etterligning på denne måte har vært reist overfor skattyteren, og den bestemmende myndighet har fått seg forelagt alle relevante opplysninger, må det kunne kreves at beslutning om etterligning i tilfelle blir truffet innen rimelig tid»*. Høyesterett la til grunn at skattyter hadde oppgitt feil informasjon, men uten at han bevisst hadde søkt å føre ligningsmyndighetene bak lyset. Endringsvedtaket ble foretatt 6-7 år etter inntektsåret.

Til sammenligning fant Høyesteretts flertall i Slørdahl saken en passivitetsperiode på 2 år og 8 måneder ikke tilstrekkelig for at endringskravet var frafalt selv om ligningsmyndighetene hadde gjort feil i sin saksbehandling som førte til at saken ble liggende å drive, at skattyter fikk en forventning om at han ikke ville bli beskattet og innrettet seg på det da han skiftet med sin ektefelle. Melding om endringsvedtak ble gitt skattyter 3 ½ år etter inntektsåret. Også her var det skattyter som hadde gitt feil informasjon i selvangivelsen. Man festet lit til at han der og da ikke forsto det. Høyesteretts flertall uttalte likevel at han *«iallfall er noe å bebreide»* og tilføyde at den materielle skatteplikten ikke berodde på skjønn eller var beheftet med tvil. Flertallet påpekte at endring av ligning bare er avskåret *«ved mer langvarig passivitet enn i nåværende sak»*, at eneste dom som åpnet for det var Rodeløkken med *«en passivitetsperiode på 5 år»* og at det forelå omfattende domspraksis for motsatt resultat. At Høyesteretts flertall anga passivitetsperioden i Rodeløkken til 5 år, selv om mangel på datoangivelser gjør det vanskelig å angi tidsperioden mer nøyaktig enn 4 - 5 år, og Høyesterett videre fremhevet den omfattende rettspraksis for motsatt resultat, oppfatter retten som et signal om at det ikke har skjedd noen glidning i skattyters favør med hensyn til praktisering av de domstolsskapte passivitetsprinsippene.

Eidsivating lagmannsrett kom i LE-1993-1217 (Bøhn) til at endringsadgangen var forspilt i en situasjon hvor det gikk 4 år fra ligningsmyndighetene ble klar over faktiske forhold uten å meddele det til skattyter, til skattyter fikk oversendt en bokettersynsrapport med forslag til endring. I perioden var det dialog mellom partene om andre poster, ligningsmyndighetene fremmet sak for ligningsnemnda om de andre postene og til tross for standpunktet om at skattyters verdiansettelser var feil, ble disse lagt til grunn for ligningen. Det forelå således konkrete omstendigheter som ga skattyter rimelig grunn til å tro at det ikke ville bli endringssak. Endringsligning ble foretatt 5 ½ år etter inntektsåret. Den rettskraftige dommen fra Oslo tingrett 2.10.2014 (Gudesen) hvor endringsvedtaket forelå 9 ½ år etter varsel om endring og hvor

endringsvedtak ble truffet 11 ½ og 12 ½ år etter inntektsårene, skiller seg på samme måte fra vår sak. Det skyldes at det forelå konkrete forhold som begrunner hvorfor skattyter over vesentlig lengre tid enn i vår sak hadde «rimelig grunn til å tro at hans sak var lagt bort». Ifølge tingretten forelå det der perioder av «ren passivitet» på til sammen 7 år og 5 måneder.

Slik retten oppfatter rettspraksis må det, i tillegg til en rimelig forventning om bortfall basert på konkrete omstendigheter, minst ha vært en dødperiode på fire år for krav kan anses falt bort ved passivitet, noe som ikke er tilfellet i vår sak. Etter rettens skjønn tilsier heller ikke reelle hensyn at passivitetsvirkninger inntreer tidligere. Ligningsmyndighetene bør gis rommelig tid til å utføre sine arbeidsoppgaver som er å sikre fellesskapets behov for skatteinntekter etter en grundig vurdering av faktum og juss. Selv om retten ser ulempen for skattyterne ved å måtte ta høyde for ikke-avklarte skattekrav, ikke minst der endringssaken ender uten skatteplikt, må dette ses i lys av at skattytere som etter lang saksbehandlingstid blir ilagt skatteplikt, har fått en tilsvarende lang betalingsutsettelse.

Retten bemerker avslutningsvis at ligningsloven § 9-6 nr 5 bokstav c ikke regulerer vårt tilfelle.

Rettens konklusjon er således at kravet om skatt på utdelingen ikke har falt bort som følge av passivitet på ligningsmyndighetenes side.

## **5.4 Sakskostnader**

### **5.4.1 Innledning**

Som det fremgår av tvisteloven («tvl.») § 20-2 har den part som har fått «*medhold fullt ut eller i det vesentlige*» krav på full erstatning for sakskostnader. En part kan også helt eller delvis tilkjennes sakskostnader om vedkommende har fått «*medhold av betydning*» hvis «*tungtveiende grunner*» tilsier det, se tvl. § 20-3.

De begunstigede i FO-grenen har krevd sakskostnader med kroner 8 239 381.

FO-selskapenes sakskostnadskrav er på 3 838 875 kroner. Rettsgebyr kommer i tillegg.

De begunstigede i PO-grenen og PO-selskapet har samlet fremmet et sakskostnadskrav på kroner 9 466 824. Rettsgebyr kommer i tillegg.

Staten v/Regjeringsadvokaten har fremsatt krav om sakskostnader med kroner 1 125 000, hvor 1/5 relaterer seg til as'enes sak. Statens eksterne advokat har fremmet krav om sakskostnader med kroner 2 686 937 kroner, hvor 1/4 er for saken mot as'ene.

Med unntak av Regjeringsadvokatens krav, inkluderer beløpene merverdiavgift.

### **5.4.2 Sakskostnader i sakene mellom de begunstigede og staten**

Saken mellom de begunstigede og staten gjaldt NOKUS beskatning, formuesbeskatning og inntektsbeskatning. Etter forliksavtalene skal retten ta stilling til sakskostnader for de forlikte postene. Det er det samlede utfallet som er avgjørende når det foreligger flere krav mellom de samme partene, se tvl. § 20-2 andre ledd.

Da stevning ble tatt ut i 2008 gjaldt tvisten NOKUS beskatning av de begunstigede inntektsårene 1994 - 2003. Saken har løpende blitt utvidet til å inkludere nye inntektsår.

Inntektsårene 1994 - 2000 falt ut av saken da Riksskattenemnda 6.12.2010 frafalt NOKUS beskatning av de begunstigede for inntekter i Ptarmigan Trust og de underliggende Timex-døtrene i disse årene. Den økonomiske konsekvensen av frafallet er begrenset når det gjelder Ptarmigan Trust fordi trusten drev med underskudd. Da Timex-døtrene hadde betydelige inntekter i disse syv årene får frafallet økonomisk betydning. For disse syv årene anses de begunstigede å ha vunnet frem.

For inntektsårene 2001 - 2010 frafalt de begunstigede innvendingene mot NOKUS ligning av Ptarmigan Trust med underliggende selskaper ved forlikavtalen av 18.10.2015. Det er relevant for betydningen av forliket at trusten drev med underskudd i hele perioden mens Timex-døtrene hadde driftsinntekter til og med 2005. For disse ni inntektsårene som økonomisk sett ikke har samme betydning for utfallet i saken som den forrige perioden, men hvor det prinsipielle spørsmålet om det var adgang til NOKUS beskatning sto sentralt, kan de begunstigede ikke anses for å ha vunnet frem. Dette gjelder også for Petter Olsen, Sofie Olsen og Bente Brat selv om staten for dem ved forlikavtalen av 26.10.2015 frafalt endring av ligning for 2004 - 2006.

For inntektsårene 2011 - 2014 frafalt staten i forliket av 18.10.2015 NOKUS beskatning av de begunstigedes andeler av inntekter i Ptarmigan Trust. Det er inntatt i forliket at frafallet skyldes at det anses dokumentert at trusten i disse årene var reelt etablert og drev reell økonomisk virksomhet i Liechtenstein. Selv om den umiddelbare økonomiske konsekvensen av denne delen av forliket ikke er betydelig for de begunstigede da Ptarmigan Trust drev med underskudd, var det utvilsomt viktig å vinne frem med EØS anførselen som kan få betydning for hvordan trusten vil bli beskattet i fremtiden. Slik retten forstår det var det ikke inntekter i Timex-døtrene i disse årene.

Retten vurderer at de begunstigede i relasjon til NOKUS beskatning, hensyntatt hvilke beløp som tvisten gjaldt de enkelte årene, er nær ved å ha vunnet i det vesentlige. Innsigelsen mot formuesbeskatning har de vunnet frem med. Som kjent er skatteprosenten for formuesskatt lav (1,1 %), men effekten blir følbart fordi det er en årlig skatt uavhengig av oppnådd inntekt/utdeling. Inntektsbeskatning av 2005 utdelingen gjaldt en enkeltstående utbetaling, men fordi beløpet som ble utdelt var på nesten 228 millioner kroner (før fradrag for beløpet til Kristine E. Olsen) blir betydningen av å ikke vinne frem stor.

Retten finner under at de begunstigede ikke kan anses for å ha vunnet frem i det vesentlige, slik at de dermed ikke har krav på dekning av sakskostnader etter tvl. § 20-2.

Som nevnt kan en part tilkjennes sakskostnader hvis han får «*medhold av betydning*» så fremt «*tungtveiende grunner*» tilsier det. Etter rettens skjønn har de begunstigede har fått medhold av betydning. Retten finner at det for tvisten om NOKUS beskatning av de begunstigede er tungtveiende grunner for å tilkjenne delvise omkostninger. Retten bemerker at staten vedrørende NOKUS beskatning av de begunstigede frafalt en rekke inntektsår før og under hovedforhandlingen, at denne delen av saken pådro store utgifter helt frem til oppstart av hovedforhandlingen, at staten ved en litt annen håndtering i forkant av foreleggelsen til EFTA

domstolen kunne ha begrenset pådratte sakskostnader, at de begunstigede hadde grunn for å få saken prøvd for EFTA domstolen og at EFTA domstolens rådgivende uttalelse [E-3/13 og E-20/13] antas bidragsytende til at staten valgte å frafalle NOKUS beskatning for de begunstigede for årene 2011 - 2014. Retten tilføyer at NOKUS beskatning var tvistegjenstand fra stevning ble tatt ut i 2008 og hovedtema for EFTA domstolen. Til sammenligning kom tvisten om formuesbeskatning først inn i saken våren 2011, mens tvisten om inntektsbeskatning ved utdeling ble tema fra våren 2015.

Selv om de begunstigede har fått medhold av betydning finner retten ikke tungtveiende grunner for å tilkjenne sakskostnader ut over en slik skjønnsmessig andel. Retten bemerker at de begunstigede er i en situasjon hvor de har ressurser til å ivareta sine interesser, enten direkte, eller for Bente Brats vedkommende via barn som hun er lignet sammen med.

FO-grenens sakskostnadskrav vedrørende NOKUS beskatning av de begunstigede for arbeid frem til hovedforhandling, er eksklusive rettsgebyr og utlegg kroner 3 206 815.

PO-grenens krav relatert til NOKUS beskatning av de begunstigede er noe lavere, men vanskelig å beløpsfeste da sakskostnadskravet beskrives i detalj relatert til tidsperioder og vedtak, men uten oppdeling for type krav.

Basert på hva som fremkommer av prosesskriv med bilag legger retten til grunn at FO-grenen trakk en større del av lasset enn PO-grenen under saksforberedelsen og ved forespørselen for EFTA domstolen. Samtidig har PO-grenen oppnådd et bedre resultat ved at staten for dem også frafalt NOKUS beskatning for inntektsårene 2004 - 2006. Ut fra en skjønnsmessig helhetsvurdering finner retten å kunne tilkjenne de begunstigede i hver av familiegrenene erstatning for sakskostnader med 800 000 kroner. Beløpene forfaller til betaling to uker etter dommens forkynning, se tvl. § 19-7 første ledd.

#### **5.4.3 Sakskostnader i saken som gjelder as'ene**

For as'enes vedkommende har saken vært begrenset til NOKUS beskatning av indirekte eierandeler i Timex-døtrene. As'ene har ikke vunnet frem. Dette innebærer at staten i relasjon til as'ene har vunnet saken og i utgangspunktet har krav på full erstatning for sine sakskostnader etter tvl. § 20-2. Retten kan ikke se at det foreligger tungtveiende grunner for å gjøre unntak fra dette, se tvl. § 20-2 tredje ledd.

Advokaten fra Regjeringsadvokaten har opplyst hans sakskostnadsbeløp som refererer seg til as'ene utgjør samlet 225 000 kroner. Statens eksternt engasjerte advokat sitt samlede omkostningskrav overfor as'ene utgjør 25 % av hans totale sakskostnadskrav på kroner 2 686 937,50 dvs. samlet kroner 671 734 inkludert merverdiavgift. Han mente at kostnadene bør fordeles med en halvpart på FO-selskapene og PO-selskapet.

Det er ikke innsigelser mot nevnte fordelingsnøkkel eller kravets størrelse. Retten kan ikke se at sakskostnadene går ut over hva som er nødvendige og rimelig.

AS Quatro og Invento AS dømmes etter dette, som solidarisk ansvarlige, til å betale 460 867 kroner til staten i erstatning for sakskostnader. Tilsvarende dømmes Compagnia La Gomera AS

og Firmament AS, som solidarisk ansvarlige, til å betale kroner 460 867 til staten i erstatning for sakskostnader. Sakskostnadene forfaller til betaling to uker etter forkynnelse av dommen.

Dom er ikke avsagt innen lovens frist. Det skyldes sakens betydelige omfang.

#### Domsslutning

1. Staten v/Skattedirektoratet frifinnes i søksmålene anlagt av AS Quatro, Invento AS, Compagnia la Gomera AS og Firmament AS.
2. AS Quatro og Invento AS plikter som solidarisk ansvarlige å betale erstatning for sakskostnader til Staten v/Skattedirektoratet med 460 867 firehundreogsekstiusenåttehundreogseksisyv - kroner innen to uker fra dommens forkynning.
3. Compagnia la Gomera AS og Firmament AS plikter som solidarisk ansvarlige å betale erstatning for sakskostnader til Staten v/Skattedirektoratet med 460 867 firehundreogsekstiusenåttehundreogseksisyv - kroner innen to uker fra dommens forkynning.
4. For Fred. Olsen, Merethe Nergaard, Andrea Marie Nergaard, Caroline Merete Nergaard, Olav Nergaard, Anette Olsen, Thomas P. Jebsen, Sofie E. Jebsen, Kristine E. Olsen, Kristin B. Santana og Severin R. Santana oppheves Riksskattenemndas vedtak av 6.12.2010, Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 10.10.2013, Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 1.7.2015 og Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 24.8.2015. Ved ny ligning skal det legges til grunn at det ikke er grunnlag for formuesskatt.
5. For Petter Olsen, Sofie Henriette Kvaal Olsen, Bente Margrethe Brat og Marie Brat Olsen oppheves Riksskattenemndas vedtak av 6.12.2010, Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 10.10.2013, Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 24.8.2015 og Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 1.7. 2015. Ved ny ligning skal det legges til grunn at det ikke er grunnlag for formuesskatt.
6. For Fred. Olsen, Merethe Nergaard, Andrea Marie Nergaard, Caroline Merete Nergaard, Olav Nergaard, Anette Olsen, Thomas P. Jebsen, Sofie E. Jebsen, Kristine E. Olsen, Kristin B. Santana, Severin R. Santana, Petter Olsen, Sofie Henriette Kvaal Olsen, Bente Margrethe Brat og Marie Brat Olsen oppheves Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 2.2.2015. Ved ny ligning skal det for beløpet utdelt fra Ptarmigan Trust i 2005 gjøres et fradrag på 5 887 795 - femmillioneråttehundreogåttisyv tusensyvhundreognitifem - kroner slik at det ved fastsettelse av skattepliktig inntekt for den enkelte mottaker gjøres et forholdsmessig fradrag ut fra hvilken andel av utdelingen den enkelte har mottatt.
7. For øvrig frifinnes Staten v/Skattedirektoratet for krav fremsatt av Fred. Olsen, Merethe Nergaard, Andrea Marie Nergaard, Caroline Merete Nergaard, Olav Nergaard, Anette Olsen, Thomas P. Jebsen, Sofie E. Jebsen, Kristine E. Olsen, Kristin B. Santana, Severin R. Santana, Petter Olsen, Sofie Henriette Kvaal Olsen, Bente Margrethe Brat og Marie Brat Olsen.
8. Staten v/Skattedirektoratet plikter innen to uker fra dommens forkynning å betale erstatning for sakskostnader til Fred. Olsen, Merethe Nergaard, Andrea Marie Nergaard, Caroline Merete Nergaard, Olav Nergaard, Anette Olsen, Thomas P. Jebsen, Sofie E. Jebsen, Kristine E. Olsen, Kristin B. Santana og Severin R. Santana med 800 000 - åttehundretusen-kroner.
9. Staten v/Skattedirektoratet plikter innen to uker fra dommens forkynning å betale erstatning for sakskostnader til Petter Olsen, Sofie Henriette Kvaal Olsen, Bente Margrethe Brat og Marie Brat Olsen med 800 000 - åttehundretusen - kroner.

## SKN 16-082 Fradrag for tap på fordring

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-2.

**Oslo tingrett:** Dom av 23. februar 2016, sak nr.: TOSLO-2015-84976

**Dommer:** Tingrettsdommer Jørgen Monn.

**Parter:** Morpol ASA (advokat Heidi Cathrine Lørstad) mot Skatt Øst (advokat Jon Vinje).

Dommen er anket.

**Sammendrag:** Spørsmål om fradrag for tap på fordring mot konsernselskap. Tingretten fant at konsenspissen som led tapet drev virksomhet i skattemessig forstand, og at det var tilstrekkelig tilknytning mellom denne virksomheten og tapet på fordringen. Det var dermed fradrag for tapet etter skatteloven § 6-2, og skatteklagenemndas vedtak ble opphevet.

### 1 Hva saken gjelder

Saken gjelder Skatteklagenemndas vedtak av 25. november 2014 vedrørende likningen for 2011 for Morpol ASA. Tvisten gjelder hvorvidt Morpol ASA har krav på fradrag for tap på fordring mot det spanske konsernselskapet Culmarex S.A. Det rettslige spørsmål er om tapet på fordringen er å anse som tap i virksomhet, jf. skattelovens § 6-2 annet ledd. Det partene er uenig om er hvorvidt Morpol ASA drev virksomhet i skattemessig forstand, og i så fall om fordringen mot Culmarex hadde tilstrekkelig tilknytning til denne virksomheten,

### 2 Framstilling av saken

Morpol-gruppen ble grunnlag i Polen i 1996 med det polske selskapet Morpol S.A som eierselskap. Morpol S.A driver med foredling, salg og distribusjon av ferdige lakseprodukter.

I april 2010 ble Morpol ASA stiftet og børsnotert på Oslo Børs. Det polske selskapet Morpol S.A var ett av datterselskapene til Morpol ASA.

Morpol ASA hadde som strategi å utvide sin virksomhet vertikalt for å sikre tilgang til råvaren laks. I august 2010 kjøpte Morpol ASA opp tre lakseoppdrettsselskaper. I september og oktober 2010 kjøpte Morpol ASA 100 % av det børsnoterte oppdrettsselskapet Marine Farms ASA. I februar 2011 kjøpte Morpol også opp et femte oppdrettsselskap.

Et av Marine Farms ASAs datterselskaper var Lakeland Smolt Limited, som var et UK selskap som drev med oppdrett av laks. Marine Farms ASA eide også (og hadde eid siden 1990) det spanske oppdrettsselskapet Culmarex, som drev med oppdrett av fiskeartene havabbor og brasme

(seabass og seabream). Marine Farms ASA eide også virksomheter i Vietnam og Beliz som drev med oppdrett av fiskearten cobia.

I 2007 hadde Marine Farms ASA, sammen med sine datterselskap Culmarex og Lakeland Smolt Limited som solidarisk ansvarlige låntakere («joint and several borrowers»), inngått en låneavtale med DnB NOR. Låneavtalen inneholdt blant annet forbud mot oppkjøp samt forbud mot at selskapet skulle tas av børser. Morpol ASAs oppkjøp av aksjene i Marine Farms ASA i september og oktober 2010 og at Marine Farms ASA deretter ble tatt av børser utgjorde således et brudd på lånevilkårene. Det ble derfor gjennomført forhandlinger med DnB NOR om refinansiering. Disse forhandlingene endte med at det i slutten av januar/begynnelsen av februar 2011 ble inngått en ny låneavtale med DnB NOR med kun Morpol ASA som låntaker. Finansieringen nedover i Morpol-konsernet, herunder overfor Culmarex, ble da gjennomført ved interne lån fra Morpol ASA. Den 1. februar 2011 inngikk således Morpol ASA en intern låneavtale med Culmarex på opp til 46 millioner Euro. Denne låneavtalen erstattet det lån som DnB NOR tidligere hadde gitt direkte til Culmarex etter låneavtalen fra 2007.

Det fremgikk av et «Information Memorandum» av 14. oktober 2010 som Morpol ASA utarbeidet i forbindelse med oppkjøpet av Marine Farms ASA at Morpol ASA planla å selge Culmarex og virksomhetene i Beliz og Vietnam, dvs. virksomhetene i Marine Farms ASA som ikke drev med oppdrett av laks. Disse virksomhetene ble således ført i balansen som virksomheter «held for sale».

I juli 2011 inngikk Morpol ASA og Marine Farms ASA avtale med Cooke Aquaculture Inc om overdragelse av Marine Farm ASAs aksjer i Culmarex SA samt Morpol ASAs fordring på Culmarex. Fordringen utgjorde på det tidspunktet 46,4 millioner Euro. Salgssummen for både aksjene og fordringen, etter fradrag for ekstern gjeld, utgjorde ca. 39,7 millioner Euro. Salgssummen, som altså var lavere enn verdien på fordringen, ble i sin helhet allokert til fordringen. Dette medførte et tap på fordringen på ca. 6,7 millioner Euro, som tilsvarer ca 51,6 millioner kroner. Dette tallet inkluderer også inntektsførte renter på 7,1 millioner kroner.

I desember 2012 ble Marine Farms ASA innfusjonert i Morpol ASA.

I løpet av 2013 ble Marine Harvest ASA eier av 100 % av aksjene i Morpol ASA for en samlet kjøpesum på over 1,9 milliarder kroner.

Morpol ASA førte tapet på fordringen mot Culmarex til fradrag i ligningen for 2011 og dette ble godtatt i ordinær ligning. I oktober 2013 varslet imidlertid skattekontoret om endring av ligningen ved å nekte fradrag for tapet av fordringen. Skattekontoret fattet deretter endringsvedtak 5. mars 2014, som medførte at Morpol ASAs inntekt økte med ca. 44,5 millioner kroner. Skattekontoret aksepterte at tidligere inntektsførte renter ble fradragsført.

Morpol ASA påklaget skattekontorets vedtak til Skatteklagenemda, som i vedtak av 25. november 2014 sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Morpol ASA tok 22. mai 2015 ut stevning med påstand om opphevelse av Skatteklagenemdas vedtak. Hovedforhandling i saken ble holdt 8. og 9. februar 2016. Det ble avhørt to vitner og foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

### **3 Saksøkerens påstandsgrunnlag og påstand**

Saksøkeren, Morpol ASA, anfører at tapet på fordringen mot Culmarex er et tap i virksomhet, og dermed fradragsberettiget i likningen for 2011.

Morpol ASA har utøvet aktiviteter som i skatterettslig forstand må anses som en virksomhet. Morpol har for det første drevet virksomhet i form av finansieringsvirksomhet. En vesentlig del av Morpol ASAs virksomhet og inntektsgrunnlag, var som långiver overfor konsernselskaper.

For det andre har Morpol ASA utøvd virksomhet som eier av aksjer i konsernselskaper. Dette eierskapet går utover passiv kapitalplassering. Morpol ASA har utøvet virksomhet i form av sin posisjon som aksjonær og tjenesteyter overfor konsernselskaper, herunder ved å yte finansiering som del av Morpol ASAs overordnede styring. Morpol ASAs aktiviteter har vært utøvet for Morpol ASAs regning og risiko. Man må her også ta i betraktning aktiviteter, herunder reiser, utført av personell ansatt i Marine Farms ASA og Morpol S.A. på vegne av Morpol ASA. De aktiviteter som er utøvet har økonomisk karakter og er egnet til å gi overskudd.

Som tilleggsmomenter for at virksomhetskravet er oppfylt for Morpol ASAs vedkommende vises det til at det er et krav for å kunne børsnoteres at man driver virksomhet, jf. børsforskriften § 4 tredje ledd, og til at aksjene i Morpol ASA i 2013 ble solgt for over 1,9 milliarder kroner.

Subsidiært anses virksomhetsvilkåret oppfylt ved at datterselskapenes virksomhet anes integrert i Morpol ASA.

Det foreligger videre tilstrekkelig tilknytning mellom virksomheten i Morpol ASA og fordringen. Morpol ASA må som angitt over anses å ha drevet finansieringsvirksomhet og dermed er tapet på fordringen mot Culmarex del av den ordinære virksomheten.

Dersom Morpol ikke anses for å drive finansieringsvirksomhet, så foreligger det uansett tilstrekkelig tilknytning ettersom kjøpet av Marine Farms ASA og refinansieringen, herunder refinansieringen av Culmarex, ble gjort for å styrke Morpol ASAs egen virksomhet. Refinansieringen ble gjort for å ivareta virksomheten som skulle videreføres (Lakeland) og maksimere verdiene ved et eventuelt salg av Culmarex. Uansett foreligger det tilstrekkelig tilknytning ettersom selskapene var sterkt integrert, og det vises her for eksempel til at Morpol ASA ga lån til Culmarex som Culmarex var avhengig av. Morpol ASA må videre kunne påberope seg den integrasjon som har vært mellom Marine Farms ASA og Culmarex, ettersom Marine Farms ASA senere ble innfusjonert i Morpol ASA, jf. kontinuitetsprinsippet ved fusjon.

Saksøkeren nedla følgende påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 25. november 2014 oppheves.
2. Morpol ASA tilkjennes sakskostnader.

### **4 Saksøktens påstandsgrunnlag og påstand**



Saksøkte, staten v/Skatt Øst, anfører at tapet på fordringen mot Culmarex er ikke et tap i virksomhet, og dermed ikke fradragsberettiget i likningen for 2011.

Ved vurderingen av om Morpol ASA oppfyller virksomhetsvilkåret og tilknytningsvilkåret er det aktivitetene i kun Morpol ASA som er relevant. Hvert selskap - også i et konsern - må vurderes for seg.

Morpol ASA driver ingen egen operasjonell virksomhet, men er et rent holdingselskap. Morpol ASA har videre ikke gitt utlån til datterselskaper i en grad som innebærer at Morpol ASA har drevet finansieringsvirksomhet. Lånene som ble ytt i 2011 i forbindelse med refinansieringen var en engangsforeteelse.

Morpol ASAs aktiviteter i forhold til konsernselskapene har videre ikke gått utover de rene eier- og styringsfunksjoner man har som aksjonær. Morpol ASA har ikke hatt aktiviteter utover det som er nødvendig for et børsnotert holdingsselskap. Morpol ASA hadde bare 5 ansatte i 2011. Av de fire personene som i Morpols årsrapport for 2011 var oppgitt å være i Morpol-konsernets ledelse, så var kun én (finansdirektøren) ansatt i Morpol ASA. De øvrige i ledelsen var ansatt i og lønnet fra Morpol S.A eller Marine Farms ASA. Det er ikke holdepunkter for å si at aktiviteter utført av ansatte i Marine Farms ASA og Morpol S.A. er gjort på vegne av Morpol ASA. De aktiviteter som ansatte i Marine Farms ASA utførte for Morpol ASA gikk kun på aktiviteter som økonomisk rapportering mv, for å oppfylle kravene til rapportering i et børsnotert selskap. Styret i Morpol ASA synes å ha hatt en passiv rolle og har kun utøvet eieraktiviteter som ligger innenfor styrets ordinære oppgaver. Det er ikke holdepunkter for at styret har utøvd noen særlige aktiviteter overfor datterselskaper, herunder Culmarex. Marine Farm ASAs eller Culmarex' virksomhet kan ikke anses integrert i Morpol ASA.

Dersom virksomhetsvilkåret er oppfylt for Morpol ASAs vedkommende, foreligger det ikke tilstrekkelig tilknytning mellom Morpol ASAs virksomhet og fordringen mot Culmarex. Som for virksomhetsvurderingen så må også tilknytningsvurderingen baseres på om det er tilstrekkelig tilknytning til Morpol ASAs virksomhet, og ikke til Marine Farm ASAs virksomhet. Det har ikke vært noen særlig og nær tilknytning mellom Morpol ASA og Culmarex. Culmarex var en virksomhet som sto på egne ben. Culmarex var helt siden Morpol ASAs oppkjøp av Marine Farms ASA i oktober 2010 klassifisert som «held for sale», og ble da også solgt i juli 2011. Det ble ikke foretatt noen integrasjon av Culmarex etter at Morpol ASA kjøpte opp Marine Farms ASA utover et endret rapporteringssystem. At Culmarex eventuelt har vært integrert med Marine Farms ASA er uten betydning da temaet er om Morpol ASA har vært integrert med Culmarex. At Marine Farms ASA senere, i 2012, ble innfusjonert i Morpol ASA i 2012 endrer ikke vurderingen, da det relevante tidspunkt for vurderingen uansett er fra lånet ble gitt frem til fordringen ble realisert i juli 2011.

Saksøkte nedla følgende påstand:

1. Staten v/Skatt Øst frifinnes.
2. Staten ved skatt øst tilkjennes sakskostnader.

### **5 Rettens vurdering**

### **5.1 Konklusjon**

Retten er kommet til at Morpol ASA drev virksomhet i skattemessig forstand, og at det var tilstrekkelig tilknytning mellom denne virksomheten og fordringen mot Culmarex. Morpol ASA har derfor krav på fradrag for tapet ved realisasjonen av denne fordringen. Skatteklagenemdas vedtak av 25. november 2014 vedrørende likningen for 2011 for Morpol ASA må derfor oppheves.

### **5.2 Problemstilling og rettslig utgangspunkt**

Problemstillingen i vår sak er om Morpol har krav på fradrag for tap på fordringen overfor Culmarex. En slik fradragsrett må hjemles i skatteloven § 6-2 annet ledd første setning som lyder:

Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring.

For å ha krav på fradrag etter denne bestemmelsen kreves det for det første at det foreligger en fordring og at det er konstatert endelig tap på denne fordringen. Disse to vilkårene er partene enige om at er oppfylt. For det andre kreves det andre at skatteyter driver virksomhet. For det tredje kreves det tilknytning mellom fordringen og skatteyteres virksomhet, jf. formuleringen «tap i virksomhet». Tvisten gjelder hvorvidt de to siste vilkårene er oppfylt.

Etter skatteloven § 6-2 tredje ledd, som trådte i kraft høsten 2011, gis det ikke lenger fradrag for tap på fordringer mellom nærstående parter. Fordringen mot Culmarex ble stiftet og realisert før denne endringen i skatteloven, slik at denne endringen ikke kommer til anvendelse i vår sak.

### **5.3 Virksomhetsspørsmålet**

Det første spørsmålet er om Morpol ASA drev virksomhet i 2011 da lånet ble gitt og tapet konstatert.

Virksomhetsbegrepet er ikke definert i skatteloven, men er omtalt i forarbeider, teori og praksis. Det må avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering om en aktivitet skal kunne anses som virksomhet i skattelovens forstand, og hvor følgende momenter vil være sentrale, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 48:

- Det må være utøvet aktivitet av et visst omfang og en viss varighet,
- Aktiviteten må være utøvet for skatteyterens regning og risiko, og
- Aktiviteten må ha økonomisk karakter og objektivt sett være egnet til å gi overskudd.

Det synes på det rene at Morpol ASA, som var et holdingselskap, ikke drev operasjonell virksomhet. Spørsmålet er om Morpol ASA drev en annen type aktivitet som anses som en skattemessig relevant virksomhet.

Retten vurderer først om Morpol ASA kan sies å ha utøvd finansieringsvirksomhet, ved at Morpol har ytt store lån til datterselskaper. Retten finner at Morpol ASA klart ikke har utøvd finansieringsvirksomhet. Lånene som er gitt bærer preg av en engangsforeteelse i forbindelse med refinansieringen. Utlånsaktivitetene var uansett ikke av et slikt omfang og karakter at utlånene utgjør en egen finansieringsvirksomhet. Utlånene fremstår mer som en integrert del av

Morpol ASAs overordnede styring og kontroll av konsernselskapene, jf. nedenfor, enn som en egen virksomhet.

Spørsmålet er så om Morpol aktiviteter som eier av konsernselskapene utgjør en egen virksomhet. Retten vurderer først om de aktiviteter som Morpol ASA har utøvet er av en tilstrekkelig art og omfang til å kunne anses som virksomhet.

Ved vurderingen av hvorvidt utøvelse av eierskap i andre selskaper kan anses som virksomhet, går det et nedre skille mot passiv kapitalforvaltning. En aksjonærposisjon i seg selv kan ikke anses som virksomhet i skattelovens forstand. Det kreves aktivitet utover den vanlige aktivitet som utøves som aksjonær for å kunne bedømmes som en virksomhet. jr. Rt-2013-628 [skal vel være Rt-2015-628] (Erik Solér) avsnitt 33:

Etter dette må det klare utgangspunktet være at aksjonærposisjonen ikke i seg selv kan anses som virksomhet i skattelovens forstand. Det må gjelde selv om det utøves en aktivitet i form av kjøp og salg av aksjer, oppfølging av investeringen, deltakelse på generalforsamling osv. Tap lidt i forbindelse med en slik passiv kapitalforvaltning kan følgelig ikke gi grunnlag for fradrag etter skatteloven § 6-2. Staten har imidlertid erkjent at også forvaltning av en aksjeportefølje i særlige tilfelle kan anses som virksomhet, noe jeg er enig i. Jeg viser på dette punkt også til Lignings-ABC 2014/15 side 1569, hvor det heter at det må legges vekt på «om handelen ... er systematisk og vedvarende, samt antall transaksjoner og omsetningens størrelse».

I Lignings-ABC fra 2010/11 het det om dette:

Det må på selvstendig grunnlag vurderes konkret om aksjer og andre verdipapirer er eid i virksomhet eller ikke, se emnet «Tap». Det kan være virksomhet i seg selv å eie, kjøpe og selge aksjer og andre verdipapirer, såfremt omfanget av aktiviteten er tilstrekkelig stor, se FIN i Utv-1993-495 og HRD i Utv-1962-215 (Rt-1962-273) (forutsettes at kjøp og salg av verdipapirer/aksjer for egen regning og risiko kan bli ansett som virksomhet).

Ved avgrensningen mot passiv kapitalplassering legges blant annet vekt på om handelen med aksjer og andre verdipapirer er systematisk og vedvarende, samt antall transaksjoner og omsetningens størrelse. Videre er det av betydning om formålet med aktiviteten er å oppnå kortsiktige gevinster i motsetning til en passiv plassering ut fra et langsiktig mål.

I forhold til konsernforhold sier Høyesterett i Quatro-dommen i Rt-1990-958 bl.a. at:

Og det må understrekes at selve aksjonærposisjonen - det å erverve og eie aksjer, eventuelt også handle med dem - ikke i seg selv sees på som en næringsutøvelse på aksjonærens hånd.

Videre gir Høyesterett i Quatro-dommen uttrykk for at det å utøve de styringsmuligheter som aksjonærposisjonen gir overfor datterselskap ikke i seg selv er næringsvirksomhet, jf. følgende fra dommen:

Ikke i noen av disse relativt ferske lovforarbeider finner jeg holdepunkter for at man skulle ha ment at det gjelder en presumpsjon for at et morselskaps aksjer i datterselskap er eiet i næring,

eller for at utøvelsen av de styringsmuligheter som aksjeinnehaveren innebærer, i seg selv skal ansees som en næringsutøvelse på morselskapets hånd.

Høyesterett syntes imidlertid å trekke en grense mellom utøvelse av slike eierrettigheter og utøvelse av overordnede styrings- og ledelsesfunksjoner, jf. følgende fra dommen:

Det er ikke påvist at A/S Quatro i sin eiertid utøvet noen «overordnet styrings- og ledelsesfunksjoner» overfor Dolphin, ut over det som naturlig fulgte av datterselskapsforholdet.

I Utv. 1989 side 766 flg. skriver daværende ekspedisjonssjef i Finansdepartementet Thorbjørn Gjølstad («om aksjer i næring - nyere grensetilfeller») følgende om holdingselskaper og virksomhetsbegrepet:

... Morselskapet vil vanligvis utøve en overordnet styring av datterselskapets virksomhet - utover det å forvalte aksjeformuen, stemmeretten og utbyttekravet. Slik aktiv styring vil kvalifisere som næringsutøvelse, forutsatt at datterselskapet selv anses å drive ei næring. De fleste (selgende) konsernspisser driver nok så aktivt.

Spørsmålet er så, anvendt på vår sak, om Morpol ASAs aktiviteter som aksjonær og tjenesteyter utgjør virksomhet i skatterettslig forstand. Ved denne vurderingen tas de samlede aktiviteter i betraktning. Det avgjørende synes, etter rettens vurdering av rettskildene, å være hvorvidt Morpol ASA har utøvd aktiviteter utover de rene aksjonærrettigheter, herunder om Morpol ASA har hatt styring og kontroll av konsernselskapene utover det som den rene aksjonærposisjonen gir grunnlag for.

Det har vært en stor aktivitet i Morpol ASA siden børsnoteringen i april 2010. Som nevnt over kjøpte Morpol ASA fire nye virksomheter som drev med oppdrett av laks i august 2010, og en femte i februar 2011. Ekspansjonen innen oppdrett ble gjort med de midler Morpol ASA hentet inn i forbindelse med børsnoteringen.

Morpol ASAs vedtektsbestemte formål er som følger:

..virksomhet innen sjømatindustri og investering i aksjer og andre eierandeler i andre selskaper og foretak med virksomhet innen sjømatindustri samt all annen virksomhet som står i forbindelse med dette.

Kjøpet av oppdrettsvirksomhetene ligger derfor innenfor det vedtektsbestemte formålet.

I Skatteklagenemndas vedtak av 25. november 2014 fremgår det på side 20 at:

Kontoret finner det i tillegg klart at det fattes beslutninger på toppnivå som gjelder den strategiske styringen av hele gruppen. Det er det imidlertid ikke Morpol ASA som gjør. Av de fire som utgjør toppledelsen i Morpol-gruppen er bare en av dem, finansdirektøren, ansatt i Morpol ASA. Resten er ansatt i andre selskaper i gruppen, også grunnleggeren Jerzy Malek som riktignok er daglig leder i Morpol ASA, men ansatt i og får sin lønn fra et annet selskap.

Retten kan ikke følge skattekontorets argumentasjon her. Retten kan ikke se at det er sannsynliggjort at de beslutninger «på toppnivå» som gjelder Morpol ASA, herunder kjøp og finansiering av datterselskaper, samt beslutninger som gjelder strategi og utvikling av Morpol konsernet totalt sett, er fattet noe annet sted enn i Morpol ASAs styre og/eller Morpol ASAs daglig ledelse. At Morpol ASAs daglige leder er formelt sett ansatt i Morpol S.A er uten betydning, da han er registrert som daglig leder i Morpol ASA og, så vidt retten kan se ut fra referater fra styremøter, også faktisk har fungert som daglig leder i Morpol ASA, herunder i diskusjonene med styret. Også Morpol ASAs styre har tatt sentrale beslutninger på vegne av Morpol ASA. Det fremgår av skattekontorets vedtak at styret i Morpol ASA har vært involvert i beslutninger om låneopptak, utstedelse av obligasjoner samt kjøp og salg av datterselskaper. Videre, i den grad det er tatt beslutninger og utført aktiviteter andre steder enn i Morpol ASAs styre og daglig ledelse som gjelder Morpol ASA, så er de etter rettens vurdering uansett fattet på Morpol ASAs regning og risiko.

Etter rettens oppfatning var Morpol ASAs aktiviteter med å kjøpe opp oppdrettsvirksomhet fra høsten 2010 og salget av Culmarex i juli 2011 av en slik art og omfang at denne aktiviteten med kjøp og salg av aksjer/virksomheter i seg selv kan anses som en virksomhet, jf. uttalelsen fra Finansdepartementet fra 1993 og fra liknings ABC'en for 2010/2011 sitert over.

Videre finner retten også at Morpol ASAs aktiviteter i form av overordnede styring og kontroll av konsernselskapene, herunder med Culmarex, gikk utover de rene eierbeføyelser. Særlig vises her til det faktum at Morpol ASA har ytt internlån som Culmarex, som er noe som går utover en normal eierbeføyelse. Retten viser også til at Culmarex er et datter-datterselskap av Marine Farms ASA, slik at en ren utøvelse av eierfunksjoner ville kreve at Morpol ASA utøvde sitt eierskap gjennom deltagelse i styret i Marine Farms ASA. Retten har ikke oppfattet at Morpol ASAs styring og kontroll av Culmarex er gjort på denne måten.

Retten finner på denne bakgrunn at det ikke er tvilsomt at Morpol ASAs aktiviteter gjennom sin posisjon som aksjonær og tjenesteyter, og gjennom sine kjøp og salg av virksomheter siden børsnoteringen og i alle fall frem til Culmarex ble solgt i juli 2011, er av en tilstrekkelig art og omfang til å kunne utgjøre virksomhet i skattelovens forstand.

Videre finner retten det klart at disse aktivitetene er utøvd for Morpol ASAs regning og risiko. Som retten er kommet til over, så fremstår det for retten som at de sentrale aktivitetene er utført av Morpol ASAs styre og daglige ledelse. Selv om enkelte aktiviteter er utført av andre enn ansatte i Morpol ASA og Morpol ASAs styre, herunder ansatte i Marine Farms ASA eller Morpol S.A, så har dette ikke betydning. Det er på det rene at en aktivitet kan tilordnes en skatteyder selv om den ikke er utført av skatteyteren selv, jf. Rt-2013-421 (Tronviken) avsnitt 36 og 37. Det er Morpol ASA som har hatt den reelle interessen av aktivitetene.

Endelig finner retten det klart at ovennevnte aktiviteter har økonomisk karakter og er egnet til å gi overskudd, i alle fall på lengre sikt, jf. Rt-1985-319 (Ringnes). Det er åpenbart for retten at aktivitetene i Morpol ASA er av en slik karakter. Retten viser her også til at Morpol ASA var børsnotert og til at aksjene i Morpol ASA ble kjøpt av Marine Harvest ASA i desember 2012 og januar 2013 for over 1,9 milliarder kroner.

Etter dette er retten kommet til at Morpol ASA drev virksomhet i skattelovens forstand. Det er dermed ikke nødvendig for retten å ta stilling til Morpol ASAs subsidiære anførsel om at virksomhetskravet er oppfylt ved at datterselskapenes virksomhet må anses integrert i Morpol ASA.

#### **5.4 Tilknytningsspørsmålet**

Det neste spørsmålet er om det er tilstrekkelig tilknytning mellom lånet Morpol ASA ytet til Culmarex og Morpol ASAs virksomhet.

Tap på fordringer oppstått som ledd i den ordinære virksomheten, vil klart oppfylle tilknytningskriteriet. Dette gjelder for eksempel tap på kundefordringer, samt tap på utlån hvor utlån er del av den ordinære virksomheten. Som retten er kommet til over, så anses ikke Morpol ASA å ha drevet finansieringsvirksomhet, slik at tapet på fordringen mot Culmarex dermed ikke kan anses som del av den ordinære virksomheten. Spørsmålet er så om det likevel foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom Morpol ASAs virksomhet og fordringen mot Culmarex.

Det foreligger mye teori og praksis om hvorvidt tilstrekkelig tilknytning foreligger i slike tilfeller. Mye av denne teorien og rettspraksisen gjelder tap av tap av aksjer i næring, ettersom slikt tap ga rett til fradrag før skattereformen av 1992. Denne teorien og rettspraksisen er relevant også ved vurderingen av om det foreligger tap av fordring i virksomhet.

Utgangspunktet for vilkåret om tilknytning til virksomheten i slike tilfeller er oppsummert slik i Rt-1993-396 (Tinfos Jernverk):

Generelt gjelder at det stilles relativt strenge vilkår for at aksjer skal anses eiet i næring. Det kreves en særlig og nær tilknytning mellom aksjeervertet og aksjonærenes egen virksomhet.

Dette vil gjelde tilsvarende for tap på fordringer. Det samme utgangspunktet er senere lagt til grunn i en rekke rettsavgjørelser, herunder i Rt-2008-145 - Norsk Struts AS. Det følger av Tinfos - dommen at en avgjørelse om tilknytning må foretas på grunnlag av «en konkret vurdering, på grunnlag av flere momenter».

At Morpol ASA og Culmarex på lånetidspunktet og realisasjonstidspunktet var del av samme konsern gir i seg selv ikke tilstrekkelig tilknytning, jf. Quatro-dommen i Rt-1990-958:

Og for det annet - og det er avgjørende - viser en så godt som entydig domspraksis, ligningspraksis og teori etter min mening at kravet om særlig og nær tilknytning mellom aksjebesittelsen og aksjonærens egen næring for at aksjene skal regnes som næringsaksjer, har vært stillet like fullt i mor/datterselskapsforhold som ellers. Det gjelder ikke her noe særskilt i konsernforhold.

Av praksis fremgår det at det i hovedsak er to grupper av tilfeller hvor tilstrekkelig tilknytning mellom skatteyters virksomhet og en fordring (evt eierskap til aksjer) kan foreligge og som kan være relevant vår sak: Det ene er hvor det dominerende motivet for å gi et lån / erverve aksjer er å oppnå forretningsmessige fordeler i egen virksomhet (altså Morpol ASAs virksomhet) og det andre er hvor skatteyter og låntaker / aksjeselskap er sterkt integrert. Disse to alternativene illustreres i dommen i Rt-2008-145 (Norsk Struts) hvor tilstrekkelig tilknytning mellom

aksjonærene og lån til et selskap ikke ble ansett å foreligge fordi ingen av disse to alternativene var oppfylt, jf. dommens avsnitt 66:

Det foreligger etter dette ikke grunnlag for å konkludere med at aksjonærenes hovedmotiv med å etablere Norsk Struts har vært egen virksomhet. Virksomheten i selskapet er ny og i hovedsak forskjellig fra den aktuelle gårdsdrift. Noen integrering av driften av Norsk Struts i driften av aksjonærenes gårder foreligger ikke. Etter en samlet vurdering finner jeg at vilkårene for å gi fradrag for ankepartenes tap på lån til selskapet og for innfrielse av kausjoner for lån ikke er til stede.

Overført på vår sak er så spørsmålet om noen av disse to tilknytningsalternativene, som begge er anført av Morpol ASA, foreligger.

For å ta integrasjonsalternativet først, så er spørsmålet om Morpol ASA og Culmarex var så sterkt integrert at dette i seg selv gir tilstrekkelig tilknytning, jf. for eksempel Rt-2005-1157 (Commercial Building). Retten finner at det er klart at det ikke forelå tilstrekkelig integrasjon mellom Morpol ASA og Culmarex. Selv om det var noe samordning av økonomisk rapportering, IT systemer mv i Morpol-konsernet, og da også mellom Culmarex og Morpol ASA, forelå det lite integrasjon for øvrig. Så vidt retten forstår var samordningen hovedsakelig av økonomisk karakter for å oppfylle Morpol ASAs rapporteringsplikter som børsnotert selskap. Retten bemerker videre at eventuell integrasjon mellom Marine Farms ASA og Culmarex, evt. mellom Morpol S.A og Culmarex, ikke er relevant for å vurdere om det var tilstrekkelig integrasjon mellom Morpol ASA og Culmarex. Dette gjelder selv om Marine Farms ASA i 2012 ble fusjonert med Morpol ASA da denne fusjonen uansett skjedde etter at det aktuelle lånet var ytt og realisert.

Det neste alternativet for å konstatere tilstrekkelig tilknytning, er dersom lånet til Culmarex ble gitt for å skape forretningsmessige fordeler i Morpol ASAs egen virksomhet, eller at dette i alle fall var hovedformålet. Retten er kommet til at dette alternativet er oppfylt og skal begrunne dette i det følgende.

I liknings ABC'en for 2010/11 heter det om dette alternativet:

Dersom det er ytet lån eller garanti for å oppnå forretningsmessige fordeler i skattyters virksomhet, vil fordringen kunne anses å ha nødvendig tilknytning til virksomheten. Avgjørende er om dette er hovedformålet med det økonomiske engasjement. Er hovedformålet å oppnå avkastning av kapitalen, typisk hvor fordringshaveren også er aksjonær, anses tapet ikke for å være lidt i virksomheten. Dette gjelder selv om skattyter også gjennom sin egen virksomhet yter tjenester til selskapet. Se HRD i Utv-1986-684 (Rt-1986-58) (Asdahl).

Fradragsrett foreligger hvis hovedformålet med fordringen eller garantien er å skaffe kunder, oppdrag, tilgang til forretningslokaler, vareleveranser mv.

Dette alternativet er også beskrevet i Skattedirektoratets uttalelse USKD-2012-28:

For det første kan tilstrekkelig tilknytning oppnås dersom hovedmotivet med investeringen har vært å styrke egen virksomhet. Dette kan være tilfelle for eksempel dersom investeringen fører

til økt omsetning for kreditor eller på annen måte kommer kreditor til gode. Et eksempel på dette er avgjørelsen i Rt-1976-1467 - A/S Løiten Brønderi. Hovedmotivet for investeringen i et nytt selskap var bedre utnyttelse av Løitens bygninger og anlegg, inntekter i form av lokalleie og at arbeidsstokken fikk helårs beskjeftigelse.

Spørsmålet er så, anvendt på vår sak, om hovedmotivet med lånet til Culmarex var å oppnå forretningsmessige fordeler i Morpol ASAs virksomhet.

Kjøpet av Marine Farms ASA i oktober 2010 var ledd i Morpol ASAs satsing for å komme inn også i oppdrettsdelen av næringen. Målet var å få tak i oppdrettskapasitet for laks, og da Marine Farms ASAs oppdrett av laks gjennom datterselskapet Lakeland Smolt Ltd. Datterselskapet Culmarex' oppdrett av havabbor og brasme, samt oppdrett av cobia gjennom datterselskapene i Vietnam og Beliz, var således noe som fulgte med på kjøpet og som Morpol ønsket å få solgt raskest mulig.

Som følge av oppkjøpet av Marine Farms ASA måtte solidaransvarslånet som Marine Farms ASA, Culmarex og Lakeland Smolt Ltd hadde inngått i 2007 refinansieres. Refinansieringen var således en direkte og nødvendig følge av Morpol ASAs oppkjøp av Marine Farms ASA. Morpol ASA gjennomførte refinansieringen ved at Morpol ASA alene tok opp et nytt lån med DnB NOR, og så ble det inngått interne lån nedover i konsernet, herunder mellom Morpol ASA og Culmarex. Morpol ASA har gjort gjeldende at refinansieringen var nødvendig både for å vareta virksomheten i Lakeland Smolt Ltd som skulle beholdes, og for å videreføre virksomheten i Culmarex frem til et eventuelt salg. Videre har Morpol ASA gjort gjeldende at denne måten å strukturere refinansieringen i Culmarex på, med Morpol ASA som eneste låntaker overfor DnB NOR og hvor Morpol ASA ga internt lån til Culmarex, var den mest hensiktsmessige måten å finansiere virksomheten i Culmarex på. Dette dels fordi det var usikkert om Culmarex ville kunne oppnå ekstern finansiering i det Spanske finansmarkedet, dels for å få større kommersiell frihet ved forhandlinger om salg av Culmarex, og dels for å sikre Morpol ASA best mulig pris for virksomheten i Culmarex ved et eventuelt salg.

Hovedformålet med dette lånet til Culmarex var altså ikke å oppnå avkastning av kapitalen som ble utlånt, men for å gjennomføre Morpol ASAs oppkjøp av Marine Farms ASA og det dertil følgende salg av Culmarex. Formålet med oppkjøpet av Marine Farms ASA var primært for å få tak i Lakeland Smolt Limited som drev med oppdrett av laks, og dette bekreftes av at så vel Culmarex som virksomhetene i Vietnam og Beliz ble klassifisert av Morpol ASA som «held for sale». Morpol ASAs lån til Culmarex anses derfor å ha bli gjort for å oppnå forretningsmessige fordeler for Morpol ASAs eksisterende virksomhet, slik at det derfor foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom Morpol ASAs virksomhet og fordringen mot Culmarex.

Etter dette er retten kommer til at Morpol ASA både drev virksomhet og at det foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom denne virksomheten og fordringen overfor Culmarex. Morpol ASA har derfor krav på fradrag for tap av denne fordringen, jf. Skatteloven § 6-2 annet ledd.

### 5.5 Sakskostnader

Morpol ASA har vunnet saken fullt ut. Etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 har Morpol ASA krav på full erstatning for sine sakskostnader. Retten kan ikke se at det foreligger «tungtveiende grunner» for å gjøre unntak etter bestemmelsens tredje ledd.



Etter tvisteloven § 20-5 skal sakskostnader dekke alle partens «nødvendige kostnader» med saken.

Morpol ASAs prosessfullmektig har fremmet et samlet salærkrav på kr 683.215 eks. mva. Med tillegg av utgifter til reise og kopiering av felles juridisk utdrag utgjør sakskostnadskravet totalt kr 693.733 eks. mva. I tillegg kommer rettsgebyret.

Av salærkravet er kr 385.350 eks. mva. knyttet til arbeid frem til stevning. Salæret for arbeidet frem til hovedforhandlingen utgjør kr 238.665 eks. mva. og salæret for selve hovedforhandlingen utgjør kr 59.200 eks. mva.

I Morpol ASAs reviderte sakskostnadsoppgave er salæret på kr 385.350 eks. mva.- for arbeidet frem til stevning spesifisert i tre deler: (i) kr 98.490 eks. mva. for arbeid frem til (forut for) klagen til skatteklagenemda, (ii) kr 226.860 eks. mva. for arbeid knyttet til skatteklagenemdas behandling, herunder utarbeidelse av klagen, gjennomgang av skattekontorets innstilling og gjennomgang av vedtaket, og (iii) kr 60.000 eks. mva. for utarbeidelsen av selve stevningen.

Fra Statens side er det gjort gjeldende at oppgaven fremstår som høy og at det ikke er riktig å ta med arbeid fra den forvaltningsmessige behandlingen av saken, med mindre og i den grad dette er arbeid som er kommet til nytt i rettssaken

For så vidt gjelder arbeid for den forvaltningsmessige delen av saken skriver Schei om dette i Tvisteloven kommentarutgave, Universitetsforlaget 2. utgave (2013) side 725:

Ikke sjelden har det funnet sted en forvaltningsmessig behandling av det krav, eller deler av det krav, som gjøres til gjenstand for rettssak. Som utgangspunkt kan utgifter i forvaltningssaken ikke belastes motparten etter § 20-5. Om sakskostnader i forvaltningssaker, se blant annet forvaltningsloven § 36 og oreigningsloven § 15. Utgifter til forvaltningssaker må imidlertid kunne tas med som en kostnad etter § 20-5, hvis - og bare i den utstrekning - dette arbeidet er kommet til nytte i rettssaken, jf. Rt-2010-252 avsnitt 32-34, Rt-1967-859 og Rt-1963-251.

Morpol ASAs prosessfullmektig har anført at samtlige kostnader med saken, også tiden brukt til den forvaltningsmessige behandling, er kommet til nytte i rettssaken.

Som det fremgår av ovennevnte fra kommentarutgaven, og de dommer det er vist til der, kan i utgangspunktet ikke kostnader til den forvaltningsmessige delen av saken tas med som sakskostnader i rettssaken. Det er kun i den grad arbeidet er kommet til nytte i rettssaken at slike kostnader kan tas med.

Retten er av den oppfatning at mye av arbeidet med den forvaltningsmessige delen må være kommet til nytte i rettssaken, da temaene i stor grad har vært de samme slik at arbeidet som er utført i forvaltningssaken antas å ha medført besparelser når rettssaken skulle forberedes. På den annen side kan ikke dette antas å gjelde all tidsbruken fra forvaltningssaken. I tillegg finner også retten at det totale timeantallet uansett fremstår som noe høyt.

Etter en samlet vurdering av ovennevnte reduserer retten derfor det samlede sakskostandskravet, dvs. både salæret, utgifter og rettsgebyret, skjønnsmessig til kr 550.000.

*Domsslutning*

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 25. november 2014 oppheves.*
- 2. Staten v/ Skatt Øst betaler kr 550.000 -femhundreogfemtitusen- i sakskostnader til Morpol ASA innen 2 -to- uker etter dommens forkynning.*

## **SKN 16-083 Utbetaling fra ambassade**

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-1, jf. § 5-10. Ligningsloven § 4-1, jf. § 9-6 nr. 3 a). Ligningsloven § 8-1.

**Oslo tingrett:** Dom av 29. januar 2016, **sak nr.:** TOSLO-2015-94924

**Dommer:** Tingrettsdommer Dagfinn Grønvik.

**Parter:** A (advokat René Ibsen) mot Staten v/ Skatt øst (advokat Tore Skar).

Dommen er anket.

**Sammendrag:** Spørsmålet i saken var om mottatte «salary payment» fra Den amerikanske ambassade fullt ut var skattepliktige som lønnsinntekt. Det var videre spørsmål om ligningen for 2009 kunne endres etter utløpet av 2-årsfristen når skattemyndighetene ved en feil tastet inn et for stort rentefradrag. Skattyter hevdet at deler av de mottatte «salary payment» ikke var lønn, men utgiftsgodtgjørelse. Tingretten la imidlertid til grunn at skattyter ikke hadde sannsynliggjort dette, og opprettholdt ligningen på dette punktet. Retten fant videre at skattyter burde oppdaget at rentefradraget var blitt feil, slik at den alminnelige 10-årsfristen for endring av ligningen gjaldt. Ligningen ble således opprettholdt også på dette punktet.

Saken gjelder rettslig overprøving av skattevedtak og hvorvidt mottatte «salary payment» fra Den amerikanske ambassade fullt ut er skattepliktige som lønnsinntekter, jf. skatteloven § 5-1, jf. § 5-10 og om ligningsmyndighetene kan endre ligningen for inntektsåret 2009 som følge av at det ved en feil ble punchet inn et for stort gjeldsrentefradrag, jf. ligningsloven § 4-1, jf. § 9-6 nr. 3 a).

### **Framstilling av saken**

Saksøker, A, har jobbet som sikkerhetsvakt ved Den amerikanske ambassaden i Norge fra 1999, fra 2000 hadde han oppgaver ved Surveillance Detection Unit (SDU). Saksøker opplyste om lønn fra ambassaden i sine selvangivelser, og han ble skattet i henhold til det han selv oppga for likningsårene 2003 til 2012 som denne saken gjelder. De mottatte innbetalinger fra ambassaden til saksøkers bankkonto er større enn det som er opplyst fra saksøkers side.

Norske myndigheter legger til grunn at ambassadene har plikt til å trekke skatt, innbetale den og rapportere inntekt for lokalt ansatte (ikke diplomater med immunitet). Den amerikanske ambassaden bestrider at de har noen slik plikt til å trekke skatt eller betale arbeidsgiveravgift og at dette følger av deres forståelse av Wien-konvensjonen.

I avtalen mellom A og ambassaden stod det:

*I further certify that I understand that no deductions are being made from my earnings for taxes of any type accruing to the Norwegian Government as a result of my employment by the American Embassy. Payment thereof is my responsibility and I will pay such taxes without recourse to any payroll deductions. I also acknowledge that no deductions are made from my earnings to the government of Norway for any medical and/or hospitalization insurance.*

TV2 hadde fra 2010 flere nyhetssaker om Surveillance Detection Unit (SDU). Det ble offentlig debatt om flere sider ved denne virksomheten blant annet lovligheten og kunnskapen til Politiets sikkerhetstjeneste. Etter hvert kom også spørsmålet om skatteplikt for de lokalt ansatte opp.

Skatt Øst fikk innhentet opplysninger om utbetalinger fra Den amerikanske ambassade til saksøkers bankkonti.

Saksøkte, Staten ved Skatt Øst, ba saksøker om utfyllende opplysninger i mars 2013. Høsten 2013 ble det sendt varsel om endring av likning for årene 2003 til 2012.

I forbindelse med saksbehandlingen ble det oppdaget feil ved ligningen for 2009 idet saksøker var blitt innrømmet for høyt rentefradrag med kr 381.111, mens korrekt gjeldsrentebeløp var kr 38.111 som oppgitt ved ligningen av A.

Skattekontorets fattet endringsvedtak av 24. mars 2014 med endring av ligningen for årene 2003-2012 med økning av alminnelig inntekt med tilsammen kr 2.719.561 og økning i personinntekt med tilsammen kr 2.402.225.

Saksøker ble 21. mars 2014 anmeldt til Asker og Bærum politidistrikt for overtredelse av ligningsloven. Det er tatt ut tiltale i denne saken og saken skal berammes for Oslo tingrett.

Det er ikke ilagt tilleggsskatt, slik at det oppstår noe spørsmål om dobbeltstraff etter EMK.

Ligningsvedtaket ble påklaget på vegne saksøker av advokat Ibsen.

Fra Skatteklagenemndas vedtak gjengis:

«Dersom skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er fristen for å ta opp endringssak 10 år etter utløpet av inntektsåret, jf. § 9-6 nr. 3 bokstav a, jf. nr. 1. Dersom skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt er endringsfristen 2 år. Skattekontoret fastholder at vilkårene for å ta opp endringssak er oppfylt.

Skattekontoret skal vurdere om det er grunnlag for å skjønnsfastsette inntekten etter ligningsloven § 8-1. Skjønnsgrunnlag foreligger dersom ligningsmyndighetene kan bevise at

skattyter ikke har oppgitt all skattepliktig inntekt til beskatning. Hvis det foreligger skjønnsgrunnlag må ligningsmyndigheten fastsette den inntekt som det er mest sannsynlig at skattyter har hatt. Vurderingene skal foretas på bakgrunn av en fri bevisbedømmelse hvor det tas hensyn til alle foreliggende opplysninger.

Skattyters inntekt er i denne sak fastsatt skjønnsmessig med hjemmel i ligningsloven § 8-1, da skattyter har hatt inntekt uten å oppgi denne på selvangivelsen. Grunnlaget for fastsettelsen er opplysninger om utbetalinger fra Den amerikanske ambassaden og utskrift av skattyters bankkonto. Det er ved fastsettelsen tatt hensyn til de beløp som skattyter har oppført på selvangivelsen for de aktuelle år.

Klager anfører at utbetalingene fra Den amerikanske ambassade også gjaldt utgiftsrefusjon. Det nevnes ikke hva denne skulle gjelde utover at de ansatte måtte selv kjøpe in utstyr.

Vedtaket er basert på innbetalinger fra Den amerikanske ambassaden til skattyters bankkonto for årene 2003-2008. I forbindelse med klageomgangen har skattekontoret innhentet oversikter over utbetalinger fra Den amerikanske ambassaden også for årene 2004-2008, samt for hele inntektsåret 2012.

Oversiktene for årene 2004-2012 viser følgende overførslar fra Den amerikanske ambassaden til klager:

<b>År</b>	<b>Beløp</b>
2004	460 470,81
2005	431 992,00
2006	438 728,20
2007	485 523,20
2008	541 631,40
2009	579 032,32
2010	708 148,00
2011	657 766,05
2012	704 382,51

Oversikten over utbetalinger fra Den amerikanske ambassaden for årene 2004-2012 viser følgende utbetalinger som er tekstet «vendor payment»:

<b>År</b>	<b>Beløp</b>	<b>Tekst</b>
2004	10 855,34	Vendor payment travel advance
2004	1 586,94	Vendor payment tr. claim 04-118
2010	11 224,91	Vendor payment per diem
2011	3 424,00	Vendor payment misc reimbursement

Ovennevnte vendor payment utbetalinger er ikke hensyntatt ved fastsettelsen i vedtaket. Skattekontoret foreslår at fastsatte beløp for økning i inntekt reduseres med nevnte utbetalinger merket vendor payment.

Øvrige utbetalinger for årene 2004-2012 er merket «salary payment».

For året 2003 er fastsettelsen basert på innbetalinger til skattyters bankkonto. Med hensyn til kostnadsrefusjon så har skattekontoret innhentet kontoutskrift for kredittkort nr. 1535682, bankkonto nr. 0535.02.04077 og bankkonto nr. 1644.19.38725. Ingen av disse kontoene bærer preg av kostnader som er betalt for Den amerikanske ambassaden.

Skattekontoret foreslår følgende endringer i fastsettelsen hvor vendor payment hensyntas:

År	Lønn iht liste 2004-2012. SYs bankkonto 2003	Vendor payment	Lønn fra ambassaden som SY har ført opp i SA	Forslag fastsettelse dette vedtak	Økning vedtak 21.03.2014	Forslag endring
2003	582 874		254 500	328 374	328 374	0
2004	460 470	12 442	256 500	191 528	202 383	-10 855
2005	431 992		310 000	121 992	121 992	0
2006	438 728		291 400	147 328	155 319	-7 991
2006	485 523		285 550	200 023	200 023	0
2008	541 631		227 500	314 131	314 131	0
2009	579 032		287 500	291 532	291 532	0
2010	708 148	11 225	485 500	211 423	223 199	-11 776
2011	657 766	3 424	431 500	222 842	226 816	-3 974
2012	704 382		0	704 382	338 456	365 926

Skattekontoret gjør oppmerksom på at endringen er noe lavere enn «vendor payment» for 2004. Dette skyldes at oversikten over utbetalinger fra Den amerikanske ambassaden viser et noe høyere beløp enn summeringen av innbetalinger på skattyters konto. Dette skyldes trolig en summeringsfeil ved summering av transaksjoner på skattyters bankkonto. Endringen for 2006 skyldes at oversikten over utbetalinger fra Den amerikanske ambassaden viser et noe lavere beløp enn summeringen av innbetalinger på skattyters konto. For 2010 og 2011 er det også tatt hensyn til bankgebyr som ikke var hensyntatt i vedtaket.

Fastsettelsen er basert på opplysninger om lønnsutbetalinger fra Den amerikanske ambassade for årene 2004-2012, og utskrift av skattyters bankkonto som viser overførslar fra Den amerikanske ambassade for året 2003. Brev av 15.11.2013, mottatt her 21.11.2013 har derfor ikke betydning for fastsettelsene for det tilfellet at det ikke skulle være sendt inn av skattyter selv.

Når det gjelder Den amerikanske ambassadens plikt til å levere lønn- og trekkoppgaver og å betale arbeidsgiveravgift så er ambassaden ikke fritatt. Den amerikanske ambassaden skal sende lønns- og trekkoppgaver og betale arbeidsgiveravgift for lokalt ansatt personale i Norge.

Foruten ovennevnte endringer finner ikke skattekontoret å kunne endre fastsatt beløp i alminnelig inntekt og personinntekt.

**Skattyters kommentarer til utkast til vedtak:**

Advokatfirmaet Dahl og Ibsen AS ved advokat Rene Ibsen har i brev av 11.11.2014 kommet med kommentarer til skattekontorets utkast til vedtak.

Det henvises til at Den amerikanske ambassade må ha begått straffbare handlinger, jf. folketrykdeloven § 24-3 femte ledd og skattebetalingsloven § 18-1 første ledd. Det bes opplyst om det er skattesak eller straffesak mot Den amerikanske ambassaden.

Skattyters arbeid for ambassaden var hemmelig. Derfor er det ikke spor av bruk av kort på skattyters bankkontoutskrifter. Innkjøpene er gjort ved bruk av kontanter.

Skattyter har overført kursavgifter til BI. Skattyter har fått dekket denne kursavgiften av ambassaden. Dette er utdanning som arbeidsgiver ønsket at skattyter skulle ta, men siden tjenesteforholdet var hemmelig overførte skattyter til BI selv.

Det reageres sterkt på at etterberegningen er basert på skattyters kontoutskrifter. Det er åpenbart at Den amerikanske ambassaden har oversikter som viser hva som er lønn og hva som er utgiftsgodtgjørelse.

Det har formodning mot seg at skattyter skulle ønske å unndra inntekt til beskatning, da han delvis har opplyst om inntekten på selvangivelsen. Han har i langt større grad enn ambassaden oppfylt sine plikter.

Skattyter har ikke oppgitt all sin inntekt til beskatning, men det kan ikke forventes at en privatperson i flere år skal ha dokumentasjon for konkret inntekt når han er i et ansettelsesforhold.

**Skattekontorets vurdering av skattyters kommentarer:**

Fastsettelsen er basert på oversikter som viser utbetaling av lønn fra Den amerikanske ambassade for årene 2004-2012. Utgiftsgodtgjørelse er hensyntatt.

For året 2003 er fastsettelsen basert på innbetalinger til skattyters bankkonto. Skattyters bankkontoer bærer ikke preg av utgiftsdekning for Den amerikanske ambassade. Skattyter har ikke fremlagt noen dokumentasjon for påståtte kontante utlegg.

Skattekontoret har ikke ytterligere kommentarer til skattyters anførsler i brev av 12.11.2014.

**Skattekontorets innstilling til vedtak:**

Skattekontoret foreslår etter dette at det fattes slikt

**vedtak:**

Alminnelig inntekt og personinntekt for 2004 reduseres med kr 10.855.

Alminnelig inntekt og personinntekt for 2006 reduseres med kr 7.991.

Alminnelig inntekt og personinntekt for 2010 reduseres med kr 11.776.

Alminnelig inntekt og personinntekt for 2011 reduseres med kr 3.974.

Alminnelig inntekt og personinntekt for 2012 økes med kr 365.926.

Forøvrig stadfestes skattekontorets vedtak.

Skatteklagenemnda sluttet seg 4. desember 2014 enstemmig til skattekontorets innstilling.»

Vedtaket ble sendt skattyter 11. desember 2014.

Stevning ble mottatt 11. juni 2015. Etter rettidig tilsvare ble saken berammet til 7. september 2015. På grunn av sykdom ble saken omberammet til 5. januar 2015.

Hovedforhandling ble avholdt 5. og 6. januar 2015. Saksøker avga partsforklaring og det ble ellers ført dokumentbevis.

### **Saksøkerens påstandsgrunnlag**

Saksøker har gitt korrekte opplysninger i sine selvangivelser, og det er dermed ikke grunnlag for å endre ligningene, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 1 bokstav a.

Det bestrides ikke at det overført brutto de beløpene som er lagt til grunn i ligningsvedtaket fra Den amerikanske ambassaden.

Amerikanerne mener at de ikke har plikt til å betale arbeidsgiveravgift og foreta lønnstrekk. Problemet er at norske myndigheter har kjent til dette og ikke reagert slik at hele belastningen har kommet på lønsmottaker. Det er ikke rimelig at han skal ha belastningen når det er ambassaden som ikke har fulgt reglene, og norske myndigheter har vært klar over det uten å reagere.

Skatteetaten har lagt til grunn at alle utbetalingene fra Den amerikanske ambassade som er benevnt «Salary Payment» er utbetaling av lønn til saksøker. Dette er ikke korrekt fordi vesentlig deler av disse beløpene er utgiftsdekning. For det enkelte inntektsår ved innsendelse av selvangivelse, beregnet saksøker dette ved utfylling av selvangivelse. Saksøker hadde vært i kontakt med skatteetaten for rådgivning om hvordan han skulle gjøre dette, og han fulgte rådet om å gjøre dette etter beste skjønn.

Skatteetaten mangler vilje til å ta hensyn til det meget spesielle arbeidsforhold saksøker hadde. Saksøker har meget streng taushetsplikt vedrørende hans ansettelsesforhold ved Den amerikanske ambassade, noe som også håndheves strengt av amerikanske myndigheter. Saksøker har ikke eiendomsrett til dokumentene, han har ikke hatt tilgang til dokumentene.

Saksøker har videre tatt fri for å studere og betalt andre for å ta vaktene. Dette ble gjort i forståelse med nærmeste overordnede ved ambassaden, og var den eneste mulighet til å ordne dette med de amerikanske systemene.

Vedrørende inntektsåret 2009 er det en feil begått av ligningsmyndigheten. Saksøker har avgitt en korrekt opplysning i sin selvangivelse. Dette er dokumentert i saken. I likningsetaten er det sannsynligvis begått en punsjefeil slik at det ved likningen ble lagt til grunn feil beløp. Saksøker har ikke vært klar over denne feilen før endringssaken i 2013, og 2 års fristen etter likningsloven § 9-6 nr. 3 for endring har gått ut. Saksøker kan ikke klandres for denne feilen. Det måtte i tilfelle være i forbindelse betaling av restskatt for inntektsåret i 2010, men skatteyter må kunne legge til grunn at skatteetaten har gjort jobben sin.

### Saksøkerens påstand

1. Skatteklagenemndas vedtak av 04.12.2014 kjennes ugyldig.
2. A tilkjennes sakens kostnader.

### Saksøktes påstandsgrunnlag

Saksøker har ved ligningen for inntektsårene 2003-2012 unnlatt å føre opp deler av lønnsinntekt fra den amerikanske ambassaden i selvangivelsen. Det vises til ligningsvedtaket og argumentasjonen der.

Saksøker har som ansatt ved den amerikanske ambassaden mottatt utbetalinger fra arbeidsgiver.

Det fremgår av bankkontoutskrifter fra ambassaden i perioden 2004-2012 at overføringene er merket henholdsvis «Salary Payment» og «Vendor Payment». Skattekontoret har lagt til grunn at utbetalingene som er merket «Vendor payment» knytter seg til utgiftsgodtgjørelser, men at øvrige utbetalinger utgjør lønn. I saksøkers selvangivelser er imidlertid bare deler av «Salary Payment» oppgitt som lønn. Saksøker har i forbindelse med skattekontorets endringssak anført at resten av overføringene fra ambassaden er dekning av utgiftsgodtgjørelser. Saksøker har ikke sannsynliggjort og dokumentert dette.

Ved gjennomgang av saksøkers bankkontoer er det imidlertid ikke funnet kostnader som fremstår som utgiftsgodtgjørelse for arbeidsgiver. Skatteyter har ikke fremlagt noen dokumentasjon for hva påståtte kontante utlegg skal ha dekket. Udokumenterte utgifter går inn under minstefradraget som saksøker har fått.

For inntektsåret 2009 er det, som følge av en feil ved ligningsbehandlingen, gitt fradrag for rentekostnader med kr 318.111 i stedet for kr 38.111, noe som er endret i vedtaket stevningen gjelder. Dette medførte nesten kr 100.000 mindre i skatt. Dette har skatteyter sett.

### Saksøktes påstand

1. Staten v/Skatt øst frifinnes
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes saksomkostninger.



## Rettens vurdering

Retten finner at det ikke er sannsynliggjort feil verken i lovforståelsen eller faktumbedømmelsen i Skatteklagenemndas vedtak og frifinner følgelig saksøkte.

Retten finner først grunn til å si noe om systemet.

Etter ligningsloven § 4-1 har skatteyter en alminnelig opplysningsplikt og «skal opptre aktsomt og lojalt. Han skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal også gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret.»

Etter ligningsloven § 8-1 avgjør ligningsmyndighetene «hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger. Hvis ligningsmyndighetene finner at skattyterens oppgaver er uriktige eller ufullstendige, kan de endre, utelate eller tilføye poster. De kan også endre skjønnsmessige beløp som skattyteren har ført opp, når de finner grunn til det.»

I Prop.1 L (2009-2010) side 17 står det om dette:

*Skattytters plikt til å opplyse om egne inntekts- og formuesforhold til ligningsmyndighetene er en grunnleggende forutsetning for en korrekt ligning og et velfungerende ligningssystem. Det norske skattesystemet er basert på tillit til at de som er opplysningspliktige etter ligningsloven, gir korrekte opplysninger til ligningsmyndighetene i rett tid. I motsetning til forvaltningsloven, er det etter ligningsloven skattyter selv som i utgangspunktet er ansvarlig for sakens opplysninger. Dette følger blant annet av den generelle bestemmelsen i ligningsloven § 4-1*

Hvis det er oppgitt eller lagt til grunn uriktige eller ufullstendige opplysninger, så kan ligningen tas opp til endring innen de frister som følger av ligningsloven § 9-6 som gjengis:

*1. Spørsmål om endring av ligningen kan ikke tas opp mer enn ti år etter inntektsåret.*

...

*3. Er endringen til ugunst for skattyteren skal fristen være*

*a. to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller ikke har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er eller burde vært klar over,*

I Prop.1 L (2009-2010) side 70 står det om dette:

*Departementet fremhever at i den konkrete vurderingen av om skattyteren burde ha oppdaget en feil, vil de krav som stilles til skattyterens aktsomhet avhenge av blant annet størrelsen på avviket og forhold på skattyterens side.*

Retten går så over til å vurdere vedtaket og innsigelsene mot dette.

Domstolene kan prøve både rettsanvendelse og bevisbedømmelse fullt ut jf. Rt-2009-105.

Retten ser først på den skattemessige behandling av betalingsoverførslene fra amerikanske.

I det endelige ligningsvedtaket er det lagt til grunn at alle utbetalinger fra ambassaden til saksøker som har betegnelsen «salary payment» er lønn mens «vendor payment» er godtatt som utgift. Saksøker har ikke bestridt beløpene slik de framkommer av vedtaket i tabellen inntatt foran i dommen.

Saksøker har anført at det ikke er korrekt fordi vesentlig deler av disse beløpene er utgiftsdekning. For det enkelte inntektsår ved innsendelse av selvangivelse, beregnet saksøker dette ved utfylling av selvangivelse.

Retten finner det sannsynliggjort «salary payment» er lønn. Retten viser for det første til at ordlyden. Det er direkte oversatt lønnsbetaling. Retten viser videre innbetalingene, de er hovedsakelig periodiske med samme beløp hver 14 dag og med en vanlig stigning fra 2003 til 2012 som kan samsvare med vanlig lønnsøkning. I tillegg er det i noen perioder ekstra utbetalinger som kan samsvare med overtidsbetaling. Saksøker har forklart at han var fulltidsansatt og fikk overtidsbetalt for noen typer arbeid.

Ved utbetalingene som er merket «vendor payment» som er godtatt som utgifter kan det være merket som «travel advance», «claim» som igjen sannsynliggjør at det var et fungerende utgiftføringsregime. Saksøker har videre forklart at han for noen utgifter fikk dekket det kontant og for noe utstyr skaffet amerikanske myndigheter utstyret selv. Leie av lokaler og andre større utgifter ble dekket direkte.

Retten finner følgelig heller ikke saksøkers opplysninger om internt hemmelighold særlig sannsynlige. Det er ingenting som sannsynliggjør at ikke de amerikanske myndighetene kunne skille mellom lønn og utgifter.

Saksøker har forklart at han har foretatt anskaffelser av teknisk utstyr, organisert ulike oppdrag med kostnader forbundet med hotellopphold, leie av biler, leie av leiligheter, kjøp av kamerautstyr, kjøp av anti overvåkningsutstyr, kjøpe av parykker for å holde seg skjult, lydopptak med oversettelse og annet nødvendig utstyr. Retten finner det ikke sannsynliggjort at han har fått dekket slike angivelige kostnader ved bruk av de beløp som ambassaden overførte til hans to konti merket «salary payment.».

Retten legger til slutt til at opplysningsplikten påhviler skatteyder. Retten finner det ikke tvilsomt at denne plikten påhviler skatteyder i medhold av ligningsloven § 8-1 selv om arbeidsgiver, det vil si den amerikanske ambassaden ikke gir opplysninger på samme måte som andre arbeidsgivere. Skatteyder opplysningsplikt endres heller ikke av at norske myndigheter har kjent til dette og ikke reagert slik at hele opplysningsbyrden har kommet på lønsmottaker. Opplysningsplikten påhvilde A og han var klar over arbeidsgiver ikke innga disse opplysningene. Det vises til avtalen som referert foran og det forhold at A oppga deler av inntekten.

Retten finner således at ligningsmyndighetene har foretatt en forsvarlig ligning ut i fra de mest sannsynlige opplysningene. Retten finner ikke at saksøkers forklaring som ikke er underbygget av noe dokumentasjon kan sette bevisvurderingen i noe annet lys. Heller ikke det forhold at han har hatt taushetsplikt i forhold til amerikanske myndigheter og ikke har tilgang til dokumenter lenger kan endre bevisbildet. Retten finner heller ikke opplysningene om at han fikk denne anbefalingen fra ligningsmyndighetene sannsynliggjort.

Saksøker har opplyst at han tok fri for å studere og betalt andre for å ta vaktene. I den grad dette ble gjort er det en anvendelse av opptjent lønn (innvunnet inntekt) som ikke har betydning for ligningen. På samme måte forholder det seg med betaling av studiekostnader. Det er i så fall en inntektsanvendelse som ikke har betydning for beskatningen.

Retten legger videre til at eventuelle andre udokumenterte utgifter konsumeres av minstefradraget som saksøker har fått.

Retten finner således ligningsvedtaket bygger på riktig bevisbedømmelse og rettsanvendelse.

Retten går så over til å vurdere endring av ligningen for 2009 som følge av feil i ligning og skatteoppgjøret

Det er uomtvistet at saksøker opplyste om et rentefradrag til i selvangivelsen på kr 38.111 for ligningsåret 2009. Ved en feil ble av ligningskontoret skrevet inn som rentefradrag med kr 381.111 (DNB Boligkreditt).

Spørsmålet i saken er om saksøker kan klandres for at han ikke gjorde oppmerksom på feilen i skatteoppgjøret det vil si om *han har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er eller burde vært klar over* jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 slik at den alminnelige 10 års regelen gjelder.

Saksøker har opplyst at han ikke la merke til dette. Retten finner det klart feilen er av en så stor størrelse at han burde oppdaget den. A hadde ved ligningen i 2009 opplyst i selvangivelsen at han hadde en inntekt i underkant av kr 300.000 og et rentefradrag på kr 38.111 til DnB Boligkreditt. Ved en tastefeil ble det tastet et 1 tall for mye til kr 381.111 slik at han ved ligningen fikk lagt til grunn kr 343.000 for høyt beløp. Skattefradraget er på 28 % av dette eller nesten kr 100.000. Retten finner det klart at et så høyt beløp i fradrag er så høyt A burde ha oppdaget og meldt det til ligningsmyndighetene. Det vises til lovforarbeidene sitert foran,

Ved å unnlate å gjøre sin plikt på dette området kan A ikke gjøre gjeldende 2 års fristen, slik at den alminnelige 10 års fristen for endring av ligning gjelder.

Retten finner dermed at endringene har skjedd innen fristen slik at Staten ved Skatt Øst frifinnes.

### **Sakskostnader**

Staten ved Skatt Øst har vunnet saken og har krav på å få dekket sine sakskostnader jf. tvisteloven § 20-2. Det foreligger ikke tungtveiende grunner til å gjøre unntak fra lovens hovedregel.

Advokat Skar har framlagt omkostningsoppgave på kr 136.296,25 inkludert merverdiavgift. Kr 512 er kostnad for parkering og reise, det øvrige er salær. Det er ikke innvendinger mot oppgaven, og retten legger den til grunn.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er stor arbeidsbyrde.

### *Domsslutning*

- 1. Staten v/Skatt øst frifinnes.*
- 2. I sakskostnader betaler A 136 296,25 - etthundreogtrettisekstusentohundreogtittisekskommatjuefem- kroner til Staten v/Skatt øst inne 2 - to- uker fra forkynnelsen.*

## **SKN 16-084 Rentefradrag konserninternt lån**

**Lovstoff:** Skatteloven § 13-1.

**Stavanger tingrett:** Dom av 6. april 2016, **sak nr.:** TSTAV-2014-205688

**Dommer:** Tingrettsdommer Richard Saue.

**Parter:** Hess Norge AS (advokat Johan Christian Grevstad) mot Oljeskattekontoret (advokat Goud Helge Homme Fjellheim).

Dommen er anket.

**Sammendrag:** Saken gjaldt gyldigheten av ligningen for inntektsårene 2009 - 2011 for oljeselskap hjemmehørende i Norge med aktivitet på norsk kontinentalsokkel, avgrenset til spørsmål om hvorvidt en øket rentemargin på konserninternt lån ved refinansiering før låneforfall var foretatt med tilstrekkelig armlengde, jf. skatteloven § 13-1, herunder om ligningsmyndighetenes skjønnsansettelse var forsvarlig. Lånet forfalt opprinnelig i 2011, men ble refinansiert i 2009 med et senere forfallstidspunkt, men til en betydelig høyere rente. Tingretten fant at de økte rentekostnadene hadde resultert i en reduksjon av selskapets skattefundamenter som bare kunne forklares gjennom interessefellesskapet. Vilårene etter skatteloven § 13-1 første ledd for skjønnsfastsettelse var innfridd. Skjønnen etter § 13-1 fremsto imidlertid for tingretten som vilkårlig og sterkt urimelig. Retten fant at man ved den skjønsmessige fastsettingen skulle ha foretatt en nærmere gjennomgang av markedsopptreden ved refinansiering av gjeld for selskaper innenfor samme rating. Ligningen ble kjent ugyldig.

Saken gjelder gyldigheten av ligningen for inntektsårene 2009, 2010 og 2011 for oljeselskap hjemmehørende i Norge med aktivitet på norsk kontinentalsokkel, avgrenset til spørsmål om hvorvidt en øket rentemargin på konserninternt lån ved refinansiering i 2009 før låneforfall i 2011 var foretatt med tilstrekkelig armlengde, jf. skatteloven § 13-1, herunder om ligningsmyndighetenes skjønnsansettelse er forsvarlig.

Saksøkeren Hess Norge AS er et selskap i Hess-konsernet, med Hess Corporation Inc. i USA som konsernspiss. Konsernets hovedsakelige virksomhet utgjøres av leting og utvinning av olje og gass i flere land og på flere lands kontinentalsokkel.

Hess Norge har sine inntekter fra salg av petroleum utvunnet på norsk kontinentalsokkel, hvor selskapet er deltaker i to utvinningslisenser. Selskapet sitter i dag med 64,05 % i Valhall-lisensen og 62,5 % i Hod-lisensen. Hod-feltet er en satellitt til installasjonene på Valhallfeltet, og for begge lisensene er operatøren BP Norge AS, som også er den andre lisensinnehaveren for disse to feltene. Både Hess Norge og BP Norge øket sine andeler i disse to feltene i 2010, idet Shell og Total solgte seg ut. Før disse ervervene var Hess Norges andeler 28,09 % i Valhall og 25 % i Hod. Produksjonen på Valhall-feltet startet i 1982, og i 2007 ble et utskiftingsprogram for installasjonene på feltet godkjent av norske myndigheter. Ny produksjonsplattform ble satt i drift i 2013.

Hess Norge har i en årrekke vært finansiert gjennom lån fra selskaper i Hess-konsernet. I låneavtale av juni 2006 med Luxembourg-selskapet Hess E&P Holdings SARL, hadde Hess Norge en låneramme på 1,5 milliarder USD, hvor renten var satt til LIBOR 1 år + 1 % rentemargin. Forfall på kreditt trukket på lånet hadde etter avtalen forfall 25. juni 2011. Rentemarginen på 1 % på dette lånet var ved endelig vedtak fra Klagenemnda for oljeskatt i 2009 blitt redusert til 0,825 %. Opptrekket på dette lånet var i 2009 tilsvarende omtrent 3,8 milliarder norske kroner, som er det hovedsakelige nivå opptrekket hadde ligget på siden lånet ble etablert i 2006.

Den 30. juni 2009, to år før forfall, refinansierte Hess Norge dette konsernlånet gjennom innfrielse av lånesaldo og opptakelse av et nytt lån fra et annet selskap i Hess-konsernet, Hess Oil and Gas BV i Nederland. I den nye låneavtalen ble lånebeløpet satt i norske kroner, og med en trekkramme på 9 milliarder norske kroner, og hvor renten ble satt til NIBOR 3 mnd.+ 4,5 % rentemargin. Tidligste forfall for opptrekk under avtalen ble satt til 29. juni 2016. Det ble straks foretatt opptrekk på dette lånet omtrent tilsvarende opptrekket på lånet det avløste. Det samlede opptrekket på lånet ble likevel øket med ca. 300 millioner kroner, til vel 4.1 milliarder kroner.

I referat fra styremøte i Hess Norge 29. juni 2009 er det gjengitt følgende om refinansieringen:

*«Mr. Holm reported that the Company's expenditure on the Valhall Re-development would exceed its estimated cash flows and that the current financing facilities would become due and payable in less than 2 years. He then reported that this borrowing within the Hess Corporation Group which was denominated in United States dollars had exposed the Company to considerable foreign exchange losses, for instance in 2008 the foreign exchange losses had amounted to \$20 million. A proposal had therefore been developed with Hess Corporation Treasury to replace the Company's existing financing with a Norwegian Kroner denominated financing with a maturity date no earlier than 2016. Mr. Holm then tabled two agreements for the Board's approval. The first agreement was an Assignment, Acceptance and Consent Agreement in terms of which the Company's existing \$1.5 billion loan from Hess (Luxembourg) Exploration and Production Holding S.á.r.l. would be assigned to Hess (Netherlands) Oil and Gas BV. The second agreement was a Loan Agreement between Hess (Netherlands) Oil and Gas BV and the Company for a new borrowing facility of NOK 9 billion*

*(approximately equal to \$1.5 billion) at an interest rate of three month NIBOR plus 4.5%, and a maturity date no earlier than 2016. After discussion, the Directors provided the execution of both agreements by the Company».*

I et tillegg til den nye låneavtalen, datert 25. november 2009, ble lånerammen øket til 15 milliarder norske kroner, og forfall for opptrekk under låneavtalen utskutt til 2023. Samtidig ble rentemarginen redusert til 4 %. Samme dag ble kreditorposisjonen under låneavtalen overført til et annet selskap i Hess-konsernet hjemmehørende i Nederland, Hess E&P Holding BV.

Felles for refinansieringen i juni og tilleggsavtalen i november, er at det forut for renteansettelsene ble foretatt konserninterne analyser for å fastsette renten for Hess Norge som armlengdesrente, og at disse notatene ble fremlagt for ligningsmyndighetene ved likningsbehandlingen som begrunnelse for renten på i det nye låneforholdet. Analysene inneholder ingen vurderinger eller verdimeslige forutsetninger knyttet opp mot at Hess Norge sommeren 2009 før tiden eventuelt skulle gi avkall på en opplåning som på det tidspunktet hadde en rente som var lavere enn den anførte armlengderenten.

Felles for låneavtalene fra 2006 og 2009 var at det ikke var stilt noen sikkerhet for opptrekk under avtalene, samtidig som det innenfor trekkrammen var angitt at det lå til långivers diskresjonære skjønn å samtykke i ethvert opptrekk innenfor lånerammen.

I desember 2009 inngikk Hess Norge avtale om overtakelse av Shells lisenser i Valhall og Hod mot et vederlag tilsvarende nær 10 milliarder norske kroner. Avtalen var en del av gjennomføringen av en større avtale mellom konsernspissene om salg eller bytte av lisenser i en rekke land. Avtalen ble gjennomført i 2010. I 2010 ervervet Hess Norge dessuten halvparten av Total E&P Norges andeler i Valhall og Hod, etter at det hadde blitt gjort gjeldende forkjøpsrett i en avtale mellom Total og BP om at sistnevnte skulle erverve Totals andeler i disse feltene. Kjøpesummen for disse andelene tilsvarte omtrent 3 milliarder norske kroner.

Kjøpesummene for kjøpet av andeler fra Shell og Total, forfalt i september 2010, og den 31. august 2010 refinansierte Hess Norge igjen ved å inngå et nytt konserninternt lån ved siden av lånet fra 2009, og hvor det ble foretatt opptrekk på omtrent 13 milliarder kroner til ervervet av de nye lisensandelene.

I Hess Norges årsrapport for regnskapsåret 2009, avgitt 21. mai 2010, heter det blant annet om regnskapet:

*«Selskapets resultat påvirkes av svingninger i oljeprisen og valutakursene. På grunn av det eksisterende skattesystem forets det ikke sikring mot endringer i oljeprisen. I 2009 svekket den amerikanske dollaren seg fra NOK 7,02: 1 USD i begynnelsen av 2009 til NOK 5,79: 1 USD mot slutten av 2009, noe som resulterte i en valutagevinst på NOK 243 mill. ved revaluering av konsernlån, som lyder på amerikanske dollar. I 2009 reduserte selskapet risikoen forbundet med varierende dollarkurser ved å refinansiere USD-lån til lån i norske kroner. Andre elementer av finansiell risiko regnes for å være på et akseptabelt nivå, ettersom kundene er store, anerkjente oljeselskaper og selskapet finansieres gjennom Hess-konsernet.»*

Ved behandlingen av ligningen for 2009 reduserte oljeskattekontoret selskapets rentefradrag for dette inntektsåret med 68 millioner kroner, som innebar en nedjustering til rente nivået som ved ligningen hadde vært fastsatt for 2006-lånet, idet det ble bygget på at refinansieringen av lånet med høyere rente to år før forfall bare kunne forklares med interessefellesskapet mellom de to konsernselskapene. Dette gjentok seg med samme begrunnelse også ved ligningen for inntektsårene 2010, og 2011, hvor rentefradragene ble redusert med henholdsvis nær 131 millioner kroner og nær 64 millioner kroner. Justeringene medførte også enkelte følgeeffekter for ligningen for inntektsåret 2012.

I Hess Norges klage til Oljeskattenemnda ble anførselene fra ligningsbehandlingen opprettholdt. Om forholdet til den fortidige oppgivelsen av rentebetingelsene i 2006-lånet ble det dessuten anført:

*«Further, assuming that the OTO's and OTB's (incorrect) disregarding of the 30 June 2009 refinancing is upheld by the Appeals Board, it must be assumed that any independent lender in Hess Corporation's position would make best use of the opportunity to renegotiate the entire loan, rather than issue a new loan in addition to the existing one. A continued loan at a margin of 0.825% would be highly unattractive to Hess Corporation, viewed as an independent lender. If anything, given that the coupon rate on Hess Corporation's bonds is 5.6% and higher, the agreed NIBOR 3M + 4% on the new loan to Hess Norge, arrived at by using Moody's proprietary KMV RiskCalc 3.1 rating model, the margin of 4.0% was clearly within an arm's length.»*

Ligningen for de aktuelle inntektsårene for disse spørsmålene stadfestet av Klagenemnda for Oljeskatt i kjennelse avsagt 23. juni 2014, idet det av slutningen fremgår:

*«Ligningene for inntektsårene 2009-2011 fastholdes hva angår redusert rentemargin på internt lån.»*

I Klagenemndas begrunnelse for å fravike selskapets oppgaver og for skjønnsansettelsen heter det for det vesentlige:

*«Hess har vist til den generelle uroen i finansmarkedene i den aktuelle perioden, og at mange selskaper, inkludert Hess, da valgte tidlig refinansiering til høyere rente. Det er anført at den budsjetterte fremtidige likviditeten ikke var tilstrekkelig til å innfri 2006-lånet ved forfall i 2011, og at den budsjetterte fremtidige likviditeten ikke ga rom for selskapets planlagte nyinvesteringer.*

*Klagenemnda er innforstått med at det i den aktuelle perioden var en svært vanskelig situasjon i kredittmarkedet med hensyn til muligheter for refinansiering av lån. Oljeskattekontoret har imidlertid i klagenotatet påpekt at det er selskapets refinansieringsrisiko som er av betydning i den foreliggende sak og ikke den generelle finansieringsrisikoen. Klagenemnda er enig i dette utgangspunktet.*

*Hess er et heleid selskap av Hess Corporation. Selskapet er finansiert med konsernlån og har ikke eksterne lån. Klagenemnda legger til grunn at Hess ikke står fritt til å inngå eksterne låneavtaler. Selskapet har opplyst at oppkjøp av ytterligere andeler i Valhall og Hod var*

*gjenstand for godkjenning på konsernnivå. Det er rimelig å anta at en godkjent investering også innebærer tilsagn om finansiering.*

*Oljeskatekontoret har i klagenotatet vist til at Hess Corporation den 27. februar 2009 rapporterte til Securities and Exchange Commission om utstedelse av obligasjonslån til finansiering av ytterligere lisensandeler i Valhall og Hod. Dette viser at konsernet fire måneder før refinansieringen ikke hadde planer om å avvikle sitt engasjement i Valhall og Hod. Klagenemnda finner derfor at det ikke forelå noen reell risiko for Hess med hensyn til fornyet finansiering ved 2006-lånets forfall i 2011.*

*Selskapet har vist til at Hess Corporation i januar 2009 refinansierte sine lån ved utstedelse av obligasjonslån og at dette kan tyde på usikkerhet med hensyn til fremtidig kredittrasjonering for konsernet. Oljeskatekontoret har pekt på at obligasjonsprisen steg med 12 % fra februar til juni 2009 ifølge Bloombergs database og at det viser at det var god etterspørsel i finansmarkedet etter konsernets obligasjoner.*

*Klagenemnda er enig i Oljeskatekontorets syn om at kredittrasjonering ikke forelå for konsernet som helhet i juni 2009. Det er på denne bakgrunn ikke naturlig å sammenligne situasjonen for Hess med selskaper som var i en vesentlig annen faktisk situasjon med hensyn til lånemuligheter.*

*Klagenemnda er kommet til at situasjonen for Hess var at det i realiteten ikke forelå usikkerhet knyttet til refinansiering av det aktuelle lånet. En uavhengig låntaker ville slik Klagenemnda ser det ikke valgt selskapets handlemåte.*

*Når det gjelder selskapets anførsler knyttet til valutarisiko, har Oljeskatekontoret kommentert spørsmålet foran på side 14. Klagenemnda kan i det vesentlige slutte seg til kontorets vurderinger og konklusjon på dette punkt.*

*I tilsvaret anfører selskapet at refinansieringen var nødvendig for å finansiere oppkjøpet i Valhall og Hod. Selskapet legger til grunn at nytt lån ikke kunne avtales uten samtidig refinansiering av 2006-lånet. Selskapet påpeker at Oljeskatekontorets anbefaling overfor Klagenemnda ser ut til å være basert på at den eksisterende lånerammen kunne vært øket uten å måtte betale en rentemargin som reflekterte den dramatiske økningen i rentemarginer mellom 2006 og 2009. Selskapet hevder at dette er en fundamental brist i Oljeskatekontorets resonnement, og at fravikelse derfor ikke kan opprettholdes.*

*Klagenemnda vil i den forbindelse peke på at økningen i rentemarginen er hensyntatt under ligningene ved at selskapet har fått fullt fradrag (NIBOR +4 %) for renter på lånesaldo som overstiger 2006-lånets ramme. Klagenemnda er kjent med at Oljeskatekontoret har varslet mulig endringssak i forbindelse med armlengdevurderingen av denne marginen.*

*Selskapet fremholder videre at kupongrenten på Hess Corporation sitt obligasjonslån (5,6 %) som armlengdes referanserente, og sammenligner denne med rentefradraget som er gitt (3 %). Det anføres at Oljeskattenemndas syn innebærer at Hess Corporation burde låne ut med tap, til tross for at det var Hess Norge AS som trengte refinansiering på grunn av oppkjøpet. Til dette vil klagenemnda påpeke at selskapet ved ligningen har fått fullt fradrag (NIBO + 4 %, i*



*sum ca. 6 %) for renter på lånesaldo som overstiger 2006-lånets ramme. Klagenemnda bemerker videre at kupongrenten som ble tilbudt i markedet i januar 2009 ikke er sammenlignbar med markedsrenten på obligasjonene pr. juni 2009, fordi obligasjonene hadde økt 12 % i pris i mellomtiden. Dette betyr at renten på obligasjonene, som Klagenemnda antar danner grunnlag for armlengdes referanserente mellom selskapene i form av å utgjøre en intern CUP, hadde sunket betydelig i perioden fra januar 2009 til juni 2009. Klagenemndas syn er at dette er en følge av den renterisiko Hess Corporation tok ved å låne inn i januar og ut i juni, og som Hess Corporation selv må ta følgene av.*

*Ved ligningene er det lagt til grunn at refinansieringen har forhindret fastsetting av korrekt internpris, fordi grunnlaget som internprisen bygger på - fremtidig utsikkerhet med å oppnå kreditt - ikke samsvarer med realitetene.*

*Klagenemnda er kommet til at den valgte ordningen med hensyn til refinansiering avviker fra det som ville vært avtalt mellom uavhengige foretak og at det foreligger inntektsreduksjon forårsaket av interessefellesskapet. Klagenemndas konklusjon er derfor dette at vilkårene for å anvende sktl. § 13-1 er til stede for inntektsårene 2009-2011. Det er da grunnlag for skjønnsmessig fastsettelse av inntekten.*

*Oljeskattenemnda la ved ligningene for 2009-2011 til grunn en rentemargin på 0,825 som ble fastsatt for tidligere år for det innfridde lånet. Klagenemnda her ikke funnet holdepunkter for å fravike denne rentemarginen.»*

Det er enighet mellom partene at Klagenemndas utsagn om at Hess Corporations nye obligasjonslån i januar 2009 var tatt opp med sikte på å finansiere erverv av nye andeler i Valhall og Hod, ikke har tilstrekkelig grunnlag i det faktum som ble bevisført for nemnda og at utsagnet bygger på feilslutninger fra dokumenter som ble fremlagt under ligningsbehandlingen.

Hess Norge AS har ved stevning innkommet 23. desember 2014 reist søksmål mot Staten v/Oljeskattekontoret ved Stavanger tingrett, med påstand om at selskapets ligning for inntektsårene 2009, 2010, og 2011 oppheves, og med krav om at selskapet ved ny ligning for de aktuelle rentefradrag lignedes i samsvar med påstanden i selvangivelsen, primært fra 30. juni 2009, subsidiært fra 25. september 2009, og atter subsidiært fra 1. september 2010. Videre ble det nedlagt påstand om at avskrivningsgrunnlag, avskrivninger, friinntektsgrunnlag og friinntekt for inntektsårene 2009, 2010, 2011 og 2012 ved ny ligning rettes opp korresponderende med endringen i rentefradraget. Staten ved Oljeskattekontoret har ved rettidig tilsvare tatt til motmæle og påstått seg frifunnet.

Hovedforhandling ble holdt i Stavanger tinghus 2.-4. februar 2016, hvor prosessfullmektigene møtte for partene. Retten mottok forklaring fra 3 sakkyndige vitner, og det ble foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken. Dom er som følge av dommeren arbeidsprogram ikke avsagt innen lovens frist på 2 uker.

**Saksøkeren - Hess Norge AS - har i det vesentlige gjort gjeldende:**

Behandlingen av rentefradraget for lånet som ble etablert i 2009 innebærer at ligningsmyndighetene for den resterende løpetiden av lånet det erstattet har bygget på den lavere rente som fulgte av dette lånet, slik renten er skattemessig korrigert ved klagevedtaket fra 2009.

Ligningen bygger her alene på at refinansieringen av 2006-lånet i 2009 - to år før lånet forfalt den 25. juni 2011 - bare kan forklares gjennom interessefellesskapet mellom långiverne og Hess Norge som låntaker som selskaper i samme konsern, og innebære en anvendelse av armlengderegelen i skatteloven § 13-1.

Det bestrides ikke at det foreligger interessefellesskap i henhold til skatteloven § 13-1 mellom Hess Norge og selskapene som i avtalene står som långivere, idet dette er selskaper i samme konsern.

Det bestrides imidlertid at interessefellesskapet har medført inntektsreduksjon for Hess Norge hva gjelder rentefradraget.

En side av dette er at renten som er satt i 2009-lånet anføres å være satt på markedsvilkår, idet det ikke er noen holdepunkter for at Hess Norge ville kunne innhente kreditt i lånemarkedet i dette omfanget på bedre lånevilkår.

Videre, hva ligningens hovedsynspunkt om at Hess Norge ved refinansieringen ga fra seg en gunstig rente to år før forfall, er heller ikke dette noe som med rimelighet kan tilbakeføres til interessefellesskapet mellom partene. En var på dette tidspunktet midt i finanskrisen og det var maktpåliggende for selskapet både å opprettholde det opptrekk man hadde ut over 2011 i et svært usikkert finansmarked, og videre ha muligheter for videre opptrekk som følge av de utlegg som lå til selskapet for oppgraderinger av installasjoner og anlegg på Valhall og Hod. I tillegg kom behovet for å ha muligheter for oppkjøp av ytterligere andeler i Valhall og Hod, eller i andre lisenser på norsk kontinentalsokkel.

Det ligger en grunnleggende forutsetning i skatteloven § 13-1 at det norske selskapet skal bedømmes som et selskap som er selvstendig fra de selskaper eller konsernstrukturer det er en del av. Styret i Hess Norge hadde således også etter aksjelovens bestemmelser plikt til å påse at selskapets likviditet var tilfredsstillende også på lang sikt i forhold til selskapets aktivitet og forpliktelser.

Ligningens behandling av rentefradraget bygger således ikke på et korrekt rettslig eller faktisk utgangspunkt, når den bygger på at Hess Norge i 2009 ut fra en armlengdevurdering kunne ha fortsatt å sitte på opptrekket under 2006-lånet med lavere rente frem til forfallet i 2011, og avventet med en refinansiering av dette til forfallet, og tatt ytterligere opptrekk før den tid i et eventuelt nytt lån ved siden av det gamle.

Bevisførselen, herunder det som er dokumentert fra konsernspissens refinansiering av lån for konsernet før låneforfall vinteren 2009 og de sakkyndige vitnenes forklaring om god likviditetspraksis generelt og erfart selskapspraksis i Norge i under finanskrisen, viser at Hess Norges handlemåte ikke på noe punkt skilte seg fra hva en forsvarlig håndtering av selskapets likviditetsbehov ville ha vært dersom långiverne ikke hadde vært selskaper i samme konsern.

Realiteten i ligningen av selskapet er at ligningsmyndighetene i strid med armlengdeprinsippene forutsetter at Hess-konsernet skal subsidiere Hess Norge med billige lån.

En ytterligere begrunnelse for refinansieringen av lånet var å endre lånevalutaen fra US dollars til norske kroner. Ved dette oppnådde selskapet å utjevne valutarisikoen som lå i at man ved selskapets drift og investeringer benyttet dollar, mens betalingen av skatt skjer i norske kroner. Det vises også til de sakkyndiges uttalelser om dette, og om at det også på denne måten lå en effekt i å utjevne også svingninger i prisen på olje og gass. Det vises endelig til de sakkyndige vitnenes forklaringer, hvor disse har stilt seg helt avvisende til ligningsmyndighetenes antakelser om at det i markedet vil være kurant og henimot gratis å endre valuta på et eksisterende lån, eventuelt til en lav kostnad å utjevne valutarisikoen gjennom bruk av finansielle instrumenter.

Dersom retten kommer til at det ikke var tilstrekkelig armlengdes avstand på idet lånet ble konvertert i juni 2009, gjøres det uansett gjeldende at det var feil å sette rentemarginen til tilsvarende det man tidligere hadde godkjent for opptrekk under 2006-lånet, dvs. LIBOR 1 år + 0,825 % rentemargin, og for hele løpetiden for 2006 lånet, dvs. til 25. juni 2011.

Det vises til at långiver under 2006-lånet ikke hadde plikt til å innrømme Hess Norge opptrekk innenfor lånets formelle låneramme. Dette innebærer at uten medvirkning fra långivere ville ikke Hess Norge være i posisjon til å erverve ytterligere andeler i Valhall og Hod-lisensene. Det må ved vurderingene under § 13-1 legges til grunn at intet styre i et rasjonelt drevet uavhengig selskap ville ha gått inn på å avtale om erverv av lisenser for en verdi av omtrent 13 milliarder norske kroner uten først å ha sikret seg finansiering for ervervet. I dette ligger også at ingen uavhengig långiver ville ha bundet seg opp med finansieringsforpliktelse uten å kreve vederlag for dette. I dette ligger således en anførsel fra selskapets side om at rentemarginen på selskapets lån for tiden etter tilleggsavtalen av 25. november 2009 uansett var i samsvar med markedsvilkår ved refinansiering, subsidiært at ligningen for tiden etter tilleggsavtalen har satt renten vilkårlig lav.

Det vises videre til at Hess Norge hadde forpliktelse til å betale for ervervede andeler fra Shell og Total i september 2010. Dette ville være det siste mulige tidspunkt for en full refinansiering av Hess Norge, under de samme synspunkter og anførsler som er gjort gjeldende opp mot kontrakten på ervervet av disse andelene. Det gjøres således gjeldende at rentemarginen som var avtalt ved tilleggsavtalen 25. november 2009, fra september 2010 uansett må anses å være i samsvar med armlengdereglene, subsidiært at den lavere rentemargin som er satt ved klagenemndas vedtak fra dette tidspunktet er satt vilkårlig lav.

Det anføres at retten har kompetanse til å gi anvisning om gjennomføringen av ny ligning, slik angitt i påstanden punkt 2, og at kompetansen også bør nyttes. Det bestrides at det innen rett tid er tatt opp at renten som ble avtalt på 2009-lånet ikke samsvarer med den rente Hess Norge måtte ha betalt til uavhengig tredjemann da rentevilkårene ble avtalt.

Saksøkeren nedla slik **påstand**:

- 1. Ligningen av Hess Norge AS for inntektsårene 2009, 2010 og 2011 oppheves.*
- 2. **Prinsipalt**: Ved ny ligning legges følgende til grunn:*

- a) *Prinsipalt: Hess Norge AS innrømmes fradrag for renteutgifter på lån fra Hess (Netherlands) Oil and Gas BV/Hess (Netherlands) E&P Holdings BV i perioden fra 20. juni 2009 til 25. juni 2011 i henhold til selskapets påstand for de respektive inntektsår.*
- b) *Subsidiært: Hess Norge AS innrømmes fradrag for renteutgifter på lån fra Hess (Netherlands) Oil and Gas BV/Hess (Netherlands) E&P Holdings BV i perioden fra 25. november 2009 til 25. juni 2011 i henhold til selskapets påstand for de respektive inntektsår.*
- c) *Atter subsidiært: Hess Norge AS innrømmes fradrag for renteutgifter på lån fra Hess (Netherlands) Oil and Gas BV/Hess (Netherlands) E&P Holdings BV i perioden fra 1. september 2010 til 25. juni 2011 i henhold til selskapets påstand for de respektive inntektsår*

*Avskrivningsgrunnlag, avskrivninger, friinntektsgrunnlag og friinntekt for inntektsårene 2009, 2010, 2011 og 2012 rettes opp, korresponderende med endring i rentefradrag etter punkt a) b) eller c) ovenfor.*

*Subsidiært: Saken henvises til ny behandling av skattemyndighetene.*

### *3. Hess Norge AS tilkjennes saksomkostninger.*

#### **Saksøkte - Staten v/Oljeskattekontoret - har i det vesentlige gjort gjeldende:**

Det gjøres gjeldende at ligningen av Hess Norge for årene 2009, 2010 og 2011 slik den foreligger etter Klagenemndas vedtak er gyldig, og at staten skal frifinnes.

Fravikelsen av selskapets oppgaver bygger på en anvendelse av skatteloven § 13-1 som gir anledning til å fastsette selskapets inntekter ved skjønn dersom denne er redusert som følge av direkte eller indirekte interessefelleskap med andre. Det er ikke omtvistet at Hess Norge og de aktuelle långivere under 2006-lånet og 2009-lånet er beslektede selskaper idet de alle er direkte eller indirekte eiet og kontrollert av Hess Cooperation Inc.

Ligningen bygger ikke på at rentevilkårene på 2009-lånet ikke er i samsvar med armlengdenivå ved lånopptak i 2009 som sådan, selv om selskapet var varslet at man ville se nærmere også på dette.

Ligningen bygger på at det ikke er i samsvar med armlengdevilkår når Hess Norge i 2009 ga slipp på gunstige rentevilkår for et opptrekk på omtrent 4 milliarder kroner to år før tiden, uten at denne fordelten kan sees å være kompensert i den nye låneavtalen med annen kreditor innenfor samme konsern. Idet Hess Norge ved dette påførte seg selv en øket rentekostnad med 262 millioner kroner for to år og et valutatap ved innfrielsen på 150 millioner kroner, dvs. gir dette en umiddelbar kostnad ved refinansieringen på ca. 420 millioner kroner.

Ved armlengdevurderingen skal retten i utgangspunktet foreta en vurdering av hvordan situasjonen ville vært ved en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter. Det er likevel i norsk rettspraksis lagt til grunn at konserntilknytningen likevel er relevant ved armlengdevurderingen. Dette er også lagt til grunn i nyere OECD-retningslinjer for internprising,

og i nyere juridisk litteratur. Man må derfor legge opp armlengdevurderingen slik at datterselskapet ikke behandles som et gissel i armlengdevurderingen. Det kan således ikke sees bort fra at det er Hess Corporation som står for finansieringen av Hess Norge, hvor man har valgt å finansiere selskapet med høy gjeldsgrad, og gjennom låneordningen og utbytter har valgt å holde egenkapitalen i selskapet lav, samtidig som man planla å foreta betydelige oppkjøp på norsk sokkel gjennom selskapet med full konsernintern lånefinansiering. En kan i en slik situasjon ikke se bort fra at Hess Norge har en eier som vurderer det som attraktivt å videreføre og øke engasjementet på norsk sokkel ved vurderingen av (re)finansieringsrisikoen på selskapets hånd.

Selskapets opprinnelige forklaring til ligningsmyndighetene om at refinansieringen hadde sin hovedsakelige begrunnelse i endringen av lånevaluta fra US dollar til norske kroner, fremstår som en konstruksjon. Selskapet inntekter i form av salg av utvunnet olje og gass opptjenes i US dollar, og selskapets hovedsakelige kostnader ved utvinningen oppføres også i US dollar. Selskapets kostnader i norske kroner knyttes da til den relativt begrensede driften av selskapets aktivitet i Norge, samt til skattekostnader. Hess Norge har hatt gjelden i US dollar siden iallfall 2001, og det er ingenting i det som er kjent fra selskapets tilkjennegivende gjennom årsrapporter eller lignende opp gjennom årene som at man har sett det som et problem at gjelden var i US dollar. Selv om Hess sakkyndige vitner i retten trakk frem at man i noen grad kan sikre seg (hedge) mot svingninger i oljeprisen, som settes i US dollar, ved å ha gjelden i norske kroner, er det således ingen holdepunkter for at Hess Norge har refinansiert med denne begrunnelsen. Dette er heller ikke anført av Hess Norge under ligningsbehandlingen, hvorpå slike forklaringsmodeller da også har en klar side mot selvangivelsesprinsippet.

Det erkjennes med grunnlag i forklaringene fra Hess Norges sakkyndige vitner at bevissituasjonen for retten vil være slik at den må legge til grunn at det vil knytte seg betydelige kostnader ved å innrette seg med finansielle instrumenter for å eliminere valutarisiko i forholdet US dollars og norske kroner.

Refinansieringsrisikoen som grunnlag for å refinansiere lånet to år før forfall ble av selskapet først trukket frem etter at oljeskattekontoret hadde signalisert at det ikke ville akseptere argumentet om eliminering av valutarisiko.

Da lånet ble refinansiert sommeren 2009, hadde finansmarkedene i betydelig grad normalisert seg. Dette vises også ved at rentemarginene på obligasjonslånene som Hess Corporation hadde tatt opp i januar/februar 2009 var gode, og ved at utviklingen av rentemarginene i obligasjonsmarkedene viste at tiltak statlige myndigheter blant annet i USA og Norge hadde iverksatt fungerte. Hess Corporations handlinger i lånemarkedet tidlig i 2009 er dermed ikke overførbare på armlengdevurderingen av refinansieringen av Hess Norges konserninterne lån ultimo juni 2009. Hess Norge har heller ikke fremlagt noe eksempel på at et uavhengig selskap sammenlignbart med Hess Norge oppga et meget gunstig lån for å refinansiere seg ultimo juni 2009.

Hva særlig gjelder Hess anførsler opp mot tilleggsavtalen fra november 2009 og ytterligere låneopptak for erverv av Shells og Totals andeler i Valhall og Hod, bemerkes at det er innholdet i den inngåtte låneavtalen fra 2006 som må legges til grunn for armlengdevurderingen. Det er ingenting i den avtalen som hindret Hess Norge i å ta opp nye lån fra andre långivere. Det kan

heller ikke være slik at morselskapet gjennom beslutningen om at Hess Norge skulle kjøpe seg videre opp på norsk sokkel, også kan pålegge datterselskapet å oppgi en fordel på 262 millioner kroner.

Dersom retten skulle underkjenne ligningen fordi refinansieringen var i tråd med armlengdeprinsippet, vil det likevel ikke være grunnlag for at retten gir anvisinger om gjennomføringen av ny ligning av selskapet. Skattemyndighetene må ved ny ligning få mulighet til å ta stilling til om renten på 2009-lånet er i tråd med armlengdeprinsippet, jf. Rt-2012-1648.

Saksøkte nedla slik **påstand**:

1. Staten v/Oljeskattekontoret frifinnes.
2. Staten v/Oljeskattekontoret tilkjennes sakens omkostninger.

**Retten bemerker:**

### **1. Innledning - vurderingstema.**

Ligningen av selskapet hva gjelder rentefradraget bygger på anvendelse av armlengdebestemmelsen i skatteloven § 13-1, som lyder:

#### *«§ 13-1. **Interessefellesskap***

- (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.*
- (2) Er den andre personen, selskapet eller innretningen som er nevnt i første ledd, bosatt eller hjemmehørende i en stat utenfor EØS, og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å være en følge av interessefellesskap med mindre skattyteren godtgjør at det ikke er tilfelle. Første punktum får tilsvarende anvendelse når den andre personen, selskapet eller innretningen er bosatt eller hjemmehørende i en stat innenfor EØS, dersom Norge ikke kan kreve opplysninger om vedkommendes formues- og inntektsforhold i medhold av folkerettslig overenskomst.*
- (3) Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.*
- (4) Når det foreligger interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og utlandet, og deres kommersielle eller finansielle samkvem er underlagt armlengdebetingelser nedfelt i skatteavtale mellom de respektive stater, skal det ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter første ledd og ved skjønnsmessig fastsettelse av formue eller inntekt etter tredje ledd, tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD). Disse retningslinjer bør, så langt de passer, tas tilsvarende hensyn til i andre tilfeller enn foran nevnt. Det foranstående gjelder bare i den utstrekning Norge har sluttet seg til retningslinjene og så fremt departementet ikke har bestemt noe annet.»*

De grunnleggende vilkår for å fragå skattyterens oppgaver fremgår av bestemmelsens første ledd, hvor det åpnes for skjønnsmessig ansettelse av skattyterens inntekt der det foreligger direkte eller

indirekte interessefellesskap med en annen, og hvor dette interessefellesskapet har medført reduksjon av skattyterens inntektsgrunnlag ved beregningen av skatt til Norge. Dersom disse to kumulative vilkårene for anvendelse av § 13-1 første ledd er til stede, gir bestemmelsens tredje ledd anvisning for skjønnsutøvelsen, idet det heter at målet for skjønnet skal være å ansette skattyterens beskatningsgrunnlag som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.

Hvorvidt disse grunnleggende vilkårene for skjønn foreligger, påhviler det i alminnelighet ligningsmyndighetene å påvise. Retten legger til grunn for avgjørelsen at den har full kompetanse også hva gjelder subsumsjonen. Ettersom de selskaper som er involvert som långivere i de låneforhold som saken gjelder er hjemmehørende i stater innenfor EØS-området, kommer ikke bestemmelsens annet ledd til anvendelse. At retten har full kompetanse til å prøve subsumsjonen innebærer for øvrig at ligningsmyndighetenes eventuelle feilbedømmelse av faktum under ligningen normalt ikke kan tillegges selvstendig betydning som grunnlag for ugyldighet.

Retten legger videre til grunn for avgjørelsen at dersom retten først er kommet til at det var grunnlag for skjønnsansettelse etter § 13-1 første ledd, vil den konkrete skjønnsutøvelsen ikke være gjenstand for direkte domstolsprøvelse. Retten viser om dette til avgjørelsen inntatt i Rt-2012-1025, hvor denne avgrensningen av domstolens prøving av skjønnet fremgår av avsnittene 46-62, og som retten slutter seg til. Retten kan da bare prøve om skjønnsutøvelsen bygger på et korrekt rettslig utgangspunkt, om ligningen innenfor selvangivelsessprinsippets rammer bygger på korrekt faktum, og kan for øvrig bare underkjenne den konkrete skjønnsansettelsen dersom den fremstår som vilkårlig eller skjønnsresultatet fremstår som sterkt urimelig.

Skatteloven § 13-1 første og tredje ledd er for det vesentlige en videreføring av § 54 i skatteloven av 1911. Retten antar derfor at man ved tolkningen av § 13-1 i stor utstrekning også kan bygges på praksis fra den eldre bestemmelsen.

Partene er for øvrig enige om at retningslinjer om internprising fra OECD er relevant for armlengdevurderingen som skal foretas etter bestemmelsens første ledd, uten at partene i retten har lagt noen særlig vekt på bestemmelsens fjerde ledd ut over det som var vanlig tolkningspraksis før kom inn i loven med virkning fra 2008.

Om forholdet til OECD-retningslinjene ved armlengdevurderingen viser retten for øvrig til avgjørelsen inntatt i Rt-2001-1265 Agip, herunder særlig sidene 1278-1279. At tilføyelsen av fjerde ledd ikke medførte noen realitetsendring fremkommer også av Rt-2010-790, avsnitt 56.

Partene har i retten vist til og referert artikkel 9 i skatteavtalene Norge har med Nederland og Luxembourg, hvor det åpnes for skattlegging ut fra armlengde ved interessefellesskap. Retten oppfattet partene dit hen at det var enighet om at skatteavtalene på dette punktet var i samsvar med artikkel 9 i OECDs modellkonvensjon.

Om selve armlengdevurderingen etter § 13-1 første ledd, finner retten også å fremheve enkelte uttalelser om tilnærmelsen til dette spørsmålet i avgjørelsen inntatt i Rt-2007-1025, Statoil Angola, hvor førstvoterende med tilslutning fra flertallet og mindretallet, i avsnitt 37 følgende blant annet fremhever:

«(37) I skatteloven av 1911 fantes en tilsvarende regel i § 54 første ledd. Skatteloven av 1999 § 13-1 bygger på og viderefører bestemmelsen i skatteloven av 1911 § 54 første ledd, se Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov, side 75. Ved tolkingen av denne bestemmelse uttalte Høyesterett i Rt-1940-598 at det «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 avkastning, 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». Denne forståelse av bestemmelsen er fulgt opp i senere praksis, se for eksempel Rt-2003-536 avsnitt 48 og Rt-2006-1573 avsnitt 39.

(38) Som hjelpemiddel for å vurdere om en konsernintern transaksjon er basert på forretningsmessige vilkår og prinsipper, er det blitt utviklet et armlengdeprinsipp. Dette går ut på at disposisjoner som er foretatt mellom parter i et interessefellesskap, blir sammenlignet med disposisjoner som under sammenlignbare omstendigheter ville ha vært foretatt mellom uavhengige parter.

[ ... ]

(43) Armlengdeprinsippet går som nevnt ut på at forretningsmessigheten av den aktuelle («kontrollerte») transaksjon skal undersøkes ved at den blir sammenlignet med en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter. Dette forutsetter at det finnes et marked for den ytelse det er tale om. I OECDs retningslinjer blir dette presisert. Det blir her fremholdt at det er en forutsetning for at forretningsmessigheten av en transaksjon skal kunne undersøkes ved bruk av armlengdeprinsippet, at det finnes sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter. Dersom det ikke finnes noe marked for den aktuelle ytelse, må disposisjonens forretningsmessighet avgjøres ut fra en vurdering av disposisjonens innhold og hva de aktuelle selskapenes interesser tilsier.»

Retten legger ovennevnte til grunn for avgjørelsen. Det legges til at ligningen av selskapet ikke kan sees å innebære noen omklassifisering av transaksjoner, men innebærer å se kostnadene ved to likeartede avløsende rettsforhold med selskaper innenfor samme konsern i sammenheng. Det bemerkes for orden skyld likevel at også omklassifisering av transaksjoner mellom nærstående kan gjøres med grunnlag i § 13-1, jf. også Rt-2010-790 Telecomputing.

Retten ser ikke bort fra at det ved den konkrete vurderingen av hvorvidt en kontrollert disposisjon er «forretningsmessig rimelig og naturlig», i noen tilfeller kan oppstå en viss spenning mellom troverdigheten av skattyterens anførte forretningsmessige begrunnelse for en transaksjon og de økonomiske vilkårene som følger av transaksjonen, i forholdet til en alternativ mer objektivisert tilnærming fra skattyterens side til ordningen under ligningsbehandlingen eller senere under rettstvist om gyldigheten av ligningen. I den foreliggende sak er et eksempel på dette selskapets sakkyndige vitners vurderinger av den forretningsmessige fornuften i å endre valuta på finansieringen fra US dollars til norske kroner, for å hedge mot endringer i dollarkursen som er valutaen selskapets inntekter innvinnes i og dets vesentligste investeringer og utgifter gjøres foretas i. Med skjønnsstemaet hentet fra Fornebu-dommen som er gjentatt av Høyesterett i Statoil-Angola-dommen [Rt-2007-1025], ser ikke retten bort fra at en slik objektivisert tilnærming etter omstendighetene kan begrunne at det ikke foreligger inntektsreduksjon som følge av interessefellesskapet.



## 2. Interessefellesskap.

Partene har under ligningsbehandlingen og for retten vært enige om at lovens vilkår om interessefellesskap er innfridd. Dette som følge av at Hess Norge og de aktuelle långivende selskaper direkte eller indirekte er eiet og kontrollert av Hess Corporation Inc.

Også retten legger til grunn for avgjørelsen at lovens vilkår om interessefellesskap foreligger.

## 3. Inntektsreduksjon og årsakssammenheng.

Ligningsmyndighetens anvendelse av ligningsloven [skal vel være skatteloven] § 13-1 bygger på at Hess Norge oppga et lån med gunstige rentevilkår to år før tiden, ved refinansiering gjennom et annet konsernselskap til dårligere rentevilkår, og inntektsreduksjonen er påvist gjennom den negative rentedifferansen tilsvarende på 262 millioner norske kroner på det samme opptrekket i to år.

Partene oppfattes å være enige om at en inntektsreduksjon i tilfelle knytter seg til en rentedifferanse dersom oppgivelsen av 2006 finnes å være begrunnet i interessefellesskapet, men er som nevnt uenige både om årsakskravet er innfridd og om holdbarheten av det skjønn som ligger til grunn for ligningen.

I det følgende behandles først spørsmålet om det foreligger en inntektsreduksjon som følge av interessefellesskapet mellom Hess Norge og dets långivere. Klagenemndas drøftelse av det samme spørsmålet var rettet mot inntektsreduksjonen, idet skattyteren hadde akseptert at det forelå årsakssammenheng dersom inntektsreduksjon ble påvist. Retten antar at drøftelsen i den foreliggende sak blir den samme uansett om man vinkler problemstillingen opp mot inntektsreduksjonen eller årsakskravet.

Retten har merket seg at Klagenemnda ved vurderingen etter § 13-1 første ledd i betydelig grad har bygget på at Hess Norges operasjonelle og økonomiske handlefrihet var begrenset særlig gjennom måten selskapet var finansiert på. I dette ligger også etter Klagenemndas vurderinger at beslutninger i Hess Norge som fordret opptrekk på konsernkreditt, herunder oppkjøp av andeler i felt, ikke realistisk kunne gjøres uten forutgående samtykke på konsernnivå, og at en investeringsbeslutning i Hess Norge da også implisitt innebar et finansieringstilsagn, idet selskapet reelt sett var avskåret fra å hente finansiering fra andre.

Retten har videre merket seg at Hess Norge i sitt angrep på ligningen av selskapet ikke egentlig har angrepet Klagenemndas vurdering av selskapets reelle stilling som konsernselskap underlagt konsernspissens prioriteringer, valg og finansering. I skranken ble det fra selskapets prosessfullmektig således også fremhevet at ordningen med at selskapet ikke kunne foreta opptrekk på konsernlånet uten samtykke fra långiver, var en måte å sørge for at Hess Norge til enhver tid opptrådte i samsvar med konsernspissens overordnede beslutninger og føringer.

Selv om Klagenemnda ut fra feilslutninger fra dokumenter ikke hadde tilstrekkelig bevismessig for å legge til grunn at Hess Corporations tegning av obligasjonslån i februar 2009 var gjort nettopp med sikte på å finansiere ytterligere oppkjøp av andeler på norsk sokkel gjennom Hess Norge, finner retten likevel at den faktiske situasjonen var slik at de strategiske investeringsbeslutninger omfattende konsernets fremtidige engasjement også på norsk sokkel

ikke ble tatt i Hess Norge, selv om beslutningene selskapsrettslig også formelt måtte gjennom det norske selskapets styrende organer.

Sett med bakgrunn i dette, finner retten således at Hess Norge sommeren 2009, etter at Hess Corporation vinteren 2009 hadde sikret konsernet langsiktig refinansiering gjennom obligasjonslån, ikke hadde noe reelt grunnlag for bekymringer for refinansieringen av det opptrekk selskapet hadde på 2006-lånet innen forfall våren 2011, eller for å dekke inn kostnader knyttet til selskapets fortsatte engasjement i Valhall og Hod med moderniseringen av installasjonene på feltene, enn si for eventuelle oppkjøp av andeler i Valhall og Hod eller andre lisenser på norsk sokkel.

At det innad i Hess-konsernet formentlig kunne være konkurranse mellom ulike virksomhetsområder om konsernspissens gunst, i form av satsing og finansiering for opprettholdelse eller utvidelse av eksisterende engasjementer, holder retten for sannsynlig, uten at det har betydning for de tema som står til rettens prøvelse.

Retten finner det etter dette overveiende sannsynlig at refinansieringen som formelt ble besluttet i Hess Norges styrende organer 30. juni 2009, i realiteten ble foretatt for å utligne de økte kostnadene som påløp hos Hess Corporation ved at konsernspissen, som konsernets reelle bank, i et usikkert finansmarked under den internasjonale finanskrisen vinteren 2009 så det som nødvendig å sikre den fortsatte finansieringen av konsernets aktiviteter gjennom et kostbart obligasjonslån.

Alle de forhold retten har vært innom er kjennemerker ved transaksjoner mellom nærstående, som har det til felles at de direkte eller indirekte kontrolleres av en sentral struktur og hvor mål og resultatoppnåelse gjerne defineres ut fra konsernet som helhet, gjerne på tvers av landegrensene.

Retten kan likevel ikke se at Hess-konsernet gjennom Hess Norge i forhold til beskatningen var avskåret fra å tilrettelegge for kontrollerte transaksjoner mellom Hess Norge og konsernets øvrige selskaper.

Det avgjørende ved vurderingen av refinansieringen av Hess Norge etter § 13-1 må være hvorvidt denne har *«resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, 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»*, slik dette perspektivet fra Fornebudommen er gjengitt og utlagt blant annet i Rt-2007-1025, avsnitt 37 følgende, slik gjengitt foran.

Med bakgrunn i ovennevnte, og den formelle avstand som det etter aksjeselskapslovgivningen og skattelovgivningen, herunder skatteavtalene, er mellom aksjeselskaper som egne retts- og skattesubjekter, finner retten at også Hess-konsernet kan tilrettelegge sin finansielle struktur og avtaler mellom selskaper innad i konsernet, med det privatrettslige og skatterettslige *utgangspunkt* at formen er realiteten, så lenge en ved dette ikke medfører at det enkelte selskap ved dette oppnår dårligere økonomiske vilkår enn i markedet for øvrig.

Dette utgangspunktet antas å imidlertid måtte undergis en rekke modifikasjoner basert på hvordan selskapene er strukturert og finansiert. Retten viser om dette blant annet til premiss 43 i avgjørelsen inntatt i Rt-2007-1025, som er gjengitt foran. Slik den foreliggende sak ligger an, er det ikke nødvendig for retten å gå nærmere inn på slike spørsmål.

Det vil uansett være sentralt for vurderingen hvorvidt det for Hess Norge - uten finansieringsforventning innad i konsernet - fremstod som forretningsmessig rasjonelt å refinansiere sommeren 2009, to år før opptrekkets forfall, innebærende at man også oppga verdien av de gunstige rentevilkårene for opptrekket i den mellomliggende perioden.

De sakkyndige vitnene som Hess Norge førte i retten, Halvor Hoddevik og Carl Erik Steen, som har erfaring med finansieringsvirksomhet, forklarte i retten at det var normalen at selskaper med behov for løpende finansiering av den størrelsen Hess Norge i 2009 hadde opptrekk på, foretok refinansiering av lån innen 12 måneder før forfall.

Denne markedsadferden begrunnet særlig vitnet Steen ut fra konservatisme i selskaper på Investment Grade nivå, hvor det også ville være naturlig å allokere et oljeselskap. Steen fremhevet videre til at det for selskaper i dette kredittsegmentet var viktig å unngå å ha betydelig gjeld med kortere forfallshorisont enn 12 måneder, idet dette var sentralt for opprettholdelse av en god rating hos de toneangivende kredittvurderingsbyråene.

Retten kan i lys av disse forklaringene ikke umiddelbart se at det var forretningsmessig urasjonelt av Hess Norge å sikre ny investering med 5 års horisont før utløpet av lånet fra 2006.

At refinansieringen skjedde så tidlig som nær 2 år før utløpet av 2006-lånet, har Hess Norge anført kan begrunnes ut fra finanskrisen som rammet verdens finansmarkeder høsten 2008. Det er således gjort gjeldende at det for Hess Norge allerede sommeren 2009 var rasjonelt refinansiere for å sikre selskapet tilgang på likviditet også etter våren 2011.

Hess Norge har i prosedyren i fremhevet at også Hess Corporation vinteren 2009 foretok fortidig refinansiering av konsernets lån gjennom nye obligasjonslån til en betydelig øket rente, og anførte at konsernspissens opptreden i finansmarkedene i stor utstrekning kan overføres til Hess Norges refinansiering midtsommeren 2009. Selskapets sakkyndige vitner har i retten et stykke på vei støttet selskapets argumentasjon i sine forklaringer, idet det er fremhevet at selskaper i perioden 2008-2009 i større utstrekning enn før finanskrisen var fokusert på å sikre seg langsiktig tilgang på kapital, fremfor å file på kostnaden ved kapitaltilgangen.

Staten har for sin del anført at tilstanden for de internasjonale finansmarkedene var betydelig bedre sommeren 2009 enn hva det var vinteren 2009, idet man på det tidspunktet så at de tiltak som statene hadde truffet for å stabilisere og sikre finansmarkedene hadde begynt å vise resultater. Staten har med bakgrunn i dette anført at når en skal vurdere refinansiering og kostnaden ved refinansiering fra Hess Norges ståsted, er det framtidsutsiktene idet refinansieringen skjedde sommeren 2009 som må være førende, ikke hvordan konsernspissen vurderte konsernets behov nær 6 måneder tidligere. Staten har til støtte for anførselene også vist til at Hess Corporations obligasjonslån hadde vist en gunstig kursutvikling i tiden mellom tegningen og tidspunktet for Hess Norges refinansiering. Retten kan ved vurderingen ikke se bort fra disse

forhold, idet også Statens sakkyndige vitne, professor Petter Bjerksund, i sin forklaring pekte på at turbulensen i kredittmarkedet var kraftig på retur idet Hess Norge refinansierte lånet.

Ved den samlede avveiningen finner retten også å måtte hensynte at den fordelaktige renten Hess Norge ga slipp på ved å refinansiere eksisterende opptrekk på nye vilkår, ikke kan sees å være hensyntatt i vilkårene for det nye lånet som ble tatt opp innad konsernet.

Det er ikke anført og kan heller ikke sees å være sannsynlig at det ligger noen premie for fortidig innfrielse i rentebetingelsene på det nye lånet. Ettersom det også i den nye låneavtalen lå til långivers diskresjonære skjønn å samtykke til ethvert opptrekk innenfor trekkrammen også for det nye lånet, kan retten ikke se at økningen av trekkrammen som ble lagt inn på lånet fra november 2009 kan tillegges noen betydning.

Retten legger etter bevisførselen til grunn at det for Hess Norge, i forholdet til en ekstern långiver for et lån i US dollar, ikke ville vært kurant å få endret lånets valuta til norske kroner uten å pådra seg betydelige kostnader ved dette. Det samme ville ha vært tilfellet dersom selskapet alternativt skulle søkt å sikre seg mot valutarisiko gjennom bruk av finansielle instrumenter. Retten viser om dette til forklaringene fra Hess Norges sakkyndige vitner. Retten finner med grunnlag i dette at det ikke kan sees å ha fremstått som noen rasjonelt forretningsmessig løsning for selskapet å refinansiere lånet to år før forfall alene med grunnlag i valutarisikoen,

Retten er etter dette kommet til at de økte rentekostnader som Hess Norge pådro seg for eksisterende opptrekk gjennom den tidligere refinansieringen av konsernlånet mot nærstående selskaper har resultert i en reduksjon av selskapets skattefundamenter som bare kan forklares gjennom interessefelleskapet. Vilråene etter skatteloven § 13-1 første ledd for skjønnsansettelse finnes etter dette å være innfridd.

#### **4. Skjønnsutøvelsen.**

Hess Norge har subsidiært angrepet skjønnsansettelsen som ligningen bygger på etter vedtaket i Klagenemnda. Retten har begrenset prøvingskompetanse for denne delen av vedtaket, slik det er redegjort for foran.

Som det er redegjort for foran, sluttet Klagenemnda seg til Oljeskattenemndas vurdering av at det var den rentemarginen som fulgte av 2006-lånet, med den skattemessige nedjustering fra LIBOR 1 år + 1 % til LIBOR 1 år + 0,825 %, som skulle legges til grunn for opptrekket på konverteringstidspunktet og frem til 2006-lånets opprinnelige forfall 25. juni 2011.

Som det fremgår av Klagenemndas vedtak innebærer skjønnsutøvelsen en henvisning til vedtaket fra Oljeskattenemnda. Dette på samme måte som den kortfattede henvisningen til dette i klagenotatet fra Oljeskattekontoret.

Selve teksten i Oljeskattenemndas skjønnsutøvelse er ikke fremlagt for retten. Men idet realiteten i skjønnsutøvelsen er at man fullt ut har sett bort fra betingelsene i den nye låneavtalen for opptrekket under 2006-lånet frem til opprinnelig avtalt forfall i 2011, har det ikke vært avgjørende for prøvingen av skjønnet å se begrunnelsen.

Det er fra statens side ikke anført at man ved ligningsbehandlingen har vurdert Hess Norges refinansiering i lys av de som etter bevisførselen må anses å være regelmessig opptreden for selskaper med høy kredittrating, hvor man unngår å komme i en situasjon hvor man har mindre enn 12 måneder igjen til forfall av gjeldsposter av betydning for selskapets rating.

Retten har merket seg at ligningsmyndighetene, både ved den selvstendige vurderingen av rentemarginen på 2006-lånet i den tidligere klagesaken, og ved drøftelsen av armlengdespørsmålet etter første ledd i den foreliggende sak, har lagt betydelig vekt på kredittverdigheten til Hess Norge. Retten finner at man ved den skjønsmessige inntektsansettelsen av selskapet skulle ha foretatt en nærmere gjennomgang av markedsopptreden ved refinansiering av gjeld for selskaper innenfor den samme ratingen.

Når dette ikke kan sees å være gjort for halvparten av den inntektsperioden skjønnsfastsettelsen gjelder, finner retten at skjønnen etter § 13-1 fremstår som vilkårlig og sterkt urimelig. Ettersom det er nær faktisk og rettslig sammenheng mellom vurderingene for inntektsårene 2009, 2010, og 2011, finner retten at de mangler ved skjønnen som begrunner ugyldigheten retter seg mot alle de aktuelle inntektsårene.

Det er etter dette ikke nødvendig for retten å gå nærmere inn på de øvrige anførselene mot skjønnsutøvelsen fra Hess Norges side, og som i stor utstrekning bygger på en uriktig forutsetning om at retten har full kompetanse ved prøvingen av skjønnen.

Med det resultat retten er kommet til, er det ikke heller ikke aktuelt å gi anvisning for hvordan ny ligning skal gjennomføres. Det vises til at de mangler som er grunnlaget ugyldigheten gjelder den konkrete skjønnsvurderingen, som retten ikke kan prøve direkte.

### **5. Sakskostnader.**

Med det resultat retten er kommet til, kan retten ikke se at saken for noen av partene kan anses som vunnet fullt ut eller i det vesentlige, jf. tvisteloven § 20-2 første jf. annet ledd. Hva særlig gjelder Hess Norge, kan retten ikke se at kravet om dom for ligning i samsvar med selskapets oppgaver å være av mindre betydning for saken ved siden av kravet om opphevelse av ligningen. Det gis således avgjørelse for at sakskostnader ikke tilkjennes noen av partene.

### *Domsslutning*

- 1. Ligningen for Hess Norge AS for inntektsårene 2009, 2010 og 2011 kjennes ugyldig så langt den har vært gjenstand for behandling av Klagenemnda for Oljeskatt ved klagenemndas kjennelse 23. juni 2014.*
- 2. Sakskostnader tilkjennes ikke.*

**Lovstoff:** Skatteloven § 13-1.

**Oslo tingrett:** Dom av 19. april 2016, **sak nr.:** TOSLO-2015-101675

**Dommer:** Tingrettsdommer Per Kaare Nerdrum.

**Parter:** Stanley Black & Decker Norway AS (advokat Finn Backer-Grøndahl) mot Staten v/ Skatt øst (advokat Jon Vinje).

Dommen er anket.

**Sammendrag:** Saken gjaldt internprising ved salg av elektroverktøy og tilbehør fra europeisk sentrallager registrert i Luxembourg til norsk salgs- og markedsføringsselskap i samme konsern. I tillegg reiste saken spørsmål om staten kan kreve erstattet betalt merverdiavgift på sakskostnadene av saksøker også etter at merverdiavgift nå nettoføres i statsforvaltningen. Tingretten fant at det samlet sett var overveiende sannsynlig at det norske selskapet hadde hatt høyere innkjøpspriser på sine varer enn hva nøytrale sammenlignbare selskap ville ha avtalt, og at vilkårene for skjønnslikning etter skatteloven § 13-1 var oppfylt. Skattemyndighetenes skjønnsutøvelse var forsvarlig, og staten ble frifunnet. Staten fikk ikke tilkjent erstatning for merverdiavgift på advokatkostnadene.

Saken gjelder internprising ved salg av elektroverktøy og tilbehør fra europeisk sentrallager registrert i Luxembourg til norsk salgs- og markedsføringsselskap i samme konsern, jf skatteloven § 13-1. I tillegg reiser saken spørsmål om staten kan kreve erstattet betalt merverdiavgift på sakskostnadene av saksøker også etter at merverdiavgift nå nettoføres i statsforvaltningen.

### Framstilling av saken

Saksøker Stanley Black & Decker Norway AS er et heleid datterselskap i Stanley Black & Decker-konsernet. Konsernet har totalt ca 50 000 ansatte i mer i 100 land, og aksjene er notert på børsen i New York (NYSE). Konsernet selger blant annet elektroverktøy og tilbehør; for forbrukere under varemerket «*Black & Decker*» og for profesjonelle under varemerket «*deWalt*». I 2010 fusjonerte det daværende Black & Decker-konsernet med det daværende Stanley-konsernet, og skapte dagens børsnoterte konsern. I saken her, som gjelder gyldigheten av ligningen for inntektsårene 2005 - 2008, benevner tingretten saksøker som «*Det norske selskap*».

Det norske selskap ble stiftet i 1962. Det opptrer i det norske engrosmarked, og selger og markedsfører produkter til frittstående detaljister, som MAXBO, COOP, Montèr og enkelte frittstående butikker. Detaljistene selger produktene i eget navn og regning til slutt kunder. Det norske selskap har ca 25 ansatte; hvorav 11 selgere arbeider lokalt og betjener detaljister over hele landet. Ved kontoret i Oslo arbeider i tillegg fire Key Account Managere med ansvar for inngåelse og gjennomføring av rammeavtaler med de største kundene, tre kontomedarbeidere og direktør. I tillegg mottar Det norske selskap tjenester innen IT, finans, HR, markedsføring og generell ledelse fra andre konsernselskaper utenfor Norge. Mer enn 75 % av Det norske selskaps omsetning skjer på grunnlag av rammeavtaler med de fem største kundene.

Det norske selskap kjøper alle sine produkter fra konsernselskapet Black & Decker Limited S.A.R. L. (heretter «*BD SARL*»), som ble opprettet i 2003 og registrert i Luxembourg. BD SARL

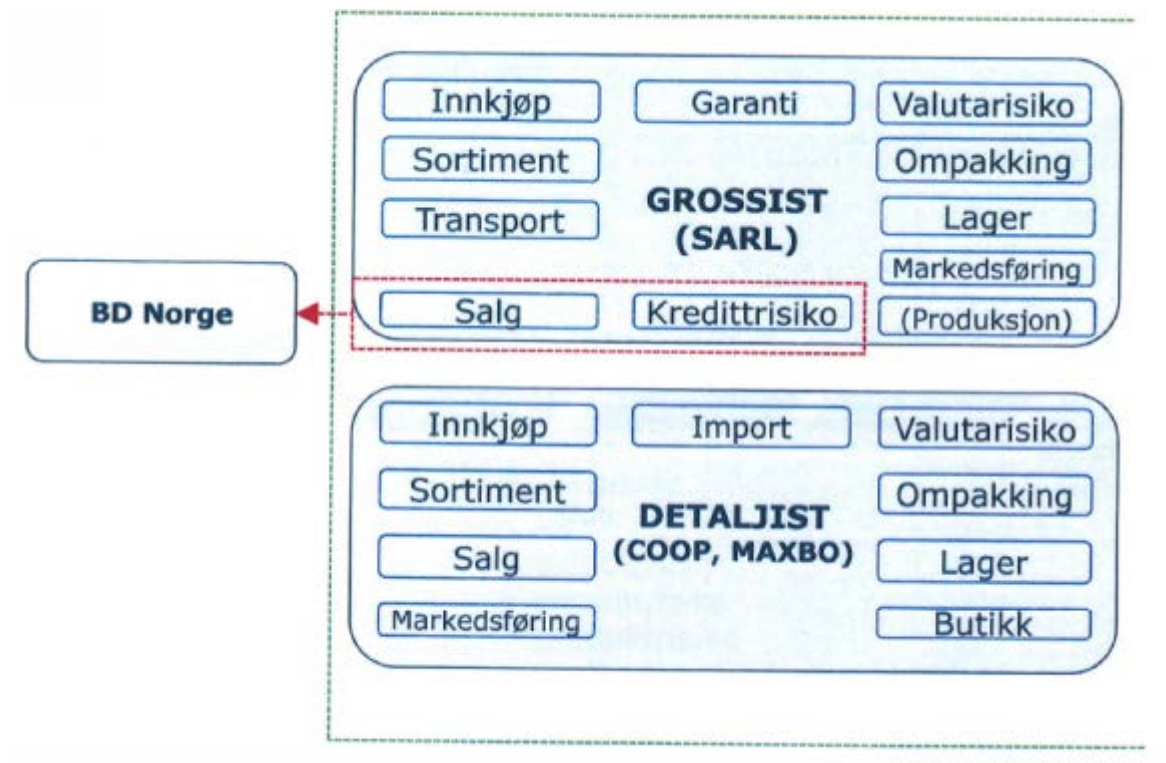
er konsernets viktigste handelsenhet («*principal trading entity*») for elektroverktøy mv med ansvar distribusjonen til Europa, Asia, Midt-Østen og Afrika. Det har ca 100 ansatte fordelt på tre driftssteder:

- Varehus og distribusjonssenter i Tongeren (Belgia) på 450 000 fot<sup>2</sup> (ca 41 800 m<sup>2</sup> eller drøyt 5 ½ fotballbane) med ansvar for lagring og distribusjon av elektrisk verktøy mv i Europa mv;
- Retursenter i Aarschot (Belgia) med ansvar for mottak av returnerte varer for reparasjon, testing og retur, eventuelt ompakking for resalg gjennom «fabrikkutsalg» (i Frankrike, Nederland og Storbritannia); og
- Servicesenter i Cork (Irland) med ansvar for regnskapsføring, administrasjon og finansiering av salgs- og distribusjonsvirksomheten.

BD SARL har ansvar for å optimalisere forsyningskjeden i (blant annet) Europa inkludert varelager, innkjøpsordre, ledetider (tiden fra ordremottak til levering), transportkostnader mv. BD SARL skaffer varer fra tre kilder: Konserntilknyttede ferdigvareprodusenter, konserntilknyttede ordreprodusenter på oppdrag fra BD SARL (utgjør ca 20 % av omsetningen i Norge), og tredjepartsprodusenter.

BD SARL er ikke gjenstand for ordinær selskapsbeskatning i Luxembourg, siden selskapet verken bestyres fra eller har inntekter i Luxembourg. Selskapets effektive skattesats i årene 2005 - 2009 er opplyst å utgjøre henholdsvis 0,47 % (2005), 0,26 % (2006), 0,22 % (2007), 0,24 % (2008) og 1,14 % (2009). Retten kommer i nødvendig grad tilbake til betydningen av BD SARLs skatteregime nedenfor.

Salgene mellom BD SARL og Det norske selskap reguleres av distribusjonsavtale av 1 januar 2004 («Distribusjonsavtalen»), supplert ved tilleggsavtale («amendment») av 24 november 2004. Distribusjonsavtalen innebærer at BD SARL utfører/står ansvarlig for en hel del av de funksjoner en frittstående importør/grossist ordinært innehar, som illustrert i figur:



Således er BD SARL ansvarlig i forhold til Det norske selskap for blant annet

- Lagerrisikoen, som omfatter både produktmiks og lagerstørrelse inkludert oppdeling fra større til mindre varepartier, merking i henhold til lokale bestemmelser og varetransport direkte til detaljist. Varene leveres direkte fra BD SARL til Det norske selskaps kunder;
- Delelagerrisikoen;
- Toll- og import/eksportdokumentasjon;
- Valutarisikoen - BD SARL kjøper i produsents valuta og selger til nasjonale salgsselskaper som Det norske selskap i lokal (her norsk) valuta;
- Reklamasjons- og garantiansvaret; og
- Finansielle og administrative tjenester som ordrebehandling, forberedelse og innlevering av skattedokumenter og andre finansielle og administrative forhold.

Det norske selskap er på sin side ansvarlig for blant annet

- Å opprettholde et salgskontor og aktivt fremme salg av eksisterende og nye produkter ved å kontakte eksisterende og potensielle kunder for blant annet informasjon om produkter, opptak av ordre, hylleplassering og andre tjenester nødvendig for å presentere og selge produkter,
- Å samarbeide med BD SARL om kampanjetiltak;
- Å orientere BD SARL løpende om blant annet markedsdata og markedsutvikling og krenkelser av varemerker, opphavsrett eller forretningshemmeligheter,
- Å organisere nødvendig service- og garantifunksjon. I Norge gjøres dette av det svenske salgsselskap, på BD SARLs kostnad; og



- Å bære kredittrisikoen for kundene. Fordi over 75 % av årsomsetningen skjer på grunnlag av rammeavtaler hvor kjøper har stilt garanti for kundefordringer, er denne risikos størrelse begrenset.

Samlet fremstår altså Black & Decker-konsernet som forholdsvis matriseorganisert.

Bestemmelsene om produksjonsplanlegging og prisfastsettelse bør beskrives særskilt:

Det norske selskap plikter å gi BD SARL salgsprognose for neste måned på grunnlag av vedtatte kampanjer og markedsføringstiltak mv, spesifisert ned til forventet salgsvolum for det enkelte produktnummer, slik at BD SARL kan planlegge produksjon og lagerinntak for neste måned.

Samtidig utarbeider Det norske selskap også en månedlig rullerende salgsprognose for en lengre periode. Etter Distribusjonsavtalens pkt 4.2 er tidshorisonten for denne henholdsvis de neste to og 11 måneder. Vitnet Lindbo, som er «*General Manager*» for Black & Decker med ansvar for Norden og Baltikum, forklarte imidlertid at den rullerende salgsprognosen bare favnet de neste seks måneder, fordi bransjen var så volatil at planleggingshorisont utover seks måneder ikke var nyttig.

Begge salgsprognoser bygger på innspill fra selgere med kundekontakt; særlig med de store kundene. Prognosene leveres siste torsdag i hver kalendermåned til Gøteborg, der prognosene fra alle de nordiske land samles, bearbeides og sendes videre til BD SARL. Samtidig har begge salgsprognoser bare planleggingsformål, slik at de er både økonomisk og rettslig uforpliktende for de nasjonale salgsselskaper. Summen av salgsprognoser fra både Europa, Asia, Midt-Østen og Afrika bidrar likevel til å redusere lagerrisikoens kommersielle størrelse for BD SARL. Eksempelvis opplyste vitnet Lindbo at samlet avvik for de nordiske lands samlede prognoser over tid ikke overstiger ca 3,0 - 3,5 %.

Selgernes bonusordning bidrar også til at salgsprognosene oppfylles. I Norge har selgerne i tillegg til fastlønn en kvartalsvis bonusordning knyttet til oppnådd salg i forhold til salgsmål fastsatt ved årets begynnelse. Bonusordningen er lineær, slik at 10 % salg utover den enkeltes salgsmål gir 10 % av grunnlønnen i bonus. Bonusmålene er fastsatt for å være oppnåelige og virke motiverende. Vitnet Lindbo antok at selgerne som gruppe oppnådde i gjennomsnitt bonus på 10-15 % over tid, og mente det var et «*understatement*» å si at minst en selger oppnådde bonus hvert kvartal.

Det norske selskaps utsalgspriser til norske detaljister og dets innkjøpspriser fra BD SARL fastsettes ulikt:

Det norske selskap fastsetter sine utsalgspriser selv, med sikte på å oppnå størst mulig fortjeneste gjennom avveininger av blant annet priskonkurransen i markedet, salgsvolum og margin. Utsalgsprisene til detaljist vil derfor være ulike i ulike europeiske land. I Norge fastsettes salgsprisene på to måter: Salget til de store butikkjedene skjer gjennom inngåelsen av årsavtaler/rammeavtaler som inneholder volumavhengige bonuselementer. For salg utenfor årsavtaler/rammeavtaler fastsetter de nasjonale salgsselskapers produktsjefer (Norge hører under nordiske produktsjefer, lokalisert i Gøteborg) så høy produktpris som markedet antas å tillate; men i intet tilfelle lavere enn den i London fastsatte europeisk minstepris («*Level 3*»-pris) for det

enkelte produktnummer. Konkurransen både i det norske og europeiske marked for elektroverktøy mv er i saken beskrevet som intens, drevet av både pris, kvalitet og service. Blant konkurrentene kan nevnes Bosch, Makita, Atlas Copco, Electrolux, Hitachi og Hilti.

Selskapets prising utenfor årsavtalene er således ikke individuell, selv om den enkelte selger kan gi enkeltkunde visse rabatter ved store innkjøp. På grunnlag av vitnet Lindbos forklaring bygger tingretten på at salgsprisene har vært like i hele Norden siden ca 2008, mens det før dette tidspunkt var ulike prislistene i ulike nordiske land. Endringen skyldtes i følge Lindbo at mange av konsernets kunder med virksomhet i flere nordiske land reagerte negativt på ulike nasjonale produktpriser; mer enn parallellimport. Parallellimport har imidlertid funnet sted, både før og etter 2008.

Det norske selskaps innkjøpspriser fastsettes derimot i henhold til konsernets prismanual angivelig utformet i henhold til OECDs retningslinjer og armlengdeprinsippet, jf Distribusjonsavtalens pkt 7. I følge pkt 7.1 fastsetter Det norske selskap selv hvilket internasjonalt konsultantselskap hentet fra liste utarbeidet av BD SARL som skal foreta en studie for å bestemme passende prismetode og produktpris under hensyntaken til partenes ulike markedsfunksjoner og markedsrisiki, for BD SARLs kostnad. I virkeligheten har dette vært utført av Ernst & Young siden 2003. I saken er fremlagt

- en såkalt Transfer Pricing Master File for Black & Deckers europeiske distribusjonsaktiviteter, avgitt i desember 2003 av Ernst & Young (usignert);
- en såkalt Comparable Company Search for Black & Deckers europeiske distribusjonsaktiviteter, avgitt i april 2007 av Ernst & Youngs «Transfer Pricing Group» i Nederland (usignert); og
- en såkalt Comparable search - Distribution for Black % Decker, avgitt i november 2011 av Ernst & Young (usignert).

I tillegg avga Ernst & Young (Norge) en signert oppdatering i anledning saken 19 april 2013.

Tingretten kommer detaljert tilbake til prismanualen nedenfor. Foreløpig er det tilstrekkelig å peke på

- At manualen tar utgangspunkt i faktisk oppnådd fortjenestemargin for et antall år for et antall antatt sammenlignbare selskaper med Black & Decker-konsernets nasjonale salgsselskaper. På dette grunnlag angir manualen et fortjenestemarginintervall som hevdes å oppfylle armlengdeprinsippet for de nasjonale salgsselskaper i Europa i den aktuelle periode;
- At Det norske selskaps innkjøpspris ble fastsatt i tre trinn:
  - Utgangspunkt ble tatt i standard produksjonskostnad for de ulike produkter;
  - Enhetsprisen ble gitt et påslag ut fra budsjetterte størrelser for vedkommende nasjonale salgsselskaper som antatt omsetning, beregnede salgskostnader, og beregnet fortjenestemargin fra Ernst & Youngs internprismanual. Manualen fra 2003 opplyser at Black & Decker av forsiktighetsgrunner benyttet medianmarginen og ikke nedre kvartil av det beregnede fortjenesteintervall ved beregningen av påslaget størrelse. Enhetsprisen inkludert påslag ble deretter brukt ved Det norske selskaps varekjøp fra BD SARL gjennom året;

- Innen 45 dager etter årsslutt ble Det norske selskaps faktisk oppnådde fortjenestemargin beregnet:
  - Dersom oppnådd fortjenestemargin lå innenfor fortjenestemarginintervallet beregnet i Ernst & Youngs internprismanual, fant ingen etterfølgende prisjustering sted;
  - Dersom oppnådd margin lå under fortjenestemarginintervallet i Ernst & Youngs internprismanual, utstedte BD SARL en kredittnota som bragte Det norske selskaps oppnådde margin opp til nedre kvartil av fortjenestemarginintervallet i internprismanualen; og
  - Dersom oppnådd margin lå over fortjenestemarginintervallet beregnet i Ernst & Youngs internprismanual, utstedte BD SARL en tilleggsnota som bragte Det norske selskaps oppnådde margin ned til øvre kvartil av fortjenestemarginintervallet i internprismanualen.
- At ordningen derved sikret Det norske selskap overskudd, så langt Ernst & Youngs internprisberegning viser positiv fortjenestemargin for sammenlignbare selskaper.

Det norske selskaps fortjenestemargin viste seg å ligge under nedre kvartil av beregnet fortjenestemarginintervall i alle de år saken gjelder. Faktisk oppnådd fortjenestemargin før etterjustering har i Norge vært 0,42 % (2005), - 0,13 % (2006), - 3,79 % (2007) og - 0,61 % (2008), på grunnlag av omsetning mellom 162 og 243 mill kr/år. I 2009, som var omfattet av bokettersynet, men hvor det ikke ble foretatt skjønnslingning, oppnådde Det norske selskap 1,83 % margin på grunnlag av budsjetterte priser.

### **Ligningsbehandlingen**

Skattekontoret hadde bokettersyn hos Det norske selskap begrenset til internprising for inntektsårene 2005 - 2009, jf bokettersynsrapport av 29 august 2011. På dette grunnlag endret skattekontoret ligningen for inntektsårene 2005 - 2008 ved vedtak 7 juni 2013, slik at skattbar inntekt ble økt med samlet 50 073 427 kr for de fire inntektsårene.

Skattekontorets vedtak ble påklaget 28 august 2013. Skatteklagenemnda vedtok 19 desember 2014 («Vedtaket») at vilkårene for skjønnslingning var oppfylt, men fastsatte inntektstillegget til samlet 26 409 611 kr for de fire inntektsårene; dvs omtrent halvparten av inntektsøkningen i det påklagde vedtak.

### **Prosesshistorie**

Black & Decker tok ut stevning 19 juni 2015. I tilsvaret 4 september 2015 påsto staten seg frifunnet. Hovedforhandling ble gjennomført over tre rettsdager 14-16 mars 2016. Det ble ført to vitner og foretatt slik dokumentasjon som rettsboken sammenholdt med rettens eksemplarer av sakens faktiske utdrag viser.

### **Saksøkers - Det norske selskaps - påstandsgrunnlag**

Det norske selskap har i det vesentlige anført:

- At det ikke foreligger noen «inntektsreduksjon», slik at vilkårene for skjønnslingning etter § 13-1 ikke er oppfylt. Bevisbyrden for at Det norske selskaps innkjøpspris er høyere enn hva uavhengige parter kunne ha kommet frem til på grunnlag av blant annet forhandlingsstyrke, eiendeler og rettigheter, funksjoner og risiki er ingen eksakt vitenskap, men peker mot et

prisintervall. Bevisbyrden for at prisene i saken her ligger utenfor det mulige prisintervall påhviler skattekontoret og domstolene har full prøvelsesrett. Mistenkeligjøring oppfyller ikke statens bevisbyrde;

- At konsernet sentraliserte sitt lager i Europa i 2000 på grunn av store tap på varelager og valuta. Internprisingsmodellen ble endret først i 2003, som følge av bokettersyn i Tyskland. Inntektene i årene 2000-2003 er derfor ikke representative. Black & Decker ønsket en konsistent prisfastsettingsmetode i Europa, hvilket OECD-retningslinjene åpner for med mindre det er «*signifikante forskjeller*» mellom landene. Modellen er benyttet i alle etterfølgende inntektsår fra 2004 i totalt 15 land, og gjennomføres av tredjepart Ernst & Young. Det norske selskap utfører en ren salgsfunksjon på grossistnivå, uten mange av frittstående grossisters funksjoner. Ernst & Youngs sammenlignbare selskaper er europeiske grossister innen verktøy og byggevarer; ikke detaljister som selger til slutt kunder. Det europeiske marked er rimelig homogent og de nasjonale salgsselskaper innehar i hovedsak samme funksjoner og er gjenstand for samme konkurransebilde som de aktuelle sammenlignbare selskaper, jf OECD-retningslinjene pkt 1.58;
- At det verken er grunn til å sette Ernst & Youngs internprismanual til side verken fordi
  - det norske marked avviker fra de sør-europeiske;
  - manualen bygger på gamle regnskapstall, jf OECD-retningslinjene pkt 3.69 - 3.71;
  - selskapene ikke ble gjennomgått særskilt i 2007, jf OECD-retningslinjene pkt 3.80 - 3.81; eller
  - det var for få sammenlignbare selskaper i 2011- og 2013-oppdateringen. Prinsipielt er ett sammenlignbart selskap nok til å etablere armlengdes priser. Kvalitet og representativitet er viktigere enn et høyt antall sammenligningsselskaper;
- At detaljistene i statens alternative TNNM-analyse har lite felles med Det norske selskap; særlig fordi de alle selger varer fra flere leverandører til slutt kunder i butikk eller på nett. De er plassert et annet sted i verdikjeden, har andre funksjoner og en sterkere forhandlingsposisjon; blant annet på grunn av økt kjededannelse. Jo flere justeringer staten må gjøre, jo mer synliggjøres at selskapene egentlig ikke er sammenlignbare. Skatteklagenemndas bruk av nedre kvartil «*av forsiktighetsgrunner*» gir en annen plass i fortjenesteintervallet for detaljister og halverte inntektspåslaget, men detaljisters fortjenesteintervall er og blir feil intervall likevel;
- At angivelig høy oppnåelig produktpris for detaljist i Norge verken belyser verdien av en rendyrket nasjonal salgsfunksjon på engrosnivå eller styrker Det norske selskaps forhandlingsposisjon. I tillegg påvirkes høy nasjonal produktpris sterkt av valutakurs, som BD SARL har risikoen for;
- At staten ikke har sannsynliggjort at BD SARLs overskudd er urimelig høyt. Samordningsgevinsten hører hjemme i BD SARL, og Luxemburgs skatteregime er irrelevant for saken. Det norske selskap har oppnådd mellom 20 og 54 % avkastning på egenkapitalen de aktuelle år, med lav risiko og garantert overskudd;
- Subsidiært (dvs for det tilfelle at en inntektsreduksjon likevel finnes bevist), at statens TNNM-analyser bygger på ikke sammenlignbare detaljistselskaper med helt andre funksjoner og risiki, forhandlingsposisjon og plassering i verdikjeden. Sammenligning mellom slike selskaper og Det norske selskapet er både grovt urimelig og vilkårlig. Videre er statens justering for forskjellene med omtrent halve inntektspåslaget vilkårlig - Skatteklagenemnda sier verken noe om hvilke forskjeller det justeres for eller hvordan; og
- At staten i intet tilfelle kan kreve erstattet merverdiavgift for sakskostnadene, siden merverdiavgift ikke er noen kostnad på statens hånd. Etter at Høyesteretts kjæremålsutvalg i

Rt-2004-723 avsnitt 23 postulerte at «(D)et er ikke grunnlag for å foreta en slik identifikasjon av staten som forbruker av en avgiftspliktig tjeneste og avgiftsinnkrever som den kjærende parts standpunkt innebærer», innførte Prop 1 S (2014-2015 - Statsbudsjettet 2015) nøytral merverdiavgift i statlig sektor, ved at merverdiavgift ikke lenger belastes forvaltningsorganenes budsjetter og regnskaper, men føres som en administrativ ordning på et sentralt budsjett- og renskapskapittel. Skatt østs budsjetter belastes således ikke med utgifter til merverdiavgift for sakskostnadene i saken, og kan ikke kreve slike utgifter dekket av skattyter. Spørsmålet er ennå ikke avgjort av domstolene - Sunnmøre tingretts dom av 21 februar 2015 (TSUMO-2014-118772) i motsatt retning ble opphevet på annet grunnlag av Frostating lagmannsrett i dom av 22 desember 2015 (LF-2015-65481), og er uansett intet prejudikat.

Saksøkers påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak datert 19. desember 2014 oppheves.
2. Saksøker tilkjennes sakskostnader.

**Saksøktes - Staten v/Skatt østs - påstandsgrunnlag**

Staten har i det vesentlige anført:

- At det foreligger en inntektsreduksjon; at skjønnsutøvelsen er forsvarlig og at staten blir å frifinne. Spørsmålet om Det norske selskaps inntekter er redusert på grunn av interessefellelesskapet er et rettsanvendelsesspørsmål der staten har bevisbyrden; sannsynlighetskravet er vanlig sannsynlighetsovervekt og retten har full prøvingsrett. Dersom vilkårene for skjønnslikning er oppfylt, er spørsmålet om statens skjønnsutøvelse er forsvarlig. Rettens prøving er da begrenset, jf Rt-2012-1025 (Norland);
- At inntektsreduksjonen særlig skyldes at selskapets TNMM-analyser legger måltallet for salgsselskapets fortjenestemargin for lavt, samtidig som selskapet dertil har underbudsjettet i de årlige kalkyler. Oppnådd fortjeneste har derfor systematisk ligget under det beregnede fortjenesteintervall, slik at endelig fortjeneste har måttet bli justert opp til nedre kvartil av selskapets egne analyser; men ikke høyere. Flere forhold gjør inntektsreduksjon sannsynlig her:
  - Det norske selskaps oppnådde driftsmarginen falt vesentlig og påfallende etter at BD SARL ble stiftet i 2003 og Distribusjonsavtalen inngått i januar 2004, og er mye lavere enn både BD SARL og konsernet ellers oppnår ( fra 8,85 % (2001) via 6,97 % (2002) og 9,40 % (2003) til 3,97 % (2004); 1,48 % (2005); 1,03 % (2006); 1,15 % (2007); 1,76 % (2008) og 1,83 % (2009)). Forskjellen lar seg verken forklare realøkonomisk eller om norske salgspriser og salgskostnader (høye) hensyntas;
  - BD SARLs svært lave skattesats i Luxembourg gir konsernet et klart incentiv til å vri skattegrunnlaget fra Norge til Luxembourg;
  - BD SARLs driftsmargin i perioden er mye høyere i det norske marked enn i Europa for øvrig, og urimelig høy hensyntatt BD SARLs funksjoner og risiki. Videre er BD SARLs og Det norske selskaps samlede driftsmargin i Norge mye høyere enn den samlede driftsmargin BD SARL og vedkommende nasjonale salgsselskap oppnår i andre, europeiske markeder;

- At Det norske selskap ved kalkylen av innkjøpspris angivelig siktet mot en driftsmargin på 2,6 - 2,8 % i perioden, men uavbrutt havnet langt lavere. Selskapets henvisning til omsetningsfall i 2009 etter finanskrisen forklarer ikke kalkylesvikten 2005 - 2008, hvor årsomsetningen i Norge var relativt stabil. Videre er selgernes jevnlig oppnådde salgsbonus lite forenlig med at de samme omsetningsvolumer kan ha vært benyttet ved kalkylen av Den norske selskaps innkjøpskost. Relevansen av den årlige innkjøpskalkyle svekkes for øvrig av at produksjonskalkyler utover seks måneder har liten betydning i markedet, jf vitnet Lindbo; og
- Konsernets TNMM-analyser bygger på selskaper som er lite sammenlignbare med Det norske selskap; hovedsakelig lokalisert i Sør-Europa med helt andre kostnadsnivåer og inntjeningsnivåer enn normalt for norske selskap. 2007-analysen inneholder bare 1 norsk selskap av 84, og 2011-analysen er begrenset til totalt fire selskap; tre italienske og ett portugisisk. 2013-analysen omfatter 3 norske selskap hvorav to har eierandel over 50 % og det siste var nystartet. Ikke desto mindre har Det norske selskap måttet få tilbakebetalt varekost etter årsslutt årlig for å nå opp til minimumsresultat i henhold til konsernets TNMM-analyse;
- At Skattekontorets egen TNMM-analyse viser driftsmarginer i åtte sammenlignbare norske selskaper på linje med hva Det norske selskap oppnådde 2001 - 2003. Skattekontorets referanseselskaper er detaljister; men det er korrigert for varelagerisikoen. Norske grossister har for øvrig ikke mindre generell driftsmargin enn norske detaljister; snarere tvert om. Av forsiktighetshensyn er Det norske selskaps inntekter oppjustert bare til nedre kvartil og ikke medianen av oppnådd fortjeneste for selskapene i skattekontorets RNMM-analyse. Statens skjønnsutøvelse er samlet både forsiktig og forsvarlig; og
- At saksøkers omkostningsoppgave omfatter for mange timer; særlig i fase 2 etter at stevning ble levert. Statens prosessfullmektig er merverdiavgiftspliktig, og merverdiavgiftspåslaget på sakskostnadene må betales, og kreves erstattet. Nettoføringsordningen etter statsbudsjett 2015 er et ledd i intern organisering som ikke endrer bedømmelsen i Rt-2004-723, jf også Sunnmøre tingretts dom i TSUMO-2014-118772.

Saksøktets påstand:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes saksomkostninger.

## Rettens vurdering

### Innledning

Saken gjelder internprising i grenseoverskridende konsernforhold. Slike konsern har ofte incentiver til å henføre en størst mulig del av den samlede verdiskapning til jurisdiksjoner med lavest mulig skattebelastning. Norge har derfor siden 1911 hatt lovbestemmelser som sikrer skattemyndighetene rett til å justere vilkårene i transaksjoner foretatt i interessefelleskap. I dag er reglene inntatt i skatteloven 1999 § 13-1.

Partene er enige om at skjønnslikning etter § 13-1 reiser tre vilkår:

- Det må foreligge «*direkte eller indirekte interessefellesskap*» mellom partene;
- Det må foreligge en inntektsreduksjon hos vedkommende norske skattyter; og
- Det må være årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen.

Partene har vært enige om at vilkårene om interessefellesskap og årsakssammenheng her er oppfylt, og at sakens hovedspørsmål er hvorvidt Det norske selskap er påført en inntektsreduksjon, sammenlignet med hva nøytrale sammenlignbare selskap ville ha avtalt etter det såkalte armlengdeprinsippet, jf Rt-2007-1025 avsnitt 38 - 43.

Partene er videre enige om at sammenligningen i dette tilfelle best gjøres ved hjelp av den såkalte Transaksjonsbaserte Netto Margin Metode («*TNMM*»-analyser), hvor man sammenligner oppnådd nettomargin i den kontrollerte transaksjon med oppnådd nettomargin i sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter i markedet. Tingretten er enig med partene i at fordi det sjelden eller aldri finnes ukontrollerte transaksjoner som er helt identisk like med den kontrollerte transaksjon på alle punkter, vil slike analyser oftest gi anvisning på et intervall eller «*spenn*» av priser; og ikke bare en entydig fiksert enkeltpriis, som uttrykk for armlengdes pris. I den grad skattyter har holdt seg innenfor dette intervall, foreligger ingen inntektsreduksjon etter § 13-1, og vilkåret for skjønnsfastsettelse mangler.

Partene har i vid utstrekning vært enige om sakens faktum; herunder beskrivelsen av Det norske selskap og BD SARL, funksjonsfordelingen mellom disse som illustrert på figuren på s 3 ovenfor, Distribusjonsavtalens mekanisme for fastsettelse av Det norske selskaps innkjøpspriser fra BD SARL, selskapenes regnskaper og innholdet i Ernst & Youngs internprismanualer fra henholdsvis 2003, 2007 og 2011.

Partenes uenighet vedrørende sakens hovedspørsmål gjelder således subsumpsjonen; nemlig om Det norske selskap har vært gjenstand for en inntektsreduksjon gjennom for høye innkjøpspriser fra BD SARL, sammenlignet med hva uavhengige parter ville ha blitt enige om etter armlengdeprinsippet. Det er enighet om at bevisbyrden for at det foreligger en inntektsreduksjon påhviler staten; at sannsynlighetskravet er alminnelig sannsynlighetsovervekt; og at domstolene på dette punkt har full prøvelsesrett.

## **Inntektsreduksjon**

Tingretten har kommet til at det samlet sett er gjort overveiende sannsynlig at Det norske selskap har hatt høyere innkjøpspriser på sine varer fra BD SARL enn hva nøytrale sammenlignbare selskap ville ha avtalt. Vilråene for skjønnslingning etter skatteloven § 13-1 er da oppfylt. Ved vurderingen har tingretten blant annet lagt vekt på:

- 1) At Black & Decker-konsernet har basert innkjøpsprisene til alle sine 14 europeiske salgsselskaper, inklusive Det norske selskap, på Ernst & Youngs internprismanual, som bygger på TNMM-analyser. Tingretten har ingen innsigelser til den metode eller tilnærming som der er benyttet, isolert sett. Samtidig vil relevansen også av en riktig anvendt metodisk tilnærming ikke være større enn relevansen av de ukontrollerte transaksjoner som sammenlignes.

Det er ikke anført for tingretten, at ligningen må bli å oppheve allerede fordi Det norske selskap ved å anvende uavhengig rådgivers anbefaling på pan-europeisk nivå har gjort det som med rimelighet kan forlanges for å sikre at innkjøpsprisene er armlengdes. En slik anførsel, som ble fremmet i klageomgangen, ville heller ikke ført frem. Hovedspørsmålet i saken etter § 13-1 er om de anvendte innkjøpspriser ligger innenfor eller utenfor armlengdeintervallet objektivt sett; ikke om skattyter har oppfylt en aktsomhetsplikt;

- 2) At Det norske selskaps oppnådde driftsmargin falt vesentlig og brått fra 8,85 % (2001) via 6,97 % (2002) og 9,40 % (2003) til 3,97 % (2004); 1,48 % (2005); 1,03 % (2006); 1,15 % (2007); 1,76 % (2008) og 1,83 % (2009). For de fire inntektsår saken gjelder utgjorde altså oppnådd driftsmargin - etter etterfølgende oppjustering til nedre kvartil av internprismanualens armlengdeintervall - i gjennomsnitt 1,44 % (+/- inntil 0,41 %). Det er både påfallende lavt og påfallende homogent, sammenlignet med de foregående fire inntektsår hvor driftsmarginen i gjennomsnitt utgjorde 7,30 % (+/- inntil 3,33 %). Om man holder «*overgangsåret*» 2004 utenfor, blir både oppnådd gjennomsnittlig driftsmargin og homogeniteten enda større i den forutgående periode (henholdsvis 8,41 % og +/- inntil 1,44 %).

Det norske selskap ble stiftet i 1962, formentlig som et heleid selskap i Black & Decker-konsernet. Driftsmarginen oppnådd i årene 2001-2003 (2004) gjaldt således ikke noe uavhengig selskap, jf OECD-retningslinjenes pkt 9.142 og 9.143. Tingretten finner det likevel overveiende sannsynlig at driftsmarginen i disse år ble oppnådd, uten at interessefellesskapet hadde avgjørende eller vesentlig forstyrrende betydning. Det er verken pretendert at konsernet ønsket å flytte deler av sitt skattegrunnlag til Norge i perioden, eller at fallet i oppnådd driftsmargin i 2004 og de påfølgende år kan henføres til eksterne forhold som økte produksjons- eller salgskostnader, teknologiske skift, økt konkurransepress fra forhandlerne eller konkurrerende tilbydere, endrete forbrukerpreferanser etc; verken i det spesifikt norske, det nordiske, det nord-europeiske eller pan-europeiske marked.

For tingretten knyttet Det norske selskap endringen av internprisingsmodellen og fallet i oppnådd driftsmargin dels til et tysk bokettersyn; dels til innføringen av ett europeisk sentrallager som også bar valutarisikoen gjennom BD SARL, etter store tap på varelager og valuta på konsernivå i 2000. Etter det opplyste ble varene distribuert gjennom ulike regionale «*hubs*» i Europa før 2004, uten at verken internprisingsmodellen eller funksjonsfordelingen mellom Det norske selskap og øvrige konsernselskap benyttet før 2004 ble særskilt belyst for tingretten. Det er da ikke gjort overveiende sannsynlig for tingretten, at fallet i Det norske selskaps driftsmargin kan knyttes til slike eksterne forhold, eller til den angivelig endrede funksjonsfordeling.

Derimot finner tingretten det etter hovedforhandlingen overveiende sannsynlig, at fallet i stor grad skyldtes introduksjonen av Ernst & Youngs internprismanual. For tingretten har Det norske selskap fremhevet at internprisreglene regelmessig oppstiller et skjønnsmessig intervall som i sin helhet er armlengdes, og at det ikke foreligger noen inntektsreduksjon etter § 13-1 innenfor hele det skjønnsmessige intervalls utstrekning. Dette er tingretten enig i.

Samtidig finner tingretten også, at armlengdeintervallets skjønnsmessige bredde vil kunne avhenge av skjønnsutøvelsens lojalitet overfor de hensyn armlengdeprinsippet bygger på.



Når oppnådd driftsmargin faller så vesentlig og brått som her, trekker det - etter tingrettens syn - i retning av en økt intensitet i prøvelsen av om de ukontrollerte transaksjoner de konserninterne transaksjoner nå sammenlignes med, virkelig er sammenlignbare. Sagt med andre ord: Skjønnsmarginens bredde er ventelig større for den skattyter som lojalt forsøker å utøve det skjønns armlengdeprinsippet bygger på, enn for den skattyter som systematisk forsøker å balansere på skjønnsmarginens yttergrense;

- 3) At Det norske selskaps driftsmargin i inntektsårene 2005 - 2008 både er mye lavere og mer homogen enn hva både BD SARL og Black & Decker- konsernet totalt oppnådde i samme periode. For konsernet totalt (dvs Black & Decker Corp) var driftsmarginen henholdsvis 12,19 % (2005); 11,48 % (2006); 8,87 % (2007) og 6,93 % (2008); dvs i gjennomsnitt 9,87 % (+/- inntil 2,94 %). For BD SARL var driftsmarginen henholdsvis 10,41 % (2005); 8,55 % (2006); 7,69 % (2007) og 8,61 % (2008); dvs i gjennomsnitt 8,81 % (+/- inntil 1,6 %). Driftsmarginen for de øvrige nasjonale salgsselskaper i Europa er ikke belyst for tingretten. Det er ikke sannsynliggjort noen eksterne forhold som tilsier at driftsmarginene skulle være så mye lavere i det norske marked i perioden, enn for konsernet for øvrig.

Etter hovedforhandlingen finner tingretten det overveiende sannsynlig at både salgskostnadene og salgsutgiftene var høyere i det norske marked enn i de fleste andre europeiske nasjonale markeder i perioden. Høyere sluttpris i et nasjonalt marked er derfor ikke uten videre ensbetydende med høyere driftsmargin. I tillegg er heller ikke driftsmarginen nødvendigvis identisk på grossist- og detaljistleddet.

- 4) Vedtakets s 19-21 inneholder en vurdering av BD SARLs og Det norske selskaps samlede driftsmargin av omsetningen i Norge. Vurderingen estimerte BD SARLs kostnader til salg, markedsføring og administrasjon i Norge i henhold til andel av standard produktkost; dvs under forutsetning av at BD SARL kostnader til salg, markedsføring og administrasjon var likeartede i alle nasjonale markeder. Omsetningens størrelse, produktkostnad og salgs-, markedsførings- og administrasjonskostnadene for Det norske selskap ble hentet fra regnskap. Det norske selskaps og BD SARLs samlede overskudd for salget i Norge utgjorde hhv 21,45 % (2005); 21,22 % (2006); 19,96 % (2007) og 18,79 % (2008) av omsetningen. Nettomarginen på BD SARLs hånd ved salget til Norge utgjorde henholdsvis 26,28 % (2005); 26,17 % (2006); 26,08 % (2007) og 23,16 % (2008). Dette utgjør mellom to og tre ganger så mye som den nettomargin BD SARL oppnådde i alle sine markeder i perioden; nemlig 9,69 % (2005); 8,54 % (2006); 7,69 % (2007) og 11,52 % (2008).

På dette grunnlag finner tingretten det overveiende sannsynlig

- At Black & Decker-konsernet i perioden oppnådde vesentlig høyere driftsmargin i det norske marked, enn i flesteparten av sine øvrige europeiske markeder; og
- At BD SARL samtidig ble tilordnet det alt vesentlige av den samlede fortjeneste oppnådd i det norske marked.

For tingretten har saksøker begrunnet Det norske selskaps lave andel av den totale oppnådde driftsmargin for salget i det norske marked dels med funksjons- og risikofordelingen mellom Det norske selskap og BD SARL, der Det norske selskap i hovedsak leverer en salgsfunksjon beskrevet som enkel og med lavt kompetansebehov; og dels med Det norske selskaps svake

forhandlingsposisjon mellom BD SARL som har tilgangen til alle varer og alle immaterielle rettigheter knyttet til disse; og på den annen side detaljister som i økende grad forsterker sin innkjøpsmakt gjennom sentraliserte kjededannelser.

Vitnet Lindbo bekreftet at det ikke stilles høye krav til akademisk utdanning eller formelle kompetansekrav til selgerne i Det norske selskap. De må imidlertid ha både salgs- og kjøpmannsinstinkt, pro-aktiv holdning og ha god innsikt i og forståelse for produktenes praktiske bruk; ikke minst ved mottak av produkt-feedback fra kunder og introduksjon av produktutvikling. Mange av selgerne har derfor utdanning og yrkesbakgrunn som håndverkere; slik som Lindbo selv. Tingretten viker tilbake for å karakterisere dette som en enkel salgsfunksjon med lavt kompetansebehov, med liten eller ingen armlengdes forhandlingsstyrke. Et spesialisert, landsdekkende salgskorps lar seg ikke skaffe over natten. Det er heller ikke gjort overveiende sannsynlig for tingretten, at Det norske selskaps forhandlingsstyrke er svakere enn de øvrige europeiske salgsselskaper i Black & Decker-konsernet. Herunder ble heller ikke tidspunktet/perioden for norske detaljisters sentralisering i kjededannelser og dettes betydning for grossistleddets lønnsomhet i de år saken gjelder særlig belyst for tingretten;

- 5) At Ernst & Youngs internprismanual i tre utgaver favner de nasjonale salgsselskaper i totalt 14 europeiske land - Portugal, Spania, Frankrike, Italia, Hellas, Østerrike, Sveits, Belgia, Nederland, Tyskland, Danmark, Sverige, Finland og Norge.

Statens første hovedinnvending mot internpris-manualene har vært at transaksjonene til de markedsaktører Ernst & Young trakk ut for sammenligning, ikke var tilstrekkelig sammenlignbare til å belyse armlengdeprinsippets innhold for Det norske selskap.

BD SARLs innkjøpskost frem til sentrallageret i Tongeren (Belgia) er ensartet for alle produkter som selges i alle de 14 europeiske markeder. Hvis transportkostnadene fra sentrallageret i Tongeren til nasjonal detaljist er avstandsavhengige, vil transportkostnadene til Norge antakelig være høyere enn gjennomsnittet. Samtidig er de ulike nasjonale salgsselskapers utsalgspris til nasjonale detaljister opportunistisk og variabel, med sikte på å oppnå høyest mulig pris utover sentralt fastsatt «level 3» pris. Som nevnt i forrige strekpunkt har tingretten funnet det sannsynliggjort både at oppnådd sluttpris var høyere i Norge enn i flesteparten av de europeiske land; at Black & Decker-konsernets samlede fortjeneste var atskillig høyere i Norge enn i mange andre europeiske land; og at brorparten av denne fortjeneste ble tilordnet BD SARL og ikke Det norske selskap, i den aktuelle periode.

Ernst & Youngs internprismanualer ble avgitt i henholdsvis desember 2003, april 2007 og november 2011. I tillegg foreligger en særnorsk oppdatering i anledning saken av 19 april 2013. Tidsrekkefølge tilsier at en internprismanual ikke kan anvendes mellom forbundne selskap før den er avgitt, og at manualen bare kan referere uavhengige transaksjoner foretatt før avgivelsen. Samtidig kan uavhengige transaksjoner foretatt både før, under og etter inntektsårene 2005 - 2008 kaste lys over hvilket prisintervall armlengdeprinsippet tilsier i

denne periode; ikke minst der sammenligningene gjennomføres og presenteres på en konsistent måte, jf OECD-retningslinjene pkt 3.69 - 3.71.

Tingretten finner å burde beskrive de fremlagte TNMM-analysene forholdsvis utførlig; ikke minst fordi alle Black & Decker-konsernets konkurrenter (Bosch, Makita, etc) er opplyst å også distribuere sine produkter gjennom konserninterne selskaper. Utvelgelsen av «*sammenlignbare*» selskaper her vil derfor måtte innebære kompromiss på et eller flere punkter:

2003-manualens sammenligningsutvalg fremkom i tre trinn:

- Et utvalg på 2 663 selskaper ble funnet ved maskinelt søk i Amadeus-databasen etter selskaper som drev engrossalg av verktøy og jernvarer («*5154 Wholesale of hardware, plumbing and heating equipment and supplies, 5181 Wholesale of machine tools, 5190 Other wholesale*») som benyttet ordene «verktøy og jernvarer» («*tool and hardware*»), men ikke drev med montasje eller sammensetning («*assemble*»); som var i enten EU, Norge eller Sveits; hadde regnskapsdata i 1999-2001 og minst €1 million i omsetning og minst nullresultat i minst ett slikt år; og ikke var eid mer enn 24,9 % av noen kjent aksjonær;
- Utvalget ble deretter manuelt begrenset til 144 selskaper ved å utelate selskaper som i databasens virksomhetsbeskrivelse beskrev usammenlignbare aktiviteter (eksempelvis produksjon, montering og teknisk support); bredere produktspekter (eksempelvis profesjonelle maskiner, metallkomponenter og bolter/skruer); konsernintern omsetning eller som hadde utilstrekkelig regnskaps- eller selskapsinformasjon;
- Utvalget ble deretter manuelt begrenset til 10 selskaper ved gjennomgang av nett-databaser utenfor Amadeus; inkludert selskapenes hjemmesider. Utelatt ble blant annet selskaper som omsatte ikke-sammenlignbare produkter eller utførte ikke-sammenlignbare funksjoner; eller der virksomhetsbeskrivelsen i Amadeus ikke lot seg verifisere.

Geografisk fordelte de 10 gjenværende selskapene seg mellom Spania og Finland (begge tre stk), og ett selskap fra henholdsvis Italia, Frankrike, Belgia og Storbritannia. Det ble korrigert særlig for varelagerisiko i inntektsårene 1999 - 2001 etter særskilt forklart formel forrentet med kortsiktig «AFR» rentefot, som tingretten antar betyr «*Applicable Federal Rates*»; dvs den rentefot amerikanske skattemyndigheter (IRS) fastsetter månedlig for føderale inntektsskatteformål.

De 10 utvalgte selskaper viste for inntektsårene 1999-2001 en driftsmargin varierende fra 8,05 % til - 0,42 %; med median verdi på 2,6 %, nedre kvartil på 1,2 % og øvre kvartil på 3,3 %. I følge 2003-manualen s 37 besluttet Black & Decker- konsernet å anvende medianverdien på 2,6 % som armlengde fortjeneste for sine nasjonale salgsselskaper.

2007-manualens sammenligningsutvalg fremkom til sammenligning i fem trinn:

- Et utvalg på 6 669 selskaper ble funnet ved maskinelt søk i Amadeus-databasen. Man benyttet to av de tre næringskodene som ble benyttet i 2003 også i 2007 (kodene «*5154 Wholesale of hardware, plumbing and heating equipment and supplies, 5181 Wholesale of machine tools*»), men byttet ut kode «*5190 Other wholesale*» med kode 5186

- «*Wholesale of other electronic parts and equipment*». Det geografiske kriterium (enten EU, Norge eller Sveits), kravene til regnskap (regnskapsdata i 2002-2004 og minst €1 million i omsetning og minst nullresultat i minst ett slikt år) og kravene til uavhengighet (ikke var eid eller eide selv mer enn 24,9 % av selskaper innen industri, bank og finans, forsikring, pensjonsfond, stiftelser inklusive forskningsinstitutter og offentlige myndigheter) var i hovedsak de samme som i 2003;
- Utvalget ble deretter maskinelt begrenset til 758 selskap ved hjelp av Ernst & Youngs «*Keyword Search Tool*». Dette utelot for det første selskap som i Amadeus' virksomhetsbeskrivelse - på vedkommende lands språk - inneholdt minst ett av de ekskluderende ord «*fremstille, produsere, sette sammen og detaljsalg*» («*manufact(ure), produce, production, assembl(e) and retail*»). Dernest utelot verktøyet også selskaper som i Amadeus' virksomhetsbeskrivelse - på vedkommende lands språk - ikke inneholdt minst ett av de inkluderende ord «*verktøy, drill, skrujern, sag og Gjør-Det-Selv (DIY)*» («*tool, drill, screwdriver, saw, do-it-yourself, DIY*»);
  - Utvalget ble deretter ytterligere maskinelt begrenset til 600 selskaper ved hjelp av Ernst & Youngs FA-verktøy («*FA Tool*»). Dette verktøy utelot selskaper med ufullstendig regnskapsinformasjon, herunder tilgjengelig omsetning og overskudd for mindre enn tre år;
  - Utvalget ble deretter manuelt begrenset til 85 selskaper ved manuell gjennomgang av virksomhetsbeskrivelsen i Amadeus; om mulig på lokalt språk. Utelatt ble selskaper som utførte ikke-sammenlignbare funksjoner (som retting, konstruksjon, produksjon, leasing, formgiving, reparasjon og vedlikehold); solgte ikke-sammenlignbare produkter (som laboratorieutstyr, konstruksjonsutstyr, maling, plastisk materiale, kjemikalier, pumper og industriverktøy); selskaper med uklar eller vag virksomhetsbeskrivelse; og selskaper der selskapsnavnet antydte konserntilknytning, inneholdt navnet på et land eller en region eller antydte at selskapet sto for industrielle leveranser («*industrial supplies*»); og
  - Utvalget ble endelig manuelt begrenset til 84 selskaper, fordi ett av selskapenes eiersituasjon var uavklart. Noen manuell utvelgelse på grunnlag av andre databaser enn Amadeus ble imidlertid ikke gjennomført i 2007.

Geografisk fordelte de gjenværende 84 selskapene seg på

- Frankrike 30 stk,
- Italia 27 stk,
- Spania 10 stk,
- Sverige 8 stk,
- Portugal 3 stk,
- Hellas 2 stk,
- Storbritannia 2 sk, og
- Norge 1 stk (Verktøy-Maskin AS)

Det ble korrigert særlig for varelagerrisiko med en rente tilsvarende EUROBOR + 1 %, og etter en formel som ikke er lagt frem for tingretten.

De 84 selskapene viste for inntektsårene for inntektsårene 2002 - 2004 en median driftsmargin på 2,8 % (+0,2 % fra 2003), med nedre kvartil på 1,3 % og øvre kvartil på 4,6 %

(henholdsvis +0,1 % og +1,3 % fra 2003). Høyeste og laveste driftsmargin fremgår ikke. 2007-manualen angir ikke hvordan Black & Decker- konsernet anvendte de nye funnene.

2011-manualens sammenligningsutvalg fremkom i tre trinn:

- Et utvalg på 45 selskaper ble funnet ved maskinelt søk i Amadeus-databasen. Mens de foregående to manualene hadde bygget på NACE Rev. 1.1-inndelingen av næringskoder, bygget 2011-undersøkelsen på en oppdatert nomenklatur - NACE Rev. 2. Søket i 2011 omfattet bare én oppdatert registreringskode - kode 4662 Engrossalg av maskinverktøy («*wholesale of machine tools*»). Det geografiske område ble utvidet til å også omfatte Island. Videre krevde søket regnskapsdata i inntektsårene 2007 - 2009 og minst €1 million i omsetning. Kravet om nullresultat i minst ett år ble utelatt. Uavhengighetsgrensen ble satt til 24,9 %;
- Utvalget ble deretter begrenset til 10 selskaper ved manuell gjennomgang av virksomhetsbeskrivelsen i Amadeus-databasen. Utelatt ble selskap som drev ikke sammenlignbar virksomhet (som landbruksmaskiner og farmasi); hadde ikke sammenlignbare funksjoner (eksempelvis produksjon eller detaljsalg) eller handlet med beslektede selskaper;
- Utvalget ble deretter begrenset til 4 selskaper ved manuell sammenlikning med selskapenes hjemmesider. Selskap uten hjemmeside ble utelatt.

Geografisk fordelte de fire utvalgte selskaper seg på Italia (tre stk) og Portugal (1 stk). Det ble korrigert særlig for varelagerisiko basert på «*Capital Asset Pricing Model - CAPM*». Så vidt skjønnes er CAPM en metode for å beregne avkastningsraten for et aktivum som legges til en diversifisert investeringsportefølje som reflekterer det tillagte aktivums ikke-diversifiserbare risiko. Verken relevansen av CAPM-beregninger for et bransjespesifikt varelager eller den anvendte rentesats' størrelse ble forklart for tingretten.

De 4 selskapene viste for inntektsårene 2007 - 2009 årlig oppnådd driftsmargin varierende fra 10,18 % til - 10,26 %. Gjennomsnittlig (ikke median) driftsmargin var -0,79 % (- 3,59 % fra 2007), uten at fordeling i kvartil foretas. 2011-manualen angir ikke hvordan Black & Decker- konsernet anvendte de nye funnene.

2013-oppdateringen ble utarbeidet i anledning saken etter avtale med skattekontoret, og omfatter tre norske selskaper Ernst & Young fant sammenlignbare med Det norske selskap. Utvelgelseskriteriene fremgår imidlertid ikke særskilt. For inntektsårene 2005 - 2009 viste disse tre selskaper en fortjeneste som varierte mellom - 1,02 % og - 4,62 %. De norske, påstått sammenlignbare selskapene gikk altså med underskudd i den periode saken gjelder, alle tre.

- 6) At formålet med Ernst & Youngs TNNM-analyser har vært å danne langsiktig grunnlag for beskatningen av alle Black & Deckers 14 nasjonale salgsselskaper i Europa. Den anvendte metodikk fremstår ved første blick som tilsynelatende likeartet. Ved nærmere ettersyn fremstår de tre analysene ikke desto mindre som overraskende lite konsistente i sin gjennomføring og presentasjon over tid, etter tingrettens syn. Herunder peker tingretten på

- For det første, at de tre analysene alle tok utgangspunkt i et utvalg selskaper fra Amadeus-databasen foretatt maskinelt etter temmelig ensartede kriterier (virksomhetskode, EU + Norge/Sveits-området, ukonsoliderte regnskaper/uavhengig eid og minimum omsetning). Antallet selskaper derved valgt ut varierte imidlertid fra 2 663, til 6 669, til bare 45 selskaper. Den veldige variasjon i antallet selskaper identifisert ved det initielle, maskinelle og tilsynelatende konsistent gjennomførte søk er verken problematisert eller søkt forklart; verken i TNNM-analysene eller for tingretten. Den uforklarte variasjonsbredde i antallet utvalgte selskaper svekker opplevelsen av at utvelgelsen er utført på en nøytral, konsistent og reproduserbar måte;
- For det andre, at det deretter ble gjort ytterligere en maskinell begrensning av utvalget ved hjelp av to særskilte verktøy utviklet av Ernst & Young, men bare i 2007; verken i 2003 eller 2011. Det er ikke opplyst når de to særskilte verktøy ble tatt i bruk, og vites ikke om det var tilgjengelig for 2003-undersøkelsen. Den maskinelle tilleggsutvelgelsen i 2007 reduserte utvalget dette året til knapt 1/10 av det opprinnelige maskinelle søk (fra 6 669 til 600 selskaper). Både fraværet av en tilsvarende maskinell begrensning i alle fall i 2011, og fraværet av en begrunnelse for hvorfor dette ble unnlatt i 2011, svekker opplevelsen av at analysen i 2011 ble utført på en nøytral, konsistent og reproduserbar måte, ytterligere;
- For det tredje, at alle de tre selskapsutvalgene deretter ble ytterligere begrenset gjennom en eller flere manuelle gjennomganger. Den manuelle gjennomgang ble først foretatt mot selskapsbeskrivelsen i Amadeus-databasen ved alle undersøkelser, hvilket oppfyller tingrettens forventning om konsistens. Den manuelle gjennomgang reduserte selskapsutvalget vesentlig i forhold til det maskinelle utvalg hver gang; til henholdsvis 1/18 (2003); 1/7 (2007) og 1/4 (2011).

Deretter ble det foretatt en ytterligere manuell begrensning mot informasjon hentet på internett, men bare i 2003 og 2011; ikke i det mellomliggende 2007. I 2003 ble utvalget manuelt redusert på denne måte med 134 selskaper fra 144 til 10, mens utvalget i 2011 ble mer enn halvert fra 10 til 4 selskaper. Igjen - de tre analysenes samlede overbevisningskraft som et troverdig, homogent beskatningsgrunnlag over tid svekkes både av at selskapsutvalget i 2007 ikke ble kvalitetssikret mot internettdata inklusive selskapets egen hjemmeside til tross for at selskapsutvalget i 2007 var mange ganger større enn både før og etter (84 selskaper), og av at unnlattelsen verken identifiseres eller drøftes;

- For det fjerde spriker antallet identifiserte sammenlignbare selskaper veldig fra analyse til analyse; fra 10 til 84 til bare 4 i hele EU, Sveits og Norge. Det er helt uforklart hvorfor man fant åtte ganger så mange sammenlignbare selskaper i 2007 enn man gjorde i 2003, og deretter bare 1/20 i 2011.

En annen pussighet ved de utvalgte sammenlignbare selskaper er at bare ett eneste selskap har klart å bli vurdert som sammenlignbart med Det norske selskap mer enn en gang. Dette gjelder italienske Benbolts di Bencini som er med i utvalget både i 2003 og 2007, men falt utenfor i 2011 (ventelig fordi det er en bolt- og skrue-grossist, og 2011-manualen omfattet bare selskaper registrert i kode 4662 Engrossalg av maskinverktøy). Også det ene norske selskap som ble identifisert i 2007 (Verktøy-Maskin AS) falt

således utenfor både i 2003 og i 2011, til tross for at det tilsynelatende ble stiftet i 1991 og synes fortsatt i drift ved tingrettens domsavsigelse ([www.ve-ma.com](http://www.ve-ma.com)).

En tredje pussighet gjelder selskapsutvalgenes geografiske tyngdepunkt, med tilhørende kostnadsprofil, risikoprofil og driftsmargin. Ved hver av de tre analysene har minst halvparten av de utvalgte selskaper ligget i middelhavsland (5 av 10 i 2003; 69 av 84 i 2007 og 3 av 4 i 2011). Totalt har 77 av 94 selskap «*sammenlignbare*» selskaper hørte hjemme i enten Spania, Frankrike, Italia eller Hellas. Bare 22 av 94 selskaper hørte hjemme i EØS-området (forøvrig). Intet sammenlignbart selskap ble eksempelvis funnet i verken Tyskland, Østerrike eller Sveits, og bare tre av totalt 94 sammenlignbare selskap hører til på de britiske øyer. På bakgrunn av disse nasjonale økonomiers størrelse og betydning er utvalgets geografiske sammensetning egnet til å overraske. På bakgrunn av at Black & Decker- konsernet oppnådde vesentlig større total lønnsomhet i det norske marked enn gjennomsnittlig i Europa, svekker Middelhavslandenes overrepresentasjon i selskapsutvalget ved alle tre TNMM-analyser disses representativitet ved ligningen av et norsk konsernselskap - vesentlig;

- For det femte korrigeres det i alle tre TNMM-analyser for avkastning ved varelager, siden Det norske selskap ikke holder varelager selv. Korreksjonens størrelse er betydelig, sammenholdt med de driftsmarginer som finnes:
  - I 2003 bragte korreksjonen for varelager mediandriftsmarginen ned fra 3,4 % til 2,6 %, mens nedre kvartil ble redusert fra 2,3 % til 1,2 % og øvre kvartil ble redusert fra 4,3 % til 3,3 %;
  - I 2007 bragte korreksjonen for varelager mediandriftsmarginen ned fra 3,6 til 2,8 %, mens nedre kvartil ble redusert fra 1,8 % til 1,3 % og øvre kvartil ble redusert fra 5,8 % til 4,6 %.
  - I 2011 var varelagerkorreksjonen størst: Her ble gjennomsnittsfortjenesten redusert fra 3,09 % til - 0,79 %; en reduksjon på hele 3,88 %, som begrunnet en totalt sett negativ avkastningsrate.

Det svekker etter tingrettens syn de tre TNMM-analysenes konsistens vesentlig, at varelagerkorreksjonens størrelse så vidt skjønnes ble beregnet ikke bare med ulik avkastningsrente, men også med ulik metode i hver av de tre analysene, uten at variasjonene i metode og rentesats drøftes og begrunnes:

- I 2003 benyttet man en formel i tre stadier angitt på analysens s 35-36, multiplisert med kortsiktig «*AFR*» rente, som antas å være en månedlig rente fastsatt av amerikanske myndigheter for føderale skatteformål;
- I 2007 angir analysen hvilke mål formel skal ivareta; men ikke formelens utforming. Benyttet rentefot ble endret fra 2003 til rentefri rente (12 mnd EURIBOR) med tillegg av ett prosentpoeng; og
- I 2011 skiftet analysens tilnærming til varelagermetoden (så vidt skjønnes) helt, ved at man benyttet CAPM, som så vidt skjønnes er en ikke udiskutabel metode for å beregne et investeringsaktivums ikke-diversifiserbare risiko når lagt til en diversifisert investeringsportefølje. Verken formelen eller rentesatsens størrelse fremgår av 2011-analysen.

Oppsummeringsvis under dette punkt 6) har tingretten funnet at TNMM-analysene av 2003, 2007 og 2011 ved nøyere sammenligning fremstår som overraskende lite konsistente. Overraskende er også at de metodiske ulikheter mellom analysene verken identifiseres eller begrunnes, og at resultatene i den enkelte analyse ikke holdes opp mot resultatene i tidligere analyser. De fremstår derfor mer som tre ulike og uavhengige analyser, enn som en likeartet analyse gjennomført på tre ulike tidspunkter for å belyse samme forholds utvikling over tid. Dette svekker TNMM-analysenes evne til å belyse armlengdes prisintervall for de inntektsår saken gjelder.

- 7) Verken 2003- eller 2007-analysen omfatter noen av de inntektsår saken gjelder direkte, og tingretten finner at overføringsverdien fra disse analyser til de inntektsår saken gjelder er begrenset.

2011-analysen omfatter de to siste inntektsår saken gjelder, men dens bevismessige betydning svekkes blant annet av svært begrenset antall sammenlignbare selskaper (4 stk), uvanlig skjev geografisk sammensetning (tre fra Italia og ett fra Portugal), og negativ avkastningsrate som resultat etter uvanlig stor prosentuell korreksjon for varelager. Resultatet kan minne om *«gutten som førte bevis for at han var eldre enn far' sin»*. Fraværet av en etterfølgende kvalitetsvurdering av resultat og metode blir da påtakelig.

2013-analysen er ikke lagt frem for tingretten i fullt format, men omtales i Black & Deckers brev av 19. april 2013 s 19 (tingrettens faktiske utdrag s 613). Denne omfattet bare norske selskaper (tre stk) i alle de samme inntektsår saken gjelder med tillegg av 2009, og viste at alle de tre utvalgte selskaper i Norge hadde negativ driftsmargin i disse fem årene. Utvelgelseskriteriene er ikke nærmere angitt. Driftsmarginens størrelse varierte fra -4,62 % til -1,02 %, uten at det fremgår om det ble korrigert for varelager eller ei og i tilfelle hvordan. Skattekontoret forkastet 2013-analysen fordi to av tre selskaper var eid av eiere med mer enn 50 % eierandel, og det tredje selskap var nystartet.

Tingretten peker på at 2013-analysens gjennomføring er ufullstendig beskrevet. Samtidig fremstår negativ driftsmargin for alle de *«sammenlignbare»* norske selskaper når Det norske selskaps og BD SARLs samlede driftsmargin i samme periode varierte mellom 21,45 % (2005) og 18,79 % (2008) som så overraskende at en etterfølgende kvalitetsvurdering av både resultat og anvendt metode tvinger seg frem. I brevet av 19 april 2013 uttaler Det norske selskap at det aldri har hevdet at selskapet bør ha negativ driftsmargin, men at 2013-analysen viser at uavhengige, sammenlignbare selskaper er villige til å drive med tap under ugunstige markedsforhold.

I mangel av en etterfølgende kvalitetsvurdering av både resultat og metode finner tingretten at 2013-analysen, verken isolert sett eller sett i sammenheng med TNNM-analysene av 2003, 2007 og 2011 er egnet til å gjøre det overveiende sannsynlig at Det norske selskap ikke har vært påført en inntektsreduksjon.

- 8) Statens andre hovedinnvending for tingretten har vært Det norske selskap ved beregningen av faktisk innkjøpspris har satt enhetspris påslaget for høyt. Derved har Det norske selskaps oppnådde driftsmargin blitt enda lavere enn TNNM-analysenes nivå, slik at innkjøpsprisen



har måttet bli oppjustert etter hvert inntektsårs utløp, opp til nederste nedre kvartil av fortjenestemarginintervallet beregnet av Ernst & Young.

Konsernets subjektive hensikt ved budsjettarbeidet ble ikke belyst for tingretten. 2003-manualens s 37 siste avsnitt gir imidlertid uttrykk for at 2,6 % utgjør armlengdes driftsmargin for de nasjonale salgsselskaper. Tingretten må da anta at dette ble fulgt ved budsjetteringen av innkjøpsprisene for inntektsårene 2005, 2006 og 2007. Ved budsjetteringen av innkjøpsprisene for inntektsåret 2008 forelå også 2007-manualen, som anga 2,8 % median driftsmargin og nedre kvartil 1,3 %. 2007-manualen angir ikke særskilt hvilken driftsmargin konsernet ville bygge budsjetteringen på. Tingretten antar at 2007-manualen i intet tilfelle tilsa en reduksjon av Det norske selskaps driftsmargin ved budsjetteringen av innkjøpspris for inntektsåret 2008.

Det norske selskap faktisk oppnådde driftsmarginer - før justering av innkjøpsprisen - utgjorde henholdsvis 0,42 % (2005); -0,13 % (2006); -3,79 % (2007) og -0,61 % (2008); dvs et gjennomsnitt på - 1,03 % +/- inntil 2,76%. Tingretten er enig med staten i at oppnådd driftsmargin (før korreksjon) viste seg overraskende mye lavere enn budsjettert margin på 2,6 % både i 2005, 2006 og 2007. Videre er det overraskende at avviket mellom budsjettert og oppnådd driftsmargin økte i hvert av disse tre inntektsårene. Hovedforhandlingen ga ikke tilstrekkelig grunnlag til å angi hva feilbudsjetteringen mest sannsynlig skyldtes. Tingretten finner å ikke kunne se bort fra, at BD SARLs vesentlig gunstigere skatteregime i Luxembourg enn Det norske selskaps regime i Norge gir et åpenbart incentiv for feilbudsjettering.

Samlet sett har tingretten - som sagt - kommet til at det er gjort overveiende sannsynlig at Det norske selskap har hatt høyere innkjøpspriser på sine varer fra BD SARL enn hva nøytrale sammenlignbare selskap ville ha avtalt, og at vilkårene for skjønnslingning etter skatteloven § 13-1 er oppfylt.

### **Statens skjønnsutøvelse**

Sakens andre hovedspørsmål gjelder gyldigheten av statens gjennomførte skjønnslingning. Det er enighet om at rettens prøvning her er begrenset til om Vedtakets skjønnsutøvelse er forsvarlig, jf Rt-2012-1025 avsnitt 62 (Norland).

Skatteklagenemndas skjønnslingning beskrives på Vedtaket s 58 - 64. Også Skatteklagenemnda bygget på at den transaksjonsbaserte nettomargin metode (TNMM) var best for å finne armlengdeprisene for Det norske selskap. Vedtakets søk ble gjennomført i Amadeus-databasen og først begrenset maskinelt:

- til det norske marked alene; mens Black & Deckers søk omfattet hele EU-området, Sveits og Norge;
- til selskaper som ikke var eid med mer enn, og ikke selv eide andre selskaper med mer enn 49,9 %. Black & Deckers søk var mer begrenset på dette punkt og omfattet bare eierandeler på inntil 24,9 % (med en variasjon i 2007 som neppe har betydning). Vedtaket gir uttrykk for at inntil 49,9 % eierskap er «akseptabelt», fordi dette ikke gir bestemmende innflytelse.

Tingretten bemerker for ordens skyld at bestemmende innflytelse etter omstendighetene kan oppnås også for aksjeeie under 50 %; avhengig av blant annet antallet øvrige aksjonærer, disses aksjeposters størrelse og aksjonærenes fremmøteprosent på generalforsamling. Det er imidlertid verken anført eller overveiende sannsynlig at så var tilfelle for noen av de åtte selskaper som til sist inngikk i Skatteklagenemndas TNMM-utvalg;

- til minimum 1 million €omsetning - samme beløpsgrense som Black & Deckers søk;
- til bransjekodene 5154 engrossalg av isenkram, rørlegger- og oppvarmingsutstyr og tilbehør («wholesale of hardware, plumbing and heating equipment and supplies») og 5181 engrossalg av maskinverktøy («wholesale of machine tools») (etter NACE Rev. 1.1). Også Det norske selskap påstås registrert under disse to koder. Begge kodene ble benyttet i konsernets TNMM-analyser for 2003 og 2007; og
- til regnskaper som ikke sa de var konsoliderte.

Totalt 54 selskap oppfylte de maskinelle søkekriteriene. Deretter ble det gjort en manuell begrensning til 8 selskaper basert på virksomhetsbeskrivelsen i Amadeus-databasen, selskapenes hjemmesider og selskapenes regnskaper. Den manuelle utvelgelsen skal fremgå av et vedlegg1 til Vedtaket, som ikke ble lagt frem for tingretten. Det er verken anført eller sannsynliggjort for tingretten at det ble plukket ut selskaper i den manuelle utvelgelsen med urette.

Vedtaket tabell 4 viser de åtte selskapenes navn og det enkelte selskaps driftsmargin i hver av årene 2005 - 2009. Det er unødvendig å gjengi tabellen her. De årlige driftsmarginer varierer mellom 15,26 % og 13,66 % på topp (henholdsvis Hausken Tekniske AS og Prefa AS, begge i 2007) og - 3,53 % og - 2,91 % på bunnen (henholdsvis Berthelsen Edgar AS og Per Mordt AS, begge i 2009).

Vedtaket tabell 5 viser de åtte selskapenes driftsmargin for hvert av årene 2005 -2009; spesifisert på både gjennomsnitt, median, nedre og øvre kvartil, samt Det norske selskaps oppnådde driftsmargin. Det er unødvendig å gjengi tabellen her. Den viser at Det norske selskap oppnådde lavere driftsmargin enn nedre kvartil av de åtte selskapene i hvert av årene 2005 - 2008. I 2009 var Det norske selskaps driftsmargin høyere enn nedre kvartil for de åtte selskapene, men lavere enn både gjennomsnittet, median og øvre kvartil.

Vedtaket tabell 6 viser varelagerjustering, i det alle de åtte selskapene hadde varelager. Justeringen ble foretatt med skatteanalyseverktøyet TP Catalyst (versjon desember 2010), som så vidt skjønnes er utviklet av samme foretak som også drifter Amadeus-databasen - Bureau van Dijk. Det fremgår ikke hvilken rentesats varelagerkorreksjonen benyttet, men det er verken påstått eller sannsynliggjort for tingretten at rentesatsen eller skatteanalyseverktøyet som sådant skulle være uforsvarlig.

Varelagerkorreksjonen reduserte de 8 selskapers driftsmargin med minst 0,39 % og 0,53 % (henholdsvis nedre kvartil og median 2005) og inntil 2,0 % og 1,04 % (henholdsvis øvre kvartil 2005 og nedre kvartil 2008). Gjennomsnittlig utgjorde varelagerkorreksjonen i alle kvartiler i de fem årene 0,876 %. Det er unødvendig å gjengi tabellen her. Også etter korreksjon for varelager viser tabell 6 samme resultat som tabell 5; nemlig at Det norske selskaps driftsmargin var under halvparten av nedre kvartil for de åtte selskapenes driftsmargin i hvert av årene 2005 - 2008. I 2009 var Det norske selskaps driftsmargin høyere enn nedre kvartil av de åtte selskapene, men

fortsatt under halvparten av både gjennomsnittet, median og øvre kvartil også etter justering for varelagerrisiko.

Deretter oppsummerer Vedtaket (s 62) at armlengdes driftsmargin normalt legges til medianen av armlengdeintervallet, jf OECD-retningslinjene pkt 3.61 - 3.62 og Bjerke, «Internprising», 1997 s 211. Vedtaket benyttet likevel nedre kvartil «av forsiktighetshensyn». Skatteklagenemnda fant å ikke kunne utelukke enkelte gjenværende forskjeller mellom Det norske selskapet og de utvalgte 8 norske sammenlignbare selskapene; til tross for varelagerjusteringen og databaseundersøkelser som viste at detaljister ikke har høyere generell driftsmargin enn grossister i det norske marked.

Avslutningsvis nivåkontrollerte Skatteklagenemnda skjønnsutøvelsen på ytterligere to måter: Dels gjorde man den samme TNMM-analyse en gang til, men uten å foreta noen manuell utvelgelse. Antallet «sammenlignbare» selskaper økte da fra åtte til 30. Median driftsmargin for disse 30 selskaper var henholdsvis 5,6 % (2005); 7,3 % (2006); 7,8 % (2007) og 7,7 % (2008), uten korreksjon for varelager.

Dels vurderte man fordelingen mellom Det norske selskap og BD SARL av det samlede konsernoverskudd fra omsetningen i Norge. Det norske selskaps andel av det samlede overskudd av omsetningen i Norge etter skjønnslingning var henholdsvis 16,69 % (2005); 21,06 % (2006); 24,74 % (2007) og 19,85 / (2008; samtidig som Det norske selskaps andel av de samlede utgifter til distribusjon, markedsføring og salg av varer i Norge var henholdsvis 81,04 % (2005); 82,60 % (2006); 85,65 % (2007) og 82,99 % (2008).

Saksøker har for det første anført at statens TNMM-analyse ikke omfatter sammenlignbare selskaper; særlig fordi de alle er detaljister som selger til sluttbruker med andre funksjoner, risiki, forhandlingsposisjon og plassering i verdikjeden. Dette er isolert sett riktig, men fører likevel ikke frem for tingretten fordi det ikke er sannsynliggjort at Vedtakets skjønnsutøvelse derved er uforsvarlig:

Partene er enige om at noe helt sammenlignbart selskap til Det norske selskap verken finnes i Norge eller innen EØS-området for øvrig. I hovedsak skyldes det at også Black & Deckers konkurrenter som Bosch, Makita, Hilti mv alle har valgt å distribuere sine produkter gjennom konserneide engrosselskap. Utvelgelsen av sammenlignbare selskaper nødvendiggjør derfor kompromisser fra den ideelle fordring. Kompromisset i selskapets tre TNMM-analyser har særlig vært selskapenes geografiske sammensetning, med over halvparten i hver analyse og 81,9 % av det totale antall sammenlignete selskaper hjemmehørende i middelhavslandene Hellas, Italia, Frankrike eller Spania. Kompromisset i Skatteklagenemndas TNMM-analyse har vært at selskapene har vært detaljister. Partene er enige om at det i alle tilfeller må korrigeres for varelager; ingen av alle sakens TNMM-analyser har tilsynelatende funnet noen annen sammenlignbar grossist uten varelager.

Etter hovedforhandlingen finner tingretten det overveiende sannsynlig at kontrollselskapenes geografiske marked er en større feilkilde enn om selskapene selger til slutt kunder eller ei. Ved bevisvurderingen her har tingretten særlig sett hen til

- at BD SARLS driftsmargin for omsetningen i Norge var mye høyere enn den selskapet gjennomsnittlig oppnådde i sine markeder, samtidig som Det norske selskaps og BD SARLS

samlede driftsmargin også var mye høyere i Norge enn den konsernet oppnådde i andre europeiske markeder, i årene 2005 - 2008. Tingretten finner altså overveiende sannsynlig at driftsmarginen var høyere i Norge enn i Middelhavslandene i årene 2005 - 2008; samtidig som

- at det ikke er sannsynliggjort vesentlig høyere driftsmargin på detaljstnivå enn på grossistnivå i Norge for den type varer saken gjelder i årene 2005 - 2008. Tvert om viser skattekontorets sammenligning av EBIT marginer mellom uavhengige grossister og detaljister i det norske marked i ORBIS databasen at grossistene tjente mest (Vedtaket s 54 midt på).

Saksøker har dernest anført at det er vilkårlig å omtrent halvere inntektspåslaget gjennom Skatteklagenemndas anvendelse av nedre kvartil i stedet for medianen av armlengdes-intervallet; fordi dette verken viser hvilke forskjeller det justeres derved for eller hvordan. Heller ikke dette fører frem for tingretten.

Kravene til Vedtakets begrunnelse må avpasses til at internprising ikke er noen eksakt vitenskap, og at det oftere er et prisintervall eller «*spenn*» av priser som er armlengdes; fremfor en enkeltpris eller driftsmargin angitt med to eller flere desimalers nøyaktighet. Vedtakets varelagerkorreksjon mellom Det norske selskap og de 8 sammenlignbare selskapene utgjorde mellom 0,39 % og 2,0 % i de enkelte årskvartiler; gjennomsnittlig 0,876 % i alle kvartiler i årene 2005 - 2009. Saksøker har ikke hatt merknader til Vedtakets varelagerkorreksjon isolert sett; hverken hva gjelder metode eller rentesats. Ingen av partene har hevdet at noen enkeltforskjell mellom selskapene i Vedtakets TNNM-analyse krevde større korreksjon enn varelagerisikoen. Forskjellen mellom nedre kvartil og median utgjorde til sammenheng en korreksjon - til skattyters gunst - på henholdsvis 1,31 % (2005); 1,86 % (2006); 3,21 % (2007) og 3,93 % (2008).

Tingretten lar det stå hen, om Vedtaket derved kan sies å ha overkompensert for de eventuelle gjenværende forskjeller mellom Det norske selskap og de 8 sammenlignbare norske selskapene. Noen vilkårlighet eller urimelighet til skattyters ugunst er imidlertid ikke sannsynliggjort.

Staten blir etter dette å frifinne.

### **Sakskostnader**

Tingretten finner at staten har vunnet saken for tingretten, idet de har fått medhold fullt ut, og har etter hovedregelen krav på full erstatning for sine sakskostnader, jf tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Motparten bør ikke fritas for erstatningsansvaret på tungtveiende rimelighetsgrunnlag i saken her, jf tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Sakskostnader er krevd med henholdsvis 63 700 kr; 174 200 kr og 78 000 kr for sakens tre faser i henhold til tvisteloven § 20-5 (3); totalt 315 900 kr. Kostnadene gjelder i sin helhet salær, som er beregnet med 2 600 kr/time. Saksøker bemerket tidsbruken, men uten å påstå salæret nedsatt på dette grunnlag. Tingretten finner at sakskostnadene som krevd har både vært rimelige, nødvendige og forholdsmessige, og tilkjenner sakskostnader med 315 900 kr eks mva som påstått.

### **Særlig om erstatning for merverdiavgift på sakskostnadene**

Derimot er tingretten enig med saksøker i at det ikke lenger er grunnlag for å tilkjenne staten erstatning til dekning av merverdiavgift betalt på prosesfullmektigens salær:

Erstatning for sakskostnader er etter sin art et erstatningskrav som tilkjennes på særskilt lovgrunnlag i tvisteloven kap 20. Som andre erstatningskrav fordrer det et reelt økonomisk tap. Særskilt erstatning for merverdiavgift kan derfor bare kreves «*dersom merverdiavgiften representerer et endelig utlegg for parten*», jf Schei m fl, Tvisteloven kommentarutgave, 2013 s 721. Tilsvarende heter det i NOU 2001:32 Rett på sak del B s 933 at «*der merverdiavgiften utgjør en reell omkostning, skal denne erstattes, ellers ikke.*»

Staten har - i motsetning til næringsdrivende som Det norske selskap og i likhet med private parter flest - ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift. Domstolene har derfor tidligere lagt til grunn at staten kan kreve erstattet merverdiavgift for sakskostnader til ekstern advokat. Prinsippavgjørelsen for dette er Rt-2004-723 avsnitt 23. Her uttalte Kjæremålsutvalget enstemmig:

*«Staten har engasjert en privatpraktiserende advokat som sin prosessfullmektig. Prosessfullmektigen driver avgiftspliktig omsetning, og har i sin faktura til staten derfor også tillagt merverdiavgift. For en part uten fradragsrett for inngående merverdiavgift, vil merverdiavgiften representere en 'nødvendig omkostning' etter tvistemålsloven § 176 første ledd, som kan kreves dekket som saksomkostning av motparten. Etter utvalgets syn står staten i så henseende ikke i noen annen stilling enn andre parter. Det er ikke grunnlag for å foreta en slik identifikasjon av staten som forbruker av en avgiftspliktig tjeneste og avgiftsinnkrever som den kjærende parts standpunkt innebærer.»*

Standpunktet er et unntak fra prinsippet om at staten anses som en og samme part, både i materielt og prosessuelt henseende. Eksempelvis anses både søksmål mot «*Staten v/ Skatt øst*» som her og «*Staten v/ X-departementet*» å rette seg mot samme stat i prosessuell henseende - vedkommende departement eller offentlige virksomhet anses ikke som part, men som stedfortreder, jf Skoghøy, Tvisteløsning, 2014 s 254 med videre henvisninger. I Schei m fl, Tvisteloven kommentarutgave, 2013 s 72 sier det slik:

*«Staten må anses som èn og samme part selv om søksmål retts mot ulike departementer. En dom for et erstatningskrav mot staten ved Justis- og beredskapsdepartementet må for eksempel være til hinder for at samme krav reises mot staten ved Finansdepartementet.»*

Selv om standpunktet om at staten som kjøper av advokattjenester ikke identifiseres med staten som avgiftskreditor ikke ble begrunnet ytterligere, har det blitt fulgt av konsekvent rettspraksis deretter. Det er tilstrekkelig å vise til Schei m fl, Tvisteloven kommentarutgave, 2013 s 721 som konstaterer at «*Staten har ikke fradragsrett og har krav på merverdiavgift av salæret ved bruk av privat advokat, se Rt-2004-723 avsnitt 23.*»

Statsbudsjettet for 2015 (Prop 1 S (2014-2015)) s 84-85 innførte imidlertid en nettoføringsordning for merverdiavgift for ordinære statlige forvaltningsorganer. Av budsjettproposisjonen fremgår

- at nettoføringsordningen ble innført med virkning fra 1 januar 2015. Det er ikke bestridt at ordningen omfatter Skatt øst;
- at ordningens formål er å unngå den konkurransevridning som består i at staten produserer tjenester med egne ansatte uten plikt til å beregne og kreve inn merverdiavgift, mens blir belastet merverdiavgift dersom tilsvarende tjenester kjøpes av private tjenesteprodusenter. En slik konkurransevridning motiverer til egenproduksjon av tjenester i statlig regi, som regjeringen antok kunne være til hinder for best mulig utnyttelse av samfunnets ressurser;
- at nettoføringsordningen «... innebærer at forvaltningsorganene ikke belastes merverdiavgift for utgifter på post 01-49 i sine budsjetter og regnskaper, men kan føre merverdiavgiftsutgiftene på et sentralt kapittel og post for merverdiavgift. Merverdiavgiften er dermed ikke lenger en kostnad for forvaltningsorganene, noe som vil fjerne dagens konkurranseulempe for private aktører»; og
- at nettoføringsordningen er en administrativ ordning innen statsforvaltningen og ikke en del av merverdiavgiftssystemet.

Tingretten bygger på at staten fortsatt mangler fradragsrett for inngående merverdiavgift, og at nettoføringsordningen er en endring utenfor merverdiavgiftsloven. Tingretten kan imidlertid ikke se det annerledes, enn at nettoføringsordningen innebærer at det aktuelle statlige økonomiske virksomhetsområde (her Skatt øst) ikke lenger får sitt budsjett belastet med merverdipåslaget på advokatens salær, slik det gjorde da Rt-2004-723 ble avgjort. I dag belastes merverdiavgiftspåslaget «på et sentralt kapittel og post for merverdiavgift». For det aktuelle statlige økonomiske virksomhetsområde utgjør da merverdiavgiftspåslaget verken noe «endelig utlegg» eller noen «reell omkostning». Vilkåret for tilkjennelse av erstatning av merverdiavgift for advokatkostnader er da ikke lenger oppfylt.

Spørsmålet om det er grunnlag for å identifisere staten som innehaver av det sentrale budsjettkapittel og post for merverdiavgift og staten som avgiftskreditor har ikke vært vurdert tidligere, og ble ikke prosedert for tingretten. Tingretten lar det derfor stå hen, om nettoføringsordningen også endrer de rettslige identitetsvurdering kjennelsen av 2004 bygger på.

I budsjettproposisjonen som innførte nettoføringsordningen heter det (s 85 første spalte siste avsnitt) at «(E)n ordning bør være budsjettneutryl, slik at bevilgningene til statlige virksomheter blir justert ned tilsvarende forventede merverdiavgiftsutgifter.» Staten v/Skatt øst har ikke anført for tingretten at Skatt østs budsjett har blitt justert ned tilsvarende, slik at merverdipåslaget i enkeltsak som følge av generelt budsjettkutt likevel må anses som et «endelig utlegg» og en «reell omkostning» for Skatt øst. Tingretten peker likevel på, at en konkret vurdering av det aktuelle virksomhetsområdes budsjettutvikling i hver enkelt sak vil være uforholdsmessig ressurskrevende. I tillegg synes det å åpne muligheten for at like tilfeller på begynnelsen og slutten av samme budsjettår bedømmes ulikt.

Tingretten er litt overrasket over at spørsmålet tilsynelatende ikke er avgjort tidligere; verken av domstolene eller av staten selv, drøyt 15 måneder etter at statsbudsjettet for 2015 trådte i kraft. Spørsmålet kan synes å ha gått «under radaren»; muligens fordi statsbudsjettet ikke er folkelesning og det enkelte statlige økonomiske virksomhetsområde er budsjettmessig tjent med at rettspraksis videreføres uendret.

Imidlertid saksøkes staten hvert eneste år av en rekke parter som dels har fradragsrett for inngående merverdiavgift slik som her, dels av privatpersoner som ikke har slik fradragsrett. Hvis parten har fradragsrett, refunderes merverdiavgiftspåslaget på idømte sakskostnader ved avregningen av neste mva-termin. For privatpersoner er imidlertid merverdiavgiftspåslaget reelt, og endelig.

I det siste tilfelle vil merverdiavgiftspåslaget på statens sakskostnader kunne fremstå som en tilleggskostnad av avskrekkende, kanskje endog av pønal, karakter. Rettssikkerhets- og demokratihensyn kan tilsi at det ikke bør gjøres mer byrdefullt å saksøke staten enn å saksøke andre saksøkte. I alle fall bør ikke slike tilleggsbyrder ved søksmål mot staten etableres eller opprettholdes uten overveid, og helst også klar, hjemmel. Som eksempel på slik hjemmel nevnes at det ved ekspropriasjon av fallrettigheter skal betales full erstatning med tillegg av 25 %, jf vannressursloven nr 82 /2000 § 51 annet ledd og vassdragsreguleringsloven 1917 § 16 nr 3. Begrunnelsen for vassdragsrettens erstatningspåslag er imidlertid helt uanvendelig her.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist på to uker. Grunnen er avvikling av rettsferie og flere mellomliggende domsavsigelser.

#### *Domsslutning*

- 1. Staten v/Skatt øst frifinnes.*
- 2. Stanley Black & Decker Norway AS betaler sakskostnader til Staten v/Skatt øst med 315 900 - trehundreogfemtentusen nihundre - kroner.*

*Oppfyllelsesfristen for slutningens post 2 er 2 - to - uker fra forkynnelsen, jf tvisteloven § 19-7 (1) siste punktum. Når det gjelder spørsmålet om renter av tilkjente sakskostnader vises til regelen i tvangsfullbyrdelsesloven § 4-1 (3).*

# Uttalelser Skattedirektoratet

## SKN 16-086 Bilutleie via nettbasert markedsplass

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-1, jf. § 5-20 første ledd bokstav a.

**Kort referat:** Ved bilutleie via nettbasert markedsplass gjelder de ordinære regler for beskatning av inntekt fra utleie av løssøre. Utleieinntektene er skattefrie dersom inntektene ikke overstiger kr 10 000 i inntektsåret. Ved skattepliktig utleie skal utgifter i utgangspunktet fradragsføres etter sats på kr 3,30 per kilometer der leietaker dekker drivstoff.

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet** publisert 8. april 2016, avgitt 4. april 2016.

Bilutleie via nettbasert markedsplass består i at en privatperson (eller virksomhet) leier ut privatbil til bruker av et gitt nettsted/app/programvare. Den nettbaserte markedsplassen, som besørger av eier av ett sted/app/programvare, brukes til å formidle kontakten mellom utleier og leietaker. Det er vanligvis slik at leietaker betaler en dagrate for leie av bilen (med tillegg for kjøring utover inkluderte km). Nettbasert markedsplass tar en andel av vederlaget. Leietaker betaler imidlertid selv for drivstoff og bompenger, og eventuelle parkerings- og fartsbøter. Forsikring av utleieforholdet håndteres gjerne av nettbasert markedsplass, men antas å belastes utleier via andelen til nettbasert markedsplass.

I følge skatteloven § 5-1 første ledd jf. § 5-20 første ledd litra a anses fordel vunnet ved avkastning av løssøre utenfor virksomhet som skattepliktig inntekt. Utgangspunktet er således at inntekter fra bilutleie er skattepliktig som kapitalinntekt. Skattesatsen for kapitalinntekt er 27 % for inntektsåret 2015 (25 % for inntektsåret 2016).

Slik utleie anses imidlertid i praksis ikke å gi et skattepliktig overskudd dersom eieren også bruker bilen privat og utleieinntekten er på under kr 10 000, se Lignings-ABC 2015/16 "Innbo og løssøre" pkt. 2.2.3 s. 696. Fribeløpet er justert ved flere anledninger.

Dersom utleieinntektene overstiger fribeløpet på kr 10 000 inntreffer skatteplikt fra første krone. Kostnader pådratt i forbindelse med bilutleien er imidlertid fradragsberettiget ved skattepliktig utleie, jf. skatteloven § 6-1 første ledd. Siden kostnader ved privat bruk av bilen ikke er fradragsberettiget, må det foretas en fordeling av kostnadene, slik at bare den del av kostnadene som knytter seg til utleien kommer til fradrag. For å forenkle ligningsbehandlingen er det i forskrift om taksering av formues-, inntekts-, og fradragsposter til bruk ved ligningen for inntektsåret 2015 (takseringsreglene 2015) § 1-3-20 fastsatt fradragsregler for bruk av bil i yrket. I følge denne bestemmelsen gis det «fradrag for bruk i yrket med kr 4,10 per km (...) for bil som ikke lignes som yrkesbil.» Denne fradragsregelen er basert på at skattyter dekker alle kostnadene ved bilholdet, herunder drivstoff. Satsen passer ikke i tilfeller hvor leietakeren dekker kostnader til drivstoff i tillegg til leien.



Skattedirektoratet har kommet til at satsen kan brukes for inntektsåret 2015, men med reduksjon hvor leietakeren dekker drivstoff selv. I slike tilfeller må satsen reduseres til kr 3,30 per km. Tilsvarende prosentvise reduksjon (dvs. 20 %) av ordinær sats må også foretas ved utleie av andre fremkomstmidler der leietaker dekker drivstoff. Ordinære satser for øvrige fremkomstmidler fremgår av takseringsreglene 2015 § 1-2-6.

For senere inntektsår vil det bli foretatt en nærmere vurdering av regelverket for å tilpasse det til slik utleie.

Enkelte kostnader kan fradragsføres i tillegg til satsen, se Lignings-ABC 2015/2016 "Bil – fradrag for bilkostnader" pkt. 4.1 s. 186. Det gis fradrag for kostnader til parkering, bompenger, ferge og lignende dersom kostnadene dekkes av utleier og er knyttet til bilutleien. Det gis også fradrag for kostnader til utbedring av bilskade eller egenandel/bonustap ved skade oppstått under bilutleie dersom utleier dekker kostnadene. Øvrige bilkostnader anses omfattet av satsen.

Dersom bilen utelukkende brukes til inntektsgivende bilutleie (og/eller yrkeskjøring) anses bilen som yrkesbil. Bilen anses også som yrkesbil dersom kjøring i forbindelse med inntektsgivende bilutleie (og/eller yrkeskjøring – både i lønnet arbeid og virksomhet) utgjør minst 6000 km per år. Forholdene over en treårsperiode bør imidlertid legges til grunn, se Lignings-ABC "Bil – fradrag for bilkostnader" pkt. 2.2.2 s. 184.

Hvis det er tale om en yrkesbil gis det i utgangspunktet fradrag for alle kostnader ved bilholdet. Det skal imidlertid foretas en tilbakeføring av privat bruk der utleier også bruker bilen privat, slik at fradraget vil bli redusert i henhold til skatteloven § 6-12. Det er ikke mulig å fradragsføre etter sats dersom bilen anses som yrkesbil. Skal en kreve fradrag for kostnader i forbindelse med yrkesbil må skjema RF-1125 "Bruk av bil" fylles ut og vedlegges selvangivelsen. Ved regnskapsligning må også skjema RF-1084 "Avskrivning" leveres.

Skattyter må sannsynliggjøre at vilkårene for å anse bilen som yrkesbil er oppfylt. Skattyter har ikke plikt til å føre kjørebok, men en nøyaktig ført kjørebok vil for skattyteren oftest være en avgjørende dokumentasjon for slik kjøring.

Inntekts- og fradragsføring i forbindelse med bilutleie kan illustreres med følgende eksempel:

Johan leier ut sin privatbil 21 dager i løpet av inntektsåret 2015. I resterende deler av året bruker Johan bilen selv.

Johan tjener kr 27 000 på bilutleie via nettbasert markedsplass i løpet av inntektsåret 2015. Nettbasert markedsplass tar en andel av leieinntektene for bruk av markedsplassen, tilleggsforsikring etc. på kr 2 700, noe som kan fradragsføres. Leietakerene til Johan har kjørt til sammen 2950 km. Bilen skal dermed ikke anses som yrkesbil, og Johan kan fradragsføre etter sats på kr 3,30 siden leietakerene har dekket drivstoff. Johan fører derfor opp et fradrag på kr 9 735 som fremkommer slik: 2950 km x kr 3,30. Johan har ikke hatt noen øvrige kostnader som ikke allerede dekkes av satsen. Johans nettoinntekt fra bilutleien er dermed på kr 14 565 (bruttoinntekt på kr 27 000 fratrukket andel nettbasert markedsplass på kr 2 700 og fradrag etter sats på kr 9 735). Bilutleien må anses for såpass beskjeden at det ikke foreligger virksomhet, se

nedenfor. Bruttoinntekten er imidlertid på mer enn kr 10 000, og nettoinntekten skal således beskattes som kapitalinntekt.

Det kan imidlertid tenkes tilfeller der utleieinntektene ikke skal beskattes som kapitalinntekt, men som virksomhetsinntekt. Hvorvidt utleien skal anses som virksomhet beror på en konkret helhetsvurdering. Vilårene for virksomhet er at aktiviteten tar sikte på en viss varighet, har et visst omfang, er egnet til å gi overskudd, og drives for skattyters regning og risiko. Det viktigste moment for grensen mellom virksomhet og passiv kapitalforvaltning vil i disse tilfellene være aktivitetens omfang. Ved vurderingen må det legges vekt på hvor mye av avkastningen som skyldes aktiviteten og hvor mye som skyldes kapitalverdien. Vedvarende aktivitet med ikke ubetydelig utleie av løsøre på korttidskontrakter, vil vanligvis anses som virksomhet, se Lignings-ABC "Virksomhet – allment" pkt. 3.3.15 s. 1592. Det kan derfor i prinsippet tenkes at det foreligger virksomhet der egen bruk av bilen fremstår som svært beskjedent sammenlignet med utleieaktiviteten, selv når det kun er tale om ett enkelt utleieobjekt. Det er også et moment i vurderingen hvorvidt utleier mottar vederlag utover dekning av verditap på bilen samt en rimelig avkastning av investert kapital.

Dersom eier av bilen er selvstendig næringsdrivende og bilen anses som driftsmiddel (dvs. yrkesbil) i næringsvirksomheten, vil utleieinntektene kunne være skattepliktig som virksomhetsinntekt fra første krone. Beløpsgrensen på kr 10 000 gjelder ikke ved utleie i næringsvirksomhet. Ved eventuell utleie til eget selskap må en besørge at utleieprisen samsvarer med markedspris. Det synes umiddelbart ikke særlig aktuelt å leie ut egen privatbil til eget selskap via nettbasert markedsplass. For ordens skyld nevnes det at ovenstående også gjelder for utleie av andre fremkomstmidler. Beløpsgrensen på kr 10 000 gjelder generelt for særskilt utleie av løsøre.

Dersom utleieinntektene er skattepliktig, og aktiviteten ikke anses som virksomhet, skal inntektene føres i selvangivelsen post 3.1.12. Fradragsberettigede kostnader kan føres i post 3.3.7. Bilskjema som nevnt ovenfor vedlegges selvangivelsen dersom bilen anses som yrkesbil. Dersom utleieaktiviteten anses som virksomhet må næringsoppgave fylles ut og vedlegges selvangivelsen.

## **SKN 16-087 Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 15. mars 2016 – Den Norske Amerikalinje AS**

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a, jf. § 10-63.

**Kort referat:** Spørsmålet i saken var om aksjer i et singaporsk rederiselskap var objekt under fritaksmetoden i skatteloven § 2-38, slik at gevinst ved realisasjon av aksjene var fritatt for skatteplikt. Avgjørende for dette spørsmålet var om det singaporske rederiselskapet i relasjon til fritaksmetoden skulle anses hjemmehørende i et lavskattelend eller ikke, jf. skatteloven § 2-38 (3) a, jf. § 10-63. Det sentrale temaet var om rederiselskapets skattepliktige finansinntekter skulle medtas i sammenligningen av den alminnelige inntektsskatten på det samlede overskuddet i

Norge og Singapore. Rederiinntektene inngikk ikke i sammenligningen fordi disse inntektene ikke var skattepliktige i noen av statene. Høyesterett kom til at finansinntektene skulle medtas i sammenligningen. Singapore ble ansett som et lavskatteland, og aksjene i det singaporske rederiselskapet var dermed ikke kvalifiserende objekt under fritaksmetoden.

**Domskommentar fra Skattedirektoratet** publisert 27. april 2016.

### **Bakgrunn**

Den Norske Amerikalinje AS realiserte i 2007 sine aksjer i det singaporske rederiselskapet Express Offshore Transport Ltd. Gevinsten ved salget var på omlag MNOK 72.

Rederiselskapets virksomhet var befraktning og drift av skip, samt salg av managementtjenester knyttet til skip. Selskapet hadde i perioden 1. januar 2007 til 30. juni 2008 brutto befraktningsinntekter på MUSD 12,6, inntekter knyttet til salg av managementtjenester og utbytteinntekter fra datterselskaper på MUSD 13,5, mens finansinntekter i form av renteinntekter var TUSD 22. Nettoinntekten før skatt var MUSD 4,7.

Den Norske Amerikalinje AS ga i selvangivelsen for inntektsåret 2007 utfyllende opplysninger om salget av aksjene i Express Offshore Transport Ltd. Selskapet argumenterte for at gevinsten var fritatt fra gevinstbeskatning etter skatteloven § 2-38, begrunnet i at Singapore ikke kunne anses som et lavskatteland og at aksjene i det singaporske selskapet var objekt under fritaksmetoden.

Ved ordinær ligning ble Den Norske Amerikalinje AS lignet i samsvar med selvangivelsen. I mai 2009 ble selskapet varslet om at skattekontoret anså Singapore som et lavskatteland, og at ligningen ville bli endret ved at gevinsten ved salget av aksjene i det singaporske rederiselskapet skulle medtas som skattepliktig inntekt. Selskapet klaget skattekontorets vedtak av mai 2011 inn for skatteklagenemnda, som fastholdt skattekontorets vedtak.

Den Norske Amerikalinje AS reiste søksmål mot staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter i april 2013, med påstand om at gevinsten ved salg av aksjene i det singaporske rederiselskapet var skattefri. Staten fikk medhold i tingretten og lagmannsretten.

### **Høyesteretts dom**

For Høyesterett var det enighet mellom partene om at det effektive skattenivået på finansinntektene i Singapore var lavere enn to tredjedeler av tilsvarende norsk beskatning. Siden rederiinntektene var skattefrie i begge land, var det grunnleggende spørsmålet om rederiselskapets skattepliktige finansinntekter skulle medtas i sammenligningen av den alminnelige inntektsskatten på det samlede overskuddet i Norge og Singapore. Som ny alternativ anførsel for Høyesterett gjorde Den Norske Amerikalinje AS gjeldende at alle inntektene i Singapore skulle inngå i en vektet sammenligning av skattenivåene i Singapore og Norge.

Høyesterett tok utgangspunkt i ordlyden i lavskattelandbestemmelsen i skatteloven § 10-63:

*"Som lavskattland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen ville ha blitt ilagt dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge".*

Selskapet anførte for det første at det er den skattefrie hovedinntekten som må være avgjørende for lavskattelandvurderingen. Det måtte derfor sees bort fra finansinntektene. En sammenligning som kun baserer seg på finansinntekter av en forholdsmessig beskjeden størrelse kan ikke være egnet til å belyse forskjellen på det reelle skattenivået i de to land for denne type selskaper.

Høyesterett uttalte at det ikke var rettskildemessig grunnlag for et slikt synspunkt. Etter ordlyden er det det "*samlede overskudd*" som skal inngå i sammenligningsgrunnlaget, selv om forarbeidene gir anvisning på en generalisert vurdering basert på selskapets bransjetypiske inntekter. Finansinntekter i form av renteinntekter på bankinnskudd og utestående fordringer kunne ikke for rederiselskaper anses som atypisk. Slike inntekter regnes å være en integrert og naturlig del av enhver næringsvirksomhet.

Høyesterett anså det heller ikke naturlig å snevre inn sammenligningsgrunnlaget ved å avgrense mot finansinntekter utenfor selskapets hovedvirksomhet eller hovedinteresse. En slik avgrensning ville være skjønnsmessig og dermed egnet til å svekke forutberegneligheten, samt kunne invitere til skattetilpasninger.

For det andre anførte selskapet at både de skattefrie rederiinntektene og de skattepliktige finansinntektene måtte inngå i en vektet sammenligning av skattenivåene i de to land.

Høyesterett hadde forståelse for denne anførselen. Konsekvensene av at skattesatsen på rederiinntektene er null i begge land, er at likheten i beskatningen blir borte i sammenligningen. Det kunne virke ulogisk at denne likheten ikke skal tillegges samme betydning som om skattesatsen i begge land hadde vært positiv med samme proSENTSATS. Ordlyden i lavskattelandbestemmelsen talte imidlertid mot. Det er selve skatteforskjellen på det samlede overskuddet som er avgjørende for om man er over eller under lovens grense på to tredjedeler. Forarbeidene lest i sammenheng, viste også at det er forskjellen i selve skattebyrden som er avgjørende. I tillegg vektla Høyesterett en uttalelse fra Finansdepartementet fra 2009 (Utv. 2009 side 605), hvor det ble lagt til grunn at selv små finansinntekter ville kunne medføre at rederiselskaper anses hjemmehørende i lavskatteland, og at denne forståelsen av lavskattelandbestemmelsen er fulgt opp i senere forvaltningspraksis.

En enstemmig Høyesterett kom dermed til at det var forskjellen i selve skattebelastningen som var avgjørende. Det singaporske rederiselskapet var dermed hjemmehørende i et lavskatteland, slik at fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 ikke kom til anvendelse. Høyesterett anså det som en lovgiveroppgave å eventuelt endre definisjonen av lavskatteland.

### **Skattedirektoratets kommentar**

Ved realisasjon av aksjer i selskap hjemmehørende utenfor EØS, er det avgjørende for spørsmålet om fritaksmetodens anvendelse om selskapet anses hjemmehørende i et lavskatteland eller ikke, jf. skatteloven § 2-38 (3) a, jf. § 10-63. Dersom selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland,

kommer ikke fritaksmetoden til anvendelse, og gevinst ved realisasjon av aksjene vil være skattepliktig inntekt.

Definisjonen av lavskatteland i fritaksmetoden følger det som er fastsatt for NOKUS-selskaper i skatteloven § 10-63 og nærmere regulert i FSSD § 10-63-1 til § 10-63-3. Det innebærer at for selskaper hjemmehørende i land som ikke uten videre skal anses som lav- eller høyskatteland, må det foretas en nærmere vurdering av om den alminnelige inntektsskatten på selskapets samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet ville ha blitt ilignet dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge, jf. skatteloven § 10-63.

Høyesterett slår i dommen fast at det er forskjellen i selve skattebelastningen som er avgjørende i lavskattelandvurderingen som skatteloven § 10-63 gir anvisning på. Det er ikke relevant om selskapets skattepliktige inntekter er av beskjedne størrelse i forhold til selskapets skattefrie inntekter.

Det skal altså foretas en sammenligning av forskjellen i effektiv beskatning i Norge og den annen stat for den type selskap vurderingen gjelder. Det er bare skattepliktige inntekter som skal inngå i sammenligningen. Såkalt atypiske inntekter skal likevel ikke medtas i sammenligningen, jf. Rt. 2014 s 196 (Aban). Dette innebærer at det ved lavskattelandvurderingen skal gjøres en tilpasning til det aktuelle selskap og den aktuelle bransje selskapet opererer i. Inntekter som ikke er bransjetypiske, skal det i utgangspunktet ikke tas hensyn til.

Når det gjelder finansinntekter i form av renteinntekter på bankinnskudd og utestående fordringer, uttalte Høyesterett i dommen at slike inntekter er en integrert og naturlig del av enhver næringsvirksomhet. Dette innebærer antagelig at slike inntekter, uansett hvilken næring selskapet driver, sjelden eller aldri vil kunne anses som atypiske.

I NOU 2014: 13 foreslo Skatteutvalget at det i lavskattelandvurderinger bør innføres enklere vurderingstemaer enn sammenligning av effektive skattesatser. Av Meld. St. 4 (2015-2016) fremgår at Finansdepartementet vil utrede NOKUS-reglene med sikte på å gjøre reglene mer praktikable.

## **SKN 16-088 Skattemessig behandling av negative renter**

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-40.

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet** publisert 30. mai 2016, avgitt 18. mai 2016.

### **Prinsipputtalelse - "Negative renter", utenfor næring**

Skattedirektoratet har den 18. mai 2016 avgitt følgende prinsipputtalelse vedrørende den skattemessige behandlingen av "negative renter" for private bankkunder.

### 1. Innledning og bakgrunn

Bakgrunnen for din henvendelse er at "negative renter" er blitt aktuelt i en rekke jurisdiksjoner, herunder Danmark og Sverige. Den økonomiske situasjonen i Norge styrker risikoen for at "negative renter" også kan bli aktuelt i Norge. Skattemessige problemstillinger knyttet til "negativ rente" kan således være en aktuell problemstilling for personer skattemessig bosatt i Norge. Den skattemessige behandlingen av "negative renter" synes uklar og det er behov for en avklaring.

Henvendelsen gjelder personlige skattytere, og vi avgrensner derfor vårt svar til å gjelde inntekter og fradrag utenfor næring. Vi har basert vårt svar på en definisjon av "negative renter" som fremgår av din henvendelse:

*«I et marked med negative renter vil det kunne bli aktuelt å kreve en rente eller et gebyr av den enkelte kunde for å ha midler inntestående på en konto i en bank. Videre vil det kunne bli aktuelt for banken å betale en rente til kunder som låner penger av banken.»*

Skatteetaten har i 2011 uttalt til Norges Bank at en negativ innskuddsrente ikke er å anse som "gjeldsrente" etter skatteloven (heretter sktl.) § 6-40. Det innebærer at negativ innskuddsrente ikke skal rapporteres inn til Skattedirektoratet.

### 2. Rettsreglene mv.

De norske reglene er tilstrekkelig beskrevet i ditt notat. I tillegg vil vi vise til etatens praksis i Lignings-ABC 2015/16 i emnene: "Renter av gjeld" og "Renteinntekter".

Svenske skattemyndigheter anser negative renter som avgift eller gebyr som banken tar for å ha systemer og tjenester knyttet til kontohold. Dette synet passer ikke godt på tilfellene hvor utlåner betaler renter til forbrukere, men kan passe bedre ved interbankforhold. Selv om sentralbankens renter er negative, antas det at det likevel skal litt til før låntakerne får utbetalt "renter" for utlånet- utlåner vil antakelig først måtte dekke opp for risikoen ved utlånet, samt kostnader med utlånet (gebyrer, systemkostnader osv.) Svenskenes løsning passer også godt når forbrukere må betale "rente" til banken på innskudd.

Danske skattemyndigheter har valgt en annen løsning, hvor de sidestiller negative renter med positive renter. Det vil si at renteutgiftene er fradragsberettiget for utlåner (långiver) og renteinntektene er skattepliktige for låntaker. Danskene tar forbehold om at det kun gjelder når det er tale om renter i skattemessig forstand. Dersom Norge skal følge danskens løsning vil det, etter vår oppfatning, kreve en lovendring.

### 3. Skattepliktig inntekt ("negativ rente" på utlån)

I et marked med "negativ rente" vil det kunne bli aktuelt for banken å betale en rente til kunder som låner penger av banken. Denne renten utgjør en inntekt for kunden.

Renteinntekter er skattepliktig etter sktl. § 5-20 første ledd bokstav b, jf. også § 5-1 første ledd. Skatteplikten gjelder også andre fordeler vunnet ved kapital. Det er ikke avgjørende om fordelene kan karakteriseres som "rente" eller "avkastning". Det sentrale er om innvinningen kan knyttes til en kapitalgjenstand. Fremmedkapital/gjeld kan i utgangspunktet ikke anses som en kapitalgjenstand, noe som også fremgår av juridisk teori om emnet: «[G]jeld kan heller ikke anses

*som kapital som kan generere inntekt som blir gjenstand for beskatning etter kapitalregelen i skatteloven § 5-1 1. ledd.».[i]*

Regler som særskilt gjelder renter som kapitalinntekt eller som fradrag er gitt i lov eller i medhold av lov. Skal negative renter særbehandles må det, etter direktoratets oppfatning, nedfelles i lov eller i medhold av lov.

Skattedirektoratet mener derfor at "negative renter" ved utlån normalt ikke skal skattlegges for personlige skattytere. Dette innebærer også at disse "rentene" ikke skal rapporteres fra tredjepart.

#### **4. Spørsmål om fradragsrett ("Negativ rente" på bankinnskudd)**

Dersom kunden må betale en rente til banken av bankinnskuddet, blir det spørsmål om kunden kan få fradrag i skattepliktig inntekt for kostnaden.

Skattedirektoratet fastholder synspunktet fra 2011 om at "negativ rente" på bankinnskudd ikke omfattes av ordlyden i sktl. § 6-40, og dermed ikke kan komme til fradrag etter denne bestemmelsen.

Bestemmelsen gjelder renter av gjeld, og det er et sentralt premiss i bestemmelsen at gjelden må være skattyters. Den samme forståelsen av rentebegrepet er lagt til grunn i rettspraksis, jf. Lyse Energi-dommen (Rt. 2007 s. 360).

Spørsmålet er om en slik "negativ rente" vil kunne være fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 første ledd som en «*kostnad (...) pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*». Etter direktoratets oppfatning må denne vurderingen være lik den vurderingen som foretas ved spørsmål om fradrag for kontoholdsgebyr, uttaksgebyr og betalingsgebyr. Fradrag ved inntektslikningen for slike gebyrer gis bare dersom de er pådratt i inntektsgivende aktivitet.[ii]

Skattedirektoratet mener derfor at "negative renter" på bankinnskudd normalt ikke kan anses som en fradragsberettiget kostnad for personlige skattytere. Dette innebærer også at disse "rentene" ikke skal rapporteres fra tredjepart.

[i] Bedrift, selskap og skatt" – 6. utgave – fra Universitetsforlaget side 185

[ii] Lignings-ABC 2015 emnet Gebyrer til banker, verdipapirregister mv. pkt. 5 og 6.

## **SKN 16-089 Sikkerhetsavsetninger i forsikringsselskap**

**Lovstoff:** Skatteloven § 8-5.

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet** publisert 29. april 2016, avgitt 29. april 2016.

## Skattemessig fradrag for avsetninger i skadeforsikringsselskap – minstekrav til sikkerhetsavsetninger

Etter lovendringer som følge av innføring av Solvens II i norsk rett har det blitt reist spørsmål om beregningen av minstekrav for sikkerhetsavsetninger for skadeforsikringsselskap ved anvendelse av skatteloven § 8-5.

Med virkning fra 1. januar 2016 ble Europaparlamentets- og rådsdirektiv 2009/138/EF (Solvens II), implementert i norsk rett, samtidig som de tidligere forskriftene om minstekrav til forsikringstekniske avsetninger i skadeforsikring ble opphevet. I mai 2015 sendte Finansdepartementet på høring et forslag om endring av skatteloven § 8-5 som gikk ut på at fradragretten skulle baseres på forsikringstekniske avsetninger etter det nye Solvens II-regelverket. På bakgrunn av høringsinnspillene kom en imidlertid til at det var behov for mer tid til å utrede endringsforslaget, og en har derfor tatt inn en presisering i skatteloven § 8-5 om at det ved fradrag etter bestemmelsen ikke skal tas hensyn til de endringene som nå er tatt inn i finansforetaksloven med forskrifter som følge av Solvens II. I forarbeidene gir en uttrykk for at dette innebærer at fradrag for avsetning inntil videre skal beregnes på samme måte som etter dagens regler.

I påvente av departementets arbeid med å utrede et forslag til nye regler, kan det være behov for enkelte tilpasninger. Skatteetaten vil derfor akseptere at selskaper som benytter minstekrav for sikkerhetsavsetningen som grunnlag for beregning av skattefradrag etter skatteloven § 8-5, for inntektsåret 2016 legger uendret til grunn de samme parametrene som ble benyttet for beregningen av minstekravet for sikkerhetsavsetningen for inntektsåret 2015.

Dersom det for enkelte selskap ikke vil være mulig å anvende parametrene som ble benyttet for inntektsåret 2015 ved beregningen av sikkerhetsavsetningen for inntektsåret 2016, vil sikkerhetsavsetning for inntektsåret 2016 måtte legges på samme nivå som for inntektsåret 2015.



# Bindende forhåndsuttalelser

## SKN 16-090 Personlig utleie av fast eiendom kombinert med utleie av fast eiendom til heleid driftsselskap

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-1, jf. §§ 5-20 og 5-30.

**BFU 16/2015 fra Skattedirektoratet** publisert 4. april 2016, avgitt 15. desember 2015.

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om inntekter ved utleie av Campinghytter med tilhørende grunn, sanitæranlegg og vaktbolig samt inntekter ved utleie av et lagerlokale til sitt direkte heleide driftsselskap, skal skattlegges som kapitalinntekt eller virksomhetsinntekt. I tillegg ble det tatt stilling til hvilken betydning det har at innsender personlig også leiet ut en utleiebolig og en utleieleilighet i Norge på helårsbasis samt at hun solgte en utleieleilighet i utlandet i januar 2015. Skattedirektoratet kom til at innsenders personlige drift og utleie av eiendommer skulle vurderes sammen med hennes aktivitet knyttet til leieavtalen med driftsselskapet. Etter en konkret samlet vurdering kom Skattedirektoratet til at utleieinntektene vil være kapitalinntekt etter bestemmelsen i skatteloven § 5-1, jf. § 5-20.

### Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at Innsender (fysisk person) skal inngå kontrakt om kjøp av eiendommen "Campinghyttene", og den tiliggende eiendommen ("Utleieboligen") som er en enebolig.

Innsender ønsker at det i den bindende forhåndsuttalelsen tas stilling til om leieinntektene ved utleie av Campinghytter med tilhørende grunn, sanitæranlegg og vaktbolig samt inntekter ved utleie av et lagerlokaletil sitt direkte heleide aksjeselskap ("Driftsselskapet") vil bli å anse som næringsinntekt eller kapitalinntekt for Innsender. Det opplyses at Driftsselskapet vil være direkte eiet av Innsender.

Campinghyttene leies kun ut i sommerhalvåret og har 40 sengeplasser.

Innsender skal overta driften av Campinghyttene, men vurderer å skille eiendom og drift ved å legge driften av Campinghyttene inn i sitt Driftsselskap. Innsender skal ansettes som daglig leder i Driftsselskapet. På grunn av ansvarsbegrensningene som gjelder for aksjeselskaper, oppnår hun kreditorvern for eiendommene ved eventuelle krav fra kreditorer og andre tredjemenn. Den planlagte leieavtalen for Campinghyttene skal løpe i anslagsvis 5–10 år, og vil bli inngått mellom Innsender og hennes Driftsselskap på armlengdes vilkår. Dette gjelder både leiesummen og øvrige vilkår. Fordi Driftsselskapet skal ha ansvar for alt ytre og indre vedlikehold, samt for øvrig

dekke alle kostnader, antas Innsenders årlige leieinntekter å bli beskjedne. Innsender ber i anmodningen om at det legges til grunn som en forutsetning at leien vil ligge fast hvert år. Driftsselskapet skal stå som forsikringstaker for bygningsmassen på Campinghyttene, og forsikringen vil gjelde til fordel for både selskapet og Innsender, jf. Forsikringsavtaleloven § 7-1 (2). Innsenders aktiviteter i egenskap av å være eier av eiendommen vil da begrense seg til å motta leieinntektene fra driftsselskapet, og føre et enkelt regnskap for dette.

Foruten leie av grunn og Campinghyttene, skal leieavtalen mellom Innsender og Driftsselskapet også omfatte leie av et mindre Lagerlokale (garasje/uthus), ("Lagerlokalet"). Utleien av Lagerlokalet vil i tilfelle skje på vilkår som innebærer at det er selskapet som skal ha alt ytre og indre vedlikehold og for øvrig bære alle kostnader.

Innsender eier også en utleieleilighet i Norge på om lag 64 m<sup>2</sup> ("Leiligheten"). Denne er fullt utleid (én leiekontrakt).

Frem til januar 2015 eide Innsender også en Utleieleilighet i utlandet. Innsenders advokat legger derfor til grunn at utleieboligen ikke har betydning for spørsmålene som anmodningen reiser.

#### *Nærmere om Campinghyttene:*

Eiendommen har et totalt areal på om lag 25 mål, og det er oppført 11 campinghytter på eiendommen. Campinghyttene er av varierende størrelse. Driftssesongen er begrenset til sommeren, men da slik at de største hyttene også kan leies ut i vinterhalvåret.

I tillegg er det oppført en vaktbolig på eiendommen samt et sanitærbygg. Vaktboligen planlegges å leies ut som hytte, på linje med de øvrige campinghyttene. Det vurderes eventuelt å leie ut vaktboligen (på kortvarig basis) også utenfor sommersesongen. Det anslås at bygningsmassen på eiendommen er på totalt om lag 550 m<sup>2</sup>. Sanitærbygget er kun åpent i sommersesongen.

#### *Nærmere om Utleieboligen*

Utleieboligen har et areal på ca 145 m<sup>2</sup> BTA. Den er utleid på helårsbasis til én leietaker (boenhet). Innsenders advokat har opplyst at det i dag ikke er Innsender, men et eksternt selskap som leier Utleieboligen av nåværende eier, og at det er ansatte i dette selskapet som bruker eiendommen. Når Innsender overtar eiendommen, vil hun inngå én leieavtale som skal gjelde for alle leieboerne. Driften av Utleieboligen skal således ikke overføres til Driftsselskapet.

#### *Øvrige forhold*

Innsender er oppført som innehaver av enkeltpersonforetakene på andre næringsområder enn utleie av fast eiendom, men det har ikke vært aktivitet i disse foretakene på flere år.

#### *Spørsmål som anmodningen reiser og vurdering av disse*

Innsender ønsker en avklaring på om inntekter ved utleie av Campinghytter med tilhørende grunn, sanitæranlegg og vaktbolig samt inntekter ved utleie av et lagerlokaletil sitt direkte heleide

Driftsselskap skal skattlegges som kapitalinntekt (alminnelig inntekt) eller om det også skal beregnes personinntekt av slike inntekter (næringsinntekt).

Innsenders advokat viser til at en inntektsgivende aktivitet anses som virksomhet i skattemessig forstand dersom aktiviteten:

- tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd, og
- drives for skattyters regning og risiko

Advokaten viser til at det må skilles mellom eiendom og drift av Campinghyttene. Som nevnt over skal driften av Campinghyttene skje gjennom et eget Driftsselskap, som er et eget rettssubjekt og skattesubjekt separert fra Innsender. At Innsender direkte eier samtlige aksjer i Driftsselskapet har ingen betydning i følge advokaten. Driften av Campinghyttene vil således skje for Driftsselskapets, og ikke Innsenders regning og risiko. Det som må vurderes er derfor om Innsenders utleie av grunn og bygninger til Driftsselskapet i seg selv har et slikt aktivitetsnivå at det må anses som skattemessig virksomhet.

Videre skriver advokaten at det relevante faktumet for denne vurderingen er at det er snakk om utleie av grunn på om lag 25 mål med bestående bygningsmasse på over 500m<sup>2</sup>. Campinghyttene og tilhørende bygninger vil som nevnt bli utleid på langtidskontrakt til Driftsselskapet, og det vil være Driftsselskapet som har ansvar for alt ytre og indre vedlikehold på bygninger. Det er også dette selskapet som skal dekke alle kostnader vedrørende grunn og bygninger. Campinghyttene vil leies ut fra Innsender til Driftsselskapet på helårsbasis (langtidskontrakt), men det er etter advokatens syn av betydning for vurderingen at det kun er drift av Campinghyttene i sommerhalvåret (dog slik at 3 av hyttene vurderes utleid også utenfor sommersesongen). Dette må etter advokatens syn få betydning ved vurderingen, selv om eiendommen vil bli leid ut på langtidskontrakt.

Når det gjelder Utleieboligen, kan Innsenders aktiviteter knyttet til dette objektet ikke vurderes under ett med aktivitetene i forbindelse med utleie av Campinghyttene med grunn og tilhørende bygninger. Det vises til at Utleieboligen skal leies ut til boligformål – som er en annen type aktivitet enn utleie til den næringsvirksomheten som skal utøves av Driftsselskapet.

Selv om eiendommene kjøpes samtidig i henhold til samme kjøpekontrakt, mener Innsenders advokat at disse aktivitetene må vurderes hver for seg. Overordnet gjelder da at Driftsselskapet skal forestå driften av Campinghyttene, slik at det ikke er de samme subjektene som utfører aktivitetene. Det er ingen umiddelbar nærhet mellom aktivitetene og de kan drives helt uavhengig av hverandre. Det vises til Lignings- ABC 2015 s. 1578 (pkt. 7.1).

Av samme grunn kan heller ikke Utleieleiligheten i Norge vurderes under ett med utleie av grunn og Campinghyttene, da Utleieleiligheten i Norge er ordinær utleie til boligformål.

Advokaten viser til at vurderingen av om utleie av fast eiendom i seg selv utgjør virksomhet, må skje helt konkret. Relevante faktorer i vurderingen er blant annet bygningenes størrelse, omfanget av aktiviteten samt aktivitetens varighet. I likningspraksis legges det gjennomgående til grunn at

utleie av bygninger til forretningsformål (slik det er tilfellet her) på mer enn 500 m<sup>2</sup>, normalt anses som virksomhet i skattemessig forstand. Det er imidlertid bare et utgangspunkt – det må som nevnt foretas en konkret vurdering av omfanget av aktiviteten. Det vises i denne forbindelse til dom fra Oslo tingrett 27. mars i år (Utv. 2015 s. 1098) der retten uttalte (Innsenders utheving):

*"Ut fra fremlagt rettspraksis mener retten at størrelsen på eiendommen som blir utleid anses som en klar indikator for omfanget av utleieaktiviteten, siden det ofte er en direkte sammenheng mellom disse, men at det foretas en konkret helhetsvurdering. **Retten mener at 500m<sup>2</sup> arealgrensen for forretningsbygg ikke kan tillegges vekt som annet og mer enn en «tommelfingerregel» og at det uansett må foretas en konkret helhetsvurdering.**"* (Innsenders utheving)

I denne saken kom retten til at det forelå virksomhet, men der var det snakk om utleie av næringslokaler på til sammen 1945 m<sup>2</sup>.

I Innsenders tilfelle er det snakk om betydelig mindre arealer. Saksforholdet i nevnte dom var også slik at det var utleier som hadde utvendig vedlikehold av bygningene. I leiekontrakten som planlegges inngått mellom Innsender og Driftsselskapet, vil som nevnt leietaker ha alt innvendig og utvendig vedlikehold og skal bære alle kostnader.

Kravet til aktivitetsnivå er beskrevet i Lignings-ABC 2015 s. 1574 (pkt. 3.3.12) (uth. her):

*"**Aktivitetsnivået må normalt bedømmes over noe tid.** Også aktivitet av kortere varighet (for eksempel noen måneder) vil kunne regnes som virksomhet (se BFU 24/2010). Det må foretas en helhetsvurdering, men som utgangspunkt kan en gå ut fra at det er virksomhet å leie ut til*

*– forretningsformål, mer enn ca. 500 kvm*

*– bolig- og fritidsformål, 5 boenheter eller mer*

*Normalt vil utleie av flere bygninger anses som én inntektsgivende aktivitet ved vurderingen av om det foreligger virksomhet. Dette gjelder også om bygningene ligger i forskjellige kommuner i Norge eller befinner seg i utlandet. Utleieforhold i bygninger som fritakslignes etter sktl. § 7-2, skal holdes utenfor ved vurderingen av om de øvrige utleieforhold skal anses som virksomhet, se BFU 25/2007.*

*Også utleie i mindre omfang enn nevnt ovenfor kan være virksomhet. Dette vil bl.a. være tilfelle når skattyter har et høyt aktivitetsnivå, f.eks. i forbindelse med intensiv korttidsutleie, tilsyn og vask av lokalene eller lignende. Særlig ved korttidsutleie til fritidsformål vil aktivitetsnivået ofte være høyt, slik at det etter omstendighetene kan foreligge virksomhet selv om det bare er én boenhet som leies ut. Det samme gjelder hvis det for en boenhet er flere separate leieforhold. **Unntaksvis kan inntekt av utleie i et større omfang enn nevnt ovenfor bli ansett som kapitalavkastning når aktivitetsnivået er spesielt lavt, f.eks. fordi det er inngått langtidskontrakt og leieren har ansvaret for indre og ytre vedlikehold og skal dekke alle kostnader.** Se for øvrig HRD i Utv. 1973/565 (Rt. 1973/931), LRD 28. oktober 1983 (Agder) i Utv. 1983/643 og LRD 10. august 1995 (Borgarting) i Utv. 1995/965. Om et tilfelle hvor det ble*

*fastslått at skattyter hadde drevet næringsvirksomhet med utleie av fast eiendom da han overførte eiendommene til et nyopprettet aksjeselskap, se LRD 10. januar 2012 (Gulating) i Utv. 2012/843.*

***Arbeid som i samsvar med leiekontrakten utføres for leietakers regning og risiko, kan ikke tilordnes utleier som aktivitet.*** (Innsenders utheving)

Innsenders advokat skriver at den planlagte utleie av bygninger og grunn til Driftsselskapet må ses under ett i denne vurderingen. Innsenders advokat mener at i henhold til kriteriene over har ikke Innsenders planlagte aktiviteter i tilknytning til utleien tilstrekkelig omfang til at man har passert grensen for hva som anses som passiv kapitalforvaltning.

At det er snakk om utleie av en bygningsmasse på over 500 m<sup>2</sup> kan etter advokatens syn ikke være avgjørende her, da det vil være leietaker – Driftsselskapet – som skal ha ansvaret for alt ytre og indre vedlikehold, og som også skal dekke alle kostnader vedrørende grunn og bygninger. Det vil være én leietaker, og det vil inngå en langsiktig leiekontrakt med Innsender. Innsenders aktiviteter knyttet til utleien må derfor anses som helt minimale.

#### *Avslutning*

Basert på ovennevnte mener Innsenders advokat at de leieinntekter som Innsender oppbeholder ved planlagt utleie av Campinghyttene samt utleie av Lagerlokalet, til sitt heleide Driftsselskap skal skattlegges som kapitalinntekter, slik at det ikke skal beregnes personinntekt av disse inntektene.

Advokaten kan ikke se at det skal ha betydning hvorvidt driften av Utleieboligen beholdes av Innsender privat.

Innsenders advokat ber om Skattedirektoratets vurdering av ovennevnte.

#### **Skattedirektoratets vurderinger**

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av Innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas i det følgende først ta stilling til om Innsenders inntekter ved utleie av Campinghyttene, tilhørende bygninger og grunn samt inntekter ved utleie av Lagerlokalet til sitt direkte heleide Driftsselskap, skal skattlegges som kapitalinntekt etter skatteloven § 5-1, jf. § 5-20, eller virksomhetsinntekt etter § 5-1, jf §§ 5-30 og 12-10 flg. Det skal deretter tas stilling til hvilken betydning det har at Innsender personlig også skal leie ut Utleieboligen og Utleieleiligheten i Norge på helårsbasis, samt betydningen av at Innsender solgte Utleieleiligheten i utlandet i januar 2015.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de skisserte transaksjonene ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum som er tatt inn ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

Skatteloven har ingen legaldefinisjon av begrepet ”virksomhet”, men det er gitt noen eksempler i skatteloven § 5-30. I retts- og ligningspraksis er det imidlertid lagt til grunn at det skatterettslige virksomhetsbegrep forutsetter en aktivitet som tar sikte på å ha en viss varighet og et visst

omfang, at den er egnet til å gi overskudd, samt drives for skattyters regning og risiko. Hva som ligger i disse vilkårene er nærmere utdypet i Lignings-ABC 2015 side 1567 pkt. 3.1. Alle vilkårene må være oppfylt. Begrepet virksomhet må videre avgrenses mot passiv kapitalavkastning, se nærmere Lignings-ABC 2015 side 1572 pkt 3.3.

Skattedirektoratet skal først vurdere betydningen av Innsenders planlagte utleie av Campinghyttene med tilhørende vaktbolig og sanitærbygg samt Lagerlokale til sitt Driftsselskap.

Innledningsvis viser Skattedirektoratet til Lignings ABC 2015 side 1574 punkt 3.3.12 hvor det fremgår at arbeid som i samsvar med leiekontrakten utføres for leietakers regning og risiko, ikke kan tilordnes utleier som aktivitet.

Leieavtalen mellom Innsender og Driftsselskapet skal ha en løpetid mellom 5–10 år og vil etter det opplyste bli inngått på armlengdes vilkår. Skattedirektoratet oppfatter dette slik at avtalen vil bli utformet som om den ble inngått mellom uavhengige parter. Leiesummen, som forventes å bli beskjedent, vil ligge fast hvert år. Driftsselskapet skal videre være ansvarlig for alt ytre og indre vedlikehold på eiendommene og dekke alle kostnader ved eiendommene. Det er videre opplyst at Innsender skal ansettes som daglig leder i Driftsselskapet.

Driftsselskapet skal stå som forsikringstaker for Campinghyttene og tilhørende vaktbolig og sanitæranlegg. Forsikringen vil etter det opplyste gjelde til fordel for både selskapet og Innsender, jf. Forsikringsavtaleloven § 7-1 (2). Innsenders aktiviteter i egenskap av å være eier av Campinghyttene og Lagerlokalet vil etter det opplyste, begrense seg til å motta de årlige leieinntektene fra Driftsselskapet samt føre et enkelt regnskap for dette.

Slik saken er opplyst vil driften av Campinghyttene og Lagerlokalet hovedsaklig skje for Driftsselskapets regning og risiko. Innsenders risiko vil knytte seg til Driftsselskapets betalingsevne. Som nevnt over er det i praksis godtatt at arbeid som i samsvar med leiekontrakten utføres for et annet rettssubjekts (leietaker) regning og risiko, ikke kan tilordnes utleier som aktivitet, jf. Lignings ABC 2015 side 1574 punkt 3.3.12. Ut fra opplysningene i saken vil det dermed være begrenset behov for aktivitet fra Innsenders side utover å følge opp leieavtalen. Disse forhold taler for å anse leieinntektene som kapitalinntekt for Innsender.

I tillegg til utleien av Campinghyttene og Lagerlokalet omtalt ovenfor, skal Innsender personlig også leie ut Utleieboligen. Innsenders advokat har opplyst at Utleieboligen i dag er leiet ut fra nåværende eier (som Innsender kjøper eiendommen av) til et selskap hvor ansatte i selskapet bor i Utleieboligen. Når Innsender overtar eiendommen, vil hun også inngå en leieavtale som skal gjelde for alle leieboerne.

Innsender leier personlig også ut Leilighet i Norge som er fullt utleid på én leiekontrakt. I tillegg har Innsender eiet en Utleieleilighet i utlandet som ble solgt i januar 2015.

Av Lignings-ABC 2015 side 1574 pkt 3.3.12 fremgår det at utleie av flere bygninger normalt anses som én inntektsgivende aktivitet ved vurderingen av om det foreligger virksomhet. Dette gjelder også om bygningene ligger i forskjellige kommuner i Norge eller befinner seg i utlandet. Skattedirektoratet kan ikke se at det kan være grunnlag for å fravike dette utgangspunktet når alle eiendommene er eiet av Innsender, de administreres av Innsender (som eier eller som daglig

leder) og de leies i hovedsak ut til boligformål (permanent eller midlertidig (ferie/fritid)). Vi legger derfor til grunn at Innsenders drift og utleie av sistnevnte eiendommer må vurderes sammen med aktivitet knyttet til leieavtalen med Driftsselskapet når det i det følgende skal tas stilling til om inntektene fra denne samlede økonomiske aktiviteten skal skattlegges som kapitalinntekt etter skatteloven § 5-1, jf. § 5-20 eller virksomhetsinntekt etter § 5-1, jf §§ 5-30 og 12-10 flg.

I ligningspraksis er det lagt til grunn at utleie av fem eller flere leiligheter til boligformål eller fritidsformål i utgangspunktet er å anse som næringsvirksomhet, jf, Lignings-ABC 2015 side 1574 pkt 3.3.12), mens utleie av færre leiligheter enn fem anses som passiv kapitalforvaltning. Det skal likevel gjøres en konkret bedømmelse hvor en bl.a. tar hensyn til bygningenes størrelse, omfanget av aktiviteten, og aktivitetens varighet. Aktivitetsnivået må normalt bedømmes over noe tid, men også aktivitet av kortere varighet vil kunne regnes som virksomhet. Videre er det i praksis lagt til grunn at arbeid som i samsvar med leiekontrakt utføres for leietakers regning og risiko, ikke skal tilordnes utleier som aktivitet.

Basert på opplysningene i saken vil Innsender i løpet av 2015 ha eiet 5 eiendommer. I utgangspunktet vil dette iht gjeldende praksis, jf. Lignings-ABC 2015 side 1574 pkt 3.3.12, kunne være tilstrekkelig til at aktiviteten anses som næringsvirksomhet. Ved den konkrete bedømmelse taler det likevel mot å anse aktiviteten som næringsvirksomhet, at Innsenders aktivitet knyttet til leieavtalen med Driftsselskapet vil være liten. Det samme vil nødvendigvis gjelde for leiligheten i utlandet når denne ble solgt tidlig i inntekståret. For de øvrige eiendommer, Utleieboligen og Leiligheten i Norge, har vi ikke opplysninger som tilsier at leieforholdene krever mer aktivitet enn vanlig ved utleie av bolig på helårsbasis. Etter en samlet vurdering av drift og utleie av alle disse eiendommene, finner Skattedirektoratet at innsenders utleie vil være kapitalinntekt etter bestemmelsen i skatteloven § 5-1, jf. § 5-20.

### **Konklusjon**

Innsenders inntekt ved aktivitet som beskrevet knyttet til leieavtalen med Driftsselskapet samt hennes aktivitet knyttet til utleie av Utleieboligen, Leiligheten i Norge og Leiligheten i utlandet skal anses som kapitalinntekt etter skatteloven § 5-1, jf. § 5-20.

## **SKN 16-091 Omfattes realisasjon av bruksrettsavtale til leilighet av unntaket for gevinstbeskatning av fritidseiendom?**

**Lovstoff:** Skatteloven § 9-3 fjerde ledd.

**BFU 17/2015 fra Skattedirektoratet** publisert 7. april 2016, avgitt 11. desember 2015.

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmålet om realisasjon av bruksrettsavtale til leilighet omfattes

av unntaket for gevinstbeskatning av fritidseiendom. Skattedirektoratet konkluderte med at vilkårene ikke var oppfylt og at realisasjon av bruksrettsavtalen derfor ikke var omfattet av unntaket for gevinstbeskatning i skatteloven § 9-3, fjerde ledd. Bruksrettshavernes begrensede rettigheter var for snevre til at en kunne si at det forelå en «alminnelig juridisk disposisjonrett».

## **Innsenders fremstilling av faktum og jus**

### **1 Innledning**

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at Marta Kirkerud ønsker en bindende forhåndsuttalelse om realisasjon av bruksrettsavtalen er omfattet av unntaket for gevinstbeskatning ved realisasjon av fritidseiendom.

### **2. Beskrivelse av sakens faktiske side**

#### **2.1 Bakgrunn**

Stiftelsen eier et anlegg på Bakke som benyttes til forskjellige rekreasjonsformål, som konserter, konkurranser og oppvisninger mm. Anlegget omfatter også et leilighetskompleks.

For å gi medlemmer i Stiftelsens Venneforening overnattingsmulighet i tilknytning til de arrangement som avholdes på Bakke, er det stiftet bruksrettigheter i leilighetsskomplekset.

Marta Kirkerud har avtale om bruksrett til en bestemt leilighet i komplekset. For bruksretten har hun betalt et innskudd som i utgangspunktet tilsvarer betaling for bruksretten i 20 år. Avtalen har bestemmelser som regulerer bruken av leiligheten og tilbakebetaling av en forholdsmessig del av innskuddet, om avtalen bringes til opphør i løpet av de første 20 årene.

Etter avtalen er bruksrettens varighet tidsubestemt. Avtalen angir nærmere bestemte begivenheter som gir Stiftelsen adgang til å si opp avtalen i løpet av de første 20 årene. Etter utløpet av denne perioden, er de angitte oppsigelsesgrunner ikke uttømmende.

#### **2.2 Den skisserte endringen**

På Bakke skal det bygges nytt hotellbygg med overnattingsmuligheter i suiter. Nybygget nødvendiggjør riving av det eksisterende leilighetskomplekset. Hotell AS, som er et datterselskap av Stiftelsen vil være utbygger og eier av hotellet. Marte Kirkerud får tilbud om å inngå en ny avtale om leie av suite i det nye hotellet.

#### **2.3 Spørsmål, problemstilling og vurdering**

Det følger av skatteloven § 5-1 at gevinst ved realisasjon av formuesobjekt som hovedregel skal anses som skattepliktig inntekt. Ifølge innsender antas det at bruksrettigheten skal anses som et formuesobjekt i skattelovens forstand.

Spørsmålet innsender ønsker vurdert er om realisasjon av bruksrettsavtalen faller inn under unntaket om skattefri realisasjon av fritidsboliger i skatteloven § 9-3, fjerde ledd. Nærmere



bestemt er spørsmålet om realisasjon av bruksrettsavtalen skal anses som realisasjon av fritidsbolig etter tilsvarende regler som gjelder for bruksrettsmodellen som omtales i Lignings-ABC (2014/15) s. 266 flg.

Lignings-ABC (2014/15) omhandler den skattemessige behandlingen av tidsparter (time-share) på s. 266 flg. Innledningsvis beskrives en tidspart som en avtale som vanligvis gir kjøperen rett til bruk av en fritidsbolig (leilighet, bungalow, hytte e.l.) i en avgrenset periode av året.

Videre sier Lignings-ABC at beskatningen av tidsparter vil være avhengig av hvordan eiendomsretten til tidsparten privatrettslig er organisert. Det oppstilles to ulike modeller for organisering av tidsparter: sameiemodellen (herunder også indirekte eiendomsrett gjennom aksjer, andeler eller lignende) og bruksrettsmodellen. Hvilken av modellene som foreligger i det enkelte tilfellet beror på hvem som eier eiendommen.

Sameiemodellen kommer til anvendelse når skattyter eier en del av eiendommen ved direkte eierandeler tilknyttet bruksrett. Modellen kommer også til anvendelse ved indirekte eiendomsrett. Indirekte eiendomsrett foreligger når skattyter har bruksrett til eiendommen gjennom eierandel i form av aksjer, andeler eller lignende.

Bruksrettsmodellen kjennetegnes ved at eiendommene eies av et selskap («trustee»), som har overdratt en eksklusiv og ugjenkallelig rett til for eksempel en forening. Skattyter blir medlem i foreningen ved kjøp av en tidspart. Medlemskapet gir en bruksrett til en boenhet i anlegget i en begrenset periode hvert år, og tilgang til anleggets utstyr og infrastruktur i samme periode.

Dersom skattyter eier tidsparten direkte etter sameiemodellen skal den skattemessig anses som en fritidseiendom. Ved indirekte eie etter sameiemodellen og ved eie etter bruksrettsmodellen vil den skattemessige behandlingen være avhengig av egenskaper ved tidsparten.

Lignings-ABC oppstiller her to alternativer for skattemessig behandling av tidsparter eiet indirekte etter sameiemodellen og etter bruksrettsmodellen. Utgangspunktet er at bruksretten skal behandles som en rettighet i fast eiendom. Dette utgangspunktet fravikes imidlertid på nærmere vilkår, til fordel for behandling som fritidseiendom.

I henhold til lignings-ABC skal en bruksrett behandles skattemessig som en fritidseiendom dersom tre kumulative vilkår er oppfylt. For det første er det et vilkår at den individuelle bruksrettsavtalen gir en klar og mangeårig fysisk disposisjonsrett. For det andre er det et vilkår at skattyter har alminnelig juridisk disposisjonsrett over rettighetene. For det tredje er det et vilkår at bruksretten gjelder en bestemt boenhet eller innen en bestemt gruppe identiske boenheter.

Bruksrettsavtalen mellom Kirkerud og Stiftelsen har etter innsenders syn mye til felles med bruksrettsmodellen fra Lignings-ABC som er omtalt ovenfor. I dette tilfellet er det Stiftelsen som eier boenhetene. I likhet med modellen som omtales i Lignings-ABC har Stiftelsen gitt fra seg en eksklusiv bruksrett, men retten er avgitt direkte til bruksrettshaverne. Et vilkår for at man skal kunne få en slik bruksrett er imidlertid at man er medlem i Stiftelsens Venneforening, og slik sett er bruksretten i dette tilfellet også knyttet til medlemskap i en forening.

Av bruksrettsavtalen mellom Kirkerud og Stiftelsen fremkommer det at Kirkerud har en fysisk disposisjonsrett til en bestemt leilighet. Avtalen er tidsbestemt, og Kirkerud kan bruke leiligheten hvert år i forbindelse med foreningens arrangementer. Det foreligger riktignok en gjensidig oppsigelsesrett, men foreningen kan kun benytte sin oppsigelsesrett i løpet av de første 20 år dersom det foreligger en nærmere spesifisert saklig grunn.

Den fysiske disposisjonsretten fremkommer klart av kontrakten mellom partene. I dette ligger det også at man har rett til å møblere leiligheten. Både varigheten og omfanget av disposisjonsretten i nåværende situasjon tilsier at vilkåret er oppfylt.

Lignings-ABC presiserer ikke nærmere hva som ligger i vilkåret «alminnelig juridisk disposisjonsrett». Etter innsenders syn vil uttrykket juridisk disposisjonsrett vanligvis omfatte rett til å selge, pantsette, leie ut eller løse inn bruksrettshaverens rettighet i boenheten. Generelt kan man beskrive begrepet «alminnelig juridisk disposisjonsrett» som en henvisning til hvem som sitter med alle rettigheter som ikke uttrykkelig er omtalt i avtalen (residualrettighetene). Det betyr i så fall at den som har alminnelig juridisk disposisjonsrett som utgangspunkt har alle de nevnte rettigheter, og dessuten andre rettigheter som det eventuelt måtte oppstå spørsmål rundt, med unntak av disposisjonsrettigheter som er unntatt feks. i avtalen.

I dette tilfellet følger det av bruksrettsavtalene at eierne av bruksrettighetene har oppsigelsesadgang. I følge avtalen kan bruksrettshaverne ikke leie ut, eller pantsette bruksretten.

Videre kan bruksrettene ikke videreselges på det åpne markedet. Dette har sammenheng med at bruksrettighetene er knyttet opp til foreningens arrangementer, og at man må være medlem for å få lov til å ha bruksrett til en boenhet på Bakke. På denne måten beholder Stiftelsen noe av kontrollen med hvem som har tilgang til arrangementene på Bakke.

Øvrige juridiske disposisjonsrettigheter er ikke omtalt i avtalen. Innsender forstår derfor avtalen slik at eventuelle andre rettigheter disponeres av Kirkerud.

Etter innsenders syn er det ikke naturlig å tolke kriteriet «alminnelig juridisk disposisjonsrett» strengt. Årsaken er bl.a. at andre, lovfestede, tilfeller tillater en rekke begrensninger i den juridiske disposisjonsretten. Innsender vil her nevne at unntaket fra skatteplikt ved realisasjon av fritidsboliger bl.a. omfatter andel i boligfellesskap, jf. sktl. § 9-3, fjerde ledd. Andelsleiligheter mv. er ofte underlagt mer eller mindre omfattende begrensninger i den juridiske disposisjonsretten, som begrensninger i utleieadgangen, forkjøpsrettigheter mv. Vilkåret «alminnelig juridisk disposisjonsrett» må ses i lys av dette.

Bruksrettshaverne har en omfattende faktisk disposisjonsrett til leilighetene. Utover dette kan de si opp bruksrettsavtalene, og de disponerer også eventuelle andre rettigheter det måtte bli spørsmål rundt i fremtiden. Dette må etter innsenders syn være tilstrekkelig for å oppfylle vilkåret om «alminnelig juridisk disposisjonsrett».

Til slutt nevner Lignings-ABC kriteriet om at bruksretten må gjelde en bestemt boenhet eller en bestemt gruppe identiske boenheter. I dette tilfellet har Kirkerud rettighetene sine knyttet til en spesifikk boenhet på Bakke. Etter innsenders syn kan det ikke være noen tvil om at dette kriteriet er oppfylt.

### 3. Oppsummering og konklusjon

Kapittelet i Lignings-ABC om tidsparter (time-share) er etter innsenders syn preget av at Finansdepartementet og Skatteetaten har forsøkt å finne praktisk håndterbare regler for en gruppe objekter (time share-avtaler) som har store fellestrekk med ordinære hytter og andre fritidsboliger.

Dette har ledet til at de samme gunstige reglene som gjelder når privatpersoner eier ordinære fritidsboliger, også gjelder for de aller fleste typer tidsparter. Etter innsenders syn er det gode grunner for denne praksisen, bla. fordi innehavere av tidsparter typisk vil se på sin investering på samme måte som en investering i f.eks. en andelsleilighet, og forventer at de skattemessige konsekvensene også er sammenfallende.

De samme hensyn gjør seg etter innsenders syn gjeldende for bruksrettshaverne på Bakke. Som det fremgår ovenfor mener vi at kriteriene som er skissert i Lignings-ABC er oppfylt. Det kan muligens knytte seg noe usikkerhet til kriteriet om «*alminnelig juridisk disposisjonsrett*», men etter innsenders syn må dette uttrykket tolkes i lys av hensynet bak kriteriene. Tilsvarende begrensninger som foreligger i nærværende sak er akseptert for andelsleiligheter og da bør de også aksepteres i denne saken. I tillegg er begrensningene rasjonelt begrunnet ved at de bl.a. skal sikre at foreningen har en viss oversikt og kontroll med hvem som har bruksrett på Bakke under samlinger der.

Innsender ber Skattedirektoratet om å bekrefte at Kirkeruds bruksrettsavtale skal behandles som en fritidseiendom i skattelovens forstand, og at realisasjon av denne rettigheten faller inn under unntaket fra gevinstbetskatning i sktl § 9-3, fjerde ledd.

### Skattedirektoratets vurderinger

#### 1. Problemstillingen

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om Kirkeruds bruksrettsavtale skal behandles som en fritidseiendom (tidspart) i skattelovens forstand, og om realisasjon av denne rettigheten faller inn under unntaket for gevinstbeskatning i sktl § 9-3, fjerde ledd.

#### 2. Forutsetninger og avgrensning

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved det beskrevne faktum enn det spørsmål som drøftes i det følgende. Det forutsettes at premissene og faktum som er tatt inn overfor er fullstendig for det spørsmål som drøftes.

#### 3. Rettsstillingen

Hovedregelen om skattepliktig inntekt er inntatt i skatteloven § 5-1. Bestemmelsens annet ledd lyder slik:

" (2) Som skattepliktig inntekt ansees gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet, sml. § 5-30. Ved realisasjon av formuesobjekt gjelder særregler i kapittel 9, herunder om begrensning av skatteplikten etter forrige punktum."

Unntaket for gevinst ved realisasjon av fritidsboliger fremgår av skatteloven § 9-3 fjerde ledd hvor følgende fremgår:

" (4) *Gevinst ved realisasjon av fritidsbolig, herunder andel i boligselskap, er unntatt fra skatteplikt når eieren har brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst 5 av de siste åtte år før realisasjonen, forutsatt at realisasjonen finner sted eller avtales mer enn fem år etter ervervet etter at fritidseiendommen ble tatt i bruk eller ifølge ferdigattest var oppført.*"

Spørsmålet er om realisasjon av bruksrettsavtalen skal behandles som en fritidseiendom (tidspart) i skattelovens forstand, og om realisasjon av denne rettigheten faller inn under unntaket for gevinstbeskatning i sktl. § 9-3, fjerde ledd.

Spørsmålet er ikke berørt i skatteloven, FSFIN, eller i forarbeidene. I Lignings-ABC er temaet behandlet under emnet Bolig – tidsparter (time-share) s. 266 flg., hvor det under pkt. 4.2 Formue fremgår:

*"En betydelig og varig disposisjonsrett til del av fast eiendom kan anses som formue i fast eiendom. Dette gjelder når*

- *den individuelle bruksavtalen gir medlemmet en klar og mangeåring fysisk disposisjonsrett*
- *skattyter har alminnelig juridisk disposisjonsrett over rettighetene*
- *bruksretten gjelder en bestemt boenhet eller innen en bestemt gruppe identiske boenheter"*

Vilkårene fremkom opprinnelig i uttalelse fra Finansdepartementet avgitt 3. juli 1992 inntatt i Utv. 1992/962. Uttalelsen gjaldt *"Andel i ferieanlegg (Timeshare) i utlandet – Forholdet til gjelds- og gjeldsfordeling."* Her uttales det under pkt 3 s. 963 følgende:

*"Således kan det etter omstendighetene være naturlig å se posisjonen til andelshaverne i utenlandske "time-share" selskaper som formue i fast eiendom. Typisk her er organisering gjennom selskap, hvor det er selskapet som er den sivilrettslige eier av eiendommen, og hvor andelshaverne har andelsinnskudd i selskapet og bruksrett til en del av selskapets eiendom i deler av året. Forusetningen for klassifisering som formue i fast eiendom må være at den individuelle bruksavtale gir andelshaveren en klar og mangeåring fysisk disposisjonsrett med sikte på slik bruk. I tillegg må skattyteren ha alminnelig juridisk disposisjonsrett over disse rettigheter. Det må også være en forutsetning at bruksretten gjelder en bestemt leilighet e.l. eller innen en bestemt gruppe, identiske leiligheter. At selskapet har rett til å regulere bruken av hensyn til fellesskapet, og tar vederlag for all forvaltning, hindrer ikke klassifisering som formue i fast eiendom."*

Hvordan vilkårene i denne sammenheng skal tolkes i praksis er heller ikke behandlet i juridisk teori, eller i rettspraksis og en må derfor, slik Skattedirektoratet vurderer det, falle tilbake på en alminnelig rettsforståelse.

Skattedirektoratet er derfor av den oppfatning at vilkåret "*alminnelig juridisk disposisjonsrett*" som utgangspunkt bør omfatte rett til å selge, pantsette, gaveoverføring, arveoverføring, bruke selv, leie ut, låne ut, opphør eller innløse rettighet i boenheten.

I noen tilfeller vil den alminnelige juridiske disposisjonsretten kunne være noe begrenset, men en vil fortsatt anses for å ha en alminnelig juridisk disposisjonsrett. Dette kan feks være borettslag hvor en kan nektes rett til å fremleie boligen uten forutgående samtykke av styret. Skattedirektoratet er likevel klar på at det er en grense for når en ikke kan si å ha en "*alminnelig juridisk disposisjonsrett*". Dette må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle.

I dette tilfellet har skattyterne svært begrensede rettigheter i følge bruksrettsavtalen. I henhold til tilleggsavtalen har Kirkerud rett til å bruke leiligheten innenfor de rammene som settes av Stiftelsen. Selv om Kirkerud har rett til å si fra seg bruksretten til leiligheten (opphør) har hun ikke krav på noen form for refusjon av det opprinnelige innskuddet ved uttreden.

I følge avtalen kan bruksrettshaverne ikke leie ut, eller pantsette bruksretten. Videre kan bruksretten ikke videreselges på det åpne markedet. Bruksretten kan heller ikke overføres ved arv med unntak til ektefelle som er medlem av Stiftelsens venneforening. Dette har sammenheng med at bruksrettighetene er knyttet opp til foreningens arrangementer, og at man må være medlem for å få lov til å ha bruksrett til en boenhet på Bakke. På denne måten beholder stiftelsen en vesentlig del av kontrollen med hvem som har tilgang til arrangementene på Bakke.

Slik Skattedirektoratet vurderer dette er de begrensede rettighetene bruksrettshaverne har er for snevert til at en kan si at det foreligger en "*alminnelig juridisk disposisjonsrett*". Avtalens innhold bærer mer preg av at dette har vært en måte å finansiere bygging av leilighetene på. Dette må sees i sammenheng med at bruksrettshaverne ikke har rett på tilbakebetaling av innskuddet i de tilfellene de velger å si opp bruksretten. Vilkåret "*alminnelig juridisk disposisjonsrett*" som oppstilles i Lignings-ABC for å anse bruksretten som en tidspart er derfor ikke oppfylt.

Skattedirektoratet ser derfor ingen grunn til å vurdere de to andre vilkårene som fremgår av Lignings-ABC og konkluderer med at realisasjon av bruksrettsavtalen ikke omfattes av skatteloven § 9-3, fjerde ledd.

### **Konklusjon**

Realisasjon av bruksrettsavtalen mellom Stiftelsen og Kirkerud er ikke omfattet av unntaket for gevinstbeskatning av fritidseiendom, jf. skatteloven § 9-3, fjerde ledd.

## **SKN 16-092 Fusjon av et kommandittselskap og et ansvarlig selskap med delt ansvar**

**Lovstoff:** Skatteloven § 11-3.

**BFU 4/2016 fra Skattedirektoratet** publisert 10. mai 2016, avgitt 2. mars 2015.

**Sammendrag:** Saken gjaldt innfusjonering av et ansvarlig selskap med delt ansvar (DA) i et kommandittselskap. Det skulle utstedes vederlagsandeler i kommandittselskapet til eierne i DAet. Skattedirektoratet konkluderte med at en slik fusjon kunne gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven § 11-3.

### **Innsenders fremstilling av faktum og jus**

Innsender ønsker vurdert hvorvidt Eiendom DA og Norge AS KS, med samme deltakere, kan gjennomføre en skattefri fusjon. Deltakerne i Eiendom DA som overdragende selskap, mottar vederlagsandeler i Norge AS KS.

Bakgrunnen er at det er ønskelig å forenkle strukturen i konsernet ved å samle eiendelene, rettighetene og forpliktelsene i Norge AS KS og Eiendom DA i ett selskap. Eiendom DA ønsker forut for transaksjonen en vurdering av om en fusjon mellom Eiendom DA og Norge AS KS kan gjennomføres uten å utløse realisasjonsbeskatning.

Per Invest AS eier 99 % av Eiendom DA og Norge AS KS. Per Invest AS er kommandittist i Norge AS KS.

Per AS eier 1 % av Eiendom DA og Norge AS KS. Per AS er komplementar i Norge AS KS.

Eiendom DA eier et bygg som er plassert på et bruksnummer eid av Norge AS KS. Deltakerne anser denne strukturen som lite hensiktsmessig, og det er ønskelig å samle bygget og hjemmelen til tomten det står på. Dette er tenkt gjennomført ved å fusjonere Eiendom DA med Norge AS KS.

### **Innsenders rettslige utgangspunkt**

Spørsmålet i denne saken er om overdragelsen av alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser i et selskap med delt ansvar («DA») til et kommandittselskap («KS») kan gjennomføres som en skattefri fusjon.

Rettslig utgangspunkt etter skatteloven § 11-3 er at to deltakerlignede selskaper kan fusjonere uten skattlegging ved at et selskap overdrar sine samlede eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et annet selskap med samme selskaps- og ansvarsform.

Et DA og et KS er begge deltakerlignede selskaper, men de har i utgangspunktet forskjellig selskaps- og ansvarsform. I et DA har deltakerne samlet et ubegrenset og personlig ansvar for selskapets forpliktelser, men hver deltaker kan bare belastes opptil sin eierandel, jf. selskapsloven § 1-2 bokstav b.

I et KS er det minst én deltaker med et ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser (komplementar) og minst én annen deltaker med et begrenset ansvar for en fastsatt sum (kommandittist), jf. selskapsloven § 1-2 bokstav e.

Basert på overnevnte faller i utgangspunktet en fusjon mellom et DA og et KS utenfor ordlyden i skatteloven § 11-3. Det følger imidlertid av ligningspraksis at slike transaksjoner mellom deltakerlignede selskaper med forskjellige selskaps- og ansvarsform likevel kan gjennomføres uten at realisasjonsbeskatning inntreffer.

Det vises blant annet til BFU 2/11 hvor en fisjonsfusjon av et DA med IS som overtakende selskap ble akseptert. Det vises i denne saken til Finansdepartementets syn, jf. høringsnotat om omorganiseringer av 18. januar 2010, pkt. 9.2 hvor departementet viser til sine uttalelser i Utv. 1993 side 490 og Utv. 1996 s. 817 og uttaler at ut i fra en sammenhengsfortolkning bør dette innebære at det tilsvarende kan gis andeler i et deltakerlignet selskap med annen ansvars- og selskapsform som vederlag ved fusjon eller fisjon.

På bakgrunn av dette konkluderte Skattedirektoratet med at det ved fisjonsfusjon av et deltakerlignet selskap kan ytes vederlagsandeler i et annet deltakerlignet selskap, selv om dette overtakende selskapet har en annen selskaps- og ansvarsform.

### **Selskapets vurdering**

Spørsmålet er om den planlagte fusjonen mellom Eiendom DA og Norge AS KS kan gjennomføres som en skattefri fusjon.

For å oppfylle ordlyden i skatteloven § 11-3 synes det som et utgangspunkt å være en forutsetning at et av selskapene går veien om omdannelse før fusjonen kan gjennomføres. Det anses som sikker rett at en omdannelse fra en type deltakerlignet selskap til en annen, herunder fra DA til KS, ikke er en skattemessig realisasjon.

En slik prosess virker på sin side unødvendig da det i overnevnte sak, BFU 2/11, ble akseptert en fisjonsfusjon mellom deltakerlignede selskaper med forskjellig selskaps- og ansvarsform. En fisjonsfusjon er i realiteten en fisjon med en etterfølgende ordinær fusjon, hvor fusjonsdelen utføres etter de samme prinsippene som en ordinær fusjon. Dette taler for at en ordinær fusjon mellom et DA og et KS bør kunne gjennomføres som en skattefri fusjon. Dette synet støttes også av Finansdepartement i høringsnotatet fra 18. januar 2010.

Selskapet mener derfor at en fusjon mellom Eiendom DA og Norge AS KS kan gjennomføres som en skattefri fusjon.

### **Skattedirektoratets vurderinger**

#### **Problemstilling og avgrensninger**

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om det kan gjennomføres en skattefri fusjon der Eiendom DA innfusjoneres i Norge AS KS.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjonen ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum som er tatt inn overfor er fullstendige i forhold til de spørsmål som drøftes.

Når det gjelder selve gjennomføringen av fusjonen, forstår vi innsender slik at denne vil bli gjennomført ved at alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres samlet til overtagende selskap. Direktoratet forutsetter at alle øvrige vilkår for kontinuitetsfusjonen blir oppfylt.

### **Rettskilder**

Det fremgår av skatteloven § 11-3 Skattefri fusjon av deltakerlignede selskaper, at:

*«To eller flere selskaper hvor deltakerne lignes etter §§ 10-40 til 10-45, kan fusjoneres uten skattlegging ved at ett eller flere selskaper overdrar sine samlede eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et annet selskap med samme selskaps- og ansvarsform, eller ved at et selskap erverver alle andeler i et annet selskap med samme selskaps- og ansvarsform, når deltakerne som vederlag mottar andeler i det overtakende selskapet eller andeler med et tillegg som ikke overstiger 20 prosent av det samlede vederlaget.»*

Bestemmelsen i skatteloven § 11-3 var en nydannelse i norsk skatterett da den ble vedtatt som en del av den nye selskapsskatteloven 1991 kap. 8 ved endringslov 20. desember 1996 nr. 101. Det hadde ikke tidligere vært adgang til å fusjonere deltakerlignede selskaper og sameier. Imidlertid hadde man kunnet omdanne et ansvarlig selskap eller kommandittselskap til et aksjeselskap, jf. nå skatteloven § 11-20.

En fusjon av deltakerlignede selskaper kan gjennomføres på to måter. Det overtakende selskap kan overta all «innmat» (alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser), eller det kan erverve alle andeler i det overdragende selskap. I begge tilfeller fremgår det av lovtekst at selskapene må ha samme selskaps- og ansvarsform, og deltakerne må som vederlag motta andeler i det overtakende selskap.

Når det overdragende selskap skal oppløses, må beslutningen være fattet og forholdet til selskapets kreditorer avklart, før eiendeler mv. kan overføres til det overtakende selskap [jf. Ot.prp. nr. 71 (1995-96) s. 71 "Til § 8-3 Skattefri fusjon av deltakerlignede selskaper og sameier."].

Når det gjelder kravet i bestemmelsen om at selskapene må ha samme ansvars- og selskapsform, så foreligger det flere uttalelser om dette.

I Finansdepartementets høringsnotat av 18. januar 2010, vedrørende skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet, pkt. 9.2 uttaler departementet:

*«For andel i deltakerlignet selskap oppstår først og fremst spørsmålet om vederlagsandelen må være i samme type selskap. Skatteloven § 11-5 om skattefri fusjon av deltakerlignet selskap tillater skattefri overdragelse "til annet selskap med samme selskaps- og ansvarsform". Begrensningen*



*til samme selskaps- og ansvarsform har ikke så stor betydning fordi ligningspraksis godtar at et deltakerlignet selskap skifter ansvarsform uten at dette anses som realisasjon, jf. Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1993 side 490. I Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1996 side 817 er det godtatt omdanning fra KS til DA med samme eiere, uten at dette utløser realisasjonsbeskatning. Ut i fra en sammenhengs-fortolkning bør dette innebære at det tilsvarende kan gis andeler i et deltakerlignet selskap med annen ansvars- eller selskapsform som vederlag ved fusjon eller fisjon. Departementet foreslår ikke endringer med hensyn til hva slags aksjer eller andeler det kan gis vederlag i ved fusjon eller fisjon.»(Skattedirektoratets understrekning) [ikke understreket i publisert versjon]*

Direktoratet forstår dette slik at i stedet for at det ene deltakerlignede selskapet skal måtte endre selskapsform før fusjon/fisjon, slik at det foreligger to selskaper av samme ansvars- og selskapsform ved fusjonen/fisjonen, bør det åpnes for at det gis vederlagsandeler i et deltakerlignet selskap med annen ansvars- og selskapsform.

Dette omtales ikke direkte i den etterfølgende Prop. 78 L (2010-11) siden departementet i høringen ikke foreslo noen lovendring som følge av sin uttalelse. Derimot omtaler departementet under pkt. 11.2 de omdanninger som kan gjennomføres uten at det anses som realisasjon:

*"Det er likevel ikke alle endringer av selskaps- eller ansvarsform som anses som realisasjon. I praksis er det lagt til grunn at omdanning fra kommandittselskap til ansvarlig selskap med delt ansvar, og fra kommandittselskap til indre selskap kan skje med skattemessig kontinuitet. Det samme gjelder omdanning fra andelslag til aksjeselskap. Omdanning fra aksjeselskap til allmennaksjeselskap, samt fra allmennaksjeselskap til SE-selskap innebærer ikke at selskapet oppløses eller at det opprettes en ny juridisk person. Dette anses derfor ikke som skattemessig realisasjon."*

Skattedirektoratet fulgte opp Finansdepartementets uttalelse i høringen sitert over, og konkluderte i BFU 2/11 med at det kunne gjennomføres en fisjonsfusjon av et DA med et IS som overtakende selskap med skattemessig kontinuitet. Henvisning til denne uttalelsen ble deretter inntatt i Lignings-ABC 2011/12 under stikkord Fusjon pkt. 4.3.4 og under Fisjon pkt. 5.2.3. Det har nå stått der i fem år. I Lignings-ABC 2015/16 Fusjon pkt. 5.2.4 står det:

#### ***"5.2.4 Skattefrie fusjon av deltakerlignede selskaper***

*I følge sktl. § 11-3 må et overtakende deltakerlignet selskap ha samme selskaps- og ansvarsform som det overdragende selskapet. I praksis godtas det likevel at overtakende selskap har en annen selskaps- og ansvarsform så lenge det er et deltakerlignet selskap, se BFU 2/2011."*

I Norsk bedriftsskatterett av Ole Gjems-Onstad m.fl., 9. utgave s. 888 er det uttalt at kravet, om at overtakende selskap må ha samme selskaps- og ansvarsform, jf. skatteloven §§ 11-3 og 11-5, medfører få praktiske begrensninger, siden omdannelse fra KS til ANS/DA, og omvendt, ikke anses å innebære realisasjon. Et skifte av selskaps- og ansvarsform kan derfor finne sted før fusjonen/fisjonen uten at realisasjonsbeskatning inntreer. De omtaler BFU 2/11 og Utv. 1996 s. 817, men ikke henvisningen i Lignings-ABC om at det i praksis godtas at overtakende selskap har annen ansvars- og selskapsform, så lenge det er et deltakerlignet selskap.

## **Subsumsjon**

På denne bakgrunn skal Skattedirektoratet ta stilling til om Eiendom DA kan innfusjoneres i Norge AS KS med skattemessig kontinuitet.

Eiendom DA er et ansvarlig selskap der deltakerne har et ubegrenset personlig ansvar for selskapets samlede forpliktelser for deler som tilsammen utgjør selskapets samlede forpliktelser og som opptrer som sådant overfor tredjemann, jf. selskapsloven § 1-2 (1) bokstav b.

Norge AS KS er et kommandittselskap hvor komplementaren Per AS har ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser, og Per Invest AS er kommandittist og har begrenset ansvar for selskapets forpliktelser uten å være stille deltaker, jf. selskapsloven § 1-2 (1) bokstavene e-g.

Det følger av ovennevnte at et ansvarlig selskap med delt ansvar og et kommandittselskap både har forskjellig ansvars- og selskapsform, og en fusjon mellom disse faller i utgangspunktet ikke inn under ordlyden i skatteloven § 11-3.

I uttalelsen i Utv. 1996 s. 817, der departementet aksepterer omdanning fra KS til DA uten realisasjonsbeskatning, er det endring av både selskaps- og ansvarsform. I foreliggende sak fusjoneres Eiendom DA med et kommandittselskap, der sistnevnte er overtakende.

Skattedirektoratet viser til departementets uttalelser i høringen av 18. januar 2010, uttalelsen i Utv. 1996 s. 817, samt oppfølgingen av dette i praksis med BFU 2/11 og deretter endringen av Lignings-ABC, se overfor. Direktoratet forstår Finansdepartementets uttalelse i høringen slik at på tross av nåværende ordlyd i skatteloven § 11-3, med krav om samme ansvars- og selskapsform ved fusjon av to deltakerlignede selskaper, kan det ved slik fusjon ytes vederlagsandeler i et annet deltakerlignet selskap, selv om dette overtakende selskapet har en annen ansvars- og selskapsform.

Siden departementet i høringen ikke har begrenset type deltakerlignet selskap som det kan ytes vederlag i ved fusjon, forstår Skattedirektoratet det slik at det ved innfusjonering av et DA kan utstedes vederlagsandeler i et kommandittselskap, når dette er overtakende selskap.

På denne bakgrunn konkluderer Skattedirektoratet med at fusjonen av Eiendom DA med Norge AS KS som overtakende selskap, kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet.

## **Konklusjon**

Fusjonen av Eiendom DA med Norge AS KS, med sistnevnte som overtakende selskap, kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet, jf. skatteloven § 11-3.

## SkN 16-093 Spørsmål om aktivitet i en skogeiendom skal anses som virksomhet eller passiv kapitalforvaltning

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-1, jf. §§ 5-20 og 5-30.

**BFU 5/2016 fra Skattedirektoratet** publisert 10. mai 2016, avgitt 17. mars 2016.

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om grensen for virksomhet ved aktivitet i skog i seg selv og sammen med tomtefeste og uttak av sand. Skattedirektoratet konkluderte med at innsenders aktivitet ikke var å anse som virksomhet etter skatteloven jf. §§ 5-1 jf. 5-30, og skulle behandles som kapitalinntekt jf. skatteloven §§ 5-1 jf. 5-20

### 1 Innsenders framstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at Eiendommen eies av A, B og C med 1/3 hver. Eiendommen ligger et stykke utenfor Y sentrum. Eiendommen er på 350 daa og har ingen bebyggelse utover bebyggelse på festetomter, jamfør nedenfor.

Eiendommen brukes pr. i dag til

- Bortfeste av tomter
- Sandforekomst
- Skogbruk

Bruken av eiendommen vil bli nærmere belyst i det følgende.

#### *1.1 Festetomter*

På eiendommen er det 25 festeretter som betaler leie. Samlet årlig inntekt fra disse er på i overkant av NOK 30.000,-.

#### *1.2 Sandforekomst*

På eiendommen er en sandforekomst. Sandforekomsten er tidligere beregnet totalt til over 250.000 kubikkmeter. Det er usikkerhet knyttet til dette volumet.

Sanden er av varierende kvalitet, da det vesentligste dreier seg om sand med innblanding av jord/leire, som gjør at den primært er anvendelig som fyllmasse. Øvrig sand er av en kvalitet som gjør at den i liten grad kan utnyttes industrielt.

Det er ingen aktiv drift knyttet til sandforekomsten. Det har vært solgt sand ved at lokale entreprenører i enkelttilfeller har fått hente sand selv og betalt etter oppgitt hentet kubikkmeter. Etter en gjennomgang av de siste års salg, er disse slik:

2008: NOK 5 580  
2009: NOK 0  
2010: NOK 16 500  
2011: NOK 22 125  
2012: NOK 0

2013: NOK 27 550  
2014: NOK 109 650

### ***1.3 Skog***

Skogsarealet er på totalt 305 daa. Dette fordeler seg slik:

- Høy bonitet 12 daa.
- Middels bonitet 256 daa.
- Lav bonitet 7 daa.
- Uproduktiv skog 29 daa.

Siste uttak av skog var i 1986. I 2015 vil resterende skog bli hogd ut, slik at det pr. i dag i hovedsak er nyplantefelt samt ung skog. Uttaket i 2015 vil bli totalt ca. 1 200- 1 300 kubikkmeter, med en inntekt på ca. NOK 140,- pr. kubikkmeter. Tilveksten før uthogst var beregnet til ca. 72 kubikkmeter pr. år. Etter uthogsten er tilveksten om lag 27 kubikkmeter pr. år.

### ***1.4 Andre opplysninger***

Inntekten fra eiendommen har tidligere vært behandlet som kapitalinntekt (passiv kapitalforvaltning) hos eierne.

For øvrig nevnes at eierne totalt sett har brukt ca. 10-12 timer pr. år i forbindelse med forvaltning av sine eierinteresser på eiendommen.

### ***1.5 Spørsmål som ønskes avklart***

Spørsmålet som ønskes avklart er om salg av eiendommen i henhold til ovennevnte faktum skattemessig er å anse som inntekt fra virksomhet eller inntekt fra kapital (passiv kapitalforvaltning).

### ***1.6 Innsenders vurdering av spørsmålene***

I skattepraksis er det lagt til grunn følgende momenter i vurderingen av om det foreligger virksomhet i skattelovens forstand. Spørsmålet er om aktiviteten

- Tar sikte på å ha en viss varighet
- Har et visst omfang
- Er egnet til å gi overskudd
- Drives for skatteytters regning og risiko

Den aktivitet som utøves av eierne er nokså beskjedne med liten arbeidsinnsats og liten aktivitet. Aktiviteten har gitt et mindre overskudd, men dette er for de tre å regne som nokså lite. Verdien i eiendommen ligger sånn sett i forbindelse med et salg, alternativt en aktiv utnyttelse av de muligheter som tilligger eiendommen. Noen slik utnyttelse har aldri vært gjort fra eierne side. Eierne har heller ingen planer om slik utnyttelse. Isolert sett er både tomtefeste og sandforekomsten av så beskjedne art at det på langt nær gir grunnlag for å praktisere aktiviteten som en virksomhet. Det vises i den forbindelse f. eks. til BFU 03/2006 der bortfeste av 60 tomter ikke ble regnet som virksomhet.

I forhold til skogen på eiendommen, har tidligere praksis vist at 5 kubikkmeter pr. år tilvekst gir grunnlag for å regne aktiviteten som virksomhet i skattelovens forstand. Denne grensen ser imidlertid nokså klart ut til å være forlatt i skatterettslig forstand. Skattedirektoratet og

Finansdepartementet har vurdert å sette en fast grense på 50 kubikkmeter tilvekst pr. år. Det ser imidlertid ut til at skattemyndighetene her har overlatt til praksis å fastsette de nærmere grenser, men har angitt at man i intervallet 5-50 kubikkmeter tilvekst pr. år må vurdere eiers aktivitet i skogbruket. Det vises i den forbindelse til BFU 12/2014, og særlig den her siterte upubliserte uttalelsen fra Skattedirektoratet (fra Finansdepartementet, SKD anm.) fra 04.01.2013.

I forhold til aktiviteten på eiendommen i denne saken, er dagens tilvekst om lag midt inne i nevnte intervall (27 kubikkmeter pr. år), og eierne har utøvd liten aktivitet i den forbindelse. Det nevnes f. eks. at uthogst har vært satt bort til entreprenører.

Heller ikke samlet utnyttelse av eiendommen gir en aktivitet som tilsier at det foreligger en virksomhet i skattelovens forstand.

### ***1.7 Oppsummering.***

På bakgrunn av ovennevnte bes det om Skatteetatens vurdering og bindende forhåndsuttalelse.

## **2 Tilleggsopplysninger**

### ***2.1 Tidsforbruk forvaltning av eierinteresser***

Innsender opplyser at det medgår om lag 10 timer pr. år med å forvalte eierinteresser. Dette arbeidet vil da normalt være:

- Skrive regninger til festere m. fl., herunder også innkjøp av konvolutter, utlevering av regninger og oppfølging av betaling.
- Arbeide overfor regnskapsfører - klargjøring av papirer, gjennomgang, mv.
- Ettersyn av eiendom.
- Utenom det faste hvert år, etter forespørsel:
  - Salg av sand - anvisning i sandtak og avregning
  - Innløsning av tomter

### ***2.2 Tilvekst før uthogst***

Fram til uthogst i 2015 var det en tilvekst på 72 kubikkmeter/år. Det er opplyst at hogstklasse 4 og 5 er nyttbar tilvekst og denne var 45 kubikkmeter/år. Sommeren 2015 ble ca. 95 % av skogen i hogstklasse 4 og 5 avvirket. Gjenstående skog i hogstklasse 4 og 5 vil ha en tilvekst på ca. 2 kubikkmeter/år.

### ***2.3 Beregning av tilvekst.***

Det er opplyst at tilveksten er beregnet under utarbeidelsen av skogbruksplan i 2006. I en skog blir tilveksten målt i kubikkmeter per daa. Den forteller hvor mye volumet i skogen legger på seg i løpet av et år. (Tilveksten varierer etter boniteten fra 0,1 - 1,0 kubikkmeter per daa i året). Ut fra skogtilstand ved beregningstidspunktet, andel skog fordelt på ulike boniteter og alderssammensetning, framkommer tilveksten som et resultat av produksjonsevnen.

### ***2.4 Aktivitet i skogen etter hogsten utført i 2015***

*Planting ny skog*

Innsender opplyser at det etter hver hogst blir tilplantet ny skog med mindre hogstarealet er søkt omregulert (beite, dyrket mark, industri etc.). Skogeier har tre år på seg til å sikre tilfredsstillende foryngelse etter hogst og da av det treslaget som opprinnelig sto der før hogsten. For hogsten utført i 2015 vil hogstarealet bli tilplantet vår/sommer 2016. Etter tilplanting vil foryngelsen bli kontrollert for å sjekke om tilfredsstillende tetthet er oppnådd. Behovet for ungskogpleie vil være aktuelt ca. 15-20 år etter plantingen.

Plantekostnaden pr daa for hogstarealet i 2015 vil dreie seg om ca. 1100 kr/daa. Det skal tilplantes med gran av P1 proveniens til en stykkpris pr plante på ca. 6,20 kr. Ca. 175 planter pr daa.

Skogveger sikres for gjengroing ved at det ryddes for kratt o.l., stikkrenner holdes operative.

*Tidsforbruk beplantning, ungskogpleie, mv.*

Sameierne bruker ikke noe tid på dette. Beplantning, ungskogpleie, mv. skjøttes gjennom skogfondet som avsettes knyttet til eiendommen ved avvirkning på 8 % av skogverdien som avvirknes. Dette skogfondet dekker da kostnadene med beplantning, mv.

Skogfondet suppleres med tilskudd fra kommunen. Dette oppfatter innsender er nokså standard for denne næringen. Det er sånn sett ikke sameierne som skjøtter dette arbeidet og de har heller ingen oversikt over hvor mye tidsforbruk som rent faktisk går med. Det de er kjent med er at sist det ble pleid ungskog var tidlig på 90-tallet. Ellers er det ikke noe arbeid av den art som er nevnt her bortsett fra beplantning som nå vil finne sted.

*Kostnad til planting mv.*

Beplantning mv. bekostes som nevnt gjennom skogfondet.

**2.5 Driftsforholdene i skogen**

Gjenstående skog som er hogstmoden står utfordrende til i bratte ller og her må det påregnes graving av enkle driftsveger og manuelt arbeide som reduserer netto til skogeier. Her vil vinterdrift være å foretrekke. Avstand til bilveg vil ligge på ca. 750 m.

Driftsforholdene til skogsdrifta i 2015 derimot var meget gode og her kunne en avvirke på barmark. Avstand til bilveg var ca. 400 m.

**2.6 Kostnader avvirkning.**

Det er X skogsamvirke SA som har besørget hogsten på Eiendommen. I avtale med X skogsamvirke SA har skogeier blitt trukket 140 kr/ m<sup>3</sup> av virkesoppjøret i rene driftskostnader.

Det er avvirket til sammen 1087 kubikkmeter, hvorav lauv utgjør 12 kubikkmeter.

Tabellen nedenfor viser resultatet fra skogsdrifta

Beskrivelse	Volum	Volum fm <sup>3</sup>	Verdi	Snittpris
Inntekter				
102 Gran mv prima	0,00	332,70	66540	200,00

110 Gran mv	0,00	164,52	26322	159,99
140 Gran sagt	0,00	546,71	216768	396,50
144 Gran sagt utlegg	0,00	42,96	5156	120,02
900 Vraket virk	0,00	10,17	0	0,00
<b>Brutto totalt</b>	<b>0,00</b>	<b>1097,06</b>	<b>314786</b>	<b>286,94</b>
<b>Tillegg</b>				
Andelseiertillegg/Kvantumstillegg	0,00	1086,89	21740	20,00
<b>Sum tillegg</b>			<b>21740</b>	<b>20,00</b>
<b>Utgifter</b>				
Driftsutgifter		1086,89	152164	140,00
Skogfond		1086,89	25180	23,17
Leverandørs måleutgifter		1086,89	4479	4,12
Kostnader målekvitteing		998,76	227	0,23
<b>Sum utgifter</b>			<b>182050</b>	<b>165,94</b>
<b>Netto totalt</b>			<b>154476</b>	<b>140,81</b>

I tillegg trakk X skogsamvirke SA kr 10000 av virkesoppgjøret for deltagelse i bygging av snuplass for tømmerbil.

#### *Inntekter uthogst*

De opplyste inntekter er nettoinntekter. Det vises til ovenstående tabell.

#### *Alternativ utnyttelse av eiendommen.*

Hvilke planer kjøperen har for eiendommen har ikke innsender fullt ut innblikk i. Eiendommen ligger et stykke utenfor sentrum i Y og er avsatt til LNF (landbruks-, natur- og friluftsmål) i kommunedelplanen. Innsender antar at alternative bruksmåter for eiendommen må forutsette en omregulering etterfulgt av et langsiktig og betydelig grunnarbeid, masseuttak mv. for en alternativ utnyttelse. For en kjøper som har disse kapasitetene, vil man anta at en eiendom av denne størrelse kan utnyttes og gi avkastning i framtiden. Det er imidlertid ingen enkel utnyttelsesmåte som innsender kan ta i bruk nå.

### **3 Skattedirektoratets vurderinger**

#### **3.1 Problemstillingen**

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om gevinst fra salg av Eiendommen skattemessig er å anse som inntekt fra virksomhet eller inntekt fra kapital (passiv kapitalforvaltning).

I henhold til innsendt faktum foregår det tre ulike aktiviteter med utgangspunkt i eiendommen, skogsdrift, bortfeste av tomter og utnyttelse av sandforekomst. Skattedirektoratet skal vurdere om disse aktivitetene hver for seg eller samlet oppfyller vilkårene for virksomhet.

#### **3.2 Rettslig utgangspunkt**

Skattelovgivningen inneholder ingen særskilte regler for når en aktivitet skal klassifiseres som virksomhet. Vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet er utviklet gjennom rettspraksis.

Vilkårene er at aktiviteten

- tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd, og
- drives for skattyters regning og risiko.

Gevinst ved realisasjon av formuesobjekt i virksomhet skattlegges etter skatteloven § 5-1 første ledd, mens gevinst utenfor virksomhet skattlegges etter skatteloven § 5-1 andre ledd.

Skatteloven § 5-1 første og andre ledd har følgende ordlyd:

*§ 5-1. Hovedregel om inntekt*

*(1) Som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente.*

*(2) Som skattepliktig inntekt anses gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet, sml. § 5-30. Ved realisasjon av formuesobjekt gjelder særregler i kapittel 9, herunder om begrensnig av skatteplikten etter forrige punktum.*

### **3.3 Forutsetninger og avgrensninger**

Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum som er tatt inn over er fullstendig for de spørsmålene som drøftes, herunder at det ikke er forutgående eller etterfølgende transaksjoner som er av interesse for de spørsmål som behandles. Vi forutsetter at disposisjonen gjennomføres korrekt etter privatrettslige regler.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjonen ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende.

### **3.4 Aktivitet i skogen**

Direktoratet behandler først spørsmålet om kravet til virksomhet er oppfylt for aktiviteten i skogen.

Som nevnt inneholder skattelovgivningen ingen særskilte regler for når en aktivitet skal klassifiseres som virksomhet. Det rettslige utgangspunktet for vurderingen er blant annet gitt av Høyesterett i Ringnesdommen (Rt.1985 s. 319).

Det går fram av Lignings-ABC, at aktivitet i skogbruk skal vurderes etter de alminnelige prinsippene for virksomhet, se Lignings-ABC 2015/16 side 1163. I praksis har likevel grensen for såkalt husbehovskog (3-5 m<sup>3</sup> årlig tilvekst) ofte vært retningsgivende.

I Prop. 1 LS (2015-2016) uttaler Finansdepartementet at virksomhetsvurderingen bør frigjøres fra grensen for husbehovskog. Departementet legger til grunn at en praksis der grensen ligger betydelig over dette, både formelt og reelt har god forankring. Med grunnlag i proposisjonen har



Skattedirektoratet 1. mars 2016 gitt retningslinjer for skog som virksomhet (retningslinjene).

Skattedirektoratet skal vurdere om aktiviteten i skogen på Eiendommen oppfyller de alminnelige vilkårene for virksomhet.

### *3.4.1 Aktiviteten tar sikte på å ha en viss varighet*

Det følger av retningslinjene at skogens omløpshastighet gjør at kravet til varighet vanligvis er oppfylt, uavhengig av eiertid hos den enkelte skattyter. Innsender opplyser i anmodningen at siste uttak av skog var i 1986 før avvirkningen i 2015. Dette betyr at det har vært hogstmoden skog på begge tidspunktene. Aktiviteten i skogen må derfor minst ha foregått siden den skogen som ble hugget i 1986 ble plantet. Det kan derfor ikke være tvilsomt at kravet til varighet er oppfylt for aktiviteten i denne skogen.

### *3.4.2 Aktiviteten drives for skattyters regning og risiko*

Det er opplyst at avvirkning, beplantning og ungskogpleie mv. ikke utføres av sameierne, men av skogfondet. Selv om aktivitetene i skogen utføres av andre, kan sameierne ha risikoen for lønnsomheten og bære kostnadene. Midlene i skogfondet er finansiert av skogeieren og skriver seg fra trekk ved salg, ekspropriasjon eller annen overdragelse av hogd eller framdrevet virke eller av tre på rot jmf lov 27. mai 2005 nr. 31 om skogbruk (skogbrukslova) § 14. Fordi det er skogeierne som finansierer skogfondet, må kostnader som dekkes av fondet tilordnes eierne. Aktiviteten anses derfor drevet for sameiernes regning og risiko. Det at deler av kostnadene er dekket med tilskudd fra kommunen endrer ikke dette synet.

### *3.4.3 Aktiviteten har et visst omfang*

Innsender opplyser at avvirkningen utføres av entreprenør med trekk i virkesoppjøret. Den øvrige aktiviteten skjøttes gjennom skogfondet. Det er sikker rett at det ikke er av betydning ved vurderingen av aktivitetskravet om arbeidet utføres av den som eier skogen selv, eller om arbeidet utføres av andre på hans vegne. All aktivitet knyttet til skogsdriften tilordnes derfor sameierne.

Det følger av retningslinjene at årlig nyttbar tilvekst er et utgangspunkt og en hjelpefaktor ved vurderingen. Det normale er at aktivitetsnivået øker med økende tilvekst. Det antas som et utgangspunkt at aktivitet i skog med årlig nyttbar tilvekst opp til 100 kubikkmeter normalt ikke oppfyller kravene til virksomhet. Aktivitetsnivået må vurderes konkret og ses i sammenheng med den lange omløpstiden i skogen.

Innsender opplyser at skogarealet er på 305 da og at eiendommens samlede tilvekst før hogsten i 2015 var 72 kubikkmeter/år. Gjenstående skog i hogstklasse 4 og 5 har etter det opplyste en tilvekst på ca. 2 kubikkmeter/år og tilveksten i hogstklasse 2 er 27 kubikkmeter/år. Årlig nyttbar tilvekst, slik begrepet er definert i retningslinjene, er konstant så lenge bonitetsklasse og økonomisk drivbart areal er uendret. Innsender legger til grunn at det bare er en liten del av skogarealet som ikke er økonomisk drivbart. Slik beregningsmåten for tilvekst er beskrevet av X skogsamvirke SA, stemmer tilveksten før hogst med nyttbar tilvekst slik dette er beskrevet i retningslinjene. Direktoratet legger til grunn at årlig nyttbar tilvekst slik denne størrelsen er definert i retningslinjene, er upåvirket av hogsten og er i størrelsesorden 70 kubikkmeter/år. Når årlig nyttbar tilvekst er lavere enn 100 kubikkmeter/år følger det av retningslinjene at spesielt

høyt aktivitetsnivå kan tale for at det drives virksomhet. Momentet må ses i sammenheng med det økonomiske formålet og egnethet til å gå med overskudd over tid.

Innsender opplyser at siste uttak av skog før avvirkningen i 2015, var i 1986. Avvirkningsfrekvensen på nærmere 30 år mellom hvert uttak tilsier ikke at aktivitetsnivået i skogen er spesielt høyt. Det er heller ikke gitt andre opplysninger som skulle tilsi et spesielt høyt aktivitetsnivå. Aktiviteten utøves av skogfondet og innsender opplyser at etter tilplantingen vil foryngelsen bli kontrollert og behovet for ungskogpleie vil være aktuelt ca. 15-20 år etter plantingen. For øvrig vil skogsveier sikres for gjengroing og stikkrenner holdes operative. Skattedirektoratet legger til grunn at de aktivitetene som skal utføres i skogen etter hogsten, med tilplanting og senere kontroll med foryngelsen er normal skogskjøtsel. Det samme gjelder vedlikehold av skogsveger mv.

Direktoratet legger etter dette til grunn at den aktiviteten som er beskrevet av innsender som gjelder skogsdriften ikke anses å ha et tilstrekkelig omfang til at vilkåret for at aktiviteten skal ses på som virksomhet er oppfylt.

#### *3.4.4 Aktiviteten er egnet til å gi overskudd*

Det går fram av Ringnesdommen at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år ligningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt. Det er ikke tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene.

Tilveksten i skogen er en indikasjon på inntekspotensialet. Skattedirektoratet legger til grunn at nyttbar tilvekst på eiendommen er i størrelsesorden 70 kubikkmeter/år, se punkt 3.4.3. I definisjonen av nyttbar tilvekst er det allerede forutsatt at avvirkning av hogstmoden skog gir økonomisk overskudd per avvirket kubikkmeter trevirke. Det trekkes i retning av at utnyttelse av tilveksten i denne skogen er egnet til å gi overskudd over tid. Inntekter og kostnader hos den enkelte skogeier kan likevel fravike utgangspunktet og påvirke om skogsdriften er egnet til å gå med overskudd over tid.

Innsenders oversikt over resultatet for skogsdriften viser at avvirkningen i 2015 ga netto overskudd. Da var det tatt hensyn til kostnader knyttet til hogsten og deltakelse i bygging av snuplass og avsetning til skogfond. Det er opplyst at driftsforholdene for denne avvirkningen var gode.

Innsender opplyser at gjenstående skog som er hogstmoden står utfordrende til i bratte lier og at det må påregnes graving av enkle driftsveger og manuelt arbeide for å kunne hente ut tømmeret. Avstand til bilveg er ca. 750 m. Skattedirektoratet legger til grunn at avvirkning av denne skogen vil medføre kostnader som er større enn kostnadene ved siste avvirkning. Det er uklart om dette arealet er økonomisk drivbart.

Etter det innsender har opplyst er kostnadene knyttet til ungskogpleie, vedlikehold av skogsbilveier og tynning mv. gjennomført av skogfondet, og det er ikke opplysninger som tilsier at kostnadene avviker fra det som følger av normal drift og skjøtsel.

Opplysningene om faktiske inntekter og kostnader ved normal skjøtsel og drift tilsier etter en konkret vurdering at aktiviteten i skogen kan være egnet til å gi overskudd over tid.

Etter en samlet helhetsvurdering der Skattedirektoratet legger særlig vekt på at aktiviteten ikke har tilstrekkelig omfang, er direktoratet kommet til at skogsdriften som er beskrevet av innsender, ikke tilfredsstillende skatterettens krav til virksomhet.

### **3.5 Forvaltning av eiendommen**

I tillegg til skogsdriften har sameierne bortfestet 25 tomter med en årlig inntekt på i overkant av NOK 30 000. I Lignings-ABC er det lagt til grunn at inntekter fra tomtefeste ikke anses som inntekt av jord-/skogbruksvirksomhet, se Lignings-ABC 2015/16 side 1591 - 1592 pkt. 3.3.13. Bare unntaksvis anses tomtefeste som egen virksomhet.

Spørsmålet er om bortfeste av tomtene skal anses som virksomhet i seg selv, eller om forvaltningen av tomtene skal anses som passiv kapitalplassering. Det er særlig aktivitetens omfang som må vurderes når det er spørsmål om det foreligger virksomhet eller passiv kapitalplassering. I denne vurderingen inngår ikke bare eierens aktivitet, men all aktivitet som utføres for eierens regning og risiko.

Innsender har vist til BFU 03/06 der Skattedirektoratet etter en konkret vurdering fant at bortfeste av tomtene ikke var å anse som virksomhet i skattelovens forstand. Saken gjaldt en skattyter som drev gårdsbruk og i tillegg oppebar kr 140 000 som inntekt fra ca. 60 festetomter. Aktiviteten var i det vesentlige knyttet til innkreving av festeavgift, forhandlinger om oppregulering av festeavgift og ved innløsning av tomtene. Inntekten fra festetomtene skyldtes kapitalverdien av tomtene, og ikke den aktivitet som var utøvd. Skattelovens regler om skattefri omdanning av virksomhet i § 11-20 kom derfor ikke til anvendelse.

I rettspraksis er det generelt stilt beskjedne krav til aktivitetens omfang. I denne saken er det færre tomter enn i saken i BFU 03/06 og det er opplyst at det går med omlag 10-12 timer per år med å forvalte eierinteressene. Det er ikke opplyst hvor mange av de medgåtte timene som gjelder arbeidet med festetomtene, men direktoratet er uansett av den oppfatning at aktiviteten er svært beskjeden. Dette tilsier at bare en mindre del av omsetningen på NOK 30 000 skyldes aktiviteten og at kapitalverdien av tomtene er det som bidrar mest til avkastningen. Direktoratet er derfor kommet til at aktiviteten med bortfeste av tomter i dette tilfellet ikke er virksomhet etter skatteretten.

Det er opplyst at sandforekomsten på eiendommen er av varierende kvalitet. Det er ikke etablert en mer organisert utnyttelse av sandforekomsten og heller ikke et eget salgsapparat. Salget skjer ved at lokale entreprenører i enkelttilfeller henter sand selv og betaler etter oppgitt hentet kubikkmeter. Direktoratet legger til grunn at sameierne ikke har foretatt investeringer med tanke på utnyttelsen av forekomsten og at aktiviteten ikke omfatter andre formuesobjekter enn selve varen, det vil si sanden.

Det framgår at det har vært omsetning av sand i fem av de sju årene i perioden 2008-2014. Det er ikke opplyst om eventuelle driftskostnader forbundet med uttaket. Opplysningene tilsier at vilkårene om varighet, at aktiviteten er egnet til å gi overskudd og at den drives for eierens regning og risiko er oppfylt. Direktoratet legger til grunn at den aktiviteten sameierne utøver i

forbindelse med salg av sand er svært begrenset. Det framgår av tilleggsopplysningene at aktiviteten er begrenset til anvisning i sandtak og avregning. Omfanget av den aktiviteten som utøves for eiernes regning og risiko er etter direktoratets mening så beskjeden at vilkåret for virksomhet ikke er oppfylt.

Direktoratet legger til grunn at driften av sandforekomsten ikke tilfredsstillende vilkårene for virksomhet.

Skattedirektoratet er etter dette kommet til at de tre aktivitetene som utøves på eiendommen ikke er virksomhet når de vurderes hver for seg.

### ***3.6 Samlet vurdering av aktiviteten på eiendommen***

Direktoratet går så over til å vurdere om disse aktivitetene kan vurderes samlet i en virksomhetsvurdering og hvis det er tilfelle, om aktivitetene i en slik totalvurdering er virksomhet etter skatteretten.

Alle de tre aktivitetene utøves med utgangspunkt i Eiendommen.

Verken drift av sandforekomster eller bortfeste av tomter anses som skogbruk. I retningslinjene er det lagt til grunn at slike aktiviteter som utgangspunkt heller ikke har tilstrekkelig økonomisk og innholdsmessig nærhet til skogbruk, se retningslinjene punkt 2.1.2.

I BFU 059/06 er det lagt til grunn at økonomisk aktivitet av forskjellig art som har eiendommen som felles utgangspunkt, og består i utnyttelse av eiendommens potensiale, kan inngå i en samlet virksomhetsvurdering. I den saken dreide det seg hovedsakelig om forskjellige former for utleieaktiviteter med utgangspunkt i eiendommen. I tillegg var skattyter aktiv i forbindelse med tilrettelegging for endret framtidig utnyttelse av eiendommen.

Faktum i denne saken skiller seg fra faktum i BFU 059/06, blant annet ved at det ikke er slik innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom aktivitetene som kreves for en samlet virksomhetsvurdering.

Skattedirektoratet anser den totale aktiviteten som så beskjeden at vilkårene for virksomhet ikke anses oppfylt. Direktoratet legger også vekt på at sameierne ikke er eller skal være delaktige i en eventuell endret eller mer aktiv utnyttelse av de muligheter som tilligger eiendommen.

Etter en samlet vurdering er Skattedirektoratet kommet til at aktivitetene som utøves på eiendommen ikke oppfyller vilkårene for virksomhet, verken hver for seg eller samlet. Inntektene er derfor skattepliktige etter kapitalinntektsregelen i skatteloven § 5-1 første ledd. Skattepliktig gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet er skattepliktig etter skatteloven § 5-1 andre ledd.

## **4 Konklusjon**

A, B og C kan realisere Eiendommen som beskrevet ovenfor med skattlegging av gevinsten som kapitalgevinst utenfor virksomhet, jmfør skatteloven § 5-1 andre ledd og de alminnelige ulovfestede vilkårene for virksomhet.

## **SKN 16-094 Utleie av seksjonert boligeiendom**

**Lovstoff:** Skatteloven § 7-2 første ledd bokstav a.

**BFU 1/2016 fra Skattedirektoratet** publisert 13. mai 2016, avgitt 4. februar 2016.

**Sammendrag:** Spørsmålet var om skattyter kunne leie ut boenhet 1 og boenhet 4 i seksjonert boligeiendom skattefritt, jf. skatteloven § 7-2 første ledd litra a. Skattedirektoratet kom til at leieinntektene var skattefrie forutsatt at skattyter kunne dokumentere at han faktisk bodde i begge seksjoner.

### **Innsenders fremstilling av faktum og jus**

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at Marte Kirkerud er eier av boligeiendom med adresse Skogveien 1 i Vikfjell kommune. Vikfjell kommune har godkjent at boligen inndeles i to eierseksjoner med to boenheter i hver eierseksjon. Boligen fremstår dermed slik:

#### **Eierseksjon 1**

To boenheter med et totalt areal på 203.7 kvm. Det er tale om en toppleilighet på 117.7 kvm (boenhet 3) og en kjellerleilighet på 86 kvm (boenhet 1). Boenhet 3 er inklusiv enkel garasje og vaskekjeller. Skattyter vil bebo toppleiligheten og leie ut kjellerleiligheten. Det opplyses om at toppleiligheten er høyere verdsatt enn kjellerleiligheten.

#### **Eierseksjon 2**

To boenheter med et totalt areal på 337.6 kvm. Det er tale om en leilighet på 198.6 kvm (boenhet 2) og en leilighet på 139 kvm (boenhet 4). Boenhet 2 er inklusiv dobbel garasje og stabbur. Skattyter vil bebo den største leiligheten og leie ut den minste. Det opplyses om at den største leiligheten har høyere standard enn den minste.

Skattyter vil således bebo boenhet 3 i eierseksjon 1 og boenhet 2 i eierseksjon 2, og leie ut boenhet 1 i eierseksjon 1 og boenhet 4 i eierseksjon 2. Skattyter har opplyst om at det «ligger godt til rette for at eier kan nytte bueining 2 og 3 både praktisk og byggeteknisk».

Skattyter har lagt ved plantegninger som viser at det kun er en dør på innsiden av boligen som skiller boenhet 3 i eierseksjon 1 og boenhet 2 i eierseksjon 2 fra hverandre. Byggesak og arealforvaltning i Vikfjell kommune har bekreftet per telefon at tilsvarende plantegninger ble fremlagt i forbindelse med søknad om seksjonering.

Skattyter ønsker i en bindende forhåndsuttalelse å få avklart hvorvidt leieinntekt for boenhet 1 i eierseksjon 1 og boenhet 4 i eierseksjon 2 vil være skattefri.

### **Skattedirektoratets vurderinger**

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om boligeiendom med adresse Skogveien 1 i Vikfjell kommune skal fritaklignes slik at utleieinntekt fra boenhet 1 i eierseksjon 1 og boenhet 4 i eierseksjon 2 vil være skattefri.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjon ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsettes videre at premissene som er tatt inn ovenfor er fullstendige i forhold til de spørsmål som drøftes.

Skattedirektoratet bemerker at etter skatteloven (heretter sktl.) § 5-1 første ledd er fordel vunnet ved kapital skattepliktig inntekt. Som "fordel vunnet ved kapital" anses avkastning av fast eiendom, herunder leieinntekter, jf. sktl. § 5-20 første ledd litra a.

Det følger imidlertid av sktl. § 7-2 at det innrømmes skattefritak for utleieinntekt fra egen bolig der «eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdien» eller der «hele eller større del av boligen leies ut for inntil 20.000 kroner i inntektsåret.»

Dersom vilkår ovenfor er oppfylt, skal boligen fritakslignes, noe som innebærer skattefrihet for utleieinntekten. Dersom vilkårene for fritaksligning ikke er oppfylt, er nettoinntekt ved utleie skattepliktig og boligen skal regnskapslignes.

Det bemerkes for ordens skyld at fordelen ved at skattyter helt eller delvis bruker sin eiendom som egen bolig, aldri er skattepliktig, jf. sktl. § 7-1 første ledd. Dette gjelder uavhengig av om eiendommen skal fritakslignes eller regnskapslignes.

I følge sktl. § 7-2 tredje ledd er imidlertid «flermannsboliger» ikke omfattet av skattefritaket etter sktl. § 7-2. Spørsmålet er således om Skogveien 1 må anses som en flermannsbolig.

I følge lovens forarbeider er en flermannsbolig en bolig med tre eller flere familieleiligheter samt en boligeiendom med to familieleiligheter og en selvstendig hybelleilighet, jf. Ot.prp. nr. 42 (1974-75) s. 24.

En familieleilighet er definert i Lignings-ABC 2015/16 "Bolig – fritaksligning" pkt 14.2 s. 239 som men boenhet som «er av en slik karakter at den i det minste er egnet som en permanent bolig for en familie med to voksne og ett barn. En boenhet med areal av primærom under 40 kvm. kan normalt ikke anses som en familieleilighet. For å kunne anses som en familieleilighet er det også et vilkår at dører mot eventuelle øvrige arealer/boenheter kan låses slik at boenheten kan gjøres utilgjengelig for andre. For øvrig må det foretas en konkret vurdering, hvor det bl.a. legges vekt på om boenheten har de bekvemmeligheter som en familieleilighet vanligvis har, som innlagt bad og toalett, egen kjøkkenløsning og minst ett soverom.»

Således må Skogveien 1 kunne anses for å bestå av fire familieleiligheter, ref. innsendte plantegninger. Dette skulle tilsi at Skogveien 1 må anses som en flermannsbolig, og at fritaksligning dermed er avskåret.

Det fremgår imidlertid av Lignings-ABC 2015/16 "Bolig – fritaksligning" pkt 2.3 s. 232 at «i et seksjonert bygg anses hver seksjon som egen eiendom ved vurderingen av om vilkårene for fritaksligning er oppfylt. Dette gjelder også om skattyteren eier flere eller alle seksjonene i bygningen. Se FIN 3. desember 1984 i Utv. 1984/745. Ligningsmyndighetene er bundet av kommunens godkjenning av hva hver seksjon omfatter.»

Skogveien 1 kan dermed ikke anses som én eiendom med fire familieleiligheter i forbindelse med reglene om fritaksligning. Skogveien 1 må anses som to eiendommer med to familieleiligheter i hver. Skogveien 1 kan dermed ikke anses som en flermannsbolig, og fritaksligning er dermed ikke avskåret etter sktl. § 7-2 tredje ledd.

Som nevnt ovenfor er det en forutsetning for fritaksligning at «eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdien», jf. sktl. § 7-2 første ledd litra a. I et seksjonert bygg anses hver seksjon som en egen eiendom, ref. ovenfor, og spørsmålet blir derforom skattyter kan anses for å bruke både boenhet 3 i eierseksjon 1 og boenhet 2 i eierseksjon 2 tilegen bruk.

Det fremgår av Lignings-ABC 2015/16 "Bolig – fritaksligning" pkt 14.1.2 s. 236 at «to eller flere seksjoner (...) i noen tilfeller kan (...) behandles som én boligeiendom i forhold til reglene om fritaksligning. Forutsetningen er at disse både fremtrer og faktisk nyttes som én boenhet (...)»

Spørsmålet blir således om boenhet 3 i eierseksjon 1 og boenhet 2 i eierseksjon 2 «både fremtrer og faktisk nyttes som én boenhet». Skattyter har opplyst at han vil bruke boenhet 3 i eierseksjon 1 og boenhet 2 i eierseksjon 2 som én boenhet. Det forutsettes at skattyter kan sannsynliggjøre dette ved ligningsbehandlingen.

Av plantegningene så fremgår det at boenhet 3 og boenhet 2 kun skilles av en dør på innsiden av boligen. Skillet mellom boenhetene fremstår dermed som like naturlig som skillet mellom andre rom innenfor den enkelte boenhet.

Det må derfor ses slik at boenhet 3 i eierseksjon 1 og boenhet 2 i eierseksjon 2 «både fremtrer og faktisk nyttes som én boenhet». Skattyter må følgelig anses for å bruke både boenhet 3 i eierseksjon 1 og boenhet 2 i eierseksjon 2 til egen bruk.

En må videre vurdere hvorvidt skattyter kan anses for å bruke minst halvparten av hver eierseksjon regnet etter utleieverdi, jf. sktl. § 7-2 første ledd litra a. Det foretas følgelig ikke en samlet sammenligning, men en separat vurdering for hver eierseksjon siden hver eierseksjon skal anses som en egen eiendom.

Det er ikke gitt konkrete opplysninger om forholdet mellom estimerte utleieinntekter og utleieverdi for boenhetene i Skogveien 1. Det er imidlertid opplyst om at boenhet 3 i eierseksjon 1, som skattyter vil bebo, er større og har høyere verdi enn boenhet 1 i eierseksjon 1, som skal

leies ut. Det er videre opplyst om at boenhet 2 i eierseksjon 2, som skattyter også vil bebo, er større og har høyere standard enn boenhet 4 i eierseksjon 2, som skal leies ut. Det er for så vidt opplyst om at begge eierseksjonene består av frittliggende bygninger (garasje, stabbur og vaskekjeller).

Det bemerkes at det i en bindende forhåndsuttalelse ikke tilligger Skattedirektoratet å vurdere bevis, verdsette eller foreta andre skjønnsmessige vurderinger utenom rettsanvendelsen, jf. forskrift om bindende forhåndsuttalelser av 14. juni 2005 nr. 550 § 5. Skattedirektoratet tar av den grunn ikke stilling til forholdet mellom utleieverdi for boenheter som skattyter selv skal bruke og utleieverdi for boenhetene som skal leies ut, og heller ikke om de frittliggende bygningene kan anses for å ha en tjenende funksjon for hver av eierseksjonene.

Skattedirektoratet legger derfor til grunn at utleieverdi for boenhetene skattyter selv skal benytte er høyere enn utleieverdien for boenhetene som skal leies ut. Skattedirektoratet forutsetter at skattyter kan sannsynliggjøre dette ved ligningen.

### **Konklusjon**

Utleieinntekt ved utleie av boenhet 1 og boenhet 4 i Marte Kirkeruds seksjonerte boligeiendom med adresse Skogveien 1 i Vikfjell kommune vil derfor, med de forutsetninger som er tatt, være skattefri, jf. sktl. § 7-2 første ledd litra a.



# Lovendringer

## SkN 16-095 Endringer i skatteloven

### Lov om endringer i skatteloven

Prop.121 LS (2015-2016), Innst.385 L (2015-2016), Lovvedtak 118 (2015-2016).

#### I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt blir det gjort følgende endringer:

§ 10-42 tredje ledd bokstav a skal lyde:

I verdien av utdelingen gjøres det fradrag for overskuddsandel etter § 10-41 multiplisert med deltakerens skattesats for alminnelig inntekt, og skjerming etter femte ledd.

§ 10-44 første ledd tredje punktum skal lyde:

For personlig deltaker skal gevinst og tap etter fradrag for ubenyttet skjerming oppjusteres med 1,15. Tilsvarende gjelder for personlig deltakers konkursbo eller dødsbo.

#### II

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt blir det gjort følgende endringer:

§ 10-20 femte ledd nytt andre punktum skal lyde:

Tredje og fjerde ledd gjelder tilsvarende ved beregning av aksjeandelen i ervervsåret.

§ 10-20 syvende ledd nytt sjette punktum skal lyde:

Bare den beregnede aksjeandelen oppjusteres etter § 10-11 første ledd annet punktum.

§ 14-81 sjette ledd nytt femte punktum skal lyde:

Skogeier kan velge å føre gjennomsnittsunderheng etter fjerde punktum på gevinst- og tapskonto, jf. § 14-45.

§ 17-1 andre ledd bokstav d skal lyde:

d) trinnskatt til staten fastsatt etter de to laveste proSENTSATSENE,

Noverande bokstav d blir ny bokstav e.

### **III**

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt blir det gjort følgende endringer:

§ 14-51 skal lyde:

§ 14-51. Avskrivning av vindkraftverk

Driftsmidler i vindkraftverk ervervet fra og med 19. juni 2015 til og med inntektsåret 2021, avskrives med like store årlige beløp over fem år, når arbeid på prosjektet ikke er påbegynt før 19. juni 2015. Det samme gjelder for internt nettanlegg og betongfundament for vindkraftverk. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsen, herunder presisere hvilke driftsmidler bestemmelsen skal gjelde for.

### **IV**

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt blir det gjort følgende endringer:

§ 10-11 fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) Kreditt eller sikkerhetsstillelse som ytes direkte eller indirekte fra selskap som omfattes av § 10-1, samt tilsvarende utenlandsk selskap, til personlig skattyter som direkte eller indirekte eier aksjer eller andeler i selskapet, skal regnes som utbytte for skattyter. Det samme gjelder dersom det ytes kreditt eller sikkerhetsstillelse til personlig skattyter fra annet selskap i samme konsern, jf. aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3, som selskapet den personlige skattyteren direkte eller indirekte er aksjonær i. Som kreditt eller sikkerhetsstillelse til vedkommende skattyter regnes også kreditt eller sikkerhetsstillelse som gis til skattyterens ektefelle eller til person som skattyteren er i slekt eller svogerskap med i opp eller nedstigende linje eller i sidelinje så nær som onkel eller tante. Departementet kan ved forskrift bestemme at enkelte typer kreditt eller sikkerhetsstillelse ikke skal anses som utbytte.

(5) Besluttet utbytte som motregnes mot kreditt som tidligere er regnet som utbytte etter reglene i fjerde ledd, anses ikke som skattepliktig utbytte for aksjonæren.

§ 10-42 ellevte ledd skal lyde:

Bestemmelsene i § 10-11 fjerde til sjette ledd får tilsvarende anvendelse for lån fra selskapet til personlig deltaker.

Noverande § 10-42 ellevte ledd blir nytt tolvte ledd.

### **V**

Endringane under I trer i kraft straks.

Endringane under II tek til å gjelde straks med verknad frå og med inntektsåret 2016.

Endringane under III tek til å gjelde frå den tid Kongen bestemmer.

Endringane under IV tek til å gjelde straks med verknad frå og med 11. mai 2016.

c) skatt på inntekt etter Jan Mayen-skatteloven (Jan Mayen-skatt)

d) skatt på inntekt etter artistskatteloven

## **SkN 16-096 Endringer i skattebetalingsloven**

### **Lov om endringer i skattebetalingsloven**

Prop.121 LS (2015-2016), Innst.385 L (2015-2016), Lovvedtak 120 (2015-2016).

#### **I**

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav blir det gjort følgjande endringar:

§ 10-11 første punktum skal lyde:

For betaling av lønnstrekk av inntekt på Svalbard gjelder § 10-10 tilsvarende.

§ 10-11 tredje punktum blir oppheva.

#### **II**

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav blir det gjort følgjande endringar:

§ 5-5 første ledd skal lyde:

(1) Dersom arbeidsgiver ikke har fått de opplysninger som fremgår av skattekortet, og dette ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra arbeidsgivers side, skal forskuddstrekket gjennomføres etter det siste beregnede skattekort. Dersom arbeidsgiver ikke har tilgang til opplysninger fra det siste beregnede skattekortet, skal det foretas forskuddstrekk med 50 prosent. Det samme gjelder når det skal foretas forskuddstrekk i ytelser etter folketrygdloven kapitlene 4, 8 til 11 og 14 og i uføreytelser, stønader mv. som beskattes som lønn. Forskuddstrekk i andre trekkpliktige trygdeytelser, pensjoner, vartpenger, livrenter og lignende stønader og ytelser foretas med 30 prosent.

§ 5-7 skal lyde:

§ 5-7. Ytelser som det ikke skal foretas forskuddstrekk i

(1) Det skal ikke foretas forskuddstrekk i:

a) lovbestemt feriegodtgjørelse, lønn og ytelser som skattlegges som lønn, i ferietiden. Skattytere med månedsbetaling kan fritas for trekk for en måned i ferietiden om sommeren og for en halv måned før jul. Skattytere med uke-, dag- eller timebetaling kan fritas for trekk i 4 uker i ferietiden om sommeren og 2 uker før jul. Departementet kan i forskrift bestemme at det for skattytere som har kortvarig tilknytning til riket, skal foretas forskuddstrekk gjennom hele året uten noen trekkfrie perioder.

b) livrente, pensjon, vartpenger, introduksjonsstønad og supplerende stønad til person med kort botid i Norge for en måned før jul. Fritaket gjelder ikke beløp som først kan heves etter årets utgang.

c) føderåd og underholdsbidrag.

(2) Fritaket etter første ledd bokstav a og b gjelder ikke når trekket beregnes etter § 5-5 femte ledd.

(3) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om gjennomføring av trekkfritak etter første ledd, herunder at andre ytelser skal unntas fra trekkplikt eller at fritak i visse tilfelle skal gis for andre tidsrom enn nevnt i første ledd bokstav a.

§ 5-9 første ledd bokstav a skal lyde:

a) pensjonsinnskudd som arbeidsgiver avkorter i lønnen, og som skattyter vil ha krav på fradrag for ved ligningen etter skatteloven § 6-47 første ledd bokstav a og b og § 6-72,

### **III**

Endringane under I tek til å gjelde 1. januar 2017 med verknad for terminar som startar denne dagen og seinare.

Endringane under II tek til å gjelde straks.

## **SkN 16-097 Endringer i eiendomsskatteloven**

### **Lov om endringar i lov om eignedomsskatt til kommunane**

Prop.121 LS (2015-2016), Innst.385 L (2015-2016), Lovvedtak 113 (2015-2016).

### **I**

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eignedomsskatt til kommunane blir det gjort følgjande endring:

Tittelen til lova skal lyde:

Lov om eigedomsskatt til kommunane (eigedomsskattelova)

## **II**

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane blir det gjort følgjande endringar:

§ 7 ny bokstav e skal lyde:

e) Fritidsbustader

§ 13 andre ledd skal lyde:

Ved første gongs utskriving på bustader og fritidsbustader som følgje av overgang til nytt utskrivingsalternativ skal skatten for slik eigedom vere kr 2 for kvart kr 1000 av takstverdet. Reglane i første leden andre punktum flg. gjeld tilsvarande.

Noverande andre ledd blir nytt tredje ledd.

## **III**

Endringa under I tek til å gjelde straks.

Endringane under II tek til å gjelde frå 1. januar 2017.

## **SKN 16-098 Skatteforvaltningsloven**

**Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)**

### **Kapittel 1 Innledende bestemmelser**

#### **§ 1-1. Lovens virkeområde**

Loven gjelder for fastsetting av

- a) skatt på formue og inntekt, tonnasjeskatt, naturressursskatt og grunnrenteskatt etter skatteloven og trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23 (formues- og inntektsskatt)
- b) skatt på formue og inntekt etter Svalbardskatteloven (svalbardskatt)
- c) skatt på inntekt etter Jan Mayen-skatteloven (Jan Mayen-skatt)
- d) skatt på inntekt etter artistskatteloven (artistskatt)
- e) skatt på formue og inntekt etter petroleumsskatteloven (petroleumsskatt)

- f) merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven (merverdiavgift)
- g) arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven kapittel 23 (arbeidsgiveravgift)
- h) særavgifter etter særavgiftsloven (særavgifter)
- i) avgifter etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven (motorkjøretøyavgifter)
- j) kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. etter merverdiavgiftskompensasjonsloven (merverdiavgiftskompensasjon).

### **§ 1-2. Definisjoner**

I denne loven menes med

- a) skatt: skatter, avgifter og merverdiavgiftskompensasjon som nevnt i § 1-1
- b) skattepliktig: fysisk eller juridisk person som skal svare eller få kompensert skatt
- c) skattemyndigheter: myndigheter som nevnt i kapittel 2
- d) enkeltvedtak: avgjørelse som treffes av skattemyndighetene i medhold av denne loven og som er bestemmende for rettigheter eller plikter til en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig.

### **§ 1-3. Forholdet til forvaltningsloven**

Forvaltningsloven gjelder ikke for behandling av saker etter denne loven, med følgende unntak:

- a) Forvaltningsloven § 15 a om elektronisk kommunikasjon og forskrifter gitt i medhold av bestemmelsen gjelder for behandlingen av saker etter denne loven. Departementet kan gi forskrift som angitt i forvaltningsloven § 15 a tredje ledd for behandlingen av saker etter loven her.
- b) Forvaltningsloven kapittel VII om forskrifter gjelder for behandlingen av saker etter denne loven.

## **Kapittel 2 Skattemyndigheter**

### **§ 2-1. Formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift**

Skattekontoret, Skattedirektoratet, Skatteklagenemnda og sekretariatet for Skatteklagenemnda er myndigheter for formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift.

### **§ 2-2. Petroleumsskatt**

Oljeskattekontoret og Klagenemnda for petroleumsskatt er myndigheter for skattepliktige som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum i område som nevnt i petroleumsskatteloven § 1, jf. petroleumsskatteloven § 6.

### **§ 2-3. Svalbardskatt**

Skattekontoret, Skattedirektoratet og Skatteklagenemnda for Svalbard er myndigheter for svalbardskatt.

### **§ 2-4. Merverdiavgiftskompensasjon**

Skattekontoret og Skattedirektoratet er myndigheter for merverdiavgiftskompensasjon.

### **§ 2-5. Særavgifter**

Skattekontoret og Skattedirektoratet er myndigheter for særavgifter.

**§ 2-6. Motorkjøretøyavgifter**

Skattekontoret og Skattedirektoratet er myndigheter for motorkjøretøyavgifter.

**§ 2-7. Skattemyndighet i første instans**

Skattekontoret og Oljeskattekontoret er skattemyndigheter i første instans.

**§ 2-8. Oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid**

- (1) Departementet oppnevner medlemmer av Skatteklagenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt.
- (2) Longyearbyen lokalstyre oppnevner medlemmer av Skatteklagenemnda for Svalbard.
- (3) Departementet kan gi forskrift om oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid.

**§ 2-9. Nemndenes uavhengige stilling**

- (1) Departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret og Oljeskattekontoret kan verken generelt eller i enkeltsaker instruere Skatteklagenemnda, Skatteklagenemnda for Svalbard og Klagenemnda for petroleumsskatt.
- (2) Departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret og Oljeskattekontoret kan ikke endre vedtak fra Skatteklagenemnda, Skatteklagenemnda for Svalbard og Klagenemnda for petroleumsskatt. Første punktum gjelder ikke endringer i skattefastsettingen etter § 12-1 tredje ledd.
- (3) Departementet, Skattedirektoratet og skattekontoret kan verken generelt eller i enkeltsaker instruere sekretariatet for Skatteklagenemnda.

**§ 2-10. Utelukkingsgrunner**

Utelukket fra å gjøre tjeneste som medlem av nemnd som nevnt i §§ 2-1 til 2-3 er

- a) Riksadvokaten, statsadvokater, politiembetsmenn, politiadvokater og politifullmektiger
- b) ansatte i Finansdepartementet, tjenestemenn i Skattedirektoratet, ved skattekontorene og i sekretariatet for Skatteklagenemnda
- c) enhver som i løpet av de ti siste årene er straffet for overtredelse av denne loven, ligningsloven, merverdiavgiftsloven, skattebetalingsloven, straffeloven §§ 378, 379 og 406, regnskapsloven eller bokføringsloven
- d) enhver som i løpet av de ti siste årene er ilagt skjerpet tilleggsatt etter § 14-6.

**§ 2-11. Samtidige verv**

Ingen kan samtidig være medlem av, eller varamedlem til, flere enn én nemnd som nevnt i §§ 2-1 til 2-3.

**§ 2-12. Engasjert hjelp**

Skattemyndighetene kan engasjere sakkyndig bistand til saksforberedelse på alle trinn. Engasjert sakkyndig kan gis adgang til å møte i nemnd. Den sakkyndige kan også gis fullmakt til å treffe avgjørelser etter kapittel 10.

### § 2-13. Myndighet til andre organer

Departementet kan gi forskrift om at andre organer enn de som er nevnt i dette kapitlet, kan utøve myndighet etter denne loven.

## Kapittel 3 Taushetsplikt

### § 3-1. Hovedregelen om taushetsplikt

- (1) Enhver som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til skattemyndighetene, skal hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til det vedkommende i sitt arbeid har fått vite om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. Den som tiltrer verv, stilling eller oppdrag, skal gi skriftlig erklæring om at vedkommende kjenner og vil overholde taushetsplikten.
- (2) Taushetsplikten omfatter ikke
  - a) innholdet i skattelister som etter § 9-7 skal legges ut til alminnelig ettersyn, eller senere endringer i disse
  - b) opplysninger om at en næringsdrivende er eller ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, etter forenklet registreringsordning for merverdiavgift eller i medhold av særavgiftsloven.

### § 3-2. Forholdet til retten til innsyn i saksdokumenter

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysningene i en sak gjøres kjent etter § 5-4.

### § 3-3. Utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter mv.

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger gis

- a) til offentlig myndighet som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med skatt, toll, avgifter, trygder, tilskudd eller bidrag av offentlige midler
- b) til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om arbeidsmiljø, obligatorisk tjenestepensjon, inn- og utførsel av varer, regnskapsplikt og regnskapsførere, revisjonsvesen, lotteri, aksjeselskaper eller stiftelser, og til offentlig myndighet som reviderer offentlig virksomhet, samt til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet til bruk for tilsynsformål
- c) til offentlig myndighet for bruk til statistikkformål
- d) til offentlig myndighet når det er nødvendig for å innhente ytterligere opplysninger
- e) til offentlig oppnevnt granskningskommisjon
- f) til politi, påtalemyndighet eller skattemyndighet til bruk i straffesak. Gjelder straffesaken overtredelse av bestemmelser utenfor myndighetenes forvaltningsområde, kan opplysninger bare gis når det foreligger rimelig grunn til mistanke om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i seks måneder. Opplysninger om brutto- og nettoinntekt, bruttoformue og gjeld kan gis til bruk under utmåling av straff eller erstatning i straffesaken.
- g) til Økokrim etter anmodning grunnet i en melding om en mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven
- h) til andre ifølge lovbestemmelser som fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten ikke skal være til hinder for å gi opplysningene
- i) til namsmyndighetene i saker om utlegg eller arrest
- j) i forbindelse med utveksling av informasjon (samordning) som forutsatt i oppgaveregisterloven



k) til lensmann, namsfogd, politistasjon med sivile rettspleieoppgaver og tingrett til bruk i skiftesak, når en innsynsbegjæring gjelder fastsetting av skatt for avdøde, og det ikke foreligger formell beslutning om skifteform. Det samme gjelder for avdødes ektefelle og arving som definert i skifteloven § 124 første og annet ledd, når vedkommende kan vise til saklig behov for innsyn. Når skifteform er valgt, er det den eller de som representerer boet som har rett til innsyn.

#### **§ 3-4. Utlevering av opplysninger til finansinstitusjoner mv.**

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger om fødselsnummer og d-nummer for personlig skattepliktig eller organisasjonsnummer for upersonlig skattepliktig, navn, adresse, skatteklasse, fastsatt nettoformue og nettoinntekt, skatter og avgifter kan gis til finansinstitusjoner (jf. finansieringsvirksomhetsloven), forsikringsvirksomhet (jf. forsikringsvirksomhetsloven) og kredittopplysningsvirksomhet. Med kredittopplysningsvirksomhet menes virksomhet som består i å gi meddelelse som belyser kredittverdighet og økonomisk vederheftighet. Disse virksomhetenes bruk av opplysningene skal følge reglene i personopplysningsloven.

#### **§ 3-5. Utlevering av opplysninger om petroleumsvirksomhet**

- (1) Opplysninger som skattemyndighetene får om selskaper eller personer som er skattepliktige etter petroleumsloven, kan uten hinder av taushetsplikt gjøres tilgjengelig for annen offentlig myndighet i den utstrekning dette er nødvendig for arbeid med å anslå framtidige skatter og avgifter fra petroleumsvirksomheten på den norske kontinentalsokkelen i forbindelse med utarbeidelse av meldinger og proposisjoner til Stortinget.
- (2) Opplysninger som skattemyndighetene får i henhold til § 8-10, kan gis til Olje- og energidepartementet uten hinder av taushetsplikten.

#### **§ 3-6. Utlevering av opplysninger til bruk i arbeid med pensjon**

- (1) Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at fellesorganet etter AFP-tilskottsloven § 18 gis tilgang til opplysninger om brutto arbeidsinntekt for arbeidstakere som er omfattet av en avtale om avtalefestet pensjon.
- (2) Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at pensjonsinnretning som har offentlig tjenestepensjon, gis tilgang til opplysninger om brutto arbeidsinntekt for personer som mottar uførepensjon fra innretningen.

#### **§ 3-7. Begrensninger i taushetsplikten når det ikke er behov for beskyttelse**

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at

- a) opplysninger gjøres kjent i den utstrekning de som har krav på taushet samtykker
- b) opplysninger brukes når behovet for beskyttelse må anses varetatt ved at de gis i statistisk form eller ved at individualiserende kjennetegn utelates på annen måte
- c) opplysninger brukes når de er alminnelig kjent eller alminnelig tilgjengelig andre steder.

#### **§ 3-8. Opplysninger til bruk for forskning**

Skattedirektoratet kan uten hinder av taushetsplikt etter § 3-1 godkjenne at opplysninger gis til forskningsformål i samsvar med forvaltningsloven § 13 d.

#### **§ 3-9. Overført taushetsplikt**

Hvis opplysninger gis i tilfeller som nevnt i §§ 3-2, 3-3, 3-5, 3-6 eller 3-8, til noen som ikke selv har taushetsplikt etter annen lov, eller til Finansdepartementet, gjelder taushetsplikten etter § 3-1

tilsvarende for den som får opplysningene. Den som gir opplysningene, skal samtidig gjøre oppmerksom på dette. Opplysningene kan likevel brukes til det formålet som begrunnet at de ble gitt.

## **Kapittel 4 Habilitet**

### **§ 4-1. Habilitet**

- (1) Inhabil til å delta i tilrettelegging av grunnlaget for en avgjørelse og ved avgjørelse av en sak er en tjenestemann og enhver annen som utfører tjeneste eller arbeid for skattemyndighetene når
  - a) saken gjelder vedkommende selv eller noen som vedkommende er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje, eller i sidelinjen til og med søskenbarn
  - b) saken gjelder noen som vedkommende er eller har vært gift, forlovet eller samboer med, eller saken gjelder barn til noen som vedkommende er gift, forlovet eller samboer med
  - c) saken gjelder vedkommendes fosterfar, fostermor eller fosterbarn
  - d) saken gjelder noen som vedkommende er eller har vært verge eller fullmektig for
  - e) saken gjelder selskap, sammenslutning, innretning, forretningsforetak eller bo der vedkommende selv eller noen som nevnt i bokstav a til d, har en ikke uvesentlig økonomisk interesse, eller der vedkommende selv, ektefelle eller samboer er medlem av styre, representantskap eller bedriftsforsamling
  - f) saken gjelder vedkommendes klient, arbeidsgiver, noen som er vedkommendes direkte underordnede eller overordnede i arbeidsforhold utenfor skatteforvaltningen, noen som er ansatt i vedkommendes egen tjeneste, eller noen som vedkommende står i direkte konkurranseforhold til
  - g) en direkte overordnet tjenestemann er inhabil i saken
  - h) vedkommende har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av nemnd eller
  - i) andre særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til vedkommendes upartiskhet.
- (2) Første ledd bokstav g er ikke til hinder for at tjenestemenn hos skattemyndighetene forbereder saken.
- (3) Første ledd gjelder ikke dersom det er åpenbart at tilknytningen til saken eller dem den angår, ikke vil kunne påvirke vedkommendes standpunkt, og verken offentlige eller private interesser tilsier at vedkommende viker sete.

### **§ 4-2. Avgjørelse av habilitetsspørsmålet**

- (1) Tjenestemannen mv. avgjør habilitetsspørsmålet selv. Vedkommende skal forelegge spørsmålet for sin nærmeste overordnede til avgjørelse dersom den saken angår krever det, og det kan gjøres uten vesentlig tidsspille, eller hvis tjenestemannen selv finner grunn til det.
- (2) Nemnder avgjør selv om et medlem er inhabilt, men medlemmet deltar ikke i avgjørelsen. Er det spørsmål om inhabilitet for flere medlemmer i samme sak, deltar ingen av dem i avgjørelsen av habilitetsspørsmålene. Fører det til at organet ikke kan treffe vedtak, skal likevel alle medlemmer delta i avgjørelsen av habilitetsspørsmål. Et medlem skal si ifra i god tid om forhold som gjør eller kan gjøre vedkommende inhabil. Før spørsmålet avgjøres, bør vararepresentant eller annen stedfortreder innkalles og delta ved avgjørelsen dersom det kan gjøres uten vesentlig tidsspille eller kostnad.

**§ 4-3. Foreløpig avgjørelse**

Selv om en tjenestemann er inhabil, kan vedkommende behandle eller treffe foreløpig avgjørelse i en sak dersom utsetting ikke kan skje uten vesentlig ulempe eller skadevirkning.

**§ 4-4. Stedfortreder**

Når en tjenestemann er inhabil, skal det om nødvendig oppnevnes eller velges en stedfortreder for vedkommende. Dersom det er forbundet med særlig ulempe å få oppnevnt en stedfortreder, kan departementet for det enkelte tilfelle beslutte at saken skal overføres til sideordnet eller overordnet skattemyndighet.

**Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler**

**§ 5-1. Veiledningsplikt**

- (1) Skattemyndighetene skal på forespørsel gi veiledning om utfylling av meldinger mv. Når arbeidssituasjonen tillater det, skal skattemyndighetene gi veiledning om lover, forskrifter og vanlig praksis som har betydning for de rettigheter og plikter vedkommende har, og om mulig peke på forhold som særlig kan ha betydning.
- (2) Den som ønsker det, skal, når ikke særlige grunner taler mot det, gis anledning til å samtale om sin skatteplikt eller sin plikt til å gi opplysninger med en tilsatt hos skattemyndighetene. Gir skattepliktig ved slike samtaler nye opplysninger av betydning for saken, skal opplysningene så vidt mulig nedtegnes.
- (3) Dersom noen henvender seg til et annet organ enn det som skal behandle saken, skal organet som mottar henvendelsen, om mulig vise vedkommende til rett organ eller av eget initiativ videresende henvendelsen til rett organ. Avsenderen skal orienteres dersom henvendelsen videresendes.
- (4) Inneholder en henvendelse feil, misforståelser, unøyaktigheter eller andre mangler som avsenderen bør rette, skal skattemyndighetene om nødvendig gi beskjed om dette. Skattemyndighetene bør samtidig gi frist til å rette opp mangelen og eventuelt gi veiledning om hvordan dette kan gjøres.

**§ 5-2. Saksbehandlingstid, foreløpig svar**

- (1) Skattemyndighetene skal forberede og avgjøre saken uten ugrunnet opphold.
- (2) Dersom det må ventes at det vil ta uforholdsmessig lang tid før en henvendelse kan besvares, skal organet som mottok henvendelsen, snarest mulig gi et foreløpig svar. I svaret skal det gjøres rede for grunnen til at henvendelsen ikke kan behandles tidligere, og så vidt mulig angi når svar kan ventes. Foreløpig svar kan unnlates dersom det må anses som åpenbart unødvendig.

**§ 5-3. Fullmektig**

- (1) Enhver som har rettigheter eller plikter overfor skattemyndighetene, har rett til å la seg bistå eller representere av fullmektig på alle trinn av saksbehandlingen.
- (2) Fullmektig skal legge fram fullmakt når skattemyndighetene ber om det.
- (3) Meldinger og henvendelser fra skattemyndighetene skal rettes til fullmektigen når forholdet klart dekkes av fullmakten. Når hensynet til fullmaktsgiveren tilsier det, kan meldinger og henvendelser rettes til denne direkte. Fullmektigen skal gjøres kjent med slike henvendelser når det kan ha betydning for vedkommende.

(4) Tredje ledd er ikke til hinder for at skattemeldinger, skattetrekksmeldinger, meldinger om

**§ 5-4. Partsinnsyn i saksdokumenter**

- (1) Enhver har rett til å gjøre seg kjent med saksdokumenter i sin egen sak.
- (2) Skattemyndighetene kan likevel holde tilbake dokument
  - a) som er utarbeidet for saksforberedelsen av organet selv, over-, under- eller sideordnet organ eller av oppnevnt eller engasjert rådgiver eller sakkyndig eller
  - b) når hensynet til skattemyndighetenes kontrollarbeid tilsier det.
- (3) Selv om et dokument eller deler av det er unntatt etter annet ledd bokstav a, har vedkommende rett til å gjøre seg kjent med de deler av det som inneholder faktiske opplysninger eller sammendrag eller annen bearbeidelse av faktum. Dette gjelder likevel ikke faktiske opplysninger uten betydning for avgjørelsen og heller ikke når opplysningene eller bearbeidelsen finnes i et annet dokument som den som ber om innsyn, har tilgang til.
- (4) Når det er adgang til å gjøre unntak fra innsyn, skal skattemyndighetene likevel vurdere å gi helt eller delvis innsyn. Innsyn bør gis dersom hensynet til den som ber om innsyn, veier tyngre enn behovet for unntak.
- (5) Den som ber om innsyn, har ikke krav på å gjøre seg kjent med opplysninger som angår andres tekniske innretninger, produksjonsmetoder, forretningsmessige analyser og beregninger og forretningshemmeligheter ellers, når opplysningene er av en slik art at andre kan utnytte dem i sin egen næringsvirksomhet.
- (6) Skattemyndighetene bestemmer ut fra hensynet til en forsvarlig saksbehandling hvordan dokumentet eller deler av dokumentet skal gjøres kjent for den som ber om innsyn. På anmodning skal det gis kopi av dokument. Har vedkommende krav på innsyn i deler av et dokument, kan opplysningene gis ved utdrag.
- (7) Blir krav om å få gjøre seg kjent med et bestemt dokument eller en bestemt opplysning avslått, skal det opplyses om hvilken bestemmelse avslaget er hjemlet i. Avslaget skal opplyse om retten til å klage etter åttende ledd og klagefristen.
- (8) Avslag på krav om innsyn kan påklages i samsvar med reglene i kapittel 13. Klagefristen er likevel tre uker.

**§ 5-5. Fristberegning mv.**

- (1) Når ikke annet er bestemt, begynner frister etter denne loven eller forskrift i medhold av loven å løpe fra det tidspunktet meldingen er kommet fram.
- (2) Fristen regnes i overensstemmelse med domstoloven §§ 148 og 149.
- (3) Departementet kan gi forskrift om fristavbrudd og angivelse av fristutløpsdato.

**§ 5-6. Forhåndsvarsling**

- (1) Før enkeltvedtak treffes, skal den vedtaket retter seg mot varsles med en passende frist for å uttale seg om saken. Den som har klagerett etter § 13-2, skal varsles om vedtak som nevnt i denne bestemmelsen.
- (2) Forhåndsvarselet skal gjøre rede for hva saken gjelder og ellers inneholde det som anses påkrevd for at den vedtaket retter seg mot, på forsvarlig måte kan ivareta sine interesser.
- (3) Forhåndsvarsling kan unnlates dersom
  - a) varsling vil medføre fare for at vedtaket ikke kan gjennomføres
  - b) den vedtaket retter seg mot, ikke har kjent adresse, og ettersporing vil kreve mer tid eller arbeid enn rimelig sett hen til vedkommendes interesser og til betydningen av varselet eller

- c) den vedtaket retter seg mot, allerede ved søknad, klage eller på annen måte har fått kjennskap til at vedtak skal treffes og har hatt rimelig foranledning og tid til å uttale seg, eller varsel av andre grunner må anses åpenbart unødvendig.
- (4) Forhåndsvarsling skal unnlates ved vedtak som nevnt i § 9-2 tredje ledd.
- (5) Er enkeltvedtak truffet uten at det er gitt pliktig varsel, kan den vedtaket retter seg mot, ved klage bringe vedtaket inn for samme myndighet til ny behandling.
- (6) Er forhåndsvarsel sendt og det er klart at vedtak likevel ikke vil bli truffet, skal den som har mottatt varsel informeres om sakens utfall.

### **§ 5-7. Begrunnelse**

- (1) Enkeltvedtak skal begrunnes. Dette gjelder likevel ikke vedtak som nevnt i § 9-2 tredje ledd.
- (2) Begrunnelsens omfang og innhold skal tilpasses vedtakets art og viktighet. I begrunnelsen skal det vises til de regler og de faktiske forhold vedtaket bygger på, med mindre dette må anses unødvendig. Er de faktiske forholdene beskrevet av den skattepliktige eller tredjeparten selv eller i et dokument som er gjort kjent for vedkommende, er en henvisning til den tidligere framstillingen tilstrekkelig. Er vedtaket i samsvar med forhåndsvarsel fra skattemyndighetene, og den skattepliktige eller tredjeparten ikke har hatt innvendinger, er en henvisning til varselet tilstrekkelig.
- (3) Begrunnelse kan unnlates i den utstrekning det ikke kan gis uten å røpe opplysning som den skattepliktige eller tredjeparten etter § 5-4 femte ledd ikke har krav på å gjøre seg kjent med.

### **§ 5-8. Melding om enkeltvedtak**

- (1) Skattemyndighetene skal melde fra om enkeltvedtak til den vedtaket retter seg mot.
- (2) I meldingen skal det gis opplysninger om eventuell klageadgang, klagefrist, klageinstans og framgangsmåten ved klage, om retten etter § 5-4 til å se sakens dokumenter og om eventuell søksmålsfrist. Ved endring av tidligere vedtak skal det opplyses om retten til å kreve dekning for sakskostnader etter § 5-9, med mindre det er usannsynlig at den vedtaket retter seg mot, har hatt vesentlige sakskostnader, eller det må antas at vedkommende kjenner retten. Er det etter § 15-5 stilt vilkår for å reise søksmål, skal det opplyses om dette.

### **§ 5-9. Sakskostnader**

- (1) Når skattemyndighetenes enkeltvedtak blir endret til gunst for den vedtaket retter seg mot, skal vedkommende tilkjennes dekning for vesentlige kostnader som har vært nødvendige for å få endret vedtaket. Dette gjelder likevel ikke dersom endringen skyldes vedkommendes eget forhold eller forhold utenfor vedkommendes og skattemyndighetenes kontroll, eller andre særlige forhold taler mot det.
- (2) Spørsmålet om dekning for sakskostnader avgjøres av den myndigheten som endrer vedtaket. Spørsmålet avgjøres likevel av
  - a) skattekontoret når endringsvedtaket er truffet av Skatteklagenemnda
  - b) Oljeskattekontoret når endringsvedtaket er truffet av Klagenemnda for petroleumsskatt.
- (3) Fristen for å sette fram krav om dekning av sakskostnader er seks uker etter at melding om endringsavgjørelsen er kommet fram.
- (4) Avgjørelse om sakskostnader kan påklages i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak om skattefastsetting i kapittel 13.

### **§ 5-10. Virkning av saksbehandlingsfeil**

Er reglene om behandlingsmåten i denne loven ikke overholdt ved behandlingen av en sak som gjelder enkeltvedtak, er vedtaket likevel gyldig når det er grunn til å regne med at feilen ikke kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold.

## **Kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser**

### **§ 6-1. Bindende forhåndsuttalelser**

- (1) Skattemyndighetene kan på anmodning fra en skattepliktig mv. gi bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Dette gjelder bare når det er av vesentlig betydning for den skattepliktige å få klarlagt virkningene før igangsetting, eller spørsmålet er av allmenn interesse.
- (2) Oljeskattekontoret kan på anmodning gi bindende forhåndsuttalelse om hva som skal medregnes som skattepliktig inntekt etter petroleumsskatteloven § 5 første ledd ved realisasjon av naturgass. Dette gjelder bare for transaksjoner mellom parter med interessefelleskap, jf. skatteloven § 13-1. Første punktum gjelder tilsvarende når skattepliktig etter § 5 tar naturgass ut av særskattepliktig virksomhet. Departementet kan bestemme at dette leddet ikke skal gjelde for enkelte typer naturgass.
- (3) Forhåndsuttalelse gitt etter første ledd, skal legges til grunn som bindende ved fastsettingen dersom den uttalelsen gjelder krever det, og den faktiske disposisjonen er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen. Forhåndsuttalelse gitt etter annet ledd, skal legges til grunn som bindende ved fastsettingen hvis den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger, og den faktiske gjennomføringen er i samsvar med forutsetningene for uttalelsen.

### **§ 6-2. Klage og domstolsprøving**

- (1) En bindende forhåndsuttalelse etter § 6-1 første ledd kan påklages i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak om skattefastsetting i kapittel 13. Skattemyndighetenes beslutning om ikke å gi bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages.
- (2) En bindende forhåndsuttalelse kan ikke prøves i egen sak for domstol. Fastsetting hvor bindende forhåndsuttalelse etter § 6-1 første ledd er lagt til grunn, kan likevel bringes inn for domstol etter ellers gjeldende bestemmelser.

### **§ 6-3. Gebyr**

Det skal betales et gebyr for bindende forhåndsuttalelse etter § 6-1 første ledd.

### **§ 6-4. Forskrift**

Departementet kan gi forskrift om hvem som skal gi bindende forhåndsuttalelser, hvem som kan anmode om bindende forhåndsuttalelse, krav til anmodningens innhold, gebyr, saksbehandling, klage og endring.

## **Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter**

### **§ 7-1. Alminnelige bestemmelser**

Den som har opplysningsplikt etter dette kapitlet, skal innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres. Departementet kan gi forskrift om hvordan bokføringen skal innrettes.

**§ 7-2. Lønnsopplysninger mv.**

Den som selv eller gjennom andre i løpet av en kalendermåned har utbetalt eller ytet fordel som nevnt i dette leddet, skal etter reglene i a-opplysningsloven gi opplysninger om alt som er ytet til den enkelte mottaker. Opplysningene skal omfatte

- a) lønn og annen godtgjøring for arbeid
  - b) pensjon, uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12, uføreytelser fra andre ordninger, introduksjonsstønad etter introduksjonsloven, kvalifiseringsstønad etter sosialtjenesteloven, føderåd i jord- og skogbruk, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangs- og avløsningsbeløp for slike ytelser, underholdsbidrag, foreldrepenger, dagpenger under arbeidsløshet, sykepenger og lignende ytelser som skal regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren
  - c) drikkepenger med det beløpet som skal tas med ved beregningen av skattetrekk
  - d) gratiale, tantieme og godtgjøring til medlem av styre eller representantskap eller til annen tillitsmann
  - e) provisjon utbetalt til agent eller annen mellommann
  - f) honorar eller annen godtgjøring som er utbetalt opphavsmann til åndsverk
  - g) reise-, diett- og representasjonsgodtgjøring samt annen godtgjøring til dekning av utgifter ved utførelse av arbeid, oppdrag eller verv som nevnt i bokstav a til f
  - h) lott eller part ved fiske eller fangstvirksomhet
  - i) godtgjøring til medlemmer av faste arbeidslag som utfører arbeid for egen regning
  - j) godtgjøring for barnepass også når dette skjer i barnepasserens hjem som ledd i selvstendig næringsvirksomhet
  - k) vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold etter avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver
  - l) engangsutbetalinger til rettighetshaver, begunstiget, bo eller arving etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning eller etter forsikringsbevis eller pensjonskapitalbevis utgått fra en individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA). Det samme gjelder for engangsutbetalinger etter innskuddspensjonsloven.
- (2) Opplysningsplikten omfatter også vederlag for varer eller andre ytelser som er levert i forbindelse med arbeid som nevnt i første ledd.
- (3) Lønnsopplysningene skal omfatte
- a) fradrag som er gjort ved lønnsutbetalingene, slik som medlemsinnskudd til tjenstepensjonsordning, fradragsberettiget fagforeningskontingent mv. Det samme gjelder fradragsberettiget fagforeningskontingent som lønnstakeren legitimerer å ha betalt direkte til sin fagforening.
  - b) inntektsfradrag som gis ved fastsettingen, slik som sjømannsfradrag mv.

**§ 7-3. Finansielle forhold og forsikringer**

- (1) Plikt til å gi opplysninger om finansielle forhold og forsikringer har
- a) finansinstitusjoner, jf. finansieringsvirksomhetsloven § 1-3
  - b) e-pengeforetak, jf. finansieringsvirksomhetsloven kapittel 4c
  - c) verdipapirforetak, jf. verdipapirhandelloven § 2-3 første ledd
  - d) verdipapirregistre, jf. verdipapirregisterloven § 1-3

- e) pensjonskasser, jf. forsikringsvirksomhetsloven kapittel 7
- f) forsikringsselskaper, jf. forsikringsvirksomhetsloven kapittel 1, og forsikringsselskaps eierselskap
- g) verdipapirfond og forvaltningsselskaper, jf. verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 og 2
- h) alternative investeringsfond og forvalter, jf. AIF-loven § 1-2 bokstav a og b
- i) innretning som primært, og som ledd i sin forretningsvirksomhet, investerer, administrerer eller forvalter finansielle aktiva eller penger for andres regning
- j) innretning hvis bruttoinntekt primært kan henføres til investering, reinvestering eller handel med finansielle aktiva, når innretningen styres, forvaltes eller på annen måte ledes av en annen innretning som omfattes av dette leddet
- k) andre som har penger til forvaltning eller driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, samt andre som tar del i forvaltningen eller omsetningen av finansielle instrumenter eller andre finansielle produkter for andres regning som ledd i sin forretningsvirksomhet.

Departementet kan gi forskrift om opplysningspliktiges registreringsplikt hos utenlandske skattemyndigheter.

- (2) Det skal blant annet gis opplysninger om
- a) innskuddskonti og lånekonti
  - b) innskudd i verdipapirfond og alternative investeringsfond
  - c) innskudd og andre interesser i innretninger som nevnt i første ledd bokstav i og j
  - d) finansielle instrumenter og andre finansielle produkter
  - e) forsikringer
  - f) individuelle pensjonsavtaler
  - g) innskuddspensjonsordninger.

Opplysningene skal blant annet vise saldo eller verdi, avkastning, utbetalinger, erverv og realisasjon. Utbetalinger knyttet til individuelle pensjonsavtaler og innskuddspensjonsordninger følger reglene i § 7-2. Departementet kan gi forskrift om opplysningsplikt ved formidling av bestemte betalinger, og om at opplysningspliktige som nevnt i første ledd bokstav a, skal gi opplysninger om kontonummer som er aktuelle for overføring av eventuelle tilgodebeløp etter skatteavregning.

- (3) Det skal gis opplysninger som nevnt i annet ledd, for blant annet den enkelte kontohaver, disponent, investor, forsikringstaker, forsikrede og mottaker av utbetalinger og reelle rettighetshaver. Opplysningspliktige skal identifisere kontohavere mv. som nevnt i første punktum. Departementet kan gi forskrift om framgangsmåten ved slik identifisering, herunder om innhenting av egenerklæring om skattemessig bosted mv. Det kan gis forskrift om konsekvensene av at pliktig egenerklæring ikke er innhentet ved opprettelse av ny kontoavtale, herunder at slik kontoavtale ikke kan inngås. Det kan også gis forskrift om at opplysningspliktige skal oppbevare opplysninger og dokumentasjon benyttet i forbindelse med identifisering.
- (4) Dersom opplysningspliktig etter denne bestemmelsen innretter seg for å unngå at opplysninger blir utvekslet etter overenskomst med fremmed stat, skal pliktene etter denne bestemmelsen likevel gjelde. Opplysningspliktig som har grunn til å tro at kontohaver eller annen person har innrettet seg for å unngå at opplysninger blir utvekslet etter overenskomst med fremmed stat, skal foreta undersøkelser for å avkrefte eller bekrefte mistanken. Dersom mistanken ikke kan avkreftes, skal den opplysningspliktige gi de opplysningene som foreligger, herunder om de forholdene som har medført mistanke.



#### § 7-4. Fordringer og gjeld i selskapsforhold

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som nevnt i skatteloven § 10-1, og deltakerlignet selskap, jf. skatteloven § 10-40, plikter å gi opplysninger om gjeld og rentebetalinger til personlig skattpliktig. Opplysningene spesifiseres slik at lånesaldo ved inngangen til hver kalendermåned framgår. Bestemmelsen gjelder ikke for lån knyttet til mengdegjeldsbrev og innskudd i bank.

#### § 7-5. Kjøp, salg, leie, utbetalinger mv.

- (1) Den som har leid fast eiendom som ikke utelukkende skal tjene hans eget boligbehov, skal gi opplysninger om påløpt leie samt utbetaling i siste år til den enkelte utleier, uansett om leietakeren har foretatt utbetalingen selv. Den som mot godtgjøring har formidlet leie av fast eiendom, skal gi opplysninger om inngåtte kontrakter siste år med den enkelte utleier, avtalt leie og i tilfelle leie som er påløpt, og leie som vedkommende har betalt eller formidlet betaling av.
- (2) Allmenning skal gi opplysninger om hva den enkelte bruksberettigede i siste år har mottatt fra allmenningen av trevirke, i kontanter, rabatter eller andre fordeler og samtidig meddele hvor stor del av det utdelte som blir skattlagt på allmenningens hånd.
- (3) Norsk pasientskadeerstatning skal gi opplysninger om utbetalinger i siste år til skadelidte. Utbetaler av erstatning for personskade og tap av forsørger skal gi opplysninger om slike utbetalinger siste år, unntatt når fysiske personer er utbetaler.
- (4) Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond skal levere årlig oversikt over medlemskontienes saldo og bevegelse.
- (5) Næringsdrivende som utøver næring ved å kjøpe eller omsette landbruksprodukter, herunder levende dyr, skal gi opplysninger om all omsetning med produsentene.
- (6) Godkjent salgsorganisasjon for fisk, jf. fiskesalslagslova § 8, skal gi opplysninger om all omsetning av råfisk som i førstehånd er omsatt eller godkjent omsatt gjennom salgsorganisasjonen.
- (7) Drosjesentral skal gi opplysninger fra skiftlapen for løyvehavere som er tilsluttet sentralen.
- (8) Opplysningsplikten etter fjerde, femte, sjette og syvende ledd gjelder uavhengig av om vedkommende utbetaler eller mottar betalinger selv.

#### § 7-6. Oppdragstakere og arbeidstakere

- (1) Næringsdrivende og offentlig organ som gir noen et oppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen, skal gi opplysninger om oppdraget og eventuelle underoppdrag dersom disse utføres av person bosatt i utlandet eller selskap hjemmehørende i utlandet. Opplysningsplikten omfatter opplysninger om hovedoppdragsgiveren i kontraktskjeden, oppdragstakeren og arbeidstakerne som oppdragstakeren benytter til å utføre oppdraget. Oppdragstakeren har plikt til å gi opplysninger om egne arbeidstakere som benyttes til å utføre oppdrag etter første punktum.
- (2) For oppdrag i riket som ikke utføres på sted for bygge- og monteringsvirksomhet, skal det bare gis opplysninger etter første ledd dersom oppdraget utføres på sted som står under oppdragsgiverens kontroll.
- (3) Opplysningene skal gis snarest etter at kontrakt er inngått, og senest 14 dager etter at arbeidet er påbegynt. Opplysninger om arbeidets avslutning skal gis senest 14 dager etter avslutningen.

- (4) Departementet kan bestemme at opplysningsplikten etter første ledd også skal gjelde for oppdrag til enkelte grupper av oppdragstakere som ikke er bosatt eller hjemmehørende i utlandet.

**§ 7-7. Aksjonærer mv.**

- (1) Aksjeselskap og allmennaksjeselskap skal gi opplysninger om forhold som har betydning for skattleggingen av aksjonærene, blant annet over
- a) aksjekapitalens størrelse og aksjenes antall og størrelse, herunder endringer i løpet av skattleggingsperioden som følge av stiftelse, emisjoner, fusjon, fisjon mv.
  - b) eiere av aksjer per 1. januar i fastsettingsåret, identifisert ved fødselsnummer, organisasjonsnummer eller d-nummer, endringer av aksjonærsammensetningen i løpet av skattleggingsperioden, utdelt utbytte og øvrige opplysninger som kan få betydning for skattleggingen av den enkelte aksjonær ved realisasjon av aksjer
  - c) aksjenes formuesverdi, hvis aksjene ikke er børsnoterte.
- (2) Skattekontoret kan pålegge selskapet å levere ny melding over aksjonærene og deres skattekommuner, når verdsettingen av selskapets aksjer er endret.
- (3) Bestemmelsene i første og annet ledd gjelder tilsvarende for sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, samvirkeforetak av låntakere, og selveiende finansieringsforetak som har utstedt grunnfondsbevis, jf. sparebankloven § 2 annet ledd, forsikringsloven § 4-2 annet ledd og finansieringsvirksomhetsloven, og for selskaper og sammenslutninger der medlemmene har begrenset ansvar, og som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, unntatt boligselskaper hvor andelshaverne skattlegges etter skatteloven § 7-3.
- (4) Departementet kan gi forskrift om at det skal gis opplysninger om forhold som nevnt, for tidligere år samt begrense plikten etter første og annet ledd for selskaper som nevnt i tredje ledd.

**§ 7-8. Arv**

Offentlige myndigheter som forestår skifte, og testamentsfullbyrdere plikter uten hensyn til mulig taushetsplikt å gi de opplysningene som departementet gir forskrift om, til kontroll med skattefastsettingen.

**§ 7-9. Offentlige myndigheter**

- (1) Departementet kan gi forskrift om at offentlige myndigheter mv. skal gi opplysninger som nevnt i § 10-5 første ledd og annet ledd bokstav a, b, c og h, om ikke navngitt person, bo, selskap eller innretning.
- (2) Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsentral skal gi opplysninger til skattemyndighetene om pliktig underholdsbidrag mottatt fra bidragspliktige, om de bidragspliktiges gjeld og andre mellomværender med innkrevingsentralen.

**§ 7-10. Annen opplysningsplikt for tredjepart**

Det skal gis opplysninger til skattemyndighetene fra

- a) institutter som forestår vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring, om tilskudd som gir giveren rett til fradrag etter skatteloven § 6-42
- b) institusjoner som mottar betaling for pass og stell av barn, om kostnader som er påløpt i året for foreldre og andre foresatte for pass og stell av barn

- c) selskaper, stiftelser og sammenslutninger som nevnt i skatteloven § 6-50, om gaver som gir giveren rett til fradrag etter nevnte bestemmelse, med opplysning om giverens navn og fødselsnummer eller organisasjonsnummer
- d) boligselskap og boligsameier som omfattes av skatteloven §§ 7-3 og 7-11, om fordeling av inntekter, kostnader, formue og gjeld mellom andelshaverne eller sameierne
- e) den som selv eller gjennom andre har utbetalt vederlag for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art.

### **§ 7-11. Hvem opplysningsplikten påhviler**

- (1) I enkeltpersonforetak påhviler opplysningsplikten etter dette kapitlet innehaveren. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning påhviler opplysningsplikten den daglige lederen av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder. Er selskap mv. som nevnt i forrige punktum, ikke skattepliktig, påhviler opplysningsplikten også revisor.
- (2) Opplysningsplikten etter § 7-2 første ledd bokstav h påhviler reder og fører (hovedsmann, notbas) for fiske- og fangstfartøy, mens opplysningsplikten etter § 7-2 første ledd bokstav i påhviler formannen for arbeidslaget. Når det foreligger forhold som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, påhviler opplysningsplikten den som har plikt til å foreta forskuddstrekk. Opplysningsplikten etter § 7-5 fjerde ledd påhviler fondsstyret.

### **§ 7-12. Identifikasjon av skattepliktig og kopi av opplysninger**

- (1) Meldinger med opplysninger som nevnt i dette kapitlet, skal for personlige skattepliktige inneholde fødselsnummer eller d-nummer. For selskaper, samvirkeforetak, foreninger, sammenslutninger mv. skal meldingen inneholde organisasjonsnummer, eller når slikt ikke finnes, annen identifikasjon etter regler gitt av Skattedirektoratet. Skattedirektoratet kan bestemme at meldingen skal inneholde utenlandsk identifikasjonsnummer.
- (2) Den opplysningspliktige kan kreve at skattepliktig oppgir sitt fødsels-, d- eller organisasjonsnummer. Den opplysningspliktige kan også kreve at skattepliktig som har utenlandsk identifikasjonsnummer, oppgir dette. Den opplysningspliktige kan registrere slik identifikasjon også på grunnlag av opplysninger fra andre enn skattepliktig.
- (3) Skattepliktig skal ha kopi av opplysninger som nevnt i dette kapitlet. Det skal framgå av kopien at opplysningene også er sendt skattemyndighetene. For opplysninger som er gitt etter § 7-2, skal skattepliktig motta en sammenstilt oversikt.

### **§ 7-13. Forskrifter mv.**

- (1) Departementet kan gi forskrift om leveringsmåte for opplysninger etter dette kapitlet, signatur, leveringsfrist og leveringssted, bekreftelse av opplysninger fra revisor samt om fritak fra å levere melding etter dette kapitlet.
- (2) Departementet kan utforme meldinger som skal brukes ved levering av opplysninger etter dette kapitlet.

## **Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.**

### **§ 8-1. Alminnelig opplysningsplikt**

Den som skal levere skattemelding mv. etter dette kapitlet, skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Vedkommende skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil.

**§ 8-2. Skattemelding for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt**

- (1) Skattemelding med opplysninger om den skattepliktiges formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av skattegrunnlaget etter kapittel 9, skal leveres av den som
  - a) har hatt formue eller inntekt som er skattepliktig her i landet etter annen bestemmelse enn § 10-13 i skatteloven
  - b) er skattepliktig etter Svalbardskatteloven §§ 2-1, 2-2 eller 3-2, og ikke har begrenset skatteplikt etter Svalbardskatteloven § 2-1 annet ledd
  - c) er skattepliktig etter petroleumsskatteloven.
- (2) Fritatt fra å levere skattemelding etter første ledd er likevel
  - a) personer bosatt i utlandet i tjeneste på norskregistrert fartøy som bare har inntekt av arbeid om bord. Det samme gjelder for personer bosatt i Danmark, Finland, Island eller Sverige i tjeneste på utenlandsk registrert fartøy befraktet av norsk rederi på bareboat basis.
  - b) utenlandske artister som omfattes av artistskatteloven.
- (3) Foreldre skal ta barns formue og inntekt med i sin skattemelding når fastsettingen skal skje samlet med foreldrenes formue og inntekt. Barn som ikke har annen inntekt eller formue, er fritatt fra å levere skattemelding.
- (4) Skattemyndighetene kan utstede skattemeldinger med forhåndsutfylt informasjon fra tidligere skatteoppgjør og opplysninger som myndighetene mottar etter reglene i kapittel 7. Skattemyndighetene kan endre skattemeldingen med opplysninger som nevnt i første punktum, før meldingen er levert av den skattepliktige, dersom den skattepliktige blir varslet om dette.
- (5) Lønnstakere og pensjonister som mottar forhåndsutfylt skattemelding for formues- og inntektsskatt, kan unnlate å levere skattemeldingen når meldingen er riktig og fullstendig utfylt. Hvis skattemeldingen ikke er levert innen leveringsfristens utløp, anses den skattepliktige for å ha gitt de opplysningene som framgår av den forhåndsutfylte skattemeldingen.

**§ 8-3. Skattemelding for merverdiavgift**

- (1) Skattemelding med opplysninger om den skattepliktiges omsetning, uttak, innførsel, utgående merverdiavgift, fradragberettiget inngående merverdiavgift, innførselsmerverdiavgift og andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift, skal leveres av
  - a) den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret
  - b) mottakere av fjernleverbare tjenester som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-3 første ledd annet punktum
  - c) mottakere av klimavoter som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-1 annet ledd annet punktum
  - d) mottakere av gull som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-1 tredje ledd annet punktum
  - e) tilbyder i forenklet registreringsordning etter merverdiavgiftsloven
  - f) den reder, høvedsmann eller fisker som ved lottfiske leverer fisken til kjøperen, eller som på fartøyets eller fiskerens vegne mottar oppjøret for fisken.

- (2) Skattemelding skal leveres selv om det ikke har vært merverdiavgiftpliktig omsetning eller uttak i terminen. Skattekontoret kan i enkelttilfeller fritta fra leveringsplikten for en eller flere terminer. Skattepliktige som nevnt i første ledd bokstav b til e, skal bare levere skattemelding for de terminer det oppstår plikt til å beregne merverdiavgift. Delte virksomheter og kommuner mv. som er kompensasjonsberettigete, skal oppgi all merverdiavgift som oppstår ved innførsel av varer, i skattemeldingen.
- (3) Skattepliktig som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift som oppstår ved innførsel.

#### **§ 8-4. Skattemelding for særavgifter**

- (1) Den som er registrert i medhold av særavgiftsloven, skal levere skattemelding med opplysninger om uttak fra virksomhetens godkjente lokale av avgiftspliktige varer, uttak av varer som er fritatt for avgift, innførte varer som ikke er lagt på godkjent lokale, og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av særavgifter.
- (2) Fritatt fra å levere skattemelding etter første ledd er likevel
  - a) registrerte virksomheter som produserer eller innfører teknisk etanol med alkoholstyrke over 2,5 volumprosent, og som utelukkende innfører eller produserer teknisk etanol med godkjent denaturering
  - b) registrerte importører av avgiftspliktige varer som skal brukes til råvarer, eller er til avgiftsfri bruk etter bestemmelsene i Stortingets avgiftsvedtak.
- (3) Skattemelding for særavgifter skal leveres selv om det ikke skal oppkreves avgift for perioden.
- (4) Bruker som er berettiget til helt eller delvis avgiftsfri bruk av ellers avgiftspliktige varer, skal levere skattemelding dersom vilkårene for fritak ikke oppfylles.
- (5) Skattepliktig som ikke er registrert i medhold av særavgiftsloven, skal levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsettingen av særavgift som oppstår ved innførsel.

#### **§ 8-5. Skattemelding for motorkjøretøyavgifter**

Den som er skattepliktig etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, skal levere skattemelding med opplysninger om bruk eller endring av motorkjøretøy og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av motorkjøretøyavgifter. Dette gjelder likevel ikke når den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger til vegmyndighetene.

#### **§ 8-6. Skattemelding for arbeidsgiveravgift**

- (1) Arbeidsgiver som skal beregne arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven, skal levere skattemelding med opplysninger om beregnet arbeidsgiveravgift og grunnlaget for beregning av avgift etter reglene i a-opplysningsloven.
- (2) Når det foreligger forhold som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, påhviler opplysningsplikten etter første ledd den som har plikt til å foreta forskuddstrekk.

#### **§ 8-7. Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon**

Den som krever å få kompensert merverdiavgift etter merverdiavgiftskompensasjonsloven, skal levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon. Grunnlaget for kompensasjonskravet skal kontrolleres og attesteres av registrert eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor.

**§ 8-8. Melding om trekk mv.**

- (1) Arbeidsgivere som skal foreta lønnstrekk for skatt etter Svalbardskatteloven § 3-1 og Jan Mayen-skatteloven § 1, skal levere melding om foretatt lønnstrekk etter reglene i opplysningsloven.
- (2) Den som skal engasjere utenlandsk artist eller arrangere forestilling eller framvisning mv. hvor utenlandsk artist deltar, plikter å levere melding om arrangementet. Det samme gjelder den som stiller plass til rådighet for utenlandske arrangører, eller utenlandske artister som selv arrangerer forestilling. Artist som ingen har meldeplikt for etter første eller annet punktum, skal selv levere melding. Meldingen skal inneholde opplysninger om den meldepliktige selv, den trekkpliktige og artisten og om kontraktsvilkår. Det skal leveres melding til skattekontoret selv om det ikke skal svares skatt etter artistskatteloven. Den trekkpliktige etter artistskatteloven § 7 skal også levere melding med oversikt over skattepliktige ytelser som er utbetalt til artisten i forbindelse med arrangementet, og eventuelle fradragsberettigede utgifter.
- (3) Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som skal foreta skattetrekk etter skattebetalingsloven § 5-4a, skal levere melding om foretatt skattetrekk. Det samme gjelder innlåner som etter avtale om verdipapirlån, jf. skatteloven § 9-11, utbetaler utbyttekompensasjon som nevnt i skatteloven § 10-11 tredje ledd, til kontraktsmotpart hjemmehørende i utlandet.

**§ 8-9. Selskapsmelding mv. for selskap med deltakerfastsetting**

- (1) Selskap hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48, skal levere selskapsmelding.
- (2) Selskapsmeldingen skal inneholde spesifikasjon av selskapets brutto formue og inntekt, fradragsposter og ellers andre opplysninger som har betydning for deltakernes skatteplikt, herunder fastsettingen av personinntekt etter skatteloven § 12-2 bokstav f og tillegg i alminnelig inntekt etter skatteloven § 10-42.
- (3) Selskapet skal også levere melding med opplysninger om hver deltaker per første dag etter utløpet av skattleggingsperioden. Det skal gis opplysninger om deltakernes selskapsandel, deres andel av overskudd eller underskudd og andre forhold som har betydning for deltakernes skatteplikt.
- (4) Departementet kan bestemme at deltakere i utenlandske selskaper, herunder deltakere i norsk-kontrollerte utenlandske selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland, jf. skatteloven §§ 10-60 til 10-68, alene eller i fellesskap skal levere selskapsmelding og melding om deltakernes formue og inntekt fra selskapet.

**§ 8-10. Melding om realisasjon av naturgass mv.**

- (1) Skattepliktig som nevnt i petroleumsskatteloven § 5, skal gi opplysninger om avtale- og salgsvilkår for all realisasjon av naturgass som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 5.
- (2) Opplysningsplikten etter første ledd gjelder tilsvarende for den som på vegne av staten realiserer naturgass som produseres fra statens deltakerandeler i utvinningstillatelser på norsk kontinentalsokkel (SDØE), for så vidt gjelder slik gass.
- (3) Oljeskattekontoret kan pålegge opplysningspliktig etter denne bestemmelsen å sende inn kopi av avtale om realisasjon av naturgass.
- (4) Departementet kan bestemme at første ledd ikke skal gjelde for enkelte typer naturgass.

**§ 8-11. Melding og annen dokumentasjon for kontrollerte transaksjoner mv.**

- (1) Selskap eller innretning som har plikt til å levere skattemelding i medhold av § 8-2 første ledd bokstav a, skal også levere melding med opplysninger om art og omfang av transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger. Tilsvarende gjelder for selskap som har plikt til å levere selskapsmelding i medhold av § 8-9 første ledd.
- (2) Selskap eller innretning som nevnt i første ledd, skal utarbeide dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i deres transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger samsvarer med det som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter. Dokumentasjonen skal legges fram, utleveres eller sendes innen 45 dager etter krav fra skattemyndighetene, og skal oppbevares av den dokumentasjonspliktige i minst ti år etter utgangen av skattleggingsperioden.
- (3) Unntatt fraplikten til å utarbeide og levere dokumentasjon etter annet ledd er selskap eller innretning som nevnt i første ledd, som i regnskapsåret sammen med nærstående har færre enn 250 ansatte, og enten
  - a) har en salgsinntekt som ikke overstiger 400 millioner kroner eller
  - b) har en balansesum som ikke overstiger 350 millioner kroner.Selskap eller innretning som nevnt i første ledd, som har transaksjoner eller mellomværender med nærstående selskap eller innretning som er hjemmehørende i stat hvor Norge ikke kan kreve opplysninger om medkontrahentens inntekts- eller formuesforhold i medhold av folkerettslig overenskomst, skal utarbeide skriftlig dokumentasjon for slike transaksjoner og mellomværender uavhengig av beregningene i foregående punktum. Første punktum gjelder heller ikke for selskap eller innretning som har særskatteplikt etter petroleumsskatteloven.
- (4) Som nærstående etter første, annet og tredje ledd regnes
  - a) selskap eller innretning som den opplysnings- eller dokumentasjonspliktige, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent
  - b) person, selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer den opplysnings- eller dokumentasjonspliktige med minst 50 prosent
  - c) selskap eller innretning som nærstående etter bokstav b, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent
  - d) nærstående person etter bokstav b sine foreldre, søsken barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre samt selskap eller innretning som disse, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent.
- (5) Opplysnings- og dokumentasjonsplikten etter første til fjerde ledd gjelder tilsvarende for disposisjoner som er gjennomført mellom
  - a) selskap eller innretning som er hjemmehørende i Norge, og dets faste driftssteder i utlandet
  - b) selskap eller innretning som er hjemmehørende i utlandet, og dets faste driftssteder i Norge.
- (6) Stat, fylkeskommune og kommune regnes ikke som innretning etter denne paragrafen. Selskaper og innretninger har likevel opplysnings- og dokumentasjonsplikt etter første til fjerde ledd for transaksjoner og mellomværender med en fylkeskommune eller kommune som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer selskapet eller innretningen med minst 50 prosent.

**§ 8-12. Melding om registrering for merverdiavgift og særavgifter**

- (1) Den som skal registreres for merverdiavgift eller særavgifter, skal levere melding om registrering med opplysninger om virksomheten, dokumentasjon for at vilkårene for registrering er oppfylt og andre opplysninger som har betydning for registreringen.
- (2) Den som er registrert for merverdiavgift eller særavgifter, skal levere melding med opplysninger om og dokumentasjon for endringer i tidligere gitte opplysninger, eller at virksomheten ikke lenger oppfyller vilkårene for å være registrert, og andre opplysninger med betydning for registreringen.
- (3) Bostyrer skal levere melding om åpning og avslutning av behandlingen av konkursboet til en registrert skattepliktig.
- (4) Tingretten skal levere melding om åpning og avslutning av bobehandlingen ved offentlig skifte av dødsboet til en registrert skattepliktig hvor avdødes gjeld ikke er overtatt.

**§ 8-13. Levering av skattemelding mv.**

- (1) Myndig person skal levere meldinger etter dette kapitlet selv eller ved fullmektig.
- (2) For skattepliktig som er mindreårig, eller som er satt under vergemål, skal vergen levere skattemelding når vergens mandat omfatter levering av slik melding. Dette gjelder ikke barn som etter skatteloven § 2-14 er selvstendig skattepliktig, og som fastsetter skattegrunnlaget selv.
- (3) For selskap og innretning skal meldinger etter dette kapitlet leveres av den som etter alminnelige selskapsrettslige regler kan forplikte selskapet, eller andre som er registrert hos skattemyndighetene med signaturfullmakt.
- (4) For bo skal skattemelding leveres av skifteforvalteren, bostyreren, testamentfullbyrderen eller de selvskiftende arvinger.

**§ 8-14. Forskrifter mv.**

- (1) Departementet kan gi forskrift om skatteleggingsperioder, leveringsmåte for opplysninger etter dette kapitlet, signatur, leveringsfrist og leveringssted, bekreftelse av opplysninger fra revisor, samt om fritak fra å levere melding etter dette kapitlet.
- (2) Departementet kan utforme meldinger som skal brukes ved levering av opplysninger etter dette kapitlet.

**Kapittel 9 Fastsetting**

**§ 9-1. Fastsetting av skattegrunnlaget**

- (1) Skattepliktige fastsetter grunnlaget for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter, svalbardskatt etter Svalbardskatteloven § 3-2 og merverdiavgiftskompensasjon ved levering av skattemelding som nevnt i kapittel 8.
- (2) Skattemyndighetene fastsetter grunnlaget for motorkjøretøyavgifter.
- (3) Trekkpliktige fastsetter grunnlaget for artistskatt, skatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, og skatt som skal beregnes etter Svalbardskatteloven § 3-1, ved levering av melding om trekk som nevnt i § 8-8.

**§ 9-2. Beregning av skatt**

- (1) Skattepliktige beregner merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter og merverdiavgiftskompensasjon av grunnlaget som er fastsatt etter § 9-1 første ledd.



- (2) Trekkpliktige beregner artistskatt, skatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, og skatt som skal beregnes etter Svalbardskatteloven § 3-1, av grunnlaget som er fastsatt etter § 9-1 tredje ledd.
- (3) Skattemyndighetene beregner øvrig skatt.

**§ 9-3. Melding om skatteoppgjør mv.**

- (1) Når beregningen av formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt etter Svalbardskatteloven § 3-2 er gjennomført, skal melding om skatteoppgjør snarest mulig sendes skattepliktig.
- (2) Melding om fastsetting av formue og inntekt fastsatt etter reglene i skatteloven § 10-40 til 10-45, sendes selskapets styre og daglig leder.
- (3) Melding om skatteoppgjør kan ikke sendes senere enn 1. desember i fastsettingsåret.

**§ 9-4. Skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting mv.**

- (1) Skattepliktige kan endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og særavgifter ved levering av endringsmelding. Trekkpliktige etter Svalbardskatteloven § 3-1, Jan Mayen-skatteloven og artistskatteloven kan på samme måte endre opplysninger i levert melding om trekk. Dette gjelder likevel ikke grunnlag som er fastsatt av skattemyndighetene, eller på områder hvor myndighetene har varslet om at fastsettingen er under kontroll.
- (2) Endringsmelding som nevnt i første ledd, må være kommet fram til skattemyndighetene senest tre år etter leveringsfristen for skattemelding og melding om trekk.
- (3) Departementet kan gi forskrift om leveringsmåte og leveringssted for endringsmelding og kan utforme endringsmeldinger. Departementet kan gi forskrift om vilkår for endring av beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift ved for mye angitt merverdiavgift i salgsdokumentasjon.

**§ 9-5. Trekkpliktiges adgang til å endre fastsatt skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer**

- (1) Trekkpliktig aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning kan endre fastsettingen av skatt som nevnt i skatteloven § 10-13, ved levering av melding med endringer i melding etter § 8-8. Endringsmeldingen må være kommet fram til skattemyndighetene innen tre måneder etter leveringsfristen for meldingen om trekk, men likevel senest 31. desember i året da utbyttet ble utbetalt eller det tidligere tidspunktet da det oppsto adgang for aksjonæren til å få utbyttet utbetalt.
- (2) Departementet kan gi forskrift om innholdet i endringsmeldingen, herunder krav til dokumentasjon.

**§ 9-6. Søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk**

- (1) Skattepliktige kan søke refusjon av skatt fastsatt ved trekk etter §§ 9-1 og 9-2.
- (2) Fristen for å søke refusjon er seks måneder etter utløpet av den trekkpliktiges frist for å fastsette skatten. Fristen for å søke refusjon av skatt på utbytte etter skatteloven § 10-13 er likevel fem år regnet fra utgangen av året da fristen for å fastsette skatten etter §§ 9-1 og 9-2, løp ut. Søknad om refusjon av skatt på utbytte etter skatteloven § 10-13 kan ikke fremmes før utløpet av perioden for den trekkpliktiges endringsadgang etter § 9-5.
- (3) Departementet kan gi forskrift om innholdet i søknaden om refusjon, herunder krav til dokumentasjon.

### § 9-7. Skatteliste

- (1) Når fristen for å sende skatteoppgjør i § 9-3 annet ledd er utløpt, utarbeides det en liste over alle skattepliktiges fastsatte formues- og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt. Det kan gis innsyn i og utskrift av opplysninger i listen så langt det følger av bestemmelsen her. Offentleglova får ikke anvendelse ved krav om innsyn i slike opplysninger.
- (2) Skattelisten skal inneholde den enkelte skattepliktiges navn, postnummer, poststed, kommune, fødselsår for personlig skattepliktig, organisasjonsnummer for upersonlig skattepliktig, fastsatt nettoformue, nettoinntekt og skatt.
- (3) Skattelisten skal ikke inneholde opplysninger om avdøde personer, opplysninger om personer som er 17 år eller yngre ved skatteleggingsperiodens utgang, opplysninger om personer med adresse som er sperret i henhold til bestemmelsene gitt i eller i medhold av folkeregisterloven, opplysninger om personer uten fast bopel og opplysninger om personer der opplysningene som inngår i skattelisten kan røpe et klientforhold.
- (4) Personlig skattepliktig skal bare tas med for den kommunen hvor vedkommende er skattepliktig etter skatteloven §§ 3-1 eller 3-4. Liste over personlige og upersonlige skattepliktige kan legges ut til forskjellig tidspunkt. Departementet kan bestemme at det skal legges ut skattelister for bestemte grupper skattepliktige, og hvor slike lister skal legges ut.
- (5) Skattedirektoratet gjør skattelisten tilgjengelig på Internett til alminnelig ettersyn. Utlegging av listene kunngjøres. Den enkelte skattepliktige skal ha tilgang til opplysninger om søk foretatt på egen person.
- (6) På anmodning skal opplysninger fra skattelistene om den enkelte skattepliktige gis skriftlig til den skattepliktige selv, ektefelle, dødsbo, konkursbo eller domstol. Slike opplysninger kan også i rimelig utstrekning gis skriftlig til andre. Når opplysninger gis til andre etter foregående punktum, skal den enkelte skattepliktige ha tilgang til informasjon om hvem som har fått opplysningene utlevert. Skattemyndighetene kan gjøre unntak fra plikten til å informere den skattepliktige når opplysningene gis til offentlig myndighet.
- (7) Fullstendige skattelister kan utleveres i elektronisk form til pressen. Listen over personlige skattepliktige kan likevel bare utleveres dersom det inngås avtale mellom den enkelte redaksjon og Skattedirektoratet om at hele eller deler av den mottatte skattelisten ikke kan legges ut på Internett eller gis videre til andre. Det kan kreves betaling ved utlevering av skattelister.

### § 9-8. Takseringsregler mv.

- (1) Departementet kan gi forskrift om takseringsregler for formues-, inntekts- og fradragsposter som må fastsettes ved skjønn. Reglene legges til grunn ved fastsettingen med mindre forholdene i den enkelte saken tilsier et ikke ubetydelig avvik fra takseringsregelen.
- (2) Skattekontoret kan fastsette en lokal takseringsregel når lokale forhold tilsier at en takseringsregel fravikes for en gruppe skattepliktige, eller når takseringsregel for hele landet ikke er fastsatt.
- (3) Departementet kan gi forskrift om verdsetting av skogeiendom.
- (4) Skattedirektoratet kan oppnevne særskilte takstutvalg for å gi forslag til verdsetting av bestemte formuesobjekter eller arter av formuesobjekter.

### § 9-9. Betalingsnedsettelse og betalingsutsettelse mv. - lempning

- (1) Skattemyndighetene kan sette ned eller ettergi fastsatt skatt dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet.

- (2) Vedtak som nevnt i første ledd, kan i alminnelighet først treffes når skattefastsettingen er foretatt. I skattleggingsperioden kan det av årsaker som nevnt i første ledd, gis utsettelse med innbetaling av utskrevet forskuddsskatt og det kan samtykkes i fritak fra forskuddstrekk eller skattetrekk eller tilbakebetaling av trekk. Endelig avgjørelse om nedsettelse eller ettergivelse blir også i disse tilfellene å treffe etter at fastsettingen er foretatt.

## **Kapittel 10 Kontroll**

### **§ 10-1. Kontrollopplysninger fra skattepliktige mv.**

- (1) Skattepliktig og andre skal etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av denne. Skattemyndighetene kan kreve at den skattepliktige dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer. Bestemmelsene her gjelder tilsvarende for trekkpliktig som nevnt i § 8-8.
- (2) Den som kan pålegges å gi opplysninger etter første ledd, har plikt til å gi opplysningene uten hensyn til den taushetsplikten vedkommende er pålagt ved lov eller på annen måte. Opplysninger som angår rikets sikkerhet, kan likevel bare kreves framlagt etter samtykke fra Kongen.

### **§ 10-2. Kontrollopplysninger fra tredjepart**

- (1) Enhver tredjepart plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger som kan ha betydning for noens skatteplikt.
- (2) Advokater og andre tredjeparter plikter, uten hinder av lovbestemt taushetsplikt, etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om pengeoverføringer, innskudd og gjeld, herunder hvem som er parter i overføringene, på deres konti tilhørende skattepliktig.
- (3) Innhenting av opplysninger for målretting av kontroller kan bare foretas når det foreligger særlig grunn.
- (4) I den utstrekning opplysningene ikke knytter seg til deres næringsvirksomhet, plikter fysiske personer bare å gi opplysninger i følgende tilfeller:
- a) Den som lar utføre arbeid på bygg eller anlegg, plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om hvem som har levert materialer mv. og hvem som for egen regning har medvirket til arbeidet. Det skal gis opplysninger om varelevering og -kjøp, tjenester, vederlag og andre forhold som knytter seg til det enkelte mellomværendet og oppgjøret for dette.
  - b) Enhver skyldner eller fordringshaver plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om tilgodehavende og gjeld som navngitt person, bo, selskap eller innretning har, og om renter, provisjoner mv. som knytter seg til fordringen eller gjelden.
  - c) Den som ved leie eller på annen måte stiller fast eiendom helt eller delvis til rådighet for noen, eller bestyrer forretninger for noen, plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi de opplysninger om forholdet som har betydning for spørsmålet om vedkommende er skattepliktig til kommunen og for omfanget av skatteplikten.
  - d) Den som har utbetalt eller ytet lønn eller annen godtgjøring for arbeid, plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om alt som i siste skattleggingsperiode er ytet til den enkelte mottaker.

- e) Oppdragsgiver plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om de mellommenn vedkommende har gitt oppdrag, og om størrelsen på vederlag som omfattes av oppdraget gjennom et nærmere angitt tidsrom.
- (5) Skattemyndighetene kan kreve at tredjepart dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer.

### § 10-3. Kontrollopplysninger ved skifte av dødsbo

Utstedes det proklama ved skifte av dødsbo, plikter loddeier, tingrettsdommer, testamentsfullbyrder og andre som yter hjelp ved skifteoppjøret, etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger som er nødvendige for å avgjøre om boet skylder skatt.

### § 10-4. Kontroll hos den opplysningspliktige

- (1) Skattemyndighetene kan foreta kontroll hos den som plikter å gi opplysninger etter denne loven. De opplysningspliktige plikter likevel ikke å gi adgang til kontroll i deres private hjem, med mindre næringsvirksomhet utøves fra den næringsdrivendes private hjem.
- (2) Ved kontroll som nevnt i første ledd, skal den opplysningspliktige gi opplysninger som vedkommende plikter å gi ved kontroll etter §§ 10-1 til 10-3. Den opplysningspliktige skal videre gi skattemyndighetene adgang til befarings-, besiktigelses-, gjennomsyns- og arkivkontroll av eiendeler, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger, transportmidler mv. Ved kontroll av særavgiftspliktige varer kan myndighetene kreve vareprøver avgitt uten vederlag. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan skattemyndighetene kopiere til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos skattemyndighetene.
- (3) Den opplysningspliktige eller en fullmektig skal, når skattemyndighetene krever det, være til stede ved kontroll som nevnt i første ledd, og yte nødvendig veiledning og bistand.
- (4) Departementet kan samtykke i at representant for skattemyndighetene i en annen stat kan være til stede ved kontroll som nevnt i første ledd, når det på gjensidig grunnlag er inngått overenskomst om dette med vedkommende stat.

### § 10-5. Kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter

- (1) Offentlige myndigheter, innretninger mv. og tjenestemenn plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi de opplysninger som de er blitt kjent med i sitt arbeid, og skal i nødvendig utstrekning gi utskrift av protokoll, kopi av dokumenter mv.
- (2) Uten hinder av taushetsplikt som de ellers har, skal
- a) myndigheter som fastsetter eller innkrever skatt, toll eller avgifter, eller som utbetaler erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv., etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om de fastsatte, innkrevde eller utbetalte beløp, om grunnlaget for dem og om gjeld, beløp til gode og renter
  - b) myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter verdipapirhandelloven, etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet, såfremt opplysningene er gitt kontrollorganet i medhold av lovbestemt opplysningsplikt
  - c) myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter eiendomsmeglingsloven, etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet

- d) konfliktrådene etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om innholdet i avtale inngått under megling i konfliktråd, jf. konfliktrådsloven
- e) andre skattemyndigheter, politiet og Mattilsynet gi opplysninger som er av betydning for skattemyndighetenes vurdering av om vilkårene for registrering av produsent eller importør av alkoholholdig drikk og teknisk etanol etter bestemmelser gitt i eller i medhold av særavgiftsloven, er oppfylt
- f) utlendingsmyndighetene etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om oppholds- og arbeidstillatelse i Norge for utenlandske artister
- g) politiet etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om utenlandske artister som tar engasjement i politidistriktet, samt arrangørens navn og adresse
- h) tollmyndighetene gi opplysninger om vareførselen til og fra landet av betydning for skattemyndighetenes fastsetting av skatt ved innførsel.

#### **§ 10-6. Kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste**

Når særlige hensyn gjør det nødvendig, og det foreligger mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne loven, kan Skattedirektoratet eller den direktoratet gir fullmakt pålegge tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste å gi opplysninger om avtalebasert hemmelig telefonnummer eller andre abonnementsopplysninger samt elektronisk kommunikasjonsadresse.

#### **§ 10-7. Kontrollopplysninger om eierinteresse i utenlandsk selskap mv.**

Skattepliktige som direkte eller indirekte har eierinteresse i utenlandsk selskap eller innretning, skal etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om det utenlandske selskapet eller innretningen. Skattemyndighetene kan kreve at den skattepliktige dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer, såfremt dokumentene er i den skattepliktiges besittelse. Dersom eierandelen utgjør 50 prosent eller mer, eller den skattepliktige har bestemmende innflytelse i det utenlandske selskapet eller innretningen, plikter den skattepliktige å framskaffe opplysningene. Den skattepliktige plikter å oppbevare dokumentasjonen i fem år etter utløpet av vedkommende skattleggingsperiode. Departementet kan gi forskrift om fritak for og avgrensning av oppbevaringsplikten samt plikten til å framskaffe opplysninger vedrørende utenlandsk selskap eller innretning.

#### **§ 10-8. Kontroll av motorvogner**

- (1) Skattemyndighetene, tollmyndighetene, Statens vegvesen og politiet kan når som helst uten varsel kontrollere motorvogner for å påse at bestemmelsene om årsavgift for motorvogn, vektårsavgift og engangsavgift og bestemmelsene om bruk av avgiftsfri biodiesel og merket mineralolje blir overholdt.
- (2) Ved kontroll plikter føreren å
  - a) stanse straks og ellers forholde seg som det blir anvist ved tegn eller skilt
  - b) oppholde seg ved motorvognen til kontrollen er avsluttet eller til det er gitt tillatelse til å forlate stedet
  - c) vise fram offentlige dokumenter som det er påbudt å ha med under kjøringen, og gi opplysninger som kontrollmyndigheten mener har betydning for avgiftskontrollen
  - d) kjøre til anvist veie- eller kontrollplass.

(3) Skattemyndighetene kan kreve at skattepliktig framstiller kjøretøy hos regionvegkontoret for kontroll av kjøretøyets registreringsforhold av hensyn til om riktig avgift er fastsatt.

#### **§ 10-9. Plikt til å framvise identitetskort**

Dersom arbeidsgiver skal utstyre en arbeidstaker med identitetskort etter regler gitt i medhold av arbeidsmiljøloven § 4-1 syvende ledd, kan skattemyndighetene kreve at arbeidstakeren framviser identitetskortet.

#### **§ 10-10. Hvem pliktene påhviler i selskap mv.**

I enkeltpersonforetak påhviler pliktene etter dette kapitlet innehaveren. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning påhviler pliktene den daglige lederen av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder. For person bosatt i utlandet eller selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet påhviler pliktene personens, selskapets eller innretningens norske representant.

#### **§ 10-11. Framgangsmåten ved kontroll**

- (1) Den skattepliktige og andre opplysningspliktige skal gis rimelig varsel og ha rett til å være til stede og å uttale seg ved kontroll i medhold av § 10-4. Dette gjelder bare når det kan gjennomføres uten at formålet med kontrollen settes i fare.
- (2) Ved kontroll i medhold av § 10-4 skal det utarbeides rapport. Rapportens omfang og innhold skal tilpasses den kontrollen som er foretatt. Rapporten skal sendes den opplysningspliktige, med unntak av opplysninger om andre opplysningspliktige. Ved andre kontroller tilpasses kravet til dokumentasjon den kontrollen som er foretatt.

#### **§ 10-12. Politiets bistandsplikt**

Politiet skal på anmodning fra skattemyndighetene yte bistand ved kontroll etter dette kapitlet. Politiet kan kreve opplysninger og utlevering av materiale som nevnt i § 10-4.

#### **§ 10-13. Klage**

- (1) Den som får pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til kontroll etter dette kapitlet, kan påklage pålegget med den begrunnelse at det ikke foreligger plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Skattemyndighetene skal opplyse om klageadgangen i forbindelse med pålegget.
- (2) Klage, som kan være muntlig, må framsettes innen en uke.
- (3) Organet som har gitt pålegget, skal enten omgjøre det eller snarest mulig legge klagen fram for nærmeste overordnede organ til avgjørelse.
- (4) Pålegget skal etterkommes selv om klagen ikke er avgjort, med mindre den som ga pålegget gir utsetting. Utsetting bør gis når klagen reiser rimelig tvil om lovligheten av pålegget. Utsetting skal gis hvis pålegget gjelder framlegging av dokumenter, når disse blir forseglest og deponert etter regler gitt i forskrift.

#### **§ 10-14. Forskrifter**

Departementet kan gi forskrift om framgangsmåten ved kontroll etter dette kapitlet, herunder om hvordan opplysninger skal gis, krav til legitimasjon, varsel og informasjon til den som kontrolleres, tilgang til elektronisk arkiv, kopiering av elektronisk informasjon, krav til rapport, tilbakelevering av dokumenter, sletting av informasjon og om klage over pålegg.

## Kapittel 11 Pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmateriale

### § 11-1. Pålegg om bokføring

- (1) Skattemyndighetene kan pålegge skattepliktige og tredjeparter som er bokføringspliktige etter bokføringsloven, å oppfylle sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i eller i medhold av bokføringsloven. Det samme gjelder plikt til å oppbevare dokumentasjon i samsvar med bestemmelser gitt i eller i medhold av § 7-3 nr. 3.
- (2) Pålegg om bokføring rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon, og sendes hvert medlem. Det skal fastsettes en frist for oppfyllelse. Fristen skal være minimum fire uker og ikke lengre enn ett år.

### § 11-2. Pålegg om revisjon

- (1) Når skattepliktiges årsregnskap er fastsatt i strid med bestemmelser gitt i eller i medhold av regnskapsloven eller bokføringsloven eller god regnskapsskikk eller bokføringsskikk, kan skattemyndighetene gi pålegg om at ett eller flere årsregnskap skal revideres av en registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med revisorloven § 2-2 for
  - a) aksjeselskap der det er truffet beslutning i medhold av fullmakt etter aksjeloven § 7-6
  - b) selskap som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13, som er organisert etter en utenlandsk selskapsform som i det vesentligste tilsvarende definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 annet ledd, og som ikke har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1.
- (2) Pålegg om revisjon kan gis på grunnlag av forhold som nevnt i første ledd knyttet til årsregnskapet for siste regnskapsår samt de tre foregående årene.
- (3) Pålegg om revisjon kan ikke gjelde for mer enn tre regnskapsår.
- (4) Pålegg om revisjon rettes til styret i selskapet.
- (5) Departementet kan gi forskrift om varsel, krav til påleggets form og innhold, virkningen av pålegg ved selskapsomdanninger, melding til Foretaksregisteret, innsending av villighetserklæring og om når pålegg om revisjon ikke kan gis.

### § 11-3. Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale

- (1) Skattemyndighetene kan i forbindelse med kontroll pålegge skattepliktige som er bokføringspliktige etter bokføringsloven, å oppbevare regnskapsmateriale etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 1 til 4 i mer enn fem år etter regnskapsårets slutt.
- (2) I enkeltpersonforetak rettes pålegg etter første ledd til foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning rettes pålegget til daglig leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder.

### § 11-4. Klage over pålegg

- (1) Den som får pålegg etter dette kapitlet, kan påklage pålegget i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak i kapittel 13 med den begrunnelse at det ikke foreligger plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Klagefristen er likevel tre uker. Skattemyndighetene skal opplyse om klageadgangen i forbindelse med pålegget.
- (2) Skattemyndighetene kan bestemme at pålegget ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort.

## Kapittel 12 Endring uten klage

### § 12-1. Endring av skattefastsetting mv.

- (1) Skattemyndighetene som nevnt i § 2-7, kan endre enhver skattefastsetting når fastsettingen er uriktig. Reglene får tilsvarende anvendelse dersom det ikke foreligger noen skattefastsetting etter kapittel 9.
- (2) Før fastsettingen tas opp til endring etter første ledd, skal skattemyndighetene vurdere om det er grunn til det under hensyn til blant annet den skattepliktiges forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning.
- (3) Skattemyndighetene skal ta opp skattefastsettingen til endring når
  - a) endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål
  - b) skattelovgivningen foreskriver endring av fastsettingen som følge av omstendigheter som inntreffer etter fastsettingen eller
  - c) endringen følger av en avtale som nevnt i dobbeltbeskatningsavtaleloven.
- (4) Skattemyndighetene kan endre beregningen av formue og inntekt fra selskap som skal levere selskapsmelding som nevnt i § 8-9.

### § 12-2. Skjønnsfastsetting

- (1) Skattemyndighetene kan fastsette det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen ved skjønn når det ikke foreligger noen fastsetting etter kapittel 9 eller leverte meldinger ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på.
- (2) Skjønnen skal settes til det som framstår som riktig ut fra opplysningene i saken.

### § 12-3. Endring av vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret

Skattemyndighetene kan endre vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret eller i forenklet registreringsordning når det samtidig er truffet vedtak etter § 12-1 som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket.

### § 12-4. Summarisk fellesoppgjør

- (1) Når arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige opplysninger om ytelser til ansatte, og det medfører uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte ansatte, kan skattemyndighetene i stedet treffe vedtak om et summarisk oppgjør av formues- og inntektsskatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgiverens hånd (summarisk fellesoppgjør).
- (2) Forhold som omfattes av et vedtak om summarisk fellesoppgjør, kan ikke tas opp som ordinær endringssak for den enkelte skattepliktige eller være gjenstand for klage fra denne.
- (3) Departementet kan gi forskrift om det nærmere innholdet i vilkårene etter første ledd samt om beregning og gjennomføring av summarisk fellesoppgjør.

### § 12-5. Fastsetting for flere skatleggingsperioder under ett

For skattepliktig som har skatleggingsperiode på seks måneder eller kortere, kan fastsetting etter § 12-1 foretas samlet, men ikke for et lengre tidsrom enn ett år. Retting av konkrete poster i en skattefastsetting må knyttes til bestemte skatleggingsperioder.

### § 12-6. Frister for endring av skattefastsetting mv.

- (1) Fristen for å ta opp saker til endring etter §§ 12-1, 12-3 og 12-4 er fem år etter utgangen av skatleggingsperioden. For skatter som ikke fastsettes for en bestemt tidsperiode, gjelder fristen fra utgangen av det kalenderåret da den ordinære fristen for å gjennomføre fastsetting etter kapittel 9, løp ut. Fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon kan ikke tas opp til



endring til gunst for den skattepliktige etter utløpet av fristene som nevnt i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 10.

- (2) Fristen er ti år dersom den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes for brudd på straffebestemmelsene i straffeloven §§ 378 og 379. Vedtak om endring som er truffet i medhold av tiårsfristen, bortfaller dersom vedtaket om skjerpet tilleggsskatt oppheves eller anmeldelsen ikke leder til straffereaksjon for brudd på de nevnte bestemmelsene. Fristen er ti år også i saker hvor det ikke ilegges tilleggsskatt fordi vilkårene i § 14-4 bokstav d er oppfylt.
- (3) Etter den skattepliktiges død kan sak om endring innenfor fristene i første og annet ledd, tas opp senest to år etter dødsfallet. Toårsfristen gjelder ikke så lenge boet verken er overtatt av selvskiftende arvinger eller er endelig oppgjort uten slik overtaking.
- (4) Med mindre det foreligger nye opplysninger i saken, må sak om endring av skattegrunnlaget i vedtak etter §§ 12-1, 12-3 og 12-4 tas opp senest fire måneder etter vedtakstidspunktet dersom endringen er til ugunst for den skattepliktige. Saken må uansett tas opp innenfor fristene i første til tredje ledd.
- (5) Etter utløpet av fristene i første til fjerde ledd kan skattemyndighetene likevel vedta økning av pensjonsgivende inntekt, når den skattepliktige forlanger det som følge av feil som i høy grad er sannsynliggjort, og som vedkommende ikke kan lastes for. Ved slik økning skal pensjonspoeng og trygdeavgift økes tilsvarende. Departementet kan gi forskrifter om gjennomføring av slik endring og om beregning og innbetaling av trygdeavgift.

#### **§ 12-7. Utsatt friststart**

Når skattelovgivningen foreskriver endring av skattefastsettingen som følge av omstendigheter som inntreffer etter fastsettingen, regnes fristene etter § 12-6 fra utgangen av det kalenderåret da vilkårene for å foreta endringen ble oppfylt.

#### **§ 12-8. Unntak fra fristene for å ta opp skattefastsetting mv. til endring**

Fristene i § 12-6 er ikke til hinder for at skattefastsettingen tas opp til endring

- a) når endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål
- b) som følge av uttalelse fra Stortingets ombudsmann for forvaltningen, i sak der den skattepliktige er part
- c) når det er klart at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig fastsetting.

#### **§ 12-9. Fordeling av kompetanse mellom Oljeskattekontoret og andre skattemyndigheter**

Oljeskattekontoret avgjør med bindende virkning for andre skattemyndigheter enn Klagenemnda for petroleumsskatt hvilke inntekts- og formuesposter som omfattes av petroleumsskatteloven § 5 første ledd, og hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd.

#### **§ 12-10. Endring av skattefastsetting overfor trekkpliktige etter artistskatteloven, Svalbardskatteloven og Jan Mayen-skatteloven**

Skattemyndighetene kan treffe vedtak om endring av skattefastsetting etter § 12-1 overfor den som har trekkplikt etter artistskatteloven, Svalbardskatteloven og Jan Mayen-skatteloven.

#### **§ 12-11. Endring uten klage av andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting**

- (1) Andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting kan endres av det organet som har truffet vedtaket, uten at det er påklaget dersom

- a) endringen ikke er til skade for noen vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser
  - b) underretning om vedtaket ikke er kommet fram til vedkommende, og vedtaket heller ikke er offentlig kunngjort eller
  - c) vedtaket må anses ugyldig.
- (2) Foreligger vilkårene etter første ledd, kan vedtaket endres også av klageinstansen eller av annet overordnet organ.
- (3) Dersom hensynet til andre privatpersoner eller offentlige interesser tilsier det, kan klageinstans eller overordnet myndighet endre underordnet organs vedtak til skade for den vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser, selv om vilkårene etter første ledd bokstav b eller c ikke er oppfylt. Melding om at vedtaket vil bli overprøvd, må i så fall sendes vedkommende innen tre uker etter at det ble sendt melding om vedtaket, og melding om at vedtaket er omgjort må sendes vedkommende innen tre måneder etter samme tidspunkt. Gjelder det overprøving av vedtak i klagesak, må melding om at vedtaket er omgjort likevel sendes vedkommende innen tre uker.
- (4) De begrensningene i adgangen til å endre et vedtak uten at det er påklaget som er forutsatt ellers i denne bestemmelsen, gjelder ikke når endringsadgangen følger av annen lov, av vedtaket selv eller av alminnelige forvaltningsrettslige regler.

## Kapittel 13 Klage

### § 13-1. Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett

- (1) Enkeltvedtak kan påklages av den vedtaket retter seg mot. Vedtak om skattefastsetting kan også påklages av den som er endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt.
- (2) Klageinstansens vedtak i klagesak kan ikke påklages. Klageinstansens vedtak om å avvise klagen kan likevel påklages, unntatt
- a) når også underinstansen traff vedtak om å avvise klagen
  - b) når underinstansen har prøvd avvisningsspørsmålet og kommet til at vilkårene for realitetsbehandling er til stede
  - c) når Kongen vil være klageinstans
  - d) når klagen er avvist av en klagenemnd.

### § 13-2. Klage fra andre

- (1) Aksjeselskap og allmennaksjeselskap kan klage på vedtak om verdsettingen av aksjene i selskapet.
- (2) Selskap hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-45, kan klage på vedtak om beregning av formue og inntekt fra selskapet.
- (3) Boligselskap kan klage på vedtak om beregning av formue og inntekt fra selskapet.
- (4) Den som skal svare skatt etter egedomsskattelova, har samme rett til å klage etter § 13-1 som den skattepliktige har over avgjørelse som får betydning for eiendomsskatten.

### § 13-3. Klageinstans

- (1) Klageinstans er det forvaltningsorganet (klageinstansen) som er nærmest overordnet det forvaltningsorganet som har truffet enkeltvedtaket (underinstansen).
- (2) Skatteklagenemnda er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift. Det samme gjelder klage over vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret, når det

samtidig klages over vedtak etter § 12-1 som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket. Skatteklagenemnda er også klageinstans ved klager over vedtak fra Skattedirektoratet om ileggelse av tvangsmulkt etter § 14-1 og overtredelsesgebyr etter § 14-7. Saker som skal avgjøres av Skatteklagenemnda, forberedes for nemnda av sekretariatet for Skatteklagenemnda.

- (3) Skatteklagenemnda for Svalbard er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av skatt etter Svalbardskatteloven. Saker som skal avgjøres av Skatteklagenemnda for Svalbard, fremmes for nemnda av skattekontoret.
- (4) Klagenemnda for petroleumsskatt er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av skatt etter petroleumsskatteloven § 5 første ledd. Saker som skal avgjøres av Klagenemnda for petroleumsskatt, fremmes for nemnda av Oljeskattekontoret.

#### **§ 13-4. Klagefrist. Oppreisning for oversittelse av klagefristen.**

- (1) Klagefristen er seks uker.
- (2) Dersom klageren er avhengig av å få opplysninger fra skattemyndighetene for å klage, kan klageren levere klage innen seks uker etter at skattemyndighetene har sendt de nødvendige opplysningene. Første gang en bolig verdsettes etter eieendomsskattelova § 8 C, er fristen for å klage over vedtak som får betydning for eiendomsskatten, seks uker fra skatteseddelen mottas fra kommunen.
- (3) Selv om klagefristen er oversittet, kan skattemyndighetene ta klagen under behandling dersom det er grunn til det under hensyn til blant annet klagerens forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning. Klagen kan ikke tas under behandling som klagesak dersom det er gått mer enn ett år siden vedtaket ble truffet.

#### **§ 13-5. Klagens adressat, form og innhold**

- (1) Klagen skal sendes til det organet som har truffet vedtaket som påklages.
- (2) Klagen skal være skriftlig.
- (3) Klagen skal vise til det vedtaket som det klages over, og om påkrevd gi opplysninger til vurdering av klagerett og av om klagefrist er overholdt. Den skal inneholde bestemte påstander og redegjøre for de forhold påstandene bygger på. Klage over vedtak om fastsetting av merverdiavgift som følge av at skattemelding ikke er kommet inn, behandles bare dersom klageren samtidig med klagen sender inn skattemelding for den eller de skattleggingsperioder vedtaket gjelder.
- (4) Inneholder en klage feil eller mangler, setter forvaltningsorganet en kort frist for retting eller utfylling.

#### **§ 13-6. Saksforberedelse i klagesak**

- (1) Om saksforberedelse mv. av klagesaker gjelder kapittel 5 tilsvarende, når ikke annet følger av reglene i denne bestemmelsen.
- (2) Dersom vilkårene for å behandle klagen ikke foreligger, skal underinstansen avvise saken, jf. likevel § 13-4 tredje ledd.
- (3) Underinstansen kan endre vedtaket dersom den finner klagen begrunnet.
- (4) Blir det ikke truffet vedtak som nevnt i annet eller tredje ledd, skal sakens dokumenter sendes klageinstansen så snart saken er tilrettelagt. Underinstansen kan avgi uttalelse i saken.
- (5) Klageren skal sendes utkast til underinstansens uttalelse. I saker hvor klageinstansen er en nemnd, skal klageren sendes utkast til innstilling til vedtak i nemnda. Første og annet punktum gjelder likevel ikke opplysninger som kan unntas fra innsyn etter § 5-4 femte ledd.

### **§ 13-7. Klageinstansens kompetanse**

- (1) Dersom vilkårene for å behandle klagen ikke foreligger, skal klageinstansen avvise saken, jf. likevel § 13-4 tredje ledd. Klageinstansen er ikke bundet av at underinstansen har ansett vilkårene for å være oppfylt.
- (2) Tas klagen under behandling, kan klageinstansen prøve alle sider av saken og herunder ta hensyn til nye omstendigheter. Den skal vurdere de synspunktene som klageren kommer med, og kan også ta opp forhold som ikke er berørt av klageren.
- (3) Klageinstansen kan selv treffe nytt vedtak i saken, eller oppheve det og sende saken tilbake til underinstansen til helt eller delvis ny behandling.

### **§ 13-8. Fordeling av kompetanse mellom Klagenemnda for petroleumsskatt og andre skattemyndigheter**

Klagenemnda for petroleumsskatt avgjør med bindende virkning for andre skattemyndigheter hvilke inntekts- og formuesposter som omfattes av petroleumsskatteloven § 5 første ledd, og hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd.

### **§ 13-9. Endring av klagenemndenes avgjørelser**

- (1) En klagenemnd kan innenfor fristen i § 12-6 første ledd endre sin skattefastsetting når det foreligger nye omstendigheter og tungtveiende hensyn tilsier at saken tas opp.
- (2) En klagenemnd kan uavhengig av fristene i kapittel 12, endre sin skattefastsetting som følge av en uttalelse fra Stortingets ombudsmann for forvaltningen i sak der den skattepliktige er part.

## **Kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff**

### **§ 14-1. Tvangsmulkt**

- (1) For å fremtvinge levering av pliktige opplysninger kan skattemyndighetene ilegge den som har plikt til å gi opplysninger etter kapittel 7 og 8 eller forespurte opplysninger etter §§ 10-1, 10-2, 10-3, 10-5, 10-6 og 10-7, en daglig løpende tvangsmulkt når opplysningene ikke gis innen de fastsatte frister. Det samme gjelder når det er åpenbare feil ved de opplysninger som gis. Tvangsmulkt kan også ilegges den som ikke retter seg etter pålegg om bokføring etter § 11-1 innen den fastsatte fristen.
- (2) Samlet tvangsmulkt etter første ledd første og annet punktum kan ikke overstige 50 ganger rettsgebyret, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd. Samlet tvangsmulkt etter første ledd tredje punktum kan ikke overstige en million kroner.
- (3) Skattemyndighetene kan i særlige tilfeller redusere eller frafalle påløpt mulkt.
- (4) Tvangsmulkt påløper ikke dersom oppfyllelse er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige.
- (5) Departementet kan gi forskrift om når pliktige opplysninger anses å ikke være gitt og om nivået på og utmåling av tvangsmulkten.

### **§ 14-2. Saksbehandlingsregler ved ileggelse av tvangsmulkt**

- (1) Ved vedtak om tvangsmulkt kan forhåndsvarsel etter § 5-6 unnlates. I melding om vedtak om tvangsmulkt, jf. § 5-8, skal skattemyndighetene opplyse om hvilke plikter som nevnt i § 14-1

første ledd som ikke anses å være oppfylt, frist for når tvangsmulkten begynner å løpe og størrelsen på tvangsmulkten.

(2) Tvangsmulkten tilfaller statskassen.

### **§ 14-3. Tilleggsskatt**

(1) Tilleggsskatt ilegges skattepliktig og trekkpliktig som nevnt i § 8-8 første og annet ledd, som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler. Som unnlatt levering av pliktig opplysning regnes levering etter at skattemyndighetene har truffet vedtak om skattegrunnlaget og beregnet skatt.

(2) Tilleggsskatt ilegges ikke når skattepliktiges eller trekkpliktiges forhold må anses unnskyldelig.

(3) Tilleggsskatt kan fastsettes samtidig med den skatten den skal beregnes av, eller ved en senere særskilt fastsetting. Fristene i §§ 12-6 til 12-8 gjelder tilsvarende.

### **§ 14-4. Unntak fra tilleggsskatt**

Tilleggsskatt fastsettes ikke

- a) av riktige og fullstendige opplysninger som er forhåndsutfylt i skattemeldingen
- b) når de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil
- c) når selger unnlater å beregne merverdiavgift av ordinær bokført omsetning, og det godtgjøres at kjøper har full fradragsrett, eller kjøper ville hatt rett til kompensasjon for merverdiavgiften etter merverdiavgiftskompensasjonsloven
- d) når den skattepliktige frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt tidligere, slik at det kan fastsettes riktig skatt. Dette gjelder ikke hvis rettingen kan anses framkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som skattemyndighetene har fått fra andre. Tidligere ilagt tilleggsskatt faller ikke bort.
- e) når tilleggsskatten for det enkelte forholdet vil bli under 1 000 kroner eller
- f) når den skattepliktige er død.

### **§ 14-5. Satser og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt**

(1) Tilleggsskatt beregnes med 20 prosent av den skattemessige fordelten som er eller kunne ha vært oppnådd. Satsen skal være ti prosent når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder opplysninger som også er gitt av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 7, og opplysninger som selskapet har gitt etter § 8-9 for deltakere som skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48.

(2) Formues- og inntektstillegg som gir grunn for å anvende tilleggsskatt, anses å utgjøre den øverste delen av den skattepliktiges formue og inntekt.

(3) Har den skattepliktige et skattemessig underskudd, beregnes tilleggsskatten av den skatten som ville blitt fastsatt på grunnlag av den unndratte formuen eller inntekten. Det samme gjelder når den fastsatte skatten er lavere enn den skatten som ville blitt fastsatt på grunnlag av den unndratte formuen eller inntekten.

(4) Ved tidfestingsfeil beregnes tilleggsskatten av nettofordelen ved den utsatte fastsettingen. Tidfestingsfeil foreligger i denne sammenheng når

- a) de uriktige eller ufullstendige opplysningene har ført til en skattebesparelse som uten at det er nødvendig med nye opplysninger fra den skattepliktige, ville ha ført til en tilsvarende skattebyrde i senere perioder

- b) den skattepliktige selv har oppgitt skattegrunnlaget i senere perioder, eller unnlatt å fradragføre kostnaden i senere perioder, før skattemyndighetene har tatt opp forholdet
  - c) skattemyndighetene har tatt opp forholdet, men den skattepliktige sannsynliggjør at grunnlaget uansett ville blitt tatt med eller kostnaden unnlatt fradragført i senere perioder.
- (5) Ilagt tvangsmulkt etter § 14-1 skal komme til fradrag i beregnet tilleggsskatt for unnlatt levering etter § 14-3 første ledd annet punktum.

#### **§ 14-6. Skjerpet tilleggsskatt**

- (1) Skjerpet tilleggsskatt ilegges skattepliktig og trekkpliktig som nevnt i § 8-8 første og annet ledd, som forsettlig eller grovt uaktsomt gir skattemyndighetene uriktig eller ufullstendig opplysning, eller unnlater å gi pliktig opplysning, når vedkommende forstår eller bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler. Skjerpet tilleggsskatt kan bare ilegges i tillegg til tilleggsskatt etter § 14-3. § 14-4 første ledd gjelder tilsvarende.
- (2) Skjerpet tilleggsskatt skal fastsettes i et eget vedtak samtidig med eller etter fastsetting av tilleggsskatt etter § 14-3. § 14-3 tredje ledd annet punktum gjelder tilsvarende.
- (3) Skjerpet tilleggsskatt beregnes med 20 eller 40 prosent av den skatten som er eller kunne vært unndratt. § 14-5 annet til femte ledd gjelder tilsvarende.
- (4) Skal skattepliktig for samme år svare skjerpet tilleggsskatt etter forskjellige satser, fordeles den skatten som skjerpet tilleggsskatt skal beregnes av, forholdsmessig etter størrelsen på den formuen eller inntekten som de ulike satsene skal anvendes på.

#### **§ 14-7. Overtredelsesgebyr**

- (1) Skattemyndighetene kan ilegge overtredelsesgebyr overfor
  - a) tredjeparter som ikke oppfyller sine opplysningsplikter etter kapittel 7
  - b) den som ikke medvirker til kontroll etter §§ 10-4 eller 10-8
  - c) den som ikke oppfyller sine plikter til å føre og oppbevare personalliste gitt i medhold av bokføringsloven.
- (2) Overtredelsesgebyr ilegges ikke tredjepart som er ilagt tvangsmulkt for den samme opplysningssvikten.
- (3) Overtredelsesgebyr etter første ledd bokstav a og c skal utgjøre ti rettsgebyr, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd. Ved gjentatt overtredelse innen tolv måneder fra ilegging av overtredelsesgebyr skal gebyret utgjøre 20 rettsgebyr. Et tilleggsgebyr på inntil to rettsgebyr kan ilegges for hver person, selskap eller lignende som det ikke er levert opplysninger om, og hver person som ikke er registrert i samsvar med bestemmelsene om føring av personalliste.
- (4) Overtredelsesgebyr etter første ledd bokstav b kan utgjøre inntil 50 rettsgebyr, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd.
- (5) Overtredelsesgebyr ilegges ikke dersom oppfyllelse er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige.
- (6) Overtredelsesgebyret tilfaller statskassen.
- (7) Departementet kan gi forskrift om grunnlaget for beregning og om utmåling av overtredelsesgebyr.

#### **§ 14-8. Varsel**

I varsel etter § 5-6 om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr skal fristen for å uttale seg være minst tre uker. Varsel etter § 5-6 kan unnlates når overtredelsesgebyr ilegges på stedet.

**§ 14-9. Veiledning om taushetsrett mv.**

I sak om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr skal skattemyndighetene, så langt det er nødvendig for at en part kan ivareta sine interesser i saken, veilede skattepliktig og tredjepart om rekkevidden av retten til ikke å svare på spørsmål eller utlevere dokumenter eller gjenstander når svaret eller utleveringen kan utsette vedkommende for tilleggsskatt, overtredelsesgebyr eller straff.

**§ 14-10. Utsatt iverksetting av vedtak om sanksjon**

- (1) Vedtak om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr skal ikke iverksettes før klagefristen er ute eller klagen er avgjort.
- (2) Dersom skattepliktig eller tredjepart akter å prøve vedtakets gyldighet for domstolene, skal vedtaket etter anmodning ikke iverksettes før etter utløpet av søksmålsfristen eller endelig rettsavgjørelse foreligger.

**§ 14-11. Domstolenes kompetanse ved prøving av vedtak om administrative sanksjoner**

Ved prøving av vedtak om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr kan retten prøve alle sider av saken.

**§ 14-12. Straff for tredjeparts opplysningssvikt mv.**

- (1) Med bot eller fengsel inntil to år straffes opplysningspliktig tredjepart som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene, eller unnlater å gi pliktig opplysning.
- (2) Med bot eller fengsel inntil ett år straffes den som grovt uaktsomt overtrer gjerningsbeskrivelsen i første ledd.

**§ 14-13. Straff for unnlatt medvirkning til kontroll mv.**

Med bot eller fengsel inntil to år straffes den som unnlater å medvirke til kontroll etter §§ 10-4 eller 10-8.

**Kapittel 15 Søksmål mv.**

**§ 15-1. Søksmål fra skattepliktige mv.**

- (1) Den som har klageadgang over en avgjørelse skattemyndighetene har truffet etter denne loven, kan reise søksmål om prøving av avgjørelsen. Den kan også reise søksmål om prøving av avgjørelsen i klagesaken.
- (2) Hvem som har adgang til å gå til søksmål om prøving av andre avgjørelser enn avgjørelser etter første ledd første punktum, følger av reglene i tvisteloven § 1-3.

**§ 15-2. Søksmål fra departementet eller en kommune**

- (1) Departementet kan ved søksmål få prøvd om nemndsvedtak i sak om fastsetting av skatt skal oppheves helt eller delvis fordi det bygger på feilaktig faktisk grunnlag eller uriktig oppfatning av et rettsspørsmål. Dette gjelder likevel ikke avgjørelse truffet på grunnlag av en bindende forhåndsuttalelse etter kapittel 6.
- (2) Kommunestyret kan ved søksmål få prøvd vedtak som gjelder spørsmålet om hva som er rett skattedsted for enkelte skattepliktige. Søksmål anlegges mot den andre eller de andre kommunene som er part i tvisten.

- (3) Kommunestyret kan ved søksmål få prøvd vedtak som gjelder spørsmål av betydning for utskrivningen av eiendomsskatt. Kommunestyret kan også få prøvd den skattepliktiges fastsetting av skattegrunnlaget for kraftforetak som har betydning for utskrivningen av eiendomsskatt.
- (4) Den avgjørelsen retter seg mot, skal varsles om søksmålet.

### **§ 15-3. Partsstilling**

- (1) Ved søksmål til prøving av avgjørelser etter denne loven utøves statens partsstilling av den skattemyndigheten som har truffet avgjørelsen. Er avgjørelsen truffet av en nemnd, utøves partsstillingen av skattekontoret.
- (2) Departementet kan i enkeltsak eller i grupper av saker overta utøvelsen av partsstillingen eller overføre den til annen skattemyndighet.
- (3) Søksmål om nemndsvedtak etter § 15-2 første ledd skal rettes mot nemnda ved lederen.

### **§ 15-4. Søksmålsfrist**

- (1) Søksmål som gjelder enkeltvedtak om skattefastsetting, må reises innen seks måneder etter at vedtaket ble sendt den skattepliktige. Det kan gis oppfriskning for oversittelse av fristen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14.
- (2) Søksmålsfristen avbrytes dersom det omtvistede spørsmålet klages inn for Stortingets ombudsmann for forvaltningen. Ny søksmålsfrist på seks måneder løper fra ombudsmannens melding om avsluttet behandling er kommet fram til den skattepliktige, eller fra den skattepliktige blir varslet om myndighetenes svar på ombudsmannens anmodning om fornyet behandling. Søksmålsfristen etter første ledd avbrytes likevel ikke dersom klagen ikke fører til realitetsavgjørelse hos ombudsmannen og dette skyldes forsettlig forhold fra den skattepliktiges side.
- (3) Hvor lenge det er adgang til å gå til søksmål om prøving av andre avgjørelser enn vedtak etter første ledd, følger av reglene i tvisteloven § 1-3.

### **§ 15-5. Adgang til å stille vilkår for å reise søksmål**

- (1) Det forvaltningsorganet som har truffet enkeltvedtak i medhold av denne loven, kan bestemme at søksmål om gyldigheten av vedtaket ikke skal kunne reises uten at adgangen til å klage over vedtaket er benyttet, og at klagen er avgjort av den høyeste klageinstansen som står åpen.
- (2) Søksmål skal i alle tilfeller kunne reises når det har gått ett år fra klage første gang ble framsatt, og det ikke skyldes forsømmelse fra klagerens side at klageinstansens avgjørelse ikke foreligger. Forutsatt at klagen ble fremmet innen klagefristen, utløper søksmålsfristen etter § 15-4 ikke før klageinstansen har truffet avgjørelse i saken.

### **§ 15-6. Fastsetting etter avsagt dom mv.**

- (1) Når domstolen kommer til at den skattepliktige bare skal betale en del av den fastsatte skatten, eller bare skal ha tilbake en del av et tilbakebetalingskrav, og det ikke foreligger tilstrekkelige opplysninger til å fastslå det riktige beløpet, skal det i domsslutningen angis hvordan ny fastsetting skal utføres.
- (2) Kommer domstolen til at myndighetenes avgjørelse i sak om fastsetting ikke kan opprettholdes på grunn av formelle mangler, skal avgjørelsen henvises til ny behandling hos vedkommende skattemyndighet.
- (3) Endelig rettsavgjørelse og forlik er bindende for alle skattekreditorer.



**§ 15-7. Avgjørelse i fordelingstvist**

- (1) Kommuner som er uenige om hvor en skattepliktig sin formue og inntekt skal skatlegges etter skatteloven kapittel 2 og 3, kan i fellesskap kreve at Skattedirektoratet avgjør tvisten med bindende virkning.
- (2) Avgjørelsen skal begrunnes for så vidt grunnene kan antas å ha betydning ut over den foreliggende saken.

**Kapittel 16 Ikrafttredelse, overgangsbestemmelser og endringer i andre lover**

**§ 16-1. Ikrafttredelse**

Loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer. [ 1. jan 2017 iflg. res. 27 mai 2016 nr. 531.]

Fra samme tidspunkt oppheves lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven).

**§ 16-2. Overgangsbestemmelser**

- (1) § 12-6 gjelder for skattefastsettelser som tas opp til endring etter tidspunktet for lovens ikrafttredelse. Skattemyndighetene kan likevel ikke endre fastsettelser for skatleggingsperiodene 2012 til 2014 til ugunst for den skattepliktige dersom det ikke ville ha vært adgang til å endre fastsettelser etter fristreglene i ligningsloven.
- (2) §§ 14-3 til 14-7 får virkning for saker som er tatt opp ved varsel om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr etter tidspunktet for lovens ikrafttredelse. For saker om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr med varsel før tidspunktet for lovens ikrafttredelse gjelder de tidligere reglene. Det samme gjelder i saker der opplysningssvikten er begått før tidspunktet for lovens ikrafttredelse, for så vidt samlet tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr hadde blitt høyere etter de nye reglene.
- (3) Departementet kan gi forskrift om overgangsbestemmelser.

**§ 16-3. Endringer i andre lover**

Fra det tidspunkt loven trer i kraft, gjøres følgende endringer i andre lover:

**1. I lov 13. august 1915 nr. 5 om domstolene gjøres følgende endring:**

§ 218 annet ledd nr. 2 skal lyde:

2. Den som har bevilling som statsautorisert revisor eller er registrert som revisor, kan bistå med utferdigelse av skattemeldinger, skatteklager og andre henvendelser til skattemyndighetene.

**2. I lov 17. juli 1925 nr. 2 om avgift av kull, jordoljer og andre mineraler og bergarter som utføres fra Svalbard gjøres følgende endringer:**

§ 4 annet ledd første punktum skal lyde:

Undlater den avgiftspliktige å føre eller til bestemt tid å innsende boken med bilag til skattekontoret, eller undlater han å etterkomme en opfordring fra skattemyndighetene for Svalbard om å meddele opplysninger, taper han retten til å inngi klage, med mindre han godtgjør omstendigheter, som finnes fyldestgjørende til undskyldning for forsømmelsen.

§ 5 annet ledd annet punktum skal lyde:

Dog kan skattemyndighetene på andragende innrømme forlengelse av klagefristen.

§ 9 skal lyde:

§ 9. Undlatelse av å føre eller til bestemt tid å innsende den i § 3, første ledd omhandlede bok med bilag eller det i § 3, annet ledd omhandlede regnskap samt undlatelse av på forlangende å meddele nærmere opplysninger til skattemyndighetene straffes med bøter.

**3. I lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter gjøres følgende endringer:**

§§ 2 til 4 oppheves.

§§ 5a til 7 oppheves.

**4. I lov 14. juli 1950 nr. 10 om valutaregulering gjøres følgende endring:**

§ 7 sjettede ledd skal lyde:

Departementet avgjør om opplysninger innhenta ifylgje fyrste leden i denne paragrafen skal meddelast offentlege styresmakter som har med fastsetjinga av skatt, tolloppgåver og tilsyn med finansinstitusjonar å gjera.

**5. I lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter gjøres følgende endringer:**

§§ 2 til 5a oppheves.

§ 6 første ledd skal lyde:

For avgift og renter på motorkjøretøyer eller båter eller i samband med bruk av motorkjøretøy eller båt som omfattes av denne lov, er eieren ansvarlig.

§ 7 første, annet og fjerde ledd oppheves.

§ 10 oppheves.

**6. I lov 3. mars 1972 nr. 5 om arv m.m. (arvelova) gjøres følgende endring:**

§ 28 g tredje ledd annet punktum skal lyde:

For dette formålet kan ein sambuar krevje at skattestyresmaktene gir opplysningar om eller kopi av skattemelding og fastsetjing av formues- og inntektsskatt for den andre sambuaren.

**7. I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eidegdomsskatt til kommunane (eidegdomsskattelova) gjøres følgende endringer:**

§ 8 B-1 første til tredje ledd skal lyde:

(1) Eidegdomsskatt for anlegg for produksjon av elektrisk kraft skal reknast ut etter verdet (taksten) som anlegget vert sett til ved fastsetjinga av formues- og inntektsskatt året før skatteåret.

(2) Vert det med heimel i § 12, bokstav b nytta ulike skattøyrrar for bygningar og grunn, skal det fastsetjast særskilde skattegrunnlag for bygningar og for grunn i samband med den fastsetjinga som er nemnt i første leden.

(3) Er det klaga på verdsetjinga, eller er verdsetjinga under prøving for domstolane, skal eigedomsskatten likevel reknast ut etter det verdet som vart sett ved fastsetjinga av formues- og inntektsskatt. Når spørsmålet er endeleg avgjort, skal skatten rettast i samsvar med den siste avgjerda.

§ 8 B-3 første ledd første punktum skal lyde:

Kommunefordeling av grunnlaget for eigedomsskatt for kraftanlegg sett i drift etter 1. januar 2000, skal byggje på plasseringa av slike særskilte driftsmiddel i kraftanlegget som nemnt i § 8 B-2 første leden pr. 1. januar i skattefastsetjingsåret.

§ 8 B-5 første punktum skal lyde:

Reglane i skatteforvaltningsloven gjeld tilsvarende så langt dei passer ved fastsetjing av kommunefordeling av eigedomsskattegrunnlag etter reglane i denne lova.

§ 8 C-1 første ledd første punktum skal lyde:

Kommunestyret avgjer om eigedomsskatten for bustader skal byggje på verdet (taksten) som vert sett på eigedomen ved fastsetjinga av formues- og inntektsskatt året før skatteåret.

§ 8 C-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Er verdet (taksten) for bustader sett ned ved fastsetjinga etter skatteloven § 4-10 første ledd andre eller tredje punktum, utgjer skattegrunnlaget det justerte verdet multiplisert med 2,67 for primærbustad og 1,33 for sekundærbustad.

§ 9 annet punktum skal lyde:

Seinare vert eigedomsskatten utrekna etter det verdet som eigedomen vert sett i ved fastsetjinga av formues- og inntektsskatt i skatteåret.

§ 17 fjerde ledd skal lyde:

Når taksten byggjer på verdet som er satt ved fastsetjinga av formues- og inntektsskatt, skal utskrivninga rettast berre så langt fastsetjinga vert brigda etter skatteforvaltningsloven § 9-4, kapittel 12 eller kapittel 13. Fristane for retting etter skatteforvaltningsloven § 12-6 gjeld då tilsvarende for eigedomsskatten.

§ 19 annet ledd skal lyde:

For anlegg for produksjon av elektrisk kraft og bustader som vert verdsette etter § 8 C, kan klaga ikkje gjelda det verdet som er sett på eigedomen ved fastsetjinga av formues- og inntektsskatt, jf. skatteforvaltningsloven § 13-2 fjerde ledd.

§ 23 første ledd første punktum skal lyde:

Føresegnene i skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd og § 15-6 første og andre ledd og skattebetalingsloven § 17-1 fjerde og femte ledd gjeld på tilsvarende vis for søksmål og tvistar for tingretten i sak om tvangsfullføring og mellombels sikring om eigedomsskatt.

§ 29 annet ledd skal lyde:

Reglane i skatteforvaltningsloven kapittel 3 om teieplikt gjeld på tilsvarende måte for tenestemenn og nemndmedlemmer som er med på å skriva ut eigedomsskatt i staden for reglane om teieplikt i forvaltningslova.

§ 29 siste ledd skal lyde:

Spørsmålet om dekning av sakskostnader blir avgjort av eigedomsskattekontoret når klagenemnda har endra eit vedtak til gunst for skattytar. Avgjerda kan klagast inn for klagenemnda.

**8. I lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. gjøres følgende endringer:**

§ 3 bokstav c fjerde ledd skal lyde:

Når det ved opphør av særskattepliktig virksomhet foreligger et udekket underskudd, kan den skattepliktige kreve utbetalt fra staten skatteverdien av slikt underskudd. Skatteverdien fastsettes ved å multiplisere udekket underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og i grunnlaget for særskatt med gjeldende satser på opphørstidspunktet. Beløpet fastsettes av skattemyndighetene for det året den særskattepliktige virksomheten opphører.

§ 3 bokstav c femte ledd skal lyde:

Den skattepliktige kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (med unntak av finansutgifter) til undersøkelse etter petroleumsforekomster, for så vidt beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt. Skatteverdien av undersøkelsesutgiftene fastsettes ved å multiplisere de fradragsberettigede utgiftene i alminnelig inntekt og i særskattegrunnlaget med gjeldende skattesatser for året da undersøkelsesutgiftene er pådratt. Beløpet fastsettes av skattemyndighetene for det aktuelle inntektsår. Når skatteverdien av undersøkelsesutgiftene kreves utbetalt etter dette ledd, skal utgiftene ikke inngå i underskudd som behandles etter andre bestemmelser i § 3 c. ---.---.---.---. Hvis krav på utbetaling fra staten etter dette ledd første punktum er pantsatt eller overdratt, skal underskudd som skriver seg fra kostnader til undersøkelse etter petroleumsforekomster behandles etter reglene i første til fjerde punktum, med mindre pantthaver eller den som har fått kravet overdratt samtykker til annen behandling etter denne bokstav.

§ 3 bokstav i skal lyde:

i) Ved avtale om leie av flyttbar produksjonsinnretning kan leietaker som er skattepliktig etter § 5 kreve at det gis fradrag ved fastsettingen av skatt etter særskilte regler. Departementet kan gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne bokstav, herunder regler om skattemessig fradrag for avskrivninger, friinntekt og rentekostnader.

§ 4 første ledd skal lyde:

Til bruk ved fastsettingen av skatt, herunder fastsettingen av særskatt (jf. § 5), kan departementet - generelt eller for det enkelte tilfelle - med bindende virkning fastsette en normpris for petroleum som utvinnes i de områder som er nevnt i § 1, bokstav a og b.

§ 5 annet ledd skal lyde:

Særskatt fastsettes på den inntekt av virksomheten som ligger til grunn for fastsetting av den alminnelige inntektsskatt. Det gis ikke fradrag for tap eller underskudd som fremkommer ved annen virksomhet enn utvinning og rørledningstransport som nevnt i § 1. Det gis ikke fradrag for tilskudd etter skatteloven § 6-42.

§ 5 sjette, syvende og åttende ledd skal lyde:

Dersom friinntekt utgjør mer enn nettoinntekten, kan det overskytende føres til fradrag i senere år ved fastsetting av særskatt. Bestemmelsene i § 3 c annet ledd første og tredje punktum samt tredje ledd får tilsvarende anvendelse på overskytende friinntekt etter foregående punktum.

Når det ved opphør av særskattepliktig virksomhet foreligger overskytende friinntekt, kan den skattepliktige kreve utbetalt fra staten skatteverdien av slik friinntekt. Skatteverdien fastsettes ved å multiplisere overskytende friinntekt med gjeldende sats for særskatt på opphørstidspunktet. Beløpet fastsettes av skattemyndighetene for det året den særskattepliktige virksomheten opphører.

Særskatt etter denne bestemmelse kommer ikke til fradrag ved fastsetting av annen inntektsskatt.

§ 6 oppheves.

§ 6 a oppheves.

§ 7 nr. 2 skal lyde:

2. Terminskatt etter nr. 1 skal skrives ut til det beløp som fastsatt skatt ventes å utgjøre for vedkommende inntektsår. Ved utskrivningen fordeles terminskatten i seks deler, jf. annet ledd. Den skattepliktige skal ha adgang til å uttale seg før utskrivningen finner sted.

§ 7 nr. 4 skal lyde:

4. Skattyteren kan ved forfall for andre termin med virkning for de tre første terminene innbetale tillegg til utskrevet terminskatt når denne antas utilstrekkelig til å dekke den skatt som ventes fastsatt. Tilsvarende kan skattyteren ved forfall for femte termin med virkning for de tre siste terminene innbetale tillegg til utskrevet terminskatt.

§ 7 nr. 5 annet ledd skal lyde:

Når skatten er fastsatt blir utskrevet terminskatt å avregne i den fastsatte skatt. I tilfeller som nevnt i petroleumsskatteloven § 7-4 avregnes innbetalt terminskatt i fastsatt skatt. Skattebetalingsloven § 7-1 annet og tredje ledd og § 7-2 første ledd gjelder tilsvarende. Departementet kan i forskrift gi regler om gjennomføring og utfylling av denne bestemmelse.

### **9. I lov 8. april 1981 nr. 7 om barn og foreldre gjøres følgende endringer:**

§ 70 syvende ledd skal lyde:

Foreldra har plikt til å opplyse det organet som skal handsame fastsetjinga av tilskotet, om kva arbeid, utdanning, inntekt og formue dei har, og elles om alt ana som kan ha noko å seie for fastsetjinga av fostringstilskotet. For å fastsetje tilskotet kan organet utan omsyn til teieplikta krevje dei opplysningane som trengst frå arbeidsgjevarar, skattestyresmaktene, arbeids- og velferdsetaten og forsikringsselskap, bankar og andre som forvarer eller forvaltar formueverdiar.

§ 80 første ledd tredje og fjerde punktum skal lyde:

Ei indeksregulering skal likevel først gjerast etter at det er teke omsyn til frådraga den frikjende faren tidlegare har fått i skattefastsetjinga si for betalt tilskot. Fordelen av det tidlegare frådraget i skattefastsetjinga skal setjast til 20 prosent.

**10. I lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker gjøres følgende endringer:**

§ 67 annet ledd bokstav c skal lyde:

c) overtredelse av militær straffelov § 34 annet ledd annet straffalternativ, jf. tredje ledd, lov om toll og vareførsel § 16-7, skatteforvaltningsloven §§ 14-12 og 14-13, utlendingsloven § 108 tredje ledd, jf. sjette ledd, regnskapsloven § 8-5 første ledd første og tredje punktum, jf. tredje ledd første punktum, bokføringsloven § 15 første ledd første og tredje punktum, jf. tredje ledd første punktum, alkoholloven § 10-1 annet ledd, arbeidsmiljøloven § 19-1 annet ledd, kystvaktloven § 36 annet ledd, viltloven § 56 første ledd annet punktum, lakse- og innlandsfiskloven § 49 første ledd annet punktum og forurensningsloven § 79 tredje ledd.

**11. I lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven) gjøres følgende endring:**

§ 101 tredje ledd skal lyde:

Skattemyndighetene skal på forlangende fra retten eller bostyreren gi opplysninger om skyldnerens formues- og inntektsforhold.

**12. I lov 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavernes dekningsrett gjøres følgende endringer:**

§ 2-7 tredje ledd tredje punktum skal lyde:

For skattekrav kan utlegg alltid tas i krav som forfaller inntil fem år etter utgangen av det inntektsåret skatten gjelder, eller i tilfelle endring av fastsettingen av formues- og inntektsskatt fem år etter utgangen av det kalenderår da endringsvedtak ble truffet.

§ 9-4 annet ledd annet punktum:

Fordring på refusjon etter skatteloven § 16-50 regnes i denne sammenheng som forfalt ved fastsettingen av den skatt som gir grunnlag for kravet.

§ 9-4 annet ledd femte punktum skal lyde:

Fortrinnsretten omfatter ikke skatt som er eller kunne vært fastsatt ved endring av skattefastsetting etter skatteforvaltningsloven kapittel 12.

§ 9-7 nr. 4 bokstav a skal lyde:

a) Fordring på tilleggsskatt pålagt som følge av uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene, og annen skatte- eller avgiftsfordring av tilsvarende art.

**13. I lov 18. desember 1987 nr. 93 om kontroll med eksport av strategiske varer, tjenester og teknologi m.v. gjøres følgende endringer:**

§ 2 femte ledd skal lyde:

Departementet kan videre bestemme at offentlige organer som har med fastsettingen av formues- og inntektsskatt og kontrollen med merverdiavgiften å gjøre, skal få adgang til å gjøre seg kjent med de opplysninger som er gitt etter denne lov.

**14. I lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap gjøres følgende endring:**

§ 39 annet punktum skal lyde:

For dette formålet kan en ektefelle kreve at den andre ektefellen og skattemyndighetene gir opplysninger om eller kopi av den felles eller den andre ektefellens skattemelding og fastsetting av formues- og inntektsskatt.

**15. I lov 11. juni 1993 nr. 66 om pristiltak gjøres følgende endring:**

§ 3 femte ledd første punktum skal lyde:

Opplysninger som kreves etter annet ledd kan gis uten hinder av den lovbestemte taushetsplikt som ellers påhviler skattemyndigheter og myndigheter som har til oppgave å overvåke offentlig regulering av ervervsvirksomhet.

**16. I lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (Svalbardskatteloven) gjøres følgende endringer:**

§ 1-1 første ledd skal lyde:

Denne lov gjelder skatt til Svalbard av formue og inntekt, herunder fastsetting, betaling og innkreving av slik skatt.

§ 2-1 fjerde ledd skal lyde:

Lønn og annen godtgjørelse for arbeid utført utenfor Svalbard er unntatt fra skatteplikten dersom det godtgjøres at inntekten er skattepliktig ved annen norsk skattlegging eller i fremmed stat.

§ 2-3 annet ledd skal lyde:

Inntekt av næringsvirksomhet utøvet utenfor Svalbard unntas fra skatteplikt dersom det godtgjøres at inntekten er skattepliktig ved annen norsk skattlegging eller i fremmed stat.

Nåværende § 3-2 blir § 3-1.

§ 3-1 første ledd tredje punktum skal lyde:

I det samlede inntektsgrunnlaget etter forrige punktum inngår også inntekt som nevnt i § 3-2 fjerde ledd bokstav b.

Nåværende § 3-1 blir § 3-2 og overskriften skal lyde:

§ 3-2. Formue og annen inntekt enn lønn

§ 3-2 første ledd skal lyde:

Formue og inntekt av annen art enn nevnt i § 3-1 skattlegges etter reglene i skatteloven, med mindre annet er bestemt.

§ 3-2 fjerde ledd bokstav b første punktum skal lyde;

Skatt av alminnelig inntekt fra enkeltpersonforetak beregnes med en prosentvis fastsatt del av denne inntekten og med samme satser som er fastsatt for lønnsinntekt, jf. § 3-1.

Kapittel 4 skal lyde:

Kapittel 4. Skatteforvaltning mv.

§ 4-1. Skatteforvaltningslovens anvendelse på Svalbard

Skatteforvaltningsloven gjelder ved fastsetting av skatt og trygdeavgift til Svalbard jf. skatteforvaltningsloven § 1-1 bokstav b.

§ 4-2. Særlige bestemmelser for visse grupper skattepliktige

Departementet kan fastsette nærmere regler om

- a) forenklet felles skatteoppgjør for prosjektgrupper mv. med kortere opphold på Svalbard,
- b) krav til registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, årsregnskap og årsberetning for næringsdrivende selskaper, eller for grupper av slike.

§ 5-1 skal lyde:

§ 5-1. Skattebetalingslovens anvendelse på Svalbard

Skattebetalingsloven gjelder ved betaling og innkreving av skatt og trygdeavgift til Svalbard, jf. skattebetalingsloven § 1-1 annet ledd b.

§ 5-2 første ledd første punktum skal lyde:

Ved utbetaling av lønn og annen godtgjørelse for arbeid skal arbeidsgiver gjøre fradrag i ytelsens verdi for skatt etter § 3-1.

§ 5-2 fjerde ledd skal lyde:

Skattebetalingsloven kapittel 5 om forskuddstrekk får ikke anvendelse for lønnstrekk, med unntak av § 5-12.

§ 5-2 femte ledd første punktum skal lyde:

Arbeidsgiveren skal levere melding om foretatt lønnstrekk etter reglene i skatteforvaltningsloven § 8-8 første ledd.

§ 5-2 nytt niende ledd skal lyde:

Departementet kan fastsette nærmere regler om gjennomføring av lønnstrekkordningen, herunder om lønnstrekk i naturalytelser og utgiftsgodtgjørelser.

§ 5-3 oppheves.

§ 6-3 første ledd annet punktum skal lyde:

Bestemmelsen gjelder ikke for forenklet oppgjør etter § 4-2 bokstav a.

**17. I lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. gjøres følgende endringer:**



§ 6 oppheves.

§ 8 overskriften skal lyde:

§ 8. Attest om innbetalt skatt

§ 8 første til femte ledd oppheves.

§ 10 skal lyde:

§ 10. Forskriftshjemmel

Departementet kan i forskrift fastsette nærmere bestemmelser om skattlegging etter denne lov, herunder om fastsettelse av utgifter til transport, kost og losji, bruk av billetter, skattetrekk og innkreving.

§ 11 oppheves.

§ 12 skal lyde:

§ 12. Forholdet til annen skattelovgivning

Den øvrige skattelovgivning, herunder skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven, kommer til anvendelse så langt annet ikke følger av denne lov med forskrifter. Trekkplikt etter denne lov, og forsømmelse av slik plikt har samme virkning som tilsvarende plikt og forsømmelse etter de nevnte lover.

**18. I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd gjøres følgende endringer:**

§ 3-5 sjette ledd skal lyde:

Trygdetid i alderspensjoner medregnes fra utløpet av det året fastsettingen av formues- og inntektsskatt for det aktuelle året er ferdig.

§ 3-18 annet ledd annet punktum skal lyde:

Naturalytelser og overskudd på utgiftsgodtgjørelser regnes med og gis den verdien som legges til grunn ved fastsetting av inntektsskatt.

§ 7-2 tredje ledd skal lyde:

Formue som nevnt i andre ledd bokstav a og b skal være den formue som framgår av siste fastsetting av formues- og inntektsskatt.

§ 19-5 annet ledd første punktum skal lyde:

Pensjonspoeng etter §§ 3-13, 3-14 og 3-16 medregnes i tilleggspensjonen fra utløpet av det året fastsettingen av formues- og inntektsskatt for det aktuelle året er ferdig.

§ 19-13 første ledd annet punktum skal lyde:

Beregningen foretas med virkning fra januar året etter at fastsettingen av formues- og inntektsskatt for det aktuelle året foreligger.

§ 20-4 tredje ledd skal lyde:

Pensjonsopptjeningen for et kalenderår oppreguleres med lønnsvekst og tilføres pensjonsbeholdningen ved utløpet av året fastsettingen av formues- og inntektsskatt for det aktuelle året er ferdig.

§ 20-10 tredje ledd skal lyde:

Trygdetid medregnes fra utløpet av det året fastsettingen av formues- og inntektsskatt for det aktuelle året er ferdig.

§ 20-17 tredje ledd skal lyde:

Omregninger foretas med virkning fra januar året etter at fastsettingen av formues- og inntektsskatt foreligger.

§ 21-16 skal lyde:

§ 21-16. Saksbehandling i avgiftssaker m.m.

For saker som behandles av skattemyndighetene etter kapittel 24, gjelder ikke bestemmelsene i kapitlet her, og heller ikke bestemmelsene i forvaltningsloven.

§ 23-2 tiende ledd skal lyde:

Når det gjennomføres summarisk fellesoppgjør etter skatteforvaltningsloven § 12-4, inngår det beløp som arbeidsgiveren blir ansvarlig for etter denne bestemmelsen, i grunnlaget for arbeidsgiveravgiften.

§ 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav f skal lyde:

f) godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i selskap med deltakerfastsetting i næring der det svares produktavgift som nevnt i § 23-5,

§ 24-2 oppheves.

§ 24-3 oppheves.

§ 24-4 annet ledd fjerde punktum skal lyde:

Også Riksrevisjonen kan foreta slike ettersyn og kreve fremlagt dokumenter som nevnt.

§ 24-5 annet og tredje ledd oppheves.

**19. I lov 13. juni 1997 nr. 53 om eierskap i medier gjøres følgende endring:**

§ 13 fjerde ledd første punktum skal lyde:

Opplysninger som kreves etter første ledd, kan gis uten hinder av den lovbestemte taushetsplikt som ellers påhviler skattemyndigheter og myndigheter som har til oppgave å overvåke offentlig regulering av ervervsvirksomhet.

**20. I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:**

§ 7-30b annet ledd annet punktum skal lyde:

Transaksjoner mellom heleide konsoliderte foretak kan unnlates opplyst i selskapsregnskapet dersom selskapet er unntatt fra dokumentasjonsplikten etter skatteforvaltningsloven § 8-9 annet ledd.

**21. I lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven) gjøres følgende endring:**

§ 6-2 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Revisor skal sende kopi av begrunnelse som nevnt i § 5-2 fjerde ledd nr. 5 som gjelder krav om bekreftelser etter skatteforvaltningsloven, til skattekontoret.

**22. I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteoven) gjøres følgende endringer:**

§ 1-3 bokstav c skal lyde:

nedsette eller frafalle lovlig fastsatt skatt, uten særlig hjemmel i denne lov.

§ 2-1 syvende ledd skal lyde:

(7) Plikten til å svare formuesskatt er betinget av at skattyteren bor i riket 1. januar i det år skatten fastsettes.

§ 2-2 tredje til femte ledd skal lyde:

(3) Deltakerne i selskap som nevnt i annet ledd fastsetter skatt hver for seg for sin andel i selskapets formue og inntekt, jf. §§ 4-40 og 10-40 til 10-45.

(4) Skatt av inntekt kan fastsettes selv om selskapet eller innretningen er oppløst eller boet er sluttet og midlene utdelt til parthaverne før utgangen av inntektsåret.

(5) For selskap m.v. som har plikt til å svare formuesskatt, er formuesskatteplikten betinget av at selskapet, innretningen eller boet ikke er oppløst eller sluttet 1. januar i det år skatten fastsettes.

§ 2-10 skal lyde:

§ 2-10. Fastsetting av skatt for ektefeller under ett

Ektefeller fastsetter skatt av begge formue og inntekt under ett når ikke annet er bestemt i denne lov.

§ 2-11 skal lyde:

§ 2-11. Særskilt fastsetting av ektefellers inntekt

(1) Har begge ektefeller inntekt, kan hver av dem fastsette inntekten særskilt.

(2) Skattemyndighetene kan gjennomføre særskilt fastsetting også uten at ektefellene selv har foretatt særskilt fastsetting, hvis det gir lavere eller samme samlede skatt som fastsetting under ett.

(3) Ved inntekt av bedrift som tilhører den ene eller begge ektefeller, kan ektefellene etter nærmere dokumentasjon fastsette en forholdsmessig andel av overskuddet som svarer til arbeidsinnsats og deltakelse i virksomheten. Departementet kan gi forskrift om dokumentasjon.

§ 2-12 skal lyde:

§ 2-12. Fastsetting av skatt for ektefeller hver for seg

Ektefeller fastsetter skatt hver for seg

- a. når ekteskapet er inngått etter 31. oktober året før inntektsåret. Den ektefellen som har lavest alminnelig inntekt, kan likevel fastsette skatt under ett med den andre ektefellen hvis de har stiftet felles hjem før utløpet av inntektsåret,
- b. når de ved utløpet av inntektsåret var separert eller levde varig atskilt.

§ 2-13 skal lyde:

§ 2-13. Fordeling av skatt mellom ektefeller

(1) Ektefeller som helt eller delvis fastsetter skatt under ett, jf. §§ 2-10 og 2-12 bokstav a annet punktum, skal fordele skatt av

- a. alminnelig inntekt etter størrelsen av den alminnelige inntekt hver ektefelle har,
- b. personinntekt etter størrelsen av den personinntekt hver ektefelle har,
- c. formue etter størrelsen av den nettoformue hver ektefelle har.

(2) Endret skatt ved endring av fastsatt skatt senere enn to år etter utløpet av inntektsåret, skal i sin helhet tilregnes den ektefellen som endringen gjelder. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

§ 2-14 skal lyde:

§ 2-14. Fastsetting av barns formue og inntekt

(1) Når barn er 16 år eller yngre ved utløpet av inntektsåret, fastsettes skatten av barnets inntekt og formue med en halvpart på hver av foreldrene hvis foreldrene lever sammen ved utgangen av året. Foreldrene kan fastsette en annen fordeling.

(2) Lever ikke foreldrene sammen ved utgangen av året, fastsettes skatten av barnets inntekt og formue på den av foreldrene som barnet er folkeregistrert sammen med på dette tidspunkt. Hvis denne av foreldrene ikke har hatt omsorgen for barnet det meste av året, kan vedkommende kreve at barnets formue og inntekt fastsettes hos den annen hvis sistnevnte har hatt omsorgen for barnet det meste av året.

(3) Skatt på særkullsbarns formue og inntekt fastsettes med en halvpart hos hver av ektefellene. Den av ektefellene som ikke er barnets biologiske mor eller far og som heller ikke har adoptert barnet, kan kreve at barnets formue og inntekt fastsettes hos den andre ektefellen.

(4) Skatt på arbeidsinntekt fastsettes likevel særskilt hos barn som i inntektsåret er 13 år eller eldre, og har hatt arbeidsinntekt.

(5) Selv om øvrig skatt for barnet fastsettes sammen med foreldrene etter reglene i første ledd, kan skatt av engangserstatning eller annen ytelse som omfattes av § 4-22 fastsettes særskilt hos barnet.

Overskriften til § 2-15 og paragrafens første ledd skal lyde:

§ 2-15. Fastsetting av skatt etter dødsfall

(1) Ved dødsfall i inntektsåret fastsetter boet eller arving som har overtatt boet udelt, skatten for sin egen og avdødes samlede inntekt i dette året. Arving kan likevel fastsette skatten for sin og avdødes inntekt hver for seg.

§ 2-20 skal lyde:

§ 2-20. Fordeling av inntekt ved eierskifte

Når eiendom eller virksomhet skifter eier i inntektsåret, skattlegges hver av eierne for den inntekten som etter tidfestingsreglene faller i vedkommendes eiertid, jf. likevel § 2-15 om fastsetting av skatt etter dødsfall og § 10-41 om realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting m.v.

§ 2-33 første ledd annet og tredje punktum skal lyde

Ved siden av boet kan skyldneren fastsette skatt av inntekt som skyldneren eller ektefellen erverver, og som ikke tilflyter boet. Skyldneren skal fastsette skatt av formue som skyldneren eller ektefellen eier ved utløpet av inntektsåret, som ikke er inndratt i boet.

§ 2-35 annet ledd bokstav c skal lyde:

c. personer bosatt på fastlandet og selskaper hjemmehørende på fastlandet ikke fastsette skatt av inntekt og formue som er skattlagt til Svalbard.

§ 3-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Ved fastsetting av skatt under ett etter § 2-12 a svares skatt til bostedskommunen til den av ektefellene som har høyest alminnelig inntekt.

§ 3-1 syvende ledd tredje punktum skal lyde:

Personens ektefelle og barn i felles husstand anses bosatt samme sted, med mindre de har særlig svak tilknytning til denne boligen og ikke fastsetter under ett med personen.

§ 4-1 skal lyde:

§ 4-1. Hovedregel om formue

(1) Skattepliktig formue fastsettes til omsetningsverdien pr. 1. januar i skattefastsettingsåret av skattyterens eiendeler med økonomisk verdi, med fradrag for gjeld som skattyteren hefter for.

(2) For skattyter med avvikende regnskapsår etter forskriftsbestemmelse vedtatt med hjemmel i skatteforvaltningsloven § 8-14 skal formuesfastsettelsen omfatte formuen ved utløpet av siste regnskapsår før 1. januar i skattefastsettingsåret.

§ 4-3 første ledd bokstav e og f skal lyde:

e. forskuddsskatt, forhåndsskatt og terminskatt som ikke er forfalt, samt restskatt og resterende skatt som ikke er fastsatt ved utløpet av inntektsåret,

f. skatt, trygdeavgift eller tilleggs skatt og renter som fastsettes ved endring av fastsatt skatt etter utløpet av inntektsåret.

§ 4-11 annet ledd skal lyde:

(2) Verdien av skog settes til den avkastningsverdien skogen har på lengre sikt ved rasjonell skjøtsel og drift etter forskrift, jf. skatteforvaltningsloven § 9-8 tredje ledd.

§ 4-12 skal lyde:

§ 4-12. Aksje, grunnfondsbevis og andel i verdipapirfond

(1) Børsnotert aksje verdsettes i alminnelighet til kursverdien 1. januar i skattefastsettingsåret.

(2) Ikke-børsnotert aksje verdsettes til aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar året før skattefastsettingsåret fordelt etter pålydende.

(3) Ikke-børsnotert aksje i utenlandsk selskap verdsettes til aksjens antatte salgsverdi 1. januar i skattefastsettingsåret. Aksjen skal verdsettes etter annet ledd når skattyteren krever dette og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi.

(4) Departementet kan

a) gi forskrift om beregning av aksjeverdien i annet ledd, og om dokumentasjonskrav etter tredje ledd,

b) fastsette skjema til bruk ved beregningen,

c) ved forskrift bestemme at ikke-børsnoterte aksjer som er undergitt annen kursnotering, verdsettes som bestemt i første ledd,

d) ved forskrift gi bestemmelser om samordning av verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper mellom forskjellige skattekontorer.

(5) Grunnfondsbevis i sparebank, gjensidig forsikringselskap, kreditt- og hypotekforening og selveiende finansieringsforetak verdsettes til kursverdien 1. januar i skattefastsettingsåret. Er kursen ikke notert eller kjent, settes verdien til den antatte salgsverdi.

(6) Andel i verdipapirfond verdsettes til andelsverdien 1. januar i skattefastsettingsåret.

§ 4-13 skal lyde:

§ 4-13. Aksje i nystiftet aksjeselskap og allmennaksjeselskap eller hvor aksjekapitalen er endret i året før skattefastsettingsåret

(1) For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er stiftet året før skattefastsettingsåret, settes aksjeverdien til summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs. Er stiftelsen skjedd ved overgang fra personlig firma til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, legges verdien 1. januar i skattefastsettingsåret til grunn, fastsatt i samsvar med § 4-12 annet ledd.

(2) For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hvor aksjekapitalen i året før skattefastsettingsåret er forhøyet eller satt ned ved innbetaling fra eller utbetaling til aksjonærene, legges verdien 1. januar i skattefastsettingsåret til grunn ved skattefastsettingen. Det samme gjelder såfremt selskapet det forutgående år har ervervet egne aksjer uten nedskrivning av aksjekapitalen, eller aksjen i året før skattefastsettingsåret er strøket fra notering på børs eller notering på SMB-listen ved Oslo Børs. For øvrig gjelder § 4-12 annet ledd.

§ 4-17 skal lyde:

§ 4-17. Varebeholdning

Beholdning av varer og råstoffer i virksomhet verdsettes til samme verdi som legges til grunn ved fastsettingen av inntekt, jf. § 14-5 annet ledd.

§ 4-20 annet ledd skal lyde:

(2) Personer som fastsetter skatt under ett, har ett felles fribeløp etter første ledd.

§ 4-31 tredje ledd første punktum skal lyde:

Andre skattytere enn nevnt i annet ledd gis ikke fradrag for gjeld som svarer til forholdet mellom verdien av fast eiendom og eiendeler i virksomhet som nevnt i første ledd og verdien av skatteytters samlede eiendeler, basert på verdien ved skattefastsettingen.

§ 4-40 skal lyde:

§ 4-40. Fastsetting av formue for deltaker i selskap med deltakerfastsetting

For deltaker i selskap med deltakerfastsetting som omfattes av § 10-40, settes verdien av deltakerens selskapsandel ved fastsettingen av formue til en andel av selskapets nettoformue beregnet som om selskapet var skattyter.

§ 4-50 skal lyde:

§ 4-50. Fastsetting av formue for inntekts- eller bruksnyter

Er det ved testament eller annen gyldig disposisjon bestemt at inntektsnytelsen av en kapital eller bruksnytelsen av en eiendom i kortere eller lengre tid skal tilkomme en person, men at selve kapitalen eller eiendommen skal tilfalle en annen person, stiftelse eller innretning, fastsetter rente- eller bruksnyteren formue av kapitalen eller eiendommen så lenge denne retten vedvarer.

§ 4-51 skal lyde:

§ 4-51. Forsømmelse av meldeplikt ved realisasjon av aksje og grunnfondsbevis mv.

Er det i innsendt aksjonæroppgave oppført noen som har forsømt å gi melding til selskapets eller innretningens styre om at aksje eller grunnfondsbevis m.v. er realisert, skal vedkommende fastsette skatten som eier av aksjen eller grunnfondsbeviset mv., med mindre vedkommende påviser hvem som er den virkelige eieren.

§ 5-2 første ledd annet punktum skal lyde:

Ved uttak fra enkeltpersonforetak eller sameie, gjelder skatteplikten bare hvor kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved fastsettingen av skatt.

§ 5-11 tredje ledd skal lyde:

(3) Departementet kan gi forskrift til utfylling av første ledd og om i hvilken utstrekning reglene for forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser skal gis tilsvarende anvendelse ved fastsettingen av skatt, jf. skattebetalingsloven § 5-8 tredje ledd.

§ 5-15 første ledd bokstav i skal lyde:

i. arbeidsvederlag som ikke er virksomhetsinntekt, når beløpet er under grensen for opplysningsplikt etter forskrift gitt med hjemmel i skatteforvaltningsloven § 7-13, jf. § 7-2,

§ 5-22 første ledd første punktum skal lyde:

Bestemmelsene i denne paragraf gjelder for renter på lån fra personlig skattyter til aksjeselskap, allmennaksjeselskap, likestilt selskap og sammenslutning etter § 10-1, tilsvarende utenlandsk selskap, samt til selskap med deltakerfastsetting, jf. § 10-40.

§ 5-41 første ledd skal lyde:

(1) For livrente som er tegnet i selskap som har eller har hatt tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet her i landet, er skatteplikten etter § 5-1 begrenset til den del av livrenten som anses å gå ut over tilbakebetalingen av premie for forsikringen. Det gjelder under forutsetning av at det ikke er gitt fradrag for premien ved fastsettingen av skatt. Departementet kan gi forskrift om størrelsen av den skattepliktige delen, om vilkår for begrensning av skatteplikten og om hel eller delvis skatteplikt ved brudd på vilkår.

§ 6-3 fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) Udekket underskudd ved årets fastsetting av skatt kan fremføres til fradrag etter § 14-6. Foreldrefradrag etter § 6-48 og særfradrag etter §§ 6-80 til 6-85 tas ikke i betraktning ved fastsettelse av underskudd til fremføring.

(5) Når det i skatteavtale med fremmed stat er bestemt at inntekt skal være unntatt fra skattlegging i Norge, kommer tilhørende kostnad eller tilsvarende tap ikke for noen del til fradrag ved fastsetting av skatt på inntekt her i landet.

§ 6-19 annet ledd tredje punktum skal lyde:

Fradrag gis kun til aktiv yrkesutøver eller næringsdrivende og er betinget av at det senest ved utløpet av fristen for å levere skattemelding legges frem attest for innbetalt kontingent.

§ 6-32 annet ledd første punktum skal lyde:

Minstefradrag beregnes særskilt for hver person som fastsetter skatt under ett etter §§ 2-10, 2-12 a annet punktum og 2-14 første ledd.

§ 6-40 sjette ledd skal lyde:

(6) Ved fradrag for rente av gjeld til utenlandsk fordringshaver skal rentekostnaden dokumenteres på den måten departementet har bestemt.

§ 6-46 sjette ledd skal lyde:

(6) Fradrag etter første, annet, tredje og femte ledd gis bare hvis arbeidsgiver har avtale med det selskapet mv. der pensjonsordningen er tegnet, om at dette ukrevet innberetter opplysninger om utbetalinger fra pensjonsordningen til skattemyndighetene i henhold til skatteforvaltningsloven.

§ 6-49 første ledd skal lyde:

(1) Barn gis særskilt inntektsfradrag når barnet har arbeidsinntekt og barnet fastsetter skatt av underholdsbidrag, barnepensjon o.l.

§ 6-51 annet ledd skal lyde:

(2) Er det fastsatt fradrag for en kostnad, men fradragsrett for kostnaden likevel ikke foreligger som følge av denne bestemmelsen, skal tidligere fradragsført beløp tas til inntekt det år betalingen skjer.

§ 6-70 første ledd skal lyde:

(1) Skattyter som

a. etablerer skatteplikt som bosatt i riket, jf. § 2-1 første ledd, kan ved fastsettingen av skatt for de to første inntektsårene kreve standardfradrag etter denne paragraf i stedet for ordinære fradrag.

b. har begrenset skatteplikt etter § 2-3 første ledd d og annet ledd, kan fastsette standardfradrag etter denne paragraf i stedet for ordinære fradrag.

c. har begrenset skatteplikt etter § 2-3 første ledd h, skal ha standardfradrag etter denne paragraf.

Har personen utelukkende skatteplikt etter § 2-3 første ledd h, skal han ha standardfradrag uansett hvor lenge denne skatteplikten består.

§ 6-90 tredje ledd skal lyde:

(3) Fastsetter ektefellene skatten særskilt etter § 2-11, eller fordeler de skatten etter § 2-13, gjelder første og tredje ledd særskilt for hver av dem.



§ 6-91 tredje ledd første punktum skal lyde:

Andre skattytere enn nevnt i annet ledd har ikke krav på fradrag for gjeldsrenter som svarer til forholdet mellom verdien av fast eiendom og eiendeler i virksomheten som nevnt i første ledd og verdien av skattyters samlede eiendeler, basert på verdien ved skattefastsettingen.

§ 7-3 første ledd skal lyde:

(1) Boligselskaper fastsetter ikke skatt som selskaper. I stedet fastsetter andelshaverne skatten etter denne paragraf.

§ 7-3 fjerde ledd første punktum skal lyde:

Bestemmelsene i denne paragraf gjelder selv om vilkårene i tredje ledd ikke er oppfylt, når skattemyndighetene finner at dette vil gi et resultat som stemmer bedre med det virkelige forhold enn ordinær skattefastsetting etter regnskap ville gjøre.

Overskriften til § 7-10 skal lyde:

§ 7-10. Fradrag for kostnad ved overgang fra skattefritak til skatteplikt

§ 7-11 skal lyde:

§ 7-11. Forskrift

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i dette kapittel, herunder om skattlegging i boligsameier og levering av opplysninger fra slike.

§ 8-2 femte ledd skal lyde:

(5) Skattyter som i en kommune enten ikke har skog eller bare har skog som ennå ikke er inntektsgivende, gis fradrag for kostnad til skogreising på egen eiendom med inntil ti prosent av nettoinntekten ved skattefastsettingen i samme kommune. Fradrag gis bare for skogreising i område som etter departementets bestemmelse skal anses som skogløst eller skogfattig.

§ 8-3 annet til femte ledd skal lyde:

(2) Avsetningsbeløpet kan for det enkelte år sammen med andre fradragsberettigede fondsavsetninger utgjøre høyst 80 pst. av det beløp inntekten av reindrift eventuelt ved gjennomsnittsfastsetting etter § 14-82 fastsettes til. Avsetningsbeløpet kan ikke være mindre enn 30 000 kroner.

(3) Fradrag for avsetning gis bare dersom skattyteren innen utløpet av fristen for å levere skattemelding har satt avsetningsbeløpet inn på særskilt konto i innenlandsk bank. Fradraget skal dokumenteres med erklæring fra banken om at skattekontoret vil få skriftlig underretning når det skjer bevegelse på kontoen eller innskuddet stilles som sikkerhet for gjeld.

(4) Fører skattefastsettingen til at skattyteren kunne ha foretatt større avsetning enn det beløp skattyteren regnet med som maksimum, er det adgang til å øke fradraget tilsvarende, forutsatt at økningen utgjør minst 5 000 kroner.

(5) Beløp som det er gitt fradrag for etter bestemmelsene foran, skal legges til skattyterens inntekt - eventuelt ved gjennomsnittsfastsetting etter § 14-82 - for det året eller de årene midlene på bankkontoen heves. Skattlegging skal skje senest ved skattefasttingen for det syvende året etter at det ble gitt fradrag for beløpet. Rentebeløp som godskrives fondskontoen, behandles på samme måte. Innstående midler anses som hevet dersom de stilles som sikkerhet for gjeld. Skattyteren anses for å ha disponert over fondsmidlene i samme rekkefølge som beløpene ble avsatt. Ved skattlegging av fondsmidler gjelder bestemmelsen i § 6-90 annet ledd tilsvarende.

§ 8-10 første ledd skal lyde:

(1) Bestemmelsene i §§ 8-11 til 8-20 gjelder for aksjeselskap som er stiftet i henhold til aksjeloven og allmennaksjeselskap som er stiftet i henhold til allmennaksjeloven, og som fastsetter skatt etter den særskilte beskatningsordningen i henhold til bestemmelsene i §§ 8-11 til 8-20.

§ 8-11 første ledd bokstav c nr. 2 skal lyde:

2. andeler i selskaper med deltakerfastsetting m.v. som nevnt i § 10-40 hvor inntekten ikke fastsettes etter § 8-15

§ 8-11 første ledd bokstav e skal lyde:

e. andel i selskap med deltakerfastsetting mv. som nevnt i § 10-40, som kun eier eiendeler som nevnt under a-f og h, og hvor inntekten fastsettes etter § 8-15,

§ 8-11 niende ledd annet punktum skal lyde:

Departementet kan gi nærmere regler om selskapenes plikt til å innrapportere opplysninger til skattemyndighetene.

§ 8-12 annet ledd skal lyde:

(2) Valg om å tre inn i ordningen skal skje samlet for alle kvalifiserende selskap som tilhører samme konsern, jf. aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3, på det tidspunkt selskapene leverer skattemeldingen.

§ 8-13 første ledd bokstav b skal lyde:

b. annen virksomhet med nær tilknytning til sjøtransportvirksomheten som drives av det aktuelle selskapet eller konsernforbundet selskap som skattlegges etter bestemmelsene i §§ 8-10 til 8-20.

§ 8-14 fjerde ledd skal lyde:

(4) Ved realisasjon av andel i selskap som nevnt i §§ 10-40 og 10-60, som omfattes av § 2-38, til selskap som skattlegges etter bestemmelsene i §§ 8-10 til 8-20 fra selskap med direkte eller indirekte eierinteresser i det overtakende selskapet, skal det foretas et inntektsoppgjør slik at en positiv differanse mellom skattemessig verdi og markedsverdi for andelen på realisasjonstidspunktet kommer til beskatning i det overtakende selskapet. Tilsvarende gjelder når realisasjonen skjer fra selskap som slikt selskap har direkte eller indirekte eierinteresser i. Inntektsoppgjør etter dette ledd skal ikke foretas ved realisasjon fra selskap som skattlegges etter bestemmelsene i §§ 8-10 til 8-20.

§ 9-7 syvende ledd skal lyde:

(7) Ved arv og gave av aksjer og andeler i selskap som nevnt i § 10-10, jf. 10-1, fra person omfattet av § 10-12 til arving eller gavemottaker som omfattes av § 10-12, gjelder § 10-33. Ved arv og gave av andel i selskap med deltakerfastsetting gjelder § 10-46, jf. § 10-33.

§ 9-13 fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) Fritaket gjelder også for selskap med deltakerfastsetting ved overdragelse av landbrukseiendom eiet av selskapet i minst ti år, hvor alle deltakerne er slektninger som nevnt, og hvor eiendommen overdras til en av deltakerne eller et annet familiemedlem innenfor kretsen.

Overdras en landbrukseiendom fra et selskap med deltakerfastsetting etter foregående punktum til en av deltakerne eller til en av deltakernes ektefelle eller til person innenfor familiekretsen, anses forskjellen mellom antatt salgsverdi og vederlaget ikke som skattepliktig utdeling fra selskapet i henhold til § 10-42 første og annet ledd.

(5) Ved oppløsning av selskap med deltakerfastsetting i landbruket blir gevinst som skriver seg fra salg av landbrukseiendom som for seg ville vært skattefri for deltakeren etter første ledd, å holde utenfor ved beregning av over- eller underskudd på deltakerens andel.

§ 9-14 sjette ledd tredje punktum skal lyde;

Tapet fastsettes ved skattefastsettingen for det året realisasjonen anses å ha funnet sted, jf. § 14-27.

§ 9-14 niende ledd tredje og fjerde punktum skal lyde:

Retten til utsettelse etter denne paragraf begrenses til årets netto fastsatte skatt på inntekten. Det skal beregnes renter som nevnt i skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd, fra det tidspunkt restskatt knyttet til fastsatt skatt etter denne paragraf skulle vært betalt etter bestemmelsene i skattebetalingsloven § 10-21.

§ 10-2 første ledd første punktum skal lyde:

Aksjeselskap og allmennaksjeselskap har krav på fradrag for konsernbidrag ved fastsettingen av skatt så langt dette ligger innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt, og for så vidt konsernbidraget ellers er lovlig i forhold til aksjelovens og allmennaksjelovens regler.

§ 10-4 tredje ledd oppheves.

§ 10-13 første ledd skal lyde:

(1) Av utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten etter en sats som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtak, jf. kapittel 15. Ansvar for skatt på utbyttekompensasjon som nevnt i § 10-11 tredje ledd påhviler innlåner som etter avtale om verdipapirlån, jf. § 9-11, svarer slik kompensasjon til kontraktsmotpart hjemmehørende i utlandet. Reglene i denne paragraf gjelder ikke for utdeling fra obligasjonsfond.

§ 10-34 annet ledd skal lyde:

(2) Når det har skjedd en slik omfordeling skal selskapet uten ugrunnet opphold, og senest ved utgangen av omfordelingsåret, sende melding om omfordelingen til skattekontoret. Dette gjelder likevel ikke selskap som omfattes av skatteforvaltningsloven § 7-7 første og annet ledd. Departementet kan gi nærmere regler om omfordelingsmelding etter denne bestemmelse.

§ 10-41 første ledd skal lyde:

(1) 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. Andel av underskudd i utenlandsk selskap kommer bare til fradrag dersom deltakeren uttrykkelig erklærer at alt underlagsmateriale til selskapets regnskap vil bli fremlagt på skattemyndighetenes begjæring.

§ 10-46 skal lyde:

§ 10-46. Skattemessig kontinuitet ved arv og gave av andel i selskap med deltakerfastsetting

Skatteloven § 10-33 gjelder tilsvarende ved arv og gave av andel i selskap med deltakerfastsetting.

§ 10-47 fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) Krav etter første og annet ledd må dokumenteres på den måten departementet fastsetter i forskrift.

(5) Krav etter første og annet ledd må fremsettes før utløpet av fristen for å levere skattemelding, eller om kravet ikke kan godtgjøres da, senest seks måneder etter at kravet kan godtgjøres. Kravet kan ikke under noen omstendighet fremsettes senere enn tre år etter inntektsåret.

§ 10-63 skal lyde:

§ 10-63. Lavskattland

Som lavskattland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen skulle ha fastsatt dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge.

§ 10-66 skal lyde:

§ 10-66. Fradragsbegrensning for underskudd

Underskudd kan bare fremføres dersom det uttrykkelig erklæres at alt underlagsmateriale til selskapets regnskap vil bli fremlagt på skattemyndighetenes begjæring.

§ 10-70 tredje ledd tredje punktum skal lyde:

Tapet fastsettes i skattefastsettingen for utflytningsåret, jf. § 14-25, men avregningen utsettes til aksjen eller andelen er realisert.

§ 10-70 syvende ledd skal lyde:

(7) Skattyter kan gis utsettelse med innbetaling av fastsatt skatt dersom det stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen. Ved flytting til annen EØS-stat gis utsettelse uten sikkerhetsstillelse når Norge i medhold av folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra denne staten om skattyterens inntekts- og formuesforhold, samt bistand til innfordring. Betalingsutsettelsen gjennomføres ved at den fastsatte skatt ikke medtas ved avregningen for inntektsåret. Departementet kan gi forskrift om vilkår for utsettelse og sikkerhetsstillelse etter dette ledd.

§ 10-70 niende ledd bokstav a første punktum skal lyde:

Dersom skattyter realiserer aksjen eller andelen til en lavere verdi enn verdien fastsatt etter femte ledd, kan skattyteren fastsette redusert skatt på aksjen eller andelen som om gevinsten var fastsatt etter faktisk realisasjonsverdi.

§ 11-3 skal lyde:

§ 11-3. Skattefri fusjon av selskap med deltakerfastsetting

To eller flere selskaper hvor deltakerne skattlegges etter §§ 10-40 til 10-45, kan fusjoneres uten skattlegging ved at ett eller flere selskaper overdrar sine samlede eiendeler, rettigheter, og forpliktelser til et annet selskap med samme selskaps- og ansvarsform, eller ved at et selskap erverver alle andeler i et annet selskap med samme selskaps- og ansvarsform, når deltakerne som vederlag mottar andeler i det overtakende selskapet eller andeler med et tillegg som ikke overstiger 20 prosent av det samlede vederlaget.

Overskriften til § 11-5 skal lyde:

§ 11-5. Skattefri fisjon av selskap med deltakerfastsetting

§ 11-8 annet ledd første punktum skal lyde:

Ved fisjon av selskap med deltakerfastsetting hvor deltakerne eier andeler i flere av de fisjonerte selskapene, skal over- og underpris på selskapsandeler fordeles i samme forhold som selskapets nettoverdier.

§ 11-20 første ledd skal lyde:

(1) Departementet kan gi forskrift om at følgende selskap eller foretak kan omdannes til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap uten å utløse skattlegging:

- a. enkeltpersonforetak,
- b. virksomhet drevet av kommune eller fylkeskommune,
- c. interkommunalt selskap,
- d. selskap med deltakerfastsetting som omfattes av § 10-40,
- e. samvirkeforetak,
- f. statsforetak,
- g. norskregistrert utenlandsk foretak skattepliktig etter § 2-2 første ledd e.

Departementet kan også gi forskrift om omdanning fra enkeltpersonforetak til selskap med deltakerfastsetting som omfattes av 10-40.

§ 11-21 første ledd bokstav b skal lyde:

b. Mellom selskap med deltakerfastsetting som omfattes av § 10-40, forutsatt at selskapene i det vesentlige har samme eiere.

§ 11-21 annet ledd annet punktum skal lyde:

Overdragende skattyters fastsatte naturressursskatt til fremføring etter skatteloven § 18-2 fjerde ledd siste punktum og negative grunnrenteinntekt til fremføring etter skatteloven § 18-3 fjerde ledd på tidspunktet for overføring av kraftverk, kan overføres tilsvarende.

§ 11-22 første ledd bokstav d skal lyde:

d. andeler i selskap med deltakerfastsetting etter § 10-40,

§ 11-22 tredje ledd skal lyde:

(3) Til fritaket eller nedsettelsen kan det knyttes vilkår, herunder med hensyn til bruken av vederlaget eller deler av det. Overdragende skattyters fastsatte naturressursskatt til fremføring etter skatteloven § 18-2 fjerde ledd siste punktum og negative grunnrenteinntekt til fremføring etter skatteloven § 18-3 fjerde ledd på tidspunktet for overføring av kraftverk, kan tillates overført. Overdragende sparebanks og gjensidige livsforsikringsselskaps skatteposisjoner, herunder fremførbare underskudd etter skatteloven § 14-6 og ubenyttede godtgjørelsesfradrag etter skatteloven § 10-12 fjerde ledd på tidspunktet for overføring, kan tillates overført.

§ 12-1 skal lyde:

§ 12-1. Anvendelsesområde

Dette kapittel gjelder fastsettelse av personinntekt. Personinntekt er grunnlag for fastsetting av toppskatt til staten og trygdeavgift til folketrygden.

§ 12-2 første ledd bokstav f skal lyde:

f. godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i selskap med deltakerfastsetting,

§ 12-12 annet ledd bokstav e nr. 1 skal lyde:

1. Ikke-avskrivbar eiendel skal verdsettes til den høyeste verdi av eiendelens historiske kostpris og verdien ved skattefastsettingen.

§ 14-1 tredje ledd skal lyde:

(3) For næringsdrivende regnskapspliktig skattyter som etter regnskapsloven § 1-7 første ledd annet og tredje punktum benytter et annet regnskapsår enn kalenderåret (avvikende regnskapsår), fastsettes inntekten til det beløpet den har utgjort i det siste regnskapsåret som er utløpt før 1. januar det året skatten fastsettes.

§ 14-1 fjerde ledd skal lyde:

(4) Tredje ledd gjelder tilsvarende når staten, Opplysningsvesenets fond eller en kommune skal fastsette skatt og det foreligger regnskap som ikke følger kalenderåret.

§ 14-6 første ledd skal lyde:

(1) Det gis fradrag for underskudd som omfattes av § 6-3 første ledd, som skattyteren har hatt i et forutgående år. Underskudd i et tidligere år skal være fratrukket i sin helhet før det gis fradrag for underskudd i et senere år. Dette gjelder ikke ved gjennomsnittsfastsetting av inntekt av skogbruk, jf. § 14-81.

§ 14-6 fjerde ledd skal lyde:

(4) Denne paragraf gjelder ikke skatt på inntekt fra skogbruk fastsatt ved gjennomsnittsfastsetting, jf. § 14-81.

§ 14-7 første ledd skal lyde:

(1) Når det ved opphør av en virksomhet er et udekket underskudd som er oppstått i det året da virksomheten opphører, skal fastsatt skatt for det foregående, og om nødvendig også for det nest foregående, året endres, idet det i inntekten for disse år gis fradrag for det udekkede underskuddet. Er underskuddet oppstått i året forut for opphørsåret, skal fastsatt skatt for det foregående året endres tilsvarende.

§ 14-63 annet ledd annet punktum skal lyde:

Opplysninger til slik sannsynliggjøring må senest være gitt innen skattyters frist for å levere skattemelding for vedkommende inntektsår.

§ 14-65 skal lyde:

§ 14-65. Andel i selskap med deltakerfastsetting

(1) For andel i selskap med deltakerfastsetting som tas inn i norsk beskatningsområde, får reglene i §§ 14-61 til 14-63 anvendelse for den forholdsmessige del av selskapets driftsmidler som andelen representerer.

(2) For andel i selskap med deltakerfastsetting som tas ut av norsk beskatningsområde, får reglene i § 14-64 anvendelse for den forholdsmessige del av selskapets driftsmidler som andelen representerer. Fristen etter § 14-64 annet ledd regnes fra utgangen av det år driftsmidlet ble påbegynt avskrevet av selskapet. Ved inntektsoppgjøret etter § 14-64 tredje ledd skal bare medregnes foretatte avskrivninger i vedkommende deltakers eiertid.

§ 14-70 tredje ledd tredje punktum skal lyde:

Gevinsten skal fradras det nye objektets kostpris uten å komme til fradrag ved fastsettingen av skatt på inntekt.

§ 14-70 fjerde ledd første punktum skal lyde:

Oppfylles ikke vilkårene for fritak som nevnt under annet ledd, skal fastsatt skatt endres for gevinsten eller en forholdsmessig del av den etter skatteforvaltningsloven § 12-1.

Overskriften til §§ 14-80 til 14-83 skal lyde:

Inntektsutjevning, gjennomsnittsfastsetting

§ 14-80 tredje og fjerde punktum skal lyde:

Endring av fastsatt skatt skal i tilfelle foretas for de to forutgående årene. Kravet må fremsettes innen den fristen som gjelder for innlevering av skattemeldingen.

§ 14-81 skal lyde:

§ 14-81. Gjennomsnittsfastsetting for skogbruk

(1) Ved gjennomsnittsfastsetting for skogbruk fastsettes inntekten på følgende måte:

a. Inntekten fastsettes til gjennomsnittlig årsinntekt de siste fem hele kalenderårene.

b. Gjennomsnittsberegning foretas før fradrag for gjeldsrenter. Gjeldsrenter fradras særskilt med det beløpet de har utgjort det siste året.

c. Ved fastsettelsen av avkastningen av skogbruk tas med

1. verdien av skogvirke uttatt til eget bruk og av jakt, fiske, torvtak o.l., samt leieinntekter herfra,  
2. utbetalt offentlig tilskudd til skogkulturarbeid.

d. Vedtak om endring av fastsatt skatt som treffes før fastsatt skatt for det påfølgende året legges ut, skal det tas hensyn til ved gjennomsnittsfastsettingen. Senere endring tilregnes det året endringen gjelder.

(2) Gjennomsnittsfastsetting skal foretas når næringen har vært drevet i åtte år.

Gjennomsnittsfastsetting kan foretas for tidligere år, forutsatt at skattyteren har drevet næringen i minst to år og gjennomsnittsfastsettingen skjer innen fristen for å levere skattemelding.

(3) Når det på grunn av naturkatastrofe som brann, vindfall, insektangrep o.l. foretas en ekstraordinær hogst som i vesentlig grad minsker skogens kubikkmasse, kan departementet etter søknad vedta at utbyttet av denne hogsten skal fordeles til skattlegging over flere år.

(4) Gjennomsnittsfastsetting skal ikke foretas

a. når skog går over til ny innehaver. Inntekten i overdragelsesåret holdes utenfor gjennomsnittsberegningen både for den tidligere og den nye innehaveren. Ved skattyterens død gjelder likevel § 14-82 annet ledd a og b tilsvarende,

b. når skog er kjøpt til uthogst, jf. § 8-2 tredje ledd.

(5) Dersom det ved avbrudd av gjennomsnittsfastsettingen viser seg at summen av faktiske årsinntekter for de siste fire årene overstiger summen av gjennomsnittsfastsatte inntekter for samme tidsrom med mer enn 15 000 kroner, skal differansen skattlegges ved endring av fastsatt

skatt. Ved endringen skal differansen fordeles forholdsmessig til skattlegging for de årene faktisk årsinntekt overstiger gjennomsnittsfastsatt inntekt. Har inntekt i skogbruket ikke vært gjennomsnittsfastsatt så lenge som fire år, gjelder det samme for de årene hvor inntekt i skogbruket har vært gjennomsnittsfastsatt.

(6) Skog som kun er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og til mindre reparasjoner, anses ikke som skogbruk etter denne paragraf, men skattlegges sammen med skattyterens øvrige inntekt.

§ 14-82 skal lyde:

§ 14-82. Gjennomsnittsfastsetting for reindrift

(1) Inntekt fra enkeltpersonforetak av reindrift og bierverv knyttet til denne, fastsettes på følgende måte:

a. Når skattyteren har drevet næringen i tre hele år, fastsettes inntekten til gjennomsnittet av de beløp årsinntektene utgjorde i det siste og de to foregående årene. Det foretas likevel ikke gjennomsnittsfastsetting for tredje og fjerde år dersom årsinntekten ligger mer enn 15 prosent under gjennomsnittsinntekten for vedkommende år. Når det før gjennomsnittsfastsettingen er påbegynt, fremkommer et underskudd som overføres eller fremføres til fradrag i annen inntekt skattyteren har, skal årsinntekten ved gjennomsnittsfastsetting for senere år settes til 0 kroner.

b. Gjennomsnittsberegning foretas før fradrag for gjeldsrenter. Dersom kostprisen ved kjøp og omsetningsverdien ved arv eller arveforskudd av livdyr overstiger den summen som er fastsatt for direkte kostnadsføring av avskrivbare driftsmidler, skal kostnadsfordelingen skje over tre år med like store årlige beløp.

c. Vedtak om endring av fastsatt skatt som treffes før skattefastsettingen for det påfølgende året legges ut, skal det tas hensyn til ved gjennomsnittsfastsettingen. Senere endring tilregnes det året endringen gjelder.

(2) Ved opphør eller realisasjon av virksomheten og dersom skattyteren går konkurs, avbrytes gjennomsnittsfastsettingen. Gjennomsnittsfastsetting foretas ikke for dette året.

Gjennomsnittsfastsettingen avbrytes likevel ikke

a. når virksomheten innen utgangen av skattyterens dødsår overtas udelt av arving eller av gjenlevende ektefelle i uskifte, og vedkommende fastsetter skatt under ett med avdøde og dennes dødsbo for dødsåret,

b. når avdøde og skattyterens dødsbo fastsetter skatt under ett for dødsåret.

(3) Dersom det ved avbrudd av gjennomsnittsfastsettingen viser seg at gjennomsnittsinntekten i det siste eller nest siste året avviker mer enn ti prosent fra det beløpet årsinntekten utgjorde, legges årsinntekten til grunn for inntektsfastsettelsen gjennom endring av fastsatt skatt for vedkommende inntektsår.

§ 15-3 tredje ledd skal lyde:

(3) De skattesatsene som gjelder ved utskrivning av forskudd på skatt, skal gjelde også ved skattyters og skattemyndighetenes fastsetting av skatt. Kommunestyre og fylkesting kan likevel innen utgangen av april måned i året etter inntektsåret vedta andre skattesatser som skal gjelde ved fastsettingen av skatt. Vedtaket må godkjennes av fylkesmannen for å bli gyldig.

§ 15-4 annet ledd skal lyde:

(2) Personfradrag i klasse 2 gis til ektefeller som fastsetter skatt under ett for begge samlede formue og inntekt.



§ 15-4 femte ledd skal lyde:

(5) Er en av ektefellene avgått ved døden i inntektsåret, skal gjenlevende ektefelle som fastsetter sin og avdødes inntekt under ett, ha personfradrag i klasse 2. Fastsettes ektefellens inntekt særskilt etter § 2-11 første ledd, gis personfradrag i klasse 1 i avdødes inntekt. Det samme gjelder når arving som har overtatt boet uskiftet, krever sin og avdødes inntekt skattlagt særskilt. Dødsbo skal for det inntektsåret dødsfallet fant sted, ha samme personfradrag som avdøde ville ha hatt i live. Hvis gjenlevende ektefelle fastsetter skatt eller sannsynligvis vil fastsette skatt særskilt, skal boet ha personfradrag i klasse 1. Boet skal ikke ha personfradrag for de etterfølgende inntektsårene. Reglene om ektefeller i dette ledd gjelder tilsvarende for gjenlevende samboer som overtar boet uskiftet i medhold av arveloven § 28c.

§ 16-1 sjettede ledd skal lyde:

(6) Skattefradraget fastsettes ikke med høyere beløp enn summen av fastsatte inntektsskatter og trygdeavgift.

§ 16-10 tredje ledd tredje og fjerde punktum skal lyde:

For ektefeller som fastsetter skatt under ett for begge samlede formue og inntekt gjelder beløpsgrensene i dette ledd for hver av dem. Sparebeløp fra barn som fastsettes under ett med foreldrene, jf. § 2-14, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som fastsettes særskilt.

§ 16-10 fjerde ledd skal lyde:

(4) Skattefradrag gis ikke med høyere beløp enn summen av fastsatte inntektsskatter og trygdeavgift. Det overskytende beløpet kan ikke fremføres til senere fradrag.

§ 16-10 sjettede ledd skal lyde:

(6) Når det er gitt skattefradrag etter første ledd, og vilkårene for boligsparing anses brutt, skal det gjøres et tillegg i fastsatt skatt for det året vilkårene anses brutt. Tillegget skal svare til det skattebeløpet som det tidligere er gitt fradrag for.

§ 16-25 skal lyde:

§ 16-25. Frist for fremsetting av krav om skattefradrag

Krav om fradrag etter §§ 16-20 til 16-29 må fremsettes før utløpet av fristen for å levere skattemelding for det året inntekten fra utlandet er skattepliktig her i riket, eller om kravet ikke kan godtgjøres før, senest seks måneder etter at endelig skatt er fastsatt i utlandet. Kravet kan ikke under noen omstendighet fremsettes senere enn ti år etter utløpet av det året inntekten fra utlandet er skattepliktig her i riket.

§ 16-28 tredje ledd skal lyde:

(3) Skattyteren kan kreve utsettelse med inntektsbeskatningen så lenge han fortsatt fastsetter skatt som eier av de enkelte eiendeler etter bestemmelsene i § 2-37 fjerde ledd eller §§ 10-60 til 10-68.

§ 16-40 syvende ledd annet punktum skal lyde:

Departementet kan gi forskrift om utveksling av opplysninger tilknyttet et forsknings- og utviklingsprosjekt mellom Norges forskningsråd og skattemyndighetene uavhengig av taushetsplikt, og gi forskrift om sanksjoner ved brudd på vilkårene for godkjenning av prosjekt.

Overskriften til § 16-63 skal lyde:

§ 16-63. Skatteavregning, endring av fastsatt skatt mv.

§ 17-1 første ledd skal lyde:

(1) Hvis alminnelig inntekt med tillegg etter tredje ledd, fradratt tillegg i alminnelig inntekt etter § 10-42, ikke overstiger et beløp fastsatt av Stortinget, skal det ikke fastsettes skatt eller trygdeavgift for skattyter som

- a) mottar overgangsstønad etter §§ 16-7 eller 17-6 i folketrygdloven, eller
- b) mottar pensjon etter §§ 16-7 eller 17-5 i folketrygdloven.

§ 17-1 tredje ledd første punktum skal lyde:

Ved anvendelsen av første og annet ledd skal alminnelig inntekt tillegges en og en halv prosent av skattyters nettoformue ved statsskattefastsettingen, utover 200 000 kroner for enslige og 100 000 kroner for hver ektefelle.

§ 17-2 første ledd første punktum skal lyde:

Ved skattebegrensning etter § 17-1 skal ektefellers inntekt fastsettes hver for seg uansett om ektefellene fastsetter skatt under ett eller særskilt.

§ 17-2 annet ledd første punktum skal lyde:

Ektefellers inntekt skal likevel fastsettes under ett for ektefeller som får skattebegrensning ved liten skatteevne etter § 17-4, uansett om ektefellene fastsetter skatt under ett eller særskilt.

§ 17-4 tredje og fjerde ledd skal lyde:

(3) Skattebegrensning skal i alminnelighet ikke gis når

- a. skattyters inntekt og formue er fastsatt ved skjønn,
- b. skattyter har rett til lån i Statens lånekasse for utdanning for en større del av året,
- c. inntektsnedgangen er forbigående,
- d. den lave inntekt skyldes deltidsarbeid, kortvarig opphold i riket e.l.

(4) Ved utøvelse av skjønn etter første til tredje ledd skal det ses bort fra fradrag for kostnader som reelt sett ikke bidrar til skattyterens evne til å sørge for underhold for seg selv eller andre som vedkommende plikter å forsørge.

§ 18-2 fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) Naturressursskatt kan ikke kreves som fradrag i alminnelig inntekt. Naturressursskatt kan kreves fratrukket i fastsatt fellesskatt til staten. Selskaper og innretninger som nevnt i § 2-36 annet ledd kan kreve naturressursskatt fratrukket i fastsatt skatt til staten av alminnelig inntekt. Dersom naturressursskatten overstiger fellesskatt eller fastsatt inntektsskatt til staten for inntektsåret, kan det overskytende fremføres til fradrag senere år med rente som departementet fastsetter i forskrift.

(5) Ved fastsetting og betaling av naturressursskatt gjelder skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven.

§ 18-3 ellefte ledd skal lyde:

(11) I kraftverk som skattlegges etter en bruttometode, jf. § 10-40 annet ledd, fastsettes grunnrenteinntekt for hver deltaker.

§ 18-5 første ledd første punktum skal lyde:

Kraftanlegg verdsettes til antatt salgsverdi pr. 1. januar i fastsettingsåret ved taksering av fremtidige inntekter og utgifter over ubegrenset tid.

§ 18-5 fjerde ledd tredje punktum skal lyde:

Gjenstående levetid fastsatt etter bestemmelsen i annet punktum kan fravikes dersom skattemyndighetene på bakgrunn av befarung finner å måtte legge til grunn en annen gjenstående levetid for driftsmidlet.

§ 18-5 femte ledd til åttende ledd skal lyde:

(5) Formue i kraftanlegg med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse under 10 000 kVA, settes til skattemessig verdi pr. 1. januar i fastsettingsåret.

(6) Formue i et kraftanleggs anleggsdeler som ikke er satt i drift, settes lik investert kapital pr. 1. januar i fastsettingsåret.

(7) I kraftanlegg som skatlegges etter en bruttometode, jf. § 10-40 annet ledd, verdsettes formuen for hver deltaker.

(8) Formue i anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft settes til skattemessig verdi pr. 1. januar i fastsettingsåret.

§ 19-2 annet ledd bokstav a nr. 3 skal lyde:

3. Skattemyndighetene er bundet av den oversikt over aksjer som kan oppreguleres som skattyter rettidig har gitt melding om, dersom skattyter ikke har fått annen beskjed innen 1. januar 2002.

### **23. I lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon gjøres følgende endringer:**

§ 1-2 første ledd bokstav h skal lyde:

h. Lønn: Skattepliktig lønnsinntekt, beregnet personinntekt og godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i selskap med deltakerfastsetting.

§ 2-6 overskriften skal lyde:

§ 2-6. Skatteforhold

§ 2-6 første og annet ledd skal lyde:

(1) Det skal fremgå av regelverket for pensjonsordningen, premiekvitteringer og meldinger til skattemyndighetene at dokumentene gjelder foretakspensjonsordning etter loven her.

(2) Premiekvitteringer og meldinger til skattemyndighetene skal inneholde spesifiserte opplysninger om de innbetalinger som foretaket har foretatt av årets premie, tilskudd til premiefond og tilskudd til pensjonistenes overskuddsfond.

### **24. I lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold gjøres følgende endringer:**

§ 1-2 bokstav j skal lyde:

j. Lønn: Skattepliktig lønnsinntekt, beregnet personinntekt og godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i selskap med deltakerfastsetting.

§ 2-8 overskriften skal lyde:

§ 2-8. Skatteforhold

§ 2-8 første og annet ledd skal lyde:

(1) Det skal fremgå av regelverket for pensjonsordningen, innskuddskvitteringer og meldinger til skattemyndighetene at dokumentene gjelder pensjonsordning etter loven her.

(2) Innskuddskvitteringer og meldinger til skattemyndighetene skal inneholde spesifiserte opplysninger om de innbetalinger foretaket har foretatt, herunder tilskudd til innskuddsfondet.

**25. I lov 15. juni 2001 nr. 70 om fastsetjing og endring av kommune- og fylkesgrenser (inndelingslova) gjøres følgende endringer:**

§ 12 første ledd skal lyde:

Når det med verknad frå byrjinga av eit kalenderår er gjennomført samanslåing av to eller fleire kommunar eller deling som nemnt i § 3 andre ledd bokstav b, blir alle skattepliktige i eit distrikt som tidlegare har danna ein sjølvstendig kommune, ved den første skattefastsetjinga etter samanslåinga eller deling som nemnt i § 3 andre ledd bokstav b, skattlagt for kommuneskatt etter dei skattesatsane som i dette distriktet blei lagde til grunn ved fastsetjinga av forskot på skatt for vedkomande inntektsår. Dette gjeld likevel ikkje dersom kommunestyret i vedkomande distrikt før samanslåinga eller deling som nemnt i § 3 andre ledd bokstav b, har gjort vedtak om at det ved skattefastsetjinga skal nyttast andre skattesatsar, og slikt vedtak er godkjent av Fylkesmannen.

§ 12 tredje ledd skal lyde:

Når eit område blir overført frå ein kommune til ein annan med verknad frå byrjinga av eit kalenderår, blir alle skattepliktige i dette området skattlagt for kommuneskatt i den kommunen som avstår området, ved skattefastsetjinga som gjeld inntektsåret før overføringa.

**26. I lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. gjøres følgende endringer:**

§ 6 overskriften skal lyde:

§ 6. Beløpsgrenser og tidfesting

§ 6 første ledd oppheves. Nåværende annet ledd blir første ledd.

§ 6 tredje ledd oppheves. Nåværende fjerde ledd blir annet ledd.

§ 7 oppheves.

§ 8 oppheves.

§ 9 skal lyde:

§ 9. Krav på kompensasjon

Dersom skattemeldingen mottas etter utløpet av leveringsfristen skal kravet avvises. Med de begrensninger som følger av § 10 kan kravet tas med i skattemeldingen for en senere periode.

§ 10 skal lyde:

§ 10. Foreldelse

Foreldelsesfristen for krav om kompensasjon er sammenfallende med fristen for å sende inn skattemelding for sjette periode påfølgende år.

For virksomheter som nevnt i § 2 bokstav a er foreldelsesfristen sammenfallende med fristen for å sende inn skattemelding for neste periode.

Foreldelsesfristen etter første og annet ledd begynner å løpe den datoen kompensasjonsbeløpet er eller skulle ha vært registrert i regnskapssystemet etter bestemmelsene i § 6 annet ledd.

Foreldelse avbrytes kun ved innsendelse av skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon etter bestemmelsene i skatteforvaltningsloven.

§ 11 oppheves.

§ 12 annet og tredje ledd oppheves.

§§ 13 til 15 oppheves.

§ 17 oppheves.

§ 18 første punktum skal lyde:

Departementet kan gi nærmere forskrifter om avgrensing, utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i denne lov, herunder om beregning, inndekning og krav til innholdet av selgers salgsdokument.

§ 19 oppheves.

**27. I lov 5. mars 2004 nr. 12 om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger gjøres følgende endring:**

§ 24 tredje ledd skal lyde:

Opplysninger som kreves etter første og annet ledd, kan gis uten hinder av den lovbestemte taushetsplikt som ellers påhviler skatte- og avgiftsmyndigheter og myndigheter som har til oppgave å overvåke offentlig regulering av ervervsvirksomhet.

**28. I lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring gjøres følgende endringer:**

§ 2 annet ledd skal lyde:

Enhver som driver virksomhet eller utleie av fast eiendom har bokføringsplikt etter denne loven for den virksomhet som drives. Det samme gjelder enhver som har plikt til å levere skattemelding for merverdiavgift etter skatteforvaltningsloven § 8-3. Dette gjelder likevel ikke tilbydere av elektroniske tjenester som leverer skattemelding for merverdiavgift som nevnt i skatteforvaltningsloven § 8-3 første ledd bokstav e, og som er bokføringspliktig utelukkende på grunnlag av plikten til å levere skattemelding etter bestemmelsen her.

§ 11 første ledd skal lyde:

Ved utarbeidelse av årsregnskap og næringsoppgave skal det foreligge dokumentasjon for alle balanseposter med mindre de er ubetydelige. Bestemmelsen gjelder tilsvarende for skattemessige verdier som ikke er dokumentert i øvrige skattemeldinger etter skatteforvaltningsloven.

**29. I lov 29. april 2005 nr. 20 om innkreving av underholdsbidrag mv. gjøres følgende endring:**

§ 21 første ledd første punktum skal lyde:

Innkrevingsentralen kan kreve at skattemyndighetene gir opplysninger om inntekts- og formuesforholdene til bidragspliktige så vel etter tidligere skattefastsettinger som etter siste skattemelding, og også om hvordan ansettelsene er framkommet.

**30. I lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerande stønad til personar med kort butid i Noreg gjøres følgende endring:**

§ 19 første ledd skal lyde:

Arbeids- og velferdsetaten kan krevje at Skatteetaten gir opplysningar om inntekts- og formuestilhøva for ein person som søker om eller har fått supplerande stønad. Dette gjeld òg i høve til tidlegare skattefastsetjingar.

**31. I lov 10. juni 2005 nr. 51 om norsk statsborgerskap gjøres følgende endring:**

§ 29 tredje ledd bokstav b skal lyde:

b) skattemyndighetene for formues- og inntektsskatt,

**32. I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav gjøres følgende endringer:**

§ 1-1 annet ledd bokstav a skal lyde:

a) skatt på formue og inntekt og tonnasjeskatt etter skatteloven (formues- og inntektsskatt) og trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23, herunder forskuddstrekk, forskuddsskatt og restskatt etter kapitlene 5 til 7 i loven her, samt krav på skatt fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter skatteforvaltningsloven § 12-4

§ 1-1 annet ledd bokstav b skal lyde:

b) skatt på formue og inntekt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatt). For skatt fastsatt ved lønnstrekk gjelder særregler i svalbardskatteloven § 5-2.

Nåværende § 1-1 annet ledd bokstav b til i blir bokstav c til ny bokstav j.

§ 1-1 annet ledd ny bokstav k skal lyde:

k) kompensasjon for merverdiavgift etter lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

§ 1-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Med mindre annet er særskilt bestemt gjelder reglene om skatte- og avgiftskrav tilsvarende så langt de passer for:

- a) renter etter kapittel 11, omkostninger og gebyrer fastsatt i medhold av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver, tolloven, skatteforvaltningsloven og kassasystemlova § 8,
- b) tilleggsskatt fastsatt i medhold av skatteforvaltningsloven, tilleggsavgift fastsatt i medhold av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver og tilleggstill fastsatt i medhold av tolloven,
- c) tvangsmulkt etter § 5-16, lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 43, tolloven § 16-16, skatteforvaltningsloven § 14-1 og kassasystemlova § 7, og
- d) ansvarsbeløp etter § 16-51.

§ 2-2 overskriften skal lyde:

§ 2-2. Skattekontorene - merverdiavgift, arveavgift og krav på tilbakebetaling av uriktig utbetalt kompensasjon for merverdiavgift

§ 2-2 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) Krav på tilbakebetaling av uriktig utbetalt kompensasjon for merverdiavgift skal betales til og innkreves av skattekontoret.

§ 4-2 første ledd skal lyde:

(1) Forskudd på formues- og inntektsskatt (skatt) og trygdeavgift som skal betales før skattefastsetting finner sted, utskrives og beregnes etter bestemmelsene i denne del av loven.

§ 4-3 annet punktum skal lyde:

Skatteforvaltningslovens saksbehandlingsregler gjelder tilsvarende så langt de passer.

§ 4-7 annet punktum skal lyde:

Slik innbetaling kan foretas også etter utløpet av inntektsåret, men ikke senere enn 31. mai i skattefastsettingsåret.

Overskriften til kapittel 5 skal lyde:

Kapittel 5. Forskuddstrekk og skattetrekk

§ 5-3 første og annet ledd skal lyde:

(1) Skattyter som åpenbart ikke vil få fastsatt skatt, kan fritas for forskuddstrekk.

(2) Skattyteren skal fritas for trekk resten av året når skattekontoret finner det overveiende sannsynlig at det som allerede er innbetalt, er tilstrekkelig til dekning av den skatt og trygdeavgift som vil bli fastsatt for inntektsåret. Er inntekten falt bort eller foreligger det andre særlige forhold som gjør det overveiende sannsynlig at det som er innbetalt som forskuddstrekk er vesentlig mer enn den skatt og trygdeavgift som vil bli fastsatt for inntektsåret, kan skattekontoret bestemme at det overskytende skal betales tilbake til skattyteren. Slik bestemmelse skal bare treffes når det vil virke urimelig å utsette tilbakebetalingen til avregning er foretatt.

§ 5-4 annet ledd oppheves. Nåværende tredje og fjerde ledd blir annet og tredje ledd.

Ny § 5-4a skal lyde:

§ 5-4a. Plikt til å foreta skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær og i utbyttekompensasjon

(1) Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som utbetaler utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, plikter å foreta skattetrekk til dekning av inntektsskatt av slikt utbytte. Det tas ved skattetrekket ikke hensyn til fradrag for skjerming etter skatteloven § 10-12.

(2) Innlåner som etter avtale om verdipapirlån, jf. skatteloven § 9-11, utbetaler utbyttekompensasjon som nevnt i skatteloven § 10-11 tredje ledd til kontraktspart hjemmehørende i utlandet, plikter å foreta skattetrekk til dekning av inntektsskatt av slik kompensasjon.

(3) Skattetrekket beregnes av selskapet eller innlåner til det beløp skatten vil utgjøre etter Stortingets vedtak om skatt for det aktuelle året.

(4) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen.

§ 5-5 tredje ledd oppheves. Nåværende fjerde til åttende ledd blir nytt tredje til syvende ledd.

§ 5-6 første ledd bokstav d og e oppheves. Nåværende bokstav f og g blir bokstav d og e.

§ 5-7 første ledd bokstav b tredje punktum skal lyde:

Fritaket gjelder ikke når trekket beregnes etter § 5-5 fjerde ledd.

§ 5-9 første ledd bokstav a og b skal lyde:

a) pensjonsinnskudd som arbeidsgiver avkorter i lønnen, og som skattyter vil ha krav på fradrag for ved skattefastsettingen etter skatteloven § 6-47 første ledd bokstav a og b, unntatt premie til pensjonstrygden for skogsarbeidere,

b) fagforeningskontingent som arbeidsgiver avkorter i lønnen, og som skattyter vil ha krav på fradrag for ved skattefastsettingen etter skatteloven § 6-20,

Nåværende § 5-9 første ledd bokstav d blir bokstav c.

§ 5-10 første ledd skal lyde:

(1) Forskuddstrekket gjennomføres ved at arbeidsgiveren, eller selskapet som nevnt i § 5-4 annet ledd, beregner trekkbeløpet og holder dette tilbake i oppgjøret med skattyteren. Forskuddstrekket gjennomføres når det oppstår adgang for skattyteren til å få godtgjørelsen utbetalt, selv om oppgjør for denne først finner sted på et senere tidspunkt.

Ny § 5-10a skal lyde:

§ 5-10a. Gjennomføring av skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær og i utbyttekompensasjon

(1) Skattetrekket gjennomføres ved at selskapet eller innlåneren som nevnt i § 5-4a beregner skattetrekket og holder dette tilbake ved utbetaling av utbytte eller utbyttekompensasjon. Skattetrekket gjennomføres når det oppstår adgang for skattyteren til å få utbytte eller utbyttekompensasjonen utbetalt, selv om oppgjør først finner sted på et senere tidspunkt.

(2) Dersom skattyter for noen del mottar utbytte i naturalytelser, skal selskapet gjennomføre skattetrekk så langt kontant utbytte rekker. Er det ikke dekning for det samlede beregnede



skattetrekk i fastsatt utbytte, plikter selskapet å påse at aksjonæren betaler inn tilstrekkelig til dekning av skattetrekket før utbytte blir utbetalt.

(3) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen, herunder om når selskapet kan foreta trekk med en lavere sats enn det som følger av Stortingets skattevedtak.

Overskriften til § 5-13 skal lyde:

§ 5-13. Kontroll av arbeidsgivere og andre trekkpliktige

§ 5-13 første ledd første punktum skal lyde:

Skatteoppkreveren skal føre kontroll med at arbeidsgivere og andre som etter denne loven har plikt til å foreta trekk, leverer opplysninger og foretar forskuddstrekk, skattetrekk og utleggstrekk i samsvar med reglene og de pålegg som er gitt.

§ 5-13 annet ledd annet punktum skal lyde:

Departementet kan i forskrift fastsette bestemmelser til utfylling og gjennomføring av kontrollen med arbeidsgivere og andre trekkpliktige, herunder begrensninger for hvilke metoder for kopiering skatteoppkreveren kan benytte.

§ 5-13a første ledd første punktum skal lyde:

Skattekontoret kan pålegge arbeidsgivere 2 og andre som etter loven har plikt til å foreta forskuddstrekk, skattetrekk eller utleggstrekk, å oppfylle sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i, eller i medhold av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring.

§ 5-15 annet ledd skal lyde:

(2) Klage, som kan være muntlig, må fremsettes straks når den pålegget angår er til stede og ellers innen tre dager. Klagefristen for pålegg etter § 5-13a er tre uker.

§ 6-3 annet ledd skal lyde:

(2) Forskuddsskatt utstedes på grunnlag av formue og inntekt ved siste skattefastsetting. Ved fastsetting av forskuddsskatten skal det gjøres fradrag for beløp som må ventes dekket gjennom forskuddstrekk etter reglene i kapittel 5. Slikt fradrag skal likevel ikke gjøres når lønnsinntekten ikke ventes å ville overstige 10 prosent av den samlede inntekt ved skattefastsettingen.

§ 6-4 første ledd bokstav b skal lyde:

b) når skattyters samlede årsinntekt ved siste skattefastsetting er gått opp eller ned med minst en fjerdedel i forhold til nest siste skattefastsetting.

§ 6-5 første og annet ledd skal lyde:

(1) For upersonlige skattytere fastsettes forskuddsskatten lik den fastsatte skatt ved siste skattefastsetting.

(2) Det skrives ikke ut forskuddsskatt når den fastsatte skatt for vedkommende inntektsår ventes å bli mindre enn 2 000 kroner.

§ 6-5 fjerde ledd første og annet punktum skal lyde:

Skattekontoret kan etter krav fra skattyteren frafalle forskuddsskatten, når det er overveiende sannsynlig at det ikke vil bli fastsatt skatt for vedkommende inntektsår. Dersom det er

overveiende sannsynlig at det vil oppstå et større avvik mellom utskrevet forskuddsskatt og fastsatt skatt, kan skattekontoret etter krav fra skattyter endre utskrivningen.

§ 6-6 annet ledd skal lyde:

(2) Skattekontoret kan beslutte at beregningsgrunnlaget for forskuddsskatten skal forhøyes eller reduseres med et prosentvis tillegg eller fradrag for bestemte grupper skattytere, når det som følge av konjunkturutviklingen eller av andre grunner må ventes en alminnelig stigning eller nedgang i inntekten for denne gruppen i forhold til inntekten ved siste skattefastsetting.

§ 7-1 første ledd første punktum skal lyde:

Når skattefastsettingen er gjennomført, skal forskuddstrekk, utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd innbetalt innen fristen i § 4-7 gå til fradrag i fastsatt skatt.

§ 7-1 annet og tredje ledd skal lyde:

(2) Når fastsatt skatt utgjør et større beløp enn det forskuddet som godskrives skattyteren, blir det manglende beløpet å innbetale som restskatt.

(3) Når fastsatt skatt utgjør et mindre beløp enn det forskuddet som skal godskrives skattyteren, skal den overskytende del av forskuddsbeløpet frafalles. Den del av det frafalte beløpet som er innbetalt, skal betales tilbake til skattyteren.

§ 7-2 første ledd skal lyde:

(1) Blir fastsatt skatt endret etter skatteforvaltningsloven § 9-4, kapittel 12 eller kapittel 13, skal det foretas ny avregning.

§ 7-3 annet ledd bokstav a skal lyde:

a) når skattemyndighetene for kommunen anser skattyter for ikke å være skattepliktig her i landet for vedkommende inntektsår

§ 7-3 annet ledd bokstav c skal lyde:

c) når skatt ikke er fastsatt fordi inntekten ikke har nådd opp i skattepliktig størrelse.

§ 7-4 første ledd annet punktum skal lyde:

Rettslige forføyninger til inndrivning av forskuddsskatt beholder sin virkning også etter at skattefastsetting og avregning er foretatt.

§ 8-1 første og annet ledd skal lyde:

(1) Innbetalt formues- og inntektsskatt (skatt) og trygdeavgift fra personlige skattytere for et inntektsår skal fordeles mellom staten, fylkeskommunen, kommunen og folketrygden på grunnlag av den samlede fastsatte skatt til staten, skatt til fylkeskommunen, skatt til kommunen og trygdeavgift til folketrygden for vedkommende inntektsår.

(2) Innbetalt skatt fra upersonlige skattytere for et inntektsår blir å fordele mellom staten, det felleskommunale skattefondet, fylkeskommunen og kommunen på grunnlag av den samlede fastsatte skatt til staten, skatt til det felleskommunale skattefondet, skatt til fylkeskommunen og skatt til kommunen for vedkommende år. Stortinget fastsetter fordelingen mellom kommunene av den skatt som er tilført det felleskommunale skattefondet.

§ 8-1 fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) Skattedirektoratet kan i forskrift gi nærmere regler om gjennomføringen av denne paragrafen, herunder om hvordan endringer i skattefastsettingen skal inngå i fordelingen.

(5) Departementet kan i forskrift gi regler om fordeling mellom skattekreditorene av renter, innfordringsutgifter og gebyr, herunder utgifter ved tvister som nevnt i kapittel 17 og skatteforvaltningsloven kapittel 15.

§ 8-3 annet ledd skal lyde:

(2) Ved foreløpig fordeling gjelder følgende bestemmelser:

a) Den foreløpige fordelingen skal skje på grunnlag av den samlede fastsettingen av skatt til staten, skatt til det felleskommunale skattefondet, skatt til fylkeskommunen, skatt til kommunen og trygdeavgift til folketrygden ved siste skattefastsetting før inntektsåret.

b) Hvis forholdet mellom den samlede fastsettingen av de forskjellige skatter må antas å bli vesentlig forskjøvet på grunn av endring i skattesatser eller av andre årsaker, kan Skattedirektoratet ved skjønn fastsette forholdstall til bruk ved den foreløpige fordelingen.

§ 10-1 første ledd skal lyde:

(1) Skatte- og avgiftskrav skal betales ved forfall og med de beløp som opprinnelig er fastsatt, selv om fastsettingen er under endring, påklaget eller brakt inn for domstolene. Første punktum gjelder ikke når det kan gis utsatt iverksetting av vedtak etter skatteforvaltningsloven § 14-10 annet ledd.

Kapittel 10 annen deloverskrift skal lyde:

Forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift, lønnstrekk til Svalbard, artistskatt og skattetrekk i aksjeutbytte

Ny § 10-13 skal lyde:

§ 10-13. Skattetrekk i aksjeutbytte og utbyttekompensasjon

Skattetrekk for en periode forfaller til betaling samme dag som selskapet skal levere melding om trekk etter skatteforvaltningsloven § 8-8 tredje ledd.

§ 10-21 første ledd første punktum skal lyde:

Restskatt for personlige skattytere forfaller til betaling tre uker etter at skatteoppgjøret ble sendt skattyter, likevel tidligst 20. august i skattefastsettingsåret.

§ 10-21 fjerde ledd oppheves.

§ 10-22 første ledd første punktum skal lyde:

Terminskatt forfaller til betaling 1. august, 1. oktober og 1. desember i inntektsåret og 1. februar, 1. april og 1. juni i skattefastsettingsåret.

§ 10-30 første ledd skal lyde:

(1) Innenlands merverdiavgift for en periode forfaller til betaling samme dag som det skal leveres skattemelding etter skatteforvaltningsloven § 8-3.

§ 10-51 første ledd skal lyde:

(1) Følgende skatte- og avgiftskrav forfaller til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt:

- a) tvangsmulkt etter § 1-1 tredje ledd bokstav c
- b) skatt fastsatt tidlig etter bestemmelser gitt i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-14, jf. § 8-2
- c) gebyr etter kassasystemlova § 8
- d) krav fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter skatteforvaltningsloven § 12-4
- e) tilleggsavgift etter lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 44 og tilleggstill etter tolloven § 16-10.

§ 10-51 nytt annet og tredje ledd skal lyde:

(2) Følgende skatte- og avgiftskrav forfaller til betaling tre uker etter at fristen for å klage over vedtaket om fastsetting av kravet er ute, eller ved klage, tre uker etter at klagen er avgjort:

a) tilleggsavgift etter skatteforvaltningsloven

b) overtredelsesgebyr etter skatteforvaltningsloven.

(3) Dersom det innvilges utsatt iverksetting av krav etter skatteforvaltningsloven § 14-10 annet ledd, forfaller kravet til betaling tre uker etter utløpet av søksmålsfristen eller ved søksmål, tre uker etter at endelig rettsavgjørelse foreligger.

§ 10-53 annet ledd første punktum skal lyde:

Ved økning av restskatt som følge av endring etter reglene i skatteforvaltningsloven § 9-4, kapittel 12 eller kapittel 13, regnes fristen fra melding om ny avregning er sendt skyldneren.

§ 10-53 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) Treffes det vedtak som innebærer tilbakebetaling av kompensasjon for merverdiavgift, skal beløpet betales tilbake senest tre uker etter at melding om vedtaket er sendt. Oppstår kravet på tilbakebetaling ved at den kompensasjonsberettigede har sendt inn korrigert skattemelding, regnes fristen fra melding er kommet fram til avgiftsmyndighetene.

§ 10-60 fjerde ledd skal lyde:

(4) For krav på utbetaling av merverdiavgift til registrerte næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven § 11-5 regnes fristen fra skattemeldingen er mottatt av avgiftsmyndigheten.

§ 10-60 nytt femte ledd skal lyde:

(5) For krav på utbetaling av kompensasjon for merverdiavgift skal fristen regnes fra utløpet av fristen for å sende inn skattemelding etter bestemmelser gitt i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-14, jf. § 8-7.

§ 11-2 første ledd annet punktum oppheves.

§ 11-2 sjette ledd skal lyde:

(6) Av for mye utbetalt kompensasjon for merverdiavgift beregnes renten fra beløpet ble utbetalt og fram til det treffes vedtak om endring mv.

Nåværende § 11-2 sjette og syvende ledd blir syvende og nytt åttende ledd.

§ 11-5 annet og tredje ledd skal lyde:

(2) Personlige skattytere som får utbetalt overskytende forskudd på skatt etter skattebetalingsloven kapittel 7, eller som får utbetalt negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger fastsatt skatt, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:

- a) For overskytende forskuddstrekk og overskytende utskrevet forskuddsskatt innbetalt innen utgangen av inntektsåret, samt negativ skatt, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 27 %, beregnet fra 1. juli i inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.
- b) For overskytende utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd som blir innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 27 %, beregnet fra 31. mai og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.
- (3) Upersonlige skattytere som får utbetalt overskytende forskudd på skatt etter skattebetalingsloven kapittel 7, eller som får utbetalt negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger fastsatt skatt, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:
- a) Når samlet forskuddsskatt innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret overstiger fastsatt skatt, gis rentegodtgjørelse for det overstigende beløpet med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 27 %, beregnet fra 15. mars i året etter inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.
- b) Ved avregning etter tidlig fastsetting gis rentegodtgjørelse etter tredje ledd bokstav a bare når avregning skjer senere enn 31. mai i året etter inntektsåret.

§ 12-1 tredje ledd første punktum skal lyde:

For forskuddsskatt løper foreldelsesfristen først fra utgangen av det kalenderåret da skattefastsettingen ble foretatt.

§ 14-6 første til tredje ledd skal lyde:

- (1) Skattyter som har fått utskrevet eller fastsatt skatt og trygdeavgift av samme formue og inntekt i flere kommuner, kan unngå tvangsinnfordring ved å innbetale den høyeste utskrevne skatt og trygdeavgift etter hvert som den forfaller, til skatteoppkreveren for den kommunen han mener kravene skal utskrives i. Er deler av kravet betalt, kommer det betalte beløpet til fradrag.
- (2) Første ledd fritar ikke for plikten til å betale naturressursskatt som ikke er medregnet ved fastsetting av den skatt som blir betalt. Skattyteren kan kreve at skattekontoret beregner størrelsen på det beløpet som skal betales.
- (3) Personlige skattytere kan i tilfeller som nevnt i første ledd, kreve at skatteberegningen foretas på nytt. Den nye beregningen skal foretas som om formue og inntekt bare blir skattlagt i én kommune, og formue og inntekt fastsettes til det høyeste beløp.

§ 16-11 første ledd skal lyde:

- (1) Ved fastsetting av skatt for deltaker i selskap som nevnt i skatteloven § 2-2 annet ledd bokstavene a til e, er selskapet ansvarlig for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift som ikke kan innkreves hos deltakeren. Fastsettes det for deltaker skatt også av formue og inntekt utenfor selskapet, omfatter ansvaret bare en så stor del av skatte- og avgiftskravet som etter en forholdsmessig fordeling faller på formue i og inntekt fra selskapet.

§ 16-12 skal lyde:

§ 16-12. Fullmektigers ansvar

Fullmektig for personer bosatt i utlandet eller for utenlandsk selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet, er ansvarlig for fastsatt formues- og inntektsskatt og trygdeavgift av fullmaktsgiverens virksomhet i Norge.

§ 16-13 første ledd første punktum skal lyde:

Skifteforvaltere er ansvarlig for at tilstrekkelig av boets midler holdes tilbake til dekning av formues- og inntektsskatt og trygdeavgift som fastsettes for eller som må forutsettes å bli fastsatt for boet eller arvelater, etter at boet er tatt under skiftebehandling.

§ 16-14 første punktum skal lyde:

Selvskiftende arvingers solidaransvar for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift som er fastsatt etter dødstidspunktet, er begrenset til det den enkelte har mottatt i arv.

Kapittel 16 tredje deloverskrift skal lyde:

Ansvar for forskuddstrekk, utleggstrekk og skattetrekk

Ny § 16-21 skal lyde:

§ 16-21. Ansvar for skatt på aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær

(1) Dersom skattetrekk i aksjeutbytte ikke blir foretatt i samsvar med reglene i § 5-4a eller trukket beløp ikke blir betalt i samsvar med § 10-13, er det selskapet som har plikt til å foreta skattetrekk, ansvarlig for beløpet. Unnlatelse av å foreta trekk medfører likevel ikke ansvar når det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra selskapet eller noen i dets tjeneste.

(2) Forvalter som opptrer på vegne av aksjonær, er ansvarlig for beløp som ikke har kommet til beskatning såfremt forvalteren har opptrådt på en slik måte at den trekkpliktige ikke har foretatt korrekt skattetrekk etter § 5-4a.

(3) Foreldelsesloven §§ 9 og 11 gjelder tilsvarende for ansvarskravet.

Ny § 16-51 skal lyde:

§ 16-51. Oppdragsgivers ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk

(1) Dersom oppdragsgiver forsettlig eller grovt uaktsomt unnlater å oppfylle opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven § 7-6, kan skattekontoret pålegge oppdragsgiver ansvar for oppdragstakerens forfalte, men ikke innbetalte skatt, arbeidsgiveravgift eller forskuddstrekk. Departementet kan bestemme at myndighet til å pålegge ansvar for skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk skal tilligge annen skattemyndighet enn nevnt i foregående punktum.

(2) Pålegget kan påklages til Skattedirektoratet innen tre uker.

§ 17-1 annet ledd første punktum skal lyde:

Ved overføring av tvist til søksmåls former med avgjørelse av grunnlaget for skatte- eller avgiftskravet etter tvangsfullbyrdelsesloven § 6-6 tredje ledd, gjelder de alminnelige reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 15 for avgjørelser om fastsetting av skatt etter skatteforvaltningsloven.

§ 17-1 fjerde ledd skal lyde:

(4) Når domstolen i sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring finner at skyldneren bare skal betale en del av det skatte- eller avgiftskravet som er fastsatt etter skatteforvaltningsloven, skal forføyningen stadfestes for det beløpet som vil fremgå av en ny fastsetting i samsvar med kjennelsen eller dommen.

§ 17-1 femte ledd skal lyde:

(5) Etter utløpet av fristen i skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd kan fastsetting etter skatteforvaltningsloven ikke bringes inn til prøving ved tingretten i sak om tvangsfullbyrdelse

eller midlertidig sikring. Slik prøving skal likevel alltid kunne kreves inntil tre måneder etter den forføyning som det klages over. Første og annet punktum gjelder tilsvarende for søksmålsfristen etter tolloven § 12-14 første ledd. Det kan gis oppfriskning for oversittelse av fristen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14.

§ 17-2 annet ledd skal lyde:

(2) Første ledd gjelder ikke avgjørelser om rente ved endring, jf. § 11-2. I slike saker gjelder de alminnelige regler i skatteforvaltningsloven kapittel 15 og prosesslovgivningen.

§ 18-1 overskriften skal lyde:

§ 18-1. Straff ved unnlatt gjennomføring av forskuddstrekk og skattetrekk

§ 18-1 første ledd skal lyde:

(1) Den som er pliktig til å foreta forskuddstrekk eller skattetrekk etter kapittel 5, og som uaktsomt unnlater å foreta eller sørge for at det blir foretatt beregning og trekk, herunder separering etter § 5-12, straffes med bot eller fengsel inntil 2 år. Med bot eller fengsel inntil 1 år straffes grovt uaktsom overtredelse av første punktum.

### **33. I Lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel gjøres følgende endringer:**

§ 15-3 annet ledd nr. 1 skal lyde:

1. lovbestemt taushetsplikt som ellers påhviler skattemyndigheter og myndigheter som har til oppgave å overvåke offentlig regulering av ervervsvirksomhet,

### **34. I lov 29. juni 2007 nr. 73 om eiendomsmegling gjøres følgende endring:**

§ 6-7 annet ledd skal lyde:

(2) Oppdragstakeren plikter før handel slutes å gi kjøperen en skriftlig oppgave som minst inneholder følgende opplysninger:

1. eiendommens registerbetegnelse og adresse,
2. eierforhold,
3. tinglyste forpliktelser,
4. tilleggende rettigheter,
5. grunnarealer,
6. bebyggelsens arealer og angivelse av alder og byggemåte,
7. eventuell adgang til utleie av eiendommen eller deler av denne til boligformål,
8. ferdigattest eller midlertidig brukstillatelse,
9. verdien ved skattefastsettingen og offentlige avgifter,
10. forholdet til endelige offentlige planer, konsesjonsplikt og odelsrett,
11. spesifikasjon over faste løpende kostnader,
12. hvis kjøpesum er fastsatt, totalkostnad som omfatter andel av fellesgjeld, alle gebyrer, avgifter og øvrige kostnader,
13. hvis kjøpesum ikke er fastsatt, en samlet oppstilling som omfatter prisantydning, andel av fellesgjeld, alle gebyrer, avgifter og øvrige kostnader, samt summen av disse beløpene, og
14. hva som er avtalt om meglers vederlag, jf. § 7-2.

**35. I lov 15. mai 2008 nr. 35 om utlendingers adgang til riket og deres opphold her (utlendingsloven) gjøres følgende endring:**

§ 84 første ledd skal lyde:

Dersom det organet som behandler en sak etter loven her, anser det som nødvendig for opplysning av saken, kan organet, uten hinder av taushetsplikt, pålegge følgende organer å utlevere opplysninger om utlendinger eller andre loven gjelder for:

- a) barnevernsmyndighetene,
- b) kommune i tilknytning til introduksjonsprogrammet,
- c) Statens lånekasse for utdanning,
- d) arbeids- og verferdsforvaltningen,
- e) skattemyndighetene, og
- f) politiet.

**36. I lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning gjøres følgende endring:**

§ 1-8 skal lyde:

§ 1-8. Skatteforhold

(1) Det skal fremgå av avtalevilkårene, kvitteringer for innbetalt innskudd, premie og vederlag som nevnt i § 1-3 og meldinger til skattemyndighetene at dokumentene gjelder pensjonsavtale etter loven her.

(2) Institusjonen er ansvarlig for at opplysninger som fremgår av dokumenter som nevnt i første ledd er riktige.

**37. I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:**

§ 9-5 femte ledd skal lyde:

(5) Justeringsbeløpet skal tas med i skattemeldingen som en økning eller reduksjon av inngående merverdiavgift.

§ 11-1 første ledd første punktum skal lyde:

Avgiftssubjektet skal beregne og betale merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning, uttak og innførsel av varer, jf. skatteforvaltningsloven §§ 9-1 og 9-2.

§ 11-5 skal lyde:

§ 11-5. Utbetaling av inngående merverdiavgift

(1) Dersom inngående merverdiavgift overstiger utgående merverdiavgift i en termin, skal overskytende inngående merverdiavgift utbetales. Skattemeldinger må være levert for tidligere terminer.

(2) Selv om utbetaling av beløpet ikke har funnet sted innen neste avgiftstermin, har avgiftssubjektet ikke rett til å fradragsføre beløpet i senere skattemelding.

§ 11-6 første ledd skal lyde:

(1) Fiskere som skal levere skattemelding en gang i året etter bestemmelser gitt i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-14, jf. § 8-3, kan etter forlis av fartøy, større redskapstap eller større skade på fartøy, fiskeredskap eller fartøyets varige driftsutstyr få utbetalt overskytende inngående merverdiavgift etter særskilt avregning før utløpet av vedkommende kalenderår.



Kapittel 12 oppheves.

Kapittel 13 oppheves.

Overskriften til § 14-1 skal lyde:

§ 14-1. Vilkår for registrering

§ 14-1 første og sjette ledd oppheves. Nåværende annet til femte ledd blir første til fjerde ledd.

§ 14-2 skal lyde:

§ 14-2. Registrering av konkursbo og dødsbo

Konkursbo registres på eget nummer med virkning fra åpningen av bobehandlingen. Dødsbo forblir registrert på avdødes registreringsnummer.

§ 14-3 første og fjerde ledd oppheves. Nåværende annet og tredje ledd blir første og annet ledd.

§ 14-3 tredje ledd skal lyde:

(3) Solidaransvaret etter § 2-2 tredje ledd består fram til det er gitt melding om sletting av fellesregistrering.

§ 14-3 fjerde ledd oppheves.

Overskriften til § 14-4 skal lyde:

§ 14-4. Hvem ordningen gjelder for mv.

§ 14-4 nytt fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) All kommunikasjon mellom skattekontoret og tilbyder i forenklet registreringsordning skal skje elektronisk.

(5) Departementet kan gi forskrift om utforming av forenklet registreringsordning.

§ 14-5 skal lyde:

§ 14-5. Identifikasjonsnummer

Når tilbyder har valgt forenklet registreringsordning, skal skattekontoret tildele tilbyderen et identifikasjonsnummer.

§ 14-7 første ledd oppheves. Nåværende annet til sjette ledd blir første til femte ledd.

Overskriften til kapittel 15 skal lyde:

Kapittel 15. Dokumentasjon mv.

Underoverskriften til kapittel 15 I Omsetningsoppgaven oppheves.

§ 15-1 skal lyde:

§ 15-1. Føring av skattemelding

(1) I skattemeldingen for primærnæringene kan det tas med omsetning fra annen næringsvirksomhet dersom merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak i denne virksomheten ikke overstiger 30 000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet.

(2) Merverdiavgift som skal beregnes ved kjøp av fjernleverbare tjenester, skal innberettes som utgående merverdiavgift.

(3) Beløpet for utgående merverdiavgift skal også omfatte beløp uriktig betegnet som merverdiavgift som nevnt i § 11-4 første ledd. Dette kan unnlates dersom feilen rettes overfor kjøperen.

(4) Departementet kan treffe enkeltvedtak om at merverdiavgift som beregnes ved omsetning av elektroniske kommunikasjonstjenester i forbindelse med en humanitær innsamlingsaksjon, ikke skal føres i skattemeldingen, eller at beregnet merverdiavgift kan tilbakeføres.

§§ 15-2 til 15-8 oppheves.

Underoverskriften til kapittel 15 II Dokumentasjonsplikt oppheves.

§ 15-9 første ledd skal lyde:

(1) Beløp som nevnt i skatteforvaltningsloven § 8-3 første ledd bokstav a til d oppgis i skattemeldingen for den terminen dokumentasjonen er utstedt. Beløp som nevnt i skatteforvaltningsloven § 8-3 første ledd bokstav e oppgis for den terminen betalingen skjedde.

Underoverskriften til kapittel 15 III Merverdiavgift i salgsdokumentasjon oppheves.

Kapittel 16 oppheves.

Kapittel 17 oppheves.

Kapittel 18 oppheves.

Kapittel 19 oppheves.

Kapittel 20 oppheves.

Kapittel 21 oppheves.

**38. I lov 16. desember 2011 nr. 65 om næringsberedskap gjøres følgende endring:**

§ 15 første ledd bokstav a skal lyde:

a) skatte- og avgiftsmyndigheter, tollmyndigheter og andre myndigheter med ansvar for regulering og kontroll av import og eksport,

**39. I lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. gjøres følgende endringer:**

§ 3 første ledd bokstav a og b skal lyde:

a. skatteforvaltningsloven §§ 7-2 og 8-6,

b. folketrygdloven §§ 25-1 annet ledd og 25-10, jf. 21-4,

§ 4 annet ledd skal lyde:

Opplysninger om føderåd etter skatteforvaltningsloven § 7-2 første ledd bokstav b kan leveres en gang per år og skal senest leveres samtidig med fristen for å levere opplysninger i januar i året etter inntektsåret.

## **SkN 16-099 Endringer i a-opplysningsloven**

### **Lov om endringer i a-opplysningsloven og folketrygdloven m.fl. (utvidelse av Arbeids- og velferdsetatens tilgang til opplysninger i a-ordningen)**

Prop.69 L (2015-2016), Innst.268 L (2015-2016), Lovvedtak 67 (2015-2016). Stortingets første og andre gangs behandling hhv. 19. og 23. mai 2016. Fremmet av Arbeids- og sosialdepartementet.

#### **I**

#### **I lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap skal § 83 nytt fjerde punktum lyde:**

Arbeidsgivers opplysningsplikt etter barnelova § 70 sjuende ledd andre punktum gjelder tilsvarende.

Nåværende fjerde og femte punktum blir femte og nytt sjette punktum.

#### **II**

#### **I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd gjøres følgende endringer:**

§ 21-4 første ledd første punktum skal lyde:

Arbeids- og velferdsetaten, Helsedirektoratet eller det organ Helsedirektoratet bestemmer har rett til å innhente de opplysninger som er nødvendige for å kontrollere om vilkårene for en ytelse er oppfylt, vil kunne være oppfylt eller har vært oppfylt i tilbakelagte perioder, eller for å kontrollere utbetalinger etter en direkte oppgjørsordning.

§ 21-4 første ledd nytt fjerde punktum skal lyde:

Arbeids- og velferdsetaten har også rett til å innhente opplysninger fra arbeidsgiver og tidligere arbeidsgiver i forbindelse med utredning og produksjon av statistikk på de områdene etaten administrerer.

Nåværende første ledd fjerde punktum blir nytt femte punktum.

§ 25-10 første ledd skal lyde:

Departementet kan i forskrift bestemme at arbeidsgivere uoppfordret skal gi opplysninger som nevnt i § 21-4 etter reglene i a-opplysningsloven. Det samme gjelder opplysninger som arbeidsgivere er pålagt å gi med hjemmel i andre lover hvor oppgaver er lagt til Arbeids- og velferdsetaten.

### III

**I lov 29. april 2005 nr. 20 om innkreving av underholdsbidrag mv. skal § 20 lyde:**

§ 20. Opplysningsplikt for arbeidsgiver mv.

Innkrevingsentralen kan kreve at arbeidsgiver eller andre som utbetaler lønn eller ytelse, gir opplysninger om bidragspliktiges inntekts- og formuesforhold.

### IV

**I lov 19. februar 2010 nr. 5 om statstilskott til arbeidstakere som tar ut avtalefestet pensjon i privat sektor, skal ny § 16 a lyde:**

§ 16 a. Innhenting av opplysninger

Arbeids- og velferdsetaten har rett til å innhente fra arbeidsgivere og tidligere arbeidsgivere de opplysninger om arbeidstakerens eller pensjonistens arbeids- og inntektsforhold som er nødvendige for å forvalte og beregne avtalefestet pensjon. Adgangen til å innhente opplysninger omfatter også opplysninger om nåværende og tidligere ektefelle, person som er likestilt med ektefelle etter folketrygdloven § 1-5, og person som arbeidstakeren eller pensjonisten har levd sammen med i 12 av de siste 18 månedene. De som blir pålagt å gi opplysninger, plikter å gjøre dette uten godtgjørelse og uten hinder av taushetsplikt.

### V

**I lov 25. juni 2010 nr. 28 om avtalefestet pensjon for medlemmer av Statens pensjonskasse gjøres følgende endringer:**

§ 5 nytt andre ledd skal lyde:

Arbeids- og velferdsetaten har rett til å innhente fra arbeidsgivere og tidligere arbeidsgivere de opplysninger om arbeidstakerens eller pensjonistens arbeids- og inntektsforhold som er nødvendige for å forvalte og beregne avtalefestet pensjon. Adgangen til å innhente opplysninger omfatter også opplysninger om nåværende og tidligere ektefelle, person som er likestilt med ektefelle etter folketrygdloven § 1-5, og person som arbeidstakeren eller pensjonisten har levd sammen med i 12 av de siste 18 månedene. De som blir pålagt å gi opplysninger, plikter å gjøre dette uten godtgjørelse og uten hinder av taushetsplikt.

Nåværende andre ledd blir nytt tredje ledd.

### VI

**I lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. gjøres følgende endringer:**

§ 3 første ledd bokstav b skal lyde:

b. folketrygdloven §§ 24-2, 25-1 annet ledd og 25-10,

§ 8 første ledd skal lyde:

Arbeids- og velferdsetaten skal ha tilgang til opplysningene i registeret i forbindelse med forvaltning av ytelser, beregning av ytelser og innkreving av feilutbetalte ytelser etter folketrygdloven og andre lover som etaten administrerer, forvaltning av arbeidstakerregisteret og fastsetting og innkreving av underholdsbidrag etter barnelova, oppfostringsbidrag etter barnevernloven og bidrag etter lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap. Etaten skal også ha tilgang til opplysningene i registeret i forbindelse med utredning og produksjon av statistikk på de områdene etaten administrerer. Arbeids- og velferdsdirektoratet skal ha tilgang til opplysninger i registeret i forbindelse med utredning og produksjon av statistikk om kvalifiseringsstønad etter sosialtjenesteloven.

## **VII**

Loven trer i kraft straks.

# Forskriftsendringer

## SKN 16-100 Endring i skattebetalingsforskriften

### Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

**Hjemmel:** Fastsatt av Finansdepartementet 18. mai 2016 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 16-50 annet ledd.

#### I

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endring:

#### § 16-50-7 skal lyde:

§ 16-50-7. Klage

Kjøper kan påklage skattekontorets vedtak knyttet til grunnlaget for ansvar for unndratt skatt, trygdeavgift og merverdiavgift til Skatteklagenemnda.

#### II

Endringen under I trer i kraft 1. juli 2016.

## SKN 16-101 Eiendomsskatt kraftanlegg

### Forskrift om endring i forskrift om kommunefordeling av grunnlaget for eiendomsskatt for kraftanlegg

**Hjemmel:** Fastsatt av Finansdepartementet 18. mai 2016 med hjemmel i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane § 8B-5.

#### I

I forskrift 20. desember 2000 nr. 1393 om kommunefordeling av grunnlaget for eiendomsskatt for kraftanlegg gjøres følgende endring:

**§ 5 annet ledd skal lyde:**

(2) Eieendomsskattepliktige kan påklaga Sentralskattekontoret for storbedrifter si avgjerd etter første leden til Skatteklagenemnda.

**II**

Endringen under I trer i kraft 1. juli 2016.

## **SKN 16-102 Endring i skattebetalingsforskriften**

### **Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)**

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 20. mai 2016 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-7, 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:

**§ 5-7-2 overskrift og første ledd skal lyde:**

§ 5-7-2. Ytelser før jul

(1) Skattepliktige med månedsbetaling av lønn og annen ytelse som skattlegges som lønn er fritatt for forskuddstrekk for siste halvdel av november eller første halvdel av desember.

**II**

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

## **SKN 16-103 Forskrift om grunnbeløp mv.**

**Forskrift om grunnbeløp, reguleringsfaktorer, satser for minste pensjonsnivå og satser for garantipensjon i folketrygden fra 1. mai og virkningstidspunkt for regulering av kravet til minsteinntekt for rett til dagpenger**

**Hjemmel:** Fastsatt ved kgl.res. 27. mai 2016 med hjemmel i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 1-4 andre ledd, § 4-4 femte ledd, § 19-14 åttende ledd og § 20-18 åttende ledd. Fremmet av Arbeids- og sosialdepartementet

§ 1. Grunnbeløpet i folketrygden fastsettes til 92 576 kroner.

§ 2. Reguleringsfaktoren etter § 19-14 første ledd (lønnsveksten) settes til 2,78 prosent. Reguleringsfaktoren etter § 19-14 andre ledd settes til 2,01 prosent.

§ 3. Satsene for minste pensjonsnivå etter folketrygdloven § 19-8 fastsettes til 142 915 kroner for lav sats, til 166 274 kroner for ordinær sats og til 179 748 kroner for høy sats. Den særskilte satsen etter sjette ledd fastsettes til 280 337 kroner.

Fra 1. september 2016 fastsettes satsene for minste pensjonsnivå etter folketrygdloven § 19-8 til 147 408 kroner for lav sats og til 170 765 kroner for ordinær sats.

§ 4. Reguleringsfaktoren etter § 20-18 første ledd (lønnsveksten) settes til 2,78 prosent. Reguleringsfaktoren etter § 20-18 andre ledd settes til 2,01 prosent.

§ 5. Satsene for garantipensjon etter folketrygdloven § 20-9 fastsettes til 166 274 kroner for ordinær sats og til 179 748 kroner for høy sats.

§ 6. Virkningstidspunktet for regulering av kravet til minsteinntekt for rett til dagpenger settes til 30. mai 2016.

§ 6\*. Forskriften trer i kraft 1. mai 2016. Fra samme tid oppheves forskrift 29. mai 2015 nr. 578 og forskrift 20. november 2015 nr. 1335.

\* Skal vel være § 7. Red anm.





# Skattenytt 6/2016

Ansvarlig utgiver:

**Adm. dir. Karine Ugland Virik (kuv)**

Redaksjonen:

**Fagsjef Rolf Lothe (RLO) - Redaktør**

**Advokat (H), dr. juris Jan Syversen (SYV) – referent**

## Redaksjonen i Skattenytt



**Rolf Lothe**  
Fagsjef, Skattebetalerforeningen



**Karine Ugland Virik,**  
Administrerende direktør,  
Skattebetalerforeningen



**Jan Syversen,**  
dr. juris Advokat (H),  
Syversen Law

# Innholdsfortegnelse

<b>HØYESTERETTSDOMMER</b>	<b>1</b>
SkN 16-104 Transocean	1
SkN 16-105 ConocoPhillips	19
<b>LAGMANNNSRETTSDOMMER</b>	<b>31</b>
SkN 16-106 Sprangridning - næringsvirksomhet	31
SkN 16-107 Drosje - fradragsrett for lønnsutbetaling	55
<b>TINGRETTSDOMMER</b>	<b>64</b>
SkN 16-108 Fordelsbeskatning privat bruk av bil mv.	64
<b>UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET</b>	<b>82</b>
SkN 16-109 Tolkingsuttalelse § 9-3 (1) bokstav c nr. 3	82
SkN 16-110 Oppgrossing av nettolønn opptjent i utlandet	84
SkN 16-111 Fritak fra tredjepartsrapportering av «negative renter»	86
<b>FORSKRIFTSENDRINGER</b>	<b>87</b>
SkN 16-112 Nedsettelsesforskriften	87
SkN 16-113 Endring i samleforskrift om tredjeparts opplysningsplikt	87

# Høyesterettsdommer

## SkN 16-104 Transocean

**Lovstoff:** Ligningsloven § 9-6 nr. 1, jf. nr. 3 a (rettingsfrist) og § 10-2 nr. 1 jf. § 10-5 (tilleggsskatt/skjerpet tilleggsskatt) jf. aksjeloven § 12-6 nr. 3.

**Høyesterett:** Dom av 3. juni 2016. **Saksnr.:** HR-2016-1179-A

**Dommere:** Normann, Stabel, Indreberg, kst. dommer Sæbø, dommer Skoghøy.

**Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-97674 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-112760 - Høyesterett HR-2016-1179-A, (sak nr. 2015/1898), sivil sak, anke over dom.

**Parter: I:** Staten v/Skatt vest (advokat Goud Helge Homme Fjellheim) mot Transocean Inc. (advokat Ulf Werner Andersen). **II:** Transocean Inc. (advokat Ulf Werner Andersen) mot Staten v/Skatt vest (advokat Goud Helge Homme Fjellheim).

**Hva saken dreide seg om:** Spørsmål om det var gitt uriktige opplysninger i forbindelse med for tidlig utbetaling av utbytte fra norsk datterselskap til utenlandsk morselskap i 1998, slik at det gjaldt en ti års rettingsfrist etter lignl. § 9-6 nr. 1, jf. nr. 3 a. I forlengelsen av dette var det spørsmål om vilkårene for tilleggsskatt i lignl. § 10-2 og skjerpet tilleggsskatt i § 10-5 var oppfylt.

### Kort omtale av dommen:

**Saksforholdet:** Transocean Inc. som var hjemmehørende i USA – fra april/mai 1999 på Cayman Islands – eide datterselskapet Transhav AS, som påtok seg boreoppdrag på norsk sokkel.

I juli 1998 ble det vedtatt å sette ned aksjekapitalen i Transhav med 4,6 milliarder kroner – en beslutning som ble iverksatt 28. desember 1998, samme dag som kreditorfristen utløp. Utbetalingen skjedde i USD, basert på valutakurs på oppgjørsdagen, og utgjorde noe i overkant av 609 millioner USD. Oppgjøret skjedde ved overdragelse av fordringer tilhørende Transhav og ved utstedelse av gjeldsbrev på det resterende beløp på noe i overkant av 285 millioner USD.

I april 1999 ble Transhav klar over at nedsettelsen ikke kunne gjennomføres før generalforsamlingens beslutning var registrert i foretaksregisteret – hvilket skjedde fire måneder etter at utbetalingen hadde funnet sted, dvs. 28. april 1999. Kursen på USD hadde i mellomtiden styrket seg i forhold til NOK og nedsettelsesbeløpet i NOK omregnet til USD utgjorde da litt over 597 millioner USD – altså litt over 12 millioner USD eller ca. 98 millioner kroner mindre enn det som faktisk var blitt utbetalt.

Det ble en intern diskusjon i Transoceankonsernet om hvorledes man skulle håndtere forholdet. Et alternativ var å utstede et nytt gjeldsbrev fra Transhav til Transocean på et beløp som ga en kapitalnedsettelse på riktig beløp. – Et forslag fra konsernets skatteavdeling – Houston Tax – var å anse gjeldsbrevet utstedt i desember 1998 som en «forwardkontrakt» som skulle sikre mot svekket kronekurs. Nedgangen som følge av at dollaren styrket seg i forhold til norske kroner fra 28. desember 1998 til 28. april 1989, måtte følgelig betraktes som et kurstap for utstederen, Transhav. Det ble innhentet uttalelse fra konsernets norske skatterådgiver som støttet selskapets vurdering. Konsernets norske revisor var imidlertid kritisk til synspunktet om at det forelå en «forwardkontrakt» og følgelig et fradragsberettiget valutatap.

Transhav valgte å kreve fradrag for beløpet på i overkant av 12 MUSD eller om lag 98 millioner kroner i sin selvangivelse for 1999, klassifisert som valutatap. Det ble samtidig gitt visse opplysninger om transaksjonsforholdet i vedlegg til selvangivelsen.

**Lignings- og klagebehandling:** Transhavs påstand i selvangivelsen ble lagt til grunn ved ligningen, men etter at selskapet ble avvirket i 2002 og krevde forhåndsligning, fikk selskapet i 2006 varsel fra skattekontoret (Skatt vest) om endring av ligning ved at det valutatapet som selskapet hadde ført til fradrag ved ligningen for 1999, ikke ble ansett for å være fradragsberettiget. Samtidig ble Transhav varslet om at det ville bli ilagt kildeskatt på valutatapet som ble ansett som et utbytte til morselskapet med tillegg av 60 % tilleggsskatt, noe som førte til et skattekrav inklusive tilleggsskatt og renter på om lag 33 millioner kroner.

**Rettslig overprøving:** Transocean reiste søksmål. I Oslo tingretts dom av 19.04.2013 ble staten frifunnet og selskapet ilagt saksomkostninger. Saken ble anket og Borgarting lagmannsrett kom i sin dom av 01.06.2015 til samme resultat som tingretten når det gjaldt den skattemessige klassifikasjon av transaksjonsforholdet. Lagmannsretten fant at det var gitt uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene og at endringsfristen var 10 år etter lignl. §9-6 nr. 1 jf. § 9-6 nr. 3 bokstav a. Selskapet fikk imidlertid medhold i at det ikke skulle ilegges tilleggsskatt da lignl. § 10-2 – kravet til «uriktige eller ufullstendige opplysninger» måtte tolkes snevrere enn det tilsvarende vilkår for rettingsfrist som oppstilles i § 9-6 nr. 3 bokstav a. Saken var dels vunnet og dels tapt, og ingen av partene ble følgelig ilagt saksomkostnader.

**Anke/anketilsvar:** Staten påanket dommen og gjorde prinsipalt gjeldende at det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i Transhavs selvangivelse og at disse opplysningene måtte anses for å være gitt av Transocean. Subsidiært ble det gjort gjeldende at Transocean uansett ikke hadde gitt korrekte opplysninger om sine ligningsforhold. Atter subsidiært ble det gjort gjeldende at uriktige/ufullstendige opplysninger om utbytteutdeling i ligningsoppgavene til det utdelende selskap også måtte være avgjørende for endringsfristen for det mottakende selskap for så vidt gjelder kildeskatt. Og Transocean måtte anses for å ha handlet grovt uaktsomt og kunne da ilegges 60 % tilleggsskatt, noe som ble lagt til grunn i endringsvedtaket.

Transocean gjorde gjeldende at toårsfristen om endring av ligning i lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav

a måtte få anvendelse for kildeskattepliktige fordi *morselskapet* ikke hadde gitt uriktige opplysninger ved innleveringen av *datterselskapets* selvangivelse for 1999. Morselskapet kunne ikke identifiseres med datterselskapet. – Det ble videre anført at heller ikke Transhav hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, da det var gitt supplerende opplysninger om transaksjonsforholdet i vedlegg til selvangivelse. – Det var heller ikke grunnlag for å ilegge Transocean tilleggsskatt, og i alle fall ikke skjerpet tilleggsskatt, som krever forsett eller grov uaktsomhet.

**Høyesterett** kom i sin dom av 03.06.2016 til samme resultat som lagmannsretten. Anken ble forkastet uten at det ble ilagt sakskostnader for Høyesterett.

i) Mangelfulle opplysninger fra det utdelende selskap – konsekvenser også for rettingsfristen for det mottakende selskap? Retten tar først standpunkt til om eventuelle mangelfulle opplysninger om utbytteutdelingen fra det utdelende selskap (Transhav) også kunne få konsekvenser for det mottakende selskap (Transocean) når det gjaldt endringsfristen.

Høyesterett fant her at opplysningsplikten om selve utbytteutdelingen, som får konsekvenser for ileggelse av kildeskatt, påhviler det utdelende selskap, jf. ligningsloven § 5-7. Det avgjørende for endringsfristen måtte da være om det utdelende selskapet – her Transhav – hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger – og dette måtte også være avgjørende for rettingsfristen for mottaker av utbyttet. På denne måten oppnådde man å få «*et system hvor endringsfristen blir den samme både for det utdelende selskapet og den kildeskattepliktige*» (avsn. 50). Det kunne ikke sees at dette – som anført av skattyter – var i strid med EØS-avtalen artikkel 4 om forbud mot forskjellsbehandling på grunn av nasjonalitet. Det utdelende selskap opptrer på de utenlandske aksjonærs vegne og det kunne derfor ikke ses at det var noen diskriminering om endringsfristen, også for det mottakende selskap, ble avgjort ut fra om det utdelende selskap hadde oppfylt sin opplysningsplikt.

ii) Spørsmålet om Transhav hadde oppfylt sin opplysningsplikt ble dermed avgjørende for om ligningen av Transocean for 1999 kunne endres i 2009 på bakgrunn av varsel om endring som skattyter mottok i april i 2006 (som avbryter fristene i ligningsloven § 9-6).

Retten slår her fast at det normalt er skattyterne som har risikoen for om de har tatt feil mht. den privatrettslige klassifikasjon av et transaksjonsforhold. Det er videre klart at toårsfristen ikke gjelder dersom skattyter bevisst har tilbakeholdt opplysninger som er relevante for ligningen. Videre måtte man på bakgrunn av Loffland-dommen (Rt-1992-1588) foreta en vurdering av om «*skattyter har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt*». (avsn. 57).

Ved denne vurdering ble det tatt utgangspunkt i de opplysninger som var gitt i vedlegget til selvangivelsen til Transhav om at det var inngått en avtale mellom mor- og datterselskap som skulle sikre førstnevnte mot svekkelse av dollarkursen i tidsrommet fra utstedelsen av gjeldsbrevet i desember 98 frem til den endelige registrering av kapitalnedsettelsen i Foretaksregisteret i april 99. Høyesterett kunne som de underordnede instanser ikke se at det forelå noe bevis for at det var inngått noen slik avtale. Vedlegget inneholdt heller ingen opplysninger om at det var foretatt et ulovlig oppgjør til aksjonær i 1998 som måtte

reverseres i 1999 – noe det skulle ha vært gitt opplysninger om. Og konklusjonen ble da at selskapet hadde gitt uriktige opplysninger som medførte toårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke kom til anvendelse. Endringsfristen var dermed 10 år.

*iii) Ileggelse av tilleggsatt:* Høyesterett tok her utgangspunkt i at opplysningsplikten påhvilde det utdelende selskap og ikke det selskap som mottar utbytte. Siden opplysningsplikten påhvilde Transhav, kunne Transocean ikke sies å ha gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» etter lignl. § 10-2. Tilleggsatt kunne følgelig ikke ilegges etter denne bestemmelse.

**Referentens kommentarer:** *i) Rettingsfrist/opplysningsplikt:* Dette er avgjort en prinsipielt viktig dom om et datterselskaps opplysningsplikt om utbytteutdelinger til sitt utenlandske morselskap og de konsekvenser det får for morselskapet når datterselskapet ikke gir tilstrekkelige opplysninger om slike utdelinger.

At Transhav i vedlegget til selvangivelsen for 1999 hadde gitt uriktige opplysninger om utdeling av et ulovlig utbytte i 1998 med påstått valutatap ved en reversering av transaksjonen det påfølgende år, fremstår ikke som særlig tvilsomt. Problemet er at opplysningsplikten påhviler det *utdelende selskap* etter lignl. § 5-7. Men poengteres i dommen at det utdelende selskap opptre *på vegne av de kildeskattpliktige utenlandske aksjonærer*. Og da må opplysningsplikten i relasjon til fristbestemmelsene i lignl. § 9-6, også for det selskap som mottar utbytte, avgjøres ut i fra de opplysninger som det utdelende selskap har gitt om utbytteutdelingen. Det utenlandske morselskap må altså *identifiseres* med sitt norske datterselskap når det gjelder opplysninger om utbytteutdelinger som er gjenstand for norsk kildeskatt. Mangelfulle opplysninger om utdelinger gitt av datterselskapet må altså også anses for å være mangelfulle opplysninger om mottakers utbytteforhold (og skatteplikt for kildeskatt).

Etter min mening kunne retten vanskelig komme til et annet resultat i en sak som dette. Og reelle hensyn tilsier avgjort at mor- og datterselskap må likestilles når det gjelder spørsmålet om det er gitt tilstrekkelige opplysninger til norske ligningsmyndigheter om utbytteutdelinger til utenlandsk morselskap. Dette tatt i betraktning at morselskapet har kontroll med sitt datterselskap og følgelig også muligheter til å influere på datterselskapets policy med hensyn til å gi tilstrekkelige opplysninger til ligningsmyndighetene i sitt hjemland.

Prinsippet i denne dom må få anvendelse på mangelfulle opplysninger om andre transaksjoner som innebærer at det foreligger en skjult utbytteutdeling fra norsk datterselskap til utenlandsk morselskap, for eksempel ved internprising av transaksjoner mellom mor- og datterselskap som avviker fra markedspris.

Det kan spørres om prinsippene i denne dom også må få anvendelse i forhold til aksjonærer som ikke kontrollerer det utdelende selskap. Dette er ikke avgjort ved denne dom, men formentlig må prinsippet få anvendelse for slike aksjonærer når det gjelder spørsmålet om rettingsfrist.

*ii) Spørsmålet om opplysningsplikten var oppfylt:* Høyesterett understreker her at det avgjørende for om det forelå en 10 års rettingsfrist, var om det etter en objektiv vurdering

var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Og ut i fra faktum – slik det beskrives i dommen – er det ikke overraskende at konklusjonen ble at det var gitt uriktige/ufullstendige opplysninger om transaksjonsforholdet, slik at det forelå en slik rettingsfrist. Riktignok hadde Transhav i vedlegg til selvangivelsen gitt en redegjørelse for «valutatapet» hvor det gis uttrykk for at det forelå en bindende avtale mellom partene om at Transhav var forpliktet til å utbetale USD 609 868 879 uavhengig av valutakursutviklingen til kapitalnedsettelsen kunne gjennomføres fire måneder senere. Men Høyesterett kunne ikke se at det forelå noe bevismessig grunnlag for at det var inngått en slik avtale. Dessuten inneholdt vedlegget intet om at det var foretatt en utbetaling av kapitalnedsettelsen fire måneder før kapitalnedsettelsen lovlig kunne gjennomføres (avsn. 65 og 66).

Som skatterådgiver har jeg ofte anbefalt skattyter – hvis det kan være tvil om de skattemessige konsekvenser av et transaksjonsforhold – om å gi utfyllende informasjon om dette i vedlegg til selvangivelsen. Men det er viktig å være oppmerksom på at et vedlegg ikke nødvendigvis er tilstrekkelig til å hindre 10-års rettingsfrist og eventuelt tilleggsskatt hvis det ikke gis tilstrekkelig detaljert og dekkende informasjon om transaksjonsforholdet i vedlegget.

*iii) Tilleggsskatt/skjerpet tilleggsskatt:* Også på dette punkt er dommen etter min mening prinsipielt viktig.

Vilkårene for å rette ligningen 10 år tilbake i tid er i utgangspunktet det samme som for å ilegge tilleggsskatt («uriktige eller ufullstendige opplysninger», jf. lignl. § 9-6 og § 10-2 nr. 1). Rent umiddelbart kunne man da tro at resultatet ville bli det samme for spørsmålet om det kunne ilegges tilleggsskatt som ved spørsmålet om det gjaldt en 10 års rettingsfrist.

Men retten tok her utgangspunkt i bestemmelsen i lignl. § 10-2 slik den lød før 1999 etter ordlyden fokuserer på om «skattyter» har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger – altså fokus kun på skattyters forhold. Og retten konstaterer at denne saken «er det Transhav som har gitt opplysningene til ligningsmyndighetene og ikke Transocean Inc» (avsn. 71). Og siden det var Transhav som hadde opplysningsplikt, og således hadde gitt mangelfulle opplysninger om transaksjonsforholdet, var det altså ingen hjemmel til å ilegge mottaker noen tilleggsskatt for dette forhold.

Etter min mening kan det virke noe forbausende at spørsmålet om endringsfrist løses forskjellig fra spørsmålet om det er hjemmel til å pålegge tilleggsskatt, siden begge bestemmelser er knyttet til samme vilkår. Når det gjelder endringsfristen fant altså retten at mottaker av utbytte måtte identifiseres med og belastes for mangelfulle opplysninger gitt av det selskap som foretok utbetalingen, mens det motsatte var tilfellet for så vidt gjaldt tilleggsskatt – hvor altså mottaker av utbyttet ikke kunne identifiseres med og belastes for opplysningssvikten som det utbetalende selskap hadde gjort seg skyldig i. Man kunne spørre om ikke reelle hensyn taler for å anvende samme løsning som for rettingsfrist – i alle fall i et tilfelle hvor mottaker av aksjeutbyttet eier og kontrollerer det selskap som utbetaler utbyttet og således har muligheter til å instruere sitt norske datterselskap om hvilke opplysninger som skal gis til ligningsmyndighetene her. Og i dette tilfelle hadde morselskapet avgjort en betydelig innflytelse på den skattemessige behandling av kapitalnedsettelsen og det forhold at utbetalingen var skjedd for tidlig og med et for høyt



beløp.

*Et lite PS:* Det kan spørres om hva som ville ha vært de skattemessige konsekvenser av en transaksjon som den foreliggende dersom det faktisk var inngått avtale om at datterselskapet skulle ha gitt en garanti for mulige kursdifferanser ved en for tidlig utbetaling av en kapitalnedsettelse til sitt morselskap. Etter min mening ville en slik avtale neppe kunne ha vært inngått mellom uavhengige parter, og datterselskapets inntekt ville således ha vært redusert som følge av et interessefellesskap med mor – noe som kunne ha medført en tilbakeføring av tapet med hjemmel i sktl. § 13-1. Men dette var altså et spørsmål som ikke var fremme i saken.

Syv

(1) Dommer **Normann:** Saken gjelder gyldigheten av ligningen for Transocean Inc. for inntektsåret 1999. Selskapet var eneaksjonær i det norske selskapet Transhav AS og således skattepliktig til Norge for utbyttebetaling fra datterselskapet. Spørsmålet er om det ved ligningen for 1999 ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om en utdeling på rundt 99 millioner kroner fra datterselskapet, slik at adgangen til å endre ligningen er ti år etter ligningsåret, jf. ligningsloven § 9-6. Det er videre spørsmål om det er adgang til å ilegge Transocean Inc. skjerpert tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-2, jf. § 10-5.

(2) Transocean er et stort internasjonalt konsern som utvinner petroleum i en rekke land, blant annet i Norge. Transocean Offshore Inc., som tidligere var registrert i USA, var i 1998 eneaksjonær i Transhav AS - Transhav. Transhav eide igjen det norske driftsselskapet. De ansatte på konsernets hovedkontor - herunder en skatteavdeling kalt Houston Tax - var på dette tidspunktet ansatt i Transocean Offshore Inc. Dette selskapet flyttet i april/mai 1999 til Cayman Islands, og skiftet senere navn til Transocean Inc. I forbindelse med flyttingen ble de ansatte i Houston Tax flyttet over til det amerikanske datterselskapet Transocean Offshore Deepwater Drilling Inc. Konsernspissen Transocean Inc. hadde selv ingen ansatte.

(3) Generalforsamlingen i Transhav vedtok 24. juli 1998 en aksjekapitalnedsettelse med 4 641 895 000 kroner som skulle benyttes til tilbakebetaling til aksjonæren. Etter utløpet av kreditorfristen 29. desember 1998 besluttet generalforsamlingen på styrets anbefaling å gjennomføre kapitalnedsettelsen. Samme dag ble det foretatt oppgjør til eneaksjonæren Transocean Inc. Aksjekapitalen var i norske kroner, og oppgjøret ble foretatt i USD basert på valutakursen oppgjørsdagen. Det samlede oppgjøret utgjorde USD 609 868 879, som på dette tidspunktet tilsvarte kapitalnedsettelsen på 4 641 895 000 kroner.

(4) Oppgjøret ble gjennomført ved overdragelse av fordringer som Transhav hadde mot andre konsernselskaper, og ved at Transhav utstedte et gjeldsbrev - «promissory note» - for det overskytende beløpet på USD 285 741 913. Gjeldsbrevet var rentebærende, men inneholdt ingen bestemmelser om avdragstid. Beløpet forfalt til betaling ved påkrav fra Transocean Inc., og senest ti år etter utstedelsesdato. Gjeldsbrevet inneholdt ingen henvisning til kapitalnedsettelsen.

(5) Transhav ble i april 1999 klar over at nedsettelsesbeløpet ikke kunne utdeles før generalforsamlingens beslutning om gjennomføring av kapitalnedsettelsen var registrert i Foretaksregisteret, jf. aksjeloven § 12-6 nr. 3. Registreringen skjedde først 28. april 1999.

(6) Amerikanske dollar hadde i mellomtiden styrket seg mot kronen, og etter valutakursen per 28. april 1999 tilsvarte det totale nedsettingsbeløpet USD 597 143 500, altså USD 12 725 379 mindre enn det som var utbetalt i desember 1998. Saken her gjelder beskatningen av denne differansen, som utgjør cirka 99 millioner norske kroner.

(7) I april-mai 1999 var det kommunikasjon internt i Transoceankonsernet om hvordan komplikasjonene som følge av at oppgjøret til morselskapet ble foretatt før den endelige beslutningen om iverksettelse av kapitalnedsettelsen var registrert, skulle håndteres. Kommunikasjonen gikk mellom økonomisjef Trine Romuld i Transhav og Karen Najvar i Houston Tax og konsernets norske revisor, Klaus Klausen i Ernst & Young.

(8) Romuld ga i et notat til Najvar uttrykk for at renteinntekter/kostnader frem til 28. april 1999 måtte reverseres, at valutakursen per denne datoen måtte benyttes ved utregning av det dollarbeløpet som tilsvarte kapitalnedsettelsen i Transhav, og at det som følge av dette måtte utstedes et nytt gjeldsbrev med korrigert beløp.

(9) Den interne diskusjonen ble tatt opp igjen i desember 1999. Najvar utarbeidet 31. desember 1999 et notat om saken til konsernets norske skatterådgiver, advokat Einar Brask, i Ernst & Young. Det følger av notatet at Najvar mente at beløpet på USD 285 741 913 - som var gjeldsbrevets pålydende - kunne betraktes som en «forwardkontrakt» som skulle sikre morselskapet mot svekkelse av norske kroner mot dollar i tidsrommet frem til den endelige registreringen av kapitalnedsettelsen. I notatet heter det blant annet:

«It is our understanding that according to a new statement issued by the Norwegian Association of Accountants, Transhav AS can record this note on its books effective January 1, 1999 even though the redemption was not formally registered until April 1999. In the January books the redemption will be reflected in a 'contra equity account'. Since the debt is not legally effective until April, the books will not reflect any interest on the note from January through April of 1999. As of April 28, 1999, the formal registration date, interest will begin accruing on the promissory note. The \$ 12,725,379 difference between the recorded final redemption value on April 28, 1999 and the value of the note will be reflected as an exchange loss attributable to the forward contract for US dollars. Such loss will be reflected in Transhav AS' books for April 1999.»

(10) Brask utarbeidet et notat om samme tema 7. januar 2000, der han støttet Najvars vurdering. At det ved utstedelsen av gjeldsbrevet ble inngått en «forwardkontrakt», gjaldt ifølge Brask selv om kapitalnedsettelsesbeløpet ikke kunne utbetales før generalforsamlingens beslutning om gjennomføring av kapitalnedsettelsen var registrert i Foretaksregisteret. Han viste til at ulovlig kredittytelse til aksjonærene er ugyldig, men at denne ugyldigheten etter hans syn ble reparert ved at gjeldsbrevet måtte anses som et betinget krav frem til den endelige registreringen av kapitalnedsettelsen. Han uttrykte likevel en viss tvil knyttet til om hvorvidt Transhav kunne kreve fradrag for valutatapet. Notatet avsluttes slik:

«There might be several arguments against the above corporate and accounting treatment. Accordingly we would hesitate to claim a tax deduction for the exchange loss unless all information is provided together with the filing of the tax return. However, it is our belief that the exchange loss was suffered under a binding contract and that the loss really was realized on the date of repayment. Accordingly, there should also be recorded an exchange loss or gain from April 28th and onwards, which of course also shall be accounted for.»

(11) Klausen var på sin side kritisk til om det var inngått en «forwardkontrakt» og dermed om det var adgang til å gjøre fradrag for valutatapet. I notat 11. januar 2000 ga han uttrykk for følgende oppfatning:

«Vedlagt følger notat fra Einar Brask.

Etter min mening er det vel nærliggende å gå ut fra at avtaleverket var basert på at utbyttet ble utbetalt den 29/12-98. Jeg har derfor problemer med realiteten i denne saken, slik at jeg vanskelig kan se at det er en 'forward kontrakt' her.

Imidlertid må Einar Brask ha en bedre forutsetning for å vurdere de privatrettslige forhold, slik at jeg ikke har noe grunnlag for å betvile hans konklusjon.»

(12) Diskusjonen om hvordan valutadifferansen skulle behandles i Transhavs selvangivelse for 1999, endte med at Transhav krevde fradrag for valutatapet. Både Romuld og Brask fremhevet betydningen av at det ble gitt tilstrekkelig informasjon til ligningsmyndighetene om hvordan tapet hadde oppstått. Klausen utarbeidet et notat som ble godkjent av Brask, og som fulgte som vedlegg til Transhavs selvangivelse og næringsoppgave for 1999, begge datert 29. mai 1999.

(13) Det fremgår av selvangivelsen at Transhav hadde inntekter på cirka 173 millioner kroner og tilsvarende fradragposter. Selskapet hadde to fradragposter, hvorav valutatapet utgjorde den største. Tilnærmet hele valutatapet var knyttet til kapitalnedsettelsen. Sammen med selvangivelsen sendte Transhav skjema for aksjonærbeskatning for 1999, der Transocean Inc. var oppgitt som eneste aksjonær. Aksjonæren var angitt å falle inn under gruppe C, der kildeskatten på utbytte vanligvis er 15 %. Det ble ikke angitt at det var betalt utbytte.

(14) I vedlegget opplyste Transhav om kapitalnedsettelsen, og at det ved utløpet av kreditorfristen 29. desember 1998 ble utstedt et gjeldsbrev til aksjonæren som ledd i gjennomføringen av denne. Det fremgår videre at selskapet mente å ha påtatt seg en forpliktelse overfor aksjonæren til å utbetale det totale kapitalnedsettelsesbeløpet på 4 461 895 000 kroner i amerikanske dollar, som basert på kursen denne dagen, utgjorde USD 609 868 879. Selskapet så det slik at denne forpliktelsen besto uavhengig av valutakursutviklingen frem til dagen kapitalnedsettelsen ble endelig registrert i Foretaksregisteret. Forpliktelsen måtte inntil dette tidspunktet anses som en betinget fordring, men valutaelementet i gjeldsbrevet var bindende. På denne bakgrunn fremsatte selskapet krav om fradrag for differansen mellom det totale kapitalnedsettelsesbeløpet omregnet til USD 29. desember 1998 og det tilsvarende beløpet omregnet etter kursen 29. april 1999 som utgjorde en differanse på USD 12 725 379.

(15) Selvangivelsen var ferdigbehandlet i september 2000, og ved den ordinære ligningen fikk Transhav fradrag for valutatapet i samsvar med selvangivelsen.

(16) Transhav ble avvirket i 2002. I den forbindelse ble det krevd forhåndsligning.

(17) Stavanger ligningskontor varslet 6. april 2006 Transhav om endring av ligningen. Kontoret mente at valutadifferansen måtte anses som utbytte, og at Transhav ikke hadde krav på fradrag for tap på en valutaforpliktelse.

(18) Skatt vest sendte 14. mai 2008 utkast til vedtak overfor Transhav som gjaldt kildeskatt og tilleggsskatt for aksjonæren Transocean Inc. I separat brev samme dag ble Transocean Inc. varslet om at ligningsmyndighetene ville ilegge selskapet kildeskatt for utbyttebetalingen med 15 % og 60 % tilleggsskatt.

(19) Skatt vest traff 18. mars 2009 vedtak der Transhavs ligning for 1999 ble endret ved at valutatapet ikke ble godkjent som fradragsberettiget. Samme dag vedtok Skatt vest å ilegge Transocean Inc. kildeskatt og tilleggsskatt som tidligere varslet. Transocean Inc. påklaget vedtaket til skatteklagenemnda, som i vedtak 9. desember 2011 ikke tok klagen til følge. Summen av kildeskatt, tilleggsskatt og renter frem til 2009 utgjorde cirka 33 millioner kroner.

(20) Ved stevning datert 11. juli 2012 gikk Transocean Inc. til søksmål mot staten for å få kjent skatteklagenemndas vedtak ugyldig. Oslo tingrett avsa 19. april 2013 dom med slik domsslutning:

«1. Staten v/Skatt vest frifinnes.

2. Transocean Inc skal i sakskostnader betale til Staten v/Skatt vest 182 250 - etthundreogåttitotusentohundreogfemti - kroner innen to uker fra dommens forkynnelse.»

(21) Transocean Inc. anket dommen til Borgarting lagmannsrett, som 1. juni 2015 avsa dom med slik domsslutning:

«1. Skatteklagenemndas vedtak av 9. desember 2011 for Transocean Inc. for inntektsåret 1999 oppheves så langt det gjelder tilleggsskatt. For øvrig forkastes anken over domsslutningens punkt 1 i Oslo tingretts dom.

2. Sakskostnader for tingretten og lagmannsretten tilkjennes ikke.»

(22) Lagmannsretten la til grunn at Transocean Inc. via Transhav hadde gitt uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene, slik at fristen for endring av ligningen var ti år i henhold til ligningsloven § 9-6 nr. 1, jf. § 9-6 nr. 3 bokstav a. Det var da ikke nødvendig å ta stilling til om fristregelen i § 9-6 nr. 3 bokstav a i noe tilfelle gjelder for utenlandsk aksjonær. Lagmannsretten mente videre at ligningsloven § 10-2 nr. 1 måtte tolkes snevrere enn § 9-6 nr. 3 bokstav a, og kom til at det ikke var grunnlag for å ilegge tilleggsskatt.

(23) Staten har anket avgjørelsen om tilleggsskatt til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse. Transocean Inc. har erklært avledet anke om adgangen til å endre ligningen. Den avledete anken gjelder både bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen. Anken over

bevisbedømmelsen gjelder spørsmålet om Houston Tax hadde en bestemmende rolle ved håndteringen av valutatapet i Transhavs selvangivelse, og om Houston Tax opptrådte på vegne av Transocean Inc.

(24) Høyesteretts ankeutvalg besluttet 3. desember 2015 å tillate begge ankene fremmet.

(25) Den ankende part - *staten v/Skatt vest* - har i korte trekk anført:

(26) Det gjøres prinsipielt gjeldende at opplysningene i Transhavs selvangivelse for 1999 var uriktige og at disse opplysningene ble gitt av Transocean Inc.

(27) Det foreligger ingen dokumentasjon som indikerer at det ble inngått en «forwardkontrakt» eller noen annen form for valutasikringsavtale 29. desember 1998. En slik sikringsavtale er uansett ugyldig, fordi Transhav ikke på forhånd kunne inngå en gyldig avtale som forpliktet selskapet til å utbetale kapitalnedsettelsesbeløpet før det endelige vedtaket om utbetaling av dette var registrert i Foretaksregisteret. Det ble gitt uriktige opplysninger om dette, og endringsfristen er derfor ti år etter inntektsåret, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1 sammenholdt med § 9-6 nr. 3 bokstav a.

(28) Etter statens oppfatning kan det ikke innfortolkes et krav om at de uriktige eller ufullstendige opplysningene må være gitt direkte til ligningsmyndighetene. Houston Tax, som representerte Transocean Inc., bestemte at Transhavs rapportering til skattemyndighetene skulle baseres på at det var inngått en «forwardavtale». Transocean Inc. må derfor anses for selv å ha gitt opplysningene.

(29) Det gjøres subsidiært gjeldende at selv om de uriktige opplysningene ikke skulle bli ansett å være gitt av Transocean Inc., er selskapet ikke beskyttet av toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Det følger av bestemmelsens ordlyd at det bare er skattytere som har gitt riktige og fullstendige opplysninger som har krav på slik beskyttelse. En slik tolkning samsvarer med bestemmelsens formål om å beskytte den lojale skattyteren.

(30) Atter subsidiært anføres at Transhav som det utdelende selskap har gitt uriktige og ufullstendige opplysninger, og at dette er avgjørende for endringsadgangen også overfor kildeskattepliktige aksjonærer.

(31) Under forutsetning av at staten får medhold i sin prinsipale påstand om at Transocean Inc. har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, gir ligningsloven § 10-2, jf. § 10-4 - nå § 10-5 - hjemmel for å ilegge selskapet tilleggs�skatt. Tilleggs�skatt er ikke straff etter norske internrettslige regler, og selv om tilleggs�skatt er straff etter Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) artikkel 7, kan lovkravet ikke praktiseres like strengt som for regulære straffereaksjoner.

(32) Transocean Inc. har handlet grovt uaktsomt, og sanksjonen på 60 % tilleggs�skatt er ikke uforholdsmessig.

(33) Staten v/Skatt vest har nedlagt slik påstand:

«1. Tingrettens dom stadfestes.

2. Staten v/Skatt vest tilkjennes sakens kostnader for lagmannsretten og Høyesterett.»

(34) Ankemotparten - *Transocean Inc.* - har i korte trekk anført:

(35) Fristen for å endre ligningen er utløpt. *Transocean Inc.* kan som kildeskattepliktig påberope seg toårsregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. *Transocean Inc.* har ikke gitt uriktige opplysninger ved innlevering av Transhavs selvangivelse for 1999, og har derfor et selvstendig vern etter denne bestemmelsen.

(36) En slik tolkning følger både av bestemmelsens ordlyd og av lovens system. Utenlandske aksjonærer har ikke opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene, jf. ligningsloven § 4-2 nr. 1 bokstav a. Det er det utdelende selskapet som er pålagt å inngi innberetning om betaling av kildeskatt, jf. ligningsloven § 6-11. Dette har vært lovens ordning og ligningspraksis siden 1920.

(37) *Transocean Inc.* kan verken identifiseres med Transhav eller med Houston Tax. Selvangivelsesplikten pålå Transhav, og konsernselskaper kan ikke identifiseres med hverandre.

(38) Heller ikke Transhav har gitt uriktige opplysninger, og det er gitt fullstendige og korrekte opplysninger i selvangivelsen om grunnlaget for å kreve fradrag for valutatapet. Det ble inngått en valutasikringsavtale, og vedlegget til selvangivelsen inneholdt uansett en fullstendig beskrivelse av Transhavs forståelse av hvordan valutatapet skulle håndteres. Er det gitt fullstendige opplysninger om det privatrettslige forholdet mellom partene, er det opp til ligningsmyndighetene å anvende de skatterettslige reglene korrekt.

(39) Tilleggsskatt kan etter ordlyden i § 10-2 bare ilegges skattepliktige som gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger. Også i forarbeidene og rettspraksis er det lagt til grunn at tilleggsskatten er en sanksjon som er nært knyttet til mislighold av oppgaveplikten etter ligningsloven kapittel 4. Det er Transhav - og ikke *Transocean Inc.* - som er pålagt oppgaveplikt og som har gitt opplysninger til ligningsmyndighetene.

(40) Tilleggsskatt er straff etter EMK artikkel 7. Ligningsloven § 10-2 gir ikke tilstrekkelig klar hjemmel til å ilegge *Transocean Inc.* tilleggsskatt.

(41) Skjerpet tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-4 - nå § 10-5 - forutsetter forsett eller grov uaktsomhet, og det foreligger under enhver omstendighet ikke slik kvalifisert skyld. Staten må bevise utover enhver rimelig tvil at alle straffbarhetsvilkårene er oppfylt. Skyldkravet må dessuten være oppfylt av skattyteren selv, og heller ikke dette kravet er oppfylt.

(42) Domstolene kan overprøve fullt ut den tilleggsskattesatsen som er benyttet. Den skjerpete tilleggsskatten på 60 % er uansett uforholdsmessig høy.

(43) *Transocean Inc.* har nedlagt slik påstand:

«For anken:

1. Anken forkastes.

2. Transocean Inc. tilkjennes sakskostnader for alle instanser.

For motanken:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 9. desember 2011 for inntektsåret 1999 oppheves.
2. Transocean Inc. tilkjennes sakskostnader for alle instanser.»

(44) **Jeg er kommet til** at ligningsmyndighetene hadde adgang til å endre ligningen, men at det ikke er hjemmel til å ilegge Transocean Inc. tilleggsskatt.

(45) Jeg drøfter først spørsmålet om Transocean Inc. kan påberope seg toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Dersom det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, er fristen ti år etter inntektsåret, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1.

(46) Varsel om endring av Transhavs ligning for 1999, ble sendt i april 2006, mens varsel om ileggelse av kildeskatt ble sendt Transocean Inc. i mai 2008. Det er etter dette på det rene at toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a var utløpt. Spørsmålet blir da om fristen for å ta ligningen opp til endring var to eller ti år etter inntektsåret.

(47) Etter skatteloven § 10-13 skal det svares skatt til staten «[a]v utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet». Dette fulgte tidligere av selskapsskatteloven § 3-5 som hadde slik ordlyd:

«Av utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten etter en sats som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtak. Skatteberegningen skjer under ett i den kommune der selskapet har sitt kontor eller styret har sitt sete, eventuelt ved Sentralskattekontoret for storbedrifter dersom selskapet lignedes der. Selskapet er ansvarlig for den skatt som etter denne regel faller på aksjonærene. Reglene i denne paragraf gjelder ikke for utdeling fra obligasjonsfond.»

(48) Oppgaveplikten påhviler det utdelende selskapet, jf. ligningsloven § 5-7. Når oppgaveplikten er pålagt et annet rettssubjekt enn den som mottar utbyttet, blir spørsmålet hvordan endringsadgangen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a skal forstås. Selv om utenlandske aksjonærer ikke er selvangivelsespliktige, er de å anse som skattytere i ligningslovens forstand.

(49) Toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a kom inn under stortingsbehandlingen, jf. Innst.O.nr.44 (1979-80) side 26. Bestemmelsen tar sikte på å beskytte den skattyter som lojalt har oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4. Finanskomiteén mente at fristen for adgangen til å endre ligningen til ugunst for skattyter, i disse tilfellene burde være kortere enn ti år som departementet hadde foreslått.

(50) Som jeg allerede har vært inne på, påhviler opplysningsplikten det utdelende selskapet. Etter mitt syn bør det da være avgjørende om dette selskapet har oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4. På denne måten får vi et system hvor endringsfristen blir den samme både for det utdelende selskapet og den kildeskattepliktige. Jeg kan heller ikke se at en slik løsning er urimelig overfor den skattepliktige, siden det utdelende selskapet ved innlevering av selvangivelsen opptrer på den kildeskattepliktiges vegne.

(51) Transocean Inc. har hevdet at en slik løsning vil være i strid med EØS-avtalen artikkel 4 som forbyr forskjellsbehandling på grunn av nasjonalitet. Selskapet har anført at løsningen medfører at utenlandske aksjonærer blir dårligere stilt enn innenlandske aksjonærer som har selvangivelsesplikt og som selv ivaretar opplysningsplikten overfor ligningsmyndighetene.

(52) Denne anførselen kan etter mitt syn ikke føre frem. Systemene for skattlegging av utenlandske og innenlandske aksjonærer er forskjellig. For kildeskattepliktige utenlandske aksjonærer opptrer det utdelende selskap overfor ligningsmyndighetene. Når det utdelende selskapet utøver opplysningsplikten på de utenlandske aksjonærenes vegne, kan jeg ikke se at det utgjør noen form for diskriminering at det avgjørende for om toårsfristen kommer til anvendelse, er om det utdelende selskapet har oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4.

(53) Det neste spørsmålet blir om Transhav har oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4. Transocean Inc. har anført at det er gitt fullstendige og korrekte opplysninger i vedlegg til selvangivelsen om det privatrettslige forholdet mellom partene, og at det da er ligningsmyndighetenes ansvar at de skatterettslige reglene blir korrekt anvendt på forholdet.

(54) Forarbeidene til ligningsloven sonder mellom feil i det faktiske grunnlaget og feil i rettsanvendelsen eller skjønnsutøvelsen. Hvilken rettsstilling skattyteren har etter andre rettsregler enn skattereglene, er skattyteren forutsatt å være nærmest til å bringe klarhet i. I Ot.prp.nr.29 (1978-1979) heter det således på side 109:

«Utkastet bygger som nevnt på en sondring mellom feil i det faktiske grunnlag og feil i rettsanvendelse eller skjønnsutøvelse. Tilsvarende sondring er avgjørende for endringsfristene etter § 9-6. Denne sondringen reiser de samme problemer som strafferettens sondring mellom faktisk og rettslig villfarelse. Mange ligningsavgjørelser må bygge på en oppfatning om skattyterens konkrete rettsstilling etter rettsregler utenfor skatteretten, f.eks. om han eier eller leier en eiendom, om en fordring er betinget eller ubetinget, om skattyteren skylder noe eller ikke. Om ligningsmyndigheten har lagt en oppfatning av slike rettsforhold til grunn for sin avgjørelse, og det så viser seg at denne oppfatning var feilaktig, må dette bety at kravet om uriktig faktisk grunnlag for vedtaket er oppfylt. Det er på skatterettens område ligningsmyndighetene ikke skal kunne ombestemme seg eller reparere feilen uten medvirkning av overordnet myndighet. Hvilken rettsstilling skattyteren har etter andre rettsregler, er han den nærmeste til å bringe klarhet i. Løsningen av det spørsmålet må betraktes som ett av de fakta ligningsmyndigheten må bygge på, og som kan være feilaktig som faktisk grunnlag for et vedtak.»

(55) Det følger av denne uttalelsen at det normalt er skattyterne som har risikoen for at de har tatt feil ved privatrettslige klassifikasjoner. Rettspraksis bygger på tilsvarende syn, men har i noen grad modifisert den strenge oppfatningen som er kommet til uttrykk i proposisjonen til ligningsloven. I senere lovforarbeider har lovgiverne gitt sin tilslutning til de avveininger Høyesterett har gjort mellom skattyters opplysningsplikt på den ene siden og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt på den andre, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 37 og side 39 og Prop.38 L (2015-2016) side 88.



(56) Spørsmålet om hva som skal anses som uriktige eller ufullstendige opplysninger, er blant annet behandlet Rt-1992-1588 Loffland, hvor førstvoterende slår fast det selvfølgelig utgangspunktet at toårsfristen ikke gjelder dersom skattyter bevisst har holdt tilbake relevante opplysninger. Deretter uttaler hun på side 1592-1593:

«Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skattyteren rent faktisk har hatt kunnskap om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning. På den annen side synes det lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde. Dette vil også medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene. Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at like tilfelle blir behandlet likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.»

(57) Her oppstilles som vilkår at «skattyter har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt».

(58) I Rt-1997-1430 Elf la Høyesterett til grunn at det var gitt uriktige opplysninger, slik at ligningen kunne endres senere enn etter utløpet av toårsfristen. Vurderingen hviler i stor grad på det faktum at de skattemessige disposisjonene var tvilsomme. Skattyter fikk derfor en særlig plikt til å opplyse om forholdet, selv om ligningsmyndighetene kunne ha oppdaget hvordan skattyter hadde innrettet seg.

(59) Høyesterett tok utgangspunkt i ligningsloven § 4-1 der det fastslås at skattyter har plikt til å bidra til at hans skatteplikt blir klarlagt. Skattyter hadde valgt en fremgangsmåte som i det minste kunne fremstå som tvilsom, og opplysningsplikten var derfor ikke oppfylt. I dommen på side 1437-1438 heter det videre:

«Jeg legger vekt på at det var tale om opplysninger av vesentlig betydning for fastsettelse av selskapets regnskapsmessige overskudd. Som følge av de forhold som jeg tidligere har redegjort for, var overskuddet avgjørende for selskapets adgang til å dele ut utbytte med korresponderende fradragsrett for selskapet ved statsskatteligningen. Dermed var det tale om opplysninger om vesentlige forhold som fikk direkte betydning for den inntektsskatt som Elf skulle betale. I tillegg kommer at den fremgangsmåte som Elf etter grundige overveielser hadde fulgt, i det minste måtte fremstå som tvilsom. På denne bakgrunn er det min oppfatning at Elf burde gitt ligningsmyndighetene direkte opplysninger om disse forhold. Den omstendighet at ligningsmyndighetene kunne ha sluttet seg til den manglende avskrivning ved et nærmere studium av det fremlagte regnskapsmateriale, kan ikke endre dette.»

(60) At spørsmålet om hvorvidt det er gitt ufullstendige opplysninger må vurderes objektivt, og at det gjelder en streng norm, er videreført i Rt-2009-813 Gaard/Tveit. I avsnitt 84 heter det:

«Jeg legger etter dette til grunn at det er tale om et objektive vilkår i den forstand at subjektive unnskyldningsgrunner - i motsetning til ved tilleggsskatt - ikke er til hinder for endring til skade etter utløpet av toårsfristen. Hvilke opplysninger som må gis for å unngå at det gjøres unntak fra toårsfristen, må ses i sammenheng med at ligningsloven § 4-1 markerer 'et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig', jf. Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 76 første spalte. Avgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet. Opplysningen må gis, eller dokumentet legges fram, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar. Unntak fra fristen kan derimot ikke gjøres dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning. Ved vurderingen av denne modifikasjonen må det imidlertid legges vekt på at opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 praktiseres 'strengt', jf. Rt-2006-333 avsnitt 43. De avgjørelsene som det der vises til, Rt-1996-932 og Rt-1997-1117, gjaldt illeggelse av tilleggsskatt. Da det ved anvendelsen av § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke er tale om noen sanksjon, men om å gjennomføre en riktig ligning, må opplysningsplikten praktiseres minst like strengt - kanskje endatil strengere - i denne sammenheng.»

(61) Som det fremgår av denne dommen, er subjektive unnskyldningsgrunner - i motsetning til ved tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-3 - ikke til hinder for endring til skattyters skade etter utløpet av toårsfristen. Hvorvidt det er gitt uriktige opplysninger, må vurderes objektive. Det avgjørende er hvilken konkret oppfordring skattyter hadde til å gi opplysningen. Opplysningsplikten skjerpes dersom den skatterettslige løsningen kan anses tvilsom.

(62) Jeg går så over til den konkrete vurderingen i saken her. Spørsmålet er særlig om den løsningen Transhav valgte fremsto som tvilsom etter en objektiv vurdering, slik at selskapet burde ha gitt supplerende opplysninger om håndteringen av valutatransaksjonen.

(63) Ved innlevering av selvangivelse for 1999 la Transhav ved et vedlegg som redegjorde for valutatapet på 98 920 708 millioner kroner som oppsto i tilknytning til kapitalnedsettelsen. Transhav krevde - som nevnt - to fradragsposter i ligningen for dette året, hvorav valutatapet var det største.

(64) I vedlegget heter det:

«Vedlegg til selvangivelse for 1999 - Valutatap på kr 98.920.708 vedrørende kapitalnedsettelse

Den 24 juli 1998 besluttet styret i Transhav AS å nedsette aksjekapitalen med kr 4.461.895.000. Melding om kapitalnedsettelse ble innsendt til firmaregisteret og offentliggjort via pressen. Den 29 desember 1998 var fristen til å komme med innsigelse mot kapitalnedsettelsen utløpt og ingen kreditorer hadde kommet med innsigelser. Den 29. desember 1998 ble det avholdt styremøte i Transhav AS der det ble besluttet å anbefale kapitalnedsettelsen og endre selskapets vedtekter tilsvarende. Styret ga også fullmakt til å forhandle om utstedelse av gjeldsbrev mellom selskapet og dets aksjonær, Transocean Offshore Inc, på USD 285 741 913 for å få gjennomført kapitalnedsettelsen. På samme dato,

29 desember 1998, ble det avholdt generalforsamling i Transhav AS. Aksjonæren godkjente på dette tidspunktet vilkårene i gjeldsbrevet.

Beløpet på USD 285 741 913 framkom som vist nedenfor basert på at kapitalnedsettelsen ble omgjort til USD basert på dagskurs den 29 desember 1998 med kurs 1 USD = kr 7,6113.

Total kapitalnedsettelse USD 609 868 879

Fradrag for fordringer på selskap innen gruppen som skal overdras til aksjonær USD 324 126 966

Gjenværende beløp USD 285 741 913

Total kapitalnedsettelse basert på omregningskurs 29 desember 1998 USD 609 868 879

Transhav legger til grunn at selskapet har påtatt seg en forpliktelse i forhold til selskapets aksjonær til å utbetale et beløp på USD 609 868 879 (4 641 895 000: 7,6113). Denne forståelsen er basert på det faktum at beløpet på USD 285 741 913 oppført som gjeld til Transocean Offshore Inc i henhold til gjeldsbrev forutsetter en kapitalnedsettelse på USD 609 868 879.

Aksjonæren var berettiget til å motta dette beløpet uavhengig av valutakursutvikling fra generalforsamlingens vedtak til den dato kapitalnedsettelsen ble formelt registrert av Foretaksregisteret. Kapitalnedsettelsen blir registrert den 29. april 1999. I henhold til aksjelovens § 8-1 er tilsagn om utbetaling til aksjonær ugyldig før den dato kapitalnedsettelsen er formelt registrert.

I henhold til dette prinsippet har aksjonær ikke mottatt rente på gjeldsbrev og de overførte fordringer før 29. april 1999. Gjeldsbrevet og overføring av fordringer må anses som betingede før kapitalnedsettelsen har blitt registrert.

Transhav mener imidlertid at valutaelementet i avtalen er bindende slik at Transhav var forpliktet til å betale USD 609 868 879 som kapitalnedsettelse til aksjonæren.

I henhold til denne forståelse av transaksjonen, er det ved ligningen krevd fradrag for følgende beløp ...

Valutatap i USD = 7,7735 NOK 98 920 708»

(65) Selskapet hevder altså å ha inngått en avtale som skulle sikre morselskapet mot svekkelse av dollarkursen i tidsrommet mellom utstedelsen av gjeldsbrevet 29. desember 1998 og frem til kapitalnedsettelsen ble endelig registrert i Foretaksregisteret 29. april 1999.

(66) Jeg kan ikke se at selskapet hadde grunnlag for å hevde at det ble inngått en slik avtale. Vedlegget inneholder heller ingen opplysninger om at det ble foretatt et ulovlig oppgjør til

aksjonæren i desember 1998 som måtte reverseres, og som det under enhver omstendighet skulle vært opplyst om. På dette punkt slutter jeg meg til følgende vurdering av lagmannsretten:

«Som lagmannsretten allerede har redegjort for ovenfor i tilknytning til spørsmålet om skatteplikt, er det ikke riktig at Transhav var 'forpliktet til å betale USD 609 868 879 som kapitalnedsettelse til aksjonæren' fordi 'valutaelementet i avtalen er bindende', slik som uttrykt i vedlegget til selvangivelsen. Dette var en uriktig opplysning om Transhavs privatrettslige forpliktelser overfor Transocean Inc. For det første var en slik forpliktelse i strid med aksjelovens bestemmelser om kapitalnedsettelse, og for det annet var idéen om en selvstendig valutaforpliktelse noe som ble lansert rundt ett år etter at gjeldsbrevet ble utstedt. Det var dermed både tale om en uriktig rettslig vurdering av Transhavs forpliktelser, som skattyter bærer risikoen for, og en direkte uriktig opplysning om hva som var avtalt. Lagmannsretten kan derfor ikke se at det er tale om en uriktig vurdering eller opplysning som knytter seg til den skatterettslige rettsanvendelsen slik som hevdet av Transocean Inc. Når disse uriktige opplysningene først var gitt, kunne ikke, og ble heller ikke, disse 'reparert' ved å bruke formuleringer som 'legger til grunn' og '[i] henhold til denne forståelse'. Heller ikke fremleggelsen av dokumentene bidro til å rette opp disse uriktige opplysningene. Selv om det ikke er avgjørende for lagmannsrettens vurdering, skal det tilføyes at uriktigheten av opplysningene ble forsterket av at det ikke ble sagt ett ord i vedlegget om at Transhav opprinnelig hadde foretatt et ulovlig oppgjør overfor aksjonæren i desember 1998 som senere måtte reverseres, eller at det aktuelle gjeldsbrevet ble utstedt som et ledd i dette opprinnelige ugyldige oppgjøret. Lagmannsretten kan for øvrig heller ikke se at ligningsmyndighetene hadde noen forutsetning for å utlede disse faktiske opplysningene av vedlegget og de fremlagte dokumentene. Selv om det fremgår av de interne drøftelsene i Transocean-konsernet, og i drøftelsen med deres rådgivere i Ernst & Young, at det var meningen å gi alle opplysninger til ligningsmyndighetene, endrer ikke dette på det forhold at det ble gitt uriktige opplysninger. Vurderingen etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a gjelder ligningsmyndighetenes adgang til i ettertid å fastsette en korrekt ligning for skattyter. Selv om det skulle være slik at skattyter har ment å gi alle opplysninger, kan dette ikke forhindre adgangen til å fastsette en korrekt ligning når skattyter har gitt uriktige opplysninger.»

(67) Partene har i skranken for Høyesterett vært uenige om det ble foretatt et oppgjør i desember 1998, slik lagmannsretten legger til grunn. Til dette bemerker jeg at lagmannsrettens bevisvurdering på dette punktet ikke er påanket, og Høyesterett kan da ikke fravike denne.

(68) Min konklusjon er etter dette at toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke får anvendelse, og at ligningsmyndighetene derfor hadde adgang til å endre ligningen.

(69) Jeg går så over til spørsmålet om tilleggsatt.

(70) Bestemmelsen om tilleggsatt er gitt i ligningsloven § 10-2 nr. 1 slik den lød i 1999:

«Finner ligningsmyndighetene at skattyter i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring gir en ligningsmyndighet uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt,

skall skattyter ilegges en tilleggsskatt som fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. ...»

(71) Det følger av en naturlig språklig forståelse av ligningsloven § 10-2 nr. 1 at det bare er skattyter som «gir» ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger som kan ilegges tilleggsskatt. I denne saken er det Transhav som har gitt opplysningene til ligningsmyndighetene - og ikke Transocean Inc.

(72) Reglene om tilleggsskatt er etter lovens system uløselig knyttet til opplysningsplikten i ligningsloven § 4-1. I Ot.prp.nr.82 (2008-2009) heter det således på side 37:

«Etter departementets oppfatning bør det grunnleggende vilkåret for ileggelse av tilleggsskatt være at skattyter ikke har oppfylt sin opplysningsplikt. Et slikt vilkår kan formuleres på flere måter. En mulighet er at vilkåret nettopp slår fast at tilleggsskatt skal ilegges når skattyter ikke har oppfylt sin opplysningsplikt. Et alternativ er å formulere vilkåret som overtredelse av ligningsloven § 4-1, som fastslår skattyters plikt til å gi tilstrekkelige opplysninger til ligningsmyndighetene. En tredje mulighet er å videreføre gjeldende rett.

Rettspraksis om hva som skal til for at skattyter anses å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, er i stor grad knyttet til endringsfristene i ligningsloven § 9-6. Som det fremgår i punkt 8.2.1, kan denne praksisen i stor utstrekning også legges til grunn ved tolkningen av hva som er uriktige eller ufullstendige opplysninger som vilkår for ileggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1.»

(73) På side 39 fremheves videre at det etter departementets syn også er «en fordel at det grunnleggende vilkåret for ileggelse av tilleggsskatt i størst mulig grad samsvarer med vilkåret for endring av ligning utover toårsfristen, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a».

(74) Som det vil ha fremgått av min drøftelse av endringsadgangen, så hadde Transocean Inc. ikke opplysningsplikt. Denne plikten påhvilde Transhav. Lovens ordlyd sammenholdt med systembetraktninger fører da etter mitt syn til at ligningsmyndighetene ikke har hjemmel i ligningsloven § 10-2 til å ilegge Transocean Inc. tilleggsskatt.

(75) For meg er det da ikke nødvendig å gå inn på hvor strenge krav til lovhjemmel EMK artikkel 7 stiller for ileggelse av tilleggsskatt, og det er heller ikke nødvendig å gå inn på skyldspørsmålet.

(76) Jeg er etter dette kommet til samme resultat som lagmannsretten.

(77) Ved avgjørelsen av sakskostnadene skal anken og den avledete anken behandles samlet. Saken er da dels vunnet og dels tapt, og på denne bakgrunn finner jeg at hver av partene må bære sine sakskostnader for alle instanser.

(78) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Ankene forkastes.
2. Sakskostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.

(79) Dommer **Stabel**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(80) Dommer **Indreberg**: Likeså.

(81) Kst. dommer **Sæbø**: Likeså.

(82) Dommer **Skoghøy**: Likeså.

(83) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

*dom:*

1. Ankene forkastes.
2. Sakskostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.

## SkN 16-105 ConocoPhillips

**Lovstoff:** Ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a sml. lignl. § 9-6 nr. 5 bokstav c.

**Høyesterett:** Dom av 10. mai 2016. **Saksnr.:** HR-2016-988-A.

**Dommere:** Kallerud, Tønder, Webster, kst. dommer Sæbø, Skoghøy.

**Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-90760 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-68620-2 - Høyesterett HR-2016-988-A, (sak nr. 2015/1044), sivil sak, anke over dom.

**Parter:** ConocoPhillips Skandinavia AS (advokat Eirik Jensen) mot Staten v/Oljeskattekontoret (Regjeringsadvokaten v/advokat Henrik Kolderup).

**Hva saken dreide seg om:** Endring av ligning – endringsfrist. Spørsmål om selskapets ligning for 2002 kunne endres i 2009 etter synspunkter fastlagt i høyesterettsdommen i Rt-2008-1537, som gjaldt inntektsårene 2000 og 2001. Avgjørende for om det forelå adgang til å endre ligningen for 2002 var om endringen kunne sies å «følge av eller forutsettes i en domstolsavgjørelse» etter lignl. § 9-5 nr. 2 bokstav a.

**Kort omtale av dommen:**

**Saksforholdet** kan oppsummeres slik:

1. Bakgrunnen: Dommen i Rt-2008-1537 – som er referert og kommentert i Skattenytt

2008 s. 847 – gjaldt et oppkjøp som Conoco UK Limited – et søsterselskap av Norske Conoco AS (NCAS) – senere ConocoPhillips Skandinavia AS (heretter kalt *ConocoPhillips*) – foretok av Saga Petroleum UK Limited. Etter kjøpekontrakten skulle kjøperselskapet, eller et annet selskap i konsernet til dette selskap, også overta en fordring som Saga Petroleum International AS hadde på sitt datterselskap, Saga Petroleum UK Limited (heretter kalt *Sagafordringen*) som var på i alt 155 millioner USD eller 1,37 milliarder kroner. Det ble besluttet at Conoco Investment Norge AS (CIN) – et datterselskap av kjøperselskapet – skulle erverve fordringen. Renteinntektene ble da skattlagt med 28 % i «landskatteregimet». Hadde morselskapet selv ervervet fordringen ville det vesentlige av rentene ha blitt henført til sakkelen og skattlagt etter petroleumsskatteloven med i alt 78 %, inklusive 50 % særskatt. Ved å la datterselskapet erverve Sagafordringen oppnådde konsernet en skattebesparelse på nærmere 80 millioner kroner.

2. Endringsvedtak 27.08.2003 for inntektsårene 2001 og 2001: I dette vedtak besluttet Oljeskattenemnda at Saga-fordringen skulle tilordnes morselskapet med virkning for beskatning av renter i 2000 og 2001. Endringen i tilordning var begrunnet i de ulovfestede regler om skattemessig gjennomskjæring. Selskapet mente at vilkårene for gjennomskjæring ikke forelå og klaget til Klagenemnda for oljeskatt. Det ble fremsatt en subsidiær påstand om at ligningen for 2002 måtte endres i samsvar med ligningen for de to foregående år på bakgrunn av at NCAS hadde et valutatap på fordringen som de ønsket å få fradrag for i særskattepliktig inntekt. – Klagen ble ikke avgjort innen ettårsfristen og selskapet gikk deretter til sak med påstand om at det ikke var grunnlag for å endre tilordningen av Saga-fordringen.

3. Nytt endringsvedtak i 2006 for inntektsåret 2002: I 2006 ble det truffet et nytt endringsvedtak for 2002 basert på samme synspunkt som det tidligere endringsvedtak. Her ble det innrømmet fradrag for valutatapet etter påstand – altså en avgjørelse i skattyters favør.

4. Rettslig overprøving av 2003-vedtaket: Ved rettslig overprøving kom Høyesterett ved dommen i Rt-2008-1537 under dissens 3-2 til at Sagafordringen ikke kunne tilordnes ConocoPhillips med hjemmel i reglene om ulovfestet gjennomskjæring, og ligningen for disse år – altså for 2000 og 2001 – ble opphevet.

5. Retting av ligningen etter Høyesterettsdommen: Etter denne dom ble selskapets inntekt endret ved endringsvedtak 28.04.2009. Men dette vedtaket gjaldt ikke utelukkende inntektsårene 2000-2001, men synspunktene i høyesterettsdommen ble også lagt til grunn for inntektsåret 2002 ved en endring av 2006-vedtaket – en endring som var til selskapets ugunst på grunn av valutatapet.

6. Nytt søksmål for inntektsåret 2002: Selskapet mente endringsadgangen var avskåret for 2002, da endringsfristene i ligningsloven var løpt ut. Saken ble brakt inn for nemnda på nytt, jf. lignl. § 9-7 første punktum, men nemnda fastholdt sitt tidligere vedtak i vedtaket av 17.02.2011. Dette vedtak ble påklaget, men Klagenemnda for oljeskatt ga ikke skattyter medhold i kjennelsen av 26.11.2012.

7. Rettslig overprøving: Klagekjennelsen av 26.11.2012 ble bragt inn for rettslig

overprøving. Staten ble frifunnet ved **Oslo tingretts dom** av 17.02.2014. Saken ble påanket men anken ble forkastet av **Borgarting lagmannsretts dom** av 23.03.2015 og senere av **Høyesterett** ved denne dom som stadfestet tingrettens dom om det materielle spørsmål, men uten å tilkjenne sakskostnader for noen instans. Det ble altså akseptert at ligningen for 2002 kunne rettes i samsvar synspunktene som var lagt til grunn i Rt-2008-1537, selv om denne dom kun gjaldt inntektsårene 2000 og 2001.

**Høyesterett** fant at dommen i gjennomskjæringssaken – Rt-2008-1537 – åpnet for at også ligningen for 2002 kunne endres i samsvar med synspunktene som denne dom bygget på. Petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav g viser til ligningslovens regler når det gjelder endringen av særskattepliktiges ligning. Hvis det ikke er noen uenighet om faktiske forhold, skal ligningsmyndighetene etter lignl. § 9-5 nr. 2 bokstav a endre ligningen bl.a. når det «*følger av eller forutsettes i en domstolsavgjørelse*». Etter lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a gjelder det en to års endringsfrist etter inntektsåret hvis endringen er i skattyters disfavør og skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. I § 9-6 nr. 5 bokstav c oppstilles det imidlertid et unntak for endring som «*følger av en domstolsavgjørelse som tas opp innen ett år etter at avgjørelsen ble rettskraftig*».

Retten fant at uttrykkene «følger av» og «forutsettes i» åpner for at anvendelsesområdet for endrings saker kan gjelde «utover grensene for dommens materielle rettskraft» (avsn. 41) som altså kun omfattet inntektsårene 2000 og 2001. Ordlyden kunne altså tale for den videre oppfatning av bestemmelsen som ligningsmyndighetene hadde lagt til grunn.

Retten fant ikke at forarbeidene – bl.a. Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 109 – ga noen særlig veiledning for grensdragningen. Også rettspraksis ga en begrenset veiledning for problemstillingen. Men Statoil-dommen i Rt-2012-1648 kunne gi en viss støtte for at ligningsmyndighetenes endringsadgang etter bestemmelsen i lignl. § 9-6 nr. 5 bokstav c kan gå ut over dommens materielle rettskraft – altså i denne sak ut over de inntektsår som dommen gjelder. I høyesterettsdommen fra 2012 hadde oljeskattemyndighetene nektet fradrag for forsikringspremier til et captive betalt i 1997 – en avgjørelse som ble opphevet ved tingrettsdom i 2006 som ble stadfestet i lagmannsrettsdom i 2008. Dommene gjaldt kun spørsmålet om det overhodet forelå fradragsrett for premier til captive, og da måtte oljeskattemyndighetene ved nytt vedtak kunne foreta en vurdering av størrelsen på fradraget, dvs. hva som var en markedsmessig forsikringspremie – selv om dette ikke var en «nødvendig følge av dommen».

Høyesterett understreker videre at det var et klart behov for at endringskompetansen i ligningssaker rekker noe lengre enn dommens materielle rettskraft (avsn. 47 flg.) Reglene om endring av ligning er viktige rettssikkerhetsgarantier for skattyterne – noe som taler for at endringsadgangen som følge av en domstolsavgjørelse ikke må være for snever. Når ligningsmyndighetenes løsning av et klassifikasjons- eller tilordningsspørsmål blir underkjent av domstolene, må ligningsmyndighetene også ha plikt til å ta opp ligningen for øvrige år basert på synspunktene i dommen.

Høyesterett foretar så en konkret vurdering av gyldigheten av ligningen for 2002. Det forelå en endelig dom for at Sagafor dringen for inntektsårene 2000 og 2001 skulle tilordnes datterselskapet, CIN. Ligningsmyndighetene hadde imidlertid for inntektsåret 2002 tilordnet denne fordring morselskapet, NCAS. Når ligningen var opphevet ved dom basert på at gjennomskjæring ikke kunne finne sted for de to foregående år, måtte ligningsmyndighetene ha *plikt* til å ta opp og å endre ligningen også for 2002.

Anken ble etter dette forkastet, men siden saken reiste et prinsipielt rettsspørsmål som



partene hadde god grunn til å få prøvet, ble det ikke tilkjent sakskostnader for noen instans.

**Referentens kommentarer:** Dette er etter min mening en prinsipielt viktig dom. Og resultatet virker ikke urimelig.

Innledningsvis bemerkes at rettingen for 2002 – som var i skattyters disfavør – skjedde etter utløpet av toårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a. Men endringen skjedde innenfor fristen i lignl. § 9-6 nr. 5 bokstav c, dvs. innen ett år etter dommen i Rt-2008-1537. Det avgjørende var dermed om ligningsmyndighetene overhodet hadde endringsadgang etter lignl. § 9-5 nr. 1 bokstav b, dvs. om endringen var en «følge av eller forutsatt i» denne dom.

Lovens ordlyd trekker etter min mening i retning av det resultat Høyesterett kom frem til. Riktignok kan uttrykket «som følge av» synes å ha språklig sett en noe snever rekkevidde, noe som kan gi assosiasjoner i retning av at bestemmelsen kun omfatter rettelser innenfor dommens materielle rettskraft. Men uttrykket «forutsettes i» har avgjort en videre rekkevidde som ikke kan være begrenset de følger som ligger innenfor dommens materielle rettskraft, men må også kunne omfatte rettelser som ligger innenfor de forutsetninger som dommen bygger på.

I dette tilfellet var rettingen for 2000 og 2001 i favør av skattyter, mens rettingen i 2002 var i selskapets disfavør. Det var imidlertid skattyter som ved å bringe ligningen inn for retten, oppnådde å få underkjent den reallokering av Sagafordringen som oljeskatte-myndighetene hadde lagt til grunn i sine vedtak. Det kan da virke umiddelbart inkonsistent at skattyter ønsket en «riktig» ligning bare for de år det var i selskapets favør, dvs. ikke for det påfølgende år som ikke hadde vært til pådømmelse. – Det mest konsekvente synes åpenbart å være at skattyter måtte finne seg i at ligningsmyndighetene rettet også år som faller utenfor dommens materielle rettskraft – selvsagt under forutsetning av at det skjedde innenfor fristen i lignl. § 9-6 nr. 5 bokstav c – altså innen ett år etter at dommen ble rettskraftig – hvilket ikke var noe spørsmål i denne sak.

Det følger av dommen – men også av lovens ordlyd – at ligningsmyndighetene *skal* ta opp endringssak som følger av eller forutsettes i en domstolsavgjørelse, også for inntektsår som ikke omfattes av dommen, noe som fastslås i avsnitt (48) hvor det uttales:

«Men i alle fall hvor ligningsmyndighetene har løst et klassifikasjons- eller tilordningsspørsmål for en transaksjon på samme måte for flere inntektsår, og det foreligger rettskraftig dom for ett av årene, mener jeg myndighetene må ha *rett, og plikt*, til å ta opp ligningen også for de øvrige årene.» (uthevet her).

Dersom en endring for inntektsåret 2002 hadde vært i skattyters favør, er det åpenbart at skattyter ville ha krevet at ligningsmyndighetene også foretok en endring av ligningen for dette år. Og ut i fra de synspunkter som Høyesterett legger til grunn i denne dom, ville ligningsmyndighetene ha en *plikt* til å rette ligningen også for etterfølgende år som ikke var omfattet av dommen. Men dette må også gjelde når endringen går i skattyters disfavør. Riktignok er fristbestemmelsene i ligningsloven § 9-6 vesentlig strengere når det gjelder rettelser i skattyters disfavør. Men i relasjon til rettelser som «følger av, eller forutsettes i,» en domstolsavgjørelse synes det inkonsistent å operere med ulik adgang for ligningsmyndighetene til å endre ligning som følge av en dom, avhengig av om rettelsen skjer i skattyters favør eller disfavør. Og denne dom er altså klar på at ligningsmyndighetene har både *rett og plikt* til å rette ligningen også for år som ikke omfattes av dommen – og det må altså gjelde både om endringen skjer i skattyters favør eller disfavør.

Selv om Høyesterett – som de underordnede instanser – ikke var i tvil om resultatet, ble staten ikke tilkjent saksomkostninger for noen instans, noe som ble begrunnet med at saken dreide seg om et prinsipielt spørsmål som partene hadde god grunn til å få prøvet for retten, jf. tvistel. § 20-2 første ledd – noe som åpenbart var tilfellet i en sak som dette.

Syv

(1) Dommer **Kallerud**: Saken gjelder gyldigheten av ligningen for Norske Conoco AS for 2002. Den reiser særlig spørsmål om det «følger av» Høyesteretts dom i Rt-2008-1537, som gjaldt selskapets ligning for 2000 og 2001, at også ligningen for 2002 skal tas opp til endring, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a.

(2) Norske Conoco AS har senere endret navn, og part i saken for Høyesterett er ConocoPhillips Skandinavia AS. I likhet med i Rt-2008-1537 benyttes forkortelsen NCAS om dette selskapet.

(3) Conoco (U.K.) Limited kjøpte i juni 2000 Saga Petroleum UK Limited. I kjøpekontrakten var det bestemt at kjøperen - mot å betale 155 millioner USD - også skulle overta en fordring som Saga Petroleum International AS hadde på datterselskapet Saga Petroleum UK Limited - «Sagafordringen». Dette ble ordnet slik at fordringen ble ervervet av Conoco Investment Norge AS (CIN) som var et heleid datterselskap av NCAS. Finansieringen ble besørget gjennom et egenkapitalinnskudd fra NCAS til CIN.

(4) NCAS var særskattepliktig etter petroleumsskatteloven slik at selskapets inntekter ble beskattet med 78 prosent. CIN hadde ikke virksomhet som falt inn under petroleumsskatteloven og ble skattlagt etter den ordinære satsen på 28 prosent.

(5) Den ordningen som ble valgt for ervervet av Sagafordringen åpnet for at NCAS krevde fradrag for renteutgifter i selskapets særskattepliktige inntekt mens renteinntektene ble tatt til beskatning i CIN. Fordringen løp i inntektsårene 2000, 2001 og 2002. Samlet ga dette en betydelig skattefordel for Conocokonsernet. Saksforholdet er nærmere beskrevet i Rt-2008-1537 avsnitt 2-10.

(6) Selskapenes selvangivelser ble lagt til grunn ved den ordinære ligningen for årene 2000 og 2001. Ligningsmyndighetene tok imidlertid opp endringssak, og Oljeskattenemnda vedtok 27. august 2003 at Sagafordringen skulle tilordnes NCAS for årene 2000 og 2001, som var de årene det da forelå ligning for. Den endrede tilordningen var begrunnet i gjennomskjæringsbetraktninger.

(7) Oljeskattekontoret varslet 17. desember 2003 NCAS om at «... det kan bli aktuelt å foreta endring for inntektsåret 2002 etter samme mønster som 2000 og 2001». Kontoret mente det var nødvendig å vurdere om en lovendring som ble gjort gjeldende fra 2002, kunne ha betydning for gjennomskjæringsadgangen for dette inntektsåret. Det ble derfor opplyst om at «kontoret vil arbeide videre med denne saken med tanke på eventuell endringssak for inntektsåret 2002». Videre het det i varslet at saken ville bli «stilt i bero inntil Klagenemndas avgjørelse for 2000 og 2001 foreligger».

(8) Selskapet godtok ikke gjennomskjæringen og klaget til Klagenemnda for oljeskatt. Det ble også gjort gjeldende at dersom ligningen skulle endres, måtte gjennomskjæringen i tilfelle også omfatte 2002. Bakgrunnen var at det i 2002 oppsto et valutatap som selskapet i tilfelle ønsket at skulle komme til fradrag i NCAS' særskattepliktige inntekt.

(9) Klagen ble ikke avgjort innen ett år etter utløpet av klagefristen, og NCAS reiste søksmål uten å avvente avgjørelse i klagesaken, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 3 andre ledd.

(10) I 2006 - mens saken sto for tingretten - traff Oljeskattenemnda nytt endringsvedtak. I dette vedtaket ble gjennomskjæringen utvidet til å gjelde også for inntektsåret 2002, i samsvar med varslet fra 17. desember 2003 og selskapets subsidiære anførsel. Beregningen ble endret ved at det også ble tatt hensyn til svingningene i kursen på amerikanske dollar slik at valutatapet i 2002 kom til fradrag i NCAS' særskattepliktige inntekt dette året. Utvidelsen av gjennomskjæringen til også å gjelde 2002 var dermed isolert sett til selskapets fordel.

(11) Gyldigheten av ligningen for 2000 og 2001 ble avgjort ved Høyesteretts dom i Rt-2008-1537. Her fikk selskapet medhold. Flertallet (3-2) kom til at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring. Søksmålgjenstand var vedtaket fra 2006, som altså gjaldt alle tre inntektsårene. Men det var bare ligningene for 2000 og 2001 som ble prøvd siden saksanlegget bare gjaldt disse to årene, se avsnitt 13 i dommen.

(12) Oljeskattenemnda traff 28. april 2009 nytt endringsvedtak på grunnlag av Høyesteretts dom. Fordi spørsmålet om gjennomskjæring sto i samme stilling for alle de tre årene, ble det tidligere gjennomskjæringsvedtaket reversert også for 2002.

(13) Selskapet mente imidlertid at endringsadgangen var avskåret for 2002 blant annet fordi endringsfristene var løpt ut. Situasjonen var altså at selskapet ved Høyesteretts dom hadde fått medhold i at ligningsmyndighetene ikke hadde anledning til å endre tilordningen av Sagafordringen ut fra gjennomskjæringsbetraktninger for årene 2000 og 2001, samtidig som selskapet motsatte seg at gjennomskjæringen ble reversert for 2002.

(14) Fordi det ikke var gitt formelt varsel om endringen av ligningen for 2002 i tråd med ligningsloven § 9-7 første punktum, brakte selskapet på ny avgjørelsen inn for Oljeskattenemnda, jf. bestemmelsens andre punktum. Nemnda fastholdt sin tidligere avgjørelse i vedtak 17. februar 2011.

(15) Selskapet påklaget Oljeskattenemndas vedtak til Klagenemnda for oljeskatt, men fikk i kjennelse 26. november 2012 ikke medhold.

(16) Formelt er det kjennelsen fra 2012 som er søksmålgjenstand. Men det partene reelt sett strides om, er først og fremst gyldigheten av Oljeskattenemndas vedtak i 2009, sett i lys av 2006-vedtaket.

(17) NCAS tok ut stevning 24. mai 2013 med påstand om at ligningen for inntektsåret 2002 oppheves. Oslo tingrett avsa 17. februar 2014 dom [TOSLO-2013-90760] med slik domsslutning:

«1. Staten v/Oljeskattekontoret frifinnes.

2. Conocophillips Skandinavia AS dømmes til innen 2 - to - uker å betale sakskostnader til staten v/Oljeskattekontoret med 91 350 - nittientusentrehundreofemti - kroner.»

(18) NCAS anket til Borgarting lagmannsrett, som 23. mars 2015 avsa dom [LB-2014-68620-2] med slik domsslutning:

«1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler ConocoPhillips Skandinavia AS 114 550 - etthundreogfjortentusenfemhundreogfemti - kroner til staten v/Oljeskattekontoret innen to uker fra forkynnelsen av dommen.»

(19) Lagmannsrettens dom ble avsagt under dissens.

(20) Både tingretten og flertallet i lagmannsretten kom til at ligningsmyndighetenes adgang til å endre ligningen for 2002 var i behold i 2009. Endringen var «tatt opp» i tide og Oljeskattenemndas vedtak i 2006 kunne ikke anses som endelig. Verken tingretten eller lagmannsretten tok stilling til statens subsidiære frifinnelsesgrunnlag; at omgjøringsadgangen uansett sto åpen ett år etter Høyesteretts dom fordi endringen av ligningen for 2002 «fulgte av» høyesterettsdommen, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a sammenholdt med fristregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c.

(21) NCAS har anket til Høyesterett over bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen.

(22) Den ankende part - *ConocoPhillips Skandinavia AS* - har i det vesentlige gjort gjeldende:

(23) Oljeskattenemnda hadde i 2009 ikke saklig kompetanse til å endre 2006-vedtaket. Det følger av petroleumsskatteloven § 6 bokstav g andre ledd at Oljeskattekontoret bare kan ta opp endring av ligning etter ligningsloven § 9-5 nr. 1 og 2. Ingen av de situasjonene som der er nevnt forelå. Oljeskattenemnda manglet derfor kompetanse til å treffe nytt endringsvedtak. Skulle det foretas endring, måtte dette gjøres av klageinstansen etter de regler som gjelder for dette.

(24) Endringsadgangen er uansett avskåret fordi endring av ligningen for 2002 ikke ble «tatt opp» slik ligningsloven § 9-5 krever innenfor de frister som gjelder. Oljeskattekontorets varsel 17. desember 2003 var ikke tilstrekkelig, særlig fordi det bare gjelder tilordning av renter. For det omstridte året, 2002, er det valutatapet som er det sentrale. Dette sies det intet om i varslet fra 2003.

(25) Endringsadgangen var under enhver omstendighet avskåret i 2009 fordi Oljeskattenemnda traff endelig vedtak også om tilordningen for 2002 i 2006-vedtaket. Det er ikke rettslig adgang til å treffe betingede endringsvedtak i skattesaker, og uansett er ikke 2006-vedtaket slik å forstå. Det sies intet i vedtaket om at ligningen for 2002 fortsatt skulle stå åpen i påvente av utfallet av selskapets saksanlegg for årene 2000 og 2001.

(26) Statens subsidiære anførsel om at endringsadgangen i 2009 i alle fall fulgte av Høyesteretts dom kan heller ikke føre frem. Bestemmelsene i ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a og § 9-6 nr. 5

bokstav c om endringer som følger av en domstolsavgjørelse åpner bare for endringer innenfor rammen av rettskraftvirkningene av domstolsavgjørelsen. Ordlyden kan ikke tolkes slik at den åpner for å endre i videre utstrekning enn dommens rettskraftvirkning, og forarbeidene kan heller ikke forstås slik. Rettspraksis gir ikke støtte for endringsadgang utover rettskraftvirkningens ramme, og i alle fall ikke for å endre ligningen for andre inntektsår enn det dommen gjelder. Tunge reelle hensyn taler mot å åpne for å la en domstolsavgjørelse i en ligningssak få avgjørende betydning utover det den direkte avgjør.

(27) ConocoPhillips Scandinavia AS har lagt ned slik påstand:

- «1. Ligningen for Norske Conoco AS for inntektsåret 2002 oppheves.
2. Ny ligning for Norske Conoco AS for inntektsåret 2002 foretas i samsvar med Oljeskattenemndas endringsvedtak av 6. april 2006.
3. ConocoPhillips Scandinavia AS tilkjennes sakskostnader.»

(28) Ankemotparten - *staten ved Oljeskattekontoret* - har i det vesentlige gjort gjeldende:

(29) Oljeskattenemnda hadde kompetanse til å treffe de nødvendige vedtak. Petroleumsskatteloven setter ikke den samme kompetansebegrensningen for oljeskattemyndighetene som ligningsloven gjør for de ordinære ligningsmyndighetene. Bestemmelsen i petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav g andre ledd om at Oljeskattekontoret tar opp spørsmål om ligning etter § 9-5 nr. 1 og 2 kan ikke forstås slik at kontoret *bare* kan ta opp slike saker, og at dette begrenser Oljeskattenemndas myndighet. Dette har sammenheng med at myndighetshierarkiet er annerledes i oljeskattesaker enn i den ordinære ligningsforvaltningen. Etter ligningsloven er kompetansen til å treffe endringsvedtak basert på samme faktum lagt til klageinstansen, se ligningsloven § 9-8. Derimot fremgår det av petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav g tredje ledd at Oljeskattenemnda som førsteinstans har full kompetanse «i alle saker som gjelder endring av ligning uten klage», jf. også Ot.prp.nr.60 (1987-1988) side 22.

(30) Endringsadgangen for 2002 var i behold da 2009-vedtaket ble truffet. Endringsspørsmålet ble «tatt opp» etter ligningsloven § 9-5 ved Oljeskattekontorets varsel 17. desember 2003, altså innenfor toårsfristen. Det fremgår av varslet at den mulige endringen gjaldt skattemessig tilordning av Sagafordringen, og at endringen eventuelt ville følge samme mønster som for 2000 og 2001. Selskapet fikk dermed tilstrekkelig melding om hva en eventuell endring for 2002 ville gå ut på; rettsanvendelsen ville bli som for de tidligere årene. Dette resultatet var for øvrig i tråd med det selskapet under den senere klagebehandlingen anførte måtte bli løsningen dersom det kom til gjennomskjæring for de tidligere år.

(31) Oljeskattenemndas vedtak i 2006 avsluttet ikke endringssaken og kunne derfor gjøres om i 2009. Begge parter mente rettsanvendelsen måtte bli den samme for alle årene. Ligningsmyndighetene har holdt fast på denne forutsetningen helt siden 2003. Det fremgår av sammenhengen at 2006-vedtaket var betinget av utfallet av den sak selskapet valgte å reise for de to første årene. I en så særegen situasjon må ligningsmyndighetene kunne treffe et slikt foreløpig vedtak, som fullt ut ivaretar det overordnede innrettelseshensynet bak fristreglene.

(32) Subsidiært anfører staten at Høyesteretts dom uansett utløste en ny endringsfrist etter ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c for 2002, selv om dette året ikke var direkte omfattet av dommen.

(33) Staten har lagt ned slik påstand:

- «1. Anken forkastes.
- 2. Staten v/Oljeskattekontoret tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»

(34) **Jeg er kommet til** at anken ikke fører frem.

(35) Høyesteretts dom i gjennomskjæringssaken, Rt-2008-1537, åpnet etter mitt syn for at ligningsmyndighetene i 2009 kunne endre ligningen også for inntektsåret 2002. Statens subsidiære frifinnelsesgrunnlag bør altså føre frem. Jeg har derfor ikke foranledning til å gå inn på de spørsmål som de tidligere instanser har tatt stilling til.

(36) Petroleumsloven § 6 nr. 1 bokstav g første ledd fastsetter at for endring uten klage gjelder reglene i ligningsloven kapittel 9, med nærmere angitte unntak. De unntak petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav g gjør fra ligningsloven gjelder personell endringskompetanse. Den materielle endringskompetansen reguleres av ligningsloven kapittel 9.

(37) Ligningsloven § 9-5 angir vilkårene for ligningsmyndighetenes adgang til å gjenoppta ligningen uten klage. Praktisk viktig er § 9-5 nr. 1 bokstav b som åpner for at ligningskontoret kan ta opp ethvert endringsspørsmål «når det faktiske grunnlag for vedtaket var uriktig eller ufullstendig». De faktiske forhold var imidlertid klarlagt forut for 2006-vedtaket, og partene er enige om at denne bestemmelsen ikke ga adgang til å endre ligningen i 2009.

(38) Er det faktiske grunnlaget det samme, er adgangen til å endre ligningen sterkt begrenset. Den aktuelle bestemmelsen i saken her er ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a:

- «Ligningskontoret skal ta opp spørsmål om endring
- a. som følger av, eller forutsettes i, en domstolsavgjørelse ...»

(39) Denne kompetanse- og pliktbestemmelsen må ses i sammenheng med fristregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c som fastsetter at de alminnelige fristene nevnt foran i § 9-6 «ikke er til hinder for at spørsmål om endring som følge av en domstolsavgjørelse tas opp innen ett år etter at avgjørelsen ble rettskraftig».

(40) Uttrykket «rettskraftig» er i denne bestemmelsen åpenbart brukt om den formelle rettskraft. Høyesteretts dommer blir rettskraftige umiddelbart, og det er på det rene at 2009-vedtaket ble truffet innen ett år etter domsavsigelsen.

(41) Ordlyden i bestemmelsene - «følger av» og «forutsettes i» - åpner for at anvendelsesområdet kan rekke utover grensene for dommens materielle rettskraft.

(42) Det fremgår av *forarbeidene* at det lovgiveren hadde i tankene nok først og fremst var oppfølging av endelige dommers materielle rettskraft. Jeg viser særlig til Ot.prp.nr.29 (1978-79) side 109 hvor det heter at bestemmelsen pålegger ligningskontoret «å ta de nødvendige konsekvenser av de avgjørelser som treffes av domstolene». En tilsvarende uttalelse finnes på side 114 andre spalte knyttet til fristregelen. Forarbeidene kan imidlertid ikke forstås slik at endringskompetansen - i strid med den mer vidtrekkende ordlyden - skulle avgrenses på samme måte som dommens materielle rettskraft. I Ot.prp.nr.29 (1978-79) side 109 heter det således:

«I noen tilfelle vil dommen gi klart uttrykk for hvilken endring som skal foretas, slik at ligningskontoret kan iverksette domstolens avgjørelse på samme måte som det gjennomfører et vedtak truffet av et ligningsorgan. I andre tilfelle kan dommen gå ut på at et vedtak oppheves og at det skal foretas ny ligning etter angitte retningslinjer. Departementet mener det er unødvendig å forutse de ulike former en domstolsavgjørelse kan ha og regulere den videre saksbehandling i flere alternativer. Hvilket organ som skal treffe nødvendige nye vedtak bør ligningskontoret kunne ta stilling til konkret, med utgangspunkt i dommen og de kompetanseregler loven ellers gir.»

(43) Utover dette gir forarbeidene liten støtte for den nærmere grensedragningen.

(44) Også *rettspraksis* gir begrenset veiledning for forståelsen av bestemmelsen. Selskapet har vist til Rt-2000-244 (Sørjordet). Denne gjaldt imidlertid en annen problemstilling enn i saken her.

(45) Rt-2012-1648 (Statoil) har derimot en viss interesse. Ved tingrettens rettskraftige dom var det avgjort at en forsikringspremie Statoil hadde betalt til eget datterselskap var fradragsberettiget. Det var imidlertid ikke noe tema i den saken om fradraget eventuelt skulle reduseres til et mindre beløp enn det Statoil hadde krevd. Høyesterett slo i avsnitt 59 fast at ordlyden i § 9-6 nr. 5 bokstav c ikke er til hinder for at ligningsmyndighetene ved ny ligning kan vurdere størrelsen på fradraget, når dommen bare har tatt stilling til om fradrag helt kan nektes. Det falt i en slik situasjon naturlig å si at fradragets størrelse var et spørsmål om en endring «som følge av» domstolsavgjørelsen.

(46) Saksforholdet i Statoildommen var et annet enn i saken her, og det var der tale om endring innenfor ett inntektsår. Men Høyesterett understreket avslutningsvis i avsnitt 59 at ordlyden ikke innskrenker endringsadgangen til «nødvendige følger» av dommen. Avgjørelsen gir dermed støtte for at endringsadgangen kan gå utover den materielle rettskraft.

(47) Det er et klart *behov* for at endringskompetansen, og plikten, i ligningssaker rekker noe lenger enn den materielle rettskraft. Som denne saken illustrerer, er det formelle søksmålsgrunnlag knyttet til det enkelte inntektsår. Sak kan derfor bli reist bare for ett år selv om det samme faktiske eller rettslige spørsmål er avgjørende også for andre år. Det kan dermed utvetydig følge av en dom hva resultatet må bli også for inntektsår som ikke er omfattet av saksanlegget. Det er da vanskelig å se noen gode grunner til at ikke ligningsmyndighetene kan, og skal, ta konsekvensene av dette ved å ta opp ligningen på ny også for de år hvor ligningsmyndighetene har løst spørsmålet på samme måte.

(48) Både reglene om endringskompetanse og fristreglene er viktige rettssikkerhetsgarantier for skattyterne. Utover det som direkte følger av dommens materielle rettskraft, må derfor adgangen til å ta opp en ligning som følge av en domstolsavgjørelse være snever. Men i alle fall hvor ligningsmyndighetene har løst et klassifikasjons- eller tilordningsspørsmål for en transaksjon på samme måte for flere inntektsår, og det foreligger rettskraftig dom for ett av årene, mener jeg myndighetene må ha rett, og plikt, til å ta opp ligningen også for de øvrige årene. Jeg kan ikke se at det har noen betydning om alle årene, som i saken her, er behandlet i samme vedtak, eller om det foreligger flere vedtak. Det avgjørende må være om det dreier seg om samme transaksjon, og om klassifikasjons- eller tilordningsspørsmålet er løst likt.

(49) Dersom skattyteren mener at ligningsmyndighetene ikke har grunnlag for å løse spørsmålet på samme måte for alle årene, kan han selvsagt bestride dette etter at ligningen er tatt opp på ny.

(50) Jeg går så over til å se på gyldigheten av ligningen for 2002 i saken her.

(51) Situasjonen er altså at det foreligger endelig dom for at en formuespost - Sagafordringen - i tråd med selskapets selvangivelse skal tilordnes CIN for inntektsårene 2000 og 2001. Ligningsmyndighetene hadde imidlertid, etter gjennomskjæring, tilordnet fordringen til NCAS også for 2002, slik de gjorde for årene 2000 og 2001. Etter at det forelå dom fra Høyesterett om at ligningsmyndighetene ikke kunne foreta gjennomskjæring for inntektsårene 2000 og 2001, mener jeg myndighetene - i tråd med den rettssetning jeg nettopp har utviklet - hadde plikt til å ta opp ligningen også for 2002.

(52) Oljeskattenemndas vedtak 28. april 2009 var etter min oppfatning en oppfølging av Høyesteretts dom som hadde hjemmel i ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a. Vedtak ble truffet innen den frist som er foreskrevet i § 9-6 nr. 5 bokstav c. Når vilkårene i ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a var oppfylt, er det ingen tvil om at nemnda hadde saklig kompetanse til å treffe vedtaket.

(53) Anken må etter dette forkastes.

(54) Staten har vunnet saken fullstendig og har i utgangspunktet krav på dekning av sakskostnadene etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd. Saken har imidlertid reist et prinsipielt rettsspørsmål som det var god grunn til å få prøvd. Sakskostnader tilkjennes derfor ikke for noen instans, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd bokstav a.

(55) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Tingrettens dom, domsslutningen punkt 1, stadfestes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instanser.

(56) Dommer **Tønder**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(57) Dommer **Webster**: Likeså.



(58) Kst. dommer **Sæbø**: Likeså.

(59) Dommer **Skoghøy**: Likeså.

(60) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

*dom:*

- 1. Tingrettens dom, domsslutningen punkt 1, stadfestes.*
- 2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instanser.*

# Lagmannsrettsdommer

## SKN 16-106 Sprangridning - næringsvirksomhet

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-1. Merverdiavgiftsloven (1969) § 21, § 23. Merverdiavgiftsloven (2009) § 8-1.

**Agder lagmannsrett:** Dom av 6. juni 2016, **sak nr.:** LA-2015-152461

**Dommere:** Kst. lagdommer Maria Torvund, lagdommer Rune Bård Hansen og ekstraordinær lagdommer Jens Kristian Elstad. **Saksgang:** Sandefjord tingrett TSAFO-2014-66401 - Agder lagmannsrett LA-2015-152461.

**Parter:** Skatt Øst (advokat Stein-Erik Jahr Dahl) mot Stall Bergan Stein Endresen (advokat Harald Fredrik Strandenæs).

**Sammendrag:** Saken gjaldt skatt og merverdiavgift, nærmere bestemt eierskap og næringstilknytning til fire spranghester: Hvorvidt de var eid av skattyter, om de var tilstrekkelig tilknyttet hans næringsvirksomhet, og derved om hestene var anskaffelser som ga rett til fradrag for inngående avgift og rett til fradrag skatterettslig. Lagmannsretten fant at spranghestene måtte anses å være del av næringsvirksomheten, på samme måte som de andre hestene i stallen. Skattyter hadde derfor fradragsrett, både etter reglene om moms og skatt.

Saken gjelder skatt og merverdiavgift. Konkret gjelder saken eierskap og næringstilknytning til fire spranghester: hvorvidt de var eid av skattyter, om de var tilstrekkelig tilknyttet hans næringsvirksomhet, og derved om hestene var anskaffelser som ga rett til fradrag for inngående avgift, jf. den tidligere merverdiavgiftsloven av 1969 (mval.69) § 21, og om hestene innebar en oppofrelse på skattyterens hånd som kan kostnadsføres i skattepliktig virksomhet, jf. skatteloven § 6-1.

### Saksforhold:

Hester har vært hele yrkeskarrieren for Stein Endresen. Hans tilknytning til spranghester består av flere deler:

I nær 30 år har han som rytter vært en del av norgeseliten i sprangridning. Han har vunnet NM fire ganger, tatt flere medaljer og vunnet kongepokalen. Årlig deltar han på mellom 30 og 50 sprangridningsstevner, og er meget vel ansett for sine evner som rytter, både nasjonalt og internasjonalt. Han har representert Norge i flere store mesterskap, som VM (1994), EM (2001 og 2007) og OL (2008). Enkelte av de store stevnene innebærer at han mottar premiepenger.

Endresen er diplomtrener på nivå 3. Som trener har han blant annet vært landslagstrener for ryttere i de yngre aldersklassene (ponni) og personlig trener for flere av Norges mest fremgangsrike unge ryttere.

I 1993 kjøpte Endresen et gammelt gartneri i Sandefjord, som han i årene etter gradvis har bygd ut til å bli et moderne hestesenter, markedsført under navnet Stall Bergan. I 1995 ble enkeltpersonforetaket opprettet. I en del år var det tradisjonell rideskole i stallen, men dette er nå faset ut. I årsberetningen for 2008 ble det gitt slik kortfattet beskrivelse av virksomheten til Stall Bergan:

«Virksomheten ved hestesenteret består i oppstalling av hester, undervisning/rideopplæring, kjøp/salg av hester og annen virksomhet innen disse og beslektede områder. Virksomheten drives i egne lokaler.»

Stall Bergan består nå av to ridehaller, en stor utebane, tre staller, innebygd skrittemaskin, store paddocker og beiteområder. Det arrangeres rideleirer med overnattinger på gården, hvor både Stein Endresen og hans kone Kristin Endresen er instruktører. Fra 2010 er virksomheten drevet gjennom selskapet Stall Bergan AS. Det er seks ansatte.

Endresen er blant de største i landet hva gjelder kjøp og salg av spranghester. Han kjøper og selger hester innen landet, og importerer hester fra utlandet til Norge. Ved videresalg av hester er hans skattbare inntekt salgskraften, normalt etter en betydelig egeninnsats ved å ri hesten til å bli en bedre spranghest.

I tillegg til å kjøpe hester selv for videresalg, formidler han hester for andre, mot provisjon av salgssummen. Provisjonslønnen oppgis som næringsinntekt.

En del av virksomheten er oppstalling av hester på Stall Bergan, med ulike tilknyttede avtaler. Stall Bergan tilbyr utleie av stallplass, pass og stell av hester, ren «boksleie», og avtaler om at Endresen skal utdanne hesten. Inntektene fra alt dette oppgis som næringsinntekt.

Stall Bergan har normalt ikke tjenester som utleie av hest, avl eller oppdrett.

Saken gjelder fire navngitte hester: Hoyo de Monterey (kjøpt i 2006), Le Beau, Ricarda og Prima Vera (alle kjøpt i 2007).

Le Beau ble benyttet som Endresens hest under OL i 2008, og nådde en 15. plass individuelt. Ekvipasjen (hest pluss rytter) Stein Endresen / Le Beau var også med på det norske laget som tok en sensasjonell bronsemedalje, men som senere ble fratatt medaljen da en av de andre hestene testet positivt på et forbudt stoff. Ricarda, senere Prima Vera, var såkalt reservehest til mesterskapet. Endresen ble norgesmester i sprangridning med Hoyo de Monterey i 2008.

I 2010 holdt Skatt øst bokettersyn for enkeltpersonforetaket for inntektsårene 2004 til 2008, med sluttrapport datert 22.02.2010. Ifølge Skatt øst ga bokettersynet grunnlag for endring av ligning og fastsatt merverdiavgift for inntektsårene 2006-2008. Skatteetaten la til grunn at de fire hestene ikke var eid av Endresen, men av investorer/sponsorer, at investeringene i hestene kun var knyttet til Endresens deltakelse i OL i 2008, og at kostnader til en OL-deltakelse ikke kunne anses å være en del av næringsvirksomheten. Bruken av en hestebil for transport av disse hestene til konkurranser var også en del av vurderingen. Av rapporten framgår at Endresen under sluttsamtalen blant annet anførte at hans deltakelse i sprangkonkurranser på toppnivå var et

«utstillingsvindu» for hans øvrige virksomhet, at han (gjennom enkeltpersonforetaket Stall Bergan) var eneeier av de fire hestene, at de skriftlige avtalene «ikke var satt opp i tråd med det han mente var intensjonen med avtalen», og at markedet for kjøp og salg av hester var endret som følge av finanskrisen. Rapporten ble oversendt Endresen fra skattekontoret ved brev av 09.07.2010. Endresen ga ytterligere kommentarer til bokettersynet i brev av 09.09.2010.

To år senere, i brev av 13.09.2012, varslet Skatteetaten om skatte- og avgiftsmessige endringer for årene 2006-2008, med inntektstillegg i alminnelig inntekt og krav om tilbakeføring av merverdiavgift. Det ble samtidig varslet at det ville kunne bli ilagt tilleggsskatt med 30 prosent av den skatt som var eller kunne vært unndratt og at det ble vurdert forhøyet tilleggsskatt utover 30 prosent. Det ble også varslet om tilleggsavgift med 20 prosent.

I perioden november 2012 til mai 2013 innga Endresen minst fire brev med dokumentasjon, og det ble avholdt et dialogmøte i februar 2013.

Skatt øst vedtok skatte- og avgiftsmessige endringer i vedtak av 24.05.2013.

Endringen i næringsinntekt knyttet seg til tre hester: Prima Vera og Hoyo de Monterey, samt en femte hest som het Tessio 2.

Skatt øst har ikke bestridt at hesten Tessio 2 var tilknyttet næringen. Tessio 2 ble solgt i 2006 for kr 812.000, og salgssummen ble fordelt med kr 312.000 for 2006 og kr 500.000 for 2007. Stein Endresen har ikke bestridt endringen i ligningen i forhold til Tessio 2.

Hoyo de Monterey var nedskrevet med kr 200.000 i 2006, nedskrevet med kr 600.000 i 2007 og oppskrevet med kr 500.000 i 2008. Prima Vera var nedskrevet med kr 2.010.000 i 2008.

Hva gjelder det likningsmessige vedtaket, er endringen beregnet slik fra Skatt sør:

Årsak/År	2006	2007	2008
Hoyo de Monterey, nedskrevet	+ 200 000		
Hoyo de Monterey, nedskrevet		+ 600 000	
Hoyo de Monterey, oppskrevet			- 500 000
Prima Vera, nedskrevet			+ 2 010 000
Tessio 2, salgssum fordelt	+ 312 000	+ 500 000	
<i>Inntektstillegg, alminnelig inntekt</i>	+ 512 000	+ 1 100 000	+ 1 510 000

Samlet innebar vedtaket et inntektstillegg i alminnelig inntekt med kr 3.122.000. Beregnet personinntekt ble også endret som følge av endret alminnelig inntekt.

Vedtaket innebar slikt krav om tilbakeføring av merverdiavgift (all inngående merverdiavgift for hestene Hoyo de Monterey, Le Beau, Ricarda og Prima Vera, samt bruk av en lastebil):

2006:	kr 401.875
2007:	kr 3.422.318
2008:	kr 1.349.043
<b>Sum:</b>	kr 5.173.236

Det ble ikke ilagt tilleggsskatt eller tilleggsavgift, noe som utelukkende ble begrunnet med den lange saksbehandlingstiden. Renter ble beregnet med kr 1.145.707. Det påløper i tillegg en daglig forsinkelsesrente med kr 1.644.

Endresen klaget på vedtaket til Skatteklagenemnda og Klagenemnda for merverdiavgift, ved klage av 05.07.2013. Skattekontorets innstilling til Klagenemnda for merverdiavgift ble oversendt Endresen ved brev av 24.09.2013. Endresen ga kommentarer ved brev av 18.10.2013. Skattekontoret innstilte på at vedtaket ble fastholdt, og i vedtak av 29.11.2013 sluttet Skatteklagenemnda Skatt øst seg til den innstillingen.

Skatt øst ga den 28.10.2013 innstilling til Klagenemnda for merverdiavgift om at den påklagede del av etterberegningen ble stadfestet. Klagenemnda for merverdiavgift sluttet seg til innstillingen, ved vedtak av 09.12.2013.

Ved stevning datert 10.04.2014 reiste Endresen søksmål for Sandefjord tingrett mot Staten ved Skatt øst, med krav om at vedtakene ble opphevet. Staten innga tilsvarende og anførte at vedtakene var korrekte. Året etter, etter hovedforhandling i mai 2015, avsa Sandefjord tingrett dom den 29.06.2015 (antatt feildatert 29.06.2014) med slik domsslutning:

1. Vedtak av 29. november 2013 fattet av skatteklagenemnda ved Skatt øst oppheves.
2. Vedtak av 9. desember 2013 fattet av klagenemnda for merverdiavgift ved Skatt øst oppheves.
3. Stall Bergan/Stein Endresen tilkjennes sakskostnader på kroner 344 250 med tillegg av lovens forsinkelsesrenter fra forfall til betaling skjer.

Ved prosesskriv av 08.07.2015 begjærte Endresen retting/tilleggsdom, jf. tvisteloven § 19-8 og § 19-9. Staten tok til motmæle i skriv av 14.07.2015, og mente vilkårene for endring ikke var til stede. Ved ankeerklæring datert 31.08.2015 anket Staten ved Skatt øst dommen til Agder lagmannsrett. I brev av 03.09.2015 opplyste Sandefjord tingrett at det på grunn av anken ikke ville bli avsagt kjennelse om retting eller tilleggsavgjørelse siden dommen var anket. Endresen innga anketilsvarende den 22.09.2015. I planleggingsmøte i lagmannsretten den 05.01.2016 var partene enige om at ankesaken skulle være en full ny prøving av saken.

Ankeforhandling ble holdt over fire dager i tinghuset i Skien i perioden 26.-29.04.2016. Endresen møtte og ga partsforklaring. Det ble hørt ti vitner og foretatt dokumentasjon.

### **Ankende part - Staten ved Skatt øst - har lagt ned slik påstand:**

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakskostnader for tingretten og i lagmannsretten.

Til støtte for påstanden har staten i hovedsak anført at det ikke er sannsynliggjort at Endresen var eier av de fire hestene. Ved vurderingen må det vektlegges de skriftlige avtalene mellom Endresen og investorene, hvor det framgår at de vesentligste eierbeføyelsene var tillagt investorene, ikke Endresen.

Uavhengig av hvorvidt Endresen privatrettslig anses å være eier av de fire hestene, var det ikke han som hadde den økonomiske eierrisikoen. Hestekjøpene var således ikke en oppofrelse av fordel for å sikre skattepliktig inntekt.

Subsidiært, og på selvstendig frifinnelsesgrunnlag, er det anført at det ikke forelå en tilstrekkelig tilknytning mellom hestekjøpene og Endresens avgiftspliktige næringsvirksomhet, jf. skatteloven § 6-1. Hestene ble kjøpt med det formål at Norge skulle kvalifisere seg til OL i 2008, dvs. Endresens private utøvelse av idrett. Staten skal ikke sponse en slik privat idrettsutøvelse.

Det er anført at kjøpene ikke var nødvendige eller relevante for virksomheten, at de var bedriftsøkonomisk uansvarlig, at det ikke var gjort nødvendige markedsanalyser i forkant, og at de påståtte fordelene uansett ikke stod i et rimelig forhold til anskaffelsen. Hestekjøpene utgjorde derfor ikke en anskaffelse som gir rett til fradrag for merverdiavgift, jf. mval.69 § 21. Der en anskaffelse har flere formål, må det foretas en objektiv vurdering av anskaffelsen, hvor egnethet, nødvendighet og tidsaspektet er av de sentrale momenter for å vurdere om det gis fradragsrett. Hestene kan ikke anses å være fellesanskaffelser, jf. mval.69 § 23.

Regnskapene viser også at disse fire dyre hestekjøpene ikke har hatt noen positiv innvirkning på omsetningen i virksomheten.

Det er blant annet vist til Rt-2015-652, Rt-2001-1497, Rt-2008-932, Rt-2005-951, Rt-2003-1821 og LB-2013-144135.

Staten har anført at uttaksmerverdiavgift skal beregnes for hestebilen, siden den også ble brukt til transport i sportsutøvelse som er utenfor avgiftspliktig næringsvirksomhet. Under ankeforhandlingen er dette presisert til at vurderingen for hestebilen fullt ut vil følge vurderingen for de fire hestene.

Staten har anført at dersom domstolen kommer til at skatte- og avgiftsvedtakene er korrekte i sitt resultat, er det ikke grunnlag for å oppheve dem, selv om vedtakenes begrunnelse eventuelt avviker fra domstolens syn.

**Ankemosparten - Stall Bergan Stein Endresen - har lagt ned slik påstand:**

1. Anken forkastes.
2. Stein Endresen tilkjennes saksomkostninger for tingretten med kr 576.875.
3. Stein Endresen tilkjennes saksomkostninger for lagmannsretten.

Til støtte for påstanden har Endresen i hovedsak anført at han / Stall Bergan var den reelle eier av de fire hestene, og at de skriftlige avtalene ikke gir uttrykk for de privatrettslige avtalene, snarere tvert imot. Det må vektlegges hvordan alle involverte parter har oppfattet eierforholdene.

Det er ikke nødvendig å ha all risiko ved ervervet for at det skal kunne gis skattemessig og avgiftsmessig fradrag.

Merverdiavgiftlovgivningen er organisert slik at det er sluttbrukeren som skal betale merverdiavgiften. Det vil stride mot formålet med dette systemet dersom Stall Bergan skal anses

å være sluttbruker av hestene. Stein Endresen eier ingen hester sluttbruker. Alle hestene eies i næring for videresalg.

Kostnadene til kjøp av hestene er pådratt for å erverve og sikre skattepliktig inntekt, noe som gjør at Endresen har krav på å fradragføre hestekjøpene. På samme måte kan han kreve fradrag for inngående merverdiavgift. Det er ikke mulig å skille Stall Bergans virksomheten inn i ulike deler. Alle hestene må bedømmes som en del av næringsvirksomheten. Deltakelse i stevner og store mesterskap er nødvendig for å kunne omsette hestene. Hestekjøpene var en del av Stall Bergans satsing for å nå et større marked, og åpnet dørene for et større inntektspotensial for virksomheten. Det er ikke grunnlag for en deling av virksomheten, og det skal kunne kreves fullt avgiftsmessig fradrag for anskaffelsene. Stall Bergan ble drevet som et enkeltpersonforetak, og det var ikke mulig å karakterisere noe som en privat hest og noe som en hest i næring.

Avgjørende er hvordan investeringen i hestene ble vurdert på anskaffelsestidspunktet i 2006 og 2007, ikke i 2013 da vedtakene ble fattet. En skjønnsom investering skal ikke overprøves i ettertidens lys.

På subsidiært grunnlag er det anført at dersom hestekjøpene anses å være en fellesanskaffelse, tilsier den reelle bruken at det likevel er full rett til fradrag.

Dersom anken forkastes, må domstolen angi i premissene hva som skal være de viktigste prinsippene for ny forvaltningsmessig prøving av saken. Det avgjørende er å fastslå at Stein Endresen anses som eier av de fire hestene, og at hestene og hestebilen var en integrert del av Stein Endresens avgiftspliktige virksomhetsutøvelse.

## **Lagmannsrettens vurdering**

### **1. Prøvingsadgang og beviskrav**

Ved rettslig prøving av endringsvedtak gjelder ligningsloven § 11-1 tilsvarende, jf. folketrygdloven § 24-3 fjerde ledd. Ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger, jf. ligningsloven § 8-1. Bestemmelsen forstås slik at det av denne ikke følger noen begrensning i domstolens prøvingsadgang, jf. Rt-2014-760 avsnittene 35 til 40, hvor det framgår at domstolene står fritt i sin rettsanvendelse ved ligningssaker. Domstolen kan «naturlig nok» ikke prøve en annen privatrettslig disposisjon enn den som ligningsvedtaket er basert på og ved domstolsprøvingen er det ikke adgang til å påberope nye faktiske opplysninger som grunnlag for innsigelser mot ligningsvedtaket, idet skattyteren har opplysningsplikten til ligningsmyndighetene og domstolene ikke skal opptre som ligningsorgan. Tilsvarende hensyn gjør seg gjeldende ved avgiftssaker.

Det er enighet mellom partene at de faktiske bevis i saken, både skriftlig dokumentasjon og navn på sentrale vitner, er fremlagt eller tilbudt for ligningsmyndighetene, og at lagmannsretten således har adgang til å overprøve rettsanvendelsen ved en fri bedømmelse av sakens bevis.

### **2. Privatrettslig eierforhold til hestene**

## 2.1. Vurdering av avtalene

Klagenemnda for merverdiavgift og Skatteklagenemnda har i vedtakene lagt vesentlig vekt på «avtalenes realitet». I Skatteklagenemndas vedtak av 23.11.2013 er det på side 12 sammenfatningsvis formulert slik:

«Etter en helhetsvurdering, hvor det legges vesentlig vekt på at skattyter ikke bærer den reelle og økonomiske risiko forbundet med hestene, fastholder skattekontoret at skattyter ikke kan anses å være eier av hestene, og at hestene dermed ikke har tilknytning til den virksomhet som utøves i Stall Bergan. Skattekontoret fastholdet videre at regnskapet korrigeres ved at den opp- og nedskrivning av hestenes balanseførte verdier ikke gis virkning for fastsettelse av ligningsgrunnlagene.»

For fradrag for inngående avgift er det en forutsetning at anskaffelsene tilhører avgiftssubjektet. Det er nødvendig for lagmannsretten å foreta en konkret vurdering av avtaleverket vedrørende hestene.

## 2.2. Kjøp og import av hesten Hoyo de Monterey

Hesten Hoyo de Monterey ble kjøpt av Stall Bergan for kr 1.600.000 fra Stall Gullik AS ved faktura datert 12.06.2006. Vilåårene var at hesten skulle «leveres i Reher, Tyskland» og at kjøper selv måtte importere den til Norge. Etter muntlig avtale lånte Stall Bergan kr 1.570.000 fra Pernille Stange. Hennes datter var en lovende rytter og hun hadde også tidligere hatt økonomiske mellomværender med Stall Bergan.

Ved import til Norge fra Tyskland i juni 2006 ble importavgiften på kr 401.875 betalt av Stall Bergan.

## 2.3. Kjøp, import og avtale vedrørende hesten Le Beau

Midt på 2000-tallet var norsk sprangridning i klar fremgang, og det var et ønske om å stille et lag i OL, noe Norge ikke hadde hatt siden 1930-tallet. Gulliksen og to andre ryttere kunne stille med hver sine hester, men de manglet en fjerde ekvipasje som var god nok. Endresen var god nok som rytter, og ble tiltenkt den fjerde plassen på laget.

Som lagmannsretten kommer nærmere tilbake til nedenfor, anså Stein Endresen dette som en kombinert mulighet: å få Norge til OL, samt å få Stall Bergan inn på markedet med dyrere hester.

Med bistand fra Gulliksen fant Endresen hesten Le Beau i Tyskland hos Dirk Ahlmann. Etter vellykket testing, besluttet Endresen å kjøpe Le Beau.

De to investorene Johan H. Andresen (JHA) og Erik G. Braathen (gjennom sitt investeringsselskap Ojada AS) sa seg villige til å låne penger til Endresen.

Braathen forklarte for lagmannsretten at hans to døtre hadde hatt Endresen som trener og at hans inntrykk var at han kunne stole på Endresen. Ojada lånte Stall Bergan kr 4.400.000 til innkjøp av en hest. Braathen forklarte for lagmannsretten at det ble satt som en absolutt forutsetning at Stall Bergan / Stein Endresen skulle være eieren av hesten og ha full kontroll over hesten, mens Ojada utelukkende skulle stå som kreditor. Braathen eller Ojada skulle ikke ha noe med hesten å gjøre,



verken ved utvelgelse, bruk eller salg. Hesten skulle ikke være i sameie. Braathen så for seg at det var et godt inntektspotensial for selskapet dersom hesten ble solgt med gevinst etter OL. I sin vitneforklaring var Braathen klar på at han den gang så for seg at en andel av salgsoverskuddet ville gi en god nok avkastning på lånet, og at det var derfor lånet ble gitt rentefritt. Avtalen ble gjort muntlig. Lånet fra Ojada på kr 4.400.000 ble overført via bank 10.04.2007, merket med «Lån fra Erik G. Braathen (Sayonara)». Lånebeløpet ble ført inn i selskapets regnskap som en utestående fordring uten at hesten ble ført inn som en eiendel.

Ojadas investeringsdirektør Breivik oppfattet en gang i mars 2007 at selskapet skulle låne ut penger til kjøp av hest. Han anså en skriftlig avtale som nødvendig for å dokumentere lånet i regnskapet, og at det skulle være enklere å inndrive ved eventuelt mislighold. Siden det ikke var mulig å ta ordinært pant i en hest til sikkerhet for lånet, henvendte han seg til advokat for bistand til å sette opp en avtale i forbindelse med lånet. Fra advokaten fikk Breivik i e-post av 30.03.2007 tilsendt et «utkast til en låneavtale mellom Ojada som kreditor og Stall Bergan Ridesenter som debitor», hvor også eierskap til hesten og krav om tilbakebetaling av lånet ble drøftet:

«Hvem skal stå som eier av hesten? Slik det er formulert, med at dere skal ha en cut tilsvarende deres relative eierandel, så virker det som om dere skal være sameiere i hesten. Det bør komme klarere fram hva som er tanken her. Dette har naturligvis betydning for deres forhold til de øvrige sameiernes kreditorer. Alternativer er at dere reelt yter et lån til Stall Bergan Ridesenter, og at de eller en annen tredjepart står alene som eier av hesten, og at tilbakebetaling skjer som en nærmere uttrykkelig angitt andel av en fremtidig salgssum.

[...]

(...) med tanke på hva som skjer med eventuell restgjeld dersom salgssummen ikke dekker fordringen fullt ut. (...) Dersom man går for en løsning der et beløp som minst tilsvarende fordringen skal betales tilbake vil man i alle fall ha et fast beløp å forholde seg til, slik at eksigibilitet kan anføres med mindre grad av tvil for inntil dette beløpet.

Når det gjelder skatt og MVA, så vises det til vår samtale i går vedrørende skatt på eventuell gevinst. Når det gjelder fradragsrett for et eventuelt tap, gjelder dette som kjent bare tap på fordring i næring, og dersom JHA som privatperson låner ut penger, vil det for hans del vanskelig kunne anføres at det gjøres i næring. For Ojadas del vil det bero på en konkret vurdering av hva som anses for å være deres næring.

At renten settes til 0 % er i utgangspunktet OK, så lenge långiverne ikke har eierinteresser hos låntakeren.»

Breivik forklarte for lagmannsretten at han ikke drøftet det nærmere innholdet i avtaleutkastet med Braathen eller Andresen, ei heller at han hadde noen ytterligere kommunikasjon med advokatene om saken. Det var Breivik som utarbeidet den avtalen som ble signert.

Andresens kone Kristin Andresen er aktiv i hestemiljøet, både innen sprangridning og dressur. Blant annet omsetter hun hester og driver med avl i Danmark. For lagmannsretten forklarte Kristin Andresen at det er hun som har hatt ansvar for å kjøpe inn alle hester familien har eid, og at hun er meget nøye med å kvalitetssikre alle ledd i prosessen med veterinær, prøveridning osv.

Johan H. Andresen bekreftet også dette; at familiens hester ble ordnet av kona. Andresen-familiens to døtre var meget lovende ryttere som tidligere blant annet hadde hatt Endresen som trener. Andresen forklarte som vitne for lagmannsretten at han selv ikke hadde forutsetninger for å velge hest og på ingen måte var interessert i å eie en hest. Både overfor Endresen og i samtaler med Braathen hadde Andresen derfor vært meget tydelig på at han ikke ville eie hesten, kun være med på å yte et lån til Stall Bergan sammen med Braathen. For lagmannsretten forklarte han lånet som en investering som ble gjort med en «viss passion». Selv hadde han en noe «nøktern» forventning om å kunne tjene penger på lånet, men han forklarte samtidig at han ikke ville gitt lån til Endresen hvis han ikke hadde trodd stort på at hesten Endresen valgte, ville gjøre det bra og bli solgt kort tid etter OL med fortjeneste. Avtalen mellom Andresen og Endresen ble gjort muntlig og han var aldri involvert i utformingen av den skriftlige avtalen. Det var enighet om at sjansene for å kvalifisere seg til OL var små, men dette var likevel en sjanse Endresen var villig til å ta, og som Andresen var villig til å gi lån til. Lånet ble gitt fra Andresen personlig. Kr. 4.400.000 ble overført via bank 16.04.2007, merket «Lån i hht kontrakt».

Ved regning fra Turnier- und Ausbildungsstall Dirk Ahlmann til Stall Bergan datert 18.04.2007 ble Le Beau kjøpt for €1 200 000. Beløpet tilsvarte på den tiden kr 9.750.000. Stall Bergan betalte kjøpesummen til selgeren ved overføringer 11. og 18.04.2007.

Ved import til Norge fra Tyskland betalte Stall Bergan importavgift for Le Beau med kr 2.459.125.

I alminnelig omsetningsoppgave fra Stall Bergan for mai-juni 2007 ble det gitt slike tilleggsopplysninger til skatteetaten:

«Skatteyder har i perioden importert flere hester. Disse representerer totalt kr 2.585.983 i inng. mva. fra tollfakturaer. Tollfakturaene sendes i dag på papir sammen med faktura på én av hestene som alene kostet 1.200.000 E. Denne hesten representerer også et varekjøp. Den skal trenes og markedsføres på noen stevner, bl. i OL til neste år. Etter dette skal den selges. Hesten er så lovende at skatteyder regner med en bra gevinst fra salget.»

Dokumentet «Avtale om kjøp av, bruk av og eierskap til hesten Le Beau» er datert 02.05.2007, og er signert av Braathen og Endresen. Andresen har ikke signert. Partene i avtalen er spesifisert til å være Stall Bergan Ridesenter (SBR) / Stein Endresen som «låntaker» og Johan H. Andresen jr. og Ojada AS som «långiver». Innledningsvis framgår at partene har blitt enige om «felles eie av hesten Le Beau». Fra avtalens punkt 1 framgår deretter:

«Partenes formål er å erverve en førsteklasses Grand Prix hest som skal benyttes av SBR med ambisjon om å kvalifisere til 1 av 4 deltakere til Norges OL-lag for sprang 2008. JHA og Ojada skyter inn et beløp stort NOK 8,8 mill. i form av et lån til SBR med sikkerhet i Le Beau. Lånet skal ikke renteberegnes. En viktig forutsetning for avtalen er at SBR beholder kontroll over og eierskapet til Le Beau, uavhengig av hvilket selskap eller organisasjon som juridisk skal stå som eier. Dette gjelder inntil lånet er innfridd i hht. Vedlagte Nedbetalingsavtale (vedlegg 1) og i samsvar med intensjonene i henværende avtale.»

Av avtalen framgikk blant annet også:

«SBR skal dekke alle løpende utgifter til Le Beau inklusive, men ikke begrenset til, oppstalling, fôr, trening, skoing, veterinær og vaksinasjonsutgifter, utstyr og kostnader i.f.m. konkurranser. Veterinær-utgifter ut over NOK 30.000,- per år, regnet fra 1.1. til 31.12. deles i hht. eierbrøk. SBR beholder på sin side inntekter i.f.m. bruk av Le Beau i sprangkonkurranser.

Ved salg av Le Beau deler partene salgssummen med sin relative eierandel, dog skal JHA og Ojada ha tilbake minimum 75 % av sin relative eierandel før SBR får tilbake sin eierandel. SBR sin garanti på NOK 1 mill. skal eventuelt dekke beløpet opp til 75 % andel. Ved salg ut over kjøpesummen deler partene salgssummen ut i fra eierbrøken. For SBR inngår sistnevnte tilfelle garanti som eierbrøk. Det skal ikke påløpe provisjon til SBR ved salg av Le Beau. Salg av Le Beau skal etter intensjonen skje innen utgangen av 2008. Se for øvrig Nedbetalingsavtalen (vedlegg 1).

[...]

Hesten skal ene og alene benyttes til sprang og ene og alene av Stein Endresen.

Hver av partene kan kreve Le Beau solgt. SBR har fortrinnsrett på gjennomføring av salget av Le Beau, dog uten å motta provisjon for dette.»

Den vedlagte nedbetalingsavtalen var mellom samme parter, hvor det ble spesifisert at kreditorenes tilgodehavende per dato utgjorde 8,8 millioner kroner. Fordringen skulle nedbetales ved salg av Le Beau, senest 31.12.2008. Ved salg skulle summen fordeles etter et nærmere angitt forholdstall på 4,4 millioner, 4,4 millioner og 1,0 millioner. Dersom salgssummen oversteg kjøpesummen, skulle kreditorene ha slik andel av det overskytende beløpet som tilsvarte kreditors andel, dog hensyntatt at debtors andel da var doblet. Avslutningsvis framgår at hver del av salgssummen som fordeles benevnes utbetaling, og at den resterende del av fordringen som ikke dekkes av minimumsbetaling og/eller utbetaling, «skal anses ettergitt».

Både Endresen, Andresen og Braathen var i sine forklaringer for lagmannsretten klare på at den skriftlige avtalen ikke kunne tolkes etter sin ordlyd, at den i beste fall var misvisende eller uklar, og at den muntlige avtalen de hadde inngått skulle gjelde. Både Andresen og Braathen avviste bestemt at de noen gang var tiltenkt å være medeiere i Le Beau, og at de både den gang, og senere, hadde ansett det som et rent pengelån til Stall Bergan. For lagmannsretten bekreftet også Kristin Andresen at familien Andresen aldri hadde eid Le Beau, at hun ikke hadde hatt noe med utvelgelsen av hesten å gjøre, men at hun visste at mannen hennes hadde lånt penger til Stein Endresen.

For lagmannsretten forklarte Breivik at avtalens formålsordlyd ikke stemte med det partene opprinnelig hadde hatt som intensjon. Breivik innrømmet at han hadde gjort en «dårlig jobb» i forsøk på å gjøre den felles overenskomsten mellom Endresen, Braathen og JHA til en skriftlig avtale, og at det særlig var ord i avtalen som «felles eie av hesten» og «salgssummen med sin relative eierandel» som direkte var i motstrid til det partenes intensjon med avtalen hadde vært. Ojada eller Andresen var aldri medeiere i hesten.

I skriv datert 24.08.2010 vedrørende både Le Beau, Ricarda og Prima Vera har Braathen bekreftet at Ojada skulle være lånegiver, at Stall Bergan skulle være eneeier av hestene, og at Ojada utelukkende var en kreditor. Det er også opplyst at Ojada anså at den største potensielle økonomiske gevinsten for lånet ville komme fra et salg av hesten, og at det derfor ble akseptert avdragsfrihet og lån uten renter. Og: «Senere inntraff flere forhold, inkludert finanskrisen, dopingsaken og en skade, som gjorde at salgsprosessen trakk ut i tid og verdiene ble forringet.» Det ble samtidig opplyst at lånene ikke var ettergitt.

I skriv datert 07.09.2010 vedrørende «Låneavtale Le Beau» har Andresen presisert at forutsetningen for låneavtalen var at låntager skulle være eneeier av hesten og at han kun var kreditor. Han har også opplyst følgende:

«Selv er jeg ikke kunnskapsrik om hest og der var derfor om å gjøre og forsøke å redusere risikoen i forbindelse med et slikt lån. Dette ble i avtaleteksten gjort ved å øke oppsiden for långiverne (ta del i verdistigningen av hesten ved salg) og skape en best mulig sikkerhet for lånet og mulighet for oppside (ved å ha bestemmelsesrett ved salgstidspunkt og prosess).

For at Stein Endresen og Le Beau skulle få mulighet til å vise seg frem (for å øke verdien på hesten), valgte jeg ikke å kreve renter eller avdrag underveis, da dette ville forverret likviditeten til Låntager/Eier og redusert muligheten til deltagelse i internasjonale stevner. Dessverre så inntraff finanskrisen umiddelbart etter OL, dopingsaken til en annen landslagshest ble liggende uavklart, og det inntraff en skade, alle forhold som resulterte i at hestens verdi meget raskt ble redusert i og med at hesten var såpass gammel var det ikke et alternativ å vente på et bedre marked for hesten. Lånene er heller ikke ettergitt.»

Det er Stall Bergan som har stått som eier av Le Beau i «hestepasset». Norges Rytterforbund har i skriftlig uttalelse bekreftet at det var Stall Bergan som hele tiden var eier av hesten den tid den var i Norge.

Forsikringen for Le Beau ble betalt av Stall Bergan alene med €36 000, noe som tilsvarte kr 292.896, jf. bankoppgave datert 14.06.2007.

Skatt øst har vist til at Braathen og Kristin Andresen har blitt oppført som «hesteeier» ved sprangstevner, og at det får betydning for eierskapsvurderingen at både Braathen, JHA og Kristin Andresen har blitt omtalt som «eiere» av hesten i lokalpressen og artikler. Lagmannsretten finner ikke å tillegge slik omtale betydning, idet samtlige vitner har forklart at det å bli omtalt som «hesteeier» normalt ikke er annet enn en hyggelig gest, og gir en gjensidig positiv omtale både for den reelle hesteeieren og den som blir omtalt som hesteeier. Ved konkurranser har den enkelte hest anledning til å få akkreditert et visst antall «eiere», som derved gis adgang til de indre sonene hvor ordinært publikum ikke kan komme. At ulike personer står oppført som eiere, har derfor ikke en reell betydning for hvem som er eier av hesten.

På samme måte som tingretten, har lagmannsretten etter den samlede bevisførselen ikke funnet grunn til å se bort fra partenes samstemte oppfatning om at Ojada AS og Johan H. Andresen ga lån til Stall Bergan, og at det ikke forelå et privatrettslig sameie i hesten.

### **2.4. Kjøp, avtaler og eierskap til hestene Ricarda og Prima Vera**

Sommeren 2007 klarte det norske spranglandslaget en sensasjonell 6. plass i EM, noe som gjorde Norge som nasjon kvalifisert til OL 2008, med Endresen som en av rytterne på laget.

For å delta i OL var det nødvendig med en god reservehest. Ved faktura datert 25.10.2007 kjøpte Stall Bergan hesten Ricarda fra B&S Sportpferde GmbH i Tyskland for €600 000. Kjøpesummen tilsvarte på den tiden kr 4.632.000.

Med utgangspunkt i avtaleteksten for Le Beau ble det satt opp en ny, relativt tilsvarende avtale datert 27.10.2007 om «kjøp av, bruk av og eierskap til hesten Ricarda», hvor Stall Bergan Ridesenter / Stein Endresen ble kalt låntaker og Ojada AS ble kalt långiver. Av avtalen framgår blant annet at Ojada alene kunne kreve Ricarda solgt, og at det var Ojada som skulle ha utbetalt salgssummen ved salg, at Stall Bergan ikke skulle ha provisjon ved salget, at salget skulle skje innen utgangen av 2008, og at Ojada uavkortet skulle motta et eventuelt oppgjør fra forsikringsinstans dersom Ricarda døde eller ble avlivet. Det var inntatt bestemmelse om at Ricarda ene og alene skulle benyttes av Stein Endresen.

Braathen forklarte for lagmannsretten at han anså også dette som et rent lån til Stall Bergan, og at det var Stall Bergan som eide hesten. Lånet ble ført inn som en fordring i Ojadas regnskap men Ricarda ble ikke ført inn som en eiendel.

Da Ricarda ble importert til Norge fra Tyskland betalte Stall Bergan kr 1.214.125 i importavgift. Kun to måneder etter, rett før jul 2007, brakk Ricarda beinet på en så komplisert måte at den måtte avlives av dyrlegen samme dag. Stall Bergan fikk utbetalt forsikringsoppgjøret for Ricarda med €600 000.

For å erstatte Ricarda kjøpte Stall Bergan hesten Prima Vera. Den ble kjøpt ved faktura til Stall Bergan fra Heyside Farm i England for GBP 450 000, noe som på den tiden tilsvarte kr 4.710.000. Ved innførsel til Norge fra England betalte Stall Bergan kr 1.288.563 i importavgift. Kjøpet av Prima Vera ble finansiert av forsikringsutbetalingen fra Ricarda.

I omsetningsoppgaven for november-desember 2007 ble det gitt slike tilleggsopplysninger:

«Skatteyder har denne gangen et stort avgiftsbeløp til gode. Viktigste årsaken til dette er innkjøp og innførsel av en hest til 600.000 euro, hesten Ricarda. Denne hesten var meget lovende og skulle trenes opp og markedsføres i forbindelse med OL i år. Uheldigvis brakk den benet nå i januar og ble slaktet.»

I omsetningsoppgaven for januar-februar 2008 ble det gitt slike tilleggsopplysninger:

«Skatteyder har i perioden fortollet inn 4 hester i ulike prisklasser. Den dyreste, Prima Vera, til Nkr 4.710.000 er kjøpt inn for å erstatte Ricarda som ble innkjøpt i oktober 2007 til 600.000 Euro. Denne hesten brakk benet i januar og måtte slaktes. Den var forsikret og forsikringsoppgjør på 600.000 euro er mottatt. Prima Vera skal markedsføres under OL og selges deretter. De andre to kostbare hestene, Felix og Pollen, er allerede solgt til god pris og tatt med i periodens avgiftspliktige omsetning.»

Tre måneder senere ble det utarbeidet en identisk avtale for Prima Vera som for Ricarda, signert kun av Braathen den 01.03.2008.

Hva gjelder forståelsen av eierskap til hestene, har både Endresen og Braathen forklart seg på samme måte for Ricarda og Prima Vera, som for Le Beau, dvs. at Ojada ga et lån til Stall Bergan og hesten(e) skulle eies av Stein Endresen / Stall Bergan. Også andre vitner forklarte det samme.

På samme måte som for Le Beau, legger lagmannsretten etter bevisførselen til grunn som dokumentert at hestene Ricarda, og senere Prima Vera, var kjøpt og eid av Stall Bergan.

Forståelsen underbygges også av en tilleggsavtale vedr. Prima Vera datert 29.06.2009. Avtalens parter er Stein Endresen, Ojada v/Braathen og Braathens datter Hedda Braathen. Sistnevnte var en meget lovende sprangrytter. Av avtalen framgår at Stall Bergan hadde misligholdt betalingsforpliktelsen ved at lånet ikke ble tilbakebetalt innen utgangen av 2008 som forutsatt. Avtalen innebar at «Stall Bergan Ridesenter / Stein Endresen låner ut hesten Prima Vera til Hedda Braathen» ut 2009 eller til hesten ble solgt, mot at Hedda Braathen skulle dekke alle utgifter til hesten. Hesten skulle forsøkes solgt innen utgangen av 2009, og forfallsdato for lånet til Stall Bergan ble forlenget tilsvarende.

### **2.5. Eierskap til hesten Hoyo de Monterey**

Som det framgår over i punkt 2.2 ble Hoyo de Monterey kjøpt i 2006 etter at Stall Bergan fikk lån fra Pernille Stange. Lagmannsretten har ikke funnet det dokumentert at denne hesten hadde noen forbindelse til OL-satsingen.

Da skatteetaten hadde bokettersyn i 2010, ble Stall Bergan bedt om å fremlegge en skriftlig låneavtale for Hoyo de Monterey. Siden avtalen med Stange fire år tidligere kun var inngått muntlig, fant Kristin Endresen fram avtalene for Le Beau, Ricarda og Prima Vera, og satt opp en forenklet avtale etter malen for de tre andre hestene. Hun brukte samme overskrift, inndeling, fonttype og delvis nummerering av punkter, og på tilsvarende måte ble det brukt begrep som lånegiver og lånetaker, felles eie, og at Stall Bergan skal «beholde kontroll over eierskapet til» hesten. Avtalen ble deretter tilbakedatert til 08.06.2006 og signert av begge parter. Lagmannsretten legger til grunn Kristin Endresens forklaring om at hun ikke nærmere vurderte innholdet i avtalen, utover at «de andre avtalene jo var godkjent av advokat og sånt».

I skriftlig bekreftelse datert 26.08.2010 har Pernille Stange skrevet:

«Jeg viser til den nevnte låneavtalen mellom Stall Bergan/Stein Endresen som lånetaker og Pernille Stange som lånegiver. Som det står i låneavtalen er det kun Stall Bergan som er eneeier på Hoyo de Monterey og dette var også en forutsetning for denne avtalen. Jeg er kun en kreditor som har lånt Endresen nevnte beløp.

Ved ett salg av Hoyo de Monterey, er det kun lånebeløpet jeg vil gjøre krav på, og ikke salgssummen som ble feil sitert i forrige avtale. Den siste avtalen ble gjort i full fart da jeg hadde dårlig tid og jeg beklager misforståelsene som har oppstått rundt dette.»

Høsten 2008 vant Endresen kongepokalen med Hoyo de Monterey. Hesten ble solgt i 2010 slik at Stall Bergan kunne gjøre opp lånet til Stange. Endresen har forklart at han solgte den uten tap til

en kjøper i Danmark, men at prisen ved salget var «meget rimelig», og at den danske kjøperen derfor forpliktet seg til å gi ham provisjon ved neste videresalg. Da hesten etter kort tid ble videresolgt til en kjøper i Tyskland, mottok Stall Bergan provisjon av salget på ca. kr 100.000.

Lagmannsretten finner ikke grunn til å legge vekt på den tilbakedaterte avtalen mellom Stall Bergan og Stange, med de feilkilder denne inneholdt etter avskrift fra andre avtaler. Kjøpet av Hoyo de Monterey var ikke knyttet til OL-deltakelsen og skiller seg også på det punktet fra de tre andre hestene. Stein Endresen har sannsynliggjort at Hoyo de Monterey kun var eid av Stall Bergan.

### **2.6. Konklusjon vedr. privatrettslig eierforhold**

Skatt øst har i sine vedtak lagt til grunn at Stall Bergan kun eide 10 prosent av Le Beau. Etter bevisførselen for lagmannsretten er det klart at det var Stein Endresen / Stall Bergan som alene var eier av de fire hestene.

## **3. Endringen av virksomheten, spørsmålet om risiko**

### **3.1. Stall Bergans virksomhet fram til 2006**

På begynnelsen av 2000-tallet omsatte Stall Bergan for det meste hester på det norske markedet. Årlig ble det omsatt mellom 50 og 100 hester til varierende pris, med en gjennomsnittlig salgssum over kr 100.000. En normalt god hest til det nasjonale amatørmarkedet for sprangridning ble normalt solgt fra kr 50.000 til kr 250.000.

### **3.2. Markedsanalyse pr. 2006**

Stein Endresen hadde tidligere et samarbeid gjennom Stall GS med Geir Gulliksen. Gulliksen konkurrerer også som rytter i sprangridning på høyt nivå, og hans virksomhet Stall Gullik AS ved Drammen var størst i Norge på kjøp og salg av spranghester.

I større grad enn Stall Bergan, omsatte Stall Gullik også dyrere hester på det internasjonale markedet, særlig i Tyskland. Lagmannsretten legger til grunn at en spranghest av ypperste klasse kan omsettes for over 20 millioner kroner på det internasjonale markedet, og flere hester selges for over 1 million kroner.

Ledger Beerbaum forklarte som vitne for lagmannsretten at han i de siste 30 årene har drevet med kjøp og salg av hester. I hans stall i Tyskland er det nå 40 ansatte og ca. 100 hester, og han flere ganger har solgt hester for 2-3 millioner euro.

Sylve Söderstrand var tidligere landslagstrener for Norge. Han forklarte at Endresen ble ansett å være av de «mest skikkelige rytterne i verden», med god anseelse internasjonalt som rytter og trener. Han bekreftet også at en hest på mesterskapsnivå kan selges for mellom 1 og 6 millioner euro.

Stein og Kristin Endresen ønsket å løfte Stall Bergans virksomhet til et høyere omsetningsnivå. Ved å omsette «alminnelige spranghester» var det for Stall Bergan vel så mye arbeid for lav fortjeneste per hest, mens det ved omsetning av «topphester» ville bli en større fortjenestemargin, uten at det nødvendigvis innebar et større arbeidsomfang. Kristin Endresen forklarte at de ønsket

å gå fra å selge to hester i uka med lavt nettoutbytte, til å selge færre hester med større nettoutbytte, noe hun til sammenligning omtalte som «å gå fra å selge lada til å selge mercedes».

Samtalene for å gjennomføre satsingen var påbegynt lenge før OL og etter lagmannsrettens syn framstod satsingen på den tiden som et naturlig neste skritt, både sett hen til de fasiliteter Stall Bergan hadde opparbeidet som et moderne ridesenter, og den kapasitet Stein Endresen var som trener.

Det at satsingen ble foretatt samtidig som Norge ønsket å kvalifisere et lag til OL, gjør ikke den markedsmessige vurderingen i forhold til stallens virksomhet annerledes. Stall Bergan anses å ha foretatt de nødvendige markedsanalyser i forkant av satsingen og lagmannsretten er ikke enig med Skatt øst i at investeringene i de fire hestene var bedriftsøkonomisk uforsvarlig på den tiden det ble gjort i 2006/2007.

Lagmannsretten finner heller ikke at satsingen på dyrere hester, eller den sportslige satsingen mot OL, kan anses å være en «ny aktivitet» eller en uventet utvikling for Stein Endresen. Helt konkret vises til at Endresen allerede i forkant av 2007 både kjøpte og solgte hester samtidig som han konkurrerte på høyt internasjonalt nivå. Selv om kvalifiseringen til OL gjennom EM 2007 var en sportssensasjon i sprangridningsmiljøet, var det ikke en sensasjon at Stein Endresen var en rytter som kunne klare dette, jf. hans mange topp-plasseringer i internasjonale konkurranser forut for EM 2007.

### **3.3. Fordeling av risiko**

Alle de tre långiverne Stange, Andresen og Ojada AS v/Braathen har vært av den klare oppfatning at lånene som ble gitt i 2006 og 2007 var reelle og at Stall Bergan var forpliktet til å betale tilbake lånene.

For lånet fra Stange til Hoyo de Monterey var forfallsdato ikke fastlagt på forhånd, mens det for Andresen og Braathen var klart at lånene skulle tilbakebetales ved salg av Le Beau og Prima Vera, senest ved utgangen av 2008. Tilleggsavtalen inngått vedr. Prima Vera bekrefter også at Stall Bergan hadde «misligholdt» plikten til å tilbakebetale lånet, men at det ble gitt henstand på lånet. De tre långivernes forklaring innebar at lånet ikke uten videre ville bli ettergitt, til tross for at dette framgår som et alternativ i nedbetalingsplanen for Le Beau. For Hoyo de Monterey er et slikt vilkår ikke tatt inn skriftlig. I avtalen vedr. Ricarda framgår blant annet at lånet forfaller straks til utbetaling hvis låntaker vesentlig misligholder det.

Så lenge långiver og låntaker ikke anses å være nærstående, vil det ikke kunne vektlegges at lånet ikke var rentebærende. Braathen forklarte for lagmannsretten at han så på sin mulighet for å tjene penger på lånet ved et salg av hestene med fortjeneste, og at det derfor ikke ble avtalt at det skulle være rentebærende. Andresen hadde også opprinnelig en klar forventning om å få lånet tilbakebetalt da Le Beau ble solgt.

Den optimisme som rådet på midten av 2000-tallet, hvor «alle piler pekte oppover», gjorde ifølge Braathen at man ved avtaleinngåelsen i større grad så på mulighetene for fortjeneste, heller enn å sikre seg mot tap.



Så lenge avtaleforholdet mellom partene var reelt og Stall Bergan i realiteten risikerte rettslig innkreving av lånene ved mislighold, finner lagmannsretten at Stall Bergan tok en reell risiko ved opptak av lån ved satsingen på dyrere hester fra 2006 og framover. At partene i ettertid - i første omgang av hensyn til Stall Bergan - har valgt ikke å forfølge lånene, tillegges mindre vekt.

### 3.4. Hendelser i 2008

Ved oppstart av OL fikk Stall Bergan bud på Le Beau på kr 8.000.000. Siden Stein Endresen hadde tro på at hesten ville klare det bra i OL og at prisen ville stige ytterligere som følge av dette, ble budet avslått.

Som nevnt over klarte det norske laget en sensasjonell bronsemedalje for lag i OL 2008. Ekvipasjen Le Beau / Stein Endresen gjennomførte konkurransen på ypperste vis. Le Beau viste seg med andre ord å prestere meget godt i OL etter at Endresen hadde trent med den i over ett år.

Deretter skjedde tre uheldige omstendigheter som det etter lagmannsrettens syn ikke var mulig for Stall Bergan å forutse i 2006/2007.

For det første: To dager etter premieseremonien for lag i OL ble det oppdaget at en av de tre andre hestene på laget hadde testet positivt på et middel som den gang var forbudt. Som følge av dette ble det norske laget diskvalifisert og fratatt bronsemedaljen. Selv om Le Beau og de siste to hestene ikke var involvert, ble det satt spørsmålstejn ved hele det norske laget og det ble negativ omtale. Samme dag som laget ble fratatt medaljene, skulle Stein Endresen ri den individuelle konkurransen med Le Beau. Det ble en 15. plass individuelt, noe som var en meget god plassering, men ikke så god som de hadde håpet. Stein Endresen har forklart at det til en viss grad var vanskelig å konsentrere seg den dagen.

For det andre: Mot slutten av den siste runden i den individuelle konkurransen fikk Le Beau en strekk i det ene beinet. Som følge av skaden måtte han tas ut av trening i et par måneder, for så å gjennomgå opptrening i ytterligere to måneder for å komme tilbake på samme nivå.

For det tredje: Finanskrisen rammet store deler av det internasjonale finansmarkedet høsten 2008, dvs. rett etter OL i august. Finanskrisen medførte en umiddelbar og brå «tørke» i omsetningen av dyre hester. Folk som forut for finanskrisen normalt ville investert i en dyr hest, var nå opptatt av å redde virksomheten. De som normalt ville kjøpt fem hester, kjøpte nå kun én. Også avlsoppdrettet gikk ned i perioden.

Etter lagmannsrettens syn var disse tre hendelsen ikke mulig å forutse for Stall Bergan da investeringene ble gjort i 2006 og 2007. Lagmannsretten finner det sannsynliggjort at i alle fall Le Beau ville blitt solgt med fortjeneste etter OL uten disse tre omstendighetene. Samme sannsynlighet for salg med gevinst var også til stede for Prima Vera.

### 3.5. Utviklingen etter 2008

Både for rytterne, men også for hestene, henger en deltakelse i OL høyest, og en OL-deltakelse vil være av markedsmessig positiv betydning for både hest og rytter senere. Dette har også har vært tilfellet for Stein Endresen, som fortsatt blir omtalt som «olympic rider» når han konkurrerer i utlandet.

Therese Alhaug er redaktør i det norske og internasjonale hestemagasinet Equalife. Hun forklarte for lagmannsretten at Endresen allerede før OL var en av de to best kjente norske rytterne i utlandet, men at hans navn hadde styrket seg markant etter OL-deltakelsen. Hun bekreftet også at han som trener og hesteformidler hadde hatt stort utbytte av OL, både ved at han får benytte bedre hester i konkurranser, samt at han derved får økt salget både nasjonalt og internasjonalt.

Lagmannsretten er uenig med Skatt øst i at investeringene i de fire hestene, og deltakelsen i OL ikke har hatt betydning for Stall Bergans omsetning og den virksomhet Stein Endresen utøver gjennom Stall Bergan.

På bakgrunn av forklaringer gitt i ankeforhandlingen, legger lagmannsretten til grunn at Stall Bergan nå, i motsetning til før 2006, formidler salg av hest til de beste rytterne i verden, både i England og USA. Stein Endresens kontaktnett har de senere årene endret seg i den forstand at han nå er inne i de «innerste sirkler» i internasjonal sprangridning. Han benyttes også som mellommann ved salg utenfor Norge, for eksempel hvis en hest skal selges fra Tyskland til USA. Han har også bistått med salg til gulfstatene og Øst-Europa.

Som følge av finanskrisen, som det etter lagmannsrettens syn må tas hensyn til ved vurderingen av markedet for slike dyre spranghester, finner lagmannsretten ikke å kunne legge vekt på at Stall Bergans omsetning ikke fikk en umiddelbar økning rett etter OL. Stall Bergan har for lagmannsretten bevist at den markedsanalysen som ble foretatt i forkant av satsingen for midt på 2000-tallet, har slått til. Det omsettes nå dyrere hester enn tidligere og det er ikke lenger nødvendig å omsette så mange hester for samme inntjening. Stall Bergan har også kunnet fase ut ordinær rideskole. Stein Endresen tjener nå mer penger til virksomheten som innleid rytter enn tidligere, og har også klart større internasjonalt kontaktnett.

#### **4. Den avgiftsmessige siden**

##### **4.1. Vurdering av om hestene tilhører næringen**

Skatteklagenemnda og Klagenemnda for merverdiavgift har i sine vedtak lagt til grunn at de fire hestene ikke hadde den nødvendige næringsmessige tilknytningen til den virksomhet som utøves i Stall Bergan, og at satsningen mot OL-deltakelse i 2008 var utøvelse av en ikke-økonomisk aktivitet.

Sten Endresen har anført at det i hans virksomhet ikke er mulig å skille virksomhetens deler fra hverandre.

Skatt øst har ikke krevd skattemessig eller avgiftsmessig endring vedr. noen andre hester kjøpt i årene før 2006, de andre hestene kjøpt i perioden 2006-2007 foruten de fire navngitte hestene, eller noen hester kjøpt i årene etter. Skatt øst har ment at disse fire hestene må anses å være «konkurranshester», til forskjell fra øvrige hester i stallen.

Spørsmålet om en aktivitet drives i næring skal baseres på en konkret helhetsvurdering ut fra aktivitetens omfang, varighet, og om den er egnet til å gå med overskudd over tid. I tillegg er det en forutsetning av virksomheten drives for eiers egen regning og risiko.

Lagmannsretten har funnet det dokumentert at Stall Bergans virksomhet med å kjøpe og selge hester over tid har vært egnet til å gå med overskudd.

Etter lagmannsrettens syn var ikke kjøpet av Hoyo de Monterey, Le Beau og Ricarda / Prima Vera en ny aktivitet for Stall Bergan, og heller ikke på siden av Stall Bergans aktivitet, og hestene var således en del av den virksomheten som samlet sett var egnet til å gå med overskudd.

#### **4.2. Merverdiavgiftssystemets betydning av å være sluttbruker**

Etter mval.69 § 1 skal det betales merverdiavgift til staten på kjøp og salg av varer og tjenester. Loven inneholder også en rekke unntak og fritak fra avgiftsplikt, for eksempel omsetning og utleie av fast eiendom, undervisningstjenester, omvisningstjenester og tjenester i form av rett til å utøve idrettsaktiviteter.

Hovedregelen om fradragsrett for inngående merverdiavgift er helt sentralt i merverdiavgiftssystemet. Fradragsretten muliggjør at merverdien i hvert verdiskapningsledd kan beskattes, uten at avgiftsbelastningen akkumulerer seg som kostnad. Ved fradragsretten motvirkes at det beregnes avgift på avgift.

Mval.69 § 21 lød slik:

«En registrert næringsdrivende kan trekke inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap IV fra den utgående avgift når ikke annet følger av bestemmelsene i dette kapittel.»

Bestemmelsen er nå videreført i annen ordlyd i mval. 2009 § 8-1, uten at det er tilsiktet en innholdsmessig endring.

Om mval.69 § 21 uttalte Høyesterett i Rt-2012-432 (Elkjøp) avsnitt 43:

«Denne bestemmelse har flere funksjoner. Den fungerer for det første som en generell avgrensning av fradragsretten for næringsdrivende som bare driver avgiftspliktig virksomhet. For det andre angir den hvor nær tilknytning en anskaffelse eller oppofrelse må ha til den avgiftspliktige virksomhet dersom den avgiftspliktige også driver avgiftsfri omsetning. For det tredje fungerer den som et tilordningskriterium i forholdet mellom ulike næringsdrivende. Det er for alle disse relasjonene blitt fremholdt i rettspraksis at det ikke er tilstrekkelig for fradragsrett at anskaffelsen eller oppofrelsen fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig. For at det skal foreligge fradragsrett, må anskaffelsen eller oppofrelsen være relevant for virksomheten og ha en tilstrekkelig og nærliggende tilknytning til denne.»

Dette ble lagt til grunn også i Rt-2015-652 (Telenor) avsnitt 42.

Ved full fradragsrett for inngående merverdiavgift blir sluttresultatet at transaksjonene gjennom de ulike verdiskapningsledd utgjør pris før avgift til forbruker, multiplisert med avgiftssatsen, slik at det kun er sluttbrukeren som faktisk betaler den samlede skatt på merverdiavgiften lagt inn i varen/tjenesten.

Merverdiavgiftssystemet gir to valg: Enten må Stein Endresen regnes for å være en sluttbruker av hestene, slik at han som siste ledd i omsetningskjeden må dekke merverdiavgiften fullt ut og har ikke krav på fradrag; eller så må hestenes tid i Stall Bergan regnes for å være en del av Stall Bergans omsetning, noe som gir fradragsrett for inngående avgift i den utgående avgiften.

Dersom Stein Endresen selger «brukte hester» som sluttbruker/forbruker, skal han i utgangspunktet ikke tillegge merverdiavgift på hestene ved videresalg.

Lagmannsretten legger etter bevisførselen til grunn at Stein og Kristin Endresen normalt ikke har noen «helt private hester», men at samtlige hester på Stall Bergan til enhver tid er til salgs. Virksomheten er knyttet opp mot kjøp/import av hester, for videreutvikling av hestene til et bedre produkt gjennom opptrening og markedsføring på stevner, slik at kundene er villige til å betale en bedre pris enn hva hesten i sin tid ble kjøpt for. Den innsatsen Stein Endresen og de andre ansatte på Stall Bergan legger i hestene, tilfører hestene en verdi.

Følgen av dette er at de samme hestene som til enhver tid er for salg, også er de hestene Stein Endresen eller andre ved Stall Bergan bruker i sprangridningskonkurranser.

Selv om Endresen brukte Le Beau i OL, legger lagmannsretten til grunn at den reelt sett var til salgs hele tiden. Uten de tre uheldige omstendighetene redegjort for over, kunne Le Beau blitt solgt med fortjeneste. Differansen mellom inngående og utgående merverdiavgift ville da vært annerledes.

### **4.3. Profesjonell sport som næring**

Skatt øst har anført at sprangridningen ikke kan anses å være næringsvirksomhet, og særlig at Stein Endresens satsing mot OL kun var for personlige sportslige formål.

Stall Bergan driver både avgiftspliktig og avgiftsfri virksomhet. Av Skatteetatens veileder «Skatte- og avgiftsmessige forhold for hestebransjen» framgår at fôring og stell av hester er avgiftspliktig, mens rideopplæring normalt faller utenfor loven. Utleie av stallplass med adgang til bruk av ridebaner anses som utleie av fast eiendom som faller utenfor merverdiavgiftsloven, mens tjenester som pass og stell av hester er avgiftspliktig. Leie av stallplass er i utgangspunktet utenfor loven, men dersom utleien skjer sammen med pass og stell av hester, ses aktivitetene i sammenheng, og derved kan hele tjenesten anses avgiftspliktig. I visse tilfeller av «oppstalling» av hester er det godtatt at det ytes separate tjenester med utleie av fast eiendom uten merverdiavgift (boksleie), og fôring og stell med avgift, forutsatt at det er inngått separate avtaler for boksplassen der hesteeier selv har ansvar for hest og utstyr, og avtale om tjenester i form av fôring og lufting mv. Sprangridning anses i utgangspunktet som idrettstjeneste, som isolert sett faller utenfor merverdiavgiftsloven. For hester som sponses av næringslivet vil sponsorinntektene være avgiftspliktige dersom det foreligger en motytelse, mens rene gaveytelser ikke anses som vederlag. Veilederen omtaler ikke sprangridning spesielt, men er i hovedsak rettet mot galopp og trav.

I de tilfeller sport anses som virksomhet, vil virksomhet innen sportsutøvelse være utenfor loven, jf. mval.69 § 5b første ledd nr. 12. Når det drives virksomhet utenfor loven har den næringsdrivende normalt ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift i tilknytning til denne,

jf. mval.69 § 23, eventuelt fullt fritak for inngående merverdiavgift og beregning av utgående avgift ved bruk som faller utenfor loven, jf. uttaksregelen i mval.69 § 14 første ledd.

Bevisførselen for lagmannsretten har entydig dokumentert at det for sprangridningshester på dette nivået er en klar sammenheng mellom hestens resultater i konkurranser, og den pris eieren kan få for hesten ved et salg. At spranghesten deltar i konkurranse er således en nødvendig forutsetning for å nå de rette kjøperne. Det er ikke tilstrekkelig at hestene klarer å «hoppe bra hjemme på gården» eller i lokale konkurranser, de må vises frem og prestere under press i store (og helst internasjonale) konkurranser. Samtlige vitner for lagmannsretten har forklart at konkurransene i vel så stor grad fungerer som markedsplasser, og at avtaler om kjøp og salg foregår i tilknytning til konkurransene.

Også Skatt øst har for lagmannsretten akseptert at det er en sammenheng mellom markedspris på hesten og dens resultat i konkurranser.

Problemstillingen om finansiering av profesjonell idrett ble drøftet i Rt-2003-1821, hvor staten anførte at det ville føre til «at ulike idrettsutøvere blir stillet forskjellig» dersom Hunsbedt Racing AS ble innrømmet fradragsrett for inngående avgift for racingbilen. Høyesterett var ikke enig og uttalte i avsnitt 41:

«Dette er imidlertid en konsekvens av at ulike idrettsutøvere har forskjellige finansieringskilder, og at noen inntekter er avgiftsbelagte, mens andre ikke er det. Det at ulike idrettsutøvere blir stillet forskjellig, kan derfor ikke være noe argument mot fradragsrett.»

Og, videre i avsnitt 42:

«Når en idrett blir drevet profesjonelt, kan jeg imidlertid ikke se at det er grunnlag for å definere idrettsutøveren som sluttbruker av de oppofrelser som idrettsutøveren gjør.»

På samme måte gjelder dette for Stein Endresen. Han driver sprangridning på et profesjonelt nivå samtidig som han driver avgiftspliktig omsetning av hestene.

I dette konkrete tilfellet ser ikke lagmannsretten grunnlag for å definere Stein Endresen som sluttbruker av de hestene han eier i Stall Bergan, og de oppofrelser han har hatt i den forbindelse. Dette gjelder både de rimeligere hestene og de dyrere hestene, herunder også de tre hestene Le Beau, Ricarda og Prima Vera som ble kjøpt i 2007 i forbindelse med satsingen mot OL 2008.

Gjems-Onstad m.fl. uttaler i MVA-kommentarer (5. utgave 2016) side 509 at:

«dersom en anskaffelse har naturlig og nær tilknytning til et unntatt formål, må tilknytningen til den registrerte virksomheten være tilnærmedesvis like naturlig og nær for at fradragsrett (hel/delvis) skal være aktuelt. Er tilknytningen til den registrerte virksomheten mer fjern eller avledet har gjerne betegnelsen bedriftsøkonomisk betydning vært benyttet, men det bør neppe trekkes rettslige slutninger på bakgrunn av en forståelse av dette begrepet.»

Av samme kommentarutgave framgår på side 510:

«Utgangspunktet er at fradragsretten skal vurderes i forhold til virksomheten og ikke på transaksjonsnivå, jf. ordlyden i mval. § 8-1. Det er tilstrekkelig at anskaffelsen er til den registrerte virksomheten, og det er ikke nødvendig å påvise at anskaffelsen er til bestemte avgiftspliktige transaksjoner. Forarbeidene nøyer seg da også med å presisere at avgift på innkjøp til unntatt virksomhet må innkalkuleres i denne virksomheten, jf. Ot.prp.nr.17 (1968-1969) s. 45.»

I Rt-2012-432 (Elkjøp) uttalte Høyesterett i avsnitt 46:

«Det må etter mitt syn være en grunnleggende forutsetning for at en enkeltstående avgiftsfri transaksjon skal bli ansett som en særskilt virksomhet, at transaksjonen har en egenverdi for den avgiftspliktige. Hvis transaksjonen ikke utgjør en selvstendig målsetning for den avgiftspliktige, men bare inngår som middel i å oppnå en målsetning innenfor den avgiftspliktige virksomhet, kan transaksjonen etter min oppfatning ikke betraktes som egen virksomhet, men må anses som ledd i den avgiftspliktige virksomhet.»

Også tidsnære bevis som innsending av omsetningsoppgave har vist at planen var ytterligere videresalg. Kjøpene ble gjort som del av næringen og alle hestene inngikk som middel for å oppnå en målsetning innenfor den avgiftspliktige virksomheten; omsetning av hester ved å høyne markedsverdien på dem ved fremvisning i store mesterskap.

Foruten at Le Beau ble brukt i selve konkurransen i OL, har ellers bruken av de fire hestene ikke skilt seg fra bruken av de andre hestene på Stall Bergan. Det at hestene skilte seg markant ut i pris, kan ikke tillegges avgjørende betydning når deres bruk og tilknytning til Stall Bergan ellers ikke skiller seg fra andre hester, og satsingen på dyrere hester i tillegg framstod som bedriftsøkonomisk skjønnsom i satsingen på å nå et større marked midt på 2000-tallet.

#### **4.4. Fellesanskaffelse - særlig om Le Beau**

For virksomheter som driver både avgiftspliktig virksomhet og avgiftsfri virksomhet, skal det for fellesanskaffelser beregnes et forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift, jf. mval.69 § 23. Avgjørende for hva som er fellesanskaffelser, er en konkret vurdering av den avgiftsfrie og avgiftspliktige omsetningen.

Det er særlig innkjøpet av Le Beau som nødvendiggjør en vurdering av fellesanskaffelsesbegrepet i mval.69 § 23, idet den hesten var ekstraordinært kostbar sammenlignet med de øvrige hestene.

I Rt-2003-1821 (Hunsbedt) var spørsmålet om Hunsbedt Racing AS, som drev rallycrossvirksomhet og reklamevirksomhet, kunne trekke inngående avgift knyttet til en rallycrossbil (anskaffet i avgiftsfri rallycrossvirksomhet) fra utgående avgift i avgiftspliktig reklamevirksomhet. Høyesterett konkluderte med at reklamevirksomheten ikke kunne skilles fra rallycrossvirksomheten, men inngikk «som en integrert del av og danner det vesentligste økonomiske fundament for denne». Anskaffelse, drift og vedlikehold av rallycrossbilen ble dermed ansett å ha en slik nær og naturlig tilknytning til virksomheten at vilkårene for fradragsrett etter mval.69 § 21 var oppfylt, jf. avsnitt 37. I avsnitt 38 forkastet Høyesterett skillet mellom primærbruk og sekundærbruk. Konklusjonen var at det dreide seg om ett felles

driftsmiddel - rallycrossbilen - som var til faktisk bruk i begge virksomhetene. Av avsnitt 40 framgår:

«Etter min oppfatning kan det ikke oppstilles andre vilkår for fradragrett for inngående avgift enn at oppførelsen er relevant og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet. Hvorvidt det ved vurderingen av om en oppførelse har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten, i enkelte tilfeller kan være et moment om primærbruken skjer i avgiftsfri virksomhet, finner jeg ikke grunn til å gå nærmere inn på. Det må imidlertid i så fall være tale om en virksomhet som er klart adskilt fra den avgiftspliktige virksomhet. Som tidligere nevnt, kan Hunsbedt Racing AS' rallycrossvirksomhet ikke skilles fra reklamevirksomheten, men disse to må anses å utgjøre integrerte deler av samme virksomhet, og vilkårene for fradragrett er da oppfylt.»

At bilen primært var anskaffet til rallycrosskjøring, fikk altså ikke betydning for retten til fradrag i virksomheten.

Høyesteretts vurdering av rallycrossbilen er i store trekk sammenlignbar med lagmannsrettens vurdering av hestene - også Le Beau - i denne saken. Lagmannsretten anser at de fire hestene er anskaffet både til den avgiftsfrie profesjonelle sportsutøvelsen og den avgiftspliktige virksomheten med omsetning av hester, idet hestene var relevante for både kjøp og salg av hest, samt utøvelsen av sprangridning. Etter lagmannsrettens syn er det ikke mulig å holde klart adskilt sprangridningen (herunder deltakelse i OL) og omsetningen av hester.

I Rt-2008-932 (Bowling 1) var problemstillingen om «oppførelsen, helt eller delvis, er pådratt som ledd i ikke avgiftspliktig virksomhet», jf. avsnitt 31. Høyesterett konkluderte med fradragrett for omkostninger knyttet til felles oppføring av lokalet, for anskaffelse og vedlikehold av inventar til felles bruk, samt renhold og andre tjenester. Men anskaffelse og vedlikehold av driftsmidler i bowlingvirksomheten, hvor det ikke skjedde noen «felles fysisk bruk» med serveringsvirksomheten, var ikke tilstrekkelig til å gi fradrag, idet hovedtilknytningen var den rent bedriftsøkonomiske. I avsnitt 38 ble rettstilstanden oppsummert slik:

«Skal jeg oppsummere rettstilstanden så langt, vil jeg si at fradrag kan kreves for anskaffelser og driftsutgifter til avgiftsfri virksomhet, forutsatt at de er en innsatsfaktor for omsetningen av avgiftspliktige ytelser. Er anskaffelsen til direkte, faktisk bruk i begge virksomheter, vil kravet være oppfylt, forutsatt at den er relevant og har naturlig og nær tilknytning. En ren bedriftsøkonomisk tilknytning til normalt ikke være tilstrekkelig.»

I motsetning til Bowling 1-dommen, er hestene på Stall Bergan i felles fysisk bruk i både avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning, også disse fire hestene. Anskaffelse av hestene er en nødvendig innsatsfaktor både for den avgiftspliktige hesteomsetningen, og utøvelsen av sprangridningen og enkelte andre deler av avgiftsfri omsetning.

Etter lagmannsrettens syn gir hestene noe mer enn kun en bedriftsøkonomisk tilknytning i forholdet mellom avgiftspliktig og avgiftsfri virksomhet.

Av mval.69 § 23 følger at dersom en anskaffelse både blir brukt i avgiftspliktig og avgiftsfri virksomhet, må den inngående avgiften fordeles forholdsmessig på de ulike formene for virksomhet.

Lagmannsretten har ikke fått opplyst fullstendige regnskapstall for perioden fram til de angjeldende ligningsårene, ei heller for året 2006 som denne saken blant annet gjelder. Næringsoppgavene viser likevel at Stall Bergans omsetning for 2006, 2007, 2008 og 2009 var hhv. kr 9.680.000, kr 11.313.000, kr 14.146.000 og kr 15.686.000.

Det er ubestridt at Stall Bergans inntekter fra sprangridningskonkurranser (premiepenger) er beskjedne sett i forhold til virksomhetens samlede inntekter. Premieinntektene for årene 2006, 2007 og 2008 var henholdsvis kr 22.000, kr 331.000 og kr 123.000.

Partene er enige i at den reelle inntekten fra premiepengene må anses å være ubetydelige, jf. forskrift FOR-1969-21-20-1 § 4 annet og tredje ledd.

Dette medfører at Stall Bergan gis rett til fullt fradrag for inngående avgift.

#### **4.6. Hestebilen**

Partene er enige om at vurderingen for hestebilen følger vurderingen av hestene.

Etter lagmannsretten vurdering tilhører også lastebilen virksomheten og bruk av den i konkurransevirkosomhet vil være nært knyttet til bruken av hestene for markedsføring. Det skal da ikke beregnes uttaksmerverdiavgift knyttet til bruken av hestebilen.

#### **4.7. Konklusjon merverdiavgift**

Etter lagmannsrettens samlede vurdering av de fire hestene og hestebilen, hadde Stall Bergan krav på fradrag for inngående avgift ved kjøp av hestene, og det skal ikke beregnes uttaksvavgift for bruk av hestebilen.

### **5. Den skatterettslige siden**

Av skatteloven § 6-1 framgår at det gis «fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Bestemmelsen inneholder to kumulative vilkår som begge må være oppfylt for at skattyteren skal kunne ha rett til å fradragsføre kostnaden.

For det første må det foreligge en *oppofrelse av en fordel*. Som Høyesterett presiserte i Rt-2014-108 avsnitt 48 er kjernen i dette oppofrelsesvilkåret at det «må finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling», idet lovteksten krever at kostnaden må være «pådratt». For det andre må oppofrelsen av fordelene ha *tilknytning* til inntekt eller inntektsskapende aktivitet. Kostnader til privat virksomhet er etter dette ikke fradragsberettiget.

Som nevnt innledningsvis er endringen hva gjelder fordeling av salgssummen for hesten Tessio 2 ikke bestridt av Stall Bergan. Salgssummen på kr 812.000 er fordelt på årene 2006 og 2007 med hhv. kr 312.000 og kr 500.000. Skatt øst har ikke bestridt at hesten Tessio 2 var en del av



næringen og at salgsomsetningen tilhører virksomheten. Den omtvistede differansen knytter seg til opp- og nedskrivning av Hoyo de Monterey, samt nedskrivning av Prima Vera.

Lagmannsretten legger de valgte beløpene for opp- og nedskrivning av Hoyo de Monterey og Prima Vera til grunn som uomtvistet, da det ikke har vært noen bevisførsel omkring dette. Endringene er etter det opplyste relatert til antatt markedsverdi ved årsskiftet.

Lagmannsretten legger til grunn at en eventuell fortjeneste ved videresalg ville vært skattepliktig for de fire hestene Le Beau, Hoyo de Monterey, Ricarda og Prima Vera på samme måte som for Tessio 2 og de øvrige hestene solgt i Stall Bergan. Som det framgår av lagmannsrettens vurdering over, anses hestene å være anskaffet som del av Stall Bergans næringsvirksomhet. Hestene anses å ha en nær og relevant tilknytning til den inntektsskapende aktiviteten i stallen og kostnader ved hestene anses således å være nødvendige for å sikre fremtidig inntekt.

Som det framgår av Fredrik Zimmer: Lærebok i skatterett (7. utg. 2014) på side 205 er det ledende synspunktet ved grensdragningen at man som utgangspunkt må legge avgjørende vekt på hvilket formål som er det viktigste. Ved en rekke høyesterettsdommer er det fremholdt at man må velge en enten-eller-løsning. Er dette de inntektstilknyttede formål foreligger fradragsrett, mens er det de øvrige formål, foreligger ikke fradragsrett. Som gjennomgått over, var formålet med kjøpet av Hoyo de Monterey utelukkende en alminnelig investering, mens formålet med Le Beau (og også Ricarda og Prima Vera) var delt både i forhold til en satsing på OL og en endring i bedriftens omsetningsprofil mot dyrere hester. Etter en konkret vurdering av Stall Bergans drift har lagmannsretten kommet til at ingen av hestene i Stall Bergan faller på utsiden av næringsformålet, og således at hovedtilknytningen også hva gjelder de nevnte hestene er inntektstilknyttede formål.

Stein Endresen har da krav på fradrag i likningen etter skatteloven § 6-1.

## **6. Sakskostnader**

Statens anke har ikke ført frem.

Stein Endresen har fått medhold både i tingretten og i lagmannsretten om at vedtakene fra Skatteklagenemnda og Klagenemnda for merverdiavgift skal oppheves. Han har da etter tvisteloven § 20-2 første ledd krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten.

I saksomkostninger for lagmannsretten har advokat Strandenæs levert en omkostningsoppgave med krav om dekning av kr 328.797,50 i sakskostnader, hvorav kr 246.750 er juridisk bistand, kr 61.687,50 er merverdiavgift og kr 20.360 er reiseutlegg. Det er ikke reist innvendinger mot kravet. Kostnadene anses av lagmannsretten som nødvendige for å ivareta Endresen i ankesaken, og tilkjennes med kr 328.798 (avrundet). Det er ikke grunnlag for å anvende unntaksbestemmelsen i § 20-2 tredje ledd.

Lagmannsretten skal legge sitt resultat til grunn ved avgjørelsen også av tingrettens sakskostnadsavgjørelse, jf. tvisteloven § 20-9. I medhold av tvisteloven § 20-5 ble Stein Endresens sakskostnader for tingretten redusert fra kr 576.875 til kr 344.250. Lagmannsretten

tiltrer tingrettens vurdering av at arbeidsomfanget for tingretten gikk utover det som var rimelig og nødvendig for å ivareta saken, jf. tingrettens dom på side 17. Det gjøres etter dette ingen endring i tingrettens sakskostnadsavgjørelse.

Dommen er enstemmig.

#### *Domsslutning*

- 1. Anken forkastes.*
- 2. Stall Bergan Stein Endresen tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten med 328 798,- - trehundreogtjueåttetusensjuhundreognittåtte- kroner.*

*Det gjøres ingen endring i tingrettens sakskostnadsavgjørelse.*

## **SKN 16-107 Drosje - fradragsrett for lønnsutbetaling**

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-51.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 16. juni 2016, **sak nr.:** LB-2015-167677

**Dommere:** Lagdommer Per Racin Fosmark, lagdommer Espen Lindbøl, sorenskriver Wenche Flavik. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-182232 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-167677 (15-167677ASD-BORG/01).

**Parter:** A (advokat Morten Sandli og advokatfullmektig Jostein Tobiassen) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Per Sigvald Wang).

**Sammendrag:** Saken gjaldt fradragsrett for drosjeeiers lønnsutbetaling til sjåførere, som ikke ble betalt via bank i 2011, samt tilleggsskatt. Bakgrunnen for saken var at sjåførene løpende beholdt den del av drosjenes omsetning som kundene betalte kontant. Det ble deretter foretatt en avregning overfor drosjeeieren. Hovedspørsmålet var forståelsen av skatteloven § 6-51 - betaling via bank som vilkår for fradragsrett - og om det forelå en motregningssituasjon. Lagmannsretten la til grunn at det foreligger et motregningsunntak fra skatteloven § 6-51 første ledd, men den behøvde ikke å ta stilling til hvor langt unntaket rekker, fordi den fant at det ikke forelå noen motregningssituasjon: Kontantomsetningen som sjåførene beholdt måtte rettslig sett anses som forskudd på lønn. Senere avregning for å finne det beløp som drosjeeieren skyldte sjåføren var ikke motregning, da sjåføren ikke hadde noen fordring på drosjeeieren vedrørende kontantomsetningen. Det var da ikke nødvendig å gå inn på om det forelå noen motregningserklæring eller avtale om motregning. Konklusjonen ble at fradragsforbudet i skatteloven § 6-51 gjelder der ansatte sjåførere beholder kontantomsetning som lønn. Det var grunnlag for 30 prosent tilleggsskatt. Saksomkostninger ble ikke tilkjent.

**Saken gjelder:**

Saken gjelder fradragsrett for drosjeeiers lønnsutbetaling til sjåførere, som ikke er betalt via bank i 2011, samt tilleggsskatt. Bakgrunnen for saken er at sjåførene løpende beholdt den del av drosjenes omsetning som kundene betalte kontant. Hovedspørsmålet er forståelsen av skatteloven § 6-51 - betaling via bank som vilkår for fradragsrett - og om det forelå en motregningssituasjon.

**Sakens bakgrunn:**

Partene er enige om at tingrettens saksfremstilling kan legges til grunn, og fra denne gjengis:

«[Ankende part] A har et enkeltpersonforetak med samme navn som driver drosjevirksomhet tilknyttet Oslo Taxi. Han administrerer fem drosjeløyver og hadde 11 ansatte sjåførere.

Sjåførenes lønn utgjorde mellom 40 og 45 % av innkjørt omsetning, uten at ansettelsesavtalene regulerte lønnsutbetaling eller motregning særskilt. For tingretten har partene vært enige om

- at drosjekunder betaler kontant eller med kort. Over tid har kort-andelen av totalomsetningen økt på bekostning av kontant-andelen. Mens anslagsvis 60 - 70 % av totalomsetningen var kontanter i år 2000, utgjør kontant-andelen i dag ca 25 - 30 %;
- at den tradisjonelle ordning i drosjenæringen har vært at sjåføren beholdt kontantomsetningen som ble kjørt inn på det enkelte skift, mens drosjeeier mottok kort-omsetningen direkte til sin bankkonto. Driftskostnader på bilen ble belastet drosjeeier, enten via betalingskort som fulgte bilen (typisk drivstoff) eller notering og månedlig fakturering fra faste leverandører (typisk bilvask, vedlikehold mv). Ved avslutningen av hvert sjåfør-skift (normalt 12 timer brutto) skrev taksameteret ut skiftlapp som dokumenterte blant annet samlet omsetning og fordeling mellom kontantbetaling og kortbetaling. Ved utløpet av hver måned leverte sjåføren sine skiftlapper til drosjeeieren, som summerte samlet omsetning og beregnet samlet sjåførlønn; innbetalte skattetrekk for den enkelte sjåfør; avregnet sjåførens gjestående lønnskrav mot den allerede mottatte kontantomsetning, og utbetalte sjåførens eventuelle tilgodehavende. Dersom mottatt kontantforskudd og skattetrekk oversteg samlet månedslønn, måtte sjåføren betale inn differansen. Siden ca 2006 - 2007 har kontantomsetningen utgjort en så liten del av totalomsetningen at sjåførene gjennomgående har hatt et netto tilgodehavende lønnskrav på drosjeeieren ved utløpet av hver måned;
- at ingen kontanter tilhørende A fulgte bilen mellom den enkelte sjåførs skift. Hver enkelt sjåfør holdt selv kontant vekslekaske, og kontantomsetningen ble fortløpende sammenblandet med sjåførens egne kontanter uten krav om merking, atskilt kasse eller lignende; og
- at A praktiserte den tradisjonelle ordning som her er beskrevet, for sine sjåførere frem til 1 april 2011. 1 april 2011 instruerte A sjåførene om at også kontantomsetningen skulle innbetales til drosjeeier hver måned, og at samlet lønn skulle utbetales via bank. Ikke alle sjåførere gjorde som instruert, blant annet fordi de angivelig ikke hadde bankkonto. Disses arbeidsforhold ble etter hvert avsluttet. Det er enighet om at arbeidsforholdet til
  - en sjåfør med samlet kontantlønn 85 446 kr i 2011 ble avsluttet i løpet av mai 2011;
  - en sjåfør med samlet kontantlønn 41 742 kr i 2011 ble avsluttet i løpet av juli 2011;

- en sjåfør med samlet kontantlønn 98 611 kr i 2011 ble avsluttet i løpet av august 2011; og
- en sjåfør med samlet kontantlønn 170 893 kr i 2011 ble avsluttet i løpet av oktober 2011.

I tillegg sluttet ytterligere fem sjåførere med samlet kontantlønn 223 056 kr i 2011 i tiden mellom 1. januar og 1. april 2011. Etter utløpet av oktober 2011 leverte følgelig samtlige As sjåførere også kontant-omsetningen til drosjeeier, og mottok sin samlede lønn via bank, i samsvar med As instruks av 1 april 2011.

### Prosesshistorie

Etter bokettersyn i januar - mars 2013 vedtok skattekontoret 26. august 2013 å nekte A fradrag for kontante lønnsutbetalinger med kr 1.230.802 kr i inntektsåret 2011, og ila 30 % tilleggsskatt på det samme beløp. Vedtaket ble enstemmig stadfestet av skatteklagenemnda 11. mai 2014 (heretter «Vedtaket»).

A tok ut stevning 12. november 2014 og påsto Vedtaket opphevet. I tilsvar av 11. desember 2014 påsto staten seg frifunnet. Kort før hovedforhandlingen aksepterte staten As anførsler vedrørende hvilke lønnsbetalinger utover 10 000 kr som var foretatt utenfor bank. Partene reduserte derved det omtvistede beløp som A er nektet skattefradrag for og pålagt tilleggsskatt for, fra 1 230 802 kr til 719 158 kr, jf statens påstand post 1 og 2.»

Oslo tingrett avsa 19. juni 2015 dom med slik slutning:

1. Ligningen av A for inntektsåret 2011 endres ved at personinntekt i næring og alminnelig inntekt reduseres med kr 511.644.
2. Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt reduseres tilsvarende fra kr 1.230.802 til kr 719.158.
3. For øvrig frifinnes staten ved Skatt øst.
4. Sakskostnader tilkjennes ikke.

For nærmere detaljer vedrørende saksforholdet vises til tingrettens dom og lagmannsrettens bemerkninger nedenfor.

A har i rett tid anket dommen til Borgarting lagmannsrett, og staten v/ Skatt øst har inngitt tilsvar.

Under saksforberedelsen krevde staten bevisavskjæring av ett dokumentbevis som skattemyndighetene ikke hadde tilgjengelig da det vedtaket som står til prøving, ble truffet. Lagmannsretten v/saksforberedende dommer avsa 30. mai 2016 kjennelse med slik slutning for så vidt gjelder fastsettelsen av personinntekten:

«Eksempel på ukesoppgjør i 2011 fremlagt som vedlegg1 i As prosesskriv av 13. april 2016 tas ut av saken.»

Da tilleggsskatt er å anse som straff etter EMK ble dokumentet tillatt fremlagt i vurderingen av om det skal ilegges tilleggsskatt. Kjennelsen ble ikke påanket, men A fremsatte dagen før ankeforhandlingen som følge av kjennelsen ett nytt påstandsgrunnlag knyttet til saksbehandlingsfeil i skatteklagenemnden.

Ankeforhandling ble avholdt 31. mai 2016 i Borgarting lagmannsretts hus. A var representert ved sin sønn B, som avgav forklaring, og sin prosessfullmektig. Staten v/ Skatt øst var representert med to representanter for Skatt øst og sin prosessfullmektig. Det ble avhørt ett vitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

**Den ankende part, A, har i korte trekk anført:**

Det gjelder et motregningsunntak fra tilleggskravene for fradragsrett oppstilt i skatteloven § 6-51. Motregningsunntaket fremkommer av forarbeider og er lagt til grunn og praktisert av skattemyndighetene. I Lignings-ABC uttales at vilkåret om betaling via bank ikke gjelder «dersom man gjør opp et mellomværende ved motregning».

Motregningsunntaket saklige virkeområde er likt med det som forstås med «motregning» i norsk formuerett i sin alminnelighet. I denne saken står man overfor en motregningssituasjon, som derved ikke rammes av «kontantforbudet» i skatteloven § 6-51. Betaling til sjåførene av de beløp saken gjelder, er skjedd direkte fra kundene. Foretaket har ikke foretatt noen betaling av beløpene til sjåførene, hverken direkte eller indirekte. Sjåførene har for en stor del uberettiget ikke overlevert kontantomsetningen til foretaket, men beholdt denne selv. Omsetningen som er beholdt av sjåførene, er blitt gjort opp av sjåførene ved motregning i lønn.

Motregning har skjedd ved gjensidig overenskomst mellom sjåførene og foretaket. Det fremkommer direkte av sjåførenes ukesoppgjør, hvor sjåførene har erklært motregning. Tingretten har tatt feil når den kom til at det ikke forelå noen motregningserklæring. Det er forøvrig enighet om motregning, og da er det intet krav om motregningserklæring. Motregning har blitt akseptert av foretaket som kun har utbetalt rest skyldig lønn til sjåførene via bank.

Motregning har ikke vært i strid med motregningsforbudet i arbeidsmiljøloven § 14-5, som kun innebærer et forbud mot muntlige forhåndsavtaler om motregning. Bestemmelsen hindrer ikke at motregning avtales eller aksepteres fra gang til gang, og hindrer ikke heller ikke sjåførene i å kreve motregning overfor foretaket.

Hvis lagmannsretten kommer til at det eksisterer et motregningsunntak, anføres at nemndens vedtak ikke er vel overveid og godt begrunnet, og derfor må oppheves.

Når det gjelder tilleggsskatt, foreligger det opplysningssvikt. Det foreligger imidlertid ikke klar sannsynlighetsovervekt for at kravene til å ilegge tilleggsskatt er oppfylt. Hvis lagmannsretten i hovedspørsmålet kommer til samme resultat med samme begrunnelse som tingretten, men i vurderingen av spørsmålet om tilleggsskatt likevel kommer til at kravet til motregningserklæring er oppfylt med bakgrunn i det for hovedspørsmålet avskårte beviset, må skatteklagenemndens vedtak oppheves så langt det gjelder ilagt tilleggsskatt.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndens vedtak av 11. mai 2014 i endringssak for A vedrørende inntektsåret 2011 oppheves for den del som gjelder inntektstillegg som følge av nektet fradrag for lønnskostnader som ikke er betalt via bank samt den tilhørende ileggelsen av 30 %

tilleggsskatt av skatt på inntekstillegget. Ved ny ligning legges til grunn at A har fradragsrett for lønnsutbetalingene.

2. Staten v/ Skatt øst dømmes til innen to uker fra dommens forkynnelse å betale sakens omkostninger for tingrett og lagmannsrett.

**Ankematparten, staten v/Skatt Øst, har i korte trekk anført:**

Tingretten har kommet til korrekt resultat. Staten kan imidlertid bare delvis slutte seg til tingrettens lovforståelse knyttet til skatteloven § 6-51. Staten er enig i tingrettens konkrete rettsanvendelse og bevisbedømmelse når retten har kommet til at ankende parts kontante lønnsutbetalinger «faller utenfor [m]regningsunntaket etter skatteloven § 6-51».

Staten kan ikke se at det er rettslig grunnlag for en innskrenkende fortolkning av skatteloven § 6-51, slik at visse typer betaling foretatt på en annen måte enn via bank, likevel skal anses fradragsberettiget, jf. Skattedirektoratets prinsipputtalelse 8. februar 2011. Uttalelsen i Prop.1 L (2009-2010) punkt 5.3.6.2 om at bestemmelsen ikke er ment å begrense adgangen til å gjøre opp mellomværende ved motregning, kan ikke lede til en annen forståelse. På bakgrunn av den klare ordlyden i § 6-51 og de legislative hensyn bestemmelsen er begrunnet i, bør det vises tilbakeholdenhet når rekkevidden av forarbeidsuttalelsen fastlegges. Det må uansett være klart at det ikke er en situasjon som her - der ansatte sjåførere helt eller for en del avlønnes kontant ved at de beholder innkjørte kontanter - forarbeidene sikter til.

Sterke reelle hensyn underbygger at situasjonen der sjåfører beholder innkjørte kontanter, selv om dette skulle anses som en motregningsordning, omfattes av bestemmelsen om avskåret motregningsrett. I motsatt ville skatteloven åpne for fradragsrett ved motregning foretatt i strid med arbeidsmiljøloven § 14-15.

Under enhver omstendighet kan ikke den ankende parts lønnskostnader anses oppgjort ved motregning, da det ikke foreligger noen motregningssituasjon. For den del av kontantomsetningen som ikke overstiger avtalt lønn, er det tale om løpende kontant lønnsutbetaling. At lønnsutbetalingen skjer via tredjemann, drosjekundene, er i denne sammenheng uten betydning.

Under enhver omstendighet er det ikke erklært eller avtalt motregning, hverken uttrykkelig eller i praksis. Motregning kan heller ikke anses etablert på sedvanemessig grunnlag.

Det er ikke rettslig grunnlag for nytt påstandsgrunnlag vedrørende saksbehandlingsfeil. Prinsipielt må det avvises som for sent fremsatt. Subsidiært kan det hverken av ligningsloven eller rettspraksis utledes et alminnelig materielt krav om at vedtak skal være «vel overveid og godt begrunnet». Atter subsidiært anføres det at vedtaket er vel overveid og begrunnet. Atter, atter subsidiært anføres at det ikke er grunn til å regne med at eventuelle feil kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold, og derfor uansett ikke kan lede til ugyldighet.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

## Lagmannsrettens syn på saken:

### 1. Konklusjon og videre opplegg

Lagmannsretten har kommet til samme resultat som tingretten, men med en annen begrunnelse. Avgjørende for lagmannsretten er at det ikke forelå noen *motregningssituasjon*, slik at det ikke er nødvendig å ta stilling til hvor langt et motregningsunntak i skatteloven § 6-51 rekker. Saksomkostninger er ikke tilkjent, da ankende part hadde god grunn til å prøve saken for domstolene.

Lagmannsretten vil i punkt 2 si noe generelt om skatteloven § 6-51 og motregningsunntaket. I punkt 3 vil spørsmålet om det forelå en motregningssituasjon bli behandlet, og i punkt 4 vil det tas stilling til om det skal ilegges tilleggsskatt. I punkt 5 vil ankende parts nye påstandsgrunnlag vedrørende saksbehandlingsfeil bli behandlet, før spørsmålet om saksomkostninger behandles til slutt i punkt 6.

### 2. Skatteloven § 6-51 og motregningsunntaket

Skatteloven § 6-1 første ledd bestemmer:

«Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i § 6-10 til § 6-32.»

Det er enighet om at lønnskostnader til sjåførene i utgangspunktet faller inn under denne bestemmelsen, og er fradragsberettiget. Fradragsrettigheten begrenses imidlertid av skatteloven § 6-51, som trådte i kraft 1. januar 2011. Første ledd bestemmer:

«Fradrag gis bare for kostnader etter dette kapittel når betaling skjer via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling, med mindre betalingen samlet utgjør mindre enn 10.000 kroner. Flere betalinger som gjelder samme leveranse, tjeneste, kontrakt eller lignende skal vurderes som én betaling ved anvendelse av beløpsgrensen i forrige punktum. Ved løpende eller periodiske ytelser skal flere betalinger ses samlet for kostnader som kommer til fradrag samme år. [ ... ]»

Dette innebærer at fradrag bare gis for lønnskostnader når betaling skjer via bank, med mindre betalingen samlet utgjør mindre enn 10 000 kroner. Lønnskostnader pådratt ved kontant betaling utover den fastsatte beløpsgrensen, er følgelig ikke fradragsberettiget.

Et sentralt spørsmål i saken har vært om det må oppstilles et alminnelig *motregningsunntak* fra tilleggskravene for fradragsrett i § 6-51 første ledd. Bakgrunnen for dette er at det i forarbeidene er åpnet for unntak fra regelen, jf. Prop.1 L (2009-2010), hvor det under punkt 5.3.6.2 side 33 heter:

«Ved flere transaksjoner mellom to parter er det i en del tilfeller praktisk at mellomværende gjøres opp med motregning, f.eks. med byttemhandel. Forslaget om fradragsnekt er ikke ment å begrense adgangen til å gjøre opp mellomværende ved motregning.»

A har med henvisning til blant annet denne uttalelsen anført at det gjelder et generelt motregningsunntak fra skatteloven § 6-51, og at det ikke er holdepunkter for å tolke «motregning» snevrere enn hva som forstås med motregning i norsk formuerett i sin alminnelighet. Det måtte i så fall kreve klare holdepunkter.

Staten bestrider at den siterte forarbeidsuttalelsen om motregning gir grunnlag for innskrenkende fortolkning av skatteloven § 6-51 i motregningssituasjoner i sin alminnelighet. Et unntak for motregning må i høyden begrenses til motregning ved slik byttehandel forarbeidene omfatter. Det er anført at motregning kan under enhver omstendighet ikke utstrekkes til en praksis med løpende kontant avlønning av foretakets ansatte, da dette blant vil være i strid med motregningsforbudet i arbeidsmiljøloven § 14-15.

Lagmannsretten bemerker at det ut fra uttalelsen i forarbeidene må legges til grunn at det foreligger et motregningsunntak fra skatteloven § 6-51 første ledd. De øvrige rettskilder tilsier ingen annen vurdering. Spørsmålet er imidlertid hvor langt dette motregningsunntaket rekker, og om det for eksempel omfatter tilfeller hvor ansatte beholder virksomhetens kontantomsetning selv.

Lagmannsretten behøver imidlertid ikke å ta stilling til hvor langt motregningsunntaket gjelder. Spørsmålet om motregning forutsetter at det foreligger en *motregningssituasjon*.

I dette tilfellet mener lagmannsretten at lønnskostnadene ikke er pådratt ved motregning, da det ikke forelå noen motregningssituasjon, se nærmere nedenfor under punkt 3.

### **3. Den konkrete vurderingen av om det foreligger en motregningssituasjon**

A har anført at man står overfor en klassisk motregningsinstitusjon. Sjøførene skylder foretaket penger (kontantomsetningen), og foretaket skylder sjøførene penger (lønn), det vil si kravene til gjensidighet, komputabilitet (penger) og oppgjørsmodenhet er oppfylt. Foretakets instruks om endring i lønnsrutinene ved at kontantomsetningen skal innbetales til foretakets konto, innebærer at det uansett foreligger en motregningssituasjon fra dette tidspunktet. Foretaket kan ikke da anses for å ha foretatt «betaling» av lønn til sjøførene.

Staten har anført det ikke foreligger noen motregningssituasjon, da det at sjøførene beholder kontantomsetningen, rettslig må anses som løpende kontant avlønning. Det foreligger ikke fordringer på foretakets side på kontantomsetningen, som senere benyttes til motregning.

Lagmannsretten bemerker at motregning (kompensasjon) vil si at to fordringer avregnes mot hverandre og faller bort så langt de dekker hverandre, jf. Trygve Bergsåker, Pengekravsrett, 3. utgave 2015, side 235. Motregning er følgelig en oppgjørsmåte for fordringer, og ved motregningen opphører fordringene helt eller delvis.

I dette tilfellet er situasjonen den at sjøførene beholder kontantomsetningen som de mottar fra kundene, mens betaling med kort krediteres foretakets konto. Slik lagmannsretten ser det, er de kontanter som sjøførene beholder, foretakets penger. I en slik situasjon må kontantomsetningen rettslig sett anses som forskudd på lønn. Dersom det ukesoppgjør som sjøføren utarbeider, viser at lønnen bare delvis er forskuttert, må det foretas en avregning for å finne det beløp som



drosjeeieren (foretaket) skylder sjåføren. Slik avregning er ikke motregning, da sjåføren ikke har noen fordring på drosjeeieren vedrørende kontantomsetningen. Det er følgelig ikke tale om to fordringer som avregnes mot hverandre, og man har ikke å gjøre med en motregningssituasjon.

Lagmannsretten bemerker at det i denne forbindelse ikke kan ha noen betydning at «forskuddet på lønn» betales av passasjerene, det vil si tredjemenn. Det kan heller ikke ha noen betydning at A etter at skatteloven § 6-51 trådte i kraft 1. januar 2011, ga beskjed til sine sjåførere at kontantomsetningen skal overføres til foretakets konto. Så lenge sjåførene ikke har fulgt opp dette og beholdt kontantomsetningen selv, må det rettslig anses som forskudd på lønn.

Lagmannsretten behøver etter dette ikke å gå inn på om det foreligger motregningserklæring eller avtale om motregning.

Konklusjonen blir etter dette at fradragsforbudet i skatteloven § 6-51 gjelder der ansatte sjåførere beholder kontantomsetning som lønn.

#### **4. Tilleggsskatt**

Som nevnt avsa lagmannsrettens kjennelse under saksforberedelsen om at et ukesoppgjør fra 2011 som var fremlagt, skulle tas ut av saken. Det gjelder imidlertid ikke ved prøving av tilleggsskatt, jf. Rt-2002-509 (Sundt) og Skoghøy, *Tvisteløsning*, (2. utgave) side 857.

Ligningsloven § 10-2 første ledd lyder:

«Skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Som unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave regnes levering etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter.»

Bestemmelsen innebærer at det skal ilegges tilleggsskatt når skatteyter har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger. Tilleggsskatten fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. Ordinær tilleggsskatt utgjør 30 prosent.

I dette tilfellet dreier det seg om opplysningssvikt som gjorde at A oppnådde skattemessige fordeler. A gav i selvangivelsen ikke fullstendig og korrekte opplysninger om hvordan lønnsutgiftene til sjåførene hadde blitt betalt, slik at skattemyndigheten hadde et korrekt faktisk grunnlag for å ta stilling til om vilkårene for det skattefradrag A krevde, virkelig var oppfylt.

Beviskravet i tilleggsskattesaker er klar sannsynlighetsovervekt. Lagmannsretten finner det klart at beviskravet er oppfylt. Opplysningssvikten skjedde først ved innlevering av selvangivelsen for 2011 i 2012. På dette tidspunktet kjente A til regelverket. Han hadde gitt instruks til sine sjåførere i april 2011 om at kontantbetalingen skulle overføres til foretakets konto, og hans sønn forklarte i retten at det var vanskeligheter med å få alle sjåførere til å gjennomføre endringen i de neste månedene. Dette gav A en særlig oppfordring til å gjøre spesielt rede for hvordan lønnsutbetalingene foregikk i 2011 i selvangivelsen for 2011.

Konklusjonen blir at skatteklagenemndens vedtak er gyldig også når det gjelder ileggelse av tilleggsskatt.

### **5. Saksbehandlingsfeil**

Etter at lagmannsretten hadde avsagt den ovenfor nevnte kjennelse, fremsatte A som nevnt i prosesskriv 30. mai 2016 et nytt påstandsgrunnlag om at det forelå saksbehandlingsfeil ved skatteklagenemndens vedtak, som må føre til opphevelse av vedtaket, eventuelt for så vidt gjelder ileggelse av tilleggsskatt.

Staten har prinsipielt påstått at dette nye påstandsgrunnlaget må avvises som for sent fremsatt, subsidiært at det hverken etter ligningsloven § 3-11 eller rettspraksis kan utledes et alminnelig materielt krav om at vedtak etter ligningsloven § 8-1 skal være «vel overveid og godt begrunnet».

Ut fra det resultat lagmannsretten har kommet til - at det ikke forelå noen motregningssituasjon - er det ikke for lagmannsretten nødvendig å gå inn på om det foreligger noen saksbehandlingsfeil som kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold. Det er derfor heller ikke nødvendig formelt sett å ta stilling til avvisningspåstanden.

### **6. Saksomkostninger**

Staten v/Skatt øst har vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og andre ledd krav på full erstatning for sine saksomkostninger. Lagmannsretten finner imidlertid at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta A for erstatningsansvaret, jf. § 20-2 tredje ledd. Dette er så vidt lagmannsretten vet den første saken i rettssystemet om forståelsen av skatteloven § 6-51 i et tilfelle som dette, og A hadde god grunn til å få prøvd saken. I tillegg kommer at han hadde god grunn til å anke tingrettens dom, da tingretten i sin avgjørelse la avgjørende vekt på at det ikke var fremlagt noen motregningserklæring.

Når det gjelder saksomkostninger for tingretten, skal lagmannsretten legge sitt resultat til grunn, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Lagmannsretten finner derfor at det ikke er grunnlag for å gjøre noen endring i tingrettens saksomkostningsavgjørelse om at ingen av partene tilkjennes saksomkostninger.

Dommen er enstemmig.

### *Domsslutning*

- 1. Anken forkastes.*
- 2. Saksomkostninger tilkjennes ikke.*

# Tingrettsdommer

## SKN 16-108 Fordelsbeskatning privat bruk av bil mv.

**Lovstoff:** Skatteloven §§ 5-1, 5-13, 5-30, 9-3 og 10-11. Ligningsloven § 10-2 og § 10-3.

**Sunnmøre tingrett:** Dom av 13. april 2016, **sak nr.:** TSUMO-2015-184354, TSUMO-2016-010049 og TSUMO-2016-010058

**Dommer:** Konst. tingrettsdommer Hanne Ombudstvedt.

**Parter:** Reidar Gøsta Stridh, Morten Stridh og Remi Stefan Stridh (for alle: advokat Anne Nerland Hovde) mot Skatt Midt-Norge (advokat Arne Haavind).

Dommen er anket.

**Sammendrag:** Saken gjaldt om det var grunnlag for fordelsbeskatning for privat bruk av arbeidsgivers bil og godtgjørelse for avholdte dykkerkurs, samt gevinstberegning ved realisasjon av dykkerutstyr og båt. Retten fant at deler av vedtakene manglet grunnlag, og at disse delene måtte oppheves som ugyldige.

Overprøving av Skatteklagenemndas vedtak

Retten skal ta stilling til gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 15.05.2015 om endring av ligningen for 2008 og 2009 for Morten Stridh og Remi Stridh.

Twisten er begrenset til den del av nemndsvedtaket for Morten Stridh som gjelder fordelsbeskatning for privat bruk av arbeidsgivers bil og gevinstbeskatning ved realisasjon av dykkerutstyr (utenfor næring), samt tilleggsskatt knyttet til disse forholdene.

Twisten er begrenset til den del av nemndsvedtaket for Remi Stridh som gjelder beskatning av gevinst ved realisasjon av en båt, gevinst ved realisasjon av dykkerutstyr (i næring) og fordelsbeskatning av godtgjørelse for avholdte dykkerkurs, samt tilleggsskatt knyttet til disse forholdene.

### I Sakens bakgrunn i hovedtrekk

Reidar Stridh og hans to sønner Morten Stridh og Remi Stridh eide selskapet Htech AS (tidl. Hareid Sub Sea AS) med en tredel hver frem til januar 2012 da det ble åpnet konkurs i selskapet etter innlevert oppbudsbejæring. Reidar Stridh var styreleder i selskapet, mens Remi Stridh var styremedlem. Morten Stridh var daglig leder i selskapet, fra 2003 og frem til konkursåpningen. Selskapets virksomhet var hovedsakelig å tilby tjenester innenfor mudring, inspeksjonsdykking og grunnundersøkelser under vann, samt ulike anleggsarbeider over og under vann. Reidar Stridh

hadde tidligere drevet inspeksjonsdykking gjennom enkeltpersonforetaket Ingeniør Reidar Stridh, men hadde lagt denne virksomheten inn i Htech AS. Også de to sønnene var yrkesdykkere, Remi inntil han påbegynte omskolering i 2006.

Skattekontoret i Ålesund gjennomførte i perioden 27.10.2010 til 30.01.2012 bokettersyn hos Htech AS. Kontrollperioden var inntektsårene 2008 og 2009. Det fremgår av bokettersynsrapporten at det ikke ble gjennomført sluttmøte med faktumavklaring ved avslutningen av kontrollen, fordi det den 09.01.2012 var blitt åpnet konkurs hos selskapet. Det er i rapporten fremsatt endringsforslag med hensyn til den skattemessige og avgiftsmessige behandlingen av båten «Sub Seaker» anskaffet i 2008 sammen med forslag om at selskapets aksjeeiere for inntektsåret 2008 tillegges en inntekt på kr 1.034 421 og for inntektsåret 2009 kr 948.467 for fordel ved uttak som følge av privat bruk av båten, jf. skatteloven § 5-2, jf. § 13-1. Skattekontoret mente at båten var anskaffet for aksjeeiernes private bruk. I bokettersynsrapporten er det også blant annet lagt til grunn at selskapets biler ble benyttet av Morten og Remi Stridh til privat bruk, og at fortjeneste etter salg av selskapets dykkerutstyr hadde gått inn på konti tilhørende Morten og Remi Stridh privat og dermed var skattepliktig utbytte, jf. skatteloven § 10-11. I tillegg er det lagt til grunn at Remi Stridh har hatt skattepliktig nettoinntekt etter avholdte dykkerkurs.

Varsel om at skattyternes ligning for 2008 og 2009 ville bli foreslått tatt opp til endring med forslag til forhøyelse av inntekt og mulig ileggelse av tilleggsatt, ble sendt de tre skattyterne den 08.02.2012. Ved brev av 29.05.2012 fra advokat Hovde innga skattyterne merknader og redegjørelse for enkelte poster. Vedtak i endrings sakene ble fattet 17.12.2012. Vedtakene ble påklaget 08.01.2013 for samtlige tre skatteytere, supplert i brev av 26.02.2013.

Skattekontoret fattet et ytterligere vedtak den 23.01.2013 hva gjelder Remi Stridh. Dette vedtaket gjelder beskatning etter omsetning av båten Ken Frode, samt ileggelse av tilleggsatt for forholdet. Vedtaket ble påklaget 26.02.2013.

Advokat Hovde har etter dette innsendt supplerende kommentarer og dokumentasjon på vegne av skattyterne, herunder er skattekontorets innstilling til Skatteklagenemnda kommentert i brev av 17.12.2014 og 11.02.2015.

Skatteklagenemnda fattet 15.05.2015 vedtak i hver av de tre sakene i samsvar med skattekontorets innstilling. Det følger av vedtaket for Morten Stridh at han blant annet har fått et inntektstillegg for 2008 og 2009 på til sammen kr 216.715 for privat bruk av firmabiler og kr 16.045 for omsetning av dykkerutstyr. Ilagt ordinær tilleggsatt for disse forholdene utgjør kr 71.028 basert på toppskatt trinn 2. Det følger av vedtaket for Remi Stridh at han blant annet har fått et inntektstillegg for 2008 og 2009 på til sammen kr 160.644 for omsetning av dykkerutstyr, kr 35.800 som er godtgjørelse for avholdte dykkerkurs og kr 235.000 etter salg av båten Ken Frode. Ilagt ordinær tilleggsatt for disse forholdene utgjør kr 119.039.

Stevning ble sendt 19.11.2015 med påstand om opphevelse av Skatteklagenemndas tre vedtak. De deler av vedtakene som gjelder utbyttebeskatning for privat bruk av båten «Sub Seaker», ble frafalt av Staten under prosedyreinnlegget på rettsdag 3 under hovedforhandlingen. Etter dette er ligningen av Reidar Stridh for inntektsårene 2008 og 2009 ikke lenger tvistetema i saken. Staten

frfalt også fordelsbeskatning av Remi Stridh for privat bruk av firmabiler. For øvrig er de deler av vedtakene som gjelder utleie av fast eiendom/lokaler, ikke angrepet i stevningen.

Hovedforhandling til overprøving av Skatteklagenemndas vedtak ble holdt 16., 17. og 18.03.2016. Foruten partsforklaringer fra saksøkerne, ble det ført 3 vitner. Representanten fra Staten v/Skatt Midt-Norge avga ikke partsforklaring. Videre ble det foretatt slik dokumentasjon som rettsboken viser.

## II Partenes påstandsgrunnlag og påstander

*På vegne Morten Stridh og Remi Stridh har advokat Hovde i hovedsak gjort gjeldende:*

### **Fordelsbeskatning for bruk av arbeidsgivers bil:**

Morten Stridh er uriktig fordelsbeskattet for privat bruk av Ford Excursion med reg.nr. BP 66620 og Truckmaster 1500 Crew Cab Pickup som var Htech AS sine firmabiler, jf. skatteloven § 5-1 og § 5-10, jf. § 5-13. Det bestrides at Morten Stridh brukte bilene privat. Han hadde andre kjøretøy han benyttet privat. Bilene var heller ikke egnet til privat bruk. Det dreier seg om biler beregnet for å frakte utstyr rundt på oppdrag, og én bil var til enhver tid rigget for utrykning. Det vises til forskrift av 19.11.1999 nr. 1158 § 5-13-1 bokstav b).

Staten har lagt til grunn et for høyt beviskrav ved sin vurdering av privat kjøring. Drivstoffyllinger som dokumenterer reiser/kjøring som Staten legger til grunn at har vært privat kjøring, har vært yrkeskjøring. Dette er sannsynliggjort ved Mortens Stridhs partsforklaring og hans skriftlige redegjørelse inntatt i faktisk utdrag på side 297 flg. Intet tilsier at det er en annen forklaring på de foretatte reisene enn det Morten Stridh selv har forklart. Videre vises det til at styret i Htech AS var svært bevisste på skillet mellom privat bruk av bil og bruk av bil i næring, jf. vitneforklaringen fra regnskapsfører Liavåg.

Htech AS leide areal på Morten Stridhs eiendom for oppbevaring av utstyr og eiendeler. Bilene stod parkert på arealet blant annet for å kunne være i beredskap. Det at man har en mulighet for bruk av firmabil privat, er ikke avgjørende for at en skattyter omfattes av reglene om fordelsbeskatning ved privat bruk av arbeidsgivers bil. Det må sannsynliggjøres en faktisk bruk for at man skal omfattes av regelverket. Det vises til utdrag fra Ligningens ABC i juridisk utdrag på side 23-24.

Subsidiært anføres at dersom det legges til grunn at det har vært en privat bruk av firmabilene, har bruken vært så sporadisk at den ikke gir grunnlag for å tilordne Morten Stridh en fordel, jf. 1999-forskriften § 5-13-2. Det stilles dessuten spørsmål ved om det er riktig å tilordne Morten Stridh fordel for privat bruk av de to dyreste firmabilene.

### **Salg av dykkerutstyr:**

Endringen av Morten Stridhs ligning for inntektsårene 2008 og 2009 hva gjelder salg av dykkerutstyr, er en utvidelse av saken som ikke er foretatt i samsvar med ligningsloven § 9-5 nr. 6, jf. § 9-6 nr. 3 bokstav a. Sistnevnte bestemmelse fastsetter en frist på 2 år for endring av ligning til ugunst for skattyter. Her gjelder 2 års-fristen idet Morten Stridh ikke har gitt ufullstendige eller ukorrekte opplysninger til skattemyndighetene.

Skatteklagenemndas vedtak på dette punktet gjelder dermed forhold som er tatt opp for sent. Ligningen for Morten Stridh hva gjelder salg av dykkerutstyr kan ikke endres, verken for inntektsåret 2008 eller 2009. Endringen ble aldri varslet slik ligningsloven § 9-7 krever.

Subsidiært anføres det at forholdet må hjemvises til ny behandling ved skattekontoret.

Skattefritaksbestemmelsen i skatteloven § 9-3 (1) bokstav a kommer til anvendelse for Morten Stridhs del - som en subsidiær anførsel - og også for Remi Stridhs del. Dykkerutstyr er løssøre i bestemmelsens forstand. Den omsetningen som Remi Stridh har stått for, har ikke hatt et omfang som tilsier at han drev næringsvirksomhet. Kjøp og salg av dykkerutstyr har vært en del av brødrenes hobby. Det vises til deres partsforklaringer om at noe dykkerutstyr som ble solgt, var utstyr som de selv hadde brukt. Dette faller klart inn under skattefritaksbestemmelsen. Videre forklarte de at noe utstyr ble kjøpt for venner og bekjente på messer, med et lite påslag til utgiftsdekning uten formål om å tjene på omsetningen. Kjøp og salg har heller ikke vært egnet til å gi overskudd, jf. vitneforklaringen fra Navekvien om null avanse på AGA-masker.

Subsidiært anføres det at skattemyndighetene har foretatt en vilkårlig og urimelig forskjellsbehandling av brødrene ved kostprisfastsettelsen når Morten Stridh er godskrevet en inngangsverdi med 70%, mens Remi Stridh er godskrevet en inngangsverdi med 50%. Morten Stridh har sannsynliggjort at 70% må legges til grunn som inngangsverdi, og det må også gjelde for gevinstberegningen vedrørende Remi Stridh.

#### **Salg av båten Ken Frode:**

Remi Stridh er ikke rett skattesubjekt for beskatning av gevinst etter salg av båten Ken Frode. Kjøpekontrakten (dok 26 bilag 4) viser at det er Hareid Dykkerklubb som var eier av båten. Det vises til at det ble annonsert etter båt til klubbbruk. Det bestrides ikke at kjøpesummen på kr 250.000 gikk inn på Remi Stridhs bankkonto, men beløpet gikk ut igjen til dekning av kjøpesum for en annen båt som Hareid Dykkerklubb kjøpte.

#### **Beskatning av godtgjørelse i forbindelse med dykkerkurs:**

Det er ikke tvil om at det var Hareid Dykkerklubb som arrangerte dykkerkurs. Det bestrides ikke at kursavgifter ble kreditert Remi Stridhs bankkonto, men pengene tilhørte Hareid Dykkerklubb. Remi Stridh er ikke rett skattesubjekt for beskatning av godtgjørelsen for avholdte dykkerkurs. Dykkerkursene er dessuten nærmest rent veldedig arbeid, og det er ikke mulig å få overskudd av kursavgiftene, jf. vitneforklaringen fra Navekvien. Det vises også til partsforklaringen og tidligere inngitte kommentarer som fremkommer i faktisk utdrag på side 413. Skattemyndighetenes beregning som fremgår på side 102 i faktisk utdrag, kan dermed under enhver omstendighet ikke legges til grunn.

#### **Tilleggsskatt:**

Det er ikke grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt for noen av de ovennevnte forhold. Verken Morten eller Remi Stridh har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Det gjelder her et skjerpet beviskrav, og det er ikke ført tilstrekkelig bevis for opplysningssvikt. Uriktig forståelse av reglene kan ikke anses som uriktige eller ufullstendig opplysning etter ligningsloven § 10-2. Det vises i denne sammenheng til Gyldendal Rettsdata note (459) til ligningsloven § 10-2 om tilleggsskatt.

På vegne av saksøkerne nedla advokat Hovde slik **påstand**:

I.

- 1: Skatteklagenemndas vedtak av 15.05.15 for Reidar Stridh, oppheves.
- 2: Staten v/Skatt Midt-Norge tilpliktes å dekke sakens omkostninger.

II.

- 1: Skatteklagenemndas vedtak av 15.05.15 for Morten Stridh, oppheves.
- 2: Staten v/Skatt Midt-Norge tilpliktes å dekke sakens omkostninger.

III.

- 1: Skatteklagenemndas vedtak av 15.05.15 for Remi Stridh, oppheves.
- 2: Staten v/Skatt Midt-Norge tilpliktes å dekke sakens omkostninger.

**Staten v/Skatt Midt-Norge har i hovedsak gjort gjeldende:**

Den bevismessige situasjonen gjør at Staten frafaller utbyttebeskatningen for privat bruk av båten «*Sub Seaker*» for samtlige tre saksøkere og fordelsbeskatning av Remi Stridh for privat bruk av firmabil, samt ordinær tilleggsatt for disse forholdene.

Skatteklagenemndas vedtak er ikke beheftet med feil som kan medføre opphevelse av vedtakene for de deler som gjelder fordelsbeskatning av Morten Stridh for privat bruk av firmabil, beskatning av Remi Stridh etter salg av båten Ken Frode og for godtgjørelse for dykkerkurs, samt beskatning av dem begge for salg av dykkerutstyr og ordinær tilleggsatt for disse forholdene. Det er ikke grunnlag for en ny vurdering av fordelsbeskatningen av Morten Stridh for privat bruk av firmabiler som følge av frafalt krav mot Remi Stridh for slik beskatning.

Ved rettens prøving av Skatteklagenemndas vedtak skal det mest sannsynlige faktum på vedtakstidspunktet legges til grunn, jf. ligningsloven § 8-1 nr. 1. Det påhviler skattyter en opplysningsplikt, jf. ligningsloven § 4-1, og risikoen for at vedtak er basert på feil faktum påhviler skattyter.

**Fordelsbeskatning av Morten Stridh for privat bruk av firmabiler:**

Sjablongregelen i skatteloven § 5-13, jf. forskrift av 19.11.1999 nr. 1158, kommer til anvendelse. Det avgjørende er adgangen til en bruk av bilene som er mer enn en sporadisk bruk, selv om det ikke har vært faktisk bruk eller kun en faktisk sporadisk bruk, jf. forskriften § 5-13-2. Det er på det rene at Morten Stridh hadde omfattende adgang til bruk av de to bilene han er fordelsbeskattet for. Hans adgang til bilene var mer enn en sporadisk adgang. Det vises til at bilene var parkert på hans eiendom, han disponerte bilnøkklene, var på den tiden den eneste ansatte i Htech AS og den eneste som kunne være i beredskap i forhold til utrykningsoppdrag.

Bilenes egnethet for privat bruk er i dette tilfellet uten betydning. Unntaksbestemmelsen i forskriften § 5-13-1 annet ledd bokstav b kommer ikke til anvendelse. Unntaksbestemmelsen gjelder for biler som i liten grad er egnet til privat bruk og som utelukkende brukes til arbeidsreise (privat kjøring mellom hjem og fast arbeidssted). Det vises til Lignings-ABC 2014 på side 191. Dersom det er annen privat kjøring, kommer sjablongreglene til anvendelse. Det er tilstrekkelig at annen faktisk kjøring har vært sporadisk. Med sporadisk bruk menes så godt som ingenting, jf. Lignings-ABC 2014 på side 193. Skatteklagenemndas bevisbedømmelse er forsvarlig når nemnda har lagt til grunn som mest sannsynlig at Morten Stridh har brukt de to aktuelle bilene til annen privat kjøring enn arbeidsreise. Det vises til vedtakets redegjørelse for drivstoffyllinger under reiser som mangler næringstilknytning. Morten Stridh har ikke dokumentert at næringskjøring har vært formålet. Førte kjørebok finnes ikke. Skatteklagenemndas bevisbedømmelse med hensyn til at det forelå et arbeidsforhold mellom Morten Stridh og Htech AS, er utvilsomt forsvarlig. Skatteklagenemndas vedtak på dette punkt er fullt ut holdbart.

### **Gevinstbeskatning for salg av dykkerutstyr:**

Ligningen av Morten Stridh for inntektsårene 2008 og 2009 vedrørende gevinst ved salg av dykkerutstyr, jf. skatteloven § 5-1 (2), kan endres til ugunst for ham. I dette tilfellet gjelder 10 års-fristen i ligningsloven § 9-6 nr. 1. Ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, som har en frist på 2 år for endring til ugunst for skattyter, kommer ikke til anvendelse ettersom Morten Stridh ikke opplyste om salg av dykkerutstyr i sine selvangivelser.

Ligningssaken er utvidet innenfor den fristen som her gjelder etter ligningsloven § 9-6, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 6. Morten Stridh ble varslet om endringen da han mottok skattekontorets innstilling til Skatteklagenemnda. Han fremmet da ikke krav om ny behandling. Det foreligger etter dette ikke saksbehandlingsfeil som gir grunnlag for å oppheve denne del av vedtaket.

Skatteklagenemndas bevisbedømmelse er forsvarlig, og det er ikke grunnlag for å oppheve de deler av vedtakene som gjelder salg av dykkerutstyr. Det må legges til grunn at dykkerutstyret ble omsatt med sikte på gevinst hva gjelder begge brødrene. Dykkerutstyret kan ikke anses som løsøre som har vært brukt i eierens eller vedkommendes families bopel eller husholdning, jf. skatteloven § 9-3 (1) bokstav a. Det vises til Gyldendal Rettsdata note (719) til skatteloven § 9-3.

Remi Stridh har drevet omsetning av dykkerutstyr i så stort omfang at det dreier seg om næringsvirksomhet, jf. skatteloven § 5-1 (1). Det vises til at han drev omsetning av et visst omfang, jf. tallenes størrelse, og at omsetningen objektivt var egnet til å gi overskudd. Det er uten betydning om andre ikke oppnår overskudd ved omsetning av dykkerutstyr slik vitnet Navekvien forklarte. Unntaksregelen i skatteloven § 9-3 (1) bokstav a gjelder ikke ved salg i næring.

Det er ikke foretatt en vilkårlig forskjellsbehandling av de to brødrene ved fastsettelsen av kostpris ved skattemyndighetens beregning av gevinst. Gevinstberegningen skal foretas konkret og individuelt, og det er gjort her. Kostprisen for Morten Stridhs del ble oppjustert fra 50% til 70% etter opplysninger gitt av ham under innsynsrunden, jf. faktisk utdrag på side 58. Det ble etter innsynsrunden også foretatt en mindre oppjustering av kjøpesum for solgt utstyr fra Remi Stridh, etter inngitte opplysninger. Gevinstberegningene er holdbare.

### **Salg av båten Ken Frode:**



Skatteklagenemnda har foretatt en forsvarlig bevisvurdering når den har lagt til grunn som mest sannsynlig at båten Ken Frode ble solgt fra Remi Stridh. Han har i klage på skatteutregning i sak nr 2012/14528, inntatt i faktisk utdrag på side 350, opplyst at båten var et privat kjøp som han foretok. Kjøpesummen gikk også inn på hans bankkonto. Øvrig bevisførsel omkring eierskapet til båten spriker, og den første opplysningen fra skattyteren om at det var han som solgte båten, må legges til grunn. Skatteklagenemndas vedtak om å beskatte Remi Stridh for gevinsten etter salget av båten med hjemmel i skatteloven § 5-1 (2), er holdbart. Fritaksregelen i skatteloven § 9-3 (1) bokstav a kommer ikke til anvendelse idet formålet med båtkjøpet var senere realisasjon med gevinst.

#### **Godtgjørelse i forbindelse med dykkerkurs:**

Skatteklagenemndas vedtak på dette punktet er holdbart. Bankkonto tilhørende Remi Stridh viser at han har hatt inntekter i forbindelse med dykkerkurs, både i 2008 og 2009. Han har hatt en nettoinntekt som må anses som fordel vunnet ved virksomhet, jf. skatteloven § 5-1 (1), jf. § 5-30 (1). Det var forsvarlig av Skatteklagenemnda å legge til grunn som mest sannsynlig at Remi Stridh var kurseier. Det vises for øvrig til Skatteklagenemndas vedtak på dette punkt.

#### **Ordinær tilleggs katt:**

Skatteklagenemndas ileggelse av ordinær tilleggs katt på 30 % for ovennevnte forhold er fullt ut holdbar, både for Morten Stridh og Remi Stridh. Det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at skattyterne har gitt skattemyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, og at opplysningssvikten førte til eller kunne ført til skattemessige fordeler. Inntekter/fordeler er ikke opplyst i selvangivelsene, noe som har ført til at det er beregnet for lav skatt. Ligningsloven § 10-2 nr. 1 er en objektiv regel.

Unntaksregelen i ligningsloven § 10-3 nr. 1 kommer ikke til anvendelse. Det er ikke påvist unnskyldelige grunner. Rettsvillfarelse er ikke unnskyldelig årsak i bestemmelsens forstand, jf. Lignings-ABC 2014/15 punkt 3.11.3 på side 1279.

Staten v/Skatt-Midt-Norge nedla slik **påstand**:

1. Ligningen av Reidar Gösta Stridh for inntektsårene 2008 og 2009 endres slik at han ikke utbyttebeskattes for privat bruk av båten Sub Seaker. Ilagt tilleggs katt bortfaller.
2. Hver av partene dekker sine egne saks kostnader.
1. Ligningen av Morten Stridh for inntektsårene 2008 og 2009 endres slik at han ikke utbyttebeskattes for privat bruk av båten Sub Seaker. Ilagt tilleggs katt for dette forholdet bortfaller. For øvrig frifinnes Staten v/ Skatt Midt-Norge.
2. Hver av partene dekker sine egne saks kostnader.
1. Ligningen av Remi Stefan Stridh for inntektsårene 2008 og 2009 endres slik at han ikke utbyttebeskattes for privat bruk av båten Sub Seaker og ikke fordelsbeskattes for privat bruk av firmabil. Ilagt tilleggs katt for disse forhold bortfaller. For øvrig frifinnes Staten v/ Skatt Midt-Norge.
2. Hver av partene dekker sine egne saks kostnader.

### III Rettens vurdering

#### Rettslig utgangspunkt

Retten bemerker innledningsvis at det er skattyteren som har ansvaret for sakens opplysning og som plikter å gi ligningsmyndighetene nødvendige opplysninger, jf. ligningsloven § 4-1. Skattesystemet er basert på tillit, og skattyterens opplysningsplikt er grunnleggende for at skattesystemet skal fungere tilfredsstillende. Ligningsmyndighetene må ved fastsettelsen av inntekts-, formues- og fradragsposter foreta en selvstendig prøving av de opplysninger skattyteren har gitt og fastsette det faktiske grunnlag for ligningen etter en fri bevisvurdering av alle de foreliggende opplysninger. Det vises til ligningsloven § 8-1 og til Ot.prp.nr.29 (1978-1979) på side 98. Retten har i utgangpunktet full prøvesrett i de spørsmål sakene reiser. Der ligningsmyndighetene har utøvet skjønn som er godt overveiet og begrunnet, er det i rettspraksis lagt til grunn at domstolene bør vise tilbakeholdenhet med å fravike skjønnsresultatet. Retten viser i denne sammenheng til Rt-2009-105 avsnitt (112). Det er faktum på vedtakstidspunktet som skal legges til grunn ved rettens prøving, jf. Rt-2006-404.

Retten går så over til å vurdere de enkelte tvistetemaene i sakene hva gjelder Morten Stridh og Remi Stridh ut fra det rettslige utgangspunkt som her er redegjort for.

#### Fordelsbeskatningen av Morten Stridh for privat bruk av arbeidsgivers bil

Etter Skatteklagenemndas vedtak er Morten Stridhs ligning for inntektsårene 2008 og 2009 endret slik at hans inntekt er forhøyet med kr 101.005 for 2008 og kr 115.710 for 2009. Inntektsforhøyelsene svarer til sjablonmessig beregnet fordel ved privat bruk av arbeidsgivers biler, jf. skatteloven § 5-1 (1), jf. § 5-10 bokstav a, jf. § 5-13 med tilhørende forskrift (19.11.1999 nr. 1158). Fordelsbeskatningen gjelder privat bruk av to biler, en Ford Excursion som Htech AS leaset frem til august 2008 og en Truckmaster Pick Up som Htech AS leaset fra august 2008 og i 2009.

For at fordelsbeskatning etter sjablonreglene i skatteloven § 5-13 med forskrift skal utløses, kreves det at arbeidstakeren har hatt en adgang til bruk av arbeidsgivers bil som er mer omfattende enn en sporadisk bruksadgang og i tillegg at det har vært en faktisk bruk. Det er nok at den faktiske bruken har vært sporadisk. Retten viser til 1999-forskriften § 5-13-2 om sporadisk bruksadgang som lyder:

*«Adgang til sporadisk bruk skal ikke utløse fordelsbeskatning etter disse bestemmelser. Adgang til bruk med en viss regularitet eller varighet anses ikke som sporadisk.»*

*«Har arbeidstakeren adgang til mer omfattende bruk av arbeidsgivers bil, utløses fordelsbeskatning etter disse bestemmelser selv om den faktiske bruken er sporadisk.»*

Sjablonreglene gjelder i utgangspunktet for alle typer biler, jf. 1999-forskriften § 5-13-1 første ledd. I paragrafens annet ledd er det gjort enkelte unntak, blant annet gjelder etter bokstav b unntak for:

*«biler som etter sin konstruksjon eller innredning i liten grad er egnet og heller ikke ment for privat bruk og som ikke brukes privat utover arbeidsreise».*

Dersom bilen ikke er egnet til privat bruk, men faktisk er brukt privat utover reise mellom hjem og fast arbeidssted, kommer unntaksregelen ikke til anvendelse og sjablonreglene gjelder.

Etter bevisførselen finner retten det ikke sannsynliggjort at Skatteklagenemnda har lagt feil faktum til grunn for sitt vedtak på dette punktet. Det er uomtvistet at Morten Stridh var ansatt i Htech AS i 2008 og 2009. Han forklarte at han var daglig leder i selskapet fra høsten 2003 og frem til konkursåpningen i januar 2012. Det er for retten heller ikke tvilsomt at Morten Stridh hadde adgang til mer omfattende bruk enn en sporadisk bruksadgang. Det vises til hans forklaring om at bilene stod parkert på det området som selskapet leide på gården hans, og at han hele tiden har hatt tilgang til å bruke bilene. Ifølge Remi Stridh var det broren som hadde bilnøkene.

Spørsmålet i saken er om Skatteklagenemnda har bedømt bevisene feil når den har lagt til grunn at Morten Stridh faktisk har brukt arbeidsgivers biler sporadisk og utover arbeidsreise. Retten har ikke grunn til å betvile forklaringene om at én bil til enhver tid var rigget med utstyr for utrykning. Retten legger til grunn at bil rigget med utstyr for utrykning, i mindre grad er egnet for privat kjøring avhengig av mengden og typen utstyr.

Det avgjørende her er imidlertid ikke kjøretøyets egnethet til privat bruk, men om det var riktig å legge til grunn som mest sannsynlig at Morten Stridh hadde en faktisk sporadisk privat bruk av bilene utover arbeidsreise.

Under bokettersynet ble det utarbeidet oversikt over drivstoffyllinger på Shell betalt med Htech AS' bensinkort som Morten Stridh benyttet. Skattekontoret fant at drivstoffyllinger var gjort på steder hvor det ikke kunne dokumenteres næringsmessig oppdrag eller tilknytning, eksempelvis ved reiseregninger.

Morten Stridh imøtegikk skattekontoret med en skriftlig redegjørelse for ulike reiser og tidspunkter vedlagt klage av 26.02.2013 over vedtak (inntatt i faktisk utdrag på side 297- 300). Redegjørelsen i klagen endret ikke Skatteklagenemndas vurdering. Fra Skatteklagenemndas vedtak på side 33 gjengis:

*«Det er ikke for noen av turene levert reiseregning til selskapet vedrørende dekning av kost og losji. Det er likevel sannsynlig at en del av reisene kan ha arbeidsmessig tilknytning.*

*Noen av turene ser ut til å ha hatt kombinerte formål. Det er imidlertid veldig lite privatkjøring som skal til for å utløse fordelsbeskatning når det foreligger disposisjonsadgang til bil.*

*Skattyteren har i klagen anført at han hadde egen personbil både i 2008 og 2009. I tillegg opplyser han at han hadde en bobil VE 55679 (1989-modell) hele 2008 til ut på sommeren 2009 og en ATV og motorsykkkel fra juni 2009.*

*Skattyteren er gift og har ett mindreårig barn. Ektefellen er ansatt i Sande kommune som ligger noen mil fra familiens hjem. Personbilen er medtatt i hennes selvangivelser for 2008 og 2009. Det er sannsynlig at denne bilen er benyttet av henne til kjøring mellom hjem og arbeidssted.*

*Det vises i klagen til at beredskap satte begrensning til den private bruken. Skattyter var i perioden eneste faste ansatte i bedriften, slik at det må antas at det var han selv som var i beredskap. Skattekontoret kan vanskelig se at dette skulle sette vesentlige begrensninger til den private bruken av bilene.*

*Selv om det nå aksepteres at noen av turene der skattyter har foretatt drivstoffyllinger, ikke er privatkjøring, er det etter skattekontorets oppfatning sannsynlig at adgang til privat bruk er mer enn sporadisk. Det er sannsynlig at skattyter også har brukt bilene privat i nærområdet. Bruk som ikke er sporbar gjennom drivstoffyllinger utenfor nærområdet.»*

Morten Stridh fastholdt i retten at han ikke har brukt firmabilene privat, men forklarte at han - når det var praktisk - hadde hentet barn med firmabil på vei til og fra hjem/oppdrag. Han hadde også kjørt innom Høgskolen for å ta en lunsj med broren da han var i Ålesund. Han pådro seg en parkeringsbot der. Retten mener at forklaringen underbygger at det har vært en viss privat bruk av firmabilene i nærområdet slik skattemyndighetene har lagt til grunn.

Morten Stridh har skriftlig gitt forklaring på reiser/kjøring til og fra steder som skattemyndighetene i utgangspunktet la til grunn at ikke var yrkeskjøring. Hans forklaringer på enkelte av reisene er underbygget ved bekreftelser av tredjepart, faktura fra Bergheim Auto og dokumenter vedrørende rettssak mot Agder Dykk, mens andre av reisene ikke er underbygget. Etter rettens syn kan det da ikke være feil av Skatteklagenemnda å legge til grunn en faktisk sporadisk privat bruk slik det fremgår av vedtaket, jf. gjengivelsen ovenfor. Retten er ikke enig med skattyter i at skattemyndighetene stiller for høye krav til dokumentasjon. Det vises til at yrkeskjøring relativt enkelt ville latt seg dokumentere ved føring av kjørebok eller bedre oversikt over utførte oppdrag/firmareiser.

Retten er etter dette kommet til at det ikke hefter feil ved Skatteklagenemndas bevisvurdering når den har lagt til grunn som mest sannsynlig at Morten Stridh har hatt en adgang til mer omfattende bruk av arbeidsgivers bil enn en sporadisk bruksadgang og at han sporadisk faktisk har brukt firmabilene til privat kjøring utover arbeidsreise. Skatteklagenemnda har lagt til grunn at det skal lite privatkjøring til før fordelsbeskatning utløses. Retten er enig i rettsanvendelsen, jf. 1999-forskriftens ordlyd «sporadisk» sammenholdt med opplysningen fra Morten Stridh om at han har faktisk brukt firmabil privat i nærområdet og flere reiser som ikke er underbygget med bevis for at de i foretatt i næringsøyemed for Htech AS.

Retten finner det før øvrig riktig at fordelsbeskatningen gjelder Ford Excursion og Truckmaster Pick Up, også etter at Staten har frafalt fordelsbeskatningen av Remi Stridh for privat bruk av firmabilene Chevrolet Suburban og VW Sharan. Det er opplyst at Chevroleten ble avskiltet i mars 2008, og at denne hovedsakelig ble parkert på Reidar Stridhs eiendom på Raffelneset. Det er videre opplyst Sharanen ble lånt bort til dykkerklubben og ble brukt i forbindelse med dykkerkurs i Volda.

Skatteklagenemndas vedtak på dette punkt er etter dette ikke ugyldig og oppheves ikke.

### **Salg av dykkerutstyr**

Hva gjelder *Remi Stridh* har Skatteklagenemnda lagt til grunn i sitt vedtak at han har omsatt dykkerutstyr og har hatt skattepliktig inntekt ved virksomhet, jf. skatteloven § 5-1 første ledd, jf.

§ 5-30 første ledd. Skattepliktig inntekt fra virksomheten, etter korrigeringer i lys av skattyters opplysninger og skjønnsmessig fradrag for kostpris satt til 50 % av salgssum, utgjør etter nemndas beregning kr 78.000 for inntektsåret 2008 og kr 82.644 for inntektsåret 2009.

Remi Stridh forklarte at han har benyttet seg av sine kontakter fra den tiden han drev dykkerbutikk til å hjelpe bekjente og venner til å få en god pris på utstyr, typisk masker med lytteenhet (trådløs tale). Han har ikke hatt overskudd, men har hatt et visst dekningsbidrag for å dekke kostnadene han har hatt med turer blant annet til messer. Han solgte noe brukt og noe nytt utstyr.

Dersom retten kommer til at Skatteklagenemndas vurdering av at det er fordel vunnet ved virksomhet er riktig, er det ikke nødvendig å vurdere om unntaksbestemmelsen i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav a kommer til anvendelse idet bestemmelsen gjelder utenfor virksomhet.

Skatteloven har ingen legaldefinisjon av virksomhetsbegrepet, men spørsmålet om skattyter har drevet næringsvirksomhet må avgjøres ut fra sentrale skjønnsmomenter som at:

- (i) det må være utøvet aktivitet av et visst omfang og en viss varighet,
- (ii) aktiviteten må være utøvet for skattyters regning og risiko,
- (iii) aktiviteten må ha økonomisk karakter og må objektivt være egnet til å gi overskudd.

Retten viser i denne sammenheng til Rt-2013-421 avsnitt (31).

Omsetning av dykkerutstyr er behandlet i Skatteklagenemndas vedtak på side 30 til 34. Ved beregningene er det tatt utgangspunkt i overførsler til Remis Stridh sin bankkonto fra forskjellige personer, både med bilagstekst hvor det klart fremgår at det dreier seg om dykkerutstyr og overførsler som ikke er merket, samt kontantinnskudd. I lys av opplysninger og dokumentasjon fra Remi Stridh er noen beløp trukket ut da det gjelder båt og bilkjøp/salg. Etter dette er det lagt til grunn at inntekten relatert til salg av dykkerutstyr, før fradrag av kostnader, utgjør kr 188.000 for 2008 og kr 165.288 for 2009.

Slik retten bedømmer bevisene i saken, hefter det ikke feil ved Skatteklagenemndas bevisvurdering når den har lagt til grunn som mest sannsynlig at Remi Stridh har drevet virksomhet ved omsetning av dykkerutstyr og derigjennom har hatt en netto inntekt som er gjenstand for beskatning etter skatteloven § 5-1 første ledd, jf. § 5-30 første ledd. Både antallet personer, samlet beløp som er overført og at omsetningen foregikk over en to års- periode, tilsier at Remi Stridh utøvet aktivitet av et visst omfang og en viss varighet. Retten finner det heller ikke tvilsomt at han omsatte utstyr for egen regning og risiko. Han har ikke hatt oversikt over kostnader knyttet til omsetning og forklarte at han krevde et visst påslag som dekningsbidrag. Morten Stridh forklarte dessuten at broren i liten hadde sørget for å få penger forut for kjøp. Det dreier seg om omsetning av varer som objektivt sett må sies å være egnet til å gi overskudd. Det at faktisk fortjeneste har vært lav og i enkelte tilfeller tilnærmet ingenting, kan ikke være avgjørende i relasjon til virksomhetsbegrepet.

Videre finner retten at det ikke er sannsynliggjort at nemndas skjønnsmessige fastsettelse av inngangsverdien (kostprisen) er uriktig eller vilkårlig. Kostprisen skal settes til det som dokumenteres har vært de faktiske kostnadene. Det er Remi Stridh som har ansvar for å

dokumentere inngangsverdien, jf. ligningsloven § 4-1. Han har ikke fremlagt slik dokumentasjon. Det er etter rettens vurdering ikke urimelig eller vilkårlig og skjønnsmessig benytte en kostpris på 50 % av salgssummen.

Etter dette er Skatteklagenemndas vedtak på dette punkt ikke ugyldig og oppheves ikke.

Hva gjelder *Morten Stridh*, har Skatteklagenemnda lagt til grunn i sitt vedtak at han har hatt skattepliktig gevinst ved omsetning av dykkerutstyr, jf. skatteloven § 5-1 annet ledd, og at dette er løssøre som faller utenfor unntaksregelen i skatteloven § 9-3 nr. 1 bokstav a.

Skattepliktig inntekt, etter korrigeringer i lys av skattyters opplysninger og skjønnsmessig fradrag for kostpris satt til 70 % av salgssum, utgjør etter nemndas beregning kr 5.500 for inntektsåret 2008 og kr 10.545 for inntektsåret 2009.

Morten Stridh har anført at ligningsmyndighetene har endret hans ligning med hensyn til inntektsøkning for gevinst ved salg av dykkerutstyr for sent. Han har vist til oversittelse av 2 årsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Staten på sin side bestrider ikke at ligningen ble endret til ugunst for skattyter etter 2 årsfristens utløp, men hevder at 10 årsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 1 gjelder, fordi Morten Stridh ikke har oppgitt inntektene på sine selvangivelser og således har gitt uriktige opplysninger. Staten har også vist til skatteloven § 9-5 nr. 6.

Ut fra Morten Stridhs forklaring legger retten til grunn at han ikke oppga inntektene på selvangivelsene, fordi det med ett unntak dreide seg om utstyr han selv hadde testet og brukt. Videre fordi det dreide seg om vennetjenester og gjaldt små summer.

Det er på det rene at penger har gått inn på Morten Stridhs bankkonto som oppgjør for solgt dykkerutstyr. Når inntekten ikke er oppgitt, foreligger det i utgangspunktet en opplysningssvikt knyttet til faktiske forhold. Forståelsen av skatteloven § 9-6 nr. 3 bokstav a fremkommer i Gyldendal rettsdata note (412). Fra noten gjengis:

*«Som utgangspunkt må spørsmålet om opplysningene er uriktige eller ufullstendige vurderes objektivt, jf. Rt-1992-1588 (på s. 1592-1593): "Toårsfristen gjelder hvor skattyteren har gitt alle de opplysninger som man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått til strekkelig grunnlag til å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.»*

Retten mener ut fra bevisførselen at det er riktig å legge til grunn at det er fristen på 10 år i skatteloven § 9-6 nr. 1 som gjelder slik Skatteklagenemndas vedtak bygger på. Det er rettens syn at Morten Stridh etter en objektiv vurdering burde ha gitt ligningsmyndigheten opplysninger om inntekten. Retten har i sin vurdering lagt vekt på at han hadde en oppfordring til å oppgi inntekten, jf. hans egen forklaring om at han hadde salg med overskudd. Retten oppfatter at årsaken til at inntekten ikke ble oppgitt, hovedsakelig var at omsetningen var av lite omfang og for venner. Han burde dermed opplyst ligningsmyndighetene om forholdet slik at de fikk en foranledning til å vurdere spørsmålet.

Skatteklagenemndas vedtak er etter dette ikke ugyldig på dette grunnlaget.

Spørsmålet blir dernest om dykkerutstyret som Morten Stridh solgte, faller inn under unntaksbestemmelsen i skatteloven § 9-3 første ledd nr. 1 bokstav a.

Retten legger til grunn at dykkerutstyr er løsøre i bestemmelsens forstand. Dette ses heller ikke bestridt. Det avgjørende for om bestemmelsen kommer til anvendelse, må være om anskaffelsen av dykkerutstyret bar preg av en investering med det formål å kunne realisere gjenstanden med gevinst på et senere tidspunkt, jf. Gyldendal rettsdata note (719) til nevnte unntaksbestemmelse.

Retten viser til Skatteklagenemndas vedtak på side 38. Det fremgår der at gevinsten på kr 5.500 i 2008 er knyttet til ett salg. Videre fremgår det at salg foretatt i 2009 gjelder brukt utstyr (ervert i 2006) og at salgssummen totalt for 2009 også er beskjedent.

Skatteklagenemnda har i sitt vedtak ikke gitt noen nærmere vurdering av bevisvurderingen og rettsanvendelsen. Staten viste i sitt prosedyreinnlegg til at nemnda la til grunn at dykkerutstyret er omsatt med sikte på gevinst og anførte at det må kunne legges til grunn.

Retten finner det vanskelig å legge til grunn at Skatteklagenemndas vurdering på dette punkt er tilstrekkelig forsvarlig. Morten Stridh har dykking som hobby. Retten finner at både Morten Stridhs redegjørelse, herunder om salg av brukt utstyr, sammenholdt med omfanget av omsetningen, sannsynliggjør at Skatteklagenemnda ikke har foretatt en forsvarlig bevisvurdering og rettsanvendelse når den har kommet til at skattyters omsetning av dykkerutstyr hadde som formål å realisere gevinst og dermed faller utenfor unntaksbestemmelsen i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav a. Retten er etter dette kommet til at Skatteklagenemndas vedtak oppheves for denne del.

### **Salg av båten Ken Frode**

Det er på det rene at kr 250.000 ble kreditert bankkonto tilhørende Remi Stridh den 12.08.2009. I sitt vedtak av 23.01.2013 la skattekontoret til grunn at beløpet utgjorde salgssummen for en båt, MS Ken Frode, og vurderte beløpet som vederlagsfri overføring fra Htech AS som blir å anse som skattbart ulovlig utbytte etter skatteloven § 10-11.

I redegjørelse vedlagt klage av 26.02.2013 har Remi Stridh opplyst at båten aldri har tilhørt Hareid Sub Sea AS (senere Htech AS). Videre er det opplyst at diesel ble fylt på Hetch AS' regning, og at beløpet ble ført på hans mellomregning med selskapet. Han tok ikke ut lønn og leverte heller ikke reiseregning for turen til Nord Lenangen 05.08.2009 for avhenting av båten. Fra redegjørelsen gjengis:

*«Det har heller ikke senere blitt ført noe som helst som har hatt med denne båten å gjøre, derimot har alt blitt betalt av meg privat. Dette bekrefter bare det åpenbare, nemlig at dette var et privat kjøp.»*

Og videre:

*«Det ble annonsert i bladet Fiskaren etter en båt for klubbruk, jeg betalte selv denne annonsen, som igjen gjorde at jeg fikk tilbud om- og senere kjøpte Ken Frode.»*

Og videre:

*«Det ble lagt ut bilder fra turen på Facebook og en bekjent i Måløy dykkerklubb ringte og spurte om å få kjøpe båten, jeg synes prisen var såpass god at avtale ble gjort og båten levert ved ankomst Hareid.»*

I Skatteklagenemndas vedtak på side 35 er det på bakgrunn av skattyters opplysninger, blant annet om at en reiseregning til Htech AS feilaktig var påført Ken Frode, lagt til grunn at Htech AS aldri har eid båten og at gevinsten ved salget av båten er skattepliktig inntekt på skattyters hånd, jf. skatteloven § 5-1 nr. 2. Det er satt et skjønnsmessig fradrag på kr 15.000 for kostnader med å få båten til Hareid. Inntektsøkningen som er lagt til grunn ved endringen av skatteyters ligning for 2009 utgjør kr 235.000.

Remi Stridh har anført at han ikke er rett skattesubjekt for beskatning av gevinsten etter salget av Ken Frode. Han har anført at det er Hareid Dykkerklubb som kjøpte og solgte båten og ikke ham privat.

Det er fremlagt en udatert kjøpekontrakt mellom Hareid Dykkerklubb c/o Remi Stridh og Sten Ragnar Granli om kjøp av båten for kr 1. Det fremgår av kontrakten at skøyta er strukturert og at Hareid dykkerklubb søker løyve om å unnta den fra destruering.

Remi Stridh forklarte i retten at Hareid Dykkerklubb hadde hatt behov for en båt for å trekke til seg flere medlemmer. Ken Frode var en stålåbåt som han mente var ypperlig for klubbturer. På vei ned etter avhenting ble han kontaktet av Måløy Dykkerklubb med forespørsel om å få kjøpt båten. Han sa først nei, men ringte dem tilbake og aksepterte tilbudet. Han hadde erfart på turen nedover at båten var dårlig i sjø. Det er Hareid Dykkerklubb som står som hjemmelshaver til båten idet Måløy Dykkerklubb ikke fikk løyve. Betalingen for båten gikk inn på hans private konto, men om lag 2 måneder senere kjøpte Hareid Dykkerklubb ny båt for pengene. Han dekket utgiftene til reise og henting av båten fra egen konto. Kostnadene var ca. 50.000-60.000. Salgssummen gikk inn på Remi Stridhs private konto, fordi dykkerklubben ikke hadde egen bankkonto.

Vitnet Per Kåre Navekvien bekreftet at Måløy Dykkerklubb kjøpte Ken Frode og sa at det er de som eier den. Båten er ødelagt og de diskuterer nå hva de skal gjøre med båten.

Retten viser til at det er Remi Stridh som har ansvar for å sørge for at alle relevante opplysninger for ligningen av ham fremlegges, jf. ligningsloven § 4-1. Det fremgår av Skatteklagenemndas vedtak at skattekontoret ikke kan se at beløpet senere er overført til noen annen. Retten bemerker at Remi Stridh ikke har fremlagt noen dokumentasjon som viser at hva salgssummen på kr 250.000 kreditert hans private konto ble brukt til. Hareid Dykkerklubb sitt navn er riktignok ført opp på kjøpekontrakten, men klubben har ikke hatt noen befatning med båten i det hele tatt. Det er Remi Stridh som disponerte rettslig over båten ved å selge den. Han solgte båten på vei hjem etter avhenting. Verken fullmakt eller beslutning fra dykkerklubben om salg er sannsynliggjort. I redegjørelsen han ga til skattemyndighetene i 2013, opplyste han at han hadde betalt alt med



båten og at det faktisk bekreftet at det var et privat kjøp. Han har også gitt to forskjellige forklaringer om årsaken til salget, én i nevnte redegjørelse og en annen i retten. Remi Stridh hevdet i retten at intensjonen var salg av båten til Måløy Dykkerklubb, men at dette ble omgjort til at båten isteden var utleid til Måløy Dykkerklubb. Slik retten forstod vitnet Navekvien, mente han ikke at Måløy Dykkerklubb hadde leid båten, men kjøpt den.

Retten mener etter dette at Remi Stridh er rett skattesubjekt for beskatning av salgsgevinsten slik Skatteklagenemnda har lagt til grunn i vedtaket. Det dreier seg om gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet som i dette tilfellet ikke faller inn under unntaksbestemmelsen i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav a. Remi Stridh har heller ikke dokumentert kostnader han har hatt knyttet til omsetningen av båten, herunder kostnader til henting av båten. Retten mener at saksøkeren ikke har sannsynliggjort at Skatteklagenemnda har lagt feil faktum til grunn for sitt vedtak. Det er heller ikke holdepunkter for å sette til side nemndas skjønn over kostnadene.

Skatteklagenemndas vedtak på dette punktet er gyldig og oppheves ikke.

### **Godtgjørelse for dykkerkurs**

I henhold til Skatteklagenemndas vedtak har Remi Stridh fått økt inntekten med kr 31.500 for inntektsåret 2008 og med kr 4.300 for inntekståret 2009 for overskudd etter avholdte dykkerkurs. Inntektsøkningen er vedtatt med henvisning til skatteloven § 5-30 første ledd, jf. § 5-1 første ledd.

Det er på det rene at det er gjort overføringer til Remi Stridhs private bankkonto som er honorar i forbindelse med dykkerkurs. For 2008 ble hans konto kreditert med kr 52.500 og for 2009 kr 6.300. Skatteklagenemnda har fastsatt et kostnadsfradrag på kr 1.000 per elev.

Remi Stridh har anført at kursavgiftene som gikk inn på hans konto er Hareid Dykkerklubbs penger idet det var dykkerklubben som arrangerte kursene. Dykkerkurs er dessuten veldedig arbeid som ikke er egnet til å gi overskudd. Vitnet Navekvien bekreftet det i sin forklaring.

Remi Stridh bekreftet under sin forklaring i retten at kursavgiftene er gått inn på hans konto, men bestred at han har hatt overskudd fra kursene. Han forklarte at han ikke har bilag på utgiftene.

Retten bemerker at det ikke er andre bevis i saken som underbygger saksøkerens anførsel om at netto kursavgift tilhørte Hareid Dykkerklubb. Det er ikke fremlagt noen form for oppgjørsoppstilling eller lignende, og heller ikke er det ført andre bevis, som sannsynliggjør at pengene som gikk inn på Remi Stridhs konto tilhørte dykkerklubben og ikke ham. Bevisbyrden påhviler Remi Stridh. Det vises i denne sammenheng til opplysningsplikten i ligningsloven § 4-1. Retten mener det må legges til grunn at Remi Stridh er rett skattesubjekt for netto godtgjørelse slik Skatteklagenemndas vedtak bygger på.

Retten viser til det som er sagt om den rettslige forståelsen av virksomhetsbegrepet under punktet om salg av dykkerutstyr fra Remi Stridh ovenfor hvor det også er vist til Rt-2013-421 avsnitt (31). Det fremgår der blant annet at «*Aktivitet som ikke gir rimelig mulighet for økonomisk overskudd, faller utenfor virksomhetsbegrepet. Det samme gjelder hobbyer, fritidssysler mv så lenge slike aktiviteter ikke har økonomisk siktemål.*»

Det fremgår av Skatteklagenemndas vedtak på side 37 at skattyter har anført at det dreier seg om hobbyvirksomhet. I vedtaket er det lagt til grunn at det ble avvirket kurs for 21 elever i 2008, og 2 elever i 2009. Det er i vedtaket ikke gjort noen nærmere vurdering av hobbyvirksomhet contra næringsvirksomhet.

Morten Stridh forklarte i retten at det var broren som organiserte kursene, mens han var med som hjelpeinstruktør. Det dreier seg om 2 helger med rundt 10 deltagere per helg. Vitnet Navekvien karakteriserte en kursavgift på kr 2.500/per elev for 10 år siden som ren idealisme.

Retten bemerker at det her dreier seg om hobbydykkerkurs som har karakter av fritidsaktivitet på linje med andre fritidsaktiviteter/kurs. Omfanget av avholdte kurs er lite, spesielt i 2009. Det er fremkommet gjennom bevisførselen at kurs ble avholdt i basseng i Volda slik at det også påløp utgifter til leie. Alle disse forholdene tilsier at kursene ikke ble avholdt for å oppnå gevinst. På denne bakgrunn kan retten vanskelig komme til at Skatteklagenemndas bevisvurdering og rettsanvendelse er tilstrekkelig forsvarlig når nemnda har lagt til grunn at aktiviteten hadde økonomisk siktemål og således er skattepliktig gevinst vunnet ved virksomhet. Skatteklagenemndas vedtak på dette punkt blir dermed å oppheve.

### **Ordinær tilleggsatt**

Retten må vurdere om vilkårene for ileggelse av ordinær tilleggsatt på 30 % var oppfylt hva gjelder fordelsbeskatningen av Morten Stridh for privat bruk av firmabiler og hva gjelder beskatningen av Remi Stridh for gevinst ved salg av dykkerutstyr og salg av båten Ken Frode. Vilkaene for tilleggsatt følger av ligningsloven § 10-2 nr. 1 som lyder:

*«Skatteyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges tilleggsatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Som unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave regnes levering etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter.»*

Selvangivelsesprinsippet som ligningsloven bygger på, innebærer at skattyter forutsettes lojalt å gi de opplysninger som ligningsmyndighetene trenger for å foreta en korrekt fastsetting av inntekt og formue. Når det gjelder *Remi Stridh* opplyste han ikke i sine selvangivelser om penger han hadde mottatt etter salg av båt og heller ikke etter salg av dykkerutstyr. Opplysningssvikten medførte at han ved ordinær ligning ikke ble beskattet for sin fulle inntekt. Objektivt sett har han utvilsomt gitt ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene som førte til skattemessige fordeler, og vilkaene for ileggelse av tilleggsatt etter ligningsloven 10-2 er til stede. Retten kan ikke se at bevisførselen gir holdepunkter for at det forelå unnskyldningsgrunner for opplysningssvikten slik at tilleggsatt likevel ikke skal ilegges, jf. ligningsloven § 10-3. Retten viser blant annet til at det ikke er holdepunkter for at Remi Stridh undersøkte nærmere hvordan han skulle forholde seg med hensyn til pengene som kom inn på hans bankkonto etter salget av båten og dykkerutstyr. Retten mener derfor at Skatteklagenemndas ileggelse av ordinær tilleggsatt på 30% for nevnte forhold er riktig, og vedtaket på dette punkt er gyldig.

Hva gjelder *Morten Stridh* er det spørsmål om det var riktig å legge ham ordinær tilleggsatt for privat bruk av firmabiler som han ikke opplyste om på sine selvangivelser. Ved å unnlate å gi opplysninger som ville gitt ligningsmyndighetene et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag for

fastsettelse av korrekt skatt, har han objektivt sett gitt ligningsmyndighetene ufullstendige opplysninger som har ført til skattemessige fordeler. Vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 er til stede. Det fremkom for retten at han har vært og er i villfarelse om hvorledes bilbeskatningsreglene (sjablongreglene) er å forstå. Retten viser til at den klare hovedregelen er at rettsvillfarelse ikke er unnskyldelig. Det vises til Ot.prp.nr.82 (2008-2009) avsnitt 8.3.2 hvor det er åpnet for unntak der skattyteren har misforstått en ny regel på en aktsom måte og av den grunn ikke har oppfylt opplysningsplikten. Regnskapsfører forklarte at han hadde tatt opp reglene rundt bruken av bil ved innkjøp. Han forklarte videre at ettersom bilene hadde masse tungt utstyr, ble de definert som til bruk i næring. Det er imidlertid ikke klart hva regnskapsfører formidlet om regelverket, eller om og hva som eventuelt ble tatt opp fra Morten Stridh sin side. Retten finner derfor at det ikke foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at subjektive unnskyldningsgrunner er til stede. Etter dette mener retten at det var riktig av Skatteklagenemnda å ilegge ordinær tilleggsskatt for forholdet. Vedtaket på dette punkt er gyldig.

### **Sakskostnader**

Reidar Gøsta Stridh er gitt fullt medhold etter at motparten frafalt skattekravet mot ham. Han har dermed vunnet saken og skal ha full erstatning for sine sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 (2), jf. § 20-2 (1). Omkostningsoppgaven fra advokat Hovde er på totalt kr 213.519 inklusive merverdiavgift for advokatsalæret. Saksøkerne har hver krevet tilkjent kr 71.173 inklusive merverdiavgift i sakskostnader. Det er fra motparten ikke kommet innsigelser mot oppgaven. Retten anser utgiftene som rimelige og nødvendig for å ivareta hans interesser i saken. Reidar Gøsta Stridh tilkjennes kr 71.173 i erstatning for sakskostnader.

Hovedtemaet i saken har vært spørsmålet om utbyttebeskatning for privat bruk av båten Sub Seaker. Staten frafalt kravet mot samtlige tre saksøkere mot slutten av hovedforhandlingen. Morten Stridh er gitt medhold i at han heller ikke skal gevinstbeskattes for salg av dykkerutstyr, mens den del av vedtaket som gjelder fordelsbeskatning for privat bruk av firmabiler er opprettholdt. Det fører til at inntektspåslaget er redusert med om lag 2/3. Morten Stridh kan etter rettens syn likevel ikke sies å ha vunnet saken i det vesentlige. Partene bærer i denne saken hver sine sakskostnader og sakskostnader tilkjennes ikke.

Tilsvarende vurdering med hensyn til sakskostnader gjør seg gjeldende i saken som gjelder Remi Stridh. Hans inntektspåslag er om lag halvert sett i forhold til vedtaket. Partene bærer også i denne saken hver sine sakskostnader, og sakskostnader tilkjennes ikke.

Retten har vurdert tvisteloven § 20-3 i forhold til Morten og Remi Stridh, men finner ikke at bestemmelsen får anvendelse.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er avvikling av mellomliggende påskeferie.

### *Domsslutning*

*I sak nr. 15-184354TVI-SUMO:*

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 15.05.2015 om ligning av Reidar Gøsta Stridh for inntektsårene 2008 og 2009 oppheves for den del som gjelder utbyttebeskatning for privat bruk av båten Sub Seaker og tilleggsskatt knyttet til dette forholdet.*
- 2. Staten v/Skatt Midt-Norge dømmes til å erstatte Reidar Gøsta Stridh hans sakskostnader med 71.173 - syttiéntenetthundreogsyttitre - kroner.*

*Oppfyllelsesfristen er 2 - to - uker regnet fra denne dommens forkynnelse.*

*I sak nr. 16-010049TVI-SUMO:*

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 15.05.2015 om ligning av Morten Stridh for inntektsårene 2008 og 2009 oppheves for de deler som gjelder utbyttebeskatning for privat bruk av båten Sub Seaker og gevinstbeskatning for salg av dykkerutstyr og tilleggsskatt knyttet til disse forholdene. For øvrig frifinnes Staten v/Skatt Midt-Norge.*
- 2. Sakskostnader tilkjennes ikke.*

*I sak nr. 16-010058TVI-SUMO:*

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 15.05.2015 om ligning av Remi Stefan Stridh for inntektsårene 2008 og 2009 oppheves for de deler som gjelder utbyttebeskatning for privat bruk av båten Sub Seaker, fordelsbeskatning for privat bruk av firmabil og beskatning av næringsinntekt for godtgjørelse for dykkerkurs og tilleggsskatt knyttet til disse forholdene. For øvrig frifinnes Staten v/Skatt Midt-Norge.*
- 2. Sakskostnader tilkjennes ikke.*

# Uttalelser Skattedirektoratet

## SkN 16-109 Tolkingsuttalelse § 9-3 (1) bokstav c nr. 3

**Lovstoff:** Skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet** publisert 3. juni 2016, avgitt 7. april 2016.

Skattedirektoratet viser til ditt brev av 23. februar 2016 med anmodning om en fortolkningsuttalelse av skatteloven § 9-3 (1) bokstav c nr. 3. Spørsmålet er hvordan bestemmelsen skal forstås i tilfeller hvor et norsk skattesubjekt realiserer en kapitalgevinst utenfor virksomhet på en muntlig fordring som i sin tid er ervervet fra et utenlandsk subjekt for en kjøpesum som er lavere enn fordringens pålydende, og om slik realisasjonsgevinst på fordringen er skattepliktig.

Det er i brevet gitt opplysning om at det utenlandske foretaket har realisert fordringen med tap, og er innrømmet fradrag for dette tapet ved likningen i sitt hjemland. Det er videre opplyst at det norske foretaket planlegger å enten selge fordringen videre til en høyere pris eller å forsøke å oppnå dekning hos fordringens debitor.

Etter skatteloven § 9-3 (1) bokstav c nr. 1, er muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev unntatt fra skatteplikt utenfor virksomhet. Videre følger det av skatteloven § 9-4 (1) at tilsvarende tap ikke er fradragsberettiget.

Bakgrunnen for bestemmelsen om skattefritak og manglende fradragsrett for gevinst /tap knyttet til slike objekter er å finne i Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) pkt. 28.2.2, hvor det fremgår at det hovedsakelig realiseres betydelige tap på slike fordringer. Da dette vil føre til negativt skatteproveny for det offentlige, er det ikke ønskelig med fradragsrett for disse objektene.

Som følge av innføringen av realisasjonsprinsippet for tidfesting av alle kapitalinntekter i 1992, ble det innført et unntak fra hovedregelen om at det ikke er skatteplikt/fradragsrett for muntlige fordringer mv. Dersom det på et senere tidspunkt skulle vise seg at skattyter får et tap fordi det ikke mottas fullt vederlag for det inntektsførte beløp, kan tapet likevel være fradragsberettiget selv om det skriver seg fra en realisasjon av et enkelt gjeldsbrev, en enkeltstående obligasjon eller en muntlig fordring, jf. skatteloven § 9-3 (1) bokstav c nr. 3:

*"gevinst ved realisasjon av fordring som nevnt i nr. 1 og 2, vil likevel være skattepliktig dersom verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller har inngått i et gevinst/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaver."*

Direktoratet viser til Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) pkt.34, merknader til § 43 annet ledd bokstav b (tilsvarer någjeldende skatteloven § 9-3 (1) bokstav c nr. 3):

*"Gevinst og tap på muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev vil likevel være skattepliktig/fradragsberettiget dersom verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller inngått i et gevinst-/tapsoppgjør med skattemessig virkning for fordringshaver. Regelen skyldes innføring av realisasjonsprinsippet som periodiseringsprinsipp utenfor næring, jf. forslag til endring i § 41 og omtale i kapittel 5."*

Spørsmålet blir da om det i skattepliktsvurderingen vil være relevant å ta hensyn til at fordringen har vært gjenstand for beskatning hos tidligere eier av fordringen.

Etter Skattedirektoratets syn vil en naturlig forståelse av skatteloven § 9-3 (1) bokstav c nr. 3 og forarbeidene være at det er hos den aktuelle fordringshaver, hvis skatteplikt eller fradragsrett som skal vurderes, fordringen må ha vært gjenstand for beskatning tidligere. Dette kan ha vært tilfelle enten ved at verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt, eller ved at fordringen har inngått i et gevinst-/tapsoppgjør med skattemessig virkning.

Tilsvarende kommer også til uttrykk i Lignings-ABC for 2015/2016 under emne "Fordringer" pkt. 7.1.7, hvor det som eksempler nevnes inntekt ved bortfeste av tomt, og tilfeller hvor fordringen er oppstått ved realisasjon av formuesobjekt, og hvor salgsvederlag eller eventuell gevinst/tap er skattepliktig/fradragsberettiget og faktisk er skattlagt.

Med grunnlag i bestemmelsens ordlyd, sammenholdt med forarbeidene, er Skattedirektoratet kommet til at det ikke vil være relevant å ta hensyn til skattlegging eller fradrag innrømmet hos subjekt som tidligere har vært eier av fordringen. Vurderingen av hvorvidt bestemmelsen i skatteloven § 9-3 (1) bokstav c nr. 3 skal få anvendelse må følgelig ta utgangspunkt i forhold hos den skattyteren som skal eller har realisert fordringen.

I det skisserte tilfellet vil dermed en eventuell gevinst eller et tap ved realisasjon av fordringen ikke medføre skatteplikt eller fradragsrett.

Hvorvidt løsningen kan bli en annen dersom slike transaksjoner gjennomføres innenfor konsern eller mellom nærstående, hvor f.eks. en fordring i virksomhet realiseres med tap til annet selskap og deretter realiseres med gevinst uten skatteplikt, tar ikke Skattedirektoratet stilling til i denne sammenheng.

## SkN 16-110 Oppgrossing av nettolønn opptjent i utlandet

**Kort referat:** Uttalelsen er Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 11. mai 2016, som gjaldt oppgrossing av nettolønn ved arbeid i utlandet. Dommen gjaldt direkte hvordan oppgrossing av nettolønn skal skje for norsk arbeidstaker på nettolønnskontrakt i utlandet, der det ikke betales skatt i arbeidslandet og skattyter liknes i henhold til 1-årsregelen. Skattedirektoratet mener imidlertid at dommen må få virkninger også utover dette. Høyesteretts fordelsbetraktninger fremstår så generelle og vidtrekkende at dommen også gir føringer for hvordan oppgrossing skal skje der det faktisk betales skatt i arbeidsstaten og hvor dobbeltbeskatning avhjelpes gjennom andre regler enn 1-årsregelen. Direktoratet mener derfor at dommen får betydning for oppgrossing av nettolønn også der dobbeltbeskatning unngås ved hjelp av alternativ fordeling og unntak med og uten progresjonsforbehold i henhold til skatteavtale, samt i de tilfeller dobbeltbeskatning avhjelpes ved kreditfradrag for betalt skatt i utlandet.

**Domskommentar fra Skattedirektoratet** publisert 1. juni 2016, avgitt 11. mai 2016.

### Oppgrossing av nettolønn opptjent i utlandet ved anvendelse av 1-årsregelen

Høyesterett avsa 11. mai 2016 dom i sak om oppgrossing av nettolønn.

Dommen omhandler beregning av brutto skattepliktig inntekt for arbeidstaker på nettolønnskontrakt for norsk arbeidsgiver i utlandet, når det ikke betales skatt i arbeidslandet og arbeidstakeren gis skattenedsettelse etter 1-årsregelen ved den norske likningen. Høyesterett kom til at nettolønnen skulle grosses opp kun med norsk trygdeavgift. Staten fikk ikke medhold i at nettolønnen skulle grosses opp med den skatt som skulle ha vært betalt i Norge om 1-årsregelen ikke hadde kommet til anvendelse. Da det i resultatet verken ble betalt skatt i Norge eller i arbeidslandet, men bare norsk trygdeavgift, skulle nettolønnen grosses opp kun med den norske trygdeavgiften. Dommen ble avsagt med dissens 3-2.

### Bakgrunn

Arbeidstaker arbeidet i Qatar i 2011. Han var under arbeidsoppholdet i Qatar på en nettolønnsavtale med arbeidsgiver, hvor det var avtalt at arbeidsgiver skulle dekke arbeidstakers skatter og sosiale avgifter på nettolønnen i Norge og Qatar. Arbeidstaker var frivillig medlem av folketrygden mens han jobbet i Qatar. Arbeidstaker mottok i 2011 en netto kontantlønn på ca. 2,3 millioner. I tillegg hadde han fri bolig til en verdi på ca. kr 80 000. Som del av nettolønnsavtalen dekket arbeidsgiver den norske trygdeavgiften. Det ble ikke betalt skatt i Qatar. Ved den norske likningen fikk arbeidstakeren skattenedsettelse etter 1-årsregelen, jf. sktl. § 2-1 tiende ledd, hvilket i resultatet innebar at det ikke ble utliknet noen norsk skatt på inntekten. Det skulle imidlertid betales norsk trygdeavgift og arbeidsgiveravgift av inntekten. I og med at inntekten inngikk i det norske skattegrunnlaget før det ble gitt skattenedsettelse, ble skattenivået på skattyters øvrige inntekter påvirket (progresjonseffekt).

Statens syn var at for å komme frem til skattepliktig brutto inntekt skulle nettolønnen, inkl. verdien av fri bil, grosses opp med den skatt som arbeidstakeren ville ha betalt dersom 1-

årsregelen ikke kom til anvendelse. Arbeidsgiver var ikke enig i dette, men foretok likevel en oppgrossing og innberetning i samsvar med statens syn. Oppgrosset bruttolønn utgjorde etter denne beregningen ca. kr 4,3 millioner og det var dette beløpet som ble lagt til grunn for ligningen. Beløpet på kr 4,3 millioner dannet grunnlag for beregning av den norske skatten, trygdeavgiften og arbeidsgiveravgiften.

Arbeidstaker klagde på ligningen, men klagen ble ikke tatt til følge. Arbeidstaker gikk 15. juli 2013 til søksmål og krevde at likningen for 2011 måtte oppheves.

Staten fikk medhold i tingretten og i lagmannsretten.

### Høyesteretts dom

Det Høyesterett skulle ta stiling til var hvordan nettolønnen skulle omberegnes til brutto skattepliktig inntekt (oppgrossing).

Høyesteretts flertall (heretter "Høyesterett") kom til at nettolønnen skulle grosses opp kun med norsk trygdeavgift. Høyesterett mente at skatterettens alminnelige fordelsbegrep måtte legges til grunn for vurderingen og at man således måtte se hen til den fordel arbeidstakeren reelt sett hadde mottatt. Det var den skatt og trygdeavgift som arbeidsgiver faktisk hadde betalt for arbeidstakeren som var den reelle fordel, og ikke den skatt og trygdeavgift som skulle ha vært betalt om 1-årsregelen ikke kom til anvendelse. Å grosse opp med den skatt og trygdeavgift som skulle vært betalt om 1-årsregelen ikke kom til anvendelse ble i følge Høyesterett ansett som en slags konstruksjon. Høyesterett uttalte i den sammenheng at 1-årsregelen i realiteten er en skattefritaksregel og ikke kun en regel om skattenedsettelse.

### Skattedirektoratets kommentarer

Det er brutto arbeidsinntekt som er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-10, jf. § 5-1 første ledd. Brutto arbeidsinntekt utgjør også grunnlaget for beregning av trygdeavgift og arbeidsgiveravgift, jf. ftrl. § 23-3 og § 23-2.

Arbeidsgiver plikter å innberette brutto arbeidsinntekt og arbeidstaker plikter å oppgi denne selvangivelsen, jf. lignl. § 5-2 og § 4-3.

Når arbeidstaker har inngått avtale om nettolønn med arbeidsgiver må det skje en omregning av nettolønnen til skattepliktig bruttoinntekt (oppgrossing).

Dommen gjelder direkte hvordan oppgrossing av nettolønn skal skje for norsk arbeidstaker på nettolønnskontrakt i utlandet, der det ikke betales skatt i arbeidslandet og skattyter liknes i henhold til 1-årsregelen, jf. sktl. § 2-1 tiende ledd.

Skattedirektoratet mener at dommen må få virkninger også utover dette. Høyesteretts fordelsbetraktninger fremstår så generelle og vidtrekkende at dommen også gir føringer for hvordan oppgrossing skal skje der det faktisk betales skatt i arbeidsstaten og hvor dobbeltbeskatning avhjelpes gjennom andre regler enn 1-årsregelen. Direktoratet mener derfor at dommen får betydning for oppgrossing av nettolønn også der dobbeltbeskatning unngås ved hjelp



av alternativ fordeling og unntak med og uten progresjonsforbehold i henhold til skatteavtale, samt i de tilfeller dobbeltbeskatning avhjelpes ved kreditfradrag for betalt skatt i utlandet.

Den utenlandske skatten som betales av arbeidsgiver i henhold til nettolønnskontrakten må betraktes som en fordel som skal inngå i den totale inntekten før oppgrossing med norsk trygdeavgift.

Der dobbeltbeskatning unngås ved hjelp av kreditfradrag for betalt skatt i utlandet skal nettolønnen grosseres opp etter norske skattesatser og med norsk trygdeavgift. Når den utenlandske skatten er høyere enn norsk skatt, skal nettolønnen først grosseres opp etter norske skattesatser. Deretter skal den utenlandske merskatten legges til den totale inntekten før inntekten grosseres opp med norsk trygdeavgift.

## **SkN 16-111 Fritak fra tredjepartsrapportering av «negative renter»**

**Lovstoff:** Ligningsloven § 5-3.

<p><b>Kort referat:</b> Skattedirektoratet fritar opplysningspliktige etter ligningsloven § 5-3 for rapportering av «negative renter» for inntektsåret 2016.</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet** publisert 7. juli 2016.

### **Fritak fra tredjepartsrapportering av "negative renter"**

Skattedirektoratet fritar opplysningspliktige etter ligningsloven § 5-3 (som erstattes av skatteforvaltningsloven § 7-3 gjeldende fra 1.1.2017) for rapportering av "negative renter".

Fritaket gjelder for inntektsåret 2016 med rapporteringsplikt per 31. januar 2017, og gis etter samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt (F17.09.2013 nr 1092) § 5-3-10 tredje ledd om opplysningspliktens innhold.

Skattepliktige må føre eventuelt skattepliktig og/eller fradragsberettiget beløp inn i næringsoppgaven/skattemeldingen (selvangivelsen).

# Forskriftsendringer

## SKN 16-112 Nedsettelsesforskriften

### Forskrift om nedsettelse av renter ved klage- og domstolsbehandling av tilleggsskatt, tilleggsavgift, tilleggstoll og overtredelsesgebyr (nedsettelsesforskriften)

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 17. juni 2016 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 11-7 annet ledd, jf. forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 11-7-2.

§ 1. Når tilleggsskatt, tilleggsavgift, tilleggstoll eller overtredelsesgebyr fastholdes etter klage- eller domstolsbehandling, kan innkrevingsmyndigheten etter søknad nedsette forsinkelsesrenter beregnet etter skattebetalingsloven § 11-1.

§ 2. Påløpte forsinkelsesrenter kan nedsettes for perioden 11. desember 2015 og fram til klagen er avgjort eller det foreligger en endelig rettsavgjørelse. Rentekravet nedsettes til det beløp kravet ville ha utgjort dersom renter hadde vært beregnet etter satsen i skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd første punktum.

§ 3. For krav som skatteoppkrever innkrever, kan søknaden først behandles etter at hovedkravet er innfridd.

§ 4. Denne forskrift gjelder kun der tilleggsskatt, tilleggsavgift, tilleggstoll og overtredelsesgebyr er ilagt før 11. desember 2015.

§ 5. Denne forskriften trer i kraft straks.

## SKN 16-113 Endring i samleforskrift om tredjeparts opplysningsplikt

### Forskrift om endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 22. juni 2016 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 5-2, jf. § 5-12, og delegeringsvedtak 8. august 2013 nr. 960.

**I**

I samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt gjøres følgende endring:

§ 5-2-3 første ledd skal lyde (nytt fjerde punktum):

Naturallytelser som i sin helhet er skattefrie er ikke omfattet av opplysningsplikten. Dette gjelder ikke for naturallytelser til pendlere i form av helt eller delvis fri kost, losji og besøksreiser i hjemmet, dekning av reiser til og fra hjemmet for stortingsrepresentanter som av hensyn til vervet må bo utenfor hjemmet samt arbeidsgivers tilskudd til barnehageplass for ansattes barn. Tilsvarende skal det gis opplysninger om naturallytelser i form av fri kost på sokkelinnretning. Det skal også gis opplysninger om arbeidsgivers tilskudd til utenlandsk pensjonsordning etter skatteloven § 6-72.

**II**

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.



# Skattenytt 7 og 8/2016

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 16-114 Norrøna Eiendom AS	1
<b>LAGMANNSRETTSDOMMER</b>	<b>13</b>
SkN 16-115 Skatteavtalen mellom Norge og Singapore	13
SkN 16-116 Fradrag for utgifter tilknyttet boligeiendommer	32
SkN 16-117 Klassifisering lån eller utbytte	41
SkN 16-118 Eiendomsskatt for nettanlegg	52
SkN 16-119 Fradragsretten for tap på fordring	64
SkN 16-120 Proforma, gjennomskjæring mv.	79
SkN 16-121 Skattemessig eierskap til kraftverk	138
<b>UTTALELSER FINANSDEPARTEMENTET</b>	<b>154</b>
SkN 16-122 Vedørende reglene om begrensning av rentefradrag i interessefellesskap	154
SkN 16-123 Omklassifisering av lån fra selskap til personlig skattyter	156
SkN 16-124 Innbetalt kapital ved konvertering av fordring	157
<b>UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET</b>	<b>159</b>
SkN 16-125 Kreditfradrag iht. skatteavtalen mellom Norge og USA	159
<b>BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER</b>	<b>162</b>
SkN 16-126 Kontinuerlig kortidsutleie av to leiligheter	162
SkN 16-127 Spørsmål om tre holdingselskap var reelt etablert i Nederland	168
SkN 16-128 Trekantfusjon med delt vederlag	182
SkN 16-129 Kreditfradrag i exit-skatt	189

# Høyesterettsdommer

## SkN 16-114 Norrøna Eiendom AS

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-11, jf. § 6-1.

**Høyesterett:** Dom av 25. august 2016. **Saksnr.:** HR-2016-1801-A

**Dommere:** Bårdsen, Webster, Bergh, Ringnes, Tønder.

**Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-20355 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-190563 - Høyesterett HR-2016-01801-A, (sak nr. 2016/290), sivil sak, anke over dom.

**Ankende part:** Norrøna Eiendom AS og Norsk Eiendom (partshjelper) (advokat Hugo P. Matre - til prøve).

**Ankemotpart:** Staten v/Skatt Midt-Norge (advokat Helge Aarseth).

**Hva saken dreide seg om:** Spørsmål om fradrag for kostnader til omfattende rehabiliterings- og endringsarbeider på Norrønagården var fradragsberettiget som «tenkt vedlikehold», eller om kostnadene måtte aktiveres som påkostning/endringsarbeid på eiendommen. – Tingrettens dom er gjengitt i SkatteNytt 2014 s. 47 og lagmannsrettsdommen i SkatteNytt 2016 s. 45.

### Kort omtale av dommen:

**Saksforholdet:** Norrønagården, som var bygget tidlig på 60-tallet, ble i perioden 2006-2009 gjenstand for en omfattende rehabilitering. For arbeider utført i årene 2007 og 2008 oppsto det tvist om hva som var fradragsberettiget som vedlikehold etter sktl. § 6-11 og hvilke kostnader som var pådratt til påkostnings- eller endringsarbeider på eiendommen, og som følgelig måtte aktiveres på denne. Se nærmere dommens avsnitt 4 om hvilke renoveringsarbeider som ble utført på eiendommen.

Utgiftene til renoveringen av bygningens kjeller, første og annen etasje var på ca. MNOK 17,3, hvorav skattyter aktiverte omlag MNOK 2,4 og krevde fradrag for omlag MNOK 14,9.

**Lignings- og klagebehandlingen:** Etter et bokettersyn i 2011 traff skattekontoret 28.08.2012 vedtak om en økning av selskapets inntekt for 2008 med noe over MNOK 3,3 på bakgrunn av at en større del av kostnadene til renoveringen av eiendommen måtte aktiveres som påkostning/endring av denne. Avgjørelsen ble påklaget, men fastholdt ved Skatteklagenemndas vedtak 26.08.2013.

**Rettslig overprøving:** Skattyter tok ut søksmål, men Staten v/Skatt Midt-Norge ble frifunnet og tilkjent saks kostnader ved Oslo tingretts dom av 16.10.2014, som ble påanket. Ved Borgarting lagmannsretts dom av 11.12.2015 ble anken forkastet og staten tilkjent

sakskostnader. Det samme ble resultatet etter anken til Høyesterett ved denne dom.

**Høyesteretts syn:** I avsn. 34 slås det fast at sktl. § 6-11 hjemler fradrag både for kostnader til «*direkte vedlikehold*» så vel som kostnader til «*endringsarbeider som ivaretar et vedlikeholdsbehov*». Ved slike endringsarbeider gis det fradrag for «*tenkt vedlikehold*», dvs. de vedlikeholdskostnader som ville ha vært nødvendige om endringsarbeidene ikke hadde vært utført.

Fradraget for «tenkt vedlikehold» kan ikke kreves utover det som det faktisk ville ha kostet å gjennomføre vedlikeholdet. I tillegg må det oppstilles en forutsetning for fradrag at «*endringen etter sin karakter virkelig erstatter et vedlikehold*» (avsn. 47). Ved denne vurdering må det legges «*spesiell vekt på eventuelle endringer i funksjoner, slik Skatteklagenemnda har gjort*». Og av dette må det utledes at så langt «*gjenstandens funksjonelle egenskaper ikke er opprettholdt, bør det ikke gis fradrag for kostnadene til et «tenkt vedlikehold»*» (avsn. 48). Dette er for øvrig i overensstemmelse med de synspunkter som er kommet til uttrykk i Lignings-ABC 2012/13 punkt 5.4 på s. 1552 (se nå tilsvarende avsnitt i Lignings-ABC 2015-16 s. 1552). – Høyesterett konkluderer på denne bakgrunn at Skatteklagenemnda hadde lagt en riktig rettsanvendelse til grunn i sitt vedtak.

Etter å ha gjennomgått den rettslige side ved klagevedtaket, foretas det deretter en konkret subsumsjon («den konkrete rettsanvendelsen»): Skattyter gjorde her gjeldende at det i vedtaket ikke var tatt hensyn til at endringskostnadene var lavere enn kostnadene ved et «tenkt vedlikehold». Men skattyter ble forut for skattekontorets vedtak i 2012 forespurt om nærmere dokumentasjon om dette – en forespørsel som ikke ble besvart. På denne bakgrunn fant Høyesterett at Skatteklagenemnda ikke hadde noen foranledning til å drøfte merkostnadssynspunktet – dvs. om det overhodet forelå noen merkostnad knyttet til de foretatte arbeider. Skatteklagenemnda kunne da legge til grunn at det forelå merkostnader og foreta en skjønnsmessig fordeling mellom aktiveringspliktige og fradragsberettigede kostnader. Og den etterfølgende domstolsprøving var begrenset til å prøve Skatteklagenemndas rettsanvendelse.

Skattyter hadde spesielt trukket frem enkeltposter hvor vedlikeholdsfradrag var nektet som omfattet fjerning av storkjøkkenet og fjerning av vegger i første og annen etasje. Begrunnelsen i vedtaket var *at kjøkkenfunksjonen ikke ble videreført i bygget og at både riving av kjøkkenet og vegger var begrunnet i behovet for å tilpasse lokalene til nye leietakere*. Begge disse forhold trakk i retning av at kostnadene ikke hadde karakter av å være «kostnad til vedlikehold» etter sktl. § 6-11 og at fradrag således måtte nektes fullstendig. – Det presiseres i dommen på dette punkt at den generelle regel om kostnadsfradrag i § 6-1 ikke gir noen videre fradragshjemmel for slike kostnader enn det som følger av spesialbestemmelsen i § 6-11, som er en presisering av førstnevnte bestemmelse.

For kostnader til fasadeendringer og til endring av det elektriske anlegg foretok skatteklagenemnda en skjønnsmessig fordeling mellom vedlikehold og påkostning – 75 prosent ble godkjent som vedlikeholdsfradrag, og 25 prosent måtte aktiveres. Fasadeendringene hadde *elementer av tilbygg og nye funksjoner*. Skatteklagenemndas rettsanvendelse ble funnet å være riktig også på dette punkt.

Skattyter ble pålagt å betale motpartens sakskostnader for Høyesterett med noe i overkant av 200.000 kroner. Sakskostnader ble også ilagt for tingrett og lagmannsrett, og utgjorde samlet noe i overkant av 440.000 kroner.



**Referentens kommentarer:** Dommen er prinsipielt viktig når det gjelder grensen for hva som er fradragsberettiget vedlikehold, i motsetning til påkostning og endringsarbeider som ikke er fradragsberettiget direkte, men som må aktiveres på gjenstanden. Fradrag vil følgelig komme i form av avskrivninger hvis det er et avskrivbart objekt.

Først en refleksjon om kildene: Den ankende part gjorde gjeldende at selv om sktl. § 6-11 ikke kom til anvendelse på *rene rivekostnader*, måtte disse likevel anses som driftskostnader etter § 6-1 og følgelig være fradragsberettiget etter denne bestemmelse (se avsn. 19). En slik anførsel kunne åpenbart ikke føre frem. § 6-11 er en presisering av bestemmelsen i § 6-1 for en bestemt type kostnader (vedlikehold og forsikring), og kan neppe innebære at kostnader som ikke er fradragsberettiget etter § 6-11 likevel kan være fradragsberettigede etter hovedbestemmelsen i sktl. § 6-1. Det motsatte må være tilfellet – hvis kostnaden ikke er fradragsberettiget etter spesialbestemmelsen i § 6-11, kan den heller ikke være fradragsberettiget etter hovedbestemmelsen i § 6-1 – her må spesialbestemmelsen gå foran.

Når det gjelder grensen mellom utgifter til vedlikehold i motsetning til anskaffelseskostnader – påkostning og endringsarbeider – legger dommen vesentlig vekt på *funksjonelle kriterier*. Det aksepteres at arbeider med rehabilitering av eiendom kan utgjøre et fradragsberettiget vedlikehold, selv om arbeidene innebærer en standardforbedring, eventuelt også en endring av eiendommen. Men det gis da bare fradrag for det som ville ha vært nødvendig for å gjennomføre et nødvendig vedlikehold av eiendommen – i dommen betegnet som «*tenkt vedlikehold*». Merkostnadene ved slike rehabiliteringsarbeider måtte altså aktiveres (og da som del av anskaffelseskostnadene for eiendommen).

Det avgjørende i denne sak var at enkelte av kostnadene var pådratt for å gi eiendommen nye funksjoner – et storkjøkken ble fjernet og vegger og planløsning ble endret for å tilpasse eiendommen nye leietakers behov. Og i den utstrekning kostnadene var pådratt for å ivareta disse formål, var de altså ikke fradragsberettiget som vedlikehold etter Høyesteretts oppfatning.

Etter min mening kan det diskuteres om ikke en del av kostnadene til fjerningen av storkjøkkenet burde kunne fradragsføres – nemlig den del som ville ha vært nødvendig hvis man skulle videreføre dette. Fjerningen fremstår som et alternativ til å vedlikeholde kjøkkenet. Men Høyesterett er på dette punkt helt klar på at det ikke foreligger noen fradragsrett overhodet når kostnadene er knyttet til funksjoner som ikke videreføres.

Jeg har tidligere skrevet om to oljeskattesaker som kan ha en viss parallell til denne sak.

Begge saker gjelder innsynkning på Ekofisk-området på 80-tallet og er omtalt i min artikkel om vedlikehold i Revisjon og Regnskap 1996 – se særlig s. 166-167 og i Brudvik, Greni, Syversen og Aarbakke, Skattelovkommentaren 2003/04 s. 459-460. Utvinning av petroleum på dette området medførte at grunnen sank og produksjonsanleggene fikk mindre høyde over havflaten enn det de var bygget for og det som ble betraktet som et forsvarlig minimum.

For Ekofisktanken ble problemet løst ved at det ble bygget en bølgebryter, dvs. en vegg rundt tanken som beskyttet tanken mot bølger – et anlegg som kostet 2,9 mrd. kroner. På denne måte kunne anlegget fungere på et større dyp enn det det var bygget for. Klagenemnda for oljeskatt anså ikke veggen som et selvstendig driftsmiddel, men som del av Ekofisktanken ut i fra funksjonelle kriterier. Men siden bølgebryteren medførte at Ekofisktanken kunne fungere på et større havdyp enn det den opprinnelig var bygget for,

kom nemnda til at kostnadene til anskaffelsen av bølgebryteren i sin helhet måtte aktiveres som påkostning. Her la altså nemnda funksjonelle kriterier til grunn ved avgrensningen mellom vedlikehold og påkostning – en avgjørelse som synes å være i samsvar med synspunktene i denne dom.

Men Oljeskattenemnda hadde et noe annet syn på kostnadene til oppjekking av en del av selve produksjonsplattformene på området. Her ble selve stålunderstellet «jekket opp» ved at understellene ble kuttet og forlenget med i alt 6 meter - hvorav 4 meter skulle kompensere for allerede inntrådt innsynkning og 2 meter for fremtidig innsynkning – arbeider som i alt beløp seg til 3,7 mrd. kroner. Nemnda mente at arbeider med å kompensere for allerede inntrådt innsynkning hadde karakter av vedlikehold, mens arbeidene for å kompensere for antatt fremtidig innsynkning hadde karakter av påkostning. Siden merutgiftene med å jekke opp 6 meter i forhold til 4 var nokså ubetydelige, ble fradrag innrømmet for alle kostnader. – Denne avgjørelsen er i strid med synspunktene om «tenkt vedlikehold» som ble lagt til grunn i Norrøna-dommen, og for så vidt også med synspunktene lagt til grunn i klagekjennelsen om Ekofiskveggen. Det er ubestridt at plattformene ved oppjekkingen fikk en ny funksjonell egenskap ved at de etter oppjekkingen kunne fungere på et større havdyp enn det de var bygget for – noe som tilsier at kostnadene ikke kan anses for å innebære noe «tenkt vedlikehold» etter de synspunkter Høyesterett la til grunn i denne dom.

Syv

(1) Dommer **Bårdsen**: Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak 26. juli 2013 om ligningen for Norrøna Eiendom AS i 2008. Spørsmålet er i hvilken utstrekning utgiftene til en omfattende renovering av et nærings- og boligbygg i selskapets eie kunne trekkes fra som vedlikeholdskostnader etter skatteloven § 6-11.

(2) Norrøna Eiendom AS er et eiendomsselskap som eier Thomas Angells gate 20 i Trondheim - den såkalte Norrønagården. Selskapet er i dag fusjonert med E. C. Dahls Eiendom AS og er en del av konsernet Reitan Eiendom AS.

(3) Norrønagården ble oppført tidlig på 1960-tallet. Norrøna Eiendom AS kjøpte eiendommen omkring 1980. Det er tale om et kombinert bygg bestående av hybler og butikklokaler. Hybel delen i tredje til femte etasje ble renoverert i 2006 og i 2009. Det er ikke tvist rundt den skatterettslige håndteringen av denne delen av renoveringen.

(4) Det omtvistede ligningsvedtaket gjelder renoveringen av kjeller, første og andre etasje i perioden 2007 til 2008. Før renoveringsarbeidene startet, var det kafé og selskapslokale i andre etasje, flere butikker i første etasje og lager i kjeller. Ved renoveringen ble all tidligere innredning fjernet inn til reisverket. Etasjene ble gjenoppbygget og innredet på nytt. Flere innervegger ble ikke satt opp igjen. Storkjøkkenet tilknyttet kafédriften i andre etasje ble ikke erstattet med et nytt kjøkken. Det elektriske anlegget ble tilpasset endret bruk. Fasaden ble bygget om, slik at yttervegger og vinduer i første etasje ble flyttet én meter ut og inngangsløsningen ble endret.

(5) Formålet med ombygningen var å tilpasse bygget til nye leietakeres behov. Etter rehabiliteringen leies bygget ut til to nye leietakere. Disse driver hver sin klesbutikk som går over kjeller, første og andre etasje.

- (6) De samlede utgiftene til renoveringen av kjeller, første og andre etasje var om lag 17,3 millioner kroner. Av dette aktiverte Norrøna Eiendom AS omkring 2,4 millioner kroner for senere avskrivninger, mens selskapet utgiftsførte det resterende som vedlikehold. Ved bokattersyn med rapport 22. desember 2011 kom det frem opplysninger som etter skattemyndighetenes oppfatning tilsa at en større del av utgiftene skulle ha vært aktivert. Rapporten foreslo en skjønsmessig reduksjon i vedlikeholdsfradraget, og dermed også en økning av den skattemessige aktiveringen.
- (7) Skattekontoret traff 28. august 2012 vedtak som i samsvar med bokattersynrapporten innebar en økning av selskapets skattbare inntekt i 2008 på godt og vel 3,3 millioner kroner, og en reduksjon i fremførbart underskudd fra 46 382 kroner til null.
- (8) Vedtaket ble påklaget, men Skatteklagenemnda fastholdt ligningen i vedtak 26. juli 2013. Et sentralt element i Skatteklagenemndas begrunnelse var at det ikke kunne kreves vedlikeholdsfradrag for kostnader i tilknytning til funksjoner som ikke ble videreført etter renoveringen.
- (9) Norrøna Eiendom AS tok ut stevning ved Oslo tingrett. Det ble gjort gjeldende at Skatteklagenemndas vedtak var ugyldig på grunn av uriktig rettsanvendelse. Stevningen var spesielt rettet mot fire konkrete utgiftsposter, nemlig de som gjaldt rivning av henholdsvis storkjøkken og innervegger, ombygging av fasade og modernisering av det elektriske anlegget. For de to postene om rivekostnader, var fradrag nektet helt. For utgiftene til den nye fasaden og i tilknytning til det elektriske anlegget, var fradraget redusert fra 100 til 75 prosent.
- (10) Ved Oslo tingretts dom 16. oktober 2014 [TOSLO-2014-20355] ble staten ved Skatt Midt-Norge frifunnet og tilkjent sakskostnader. Tingretten var enig i Skatteklagenemndas rettsanvendelse.
- (11) Norrøna Eiendom AS anket over tingrettens rettsanvendelse til Borgarting lagmannsrett, som ved dom 11. desember 2015 [LB-2014-190563] forkastet anken og tilkjente staten ved Skatt Midt-Norge sakskostnader. Også lagmannsretten bygget på at funksjonen til den aktuelle delen av eiendommen må opprettholdes etter endringen for at endringskostnadene skal kunne komme til fradrag som vedlikeholdskostnader.
- (12) Norrøna Eiendom AS har anket til Høyesterett for så vidt gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse.
- (13) Norsk Eiendom har erklært partshjelp til støtte for Norrøna Eiendom AS, jf. tvisteloven § 15-7 første ledd bokstav b. For øvrig står saken i hovedsak i samme stilling for Høyesterett som for de tidligere instanser.
- (14) Den ankende part og partshjelperen - **Norrøna Eiendom AS og Norsk Eiendom** - har i fellesskap og i korte trekk gjort gjeldende:
- (15) Skatteklagenemndas vedtak er basert på uriktig rettsanvendelse og må kjennes ugyldig.

(16) Norrønegården hadde et stort vedlikeholdsbehov. Dette ble ivaretatt gjennom en omfattende renovering. I skatterettslig sammenheng skal det foretas en objektiv bedømmelse av om det foreligger et vedlikeholdsbehov, og om dette behovet er tilgodesett ved endringsarbeidene. At endringene også ivaretar andre behov, er uten betydning for fradragsretten. Det var derfor grunnlag for et større vedlikeholdsfradrag etter skatteloven § 6-11 enn det som ble akseptert av ligningsmyndighetene.

(17) Skatteklagenemndas rettsanvendelse innebærer en innsnevring av hva som klassifiseres som vedlikeholdsarbeider. Funksjonskravet er, til skattyters skade, gitt et annet innhold enn tidligere. I tilfeller hvor det foreligger et vedlikeholdsbehov, skal det gis fradrag selv om formuesobjektet er endret, så lenge den aktuelle delen er i behold, og det ikke er tale om merutgifter sammenlignet med det som uansett ville påløpt ved «tenkt vedlikehold». Kostnader til rivning må i alle fall kunne komme til fradrag fullt ut når objektet som rives har oppnådd sin tekniske og funksjonelle levetid, slik tilfellet var for innredningen i storkjøkkenet.

(18) Uansett må rivning av kjøkkenet anses som en vedlikeholdskostnad fordi rivning var nødvendig for å kunne vedlikeholde gulvet. Også rivning av innerveggene må anses som vedlikeholdskostnader, ettersom dette var nødvendig for å kunne vedlikeholde gulvet.

(19) Dersom skatteloven § 6-11 ikke kommer til anvendelse på rene rivekostnader, må utgiftene til rivning uansett anses som driftskostnader i næring, som kan komme til fradrag etter den alminnelige regelen i § 6-1.

(20) Skatteklagenemndas håndtering av kostnadene til rehabilitering av fasaden er uforenlig med merutgiftssynspunktet. Når den valgte løsningen ikke innebærer en merkostnad sammenlignet med å vedlikeholde den tidligere fasaden, skal rehabiliteringskostnadene komme til fradrag i sin helhet. Fasadens funksjon er dessuten opprettholdt.

(21) Ved utskiftning av et elektrisk anlegg må det være avgjørende om den nye installasjonen innebærer en økt standard. Det er ikke tilfellet her - det dreier seg tvert imot om en nedskalering. Den gjenværende installasjonen har samme hovedfunksjon som tidligere. Det kan da ikke være avgjørende at installasjonen er tilpasset ny virksomhet. Kostnadene var dessuten mindre enn kostnadene ved å vedlikeholde det opprinnelige anlegget.

(22) Det er et brudd på det ulovfestede likhetsprinsippet i skatteretten når Norrøna Eiendom AS er nektet vedlikeholdsfradrag ut fra et funksjonskriterium, jf. Rt-2007-302.

(23) Norrøna Eiendom AS har lagt ned slik påstand:

- «1. Skatteklagenemndas vedtak av 26. juli 2013 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at det skal gis fradrag for rive- og rehabiliteringskostnader for storkjøkken, innervegger, elektrisk anlegg og fasade.
2. Staten v/Skatt-Midt Norge pålegges å erstatte saksøkers sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett etter tvistelovens regler.»

(24) Ankemotparten - **staten ved Skatt Midt-Norge** - har i korte trekk gjort gjeldende:

(25) Lagmannsrettens dom er riktig både i resultatet og begrunnelsen.

(26) Skatteklagenemndas vedtak er angrepet på grunn av feil rettsanvendelse. Også anken til lagmannsretten og til Høyesterett er begrenset slik. Rettsanvendelsen må vurderes med utgangspunkt i ligningsmyndighetenes egen bevisbedømmelse. Ligningsmyndighetene bygget på at storkjøkkenet i andre etasje og veggene i første og andre etasje ble revet for å tilpasse bygget til de nye leietakernes behov. Man fant det ikke godtgjort at endringsarbeidene representerte mindrekostnader.

(27) Skatteklagenemnda har forstått og anvendt vedlikeholdsbegrepet i skatteloven § 6-11 i samsvar med gjeldende rett, jf. blant annet Rt-1999-1303 (Christensen). Ved endringsarbeider er funksjonskriteriet relevant for grensen mellom påkostning og vedlikehold. Lignings-ABC for 2012/2013 gir uttrykk for at funksjonen til den aktuelle delen av formuesobjektet må opprettholdes for at det skal være tale om vedlikehold.

(28) Ligningsmyndighetene har i betydelig grad akseptert at kostnadene skal klassifiseres som vedlikehold. De 25 prosentene av renoveringskostnadene som må aktiveres, refererer seg til endringer som det ikke er naturlig å likestille med vedlikehold.

(29) Skatteklagenemndas vedtak er i tråd med etablert ligningspraksis. Det foreligger ikke brudd på likhetsprinsippet.

(30) Skatteloven § 6-1 gir i den foreliggende saken ikke noen videre ramme for vedlikeholdsfradrag enn det som følger av § 6-11.

(31) Staten ved Skatt Midt-Norge har lagt ned slik påstand:

«1. Anken forkastes.

2. Staten v/Skatt Midt-Norge tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett.»

(32) **Jeg er kommet til** at anken ikke fører frem.

(33) Spørsmålet er om Skatteklagenemndas vedtak om ligningen for Norrøna Eiendom AS i 2008 må kjennes ugyldig fordi det bygger på en uriktig tolkning og anvendelse av skatteloven § 6-11. Bestemmelsen presiserer den alminnelige fradragsregelen i § 6-1, og gir rett til fradrag for «kostnad til vedlikehold» av hus som er driftsmiddel i næring.

(34) Etter fast ligningspraksis gis det vedlikeholdsfradrag etter § 6-11 både for kostnader ved direkte vedlikehold og for kostnader ved endringsarbeider som ivaretar et vedlikeholdsbehov. Ved endringsarbeider gis det fradrag for et «tenkt vedlikehold», som i prinsippet, og som et utgangspunkt, svarer til kostnadene ved det vedlikeholdet som det ville være behov for dersom endringen ikke hadde vært foretatt.

(35) Norrøna Eiendom AS har ved ligningen for 2008 fått et betydelig fradrag for «tenkt vedlikehold» i forbindelse med den omfattende renoveringen av Norrønagården.

Skatteklagenemnda har imidlertid, etter en skjønnsmessig vurdering, krevd at omtrent 25 prosent at kostnadene aktiveres. Det er da lagt til grunn at fradrag for «tenkt vedlikehold» bare kan gis dersom, og i den utstrekning, endringskostnadene relaterer seg til funksjoner som var i bygget før endringen, og som videreføres etter endringen. Kostnader ved endringsarbeider utover dette, kan - ifølge Skatteklagenemndas vedtak - ikke komme til fradrag som vedlikehold etter § 6-11, men må aktiveres som påkostninger.

(36) Det prinsipielle spørsmålet i saken er om Skatteklagenemndas rettslige utgangspunkt, slik jeg nettopp har beskrevet det, er riktig. Jeg ser først på denne generelle lovtolkningen, før jeg avslutningsvis tar opp de konkrete innvendingene Norrøna Eiendom AS har mot Skatteklagenemndas rettsanvendelse.

(37) Skatteloven § 6-11 bruker uttrykket «kostnad til vedlikehold» for å angi gjenstanden for fradrag. Loven definerer ikke hva som menes med «vedlikehold». Ut fra en alminnelig språklig forståelse er det nærliggende at det siktes til det som må til for å opprettholde eiendelens tilstand. I Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 60 presiseres det, i tråd med denne utlegningen av ordlyden, at retten til fradrag for vedlikehold er begrenset til kostnader som er «nødvendig for å holde objektet ... i samme stand som da det var nytt, eventuelt bringe det tilbake til opprinnelig stand».

(38) Det nærmere innholdet i vedlikeholdsbegrepet er utover dette først og fremst utviklet gjennom lignings- og rettspraksis. I Rt-1999-1303 (Christensen) uttrykker førstvoterende det slik:

«Som vedlikehold anses å sette gjenstanden tilbake i opprinnelig stand. Arbeidene må dekke et vedlikeholdsbehov. I den utstrekning det i forbindelse med rehabilitering av et hus foretas utbedringer som går ut over dette, vil utgiftene bli å aktivere som en del av kostprisen. Det er den stand huset opprinnelig hadde, redusert med slit og elde, som det kan vedlikeholdes tilbake til. Dette gjelder også dersom det - som i dette tilfellet - har skjedd et eierskifte, jf. flertallsvotumet i Rt-1940-594 (von Koss).»

(39) Denne dommen gjaldt den tidligere skattelov § 44 første ledd bokstav b, som § 6-11 i dagens skattelov er en direkte videreføring av. Jeg legger til grunn at den lovforståelsen som kommer til uttrykk i dommen, er fullt ut dekkende også for innholdet i vedlikeholdsbegrepet i nåværende skattelov.

(40) Det er altså et minstekrav for å kunne trekke fra kostnader til vedlikehold at det foreligger et vedlikeholdsbehov. Kostnader «til utbedringer ut over dette», slik førstvoterende ordlegger seg i Christensen-dommen fra 1999, må aktiveres som påkostninger. Det er styrende for grensedragningen her hvorvidt utbedringen refererer til inntektsskapningen i inntektsåret eller tidligere år, eller om den har mer preg av investering med sikte på å skape inntekter i fremtiden.

(41) Jeg understreker at det ikke er vedlikeholdsbehovet i seg selv som gir retten til fradrag etter § 6-11, men skattyters kostnader ved utførte vedlikeholdsarbeider. Loven skiller ikke mellom kostnadene til et løpende vedlikehold på den ene siden, og kostnader til større utbedringer som har vært nødvendige for å ta igjen et akkumulert vedlikeholdsbehov på den andre. Som Christensen-dommen fra 1999 viser, går det likevel en grense også her, i tilfeller der en samlet og objektiv vurdering tilsier at man i skatterettslig forstand står overfor en nyanskaffelse.

Kostnadene må i tilfelle aktiveres i sin helhet. Når denne grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse skal trekkes, vil økonomiske, fysisk-tekniske og funksjonelle forhold være relevante.

(42) Endring av en eiendom, eller av en del av den, er ikke vedlikehold i skattelovens forstand. Kostnadene ved endringsarbeider kan derfor normalt ikke trekkes fra etter skatteloven § 6-11, men må aktiveres som en påkostning. Her er det likevel gjort visse tilpasninger i ligningspraksis, som innebærer at det etter omstendighetene likevel gis fradrag for endringskostnader med hjemmel i § 6-11.

(43) For det første vil det kunne gis vedlikeholdsfradrag for kostnader til endringsarbeider som skjer i tilknytning til vedlikehold, når endringene er en forutsetning for eller konsekvens av vedlikeholdet. I Lignings-ABC for 2015/2016 side 1551 punkt 5.2 heter det om dette unntaket:

«Hvis endringsarbeidene skjer i forbindelse med et vedlikeholdsarbeid og ikke fører til merkostnader, kan kostnadene anses som en del av vedlikeholdskostnadene. Som eksempel nevnes at lettvegger må fjernes for å vedlikeholde gulvet. Arbeidet med å sette opp igjen veggene må anses som en del av vedlikeholdskostnadene. Dette gjelder selv om det skjer endringer i rominndelingen, forutsatt at endringen ikke fører til økte kostnader.»

(44) For det andre har man i ligningspraksis, som jeg allerede har nevnt, lagt til grunn en utvidet forståelse av vedlikeholdsbegrepet ved endringsarbeider: Av hensyn til sammenhengen i systemet og for å sikre praktikable og virkelighetsnære løsninger, kan det kreves fradrag for et «tenkt vedlikehold» av formuesobjektet - altså for kostnadene ved det vedlikeholdet som det ville være behov for dersom endringen ikke hadde vært foretatt. Om dette unntaket heter det i Lignings-ABC for 2015/2016 side 1551-1552 punkt 5.4, som har overskriften «Forbedring/ending, påkostninger som trer i stedet for vedlikehold»:

«Var det nødvendig å reparere eller vedlikeholde den delen av formuesobjektet som påkostningsarbeidet utføres på, har skattyteren krav på fradrag for hva det ville ha kostet å utføre reparasjonen eller vedlikeholdet (tenkt vedlikehold). Dette gjelder både hvor påkostningene består i forbedringer og hvor det gjelder endringsarbeider.

Frdraget kan ikke overstige de faktiske kostnader til forbedringen/endingen. Videre må frdraget begrenses til vedlikeholdskostnader innen samme standard som tidligere (lav, middels, høy). Settes det inn ny baderomsinnredning til kr 200.000, mens utskiftning av den gamle ville kostet kr 130.000, innrømmes det fradrag for kr 130.000. Hvis det er klart at et forbedringsarbeid/endingarbeid utføres før det er naturlig ut fra et normalt vedlikeholdsintervall, reduseres frdraget forholdsmessig.»

(45) Norrøna Eiendom AS har vist til dette, og gjort gjeldende at endringskostnadene knyttet til den delen av eiendommen som endres må kunne trekkes fra fullt ut, så lenge kostnadene ikke overstiger det som ville ha påløpt dersom skattyter hadde valgt å vedlikeholde delen. Det hevdes at det ikke er riktig å begrense frdraget etter et funksjonskriterium, slik Skatteklagenemnda har gjort.

(46) Jeg er enig med Norrøna Eiendom AS i at merutgiftssynspunktet utgjør en begrensning i fradragsretten. Det kan ikke gis fradrag for «tenkt vedlikehold» utover det som det faktisk ville ha kostet å gjennomføre vedlikeholdet. Merutgifter må aktiveres. Det vil i henhold til ligningspraksis heller ikke gis fradrag for «tenkt vedlikehold» utover de faktiske endringskostnadene. Jeg viser her til det jeg nettopp siterte fra Lignings-ABC.

(47) Men jeg er ikke enig med Norrøna Eiendom AS i at dette er de eneste grensene. Det må, etter mitt syn, være en ytterligere forutsetning for vedlikeholdsfradrag etter skatteloven § 6-11 at endringen etter sin karakter virkelig erstatter et vedlikehold. Blir preget av investering eller nyanskaffelse det dominerende, slår begrunnelsen for å akseptere fradrag for «tenkt vedlikehold» slett ikke til. I så fall bør vedlikeholdsfradrag være utelukket.

(48) Verken loven eller Høyesteretts praksis gir noen anvisning på hvordan man skal trekke denne grensen, som nødvendigvis vil måtte bli noe skjønnsmessig. I andre sammenhenger ses det gjerne hen til fysisk-tekniske, økonomiske og funksjonelle forhold. Jeg antar at dette også vil være utgangspunktet her. Problemstillingen vi står overfor, oppstår typisk der det er foretatt fysiske eller tekniske endringer av noe omfang og kostnad. Det fremstår derfor som nærliggende å legge spesiell vekt på eventuelle endringer i funksjoner, slik Skatteklagenemnda har gjort: Så langt gjenstandens funksjonelle egenskaper ikke er opprettholdt, bør det ikke gis fradrag for kostnadene til et «tenkt vedlikehold». Etter samme betraktning bør kostnadene til nye funksjoner aktiveres som påkostninger.

(49) Når jeg mener at Skatteklagenemndas rettslig utgangspunkt er riktig, er det også fordi dette har god støtte i det jeg oppfatter som en etablert ligningspraksis. Lignings-ABC for 2015/2016 er på dette punktet likelydende med Lignings-ABC for 2012/2013, som var den aktuelle da Skatteklagenemnda traff sitt vedtak i saken her. I punkt 5.4 på side 1552 heter det:

«Ved endringsarbeider gis fradrag for tenkt vedlikehold med utgangspunkt i vedlikeholdsbehovet slik formuesgjenstanden var før endringen, basert på den funksjon den aktuelle del av formuesgjenstanden hadde. Dette forutsetter at funksjonen til den aktuelle delen av formuesgjenstanden opprettholdes. Hvis for eksempel et bad flyttes fra et rom i huset til et annet, gis ikke fradrag for merkostnadene forbundet med selve flyttingen, for eksempel ved å bygge om rommet til bad og ved å endre røropplegget. Derimot gis fradrag for tenkt vedlikehold som måtte vært utført på det gamle badet, for eksempel ved utskifting av baderomsinnredningen om den hadde skader eller annet vedlikeholdsbehov. Derimot gis det ikke fradrag hvis det ikke installeres noe nytt bad i bygget.»

(50) På denne bakgrunnen er det mitt syn at Skatteklagenemndas vedtak bygger på en riktig tolkning av skatteloven § 6-11. Anførselen om at nemndas lovforståelse er i strid med skatterettens likhetsprinsipp, er uten grunnlag.

(51) Jeg går da over til den konkrete rettsanvendelsen.

(52) Det er gjort gjeldende som en mer gjennomgående feil ved Skatteklagenemndas vedtak, at man ikke har tatt hensyn til at endringskostnadene var lavere enn kostnadene ved «tenkt vedlikehold», jf. merutgiftssynspunktet. Det ligger for så vidt i det jeg allerede har sagt om min



forståelse av skatteloven § 6-11 og av rammene for retten til fradrag for kostnader til «tenkt vedlikehold», at merkostnadssynspunktet ikke ville ha vært avgjørende for fradragsretten i saken her.

(53) Det er også en annen grunn til at dette ikke kan føre frem, og som jeg ikke kan unnlate å nevne. Jeg viser til Skattekontorets vedtak 28. august 2012, som Skatteklagenemnda både bygget på og stadfestet. Her heter det blant annet:

«Selskapet har hevdet at det ikke foreligger merkostnader som skulle ha vært aktivert. På tross av oppfordringer under bokettersynet har selskapet ikke oversendt relevant dokumentasjon eller opplysninger om faktiske forhold som kan dokumentere eller underbygge denne påstanden. Skattekontoret har stilt selskapet flere spørsmål som har gått ut på konkretisering av de ulike kostnadene. Etter skattekontorets vurdering er det således ikke godtgjort at tenkte vedlikeholdskostnader er like høye som kostnadene som påløp som følge av endringsarbeidene.»

(54) Det som senere er gitt av supplerende orientering om faktum fra Norrøna Eiendom AS' side, kan ikke ses å ha endret grunnlaget for skattekontorets konklusjoner på dette punktet.

(55) Med dette faktiske grunnlaget - at det ikke var godtgjort at de tenkte vedlikeholdskostnadene var like høye som endringskostnadene - hadde Skatteklagenemnda ingen foranledning til å drøfte merkostnadssynspunktet. Man måtte bygge ligningen på at alle endringsarbeidene innebar merkostnader, og foreta en skjønnsmessig fordeling mellom fradrag og aktivering. Den etterfølgende domstolsprøvingen har vært begrenset til Skatteklagenemndas rettsanvendelse. Jeg ser derfor bort fra at Norrøna Eiendom AS for Høyesterett har gjort gjeldende at Skatteklagenemndas rettsanvendelse må prøves ut fra den konstruerte forutsetning at endringsarbeidene ikke representerte merkostnader.

(56) Om de fire enkeltpostene som Norrøna Eiendom AS har gått spesielt inn på, har jeg følgende å si:

(57) Skatteklagenemnda har helt nektet vedlikeholdsfradrag for kostnadene til fjerning av storkjøkkenet i andre etasje og til rivning av vegger i første og andre etasje. Det er vist til at kjøkkenfunksjonen ikke er videreført, og at rivningen av både kjøkken og vegger i første rekke var begrunnet i behovet for å tilpasse lokalene til nye leietakere. Det er, etter mitt syn, uttrykk for en riktig rettsanvendelse å nekte vedlikeholdsfradrag etter § 6-11 i en slik situasjon. Jeg kan heller ikke se at Norrøna Eiendom AS kunne kreve fradrag for rivningskostnadene etter den alminnelige fradragsregelen i § 6-1, som § 6-11 er en presisering av.

(58) Kostnadene ved endringene av Norrønagårdens fasade og inngangsparti er av Skatteklagenemnda fordelt med 75 prosent som vedlikeholdsfradrag og 25 prosent til aktivering. Det er lagt vekt på at disse endringsarbeidene hadde elementer av tilbygg og nye funksjoner. Også her er Skatteklagenemndas rettsanvendelse riktig.

(59) For kostnadene ved endring av det elektriske anlegget har Skatteklagenemnda også gjort en fordeling med 75 prosent til vedlikeholdsfradrag og 25 prosent til aktivering. Det er da tatt

hensyn til at man ikke videreførte de særskilte delene av anlegget som skulle betjene storkjøkkenet, og at det nye anlegget tilsiktet en tilpasning til nye leietakere. Også på dette punktet er Skatteklagenemndas rettsanvendelse riktig.

(60) Anken fører etter dette ikke frem.

(61) I tråd med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd bør Norrøna Eiendom AS pålegges å erstatte statens omkostninger for Høyesterett. Det er krevd dekning av i alt 212 595 kroner, som inkluderer merverdiavgift. Jeg legger kostnadsoppgaven til grunn, jf. tvisteloven § 20-5.

(62) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Norrøna Eiendom AS til staten ved Skatt Midt-Norge 212 595 - tohundreogtolvtusenfemhundreogtittifem - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelse av dommen.

(63) Dommer **Webster**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(64) Dommer **Bergh**: Likeså.

(65) Dommer **Ringnes**: Likeså.

(66) Dommer **Tønder**: Likeså.

(67) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

*dom:*

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Norrøna Eiendom AS til staten ved Skatt Midt-Norge 212 595 - tohundreogtolvtusenfemhundreogtittifem - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelse av dommen.

# Lagmannsrettsdommer

## SKN 16-115 Skatteavtalen mellom Norge og Singapore

**Lovstoff:** Skatteavtalen mellom Norge og Singapore artikkel 23.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 6. juli 2016, **sak nr.:** LB-2014-195584

**Dommere:** Lagdommer Thore Rønning, lagdommer Anne M. Samuelson og tingrettsdommer Ragnhild Borgerud. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-135317 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-195584 (14-195584ASD-BORG/01).

**Parter:** Staten v/Skatt Øst (advokat Eirik Jensen) mot Ragnar Horn og Joey Shaista Horn (for begge: advokat Truls Leikvang og rettslig medhjelper, advokat Bjørn Christian Lilletvedt Tovsen).

**Sammendrag:** Saken gjelder beskatning av renteinntekter og utbytte fra et norsk aksjeselskap for to skattytere som etter skatteloven var bosatt i Norge, men som etter skatteavtalen med Singapore ble ansett bosatt i Singapore. Inntektene skulle etter skatteavtalens artikkel 23 skattlegges med lavere skattesatser i Norge dersom de var «subject to tax» i Singapore. Lagmannsretten fant at artikkel 23 måtte tolkes slik at saksøkerne ikke etter skatteavtalen var berettiget til redusert skattesats for utbytte og renter som ikke var overført til Singapore. Lagmannsretten kom til at det ikke var grunnlag for å anse noen del av de aktuelle beløp som overført til Singapore, og staten ble etter dette frifunnet.

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak i en klagesak som gjelder utbytte- og rentebeskatning i 2009 overfor to skattytere som skattemessig skal anses å være bosatt i to land. De er bosatt i Norge etter norsk intern skatterett. Etter skatteavtalen med Singapore anses de også bosatt i Singapore. Saken reiser spørsmål om forståelse og anvendelse av skatteavtalen mellom Norge og Singapore for så vidt angår beskatning i Norge og Singapore av utbytte og renter utbetalt til skattyterne fra et norsk aksjeselskap.

Skatteklagenemnda Skatt øst sluttet seg i vedtak 20. juni 2013 til skattekontorets innstilling ved behandlingen av klage over ligningen for 2009 fra Ragnar Horn og hans ektefelle Joey Shaista Horn - heretter i de fleste tilfelle kalt Horn. Vedtaket lyder bl.a. slik for Ragnar Horn:

### Utbytte

Skattepliktig del av utbyttet fra Taconic skal beskattes med 28 % slik det er gjort ved ordinær ligning og etter skattekontorets vedtak. Dette vedtaket innebærer følgelig ikke grunnlag for endring av norsk beskatning av denne inntekten.

### Lønnsinntekt

Lønnen opptjent i Singapore er bare skattepliktig til Singapore, jf. skatteavtalen artikkel 15 nr. 1. Skatteyter er skattlagt for lønn kr 438.805 opptjent i Singapore og dobbeltbeskatning er avhjulpet ved at det er innrømmet kreditfradrag jf. artikkel 24 (2) a---  
----

#### Renteinntekter

Skattepliktige renteinntekter skal beskattes med 28 % slik det er gjort ved ordinær ligning og etter skattekontorets vedtak. Dette vedtaket innebærer følgelig ikke grunnlag for endring av norsk beskatning av denne inntekten.

Vedtaket lyder bl.a. slik for Joey Shaista Horn:

#### Utbytte:

Utbytte fra Taconic [7 500 000 kroner] skal beskattes med 28 % slik det er gjort ved ordinær ligning og som fastholdt i skattekontorets vedtak. Dette vedtaket innebærer følgelig ikke grunnlag for endring av norsk beskatning av utbytte fra Norge.

#### Styrehonorar

Som bosatt i Singapore etter skatteavtalen er mottatte styrehonorar fra utenlandske selskap ikke skattepliktig til Norge. Dette har ikke inngått i norsk skatteoppgjør tidligere, slik at konklusjonen her ikke innebærer endring av ligningen knyttet til slike forhold.

Ragnar Horn og Joey Shaista Horn reiste begge 14. august 2013 ved tilnærmet likelydende stevninger søksmål for Oslo tingrett med påstand om at skatteklagenemndas vedtak skulle oppheves, og at det ved ny ligning ble lagt til grunn 15 % inntektsskatt for utbytte og 7 % for renter i henhold til skatteavtalen med Singapore.

Oslo tingrett besluttet i brev av 6. september 2013 til partene felles behandling av sakene etter tvisteloven § 15-6.

Oslo tingrett avsa 30. september 2014 dom med slik *domsslutning*:

1. Ligningen for Ragnar Horn og Joey Shaista Horn for inntektsåret 2009 oppheves for så vidt gjelder utbytte og renteinntekter med norsk kilde. Ved ny ligning skal inntektene beskattes i henhold til skatteavtalens satser etter artikkel 10 og 11.
2. Staten v/Skatt Øst betaler sakskostnader med 538 039 - femhundreogtrettiåttetusenogtrettini - kroner innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.

Oslo tingrett har i dommen på side 2 redegjort nærmere for sakens bakgrunn, og det siteres:

Saksøker Ragnar Horn er født og oppvokst i Norge. Han har bodd, utdannet seg og arbeidet i USA i en årrekke, der han også traff sin kone, saksøker Joey Shaista Horn. Sistnevnte er amerikansk statsborger, med bakgrunn fra India.

Ekteparet Horn flyttet i 2007 fra Norge til Singapore med sine tre barn som da var 7, 9 og 12 år gamle. Ragnar Horn arbeidet i RS Platou (Asia) Pte og RS Platou Markets (Asia) Pte, mens

Joey Shaista Horn arbeidet deltid ved Singapore Management University. Familien flyttet tilbake til Norge i 2011. De beholdt sin bolig i Oslo under hele utenlandsoppholdet.

I 2009 mottok Ragnar Horn kroner 28 350 735 i utbytte på aksjer han eide i norske selskaper, herunder investeringsselskapet Taconic AS. Han mottok også kroner 241 112 i renteinntekter på bankinnskudd mv. i Norge. Joey Shaista Horn mottok i samme periode utbytte fra norske selskaper på kroner 7 505 107. Retten legger til grunn at det er enighet om tallene.

De aktuelle utbytte- og renteinntektene ble oppgitt i saksøkernes selvangivelse til norske skattemyndigheter. I vedlegg til selvangivelse ble det forklart at saksøkerne var skattemessig bosatt i Singapore, og at norsk beskatningrett var begrenset etter skatteavtalen med Singapore.

I skatteoppgjøret for 2009 av 20. oktober 2010 ble saksøkerne liknet basert på at de var skattemessig bosatt i Norge etter skatteavtalen med Singapore, slik at utbytte og renteinntekter ble skattlagt med 28 %. Vedtaket ble påklaget av saksøkerne med krav om at de skulle anses som skattemessig bosatt i Singapore, og at renter og utbytte skulle beskattes med lavere sats i henhold til skatteavtalen artikkel 10 og 11.

Likningen ble opprettholdt i skattekontorets vedtak av 5. august 2011. Saksøkerne klaget vedtaket til skatteklagenemnda. I skattekontorets utkast til innstilling til vedtak for skatteklagenemnda fastholdt skattekontoret sitt syn på bostedsspørsmålet.

Saksøkerne innga merknader til utkastet til innstilling til vedtak. Skattekontoret etterspurte dokumentasjon på arbeidsforhold for saksøkerne og dokumentasjon for at deres barn gikk på skole i Singapore. Dette ble inngitt. Skattekontoret korrigerer deretter sitt utkast til innstilling til skatteklagenemnda, til at skattyterne var skattemessig bosatt i Singapore. Likningen ble likevel opprettholdt med henvisning til artikkel 23 i skatteavtalen med Singapore.

Saksøkerne kommenterte den korrigerede innstillingen, og påpekte at man ikke var enig i at artikkel 23 kom til anvendelse.

I skatteklagenemndas vedtak ble saksøkerne ansett bosatt i Singapore etter skatteavtalen artikkel 4 (2). Skatteklagenemnda sluttet seg videre til skattekontorets innstilling om at artikkel 23 i skatteavtalen kom til anvendelse.

Skatteleggingen etter norsk sats sett i forhold til skatteavtalens sats medførte en skatteøkning på totalt kroner 3 736 229 (kroner 3 685 596 på utbytte og kroner 50 633 på renteinntekter) for Ragnar Horn, og kroner 975 664 for Joey Shaista Horn.

Stevning fra hver av saksøkerne innkom Oslo tingrett 15. august 2013. Sakene ble besluttet forent. Hovedforhandling var opprinnelig berammet 6. mai 2014, men begge parter begjærte saken utsatt da man avventet tilbakemelding fra skattemyndighetene i Singapore.

For nærmere detaljer vedrørende saksforholdet vises til tingrettens dom og lagmannsrettens bemerkninger nedenfor.

Staten v/Skatt øst har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 26. og 27. mai 2016 i Borgarting lagmannsretts hus. Ragnar Horn møtte sammen med sin prosessfullmektig og rettslig medhjelper, og han forklarte seg. Skatt øst møtte med sin prosessfullmektig. Det ble for øvrig ikke avgitt forklaringer. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Ektefellene Ragnar og Joey Shaista Horn er selvstendige parter. Sakene er for lagmannsretten, som for tingretten, undergitt felles behandling og avgjørelse etter tvisteloven § 15-6. Dommen er avsagt først i dag som følge av ferie og dommernes øvrige saksmengde.

### **Den ankende part, staten v/Skatt øst, har i hovedtrekk anført:**

Skatteavtalen mellom Norge og Singapore artikkel 23 fastsetter som betingelse for retten til redusert skattesats for utbytte og renter fra norsk aksjeselskap at inntektene overføres til Singapore, og at inntektene er skattepliktige - i skatteavtalens engelske utgave «subject to tax» - i Singapore. Staten anfører at utbytte og renter som mottas i Singapore fra utenlandske kilder er skattepliktig etter Singapores skattelov artikkel 10 første ledd. Singapores fritakssystem for å forenkle beskatning av remitterte inntekter, endrer ikke dette. Hjemmelen for å beskatte slike inntekter - dersom de overføres til Singapore - er til stede, og inntektene vil bli gjenstand for beskatning dersom Comptroller i Singapore finner at slik beskatning er til fordel for skattyter. Singapores skattesystem krever ikke at skattyter har plikt til å oppgi inntektene for skattemessig vurdering, men skattyter må beholde dokumentasjon i tilfelle kontroll.

Fritakssystemet er ikke ensbetydende med at de aktuelle inntektene ikke er skattepliktige - ikke er «subject to tax». Fritaket må sammenlignes med muligheten for lempning etter norsk rett. Formålet med skatteavtalen artikkel 23 er å hindre dobbelt ikke-beskatning eller beskatning i Norge med lav sats av beløp som ikke tas inn i Singapore. Norge har ved skatteavtalen derfor søkt å hindre at skattytere oppnår skattefritak eller redusert skattesats av beløp som er skattepliktig i Singapore, men som likevel beholdes i Norge. Om Singapore tar overførte beløp til beskatning eller om det innrømmes skattefrihet for denne typen inntekten, er her ikke avgjørende for den norske stats beskatningsrett.

Staten v/Finansdepartementet har tilkjennegjort dette syn på skatteavtalen artikkel 23 til Singapores skattemyndigheter, og det har ikke kommet innsigelser mot departementets syn. Lagmannsretten må derfor legge til grunn at myndighetene er enige om den her anførte forståelse, noe som er av sentral betydning ved avgjørelsen av saken.

Skatteavtalen må i samsvar med dette tolkes i samsvar med sin ordlyd og formål sammenholdt med statenes felles oppfatning. Inntekter innvunnet i Norge og som er gjenstand for skatteplikt etter skatteloven i Singapore, må overføres til Singapore som betingelse for rett til lav skatteprosent i Norge.

Staten er ikke enig med Horn i at noen del av inntektene er overført til Singapore. Inntektene skal derfor skattlegges i Norge i samsvar med skatteklagenemndas vedtak.

Det ble i begge saker nedlagt slik *påstand*:

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.

2. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

**Ankemotpartene, Ragnar Horn og Joey Shaista Horn, har i hovedtrekk anført:**

Ragnar Horn og Joey Shaista Horn er begge enige i tingrettens dom og kan i det vesentlige slutte seg til begrunnelsen. Horn skal i henhold til hovedregelen i skatteavtalen artikkel 10 og 11, behandles som skattemessig bosatt i Singapore. og skattlegges etter redusert skattesats for utbytte med 15 % og for renter med 7 %. Begrensningene i skatteavtalen artikkel 23 gjelder ikke. Bestemmelser gjelder bare for inntekter som overføres til og som faktisk skal beskattes i Singapore. Horn har i saken konsekvent gjort gjeldende at det i Singapore ikke foreligger skatteplikt for utbytte fra norske selskaper og renter opptjent i Norge, uansett om disse er overført til Singapore eller ikke.

Skatteavtalens engelske ordlyd for skattepliktig er «subject to tax», og det er forståelsen av dette uttrykk som er avgjørende for om unntaket i artikkel 23 får anvendelse. Horn kan etter Singapores skattelovgivning velge om han vil la inntektene beskattes i Singapore dersom slik beskatning er fordelaktig for ham. Det strider mot ordlyden i artikkel 23 å hevde at det foreligger skatteplikt for inntekter når skattyter har full rett til å velge om inntektene skal beskattes eller ikke. I begrepet «subject to tax» ligger det et krav om at inntektene faktisk blir undergitt beskatning.

Formålet med og begrunnelsen for artikkel 23 er å begrense dobbelt ikke-beskatning. Bestemmelsen er innført av hensyn til Singapore og ikke Norge. Formålet er ikke å utvide norsk beskatningsrett. Inntektene er beskattet i Norge etter maksimal sats etter skatteavtalen. At Singapore ønsker å frita disse inntekter fra beskatning, er Singapores fulle rett og tilsier ikke noen rett til utvidet beskatning for Norge. Statens syn innebærer at artikkel 23 fører til at begrensingsreglene av skatteplikten for utbytter og andre begrensings-regler blir vesentlig begrenset.

Finansdepartementet har i Utv 2000 side 1235 forstått begrepet «subject to tax» i samsvar med Horns syn. Det er i dag ikke grunnlag for en endret forståelse. Det fremgår videre i Utv. 2006 side 491 at artikkel 23 skal representere en svært snever begrensning av skattefritak. Statens syn innebærer at artikkel 10 og 11 og andre begrensingsregler i praksis settes helt til side, og dette er ingen snever begrensning.

Horn anfører at det må sikres harmoni i begrepsbruken for skatteavtaler. Generelle uttalelser i skatterettslig teori om innholdet i begrepet «subject to tax» er derfor relevante, og disse støtter hans syn. Det kan ikke anses som tvilsomt at begrepet i skatteavtalen, slik det fremgår i den engelsk teksten og norsk oversettelse, forutsetter faktisk beskatning og ikke en teoretisk mulig beskatning på grunnlag av et eventuelt ønske fra skattyter. Dette innebærer at artikkel 23 ikke kommer til anvendelse fordi de aktuelle inntekter verken er gjenstand for eller er undergitt faktisk beskatning.

Horn anfører på denne bakgrunn at utbyttet og renteinntektene ikke ville vært gjenstand for faktisk beskatning dersom disse hadde vært overført til Singapore. Iras Inland Revenue Authority i Singapore har i brev datert 23. april 2014 gitt uttrykk for at utbyttene er skattefrie uavhengig av om de føres hjem til Singapore. Det foreligger ingen plikt til å deklare inntektene. Inntektene er skattefrie uten bekreftelse fra Comptroller, men de kan tas til beskatning hvis det er «beneficial» for Horn. Tilsvarende følger av et brev fra samme myndighet 30. juli 2014.

Horn anfører subsidiært at både utbytter og renteinntekter er overført til Singapore, og det vises til fremlagte kontoutskrifter over utbetalinger fra selskapet.

Det ble i begge saker nedlagt slik *påstand*:

Prinsipalt

1. Anken forkastes.
2. Ragnar Horn og Joey Shaista Horn tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Subsidiært

1. Ligningen for Ragnar Horn og Joey Shaista Horn for inntektsåret 2009 oppheves for så vidt gjelder utbygge- og renteinntekter som er overført til Singapore. Ved ny ligning skal inntekter som er overført til Singapore beskattes i henhold til skatteavtalens satser som angitt i artikkel 10 og 11.
2. Ragnar Horn og Joey Shaista Horn tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

**Lagmannsretten er kommet til et annet resultat enn tingretten og skal bemerke:**

**Rettslige utgangspunkter**

Spørsmålet i saken gjelder om skatteklagenemndas vedtak om beskatning av utbytte og renter skal skje i Norge etter den alminnelige satsen på 28 prosent eller om utbytte skal beskattes med 15 % og renter med 7 % etter skatteavtalen mellom Norge og Singapore.

Lagmannsretten legger til grunn tingrettens omtale av skatteavtalen mellom Norge og Singapore i dommen på side 7 - det siteres:

Skatteavtalen mellom Norge og Singapore ble undertegnet 19. desember 1997, og er i norsk oversettelse betegnet som «Overenskomst mellom Kongeriket Norge og republikken Singapore til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt».

Inngåelsen av skatteavtalen innebærer at norsk beskatningsrett er begrenset, jf. skatteloven § 2-37 første ledd.

Beskatning av dividender og renter som skriver seg fra den ene kontraherende stat, og som utbetales til en person bosatt i den annen kontraherende stat, reguleres av skatteavtalen artikkel 10 og 11. Det fremgår av bestemmelsene at utbytte og renteinntekter da kan skattlegges i begge stater. Dersom utbytte eller renteinntekter skattlegges i den stat disse inntektene skriver seg fra, skal imidlertid skattesatsen ikke overstige 15 % for utbytte og 7 % for renteinntekter. I Norge beskattes renter og utbytte vanligvis med 28 %, og artikkel 10 og 11 representerer altså en klar begrensning i norsk beskatningsadgang.



Artikkel 23 er en begrensning av skatteavtalens bestemmelser om skattefritak/-begrensinger. Den offisielle ordlyden er som følger:

### «LIMITATION OF RELIEF

Where this Agreement provides (with or without other conditions) that income from sources in Norway shall be exempt from tax, or taxed at a reduced rate, in Norway and under the laws in force in Singapore the said income is subject to tax by reference to the amount thereof which is remitted to or received in Singapore and not by reference to the full amount thereof, then the exemption or reduction of tax to be allowed under this Agreement in Norway shall apply only to so much of the income as is remitted to or received in Singapore.»

Skatteavtalen er inngått på engelsk og det er den engelske teksten som gjelder, jf. St.prp.nr.34 (1997-1998) på side 1 under punkt 2. Stortingsproposisjonen inneholder på side 5 merknader til artikkel 23 som lyder slik:

Artikkel 23 inneholder en bestemmelse om begrensning av skattefritak i den ene stat pga skatteplikt i den annen stat når skatteplikten er begrenset til beløp som overføres (remitteres) dit. Det er i norsk skattelovgivning ikke bestemmelser som begrenser skatteplikten for en person bosatt i Norge til den delen av et inntektsbeløp fra utlandet som blir tatt hjem. Slike bestemmelser finnes i Singapores lovgivning, og begrensningsregelen er derfor nødvendig for å unngå at ikke-remitterte beløp blir ubeskattet i begge stater. Tilsvarende bestemmelse finnes i gjeldende overenskomst, samt i andre skatteavtaler med land med tilsvarende lovgivning, f eks Storbritannia.

Artikkelen inneholder et unntak for inntekt som oppebæres av offentlig myndighet i Singapore.

Lagmannsretten legger til grunn at det etter skatteavtalen artikkel 23 er en betingelse for retten til begrenset skattesats i Norge for utbytte og renter at «the said income is subject to tax» i Singapore for det overførte beløp. Saken reiser således spørsmål om hvordan bestemmelsen om «subject to tax» er å forstå anvendt under den hypotetiske forutsetning at inntektene faktisk var overført til Singapore.

### **Oversikt over videre fremstilling**

Lagmannsretten tar først stilling til om de aktuelle inntektspostene utbytte og renter er «subject to tax» etter skattelovgivningen i Singapore og hvilken betydning dette skal tillegges etter skatteavtalen. Lagmannsretten vil til slutt ta stilling til om hele eller deler av utbyttet eller rentene i skatteavtalens forstand kan anses overført til Singapore.

### **Skattelovgivningen i Singapore**

Tingretten har i dommen gitt en utførlig beskrivelse av den kommunikasjon Horns advokater har hatt med skattemyndighetene i Singapore og advokater i Singapore om hvordan skattelovgivningen er å forstå og kan anvendes i det foreliggende tilfelle.

Lagmannsretten finner det tilstrekkelig å vise til henvendelsen fra Horns prosessfullmektig, advokat Truls Leikvang, som resulterte i følgende epost fra Inland Revenue Authority of Singapore v/Kazel Chong datert 30. juli 2014 som svar på spørsmålene fra advokaten - spørsmålene er i uthevet skrift. Dette er gjengitt i tingrettens dom på side 12.

Please refer to our comments below:

**(i) Foreign sourced dividends derived by an individual resident in Singapore is not subject to tax in Singapore regardless of whether the dividend income is remitted to Singapore or not:**

IRAS(i): We confirm that foreign sourced dividends derived by an individual resident in Singapore is not subject to tax in Singapore if the dividend income is not remitted to Singapore. For foreign sourced dividends remitted to Singapore by the individual resident in Singapore, please refer to our reply under (ii) below.

**(ii) The tax exemption for such dividend mentioned in (i) above applies without the taxpayer being required to declare such income in any way for tax purposes in Singapore; and**

IRAS (ii): From 1 January 2004, all foreign-sourced income received in Singapore by resident individuals, except those received through a Singapore partnership, will be exempt from tax where the exemption is beneficial to them. The individuals need not declare the income in Singapore. However, if the individuals are tax resident of Singapore and still wish to pay tax on their overseas income remitted in Singapore as the exemption is not beneficial to them, they may declare the income when they file their income tax return.

**(iii) The tax treatment set forth in (i) and (ii) above did also apply under the laws in force in Singapore in 2009.**

IRAS (iii): Please see reply to (i) and (ii).»

**Norges og Singapores syn på skatteavtalen artikkel 23**

Norge v/Finansdepartementet har i en forespørsel datert 2. april 2014 til Ministry of Finance, the Treasury, i Singapore gitt til kjenne sitt syn på forståelsen av artikkel 23 slik:

---

The Singapore remittance regime implies that income from Norwegian sources received by individual residents will in most cases be exempt from Singapore taxes regardless of whether the income is remitted to Singapore or not. However, our main concern is not whether or not such income is actually taxed in Singapore, but how the remittance regime affects the Norwegian taxing right under the existing tax treaty between our two countries.

If the general conditions of Article 23 in the treaty are fulfilled, Norway is not obliged to exempt an income or reduce the tax rate under the treaty on a Norwegian sourced income that

is not received in or remitted to Singapore. This is a unilateral provision intended to protect the Norwegian tax base. It is meant to prevent that Norway be obliged to give relief that would otherwise create either double non-taxation or an unintended favorable taxation of income that Singapore due to its domestic law is unable to tax.

Article 23 is only applicable when Norwegian sourced income [in] Singapore is *subject* to Singapore tax by reference of the amounts that are received in or remitted to Singapore. In our opinion this condition is still fulfilled after the domestic law changes to the remittance regime. As mentioned above these changes were merely a shift from the credit method to the exemption method in order to create a simpler way of eliminating double taxation on foreign sourced income that a resident individual brings into Singapore. The changes did not affect the basic underlying tax liability in Singapore on this kind of income. Whatever method Singapore uses to eliminate double taxation on foreign sourced income brought into Singapore, the underlying domestic tax liability in our opinion implies that such income is in principle subject to Singapore tax. ---

----

Skattemyndighetene i Singapore har overfor Norge ikke gitt uttrykk for noen innvendinger mot synspunktene på skatteavtalens innhold. Det vises til uttalelsen fra Inland Revenue Authority of Singapore i brev datert 23. april 2014 til Finansdepartementet.

Uttalelsen har følgende overskrift: «Article 23 on limitation of relief in the tax treaty between Norway and Singapore.» Det siteres følgende av særlig betydning ved tolkningen av skatteavtalen:

----

#### **Singapore remittance regime and documentation**

----

4. In Singapore, double taxation is eliminated through the provision of a foreign tax credit («FTC») for taxes suffered by the taxpayer abroad on the foreign-sourced income remitted into Singapore. To mirror and simplify the FTC administration, the foreign-sourced income exemption («FSIE») regime was introduced in 2003. Nevertheless, the credit method remains as the primary method for relieving double taxation of foreign-sourced income remitted into Singapore.

----

#### **Application of LOR Article in the tax treaty between Norway and Singapore**

8. On the application of the LOR Article in our tax treaty, apart from paragraph 3 above, we do not have further comments on the points stated in your letter. Even then, we like to reiterate that the LOR Article was included in several of Singapore's tax treaties concluded decades ago at Singapore's request. The LOR Article was intended to help our then policy of encouraging

Singapore residents to repatriate their foreign-sourced income back to Singapore. As explained in our previous meeting in 2009 where we requested for the deletion of the LOR Article in our tax treaty, our policy intention has shifted and our present policy is to strongly encourage our resident taxpayers to venture overseas and to grow their business and presence in the foreign markets.

### **Skattelovgivningen i Singapore og denne stats syn på skatteavtalen - sammenfatning**

Utbytte og renter fra norsk kilde vil - i tilfelle disse inntekter overføres til Singapore - falle innenfor landets beskatningsrett, men det foreligger et generelt fritak for skatteplikt for denne type inntekter med utenlandsk kilde. Beskatning vil først finne sted når skattemyndighetene i Singapore finner at fritaket ikke er «beneficial» for skattyter. Singapores skattemyndigheter krever ikke at skattyter må «declare the income» med mindre skattyter finner at skatteunntaket ikke er fordelaktig for ham og selv ønsker beskatning i Singapore i stedet for kildestaten.

Singapores skattemyndigheter aksepterer ved sitt svar 23. april 2014 på Finansdepartementets henvendelse at Singapore ikke ensidig kan endre anvendelses-området for artikkel 23. Singapore meddelte Norge i et møte i 2009 at Singapore ønsket å slette artikkel 23 fra avtalen for å sikre at landets «resident taxpayers» - uten overføring av midler til Singapore og uten intern skattemessig behandling og skatteplikt - kunne «venture overseas and [...] grow their business and presence in the foreign markets.» Lagmannsretten forstår dette slik at Singapore ved sitt ønske om å slette artikkel 23 mente å ivareta behovet for å sikre sine «resident taxpayers» redusert beskatning i Norge etter hovedregelen i skatteavtalen. Singapore hadde således ut fra sitt ståsted en interesse i å hevde at artikkel 23 - i samsvar med Horns syn - ikke skal gis anvendelse i saken.

Skattemyndighetene i Singapore gir i brevet ikke direkte uttrykk for innsigelser mot det norske synet på skatteavtalen, men det er noe uklart hva dette nærmere innebærer. Mye kan tale for at Singapore i en brevveksling med Norges Finansdepartement ikke ønsket å inngå på noen form for diskusjon om norsk beskatningsrett. Det kan således på dette grunnlag ikke legges til grunn at Norge og Singapore har en omforent oppfatning om skatteavtalens innhold og anvendelse i saken. Det er imidlertid heller ikke holdepunkter for at skattemyndighetene i Singapore er uenige i Finansdepartementets oppfatning.

### **Nærmere om tolkningen av skatteavtalen**

Spørsmålet er om skatteavtalen artikkel 23 med bakgrunn i Singapores interne rett representerer noen begrensning i Horns rett til redusert skattesats etter de alminnelige bestemmelser i artikkel 10 og 11.

Lagmannsretten tar utgangspunkt i den språklige forståelse av ordlyden «subject to tax» i skatteavtalen. Wien-konvensjonen om traktater fra 1969 gir i artikkel 31 - 33 anvisning på relevante tolkningsprinsipper. Bestemmelsen i artikkel 31 nr. 1 gir uttrykk for at skatte-avtalen skal tolkes «in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty and in the light of its object and purpose».

Lagmannsretten har ved tolkningen sett hen til fortolkningsuttalelser, rettspraksis og juridisk litteratur som partene har lagt frem. Det vises særskilt til Arvid Aage Skaar m.fl. - Norsk skatteavtalerett - om tolkning av internasjonale traktater i kapittel 2, Fredrik Zimmer,

Internasjonal inntektskatterett 3. og 4. utgave og Odd Hengsle, International Fiscal Association 2004- Branch Reporter.

Lagmannsretten legger, som tidligere nevnt, til grunn at skatteavtalen artikkel 23 bare får anvendelse såfremt de aktuelle inntekter - utbytte og renter - ville vært «subject to tax» dersom disse var overført til Singapore.

Bestemmelser i traktater med «subject to tax» klausuler er etter ordlyden og vanlig forståelse i juridisk teori og fremlagt praksis - normalt ikke ment å dekke de tilfelle der overførte inntekter bare faller innenfor vedkommende stats skattejurisdiksjon, men for øvrig ikke blir gjenstand for faktisk skattlegging.

Lagmannsretten finner imidlertid at begrepet «subject to tax» etter en ren språklig tilnærming kan gis et videre anvendelsesområde ved at uttrykket også kan omfatte tilfelle der en inntekt i utgangspunktet kan være gjenstand for generell skatteplikt, men faktisk beskatning avhenger av at nærmere fastsatte vilkår for beskatning er oppfylt. At skattyter har under sin rådighet faktisk sett å bestemme om inntektene skal tas til beskatning i mottakerlandet, forhindrer ikke at inntektene i utgangspunktet og prinsipielt sett kan anses som «subject to tax». Lagmannsretten legger etter dette til grunn at uttrykket i ulike sammenhenger og situasjoner kan ha et flertydig innhold.

Skatteavtalen artikkel 23 kan etter dette ikke anses å ha en entydig språklig avgrensning, som rettslig sett må anses bindende ved tolkningen og anvendelsen av bestemmelsen uavhengig av andre relevante tolkingsfaktorer. Sentralt i denne sammenheng er bestemmelsens formål.

Lagmannsretten tar her utgangspunkt i skatteavtalens formål ved inngåelsen av skatteavtalen, sett i lys av Norges og Singapores daværende internrett sammenholdt med endringen i Singapores internrett i 2004. Endringen aktualiserte nærværende tvist.

Norge og Singapore la før 2004 ved anvendelsen av skatteavtalen til grunn at inntekter i Norge, innvunnet av skattytere med skattemessig bopel i Norge og Singapore, ville bli gjenstand for skattlegging i samsvar med den alminnelige forståelse av bestemmelsen «subject to tax».

Slike skattytere måtte som betingelse for skattebegrensning i Norge overføre midlene til Singapore. Singapores skattelovgivning tilsa da at beløpet ville bli gjenstand for beskatning, men det var fastsatt særskilte regler for å unngå dobbeltbeskatning, jf. nedenfor. Manglende overføring til Singapore ville medføre at skattyteren på vanlig måte måtte skatte i Norge tilsvarende den alminnelige skattesats på 28 % for alle skattytere i samme kategori.

Formålet med redusert skatteprosent i Norge etter skatteavtalen artikkel 10 og 11 var å fordele skattegrunnlaget mellom Norge og Singapore med sikte på å unngå dobbeltbeskatning. Formålet om å etablere et felles skattegrunnlag kunne ikke realiseres med mindre inntektene ble overført til Singapore slik at disse kom innenfor denne stats skattemessige jurisdiksjon. Formålet var åpenbart ikke å sikre skattytere med skattemessig bosted i Norge og Singapore en særfordel alene med grunnlag i bostedsforholdene. Skatteavtalen artikkel 23 må således sees i sammenheng med artikkel 10 og 11 som et instrument for å realisere beskrevne formål.

Singapore bygget ved inngåelse av skatteavtalen, som nå, på territorialprinsippet, og skattemessig behandling i landet var betinget av at midlene faktisk var blitt overført. Norske skattemyndigheter kunne ved inngåelse av skatteavtalen legge til grunn at skattesatsen i Norge kunne reduseres i lys av skatteplikt for det samme beløpet i Singapore. Det var ingen grunn til slik reduksjon sammenholdt med situasjonen for andre norske skattytere dersom midlene ikke ble overført til Singapore og derved ikke var gjenstand for beskatning i dette landet.

Singapore hadde før 2004 et kreditsystem for å eliminere dobbeltbeskatning for overførte beløp fra utenlandsk kilde. Singapore måtte dermed under den skattemessige behandling kreditere skattyter for pådratt skatt i Norge før landet kunne beskatte skattyter for det samme beløp eller høyere.

Norge hadde derved risikoen for at Singapore ved sin skattelovgivning ikke beskattet skattyter for differansen mellom 15 % og 28 %, og det kunne her for denne differansen bli en dobbel ikke-beskatning sammenlignet med norske skattytere. Lagmannsretten har forstått det slik at Singapore før 2004 etter kreditering for norsk skatt, ikke belastet skattyter for høyere skatt enn 15 %. Situasjonen representerte således en dobbel ikke-beskatning for differansen opp til 28 %.

Singapore endret sin skattelovgivning i 2004, slik dette er fremstilt foran i redegjørelsen fra skattemyndighetene. Skattytere i Horns situasjon ble fra dette tidspunkt fritatt for skatteplikt til Singapore med mindre skattyterne selv fant det hensiktsmessig av nærings- og/eller skattemessige grunner å overføre inntektene til Singapore og la seg bli beskattet i landet.

Skattemyndighetene i Singapore gikk derved bort fra kreditsystemet og erstattet dette med et system der det ble gitt et generelt fritak for beskatning av slike inntekter.

Midlene var derved ikke omfattet av den før beskrevne «vanlige» forståelse av uttrykket «subject to tax». Dette har aktualisert nærværende tvist ved at det tilsynelatende etter den normale forståelse av ordlyden ikke er av betydning for retten til lavere skattebelastning om midlene var overført til Singapore eller ikke.

Lagmannsretten finner at det er i strid med skatteavtalens hensikt og formål dersom endringen i Singapores interne rett - uten norsk medvirkning og aksept - skal innebære at skatteavtalen artikkel 23 ikke lenger er en relevant begrensingsfaktor for norsk beskatningsrett.

Skattytere med utbytte og renteinntekter som er innvunnet i Norge og som inngår i norsk formuesforvaltning av norske selskaper, kan forøvrig ikke ha noen saklig begrunnet forventning om redusert skattesats alene som følge av at skattyter også er bosatt i Singapore. Singapores endring i skattelovgivningen ville i så fall medføre at skattytere i Horns situasjon, fikk en utilsiktet økonomisk fordel som ikke var forutsatt ved inngåelse av skatteavtalen.

Lagmannsretten legger til grunn at det, som før nevnt, ikke er holdepunkter for at skattemyndighetene i Singapore er uenige i Finansdepartementets tolkning av skatteavtalen. Det var derfor myndighetene i Singapore ønsket artikkel 23 slettet for å sikre sine «resident taxpayers» redusert beskatning i Norge uten inntektsoverføring til Singapore. Artikkel 23 er fortsatt gjeldende, og Singapore må derfor - for skattytere i Horns kategori - fortsatt akseptere det norske synet på skatteavtalens innhold.

Lagmannsretten finner på denne bakgrunn at skatteavtalens artikkel 23 må tolkes i samsvar med statens syn. Horn er etter skatteavtalen etter norsk rett ikke berettiget til redusert skattesats for utbytte og renter for de beløp som ikke er overført til Singapore.

### **Spørsmålet om utbytte- og renter er overført til Singapore**

Lagmannsrettens syn på skatteavtalens innhold aktualiserer spørsmålet om Horn kan få medhold i at både utbytte og renter ble overført til Singapore.

### **Innledning - behandlingen av spørsmålet under ligningsbehandlingen**

Horn anførte først for skatteklagenemnda 31. januar 2013 at midlene uansett var overført til Singapore. Anførselen ble ikke nærmere begrunnet, og det ble ikke fremlagt noen form for dokumentasjon. Skatteklagenemnda refererte anførselen, men det ble ikke foretatt noen nærmere undersøkelser.

Nemnda drøftet ikke anførselen, og anførselen er således ikke behandlet under ligningsbehandlingen. Spørsmålet ble først belyst nærmere etter initiativ fra statens prosess-fullmektig, advokat Eirik Jensen, mens saken stod for tingretten.

Staten anførte for tingretten at anførselen måtte avskjæres som for sent fremsatt. Anførselen om overføring av midler til Singapore ble først fremsatt i sluttinnlegget. Skattytere kan ikke komme med nye opplysninger for domstolene som de hadde hatt anledning til å tilby tidligere. Det forelå ingen opplysninger om slike overførsler under ligningsbehandlingen.

Horn anførte for tingretten at ingen av partene Horn hadde hatt foranledning til å dokumentere de konkrete overførsler før advokat Jensen ba om nærmere opplysninger. Anførselen kunne derfor etter Horns syn fremsettes for tingretten.

Staten har for lagmannsretten ikke fastholdt anførselen. Lagmannsretten forstår statens anførsler slik at det i dag ikke er bemerkninger til at retten tar stilling til det materielle spørsmål om utbytte og renter helt eller delvis er overført til Singapore..

### **Utbytte- og rentebetalinger**

Lagmannsretten tar utgangspunkt i de opplysninger som er gitt av Horns prosessfullmektig, advokat Truls Leikvang, til statens prosessfullmektig, advokat Eirik Jensen under sakens behandling for tingretten. Epost avsendt 19. september 2013 lyder bl.a. slik:

Vi har fått opplyst at Ragnar og Joey Horn mottok midler ved at slikt utbytte ble besluttet utdelt til dem som aksjonær og gjennom denne utdeling fikk midlene til disposisjon, slik at Joey og Ragnar Horn fikk midlene til disposisjon i Singapore gjennom en fordring mot selskapet. Midlene ble også delvis forbrukt i Singapore ved at kostnader pådratt der ble belastet og betalt av selskapet og motregnet i Ragnar Horns fordring mot selskapet gjennom en mellomregningskonto Ragnar Horn har hatt med selskapet.

Vi har fått oppgitt at midlene ble benyttet til å dekke utgifter til å leve herunder husleie, reise og ande private utgifter.

Vedlagt følger dokumentasjon som underbygger dette. [Kontoutskrift var vedlagt].

Advokat Leikvang har videre i en epost avsendt 10. desember 2013 til skattemyndighetene i Singapore (IRAS) gitt opplysninger. Eposten ble sendt i forbindelse med avklaring av spørsmålet om Horns tilknytning til Singapore og det daværende tvistepunkt om Horn kunne anses som skattemessig bosatt i Singapore. Eposten lyder bl.a. slik:

Most of the dividend income remained deposited in the bank account of the company distributing the dividend, after having partially reduced debt our client had to that company. Only relatively small amounts have been transferred to Singapore and put to use by our client there to pay rent and other living expenses during the years he lived in Singapore.

Ragnar Horn utdypet spørsmålet nærmere i sin partsforklaring under ankeforhandlingen. Horn bekreftet opplysningene om bruken av mellomregningskontoen i sitt mellom-værende med selskapet. Utbyttet på 28 134 357 kroner ble kreditert mellomregnings-kontoen 30. november 2009 og motregnet i hans daværende gjeld til selskapet. Tilsvarende utbetaling skjedde på samme måte til Joey Shaista Horn ved kreditering samme dag med 7 500 000 kroner.

Kontoutskriften for Ragnar Horn viser at i alt 19 044 059 kroner gikk til nedbetaling av gjeld til selskapet. Restbeløpet på 9 090 296 kroner ble stående på mellomregningskontoen som uttrykk for hans fordring mot selskapet.

Kontoutskriften viser ifølge Horn utbetalinger til ham etter beslutning om utbytte. Advokat Leikvangs brev datert 16. oktober 2013 til advokat Eirik Jensen gir følgende opplysninger:

Når det gjelder penger som ble utbetalt av selskapet til Ragnar Horn ut over dette, etter at utbyttet ble besluttet utdelt og frem til utløpet av 2010, vises det til overføringene angitt i mellomregningskontoen med bilagsnummer [nærmere angitt]. Totalt utgjør slike utbetalinger NOK 3 310 725 (SGD 750 000), som etter det Ragnar Horn opplyser hovedsakelig ble bruk til å betale husleie og skolepenger for barna. Resten gikk til generelle levekostnader.

Ragnar Horn opplyste i sin forklaring at bilagene, som ligger til grunn for belastningene på mellomregningskontoen, ikke gir nærmere opplysninger om rettsgrunnlaget for overføringene til Singapore.

Kontoutskriftene viser at Taconic etter avregningen 30. november 2009 i løpet av desember foretok en rekke utbetalinger til Ragnar Horn. Det finnes også eksempler på noen mindre tilbakeføringer til ham. Kontoutskriften viser en overføring til Singapore. Dette gjelder en belastning på kontoen 13. desember 2009 på bilagsnummer 1161 med betegnelsen SGD100' til RH med valuta 413 200 kroner. Det foreligger for dette inntektsåret ikke andre overføringer til fordel for verken Ragnar Horn eller Joey Shaista Horn.

Saldo i Ragnar Horns favør pr. 1. januar 2010 var 8 064 268 kroner. Tilsvarende fordring for Joey Horn var ved årsskiftet 7 151 884 kroner.



Lagmannsretten legger til grunn at verken teksten i kontoutskriften eller aktuelle bilag gir nærmere opplysninger om overføringer til Singapore skal anses som utbytte- eller rentebetalinger.

Spørsmålet blir så om Horn på dette grunnlag kan få medhold i at hele eller deler av utbytte og renter i skatteavtalens forstand skal anses overført til Singapore. Lagmannsretten legger etter sin tolkning av skatteavtalen til grunn at inntektene ikke kan anses overført fra Norge til Singapore med skattemessig virkning før disse er mottatt i Singapore.

Skattemyndighetene i Singapore har gitt retningslinjer for denne vurderingen i IRAS e-Tax Guide - Tax Exemption for Foreign-Sourced Income (Second edition) i pkt 7 som lyder slik:

### *7 Foreign-sourced income received in Singapore*

7.1 A foreign-sourced income is considered to be received in Singapore when the income is:

- a. remitted to, transmitted or brought into Singapore; or
- b). applied in or towards satisfaction of any debt incurred in respect of a trade or business carried on in Singapore; or
- c. applied to purchase any movable property, which is brought into Singapore.

Lagmannsretten finner det uten videre klart at Horn ikke kan få medhold i at han eller ektefellen ikke fikk utbetalt utbytte eller renter til Singapore allerede ved kreditering av selskapets mellomregningskonto. Motregning av gjeld representerte åpenbart ingen overføring av penger til Singapore etter beskrevne retningslinjer, men var bare uttrykk for en intern avregning mellom selskapet og aksjonær.

Ragnar Horn hadde etter avregningen en fordring mot selskapet på i alt 9 090 296 kroner. Fordringen stod til disposisjon for belastning på selskapets konto i Norge og kan derved ikke anses som overført til Singapore. Tilsvarende gjelder etter alminnelig norsk rett. At Horn kunne belaste kontoen ved kontodisposisjoner fra Singapore, tilsier her ingen annen vurdering. Ektefellen, Joey Horn, må her vurderes på samme måte.

Spørsmålet er så om noen del av de beløp som faktisk er anført overført til Horns *etter* kreditering av utbyttet 30. november 2013 skal anses overført også i skatteavtalens forstand.

Lagmannsretten legger til grunn at dette i tilfelle bare kan være aktuelt for overføringen 13. desember 2009 med SGD100' til RH med valuta 413 200 kroner. Betegnelsen SGD viser at det her dreier som et beløp som er konvertert fra den norske mellomregningskontoen i NOK til singapore dollar for overføring til Singapore. Det foreligger for dette inntektsåret etter 30. november 2009 ikke andre overføringer til fordel for verken Ragnar Horn eller Joey Shaista Horn. Overføringer etter 2009 er ikke relevant

Lagmannsretten er kommet til at det ikke er grunnlag for å anses overføring av 413 200 kroner som utbytte. Retningslinjene i Singapore krever at det må dreie seg om en «foreign-sourced income». Overført beløp må således stamme fra en inntektskilde som i seg selv kan danne grunnlag for beskatning, eksempelvis kapitalinntekt. Overførte beløp som er finansiert ved at det trekkes på en fordring mot eget selskap i Norge for å dekke egne oppholdsutgifter og andre

kostnader i Singapore - slik tilfellet er i denne saken - kan ikke utløse noen beskatning. Kontoutskriften viser bare et eksempel på betalingsformidling ved overføring av egne midler mellom to stater.

Lagmannsretten finner det for øvrig klart at verken Tanico eller Horn i desember 2009 mente at det her dreide seg om overføring av utbytte til Singapore. Utbyttet var på dette tidspunkt allerede konvertert fra utbytte til en fordring mot selskapet, og Horn har i sitt regnskapsmessige og ligningsmessige mellomværende med selskapet behandlet det som en fordring. Fordringen er på ulike grunnlag i desember 2009 og i årene deretter blitt regulert opp eller ned ved ulike debiteringer og krediteringer som bygger på mellomværende mellom Horn og selskapet. At opprinnelsen for mellomregningen pr. 30. november 2009 var utbytte, kan etter de opplyste forhold ikke vært tillagt noen betydning.

At Horn nå anfører at hele eller deler av beløpet likevel skal anses som utbytte, er utelukkende en etterfølgende skattemotivert språklig rubrisering av overføringen - noe som ikke kan tillegges noen betydning.

Staten må etter dette frifinnes i begge søksmål.

### **Krav om sakskostnader**

Lagmannsretten bemerker innledningsvis at sakskostnadene skal fastsettes særskilt for hver part, Ragnar Horn og Joey Shaista Horn, jf. at sakene er overført til felles behandling etter tvisteloven § 15-6. Tvisteloven § 20-2 annet ledd siste punktum gjelder flere krav mellom de samme parter. Det tas først stilling til kravet om sakskostnader for lagmannsretten.

Staten har fått fullt medhold i ankene. Staten skal derfor etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 annet ledd jf. første ledd tilkjennes dekning for sakskostnadene for lagmannsretten overfor begge parter. Sakene har ikke vært tvilsomme for noen av ektefellene Horn, og det foreligger ikke tungtveiende grunner som gjør det rimelig at noen av disse skal fritas for erstatningsplikten, jf. tredje ledd bokstav a) eller c) eller andre grunner.

Statens prosessfullmektig, advokat Eirik Jensen, har fremsatt sakskostnadskrav med i alt 482 208,75 kroner, hvorav 96 441,75 kroner utgjør merverdiavgift. Kravet er ikke fordelt mellom ektefellene Horn. Lagmannsretten legger til grunn at kostnadene i saken gjelder likt for begge ektefeller.

Horns felles prosessfullmektig har ikke hatt bemerkninger til kravets størrelse med unntak av spørsmålet om staten kan tilkjennes dekning for merverdiavgift. Partene har etter ankeforhandlingen med samtykke fra retten inngitt ett prosesskriv hver om spørsmålet.

Horn har i prosesskriv datert 30. mai 2016 i hovedsak anført at staten ikke er berettiget til å kreve dekket merverdiavgiftsbeløpet. Høyesteretts kjæremålsutvalgs kjennelse i Rt-2004-723 og etterfølgende praksis, som gir staten rett til erstatning til dekning av engasjerte prosessfullmektigers merverdiavgiftskrav mot staten, kan ikke lenger opprettholdes etter statens omlegging av reglene for budsjettering og regnskapsføring av merverdiavgift til en nettoføringsordning. Regelendringen fremgår av Finansdepartementets rundskriv R-116 [R-2014-116] fra 19. september 2014.

Merverdiavgiften kan ifølge Horn ikke lenger anses som en kostnad for forvaltnings-organet Skatt øst i egenskap av prosessfullmektigens oppdragsgiver og utøver av statens partsstilling. Det vises til statsbudsjettet i Prop.1 S punkt 3, der det bl.a. fremgår at forvaltningsorganene ikke lenger skal belastes for merverdiavgift for utgifter i sine budsjetter og regnskaper, men kan føre merverdiavgiftutgiftene på et sentralt kapittel og post for merverdiavgift.

Omleggingen innebærer ifølge Horn at merverdiavgiften ikke lenger på statens hånd kan anses som en reell kostnad som forbruker av advokattjenester. Spørsmålet om identifikasjon av staten som forbruker- og avgiftsoppkrever, som lagt til grunn i før nevnte Rt-2004-723, er således ikke lenger relevant. Tilsvarende gjelder øvrig rettspraksis som bygger på dette synet. Horn viser for øvrig til Oslo tingretts dom, avsagt 19. april 2016 (sak 15-101675TVI-OTIR/03 [TOSLO-2015-101675]), som har kommet til samme resultat.

Staten anfører i prosesskriv datert 31. mai 2016 at nettoføringsordningen ikke medfører noe grunnlag for endring i tidligere praksis. Ordningen innebærer at merverdiavgift-kostnaden kan dekkes på en sentral utgiftspost i statsregnskapet, i stedet for å belaste den statlige virksomhetens eget budsjett. Kostnadene er likevel en endelig kostnad for staten. Staten mangler fortsatt fradragsrett for inngående merverdiavgift. Nettoføringen er en ren administrativ ordning som ikke skal tillegges noen betydning for statens rett som forbruker til å kreve slike kostnader dekket som ledd i sakskostnadskravet overfor motparten. Det vises også til Skattedirektoratets omtale på sitt intranett av 6. februar 2015 og omtalen i Prop.1 S (2014-2015).

Lagmannsretten kan slutte seg til statens anførsler. Omleggingen innebærer en ren intern administrativ endring i regnskapsføringen. Dette gir ikke grunnlag for et endret syn på spørsmålet om identifikasjon mellom staten som forbruker av en avgiftspliktig tjeneste og avgiftsinnkrever. Høyesteretts kjæremålsutvalgs kjennelse, Rt-2004-723, og etterfølgende fast praksis gir derfor fortsatt uttrykk for gjeldende rett.

Ektefellene Horn skal på denne bakgrunn betale statens fremsatte merverdiavgiftskrav på 96 441,75 kroner.

Lagmannsretten går så over til å behandle de gjestående spørsmål som sakskostnads-kravet reiser.

Statens salærkrav er høyt, men kostnadene anses likevel i lys av tvistegenstandens størrelse, sakens betydning og vanskelighetsgrad som etter forholdene rimelig og nødvendig, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Kravet er for øvrig lavere enn motpartens krav, men det har sannsynligvis sammenheng med at statens prosessfullmektig etter oppdragsavtalen med staten har en lavere timepris for sitt oppdrag.

Staten tilkjennes etter dette sakskostnader i samsvar med fremsatt krav overfor begge ektefeller Horn. Kravet fordeles etter skjønn med en halvpart på hver.

Staten har i tillegg krav på ankegebyr. Siden det dreier seg om to separate saker skal det betales inngangsgebyr for hver sak, men bare ett tilleggsgebyr. Ankegebyret for to dagers ankeforhandling var 20 640 kroner ved anken inngitt i 2014 og med tilleggsgebyr for dag to på 2

580 kroner utgjør dette 23 220 kroner. Samlet ankegebyr for begge saker blir etter dette 43 860 kroner.

Ragnar Horn og Joey Shaista Horn skal etter dette samlet betale sakskostnader til staten med i alt 526 068,75 kroner som for partene særskilt fastsettes slik:

Ragnar Horn skal betale 263 034,37 kroner som dekker halvparten av salæret med tillegg av ankegebyr for en dag og halvparten av tilleggsgebyret.

Joey Shaista Horn skal betale 263 034,37 kroner fastsatt på samme beregnings- og ansvarsgrunnlag.

Ragnar Horn og Joey Shaista Horn skal ha felles ansvar overfor staten for det samlede beløp staten er tilkjent i dommen, jf. tvisteloven § 20-6 annet ledd første punktum.

### **Sakskostnader for tingretten**

Partenes ansvar for sakskostnadene ved tingrettens behandling skal avgjøres etter lagmannsrettens syn på saken, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd.

Staten fremsatte for tingretten krav om sakskostnader med 362 293,75 kroner inkludert merverdiavgift 72 458,75 kroner. Horns hadde ikke noe å bemerke til størrelsen av kravet, men mente at kravet om merverdiavgift var fremsatt for sent. Statens prosessfullmektig hadde ved en feil ikke tatt med merverdiavgiftsbeløpet i den første sakskostnadsoppgaven.

Lagmannsretten tar først stilling til spørsmålet om staten er berettiget til å kreve dekket merverdiavgiftsbeløpet på 72 458,75 kroner. Det tas ved avgjørelsen utgangspunkt i tvisteloven § 20-5 sjette ledd. Bestemmelsen fastsetter at en part som ikke har inngitt pliktig kostnadsoppgave etter tredje ledd, tilkjennes ikke sakskostnader.

Lagmannsretten bemerker til saksforholdet at hovedforhandlingen i tingretten fant sted 9. september 2014, og partene la ved avslutningen av rettsmøtet frem sakskostnadsoppgaver. Statens prosessfullmektig fremsatte krav om sakskostnader med 282 382 kroner, og han skrev følgende i oppgaven: «Da vår part har fradragsrett for merverdiavgift, er salærkravet eksklusiv merverdiavgift».

Tingretten satte ved avslutningen av rettsmøtet frist til 12. september 2014 for å supplere kostnadsoppgavene. Etter at staten 10. september 2014 innen fastsatt frist hadde inngitt revidert sakskostnadsoppgave, oppdaget statens prosessfullmektig at det var en feil i den første kostnadsoppgaven som måtte korrigeres. Staten korrigererte dette i prosesskriv datert 19. september 2014, innkommet tingretten 23. september. Prosessfullmektigen skriver følgende i prosesskrivet: «Vår part har ikke fradragsrett for merverdiavgift og for å unngå mulige misforståelser er merverdiavgift nå lagt til som egen post. Jeg beklager denne feilen.»

Lagmannsretten bemerker at tvisteloven § 20-5 tredje ledd fastsetter at i saker som avgjøres etter muntlig forhandling skal oppgaven inngis ved rettsmøtets avslutning. Dersom størrelsen på noen av postene ikke er kjent, skal oppgaven suppleres innen den frist retten fastsetter. Størrelsen på

merverdiavgiftsbeløpet var åpenbart kjent ved avslutningen av hovedforhandlingen. Fristutsettelsen gjaldt derfor ikke dette beløpet.

Lagmannsretten må etter prosesskrivene å dømme legge til grunn at prosessfullmektigen ved avslutningen av hovedforhandlingen mente at staten ikke hadde krav på sakskostnader for så vidt angår merverdiavgiften, men at han i ettertid oppdaget at dette var en feil-vurdering hvoretter han sendte inn korrigert oppgave. Staten har på denne bakgrunn utvidet sakskostnadskravet med en ny post som ved en vurderingsfeil ikke var fremsatt tidligere.

Lagmannsretten finner at staten etter dette ikke har inngitt sakskostnadsoppgave som oppfyller kravene i tvisteloven § 20-6. Bestemmelsen tilsier da anvendt etter sin ordlyd at staten ikke kan tilkjennes sakskostnader for merverdiavgiftsbeløpet for tingretten.

Lagmannsretten er kommet til at tvisteloven i dette tilfelle må tolkes innskrenkende og derved ikke gis anvendelse. Det dreier seg for det første om et krav om merverdiavgift som er en lovmessig og etter fast praksis klar følge av at staten er blitt fakturert for et salærkrav fra egen prosessfullmektig. Kravet ble fremsatt før den foran omtalte endring i statens interne regnskapsførsel.

Tingretten og Horns prosessfullmektiger var i hvert fall på dette tidspunktet klar over eller burde vært klar over at staten, som forbruker av advokattjenestene, ikke hadde fradragsrett for tilkjente sakskostnader, og at statens første sakskostnadskrav derved berodde på en eller annen form for misforståelse internt i advokatfirmaet. Ragnar Horn og Joey Shaista Horn måtte under disse omstendigheter være forberedt på at misforståelsen ville bli korrigert. Staten rettet sakskostnadsoppgaven noen dager senere, og dette må etter omstendighetene anses som rettidig retting.

Statens krav på sakskostnader også for merverdiavgift tas etter dette til følge.

Lagmannsretten går så over til å behandle de gjestående spørsmål som kravet om sakskostnader reiser.

Lagmannsretten finner at staten i samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 annet ledd jf. første ledd må tilkjennes sakskostnader overfor begge parter. Det er heller ikke for tingretten grunnlag for unntak etter tredje ledd. Saken stod for tingretten i det alt vesentlige i samme stilling.

Statens samlede krav på 362 279, 75 kroner fordelt med halvpart på hver av partene er høyt. Salærkravet anses likevel etter omstendighetene som rimelig og nødvendig, jf. bemerkningene foran om tilsvarende spørsmål ved behandling av kostnadene for lagmannsretten.

Sakskostnadene for tingretten fastsettes etter dette for hver av partene Ragnar Horn og Joey Shaista Horn til 181 146, 87 kroner. Partene skal som for lagmannsretten overfor staten hefte felles for hele beløpet på 362 293,75 kroner, jf. tvisteloven § 20-6 annet ledd.

Dommen er enstemmig.

*Domsslutning*

Ragnar Horn

*Staten v/Skatt øst frifinnes.*

Joey Shaista Horn

*Staten v/Skatt øst frifinnes.*

Ragnar Horn og Joey Shaista Horn

- 1. I sakskostnader for lagmannsretten skal Ragnar Horn og Joey Shaista Horn med solidarisk ansvar innen to uker etter forkynnelsen av dommen betale til staten v/Skatt øst 526 068,75 - femhundreogtjuesekstusenogsekstiåtte 75/100 - kroner*
- 2. I sakskostnader for tingretten skal Ragnar Horn og Joey Shaista Horn med solidarisk ansvar innen to uker etter forkynnelsen av dommen betale til staten v/Skatt øst 362 293,75 - trehundreogsekstiotusentohundreogtittre 75/100 - kroner.*

## **SKN 16-116 Fradrag for utgifter tilknyttet boligeiendommer**

**Lovstoff:** Skatteloven §§ 5-1, 5-20, 6-1, 6-11, 7-1 og 7-2. Ligningsloven § 9-6.

**Gulating lagmannsrett:** Dom av 25. april 2016, **sak nr.:** LG-2015-162016

**Dommere:** Lagdommer Vigdis Bygstad, lagdommer Rune Voll og lagdommer Arne Fanebust. **Saksgang:** Stavanger tingrett TSTAV-2014-206332 - Gulating lagmannsrett LG-2015-162016 (15-162016ASD-GULA/AVD2). Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet, HR-2016-1466-U.

**Parter:** A (Advokatfullmektig Joachim Kjeldaas Johannessen v/ Advokat Bård Erlend Hansen) mot Staten v/Skatt vest (advokat Jon Vinje).

**Sammendrag:** Spørsmålet i saken var om skattyter hadde krav på fradrag for utgifter til drift- og vedlikehold av to eiendommer som han eide. Etter skattemyndighetenes syn var det ikke fradragsrett for kostnadene, for eiendommene ikke hadde vært utleid i tilstrekkelig grad. Lagmannsretten var enig med skattemyndighetene og forkastet skattyters anke.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak om endring av ligningen av A for inntektsårene 2010, 2011 og 2012, og særlig spørsmål om fradrag for kostnader tilknyttet boligeiendommer i Lund og Alta.

**Sakens bakgrunn** fremgår av tingrettens dom, men lagmannsretten vil for oversiktens skyld gi en kort saksfremstilling:

A var eier av en boligeiendom i Alta fra 1974 til den ble solgt i november 2015. Boligen består av tre boenheter med leilighet i første etasje og to leiligheter / hybler i 2. etasje. A benyttet første

etasje som egen bolig til han flyttet fra Alta i 2004. Etter det har denne delen av boligen stått tom frem til hele huset ble utleid i august 2014. De to leilighetene / hyblene i 2. etasje har vært utleid.

Eiendommen i Lund ble kjøpt i 2008. Eiendommen hadde behov for omfattende renovering før den kunne bli beboelig. A har vært i kontakt med entreprenører for vurderinger og råd om eventuelle utbedringer. Det ble utført arbeider på eiendommen i 2011 og 2012. Boligen på eiendommen har stått tom fra den ble kjøpt i 2008. A inngikk en avtale om utleie av eiendommen 24. juni 2014 til en månedlig leie på kr 4.000. På grunn av eiendommens tilstand ble det inngått en tilleggsavtale 7. juli 2014 som redusere leien til kr 2.400 per halvår.

Begge boligene ble regnskapslynet, noe som førte til at A fikk fradrag for utgifter knyttet til boligene. Ved brev fra Skatteetaten av 2. oktober 2013 ble A varslet om at skattekontoret hadde besluttet å reise endringssak for ligningen av inntektsårene 2011 og 2012. Bakgrunnen var fradrag for underskudd vedrørende de to boligeiendommene. Da eiendommen i Lund ikke hadde vært utleid, varslet Skatteetaten at det ikke ville bli gitt fradrag for 2011 for fradragsførte utgifter på kr 29.111 og for 2012 for fradragsførte utgifter på kr 466.237. Når det gjaldt eiendommen i Alta, ble det varslet endring som følge av at leiligheten i første etasje ikke hadde vært utleid og at fradragsførte utgifter ville bli redusert med 1/3 for inntektsårene 2010, 2011 og 2012.

Den 29. november 2013 fattet Skatteetaten slikt vedtak om endring av ligningen:

2010: Alminnelig inntekt økes med kr 77.760 til kr 215.711.

2011: Alminnelig inntekt økes med kr 92.315 til kr 270.056.

2012: Alminnelig inntekt økes med kr 723.676 til kr 237.539.

A klaget vedtaket inn for Skatteklagenemnda, som ved vedtak av 30. juni 2014 opprettholdt Skatteetatens vedtak. A tok deretter ut søksmål med påstand om at endringsvedtaket var ugyldig.

Stavanger tingrett avsa 10. juli 2015 dom med slik slutning:

1. Staten v/ SkattVest frifinnes.
2. A dømmes til å betale 186 317 - hundreogåttisekstusentrehundreogstyttent kroner i sakskostnader til Staten v/ SkattVest innen 2 -to- uker fra forkynnelse av denne dom.

A har i rett tid anket dommen til lagmannsretten. Anken gjelder rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen. Det er inngitt anketilsvar i rett tid.

Ankeforhandling ble holdt i Gulating lagmannsretts lokaler i Bergen 5. og 6. april 2016. A møtte med prosessfullmektig advokatfullmektig Joachim Kjeldaas Johannessen og Staten møtte med senior skattejurist Egil Prestmo og prosessfullmektig advokat Jon Vinje. Det ble hørt to vitner og ført bevis ved dokumentasjoner slik det fremgår av rettsboken.

**Advokatfullmektig Joachim Kjeldaas Johannessen** har på vegne av A i hovedsak anført at tingretten korrekt har lagt til grunn at eiendommen i Lund skal regnskapslynes, men har bygget

på uriktig bevisbedømmelse og rettsanvendelse når det er nektet fradrag for vedlikeholds- og driftsutgifter.

Skal en fritidseiendom fritakslignes etter skatteloven § 7-2, må den ha vært delvis brukt av eier. Det må ha vært en faktisk bruk. Det vises til Lignings-ABC 2012/13 pkt. 4 og 5, og til Gyldendals Rettsdata Norsk Lovkommentar, note 575.

Eiendommen i Lund har ikke vært i bruk før den ble utleid sommeren 2014. At eiendommen ikke har vært i bruk skyldes at den har vært under rehabilitering. Det er en «ikke-bruk» og kan ikke sammenlignes med en eiers bruk. Det vises til Lignings-ABC 2012/13 pkt. 14.8 og til pkt. 3.6.

Eiendom som ikke fritakslignes, skal regnskapslignes. As utlegg til vedlikehold og renovering av eiendommen har tilknytning til forventet inntekt ved utleie, og kommer til fradrag, jf. skatteloven § 6-1. As formål ved å pådra kostnadene var å drive utleievirksomhet, og det er dette som er relevant i vurdering av om det er tilstrekkelig tilknytning i forhold til skatteloven § 6-1. As opplysninger på selvangivelser viser at hans formål var utleievirksomhet. Dette bekreftes også av hans forklaring om at planer om utleie var drøftet med nåværende leietaker alt i 2011. Det har vært aktiviteter knyttet til renovering av eiendommen fra 2008 til 2012. Det gjenstår fortsatt arbeider, men det er konkrete planer om å ferdigstille boligen for utleie. Det vises til vitneforklaring fra Lars Johan Bjørkeland, daglig leder i Bilestad Bygg.

At det er avtalt utleie, bekrefter at formålet er utleie. Selv om det har vært stillstand i perioder, kan eiendommen ikke vurderes til at den har stått tom på permanent basis slik at det ikke kan ha innvirkning på fradragsretten. As motiv ved erverv av eiendommen er av underordnet betydning i denne sammenheng. Det er ikke et krav at inntekt skal være nær i tid for at kostnader skal komme til fradrag.

Tingretten har tatt feil når den har lagt til grunn at leieinntektene på kr 4.800 er skattefrie, samtidig som tingretten kom frem til at boligeiendommen skal regnskapslignes. Det er en skattepliktig inntekt, og utgifter pådratt for å få eiendommen i stand til utleie er fradragsberettiget.

Når det gjelder boligen i Alta har tingretten også bygget på feil bevisbedømmelse og rettsanvendelse når fradrag for utgifter for boligen er redusert med 1/3 fordi boenheten i første etasje ikke har vært utleid. Eiendommen skal regnskapslignes, og utgifter knyttet til boligen er fradragsberettiget fullt ut.

Det er enighet om at boenheten i første etasje har stått tom siden 2004. Den har ikke vært utleid før det ble etablert et utleieforhold 1. august 2014 hvor hele eiendommen ble leid ut for kr 22.000 per måned. Formålet har hele tiden vært utleie, og A har forsøkt å leie ut første etasje. Utleie i den aktuelle perioden har vist seg ikke å være økonomisk rasjonelt, siden A ikke oppnådde en utleiepris som kunne forsvare den ekstraslitasjen og merbelastningen en utleie ville medføre. Eiendommen har ikke vært benyttet av A som egen bolig eller som fritidsbolig i den aktuelle perioden. Det vises til As forklaring og forklaring fra vitnet Per Tore Hansen. Boenheten i første etasje har stått tom i påvente av leietaker / salg. Det må derfor innrømmes fradrag for den delen av kommunale avgifter som knytter seg til boenheten i første etasje.



I alle tilfelle er det ikke adgang til å endre ligningen for inntektsåret 2010. Fristen for endring til skatteyters ugunst er 2 år, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, med mindre skatteyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. A har ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det foreligger ikke endringsadgang for inntektsåret 2010.

Det går frem av størrelsen på de kommunale avgifter at eiendommen må være større enn to boenheter. I følge innlevert selvangivelse post 4.3.2 er det gitt opplysninger om at boligens areal er 188 kvm. I tillegg er det gitt opplysninger om areal som var utleid på utleieskjema. Det var derfor gitt alle relevante opplysninger om eiendommen, selv om det ikke ble opplyst at boenheten i første etasje sto tom. Skattekontoret burde ved sine ordinære rutiner avdekket at en del av eiendommen sto tom. Det fremkommer ikke noe av RF-1189 eller tilhørende rettledning om at det skal gis opplysninger om eventuelle tomme boenheter.

Ankende parts påstand:

1. Ligningene for A for inntektsårene 2010-2012 oppheves.
2. A tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten, med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.

**Advokat Jon Vinje** har på vegne av Staten v/ SkattVest i hovedsak anført at As eiendom i Lund skal fritakslignes for inntektsårene 2011 og 2012, jf. skatteloven § 7-2 andre ledd. Når det gjelder eiendommen i Alta, er kostnader knyttet til den tomme boenhet i første etasje ikke fradragsberettiget som følge av at de ikke er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 6-1. Boenheten i første etasje har ikke vært brukt til utleie.

Eiendommen i Lund har ikke vært benyttet til utleievirksomhet og kostnader knyttet til oppgradering av eiendommen er ikke fradragsberettigede. At en boligeiendom ikke brukes, medfører ikke at den faller utenfor ligningssystemet. Det vises til praksis etter tidligere lov om prosentligning av egen bruk av bolig / fritidseiendom. Ikke-bruk førte til at inntekt ved egen bruk ble satt til 0. Dette uavhengig av om eiendommen ikke kunne benyttes på grunn av oppussing. Det vil si at ikke-bruk likestilles med oppussing.

Boligen i Lund ble kjøpt for å være en fritidseiendom. Dette fremgår av e-post fra A til Løyning i september 2008, som er et tidsnært bevis. A var kjent med at eiendommen hadde behov for oppgradering og utbedring før den kunne bli tatt i bruk. Det vises til tilstandsrapport i forbindelse med kjøpet.

Det er ikke godgjort at eiendommen på et senere tidspunkt har endret karakter til utleievirksomhet. At oppussingen har tatt lang tid, fører ikke til at det blir en utleiebolig. I denne sammenheng kan utleiekontrakten fra juli 2014 ikke være avgjørende. Det vises til den svært lave husleien, og at leieavtalen kom i stand lenge etter at skattesaken var påbegynt. Utgiftene ved å sette boligen i stand, samsvarer ikke med inntektene. For øvrig er boligen fortsatt ubeboelig, og det er ikke noen klar avtale med byggefirma om når den kan bli ferdigstilt og reelt sett bli faktisk leid ut. Alt dette tilsier at det ikke er utleievirksomhet og boligen skal fritakslignes, slik at det ikke gjøres fradrag for kostnadene til oppussing for inntektsårene 2011 og 2012.

Subsidiært gjøres gjeldende at utgiftene ikke har gått til inntektservervelse, og ikke kan komme til fradrag etter skatteloven § 6-1.

Boligen i Alta skal regnskapslignes, men uten at det gis fradrag for utgifter knyttet til boenheten i første etasje. Denne boenheten har aldri vært brukt til inntektsskapende aktivitet. Den var opprinnelig As bolig, og har stått til hans disposisjon fra han flyttet i 2004. Hans forklaring på hvorfor leiligheten ikke har vært utleid er lite troverdig. Det vises til at utleie av to hybler i andre etasje har gått med underskudd i alle år, og at utleie av første etasje ville kunne gitt et overskudd.

Det følger av Lignings-ABC 2012/13 pkt. 3.6 at en eier har fradragsrett for kostnader ved utleievirksomhet når bolig står tom i en periode i påvente av ny utleie eller salg, men ikke når boligen står tom på permanent basis. Boenheten i første etasje har stått tom i en periode på 10 år. Dette er ikke en rimelig avviklingsperiode frem til salg eller annen bruk. Det kan følgelig ikke gjøres fradrag for kostnader knyttet til leiligheten og det er i alle fall riktig å redusere fradrag med 1/3.

Det er også adgang til å endre ligningen for 2010 i og med at A har gitt ufullstendige opplysninger, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Opplysningen om at leiligheten sto til hans egen disposisjon var avgjørende for å avdekke at det ble krevd for store fradrag. De opplysningene som ble gitt i selvangivelsen, var ikke tilstrekkelige. Ligning er masseforvaltning. Et stort antall selvangivelser behandles hvert år. Ligningsmyndigheten skal ikke være nødt til å lete for å finne opplysningene andre steder, som i for eksempel tilsendte opplysninger om boligens størrelse sammenholdt med opplysninger om andel rom som var utleid. Det vises til Rt-1992-1588.

Ankemotpartens påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/ Skatt vest tilkjennes saksomkostninger for lagmannsretten.

**Lagmannsrettens merknader:**

Lagmannsretten er enig med tingrettens konklusjon, og anken blir å forkaste.

Det følger av skatteloven § 5-1 at skattepliktig inntekt er *«fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet ...»*. I følge skatteloven § 5-20 første ledd bokstav a er avkastning av fast eiendom *«fordel vunnet ved kapital»*. Regelen om fradrag fremgår av skatteloven § 6-1 første ledd, og er *«kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.»* Ifølge § 6-1 andre ledd gis det ikke fradrag for *«private kostnader som skatteyteren selv eller dennes familie, herunder kostnader til bolig, mat og underhold»*.

Fordel ved at eier helt eller delvis bruker fritidsbolig selv er ikke skattepliktig, jf. skatteloven § 7-1, og fordel ved delvis utleie av bolig og fritidseiendom fritakslignes, jf. skatteloven § 7-2. Det gis ikke fradrag for utgifter knyttet til eiendom som fritakslignes. Dette er presisert i skatteloven § 6-11 andre setning.

Av dette utleder lagmannsretten at det heller ikke gis fradrag for utgifter til fritidseiendom som har stått tom, det vil si som ikke benyttes i det hele tatt, verken av eier eller til utleie.

Spørsmålet er om eiendommen i Lund skal regnskapslignes som utleievirksomhet eller fritakslignes for inntektsårene 2011 og 2012. Det er ubestridt at eiendommen i Lund har stått tom fra den ble kjøpt i 2008. Den har ikke vært utleid før det ble inngått en leiekontrakt sommeren 2014. Den var følgelig ikke utleid i 2011 og 2012. A har heller ikke benyttet eiendommen som bolig eller fritidsbolig. På bakgrunn av bevisføringen legger lagmannsretten til grunn at boligeiendommen trengte omfattende renovering før den kunne bli beboelig og at dette var årsaken til at den har stått tom, og fortsatt står tom.

A har fremhevet som et moment for at boligeiendommen skal regnskapslignes, at den rent faktisk ikke har vært brukt av ham. Lagmannsretten er ikke enig i at ikke- bruk er et avgjørende moment i denne sammenheng. Det vises til Lignings-ABC 2004 pkt. 4-10, som gjaldt tidligere lov om prosentligning av bolig og fritidseiendom, hvor det heter at i noen tilfeller vil ikke-bruk kunne likestilles med eierens bruk. Videre heter det i pkt. 5.1.2 at eiendommer som står tom blir prosentlignet, men prosentinntekten settes til null. Av dette utleder lagmannsretten at en tom eiendom ble vurdert til å stå til eiers disposisjon. En ikke-bruk betyr ikke at det var en utleievirksomhet.

Selv om loven er endret til at det gis fritak for ligning ved egenbruk og begrenset skatteplikt for leieinntekt ved utleie av egen bolig eller fritidseiendom som delvis benyttes av eier, jf. skatteloven § 7-2, er det lagmannsrettens oppfatning at det som sies om ikke-bruk i Lignings-ABC 2004, fortsatt er relevant. Til støtte for dette vises det til Ot.prp. (2004-2005) pkt. 3.3.2. side 17 som sier at når det skal skilles mellom boliger hvor utleiedelen er så stor at den skal skattes direkte og der det skal gis fritak, er dagens regler (regelen om prosentligning) så godt innarbeidet i praksis at det gjør det enkelt for skattemyndigheten å skille.

Det vises også til Lignings-ABC 2012/13 pkt. 14. 8 som sier at i noen tilfeller kan ikke-bruk likestilles med eierens bruk. Videre heter det at forutsetningen for fritaksligning er at boligen ikke hovedsakelig er anskaffet som eller brukt som utleiebolig. Videre vises det til Lignings-ABC 2012/13 pkt. 3.6 der det heter at eier har fradragsrett for kostnader ved utleievirksomhet når boligen står tom i perioder i påvente av ny utleie eller salg, men ikke når den står tom på permanent basis.

På denne bakgrunn finner lagmannsretten at As ikke-bruk av boligeiendommen i Lund, selv om den skyldes eiendommens tilstand, ikke er tilstrekkelig til å konstatere utleievirksomhet. As hensikter med boligeiendommen i Lund vil være av betydning for vurdering av om den skulle regnskapslignes for 2011 og 2012.

Etter lagmannsrettens syn hadde ikke A noen klare planer om hva han skulle benytte eiendommen til da den ble kjøpt. Det vises til As forklaring om at han vurderte flere alternativ, men ikke helt hadde bestemt seg. Korrespondansen via e-post mellom A og Løyning i august og september 2008 taler for at han vurderte å benytte eiendommen til fritidsbolig. Det vises særlig til e-post av 24. september 2008 fra A hvor han sier i siste avsnitt:

«Ellers var jeg unøyaktig når jeg bare sa at jeg skulle bruke huset som fritidsbolig. Om ikke så mange år gjør jeg regning med å flytte dit permanent.»

Dette er et tidsnært bevis som forteller noe om hvilke tanker A hadde rundt kjøpet i 2008, og lagmannsretten legger til grunn at i alle fall var ikke boligeiendommen tenkt til utleievirksomhet på kjøpstidspunktet. Dette støttes også av at eiendommen ikke ble regnskapslignet i 2008. Dette er imidlertid ikke avgjørende for lagmannsrettens vurdering, men lagmannsretten kan heller ikke se at det er holdepunkter for at boligeiendommen på et eller annet senere tidspunkt endret karakter til å bli en utleievirksomhet.

Etter lagmannsrettens oppfatning vurderes det til at As vage forestillinger om hva eiendommen kunne benyttes til vedvarte i årene etter 2008. At eiendommen på kjøpstidspunktet var i en svært dårlig forfatning og krevde omfattende renovasjon for å bli beboelig, sammenholdt med den tiden som har gått uten at boligen er satt i tilfredsstillende stand, underbygger dette. Dette støttes også av at han i selvangivelsene for inntektsårene 2008 og 2010 oppgir eiendommen uten at det kreves fradrag for utgifter. Videre vises det til den forløpende kontakten med entreprenører gjennom årene, dokumentert ved gjennomgang av utveksling av e-poster, hvor ulike tiltak drøftes, uten at det ledet til noen klar beslutning om tiltak for å få boligeiendommen satt i stand.

Etter lagmannsrettens oppfatning medfører ikke innlevering av RF-1189 - skjema med krav om fradrag for kostnader til renovasjon og vedlikehold for inntektsårene 2011 og 2012 at eiendommen endret karakter til å bli en utleiebolig fra da av. Etter lagmannsrettens oppfatning var As motiver for å pådra kostnadene fortsatt uklare.

A har forklart at han i alle fall fra 2011 vurderte å leie ut boligeiendommen. Han har vist til samtaler han skulle ha hatt med B om det. Det er imidlertid klart at boligen fortsatt ikke var beboelig for utleie i 2011, verken som permanent bolig eller fritidseiendom, og det var heller ikke utsikter til at den ville bli det med det første. Realiteten og innholdet i de påståtte samtalene er heller ikke bekreftet av vitner.

A har videre vist til at det ble inngått en leiekontrakt med B den 24. juni 2014 om leie for kr 4.800 per måned, men på grunn at boligeiendommen fortsatt ikke var beboelig ble det inngått en tilleggskontrakt 7. juli 2014 hvor leien ble redusert til kr 2.400 per halvår. Etter lagmannsrettens syn er leieavtalen uten realitet, og der synes til dels også motivert ut fra at skatteetaten varslet endringssak. Det vises til den lave leiesummen som fremstår som symbolsk. Dessuten bekreftet A i sin forklaring for retten at leieavtalen ble fremskyndet på grunn av skattesaken. Til dette kommer at eiendommen fortsatt var ubeboelig og det var heller ikke da utsikter til at den ville bli beboelig i nær fremtid. Vitnet Lars Johan Bjørkeland forklarte at det har vært drøftinger om at hans firma skal utføre oppgraderingsarbeider på boligen, men det var ikke drøftet noe konkret per nå i 2016. Ifølge vitnet er boligen fortsatt i så dårlig stand at den ikke egner seg til utleie verken som bolig eller fritidsbolig.

Etter dette er det lagmannsrettens oppfatning at eiendommen i Lund ikke ble kjøpt med tanke på å drive utleievirksomhet, og at den heller ikke senere har endret karakter til å bli en utleiebolig. Den krevde omfattende reoveringer for å bli beboelig. Selv om det fortløpende har vært søkt etter råd og veiledning med tanke på å sette boligen i stand, samt utført en del arbeider på eiendommen, var den heller ikke i fullgod stand sommeren 2014. Tatt i betraktning den tiden som

har gått der boligen har stått tom, må den vurderes til å ha vært tom på permanent basis. Det er derfor tale om en eiendom som skal fritakslignes og ikke regnskapslignes for inntektsårene 2011 og 2012. Anken tas ikke til følge på dette punkt.

Når det gjelder boenheten i første etasje i boligen i Alta, finner lagmannsretten det klart at den ikke har vært et utleieobjekt. Den var As bolig til han flyttet i 2004, og har stått til hans disposisjon frem til sommeren 2014. Hvor omfattende hans faktiske bruk har vært er ikke avgjørende, men det er et faktum at den ikke har vært og at det heller ikke har vært seriøse forsøk på å få den leid ut. Lagmannsretten fester ikke lit til As forklaring om hvorfor den ikke ble utleid. Hans forklaring om at det medførte økt risiko for slitasje og belastninger, harmonerer ikke med at han valgte å leie ut to mindre boenheter i 2. etasje. Den samlede utleievirksomheten på eiendommen var et underskuddsforetak, noe det ikke behøvde være dersom også første etasje hadde vært utleid. Heller ikke festes det lit til forklaringen om at det ikke var mulig å få leid den ut til god nok pris. Til sammenlikning fikk A kr 22.000 i leie pr måned fra sommeren 2014, da han besluttet seg for å leie ut hele boligen.

Lagmannsretten legger til grunn at A valgte ikke å leie ut boenheten i første etasje, slik at den sto til hans disposisjon selv om den rent faktisk ikke ble brukt av han. Det har derfor ikke vært inntektsgivende aktivitet knyttet til boenheten som berettiger fradrag for kostnader etter skatteloven § 6-1. Som en følge av dette blir anken å forkaste også på dette punkt.

Det neste spørsmålet lagmannsretten skal ta stilling til er om kommunale avgifter, som ble fradragført på ligningen i 2010, likevel ikke kan tilbakeføres på grunn av endringsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav b. Vurderingstemaet er om A har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» slik at fristen for å endre ligningen til hans ugunst er ti år, jf. § 9-6 nr. 1.

I Rt-1992-1588 (Loffland-dommen) anga Høyesterett noen retningslinjer for hvor langt en skatteyters opplysningsplikt etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a strekker seg:

«Bestemmelsen i § 9-6 nr. 3 er klar nok dersom det gjelder opplysninger som bevisst er holdt tilbake, til tross for at skatteyteren forsto at de kunne ha betydning ved ligningen. Dette må likestiltes med at han har gitt uriktige opplysninger. Også om det ikke foreligger bevisst tilbakeholdelse, kan det bli tale om å anse de gitte opplysninger som ufullstendige. Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skatteyteren rent faktisk har hatt kunnskap om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning ... ..»

Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skatteyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner han burde ha gitt.»

I Rt-1997-1430 stilles særlige krav til klargjøring av opplysninger der ligningen kan være problematisk. Der ble det presisert at det ikke er tilstrekkelig at skattemyndigheten ved et nærmere studium av fremlagt regnskapsmateriale kunne sluttet seg til manglende avskrivninger.

Videre vises det til Rt-2006-333 avsnitt 43 hvor det heter:

«Utgangspunkt for bedømmelsen av om skatteyter har oppfylt sin opplysningsplikt, er ligningsloven § 4-1, som slår fast at en skatteyter har plikt til å bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Bestemmelsen praktiseres strengt. Jeg viser særlig til avgjørelsen i Rt-1996-932, hvor Høyesterett fant at en skatteyter plikter å opplyse om et eiendomssalg til tross for at hun selv oppfattet salget skattefrie avhendelse av egen bolig.»

I lys av dette legger lagmannsretten til grunn at det stilles strenge krav til en skatteyers opplysningsplikt.

Siden lagmannsretten har lagt til grunn at boenheten i første etasje ikke var til utleie, har A ikke oppfylt opplysningsplikten sin når han i skjemaet «Utleie mv, av fast eiendom 2010» ikke opplyste at den sto til hans disposisjon, men krevde fullt fradrag for utgiftene tilknyttet boligen. Han burde gitt opplysninger i pkt. 2.8 om kostnader til egen bolig, noe han ikke gjorde. Det er utvilsomt at det ble gitt ufullstendige opplysninger.

A har anført at han likevel har gitt fullstendige opplysninger, som følge av at skattemyndigheten ved å sammenholde det oppgitte utleide arealet med opplysninger om boligens totale areal, ville skattemyndigheten selv se at en større del av boligen ikke var utleid. Lagmannsretten viser imidlertid til at behandling av selvangivelser er en masseforvaltning hvor det bygges på de opplysninger skatteyter gir. Det kan ikke forventes at Skatteetaten skal sette sammen et puslespill av opplysninger spredt i en selvangivelse, jf. Rt-2007-360. Dette er særlig aktuelt i nærværende sak da det i selve skjemaet er en egen post hvor skatteyter skal gi opplysninger om egen boenhet. Videre står det i rettledningen om hvilke opplysninger som skal gis om utleie punkt 2.2: «*Dersom eieren selv benytter en del av boligen som egen bolig må kostandene fordeles på henholdsvis den skattefrie og den skattepliktige del av boligen*». Det er derfor ikke tvil om at det skulle gis opplysning om at boligen i første etasje ikke var utleid, og hvordan opplysningen skulle gis. Etter dette finner lagmannsretten, som tingretten, at A ikke «*har gitt alle de opplysningene man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt*», jf. Rt- 1992-1588. Fristen for å endre ligningen for inntektsåret 2010 er derfor ti år, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1, og anken forkastes også på dette punkt.

Etter dette har anken ikke ført frem. Det påhviler A å erstatte Staten v/ Skatt Vest sine sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2. Det er ikke slike grunner som tvisteloven § 20-2 tredje ledd nevner, som med tyngde tilsier unntak for ansvar for sakskostnadene. Advokat Jon Vinje har levert sakskostnadsoppgave på i alt kr 164.995,23 inkludert merverdiavgift. Av dette utgjør salær kr 122.400 eksklusiv merverdiavgift, kr 9596,18 utgjør utgifter og kr 32.999,05 merverdiavgift. Sakskostnadsansvaret fastsettes i samsvar med denne, idet de oppgitte beløp anses nødvendige for forsvarlig ivaretagelse av saken, jf. tvisteloven § 20-5.

Med det resultat lagmannsretten er kommet til, er det ikke grunn til å endre tingrettens sakskostnadsavgjørelse, jf. tvisteloven § 20-9, jf. § 20-2.

Dommen er enstemmig.

### Domsslutning

1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler A kroner 164 995,23 - etthundreogsekstifiretusennihundreogtittifem 23/100 - til Staten v/SkattVest innen 2 - to - uker etter forkynnelse av dommen.

## SKN 16-117 Klassifisering lån eller utbytte

**Lovstoff:** Skatteloven § 10-11. Aksjeloven §§ 3-8, 8-7 og 8-10. Ligningsloven §§ 8-1, 10-2 og 10-5.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 6. juli 2016, **sak nr.:** LB-2015-187499

**Dommere:** Konstituert lagdommer Anette Isachsen Kræmer, konstituert lagdommer Christopher Haugli Sørensen og lagdommer Harald Georg Venger. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-188436 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-187499 (15-187499ASD-BORG/03).

**Parter:** A (advokat Ida Sæverud Hogneland) mot Skatt Øst (advokat Eirik Jensen).

**Sammendrag:** Spørsmålet i saken var om en rekke uttak fra et aksjeselskap foretatt av selskapets styreleder, daglige leder og hovedaksjonær, skulle klassifiseres som lån eller utbytte. Dersom uttakene skulle klassifiseres som lån, var det videre spørsmål om ileggelse av skjerpet tilleggsskatt. Skattyter hadde foretatt en rekke uttak fra selskapet ved at han hadde belastet selskapet private utgifter. Regnskapsføringen hadde i hovedtrekk foregått slik at de løpende uttakene ble ført på en mellomregningskonto som ved årsavslutningen ble ført mot en fordringskonto. Lagmannsretten la til grunn at uttakene ikke kunne anses som lån, og mente at fraværet av skriftlig dokumentasjon for en låneavtale som dannet rettslig grunnlag for uttakene på uttakstidspunktet, med tyngde talte mot å anse uttakene som lån. I tillegg ble det blant annet lagt vekt på at senere låneavtaler var i strid med aksjeloven § 3-8 ved at de ikke var godkjent av generalforsamlingen etter forutgående styredeleggelse, og at de var i strid med aksjeloven § 8-7 ved at det ikke var stilt sikkerhet. Det var videre grunnlag for skjerpet tilleggsskatt.

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak. Spørsmålet er om en rekke uttak fra et aksjeselskap foretatt av selskapets styreleder, daglige leder og hovedaksjonær, skal klassifiseres som lån eller utbytte. Dersom uttakene ikke skal klassifiseres som lån, er det videre spørsmål om ileggelse av skjerpet tilleggsskatt.

A er styreleder, daglig leder og hovedaksjonær i X AS. I januar 2008 fikk han en eierandel i selskapet på 87,5 % ved at han kjøpte 36,5 % av aksjene fra B. Resten av aksjene var på dette tidspunktet eid av As far.

A har siden 2000 foretatt en rekke uttak fra selskapet ved at han har belastet selskapet private utgifter. De fleste uttakene har skjedd ved bruk av selskapets kort, men det har også blitt foretatt noen utbetalinger over selskapets bankkonto. Helt siden A begynte å belaste selskapet private utgifter på denne måten, har han som følge av uttakene hatt et mellomværende med selskapet. Regnskapsføringen har i hovedtrekk foregått slik at de løpende uttakene har blitt ført på en mellomregningskonto som ved årsavslutningen har blitt ført mot en fordringskonto. A har hele tiden hevdet at mellomværendet har vært å anse som lån.

Skattekontoret fattet 31. mars 2009 endringsvedtak for inntektsårene 2005 til 2007 hvor mellomværendet per 31. desember 2007 på 838 717 kroner ble omklassifisert fra lån til ulovlig utbytte. Endringsvedtaket var foranlediget av et bokettersyn i selskapet i 2006. A oppga den gang at mellomværendet for disse årene hadde grunnlag i en skriftlig låneavtale med selskapet fra 2004. Etter råd fra selskapets revisor valgte han imidlertid ikke å påklage vedtaket fordi avtalen var kommet bort og fordi lånet var avtalt rente- og avdragsfritt, slik at det uansett var usikkert hvordan skattemyndighetene ville vurdere det.

I 2008 foretok A omlag fem hundre uttak ved at han belastet selskapet private utgifter. Blant annet brukte han selskapets midler til å betale for aksjene som han kjøpte fra B i januar 2008. De øvrige utgiftene var av ren privat karakter. Den 4. mars 2008 foretok han en innbetaling til selskapet på 500 000 kroner og den 25. mars 2008 en innbetaling på 363 847 kroner. Innbetalingene ble ført på mellomregningskontoen. Uttakene ledet likevel til at mellomværendet økte med netto 684 603 kroner i løpet av året.

A foretok et betydelig antall uttak også i 2009. Etter at han i oktober 2008 hadde mottatt rapporten fra bokettersynet i oktober 2008, hadde generalforsamlingen i desember 2008 besluttet å sette ned aksjekapitalen med 800 000 kroner, som skulle tilbakebetales aksjeeierne. Beløpet ble avregnet mot selskapets fordring på A ved slutten av 2009. Likevel økte mellomværendet netto med 217 039 kroner i løpet av dette året.

Beløpene ble angitt som fordringer i selskapets regnskaper og næringsoppgaver for begge årene, men ble ikke ført som lån eller oppgitt på annen måte i As selvangivelser, verken for 2008 eller 2009.

Sommeren 2012 ble det innledet nytt bokettersyn i selskapet. Kontrollen ble særlig rettet mot mellomværendet mellom selskapet og A. På bakgrunn av bokettersynsrapporten sendte skattekontoret 7. mai 2013 varsel til A om mulig endring av ligningen hans også for 2008 og 2009. I sitt svar 28. mai 2013 fastholdt A at mellomværendet var et lån. Han viste blant annet til en skriftlig låneavtale fra 31. desember 2009, som også hadde blitt fremlagt under bokettersynet.

Skattekontoret fattet 11. oktober 2013 endringsvedtak hvor uttakene som lå til grunn for nettoøkningen i mellomværendene for 2008 og 2009, ble klassifisert som ulovlig utbytte. As alminnelige inntekt ble følgelig økt med 684 603 kroner for 2008 og 217 039 kroner for 2009. Skattekontoret ila også tilleggsskatt med 60 %.

A påklaget vedtaket og påberopte denne gangen også en skriftlig låneavtale fra 1. april 2009. Avtalen ble fremlagt uten underskrift sammen med merknadene til skattekontorets innstilling til skatteklagenemnda. Skatteklagenemnda fattet 2. juni 2014 vedtak om å opprettholde skattekontorets vedtak.

A reiste 20. november 2014 søksmål om gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak. Han gjorde gjeldende at mellomværendet må klassifiseres som lån, og at det uansett ikke er grunnlag for å ilegge skjerp til tilleggsskatt. Staten v/Skatt øst påsto seg frifunnet.

Oslo tingrett avsa 23. september 2016 dom med slik domsslutning:



1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. A betaler sakskostnader til staten v/Skatt øst med kr 196.133,- - etthundreogtittisekstusenetthundreogtrettitre - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelse av dommen.

A har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Anken gjelder tingrettens bevisbedømmelse og rettsanvendelse. Ankeforhandling er holdt 23. og 24. juni 2016 i Borgarting lagmannsretts hus. A og seniorskattejurist Kjersti Skog-Hauge i Skatt øst ga forklaring. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

**Den ankende part, A, har i hovedtrekk anført:**

Mellomværendet mellom A og X AS er et lån. Skatteklagenemndas vedtak, hvor lånet ble klassifisert som ulovlig utbytte, er derfor ugyldig.

Det avgjørende for om mellomværendet kan klassifiseres som lån, er om det foreligger tilbakebetalingsplikt. Dersom det foreligger tilbakebetalingsplikt i forholdet mellom A og selskapet, må dette også legges til grunn i skatterettslig forstand, jf. Rt-2010-790 avsnitt 43. Avgjørelsen beror på en konkret bevisvurdering. Det er det alminnelige kravet om sannsynlighetsovervekt, som gjelder.

Bevismomentene tilsier at A hele tiden har hatt en tilbakebetalingsplikt, slik han selv hevder. Mellomværendene skal derfor klassifiseres som lån. Tilfellet har på flere punkter betydelige likheter med LB-2009-32916.

Både avtalen fra 2004, avtalen fra 1. april 2009 og avtalen fra 31. desember 2009 med tilleggsavtalen fra 23. november 2010, må legges til grunn. De fremgår av avtalene fra 2009 at de erstatter tidligere avtaler. Det er av betydning at hoveddelen av økningen i mellomværendet for 2008 skyldtes kjøpet av aksjer fra B.

Det må legges stor vekt på at det i løpet av 2008 og 2009 er foretatt betydelige tilbakebetalinger på ca. 1,7 millioner kroner. Det sentrale kjennemerket på låneforhold er at det foretas tilbakebetalinger.

Det må også legges vekt på at lånet har vært renteberegnet, og at avdrag har blitt betalt i samsvar med avtalen fra 31. desember 2009. Det kan ikke legges vekt på at dette ikke har skjedd fra begynnelsen av. Årsaken til dette ligger hos regnskapsføreren. A tok grep for å rydde opp i disse forholdene, og etter at selskapet ansatte egen regnskapsfører, har avtalen blitt fulgt opp.

Også det skriftlige materialet ut over selve låneavtalene underbygger at det hele tiden har vært en tilbakebetalingsplikt. Mellomværendet har blitt betegnet som lån ved den løpende bokføringen, i selskapets regnskaper, i revisjonsberetningene for selskapet og i selskapets næringsoppgaver. As erklæring til revisor fra 3. november 2009 gir uttrykk for en klar tilbakebetalingsplikt. Det kan da ikke være avgjørende at lånet ikke er nevnt i As selvangivelser for de aktuelle årene. Dette skyldtes en forglemmelse fra regnskapsføreren.

Det kan heller ikke legges avgjørende vekt på at selskapsrettslige krav ikke er overholdt, se blant annet LF-2003-702. Det samme gjelder den omstendighet at det ikke er stilt sikkerhet for lånet.

Alternativene ville ha vært å gi pant i aksjene i selskapet eller i en halvpart av en bolig i Spania, og denne sikkerheten ville hatt liten reell betydning.

Dersom mellomværendet ikke kan klassifiseres som et lån, er det uansett ikke grunnlag for å ilegge skjerpet tilleggsskatt. At det ikke ble gitt opplysninger om mellomværendet i As selvangivelser, skyldtes regnskapsføreren og kan ikke lastes A. A anså mellomværendet som et reelt lån, og hadde tatt grep for å ordne opp i de forholdene som ikke ble godtatt av skattemyndighetene for 2005 til 2007.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Prinsipalt:

Skatteklagenemndas vedtak av 2.6.2014 for inntektsårene 2008 og 2009 oppheves som ugyldig.

Subsidiært:

Vedtaket om skjerpet tilleggsskatt av 2.6.2014 oppheves som ugyldig.

2. Staten v/Skatt øst dømmes til å erstatte A sine sakskostnader for lagmannsretten og tingretten.

**Ankemotparten, staten v/Skatt øst, har i hovedtrekk anført:**

Skatteklagenemndas vedtak er gyldig både når det gjelder spørsmålet om klassifisering og skjerpet tilleggsskatt.

For at uttakene skal kunne klassifiseres som lån, må A ha hatt en rettslig plikt til å betale tilbake ytelsen. Dette må avgjøres ut fra situasjonen på utbetalingstidspunktet.

Hvorvidt det foreligger en rettslig tilbakebetalingsplikt, skal avgjøres etter en fri bevisbedømmelse. Skattemyndighetene kan imidlertid ikke måtte akseptere rene utsagn om at det foreligger en tilbakebetalingsplikt. I den samlede bevisbedømmelsen må det ses hen til at det gjør seg gjeldende særlig forhold ved disposisjoner mellom nærstående. Det er skattemessig svært lønnsomt å hevde at det foreligger et lån i stedet for utbytte eller lønn.

Hvis det forut for utbetalingen foreligger en skriftlig låneavtale med bestemte forfallstidspunkter og som er armlengdemessig ellers, og avtalen følges, er forholdet etterprøvbart. Skattemyndighetene må da legge avtalen til grunn. Hvis avtalevilkårene derimot ikke er armlengdes, og avtalen etter sin art ikke er etterprøvbar, kan forholdet ikke anerkjennes som et reelt låneforhold. Rullerende kredittavtaler med helt ubestemt forfallstidspunkt og rentefrihet er i prinsippet ikke objektivt kontrollerbare.

Den samlede vurderingen må lede til at uttakene ikke klassifiseres som lån.

Det er en presumsjon for at utbetalingene må klassifiseres som utbytte, jf. skatteloven § 10-11 andre ledd. Det kan ikke legges til grunn at det forelå en avtale fra 2004. De påberopte låneavtalene fra 2009 og tilleggsavtalen fra 2010 er opprettet i etterkant av uttakene. Avtalene er i strid med flere bestemmelser i aksjeloven. Rettsvirkningen er da at de er ugyldige. Dessuten er

avtalene ikke etterlevd. As forklaring gir ikke grunnlag for å anse uttakene som lån, men den reier spørsmål om uttakene skulle ha vært behandlet som lønn. Dette har imidlertid ikke betydning for gyldigheten av vedtaket.

Det kan ikke legges avgjørende vekt på at A har foretatt innbetalinger. Det fremgår ikke hva som var grunnlaget for innbetalingene. Denne uklarheten må gå ut over A. Det kan reises spørsmål om innbetalingene skyldtes pågang fra skattemyndighetene eller revisor, og ikke en opprinnelig tilbakebetalingsplikt.

Alle vilkårene for å ilegge skjerpet tilleggsskatt er oppfylt. A må i alle fall bedømmes som grov uaktsom ved sin manglende kontroll av regnskapsføreren.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Skatt øst tilkjennes sakens omkostninger for lagmannsretten.

### **Lagmannsretten bemerker:**

Det første spørsmålet i saken er om uttakene som ligger til grunn for økningen i mellomværendet mellom A og selskapet for 2008 og 2009, skal klassifiseres som lån eller utbytte. Dersom uttakene skal klassifiseres som lån, er skatteklagenemndas vedtak 2. juni 2014 om klassifisering som ulovlig utbytte ugyldig ved at det bygger på feil faktum eller uriktig rettsanvendelse. Dersom uttakene ikke skal klassifiseres som lån, har A akseptert at det er grunnlag for tilleggsskatt. Han har imidlertid bestridt at det er grunnlag for å ilegge skjerpet tilleggsskatt.

### **Klassifiseringsspørsmålet**

Skatteloven § 10-11 andre ledd definerer utbytte slik:

Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær.

Spørsmålet om det er tale om vederlagsfri overføring av verdier, skal i samsvar med det rettslige utgangspunktet for skattemessig klassifisering av en privatrettslig disposisjon, bedømmes etter alminnelige formuerettslige regler, jf. blant annet Rt-2010-790 avsnitt 43.

Skatteloven har ingen tilsvarende definisjon av lån. I LB-2014-27268 er forskjellen mellom lån og utbytte beskrevet slik:

Den sentrale rettslige forskjellen på om en utbetaling skal bedømmes som et lån eller som et utbytte som faller innenfor skatteloven § 10-11, er om det følger en tilbakebetalingsplikt med utbetalingen. Dersom det foreligger en tilbakebetalingsplikt, foreligger det ikke en endelig «overføring av verdier» til aksjonæren som omfattes av skattelovens utbyttedefinisjon.

Det må likevel kreves at tilbakebetalingsplikten er reell. Dersom det for eksempel på utbetalingstidspunktet er klart for partene at debitor verken har betalingshensikt eller

betalingsevne, og at tilbakebetalingsplikten ikke vil kunne gjennomføres verken frivillig eller tvungent gjennom tiltredelse av sikkerhetsretter eller på annen måte, vil utbetalingen måtte anses som en endelig overføring. I så fall vil det foreligge et skattepliktig utbytte etter skatteloven § 10-11 annet ledd.

Denne lagmannsrett slutter seg til dette og legger til grunn at det avgjørende er om det foreligger en reell tilbakebetalingsplikt på utbetalingstidspunktet. At det må tas utgangspunkt i situasjonen på utbetalingstidspunktet, eventuelt da ordningen med uttak over mellomregningskontoen ble inngått og iverksatt, er uttrykkelig lagt til grunn i Rt-1998-383 (Vrybloed) på side 392. Det er altså ikke avgjørende at mottakeren senere påtar seg å betale beløpet tilbake.

Lagmannsretten må følgelig ta stilling til om A hadde en reell tilbakebetalingsplikt på tidspunktene for uttakene i 2008 og 2009. Spørsmålet skal i samsvar med ligningsloven § 8-1 avgjøres etter en fri bevisbedømmelse av alle relevante faktiske omstendigheter, der det mest sannsynlige legges til grunn. Både i rettspraksis og forvaltningspraksis har det imidlertid utkrySTALLISERT seg en del bevismomenter som det typisk vil være relevant å se hen til i vurderingen.

A hevder at grunnlaget for mellomværendet frem til 1. april 2009 var en skriftlig låneavtale fra 2004. Lånet hadde en ramme på 800 000 kroner og var avtalt rente- og avdragsfritt. Det har ikke vært mulig å fremlegge låneavtalen. A har forklart at avtalen ble oppbevart i en perm sammen med styredokumentene hos selskapets tidligere regnskapsfører. Permen har imidlertid kommet bort, mest sannsynlig i forbindelse med at regnskapsføreren flyttet. Det har heller ikke vært mulig å finne en kopi av avtalen på As datamaskin.

Etter lagmannsrettens syn kan det ikke legges til grunn at det forelå en skriftlig låneavtale fra 2004. Det er ikke ført noen bevis for avtalen ut over forklaringen fra A selv, verken fra tidligere styremedlemmer, medaksjonærer, revisorer eller regnskapsførere. I tingretten forklarte A at kopi av avtalen ble sendt Kemneren i Haugesund i forbindelse med bokettersynet i 2006. Han har gjentatt dette i lagmannsretten. Lagmannsretten finner dette lite sannsynlig. Seniorskattejurist Kjersti Skog-Hauge har forklart at verken Kemneren i Haugesund eller Skatt øst har funnet avtalen, verken i papirbaserte eller elektroniske arkiv. Etter lagmannsrettens syn er det påfallende at A ikke har gjort oppmerksom på den angivelige innsendelsen tidligere. Forklaringen om innsendelsen fremstår som tilpasset og svekker i noen grad det han ellers har forklart om eksistensen av avtalen fra 2004.

Mellomværendet fra 1. april 2009 hevdes å ha sitt grunnlag i en ny skriftlig låneavtale fra denne datoen. Avtalen ble påberopt i klagen til skatteklagenemnda og fremlagt uten underskrift sammen med merknadene til skattekontorets innstilling til skatteklagenemnda. A har forklart at avtalen ble opprettet etter at skattekontoret ikke ville legge avtalen fra 2004 til grunn. I avtalen fra 1. april 2009 erkjenner A å skyldes selskapet 1 525 190 kroner. Beløpet tilsvarer mellomværendet ved inngangen til 2008 og nettoøkningen i mellomværendet i løpet av 2008 før føringen av noen mindre posteringer. I henhold til avtalen skal lånet rentebelastes med normalrentesatsen i arbeidsforhold med forfall hver måned og nedbetales i løpet av 2009.

Lagmannsretten er også tvilende til om avtalen fra 1. april 2009 er reell. Selv om det i notene til årsregnskapet for 2008 er opplyst at mellomværendet var rentebærende, er det påfallende at

avtalen ikke ble påberopt eller fremlagt under bokettersynet eller i svaret på skattekontorets varsel om mulig endring av ligningen. Avtalen har aldri blitt fremlagt i underskrevet stand. Ut fra lagmannsrettens vurdering av betydningen av avtalen er det imidlertid ikke nødvendig å ta endelig stilling til om den er reell.

Det foreligger en ytterligere skriftlig låneavtale, fra 31. desember 2009. Denne ble fremlagt under bokettersynet i 2012. Ifølge A er bakgrunnen for denne avtalen at det ikke hadde vært mulig å nedbetale hele lånet slik som forutsatt i avtalen fra april samme år, blant annet fordi han ikke hadde fått banklånet som var ment å finansiere aksjekjøpet i januar 2008. I avtalen fra 31. desember 2009 erkjenner A å skyldes selskapet 900 000 kroner. Beløpet er lavere enn i avtalen fra april samme år fordi mellomværendet ved inngangen til 2008 i mellomtiden hadde blitt tapsført og belastet regnskapet for 2008 på bakgrunn av vedtaket fra 31. mars 2009, hvor netto mellomværende per 31. desember 2007 ble omklassifisert og beskattet som utbytte. Også dette lånet skulle rentebelastes med normalrentesatsen i arbeidsforhold med forfall hver måned. Lånet skulle nedbetales med 5 000 kroner per måned.

Mellomværendet ble ikke innfridd i løpet av 2009, slik som fastsatt i avtalen fra 1. april 2009. Det ble heller ikke belastet renter i henhold til denne avtalen.

Opprinnelig ble det heller ikke betalt avdrag med 5 000 kroner per måned i henhold til avtalen fra 31. desember 2009. A har forklart at han oppdaget dette i oktober 2010, og at dette er bakgrunnen for at det 23. november 2010 ble opprettet en skriftlig låneavtale som sier at lånet skal være avdragsfritt frem til 1. januar 2012.

I henhold til fremlagte regnskapsopplysninger er det betalt renter for hele perioden fra 1. januar 2010 og avdrag for hele perioden fra 1. januar 2012. Betalingen av renter og avdrag har imidlertid ikke skjedd månedlig slik som fastsatt. A har forklart at dette skyldtes at den tidligere regnskapsføreren ikke fulgte opp avtalene som forutsatt. Først fra 2014 har det blitt betalt avdrag månedlig, mens rentene har blitt betalt regelmessig hvert kvartal. Ifølge A skjer betalingen ved at renter og avdrag legges til den vanlige lønnen hans, slik at beløpene blir innberettet og skattlagt.

Om viktigheten av skriftlig dokumentasjon i låneforhold mellom nærstående, heter det i Rt-1998-383 - som det er vist til ovenfor - på side 392:

Et låneforhold må etter min mening normalt kunne etterspores ved at det før likningsmyndigheten reiser spørsmål om grunnlaget for uttaket, foreligger en skriftlig låneavtale eller annen skriftlig dokumentasjon om lånet, og herunder særlig om den som har mottatt utbetaling personlig hefter for beløpet og når tilbakebetaling skal finne sted. Den skriftlige dokumentasjon er særlig viktig i de tilfelle aksjonær, styremedlem og daglig leder er nærstående, og en av de nærstående er enestyre og daglig leder. Det må normalt også kreves at likningsoppgavene inneholder riktige opplysninger om forholdet.

I nærværende sak har det aldri - verken før eller etter at skattemyndighetens reiste spørsmål om grunnlaget for uttakene - foreligget en skriftlig låneavtale eller annen skriftlig dokumentasjon for at A på noe tidspunkt har hatt en form for kassekredittavtale som gir rettslig grunnlag for uttak fra selskapet.

Begge låneavtalene fra 2009 er opprettet i etterkant av uttakene og inneholder bare en erkjennelse av mellomværendet som hadde oppstått, og hvordan dette skal tilbakebetales. Heller ikke noe av det øvrige skriftlige materialet som foreligger, som for eksempel regnskaper og næringsoppgaver, er dokumentasjon for at A hadde en muntlig eller skriftlig låneavtale med selskapet da uttakene fant sted.

At låneavtalene bare ble opprettet som følge av de tidligere uttakene og ikke var ment som en skriftliggjøring av en eventuell muntlig kassekredittavtale på uttakstidspunktene, kommer etter lagmannsrettens syn til uttrykk i uttalelser fra selskapets tidligere revisorer og av A selv. Lagmannsretten viser for det første til selskapets revisjonsberetning for 2008, hvor det avslutningsvis heter:

*Ansvarsbetingende handlinger*

Uten at det har betydning for konklusjonen i avsnittet over, vil vi presisere at daglige leder/styremedlem har belastet selskapet med private uttak *som har resultert* [lagmannsrettens utheving] i et lån/mellomværende i strid med aksjeloven § 8-7.

Videre viser lagmannsretten til As erklæring til revisor fra 3. november 2009:

Som daglig leder for X AS skal jeg sørge for:

Forsvarlig organisering av selskapet

Holde meg orientert om selskapets økonomiske stilling

Påse at regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll.

Dette innebærer blant annet at aksjonær eller aksjonærs nærstående ikke kan låne penger i selskapet uten å stille sikkerhet og at selskapet har fri egenkapital til dette. Jeg er klar over at det har vært stort ulovlig lån til aksjonær, mye av dette gjøres opp ved at det er foretatt en nedskrivning av aksjekapitalen med utbetaling til aksjonær. Hele kapitalnedskrivningen på kr 800.000 skal gå til dekning av det ulovlige lånet. Det gjenstår da kr 927.410,60. Av dette skal kr 27.410,60 lønnsinnberettes i 2009 og det *skal lages låneavtale* [lagmannsrettens utheving] på det resterende kr 900.000. Det skal beregnes rente av lånet lik «NORMRENTEN» som fastsettes av Finansdepartementet inntil seks ganger årlig og offentliggjøres på Skattedirektoratets hjemmeside.

Jeg skal ikke belaste selskapets konto til private kostnader. Hvis det blir gjort, skal det i samme måned lønnsinnberettes av regnskapsfører.

Lagmannsretten viser endelig til As svar 28. mai 2013 til skattekontorets varsel om endring av ligningen for 2008 og 2009, som ble oversendt av selskapets daværende revisor. I svaret heter det:

Jeg ber om at foreslåtte behandling av mellomværende i 2008 og 2009 blir å behandle som lån mellom selskapet og undertegnede. *Som følge av* [lagmannsrettens utheving] mellomværende er det i 2009 etablert låneavtale, jf. tidligere oversendt og fremlagt. Dette er den reelle situasjon.

Vedlegger en oversikt over behandlingen av renter mm etter låneavtalens ikrafttredelse, som jeg mener gir grunnlag for å behandle avtalen som reell.

...

Primært ber jeg om at lånet behandles som den realitet det er, et lovlig lån mellom aksjeeier og selskapet. Ber om at det gis mulighet for å etablere sikkerhet for lånet, som gjør at det innrettes etter aksjelovens regler. Lånet kunne vært sikret i verdier fra starten av, og denne saken ville vært unngått. Etablert sikkerhet kan oversendes når den er styrebehandlet.

Fraværet av skriftlig dokumentasjon for en låneavtale som danner rettslig grunnlag for uttakene på uttakstidspunktet, taler med tyngde mot å anse uttakene som lån.

I tillegg kommer at låneavtalene fra 2009 og tilleggsavtalen fra 2010 er inngått i strid med aksjeloven § 3-8 ved at de ikke er godkjent av generalforsamlingen etter forutgående styredegjørelse, og at de etter sitt innhold er i strid med aksjeloven § 8-7 ved at det ikke er stilt sikkerhet. Dette gir manglende notoritet omkring en påstått låneavtale, som også taler mot å anse uttakene som lån. Anførselen fra A om at han ikke kunne stille sikkerhet av særlig verdi, endrer ikke på dette.

Misligholdet av låneavtalene fra 2009 og opprettelsen av tilleggsavtalen om to års avdragsfrihet i forlengelsen dette, skaper dessuten tvil om A på noe tidspunkt har hatt en tilbetalingsplikt og betalingshensikt. At selskapets tidligere regnskapsfører ikke fulgte opp avtalene, forklarer ikke opprettelsen av tilleggsavtalen om avdragsfrihet eller at A ikke sørget for at avtalene ble etterlevd i fortsettelsen. Renter og avdrag har ikke blitt betalt regelmessig før i 2014, det vil si lenge etter bokettersynet og etter at skattekontorets vedtak forelå.

Lagmannsretten mener at det har liten betydning at A innbetalte til sammen 863 847 kroner i mars 2008 og at kapitalnedsettelsen på 800 000 kroner ble avregnet mot selskapets fordring på A ved slutten av 2009. Krediteringene er lite egnet til å belyse spørsmålet om det forelå en opprinnelig tilbakebetalingsplikt og betalingshensikt for uttakene som har blitt klassifisert som lån. Det er nærliggende å se innbetalingene i mars 2008 som tilbakebetaling av beløpet som han to måneder tidligere hadde brukt til å kjøpe aksjer, noe som var i direkte strid med det særlige forbudet mot kreditt til erverv av aksjer i selskapet etter aksjeloven § 8-10, slik bestemmelsen da lød. Innbetalingene sier derfor lite om tilbakebetalingsplikten og betalingshensikten for de øvrige uttakene. Beslutningen om kapitalnedsettelse skjedde etter at A hadde mottatt rapporten fra bokettersynet i 2006, og det fremgår av As erklæring til revisor fra 3. november 2009 at revisor var opptatt av at kapitalnedsettelsen skulle avregnes mot mellomværendet. Denne krediteringen skjedde således etter at A hadde vært utsatt for påtrykk både fra skattemyndighetene og fra revisor.

Den tilbakebetalingen som har funnet sted gjennom avdrag, har som nevnt skjedd ved at avdraget har blitt lagt til As kontantlønn og innberettet som lønnsinntekt. A har forklart at han ikke har noen arbeidsavtale som regulerer lønnen som daglig leder eller hvordan den beregnes. Han fastsetter lønnen selv, og den kan ifølge A variere fra 100 000 kroner til 700 000 kroner per år. Lagmannsretten bemerker at en slik form for lønnsfastsettelse ikke gjør det mulig å etterprøve om det foreligger en reell tilbakebetaling som gir seg utslag i en reduksjon av kontantlønnen. Det er

derfor ikke mulig å etterprøve om den etablerte tilbakebetalingsordningen innebærer en reell tilbakeføring av verdier gjennom en arbeidsytelse det ikke utbetales kontantlønn for.

Den måten som renter og avdrag har blitt betalt på, reiser dessuten spørsmål om uttakene i realiteten er forskudd på lønn. I så fall ville uttakene vært skattepliktig inntekt i uttaksåret slik vedtaket bygger på, selv om det skulle ha vært klassifisert som lønn og ikke utbytte.

Lagmannsretten finner det etter dette klart at uttakene som ligger til grunn for økningen i mellomværendet mellom A og selskapet for 2008 og 2009, ikke kan klassifiseres som lån. Dette gjelder også uttaket på 800 000 kroner til kjøpet av aksjer. For det første er det i denne saken ikke grunn til å vurdere uttaket til kjøp av aksjer annerledes enn uttakene til andre private formål. Fraværet av skriftlig dokumentasjon, som veier tungt i lagmannsrettens vurdering, er felles for alle uttakene. For det andre er det som nevnt nærliggende å se uttaket til aksjekjøpet som tilbakebetalt i mars 2008. Beløpet inngår da ikke i den økningen av mellomværendet som ble klassifisert som utbytte.

På denne bakgrunn er det ikke grunnlag for kjenne skattekontorets vedtak ugyldig for så vidt gjelder økningen av As alminnelige inntekt for disse årene.

### **Skjerpet tilleggsatt**

Det er på det rene at mellomværendene ikke ble ført i As selvangivelser, verken for 2008 eller 2009. Ut fra lagmannsrettens vurdering ovenfor ga han derved ufullstendige opplysninger som førte til for lav skatt. Dette ga grunnlag for å ilegge tilleggsatt med 30 %, noe A har akseptert.

Spørsmålet er om A skal ilegges tilleggsatt med 60 % - såkalt forhøyet eller skjerpet tilleggsatt - fordi selvangivelsene for de to årene var ufullstendige. De objektive vilkårene for å ilegge skjerpet tilleggsatt er de samme som for å ilegge tilleggsatt. For å kunne ilegge skjerpet tilleggsatt må imidlertid skattyter i tillegg ha utvist subjektiv skyld. Det er ikke tilstrekkelig at det foreligger subjektiv skyld hos medhjelper. Dessuten får det straffeprosessuelle beviskravet anvendelse både for de objektive og subjektive vilkårene.

Inntil endringen ved lov 19. juni 2009 nr. 49 var hjemmelen for å ilegge skjerpet tilleggsatt ligningsloven § 10-2, jf. § 10-4. Ved lovendringen ble det gitt en egen bestemmelse om skjerpet tilleggsatt i § 10-5. Lovendringen trådte i kraft 1. januar 2010 og ble gitt virkning for saker som er tatt opp ved varsel om tilleggsatt etter utgangen av 2009, men ikke saker der opplysningssvikten er begått før 2010, for så vidt samlet tilleggsatt hadde blitt høyere etter de nye reglene, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 74.

Siden de ufullstendige opplysningene er gitt i året etter inntektsåret, legger lagmannsretten til grunn at reglene forut for lovendringen skal anvendes for så vidt gjelder spørsmålet om skjerpet tilleggsatt for 2008, mens reglene etter lovendringen skal anvendes for 2009.

Både etter de nye og gamle reglene er utgangspunktet at skattyter må ha utvist subjektiv skyld i form av grov uaktsomhet eller forsett. Etter lovendringen er det imidlertid tilstrekkelig med simpel uaktsomhet når det gjelder forståelsen av de skatterettslige følgene av opplysningssvikten, se Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 61-62. Slik lagmannsretten ser det, får denne forskjellen ingen avgjørende betydning i saken her.



A har forklart at selvangivelsene ble ført av selskapets regnskapsfører, og at regnskapsføreren er skyld i at mellomværendene ikke ble ført opp. A valgte å la regnskapsføreren føre selvangivelsene fordi han ikke hadde tilstrekkelige kunnskaper, og fordi regnskapsføreren hadde enkel tilgang til opplysningene vedrørende selskapet. Han hadde all grunn til å stole på regnskapsføreren. Etter at regnskapsføreren begynte å innlevere selvangivelsene elektronisk, har han ikke kontrollert selvangivelsene. Da selvangivelsene ble innlevert på papir, underskrev han en blank selvangivelse som han leverte til regnskapsføreren for utfylling, uten å lese gjennom den før innleveringen.

Lagmannsretten finner det bevist ut over enhver rimelig tvil at alle vilkårene for å ilegge skjerp tilleggs�skatt er oppfylt.

Etter lagmannsrettens mening opptrådte A grovt uaktsomt både ved innleveringen av selvangivelsen for 2008 våren 2009 og ved innleveringen av selvangivelsen for 2009 våren 2010 ved at han ikke kontrollerte at regnskapsføreren hadde tatt med opplysninger om mellomværendet.

A hadde i oktober 2008 mottatt rapporten fra bokettersynet i 2006, og hadde i begynnelsen av januar 2009 blitt varslet om at skattekontoret ville vurdere å omklassifisere mellomværendet for 2005 til 2007. På denne bakgrunn hadde A en særlig oppfordring til å sørge for at det ble gitt opplysninger om mellomværendet også for senere år, og han måtte forstå at manglende opplysninger om mellomværendet kunne føre til for lav skatt. Dette gjaldt særlig for inntektsåret 2008, da det anførte grunnlaget for mellomværendet var den samme avtalen fra 2004 som for 2005 til 2007, men også for inntektsåret 2009. I den grad A trodde at det ikke var nødvendig å gi opplysninger om mellomværendet fordi han mente at det var å anse som lån, var dette grovt uaktsomt av ham på bakgrunn av skattemyndighetens behandling av mellomværendet for 2005 til 2007.

Forholdene gir grunnlag for å ilegge tilleggs�skatt med 60 % for begge årene.

På denne bakgrunn er det heller ikke grunnlag for å kjenne skattekontorets vedtak ugyldig for så vidt gjelder ileggelsen av skjerp tilleggs�skatt.

Anken blir etter dette forkastet.

### **Sakskostnader**

Staten v/Skatt øst har påstått seg tilkjent sakskostnader for lagmannsretten, og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd, jf. andre ledd krav på dette. Lagmannsretten kan ikke se at det foreligger tungtveiende grunner for å fritta for erstatningsansvar etter § 20-2 tredje ledd.

Advokat Jensen har fremlagt sakskostnadsoppgave med krav om dekning av salærutgifter med 191 522,50 kroner inklusive merverdiavgift. A har ikke hatt innvendinger mot sakskostnadsoppgaven. Lagmannsretten finner at kostnadene har vært nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd og legger sakskostnadsoppgaven til grunn.

Dommen er enstemmig.

### *Domsslutning*

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler A til staten v/Skatt øst 191 522,50 - etthundreogtitténtusenfemhundreogtjueto 50/100 - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.*

## **SKN 16-118 Eiendomsskatt for nettanlegg**

**Lovstoff:** Eiendomsskatteloven § 8A-2.

**Gulathing lagmannsrett:** Dom av 28. juni 2016, **sak nr.:** LG-2015-175274

**Dommere:** Lagdommer Knut Harald Braathen, kst. lagdommer Arnt E. Skjefstad og ekstraordinær lagdommer Walter Wangberg. **Saksgang:** Stavanger tingrett TSTAV-2014-185444 - Gulathing lagmannsrett LG-2015-175274 (15-175274ASD-GULA/AVD2).

**Parter:** Statnett SF (advokat Frode Andersen Innjord og advokat Morten Fjermeros) og partshjelper (§ 15-7) Energi Norge (advokat Morten Fjermeros) mot Hjelmeland kommune v/ordføreren (advokat Caroline Lund), Hol kommune v/ordføreren (advokat Stein Erik Stinessen) og Evje og Hornnes kommune (advokat Caroline Lund).

**Sammendrag:** Saken gjaldt tvist om beregningen av fradrag for slit, elde og utidsmessighet ved fastsettelsen av eiendomsskattetakst for nettanlegg. Kommunene hadde ved beregningen av fradrag benyttet en progressiv modell, som ga lave fradrag i begynnelsen, og så økende mot slutten av anleggenes levetid. Lagmannsretten kom til at domstolene kunne prøve den konkrete verdsettelsen fullt ut, og la til grunn at når det ikke var særlige holdepunkter for annet, skulle fradraget fastsettes lineært over anleggets antatte levetid. Dette ga gjennomsnittlig større fradrag. Verdiberegningen var dermed ikke gjennomført på riktig måte, og takstvedtakene var ugyldige.

### **I. Innledning**

Saken gjelder tvist om beregningen av fradrag for slit, elde og utidsmessighet ved fastsettelsen av eiendomsskattetakst for nettanlegg.

Etter byskatteloven § 5 første ledd, som i det vesentlige er videreført til någjeldende eiendomsskattelov § 8A-2, skal eiendomsskattetaksten settes til eiendommens markedsverdi. For nettanlegg følger det av Rt-1999-192 at markedsverdien fastsettes til gjenanskaffelseskostnadene på takseringstidspunktet med fradrag for slit, elde og utidsmessighet. Dette aktualiserer spørsmålet om hvordan dette fradraget nærmere skal beregnes. Hjelmeland kommune, Evje og Hornnes kommune og Hol kommune har alle i medhold av eiendomsskatteloven § 8A-3 valgt å opprette takseringsnemnder med særskilte klagenemder som treffer takstvedtak i klagesaker etter innstilling fra særskilt oppnevnt taksator. Takstene denne saken gjelder, er bygget på råd fra sakkyndig taksator Thomas Bjønnnes og Hydrologiservice AS ved Einar Østvold, som begge har

brukt i det vesentlige samme metode for å beregne fradraget. Kjennetegnet for den såkalte progressive modellen som er brukt, er at den gir en avskrivingskurve med akselererende verdifall de første 40 årene, og deretter en flat restverdi på 46 %.

Statnett mener kommunene ikke har forholdt seg riktig til regelverket, og ved Stavanger tingretts dom av 29. november 2010, ble takstvedtaket til Hjelmeland kommunes ankenemnd av 8. september 2009 opphevet første gang på grunn av mangelfulle skjønnsgrunner. Ved den fornyede behandlingen av taksten, var Bjønnes engasjert som takstmann, og ankenemnden bygget det nye vedtaket av 18. oktober 2011 på hans forslag. Den verdsettelsesmodellen som var brukt her, lå også til grunn for vedtak fattet av overtakstnemndene i Hol kommune og i Evje og Hornnes kommune av henholdsvis 15. og 23. februar 2012. Statnett aksepterte ikke vedtakene, og tok ut stevning for henholdsvis Stavanger-, Hallingdal- og Kristiansand tingrett med krav om at vedtakene skulle oppheves som ugyldige. Søksmålet ble forent til felles forhandling og avgjørelse ved Stavanger tingrett som satte vedtakene til side ved dom av 20. mars 2013. Opphevelsen var hovedsakelig begrunnet i at fradrags- eller nedskrivingsprofilen for de enkelte nettanleggene bygget på en ren matematisk modell. Tingretten mente derfor at det ikke var mulig å se av vedtakene om det var foretatt et tilstrekkelig individuelt skjønn opp mot det enkelte nettanlegget.

Ankenemnd for eiendomsskatt i Hjelmeland kommune traff nytt vedtak den 24. april 2014, mens Klagenemnda for eiendomsskatt i Evje og Hornnes kommune og Overtakstnemnda for eiendomsskatt i Hol kommune traff nye vedtak 23. april 2014. Statnett var ikke enig i vedtakene, og fremmet derfor igjen sak for å få dom for at vedtakene skal oppheves.

Søksmålene ble også denne gangen forent til felles forhandling og avgjørelse ved Stavanger tingrett som avsa dom 31. august 2015 med følgende domsslutning:

### I sak 14-170290TVI-STAV:

1. Hjelmeland kommune frifinnes.
2. Statnett SF betaler innen to uker fra dommens forkynnelse 396 576 - trehundreogtrettitotusenfemhundreogsyttiseks- kroner til Hjelmeland kommune v/ordføreren som erstatning for sakskostnader.
3. Statnett SF betaler innen to uker fra dommens forkynnelse 132 192 - etthundreogtrettitotusenetthundreogtrettito - kroner til Landssammenslutninga av Vassdragskommunar som erstatning for sakskostnader.

### I sak 14-171662TVI-STAV:

1. Hol kommune frifinnes.
2. Statnett SF betaler innen to uker fra dommens forkynnelse 411 576 - firehundreogellevetusenfemhundreogsyttiseks- kroner til Hol kommune v/ordføreren som erstatning for sakskostnader.
3. Statnett SF betaler innen to uker fra dommens forkynnelse 132 192 - etthundreogtrettitotusenetthundreogtrettito - kroner til Landssammenslutninga av Vassdragskommunar som erstatning for sakskostnader.

### I sak 14-170011TVI-STAV:

1. Evje og Hornnes kommune frifinnes.

2. Statnett SF betaler innen to uker fra dommens forkynnelse 403 076 - firehundreogtretusenogsyttiseks- kroner til Evje og Hornnes kommune v/ordføreren som erstatning for sakskostnader.
3. Statnett SF betaler innen to uker fra dommens forkynnelse 132 192 - etthundreogtrettitotusenetthundreogtittito - kroner til Landssammenslutninga av Vassdragskommunar som erstatning for sakskostnader.

Om saksforholdet ellers, og hva partene anførte for tingretten, vises til tingrettsdommen. Statnett har anket tingrettens dom i sin helhet, og anfører at tingretten har basert sin avgjørelse på feil bevisbedømmelse og rettsanvendelse. Ankeforhandling ble holdt i Gulating lagmannsrett fra 30. mai til 1. juni 2016.

Ankende part og ankemotpartene møtte, og økonomidirektør Kari-Anne Pia Svarva Eivik og ordfører Bjørn Alfred Ropstad ga partsforklaring. I tillegg møtte advokat Frode A. Innjord for Energi Norge og advokat Stein Erik Stinessen for Landssammenslutninga av Vasskraftkommunar (LVK) som har erklært partshjelp til støtte for henholdsvis den ankende part og ankemotparten. Lagmannsretten hørte forklaring fra syv vitner. Fire av disse forklarte seg også for tingretten. Tre var nye for lagmannsretten.

## **II. Partenes påstander og påstandsgrunnlagene i hovedtrekk**

### **1. Innledning**

For lagmannsretten har Statnett SF lagt ned slik påstand:

I forhold til Hjelmeland kommune:

1. Sakkyndig ankenemnd for eiendomsskatt i Hjelmeland kommune sitt vedtak av 24. april 2014 vedrørende Statnett SF er ugyldig.
2. Hjelmeland kommune dømmes til å tilbakebetale til Statnett SF innbetalt eiendomsskatt for skatteårene 2011, 2012, 2013 og 2014 med fradrag for fastsatt eiendomsskatt etter nytt vedtak for skatteårene 2011, 2012, 2013 og 2014. I tillegg kommer rente iht. eiendomsskatteloven § 26, jf. forskrift av 18. desember 1987 nr. 977 § 2.
3. Hjelmeland kommune skal ved ny taksering av Statnett SFs linjenett gjøre fradrag for slit og elde basert på lineære avskrivninger over anleggets antatte levetid.

I forhold til Evje og Hornnes kommune:

1. Klagenemnda for eiendomsskatt i Evje og Hornnes kommune sitt vedtak av 23. april 2014 vedrørende Statnett SF er ugyldig.
2. Evje og Hornnes kommune dømmes til å tilbakebetale til Statnett SF innbetalt eiendomsskatt for skatteårene 2011, 2012, 2013 og 2014 med fradrag for fastsatt eiendomsskatt etter nytt vedtak for skatteårene 2011, 2012, 2013 og 2014. I tillegg kommer rente iht. eiendomsskatteloven § 26, jf. forskrift av 18. desember 1987 nr. 977 § 2.
3. Evje og Hornnes kommune skal ved ny taksering av Statnett SFs linjenett gjøre fradrag for slit og elde basert på lineære avskrivninger over anleggets antatte levetid.

I forhold til Hol kommune:

1. Overtakstnemnda for eiendomsskatt i Hol kommune sitt vedtak av 23. april 2014 vedrørende Statnett SF er ugyldig.
2. Hol kommune dømmes til å tilbakebetale til Statnett SF innbetalt eiendomsskatt for skatteårene 2012, 2013 og 2014 med fradrag for fastsatt eiendomsskatt etter nytt vedtak for skatteårene 2012, 2013 og 2014. I tillegg kommer rente iht. eiendomsskatteloven § 26, jf. forskrift av 18. desember 1987 nr. 977 § 2.
3. Hol kommune skal ved ny taksering av Statnett SFs linjenett gjøre fradrag for slit og elde basert på lineære avskrivninger over anleggets antatte levetid.

Hjelmeland kommune har lagt ned slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Hjelmeland kommune tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Evje og Hornnes kommune har lagt ned slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Evje og Hornnes kommune tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Hol kommune har lagt ned slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Hol kommune tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Til støtte for ankemotpartene har LVK lagt ned slik påstand:

1. Anken i sak nr. 1, 2 og 3 forkastes.
2. Hjelmeland kommune, Evje og Hornnes kommune, Hol kommune og LVK tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Vedtakene i saken gjelder de samme rettsspørsmålene og er i det alt vesentlige likt begrunnet. Gyldigheten av vedtakene behandles derfor under ett.

## **2. Ankende part - Statnett SF - har i hovedtrekk anført:**

Statnett påstår at vedtakene er ugyldige. Statnett bestrider ikke at det er anledning til å fastsette eiendomsgrunnlaget basert på nettanleggets substansverdi. Partene er imidlertid uenige i prinsippene for fastsettelsen av fradrag for slit, elde og eventuelt utidsmessighet. Hvilke prinsipper som skal anvendes, er en del av rettsanvendelsen som domstolene kan prøve fullt ut.

Statnett gjør gjeldende at det ikke er anledning til å kombinere substans- og avkastningsmetoden slik at fradraget for verdiforringelse ved bruk av substansverdimetoden beregnes på grunnlag av en avkastningsverdimetode. Benyttes substansverdimetoden, er det verdiforringelsen som følger av teknisk/fysisk slit og elde som skal komme til fradrag. I tillegg skal eventuell verdireduksjon

som følge av utidsmessighet komme til fradrag. Slik Statnett ser det, tar verdsettelsesmodellen som er benyttet i de omtvistede vedtakene i strid med dette utgangspunkt i en avkastningsmodell hvor størrelsen av verdiforringelsen av nettanlegget beror på valget av en rente.

Statnett anfører at reduksjonen i anleggenes objektiviserte markedsverdi som følge av alder og teknisk/fysisk slit skjer jevnt over nettanleggenes levetid, og at det ved beregningen av fradrag for slit og elde derfor må benyttes en lineær profil over nettanleggets antatte levetid. At anlegget gjennom hele levetiden beholder sin funksjon, er uten betydning for det fradraget som knytter seg til slit og elde. Et eventuelt funksjonstap må hensyntas ved et fradrag for utidsmessighet om det skulle være aktuelt, og ville i så fall ha kommet i tillegg til fradraget for slit og elde. Det er derfor feil rettsanvendelse når kommunene har brukt manglende funksjonstap både som begrunnelse for en progressiv avskrivningsprofil og som begrunnelse for ikke å gjøre fradrag for slit og elde etter at anlegget er 45 år.

Statnett krever videre dom for at det ved ny taksering av Statnetts linjenett skal gjøres fradrag for verdireduksjon som følge av slit og elde basert på lineære avskrivninger over nettets antatte levetid. I tillegg kommer fradrag for eventuell utidsmessighet for at eiendomsskattegrunnlaget skal reflektere verdireduksjoner som skyldes andre forhold enn slit og elde.

Subsidiært, dersom anførselen om full prøvingsadgang ikke fører frem, anføres det at vedtakene er ugyldig fordi de bygger på et uriktig faktum som har påvirket vedtakenes innhold. Slik Statnett ser det, er det feil at slitet er neglisjerbart de første årene. Det er også feil at slitet har en progressiv utvikling og at det ikke skjer noen verdiforringelse av anleggene på grunn av slit og elde etter at anleggene er 45 år.

Atter subsidiært påstår Statnett at vedtakene er ugyldige på grunn av saksbehandlingsfeil, og viser til at saken ikke er tilstrekkelig utredet når det uten noen form for empirisk støtte er lagt til grunn at den avskrivningsprofil som følger av avkastningsverdimetoden, også er dekkende for den verdireduksjonen som skyldes teknisk/fysisk slit og elde. Vedtakene mangler under enhver omstendighet en tilstrekkelig begrunnelse for flere faktiske forhold og premisser. Det er ut i fra begrunnelsen ikke er mulig å prøve om takstene er basert på et forsvarlig skjønn.

Som følge av at kommunene har krevd inn eiendomsskatt på grunnlag av ugyldige vedtak, krever Statnett dom for tilbakebetaling av innbetalt eiendomsskatt med fradrag for fastsatt eiendomsskatt etter nye vedtak, med tillegg av renter i henhold til eiendomsskatte-loven § 26, jf. forskrift av 18. desember 1987 nr. 977 § 2.

### **3. Ankende part - kommunene - har i hovedtrekk anført:**

Kommunene anfører at vedtakene er basert på riktig lovforståelse (verdsettelsesprinsipp) og at takstene gir korrekt uttrykk for anleggenes substansverdi. Fradragene er gjort etter en konkret vurdering av de aktuelle anleggenes beskaffenhet. Den progressive avskrivningsmetode som er benyttet, og som ligger til grunn for fradragene, reflekterer det faktiske verdifallet på de takserte nettanleggene.

Hovedtyngden av anleggsdelene i nettanlegg består av galvaniserte stålmaster og betongfundament som har meget lang levetid sammenlignet med andre driftsmidler og som stiller relativt beskjedne krav til vedlikehold. I tillegg kommer at nettanleggets evne til å overføre kraft ikke reduseres nevneverdig med alder, inntekspotensialet er det samme på nye og gamle linjer, og linjene er meget godt vedlikeholdt som følge av myndighetskrav knyttet til leveringssikkerhet. Anleggets nytteverdi i kraftsystemet er således det samme i hele anleggets levetid frem til nedleggelse. Takstene omfatter også stetteverdier som rettigheter til grunn mv. til mastefester og rydde- og byggeforbudsbelte, som ikke er gjenstand for slit og elde. Slik kommunene ser det, tilsier dette at linjene har en betydelig verdi så lenge de er i drift. Takstverdien bygger på slike faktiske kjensgjerninger og konkrete vurderinger av de aktuelle nettanlegg.

Uenigheten gjelder verdsettelsesskjønn, og kommunene anfører at domstolenes prøvingsadgang er begrenset. Det finnes ingen «rettsregel» om hva som er korrekt beregningsmodell for fradraget for verdiforringelse ved anvendelse av substansverdiprinsippet, eller at det skal anvendes en konkret modell for å finne frem til fradraget. Det er dessuten nivået på takstene som helhet som retten skal prøve, ikke dens enkelte faktorer, jf. Rt-1912-501, Rt-2007-149 og Rt-1974-332.

Avgjørende for takstenes gyldighet er om den fanger opp anleggets faktiske verdifall på takseringstidspunktet. Et objekts verdifall varierer med typen anlegg og konkrete omstendigheter. Domstolene kan ikke sette seg i takstmennenes sted og ta stilling til den konkrete verdsettelsen. Det vises til blant annet Rt-1994-378. Slik kommunene ser det, er domstolenes prøvingsadgang begrenset til lovlighetskontroll av vedtakene, i tråd med alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper, og om det foreligger tilstrekkelig begrunnelse ut fra de krav eiendomsskattelovene og praksis oppstiller.

Begrensningen i domstolenes prøvingsadgang i eiendomsskattesaker innebærer at det ikke er adgang til å gi dom for en bestemt metode for beregning av fradraget, slik Statnett krever.

Kommunene bestrider at begrunnelsen eller skjønnet i vedtakene er mangelfullt. Vedtakene er gitt en god og grundig begrunnelse, ut over de krav som loven og etablert rettspraksis oppstiller. Begrunnelsen viser at vedtakene bygger på et forsvarlig og riktig skjønn. I tillegg til å være utførlig begrunnet, bygger vedtakene på en langvarig og fast praksis for taksering av nettanlegg. Vedtakene er derfor ikke vilkårlig, slik Statnett anfører. En eventuell saksbehandlingsfeil har under enhver omstendighet ikke påvirket vedtakenes innhold og kan derfor ikke føre til ugyldighet.

### III. Lagmannsrettens bemerkninger

Spørsmålet om tolking av bestemmelsen i byskatteloven av 1911 § 5, jf. någjeldende eiendomsskattelov § 8A-2 første ledd, og forståelsen av den omsetningsverdien man skal frem til i takseringen, var tema i Rt-2011-51 (Sydvaranger). Høyesterett pekte på at «[p]rinsippene for hvordan bestemmelsen skal forstås og verdsettelsen skal foretas, er utviklet gjennom langvarig rettspraksis», og la til grunn at takstene etter denne praksisen «skal gi uttrykk for eiendommens objektiviserte omsetningsverdi». Ved taksering av ledningsnett, slik denne saken gjelder, er den objektiviserte omsetningsverdien, i likhet med langvarig rettspraksis forøvrig, knyttet til

substansverdien som en hovedregel, jf. Rt-1999-192 (Statnett). I Rt-2007-149 (LKAB II), som konkret gjaldt taksering av et utskipningsanlegg, er substansverdien videre forstått som «den tekniske verdien, dvs. gjenanskaffelsesverdien med fradrag for slit, elde og eventuell utidsmessighet».

Ankemotpartene - kommunene - har vist til at takseringen er lagt til uavhengige nemnder, og anfører at den konkrete størrelsen på fradraget for verdiforringelsen, og måten verdiforringelsen er beregnet på i det konkrete tilfellet, er en skjønnsmessig side av forvaltningsvedtaket som domstolene ikke kan prøve direkte. At domstolene ikke kan prøve skjønnsutøvelsen i eiendomsskattesaker, er også lagt til grunn i bl.a. Rt-1912-501 (LKAB I), Rt-1919-73 (Bjølsten Valsemølle), Rt-1987-129 (Tyssefaldene), og Rt-1994-378 (Vinje). Det er heller ikke uenighet mellom partene om at det innenfor ligningsforvaltningen har vært lang tradisjon for at verdsettelsesskjønn i sin alminnelighet, og etter sin art, ligger utenfor domstolenes prøvingsadgang.

Den ankende part har imidlertid vist til at det i rettspraksis har skjedd et kursskifte, og lagmannsretten er enig i at avgjørelsene i Rt-2009-105, Rt-2009-813 og Rt-2010-527, som den ankende part viser til, har overføringsverdi til saken her. Selv om sakene direkte gjelder prøving av ligningsvedtak etter ligningsloven § 8-1 nr. 1, var det sentrale, slik lagmannsretten oppfatter dommene, at verdsettelsesskjønn mv. ikke inneholder de elementene som begrunner de begrensningene som gjelder for domstolenes adgang til overprøving av fritt forvaltningsskjønn. Dette er, slik lagmannsretten ser det, på linje med den kritikken som har vært fremført i rettslitteraturen mot å unnta verdsettelse innen ligningsforvaltningen fra domstolsprøving: Her har det særlig vært fremhevet at de vurderinger det er tale om å gjøre i slike saker, ikke er av politisk karakter, og at domstolene på andre områder tar standpunkt til verdsettelsesspørsmål som er mer sammensatte, usikre og faglig vanskeligere enn på ligningsforvaltningens område (se Aarbakke i Festskrift til Eckhoff, Noe om domstolsprøvelse av skatteligninger, s. 776-778 [FEST-1986-te-774] og Skoghøy, Domstolenes kompetanse til å prøve ligningsvedtak som bygger på skjønn, TFR 2002 s. 122-123 [TFR-2002-109]).

Synspunktet i Rt-2009-105, som synes å ta opp i seg denne kritikken, er formulert prinsipielt, og er på linje med synet på domstolsprøving i forvaltningsretten ellers. Lagmannsretten mener derfor at kursendringen har rekkevidde ut over ligningsvedtak etter ligningsloven § 8-1 nr. 1. Dette er også lagt til grunn i Rt-2014-760 om arbeidsgiveravgift, hvor Høyesterett etter å ha vist til Rt-2009-105, la til grunn at «[s]elv om ligningsloven § 8-1 nr. 1 ikke kommer direkte til anvendelse i avgiftssaker, kan jeg ikke se at prøvingsretten skal være en annen i slike sakstyper». Hvorvidt det endrete synet på prøvingsadgangen også gjelder på eiendomsskatterettens område, har så vidt lagmannsretten kjenner til, ikke vært drøftet direkte i rettspraksis. I Rt-2012-1359 virker kursskiftet likevel å være forutsatt, idet Høyesteretts begrunnelse for å unnlate å prøve et fradrag som var gjort ved takseringen ikke var at domstolene uansett var avskåret fra å prøve denne siden av vedtaket, men at «[d]enne størrelsen er ... ikke angrepet».

Lagmannsretten ser for sin del ikke saksforholdet i Rt-2012-1025 om verdsettelsesskjønn etter skatteloven § 13-1 som kommunene viser til, og den parallelle Høyesterett trakk til skjønnsfriheten for såkalt skjønnsligning etter skatteloven § 8-2 i den saken, som sammenlignbart med nærværende tilfelle. De tilfeller skjønnet er fritt i slike tilfeller kjennetegnes, slik Skoghøy har pekt på i ovennevnte artikkel på s. 130, av at skattyteren ikke har gitt de opplysninger han



skal, og at det derfor er liten grunn til at han skal kunne få en full gjennomgang av ligningen sin ved domstolene. Statnett har ingen selvangivelsesplikt for de spørsmål denne saken gjelder, og det er slik lagmannsretten ser det, heller ikke treffende å si at manglende medvirkning fra Statnetts side er årsaken til at kommunene har manglet et forsvarlig grunnlag å bygge verdsettelsen på. Lagmannsretten peker videre på at eiendomsskatt skrives ut etter verdier nemndene setter selv etter innstilling fra slik takstmann nemndene selv har valgt. Rettssikkerhetshensyn taler dermed for at private parter, i likhet med det som gjelder ved ordinær ligning ellers, bør kunne få overprøvd dette skattegrunnlaget for domstolene.

Slik lagmannsretten ser det, må det rettslige utgangspunktet for de spørsmål saken reiser, derfor være at domstolen i prinsippet kan prøve den konkrete verdsettelsen i takstvedtakene. Slik Høyesterett understreket i Rt-2009-105, ligger det likevel

«... i sakens natur at domstolene ved slik overprøving må ta utgangspunkt i det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, og prøve om ligningsmyndighetene har gått riktig frem og bedømt bevisene og anvendt rettsreglene riktig. Dersom det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, er godt overveid og begrunnet, bør domstolene vise tilbakeholdenhet med å fravike det skjønnsresultat ligningsmyndighetene er kommet til».

Det lagmannsretten dermed skal ta stilling til, er om verdiene i takstene svarer til nettanleggenes objektiviserte omsetningsverdi, forstått som substansverdien. I den foreliggende saken er det sentrale spørsmålet om fradraget for slit, elde og eventuell utidsmessighet, slik substansverdien skal forstås etter eiendomsskatteloven § 8A-2, følger en lineær eller progressiv profil. Dette beror på en tolking av bestemmelsen, bevisbedømmelse og subsumsjon.

På bakgrunn av prosedyren vil lagmannsretten først bemerke at den ikke ser uttalelsen i Rt-1999-192 (Statnett) om at «det skal atskillig til» for å gå over til nytt takseringsprinsipp som relevant i saken her. Slik lagmannsretten forstår uttalelsen, refererer den til når avkastningsverdien unntaksvis kan slå igjennom overfor substansverdien, og altså ikke til hva som skal til for å fravike takstpraksis som sådan. Lagmannsretten kan heller ikke se noen grunn til at overprøvingen av takstene skal være mer tilbakeholden enn det som ellers følger av domstolens prøvingsadgang av vedtaket.

Hvordan fradraget for slit, elde og utidsmessighet skal profileres, har ikke vært direkte tema i tidligere rettspraksis eller vært drøftet i lovens forarbeider. Det springende punktet, som begge parter har vært opptatt av i sin prosedyre for lagmannsretten, er betydningen av at ledningsnett opprettholder sin funksjon og inntjeningssevne i hele levetiden til det skiftes ut. I Rt-1987-129 (Tyssefaldene) presiserte Høyesterett at eiendomsskattetaksten ikke skal ansettes «hvert enkelt år av den nytte eieren har som følge av sine rettigheter i denne», men skal uttrykke «en mest mulig objektivisert verdi av eiendommen, som vanligvis står i 10 år før omtaksering finner sted». Dette er fulgt opp i Rt-1994-333 (Tydal) der det er pekt på at det ikke er prisen som kan oppnås i markedet for eiendommen på det aktuelle tidspunktet som er avgjørende, men «en tenkt pris som fremkommer når en ser bort fra særlige forhold knyttet til den enkelte eiers utnytting av eiendommen». I Rt-2011-51 (Sydvaranger) mente Høyesterett i så måte at det ikke var avgjørende for verdivurderingen at en konkret salgssum faktisk forelå, fordi «en salgssum lett gjenspeile[r] den nye eiers økonomiske interesse i salgsobjektet», og at dette «er en subjektiv omstendighet ... det skal ses bort fra». Høyesterett la videre - under henvisning til Ot.prp.nr.5

(1909) side 34 - til grunn at det taksten skal ta hensyn til, er forhold av betydning for eiendommens verdi «som ligger mer eller mindre fast, mens forhold som er skiftende, slik som konjunkturer, arbeidskraftressurser eller eierens evne til å drive lønnsomt, ikke skal trekkes inn i vurderingen». Slik lagmannsretten ser det, er det med dette klarlagt at fradragsvurderingen ikke skal bygge på en nyttebetraktning i betydningen hvilke inntekter anlegget kan generere. Det avgjørende er hvordan objektets fysiske og tekniske egenskaper utvikler seg over, og i takt med, tiden.

Den ankende part har gjort gjeldende at nemndene dermed i strid med loven har beregnet fradraget for verdiforringelsen på grunnlag av en slags avkastningsverdimetode. De takstene som foreligger i nærværende tilfelle kjennetegnes også, slik lagmannsretten oppfatter det, av at den progressive avskrivingskurven (med akselererende verdifall mot slutten) beror på en kapitaliseringsrente. Til illustrasjon viser lagmannsretten til at om kapitaliseringsrenten var satt til null, ville den progressive avskrivningen falt sammen med en slik lineær avskrivning Statnett mener er riktig, hvor verdifallet skjer jevnt med samme beløp hvert år. Slik lagmannsretten oppfattet forklaringen til takstmann Bjønnes, er kapitaliseringsrenten på 6 % i de konkrete takstene satt med utgangspunkt i NVEs referanserente. Dette fremgår i og for seg også av Bjønnes' reviderte innstilling til klagenemden i Hjelmeland av 26. mars 2014. Når NVEs referanserente knytter seg til hvor mye Statnett lovlig kan ta betalt for kraftoverføringen, ligger det i dette, slik lagmannsretten ser det, en avgjørende forskjell fra de vurderinger og hensyn substansverdien skal og kan bygge på.

Den ankende part har også reist innsigelser mot at takstene bygger på at slitet på ledningsnett er neglisjerbart de første årene av levetiden, og at det ikke skjer ytterligere verdireduksjon på grunn av slit og elde etter at anleggene er 45 år.

Problemstillingene omkring ledningsnettets fysiske tilstand langt frem i tid, stiller nemndene overfor vanskelige vurderinger som nødvendigvis vil måtte bli svært usikre. Dersom det ikke er særlige holdepunkter for noe annet, er det lagmannsrettens syn at denne bevisbedømmelsen, på vanlig vis, må ta utgangspunkt i det alternativet som fremstår som det mest normale forløpet. Prognosene for levetiden kan i liten grad støtte seg på tidligere erfaringer, ettersom ledningsnett her til lands enda er relativt ungt. Slik lagmannsretten fikk dette forklart, er det i dag bare én linje over 70 år som er i drift. Ledningsnett er dimensjonert for å oppnå en levetid på 70 år, og sivilingeniør Kjerstin Bakke i Statnett har forklart at dette også er perspektivet for vedlikeholdsprogrammet. I revidert innstilling til klagenemden i Hjelmeland av 26. mars 2014, er det også pekt på at NVE anslår kraftnettets levetid til 60-70 år. Hvorvidt det aktuelle ledningsnett kan stå lenger blir vurdert etter 60 år, og slik lagmannsretten oppfattet økonomidirektør Kari-Anne Pia Svarva Eiviks forklaring, kan denne vurderingen eventuelt gi grunnlag for å øke levetiden med nye 10-årsperioder alt etter hva inspeksjonene avdekker. Beslutningen om å legge ned en linje vil dessuten av praktiske årsaker måtte tas minst ti år før nedleggelsen faktisk skjer. Statnett har derfor i sin prosedyre for lagmannsretten pekt på at restlevetiden alltid vil være minst 10 år for linjer som er i drift. Når dette er situasjonen, og det ikke er fremført klare holdepunkter for noe annet, legger lagmannsretten til grunn at verdsettelsen må bygge på at normal levetid for kraftnett er 70 år. Det ligger dermed også i dette at verdien av det aktuelle ledningsnett skal være tilnærmet avskrevet etter 70 år, og at fradragsprofilen skal gi en treffende beskrivelse av verdiutviklingen frem til dette.

Hvordan ledningsnettets fysiske egenskaper slites år for år over en 70-årsperiode vil variere med blant annet værforholdene, og kan knapt forutses i særlig detalj. Det er åpenbart også vanskelig i dag å svare på om ledningsnettets i løpet av antatt levetid blir utidsmessig fordi demografien endrer seg eller kraftbehovene skulle skifte av andre årsaker, og *når* dette eventuelt vil skje. Fastsettelsen av avskrivingskurven innebærer dermed både elementer av bevisbedømmelse og et skjønn over hva som gir en treffende prognose for verdiløst. I lys av takstintervallene på 10 år, og behovet for robuste takster, vil skjønnets nødvendigvis måtte bli nokså grovkornet. Den ankende part har vist til at rettspraksis trekker i retning av å bygge på gjennomsnittsbetraktninger i slike tilfeller, og lagmannsretten er enig i at synspunktet i Rt-1995-1499 (Ranaverkene), som ankende part viser til, gjør seg gjeldende også i saken her. Selv om Ranaverkene-dommen ikke er direkte sammenlignbar, var det sentrale, slik lagmannsretten leser dommen, at ved å ta utgangspunkt i gjennomsnittsbetraktninger «vil man ... komme til løsninger som samlet sett fremtrer rimelig balanserte». Dette må gjelde mer generelt. Lagmannsretten peker på at en gjennomsnittsbetraktning i nærværende sak, hvor verdireduksjonen i så fall fordeler seg lineært over anleggenes levetid, dessuten bidrar til at fradragsvurderingen blir noenlunde klar, forutsigbar og enklere å praktisere.

Avgjørende i nærværende sak blir etter lagmannsrettens syn dermed, slik Høyesterett formulerte forutsetningen i Rt-1995-1499 for å bygge på gjennomsnittsbetraktninger, om det «er særlige holdepunkter for en annen fordeling».

Takstene har valgt en progressiv avskrivingsprofil fremfor en lineær avskrivning fordi dette «passer ... bedre», jf. innstillingen til klagenemnden i Hjelmeland av 26. mars 2014. For lagmannsretten er det uklart i hvilken grad dette valget har sammenheng med det fysiske slitet på ledningsnettets slik det faktisk skjer, og eventuelt realismen i dette, ettersom en progressiv avskrivingskurve reflekterer en akselererende ødeleggelse av ledningsnettets etter hvert som årene går. Ledningsnett består av armert betong (fundamenter) og metall (master og liner), og det er få bevegelige deler. Slik lagmannsretten ser det, kan det derfor spørres om det i det hele tatt er en rimelig mulighet for at nedbrytingen følger en slik utvikling.

Sivilingeniør og professor II ved NTNU, Svein Bjørberg, som har vurdert spørsmålet for Statnett, har i sin skriftlige rapport av 15. januar 2015 i så måte konkludert med at en progressiv avskrivingsprofil ikke reflekterer verdireduksjonen på Statnetts ledningsnett fordi «nedbrytingen av materialer i ledningsnettets generelt sett ikke akselererer utover levetiden». Av rapporten fremgår det videre at

«[n]edbrytingsprofilen for de ulike komponentene som inngår i ledningsnettets varierer. Nedbrytingsprofilen for metall er noe annerledes (degressiv) enn for betong (tilnærmet lineær). Når ledningsnettets vurderes under ett mener vi at en svakt degressiv avskrivingsprofil best reflekterer den årlige tekniske slitasjen av ledningsnettets. Ved vurderingen legger vi særlig vekt på at metallkomponentene utgjør den største delen av ledningsnettets. Likevel mener vi at en lineær nedskrivingsmodell kan benyttes. Dette fordi den ligger så tett opptil en svak degressiv profil, den tillater at anlegget skrives ned til null og at modellen vil være praktisk i bruk.»

Bjørberg har i sin forklaring for lagmannsretten holdt fast ved denne vurderingen. Han la til at den tekniske verdien går ned «jevnt og sikkert», og selv om betong i seg selv varer evig, er det

stålkorrosjonen som er kritisk, og han pekte på at i master er det boltefester uten betongoverdekning. Nedbrytingen starter derfor fra dag én. Slik lagmannsretten fikk det forklart, er det heller ikke bestandigheten av det galvaniserte stålet som er brukt som er problemet, men knutepunktene, hvor det er at slitasjen skjer over tid. Bjørberg forklarte også at lineær avskrivning er den vanligste metoden for å regne teknisk restverdi av bygninger. Også Nils Ivar Hole, som er ingeniør, økonom og medlem av takseringsforbundet siden 1984, og som forklarte seg for lagmannsretten i egenskap av egen takseringsvirksomhet bl.a. av nett, konkluderte i samme retning. Han uttalte at den lineære metoden er innlært praksis i takseringsforbundet, som følger internasjonale veiledere, der dette er brukt. Han uttalte også at han var blitt presentert for Bjønnes' modell i et møte i regi av LVK i 2012, men ellers aldri hadde sett denne modellen brukt av andre takstmenn i praksis. Hole svarte også bekreftende på spørsmål om Bjønnes' metode generelt gir høyere verdier, og forklarte at forskjellene blir store frem i tid. De klare og nokså sammenfallende uttalelsene som Bjørberg og Hole har gitt, må tillegges stor vekt ved bevisvurderingen lagmannsretten skal foreta. Slik saken er belyst, legger lagmannsretten også til grunn at de takstene som er brukt som underlag for de vedtak denne saken gjelder, avviker fra det som kan oppfattes å være bransjenormen. Selv om dette ikke er avgjørende, peker lagmannsretten på at Bjønnes' opplyste at han ikke var medlem av takseringsforbundet.

Den ankende part har også reist innsigelser mot at den progressive avskrivningskurven er begrunnet med at «generell risiko for andre forhold av utidsmessighet ... øker med tiden», jf. innstillingen til klagenemnden i Hjelmeland av 26. mars 2014. Av Rt-1974-332 og Rt-2007-149 (LKAB II) følger det at fradraget i gjenanskaffelsesverdien skal skje for «slit, elde og *eventuell* utidsmessighet». Det ligger i dette, slik lagmannsretten ser det, at utidsmessighet ikke påvirker avskrivningskurven initialt, men kan ved konkrete holdepunkter for dette på takseringstiden, grunngi raskere verdifall enn den etablerte avskrivningskurven ellers ville tilsagt. Det kan nevnes at det i Rt-1912-501, Rt-1974-332 og Rt-2007-149, som kommunene påpeker, er lagt til grunn at de aktuelle eiendommene skal takseres under ett. Dette gjelder etter lagmannsrettens syn en annen problemstilling enn den som drøftes her, og rokker ikke ved at avskrivningskurven etableres med utgangspunkt i slit og elde over levetiden, og at et eventuelt fradrag for utidsmessighet etter omstendighetene kan komme i tillegg.

Lagmannsretten viser til at denne sondringen mellom slit/elde og utidsmessighet dessuten er i overenstemmelse med hvordan substansverdimodellen er forstått i økonomisk teori: Professor Erlend Kvaal ved BI, med doktorgrad fra 2005 i regnskapsmessig nedskrivning, som har vurdert bl.a. dette spørsmålet for Statnett, har i sin betenkning av 11. februar 2016 lagt til grunn at i taksten er «[e]ffekten av teknologisk endring og kapasitetsavvik ... verken korrekt modellert eller omtalt på en meningsfylt måte». Kvaal forklarte at endring i risiko over tid er ikke et argument i substansverdimodellen, og at man på generelt grunnlag ikke kan legge til grunn at endringer som nevnt, er mer sannsynlig i eksempelvis år 39 enn i år 38. De vurderinger som kom frem fra siviløkonom Håvard Nesheim, rokker etter lagmannsrettens syn ikke ved dette. Lagmannsretten oppfattet Nesheims vurderinger som uttrykk for investorers holdning til risiko i et investeringsperspektiv, og slik lagmannsretten oppfatter vurderingstemaet under substansverdimodellen, er ikke dette perspektivet relevant for avskrivningsprofilen.

Lagmannsretten mener etter dette at det ut fra bevisførselen i saken ikke er tilstrekkelige holdepunkter for noe annet enn at nettanleggene er utsatt for et jevnt verdifall i hele levetiden. Eiendomsskattegrunnlaget er derfor fastsatt for høyt, og vedtakene må settes til side som

ugyldige, fordi fradraget i gjenanskaffelseskostnaden for slit og elde skulle vært basert på lineære avskrivninger over anleggenes antatte levetid. De ankende parter har krevd dom for at dette blir lagt til grunn ved ny taksering av anleggene. Med sitt syn på prøvingsadgangen i saken, er lagmannsretten enig i at eiendomsskatteloven § 23 jf. ligningsloven § 11-1 nr. 5, som Statnett har vist til for sin påstand, gir grunnlag for dette.

Når lagmannsretten er kommet til at vedtakene er ugyldige, er det ikke bestridt at Statnett har krav tilbakebetaling av for mye betalt eiendomsskatt med tillegg av renter, jf. eiendomsskatteloven § 26, jf. forskrift av 18. desember 1987 nr. 977 § 2.

Anken fører etter dette frem. Sakskostnader er ikke krevd, og tilkjennes derfor heller ikke.

Lagmannsrettens dom er enstemmig.

### *Domsslutning*

*I sak mellom Statnett SF og Hjelmeland kommune:*

- 1. Sakkyndig ankenemnd for eiendomsskatt i Hjelmeland kommune sitt vedtak av 24. april 2014 vedrørende Statnett SF er ugyldig.*
- 2. Hjelmeland kommune dømmes til å tilbakebetale til Statnett SF innbetalt eiendomsskatt for skatteårene 2011, 2012, 2013 og 2014 med fradrag for fastsatt eiendomsskatt etter nytt vedtak for skatteårene 2011, 2012, 2013 og 2014. I tillegg kommer rente iht. eiendomsskatteloven § 26, jf. forskrift av 18. desember 1987 nr. 977 § 2.*
- 3. Hjelmeland kommune skal ved ny taksering av Statnett SFs linjenett gjøre fradrag for slit og elde basert på lineære avskrivninger over anleggets antatte levetid.*

*I sak mellom Statnett SF og Evje og Hornnes kommune:*

- 1. Klagenemnda for eiendomsskatt i Evje og Hornnes kommune sitt vedtak av 23. april 2014 vedrørende Statnett SF er ugyldig.*
- 2. Evje og Hornnes kommune dømmes til å tilbakebetale til Statnett SF innbetalt eiendomsskatt for skatteårene 2011, 2012, 2013 og 2014 med fradrag for fastsatt eiendomsskatt etter nytt vedtak for skatteårene 2011, 2012, 2013 og 2014. I tillegg kommer rente iht. eiendomsskatteloven § 26, jf. forskrift av 18. desember 1987 nr. 977 § 2.*
- 3. Evje og Hornnes kommune skal ved ny taksering av Statnett SFs linjenett gjøre fradrag for slit og elde basert på lineære avskrivninger over anleggets antatte levetid.*

*I sak mellom Statnett SF og Hol kommune:*

- 1. Overtakstnemnda for eiendomsskatt i Hol kommune sitt vedtak av 23. april 2014 vedrørende Statnett SF er ugyldig.*
- 2. Hol kommune dømmes til å tilbakebetale til Statnett SF innbetalt eiendomsskatt for skatteårene 2012, 2013 og 2014 med fradrag for fastsatt eiendomsskatt etter nytt vedtak for skatteårene 2012, 2013 og 2014. I tillegg kommer rente iht. eiendomsskatteloven § 26, jf. forskrift av 18. desember 1987 nr. 977 § 2.*

3. Hol kommune skal ved ny taksering av Statnett SFs linjenett gjøre fradrag for slit og elde basert på lineære avskrivninger over anleggets antatte levetid.

## SKN 16-119 Fradragsretten for tap på fordring

**Lovstoff:** Skatteloven (1999) § 6-2. Skatteloven (1911) § 44. FSFIN § 6-2-1 og § 6-2-2. Regnskapsloven § 4-5.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 17. august 2016, sak nr.: LB-2015-175248

**Dommere:** Lagdommer Espen Lindbøl. Lagdommer Anne M. Samuelson. Lagdommer Tonje Vang. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-147769 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-175248 (15-175248ASD-BORG/01).

**Parter:** Staten v/Skatt øst (advokat Tore Skar) mot Schibsted ASA (advokat Hugo Pedersen Matre).

**Sammendrag:** Saken gjelder fradrag for tap på fordring og fradrag for rentekostander til konsernsøsterselskap. Ved en lovendring som trådte i kraft 6. oktober 2011, ble tap på fordring mot et nærstående selskap avskåret. Avgjørende for fradragsretten i denne saken ble dermed om fordringen kunne anses som endelig konstatert tapt før dette tidspunktet. Lagmannsretten kom til at fordringen ikke var klart uerholdelig før 6. oktober 2011, og fradrag for tapet ble dermed avskåret. Skattyters subsidiære påstand om fradrag for samtlige påløpte, påstått ikke betalte renter førte heller ikke frem. Renter som tidligere er inntektsført, og som ikke blir betalt, kan etter FSFIN § 6-2-2 fradragsføres, men lagmannsretten la til grunn at rentene måtte anses betalt da de innenfor avtalt låneramme ble lagt til lånesaldoen. Skatteklagenemndas vedtak ble etter dette opprettholdt.

Saken gjelder krav om fradrag for tap på fordring og fradrag for rentekostnader.

Tingrettens saksfremstilling kan legges til grunn for lagmannsrettens behandling, og fra denne gjengis:

Skatteklagenemnda ved Skatt Øst (saksøkte) fattet 11. mars 2014 vedtak hvor de stadfestet skattekontorets endringsvedtak av 30. april 2013 for Schibsted Finans AS («Schibsted Finans»). Deretter fattet Skatteklagenemnda den 16. november 2014 vedtak hvor de stadfestet skattekontorets vedtak av 19. mai 2014 for Schibsted Finans. I begge vedtakene ble Schibsted Finans nektet fradrag for tap av fordring og fradrag for påløpte ikke betalte renter mot sitt konsernsøsterselskap 20 Min Holding («20 Min»). Schibsted Finans har gått til sak for å få overprøvd de nevnte vedtakene fra Skatteklagenemnda.

Fusjon mellom Schibsted Finans og Schibsted ASA ble registrert gjennomført i Foretaksregisteret 5. desember 2014, slik at det er Schibsted ASA som er saksøker i saken.

Schibsted Finans og 20 Min var begge 100 % eid av morselskapet Schibsted ASA. 20 Min ble likvidert 17. juni 2013 som følge av at selskapet ble innfusjonert i Schibsted Print Media AS.

Schibsted Finans har ansvaret for Schibstedgruppens eksterne innlån, plasseringer, valuta- og renteposisjoner og er gruppens internbank.

Selskapet 20 Min var et rent holdingselskap som eide det russiske datterselskapet RIN N-W («RIN»). 20 Min hadde 79,413 % av aksjene i RIN, resterende av aksjene tilhørte Gregory Kunis. 20 Min ble etablert i 2005 med det utgangspunktet at det skulle være eierselskap for investeringer innen gratisaviser eller annen virksomhet i Tyskland. Denne etableringen ble ikke gjennomført. Selskapet ble også vurdert til å være holdingselskap for konsernets gratisavisaktiviteter i Spania og Frankrike, men heller ikke dette ble gjennomført. Selskapet ble derimot benyttet som holdingselskap for virksomheten i Russland da denne ble ervervet i 2006. Etter finanskrisen i 2008 og etterfølgende år har gratisavisvirksomheten vært preget av lavkonjunktur med fallende annonsemarkeder for trykte medier og utfordringer knyttet til å oppnå akseptabel lønnsomhet.

Schibsted Finans hadde per 30. juni 2011 en fordring mot konsernsøsterselskapet 20 Min på totalt kr 81.792.107 (inkludert påløpte ikke betalte renter). Midlene var vidererutet fra 20 Min til RIN som lån og egenkapital. 20 Min solgte aksjene i RIN 30. juni til en uavhengig kjøper for en symbolsk sum. I denne forbindelse etterga 20 Min hele fordringen selskapet hadde på RIN på kr 23.082.780. Etter salget av RIN hadde ikke 20 Min andre eiendeler enn merkenavnet «20 Min», som ikke var balanseført da verdien var svært begrenset.

Schibsted Finans krevde opprinnelig fradrag for kr 23.082.780 av den totale fordringen på kr 81.792.107 som tap på fordringen mot 20 Min i selvangivelsen for inntektsåret 2011. For den videre saksfremstillingen finner retten det hensiktsmessig å referere fra Skatteklagenemndas vedtak av 16. november 2014 side 3-4:

*«Ved ordinær ligning for inntektsåret 2011 hadde skattyter alminnelig inntekt på kr 0 etter ytet konsernbidrag på kr 248.246.743. I selvangivelsen for inntektsåret 2011 krevde skattyter fradrag for tap på fordring med kr 23.082.780. Debitor for fordringen var konsernsøster 20 Min. I vedlegg til selvangivelsen opplyste skattyter at fordringen var vidererutet direkte fra debitor 20 Min til debitorselskapets russiske datterselskap RIN N-W («RIN»). 20 Min solgte det russiske datterselskapet 30.06.2011, og fordringen på RIN ble ettergitt i forbindelse med salget. Videre ble det opplyst om at 20 Min var et tomt holdingselskap uten aktivitet eller virksomhet. Skattyter la derfor til grunn at fordringen på RIN var realisert og endelig tapt. I tillegg hevdet skattyter at tapet var lidet i Schibsteds Finans' egen virksomhet, siden utlån er skattyters kjernevirksomhet. Fordringen var regnskapsmessig nedskrevet hos skattyter i 2011. Det ble også opplyst at det ikke var krevd fradrag for tap på fordring i 20 Min.»*

*Skattekontorets vedtak*

*I skattekontorets vedtak av 30.04.2013 nektet skattekontoret skattyter fradrag for tapet. Etter skattekontorets oppfatning var ikke tapet endelig konstatert 30.06.2011, eller på et annet tidspunkt før 06.10.2011, da skatteloven (sktl.) § 6-2 nytt tredje ledd trådte i kraft. Det ble bl.a. lagt vekt på at fordringen på 20 Min formelt sett var i behold og at selskapet ikke var besluttet avviklet.*

*Skattekontorets avgjørelse ble fastholdt av skatteklagenemnda i vedtak datert 11.03.2014.*

*Skattyters anmodning om endring av ligningen*

*Skattyter har i brev av 27.05.2013 anmodet om endring av skattyters ligning for inntektsåret 2011 ved at det innrømmes fradrag for tap på fordring med kr 57.201.740. I brev av 18.12.2013 er beløpet endret til kr 60.724.229, inkludert påløpte ikke-betalte renter med kr 2.014.902 som er inntektsført i skattyter i perioden 01.07.2011 - 31.12.2011.*

*Skattyter opplyste i endringsanmodningen at det per 30.06.2011 hadde en fordring på 20 Min på kr 81.792.107 (lån inkludert påløpte ikke betalte renter). I tillegg hadde det påløpt renter i perioden 01.07.2011 - 31.12.2011 med kr 2.014.902. Endringsanmodningen gjelder den del av fordringen som det ikke tidligere er krevd fradrag for, jf. redegjørelsen over, totalt kr 60.724.229. Det er opplyst at denne delen dels er knyttet til utlån til 20 Min som ble lånt videre til RIN og ettergitt i 2009, dvs, reelt sett et egenkapitaltilskudd i RIN. Dels er lånet fra Schibsted Finans til 20 Min blitt brukt til å kjøpe aksjer i RIN.*

*Av selvangivelsen til 20 Min fremkommer det at selskapet ikke hadde driftsinntekter i 2011. Det hadde finanskostnader på kr 7.478.689, herunder kr 3.789.321 i rentekostnader og renteinntekter på kr 533.477. 20 Min hadde videre en fordring på kr 865.821 som stammer fra mottatt konsernbidrag og en gjeld på kr 84.150.360. I tillegg er det opplyst at 20 Min hadde rettigheter til merkenavnet «20 Min», som ikke er balanseført.*

*I brevet av 18.12.2013 opplyste skattyter at konsernbidragsfordringen ikke eksisterte i 20 Mins balanse per 30.06.2011.*

*I årsberetningen til 20 Min for 2011, datert 15.05.2012, fremkom bl.a. følgende:*

*«I henhold til kravet i Regnskapslovens § 3-3 bekrefter styret at forutsetningen for fortsatt drift er til stede, og at årsregnskapet er utarbeidet under denne forutsetningen. Selskapets egenkapital er tapt og styrets handlingsplikt etter aksjeloven § 3-5 er inntrådt. Siden gjeldsfinansieringen er gitt fra Schibsted-konsernet og långiver Schibsted Finans AS har avgitt en tilbakeståelseserklæring mener styret at forutsetningen for fortsatt drift er til stede og årsregnskapet er derfor satt opp under denne forutsetningen.»*

*I note 5 til 20 Mins årsregnskap for 2011 fremkommer det at 20 Min inngår i Schibsteds konsernkontosystem og at 20 Min per 30.12.2011 har trukket kr 84.100.000 på underkonto i konsernkontosystemet som administreres og disponeres av Schibsted Finans. Trekket er klassifisert i balansen under posten langsiktig gjeld. 20 Min er også per 31.12.2011 innvilget en kredittramme på kr 125.000.000.*

*I 2012 hadde 20 Min rentekostnader på kr 3.278.943. I tillegg hadde 20 Min mottatt konsernbidrag fra Schibsted ASA på kr 3.387.416. I protokoll fra ekstraordinær generalforsamling datert 19.11.2012 fremkommer det at det er gjennomført en kapitalforhøyelse der morselskapet Schibsted ASA har konvertert en fordring på kr 83.020.438 til aksjekapital.*



*Det fremkommer videre at kapitalforhøyelsen ble gjennomført for å tilrettelegge for en fusjon med søsterselskapet Schibsted Print Media AS og at fusjonen var betinget av at selskapet hadde positiv bokført egenkapital. Schibsted Finans har opplyst at fordringen på 20 Min ble overført til Schibsted ASA i forkant av konverteringen.*

*Fusjonen mellom Schibsted Print Media AS og 20 Min er registrert 17.06.2013.*

*Skattekontorets vedtak*

*I skattekontorets vedtak av 19.05.14 ble anmodningen om fradrag for tap på kr 58.709.327 ikke tatt til følge. Videre ble det heller ikke innrømmet fradrag for påløpte, ikke betalte renter med kr 2.014.902.»*

Skatteklagenemnda opprettholdt skattekontoret vedtak 16. november 2014.

Det foreligger således to vedtak fra Skatteklagenemnda ved Skatt Øst, henholdsvis 11. mars 2014 og 16. november 2014. Schibsted ASA krever at Schibsted Finans samlet sett har rett til fradrag med kr 87.085.984. Det er anlagt to separate søksmål fra Schibsted ASA mot Skatt Øst, henholdsvis ved stevning datert 15. september 2014 (sak nr. 14-147769TVI-OTIR/05) og stevning datert 24. februar 2015 (sak nr. 15- 033251TVI-OTIR/05). Søksmålsfristen er overholdt for begge sakene. Sakene ble forent til felles behandling og hovedforhandling i saken ble holdt i Oslo tingrett 18- 19. mai 2015.

Oslo tingrett avsa 3. juni 2015 dom med slik domsslutning:

1. Skatteklagenemndas vedtak 11. mars og 16. november 2014 i sak for Schibsted Finans AS vedrørende inntektsåret 2011 oppheves.
2. Ved ny likning legges det til grunn at Schibsted Finans AS har fradragsrett for kr 65.265.257 for tap på fordring i 2011.
3. Staten v/Skatt Øst pålegges å erstatte Schibsted ASA' saksomkostninger med kr 604.375 - sekshundreogfiretusenetrehundreogsyttifemkroner - .

Tingretten kom til at Schibsted hadde krav på fradrag for endelig konstatert tap på fordring i inntektsåret 2011, jf. skatteloven § 6-2 andre ledd. Tingretten la til grunn at Schibsteds krav mot 20 Min Holding AS var endelig konstatert tapt i 2011 og at vilkårene for fradragsrett dermed var oppfylt. Partene er for lagmannsretten enige om at fradragsretten gjelder et beløp på 81 792 107 kroner, og at tingrettens rettsanvendelse tilsier at dette beløpet skulle vært uttrykt i domsslutningen punkt 2.

Staten ved Skatt øst har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Schibsted ASA har inngitt avledet anke for så vidt gjelder fradragsrett for påløpte, påstått ikke betalte renter for inntektsårene 2011 og 2012. Ankeforhandling er holdt 23. og 24. juni 2016 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene møtte sammen med sine prosessfullmektiger. Det ble avhørt tre vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

**Den ankende part, staten ved Skatt øst, har i hovedtrekk anført:**

Sakens hovedspørsmål er om Schibsted Finans hadde fradragsrett for fordringen på 20 Min Holding AS (20MIN). Avgjørende for fradragsretten er om fordringen var endelig konstatert tapt

30. juni 2011 da aksjene i det russiske datterselskapet Regional Independent Newspaper N-W (RIN) ble avhendet, eller eventuelt før 6. oktober 2011 da skatteloven § 6-2 ble endret ved at fradragrett for tap på fordringer mellom nærstående selskaper ble avskåret.

Det er dernest spørsmål om påløpte, påstått ikke betalte renter inntektsført i Schibsted Finans, gir fradragrett for selskapet ved ligningen.

For at Schibsted Finans skal ha fradragrett for endelig konstatert tap på fordringen på 20 Min, må skattyter utøve næringsvirksomhet, det må foreligge en særlig nær tilknytning mellom fordringen og virksomheten, og tapet må være endelig konstatert innen 6. oktober 2011. De lånte midlene ble dels lånt videre til RIN og ettergitt i 2009, dels ble midlene benyttet til å kjøpe aksjer i RIN.

Skatteloven § 6-2 bestemmer at det må foreligge et endelig konstatert tap, og det følger av Finansdepartementets forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 (fsfin) § 6-2-1 første ledd at fordringen etter en samlet vurdering må anses «klart uerholdelig».

Rettspraksis har lagt en høy terskel til grunn før en fordring skal anses klart uerholdelig.

Tapet ikke er endelig konstatert selv om 20 Min pr. 31. juni 2011 opplyste å være insolvent og ute av stand til å dekke sin gjeld til Schibsted. Det er for øvrig ikke klart at 20 Min var insolvent, selv om insuffisiens forelå. I tillegg til insolvens må det uansett ha skjedd noe mer med fordringen, typisk at en kreditor ettergir den, eller noe med debitor, for eksempel at selskapet blir begjært konkurs, eller i det minste besluttes oppløst eller reelt avvirket. I det sistnevnte tilfellet må det også være avklart at debitorselskapet ikke har eiendeler som kan gå til dekning av hele eller deler av fordringen. Her ble ikke fordringen realisert før i oktober/november 2012 da den ble overdratt til Schibsted ASA. En samlet vurdering må lede til at fordringen ikke var endelig konstatert tapt før 6. oktober 2011 slik skatteklagenemnda korrekt har lagt til grunn.

Schibsted kan heller ikke gis medhold i sitt krav om fradrag for samtlige påløpte, påstått ikke betalte renter over lånets løpetid med 21 820 697 kroner. Staten er i det vesentlige enig i tingrettens dom for så vidt gjelder den avledede anken.

Løpende renter ble tillagt hovedstolen kvartalsvis innenfor bevilget låneramme. Den økte hovedstolen var hele tiden godt innenfor avtalt låneramme på 125 millioner kroner, og det ble beregnet ordinære renter av den økte hovedstolen. I samsvar med fast og langvarig ligningspraksis vil Skatt øst anføre at Schibsted fikk betaling i penger ved avtalt motregning ved at rentene ble tillagt hovedstol innenfor avtalt låneramme ved utgangen av inntektsåret.

Subsidiært vil Skatt øst anføre at dersom rentene ikke skulle bli ansett for å være betalt, vil rentefordringen uansett ikke anses å være endelig konstatert tapt i 2011.

Schibsted kan ikke trekke inn ligningen for inntektsåret 2012 i den rettslige overprøvingen av vedtaket. Skatteklagenemndas vedtak gjelder kun for inntektsåret 2011, og det er ikke prosessuell adgang å trekke inn et senere inntektsår i saken. Skatteklagenemndas omtale i vedtaket 16. november 2014 av ligningen for 2012 må ses på som et «obiter-uttalelse», uten at vedtaket dermed omfatter ligningen for inntektsåret 2012.

Staten ved Skatt øst har lagt ned slik påstand:

I anken:

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakskostnader.

I den avledede anken:

1. Anken forkastes.
2. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakskostnader.

**Ankemoetparten, Schibsted ASA, har i hovedtrekk anført:**

Schibsted Finans hadde pr. 30. juni 2011 en utestående fordring på selskapets konsernsøsterselskap 20 Min på totalt 81 792 107 kroner. Midlene var ført videre som lån og egenkapital til 20 Mins datterselskap RIN, som også var 20 Mins eneste eiendel utover merkenavnet 20 Min som kun hadde en symbolsk verdi. Tingretten har korrekt kommet til at vilkårene for tapsfradrag forelå fordi fordringen var klart uerholdelig.

Datterselskapet RIN gikk med betydelige underskudd uten at 20 Min vurderte at det var utsikter til bedring. Virksomheten var avhengig av løpende likviditetstilførsler som i hovedsak ble gitt som lån. 20 Mins eneste mulighet var å selge eller gi bort aksjene i RIN, alternativt å nedlegge virksomheten i selskapet dersom salg ikke var mulig. RIN ble solgt til medaksjonæren 30. juni 2011 for en symbolsk sum på RUB 100. En nødvendig betingelse for salget var at 20 Min etterga hele sin fordring mot RIN på 23 082 780 kroner. I tillegg fikk RIN tilført ytterligere kapital slik at virksomheten var sikret til etter at lokalvalget i St. Petersburg var avholdt høsten 2011.

Schibsted Finans krevde i selvangivelsen for 2011 fradrag for tap på fordring med 23 082 780 kroner av den totale fordringen på 81 792 102 kroner, inklusive påløpte renter pr. 30. juni 2011 mot 20 Min. Den resterende del av fordringen på 58 709 327 kroner, ble det krevd fradrag for i selskapets klage til skatteklagenemnda av 27. mai 2013, etter at skattekontoret hadde nektet selskapet fradrag for tap på fordring med 23 082 780 kroner i vedtaket av 30. april 2013. I tillegg ble det krevd fradrag for påløpte renter i perioden fra 1. juli 2011 og frem til fordringen ble konvertert til egenkapital i 2012. Totalt påløpte renter på fordringen utgjorde 21 820 697 kroner. Fradrag for både tap på fordring og fradrag for påløpte renter har blitt nektet av skatteklagenemnda.

Tingretten har korrekt konkludert med at Schibsted Finans har krav på fradrag for tap på fordring jf. skatteloven § 6-2 andre ledd. Schibsted Finans utøvde næringsvirksomhet og det foreligger en særlig og nær tilknytning mellom næringsvirksomheten og fordringen. Fordringen var også å anse som «endelig konstatert tapt» pr. 30. juni 2011. Fordringen var klart uerholdelig, jf. fsfin § 6-2-1. 20 Min var klart insolvent. Selskapets eneste virksomhet var å eie datterselskapet RIN. Da RIN ble solgt, var 20 Min et tomt holdingselskap som ikke hadde mulighet til å erverve fremtidige inntekter. Det var ikke aktuelt å etablere ny virksomhet i selskapet.

Etter Schibsteds syn er avgjørelsen i Rt-1993-700 (Selmer-dommen) avgjørende for utfallet i saken her. I dommen kom Høyesterett til at tapet forelå i 1984 selv om selskapet ikke ble besluttet oppløst før i desember 1986 - over to år etter at tapet ble tatt. Det må skilles mellom å innstille aktiviteten i selskapet og formell beslutning om avvikling.

20 Min var uten aktiva eller verdiskapende aktivitet. Den 30. juni 2011 opphørte all virksomhet i selskapet. Selskapet var ikke i begynnelsen av en innvinningsperiode og det var ingen reelle utsikter til fremtidig inntjening.

20 Min ble formelt avviklet halvannet år etter at det ble krevd fradrag for tap på fordringen. I Selmer-dommen ble selskapet først avviklet over to år etter at virksomheten ble besluttet avviklet. Schibsted Finans hadde avskrevet fordringen i sitt konsernregnskap for 2011.

Håndteringen i Schibsted Finans' selvangivelse for 2011 kan ikke tillegges særskilt betydning. Selskapets håndtering viser at man la til grunn at det måtte ha skjedd en realisasjon for at fradrag skulle kunne kreves i samsvar med skatteloven § 6-2 første ledd.

Tingrettens dom er feil når fradrag for renter er nektet.

Schibsted Finans har fradragsrett for samtlige renter på eget grunnlag, jf. fsfin § 6-2-2 andre ledd bokstav b, jf. skatteloven § 6-2. Partene er enig om at Schibsted Finans har inntektsført rentene, og at vilkåret om at rentene må ha inngått i skattyters skattepliktige inntekt, således er oppfylt. Vilkåret om at rentene må være endelig konstatert tapt er oppfylt pr. 30. juni 2011, da 20 Min var et tomt holdingselskap som ikke hadde mulighet til å genere inntekter i fremtiden. Rentene var uansett endelig konstatert tapt da fordringen vederlagsfritt ble overført til Schibsted ASA og deretter konvertert til egenkapital i 20 Min i 2012.

Avgjørende for Schibsted Finans' fradragsrett for påløpte renter er derfor om rentene er å anse som betalt. Rentene ble trukket fra innestående fra konsernkontoen, men ikke tillagt det eksisterende lån. Rentene er hele tiden blitt behandlet separat og er ikke blitt betalt.

Det foreligger ingen avtale om motregning av påløpte renter. De ulovfestede vilkårene for motregning er heller ikke oppfylt. Motregning ikke er erklært, og 20 Min har intet krav mot Schibsted Finans.

Skatteklagenemnda har i sitt vedtak av 16. november 2014 konkludert med at Schibsted Finans ikke får fradragsføre påløpte renter i 2012, da rentene etter nemndas syn må anses som betalt. Inntektsåret 2012 er blitt behandlet av skatteklagenemnda og er følgelig brakt inn for domstolene da stevningen ble sendt innen fristen på seks måneder regnet fra skatteklagenemndas vedtak.

Schibsted ASA har lagt ned slik påstand:

### Prinsipalt:

Ligningen for 2011 og 2012 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at Schibsted Finans AS har fradragsrett for kr 81.792.107 for tap på fordring pr. 30.6.2011, samt fradragsrett for

påløpte, ikke betalte renter med totalt kr 5.293.847 etter 30.6.2011, hvorav kr 2.014.092 i 2011, kr 3.278.945 i 2012.

Subsidiært:

Ligningen for 2011 og 2012 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at Schibsted Finans AS har fradragsrett for påløpte, ikke betalte renter med totalt kr 21.820.697, hvorav kr 18.541.752 påløpt frem til og med 2011 og kr 3.278.945 påløpt i 2012.

I begge tilfeller:

Staten v/Skatt øst pålegges å erstatte Schibsted ASAs saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

**Lagmannsretten bemerker:**

**Foreligger det fradragsrett i 2011 for tap på fordring med 81 792 107 kroner?**

Lagmannsretten behandler først spørsmålet om Schibsted Finans har krav på fradrag for fordringen mot 20 Min med 81 792 107 kroner i ligningsåret 2011. I beløpet inngår også påløpte, påstått ikke betalte renter pr. 30. juni 2011 på 16 526 850 kroner. Skattyter har i sin prinsipale påstand videre krevd ytterligere rentefradrag for annet halvår 2011 og for 2012.

Hvor det ikke har betydning å skille mellom Schibsted Finans AS og Schibsted ASA i det følgende vil lagmannsretten også bruke kortformen «Schibsted».

Frdragsspørsmålet i saken gjelder ikke realisasjon av fordring som reguleres av skatteloven § 6-2 første ledd, og frdragsspørsmålet reguleres derfor av bestemmelsens andre ledd som har denne ordlyd:

Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

Ved en lovendring 9. desember 2011 nr. 52 ble det vedtatt et nytt tredje ledd i skatteloven § 6-2, hvoretter tap på fordring et skattesubjekt har mot et nærstående selskap, ble avskåret. Bestemmelsen trådte i kraft 6. oktober 2011. Avgjørende for Schibsteds fradragsrett er således om fordringen anses som endelig konstatert tapt før dette tidspunktet.

Frdrag for tap på fordring etter skatteloven § 6-2 andre ledd krever etter rettspraksis at skattyter driver virksomhet, at det er en særlig og nær tilknytning mellom fordringen og skattyters egen virksomhet samt at det foreligger et endelig konstatert tap, jf. bl.a. Rt-2005-1157 avsnitt (45) som direkte gjaldt den tidligere bestemmelsen i skatteloven 1911 § 44 første ledd bokstav d. Partene er enige om at de to første vilkårene er oppfylt, slik at spørsmålet er om tapet på fordringen er endelig konstatert.

I Fsfin § 6-2-1 bokstav d er endelig konstatert tap i skatteloven § 6-2 andre ledd nærmere presisert slik at «fordringen ellers ut i fra en samlet vurdering må anses klart uerholdelig». Det følger av ordlyden at vilkåret for fradrag er strengt, fordringen må være «klart» uerholdelig.

Vilkåret om at tapet på fordringen må være klart har vært behandlet av domstolene både før og etter skattereformen i 1992. «Endelig konstatert» ble tilføyd i bestemmelsens forgjenger i forbindelse med skattereformen. Forarbeidene presiserer imidlertid at lovendringen ikke skulle innebære noen realitetsendring, men bare bidra til at rettstilstanden ble bedre reflektert i lovteksten, jf. Ot.prp.nr.35 (1990-1991) side 107 og 353.

Terskelen for når en fordring kan anses klart uerholdelig er i rettspraksis lagt høyt. Dette er kommet til uttrykk i en rekke dommer, jf. bl.a. Rt-1927-56, Rt-1927-457 og Rt-1990-1143 (Norse-dommen). I sistnevnte dom angir førstvoterende utgangspunktet for vurderingen slik (side 1148):

For tap på fordringer som ikke reguleres av skatteloven § 50 annet ledd, er skatteloven § 44 første ledd bokstav d både hjemmels- og periodiseringsregel for tapsfradrag. Bestemmelsen er forstått slik at fradrag først kan kreves når det er helt på det rene at fordringen ikke blir oppfylt. Påvisning av betalingsvansker hos debitor er i seg selv ikke nok til at det kan kreves fradrag for avsetning til tap, dette selv om skattyteren etter regnskapslovgivningen pliktet å foreta slik avsetning. Tapet må være endelig pådratt. Ved oppgjør etter konkurs eller en gjennomført akkord er det klart at tap er lidt. Den rettspraksis en har på området, knytter seg først og fremst til tap på aksjer i næring. Ligningspraksis er ikke påberopt som rettskilde for hvilke kriterier som må være oppfylt for at tap på anleggsfordringer skal sies å foreligge. I teorien er «definitiv insolvens» også antatt tilstrekkelig. Det er ikke uten videre klart at man fullt ut kan likestille kravene for tap på fordring med kravene til tapsfradrag for aksjer i næring, men ut fra saksforholdet i foreliggende sak finner jeg det ikke nødvendig å gå nærmere inn på dette.

Annenvoterende, som representant for flertallet, var enig i førstvoterendes utgangspunkter for vurderingen av fradragsspørsmålet.

I Rt-2015-203 (Scancem-dommen) oppsummerer førstvoterende rettspraksis slik:

Dommene etablerer en streng norm. Det må være helt på det rene at fordringen ikke vil bli oppfylt - og i konsernforhold må det ved den vurderingen trekkes inn om kreditor i egenskap av aksjonær vil kunne få igjen det selskapet gir avkall på som kreditor. Foreligger en realistisk mulighet for det, vil det ikke være et endelig konstatert tap, men en tapsrisiko.

Lagmannsretten legger ovennevnte rettslige utgangspunkter til grunn for vurderingen av om Schibsteds fordring på 20 Min var klart uerholdelig 30. juni 2011, eller senest innen 6. oktober 2011 da skatteloven § 6-2 nytt tredje ledd trådte i kraft. Fordringen utgjorde totalt 81 792 107 kroner og var summen av lån og renter belastet 20 Mins konsernskonto i internbanken. Hvorvidt fordringen var klart uerholdelig, beror i prinsippet på en ordinær bevisvurdering av om, og i hvilken utstrekning det foreligger reell uerholdelighet, jf. Innst.O.nr.80 (1990-1991) side 169 til fradragsbestemmelsen i skatteloven av 1911 § 44 første ledd bokstav d som er forløperen til dagens fradragsbestemmelse.

Valget av begrepet «klart» i forskriften § 6-2-1 viser som nevnt også at beviskravet er strengt, men at det ikke kreves fullstendig sikkerhet for at fordringen aldri blir oppfylt. Det vil bero på en konkret, skjønnsmessig helhetsvurdering om fradragsvilkåret er oppfylt.

Lagmannsretten tar utgangspunkt i at fordringen mellom Schibsted Finans og 20 Min bestod formelt frem til den vederlagsfritt ble overdratt til Schibsted ASA i oktober 2012. Fordringen ble deretter kort tid etter konvertert til egenkapital i forbindelse med en fusjon med et annet konsernselskap. Fusjonene mellom Schibsted Print Media og 20 Min ble registrert i Foretaksregisteret 17. juni 2013. Fradragsrett for Schibsted Finans betinger derfor at fordringen likevel er å anse som klart uerholdelig senest 6. oktober 2011, selv om det ble disponert over fordringen i konsernet etter dette tidspunkt.

Etter lagmannsrettens mening er disponeringen over fordringen etter 6. oktober 2011 et moment som taler for at det ikke forelå et endelig konstatert tap på skjæringstidspunktet. Dette må etter lagmannsrettens syn være forholdet selv om en legger til grunn Schibsteds opplysning om at disposisjonene samlet sett ikke ledet til noen skattemessig fordeler for konsernet. Lagmannsretten kan for øvrig ikke se at Schibsted har godtgjort at disposisjonene utelukkende var ledd i en praktisk måte å avvikle 20 Min på.

Schibsted har vist til at det etter salget av aksjene i RIN i juni 2011 ikke var gjenværende virksomhet igjen i 20 Min. Selskapet påstås videre å ha vært klart insolvent, og det var ikke planlagt å reetablere noen ny virksomhet i selskapet. Gratisavissatsingen var ikke lenger et satsningsområde i konsernet, og 20 Min var i realiteten besluttet avvirket pr. 30. juni 2011 eller kort tid etter dette tidspunktet.

Lagmannsretten legger etter bevisførselen til grunn at det før årsskiftet 2011 ikke var tatt noen beslutning i konsernet om hva som skulle skje med 20 Min. Forskjellige alternativer har trolig blitt vurdert, uten at dette har blitt særlig godt belyst under ankeforhandlingen. Lagmannsretten finner ikke at tidsnære bevis støtter anførselen om at styret og konserneier før 6. oktober 2011 i realiteten hadde besluttet at 20 Min skulle avvikles.

Schibsted har i prosedyren fremhevet avgjørelsen i Rt-1993-700 (Selmer-dommen), som anføres å ha avgjørende betydning i skattyters favør. I dommen godtok Høyesterett at en fordring var tapt allerede i 1984, selv om selskapet først ble besluttet oppløst i 1986.

I dommen på side 706-707 uttalte førstvoterende:

Etter skatteloven § 44 første ledd bokstav d er det et vilkår for fradrag at det foreligger et «tap». Dette er i praksis forstått slik at fradrag først kan kreves når det er helt på det rene at fordringen ikke blir oppfylt. Betalingsvansker hos debitor er ikke nok. Tapet må være endelig pådratt, jf Rt-1990-1143 og Ot.prp.nr.35 (1990-1991) 140. I noen grad må det bero på en skjønnsmessig vurdering når fradragsvilkåret er oppfylt. Jeg nevner i denne forbindelse at det etter lovendringen i 1991 er innført hjemmel for å gi utfyllende forskrifter om når et tap kan anses endelig konstatert.

Jeg har på dette punkt funnet avgjørelsen noe tvilsom, men er kommet til at fradrag i 1984 bør aksepteres. Jeg viser her først til at virksomheten i Kenya - og det var selskapets eneste virksomhet - var opphørt allerede i 1983 etter at det var fattet beslutning om opphør såvel av styret som av generalforsamlingen. Selskapet var insolvent da virksomheten opphørte, og det var klart at utenforstående kreditorer bare kunne tilfredsstilles gjennom ytelser fra eierselskapene. Det må ha vært på det rene allerede i 1983 at iallfall det alt vesentlige av eierselskapenes krav var tapt. Gjennom det videre arbeidet med avviklingen av selskapet i 1984 må dette ha blitt ytterligere avklart. Det gjensto da bare avklaring av enkelte spørsmål, vesentlig i forbindelse med reklamasjoner over selskapets prosjekter, som - relativt sett - må anses som ubetydelige. Da selskapet ble oppløst, fikk Selmer tilbakeført bare ca kr 50.000. På bakgrunn av de spesielle omstendigheter som jeg her har redegjort for, finner jeg at det var forsvarlig av selskapet å fradragføre tapet i 1984.

Som det fremgår av det siterte, hadde styret og generalforsamlingen i aksjeselskapet allerede i 1983 vedtatt at virksomheten i selskapet skulle opphøre. Dette til forskjell fra vår sak hvor det i 2011, verken i 20 Min eller i Schibsteds styrende organer, var vedtatt å avvikle virksomheten eller likvidere selskapet. Regnskapsdirektør Tore Sundtjønn forklarte som vitne i lagmannsretten at avviklingsprosessen ble startet i 2012, noe som underbygger lagmannsrettens konklusjon på dette punkt.

Lagmannsretten legger til grunn at 20 Min i 2011 trolig var insolvent, og at fortsatt drift av selskapet var avhengig av at Schibsted ønsket å bruke selskapet til videre satsing. Insolvens forelå mest sannsynlig selv om Schibsted Finans hadde avgitt en «tilbakeståelseserklæring» for sitt tilgodehavende til fordel for øvrige kreditorer i 20 Min. Hvorvidt videre satsning ville skje, var i hele 2011 som nevnt usikkert.

I Scancem-dommen har førstvoterende følgende uttalelse om gjeld til annet selskap i et konsern (53):

I utgangspunktet synes situasjonen i vår sak svært parallell med den som beskrives i Norsedommen og Hydro Fertilizerdommen. På tidspunktet for ettergivelsen går datterselskapet dårlig, og er ute av stand til å betjene sine forpliktelser overfor morselskapet. Men det foreligger ikke planer om å avvikle datterselskapet, og det anses i konsernets interesse at selskapet blir satt i stand til å drive videre. Ettergivelsen skjer for at det skal være mulig. Ved ettergivelsen fikk Cimgabon en regnskapsmessig positiv egenkapital på ca. 54,7 millioner kroner. Virksomheten i Cimgabon fortsatte da også en god del år etter 2007, og genererte overskudd i flere av disse. Med mindre det foreligger relevante faktiske forskjeller eller lovendringer som tilsier at rettstilstanden nå er en annen enn den som gjaldt for de aktuelle dommene, må resultatet dermed bli at det var riktig å nekte fradrag i dette tilfellet.

Lagmannsretten peker også på at Schibsted heller ikke utad ved innsendelse av ordinær selvangivelsen for 2011, forholdt seg som om hele fordringen var endelig konstatert tapt i 2011. I selvangivelsen for 2011 krevde Schibsted Finans ikke fradrag for hele fordringen, men kun for et påstått tap på fordring med 23 082 780 kroner. Behandlingen av fordringen i selvangivelsen for 2011 underbygger etter lagmannsrettens syn at 20 Min verken var besluttet avviklet i 2011 eller at Schibsted Finans på dette tidspunkt anså hele fordringen som endelig tapt.



20 Min fortsatte å trekke på konsernkontoen i hele 2011. Trekket innebar en økning av negativ saldo, men lå samlet sett innenfor bevilget ramme i avtalen med Schibsted Finans, hvor limit var avtalt til 125 millioner kroner. Etter salget av aksjene i RIN foretas både inn- og utbetalinger, selv om de fleste og største posteringene er konserninterne føringer. I henhold til låneavtalen forfalt heller ikke utestående beløp til betaling før 31. desember 2014. Lagmannsretten har ovenfor vist til at det ble disponert over fordringen høsten 2012, og at 20 Min først ble avviklet i 2013.

Staten har anført at det er et moment som taler mot at fordringen var klart uerholdelig i 2011 at 20 Mins regnskap for 2011 er avgitt under forutsetningen om fortsatt drift. Både styret og revisor har bekreftet at vilkårene for fortsatt drift ble vurdert å være til stede.

Regnskapsloven § 4-5, forutsetningen om fortsatt drift, lyder:

Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet. Dersom det er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet, skal eiendeler og gjeld vurderes til virkelig verdi ved avvikling.

Lagmannsretten har ovenfor lagt til grunn at det ikke er sannsynliggjort at 20 Min var besluttet avviklet før 6. oktober 2011. At regnskapet for 2011 er avgitt på «going-concern»-basis, er som påpekt av staten et moment for at fordringen heller ikke var vurdert som klart uerholdelig ved regnskapsårets slutt 31. desember 2011.

Lagmannsrettens er således enig med staten i at både regnskapsloven § 4-5, og den internasjonale revisjonsstandarden ISA 570 - Fortsatt drift - forutsetter at årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet, jf. John Christian Langli Årsregnskapet, 9. utg. side 82 og ISA 570 punkt 2. Av sistnevnte fremgår:

[R]egnskaper med et generelt formål utarbeides på grunnlag av en forutsetning om fortsatt drift, med mindre ledelsen enten har til hensikt å avvikle enheten eller ikke har noe annet realistisk alternativ enn å avvikle enheten.

Schibsteds valgte revisor har i 2015 avgitt en uttalelse om avleggelse av årsregnskap under forutsetning om fortsatt drift. Revisor skriver bl.a. at et regnskap avlegges under forutsetning om fortsatt drift så lenge det ikke er «fattet formell beslutning om formell avvikling av selskapet». Etter lagmannsrettens syn er det likevel et moment i en samlet vurdering av om en fordring er klart uerholdelig, at regnskapet tilkjennegir at vilkårene om fortsatt drift anses å være til stede.

Lagmannsrettens konklusjon er etter en samlet vurdering at fordringen mot 20 Min ikke var klart uerholdelig før 6. oktober 2011, slik at vilkårene for fradrag dermed ikke er oppfylt. Skatteklagenemndas vedtak om å nekte tapsfradrag er derfor gyldig.

Schibsted har lagt ned påstand om at ligningen for både 2011 og 2012 oppheves. Dersom fordringen anses klart uerholdelig i 2012, vil imidlertid fradrag være utelukket etter skatteloven § 6-2 nytt tredje ledd. Det er etter dette ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til om det er adgang til å behandle ligningen for inntektsåret 2012. Lagmannsrettens konklusjon innebærer at Schibsteds prinsipale påstand om fradragsrett for påstått rentetap fra andre halvdel av inntektsåret 2011 og for inntektsåret 2012 heller ikke kan føre frem.

**Subsidiært - krav om fradrag for samtlige påløpte, påstått ikke betalte renter**

Lagmannsretten går over til Schibsteds subsidiære påstand i den avledede anken - krav om fradrag for 21 820 697 kroner, som er samtlige påløpte, påstått ikke betalte renter i lånets løpetid, på selvstendig grunnlag, jf. fsfin § 6-2-2 andre ledd.

Schibsted anfører at vilkårene for fradrag for rentetap er oppfylt for inntektsåret 2011, men uansett for inntektsåret 2012. Staten bestrider at vilkårene for fradragsrett foreligger for noen av årene. For 2012 anfører staten at lagmannsretten heller ikke har prosessuell kompetanse til å ta stilling til et spørsmål for et inntektsår som anføres ikke å være omfattet av nemndas vedtak.

Skatteloven § 6-2 nytt tredje ledd avskjærer muligheten for fradrag for tap på fordringer mellom nærstående. Fsf. § 6-2-2 andre ledd bokstav b gir likevel hjemmel for å kunne kreve fradrag for renter under nærmere bestemte vilkår. Bestemmelsen lyder:

(2) Avskjæring av tap på utestående fordring etter sktl. § 6-2 tredje ledd gjelder ikke for:

---

- b) utestående fordringer hvor verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller har inngått i et gevinst/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for kreditorselskapet eller selskap som etter første ledd er nærstående til kreditorselskapet.»

Bestemmelsen fastsetter tre kumulative vilkår som må være oppfylt for at fradrag kan innrømmes: Verdien av fordringen må tidligere ha vært regnet som skattepliktig inntekt, rentene må ikke anses betalt, og rentene må anses å være endelig tapt. Det er enighet om at rentene har vært regnet som skattepliktig inntekt hos Schibsted Finans, jf. skatteloven § 5-1 jf. § 5-30. Partene er uenige om rentene må anses som endelig tapt i 2011, jf. drøftelsen ovenfor. Det er videre uenighet om vilkåret for fradrag som krever at rentene ikke må anses betalt, er til stede. Dersom rentene må anses å være løpende betalt av 20 Min til Schibsted Finans, er fradragsretten avskåret.

I skatteklagenemndas vedtak 16. november 2014 ble fradrag for rentene nektet. Nemndas begrunnet dette slik i vedtaket på side 16:

Oversikten over mellomværende (juni 2005 - desember 2012) mellom skattyter og 20 Min viser at rentene ikke har blitt trukket direkte fra lånekontoen (20 Min). Skattyters fordringer på ubetalte renter ble tillagt hovedstolen ved utgangen av hvert år. Det medførte en økning av utestående hovedstol for 20 Mins lån.

Skattekontoret forstår det slik at dette ble gjort fordi skattyter aksepterte at fordringene på renter ble tillagt hovedstolen. Den økte hovedstolen var innenfor avtalt låneramme. Det ble beregnet ordinære renter av den økte hovedstolen. Dette medførte at skattyters fordringer på renteinntekter fra 20 Min falt bort, og skattekontoret legger derfor til grunn at de må anses som innfridd. I samsvar med ovennevnte rettskilder legger derfor skattekontoret til grunn at skattyter fikk betaling i penger ved avtalt motregning slik at utestående hovedstol for 20 Min ble utvidet ved utgangen av hvert inntektsår.

Skattekontorets oppfatning er etter dette at rentene må anses betalt, og vilkåret er ikke oppfylt. Skattyter har således ikke krav på fradrag for påløpte ikke betalte renter.

Dersom rentene ikke må anses som betalt, gjenstår vilkåret om at rentene må anses å være endelig tapt. Skattekontoret viser til drøftelsen ovenfor, og finner etter dette at fordringen ikke kan anses å være endelig tapt i 2011.

Lagmannsretten har tidligere konkludert med at fordringen ikke var endelig konstatert tapt i 2011. Etter lagmannsrettens syn gjelder dette som nevnt også påstått utestående renter som ble krevd fradratt for inntektsåret 2011. Det er derfor ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til om vilkåret for fradragsrett som krever at rentene må anses ubetalt, er oppfylt for inntektsåret 2011, jf. fsfin. § 6-2-2 andre ledd bokstav b. For inntektsåret 2012 stiller dette seg annerledes.

Lagmannsretten er enig med skatteklagenemnda i at rentene etter låneavtalene mellom Schibsted Finans og 20 Min må forstås slik renten på trukket kreditt må anses betalt når renten legges til lånesaldoen ved hvert kvartal. Dette må etter lagmannsrettens mening likestilles med at rentene blir betalt kontant eller ved en ordinær kontooverføring. Etter lagmannsrettens syn kan låneavtalen i det vesentlige likestilles med en kontokredittavtale hvor påløpte renter betales ved at det ved renteforfall trekkes fra en avtalt låneramme. Rentene, som etter avtalens punkt 3 skal beregnes daglig, men belastes 20 Mins konsernkonto kvartalsvis, er dermed etter lagmannsrettens mening betalt til Schibsted Finans - konsernets internbank - ved hvert kvartal.

Langvarig og fast ligningspraksis bygger på at rentebeløp anses betalt så snart renten legges til hovedstolen i et løpende låneforhold, jf. bl.a. Finansdepartementets prinsipputtalelse fra 1986 (Utv. 1986 side. 51) og Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 28. november 2014 vedrørende tap av fordring og renter.

Det vises for øvrig til skatteklagenemndas og tingrettens begrunnelse, som lagmannsretten i det vesentlige kan slutte seg til.

Lagmannsretten bemerker at fradrag for påløpte renter heller ikke kan kreves for inntektsåret 2012. Også i dette inntektsåret ble renter belastet innvilget kredittramme hvert kvartal. I skatteklagenemndas vedtak side 16 heter det:

*Særlig om fradrag for påløpte ikke betalte renter i 2012*

Skattyter anfører at dersom rentene ikke anses som endelig tapt i 2011, er rentene endelig tapt i 2013 da 20 Min ble fusjonert inn i Schibsted Print Media.

Skattekontoret mener at fordringen må anses å være tapt i 2012, da fordringen ble konvertert til aksjekapital. Tapsvilkåret er følgelig oppfylt for påløpte ikke betalte renter i 2012. Etter skattekontorets oppfatning må også rentene i 2012 anses betalt. Gjennom hele året ble rentene tillagt utestående hovedstol. Betalingsvilkåret er etter skattekontorets syn ikke oppfylt, og skattyter har således ikke krav på fradrag for påløpte ikke betalte renter for 2012.

Lagmannsretten finner at vedtaket også her bygger på riktig rettsanvendelse og bevisbedømmelse når det legges til grunn at vilkårene for fradrag heller ikke er oppfylt i 2012. Det er etter dette

ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til det prosessuelle spørsmålet om ligningen for inntektsåret 2012 er tvistegjenstand.

**Sakskostnader**

Staten ved Skatt øst har vunnet saken fullt ut og har krav på dekning av sine sakskostnader etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. Lagmannsretten finner ikke at noen av unntaksreglene i tredje ledd får anvendelse. Lagmannsretten skal legge sitt resultat til grunn for avgjørelsen av sakskostnadene for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Selv om Schibsted i det vesentlige fikk medhold i tingretten, finner ikke lagmannsretten at det er grunnlag for å fritta skattyter for sakskostnadsansvaret i tingretten.

Advokat Skar har i sakskostnadsoppgave krevd seg tilkjent 227 950 kroner for tingretten og 230 767,41 kroner for lagmannsretten. Kostnadene for lagmannsretten er av prosessfullmektigen skjønnsmessig fordelt med 2/3 på ankesaken og 1/3 på den avledede anken. I tillegg kommer rettsgebyret for lagmannsretten med 23 220 kroner. Lagmannsretten finner at omkostningene har vært nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5. Sakskostnader tilkjennes i samsvar med kravet uten at det er grunn til å fordele kostnadene mellom anken og avledet anke.

Dommen er enstemmig.

På grunn av ferieavviklingen er dommen ikke avsagt innen lovens frist.

*Domsslutning*

I anken:

*Staten ved Skatt øst frifinnes.*

I den avledede anken:

*Anken forkastes.*

Sakskostnader:

*I sakskostnader for tingretten betaler Schibsted ASA 227 950 - tohundreogtjueskjutesennihundreogfemti - kroner til staten ved Skatt øst. Oppfyllelsesfristen er to uker etter forkynnelsen av lagmannsrettens dom.*

*I sakskostnader for lagmannsretten betaler Schibsted ASA 253 987,41 - tohundreogfemtittretusennihundreogåttisju - kroner 41/100 til staten ved Skatt øst. Oppfyllelsesfristen er to uker etter forkynnelsen av lagmannsrettens dom.*

## SkN 16-120 Proforma, gjennomskjæring mv.

**Lovstoff:** Ligningsloven § 3-12, § 10-2 og § 10-4. Skattebetalingsloven § 10-1 og § 11-1.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 24. august 2016, sak nr.: LB-2015-65570

**Dommere:** Lagdommer Svein Kristensen, lagdommer Mary-Ann Hedlund og ekstraordinær lagdommer Peter Christian Meyer. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-192455 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-65570 (15-065570ASD-BORG/03).

**Parter:** Crystal Production AS og Green Sea AS og Crystal Ocean AS (for begge: advokat Bettina Banoun) mot Oslo kommune v/ordføreren, Staten v/Skattedirektoratet og Staten v/Skatt Øst (for disse: advokat Helge Skogseth Berg).

**Sammendrag:** Saken gjaldt gyldigheten av ligningen for inntektsårene 2003 og 2004 for tre aksjeselskaper. De sentrale tvistetemaene var spørsmål om proforma, om vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring og illeggelse av tilleggs�skatt var oppfylt, om det var hjemmel for å kreve renter på ilagt tilleggs�skatt og om det var saksbehandlingsfeil ved ligningsbehandlingen som måtte føre til opphevelse. Lagmannsretten ga staten medhold på alle punkter, unntatt for tilleggs�skatten – denne ble på grunn av tidsbruken i saken redusert til 15 prosent.

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemdas endringsvedtak av ligningene for inntektsårene 2003 og 2004 for selskapene Crystal Production AS, Crystal Ocean AS og Green See AS. De sentrale tvistetemaene er spørsmål om proforma, om vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring og illeggelse av tilleggs�skatt er oppfylt, om det er hjemmel for å kreve renter på ilagt tilleggs�skatt og om det er saksbehandlingsfeil ved ligningsbehandlingen som må føre til opphevelse.

### 1. Sakens bakgrunn

Fra Oslo tingretts dom gjengis følgende om sakens bakgrunn som i all hovedsak er uomtvistet:

#### Om konsernet

I 2003 var saksøkeren Crystal Production AS (heretter Crystal Production) børsnotert morselskap i Crystal Production konsernet. De to andre saksøkeren Crystal Ocean AS (heretter Crystal Ocean) og Green Sea AS (heretter Green Sea) var to av datterselskapene. I konsernet inngikk også det engelske datterselskapet Crystal Production UK Ltd (heretter Crystal Production UK). Konsernet ble opprettet i 1989 som Brøvig Offshore AS og børsnotert i 1995. I 2000 skiftet selskapet navn til Brøvig ASA, og til Crystal Production ASA i 2002.

Ved inngangen til ligningsåret 2003 hadde saksøkerne til sammen 980 millioner kroner i framførbare underskudd. Konsernets eiendeler bestod på dette tidspunktet i hovedsak av to spesialskip, M/V Crystal Sea og M/V Crystal Ocean. Skipene var eiet av henholdsvis Crystal Sea AS og KS Crystal Ocean (skipseiende selskaper) som begge var såkalte single purpose-selskaper. Det var Crystal Ocean og Green Sea som stod for driften av skipene (driftsselskapene) som ble leid av de skipseiende selskapene. Skipene var FPSOer (Floating Production, Storage and Offloading) til bruk for flytende produksjon og brønntesting i petroleumsvirksomhet til havs.

Skipene hadde ligget i opplag siden 2001. Blant annet som følge av dette hadde Crystal Production konsernet store finansielle problemer i 2003, og det ble inngått kreditoravtaler med

bankene i påvente av å finne en varig løsning for betjening av gjelden. Selskapet arbeidet på dette tidspunktet med parallelle planer for å løse den finansielle situasjonen, herunder muligheten for å få skipene beskjeftiget, salg av skipene eller salg av selskapet.

### **Kreditoravtaler**

Kreditoravtale for Crystal Production ble inngått 24. oktober 2002 med varighet fram til 30. juni 2003. Avtalen innebar rente- og avdragsfrihet på pantegjelden. Selskapet fikk forbud mot å etablere sjøpantekrav mot skipene og bankende skulle motta månedlige budsjetter for utgifter. Om videre drift framgikk det av avtalen:

Selskapet skal arbeid videre med mulige salgsalternativer for Skipene med eller uten beskjeftigelse, dog slik at Selskapet parallelt skal arbeide med det siktemål å vinne beskjeftigelseskontrakter for skipene. Videre skal det arbeides for en rekapitalisering av Selskapet, eller salg av dette.

Om salg av skip/selskap framgikk det:

Panthaverne skal gjennom Selskapet arbeide fram bud for kjøp av aksjene i Selskapet, Skipene og/eller skipseiende selskaper (ett eller begge) ( ... ). Selskapet og Panthaverne skal samarbeid om og koordinere mulig salg.

Våren 2003 engasjerte Crystal Ocean First Securities til å utrede en mulig plan for refinansiering. Kreditorerne engasjerte DnB Markeds som rådgiver.

Den 19. juni 2003 ble det inngått en ny og forlenget kreditoravtale avtale fram til 31. juli 2003. Avtaletiden for denne kreditoravtalen ble deretter forlenget til 29. august og senere til 31. oktober 2003.

I avtalen 19. juni 2003 framgår det om drift i avtaleperioden:

Selskapet skal i nært samarbeid med Bankene arbeide videre med mulige salgsalternativer for Skipene med eller uten beskjeftigelse, dog slik at selskapet parallelt skal arbeide med det siktemål å vinne beskjeftigelseskontrakter for Skipene. Videre skal det arbeides med sikte på salg/fusjon/oppkjøp/rekapitalisering av Selskapet.

Det framgår av styrets beretning 2002 for Crystal Production, 23. mars 2003, at selskapet arbeidet, men lyktes ikke med å finne beskjeftigelse til skipene. Videre framgikk det om framtidsutsiktene:

Basert på de prosjekter som for tiden er under evaluering og hensyntatt markedsdekning i et stort antall av verdens offshore-regioner, forventes det å kunne finne beskjeftigelse for skipene i fremtiden. Tidsperspektivet og kommersielle vilkår er imidlertid usikre.

I tiden fremover vil selskapet opprettholde sitt intense fokus på å finne beskjeftigelse for skipene. Samtidig vil selskapet opprettholde en sterk fokusering på å finne løsninger på selskapets betydelige finansielle og strategiske utfordringer.

### **Rådgivning - salg av skip eller aksjer**

DnB som rådgiver for kreditorerne, utarbeidet en presentasjon av muligheter for selskapets finansielle situasjon. Det er noe uklart når presentasjonen ble laget, men det som er framlagt for retten er datert 22. august 2003 ved sidenummereringen. Samtidig framgår det av innholdet at presentasjonen inkluderer hendelser som foreslås gjennomført i juli 2003, og det er vist til at kreditoravtalen utløper i slutten av juli, dvs. den andre avtalen som ble inngått 19. juni 2003. En side er ikke nummerert som de andre, det gjelder side 4, «Legal Structure». Det framgår at DnB var i samtaler med potensielle kjøpere/leietakere til skipene og potensielle kjøpere av selskapet. DnB skisserte flere mulige løsninger og framhevet at 90 % eierskap kunne oppnås ved konvertering av gjeld. DnB gav følgende oppsummering og anbefaling:

- We believe an acquisition of Crystal Production ASA will be an interesting investment
- Crystal Production's activities should continue on a going concern basis
- Long-term employment of one or both vessels is being negotiated with charterers
- Investor could buy the banks' debt position, or acquire the company after the banks have secured >90% of the shares
- >90% ownership can be secured within 2 months, and a full take-over process could be completed within the end of the year.

Dette ble løsningen på sikt, med alternativet i fjerde kulepunkt, etter kansellering av salgsavtalen som retten kommer tilbake til.

### **Salg av spesialskip**

I avtale 30. juli 2003 ble det inngått en betinget avtale om kjøp av FPSO-skipene mellom de skipseiende selskapene og Seatankers Management Co Ltd (heretter Seatankers Management eller Seatankers). Leveringstid var mellom 15. og 31. oktober 2003. Prisen var 34 millioner USD for begge skipene. Avtalen var betinget av Seatankers Management styres godkjenning innen 8. august 2003, hvilket ikke ble gitt.

Det ble inngått en ny ubetinget kjøpsavtale mellom de samme partene 14. august 2003. Leveringstid var mellom 15. og 31. september 2003 og prisen samlet USD 26 millioner.

I tillegg til kjøpesummen skulle det betales USD 1,5 millioner for hvert skip dersom skipet fikk beskjefligelse av gitt varighet innen nærmere angitt gitte frister, men i hovedsak innen ett år. I styremøte 1. oktober 2003 ble levering etter ønske fra Seatankers besluttet utsatt til 15. oktober 2003. På fristdagen ble det avtalt utsettelse til 16. oktober 2003.

Avtalen om salg av skipene var godkjent og inngått i forståelse med kreditorerne.

### **Notat fra Price Waterhouse Coopers om skatteposisjoner**

Price Waterhouse Coopers (PwC) ble engasjert til å utarbeide et grovt anslag for konsernets skatteposisjon under ulike forutsetninger som i hovedsak var: Salg av aksjer i Crystal Production og gjeldsettergivelse på NOK 250 millioner, salg av skip og gjeldsettergivelse på NOK 250 millioner, og for begge tilfeller betydningen av at Crystal Sea AS fortsatt er underlagt/trer ut av rederibeskatningsordningen. I alle de alternative beregningene ble det lagt inn framførbart underskudd med 986 991 030 kroner, også for alternativ C som var salg av skip. Om fremføringsadgangen for underskudd framhevet PwC i Memo 28. august 2003:

Vi vil også fremheve at fremføringsadgangen for skattemessige underskudd normalt innebærer krav om kontinuitet i selskapets virksomhet. Ved et salg av skipene antar vi at denne kontinuiteten står i fare for å bli borte.

Ut fra et rent skattemessig hensyn synes det ut fra dette som mest skatteoptimalt å arbeide videre med alternativ B.

Alternativ B var salg av aksjene i Crystal Production og at Crystal Sea AS trer ut av rederibeskatningsordningen.

### **Kjøp av fordringer, finansiering og kjøp av aksjer i Crystal Production**

I styremøte i Aktiv Kapital ASA (heretter Aktiv Kapital) 9. september 2003 ble mulig kjøp av Crystal Production tatt opp av styremedlem Tor Olav Trøim under punkt 9, eventuelt:

Under dette punktet orienterte TOT om en mulig investering i tre misligholdte lån opprinnelig ytt av norske banker representert ved Den norske Bank ASA til Crystal Production ASA-

Samlet utestående på lånene var ca. USD 62 mill. inklusive påløpte renter. Erverv av lånene ville, de facto gi kontroll over Crystal Production ASA som følge av at selskapet har betydelig negativ egenkapital.

Lånene er sikret med pant i to skip eid av Crystal-konsernet. Skipene ble antatt å ha en samlet markedsverdi på USD 25-30 mill.

I tillegg har Crystal-konsernet enkelte usikre fordringer som bør representere potensielle verdier.

Det ble påpekt at konsernet burde benytte sin ekspertise vedrørende sin innfordring og verdimaksimering av misligholdte lån til også å erverve misligholdte næringslån dersom vilkårene for dette fremsto som attraktive. Videre ble det påpekt at man, i forhold til slike lån gitt med sikkerhet i skip, hadde en særlig fordel fordi man ville kunne utnytte relasjonene med selskapets hovedaksjonær for å optimalisere utnyttelsen av slike sikkerheter.

De aktuelle lånene burde kunne erverves for en kjøpesum i området USD 28-30 mill. Videre burde det være mulig å kunne nå frem med kontraktsformer med selskapet tilknyttet hovedaksjonæren når det gjaldt den fremtidige beskjeftigelse av de to skipene som sikret lånene som burde kunne gi en interessant avkastning i kombinasjon med de øvrige verdiene i Crystal-konsernet.

Styret sluttet seg til ovenstående vurderinger og ga administrasjonen fullmakt til å arbeide videre med denne investeringen. Styret uttalte imidlertid at man i utgangspunktet ikke ønsket å investere mer enn ca. USD 30 mill. i dette, at en slik investering burde organiseres innenfor rammen at et særskilt datterselskap og at konsernet egenkapitaleksponering burde reduseres så mye som mulig.



Hovedaksjonær i Aktiv Kapital, Geveran Trading Company Ltd. (heretter Geveran Trading) var heleid av Greenwich Holding på linje med Seatankers Management. Greenwich Holding var heleid av Hemen Holding hvor John Fredriksen var en sentral eier. Tor Olav Trøim var på dette tidspunktet styremedlem i både Aktiv Kapital og Seatankers Management.

Aktiv Kapital traff styrevedtak 10. oktober 2003 om å gjennomføre investeringen. Hovedstolen på næringslånene som det er aktuelt å overta, var på USD 59 millioner, og påløpte renter ca. USD 3 millioner. Tilbudt kjøpesum var USD 30 millioner med fradrag for det som eventuelt skal betales for kjøp av aksjer i Crystal Production. Kjøpesummen skulle oppjusteres med eventuelle beløp som ble tilført Crystal Production som arbeidskapital i perioden 1. - 15. oktober. Om skipene som var avtalt solgt til Seatankers framgår det:

Selskapet har hatt underhåndskontakt med kjøperen av skipene, Seatankers Management Co. Ltd., og blitt enige om prinsippene for en avtale der Seatankers betaler USD 1,5 mill. for å kansellere de inngåtte salgavtalene for deretter, gjennom to datterselskaper, å inngå leieavtaler av minimum 3 års varighet for hvert av skipene med de selskapene i Crystal-konsernet som p.t. har disposisjonsretten over disse.

Leieavtalen vil ha en leiesum som forrenter en verdi på USD 13 mill. per skip og avskrivninger på USD 10 mill. pr. skip over den faste leieperioden.

Leietaker vil ha rett til å kjøpe skipene i leieperioden til deres nedskrevne verdi mot å avgi 5 % av eventuell gevinst ved videresalg innenfor 12 måneder til selgeren.

Selskapet er videre tilbudt å kjøpe ca. 37 % av de utestående aksjene i Crystal Production ASA for NOK 0,25 pr. aksje i.e. ca. NOK 175.000,-.

Kjøp av fordringene skulle finansieres gjennom låneavtale med DnB på USD 20 millioner som skulle sikres med en vederlagsfri garanti fra Greenwich Holding Ltd. (heretter Greenwich Holding). Videre skulle Greenwich Holding yte lån på USD 6 millioner. I saksframstillingen i styrevedtaket er dette beskrevet slik:

Administrasjonen har mottatt et lånetilsagn til Aktiv Invest AS fra Den norske Bank ASA på USD 20 mill. til markedsvilkår. Lånet er forutsatt sikret med en garanti fra Greenwich Holding Ltd. Greenwich har erklært at de er villig til å stille en slik garanti uten vederlag. Bakgrunnen for dette er at Greenwich uansett er indirekte forpliktet gjennom de certepartier som inngås med deres datterselskaper.

Crystal-konsernet vil, gjennom kanselleringsavtalen med Seatankers, bli tilført USD 1,5 mill. som kan benyttes til å finansiere fordringskjøpet.

Greenwich har tilbudt Aktiv Invest AS et lån på USD 6 mill. på samme vilkår som lånet fra DnB.

Bakgrunnen for dette er den samme som for garantistillelsen.

Greenwich forutsetter imidlertid at dette lånet søkes refinansiert i en kommersiell bank mot sikkerhet i skipene samt inntektene under certepartiene.

( ... )

Det påpekes at leieavtalene vil sikre gjeldsbetjening av USD 26 mill. i de første 3 årene slik at kun USD 2,5 mill. av kjøpesummen samt, eventuelt, opptil ytterligere USD 1 mill. vil måtte finansieres av Aktiv-konsernet som egenkapital/ansvarlig lån.

Styret fattet vedtak i tråd med beskrivelsen:

1. Administrasjonen fikk fullmakt til å erverve fordringene mot Crystal-konsernet for USD 30. mill. ( ... )
2. Administrasjonen fikk fullmakt til å erverve ca. 37% av aksjene i Crystal Production ASA fra deres nåværende eiere til en pris på NOK 0,25 pr. aksje med etteroppgjør knyttet til prisen ved tvangsinnløsning. ( ... )
3. Administrasjonen fikk fullmakt til å benytte Agenor Økonomi AS som instrument for investeringen. Agenors aksjekapital vil, i denne forbindelse, øke med NOK 3,5 mill. Beskrivelsen av selskapets virksomhet skal endres til å omfatte investeringer av alle typer med fokus på kjøp av misligholdte enkeltfordringer. Styret skal bestå av Ole Wiborg, formann, Erling Lind og Jon H. Nordbrekke.
4. Administrasjonen fikk fullmakt til, på vegne av Agenor Økonomi AS, å fremforhandle endelige vilkår for det lån Agenor Økonomi er tilbudt fra Den norske Bank ASA på USD 20 mill.
5. Administrasjonen fikk fullmakt til, under forutsetning av at endelig avtale om erverv av fordringene mot aksjene i Crystal-konsernet ble inngått, å fremforhandle en kanselleringavtale med Seatankers Management Co. Ltd. der de någjeldene salgavtalene vedrørende de to skipene kanselleres mot et vederlag på USD 1,5 mill.
6. Administrasjonen gis fullmakt til å fremforhandle leieavtaler med Seatankers Management Co. Ltd., eventuelt selskaper kontrollert av dette, vedrørende skipene. Leieavtalen skal ha en varighet på minimum 3 år. Leien skal inkludere et kapitalbetjeningselement med utgangspunkt i en nåverdi på minimum USD 26 mill. og en nedskrivning av denne til USD 8,4 mill. over certepartiperioden.
7. Administrasjonen fikk fullmakt til å fremforhandle vilkårene for en mellomfinansiering på USD 6 mill. fra Greenwich på vegne av Agenor Økonomi AS samt, over tid, å refinansiere dette med et ordinært pantelån sikret i skipene.
8. Administrasjonen fikk fullmakt til å overføre inntil NOK 25 mill. til Agenor Økonomi som ansvarlige lån for å finansiere den udekkede del av kjøpesummen samt arbeidskapital for Agenor Økonomi.
9. Administrasjonen fikk fullmakt til å foreta de tiltak som vil være nødvendige for, på vegne av Agenor Økonomi, å erverve samtlige aksjer i Crystal Production ASA gjennom kapitalutvidelse ved gjeldskonvertering og/eller tvangsinnløsning.

Styret i Agenor Økonomi AS (heretter Agenor Økonomi) behandlet saken i møte 15. oktober 2003. Samme dato ble ca. 37 % av aksjene i Crystal Production overdratt til Agenor Økonomi.

Crystal Production ble i løpet av desember 2003 heleid datterselskap av Agenor Økonomi som var datterselskap til Aktiv Kapital, og del av Aktiv Kapital-konsernet i tråd med styrets vedtak. Crystal Production ble tatt av børs.

Den 16. oktober 2003 ble det inngått avtaler om gjeldsovertakelse mellom Agenor Økonomi og bankene i henhold til styrevedtaket i Aktiv Kapital. Styret i Crystal Production behandlet saken 16. oktober 2003 og aksepterte vilkårene for overdragelse av pantegjelden til Agenor Økonomi.

**Kansellering av avtalen om salg av skipene og inngåelse av tidscertepartier**

I brev fra Aktiv Kapital og Agenor Økonomi til Crystal Production 16. oktober 2003, framgår det at Agenor Økonomi anmoder Crystal Production om å henvende seg til Seatankers og foreslå at salgsavtalene kanselleres mot et kanselleringsgebyr på til sammen USD 1,5 millioner. Det vises til at Aktiv Kapital på forhånd har fått bekreftet at Seatankers er villig til å inngå slike avtaler. Utkast til kanselleringsavtale ble vedlagt brevet.

I avtale datert 16. oktober 2003 mellom Crystal Sea AS, Green Sea, Golden Dream Shipping Company Ltd. (heretter Golden Dream Shipping) og Seatankers Management, ble salgsavtalen 14. august med tillegg 30. september og 15. oktober 2003, kansellert. Seatankers skulle betale USD 750 000 til Crystal Sea AS i «cancellation fee» for kansellering av avtalen. Det ble avtalt at gjeldende avtale om bareboat charter mellom Crystal Sea AS og Green Sea skulle videreføres. Det framgår av avtalen at den er underlagt engelsk rett.

Til erstatning for kjøpsavtalen ble det avtalt at Green Sea skulle inngå timecharter-avtale for skipet M/V Crystal Sea med Golden Dream Shipping som «Charterer», kjøpsopsjon og prosentandel av fortjeneste ved eventuelt videresalg («profit split»). I punkt (4) følgende står det om vilkårene for leieavtalen mv.:

- (4) Green Sea shall enter into a timecharter agreement in respect of the Vessel with the Charterer for at 3 year firm period commencing at the date hereof at a total daily rate to be calculated based on depreciating USD 13 Mill. to USD 3 Mill. over 3 years at an interest rate around Libor 3 for months plus 2 basis points, plus operating costs.
- (5) The Charterer shall, throughout the timecharter, have an option at the end of each quarter to purchase the Vessel at the depreciated value. The Charterer's option to purchase the Vessel shall be declared 15 days in advance.
- (6) Provided the Charterer declares the option to purchase the Vessel, and re-sells the Vessel to a third party within 12 months from date of declaration of purchase, Crystal Sea is obliged to receive a compensation of 5 % of net profit. (Calculated as Charterer's net sale price to third party, less Charterer's purchase price from Sellers.)

A complete timecharter between the Charterer and Green Sea and an amendment to the existing bareboat charter between the Sellers and Green Sea reflecting the principles set out above shall be completed as soon as possible.

Identisk kanselleringsavtale ble inngått om skipet M/V Crystal Ocean mellom KS Crystal Ocean, Crystal Ocean, Golden Wisdom Shipping Company Ltd. (heretter Golden Wisdom shipping) og Seatankers.

Videreføring av bareboatavtalene, avtaler om tidscertepartiene og kanselleringsavtalene ble styrebehandlet i de skipseiende selskapene og Crystal Ocean og Green Sea 17. november 2003. Det ble også besluttet å inngå avtaler mellom Crystal Ocean og Green Sea og IUM Shipmanagement AS (heretter IUM) om bemanning av skipene. Gunnar Jensen som var styremedlem og ansatt, fikk fullmakt til å undertegne avtale med IUM og avtale om tidscertepartiene på vegne av Crystal Ocean og Green Sea. Gunnar Jensen ble utnevnt til daglig leder i de skipseiende selskapene og Crystal Ocean og Green Sea. Jens Harald Henriksen ble valgt til styreleder i de fire selskapene.

Tidscertepartiene ble inngått mellom driftsselskapene Crystal Ocean og Green Sea og henholdsvis Golden Wisdom Shipping og Golden Dream Shipping, datterselskaper til Seatankers Management. Avtalene var standard kontrakt «Uniform time Charter party for offshore service vessels, code name: «Supplytime 89». Avtalene gjelder fra 16. oktober 2003 men er undertegnet senere, sannsynligvis 1. juli 2004, av styreleder Jens Harald Henriksen på vegne av Crystal Ocean og Green Sea.

Avtalene var likelydende med unntak av leien som var høyere for skipet M/V Crystal. Leien var fastsatt i to elementer: Capital expense (Capex) og Operating expense (Opex). Opex elementet var fast så lenge skipet var i opplag, men skulle oppjusteres dersom skipet ble beskjeftiget. Det ble også avtalt en Bareboatopsjon og leien skulle for det tilfelle være tilsvarende Capex elementet i tidscertepartiet.

Kjøpsopsjonen og profit split ble også avtaleregulert i henhold til det som framgikk av styrevedtaket i Aktiv Kapital 10. oktober 2003. Prisen ved bruk av kjøpsopsjonen varierte avhengig av på hvilket tidspunkt i leieperioden opsjonen ble gjort gjeldende slik det var forutsatt i kanselleringsavtalene. Etter tre år var kjøpesummen samlet for begge skipene USD 6 millioner; USD 2,4 millioner for M/V Crystal Sea og USD 3,6 millioner for M/V Crystal Ocean, per 15. oktober 2006.

Bareboatopsjonen ble benyttet per 1. Juli 2004 for M/V Crystal Sea og per 1. januar 2005 for M/V Crystal Ocean.

### **Bemannings situasjonen i Crystal Production**

Mannskapet på skipene ble i løpet av 2002 redusert med ca. 90 personer til en sikkerhetsbemanning på 10 personer. Våren 2003 ble skipenes gjenværende bemanning overført til IUM.

Antall landansatte ble redusert i perioden oktober 2003 til januar/februar 2004, etter Aktiv Kapitals oppkjøp av Crystal Production. Jens Harald Henriksen ble ny daglig leder i Crystal Production fra 1. februar 2003 og var styreleder i begge driftsselskapene og de skipseiende selskapene. Han ble ansatt i Aktiv Kapital 1. november 2003 og det var Aktiv Kapital som dekket lønnen hans. Teknisk direktør Gunnar Jensen var ansatt fram til han ble oppsagt 10. oktober 2006 da skipene ble solgt.

Våren 2004 ble administrative funksjoner overtatt av og leid inn fra Aktiv Kapital-konsernet.

I Crystal Production UK ble tidligere ansatt Lawrence Black brukt som innleid konsulent.

Driftsselskapene Green Sea og Crystal Ocean inngikk managementavtale med IUM med virkning fra 1. oktober 2003. Avtalen gjaldt bemanning med to kapteiner og to maskinsjefer. Det skulle betales USD 100 per mannskap per måned i Crew management fee. Driftsselskapene skulle i tillegg dekke løpende kostnader for mannskapet, herunder lønn.

**Salg og videresalg av skipene, profit split oppgjør**

Golden Wisdom Shipping og Golder Dream Shipping ble i 2005 overdratt fra Seatankers til Seadrill UK Ltd. (heretter Seadrill). Seadrill gjorde kjøpsopsjonen gjeldene for begge skipene 15. september 2006 med overtakelse 16. oktober 2006. Kjøperne var ikke leietakerne, men selskaper i samme konsern; Wisdom Shipping Pte. Ltd, registret i Singapore, og Crystal Sea Marine Limited, registret i Liberia.

Skipene ble videresolgt 15. og 22 i februar 2007. M/V Crystal Ocean ble solgt til Sea Production Ltd for USD 90 millioner. BW Offshore kjøpte M/V Crystal Sea for USD 80 millioner.

**Endring i Crystal Productions formål**

I april 2004 ble det registrert at Crystal Production også har som formål; «investeringer i misligholdte fordringer og inndrivelse av slike». I 2004 kjøpte Aktiv Kapital-konsernet store porteføljer i Storbritannia, og i den forbindelse ble Aktiv Kapital First Investments Ltd etablert med Crystal Production som eier. Deler av underskuddet ble brukt mot inntekter fra dette selskapet.

**Selvangivelsene 2003 og 2004**

I selvangivelsen for 2003 for Crystal Production ble det lagt til grunn at tidligere underskudd kunne fremføres. Det ble benyttet ca. 89,5 millioner kroner av underskuddet mot selskapets næringsinntekt og konsernbidrag fra Agenor Økonomi.

I skjema RF-1052 post 202 skal det opplyses om eierskifte; «antall aksjer som er omsatt etter aksjeeierbok/aksjeeierregisteret». Posten ble ikke utfylt.

I vedlegg om konsernbidrag ble det oppgitt mottatt konsernbidrag med 69 948 000 kroner fra Agenor Økonomi og at giverselskapets eier er Aktiv Kapital. Videre framgår det:

Mottakerselskapets eier  
Navn: Agenor Økonomi AS  
Adresse: Østensjøveien 36, 0605 Oslo  
Andel: 100, 000  
Ervervsdato: 15.10.2003

I selvangivelsen for 2004 ble det gitt oppgave om mottatt konsernbidrag fra Agenor Økonomi med 10, 9 millioner kroner. I skjemaet framgikk det at Agenor Økonomi hadde ervervet 6 493 301 aksjer 17. november 2003. Av underskuddet ble det benyttet 34 970 067 kroner, hvorav konsernbidrag og inntekt fra Aktiv Kapital First Investment Ltd. var hovedsakelig inntektene.

I selvangivelsene for Crystal Ocean og Green Sea ble det også lagt til grunn at underskudd kunne fremføres. Det ble ikke gitt noen informasjon om at morselskapet hadde skiftet eier.

### Oversikt over ligningsbehandlingen

Oslo ligningskontor sendte varsel om fravikelse av ligning til Aktiv Kapital 15. desember 2005 med kopi til Aktiv Kapital, Crystal Production, Green Sea og Crystal Ocean. I varselet framgår det at ligningskontoret mener det er grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring:

Ligningskontoret er av den oppfatning at det foreligger grunnlag for å avskjære retten til videre fremføring av CP-konsernets underskudd, med hjemmel i den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Begrunnelsen for dette er at transaksjonene utfra en objektiv vurdering i hovedsak synes å være skattemessig motivert, ved at underskudd i CP-konsernet kunne benyttes av AK-konsernet. Eksempelvis kunne en slik utnyttelse skje ved avgivelse av konsernbidrag som i foreliggende tilfelle, eventuelt som følge av en senere fusjon innenfor konsernet.

Selskapene innga tilsvaer 3. mars 2006. Etter dette ba Skattekontoret om ytterligere dokumenter 4. desember 2003, noe som ble besvart av skattyterne 2. februar 2007.

Det ble varslet bokettersyn i Aktiv Kapital, Agenor Økonomi og Crystal Production-konsernet 8. mars 2007 da ligningskontoret mente at faktum ikke var tilstrekkelig opplyst. Åpningsmøte ble holdt 28. mars 2007 i lokalene til Aktiv Kapital.

Endelig bokettersynrapport forelå 8. oktober 2007. Konklusjonen fra revisor Lill Vadseth var følgende:

For meg fremstår hovedmotivet for oppkjøp av fordringer mot og aksjer i Crystal Production konsernet å være de fremførbare underskuddene. Disse er av et betydelig beløp, og en utnyttelse av disse gjennom bruk av konsernbidragsordningen ville bety store skattebesparelser for Aktiv Kapital konsernets norske selskaper.

Jeg foreslår at underskuddene i Crystal Production konsernet vurderes avskjært med hjemmel i ulovfestet gjennomskjæring, etter en juridisk vurdering av lojalitetskravet.

Skattekontoret oversendte rapporten til Aktiv Kapital 2. november 2007. Det ble uttalt at «Innstilling til vedtak vil bli oversendt så snart denne foreligger.» I e-post 14. november 2007 opplyses det om framdriften i saken etter anmodning fra skattyters advokat, advokat Banoun, 13. november 2007:

For Oslo likningskontor betyr dette at innstilling til dagens nemnder må være sendt fra oss allerede 13.12.07 for at nemndene skal kunne fatte vedtak innen 31.12.07. Pga stor arbeidsmengde vil man ikke rekke å få innstillingen til vedtak ferdigbehandlet hos oss, sendt på innsyn til skattyter og innarbeidet evt. merknader fra skattyter innen denne dato.

Da vi i utgangspunktet regnet med at saken ville være ferdig innen den gitt fristen, har det ikke vært opplyst om dette til skattyter tidligere. For denne saken betyr det at det vil være skattekontoret selv som fatter vedtak, og det vil følgelig ikke utarbeides en innstilling til vedtak. Etter at reglene om ny nemndsstruktur er trådt i kraft vil det derfor ikke være aktuelt

med innsyn i skattekontorets vedtak. Vi vil likevel sende skattyter et utkast til skattekontorets vedtak da vi finner omstendighetene i foreliggende sak såpass spesiell.

På nåværende tidspunkt er det vanskelig å komme med en konkret dato for når utkast til vedtak blir oversendt.

Det ble gitt varsel om tilleggsskatt 23. november 2007 under henvisning til avskjæring av fremførbare underskudd på til sammen 980 286 205 kroner. Grunnlaget var angitt slik:

Likningskontoret kan ikke se at det i selskapets selvangivelse med pliktige skjema, er gitt opplysninger som sier noe om endringene på eiersiden i Crystal Production-konsernet i løpet av angjeldende inntektsår. Heller ikke kan vi se at det foreligger øvrige opplysninger som belyser de faktiske forhold omkring transaksjonene.

I e-post 21. januar 2008 fikk skattyterne beskjed om at skattekontoret regnet med å ha innstillingen ferdig i løpet av februar/mars 2008. Men at det på grunn av stor arbeidsmengde var «vanskelig å være særlig presis.»

I pålegg 25. februar 2008 ba Skatt øst om å få oversendt kopi av alle notater, memo og all e-postkorrespondanse nevnt i nærmere angitte fakturaer vedrørende juridisk arbeid utført av Wiersholm, Mellbye & Beck. På vegne av skattyterne avviste advokat Banoun kravet under henvisning til advokaters taushetsplikt i advokat/klientforhold. Skattekontoret gjentok sitt krav og advokat Banoun brakte saken inn for Justisdepartementet og Finansdepartementet 11. mars 2008. Departementene behandlet ikke saken men oversendte den til Skattedirektoratet for klagebehandling etter ligningsloven 19. juni 2008. Skattedirektoratet traff følgende vedtak 1. september 2009:

Skatt øst sitt pålegg av 25. og 29. februar 2008 frafalles for så vidt gjelder dokumenter som omfattes av ordningen med advokattaushet.

I brev 21. juni 2010 ba Skattekontoret om ytterligere opplysninger. Dette ble besvart 30. august 2010.

Skattekontorets utkast til vedtak ble sendt til innsyn 19. august 2011 og tilsvarende fra skattyterne forelå 30. september 2011. Skattekontoret fattet vedtak 22. desember 2011 (kontorvedtaket) om gjennomskjæring, ikke adgang til å endre konsernbidrag og 60 % tilleggsskatt, for alle saksøkerne.

Etter vedtaket ble det fremmet krav om betaling av tilleggsskatt og renter. Tilleggsskatt for Crystal Production for 2003 og 2004 beløp seg til 21 462 951 kroner uten renter. Det har ikke påløpt tilleggsskatt for de to andre selskapene.

Kontorvedtaket ble påklaget 12. januar og utdypet 20. februar 2012. I klagen anmodet skattyterne om at klagebehandlingen ble overført til et annet skattekontor. Avslag på dette ble påklaget til Skattedirektoratet 16. mars 2012, som avslø 22. juni 2012. Spørsmålet ble brakt inn for Sivilombudsmannen 16. oktober 2012 i tillegg til spørsmål om inndrivelse av tilleggsskatt.

Anmodning fra skattyterne 13. november 2012 til Skatteklagenemndas formann om å avvente Sivilombudsmannens avgjørelse ble ikke tatt til følge. Anmodning om behandling i utvidet nemnd ble tatt til følge.

Skattekontorets første innstilling til klagevedtak (innstilling nr. 1) ble oversendt skattyterne 17. september 2012. Skattyterne innga merknader 31. oktober 2012 og ba om innsyn i nytt utkast til vedtak.

I e-post fra skattekontoret 12. november 2012 ble en ny innsynsrunde avslått. Dette ble begrunnet nærmere slik:

Skattekontoret har gjennomgått bemerkningene. Ettersom det ikke kommer til å bli foretatt vesentlige endringer i saken utover at selskapets bemerkninger vil bli gjengitt/innarbeidet og kort kommentert, ser vi i utgangspunktet ikke grunnlag for å sende saken ut på ytterligere en innsynsrunde, jf. SKDs melding 11/11.

Skattekontoret sendte likevel revidert innstilling til skattyterne 4. januars 2013 (innstilling nr. 2). Det er på det rene at skattekontoret endret deler av faktumvurderingene fra innstilling nr. 1, slik at det ble nå lagt til grunn blant annet at kanselleringsavtalen 16. oktober 2003 var pro forma.

Skattyterne fikk frist 25. januar 2013 for bemerkninger, og slike ble gitt i brev fra advokat Banoun på frisdagen.

Skattekontorets siste innstilling ble oversendt Skatteklagenemnda som traff tre nærmest likelydende vedtak for hvert av selskapene i utvidet avdeling 18. april 2013. Fra behandlingen av sakene framgår det:

Skattekontorets innstilling var forelagt medlemmene i avdeling 1. Leif Villars-dahl hadde bedt om at saken ble forelagt utvidet avdeling for avgjørelse da saken omhandlet vanskelige og prinsipielle spørsmål.

Etter nærmere gjennomgang og diskusjon av saken i møtet sluttet skatteklagenemndas flertall seg til skattekontorets innstilling med følgende vedtak.

«Skattekontorets vedtak opprettholdes uforandret»

Leif Villars-Dahl, Ane Sofie Tømmerås, Ernst Tell og Anders Rødberg-Larsen stemte for dette forslag.

Ingfrid Oddveig Tveit dissenterter med hensyn til tilleggsskattens størrelse og mente at denne skulle reduseres til 30 %, da spørsmålet om tilleggsskatt ikke kunne anses avgjort innen rimelig tid, jf. EMK ar 6 nr. 1.

I innstillingen som skattekontoret sluttet seg til, og som heretter omtales som Skatteklagenemndas vedtak eller klagevedtaket, ble det tatt inn et punkt om ny stillingtagen til faktum, hvor det står:



I kontorvedtaket og i den første innstillingen som ble sendt på innsyn, la kontoret uten nærmere vurdering til grunn at salget av skipene ble kansellert 16. oktober. Kontoret la altså til grunn at CP-selskaper var eiere av skipene også etter denne dato og helt frem til høsten 2006. Kontoret la imidlertid vekt på at CP *for praktiske formål* var tomt da Aktiv Kapital korn på banen, siden skipene var avtalt solgt. Kontoret mente kanselleringen skjedde kun for å beholde underskuddene. Ved vurderingen av om ervervet av CP hadde forretningsmessig egenverdi, valgte kontoret derfor å se bort fra skipene. Så man bort fra skipene, fremstod ervervet av CP som hovedsakelig skattemessig motivert. Klagen og den første innsynsmerkningen er basert på et slikt faktum, se vedlagte dokumenter 2 til 4.

I innstillingen sendt på innsyn 4. januar 2013 foretok kontoret for første gang en vurdering av om det virkelig var slik at salget av skipene ble kansellert. Kontorets konklusjon var at kanselleringen ikke var reell. Skipene skiftet eier 16. oktober. Fra da av var CP's to skipseiende døtre uten skip.

Selskapet har i merknadsbrevet av 15. januar 2013 anført at skatteklagenemnda nå er avskåret fra å vurdere eierforholdet til skipene. Det er kontoret ikke enig i, og selskapets innsigelse er imøtegått i pkt 2.4 på side 38. Uansett mener selskapet at dets døtre var eier av skipene frem til høsten 2006.

Beslutningen om å skrive om innstillingen på grunn av endret syn på eierforholdet til skipene ble gjort før Høyesterett avsa dom vedr Dyvi Eiendom den 17. desember 2012. Kontoret nevner dette fordi pkt 3.1 og pkt 3.2.2 i selskapets merknadsbrev av 21. januar fremlegger det slik at dommen er årsaken til at kontoret foretok en ny gjennomgang med revurdering av faktum og full omskriving.

( ... )

Kontoret viser til at Høyesterett oversendte dommen til partenes advokater, herunder adv Banoun torsdag ettermiddag den 20. desember. Innstillingen ble sendt på innsyn fredag 4. januar. Det må fremstå som klart at kontoret i denne perioden ikke kan ha avdekket pro forma-eiet samt skrive en ny innstilling på 49 sider hvorav det alt vesentlige var nytt.

Vedrørende oversendelsesbrevet av 4. januar så stod det her: Undertegnede har overtatt som ny saksbehandler. Jeg ble først under klagebehandlingen kjent med at saken verserte for kontoret.» Dvs at arbeidet begynte en eller annen gang etter klagen.

## **2. Dom i tingretten, anker mv.**

Oslo tingrett avsa 23. desember 2014 dom med slik domsslutning:

### Saksøker Crystal Production AS:

1. Skatteklagenemndas vedtak 18. april 2013 for Crystal Production AS for inntektsårene 2003 og 2004 oppheves for så vidt gjelder tilleggsskatt. For øvrig frifinnes staten v/Skatt øst og Skattedirektoratet.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke.

Saksøker Crystal Ocean AS:

1. Skatteklagenemndas vedtak 18. april 2013 for Crystal Ocean AS for inntektsårene 2003 og 2004 oppheves for så vidt gjelder tilleggsskatt. For øvrig frifinnes staten v/Skatt øst og Skattedirektoratet.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke.

Saksøker Green Sea AS:

1. Skatteklagenemndas vedtak 18. april 2013 for Green Sea AS for inntektsårene 2003 og 2004 oppheves for så vidt gjelder tilleggsskatt. For øvrig frifinnes staten v/Skatt øst og Skattedirektoratet.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke.

Begge parter har anket til Borgarting lagmannsrett. I ankeerklæring 6. februar 2015 anket Crystal Production AS, Crystal Ocean AS og Green Sea AS over rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen i det materielle skattespørsmålet; om transaksjonene er proforma og om underskudd til fremføring kan avskjæres med hjemmel i den ulovfestede gjennomskjæringsnormen. Staten anket opphevelsen av den delen av vedtakene som gjelder tilleggsavgift. I prosesskrift 19. mars 2015 innga ankende parter en avledet anke for spørsmålene om adgangen til å endre ligningene og ilegge tilleggsskatt er falt bort på grunn av passivitet, om selskapene har rett til å endre konsernbidragene, om det er begått saksbehandlingsfeil og om det er adgang til å kreve forsinkelsesrente av tilleggsavgift.

Ankeforhandling ble holdt i perioden 24. mai til 3. juni 2016 i Borgarting lagmannsretts hus. Om bevisførselen vises til rettsboken. Under ankeforhandlingen ble partsangivelsen for den delen av saken som gjelder renter av ilagt tilleggsavgift endret fra Skattedirektoratet til Oslo kommune v/ Kemnerkontoret. De ankende parter godtok endringen.

Dom er ikke avsagt innen fristen i tvisteloven § 19-4. Det skyldes dels at saken har vært omfattende og arbeidskrevende, dels andre gjøremål i domstolen og dels avvikling av sommerferie. Prosessfullmektigene er blitt underrettet om at dom i saken ikke vil foreligge før etter rettsferien.

Lagmannsretten vil, på samme måte som tingretten, også omtale Crystal Production ASA og Crystal Production AS som Crystal Production og de to datterselskapene Crystal Ocean AS og Green Sea AS som henholdsvis Crystal Ocean og Green Sea. Seatankers Mangement Co. Ltd. vil også bli omtalt som Seatankers, Aktiv Kapital ASA som Aktiv Kapital og Agenor Økonomi AS som Agenor Økonomi slik tingretten har gjort. Greenwich Holding Ltd. vil også bli omtalt som Greenwich Holding og Geveran Trading Co. Ltd. som Geveran Trading.

### **3. Ankende parters påstand og påstandsgrunnlag**

Crystal Production AS, Crystal Ocean AS og Green Sea AS, har lagt ned slik påstand:

På vegne av Crystal Production AS:

1. Anken fra Skatt øst og fra Oslo kommune v/ Oslo kemnerkontor forkastes.
2. Skatteklagenemndas vedtak datert 18. april 2013 for Crystal Production AS for inntektsårene 2003-2004 oppheves.
3. Subsidiært: Det beregnes ikke forsinkelsesrenter av skattekontorets vedtak om tilleggsskatt.

4. Crystal Production AS tilkjennes saksomkostninger for Oslo tingrett og Borgarting lagmannsrett.

På vegne av Crystal Ocean AS:

1. Skatt østs anke forkastes.
2. Skatteklagenemndas vedtak datert 18. april 2013 for Crystal Ocean AS for inntektsårene 2003-2004 oppheves.
3. Crystal Ocean AS tilkjennes saksomkostninger for Oslo tingrett og Borgarting lagmannsrett.

På vegne av Green Sea AS:

1. Skatt østs anke forkastes.
2. Skatteklagenemndas vedtak datert 18. april 2013 for Green Sea AS for inntektsårene 2003-2004 oppheves.
3. Green Sea AS tilkjennes saksomkostninger for Oslo tingrett og Borgarting lagmannsrett.

Til støtte for denne påstanden er det oppsummert anført:

Med unntak for avgjørelsen om tilleggsavgift, er tingrettens dom uriktig i resultat og er basert på feil bevisbedømmelse og uriktig rettsanvendelse.

### **3.1 Endringsligningene - oppheving på materielt grunnlag**

#### **Proforma**

Skatteklagenemnda har uriktig lagt til grunn at avtalene om kansellering av salget av skipene og inngåelsen av leieavtaler for en periode på tre år er et proforma arrangement for at Aktiv Kapital skulle kunne bruke fremførbart underskudd og derved oppnå skattefordeler i konsernet. Vedtakene er basert på feil faktum og må derfor oppheves. Det er ikke bevismessig grunnlag for påstanden om proforma. Tvert imot er det en rekke forhold som underbygger at avtalen om salg av de to skipene ble kansellert, og at partene inngikk nye og reelle avtaler om leie av skipene for en periode på minimum tre år med kjøpsopsjon.

Ved vurderingen av proforma er det spørsmål om partene faktisk har avtalt det som avtaleteksten utad gir uttrykk for - ikke hvorfor. Motiv er derimot relevant ved vurderingen av om det grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring. Staten blander sammen motiv og proforma.

Statuering av proforma vil ha en klart stigmatiserende effekt. Etter rettspraksis og juridisk teori gjelder det et skjerpet beviskrav for at proforma skal kunne legges til grunn - alminnelig sannsynlighetsovervekt er ikke tilstrekkelig. Det vises til Rt-1957-290, Rt-1972-18, Rt-2001-187 og Backer: Norsk sivilprosess side 307, Skoghøy: Tvistemål pkt. 14.7.3 og Schei m. fl.: Tvisteloven, kommentarutgave (2. utgave) side 779. Tingretten har anvendt et for lavt beviskrav. Det er heller ikke grunnlag for å hevde at det gjelder et mindre strengt beviskrav for proformavurderinger i skattesaker enn i saker mellom avtaleparter.

De aktuelle avtalene har alle en klausul om at de skal følge engelsk rett. Avtalenes innhold og spørsmålet om proforma skal derfor avgjøres på grunnlag av engelsk kontraktsrett som har en meget høy terskel for å sette til side noe som proforma. Irma Mignon-formelen gjaldt et rettsforhold utenfor kontrakt og kommer derfor ikke til anvendelse i vår sak.

De sentrale spørsmålene ved proformavurderingen er om de skipseiende selskapene var reelle eiere, om det var en underliggende avtale om kjøpsplikt, om avtalen om eventuell gevinst ved videresalg (profit split) var reell, om selskapets bemanningsavtale var reell og om Crystal Production virkelig hadde oppgaver knyttet til skipene.

Det fremgår av protokollen fra styremøtet i Aktiv Kapital 10. oktober 2003 at salgavtalene ble kansellert. Skipene var i opplag og representerte ingen kontantstrøm. Avtalene om salg ble erstattet med avtaler om løpende leie over tre år og en rett til å kjøpe. Pantsatte aksjer ble solgt etter løpende kontakt med Crystal Productions bank og konsernets ledelse. Salget av aksjene i Crystal Production ble behandlet i samme styremøte.

Crystal Production behandlet salg av pantegjeld og aksjer fremfor salg av skip i styremøte 16. oktober 2003. Crystal Production ASA og Aktiv Kapital ASA sendte begge senere samme dag børsmelding om dette.

Skatteklagenemndas vurdering om at dette var en tildekkingsoperasjon har ikke bevismessig forankring. I endringsvedtaket er det lagt til grunn at Crystal Ocean og Crystal Sea var proforma-eiere av skipene. Det bestrides. De var fortsatt eiere, både formelt og reelt. De skipseiende selskapene mottok ikke noe kjøpsvederlag, de pantsatte skipene og eierskapet ble privatrettslig lagt til grunn også i andre sammenhenger.

De konserninterne bareboat-avtalene ble reinnsatt og utkast til nye tidscertepartiavtaler og driftsavtale med IUM Shipmanagement (IUM) ble behandlet i styremøter. Videreføring av driften i Crystal Production-konsernet med leieavtaler mv. er omtalt i diverse årsberetninger.

Nemnda har tolket avtalene slik at Seatankers hadde plikt til å kjøpe skipene i leieperioden. Det er ikke grunnlag for en slik tolking. Avtalens ordlyd er klar: Leietaker har en opsjon, men ingen plikt til å kjøpe skipene. Protokollen fra styremøtet i Aktiv Kapital 10. oktober 2003 gir heller ikke støtte for den tolkingen nemnda har lagt til grunn. Det gjør heller ikke de øvrige avtalene.

For domstolene har staten anført at Crystal Production ikke kunne betale sin gjeld dersom kjøpsopsjonen ikke ble benyttet. Det er ikke lagt til grunn av Skatteklagenemnda. Retten skal prøve gyldigheten av nemndas vedtak og kan derfor ikke gå inn på denne anførselen. Uansett er anførselen ikke riktig. Crystal Production ASA ble eier av Aktiv Kapital First Investment som hadde formue og skattemessig overskudd i 2004.

Det er heller ikke bevismessig dekning for avtalen om profit split ikke var reell, slik nemnda har lagt til grunn.

Denne avtaleklausulen ble utløst da skipene ble videresolgt i 2007. Det oppstod uenighet om kravet, både fordi avtalens tekst var uklar og fordi et av skipene var etterlyst av indiske myndigheter på grunn av et påstått kontraktsbrudd. Crystal Sea og Seadrill ble også saksøkt. I mai 2008 ble det inngått en forliksavtale der det for salget av M/V Crystal Sea og M/V Crystal Ocean skulle betales henholdsvis USD 1,5 millioner og USD 1 million. Det er derfor ingen tvil om at denne avtaleklausulen var reell.

Skipene, som lå i kaldt opplag, var bemannet. Shipmanagement ble satt ut til firmaet IUM Shipmanagement. Slik utsetting er utbredt innen shipping og er helt upåfallende. Etter avtalen med IUM skulle det for hvert skip være en kaptein og en maskinsjef. Godtgjørelsen er avtalefestet.

I tillegg til avtalen med IUM leide driftsselskapene inn spesialteknisk mannskap ved behov, men stod selv for tilsyn og forsikring av skipene i opplag. Mannskapskostnadene ble betalt ved månedlige forskudd som senere ble avstemt mot regnskapsrapporter.

I det engelske datterselskapet - Crystal Production UK Ltd. - var det også personale som i tillegg til regnskapsføring mv. hadde ansvar for reservedelslageret.

Da avtalene om salg ble kansellert var skipene fortsatt i opplag. Kjøpsopsjonen innebar ikke bortfall av den faktiske rådigheten over skipene ut over det som følger av leieretten og heller ikke bortfall av eierbeføyelser eller eieransvar.

Leietakerne er ikke, slik ligningsmyndighetene hevder, blitt skattemessig eier på grunn av en gunstig kjøpsopsjon. Ved certepartiperiodens utløp var den avtalte opsjonsprisen for begge skipene USD 6 millioner. Dersom leietakerne ikke hadde klart å finne beskjefteigelse for skipene i perioden 2003-2006, er det ikke gitt at opsjonen ville bli utøvd. Skipene hadde ligget i opplag siden 2001 og skrapverdien lå betydelig under opsjonsprisen.

Avtaleverket, børsmeldinger, opplysninger i årsoppgaver og partenes etterlevelse av avtalene viser at det er ikke grunnlag for nemndas konklusjon om proforma. Det må legges til grunn at Crystal Production fortsatt var reell - og derved også skattemessig - eier av skipene. Det har klart formodningen mot seg at tre norske børsnoterte selskaper har løyet om innholdet i forhandlingene.

På denne bakgrunn må konklusjonen bli at Skatteklagenemnda uriktig har lagt til grunn at kanselleringsavtalene og leieavtalene var proforma og at skipene var solgt. Endringsligningene er basert på uriktig faktum og må derfor oppheves.

### **Gjennomskjæring**

Dersom det legges til grunn at kanselleringsavtalen ikke var reell, er det likevel ikke grunnlag for gjennomskjæring på ulovfestet grunnlag.

Etter rettspraksis må to vilkår være oppfylt for skatterettslig gjennomskjæring; det må være bevist at de aktuelle transaksjonene ikke har tilstrekkelig økonomisk egenverdi og at de strider mot skattelovenes formål. Normen er blitt reformulert slik at egenverdi og formålsbetraktninger er smeltet sammen til en totalvurdering med momentstruktur. Egenverdivurderingen er derved blitt siste vilkår, jf. Rt-2006-1232 (Telenor) og Rt-2012-1888 (Dyvi Eiendom).

Ifølge rettspraksis skal den konkrete vurderingen ta utgangspunkt i en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet. Det vises til Rt-2006-1232 (Telenor) avsnitt 51.

I saken her innebærer det at reforhandlingene og videreføringen av driften må sees i sammenheng med Crystal Production-konsernets tidligere virksomhet - det vil si at hele tidshorizonten må

vektlegges, både ved vurderingen av hvilken betydning det har at transaksjonsform er endret underveis og for forskjellen mellom salg av henholdsvis innmat og aksjer og direkte/indirekte eierskap, jf. Rt-2002-456 (Hydro Canada) og Rt-2008-1510 (Reitan). Skatteklagenemnda tar feil når deler av transaksjonen vurderes isolert

Utgangspunktet er at det er lovlig for skattytere å tilpasse seg skattereglene. Endring av transaksjonsform for å spare skatt, gir ikke i seg selv grunnlag for gjennomskjæring. Avgjørelsen beror på en samlet vurdering med utgangspunkt i spørsmålet om hva som var formålet med den aktuelle skatteregelen. Kravet er at det som er gjenstand for vurdering er i åpenbar motstrid med formålet. Når temaet er salg av skatteposisjoner - det vil si at selskapet for øvrig er tomt - er terskelen for å gjennomskjære ifølge rettspraksis at selskapet er så tomt at det skulle ha vært likvidert. Det vises til Rt-1997-1580 (Zenith), Rt-1999-946 (ABB) og Rt-2012-1888 (Dyvi Eiendom).

Tingretten har tatt feil når den i stedet for å vurdere om selskapet var tomt slik rettspraksis krever, stiller krav om at det må foreligge virksomhetsinntekter. Et slikt krav har ikke grunnlag i de relevante rettskildene.

Crystal Production-konsernet var ikke tomt. Det ble lagt ned et målrettet arbeid fra bankene, selskapet og ledelsen for fortsatt drift. For bankene og hovedaksjonærene var aksjesalg som «going concern» å foretrekke fremfor salg av skipene. For Crystal Production-konsernet ville det ikke være mer forretningsmessig begrunnet å selge skipene og likvidere selskapene. Da ville leieinntekter og avtalene om profit split og Chestnut-kravet, som innbrakte betydelige beløp, ha falt bort. Samtidig var Aktiv Kapital interessert i å kjøpe fordringer og aksjer og Seatankers var interessert i å erstatte avtalen om kjøp med en leieavtale med opsjon.

Chestnut-kravet var nominelt på GBP 6 millioner og innbrakte 2,5 millioner. Avtalen om profit spilt innbrakte til sammen USD 2,5 millioner.

Dette viser at Crystal Production-konsernet hadde aktiva som langt overskrider den grensen som er lagt til grunn i rettspraksis om gjennomskjæring ved vurderingen av om et selskap er tomt. Det vises til Rt-1997-1580 (Zenith) der selskapet hadde to bortfestede tomter til en verdi av 4 millioner kroner. Høyesterett fremhevet at dette var «en ikke ubetydelig verdi» selv om det var lite forretningsmessig potensiale i tomtene som var bortfestet til 2050.

Når Crystal Production-konsernet hadde betydelig større verdier er det ikke i strid med formålene bak reglene om fremføring av underskudd og konsernbidrag å akseptere underskuddet.

Gjennomskjæring er også betinget av at den «klart viktigste motivasjonsfaktor» med transaksjonen har vært å spare skatt, jf. Rt-2004-1331 (Aker Maritime) og Rt-2006-1232 (Telenor).

Tingretten har lagt til grunn at hovedformålet var skattebesparelse, men uten å kvantifisere besparelsen selv om det i oktober 2003 var usikkert om hele underskuddet kunne benyttes. Dette er urealistiske antakelser om fremtiden og derfor en uriktig vurdering. De dagjeldende reglene om bortfall av underskudd etter 10 år og bortfall av underskudd ved opphør av virksomhet tilsier

at Aktiv Kapital-konsernet aldri ville komme i posisjon til å utnytte hele underskuddet. Et forslag fra et utvalg om å avvikle 10 års regelen kan ikke tillegges vekt.

Vurderingen må videre justeres for anvendelse av underskudd mot inntekt som ikke var forutsigbar høsten 2003. At Aktiv Kapital i 2004 gjorde to store investeringer som økte virksomheten og som gav betydelige inntekter, kan ikke tillegges vekt - det er situasjonen på transaksjonstidspunktet som er avgjørende. Det må også korrigeres for at Aktiv Kapital selv genererte betydelig netto underskudd til fremføring fra og med 2005.

I den samlede vurderingen må også selskapenes egen oppfatning av mulighetene til å bruke underskuddet vektlegges. I den sammenheng vises til at skatteposisjonene ikke var balanseført i regnskapet. Om selskapet har brukt juridisk bistand i forbindelse med oppkjøpet, kan ikke tillegges vekt.

Bevisene gir ikke grunnlag for å konkludere med at skattebesparelse var det klart viktigste motivet.

I tillegg til at et uriktig faktum er lagt til grunn, er Skatteklagenemndas vedtak også basert på feil rettsanvendelse både ved anvendelsen av den ulovfestede regelen om gjennomskjæring og ved vurderingen av adgangen til å reversere konsernbidrag og må også av den grunn oppheves.

Under enhver omstendighet må gjennomskjæring begrenses slik at Crystal Production-konsernet tillates å føre underskuddet mot fremtidige inntekter i shippingvirksomheten da det ikke kan anses som en illojal omgåelse av skattereglene. Det vises til Prop.78 L (2010-2011) side 66.

### **Endring konsernbidrag**

Subsidiært anføres at selskapene må tillates å reversere konsernbidrag med 80 848 000 kroner. Det har støtte i rettspraksis og juridisk teori. I Rt-2004-1331 (Aker Maritime) lot Høyesterett det stå åpent om det kunne innfortolkes et unntak i saker hvor det var brudd på opplysningsplikten, og fremhevet videre at nekting av å endre konsernbidrag fremstår som en betydelig økonomisk sanksjon overfor skattyter. Det vises videre til utredning fra advokat Einar Harboe 30. oktober 2012 hvor hans vurdering er at skattekontorets begrunnelse for hvorfor selskapene ikke skal kunne endre konsernbidrag og at føringene fra Høyesterett i Rt-2004-1331 gir sterk støtte til en vidtgående endringsadgang.

## **3.2 Passivitet og saksbehandlingsfeil**

### **Passivitet**

Adgangen til å endre ligningene er falt bort på grunn av passivitet fra ligningsmyndighetene.

Skattekontoret traff vedtak 22. desember 2011, det vil si ca. åtte år fra inntektsårets utløp i desember 2003, nesten syv år etter at skattekontoret startet arbeidet med saken, seks år fra endringsvarsel ble sendt i desember 2005, fire år fra ferdigstilt bokettersynsrapport og tre og et halvt år fra skattekontorets egne opplysninger om at vedtak kunne ventes å foreligge vinteren 2008.

En passivitetsperiode på tre år - fra 2008 til 2011 - er ikke akseptabel. Skattyter har et beskyttelsesverdig behov for at saker blir ferdige. Mye av denne tidsbruken skyldtes dessuten ulovlige krav om innsyn i advokatkorrespondanse. Staten kan ikke høres med at rettstilstanden på dette punkt var uklar. Lengre dødperioder etter januar 2008 kan ikke tilskrives skattyterne.

En så lang passivitetsperiode må i føre til at Skatteklagenemndas vedtak oppheves.

Uansett er adgangen til å bygge på proforma falt bort på grunn av passivitet. Anførselene om proforma ble først fremmet i innstillingen fra januar 2013, det vil si om lag ni år fra utløpet av inntektsåret 2003, åtte år etter at skattekontoret begynte å arbeide med saken og syv år fra endringsvarslet ble sendt. I denne sammenheng er det grunn til å påpeke at det ble foretatt et omfattende bokettersyn i 2007 og at det gikk fem år fra faktum var klarlagt til anførselen om proforma ble fremsatt, men uten separat endringsvarsel. Den lange tidsbruken står i sterkt kontrast til den korte fristen skattyter fikk til å imøtegå anførselen om proforma.

### **Saksbehandlingsfeil**

Endringsvedtaket må videre oppheves på grunn av saksbehandlingsfeil.

### **Behandlingen i nemnda**

Dokumentmengden i denne saken er betydelig, skattekontorets vedtak er omfattende og det er også innstillingen til skatteklagenemnda. I tillegg reiser saken mange vanskelige spørsmål.

Skatteklagenemnda har ikke eget sekretariat og det kan derfor stilles spørsmål om dens uavhengighet. At skattekontoret, men ikke skattyter, har adgang til å være til stede i nemndsmøtene underbygger ytterligere at det er grunn til å stille spørsmål om uavhengigheten. Nemndas medlemmer har også dårlige arbeidsvilkår. Det er nå foreslått omfattende reformer for å ivareta hensynet til uavhengighet og bedre arbeidsvilkår.

### **Kontradiksjon**

Endringsvedtakene er også fattet uten at det hadde vært tilstrekkelig kontradiksjon. I en sak hvor det er spørsmål om et så belastende faktum som proforma og å ilegge en administrativ straff på flere millioner kroner, er hensynet til kontradiksjon og en rettferdig prosess særlig viktig.

Skatt øst sendte en revidert innstilling i saken 4. januar 2013 etter at Høyesterett i en dom i desember 2012 (Rt-2012-1888, Dyvi Eiendom) hadde slått fast at skattekontorets syn på gjennomskjæringsnormen ikke var i samsvar med gjeldende rett. Den reviderte innstilling anlegger en helt ny angrepsvinkel og reiser en rekke nye spørsmål knyttet til nye anførsler om proforma. Skattekontoret satte likevel en meget kort frist for bemerkninger og fremhevet at det ikke ville bli gitt utsettelse. Med den knappe fristen ble hensynet til kontradiksjon og derved retten til en rettferdig prosess ikke tilstrekkelig ivaretatt. Mangelen på kontradiksjon blir ytterligere alvorlig når skattyters merknader og rettslige anførsler ikke er gjengitt i sin helhet, til tross for løfte om det

Skattyter fikk heller ikke innsyn i den siste innstillingen med utkast til vedtak. Her er det fremsatt flere påstander og anførsler i disfavør av skattyter som er blitt lagt til grunn uten at de har vært gjenstand for kontradiksjon.



Disse bruddene på den grunnleggende rettssikkerhetsgarantien om rett til kontradiksjon er alvorlige og må føre til at endringsvedtakene oppheves, jf. nærmere nedenfor om virkningene av saksbehandlingsfeilene i saken.

### **Bruk av advokatkorrespondanse - ulovlig bevis**

Skatteklagenemndas vedtak må også oppheves på grunn bruk av ulovlig bevis. Advokater har taushetsplikt og fortroligheten mellom advokat og klient, herunder advokatkorrespondanse, har et sterkt vern både etter norske lovregler og EMK artikkel 8. Det er sikker rett at myndighetene ikke har adgang til å innhente opplysninger hos den som er beskyttet av taushetsreglene.

Opplysninger fra advokatkorrespondanse er likevel blitt brukt. I Skatteklagenemndas vedtak er det vist til opplysninger om skatterådgivning fra dokumenter som ble innhentet i bokettersynet uten at det var gitt samtykke til det. Dette er ulovlig bevis som gir grunnlag for oppheving, både av endringsligningene og ileggelsen av tilleggsskatt.

For oppheving er det tilstrekkelig at det ikke er helt utenkelig at feilen har virket inn på avgjørelsens innhold, jf. ligningsloven § 3-12. Når det, som i saken her, er grove feil og vedtaket er særlig inngripende for parten skal det lite til før ugyldighet inntre.

Oppsummert må saksbehandlingsfeilene både isolert og vurdert samlet føre til at vedtakene oppheves.

### **3.3 Tilleggsskatt**

#### **Lovens vilkår er ikke oppfylt**

Det bestrides at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1. De objektive vilkår for å ilegge tilleggsskatt er ikke oppfylt.

Tilleggsskatt er straff etter EMK artikkel 6 nr. 1. For ordinær tilleggsskatt, er beviskravet klar sannsynlighetsovervekt, jf. Rt-2008-1409 (Sørum). Dette beviskravet gjelder også for fravær av fritaksgrunner, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 57. Ved ileggelse av tilleggsskatt med forhøyet sats er beviskravet det samme som i straffesaker.

De subjektive vilkårene for å ilegge forhøyet tilleggsskatt - forsett eller grov uaktsomhet - er heller ikke oppfylt. Selskapene kan uansett ikke bebreides for eventuell opplysningssvikt. Da tilleggsskatt er straff etter EMK artikkel 6 nr. 1, kommer også uskyldspresumsjonen i artikkel 6 nr. 2 til anvendelse. Det innebærer at tilleggsskatt ikke kan ilegges på rent objektivt grunnlag. Ligningsloven § 10-3 om at tilleggsskatt ikke fastsettes når skattyterens forhold må anses unnskyldelig ivaretar uskyldspresumsjonen. Bestemmelsen kommer til anvendelse i samme utstrekning som uskyldspresumsjonen.

De sentrale dommene om kravene til skattyteres opplysningsplikt er Rt-1992-1588 (Loffland), Rt-1997-1430 (Elf), Rt-1999-1087 (Baker Huges) og Rt-2009-813. Skattyterne i saken her har oppfylt den plikten til å gi opplysninger som følger av rettspraksis. Det avgjørende er hvilken

konkret oppfordring skattyteren har hatt til å legge frem de aktuelle opplysningene eller dokumentene.

Det fremgår av selvangivelsene at selskapene hadde fremførbare underskudd. I selvangivelsen til Crystal Production fremgår det også at underskudd ble avregnet mot konsernbidrag og inntekter fra Aktiv Kapital First Investments Ltd.

Crystal Production opplyste i særskilt vedlegg at Agenor Økonomi har gitt konsernbidrag til Crystal Production og at giverselskapets eier er Aktiv Kapital.

Videre fremgår det i selvangivelsen at Agenor Økonomi AS eide 100 prosent av aksjene i Crystal Production. Av vedlegg fremgår det at Agenor Økonomi hadde ervervet aksjer i Crystal Production i løpet av inntektsåret.

Med dette er opplysningsplikten oppfylt. Skattemyndighetene har fått tilstrekkelige opplysninger til å foreta en korrekt ligning og også til å ta opp spørsmål om gjennomskjæring. De opplysningene som er gitt er heller ikke misvisende.

Manglende utfylling av post 202 i RF-1052 er reparert ved at opplysningene fremgår av vedlegget om konsernbidrag.

Opplysningsplikten omfatter bare faktiske omstendigheter, ikke rekkevidden av rettsregler og heller ikke skattemotiv. Det er heller ingen krav til opplysninger om «avviklingsfase».

Endringsvedtakene bygger på at avtalene om kansellering av salget av skipene og etterfølgende avtaler om leie, var proforma-arrangementer. Det bestrides og skattyter har ikke hatt noen oppfordring til å ta problemstillingen opp med ligningsmyndighetene. Uansett er det ikke bevist at avtalene ikke gjenspeilet de privatrettslige rettigheter og plikter mellom partene.

Selskapene har ikke opptrådt klanderverdig. I klagevedtaket er spørsmålet om unnskyldelige forhold avvist med henvisning til at skattekontoret mener at skattyterne har utvist forsett eller grov uaktsomhet. Spørsmålet om unnskyldelige forhold er ikke vurdert individuelt i kontorvedtaket og klagevedtakene har sammenfallende begrunnelser. Det er ikke tilbakevist med klar sannsynlighetsovervekt at det ikke foreligger unnskyldelige forhold hos skattyterne.

Forutsatt at de objektive vilkår er oppfylt, må det legges til grunn at det foreligger unnskyldelige forhold. Satsen for ileggelse av tilleggsatt skal da reduseres, jf. ligningsloven § 10-4 nr. 2.

Skatteklagenemnda har ilagt 60 prosent tilleggsatt. Skyldkravet - forsett eller grov uaktsomhet - må vurderes individuelt ut fra hvert selskaps egen situasjon. For Crystal Production er spørsmålet om selskapet har opptrådt sterkt klanderverdig når det er lagt til grunn at det var tilstrekkelig at opplysninger om det fremførbare underskuddet, eierskiftet og utnyttelsen av dette underskuddet fremkom av opplysningene i selvangivelsen. For Crystal Ocean og Green See er spørsmålet om selskapene er sterkt å klandre for ikke å ha gitt ytterligere opplysninger om eierskifte for morselskapet.

Skatteklagenemnda har lagt til grunn at selskapene bevisst har holdt tilbake/dekket til relevante opplysninger. Det bestrides og har ikke bevismessig dekning.

Det skjerpede beviskravet er heller ikke oppfylt for følgen av eventuell opplysningssvikt som etter loven er skattebesparelse. I vedtaket er det uten tilstrekkelig bevisgrunnlag lagt til grunn at Aktiv Kapital-konsernet kunne forvente å utnytte i underkant av halvparten av det fremførbare underskuddet før dagjeldende 10-årsregel avskar ytterligere utnytting.

Etter ligningsloven § 10-4 nr. 1 tredje punktum skal tilleggs�katt ilegges med 15 prosent dersom de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder forhold som kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over, herunder opplysninger gitt i tidligere års selvangivelser.

En enkel sjekk av selvangivelsen for 2002 - da Crystal Production var børsnotert - ville ha vist at det hadde skjedd et fullstendig eierskifte i løpet av 2003. Aksjonæropplysninger må også forutsettes å være sendt ligningsmyndighetene av Verdipapirsentralen.

Det er ikke bevist ut over rimelig tvil at selskapene kunne ha oppnådd en skattefordel knyttet til skatteposisjonenens nominelle verdi. Grunnlaget for eventuell tilleggs�katt må derfor under enhver omstendighet reduseres.

Straffen må i alle tilfelle være proporsjonal med overtredelsen, jf. EMK artikkel 6 og Charter of Fundamental Rights of the European Union Article 49. Dette er ikke tilstrekkelig vurdert. Også på grunnlag av denne svikten må det skje en fornyet materiell vurdering av spørsmålet om illeggelse av tilleggs�katt.

### **Krav om avgjørelse innen rimelig tid**

Tilleggs�katten er ikke ilagt innen rimelig tid og sanksjonen er derfor et brudd på EMK artikkel 6 nr. 1 som krever at en avgjørelse skal foreligge innen rimelig tid etter at det foreligger en straffesiktelse - det vil si fra varsel om tilleggs�katt ble sendt i november 2007. Kravet om rimelig tid løper fortsatt. Slutt-tidspunktet er når det foreligger en rettskraftig avgjørelse i saken.

Lang behandlingstid krever en særskilt begrunnelse og er i seg selv en presumsjon for krenkelse, jf. Rt-2004-134. I Rt-2000-996 fremheves betydningen av å påskynde saksbehandlingen dersom det allerede har vært en langvarig tidsbruk. I Rt-2015-1103, som gjaldt straff for skatteunndragelser, ble åtte og et halvt år ansett som usedvanlig lang tid.

Kravet om at en avgjørelse må foreligge innen rimelig tid er ikke oppfylt. I tillegg til det lange tidsforløpet har saksbehandlingen hatt en sporadisk karakter. Eksempelvis gikk det ett år fra endringssak ble varslet til skattekontoret etterspurte ytterligere opplysninger. Da det i november 2007 ble sendt varsel om illeggelse av tilleggs�katt, ble det gitt signaler om at saken ville bli ferdigbehandlet vinteren 2008. Skattyter ba også om at saken ble behandlet så raskt som mulig, men lite skjedde.

Perioden der det urettmessig ble krevd innsyn i advokatkorrespondanse - bortimot ett og et halvt år - må anses som dødtid.

I tillegg kommer at skattekontoret endret syn på faktum syv år etter at de begynte å arbeide med saken.

Tingretten har korrekt kommet til at tilleggsskatten ikke er ilagt innen rimelig tid og at konvensjonskrenkelsen må føre til at den faller bort. Anken fra staten må derfor forkastes.

### **3.4 Forsinkelsesrente på tilleggsskatt**

Fra Oslo kemnerkontor sendte krav om innbetaling av skattekravet, tilleggsskatt og renter og frem til tilleggsskatten ble betalt 3. desember 2012, hadde det påløpt forsinkelsesrenter med 4 885 656 kroner.

Det bestrides at det er tilstrekkelig klar hjemmel for å kreve forsinkelsesrenter av ikke rettskraftig tilleggsskatt, en sanksjon som er straff etter EMK artikkel 6. Tilleggsskatt er ikke nevnt eksplisitt i de bestemmelsene som regulerer renter på forsinket betaling, jf. skattebetalingsloven § 11-1 og § 10-1. Lovgrunnlaget er derfor ikke tilstrekkelig klart til å gi hjemmel for rentekravet.

Med henvisning til Rt-2012-921 og NOU 2003:7 kapittel 9 må det antas at forsinkelsesrenter på tilleggsskatt er en utvidelse av straffen. Forsinkelsesrenter på ikke rettskraftig tilleggsskatt er også i strid med uskyldpresumsjonen i EMK artikkel 6. nr. 2.

I tillegg vises til at departementet i forbindelse med den nye skatteforvaltningsloven som ennå ikke har trådt i kraft, har instruert Skattedirektoratet om å utsette innkrevingen av tilleggsskatt der skattyter har klaget eller brakt saken inn for domstolene.

Det må på denne bakgrunn legges til grunn at det ikke er grunnlag for å kreve forsinkelsesrenter av den ilagte tilleggsskatten.

## **4. Ankemotpartenes påstand og påstandsgrunnlag**

Staten v/Skatt Øst og Oslo kommune v/ Kemnerkontoret har lagt ned slik påstand:

1. Ligningvedtaket om tilleggsskatt for inntektsårene 2003 og 2004 for selskapene Crystal Production AS, Crystal Ocean AS og Green Sea AS, slik den er fastslått av skatteklagenemnda er gyldig.
2. Anken av 6. februar 2015 forkastes.
3. Den avledede anken forkastes.
4. Staten v/ Skatt Øst og Oslo kommune v/Kemneren tilkjennes sakens omkostninger for begge instanser inkludert rettens gebyrer.

Til støtte for denne påstanden er det oppsummert anført:

### **4.1 Endringsligningene - materiell vurdering**

Tingretten har korrekt lagt til grunn at vedtaket om endring av ligningene er gyldig og for denne delen av saken må anken forkastes. Når det gjelder vedtakene om tilleggsatt, har tingretten derimot kommet til uriktig resultat.

### **Proforma og gjennomskjæring**

Gjennomskjæring på ulovfestet grunnlag er hjemlet i rettspraksis. Grunnvilkåret er at «det hovedsakelige formålet» med disposisjonen må være å spare skatt. Det vises til Rt-2012-1888 (Dyvi Eiendom).

Når grunnvilkåret er oppfylt, kan gjennomskjæring foretas dersom det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger, skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig vil stride mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn. Det vises til Rt-2014-227 (Conoco Phillips 2) med videre henvisning til Rt-2012-1888 (Dyvi Eiendom).

Det er Aktiv Kapitals kjøp av aksjer i Crystal Production som gir skattefordeler. Det er følgelig Aktiv Kapitals motivasjon som skal vurderes og det er situasjonen på transaksjonstidspunktet som skal legges til grunn, jf. Rt-1997-1580 (Zenith).

Formålsvurderingen skal baseres på en samlet bedømmelse av «de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet», jf. Rt-2014-227 (Conoco Phillips 2). Motpartene anfører at tidligere skipsfartsvirksomhet og tiltak for å betjene gjeld inngår i de disposisjoner som utgjør en naturlig enhet. Staten er ikke enig i det. Salg av skipene ble endelig avtalt 14. august 2003. De disposisjoner som skal vurderes er de som fremgår av den planen som fremgår av protokollen fra styremøtet i Aktiv Kapital 10. oktober 2003. Elementer som ikke inngår i denne planen belyser verken motiv eller hva som var den forretningsmessige egenverdien. Skattefordelen må veies mot andre forretningsmessige netto fordeler ved transaksjonen.

Det grunnleggende hensynet bak reglene om å tillate fremføring av underskudd, er at skattebelastningen for gode og dårlige år bør kunne utjevnes i samme virksomhet. Hovedregelen er at fremføring av underskudd ikke kan overdras til en annen skattyter, men det er unntak for konsernbidrag. Endring på eiersiden endrer som utgangspunkt ikke adgangen til å benytte reglene om konsernbidrag der den samme virksomheten fortsetter. Men der selskapet er tomt overtar ikke ny eier et selskap med virksomhet og det er da ikke adgang til å benytte underskuddene.

Anvendt på vår sak blir spørsmålet om Aktiv Kapitals hovedsakelige formål med de disposisjoner som ble planlagt og vedtatt 10. oktober 2003 var å spare skatt, eller om det var andre forretningsmessige netto fordeler ved planen som innebar at det å spare skatt ikke var det hovedsakelige formålet.

### **Proforma**

Spørsmålet om andre forretningsmessige virkninger kan først besvares etter at det er avklart om Crystal Production eide skip, det vil si etter en vurdering av om kanselleringsavtalene og leieavtalene var proforma, alternativt om leieavtalene etter sitt innhold i kombinasjon med lånestrukturen reflekterte et salg av skip. Det er de privatrettslige realiteter som skal legges til grunn ved de skatterettslige vurderingene.

Statens syn er at eierskapet til skipene gjennom det avtaleverket som ble etablert på grunnlag av vedtaket i styret i Aktiv Kapital 10. oktober 2003 ble overdratt fra Crystal Production til Seatankers. De vesentlige eierbeføyelsene, som for skip er den økonomiske risikoen for skipenes verdiutvikling og muligheten til å utnytte skipene kommersielt, lå etter avtalene hos Seatankers. Kansellerings- og leieavtalene er ikke uttrykk for de reelle forhold mellom partene og må settes til side som proforma.

Etter rettspraksis skal det mest sannsynlige faktum legges til grunn, jf. Rt-2009-105 (Enskilda). Det gjelder ikke noe skjerpet beviskrav for vurdering av proforma, som i seg selv ikke er rettsstridig. Det er ingen smitteeffekt fra de beviskrav som gjelder for ileggelse av tilleggsskatt over på spørsmål om proforma.

Beviskrav etter engelsk rett skal uansett lovvalg ikke benyttes ved tvist om gyldigheten av norske ligningsvedtak. For spørsmålet om det er grunnlag for skatterettslig gjennomskjæring, er det ikke avgjørende hva partene ville ha vunnet frem med i en tenkt tvist om eierforholdet etter engelsk rett.

Etter statens vurdering har spørsmålet om lovvalg ikke noen betydning for vurderingen av om Crystal Production eide skip. Leieavtalene ble først signert i juli 2004. Kanselleringsavtalene har ingen klausul om engelsk lovvalg for disse avtalene. For leieavtalene må det derfor legges til grunn at de forut for signeringen ikke hadde noen bestemmelse om engelsk lovvalg. Med henvisning til Irma Mignon-formelen må det legges til grunn at det er norsk lov som skal legges til grunn for vurderingen av leieforholdene høsten 2003.

Den 14. august 2003 ble det inngått avtale om salg av skipene. Salgssummen var USD 26 millioner med tillegg av inntil USD 3 millioner ved beskjeftigelse innen ca. 12 måneder.

I styrevedtaket 10. oktober 2003 ble det lagt en samlet plan som innebar overtakelse av Crystal Production ved kansellering av avtalene om salg av skipene, kjøp av fordringer fra bankene, kjøp av 37 prosent av aksjene som var pantsatt til bankene, tilbud om refinansiering til Crystal Production med nedsettelse av aksjekapital og rettet emisjon og tvangsutløsning av resterende aksjonærer.

For Crystal Production innebar det nye avtaleverket at skipene ble kjøpt tilbake for USD 26 millioner, at selskapet ikke hadde netto kostnader ved kansellering og utleie, at Crystal Production ikke hadde eierrisiko for skipene eller risiko for skipenes videreutvikling og at Crystal Production ikke kunne utnytte skipene kommersielt.

Lånestrukturen innebar at Fredriksens selskaper finansierte/garanterte for betaling av USD 26 millioner til Crystal Production som ved det ble sikret samme oppgjør som ved salgavtalen. Den eneste forskjellen var at betalingen skjedde over en periode på tre år med rentekompensasjon og at vederlaget i avtaler ble klassifisert som leie/opsjon.

Crystal Production hadde ikke regning og risiko ved at skipene lå i opplag. I leieavtalene var leien fastsatt i to elementer: Capital expence (Capex) og Operating expence (Opex). Opex-delen var fast så lenge skipet lå i opplag. Disse kostnadene skulle dekkes av Seatankers.

Det må videre legges til grunn at opsjonen var forutsatt å skulle benyttes uavhengig av utformingen av leieavtalene. Av styrevedtaket fremgår det at leieavtalene skulle sikre gjeldsbetjening av USD 26 millioner og at Aktiv Kapital hadde fått opplyst at Greenwich Holding var indirekte forpliktet til å garantere for lån på USD 20 millioner og opsjonen på USD 6 millioner uten avdrag i treårsperioden. I note til årsregnskapet til Agenor Økonomi for 2003 fremgår det at lånet fra Greenwich var avdragsfritt og forfalt 15. oktober 2006 eller tidligere dersom kjøpsopsjonen ble utøvd før utløpet av leieperioden. Dette underbygger at partene har hatt en felles forståelse om at lånet utgjorde en forskuddsbetaling for kjøp.

Leien skulle betales på «hell or high-water terms», det vil si at den var en bortimot absolutt forpliktelse som innebar sikkerhet for oppgjør av USD 20 millioner. Da kanselleringsavtalene ble inngått, hadde Agenor Økonomi ikke verdier av betydning. De siste USD 6 millioner kunne bare betales tilbake fullt ut dersom opsjonen ble benyttet.

Statens syn er videre at avtalen om profit split ikke er reell. Partene la seg imellom til grunn at denne klausulen ikke innebar noen oppfylleelsesplikt. For Seatankers var denne avtaleklausulen irrasjonell. Det er ingen grunn til at selskapet først skulle betale kanselleringsgebyr og deretter profit split.

I september 2006 ble skipene solgt for til sammen USD 6 millioner kroner, det vil si samme som opsjonsprisen. Profit split-klausulen ble da ikke aktuell.

Etter opsjonsutøvelse og videresalg ble skipene solgt eksternt i februar 2007. Profit split ble verken krevd eller betalt innen den avtalte fristen. Krav ble først satt frem etter at ligningsmyndighetene 8. mars 2007 varslet bokettersyn. Partene inngikk en avtale benevnt profit split på USD 2,5 millioner. Statens syn er at dette beløpet ikke er oppgjør for profit split, men at Seatankers som ledd i dette oppgjøret mottok andre verdier tilsvarende samme beløp.

Avviklingen av profit split-avtalen viser at det ikke var partenes forutsetning at dette var et krav som skulle gjøres opp etter sitt innhold. Når bestemmelsen likevel ble tatt inn i avtalen, viser det at partene seg i mellom la noe annet i leieavtalen enn det som fremgår utad.

Leieavtalene ble først signert sommeren 2004 og er derfor tilbakedatert. For Crystal Sea innebærer tilbakedateringen at tidscertepartiavtalen, slik den er fremlagt, aldri var effektiv. For dette skipet ble det inngått bareboat-avtaler fra 25. juni 2004 med avtalt levering 1. juli, det vil si før leieavtalen ble endelig signert.

Det må etter dette legges til grunn at den økonomiske interessen i skipene var overført fra Crystal Production til Seatankers allerede ved kanselleringsavtalene 16. oktober 2003. For forholdet mellom partene hadde leieavtalene ingen økonomisk realitet.

Kanselleringsavtalene og den påfølgende inngåelsen av leieavtaler ga ikke Crystal Production noen faktisk råderett over skipene. Crystal Production kunne heller ikke utnytte skipene kommersielt. For Crystal Production ville det ikke ført til noen endringer i netto inntekter om skipene ble beskjeftiget, men for Seatankers ville verdien ved beskjeftigelse øke betydelig. I tillegg kunne Seatankers utnytte opsjonen.

Crystal Production hadde heller ikke noe reelt ansvar for bemanningen av skipene i opplag. Det må legges til grunn at Crystal Production ikke hadde noen avtale med IUM før sommeren 2004. Høsten 2003 hadde IUM derfor ikke noen fysisk tilstedeværelse på skipene på vegne av Crystal Production. Videre var det Seatankers som hadde ansvaret for vedlikehold av skipene.

Det må videre legges til grunn at Crystal Production ikke hadde noen juridisk råderett over skipene som eier. Opsjonsavtalen med Seatankers innebar at Crystal Production ikke kunne selge i opsjonsperioden, heller ikke med påhefte av opsjonsklausulen. Seatankers kunne derimot når som helst selge skipene etter utøvelse av opsjonen. Crystal Production var også avskåret fra å ta opp ytterligere lån og hadde derfor ikke rettslig adgang til å pantsette skipene.

Seatankers morselskap hadde garantert for leien. For Seatankers var heving derfor utelukket. Crystal Production kunne bare heve dersom Seatankers ikke betale leien, noe som i praksis var helt urealistisk. De facto var heving av leieavtalene utelukket.

Crystal Production hadde heller ikke noen økonomisk risiko knyttet til skipenes videreutvikling. Som følge av lånestrukturen fremstod det i 2003 som uaktuelt at opsjonen ikke ville bli benyttet. Uansett verdiutvikling ville det være økonomisk lønnsomt for Seatankers å benytte opsjonen. Kontraktreguleringen innebar med det en sikkerhet for kjøpesummen.

Tidscertepartiavtalene var utformet slik at Crystal Production fikk dekket utgifter krone for krone, men ville ikke gi Crystal Production noe overskudd. Etter statens syn hadde Crystal Production heller ikke noen risiko for driftskostnader. Avtalene hadde klausul om forsikringsplikt og Seatankers hadde risikoen for eventuelt oljesøl. Risikobildet for Seatankers tilsvarer ikke en alminnelig leieavtale, men derimot det ansvar som følger med å eie skip.

Chestnut-kravet er ikke egnet til å underbygge at avtalene om kansellering og leie av skipene var reelle mellom partene. I den perioden Crystal Production og kreditorene arbeidet parallelt med mulighetene til salg av henholdsvis selskap eller skip, er det ikke påvist at det var noe tema om Chestnut-kravet kunne falle vekk ved salg av skipene. De ankende parter har opplyst at kravet var verdt GBP 100 000 våren 2008. Det må imidlertid legges til grunn at det var vesentlig mindre verdt i 2003. Det vises til at Chestnut-feltet i den mellomliggende perioden hadde fått tillatelse til å starte produksjon.

I et notat av 28. august 2003 fra Price Waterhouse Coopers fremgår det at det er fare for at underskuddet ville falle bort dersom skipene ble solgt. Skipene var da allerede solgt. Motparten kan ikke høres med at Chestnut-kravet var en del av begrunnelsen for å kansellere salget.

Oppsummert må det legges til grunn at kanselleringsavtalen og de etterfølgende leieavtaler er proforma og at den reelle avtalen mellom partene var salg av de to skipene.

Alternativt, dersom leieavtalen legges til grunn, blir konklusjonen likevel at det var Seatankers som var reell eier når avtalen sees i sammenheng med lånestrukturen. Avtalearrangementet innebar at alle juridiske og faktiske beføyelser over skipene lå hos Seatankers.

### **Gjennomskjæring**

Grunnvilkåret for gjennomskjæring er at det å spare skatt har vært det hovedsakelige motivet.



Gjennom Agenor Økonomi betalte Aktiv Kapital USD 30 millioner med tillegg av arbeidskapital på inntil USD 1 million for fordringer på og aksjer i Crystal Production. Spørsmålet er hvilke forretningsmessige fordeler de kunne vente av dette. Med utgangspunkt i situasjonen 16. oktober 2003 kunne Aktiv Kapital se for seg to økonomiske scenarier: enten at skipene var verdt mer enn USD 6 millioner etter tre år eller at de hadde en lavere verdi. Uansett verdiutvikling ville skipene gi negativ nominell avkastning på minst USD 2,5 - 3,5 millioner.

Dersom skipene etter tre år var verdt mer enn USD 6 millioner, ville CP motta kanselleringsgebyr på USD 1,5 millioner og leie på USD 20 millioner med rentekompensasjon. Skipene ville ikke gi andre inntekter. Seatankers ville benytte opsjonen slik at Agenor Økonomi ikke måtte betale tilbake lånet på USD 6 millioner. Samlet ville skipene gi USD 27,5 millioner som ville gå til å betjene gjeld.

Ved det andre scenariet ville inntektene fra skipene være de samme. Dersom opsjonen ikke ble benyttet ville Aktiv Kapital stått igjen med USD 21,5 millioner og et skip som var mindre verdt enn USD 6 millioner. Motpartene kan ikke høres med at Crystal Production da ville vært eier av skip som potensielt kunne være lønnsomme. Forretningsplanen er da i realiteten å benytte USD 9,5 millioner på skip som er mindre verdt enn USD 6 millioner.

Dette reiser spørsmål om det i 2003 var andre omstendigheter som innebar forventet positiv avkastning. Motparten har fremholdt Chestnut-kravet og avtalen om profit split.

Chestnut-kravet var ikke verdsatt som del av beslutningsgrunnlaget for kjøpet av aksjene i Crystal Production. Under enhver omstendighet må det legges til grunn at dette kravet hadde en betydelig lavere verdi i 2003 enn i 2008 da verdien ble antatt å være GBP 100 000, jf. foran. Dette kravet kunne derfor ikke rettferdiggjøre bruk av USD 2,5 - 3,5 millioner over tre år.

Det kan heller ikke legges til grunn at avtaleklausulen om profit split var Aktiv Kapitals hovedsakelige motivasjon da denne avtalen ikke var reell mellom partene.

Subsidiært - dersom det legges til grunn at avtalen om profit split ikke var proforma - var det i 2003 høyst usikkert hva den kunne utbringe. Skipene hadde ligget i opplag siden 2001 og det var stor usikkerhet knyttet til om de ville bli videresolgt.

Det er uansett ikke sannsynliggjort at Chestnut-kravet eller avtalen om profit split var motiverende for Aktiv Kapital.

Statens syn er at kjøpet av Crystal Production ikke var en forretningsmessig beslutning med mindre underskuddet til fremføring begrunnet investeringen. Det å spare skatt var derfor det hovedsakelige motivet.

Hele underskuddet til fremføring samt årets underskudd ble fremført ved ligningen for 2003. Etter at varsel om endring av ligningene ble sendt i desember 2005 har Crystal Production ikke benyttet underskuddet, men det ble fortsatt fremført.

For gyldigheten av endringsvedtakene er det tilstrekkelig at grunnvilkåret - at det å spare skatt var det hovedsakelige formålet - er oppfylt. Om Aktiv Kapital så for seg at hele eller bare deler av underskuddet ville redusere skatt på annen inntekt, er ikke avgjørende. Når underskuddet i sin helhet er ført opp til fremføring, viser det imidlertid at hele underskuddet i Crystal Production har inngått i motivasjonen. Dette underbygges av at årsberetningen for Aktiv Kapital i 2002 viser at selskapet høsten 2003 hadde tro på at selskapet ville gå med overskudd. Det fremgår videre av rapport for 4. kvartal at styret ventet fortsatt vekst i omsetning og resultat sammenlignet med 2003.

På denne bakgrunn må det legges til grunn at skattemotivasjonen var enerådende i 2003.

Etter 16. oktober 2003 var Crystal Production ikke eier av skipene og de ga derfor heller ikke Crystal Production inntekter fra skipsfartsvirksomhet i form av leie og opsjonsvederlag.

Spørsmålet blir videre om det Crystal Production hadde andre realaktiva som innebar mulighet for fortsatt skipsfartsvirksomhet som kunne gi inntekter, eller om selskapet var tomt. Dersom det legges til grunn at kanselleringsavtalene og leieavtalene er proforma, er også avtalen om profit split proforma. Uansett utgjorde avtalen om profit split et betinget krav, det vil si en finansiell fordring og ikke et realaktivum. Crystal Production kunne ikke drive skipsfartsvirksomhet med en slik fordring.

Crystal Production hadde høsten 2003 heller ikke ansatte som i kombinasjon med realaktiva kunne gi inntekter i skipsfartsvirksomhet etter 16. oktober 2003. Chestnut-kravet var en finansiell fordring. Selv om det ble arbeidet med inndriving av kravet, ville ikke det utgjøre noen skipsfartsvirksomhet.

Crystal Productions britiske datterselskap kunne heller ikke hatt netto inntekter eller egne kostnader knyttet til lagerhold etter 16. oktober 2003. Dersom retten ikke legger proforma til grunn, var dette selskapets rolle under enhver omstendighet begrenset til viderefakturerings uten fortjeneste, noe som etter statens syn ikke innebærer skipsfartsvirksomhet.

På denne bakgrunn må det legges til grunn av Crystal Production var tomt da aksjene ble solgt.

Når det hovedsakelige formålet med transaksjonen var å spare skatt og det oppkjøpte selskapet var tomt, ville det være i strid med formålet med skattereglene å anvende underskuddet i selskapene i kjøpers konsern. Det innebærer at skatteposisjonene falt bort da aksjene i Crystal Production ble solgt. Skatteklagenemnda har ikke lagt til grunn et uriktig faktum. Vedtakene er heller ikke basert på noen feil ved rettsanvendelsen eller bevisbedømmelsen.

### **Endring av konsernbidrag**

Forutsetningen for de ankende parters subsidiære anførsel om endring av konsernbidrag er at skipene var solgt. Det innebærer at skattyterne ved opplysningssvikten har handlet illojalt. De har derfor ikke noe krav på slik endring, jf. Rt-2004-1331 (Aker Maritime).

## **4.2 Passivitet og saksbehandling**

### **Bruk av advokatkorrespondanse**

Det er ikke grunnlag for å oppheve ligningsvedtakene begrunnet i at de er basert på ulovlig innhentede bevis, slik de ankende parter anfører. Prinsipalt gjøres det gjeldende at det under sakens behandling ble gitt samtykke til fremleggelse av fakturaene for advokattjenester. Denne informasjonen er derfor ikke lenger omfattet av taushetsplikten. Bruk av advokatkorrespondanse er da heller ikke i strid med EMK artikkel 8. Et tilbakekall av samtykke har ikke tilbakevirkende kraft, jf. Rt-2003-219 og Rt-2013-1206.

Overleveringen av fakturaene bygget på et informert og gyldig samtykke. Advokat Banoun, som representerte skattyterne, var til stede under åpningsmøtet for bokettersynet.

Ligningsmyndighetene ba da om fremleggelse av dokumenter utarbeidet av rådgivere, herunder advokater. Det ble gjort oppmerksom på adgangen til å forsegle dokumenter. Selv om fakturaer ble lagt frem, ble korrespondanse med advokatfirmaet Wiersholm ikke fremlagt. Det viser at de ankende parter var oppmerksom på problemstillingen og valgte å legge frem fakturaene. De ankende parter kan ikke høres med at bruken av fakturaene likevel er ulovlig fordi skattyterne ikke visste hva de skulle brukes til.

Subsidiært anføres at nemnda i sin begrunnelse ikke har bygd direkte på disse fakturaene. Fakturaene er nevnt, men det er ikke grunn til å anta at de på noen måte har virket bestemmende på vedtakets innhold.

Endringsvedtaket er derfor ikke ugyldig, verken etter forvaltningsloven eller EMK artikkel 8 og EMDs praksis om bruk av eventuelt ulovlig tilveiebrakte bevis. Samlet har den forvaltningsmessige saksbehandlingen uansett vært rettferdig.

### **Passivitet**

Anførselen om at Skatteklagenemndas vedtak må settes til side på grunn av passivitet, bestrides.

De sentrale dommene om passivitet er Rt-1967-581 (Rodeløkken), Rt-1992-236 (Breiland) og Rt-1995-1883 (Slørdahl). Avgjørelsen beror på en konkret vurdering der de sentrale momentene er sakens kompleksitet, om skattyter kan bebreides for tidsbruken og innrettelseshensynet. Etter rettspraksis er tidsbruken i seg selv ikke avgjørende selv om det har gått lang tid. Sakens faktum er omfattende og den reiste mange vanskelige rettslige spørsmål, herunder spørsmål om taushetsregler var til hinder for å kreve at advokatkorrespondanse ble lagt frem for ligningsmyndighetene. Den tid det tok å få avklart dette, kan ikke anses som dødtid.

Skattyterne i saken her har heller ikke på noe tidspunkt av sakens behandling hatt en berettiget forventning om at saken var henlagt.

Det er ikke holdepunkter for at passivitet ved proforma bevismessig skal vurderes på noen annen måte enn andre faktiske forhold. Beviskravet er alminnelig sannsynlighetsovervekt som ellers i privatrettslige forhold.

Skatteklagenemnda har for øvrig full overprøvingsrett og er ikke bundet av det skattekontoret har lagt til grunn i sitt vedtak. Nemnda har ikke bygget på feil faktum når den har lagt til grunn at kanselleringen og de etterfølgende leieavtalene var proforma.

### **Kontradiksjon**

De ankende parter kan heller ikke høres med anførselen om mangel på kontradiksjon ved sakens behandling. Skattyterne har hele veien hatt innsyn i og tilstrekkelig tid og muligheter til å kommentere og imøtegå ligningsmyndighetens anførsler og vurderinger. Det gjelder også for innstillingen fra januar 2004. Skattyterne og deres advokat var godt kjent med saken og innga et omfattende tilsvaer til innstillingen.

De ankende parter har også fremsatt anførsler knyttet til Skatteklagenemndas behandling. Staten bestrider at det er noen saksbehandlingsfeil knyttet til Skatteklagenemndas behandling av saken. Nemnda behandlet saken i utvidet møte. Medlemmene hadde alle vedlegg på papir og tid til forberedelse før møtet. Det er ingen holdepunkter for at saken ikke er blitt behandlet forsvarlig i nemnda. At det senere er vedtatt en ny nemndordning, har ingen betydning.

Etter dette må det legges til grunn at det ikke hefter noen feil ved saksbehandlingen.

Dersom lagmannsretten kommer til at det ble begått saksbehandlingsfeil, reguleres konsekvensene av ligningsloven § 3-12 som tilsvaerer forvaltningsloven § 41. Etter denne bestemmelsen er et vedtak likevel gyldig dersom det er grunn til å regne med at feilen ikke har virket bestemmende på dets innhold. Det er nettopp tilfelle i saken her. Det er ingen tenkelig grunn til at saken ville ha blitt henlagt av ligningsmyndighetene på grunn av tidsbruken. Staten kan heller ikke se at det foreligger noen omstendigheter som tilsier at eventuelle feil ved sakens behandling har virket bestemmende på innholdet, verken når det gjelder den materielle endringen av ligningene eller ileggelsen av tilleggsskatt.

### **4.3 Tilleggsskatt**

#### **Lovens vilkår**

Tilleggsskatt ilegges når skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, jf. ligningsloven § 10-2 første ledd.

I skjema RF-1052 post 202 skal det om eierskifte opplyses om «antall aksjer som er omsatt etter aksjeeierbok/aksjeeierregisteret.» Denne posten er ikke fylt ut i selvangivelsen for Crystal Production. Det er gitt opplysning om aksjehandel og «ervertsdato». Dette angir imidlertid ikke om terskelen for 90 prosent eierskap ble passert i løpet av 2003, som er en sentral informasjon til ligningsmyndighetene.

For Green Sea og Crystal Ocean innebærer opplysningsplikten at det skulle vært gitt opplysninger om eierskifte av aksjer i Crystal Production uavhengig av skjemaets utforming.

Uansett gjelder det en utvidet opplysningsplikt i konsern, jf. Rt-1995-124. (Schlumberger). Det ble ikke opplyst i selvangivelsene om «tomt» selskap, det vil si at det ikke lenger hadde virksomhetsinntekter.

Ved tvilsomme løsninger, er det en utvidet opplysningsplikt, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 38-39. Det fremgår klart av rapporten fra Price Waterhouse Coopers at det var fare for bortfall av underskudd ved salg av skipene.

Selskapenes selvangivelser ga ingen oppfordring til ligningsmyndighetene om å be om ytterligere opplysninger. Motpartenes anførsel om at ligningsmyndighetene kunne gått til tidligere års selvangivelser og at opplysningene derfor var lett kontrollerbare, er ikke holdbar.

Selvangivelsene for tidligere år ville uansett ikke gitt svar. Crystal Production ASA var på det tidspunktet børsnotert og skulle ikke opplyse om aksjonærer. Opplysninger fra Verdipapirsentralen er heller ikke, slik det anføres fra den annen side, lett kontrollerbare i forhold til temaet i saken her.

Det er et vilkår for ileggelse av tilleggsskatt at opplysningssvikten kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Det fremgår av årsrapportene for 2002, 2003 og 2004 at utsiktene ble vurdert som svært positive. Da selvangivelsene ble inngitt kunne opplysningssvikten utvilsomt ha ført til fastsetting av for lav skatt.

Det er bevist ut over rimelig tvil at det ble gitt ufullstendige eller uriktige opplysninger og at dette ga en mulighet for å spare skatt. De objektive vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt.

For skjerpet tilleggsskatt er det et krav at skattyter har handlet forsettlig eller uaktsomt ved å gi ufullstendige eller uriktige opplysninger og forstod eller burde ha forstått at dette kunne ha ført til skattemessige fordeler, jf. ligningsloven § 10-5.

Crystal Production var utvilsomt kjent med spørsmålet om transaksjonene kunne gjennomkjæres som følge av at leiekontraktene reelt innebar et salg av skipene. Det fremgår av styrevedtaket 10. oktober 2003 at Crystal-konsernets skatteposisjoner kunne ha en verdi for Aktiv Kapital-konsernets norske virksomhet. At administrasjonen understreket at dette ikke var tillagt noen vekt av betydning, er ikke troverdig. Det må legges til grunn at opplysningssvikten er forsettlig.

Bevisene - uten at det er nødvendig å legge vekt på fakturaer fra advokater - viser at Crystal Production ved innlevering av selvangivelsene sommeren 2004 og 2005 la til grunn at det var en mulighet for at hele underskuddet kunne utnyttes. Det var store muligheter til videreføring av underskuddet uavhengig av virksomhet og den dagjeldende 10-års fristen. Forslaget om å oppheve 10-års fristen for fremføring av underskudd var godt kjent i skatterettsmiljøet.

Unnskyldningsgrunner er ikke aktuelt ved grov uaktsomhet eller forsett, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 42.

### **Krav om avgjørelse innen rimelig tid**

Tilleggsskatt er å anse som straff etter EMK artikkel 6 som oppstiller krav om at sanksjonen skal ilegges innen «rimelig tid». Tingretten har kommet til uriktig resultat når det er lagt til grunn at ileggelsen av tilleggsskatt er brudd på artikkel 6 på grunn av tidsbruken.

Fristen begynte å løpe 23. november 2007 da det ble sendt varsel om tilleggsskatt. Fristutløpet er rettskraftig dom, men anke til Høyesterett kan ikke forskutteres.

Hva som er rimelig tid beror på en konkret helthetsvurdering der det skal legges vekt på sakens karakter og kompleksitet, partens adferd og fremdriften i saksbehandlingen, jf. Rt-2004-134 (Auditron). En saksbehandlingstid på åtte år utgjør ikke i seg selv et konvensjonsbrudd, men krever en forklaring, jf. Rt-2000-996

Forutsetningen for denne vurderingen er at lagmannsretten har kommet til at skipene ble solgt til tross for et omfattende materiale som skulle underbygge at det dreide seg om leieforhold. Det er ingen tvil om at denne saken er omfattende og komplisert, både faktisk og rettslig. Det har heller ikke vært liggetid i form av total inaktivitet, jf. HR 2016-225-S.

Skattyters uriktige og misvisende informasjon førte til behov for bokettersyn.

At ligningsmyndighetene ba om tilgang til advokatkorrespondanse og at det tok en viss tid å få avklart dette rettsspørsmålet, kan ikke anses som «dødtid». Dette var den gang et komplisert og tvilsomt spørsmål. At det i ettertid viste seg at overordnet ligningsmyndighet kom til en konklusjon i samsvar med de ankende parterers påstand, innebærer ikke at denne perioden på godt og vel ett år kan likestilles med dødtid.

Subsidiært - dersom retten kommer til at det foreligger konvensjonskrenkelse - krever EMK artikkel 14 «effective remedy». Hvor stor straffereduksjonen skal være må vurderes konkret, men bør ikke gå lenger enn det som er nødvendig for reparasjon, jf. HR-2016-225-S og Rt-2000-996.

#### **4.4 Forsinkelsesrente på tilleggsatt**

Tilleggsatt kan ilegges etter avgjørelse i første administrative instans. Dersom tilleggsatten ikke betales, kan det kreves renter.

Renter av tilleggsatt har ikke et pønalt formål og er ikke straff. Formålet er å oppfordre til betaling. Rentekravet er ikke i strid med EMK, jf. EMDs dom i saken Casagrande v Italia. Klagen, som var basert på at renter var straff, ble avvist. Det samme er lagt til grunn i norsk rettspraksis, jf. Rt-2012-921.

Forsinkelsesrenter har også tilstrekkelig klar lovhjemmel i skattebetalingsloven § 11-1 jf. § 10-1.

### **5. Lagmannsrettens syn på saken**

#### **5.1 Endringsadgang**

Lagmannsretten behandler først anførselene om at Skatteklagenemndas vedtak må oppheves på grunn av passivitet eller saksbehandlingsfeil.

#### **Passivitet**

Vedtakene gjelder endring av ligningene for inntektsårene 2003 og 2004. Skattekontoret traff vedtak 22. desember 2011. Etter klage traff Skatteklagenemnda vedtak 18. april 2013. Spørsmålet er om adgangen til endring er falt bort på grunn av passivitet.

Den 15. desember 2005 ble skattyterne varslet om at ligningskontoret mente at det var grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring.

Etter at selskapene hadde inngitt tilsvaer og på anmodning fremlagt ytterligere dokumentasjon, ble bokettersyn i Aktiv Kapital, Crystal Production og Agenor Økonomi varslet 8. mars 2007. Bokettersynsrapporten forelå 8. oktober 2007 og ble oversendt skattyterne i begynnelsen av november.

Den 23. november 2007 ble det sendt varsel om tilleggsskatt med den begrunnelse at det var gitt mangelfulle opplysninger.

I januar 2008 ble skattyterne underrettet om at skattekontoret regnet med å ha innstillingen klar i løpet av februar/mars.

Den 25. februar 2008 ga skattekontoret pålegg om fremleggelse av ytterligere dokumentasjon, herunder korrespondanse mv. med advokatfirma Wiersholm, Mellbye & Beck. Dette kravet ble avvist under henvisning til advokaters taushetsplikt. Skattekontoret fastholdt kravet og advokat Banoun brakte saken inn for overordnet myndighet. Pålegget ble i Skattedirektoratets vedtak 1. september 2009 frafalt for dokumenter som var omfattet av taushetsplikten.

I juni 2010 ba skattekontoret om ytterligere opplysninger som ble besvart i august.

Utkast til vedtak ble sendt skattyterne til innsyn i august 2011. Etter at tilsvaer var inngitt, traff skattekontoret 22. desember 2011 vedtak om gjennomskjæring, ileggelse av tilleggsskatt med 60 prosent og ikke adgang til å endre konsernbidraget. Vedtaket ble påklaget.

Skattekontorets første innstilling til nemnda ble avgitt 17. september 2012. Skattyterne innga merknader og ba om innsyn i revidert innstilling, noe som ble avslått. En ny innstilling ble likevel sendt skattyterne til innsyn 4. januar 2013 med en kort frist for merknader. I denne innstillingen ble det lagt til grunn at kanselleringsavtalene var proforma. Nemnda traff vedtak i saken 18. april 2013.

Saksbehandlingen har samlet sett tatt lang tid. Ikke minst av den grunn er det uheldig at ligningsmyndighetene brukte mer enn ett år på å avklare om det var adgang til å kreve innsyn i advokatkorrespondanse med den konsekvens at saksbehandlingen i den perioden ikke hadde noen fremdrift av betydning. Etter lagmannsrettens syn var dette et rettsspørsmål som ikke burde anses som særlig tvilsomt, og som i alle fall burde ha vært avklart raskere.

Skattytere har krav på en avgjørelse innen rimelig tid, jf. Rt-1967-581. Tidsbruken må vurderes opp mot sakens karakter - i dette tilfelle en meget omfattende og kompleks sak, både faktisk og rettslig. Det må i den samlede vurderingen også legges vekt på om skattyteren er noe å bebreide og - i forlengelsen av det - om skattyter må anses å ha hatt en berettiget forventning om at ligningsbehandlingen var avsluttet, jf. Rt-1992-236 og Rt-1995-1883. Etter lagmannsrettens vurdering har skattyterne i saken her gitt mangelfulle opplysninger, se nedenfor, og forventnings- og innrettelseshensynet har da mindre vekt. Med sakens historikk - varsler om endring av ligningene og ileggelse av tilleggsskatt og innstilling til nemnda - er lagmannsrettens vurdering at de ankende parter ikke på noe tidspunkt kan ha fått en berettiget forventning om at saken var blitt avsluttet eller lagt bort og at det ikke ville bli truffet noe vedtak i saken.

Selv om saksbehandlingen har tatt lang tid og det kan reises kritikk mot fremdriften, er lagmannsrettens samlede vurdering at adgangen til å endre ligningene ikke er falt bort på passivitetsgrunnlag på grunn av det samlede tidsforløpet.

De ankende parter har subsidiært anført at adgangen til å legge til grunn proforma uansett er falt bort på grunn av passivitet. Anførlene om proforma ble først satt frem i skattekontorets innstilling i januar 2013. Det er fem år etter at bokettersynsrapporten forelå og halvannet år etter den første innstillingen til nemnda der det i gjennomskjæringsvurderingen ble lagt til grunn at det dreide seg om reelle transaksjoner.

Etter lagmannsrettens syn er det uheldig at anførselen om proforma, som innebar en ny vurdering av de faktiske forholdene i saken, kom etter så vidt lang tid. Lagmannsretten er likevel kommet til at adgangen til å legge til grunn at transaksjonene var proforma ikke er falt bort på grunn av passivitet. I denne vurderingen har lagmannsretten, i tillegg til de samme momenter som ved vurderingen av den samlede tidsbruken, også lagt vekt på at proforma-vurderinger i komplekse saker som det her er tale om, forutsetter mye og krevende analysearbeid. Hertil kommer at proforma-synspunktet også var drøftet i skattekontorets vedtak. Det vises til vedtaket side 63 hvor det er uttalt at skattekontoret prinsipielt har lagt til grunn at «de sist formaliserte eller omstrukturerte avtaler knyttet til kansellering, i kombinasjon med leie/opsjonsavtale må ses som en konstruksjon som ikke tillegges vekt ved bedømmelsen av egenverdi». Det fremkommer også på side 59 at skattekontoret vurderte at transaksjonene med kansellering av salgene og omgjøring til leieavtaler i kombinasjon med kjøpsopsjon, herunder avtalen om profit split, «var disposisjoner som tok sikte på å skape et skinn av forretningssmessighet samt å unngå kontinuitetsbrudd for virksomheten». Selv om skattekontoret valgte å bedømme hvilken egenverdi det samlede avtaleverket ga transaksjonene, viser dette at proforma-synspunkter har vært fremme.

Lagmannsretten kommer tilbake til betydningen av saksbehandlingstiden når det gjelder tilleggsskatt.

### **Saksbehandlingen - sakens behandling i nemnda**

Som grunnlag for påstanden om ugyldighet har de ankende parter påberopt mangel på kontradiksjon før skatteklagenemnda traff vedtak, at nemnda har lagt vekt på ulovlig innhentede bevis i form av advokatkorrespondanse og at det er svakheter ved selve nemndbehandlingen.

Det er blant annet anført at det er en vesentlig svakhet ved saksbehandlingen at skattekontoret, men ikke skattyter, har adgang til å være tilstede i nemndsmøtene og at nemndas medlemmer har dårlige arbeidsvilkår, noe som anføres å være særlig bekymringsfullt i en sak med slikt volum som denne. Lagmannsretten finner ikke grunn til å gå nærmere inn på disse mer generelle anførlene ut over å vise til det som er opplyst om at saken ble behandlet i utvidet møte, at det var tid til forberedelse og at alle vedlegg forelå på papir. Etter lagmannsrettens syn er det avgjørende i denne sammenheng om det har vært kontradiksjon om de faktiske forhold og rettslige tilnærminger som nemnda har lagt til grunn.

### **Saksbehandlingen - kontradiksjon**

De ankende parter har særlig fremholdt at det ikke har vært tilstrekkelig kontradiksjon om proforma-spørsmålet. Lagmannsretten er ikke enig i det. Skattekontorets reviderte innstilling av



4. januar 2013 ble oversendt for innsyn. Fristen for merknader var relativt kort, men saksforholdet var godt kjent for skattyternes advokat og det ble inngitt et omfattende skriv på 60 sider med merknader. Dette underbygger etter lagmannsrettens syn at hensynet til kontradiksjon ble tilstrekkelig ivaretatt. At skattekontorets endelige innstilling til skatteklagenemnda ikke ble sendt for innsyn, kan ikke anses å representere brudd på retten til kontradiksjon selv om det her er noen argumenter og vurderinger som ikke var med i januar-utkastet til innstilling. Lagmannsretten slutter seg til tingrettens vurdering om at ligningsbehandlingsens system med klage- og overprøvingsadgang innebærer at Skatteklagenemnda ikke er avskåret fra å vurdere faktum på en annen måte enn skattekontoret.

Oppsummert er lagmannsrettens vurdering at hensynet til kontradiksjon er tilstrekkelig ivaretatt og at det ikke er grunnlag for å kjenne vedtaket ugyldig på det grunnlag.

### **Saksbehandlingen - bruk av advokatkorrespondanse**

Skatteklagenemnda har med grunnlag i fakturaer fra advokatfirmaet Wiersholm, Mellbye & Bech lagt til grunn at det har vært gitt skatterådgivning i en periode høsten 2003, jf. vedtaket side 7, 55 og 58. Det er anført at vedtakene må kjennes ugyldige fordi nemnda har brukt opplysninger fra advokatkorrespondanse som er ulovlige bevis, jf. straffeloven § 144, tvisteloven § 22-5 og EMK artikkel 8.

Det er sikker rett at ligningsmyndighetene ikke har adgang til å innhente opplysninger hos den som er beskyttet av taushetsregler og skattyter har heller ikke plikt til å legge frem dokumenter som er undergitt taushetsplikt i vedkommendes egen interesse, jf. Rt-2008-158. Taushetsplikten omfatter også spørsmål om selve klientforholdet, jf. Rt-2010-1638.

Taushetsplikten er ikke til hinder for at det gis samtykke til innhenting av eller tilgang til opplysninger som i utgangspunktet er taushetsbelagte.

Lagmannsretten finner det sannsynliggjort at det ble gitt et informert samtykke til fremleggelse av fakturaene, og at informasjonen da ikke lenger er omfattet av taushetsplikten. Advokat Banoun, som representerte skattyterne, var til stede ved åpningen av bokettersynet. Det fremgår av agendaen at ligningsmyndighetene ønsket tilgang til materiale som var utarbeidet av rådgivere og korrespondanse med advokater. Fakturaer ble fremlagt, men ikke advokatkorrespondansen. Lagmannsretten anser det usannsynlig at samtykket i form av fremleggelse av fakturaer ikke omfattet at de kunne bli brukt, ikke bare ved selve bokettersynet, men også i en senere skattesak, herunder også for domstolene. Det vises til at varselet om endring av ligningen var sendt før bokettersynet ble holdt. Da advokat Banoun innga merknader til bokettersynsrapporten, ble det heller ikke gjort noen merknader til de avsnitt der advokatfakturaer er omtalt.

### **Konklusjon**

Lagmannsrettens konklusjon er på denne bakgrunn at det ikke er grunnlag for oppheve Skatteklagenemndas vedtak på grunn av passivitet eller feil ved saksbehandlingen.

### **5.2 Endringsligningen - materielle vurderinger**

Lagmannsretten skal etter dette ta stilling til om Skatteklagenemndas vedtak om å endre ligningene for 2003 og 2004 er gyldige, eller om de helt eller delvis må settes til side.

### 5.2.1 Proforma

#### Rettslige utgangspunkter

Skatteklagenemnda har som ledd i gjennomskjæringsvurderingen lagt til grunn at avtalene om kansellering av salget av skipene og avtalene om leie, er proforma.

Et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt uavhengig av hvem som eier aksjene. Hovedregelen er at overdragelse av aksjer ikke påvirker et selskaps skatterettslige stilling. Underskudd til fremføring følger med ved overdragelse av aksjene og kan også benyttes til fradrag innen konsern gjennom konsernbidrag. Gjennom rettspraksis er det imidlertid etablert en gjennomskjæringsregel som blant annet gir hjemmel for å avskjære fremføring av underskudd når nærmere vilkår er oppfylt.

Vilkårene for gjennomskjæring er at det hovedsakelige formålet med transaksjonen har vært å spare skatt, og at det etter en samlet vurdering vil være i strid med skattereglenes formål å legge transaksjonen til grunn ved skattleggingen. Det vises til Rt-2012-1888 (Dyvi Eiendom) hvor det i avsnitt 37 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 - ConocoPhillipsdommen - avsnitt 41 med henvisninger til tidligere rettspraksis.

De ankende parter har med henvisning til Rt-2004-1331 (Aker Maritim) og Rt-2006-1232 (Telenor) anført at normen er at skattebesparelse har vært «den klart viktigste motivasjonsfaktor». Med det som klart er uttalt i Rt-2012-1888, er lagmannsrettens vurdering at kravet er at skattebesparelse har vært «det hovedsakelige formålet». Uansett er det her mer tale om nyanser enn om en grunnleggende forskjell.

Ved overdragelse av skatteposisjoner er det i tillegg et vilkår at selskapet må være tomt slik at disposisjonen ikke har hatt noen forretningsmessig egenverdi ut over skattebesparelsen. Om dette er det i Rt-2012-1888 (Dyvi Eiendom) i avsnittene 62 - 64 uttalt følgende:

I rettspraksis er det imidlertid gjort unntak i medhold av den ulovfestede regelen om gjennomskjæring dersom overdragelsen ikke har vært reell. I de tilfeller gjennomskjæring har skjedd ved endringer på eiersiden, har det imidlertid dreid seg om tomme selskaper. ( ... ) Det er ingen eksempler fra høyesterettspraksis på at gjennomskjæring er godtatt ved overdragelser som har hatt en viss forretningsmessig realitet utover de skattemessige fordeler for kjøper og selger. Tvert imot ble gjennomskjæring ikke godtatt i Rt-1997-1580, hvor den forretningsmessige verdi er beskrevet slik på side 1586:

«Et sentralt spørsmål blir om overdragelsen hadde noen forretningsmessig verdi eller realitet utover de skattemessige fordeler for kjøper og selger. Det var i første rekke de to næringstomtene til en verdi av anslagsvis kr 4.000.000 som ga overdragelsen en viss forretningsmessig realitet utover skattekredittene. Dette er en ikke ubetydelig verdi, men likevel under to prosent av selskapets samlede verdier, som hovedsakelig besto av finansaktiva.»

Avgjørelsen har vært kritisert i teorien, se blant annet Bettina Benoun, Overføring av skatteposisjoner - et kritisk blikk på Zenith-dommen, Skatterett 1998 side 164 følgende. Men den er ikke tilsidesatt i senere praksis, og Høyesterett tok utgangspunkt i nettopp denne dommen i Rt-1999-946 - ABB-dommen. Det har heller ikke skjedd slike endringer i rettskildebildet siden ABB-dommen at det nå er grunnlag for å anvende en annen terskel enn den som ble anvendt i Zenith-dommen.

Anvendt på vår sak blir spørsmålet om Crystal Production var tomt eller hadde verdier slik at transaksjonen likevel hadde en forretningsmessig verdi eller realitet ut over det fremførbare underskuddet da Agenor Økonomi overtok aksjene, herunder om Crystal Production gjennom sine datterselskaper fortsatt var eier av skipene. Det fremgår av rettspraksis at terskelen for at overdragelsen skal anses å ha en forretningsmessig egenverdi er relativt lav.

Skatteklagenemnda har lagt til grunn at avtalene om kansellering av salget av skipene og leieavtalene var et proforma-arrangement og at skipene reelt sett var solgt. Spørsmålet er om nemnda med det har lagt et uriktig faktum til grunn ved gjennomskjæringen.

Det foreligger ingen legaldefinisjon av proforma, verken generelt privatrettslig eller skatterettslig. Som fremholdt av Matre, Pro forma i skatteretten, Festskrift til Nils Nygaard, Nybrott og Odling 2002, side 581 [FEST-2002-nn-579] kjennetegnes proforma av at partene avtaler en annen virkning innad enn den som fremtrer utad og at slike rettshandler kan være både lovlige og ulovlige.

Om transaksjonen er reell eller proforma, er et bevisspørsmål. De ankende parter har anført at det gjelder et skjerpet beviskrav fordi en konklusjon om proforma må anses som belastende. I Rt-2001-187 (Media Bergen) ble det lagt til grunn at beviskravet er vanlig sannsynlighetsovervekt. Etter å ha fremholdt at spørsmålet var om ligningen bygget på et riktig faktisk grunnlag, heter det videre:

Ligningsloven har ikke lovfestet noen bevisbyrderregel. Men det er i forarbeidene klart gitt uttrykk for at ligningsloven § 8-1 og § 8-2 skal forstås slik at det som hovedregel er det mest sannsynlige faktum som skal legges til grunn. Ligningsmyndighetene «må legge til grunn det faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det sannsynlig riktige», jf. Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 100.

Lagmannsretten er enig med tingretten i at det er vanskelig å fravike det generelle utgangspunktet om alminnelig sannsynlighetsovervekt som Høyesterett her har lagt til grunn selv om Matre i nevnte artikkel på side 588 må forstås slik at han mener at det gjelder et strengere beviskrav for å kunne legge proforma til grunn.

I tilfeller der et faktum vil være særlig belastende eller grovt infamerende for en part, er det imidlertid i praksis lagt til grunn et skjerpet beviskrav. Om beviskravet skjerpes, og i tilfelle hvor mye, beror på en vurdering av hvor belastende faktum det er tale om, jf. Skoghøy, Tvisteløsning (2. utgave) side 896-897. Som eksempler på særlige belastende faktum nevnes fremkallelse av et forsikringstilfelle eller kjøring i påvirket tilstand, med den følge at forsikringen i forbindelse med trafikkuhell settes ned eller faller bort. Det er videre vist til at det i Rt-2005-1322 er understreket at det ikke gjelder et skjerpet beviskrav i ethvert tilfelle hvor det i en sivil sak er spørsmål om det er begått en straffbar handling.

Etter lagmannsrettens vurdering kan en endring av ligningen for selskapene i saken her basert på at avtalene om kansellering av salget og leieavtalene er proforma, ikke sammenliknes med de tilfellene der det i praksis er lagt til grunn et skjerpet beviskrav. En konklusjon om proforma i vår sak vil etter lagmannsrettens syn ikke være av slik belastende karakter at det tilsier at det skal legges til grunn et skjerpet beviskrav i form av klar sannsynlighetsovervekt. Dette må gjelde selv om det som her dreier seg om børsnoterte selskaper.

De ankende parter har anført at avtalene om kansellering og leieavtalene er undergitt engelsk rett som har en høy terskel for å sette til side avtaler som proforma.

Kanselleringsavtalene har bestemmelser om at tvist om forståelse eller oppfyllelse av kontraktene skal følge engelsk rett. Leiekontraktene har tilsvarende bestemmelser. De ble først undertegnet på et senere tidspunkt, men det er ikke grunn til å anta at det har hatt noen betydning for spørsmålet om lovvalg. Det vises i den sammenheng til at avtalen om salg av skipene også hadde tilsvarende bestemmelse om lovvalg.

Det rettslige grunnlaget for skatterettslig gjennomskjæring er utviklet gjennom norsk rettspraksis. Vurderingen av hvilket faktum som skal legges til grunn, vil bero på en konkret bevisbedømmelse, forankret i materielle og prosessuelle regler. Normalt vil det være norske regler. Når de aktuelle avtalene har klausul om at engelsk rett skal legges til grunn, blir spørsmålet hvordan disse skal tolkes i en sammenheng som dette. Det ville neppe være holdbart å avtale et bestemt lovvalg for å omgå reglene om skatterettslig gjennomskjæring. I saken her er det imidlertid ikke holdepunkter for at lovvalget er styrt av slike hensyn. Lovvalgbestemmelsene fremstår som ordinære klausuler som må antas å være ganske vanlige i skipsfartsforhold.

At engelsk rett skal legges til grunn, løser likevel ikke alle spørsmål om rekkevidden av de avtalte klausulene. Det legges til grunn at avtaleteksten etter engelsk rett tillegges stor og tilnærmet avgjørende vekt i tvister om forståelsen av avtalen mellom avtalens parter, formodentlig forutsatt at teksten er rimelig klar og entydig. Det innebærer at en part som vil påstå at en inngått avtale eller deler av denne er proforma, i utgangspunktet har en tung bevisbyrde. Det fremstår imidlertid som tvilsomt om dette fullt ut er overførbart på tilfeller der det ikke er tvist mellom avtalens parter, men med skattemyndigheter eller andre offentlige myndigheter som i så fall vil ha ytterst begrensede muligheter til å skjære gjennom eller legge til grunn at et sett av transaksjoner er proforma. Lagmannsretten legger imidlertid til grunn at det etter engelsk rett uansett gjelder et strengere krav til sannsynlighet for at en avtale skatterettslig kan settes til side som proforma enn alminnelig sannsynlighetsovervekt.

### **Proforma - konkret vurdering**

### **Avtalehistorikk**

Skatteklagenemnda har lagt til grunn at Seatankers overtok skipene som eier 16. oktober 2003 og at Crystal Productions to single purpose datterselskaper fra det tidspunkt ikke lenger var eiere av skipene.

Den 30. juli 2003 ble det inngått avtaler mellom de skipseiende selskapene og Seatankers om salg av de to skipene. Avtalen var betinget av godkjenning fra styret i Seatankers. Den avtalte prisen var USD 34 millioner. Overlevering skulle skje i perioden 15. - 31. oktober 2003. Avtalen ble ikke godkjent av Seatankers styre.

De samme partene inngikk 14. august 2003 en ny - og denne gang ubetinget - avtale om salg av skipene med samme leveringstid, men prisen var nå USD 26 millioner. I tillegg skulle det betales USD 1,5 millioner for hvert skip dersom de fikk beskjefteigelse innen angitte frister. Leveringstidspunktet ble senere utsatt først til 15. oktober 2003 og deretter til 16. oktober 2003. Avtalene om salg ble inngått i forståelse med kreditorene til Crystal Production.

Samme dag som den endelige salgsavtalen ble inngått, sendte Crystal Production-konsernet ut en børsmelding der det ble redegjort for salget. Videre ble det opplyst at selskapet i tiden fremover ville vurdere driften etter at dets to vesentlige eiendeler var solgt, og at selskapet hadde en betydelig underbalanse.

Kansellering av salgsavtalene ble først et tema etter at styremedlem i Aktiv Kapital Tor Olav Trøim tok opp muligheten for å kjøpe fordringer og overta kontrollen av Crystal Production. Dette ble behandlet i et styremøte i Aktiv Kapital 9. september 2003. Av protokollen fra møtet fremgår det at Trøim orienterte om en mulig investering i tre misligholdte lån med et samlet utestående på USD 62 millioner, at lånene var sikret med pant i to skip eid av Crystal Production-konsernet med en antatt markedsverdi på USD 25-30 millioner, at lånene burde kunne erverves for USD 28-30 millioner og at erverv av lånene de facto ville gi kontroll over Crystal Production fordi selskapet hadde betydelig negativ egenkapital. Administrasjonen ble gitt fullmakt til arbeide videre med dette.

Styret i Aktiv Kapital gjorde 10. oktober 2003 vedtak om å gjennomføre kjøp av fordringene og besluttet å benytte datterselskapet Agenor Økonomi som instrument. Transaksjonene ble gjennomført de påfølgende dagene. Fordringene ble ervervet ved at Agenor Økonomi inngikk avtale med bankene om å kjøpe dem for USD 30 millioner. Videre kjøpte Agenor Økonomi 37,7 prosent av aksjene i Crystal Production for 188 000 kroner og tvangsutløste de resterende for til sammen 310 000 kroner. Deretter ble Crystal Production i tråd med styrevedtaket pkt. 5, bedt om å inngå avtaler om kansellering av salgsavtalene for skipene og i stedet inngå leieavtaler mellom de selskapene i Crystal Production-konsernet som disponerte skipene og to datterselskaper av Seatankers. Slike avtaler ble inngått 16. oktober 2003. Avtalen om skipet Crystal Ocean er inngått mellom KS Crystal Ocean og Crystal Ocean AS (henholdsvis skipseiende selskap og driftsselskap) på den ene siden og Seatankers og dets datterselskap Golden Wisdom Shipping Company Ltd. som den andre parten. Den andre avtalen, som gjaldt Crystal Sea, er inngått mellom Crystal Sea AS og Green Sea AS (henholdsvis skipseiende selskap og driftsselskap) og Seatankers og dets datterselskap Golden Dream Shipping Company Ltd.

Geveran Trading eide 39 prosent av aksjene i Aktiv Kapital. Både Geveran Trading og Seatankers var datterselskaper av Greenwich Holding. Lagmannsretten er enig med tingretten i at denne koblingen gjorde det mulig å endre avtaleverket fra salg til leie med kjøpsopsjon. Kanselleringsavtalene var ikke initiert av Crystal Production og transaksjonene ble gjennomført etter instruks fra Aktiv Kapital i tråd med styrets vedtak.

Samme dag som kansellerings- og leieavtalene ble inngått, ble det sendt ut børsmelding om oppkjøpet, kanselleringen av salgsavtalene for skipene og at Seatankers til erstatning for disse ville inngå en leieavtale på tre år for skipene.

Etter det ble det satt i gang en prosess som innebar at Agenor Økonomi per desember 2003 eide 100 prosent av Crystal Production som da ble tatt av børsen.

### Hovedelementene i proformavurderingen

Det sentrale spørsmålet ved vurderingen av proforma - og for så vidt også for gjennomskjæring - er om de avtalene som ble vedtatt i styremøtet i Aktiv Kapital 10. oktober 2003 og deretter gjennomført endret det reelle avtaleforholdet mellom partene, eller om partene innad la til grunn at Seatankers i realiteten skulle overta skipene som eier i tråd med den salgsavtalen som ble kansellert.

Det er to hovedelementer i denne vurderingen: Den økonomiske realiteten i leieavtalene sammenholdt med avtalen om salget av skipene og hvem som hadde de sentrale eierbeføyelsene.

Lagmannsretten behandler først spørsmålet om hvem som etter avtalene hadde *de sentrale eierbeføyelsene* over skipene.

For utleierne lå leieperioden på tre år fast og de hadde en svært begrenset adgang til å si opp avtalene. Betalingsmislighold - som var en hevingsgrunn - fremstår som svært lite sannsynlig slik dette avtaleverket var utformet. De øvrige forholdene som etter kontraktene kunne gi utleier rett til heving - at skipene ble tatt i besittelse av offentlige myndigheter eller ble borte - var så begrensede og lite aktuelle at de neppe representerte noen risiko for at leien ikke ville bli betalt.

Utleiers rettslige råderett over skipene var også svært begrenset. De kunne ikke fritt selge skipene med påhefte av leieavtalene. Lagmannsretten er enig med tingretten i at avtaleverket rundt skipene og finansieringen med garanti fra Greenwich Holding og Aktiv Kapitals kjøp av fordringer og aksjer innebar at Crystal Production ikke hadde mulighet til å pantsette skipene. Det fremgår også av låneavtalen med DnB at Agenor Økonomi og Crystal Production ikke kunne pantsette skipene, jf. punkt 11.01 (d) som lyder slik:

No distribution of assets

Except for (i) the payment of interest on a bullet loan of USD 6,000,000 from the Corporate Guarantor on the same terms and same dates as provided for the payment of interest in this Agreement and (ii) the repayment of a bullet loan of NOK25,000,000 from the Parent only by way of a group contribution from the Parent, it will not distribute any dividends to, repay any loans from or make any other distribution of any asset to any parent, subsidiary or affiliated

company without the prior written consent of the Lender and it will procure that any transactions with affiliate companies will take place on arm's length basis;

Leietakerne hadde imidlertid rett til å kjøpe skipene med et kort varsel. Den avtalte prismekanismen innebar at utleierne som formelle eiere ikke hadde noen forhandlingsmulighet. Etter utøvelse av opsjonen kunne Seatankers fritt selge skipene .

Etter avtalene hadde Crystal Production heller ikke noen økonomisk risiko for manglende beskjeftigelse eller verdifall - selskapet skulle uansett motta en leie som tilsvarte salgssummen for skipene.

Leieavtalene har en klausul om at Seatankers skulle ha alt ansvar for driften av skipene og at utleier skulle holdes skadesløs, jf. artikkel 40. Seatankers hadde også risiko for eventuelt oljesøl dersom skipene kom i beskjeftigelse.

Driftskostnadene forbundet med at skipene lå i opplag, skulle dekkes av leietaker, jf. Opex-klausulene i avtalene, og leietaker hadde etter leieavtalen artikkel 38 a, b, og c i det alt vesentlige ansvaret for vedlikehold i leieperioden. De ankende parter har vist til at Crystal Production hadde ansvar for bemanning av skipene mens de lå i opplag. Forut for 16. oktober 2003 var alt mannskap sagt opp. Fra høsten 2003 hadde skipene en minimumsbemanning på fire personer - kaptein og maskinist for hvert av skipene - som var leid inn fra IUM. Det var Crystal Production som betalte alle utgiftene for mannskap til IUM. Disse utgiftene ble imidlertid dekket av Seatankers gjennom Opex-elementet i leien. Det samme ble lønnen til Gunnar Jensen.

Etter avtalene var det eier som hadde ansvaret for forurensning når skipene lå i opplag. Forsikringen innebar imidlertid at dette ansvaret ikke representerte noen økonomisk risiko. Forsikringen ble dekket gjennom Opex-elementet i kontraktene.

Lagmannsretten er enig med staten i at avtaleverket var slik at Crystal Production etter kanselleringsavtalene og de nye avtalene om leie av skipene ikke lenger hadde noen sentrale eierbeføyelser over skipene, verken rettslig eller faktisk. Sett samlet innebar disse avtalene etter lagmannsrettens vurdering at alle sentrale eierbeføyelser lå hos Seatankers.

Det andre hovedelementet i proforma-vurderingen er *den økonomiske realiteten* i kanselleringsavtalene og avtalene om leie av skipene sammenholdt med avtalene om salget av de samme skipene kort tid i forveien.

Etter avtalene 14. august 2003 ble skipene solgt for USD 26 millioner. I oktober kjøpte Aktiv Kapital fordringer mot Crystal Production og overtok selskapet for USD 31 millioner. Av dette skulle USD 26 millioner finansieres med lån - 20 millioner fra bank og 6 millioner fra Greenwich Holding som også skulle gi en vederlagsfri garanti for banklånet. Det ble videre lagt til grunn at leieavtalene ville sikre gjeldsbetjening av USD 26 millioner i løpet av de første 3 årene og at Aktiv Kapital-konsernet bare måtte finansiere USD 2,5 - 3,5 millioner som egenkapital eller ansvarlig lån.

Etter kanselleringsavtalene hadde Seatankers rett til «at the end of each quarter to purchase the Vessel at the depreciated value». Dette ble senere endret slik at opsjonen kunne gjøres gjeldende siste dag i hver måned, men med samme varsel som tidligere.

Lagmannsretten er enig med tingretten i at leien og kjøpsopsjonen bør sees i sammenheng ved vurderingen av de økonomiske realitetene. Etter lagmannsrettens vurdering er det overveiende sannsynlig at leiebeløp og kjøpsopsjonen ble beregnet ut fra den kjøpesummen som var avtalt for skipene, med tillegg for en kompensasjon for at vederlaget skulle betales over en periode på tre år. Det vises til at kanselleringsavtalene har følgende likelydende klausuler om at leien også skulle dekke «operating costs»:

- (4) Green Sea shall enter into a timecharter agreement in respect of the Vessel with the Charterer for a 3 year firm period commencing at the date hereof at a total daily rate to be calculated based on depreciating USD 13 Mill. to USD 3 Mill. over 3 years at an interest rate around Libor 3 for months plus 2 basis points, plus operating costs.
- (5) The Charterer shall, throughout the timecharter, have an option at the end of each quarter to purchase the Vessel at the depreciated value. The Charterer's option to purchase the Vessel shall be declared 15 days in advance.

Det er ikke holdepunkter for at leien ble fastsatt etter andre økonomiske kriterier eller prinsipper. De to spesialskipene hadde ligget i opplag siden 2001 og det var ingen konkrete utsikter til beskjeftigelse. I styrevedtaket 10. oktober 2003 er det lagt til grunn at leieavtalen ville gi en leie som for hvert av skipene forrentet en verdi på USD 13 millioner og avskrivninger på USD 10 millioner over den faste leieperioden. Ved utløpet av leieperioden på tre år ville opsjonsprisen etter dette være USD 6 millioner. I et vedlegg til leieavtalen er det gjort en beregning av hva opsjonsprisen ville være avhengig av når opsjonen ble utøvd. Etter tre år var opsjonsprisen henholdsvis USD 2,4 og 3,6 millioner.

Når dette sees i sammenheng med at plikten til å betale leie var nesten absolutt, underbygger det ytterligere at leiebeløp og kjøpsopsjonen var beregnet ut fra den avtalte salgssummen for skipene.

Prisen er beregnet slik at den samlet tilsvarte USD 26 millioner pluss renter med fradrag for den leie som var betalt, det vil si at det samlede vederlaget ble USD 26 millioner uansett når opsjonen ble benyttet.

Lagmannsrettens finner det på denne bakgrunn mest nærliggende å se det nye avtaleverket slik at den avtalte opsjonsprisen var en del av det samlede vederlaget slik at Seatankers skulle betale det samme vederlaget som i den endelige salgssavtalen, men fordelt over en periode på tre år og med kompensasjon for renter. Det fremstår da som overveiende sannsynlig at partene forutsatte at opsjonen skulle benyttes senest ved utløpet av en periode på tre år. Hovedtrekkene i lånestrukturen underbygger at det var partenes intensjon at opsjonen skulle benyttes. Greenwich Holding skulle uten vederlag garantere for banklånet på USD 20 millioner og i tillegg gi et lån på USD 6 millioner. I protokollen fra styremøtet 10. oktober 2003 er dette begrunnet med at selskapet var indirekte forpliktet gjennom de leieavtalene som datterselskaper - i sammenheng her Seatankers - inngikk. Lånet på USD 6 millioner var avdragsfritt og hadde forfall senest etter tre år, det vil si samme periode som leieavtalene.



Det er en presumsjon for at profesjonelle aktører som det i saken her er tale om, handler økonomisk rasjonelt. Da salgsavtalen ble kansellert var utsiktene til beskjeftigelse for disse to spesialskipene høyst usikre og lånet på USD 6 millioner var usikret. Dersom det ikke var forutsatt at opsjonen skulle benyttes, ville Greenwich Holding som garantist risikere å tape et betydelig beløp. Et slikt usikkert scenario tilsier med tyngde at det var forutsatt at kjøpsopsjonen skulle benyttes. Det vises videre til styrevedtaket 10. oktober 2003 der det fremgår at garantien var begrunnet i at Greenwich var «indirekte forpliktet gjennom de certepartier som inngås med deres datterselskaper» - her Seatankers.

Lagmannsretten er også enig med tingretten i at utøvelse av opsjonen fremstår som den eneste realistiske måten å få inndekning av lånet på USD 6 millioner på. Det vises til at lånet var usikret og at Agenor Økonomi ikke hadde midler til å gjøre det opp med en lavere skipsverdi. Det avdragsfrie lånet forfalt i sin helhet til betaling 15. oktober 2006, eller tidligere dersom kjøpsopsjonen ble benyttet. Ved utøvelse av opsjonen ville lånet tjene som betaling for skipene. Dette underbygger ytterligere at forutsetningen var at opsjonen skulle utøves. At dette argumentet ikke er en uttrykkelig del av nemndas begrunnelse, er etter lagmannsrettens syn ikke til hinder for at det kan tillegges vekt. Det dreier seg ikke om et nytt faktum, men om en vurdering i forlengelsen av det nemnda har lagt til grunn om at det var partenes forutsetning at opsjonen skulle benyttes. Lagmannsretten vil tilføye at dette under enhver omstendighet ikke er avgjørende for rettens konklusjon og heller ikke et tungtveiende moment i vurderingen.

De ankende parter har vist til at forholdene kunne utvikle seg slik at skrapverdien for skipene ville være markert lavere enn opsjonsprisen og at det på grunn av usikkerheten om beskjeftigelse for skipene også var usikkert om opsjonen ville bli benyttet. Slik avtaleverket er utformet, kan lagmannsretten ikke se at det er holdepunkter for at partene vurderte at skipene - som var relativt nye og avanserte spesialskip - ved utløpet av leieperioden på tre år ikke ville ha en høyere verdi enn skrapverdien.

Som påpekt av tingretten var det to forhold i det nye avtaleverket som var forskjellig fra salgsavtalen. Kanselleringen innebar at Crystal Production mistet muligheten til ytterligere vederlag på USD 3 millioner dersom skipene fikk beskjeftigelse innen en gitt tid. Videre hadde leieavtalene en klausul om deling av fortjeneste dersom Seatankers solgte skipene videre innen 12 måneder. Spørsmålet er hvilken betydning dette skal tillegges.

Skatteklagenemnda har lagt til grunn at kanselleringsgebyret er kompensasjon for det potensielle tilleggsvederlaget. I den sammenheng er det vist til at skipene hadde ligget i opplag siden 2001, at det fortsatt ikke var utsikter til beskjeftigelse, men at klausulen om et tillegg på USD 1,5 millioner per skip måtte antas å reflektere at skipene ved beskjeftigelse ville øke i verdi. Videre heter det på side 33:

Klausulens karakter gjorde den vanskelig å videreføre i de leieavtaler som skulle utarbeides. Seatankers drev ikke selv med utvinningsvirksomhet, slik at skipene skulle benyttes til utleie. Siden leieavtalen ble gjort fast for tre år og med høy leie, ville det fremstå som påfallende dersom Seatankers skulle betale ekstra dersom skipene fikk oppdrag. ( ... )

Hvorvidt skipene ville bli beskjeftiget innen et år må ha vært beheftet med stor usikkerhet. For skattekontoret fremstår det som mest sannsynlig at kanselleringsgebyret reflekterer at partene fant å dele denne risikoen. Det vil si at de la seg midt imellom ved å legge til grunn at ett skip ville bli sysselsatt. Det innbar at Seatankers skulle betale USD 1,5 mill til CP.

Det er vanskelig å se den økonomiske begrunnelsen for at Seatankers skulle betale USD 1,5 millioner for å kansellere avtalen om salg og deretter inngå treårige leieavtaler for skipene som ikke hadde beskjeftigelse til tilnærmet samme vederlag, bortsett fra muligheten til å slippe å betale et eventuelt tilleggsvederlag. Hertil kommer at Seatankers etter leieavtalene på angitte vilkår skulle dele en eventuell fortjeneste ved videresalg med utleier. Betalingsutsettelsen ble, som påpekt av tingretten, kompensert med renter.

Lagmannsretten slutter seg på denne bakgrunn til nemndas vurdering om at kanselleringsgebyret mest sannsynlig er vederlag for bortfall av det potensielle, men usikre, tilleggsvederlaget i salgsavtalen.

### **Betydningen av profit split-klausulen**

Leieavtalene har en klausul om at utleier skulle motta 5 prosent av eventuell fortjeneste dersom skipene ble videresolgt. Spørsmålet er hvilken betydning denne klausulen har for vurderingen av proforma-spørsmålet. Klausulen lyder slik:

In the event that the Charterers sell the Vessel within 12 months after delivery of the Vessel under the Purchase Option, the Charterers shall pay to the Owners, within 3 business days after delivery of the Vessel to the new owners, 5 % of the Charterers «Net Profit» from such sale minus a fixed deduction of USD 338,825. [USD 508,238 for M/V Crystal Ocean] The «Net Profit» shall be calculated as the difference between the Option Price paid by the Charterers and the sale price received by the Charterers less commissions and other costs of the sale.

Skatteklagenemnda har lagt til grunn at denne klausulen ikke er reell og at den er inntatt for å gi Aktiv Kapital en forretningsmessig begrunnelse for kjøpet av Crystal Production i stedet for kjøp av skipene. Dette er bestridt av de ankende parter.

I september 2006 ble kjøpsopsjonen gjort gjeldende av Seadrill UK Ltd. som da hadde overtatt Golden Wisdom Shipping og Golden Dream Shipping. Avtalen om profit split ble da ikke utløst.

I februar 2007 ble Crystal Ocean solgt til Sea Production Ltd. for USD 90 millioner og Crystal Sea til BW Offshore for USD 80 millioner. Disse salgene utløste klausulen om rett til del av fortjenesten, men krav ble først fremmet 22. mars 2007, det vil si etter at ligningsmyndighetene hadde varslet bokettersyn. Kravet - både grunnlaget og beregningen - ble først bestridt, men 21. mai 2008 ble det inngått en avtale med et relativt magert resultat sammenholdt med den prosentmessige andelen som fulgte av avtalene. For salget av M/V Crystal Sea skulle det betales USD 1,5 millioner og for M/V Crystal Ocean USD 1 million. I klagevedtaket er det beregnet at profit split skulle gitt henholdsvis USD 3,6 og 4 millioner til Crystal Production.

Bevisførselen om begrunnelsen for den avtalen som ble inngått har, til tross for at det dreier seg om et ikke betydelig beløp, vært ganske overfladisk. Det er særlig vist til at det ene skipet var

etterlyst internasjonalt og at teksten i avtaleklausulen var uklar. At skipet var etterlyst, var likevel ikke til hinder for at det ble solgt. Hvis avtaleteksten ble ansett å være uklar, er det et forhold som etter lagmannsrettens syn er egnet til å underbygge at partene ikke mente at den skulle ha noen realitet. Det vises til at de ankende parter har fremholdt at avtalene er undergitt engelsk kontraktsrett der det legges mye arbeid i avtaletekster fordi ordlyden tillegges avgjørende vekt. Dette dreier seg om en avtaleklausul som ikke er særlig kompleks og som kunne utløse rett til et ganske betydelig beløp. Det har formodningen mot seg at den avtaleparten som var tilgodesett i avtalen ikke sørget for en klar og entydig ordlyd dersom klausulen var ment å ha realitet.

Lagmannsretten er enig med tingretten i at forliksbeløpet underbygger at avtaleklausulene om profit split ikke var ment å ha noen realitet mellom partene. Det kan likevel ikke helt utelukkes at partene mente at denne avtaleklausulen skulle kunne påberopes dersom skipene etter utøvelse av kjøpsopsjonen skulle bli solgt med fortjeneste til utenforstående, i praksis til selskap utenfor kontrollsfæren til partene. Ved det kunne Aktiv Kapital-konsernet oppnå både en betydelig skattefordel og andel av mulig fortjeneste ved et senere salg av skipene, samtidig som Seatankers var sikret en reell eierposisjon. Betydningen av dette kan etter lagmannsrettens syn ikke vurderes isolert, men må sees i sammenheng med avtaleverket vurdert samlet og potensialet for salg med fortjeneste. Da avtalene ble inngått, måtte tidshorisonten for et eventuelt fremtidig salg av skipene - både med og uten fortjeneste - fremstå som usikker da skipene hadde ligget i opplag siden 2001 og det ikke var konkrete utsikter til beskjeftigelse. Det er derfor nærliggende å anta at partene vurderte den potensielle fortjenesten som en ganske fjern mulighet. Det vises i den sammenheng til den vurdering som fremkommer i Crystal Productions styreberetning for 2002, se side 3. Klausulen og dens betydning må videre vurderes opp mot det samlede avtaleverket. Kanselleringen av salget av skipene og inngåelsen av leieavtalene fremstår, slik de er planlagt og gjennomført, som et samlet avtaleverk som ikke endret det reelle avtaleforholdet mellom partene. På denne bakgrunn gir det etter lagmannsrettens syn liten mening å nærmest isolere denne klausulen og trekke vidtrekkende slutninger av den i strid med vurderingen om hvem som etter avtalene hadde de sentrale eierbeføyelsene over skipene og tungtveiende momenter som klart underbygger at det vederlaget som skulle betales var det samme som etter avtalen om salg - i sum forhold som med tyngde tilsier at avtalene om kansellering av salget og inngåelsen av leieavtalene for skipene ikke innebar noen endring i det reelle avtaleforholdet mellom partene sammenholdt med avtalen om salg av skipene. Det skal tilføyes at det forhold at klausulen ble påberopt, etter lagmannsrettens syn bare i begrenset grad er egnet til å belyse partenes forutsetninger om denne avtaleklausulen da den først ble gjort gjeldende etter at ligningsmyndighetene hadde varslet endringssak.

Når alle sentrale eierbeføyelser lå hos Seatankers og de økonomiske realitetene i de nye avtalene var de samme som i salgsavtalene, er det etter lagmannsrettens vurdering stor grad av sannsynlighet for at kanselleringene og leieavtalene, herunder klausulene om profit split, i realiteten ikke innebar noen endring av avtaleforholdet mellom partene sammenholdt med avtalen om salg.

### **Motiv**

Spørsmålet om partenes motiv for å kansellere avtalene om salg av skipene og å inngå nye avtaler om leie for en periode på tre år, er ikke avgjørende for spørsmålet om disse avtalene er å anse som proforma. Når partene, som i saken her, i løpet av kort tid endrer transaksjonsform knyttet til de samme aktivaene, kan motiv likevel være egnet til å belyse realiteten i avtaleforholdet uten at

det betyr at proforma og motiv blandes sammen. Lagmannsretten finner derfor grunn til å behandle spørsmålet om hva som var det hovedsakelige formålet med kansellerings- og leieavtalene, både som bakgrunn for vurderingen av proforma og som grunnvilkår for skatterettslig gjennomskjæring dersom rettens konklusjon blir at Skatteklagenemnda ikke har anvendt et uriktig faktum når den har lagt til grunn at kanselleringene og de etterfølgende leieavtalene var proforma. Det legges til grunn at vurderingstemaet er det samme for begge vurderinger.

Det var Aktiv Kapital som gjennom et datterselskap kjøpte det selskapet som hadde underskudd til fremføring. Det er derfor Aktiv Kapitals motiv som er relevant.

Ifølge rettspraksis i gjennomskjæringssaker er det «de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet» som skal legges til grunn ved vurderingen, jf. Rt-2014-227 (Conoco Phillips II) avsnitt 49. I saken her er det etter lagmannsrettens vurdering naturlig å se avtalene om salg av skipene, kanselleringsavtalene og leieavtalene som en naturlig helhet også ved vurderingen av proforma-spørsmålet.

Med kanselleringen og leieavtalene fikk Seatankers faktisk og rettslig eierrådighet over skipene, jf. foran. Lagmannsretten anser det ikke tvilsomt at det hovedsakelige formålet med disse avtalene var å spare skatt ved å kunne benytte underskuddet i det oppkjøpte selskapet i konsernet og at kanselleringen av salgsavtalene var nødvendig for å beholde underskuddet.

Det fremførbare underskuddet var betydelig - nesten en milliard kroner. Dette gir i seg selv en presumsjon for at det hovedsakelige formålet var å spare skatt selv om det høsten 2003 kunne være usikkert om hele underskuddet kunne bli utnyttet. Det vises til Rt-2012-1888 (Dyvi Eiendom) avsnitt 42 og Rt-2006-1232 (Telenor) avsnitt 51.

Denne presumsjonen underbygges av tidsnære bevis. Price Waterhouse Coopers ble engasjert for å gi en vurdering av Crystal Production-konsernets skatterettslige posisjon under ulike gitte forutsetninger som i hovedsak var salg av enten aksjer eller skip, ettergivelse av gjeld med 250 millioner kroner og betydningen av at Crystal Sea AS enten fortsatt var underlagt rederibeskatningsordningen eller trådte ut av den.

I alle alternativene var det lagt inn et fremførbart underskudd på 986 millioner kroner. I et memo fra Price Waterhouse Coopers datert 28. august 2003 er det fremhevet at adgangen til å fremføre underskudd «normalt innebærer krav om kontinuitet i selskapets virksomhet. Ved et salg av skipene antar vi at denne kontinuiteten står i fare for å bli borte.»

Ut fra et rent skattemessig hensyn var konklusjonen i memoet at det fremstod som mest skatteoptimalt å arbeide videre med alternativet salg av aksjer og at Crystal Sea AS trådte ut av rederibeskatningen.

I protokollen fra styremøtet i Aktiv Kapital 10. oktober 2003 heter det etter at det er konstatert at den reelle risikoen vil være begrenset til egenkapitalen på USD 2,5 millioner pluss eventuell innledende arbeidskapital:

Investeringen vil videre ha et betydelig gevinstpotensiale i form av:

- innfordring av Crystal-konsernets p.t. avskrevne fordringer;
- mulig andel salgsgevinst ved salg til leietaker og videresalg fra denne i leieperioden;
- videre beskjeftigelse, eventuelt eget salg av skipene ved leieperiodens utløp dersom leietaker ikke benytter sin kjøpsrett i leieperioden.

I tillegg har Crystal-konsernet skatteposisjoner som kan ha en verdi for Aktiv-konsernets norske virksomhet. Administrasjonen understreker dog at dette ikke er tillagt vekt av betydning i analysen.

Under henvisning til rådet fra Price Waterhouse Coopers og det betydelige potensialet for å spare skatt som underskuddet ga, fremstår det som lite troverdig at dette ikke skal være tillagt vekt av betydning. Skipene hadde ligget i opplag uten beskjeftigelse siden 2001 og det var lite andre verdier. Lagmannsretten anser det helt usannsynlig at tilgang til underskuddet i Crystal Production ikke var et helt sentralt motiv for å erstatte salgssavtalene med leieavtaler, slik at den skatterettslige kontinuiteten ikke ble brutt.

Lagmannsretten slutter seg videre til tingrettens vurdering om at det for øvrig var få eller ingen holdepunkter for et betydelig «gevinstpotensiale». For de siste strekpunktene vises til drøftelsene foran der lagmannsretten har konkludert med at avtalen om profit split ikke var reell mellom partene og at de økonomiske realitetene i avtalene tilsa at partene forutsatte at opsjonen ville bli benyttet. Fordringer er i styremøter omtalt som enkle fordringer med «et visst potensiale».

### **Chestnut-kravet**

Crystal Production hadde gjennom sitt britiske datterselskap et krav på GBP 6 millioner. Kravet gjaldt dekning av kostnader i forbindelse med brønntesting på Chestnut-feltet, derav betegnelsen Chestnut-kravet

Inndrivelsen av kravet var betinget av at feltet ble åpnet for produksjon. Slik igangsetting ville bero på en rekke faktorer, både økonomiske og politiske. Bevisførselen har ikke sannsynliggjort at det høsten 2003 var grunn til å anta at produksjon på dette feltet ville bli satt i gang i relativt nær fremtid. Det var derfor usikkert om, eventuelt når, betingelsene for at kravet kunne inndrives ville være oppfylt.

Lagmannsretten forstår de ankende parter slik at det anføres at dette kravet kunne gå tapt dersom skipene ble solgt og at det underbygger at kanselleringsavtalen er reell.

For lagmannsretten er det uklart om salg av skipene ville føre til at kravet gikk tapt, men kreditorene til Crystal Production hadde godtatt avtalen av 14. august 2003 og salg av skipene. Det er etter lagmannsrettens vurdering en klar indikasjon på at dette potensielle kravet ikke ble tillagt noen vekt.

For spørsmålet om hva som var det hovedsakelige motivet for Aktiv Kapital er det imidlertid avgjørende at dette kravet ikke er omtalt i den forretningsmessige begrunnelsen for overtakelsen av Crystal Production, hverken som et kortsiktig eller mer langsiktig krav. Det er presumsjon for at et så stort krav ville ha blitt omtalt dersom det var blitt tillagt vekt, og særlig gjelder det når øvrige fordringer er omtalt selv om de ikke ble ansett å ha noe potensial av betydning. Det er

heller ikke fremlagt opplysninger som viser hvilken verdi dette usikre kravet ble antatt å ha i 2003. I mars 2008 ble kravet vurdert til GBP 100 000, men det er grunn til å anta at verdien var betydelig mindre i 2003. Det vises til memorandum fra Stephen Tricks til Laurence Black datert 16. juni 2003 om usikkerhet omkring mulighetene til å inndrive kravet. Feltet var også i den mellomliggende perioden blitt åpnet for produksjon.

Lagmannsrettens vurdering er etter dette at det ikke er holdepunkter for at Chestnut-kravet var en del av motivet for den endringen som ble gjort i avtaleregimet mellom partene i oktober 2003.

På denne bakgrunn er lagmannsretten ikke i tvil om at det hovedsakelige formålet med avtalene om kansellering og inngåelsen av kontrakter om leie av skipene var å spare skatt selv om det kunne være usikkert om underskuddet kunne bli utnyttet fullt ut. For denne vurderingen er det ikke nødvendig å gå nærmere inn på spørsmålet om hvor stor andel av underskuddet man regnet med å kunne utnytte ut over å konstatere at Aktiv Kapital allerede for inntektsåret 2003 benyttet 70 millioner kroner av underskuddet i konsernbidrag.

Oppsummert er lagmannsrettens vurdering at det hovedsakelige formålet med avtalene om kansellering og inngåelsen av leieavtaler for skipene var å spare skatt, at de økonomiske realitetene i disse avtalene i all hovedsak var de samme som etter avtalen om salg av skipene, at de faktiske og rettslige eierbeføyelsene over skipene og eieransvaret for disse lå hos leietaker, at klausulen om profit split ikke var ment å ha noen realitet mellom partene og at partene ikke har tillagt Chestnut-kravet noen vekt.

### **Samlet vurdering**

På denne bakgrunn er lagmannsrettens samlede vurdering at det er klar sannsynlighetsovervekt for at avtalene om kansellering av salgsavtalene og inngåelsen av leieavtalene for skipene, herunder klausulen om profit split, reelt sett ikke innebar noen endring i avtaleforholdet mellom partene om eierforholdet til skipene. Skatteklagenemndas vedtak er etter lagmannsrettens vurdering derfor ikke basert på et uriktig faktum når nemnda har lagt til grunn at avtalene var proforma.

### **5.2.2 Gjennomskjæring**

Skatteklagenemndas vedtak er hjemlet i den ulovfestede regelen om gjennomskjæring og er basert på at kanselleringen av salget av skipene og inngåelsen av leieavtalene er proforma-arrangementer.

Vilkårene for skatterettslig gjennomskjæring er at det hovedsakelige formålet med disposisjonen var å spare skatt og at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger, skattyterens formål og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, jf. Rt-2012-1888 (Dyvi Eiendom) avsnitt 37 referert foran.

Lagmannsretten har foran konkludert med at det hovedsakelige formålet med kanselleringen av salget av skipene og inngåelsen av leiekontrakter var å spare skatt. Spørsmålet er videre om det vil være i strid med skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn.

Det er anvendelsen av reglene om fremføring av underskudd og fradrag for konsernbidrag som i denne sammenheng er aktuelle. I Rt-2012-1888 avsnittene 54 -57 heter det om formålet bak disse reglene:

Lovgiver ønsket altså å sikre bedriftene stabilitet og levedyktighet i vanskelige økonomiske tider og å utjevne skattemessige forskjeller mellom bedrifter med sterkt fluktuerende driftsresultater og bedrifter med jevne resultater. Samtidig var det en sentral forutsetning at fradraget skulle komme den skattyter til gode som hadde hatt underskuddet

Hjemmel for rett til å yte og motta konsernbidrag fantes tidligere i selskapsskatteloven § 1-5 og følger nå av skatteloven § 10-2 til § 10-4. Reglene og formålet med dem er sammenfattet slik i Rt-2004-1331 - Aker Maritime-dommen - avsnitt 59 og 60:

«... Hovedregelen er at konsernbidrag kan ytes og mottas mellom norske selskaper innenfor et skattekonsern. Formålet med konsernbidraget er at bare nettoinntekten beregnet på konsernbasis skal komme til beskatning, jf. Ot.prp.nr.16 (1979-1980) side 6. I proposisjonen side 7 heter det:

«Departementet legger stor vekt på at konsernene skal gis anledning til å begrense sin skattepliktige inntekt til den reelle nettoinntekt, beregnet på konsernbasis. ...!»

Konsernbidraget skattlegges som inntekt for mottakeren, og kommer til fradrag i inntekten for det ytende selskap, se selskapsskatteloven § 1-3 og § 1-4, nå skatteloven av 1999 § 10-2 og § 10-3.»

Formålet med reglene om konsernbidrag er altså å gi selskaper innenfor samme konsern anledning til å utjevne inntektsforskjeller.

I forarbeidene er det fremholdt at adgangen til å kreve konsernbidrag ikke bør omfatte tomme selskaper, jf. Ot.prp.nr.16 (1979-1980) side 23.

Avgjørende for om et selskap er å anse som tomt eller om overdragelsen har hatt noen forretningsmessig egenverdi ut over skattefordelene, beror på en konkret vurdering.

Når lagmannsrettens vurdering er at avtalene om kansellering av salget av skipene og inngåelsen av de nye avtalene om leie var proforma, innebærer det at retten legger til grunn at Crystal Production på transaksjonstidspunktet i realiteten ikke var eier av skipene. Selskapet drev ikke annen form for skipsfartsvirksomhet, eide ikke andre aktiva som ga grunnlag for noen forretningsmessig aktivitet, den finansielle situasjonen var prekær og Agenor Økonomis overtakelse innebar ikke noen forretningsmessig egenverdi.

De ankende parter har anført at det var ikke ubetydelig potensielle verdier i leieavtalenes klausul om profit split og Chestnut-kravet og at begge innbragte store beløp, jf. foran.

Når avtalene om kansellering og leie av skipene anses som et proforma-arrangement, er lagmannsrettens vurdering at det i utgangspunktet ikke er grunnlag for andre konklusjoner for enkeltklausuler i avtalene. Lagmannsretten har likevel foran pekt på at det ikke helt kan utelukkes

at partene mente at klausulen om profit split skulle kunne påberopes dersom skipene ble solgt til utenforstående. Selv om det legges til grunn, er lagmannsrettens vurdering at denne potensielle verdien ikke kan tillegges nevneverdig vekt ved vurderingen av om Crystal Production på transaksjonstidspunktet var tomt og viser til drøftelsen foran. Det samme gjelder det betingede Chestnut-kravet som i 2003 var en svært usikker fordring, både når det gjaldt tidspunkt for inndrivelse og kravets størrelse. Crystal Production var etter lagmannsrettens vurdering, hensett til den prekære økonomiske situasjonen og at selskapet ikke hadde aktiva som kunne gi grunnlag for forretningsmessig drift og inntekter, for alle praktiske formål så tomt at transaksjonene - kansellerings- og leieavtalene - ikke hadde noen egenverdi ut over å spare skatt.

Forholdene i vår sak ligger i flere henseender annerledes an enn i Rt-1997-1580 (Zenith) og Rt-2012-1888 (Dyvi Eiendom) selv om det også er likhetstrekk. Zenith-saken gjaldt ligningen av et eiendomsselskap som kort tid før aksjeoverdragelsen hadde utøvet forretningsmessig aktivitet ved salg av tomter og inngivelse av bud på en større forretningseiendom. Det ble fremhevet at selskapet ikke bare hadde finansaktiva, men også to næringsseiendommer som hadde en verdi på omkring 4 millioner kroner. Selv om dette utgjorde under to prosent av de samlede verdiene, ble det lagt til grunn at overdragelsen ga tilstrekkelig forretningsmessig realitet ut over skattekredittene. Med henvisning til Rt-1999-946 (ABB) forstår lagmannsretten dommen slik at det ble lagt avgjørende vekt på at eiendomsselskapet fortsatt hadde realaktiva i form av fast eiendom. I Dyvi Eiendom-saken ble det lagt til grunn at aksjeoverdragelsen hadde en langt større realitet enn i Zenith-dommen - de aktuelle selskapene hadde betydelige verdier og inntekter, og det vesentlige av virksomheten fortsatte etter overdragelsen.

I vår sak er lagmannsrettens vurdering at de to spesialskipene som Crystal Production-konsernet eide, i realiteten var solgt. De gjenværende verdiene var finansaktiva som bestod av noen enkle fordringer og betingede pengekrav der verdiene var usikre. Crystal Production hadde heller ikke ansatte som kunne generere inntekter. På transaksjonstidspunktet var det etter en nedbemanningsprosess ni ansatte, deretter fire og til slutt to, Gunnar Jensen i Norge og Laurence Black i det britiske datterselskapet. Det legges til grunn at dette var en styrt prosess som ledd i opphør av virksomheten. Etter april 2004 var det bare en ansatt, Gunnar Jensen. Alle utgiftene han administrerte ble i tillegg til hans egen lønn dekket av Seatankers. Laurence Black ble knyttet til det britiske selskapet som innleid konsulent og hadde begrensede oppgaver.

Lagmannsretten slutter seg til tingrettens vurdering om at formålet med oppkjøpet og den planen som innebar kontroll over aksjene i Crystal Production var en konsekvens av at Seatankers eier var hovedaksjonær i Aktiv Kapital og at dette gjorde det mulig å sikre at skipene ble overdratt på en slik måte at Seatankers stod i samme stilling som ved kjøp, mens Aktiv Kapital fikk tilgang til underskudd til fremføring på 980 millioner kroner mot kostnad på ca. 25 millioner kroner, jf. dommen side 60.

Lagmannsrettens samlede vurdering er at det klart vil være i strid med formålet med de aktuelle skattereglene å legge disposisjonen til grunn. Vilkårene for gjennomskjæring er da til stede og det er etter dette ikke grunnlag for å sette Skatteklagenemndas vedtak til side. Lagmannsretten finner ikke grunnlag for delvis gjennomskjæring.

### **5.2.3 Endring av konsernbidrag**



Det er subsidiært anført at det må være adgang til å rette selskapets disposisjoner vedrørende konsernbidrag dersom selskapets inntekt forhøyes under ligningsbehandlingen. I Rt-2004-1331 (Aker Maritime) er det i avsnitt 66 fremholdt at det er et viktig prinsipp for skattlegging av et skattekonsern at det resultatmessig skal behandles som om det var ett selskap, at det bare er konsernets nettoinntekt som skal skattlegges og at ligningsmyndighetene ikke ut fra et fritt skjønn bør kunne bestemme om retting skal aksepteres. I avsnitt 67 heter det videre:

I brevet fra Finansdepartementet er det som nevnt tatt forbehold for tilfeller hvor skattyter har «handlet illojalt i forhold til ligningsmyndighetene». Et slikt unntak fra en generell adgang til å rette konsernbidragsdisposisjoner fremstår som en betydelig økonomisk sanksjon overfor skattyter. I utgangspunktet ville det være naturlig at en slik regel var forankret i lov. Men selve adgangen til å kreve konsernbidrag endret under ligningsbehandlingen, er - som jeg tidligere har redegjort for - vokset frem uten direkte forankring i noen lovbestemmelse. Det gjør at også spørsmålet om begrensninger i retten til å kreve endringer, kommer i en annen stilling. Et argument for å følge Finansdepartementets uttalelse om «illojalitet mot ligningsmyndighetene» som en begrensning, er at dette formentlig er lagt til grunn i praksis, jf. også den tidligere nevnte Lodin-dommen. Jeg finner at det iallfall ikke er grunn til å stille opp et mer omfattende unntak.

I denne saken var det ingen opplysningssvikt fra skattyter og Høyesterett tok derfor ikke standpunkt til hvor en grense eventuell burde gå. Slik lagmannsretten forstår dommen gir den likevel grunnlag for at det bør gjelde unntak fra adgangen til å rette konsernbidrag når ligningen forhøyes på grunn av illojalitet hos skattyter. Et slikt unntak har etter lagmannsrettens syn også støtte i reelle hensyn.

På bakgrunn av de konklusjoner lagmannsretten foran har kommet til når det gjelder proforma og grunnlag for gjennomskjæring, er lagmannsrettens vurdering at skattyterne har handlet så illojalt at retting av konsernbidrag ikke bør tillates. Det som er anført av advokat Harbo i hans utredning 30. oktober 2012 til advokatfirmaet Wiersholm gir ikke grunnlag for noen annen vurdering.

### 5.3 Tilleggsskatt

#### Lovens vilkår

Skatteklagenemnda - flertallet - har ilagt tilleggsskatt med 60 prosent.

Det er reglene om tilleggsskatt før endringslov 19. juni 2009 nr. 49, som trådte i kraft 1. januar 2010, som skal legges til grunn.

Tilleggsskatt skal etter disse reglene ilegges dersom skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, jf. ligningsloven § 10-2. Etter ligningsloven § 4-3 nr. 1 skal skattyter, i tillegg til å gi spesifiserte opplysninger om inntekt og formue, også gi «andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen».

Med uriktige opplysninger, siktes til opplysninger som ikke stemmer med de faktiske forhold. Begrepet ufullstendige opplysninger favner videre. I Rt-1992-1588 (Loffland) er det uttalt følgende:

Bestemmelsen i § 9-6 nr. 3 a er klar nok dersom det gjelder opplysninger som bevisst er holdt tilbake, til tross for at skattyteren forsto at de kunne ha betydning ved ligningen. Dette må likestilles med at han har gitt uriktige opplysninger. Også om det ikke foreligger bevisst tilbakeholdelse, kan det bli tale om å anse de gitte opplysninger som ufullstendige. Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skattyteren har hatt kunnskaper om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning. På den annen side synes det lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde. Dette vil også kunne medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene. Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at alle like tilfelle blir behandlet likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.

Lagmannsrettens vurdering er at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. I skjema RF-1052 post 202 skal det opplyses om «antall aksjer som er omsatt etter aksjeeierbok/aksjeeierregister». Denne posten er ikke fylt ut i selvangivelsen for Crystal Production. De opplysningene som er gitt om aksjehandel og dato for erverv, gir ikke informasjon om at kjøper med det er blitt eier av mer enn 90 prosent av selskapet.

Etter lagmannsrettens vurdering har ingen av skattyterne gitt opplysninger som ga ligningsmyndighetene oppfordring til å stille spørsmål eller be om ytterligere opplysninger om aksjekjøpet. Opplysningsplikten kan i et tilfelle som dette ikke sies å være oppfylt med å henvise ligningsmyndighetene til å gjennomgå tidligere års selvangivelser eller opplysninger fra Verdipapirsentralen. Det vises til Rt-1995-1883 (Slørdahl) der det uttaltes følgende om forholdet mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt:

Selv om ligningskontoret kunne funnet frem til det riktige grunnlaget for beskatningen ved å gå til Slørdahls og Skycoms selvangivelser for 1983 og 1984, kan dette ikke medføre noen annen vurdering av Slørdahls opplysningsplikt. Innhentelse av opplysninger fra andre selvangivelser ville først og fremst ha kontrollformål. Man kan reise spørsmål om ligningskontoret ut fra opplysningene i selvangivelsen for 1986 burde stilt spørsmål og gitt veiledning til Slørdahl. Men uansett hva man måtte mene om dette, kan det etter mitt syn ikke få betydning for konklusjonen når det gjelder Slørdahls egen opplysningsplikt.

Videre vises til Rt-1995-124 (Schlumberger) der det er uttalt at når man vil ha» anerkjent fradrag for en konsernintern transaksjon, må motstykket være at det gis de opplysninger som er nødvendige for å kontrollere at transaksjonen er reell». Det som her er uttalt har etter lagmannsrettens vurdering klar overføringsverdi til vår sak.

Det vises også til Ot.prp.nr.82 (2008-2009) der departementet på side 40 med henvisning til en gjennomgang av rettspraksis legger til grunn at skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt dersom det er gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig

grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag.

I saken her måtte skattespørsmålet i alle fall ha fremstått som tvilsomt, jf. den ganske klare vurderingen fra Price Waterhouse Coopers. Når det er tilfellet, har skattyter en særlig plikt til å gi opplysninger som ville gi ligningsmyndighetene foranledning til å ta opp skattespørsmålet. Det vises til Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 38-39.

Etter lagmannsrettens vurdering er det ikke tvilsomt at alle skattyterne i saken her har gitt ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. At opplysningssvikten kunne føre til fastsetting av for lav skatt anses heller ikke tvilsomt.

Tilleggsskatten skal fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt, jf. ligningsloven § 10-2 første ledd. Utgangspunktet og hovedregelen er at tilleggsskatt skal beregnes med 30 prosent. Dersom opplysningssvikten er forsettlig eller grovt uaktsom, kan tilleggsskatt ilegges med inntil 60 prosent, jf. § 10-4 første ledd.

Etter § 10-3 bokstav a og b fastsettes tilleggsskatt ikke når det dreier seg om rene regne- eller skrivefeil eller når skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges ham til last. Lagmannsretten kan ikke se at disse unntaksbestemmelsene kommer til anvendelse.

### **Kravet om avgjørelse innen rimelig tid**

Tilleggsskatt er å anse som straff etter EMK artikkel 6 nr.1, jf. Rt-2002-509. Det reiser flere spørsmål, herunder hvilke beviskrav som skal legges til grunn og om avgjørelsen er truffet innen rimelig tid.

Med lovendringen som trådte i kraft 1. januar 2010 ble det i loven et mer markert skille mellom ordinær og skjerpet tilleggsskatt enn i den tidligere lovgivningen. For ileggelse av skjerpet tilleggsskatt ble det innført et strafferettslig beviskrav, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 62. I Rt-2008-1409 ble det lagt til grunn at det gjelder et krav om klar sannsynlighetsovervekt for ileggelse av ordinær tilleggsskatt.

Om det gjelder et strafferettslig beviskrav for ileggelse av forhøyet tilleggsskatt etter de tidligere bestemmelsene, er ikke endelig avklart i rettspraksis. Det er ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til det da lagmannsretten uansett anser det bevist ut over rimelig tvil at skattyterne har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til ileggelse av for lav skatt. Lagmannsretten har nedenfor kommet til at EMKs krav om avgjørelse innen rimelig tid er krenket og at kravene til «an effective remedy» må føre til at skjerpet tilleggsskatt ikke ilegges. Det er derfor ikke nødvendig for lagmannsretten å gå nærmere inn på spørsmålene som gjelder de subjektive vilkårene for skjerpet tilleggsskatt.

Om tidsbruken skal innledningsvis bemerkes at tiden skal regnes fra varselet om tilleggsskatt som ble gitt 23. november 2007 og til avgjørelse foreligger i den instans som har saken til behandling, jf. Rt-2004-134, det vil si når lagmannsrettens avsier dom i saken. Når dom avsies i lagmannsretten har det gått bortimot ni år siden ileggelse av tilleggsskatt ble varslet.

I Rt-2004-134 ble en saksbehandlingstid på åtte år og seks måneder ansett å tilfredsstillende kravet til rimelig tid hensett til sakens kompleksitet, karakter og partenes forhold. Det er uttalt at en så lang saksbehandlingstid krever en særskilt begrunnelse. Videre heter det i avsnitt 47:

Dermed blir sakens hovedspørsmål å vurdere ligningsmyndighetenes tidsbruk i saken. Generelt må en sak om tilleggs-skatt som strekker seg over 8 år og 6 måneder, kreve en særskilt begrunnelse som kan forklare tidsbruken. Staten har riktignok sterkt fremhevet det spesielle ved skattesaker at de gjennomgår to omganger med administrativ saksbehandling og full adgang for skattyter til å uttale seg og prosedere sin sak, først i ligningsnemnda og deretter - etter ny og uavhengig saksforberedelse - i overligningsnemnda. Dertil kommer de tre vanlige rettsinstanser. Dette må ta tid. Utnyttelsen av klageadgangen skal ikke komme skattyter til skade, men at klageadgangen brukes, skal heller ikke legges staten til last.

Etter en gjennomgang av anførsler om perioder uten dokumentert aktivitet og ligningsbehandlingens karakter av masseforvaltning heter det i avsnitt 52:

Jeg finner at begge disse synspunktene må tillegges vekt. Ligningskontorets dokumenter, som avslutter hver av de tre periodene, viser at saksbehandling har pågått. De viser på langt nær at de tre perioder behøvde å være så lange, og det kan virke som om fremdriften burde ha vært bedre i denne saken. Men når rene dødperioder ikke kan påvises, mener jeg terskelen for å konstatere brudd på artikkel 6 nr. 1 må ligge relativt høyt i saker om tilleggs-skatt ut fra det staten har fremholdt om vurderingen av masseavgjørelser.

Med dette som utgangspunkt, kan det uten videre legges til grunn at en samlet tidsbruk på bortimot ni år er svært lenge og krever en begrunnelse.

Med varselet om tilleggs-skatt må det legges til grunn at ligningsmyndighetene hadde gjort den vurdering av saksforholdet at det var gitt ufullstendige eller uriktige opplysninger og at det hadde ført til fastsetting av for lav skatt. På dette tidspunkt forelå også rapporten fra bokettersynet. Det gikk likevel fire år og ca. en måned før skattekontoret traff vedtak i saken 22. desember 2011. Spørsmålet er hva som skjedde i denne perioden.

I januar 2008 opplyste skattekontoret at man regnet med å ha innstillingen til nemnda klar i løpet av februar eller mars 2008, men at det på grunn av stor saksmengde var «vanskelig å være mer presis». Dette er en klar indikasjon på at skattekontoret på det tidspunktet mente at de var på oppløpet med saksbehandlingen.

En drøy måned senere - den 25. februar 2008 - ga Skatt øst pålegg om å få tilsendt alle notater, memo og e-postkorrespondanse nevnt i angitte fakturaer som gjaldt juridisk arbeid utført av advokatfirmaet Wiersholm m.fl. Kravet ble avvist med henvisning til taushetsplikten.

Skattyterne brakte spørsmålet inn for Finansdepartementet og Justisdepartement 11. mars 2008. Departementene behandlet ikke saken, men oversendte den i juni til Skattedirektoratet som klagesak etter ligningsloven. Godt og vel et år senere, 1. september 2009, vedtok direktoratet å frafalle pålegget. Det er noe uklart for lagmannsretten om det skjedde noen videre saksbehandling i denne perioden, men det anses ikke tvilsomt at pålegget og behandlingen av dette, forsinket fremdriften av saken betydelig. For lagmannsretten fremstår spørsmålet om

innsyn i taushetsbelagt materiale som det her er tale om ikke som særlig tvilsomt, men ligningsmyndighetene hadde under enhver omstendighet en klar oppfordring til å få et så vidt kontroversielt rettslig spørsmål avklart. Masseforvaltningssynspunkter og stor saks- og arbeidsmengde har liten, om noen, plass i denne sammenheng.

Innstillingen til Skatteklagenemnda ble heller ikke ferdigstilt etter at innsynskravet var frafalt. Den 21. juni 2010 ba skattekontoret om ytterligere opplysninger. Henvendelsen ble besvart i slutten av august.

Utkast til vedtak ble sendt til innsyn 19. august 2011. Etter at tilsvar var inngitt, traff skattekontoret 22. desember 2011 vedtak om gjennomskjæring, nekting av adgang til å endre konsernbidrag og 60 prosent tilleggsskatt.

Lagmannsrettens vurdering er at sakens behandling så langt ikke har hatt den fremdrift som med rimelighet bør kunne kreves selv om saksforholdet var komplekst. Det gikk deretter ca. halvannet år før Skatteklagenemnda traff vedtak 18. april 2013, noe som ytterligere forsterker at fremdriften har vært kritikkverdig. Den nye vurderingen om proforma var ikke basert på noe nytt faktum - den var i all hovedsak resultat av en fornyet gjennomgang og vurdering av det faktum som tidligere var lagt til grunn.

Sakens behandling ved domstolene har også tatt tid etter at stevning ble tatt ut 21. november 2013, men har der hatt en ganske normal fremdrift. Den periodevis svake fremdriften ved ligningsbehandlingen innebærer etter lagmannsrettens syn at spørsmålet om tilleggsskatt ikke er avgjort innen rimelig tid, jf. EMK artikkel 6 nr. 1.

### **Konvensjonsbrudd - krav på effektivt rettsmiddel**

Når det er konstatert konvensjonskrenkelse, har de ankende parter krav på et effektivt rettsmiddel etter EMK artikkel 13.

Artikkel 13 regulerer ikke de internrettslige virkninger av konvensjonskrenkelse - det skal i utgangspunktet nasjonale myndigheter ta stilling til. Avhengig av sakstype, kan en krenkelse medføre nedsettelse av straff ved pådømmelse av straffbare handlinger eller - som er det aktuelle i saken her - hel eller delvis underkjennelse av forvaltningsvedtak.

Krenkelsen av EMK artikkel 6 nr. 1 skyldes først og fremst skattemyndighetenes sene saksbehandling. Selv om det ikke er reist innvendinger mot tidsbruken i domstolene, skal denne tiden likevel medregnes når det skal fastsettes et effektivt rettsmiddel. Kompensasjonen må være tilstrekkelig innenfor rammen av «an effective remedy», jf. Rt-2000-996.

Behandlingstiden for ileggelse av tilleggsskatt - fra november 2007 til lagmannsretten nå avsier dom - har etter rettens syn vært langt ut over kravet til rimelig tid selv om saksforholdet er omfattende og komplekst. Den skjerpede tilleggsskatten bør utvilsomt falle bort. Hensett til skattyternes kritikkverdige forhold, må det foretas en selvstendig vurdering av om vedtaket bør opprettholdes med den endring at det ilegges ordinær tilleggsskatt med 30 prosent, eventuelt lavere. En slik nedsettelse vil være en ganske betydelig kompensasjon målt både i beløp og sanksjonsmessig strenghet.

For ordinær tilleggsatt er det ikke noe vilkår at skattyter er å bebreide. Ved vurderingen av hvilken kompensasjon som vil være tilstrekkelig for å avbøte sanksjonskrenkelsen, bør likevel skattyters forhold tas i betraktning sammen med tidsbruken. Når det er tale om et proforma-arrangement for å spare skatt, kan det hevdes at de hensyn som bærer kravet om avgjørelse innen rimelig tid har mindre vekt og at skattyter derfor må tåle mer. Den lange saksbehandlingstiden tilsier likevel at kompensasjonen bør være betydelig dersom sanksjonen ikke helt faller bort.

Vurdert samlet er lagmannsrettens vurdering at illeggelsen av tilleggsatt bør opprettholdes, men slik at den fastsettes til 15 prosent som er den laveste satsen for ordinær tilleggsatt.

### 5.4 Forsinkelsesrente på tilleggsatt

Det er anført at forsinkelsesrente på tilleggsatt har pønalt karakter, at lovhjemmelen ikke er tilstrekkelig klar og at det uansett ikke er adgang til å kreve forsinkelsesrenter før spørsmålet om tilleggsatt er endelig avgjort.

Tilleggsatt er, som påpekt foran, å anse som straff etter EMK artikkel 6 nr. 1. Lagmannsretten kan imidlertid ikke se at det er grunnlag for å hevde at forsinkelsesrente på ilagt tilleggsatt har karakter av å være straff i konvensjonens forstand. Det vises til de såkalte Engel-kriteriene for vurdering av om et forhold skal anses som straff. De alternative kriteriene er om sanksjonen er klassifisert som straff i nasjonal rett, normens karakter og sanksjonens innhold og alvor.

Forsinkelsesrente på tilleggsatt er ikke straff etter norsk lov og formålet er å oppfordre til betaling. Rentekravet har etter lagmannsrettens syn heller ikke et slikt innhold at det av den grunn må anses som straff, selv om det innebærer en økonomisk belastning. Lagmannsretten finner også støtte for denne vurderingen i Rt-2012-921 som riktignok gjaldt renter på krav om tilbakebetaling av utbetalte dagpenger, men hvor det i avsnitt 40 er uttalt at EMD i flere avvisningskjennelser har lagt til grunn at forsinkelsesrenter ikke er straff i konvensjonens forstand. Det vises også til EMDs avgjørelse i saken Casagrande v Italia (application no 40183/98).

Hjemmelen for rentekravet er skattebetalingsloven § 11-1 jf. § 10-1. § 11-1 første ledd lyder slik:

Det skal beregnes rente av skatte- og avgiftskrav som ikke betales innen forfallstidspunktet etter kapittel 10. Renten beregnes på grunnlag av kravet tillagt eventuell rente etter § 11-2 eller § 11-5. Renten løper fra forfallstidspunktet fram til betaling skjer. For krav etter § 10-52 løper renten fra forfallstidspunktet for det skatte- eller avgiftskravet som ansvarskravet skal dekke, fram til betaling skjer.

Lovens § 10-1 første ledd lyder slik:

Skatte- og avgiftskrav skal betales ved forfall og med de beløp som opprinnelig er fastsatt, selv om fastsettingen er påklaget eller brakt inn for domstolene.

Lagmannsrettens vurdering er at kravet om forsinkelsesrenter har tilstrekkelig klar lovhjemmel, jf. Grunnloven § 113 og EMK artikkel 8. Det anses heller ikke tvilsomt at et vedtak om tilleggsatt kan innkreves selv om det er påklaget og at forsinkelsesrenter påløper dersom det ikke betales ved forfall.

Lagmannsrettens konklusjon er etter dette at ankene fra Crystal Production AS, Crystal Ocean AS og Green Sea AS forkastes. Anken fra staten har delvis ført frem ved at vedtaket om tilleggsskatt er opprettholdt, men med en prosentsats på 15 prosent i stedet for 60 prosent.

### **5.5 Sakskostnader**

Når saken gjelder flere krav mellom samme parter, er det samlede resultatet avgjørende, jf. tvisteloven § 20-2 andre ledd andre punktum. Den part som har fått medhold fullt ut eller i det vesentlige, anses å ha vunnet saken og har da krav på erstatning for sine sakskostnader fra motparten, jf. tvisteloven jf. § 20-2 andre ledd første punktum jf. første ledd.

Ved vurderingen av om en part har fått medhold i det vesentlige, skal det ikke bare legges vekt på forholdet mellom partenes påstander og domsresultatet. Det skal også ses hen til hvor hovedtyngden i de reelle tvistepunktene har ligget, jf. Rt-2011-44 og Rt-2010-727.

Hovedtyngden i tvistepunktene i saken har vært om adgangen til å endre ligningene på grunn av passivitet, ligningsforvaltningens saksbehandling, spørsmålet om proforma, om det er grunnlag for gjennomskjæring, om vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt er oppfylt og om tidsbruken begrunner opphevelse av vedtakene om tilleggsskatt helt eller delvis.

Staten har fått medhold med unntak for prosentsatsen for tilleggsskatten. Dette har vært en så vidt liten del av sakens tvistepunkter vurdert samlet, at staten må anses å ha vunnet saken. Videre har Oslo kommune har fått medhold i at det er adgang til å kreve renter på ilagt tilleggsskatt.

Staten og Oslo kommune har da etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på erstatning for sine sakskostnader da det ikke er grunnlag for å anvende unntaksbestemmelsen i tredje ledd. Lagmannsrettens resultat er styrende også for avgjørelsen av omkostningene for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 og staten tilkjennes sakskostnader også for tingretten.

For lagmannsretten har advokat Skogseth Berg fremlagt omkostningsoppgave med et samlet krav på 2 074 735,50 kroner. Av dette utgjør salær eksklusive merverdiavgift 1 610 575 kroner, utlegg 55 152 kroner og merverdiavgift 405 008,50 kroner. I tillegg kommer utgifter til rettsgebyr med 20 640 kroner.

Omkostningsoppgaven for tingretten var 980 228,75 kroner som i sin helhet er salær inklusive merverdiavgift. Oslo kommune var ikke part i saken da den ble behandlet i Oslo tingrett.

Det er ikke fremsatt merknader til omkostningsoppgavene. Saken har vært omfattende og krevende, både faktisk og rettslig. Omkostningskravene anses å dekke arbeid som har vært nødvendig for en forsvarlig ivaretagelse av partens interesser, jf. tvisteloven § 20-5, og legges til grunn ved omkostningsavgjørelsen.

Kostnadene forbundet med den delen av saken der Oslo kommune er part, er ikke opplyst. Det legges til grunn at utgiftene forbundet med kravet som gjelder forsinkelsesrente på tilleggsskatten har vært beskjedne sammenholdt med arbeidet med saken for øvrig. Det er heller ikke lagt ned særskilt påstand om omkostninger til Oslo kommune. Omkostningsbeløpet tilkjennes på denne

bakgrunn i sin helhet staten idet det må forutsettes at stat og kommune vil komme til enighet om eventuell fordeling.

Dommen er enstemmig.

*Domsslutning*

1. *Skatteklagenemndas vedtak om tilleggsatt oppheves for så vidt gjelder den prosentsatsen som er lagt til grunn. Ved ny behandling skal tilleggsatt ilegges med 15 - femten - prosent.*
2. *Anken av 6. februar 2015 og den avledede anken av 19. mars 2015 forkastes.*
3. *I sakskostnader for tingretten og lagmannsretten betaler Crystal Production AS, Crystal Ocean AS og Green Sea AS - en for alle og alle for en - til staten ved Skatt Øst og Skattedirektoratet og Oslo kommune ved kemneren 3 075 604,25-tremillionerogsyttifemtusensekshundreogfire25/100 - kroner.*

*Oppfyllelsesfristen er to uker fra dommens forkynnelse.*

## **SkN 16-121 Skattemessig eierskap til kraftverk**

**Lovstoff:** Skatteloven § 18-3.

**Gulathing lagmannsrett:** Dom av 25. august 2016, **sak nr.:** LG-2015-182482

**Dommere:** Lagdommer Knut Harald Braathen, lagdommer Grethe Strandborg og tingrettsdommer Ida Kristin Bøen. **Saksgang:** Haugaland tingrett THAUG-2014-159852 - Gulathing lagmannsrett LG-2015-182482 (15-182482ASD-GULA/AVD2).

**Parter:** Aktieselskabet Saudefaldene (advokat Erik Thyness og advokat Morten Goller) mot Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Hallvard Gilje Aarseth). Parthjelper (§ 15-7) Statkraft Energi AS (advokat Vidar Strømme).

**Sammendrag:** Saken gjaldt krav om oppheving av vedtak fattet av Skatteklagenemnda for Sentralskattekontoret for storbedrifter vedrørende spørsmålet om skattemessig eierskap til kraftverket Sønnå Høy i Sauda. Spørsmålet hadde betydning for eiendomsskatt, naturressursskatt og grunnrenteskatt. Saudefallene anførte at det er Statkraft, og ikke Saudefaldene, som er skattemessig eier av kraftverket, og at de selv måtte anses som leietakere av kraftverket. Saudefaldene bygde kraftverket, og skulle etter avtalen med Statkraft drive og vedlikeholdet kraftverket frem til de tilfalt Statkraft i 2030 etter reglene om hjemfallsrett. I avtalen het det at Saudefaldene skulle «eie og disponere» utbyggingen frem til 2030. Avtalenes ordlyd fikk imidlertid ikke avgjørende betydning, og lagmannsretten la til grunn at Statkraft måtte anses som eier i hele perioden. Anken førte etter dette frem og det påklagede vedtak ble opphevet.

Saken gjelder krav om oppheving av vedtak fattet av Skatteklagenemnda for Sentralskattekontoret for storbedrifter, vedrørende spørsmålet om skattemessig eierskap til kraftverket Sønnå Høy i Sauda.



Haugaland tingrett avsa 4. september 2015 dom i sak 14-159852 TVI-HAUG med slik slutning:

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Aktieselskabet Saudafaldene dømmes til å betale Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter sakskostnadene med kr 290.691,50 og Statkraft Energi AS' sakskostnader med kr 810.400,-. Beløpene forfaller til betaling 14 dager etter dommens forkynnelse.

Aktieselskabet Saudefaldene (Saudefaldene) har rettidig anket dommen. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (Staten) har tatt til motmæle. Statkraft Energi AS (SE) har erklært partshjelp til støtte for Staten. Etter skriftlig saksforberedelse ble ankeforhandling avholdt 20.-23. juni 2016. Saudefaldene møtte med prosessfullmektig advokat Erik Thyness og rettslig hjelper advokat Morten Goller. Saudefaldene ved administrerende direktør Svein Ilstad avga partsforklaring. Staten møtte med prosessfullmektig advokat Hallvard Gilje Aarseth og partsrepresentant Thor Helgesen. SE møtte med prosessfullmektig advokat Vidar Strømme og partsrepresentant Astrid Botten Larsen.

Det ble hørt tre vitner og ellers foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

### Sakens bakgrunn

Tingretten har gitt en omfattende redegjørelse for sakens bakgrunn. Partene har ikke hatt nevneverdige innvendinger til denne. Lagmannsretten henholder seg i utgangpunktet til den refererende del av denne og hitsetter følgende fra tingrettens dom:

Saksøker i saken er Aktieselskabet Saudefaldene, heretter kalt Saudefaldene, Selskapet ble stiftet i 1913 i forbindelse med etablering og oppstart av kraftproduksjon i Sauda-vassdraget. Selskapet eies i dag av Orkla Energi Sauda AS med 85 % og SKL Produksjon AS med 15 %. Tidligere har selskapet vært eid av Elkem.

Saudefaldene fikk i desember 1914 konsesjon til erverv og regulering av Storelvvassdraget i Sauda. Konsesjonen ble gitt en varighet på 65 år hvor det ved utløpet av denne var bestemt at fallrettigheter, dammer og reguleringsanlegg, eiendommer og kraftverk m.v. skulle tilfalle staten vederlagsfritt.

I årene 1919-1930 bygde Saudefaldene tre kraftverk, benevnt som Sauda I-III, i Saudavassdraget. Kraftverket Sauda I beliggende i Hellandsbygd ble satt i drift i 1919. Sauda II beliggende ved Dalvatn, ble satt i drift i 1922 og Sauda III, som lå nede ved Saudasjøen, ble satt i drift i 1930. I forkant av etablering av disse hadde Saudefaldene ervervet eiendommer og fallrettigheter m.v. som var nødvendige for etablering og drift av kraftverkene. Selskapet bygde og de reguleringsanlegg, rørgater m.v. som var nødvendige for å utnytte kraftressursene.

Opprinnelig hjemfall på anleggene var fastsatt til 1979 (65 år). Det oppstod imidlertid et behov for ytterligere kraft på Vestlandet forut for dette, og det ble på den bakgrunn innledet forhandlinger mellom Staten og Saudefaldene om foregrepet hjemfall i 1966. Disse forhandlingene hadde sitt grunnlag i St.prp.nr.90 (1965-1966). Et sentralt element i disse

forhandlingene var at Saudefaldene skulle gis anledning til å leie tilbake anleggene frem til 31.12.2009, mot en forpliktelse av at selskapet bygde ut kraftverket Sauda IV. Dette verket skulle tilfalle Staten vederlagsfritt den 31.12.2009.

Partene ble enige om slikt foregrepet hjemfall og inngikk den 22. juni 1966 avtale om en slik ordning. Denne avtalen er senere benevnt som «hjemfallsavtalen». I tråd med avtalen ble Sauda IV utbygd og satt i drift i 1968. Dette kraftverket er beliggende ved Storlivatn.

Hjemfallsavtalen omfattet ikke reguleringsanleggene, disse hjemfalt imidlertid til Staten i 1986 og ble bortleid av Saudefaldene deretter. Selve leieavtalen knyttet til reguleringsanleggene ble formalisert i november 1993.

Statens interesser innenfor kraftsektoren var forut for 1992 ivaretatt av NVE, og det var mellom Staten v/ NVE og Saudefaldene at avtalen om foregrepet hjemfall ble inngått i 1966. Statkraft SF (Statsforetak) ble opprettet i 1992 og hadde som formål å forvalte Statens eierinteresser innenfor kraftsektoren. De trådte etter opprettelsen inn i leieavtalen med Saudefaldene. Statkraft SF omtales heretter i dommen som Statkraft.

Det ble den 29.10.93 avtalt en forlengelse av hjemfallsavtalen frem til 31.12.2010.

\* \* \*

Utnyttelse av vannkraftressursene i Norge omfatter store samfunnsspørsmål og har sider til industriutvikling, naturinngrep/miljø, eierskap til viktige naturressurser m.v.. Forvaltning av kraftressursene omfatter store verdier og det er Statens syn at dette er en fellsskaps-ressurs som må forvaltes til allmenhetens beste. På denne bakgrunn må alle vesentlige spørsmål knyttet til utbygging og forvaltning av kraftressursene behandles av Stortinget.

Ved stortingsmelding St.meld.nr.29 (1998-1999) om energipolitikken, ble der foretatt en bred gjennomgang av dette saksområdet. Det ble i denne meldingen understreket viktigheten av å beholde et sterkt offentlig eierskap til kraftforsyningen, som er en viktig del av nasjonalformuen og verdiskapningen i landet. Det ble videre i denne meldingen foreslått at Saudefaldene skulle tilbys forlenget leieavtale av fallrettigheter og kraftverk i Saudavassdraget.

Ved St.prp.nr.52 (1998-1999) om Statskrafts industrikontrakter og leieavtaler, ble det foreslått nye leieavtaler ved bortleie av kraftressurser og kraftverk. Det ble lagt opp til at det ved utløpet av de leieavtaler som var løpende, skulle tilbys industrien nye leieavtaler for en avgrenset periode på myndighetsbestemte vilkår. Dette for å gi kraftindustrien rom for omstillinger.

\* \* \*

I løpet av 1990- tallet hadde det lokalt i Sauda startet opp et samarbeid mellom Statkraft, Saudefaldene og SKL Produksjon AS, i f.t. videre utvidelse av Saudavassdraget. Formålet med dette var å se på en bedre utnyttelse av kraftressursene i Saudavassdraget/-fjellet. Dette ledet etter hvert frem til det som ble kalt Saudaprojektet (også kalt prosjekt-97). Det var

Elkem som var eier av Saudefaldene på dette tidspunktet, og det var representanter derfra som ble involvert i prosjektet.

Det ble arbeidet frem en konsesjonssøknad som omfattet en vesentlig utvidelse av kraftproduksjonen i området. Denne søknaden ble inngitt NVE i februar 2000. Søknaden omfattet overføring av vann fra nye områder og konsesjon til å bygge og drive 3 nye kraftverk samt og overta og drive 4 eksisterende kraftverk, hvorav 2 av disse senere skulle legges ned.

Det ble i konsesjonssøknaden søkt om bygging av et nytt Sønnå kraftstasjon nede ved Saudafjorden. Denne skulle bestå av to kraftverk. Det ene verket ble gitt navnet Sønnå Høy med bakgrunn i utnyttelse av et høyt vannfall fra Dalvatn. Det andre verket ble kalt Sønnå Lav da det utnyttet et lavere fall fra Storlivatn. Det var ved søknaden lagt opp til av det etter bygging av Sønnå kraftstasjon, skulle skje en utfasing av Sauda I ved Storlivatn og Sauda III ned ved Saudasjøen. Sauda II, som ble omdøpt til Dalvatn kraftverk skulle bestå, og videre skulle også Sauda IV bestå. Sistnevnte verk skulle omdøpes til Storlivatn kraftverk.

Det var omsøkt at de ytterligere vannressurser som skulle tilføres, skulle føres inn i det kraftverket som ble benevnt som Sønnå Høy. Totalt omfattet søknaden en nyutbygging på 1120 GWh - hvilket ville gitt en total produksjon på 2150 GWh i Saudafjellene.

\* \* \*

Med bakgrunn i Stortingsbehandlingen i 1999, hvor det ble gitt aksept for en forlenget avtale om leie av Statskraft anlegg i Sauda, startet det høsten 1999 opp forhandlinger mellom Statskraft og Saudefaldene om en ny leieavtale av anleggene. Det var Elkem som forhandlet om dette på vegne av Saudefaldene. Vilårene i avtalen var i stor grad bestemt gjennom Stortingsbehandlingen i form av klare føringer og angivelser. Det pågikk forhandlinger mellom partene om den nye leieavtalen i nærmest 1 år, hvor begge parter hadde sine arbeidsgrupper og forhandlingsutvalg.

Den nye avtalen mellom partene ble inngått 19. september 2000 og trådte i kraft 1. januar 2001. Av § 3 i avtalen fremgikk det at tiltredelsen av leieobjektene skjedde suksessivt etter hvert som Saudefaldenes rettigheter etter hjemfallsavtalen (etter forlengelsen 29. oktober 93) løp ut for de anlegg som var omfattet av denne. Dette var fra den 1. januar 2011. Når det gjaldt Sauda IV så gjaldt avtalen fra 1. januar 2010.

Det var bestemt at avtalen skulle løpe frem til 31. desember 2030, hvoretter alle anlegg da skulle tilbakeføres staten.

Leieavtalen omhandlet i § 4 adgang for Saudefaldene til å forstå nyutbygging i Saudavassdraget. Denne bestemmelsen er viktig for saken og retten finner derfor grunn til å innta pkt. 1 og (deler av) 2 her:

1. «Statskraft, Saudefaldene og Sunnhordland Kraftlag AS har i flere år samarbeidet om planer for ytterligere kraftutbygging i Saudavassdragene. Samarbeidet er regulert i avtale av 3. september 1997, med tilleggsavtale undertegnet henholdsvis 31. januar, 7. februar og 9. februar 2000.

2. *Fra og med 1. januar 2001 skal Saudefaldene ha førsteretten til å foreta nyutbygginger i de leide vassdragene, jfr. §§ 1 og 3. I henhold til dette ble søknad om konsesjon for utbygging fremmet av Saudefaldene og Sunnhordland Kraftlag i fellesskap 29. januar 2000.*

*Saudefaldenes førsterett til nyutbygging forutsetter at utbygging påbegynnes og gjennomføres innen de frister konsesjonsmyndighetene setter. Saudefaldene skal i såfall eie og disponere nyutbyggingene til 31. desember 2030, uten leiebetaling utover det som fremgår av §§ 5 og 6.*

*Saudefaldene skal holde de nye anleggene tilstrekkelig forsikret. Statkraft skal ha rett til innsyn i forsikringsvilkårene.*

*Saudefaldene har rett til å rive og fjerne anlegg som legges ned i forbindelse med nyutbygginger. ... ..*

*Ved utløpet av leietiden 31. desember 2030 skal nyutbyggingene, herunder nye anlegg til erstatning for smisveiste rør, med samtlige tilhørende eiendommer, rettigheter, anlegg og utstyr overdras til Statkraft, mot at Statkraft refunderer Saudefaldene et beløp tilsvarende Skattemessige bokført verdi pr. 1. januar 2031 knyttet til de investeringer i nyutbyggingene som Saudefaldene har foretatt frem til ferdigstilling, inklusiv kostnader til riving og opprydding m.v. som nevnt i foregående ledd ... .. Refusjonsbeløpet skal baseres på anvendelse av skattelovens maksimale avskrivingssetser ... .. «*

Som en ser av pkt. 2 ovenfor, skulle også de anleggene som ble nybygget tilfalle staten ved avtalens utløp, men da mot at staten refunderte et beløp tilsvarende skattemessig bokført verdi per 1.1.2031.

\* \* \*

Det må nevnes her at de gamle kraftverkene Sauda I-III fikk sin vannforsyning gjennom rørgater. Disse rørene var av typen «smisveiste», en gammel teknologi som over tid i hadde vist seg å være usikker da det oppstod fare for rørbrudd i den langsgående sveisen i rørene. Som følge av den erfaringen en over tid hadde hatt med slike rør, påla NVE på 90-tallet eiere av kraftverk med slike rørgater å skifte disse ut. Slikt pålegg ble gitt i mars 1993 overfor Sauda I-III, hvor det i f.t. Sauda III måtte utføres innen 1. januar 2000, og for Sauda I og II innen 1. januar 2006. Kostnaden til slik utskiftning ble pålagt eieren av kraftverkene, som på dette tidspunkt var Statkraft. Planene for utskiftning av rørene, ble etter hvert tatt med inn i planene for nyutbyggingene i Saudavassdraget, og en fikk utsatt fristene for utfasing av disse slik at dette kunne utføres samtidig med nyutbyggingen.

\* \* \*

I f.t. en forlengelse av leieavtalen etter utløpet av hjemfallsavtalen, var det for Saudefaldene nødvendig med en videre utbygging av kraftressursene i Saudafjellene for å skape lønnsomhet over tid.

Svar på den inngitte konsesjonssøknaden kom 1. august 2003, hvor Saundefaldene fikk tillatelse til å bygge ut ytterligere 490 GWh av kraftressursene i Saudafjellet.. Dette var en god del mindre enn det som det opprinnelig var søkt konsesjon for (1120 GWh). Saundefaldene fikk anledning til å bygge noen mindre tilløps- og overføringstuneller lenger opp i fjellet og det ble gitt tillatelse til å bygge den omsøkte nye tilløpstunellen fra Dalvatn til Sønnå kraftstasjon. Denne tunellen skulle føre vann frem til kraftverket Sønnå Høy. De nye vannressursene som kom til, var ressurser som kom fra fjellområdene mot sør og øst i f.t. eksisterende anlegg. Blant annet ble der gitt tillatelse til etablering av tilløpstuneller fra Maldal og Lingvang i fjellet sør, som skulle koples til tilløpstunellen til Sønnå Høy fra Dalvatn. En fikk imidlertid ikke tillatelse til videre utnyttelse av de ressurser som lå mot nord og vest i fjellet, som også var omsøkt.

Utbyggingen startet opp i h.h.t. gitte konsesjoner og Sønnå kraftstasjon ble ferdigstilt og satt i produksjon i 2008. Dette ble etablert som et helt ny kraftstasjon med to kraftverk ca. 1 km inne i fjellet nede ved Saudafjorden. Kraftverket Sønnå Høy består av to turbiner, mens Sønnå Lav består av en turbin. Disse to kraftverkene ligger side om side inne i samme fjellhall og det er bygget en del fellesanlegg som betjener begge kraftverkene. De to kraftverkene forsynes imidlertid av det som fremgår ovenfor med vann fra to ulike tuneller, hvor Sønnå Høy utnytter fallet fra Dalvatn på ca. 550 meter og Sønnå Lav fallet fra Storlivatnet på ca. 250 meter. Kraftverkene har felles avløp ut i Saudafjorden.

Etter etablering av Sønnå kraftstasjon ble de tidligere kraftverkene Sauda I og Sauda III faset ut. Sauda I som lå ved Storlivatnet hadde fått sin vannforsyning via smisveiste rør fra Dalvatnet, og hadde utnyttet fallet på ca. 300 meter der. Sauda III hadde tidligere fått sitt vann via smisveiste rør fra Storlivatnet. Storlivatnet hadde så lenge Sauda I var i drift, også fått tilsiget av vannet fra Dalvatn (som da først hadde vært utnyttet til kraftproduksjon i Sauda I). Etter driftsstart av Sønnå Høy, opphørte tilførselen fra Dalvatn til Storlivatn i o.m. etablering av den nye tilløpstunnelen. Dette hadde den konsekvens at vannmengden som tidligere var blitt benyttet i Sauda III, som etter nyutbyggingen ble erstattet av Sønnå Høy, ble noe mindre enn tidligere.

Sønnå Lav kom således til erstatning for Sauda III, mens Sønnå Høy erstattet Sauda I og dels Sauda III. Sønnå Høy utnyttet i tillegg det ekstra fallet fra Storlivatnet og ned til Saudasjøen som den nye tunnelen gav. I tillegg ble det ved etableringen av den nye tunnelen, som tidligere nevnt, også tilført noe nytt vann fra lenger sør og øst i fjellet (Tengesdal, Lingvang og Nyggjelsbeitevatn). Det er beregnet at Sønnå Høy fikk tilført 26 % nytt vann i f.t. hva som tidligere hadde blitt utnyttet i systemet til kraftproduksjon.

Etablering av nye Sønnå Kraftstasjon gav i tillegg til utnyttelsen av de nye vannressursene i Sønnå Høy (vann og fall), også en effektivitetsgevinst i f.t. ny og forbedret teknologi i f.t. de gamle verkene. I tillegg fikk en oppfylt pålegget om utfasing av de smisveiste rørene som gikk til Sauda I og Sauda III.

\* \* \*

Det ble og i forbindelse med utbyggingen også etablert tre småkraftverk som eies og drives av Saudefaldene. Dette er Svartkulp, Kleiva og Storli. Disse er ikke en del av saken.

Totalt driver således Saudefaldene 7 kraftverk etter utbyggingen; Sønnå Høy, Sønnå Lav, Dalvatn, Stolivatn, Svartkulp, Kleiva og Storli. Årsproduksjonen i f.t. Saudefaldene egne opplysninger i disse verkene er 1,81 TWh.

\* \* \*

Ved den nye leieavtalen som ble inngått mellom Statkraft og Saudefaldene den 19. september 2001, var leiebetalingen fastsatt til en funksjon med utgangspunkt i den årlige kraftproduksjon i de utleide kraftanleggene Sauda I-IV. Denne var beregnet til 1026 GWh på avtaletidspunktet. Leiegrunnlaget var fastsatt av NVE basert på middelproduksjon i disse anleggene per 1. januar 1999, basert på tilsigsperioden 1931-1990.

Foran her er deler av leieavtalens § 4 gjengitt. Av det som er gjengitt fremgår det at det i dette avtalepunkt, i tillegg til reguleringen av adgangen for Saudefaldenes adgang til å forestå nyutbygging, også er inntatt en bestemmelse knyttet til spørsmålet om leiebetaling etter en nyutbygging. Det er i f.t. dette angitt at Saudefaldene etter nyutbyggingen, ikke skulle betale noe leie ut over leieprisen for de 1026 GWh som er omtalt ovenfor. M.a.o. medførte ikke nyutbyggingen noen øket forpliktelse til leiebetaling for Saudefaldene, og har som konsekvens at Statkraft ikke blir tilført noen leie for den økte produksjonen i Saudavassdraget etter den utbygging som har funnet sted.

Før utbyggingen i Sauda, produserte de gamle verkene ca 1200 GWh, mens verkene etter nyutbyggingen produserte 1850 GWh. Dette inkluderer og småkraftverket Svartkulp som har en årsproduksjon på 23 GWh. Totalt har således utbyggingen medført en ny produksjon i anleggene på 650 GWh per år. Av denne totale produksjonen står Sønnå Høy for produksjon av 995 GWh.

\* \* \*

Under forhandlingene om ny leieavtale mellom Saudefaldene og Statkraft, ble spørsmålet om skatt bragt inn. Det var noen forhandlingsrunder om disse spørsmålene, men de fikk imidlertid ingen løsning eller forankringer i avtalen mellom partene.

Under utbyggingen av Sønnå Høy tok Saudefaldene i 2005 opp spørsmålet om skattemessig eierskap til kraftverkene. Dette ved brev av 30. november 2005 fra PWC-advokater til Sentralskattekontoret for storbedrifter. Det ble i brevet argumentert for at Statkraft skulle stå som skattemessig eier av verkene også etter nyutbygging. Det ble anmodet om en forhåndsuttalelse fra Sentralskattekontoret i f.t. dette. Det fremkom i brev av 11. januar 2006 fra Sentralskattekontoret en veiledning til utfylling av selvangivelsen, hvor kontoret la til grunn at Sønnå Høy var eid av Saudefaldene.

Saudefaldene var uenig i Sentralskattekontorets syn, og argumenterte imot dette. Det ble utvekslet diverse korrespondanse mellom partene ut over i 2006, og Statkraft ble etter hvert og

involvert i dette. Sentralskattekontoret anmodet i denne prosessen både Saudefaldene og Statkraft om ytterligere opplysninger i saken.

Denne prosessen ledet til at Sentralskattekontoret den 11. september 2007 varslet Statkraft om endring av likningen for 2005 og 2006. Dette gjaldt da beregning av formuesverdi og eiendomsskattegrunnlag. Noen produksjon var da ikke igangsatt og grunnrente var ikke aktuelt.

Statkraft aksepterte å være skattemessig eier av Sønnå Lav, Sauda II (Dalvatn) og Sauda IV (Storlivatn), men argumenterte i mot å være eier av Sønnå Høy. Prosessen ledet imidlertid til at Sentralskattekontoret fattet vedtak i endringssak den 25. juni 2008 hvor det ble lagt til grunn at Statkraft var skattemessige eier av Sønnå Høy.

Vedtaket fra Sentralskattekontoret ble påklaget av Statkraft den 9. januar 2009. Saudefaldene hadde ikke vært en del av den prosessen som munnet ut i endringsvedtaket, men ble ved en tilfeldighet klar over saken. De ble etter hvert involvert i saken under klagebehandlingen.

Saudefaldene ble under prosessen varslet om mulig endringssak basert på utfallet av den klage Statkraft hadde inngitt. Dette ved brev av 16. desember 2009.

Utfallet av Statskrafts klage ble at Saudefaldene måtte anses som skattemessig eier av Sønnå Høy. Skatteklagenemndas vedtak er datert 14. desember 2011. Som følge av dette vedtaket ble Saudefaldene den 13. februar 2012 varslet om kontorvedtak om endring av ligning for tidligere år.

Da vedtaket fra Skatteklagenemnda vedr. ligningen for Statskraft fikk direkte følger for Saudefaldene, tok selskapet ut stevning mot Staten v/Sentralskattekontoret for Haugaland tingrett den 12. juni 2012 med påstand om at vedtaket var ugyldig og at Saudefaldene ikke skulle anses for å være skattemessig eier av Sønnå Høy. Saken ble senere stanset ved kjennelse i påvente av at sentralskattekontorets behandling av selvangivelsen for Saudefaldene var ferdigbehandlet.

I f.t. den endringssak som var igangsatt argumenterte Saudefaldene for at de ikke var skattemessig eier av Sønnå Høy, men vant ikke frem med sitt syn. Ved endringsvedtak den 4. desember 2012 fastsatte Sentralskattekontoret at Saudefaldene var eier av Sønnå Høy og fastsatte formuesverdier for verket. Det ble samtidig varslet om fastsettelse av grunnrenteinntekt for Sønnå Høy for Saudefaldene.

Saudefaldene påklagde Sentralskattekontorets vedtak den 17. desember 2012. Vedtak i klagesaken ble fattet den 24. april 2014 hvor ligningen ble fastholdt. Det er dette vedtaket som er brakt inn for retten til overprøving. Dette skjedde ved stevning datert 6. oktober 2014.

Vedtaket om fastsettelse av selve grunnrenteinntekt ble fastsatt 10. april 2015. Også dette vedtaket er bestridt av Saudefaldene og det er tatt ut stevning i den saken i mai i år. Den saken er imidlertid og stanset i påvente av utfallet av herværende sak.

\* \* \*

Grunnrente er en særskatt til staten som pålegges eier av kraftverk. Denne skatten følger av skattel. § 18-3. Skattesatsen fastsettes årlig av Stortinget og er p.t. på 31 %. Poenget med grunnrenteskatten er å ramme den avkastning som eier av et kraftverk har ut over en normalavkastning på investert kapital.

I herværende sak er situasjonen ut fra den ligningsmessige behandling av de kraftverkene som Saudefaldene driver, at Statkraft er ansett som skattemessig eier for Sønnå Lav, Dalvatn og Storlivatn. Det er verk som er leid av Saudefaldene. Når det gjelder småkraftverkene (Svartkulp, Kleiva og Storli) og Sønnå Høy, så er det Saudefaldene som er ansett for å være skattemessig eier av disse.

Saudefaldene erkjenner skattemessig eierskap til småkraftverkene, men bestrider å være eier (både privatrettslig og skattemessig) av Sønnå Høy. Dette er bakgrunnen for søksmålet i saken.

Lagmannsretten kommer tilbake til fremstillingen i nødvendig grad basert på bevisførselen for lagmannsretten.

#### **Saudefaldene har i hovedsak anført:**

Saudefaldene vil anføre at vedtaket fra Skatteklagenemnda for Sentralskattekontoret for storbedrifter av 24. april 2014 er uriktig fordi det er Statkraft, og ikke Saudefaldene, som er skattemessig eier av kraftverket Sønnå Høy.

Utgangspunktet for tvisten er leieavtalen for Statkrafts kraftanlegg i Sauda hvoretter Saudefaldene leier anleggene fra Statkraft fra 2010 til 2030. Som ledd i leieavtalen har Saudefaldene påtatt seg å foreta en vesentlig oppgradering og utvidelse av anleggene (samlet omtalt som «nyutbyggingene»). Saudefaldene har rett til å disponere nyutbyggingene på lik linje med leieobjektet for øvrig i leieperioden, mens Statkraft ved leieperiodens utløp overtar disposisjonsretten til nyutbyggingene på lik linje med resten av leieobjektet mot å betale en fast sum (nyutbyggingenes skattemessig nedskrevne verdi) som er vesentlig lavere enn anleggenes markedsverdi.

Høyesterett har tatt stilling til den skattemessige behandling av leietagerpåkostninger i Eikfinansdommen i Rt-1986-97. Høyesterett kom her til at omfattende påkostninger i form av total ombygging av leid bygg som skulle overføres til utleier vederlagsfritt ved leieforholdets utløp skulle anses å tilfalle utleier etter hvert som påkostningene fant sted og ikke først ved utløpet av leieperioden. Dette er senere fulgt opp i ligningspraksis, se f.eks. Lignings-ABC 2015/16 s. 347 der det heter at «*[p]åkoster leietaker leid driftsmiddel blir han normalt ikke eier av påkostningen. Dette gjelder selv om eieren ved utløpet av leietiden skal kompensere leietakeren for påkostningen*».

Det er ikke noe spesielt i kraftverksbeskatningen som tilsier en annen løsning fordi det i denne saken dreier seg om driftsmidler til bruk i kraftproduksjon. Tvert imot taler hensynene bak grunnrentebeskatning med styrke for å behandle utleier som skattemessig eier. Dette fordi det er



utleier som vil oppbevare eventuell grunnrente og som bør bære grunnrenteskatten som lovteknisk er knyttet til eierskapet av kraftverket.

Tingretten har lagt stor - antagelig helt avgjørende - vekt på at det i leiekontrakten heter at leietager skal «*eie og disponere*» nyutbyggingene i leieperioden. Dette er uriktig rettsanvendelse. Det er substansen i leieavtalen, ikke de betegnelser partene har benyttet, som skal styre den skattemessige klassifisering. Det spiller i denne sammenheng derfor ingen rolle om det bare hadde stått «*disponere*» istedenfor «*eie og disponere*», og de ord som er valgt er følgelig uten betydning for den skatterettslige løsning. Den løsning Høyesterett har kommet til i Eikfinansdommen er - ikke overraskende - i overensstemmelse med det man ville ha kommet til etter en riktig skatterettslig bedømmelse av det aktuelle rettsforhold også uten denne dommen. Saudefaldene har allerede før investeringene ble foretatt med endelig virkning gitt fra seg eiendomsretten til nyutbyggingene gjennom bestemmelsene i leieavtalen og har dermed aldri hatt en slik varig disposisjonsrett som er kjennetegnet for eiendomsretten. Rettighetene til de anlegg Statkraft eide allerede før leieavtalen ble inngått og nyutbyggingene er således fordelt på nøyaktig samme måte: Saudefaldene disponerer dem i leieperioden, mens Statkraft deretter disponerer dem for «evig tid». Saudefaldenes økonomiske interesse i nyutbyggingene har således fra dag 1 vært en ordinær leietagerinteresse. Den eneste forskjellen ligger i at Statkraft faktisk har en enda større andel av den totale økonomiske interesse i nyutbyggingene enn om de hadde vært foretatt før leieforholdet ble inngått fordi anleggene derfor har lengre total gjenværende levetid ved leieforholdets utløp.

At Saudefaldene betaler en del av leien ved å dekke investeringskostnader gjør ikke noe til eller fra i denne sammenheng.

Saudefaldene har nedlagt slik påstand:

1. Vedtaket fra Skatteklagenemnda for Sentralskattekontoret for storbedrifter av 24. april 2014 oppheves.
2. Aktieselskapet Saudefaldene tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

### **Staten har i hovedsak anført:**

Statens syn er at Haugaland tingretts dom av 4. september 2015 bygger på korrekt bevisbedømmelse og riktig rettsanvendelse. Staten kan i det vesentlige slutte seg til tingrettens fremstilling av saken og tingrettens vurdering av de spørsmål saken reiser.

Skatteklagenemndas vedtak av 24. april 2014 er gyldig.

Saudefaldene er skattemessig eier av kraftverket Sønnå Høy, jf. skatteloven kap. 18.

Saudefaldene leide kraftverkene Sauda I, II og III av Statkraft etter hjemfallsavtalen av 22. juni 1966. Opprinnelig utløp av leieperioden var 2010. I 2000 ble det inngått en ny leieavtale med utløp i 2030 (Leieavtalen). Leieavtalen regulerer både leie av eksisterende kraftverk, jf. Leieavtalen § 3, og rett til utbygging av nye kraftverk, jf. Leieavtalen § 4.

Sønnå Høy er bygget ut med hjemmel i Leieavtalen § 4. Statens syn er at kraftverket Sønnå Høy er et nytt kraftverk - en nyutbygging. Sønnå Høy er etablert på et nytt sted med ny vannvei og anvender nye vannressurser i tillegg til vann som tidligere ble benyttet i Sauda I og Sauda III. Sønnå Høy er verken en videreføring av tidligere eksisterende kraftverk eller en *påkostning* av det ankende part omtaler som «*kraftsystemet i Saudavassdraget*».

Vurderingen av hvem som er skattemessig eier, må ta utgangspunkt i det privatrettslige eierskapet. Saudefaldene må privatrettslig anses som eier av Sønnå Høy. Kraftverket er bygget, bekostet og disponert av Saudefaldene og det er også avtalt mellom Statkraft og Saudefaldene at Saudefaldene skal være eier. Leieavtalen § 4 slår fast at Saudefaldene skal «*eie og disponere nyutbyggingene til 31. desember 2030*».

Skatteloven opererer med et funksjonelt eierbegrep som innebærer at man i konkrete tilfeller kan komme til at en annen enn den formelle eieren er reell eier (skattemessig eier), jf. for eksempel Rt-2005-394 og Rt-2009-441. Det foreligger imidlertid ikke her forhold som tilsier at det skattemessige (reelle) eierskapet skal vurderes på en annen måte enn det (formelle) privatrettslige eierskapet.

Saudefaldene må uansett anses som skattemessig eier av Sønnå Høy, selv om det privatrettslige eierskapet skulle vurderes som irrelevant, og selv om Sønnå Høy skulle anses som en videreføring eller påkostning av tidligere anlegg.

Saudefaldene disponerer kraftverket Sønnå Høy og oppebærer de inntekter salget av kraften genererer. Statkraft har ingen egentlige eierbeføyelser over anlegget før 2030 når Statkraft skal kjøpe anlegget av Saudefaldene.

Ordningen med at Saudefaldene blir eier av nye kraftverk i en periode, er i tråd med hjemfallsordningen og den ordningen som ble etablert mellom partene ved hjemfallsavtalen i 1966.

Staten har nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakens omkostninger.

### **SE har i hovedsak anført:**

Statkraft slutter seg til de påstandsgrunnlag som staten har fremsatt for at det aktuelle klagevedtaket er gyldig, og peker særlig på følgende:

Kraftverket «Sønnå Høy» er bygget, disponeres og eies av Saudefaldene i henhold til «Leieavtale» inngått 19.9.2000 mellom Statkraft og Saudefaldene.

I Leieavtalen - som i den forutgående Hjemfallsavtalen fra 1966 - er det uttrykkelig skilt mellom anlegg mv. som Saudefaldene skulle *leie* (§ 3) og *eie* (§ 4). Sønnå Høy inngår blant de sistnevnte «*Nyutbygginger*» som Saudefaldene skulle eie.

Leieavtalen § 4 nr. 1 og nr. 2 første ledd beskriver en konkret, forestående nyutbygging som partene forut for inngåelsen av Leieavtalen hadde samarbeidet om å planlegge («Saudaprojektet»). Som følge av at Stortinget samtykket til inngåelsen av Leieavtalen hvor Saudefaldene ble gitt førsterett til å bygge ut og i tilfelle eie nyutbygde kraftverk, deltok ikke Statkraft i konsesjonssøknaden. Saudefaldene fikk i 2003 konsesjon til utbyggingen som omfattet Sønnå Høy slik det fremgår av konsesjonsdokumentene.

Sønnå Høy er derfor utvilsomt blant de nyutbygde kraftverk hvor Leieavtalen § 4 nr. 2 første ledd bestemmer følgende:

*«Saudefaldene skal i så fall [hvis de bygger ut] eie og disponere nyutbyggingene til 31. desember 2030, uten leiebetaling utover det som fremgår av §§ 5 og 6».* (vår understrekning)

Saudefaldene blir, som det fremgår, ikke avkrevd ekstra leiebetaling for nyutbyggingen (Sønnå Høy). At leiebetalingen forblir uforandret følger som en konsekvens av at utbyggingen er Saudefaldenes egen eiendom.

Sønnå Høy er dessuten rent faktisk en nyutbygging og ingen videreføring eller oppgradering av tidligere, nedlagte kraftverk. Sønnå Høy er etablert på et nytt sted med helt ny vannvei og anvender «nytt» vann i tillegg til vann som tidligere ble utnyttet i Sauda I og Sauda III.

Endelig har Saudefaldene selv på avtaletiden (1999-2002) uttalt at Sønnå Høy er et nytt kraftverk som selskapet selv blir grunnrenteskattepliktig for. Det må derfor legges til grunn at skattebelastningen var hensyntatt i Saudefaldenes kalkyler.

Saudefaldene er således eier både i privatrettslig og skatterettslig forstand.

SE har nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes
2. Aktieselskapet Saudefaldene erstatter Statkraft Energi AS' saksomkostninger

**Lagmannsretten skal bemerke:**

Formelt gjelder saken hvorvidt vedtaket fra Skatteklagenemnda for Sentralskattekontoret for storbedrifter datert 24. april 2014 skal oppheves.

Den underliggende problemstilling er hvorvidt det er Statkraft eller Saudefaldene som skal anses som eier av kraftverket «Sønnå Høy» i relasjon til skattelovens bestemmelser om eiendomsskatt, naturressursskatt og grunnrenteskatt - skatterettslig eierskap. Spørsmålet blir deretter for det tilfelle at Saudefaldene ansees som leietaker, om de investeringer Saudefaldene har gjort i «Sønnå Høy» blir Statskrafts eie etterhvert som de foretas eller først ved overdragelsen ved avtalens utløp.

Partene er enige om at det skatterettslige eierbegrep skal tolkes likt i relasjon til samtlige tre skattarter. Likeledes er det enighet om at det i praksis vil være grunnrenteskatten som er forbundet med den største økonomiske byrden for skattyter.

Det klare utgangspunkt vil være at ord og uttrykk som har en klar betydning i privatretten også skal forstås slik i skatteretten. Det er klart at eierbegrepet har en noenlunde fast kjerne i privatrettslig forstand - selv om det må anses som sikker rett at eierbegrepet er funksjonelt. Partene er enige om at det skatterettslige eierbegrep kan avvike fra det alminnelige privatrettslige begrep, og enn videre synes partene enige om at hvilket begrep partene i en avtale faktisk har benyttet ikke binder hverken ligningsmyndigheter eller domstoler. Disse utgangspunkter er heller ikke omtvistet i rettspraksis eller skatterettslig teori.

Som eksempel kan nevnes den såkalte «Gloppen-dommen» - Rt 2005-394. Her ble leietaker i skatterettslig forstand betraktet som eier.

Fra skatterettslig litteratur vises til Zimmer, «Lærebok i skatterett.» 7. utg. s. 52. Selv om det ikke er eierbegrepet direkte som omtales finner lagmannsretten følgende uttalelse som en hensiktsmessig tilnærming til analysen i tvilstilfeller og for den konkrete sak:

Man må da analysere seg frem til begrepets eller rettsforholdets privatrettslige og økonomiske realitet og så bl.a. på dette grunnlag bedømme hvordan det skal karakteriseres skatterettslig.

Partene er uenige i om det i foreliggende tilfelle er grunn til å fravike avtalens ordlyd. Denne problemstilling må avgjøres etter en helhetsvurdering av hvem som må anses å ha den reelle økonomiske interesse i investeringen - det vil si nyutbyggingen av Sønnå Høy.

Til grunn for rettsforholdet mellom partene i dag (og på vedtakstidspunktet) ligger leieavtalen mellom partene vedrørende kraftverk og fallrettigheter m.v. i Sauda. Avtalen er datert 19. september 2000 og utløper uten opsjoner 31. desember 2030.

Lagmannsretten finner det ikke tvilsomt at etableringen av Sønnå Høy er en nyutbygging - et nytt kraftverk - i avtalens forstand.

I sitatet fra tingrettens dom over er inntatt gjengivelse av de sentrale deler av avtalens § 4 om nyutbygging.

Lagmannsretten finner innledningsvis grunn til å rekapitulere at Saudefaldene opprinnelig fikk konsesjon til sitt erverv av selve naturressursen med hjemfallsrett av både fallrettighetene og kraftanleggene til Staten etter 65 år. Overføringen til Statkraft skjedde imidlertid før konsesjonsperioden var ute, i henhold til aksept av foregrepet hjemfall i kombinasjon med nye avtaler mellom partene. Bakgrunnen for det er beskrevet i St.prp.nr.90 (1965-1966). En sentral del av begrunnelsen synes for Staten å ha vært å sikre ytterligere utbygging i Saudefaldene. Man valgte da å overta fall og anlegg, men leie dem tilbake til Saudefaldene. Lagmannsretten har ikke behov for å gå ytterligere inn på det som den gang skjedde - utover å konstatere at Saudefaldene den gang ikke betalte markedspris.

I forbindelse med inngåelsen av den avtale som nå gjelder mellom partene nødvendiggjorde EØS-avtalen at avtalen ble inngått på markedsmessige vilkår. Dette fremkommer av at ESA ba om detaljert informasjon om kontrakter og leieavtaler som ble tilbudt industrien gjennom St.prp.nr.52 (1998-1999). Lagmannsretten viser her til St.prp.nr.78 (1999-2000) om «Endringer i vilkårene for Statkrafts industrikontrakter og leieavtaler». Departementet mente at de tilbudte avtalevilkår ikke ville inneholde ulovlig statsstøtte, men foreslo likevel å oppheve et vilkår om terminering av et eksisterende avtaleforhold som ellers kunne fått som resultat priser lavere enn markedsprisen. Stortinget sluttet seg uten bemerkninger til Olje- og energidepartementets anbefaling.

Lagmannsretten legger etter dette til grunn at någjeldende avtale er på markedsmessige vilkår. Dette innebærer at Saundefaldene ikke ved avtalen mottar noen form for subsidier eller statsstøtte, og slik det er utlagt i økonomisk teori tilfaller en eventuell grunnrente da eieren av fallene.

Det kan i ovennevnte forbindelse også nevnes at Ernst & Young AS v/ statsautorisert revisor Andreas Lie i rapport av 20. august 2015 har konkludert med at SE har en «marginalt større økonomisk interesse» knyttet til kraftverkene i Saudavassdraget i leieperioden enn Saundefaldene har.

Saundefaldene anfører at den leie man betaler til SE i realiteten er todelt, en kontantdel og en naturaldel i form av nyutbygginger.

Lagmannsretten er enig i dette, og vil vise til følgende:

Det nye kraftverket har en levetid langt utover avtaleperioden og selve «hjemfallet» har allerede funnet sted. SE var således eier av fallene allerede ved inngåelse av avtalen mellom partene. Slik lagmannsretten ser det, skiller dette den foreliggende sak fra avtaleforhold knyttet til den tradisjonelle hjemfallsretten.

Avtalen inneholder på flere punkter plikter for Saundefaldene som en leietaker som regel pålegges av en utleier, også for nyutbyggingenes del. Lagmannsretten viser her særlig til plikter knyttet til vedlikehold og forsikring samt krav til anleggets tilstand ved avtaleperiodens utløp.

Lagmannsretten finner grunn til å påpeke at Saundefaldene i liten utstrekning kan anses å ha tradisjonelle tingsrettslige eierbeføyelser. Det er vanskelig å tenke seg et annet hendelsesforløp enn at Saundefaldene driver og vedlikeholder kraftverkene til avtaleperioden utløper.

Disse momenter taler etter lagmannsrettens vurdering for at avtalens ordlyd «eie» ikke nødvendigvis kan tas bokstavelig.

Det er også slik at når avtaleperioden er utløpt skal Saundefaldene litt upresist uttrykt refunderes «et beløp tilsvarende skattemessig bokført verdi pr 1. januar 2031 knyttet til de investeringer i nyutbyggingene som Saundefaldene har foretatt frem til ferdigstillelse ... «.

For lagmannsretten møtte to sakkyndige vitner som begge også har avgitt skriftlig erklæring.

For Hydrologiservice AS møtte Einar Østvold. Han har anslått den fysiske levetiden for Sønnå Høy - vurdert i 2008 til minst 70 år. Han har skjønnsmessig anslått den fysiske levetiden for

anlegget ved leieavtalens utløp i 2030 til minst 60 år. Han har også anslått fall i teknisk verdi fra 2008 til 2030 beregnet i 2008 kroner og antar for Sønnå Høy sitt vedkommende at det blir differansen mellom kroner 1 476 316 872 og kroner 1 315 000 000. Lagmannsretten legger til grunn at skjønnnet er forsvarlig og bygger på det.

Hensett til forskjellen fra de gamle hjemfallsordningene og ikke minst tidsperspektivet i den foreliggende avtale fremstår det for lagmannsretten klart at Statkraft ved avtaleperiodens utløp vil overta verdier som langt overskrider det avtalte refusjonsbeløp.

Professor Nils-Henrik M von der Fehr har i sin erklæring og forklaring redegjort for og konkludert med at det er utleier som oppebærer grunnrenten i en markedsmessig avtale. Det fremkommer også av hans erklæring på s 14 at han har beregnet nåverdien av den ovennevnte refusjon som skal skje ved avtaleperiodens utløp til 72 millioner 2008-kroner.

Mot denne bakgrunn finner lagmannsretten ytterligere reelle hensyn som med styrke taler for at avtalens ordlyd «eie» i stedet for «leie» ikke kan få avgjørende betydning.

Dette gjelder etter lagmannsrettens vurdering selv om Saundefaldene til en viss grad synes å ha problematisert terminologien, særlig hensett til mulig grunnrenteskatt, i forbindelse med avtalens tilblivelse. Lagmannsretten er enig med ankende part i at en skatterettslig posisjon ikke er gjenstand for avtaleregulering, men følger av den til enhver tid gjeldende skattelovgivning.

Den endelige avtale ble utformet skattemessig nøytralt. Lagmannsretten viser til avtalens pkt. 10, siste ledd hvor det heter:

For øvrig skal skatter og avgifter dekkes av leietaker eller eier i henhold til de til enhver tid gjeldende regler for skatteplikt.

Etter dette finner lagmannsretten at Saundefaldene må anses som leietaker også i forhold til Sønnå Høy, og at leien som Saundefaldene betaler til Statkraft er todelt - en kontantdel og en del i form av investeringer i nyutbygging.

Spørsmålet blir etter dette om SE blir eier av de investeringer Saundefaldene har gjort i Sønnå Høy etter hvert som investeringene foretas, eller først ved «overdragelse» ved avtalens utløp.

Saundefaldene har særlig vist til Rt 1986-97 «Eikfinans-dommen», men har i tillegg anført at resultatet blir det samme også etter alminnelige skatterettslige vurderingsnormer.

Slik lagmannsretten ovenfor har vurdert de underliggende faktiske og økonomiske realiteter i kontraktsforholdet mellom partene kan ikke lagmannsretten se at resultatet skulle bli noe annet enn det som ble resultatet i Eikfinans-dommen.

I Eikfinans-dommen var rollene «eier» og «leietaker» ikke omtvistet, men resonnementet er overførbart på foreliggende sak. Sentralt i Eikfinans-dommen var «når verdien (av påkostningene på leieobjektet) må ansees sikret for Eikfinans». Dette berodde på en tolkning av kontrakten mellom partene.

Slik lagmannsretten vurderer det, sikres verdien av «Sønnå Høy» for SE ettersom Saudefaldenes investeringer gjøres og utbyggingen foretas.

Anken fører etter dette frem og det påklagede vedtak blir å oppheve.

### **Sakskostnader**

Begge parter (og partshjelper) har krevet seg tilkjent sakskostnader og levert sakskostnadsoppgave i overensstemmelse med tvistelovens regler.

Anken har ført frem og Saudefaldene skal da som hovedregel tilkjennes sakskostnader.

Resultatet har likevel vært forbundet med tvil. Det vises i denne forbindelse særlig til avtalens ordlyd og den helhetsvurdering som resultatet bygger på. Retten finner at tvisteloven § 20-2 (3) litra a) får anvendelse fullt ut. Under henvisning til tvisteloven § 20-9 (2) tilkjennes heller ikke sakskostnader for tingretten.

Etter dette bærer hver av partene egne sakskostnader for begge instanser.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er ferieavvikling/rettsferie.

Dommen er enstemmig.

### *Domsslutning*

- 1. Vedtaket fra Skatteklagenemnda for Sentralskattekontoret for storbedrifter av 24. april 2014 oppheves.*
- 2. Hver av partene bærer egne sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.*

# Uttalelser Finansdepartementet

## SKN 16-122 Vedørende reglene om begrensning av rentefradrag i interessefellesskap

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-41.

**Tolkningsuttalelse fra Finansdepartementet** av 8. mars 2016.

### § 6-41 Spørsmål knyttet til reglene om begrensning av rentefradrag i interessefellesskap

Vedrørende spørsmål knyttet til reglene om begrensning av rentefradrag i interessefellesskap

#### 1. Innledning

Reglene om begrensning av fradrag for renter til nærstående part, jf. skatteloven § 6-41, innebærer at fradrag for netto rentekostnader som overstiger 30 pst. av en særskilt fastsatt resultatstørrelse, avskjæres. Fra og med inntektsåret 2016 er fradragsrammen 25 pst. av grunnlaget. Det er bare fradrag for renter betalt til nærstående part (interne renter) som eventuelt skal begrenses. Renter betalt til uavhengig tredjepart (eksterne renter) er ikke selv gjenstand for avskjæring, men kan fortrenge fradrag for interne renter. For å anses som nærstående part kreves direkte eller indirekte eierskap eller kontroll med minst 50 pst.

I tilfeller der en nærstående part har stilt sikkerhet for gjeld til en ikke-nærstående part, skal rentene til den ikke-nærstående parten likevel anses som interne renter, jf. skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a. Begrunnelsen er at en slik sikkerhetsstillelse kan gjøre det mulig å ta opp et høyere lån hos en uavhengig långiver, og dermed få større rentefradrag enn et uavhengig selskap kunne få. Dette høyere lånet kunne ha vært tatt opp som et internt lån direkte fra det nærstående selskapet, men ikke fra en ekstern långiver uten at det nærstående selskapet stiller sikkerhet.

Skattelovforskriften § 6-41-1 gir unntak fra bestemmelsen i skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a om at renter til en ikke-nærstående part likevel skal anses som interne renter i tilfeller der en nærstående part har stilt sikkerhet for gjeld til den ikke-nærstående parten. Etter forskriftsbestemmelsen unntas tilfeller der sikkerheten er stilt av et underliggende selskap der låntakerselskapet direkte eller indirekte eier eller kontrollerer minst 50 pst. I tillegg unntas tilfeller der en nærstående part har stilt aksjer mv. i låntakerselskapet eller en fordring på låntakerselskapet som sikkerhet.

#### 2. Anvendelsen av skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a i tilfeller der det foreligger annen sikkerhet som gir grunnlag for lånet



Bestemmelsen i skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a om at renter til en ikke-nærstående part anses som interne renter i tilfeller der en nærstående part har stilt sikkerhet for gjelden, gjelder alle tilfeller der det foreligger slik sikkerhet. Det er ikke et vilkår for å anvende bestemmelsen at sikkerheten faktisk har vært nødvendig for å oppnå lånet.

Dette innebærer for eksempel at i tilfeller der en ikke-nærstående part har stilt eiendeler som sikkerhet for et lån i et deltakerlignet selskap (ANS mv.), og selskapet har en nærstående deltaker, vil rentene på lånet anses som interne renter, selv om sikkerheten i eiendelene i praksis er tilstrekkelig for oppnåelsen av det eksterne lånet.

### **3. Anvendelsen av reglene om begrensning av rentefradrag i tilfeller der det ikke kreves fradrag for en rentekostnad**

Det kan kreves fradrag ved inntektsskatteligningen for alle kostnader som fyller vilkårene for fradragsrett, jf. skatteloven kapittel 6. Etter skatteloven § 6-40 første ledd gis det fradrag for renter av skattyters gjeld.

Gjeldsrenter som det etter skattyters valg ikke er krevd fradrag for, vil ikke inngå i beregningen av samlede netto rentekostnader ved beregningen av fradragsrammen for rentekostnader etter skatteloven § 6-41 tredje ledd. Dette kan innebære at endelig alminnelig inntekt for det aktuelle inntektsåret blir lavere enn den hadde vært dersom det hadde vært krevd fradrag for alle gjeldsrenter. En slik situasjon kan oppstå i tilfeller der skattyteren har underskudd før beregning av rentefradragsrammen og/eller underskudd til fremføring fra tidligere inntekstår. Avståelse av rentefradrag kan også få betydning for om terskelverdien for anvendelse av regelen om fradragsbegrensning (5 millioner kroner i samlede netto rentekostnader) er overskredet. Renter som det ikke er krevd fradrag for, kan ikke fremføres til fradrag i senere år.

### **4. Begrensning av rentefradrag for renter som føres til skattemessig fradrag i indre selskap**

Et indre selskap (IS) er et deltakerlignet selskap hvor ansvaret deltakerne imellom er organisert etter reglene for ansvarlig selskap, selskap med delt ansvar eller kommandittselskap, men hvor selskapet ikke opptrer som sådant overfor tredjemann, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav c. Hver deltaker som opptrer utad, har fullt personlig ansvar utad for det han forplikter selskapet for innad.

Indre selskap skal deltakerlignes etter nettometoden på samme måte som øvrige deltakerlignede selskaper i samsvar med den interne avtalen om ansvar for selskapets forpliktelser, jf. skatteloven § 2-2 annet ledd bokstav c. Dette innebærer at eventuell rentebegrensning beregnes ved fastsettelse av selskapets overskudd eller underskudd som om selskapet var skattyter, jf. skatteloven § 6-41 første ledd bokstav b.

I et indre selskap vil renter på lån fra en ikke-nærstående part som er tatt opp gjennom en hovedmann som opptrer utad i eget navn, anses som interne renter etter bestemmelsen i skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a dersom hovedmannen er nærstående til selskapet som definert i skatteloven § 6-41 fjerde ledd. Hovedmannen vil gjennom sitt ansvar anses å ha stilt sikkerhet for gjelden, jf. skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a og departementets uttalelse av 10. juni 2014 (inntatt i Utv. 2014 på side 1441).

### **5. Begrensning av rentefradrag ved fusjon**

Departementet antar at rentekostnader som gjelder lån mellom nærstående selskaper som fusjoneres med virkning for inntektsåret, og som medtas ved samlet ligning av de fusjonerte selskaperes inntekt, ikke skal anses som rentekostnader til nærstående selskap etter skatteloven § 6-41 tredje ledd annet punktum. Tilsvarende vil bestemmelsen i skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a om omklassifisering av eksterne renter til interne renter ikke komme til anvendelse dersom rentene gjelder lån fra ikke-nærstående part og sikkerhet for lånet er stilt av nærstående selskap som fusjoneres med låntaker og rentene medtas ved samlet ligning av de fusjonerte selskaperes inntekt i fusjonsåret.

#### **6. Nærståendebegrepet for kommandittselskap – beslutningsmyndighet etter selskapsloven § 3-9 annet ledd**

I et kommandittselskap har minst en deltaker ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser. En deltaker med ubegrenset ansvar i et kommandittselskap kalles komplementar. For et kommandittselskap er det i utgangspunktet komplementaren som forestår forvaltningen av selskapet, jf. selskapsloven § 3-9 første ledd. Etter selskapsloven § 3-9 annet ledd kan det avtales at komplementaren skal ha alminnelig beslutningsmyndighet i selskapet. Beslutningsmyndighet etter selskapsloven § 3-9 annet ledd innebærer at komplementaren kontrollerer kommandittselskapet, jf. skatteloven § 6-41 fjerde ledd. Komplementaren blir dermed nærstående til kommandittselskapet, og renter på lån fra ekstern långiver til kommandittselskapet skal anses som interne renter ved anvendelse av reglene om begrensning av rentefradrag i kommandittselskap, jf. skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a og departementets uttalelse av 10. juni 2014 (inntatt i Utv. 2014 på side 1441).

#### **7. Fremføring av rentefradrag i tilfeller der netto rentekostnader ikke overstiger 5 millioner kroner**

Etter skatteloven § 6-41 tredje ledd er selskap mv. med samlede netto rentekostnader på 5 millioner kroner eller mindre unntatt fra rentebegrensningsregelen. I tilfeller der summen av årets renter og fremførbare renter fra tidligere inntektsår ikke overstiger 5 millioner vil skattyteren få uavskåret fradrag for årets renter, men det kan ikke fremføres renter fra tidligere år til fradrag. Fremførbare renter fra tidligere år vil dermed videreføres til fradrag i påfølgende år. Det vises til skatteloven § 6-41 tredje ledd fjerde punktum og Prop. 1 LS (2013-2014) punkt 4.13 der det fremgår at det ikke kan kreves fradrag for fremførbare renter i slike tilfeller.

## **SKN 16-123 Omklassifisering av lån fra selskap til personlig skattyter**

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-41.

Tolkningsuttalelse fra Finansdepartementet av 22. juni 2016.10.10

**Om de foreslåtte endringene i reglene om beskatning av lån fra selskap til personlig skattyter.**

Vi viser til deres brev av 26. mai 2016 om de foreslåtte endringene i reglene om beskatning av lån fra selskap til personlig skattyter.

I forbindelse med statsbudsjettet for 2016 ble det innført regler om at lån eller sikkerhetsstillelse fra selskap til personlig aksjonær skal regnes som utbytte for aksjonæren. I Prop. 121 LS (2015-2016) ble det foreslått å innføre tilsvarende regler for lån fra deltakerlignet selskap til personlig deltaker. I tillegg ble det foreslått en endring i skatteloven § 10-11 fjerde ledd slik at reglene også skal gjelde når skattyter *indirekte* eier aksjer eller andeler i selskapet som yter kreditt eller sikkerhetsstillelse.

Gjeldende regler omfatter også lån til personlig aksjonær fra et annet selskap i samme konsern som den personlige aksjonæren er aksjonær i. Tilfeller der ansvarlige selskaper eier aksjer eller andeler i andre selskap, omfattes ikke av konserndefinisjonen i aksjeloven eller allmennaksjeloven. I Prop. 121 LS (2015-2016) kapittel syv fremgår det at bakgrunnen for å foreslå at reglene også skal gjelde ved *indirekte* eie av aksjer eller andeler, er at reglene da også vil omfatte tilfeller der en personlig låntaker eier aksjer eller andeler i selskapet som gir lån, indirekte gjennom et deltakerlignet selskap.

Etter departementets syn tilsier bakgrunnen for endringen at «*indirekte*» i denne sammenheng bør forstås som aksjer eid gjennom deltakerlignede selskaper. Departementet vil vurdere om ordlyden i bestemmelsen bør presiseres på dette punkt.

En kopi av dette brevet er sendt til Skattedirektoratet.

## SKN 16-124 Innbetalt kapital ved konvertering av fordring

**Kort referat:** Selskapsrettslig aksepteres det ved konvertering av gjeld til aksjekapital at verdien av aksjeinnskuddet settes til fordringens pålydende, selv om den reelle verdien av fordringen skulle være lavere. Skatterettslig må imidlertid utgangsverdien på fordringen settes til verdien av det vederlag som kreditor mottar, altså virkelig verdi av aksjene han mottar (som tilsvarer fordringens verdi på dette tidspunktet). Skatteposisjonen innbetalt kapital fastsettes til fordringens utgangsverdi og motsvarende inngangsverdi på vederlagsaksjene, selv om selskapsrettlig verdi av aksjeinnskuddet er høyere.

**Tolkningsuttalelse fra Finansdepartementet** av 18. august 2016.

### **Presisering av prinsipper for fastsetting av skatteposisjonen innbetalt kapital ved konvertering av fordring**

I et svar til et advokatfirma den 5. mars 2015 har Finansdepartementet uttalt at ved konvertering av fordring skal skatteposisjonen innbetalt kapital fastsettes i samsvar med den selskapsrettslige verdien av aksjeinnskuddet. Det ble videre vist til at det selskapsrettslige innskuddsbeløpet normalt vil tilsvare virkelig verdi av aksjeinnskuddet. Det er reist spørsmål om hvordan denne

uttalelsen er å forstå, og departementet ser grunn til å presisere prinsipper for fastsetting av skatteposisjonen innbetalt kapital ved konvertering av fordring.

### *Selskapsrettslig gjennomføring*

Ved konvertering av fordring skjer det ikke et egentlig tingsinnskudd. Det beror på at selskapet ikke kan føre opp en fordring på seg selv i balansen, jf. aksjeloven §§ 2-7 og 10-12. I stedet gjøres innskuddsforpliktelsen opp ved motregning, jf. aksjeloven §§ 2-4 første ledd nr. 1 og 10-2 første ledd nr. 1. Ved slik motregning aksepteres det selskapsrettslig at verdien av aksjeinnskuddet settes til fordringens pålydende, selv om den reelle verdien av fordringen skulle være lavere. I slike tilfeller kan derfor selskapsrettslig verdi av aksjeinnskuddet bli satt høyere enn virkelig verdi av fordringen.

### *Skattemessig gjennomføring*

I praksis og administrative uttalelser (jf. bl.a. uttalelse fra Finansdepartementet inntatt i Utv. 2002 s. 183) er det lagt til grunn at ved ev. gevinst- og tapsberegning av konverterte fordringer, skal utgangsverdien i utgangspunktet settes til *verdien av det vederlag som kreditor mottar*. Ved *utstedelse* av nye aksjer vil utgangsverdien på fordringen da tilsvare virkelig verdi av disse aksjene. For å oppnå kontinuitet er det tilsvarende lagt til grunn at inngangsverdien på vederlagsaksjene må fastsettes i samsvar med fordringens utgangsverdi (dvs. verdien av aksjevederlaget). Verdien av aksjevederlaget vil i utgangspunktet tilsvare omsetningsverdien av fordringen på konverteringstidspunktet. Departementet viser for øvrig til Lignings-ABC «Aksjer – realisasjon» punkt 6.10.

Etter departementets syn må skatteposisjonen innbetalt kapital fastsettes i samsvar med fordringens utgangsverdi og motsvarende inngangsverdi på vederlagsaksjene. Det vil si at denne størrelsen er avgjørende selv om selskapsrettslig verdi av aksjeinnskuddet er høyere. Departementet viser for øvrig til Lignings-ABC «Aksjer – utbytte» punkt 8.4.2 og tidligere uttalelse, jf. Utv. 2002 s. 183.

# Uttalelser Skattedirektoratet

## SkN 16-125 Kreditfradrag iht. skatteavtalen mellom Norge og USA

**Lovstoff:** Skatteavtalen mellom Norge og USA artikkel 23.

**Kort referat:** Et norsk aksjeselskap drev virksomhet utenfor kysten av USA. Amerikanske skattemyndigheter beskattet ikke selskapet, men i stedet eierne, da selskapet ble ansett som en transparent enhet. Det norske selskapet ble skattlagt i Norge, og krevde kreditfradrag i selskapets norske skatt for skatten som ble betalt i USA av selskapets eiere på grunnlag av inntekten som skrev seg fra selskapets virksomhet der. Etter Skattedirektoratets syn kunne det ikke innrømmes kreditfradrag fordi det ikke forelå juridisk dobbeltbeskatning.

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet** publisert 16. august 2016, avgitt 3. mars 2016.

### Tolkningsuttalelse – Kreditfradrag iht. skatteavtalen mellom Norge og USA

Skattedirektoratet («SKD») har i et brev av 3. mars 2016 til Sentralskattekontoret for storbedrifter («SFS») uttalt følgende angående rekkevidden av kreditbestemmelsen i artikkel 23 i skatteavtalen mellom Norge og USA:

Et norsk aksjeselskap driver virksomhet utenfor kysten av USA. I medhold av Skatteavtalen mellom Norge og USA (heretter "Skatteavtalen") danner virksomheten i USA grunnlag for fast driftssted der og dermed lokal skatteplikt i USA (artikkel 4A). Samtidig har Norge i medhold av Skatteavtalens artikkel 23 andre ledd bokstav d, også beskatningsrett for inntekten fra virksomheten i USA.

Selskapet blir imidlertid ikke ilagt, og betaler heller ikke, skatten i USA som faller på inntekten som skriver seg fra selskapets faste driftssted der. Dette henger sammen med at man fra et amerikansk skattemessig perspektiv har valgt å behandle det norske selskapet, og en rekke av selskapets eierselskaper, som skattemessig transparente enheter. Dette medfører at inntekten generert i det norske selskapets faste driftssted blir skattlagt i USA i et Limited Partnership registret på Cayman Island og et commanditaire vennotschap registrert i Nederland, som begge er indirekte eiere av det norske selskapet

Det norske selskapet krever kreditfradrag i sin norske skatt for skatten som betales i USA på inntekten som skriver seg fra selskapets virksomhet der.

SFS ønsker en avklaring fra SKD på om det vil være grunnlag for å kreve kreditfradrag i det norske selskapets skattepliktige inntekt i Norge for skatten som betales i USA på samme inntekt, gitt at skatten i USA er ilagt og betalt av de nevnte indirekte eierselskapene.

### Skattedirektoratets vurdering

Det følger av Skatteavtalen artikkel 23 andre ledd bokstav d, at inntekt som er skattepliktig i USA etter artikkel 4A også kan skattlegges i Norge. Av bestemmelsen følger det videre at kreditmetoden skal anvendes for å forebygge dobbeltbeskatning. 2013/109354 Side 2 av 4

Internrettslig er det sktl. §§ 16-20 flg. som regulerer de nærmere vilkårene for innrømmelse av kreditfradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet. Det er etter sktl. § 16-20 et vilkår for innrømmelse av kreditfradrag at det godtgjøres at den utenlandske skatten er ilagt skattyteren selv og faktisk betalt i den andre staten. Basert på dette kan selskapet etter sktl. § 16-20 isolert sett ikke innrømmes kreditfradrag i selskapets norske skatt for skatt ilagt og betalt i USA av andre selskaper i samme konsern.

I tilfeller hvor retten til kreditfradrag fremgår av skatteavtale skal man imidlertid, i følge sktl. § 16- 27, bare legge til grunn reglene i sktl. §§ 16-20 flg. så langt de passer. Dette innebærer at så langt angjeldende skatteavtale har regler som f.eks. utvider adgangen til kreditfradrag, må reglene i sktl. §§ 16-20 flg. anvendes i overensstemmelse med reglene i skatteavtalen.

Spørsmålet i det videre blir derfor om Skatteavtalen må anses å gi rett til kreditfradrag i dette tilfellet, og om man derfor må tolke sktl. § 16-20 på denne bakgrunn, jf. sktl. § 16-27.

Skatteavtalens artikkel 23 andre ledd bokstav b, bestemmer at Norge skal innrømme kreditfradrag i en persons inntektsskatt for et beløp som tilsvarende "den skatt som er betalt i De Forente Stater". Ordlyden i skatteavtalen inneholder dermed ikke et eksplisitt krav om at skatten må være ilagt og betalt av skattyteren med et fast driftssted i USA for å få rett til kreditfradrag. Ordlyden reiser dermed spørsmålet om man tok sikte på å gi kreditbestemmelsene i Skatteavtalens artikkel 23 et videre anvendelsesområde enn det som følger av sktl. § 16-20.

Av protokollene knyttet til Skatteavtalen i henholdsvis St. prp. nr. 63 (1971-72) og St. prp. nr. 71 (1980-81) fremgår det ingen konkrete kommentarer om hvordan denne bestemmelsen skal leses i relasjon til den foreliggende problemstillingen. Det uttales imidlertid i St. prp. nr. 63 (1971-72) at Skatteavtalen "bygger i hovedprinsippene på det mønster for skatteavtaler som er utarbeidet av OECD for 1963". I mønsteravtalen av 1963 artikkel 23B (som bl.a. er gjengitt i OECDs kommentarutgave av 2010 "Full version") fremgår at kreditfradrag skal gis for "an amount equal to the income tax paid in that other State". Ordlyden i mønsteravtalen oppstiller derfor heller ikke et eksplisitt krav om at det må være tale om skatt ilagt og betalt av samme skattyter.

I kommentarene til mønsteravtalen fra 1963 (som også er gjengitt i OECDs kommentarutgave av 2010 "Full version") uttales at bestemmelsen om unngåelse av dobbeltbeskatning skal avhjelpe juridisk dobbeltbeskatning, altså tilfeller hvor en inntekt skattlegges for samme juridiske person i mer enn en jurisdiksjon. Videre fremgår det at såkalt økonomisk dobbeltbeskatning, dvs. tilfeller der to forskjellige juridiske personer skattlegges for den samme inntekten, ikke omfattes av vernet mot dobbeltbeskatning i mønsteravtalen. Både ordlyden i mønsteravtalen og

kommentarene til denne er mer eller mindre ordrett videreført i de etterfølgende utgaver av OECDs kommentarer, senest fra 2014.

Den klare forutsetningen for systematikken i OECDs mønsteravtale helt siden 1963 er dermed at det bare er såkalt juridisk dobbeltbeskatning som skal forebygges. Artikkel 23B må tolkes på denne bakgrunn, hvilket tilsier at kreditfradrag bare kan kreves av en skattyter som har blitt ilagt og faktisk har betalt skatten i den andre staten.

Dette synspunktet fremgår også i relevant juridisk teori. I Vogels "Double Taxation Conventions – Third Edition" side 1224 uttales at "(t)he person entitled to claim a credit under OECD and UN MC is the person who is liable to pay the foreign tax and who himself paid it or arranged for some third party to pay it in his stead". Av norsk juridisk teori synes bl.a. Skaar å slutte seg til dette i "Norsk skatteavtalerett" side 782.

De refererte rettskildene tilsier at spørsmålet om man står overfor juridisk dobbeltbeskatning i relasjon til OECDs mønsteravtale, må avgjøres etter hvem som rent faktisk er ilagt og har betalt den foreliggende skatten.

I mangel av konkrete holdepunkter for at en annen regulering av kreditmetoden var tiltenkt i Skatteavtalen, må det derfor legges til grunn at Skatteavtalen gir anvisning på en kreditmetode som er i overensstemmelse med forutsetningene i OECDs kommentarer. Derfor vil også Skatteavtalens bestemmelser om kreditfradrag forutsette at det norske selskapet må ha vært ilagt den amerikanske skatten og faktisk ha betalt denne for å kunne kreve kreditfradrag i sin norske skatt (juridisk dobbeltbeskatning). Det blir derfor et spørsmål om å fastslå hvem som rent faktisk har vært ilagt skatten og faktisk betalt skatten i USA. Det vil da også være relevant for vurderingen hvorvidt man i USA har skatteregler som gjør at andre enn det norske selskapet rent faktisk blir ilagt og betaler den lokale skatten på inntekten.

Slik faktum er presentert i denne saken, er det utvilsomt de nevnte indirekte eierselskapene som har blitt ilagt og har betalt skatten på inntekten fra det norske selskapets amerikanske virksomhet, som følge av skatterettslige disposisjoner som er gjort for amerikanske skatteformål. Det foreligger dermed ikke juridisk dobbeltbeskatning for det norske selskapet som skal avhjelpes etter Skatteavtalen, jf. kommentarene i det foregående. Skatteavtalens vilkår i artikkel 23 for innrømmelse av kreditfradrag er derfor ikke oppfylt.

### **Konklusjon**

Konklusjonen blir derfor at det norske selskapet ikke kan kreve kreditfradrag i sin norske skatt for skatten som er betalt i USA på inntekten fra det faste driftsstedet der, verken etter Skatteavtalen artikkel 23 eller etter sktl. § 16-20.

# Bindende forhåndsuttalelser

## SKN 16-126 Kontinuerlig kortidsutleie av to leiligheter

**Lovstoff:** Skatteloven §§ 5-1, 5-30, 12-10 og mval §§ 3-11 første ledd, 5-5 første ledd bokstav c

**BFU 6/2016 fra Skattedirektoratet** publisert 16. august 2016, avgitt 30. juni 2016.

**Sammendrag:** Spørsmålet var om to leiligheter planlagt innkjøpt til bruk i kontinuerlig kortidsutleie via Airbnb utgjorde en virksomhet skattemessig, og om det skulle beregnes personinntekt for Innsender. Skattedirektoratet kom til at omfattende kortidsutleie av to leiligheter ville innebære at virksomhetskravet ville være oppfylt og at det dermed forelå en virksomhet, det skulle følgelig også beregnes personinntekt. Innsender ba også om en vurdering av om utleien ville være merverdiavgiftspliktig. I spørsmålet om merverdiavgift avga Skattedirektoratet en veiledende uttalelse, og konkluderte i den med at utleien normalt vil være merverdiavgiftspliktig.

### Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysningene som er gitt i anmodningen legges det til grunn at Innsender planlegger å i løpet av 2016 anskaffe to leiligheter beliggende i Lillevik som vil benyttes til kortidsutleie via nettstedet/appen Airbnb. Leilighetene vil være tilgjengelige for kortidsutleie året rundt. Innsender ber på denne bakgrunn om avklaring på om inntektene fra kortidsutleien vil utgjøre en virksomhet etter sktl §§ 5-1 jf 5-30 og om det skal beregnes personinntekt jf sktl § 12-10. Innsender anmoder også om en uttalelse dersom utleien er mva-pliktig.

Skattekontoret bes om å ta stilling til om leieinntekter fra kortidsutleie av to leiligheter via Airbnb er innvunnet ved virksomhet, jf. skatteloven §§ 5-1, 5-30 og 12-10. Innsender ber også om at skattekontoret tar stilling til om utleien er unntatt merverdiavgift med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd.

Leilighetene som planlegges anskaffet i Lillevik vil være i størrelsesorden 50-70 kvadratmeter, med anskaffelseskostnad på ca 2,5 millioner kroner. Skatteyder planlegger å leie ut begge leilighetene via Airbnb, hvor leilighetene vil være tilgjengelige for dags-, ukes- og månedsleie. Det vil opprettes med egne priser for dags-, ukes- og månedsleie, prisene vil justeres gjennom året avhengig av sesong. Innsender vil ikke selv benytte leilighetene. Airbnb vil etter det opplyste være ansvarlig for å gjennomføre transaksjonen (betalingen) mellom Innsender og leietaker.

I forhold til ordinær utleie vil det være en del merarbeid knyttet til vedlikehold av markedsføringsmateriell, kundekontakt, renhold og vaktmestertjenester. I leilighetene er det lagt til rette for selvhushold og det vil ikke bli tilbydd tjenester som skifte av sengetøy/håndklær,



matsservering eller vasking i perioden leilighetene er leid ut. Innsender tar sikte på å inngå avtale med en underentreprenør for utførelse av flere av disse forholdene, herunder fjerning av søppel, enkel vasking/rengjøring, skifting/vasking av sengetøy mellom leieoppholdene.

Innsender vil selv stå for overlevering av nøkler til gjester, og være kontaktperson under oppholdet. Dette innebærer at Innsender vil bistå dersom det er noe galt med leilighetene (internet, tv mm.) eller noe må skiftes (lyspærer ol.).

Aktivitetsnivået til utleier vil nødvendigvis variere noe avhengig av om det er inngått dags-, ukes eller månedsavtaler med leietaker(e). Det legges opp til at deler av aktiviteten vil bli utført av underleverandører.

Innsender har fremstilt forventede inntekter og kostnader per leilighet slik:

	Kostnader	Inntekter
Leieinntekter		200.000
Kapitalavkastning (3 % av investeringskostnad)	77.000	
Administrasjonsgebyr Airbnb (3 %)	6.000	
Innboforsikring	2.000	
Eiendomsskatt	5.000	
Strøm	15.000	
Rengjøring	30.000	
Internett/tv	5.000	
Samlepost (felleskostnader, vedlikehold, regnskap, mm.)	38.000	
<b>Sum</b>	<b>178.000</b>	<b>200.000</b>
<b>Overskudd per enhet</b>		<b>22.000</b>

Innsender har i oppstillingen forutsatt at begge leilighetene blir utleid i mellom 15-18 dager per måned.

For begge leilighetene vil dette gi Innsender en inntekt på kr 400 000 og kostnader på kr 356 000. Dette gir et samlet overskudd utover avkastningskrav på 3 % på kr 44 000, som viser at utleien er egnet å gå med overskudd.

### Innsenders skatterettslige vurdering

Som skattepliktig inntekt anses blant annet fordel vunnet ved virksomhet, jf. skatteloven § 5-1.

I skatteloven § 5-30 er det gitt noen eksempler på hva som anses som virksomhetsinntekt.

Skatteloven har imidlertid ingen klar definisjon av virksomhetsbegrepet. For at man skal anses å drive virksomhet i skattemessig forstand, er det gjennom rettspraksis slått fast at det må utøves en aktivitet av et visst omfang og varighet, at aktiviteten er egnet til å gi overskudd og at aktiviteten må drives for skatteytters regning og risiko.

Innsender mener det ikke er tvilsomt at kravene til varighet er oppfylt i foreliggende sak. Det er heller ikke tvilsomt at utleien vil drives for skattyters regning og risiko. Innsender mener også at utleien er egnet å gi overskudd, som vist i oppstillingen over.

I vurderingen av om utleien skal regnes som virksomhet eller ikke, er dermed aktivitetens omfang det sentrale vurderingstemaet. Ved ordinære utleieforhold har skatteetaten ansett utleie av fem eller flere enheter som virksomhet. Dette er imidlertid ikke en absolutt regel, og utleie i et mindre omfang kan, etter en konkret vurdering, regnes som virksomhet i skattemessig forstand. Vi viser i den forbindelse til Lignings ABC 2015/16 "Virksomhet - allment", pkt. 3.3.12 side 1591, hvor det fremgår at: " Dette vil bl.a. være tilfelle når skatteyteren har et høyt aktivitetsnivå, f.eks. i forbindelse med intensiv korttidsutleie, tilsyn og vask av lokalene eller lignende. Særlig ved korttidsutleie til fritidsformål vil aktivitetsnivået ofte være høyt, slik at det etter omstendighetene kan foreligge virksomhet selv om det bare er én boenhet som leies ut".

Airbnb tilbyr en møteplass for verter og reisende. Vertene beskriver utleieobjektet og bestemmer selv når det skal være tilgjengelig. Airbnb verifiserer personlige profiler og utleiesteder og tilbyr et meldingssystem som gjør at verter og gjester kan kommunisere sikkert med hverandre. I tillegg administrerer Airbnb en sikker plattform for å hente og overføre betalinger. Videre er vertene forsikret for skade på utleieobjektet og tredjemanns eiendom. De tjenestene som Airbnb tilbyr dekkes delvis gjennom et administrasjonsgebyr for verten på 3 % av leiebeløpet. I tillegg blir gjestene fakturert et administrasjonsgebyr direkte.

Korttidsutleie via Airbnb må betegnes som intensiv korttidsutleie og krever et høyere aktivitetsnivå hos utleier enn ved ordinær utleie av leiligheter på langtidskontrakter. Det kreves blant annet jevnlig kundekontakt i forbindelse med overtakelse og tilbakelevering av nøkler/leiligheter, jevnlig oppdatering av markedsføringsmateriell og jevnlig tilsyn og renhold av leilighetene. Det at aktiviteten utføres av underleverandører, er etter gjeldende ligningspraksis uten betydning for vurderingen av om utleien skal regnes som virksomhet eller ikke.

Innsender mener at aktivitetsnivået er av et slikt omfang at det er naturlig å behandle korttidsutleien av leilighetene som næringsvirksomhet i skattemessig forstand. Innsender anser det heller ikke som tvilsomt at de øvrige vilkårene for virksomhet er oppfylt i foreliggende sak.

### Innsenders avgiftsmessige vurdering

Utleie av fast eiendom er som hovedregel unntatt fra merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11. Unntaket gjelder imidlertid ikke for utleie av rom og lokaler som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-5.

I henhold til skattedirektoratets prinsipputtalelse av 18. juni 2013 er følgende momenter relevant for vurderingen av om man driver merverdiavgiftsunntatt utleie av fast eiendom eller avgiftspliktig utleie av rom i hotell og lignende virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 5-5 første ledd bokstav a.

- Lengden på leieforholdet (ikke avgjørende)
- Om det er lagt til rette for selvhushold, peker mot boligutleie, men ikke avgjørende
- Hva inngår i leieprisen: bytte av sengetøy/håndklær, vasking og rydding, romservice, minibar, resepsjon og eventuelt hva denne har å tilby av tjenester

- Markedsføringen av utleievirksomheten, hvilket segment henvender man seg til
- Hvordan skjer betalingen
- Bostedsadresse
- Tildeling av rom/bolig etter søknad

Basert på disse kriteriene og etablert avgiftspraksis, er det Innsenders oppfatning at den planlagte utleievirksomheten ikke omfattes av merverdiavgiftsloven § 5-5 første ledd bokstav a. I denne vurderingen har vi lagt vekt på at leilighetene skal være tilrettelagt for selvhushold og at det ikke vil tilbys noen form for service (vasking, rydding, matservering mm.) til leietaker under leieoppholdet.

Vi kan heller se at det vil være naturlig å betegne denne typen leiligheter for ferieleiligheter etter merverdiavgiftsloven § 5-5 første ledd bokstav c.

### **Innsenders konklusjon**

Innsender mener at den planlagte utleieaktiviteten må anses som næringsvirksomhet etter skatteloven §§ 5-1, 5-30 og 12-10. Videre mener Innsender at den planlagte utleien ikke vil omfattes av merverdiavgiftsloven § 5-5.

### **Skattedirektoratets vurderinger**

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om utleien som er beskrevet utgjør en virksomhet skattemessig. Det vil videre på generelt grunnlag vurderes om det skal faktureres mva på utleien. Skattedirektoratet vurderer først sakens skattemessige sider, for deretter å uttale seg angående merverdiavgiftsplikten.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de skisserte transaksjoner ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum som er tatt inn overfor er fullstendige i forhold til de spørsmål som drøftes.

### **Skattemessige vurderinger – bindende forhåndsuttalelse**

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum og de forutsetninger som tas, ta stilling til om utleie (korttidsutleie) av to utleiligheter i Lillevik via Airbnb på dags-, ukes- og månedsbasis anses å være en virksomhet jf sktl §§ 5-1 jf 5-30. Følgene dersom Innsender anses å drive en virksomhet er at Innsender anses å drive et enkeltpersonforetak og at det da skal beregnes personinntekt jf sktl § 12-10.

Skattedirektoratet legger til grunn at begge leilighetene kun skal benyttes til korttidsutleie og at Innsender ikke selv bor i leilighetene.

Hva som er virksomhet i skattemessig forstand er ikke definert i loven, men er eksemplifisert i sktl § 5-30. Vilkårene for virksomhet er utviklet gjennom retts- og ligningspraksis, se blant annet BFU 14/2015.

Det fremgår av Lignings-ABC 2015/16 side 1584 pkt 3.1 at det ved virksomhetsvurderingen må gjøres en vurdering av følgende omstendigheter:

*"3 Begrepet virksomhet*

*3.1 Generelt*

*Vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet er at aktiviteten*

- tar sikte på å ha en viss varighet*
- har et visst omfang*
- er egnet til å gi overskudd, og*
- drives for skattyters regning og risiko*

*Det stilles ikke krav til at eieren av virksomheten personlig deltar aktivt i driften for at den skal anses som virksomhet."*

Ut fra saksfremstillingen forutsetter Skattedirektoratet at Innsenders utleie vil ha en viss varighet, er egnet til å gi økonomisk overskudd og skjer for hans regning og risiko. Spørsmålet som skal vurderes er følgelig om Innsenders aktivitet vil være av et slik omfang at det kan regnes som en virksomhet, slik at inntekten skal klassifiseres som en virksomhetsinntekt.

Det fremgår av Lignings-ABC 2015/16 side 1591 pkt 3.3.12, særskilt om utleie av eiendom at utleie normalt vil anses som virksomhet dersom utleiearealet til forretningsformål er mer enn ca 500 kvm og bolig- og fritidsformål er fem enheter eller mer. Det fremgår videre at

*"Også utleie i mindre omfang enn nevnt ovenfor kan være virksomhet. Dette vil bl.a. være tilfelle når skattyter har et høyt aktivitetsnivå, f.eks. i forbindelse med intensiv korttidsutleie, tilsyn og vask av lokalene eller lignende. Særlig ved korttidsutleie til fritidsformål vil aktivitetsnivået ofte være høyt, slik at det etter omstendighetene kan foreligge virksomhet selv om det bare er én boenhet som leies ut. Det samme gjelder hvis det for en boenhet er flere separate leieforhold."*

Som det fremgår av Innsenders saksfremstilling skal de to leilighetene leies ut på korte leieavtaler primært til fritidsbruk. Videre fremgår det at Innsender vil sørge for at det vaskes og skiftes sengetøy mellom de forskjellige leietakerne, dette skal gjøres ved hjelp av innleid kontraktør. Det følger av rettspraksis at utleier skal identifiseres med innleide kontraktørers aktivitet, dette fremgår blant annet av Rt 1967 s. 1570, i Gjems-Onstad mf. Norsk bedriftsskatterett 9. utg. punkt 29.2.5.b. konstateres det at det er "sikker rett" at en aktivitet ikke behøver å være utøvet av

skattyter personlig. Det er følgelig klart at Innsender skal identifiseres med sine innleide kontraktører ved vurderingen av om det foreligger en virksomhet.

Det følger av saksfremstillingen at Innsender eller hans underentreprenør mellom leieforholdene vil vaske og rydde leilighetene, herunder fjerne søppel, skifte sengetøy og enkel vasking/rengjøring, samt vask av sengetøy. Dette vil i følge Innsenders saksfremstilling skje flere ganger i måneden og utgjør etter Skattedirektorates syn en aktivitet av betydelig høyere omfang enn ved normal langtidsutleie. Skattedirektoratet vurderer det også slik at aktiviteten knyttet til utleien i de to leilighetene fremstår som en naturlig helhet og at begge utleieobjektene må vurderes samlet ved virksomhetsvurderingen.

Etter en samlet vurdering finner Skattedirektoratet det klart at Innsenders utleieaktivitet oppfyller kravene til å utgjøre en virksomhet. Dette innebærer samtidig at virksomheten vil anses utøvd i et enkeltpersonforetak og at det for Innsender skal beregnes personinntekt etter sktl § 12-10.

### Skatterettslig konklusjon

Skattedirektoratet har etter en samlet vurdering kommet til at Innsenders korttidsutleie av to leiligheter på Airbnb vil utgjøre en virksomhet skattemessig jf sktl §§ 5-1 jf 5-30 og at det skal beregnes personinntekt av virksomheten etter sktl § 12-10.

### Avgiftsmessig vurdering – veiledende uttalelse

Innsender har også bedt Skattedirektoratet vurdere om korttidsutleien av de to leilighetene følger hovedregelen om at de er unntatt fra merverdiavgift eller om utleien er avgiftspliktig som utleie av «ferieleiligheter og annen fritidseiendom» eller som «hotellvirksomhet eller lignende».

Skattedirektoratet vil innledningsvis presisere at spørsmålet om hvorvidt en fremtidig virksomhet kan anses som næring, faller utenfor ordningen med bindende forhåndsuttalelse på merverdiavgiftsområdet, og at dette ikke er vurdert med bindende virkning for merverdiavgiften.

Utleie av fast eiendom er i utgangspunktet unntatt fra merverdiavgiftsloven, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11. I annet ledd bokstav a i bestemmelsen fastslås at utleie av rom og lokaler som nevnt i loven § 5-5 første og annet ledd likevel er omfattet.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 5-5 første ledd bokstav c at det skal beregnes merverdiavgift ved utleie av «hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom».

Bestemmelsen er innført fra 2008, og er en utvidelse av avgiftsplikten fra 2006 knyttet til hotellvirksomhet. I Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) avsnitt 31.2 er det gitt en redegjørelse for hvilke momenter som kan være relevante ved vurderingen av om det foreligger næringsvirksomhet, og om hva som skal anses som utleie av fritidseiendom:

*Den viktigste faktoren for å definere fritidseiendommer, og herunder avgrense mot boligformål, vil etter departementets oppfatning være den faktiske bruken av eiendommen. Dette vil avhenge av en konkret vurdering i det enkelte tilfellet. Ettersom utleie av fritidseiendommer både kan omfatte langvarige leieforhold over flere år og kortere leieforhold helt ned til uker og dager, vil ikke selve lengden på leieforholdet i seg selv kunne være avgjørende. Heller ikke standarden på*

*eiendommen vil kunne være avgjørende, særlig sett i lys av den senere tids økning i standarden på mange fritidseiendommer. En vil derfor måtte ta utgangspunkt i hvilken type aktivitet eiendommen er innrettet for og hvilket formål leieforholdet gir uttrykk for.*

I foreliggende sak er eiendommene anskaffet for korttidsutleie (dags- ukes og månedsleie) og skal etter det opplyste leies ut via Airbnb, som er en markedsplass særlig for utleie av ferieleiligheter, og det legges til grunn at utleien drives i konkurranse med andre overnattingsvirksomheter i området. Skattedirektoratet finner på denne bakgrunn det klart at innsenders utleievirksomhet etter sin art må anses som utleie av «ferieleiligheter».

Det er etter dette ikke nødvendig å vurdere om utleievirksomheten skal anses som «hotellvirksomhet».

Skattedirektoratets vurderer det slik at den planlagte utleieaktiviteten vil anses som merverdiavgiftspliktig, jf. merverdiavgiftsloven § 5-5 første ledd bokstav c.

Vi gjentar at denne vurderingen kun er veiledende og at det ikke er tatt stilling til spørsmålet om næringsvirksomhet og registrering i merverdiavgiftsregisteret.

### **Konklusjon**

Skattedirektoratet har kommet til at korttidsutleien Innsender har skissert av de to utleieleilighetene er å regne som en virksomhet skattemessig jf sktl §§ 5-1 jf 5-30 og at inntekten skal regnes som personinntekt jf sktl § 12-10.

Skattedirektoratet har samtidig avgitt en veiledende uttalelse om at den planlagte utleieaktiviteten normalt vil være å anse som merverdiavgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 5-5 første ledd bokstav c. Det presiseres at uttalelsen vedrørende merverdiavgift ikke er bindende for skatteetaten.

## **SKN 16-127 Spørsmål om tre holdingselskap var reelt etablert i Nederland**

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-38 tredjeledd bokstav a, og § 11-11 femte ledd, jf. syvende ledd.

**BFU 8/2016 fra Skattedirektoratet** publisert 19. august 2016, avgitt 1. juli 2016.

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om tre holdingselskap kunne anses for å være reelt etablert i Nederland, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a, slik at utbytte mottatt av norsk aksjeselskap ville være omfattet av fritaksmetoden og mor-datterfusjoner av de tre holdingselskap kunne gjennomføres skattefritt for norsk aksjonær, jf. skatteloven § 11-11 femte ledd, jf. syvende ledd.

### **Innsenders fremstilling av historikk og faktum**

HOLDING 1 tilsvarende i sin form et norsk allmennaksjeselskap. HOLDING 1 ble stiftet i Nederland i 2004 med Stifter som eneste aksjonær. Det var ingen aktivitet i HOLDING 1 ved oppstart. Opprettelsen var et ledd i en avtale mellom Stifter og Partner om å slå sammen de to selskapenes internasjonale virksomhet.

I 2005 bidro Stifter og Partner med tingsinnskudd i HOLDING 1. Etter tingsinnskuddet hadde Stifter flertall av aksjene og Partner mindretallsaksjene i HOLDING 1. HOLDING 1 var etter dette konsernspiss med datterselskaper i en rekke land.

Konsernets hovedkontor lå i Nederland. Ledelse og konsernstab var ansatt i datterselskapet (HOLDING 2). HOLDING 2 var på dette tidspunktet også eier av konsernets øvrige selskaper, blant annet den norske virksomheten. Innsender forstår det slik at dette er en vanlig måte å organisere seg på i Nederland. Det er heller ikke uvanlig i Norge at både konsernledelse og øvrige arbeidstakere er ansatt i underliggende selskaper i et konsern.

Selskapet kjøpte i 2006 alle aksjene i HOLDING 1. Selskapet hadde i løpet av 2006 også kjøpt opp alle aksjene i X. Etter disse oppkjøpene var Selskapet blitt konsernspiss i verdens største konsern innen sin bransje. Ledelse og stab på konsernnivå ble lokalisert i Oslo. Deler av konsernet ble omorganisert for å oppnå synergieffekter. Virksomhetene i Norge ble samlet direkte under norsk eierskap og resterende virksomhet ble i hovedsak samlet under nederlandsk eierskap i HOLDING 1/HOLDING 2.

For ordens skyld gjøres det her også oppmerksom på at Selskapet har opprettholdt HOLDING 1 (og HOLDING 2) av forretningsmessige årsaker. Generelt er det på det rene at Nederland er internasjonalt kjent som et land med stabile rammebetingelser for investeringsvirksomhet. Det er også komplekst og tidkrevende å endre så omfattende strukturer som det konsernet har.

### **Virksomhet og skatt - HOLDING 1, HOLDING 2 og HOLDING 3**

HOLDING 1 fungerer i dag som et mellomliggende holdingselskap i konsernets struktur uten operativ virksomhet, egne ansatte eller kontorlokaler. Det er tilsvarende som da HOLDING 1 var konsernspiss. Forskjellen er hovedsakelig at oppgaver innenfor konsernledelse og stab som tidligere ble utført hos HOLDING 1s datterselskap HOLDING 2, nå i betydelig grad utføres hos Selskapet i Norge. HOLDING 1 har aksjer i HOLDING 2 som eneste eiendel og inntektskilde.

HOLDING 2 eier i dag direkte og indirekte en rekke selskaper over hele verden, hvor de fleste har operativ virksomhet. HOLDING 2 er et holdingselskap uten egne ansatte og eier en rekke aksjer i driftsselskapene i konsernets internasjonale virksomhet. Det har foregått en viss restrukturering under HOLDING 2 for å samle virksomhetsområder og lokasjoner. Selskapet har både avgitt og fått tilført virksomhet. Kjernen er imidlertid den samme i forhold til rollen som holdingselskap. HOLDING 2 er og har vært en vesentlig eier av selskaper som i hovedsak ligger i EØS-land og i høyskatteland utenfor EØS.

HOLDING 3 er 100 % eiet av HOLDING 2, og har som eneste eiendel en andel av Datter i Land 9, samt noen registrerte varemerker og internettdomener. Land 9 er et høyskatteland og HOLDING 3 har eid mer enn 10 % i mer enn to år.

Både HOLDING 1, HOLDING 2 og HOLDING 3 har en økonomisk aktivitet som er naturlig for holdingselskaper, og som tilsvarer det lignende norske selskap vil ha. HOLDING 1, HOLDING 2 og HOLDING 3 er holdingsselskaper i en konsernstruktur som tilsvarer de man finner i mange norske og utenlandske konserner. Det er drevet og organisert på samme måte som norske holdingselskaper. Det er også på det rene at konsernstrukturen med HOLDING 1 på toppen er en normal måte å organisere virksomheter på både i Nederland og i Norge.

HOLDING 1 benytter adgangen i det nederlandske skatteregimet til konsernligning, men dette innebærer kun konsernligning av de nederlandske enhetene HOLDING 1, HOLDING 2 og HOLDING 3. Det gjøres også oppmerksom på at Selskapet ikke anser det som hensiktsmessig å beholde både HOLDING 1, HOLDING 2 og HOLDING 3 og ønsker derfor å fusjonere disse selskapene. Motivet er utelukkende et ønske om å forenkle konsernstrukturen.

I vurderingen av om HOLDING 1, HOLDING 2 og HOLDING 3 må anses som et kunstig arrangement for å spare (norsk) skatt vil det måtte tas utgangspunkt i skattelekking av HOLDING 2 og HOLDING 3, som er eier av driftsselskapene. Dersom HOLDING 2 og HOLDING 3 anses reelt etablert vil dette, i samsvar med den praksis som er referert ovenfor, også gjelde for HOLDING 1.

Det er relevant å sammenligne det effektive skattenivået for HOLDING 2 med hva det ville vært om man hadde fått inntektene direkte til et norsk holdingselskap, eksempelvis Selskapet. Her kan nevnes at Nederland per i dag har en alminnelig skattesats på 25 %. Det foreligger en fritaksmetode for skatt på utbytte og kapitalgevinster – participation exemption – som gir relativt like utslag som den norske fritaksmetoden. Det er denne som det er relevant å sammenligne med da de nederlandske holdingselskapene har begrenset med andre aktiva og passiva. Det kan ikke utelukkes at forskjellene i vilkår ved de forskjellige fritaksmetodene (og andre skatteregler) i gitte tilfeller kan føre til forskjellig skattebelastning i Nederland og Norge, men innsender kan ikke se at dette kan være av en slik karakter at en kan fastslå et skatteomgåelsesmotiv. Det er derfor etter innsenders syn ikke grunnlag for å fastslå at Nederland er å betrakte som et lavskatteland for selskaper som HOLDING 1, HOLDING 2 eller HOLDING 3.

HOLDING 2 har ikke noen form for porteføljeinvesteringer som vil bli behandlet skattemessig gunstigere under den nederlandske fritaksmetoden enn den norske fritaksmetoden.

Utbytte fra HOLDING 1 til Selskapet finansieres i sin helhet ved utdelinger fra HOLDING 2.

I tillegg til de nevnte utbytter ovenfor har HOLDING 2 finansiert utbyttegrunnlaget ved mottatte tilbakebetalinger av innbetalt kapital.

Historikken viser objektivt utad at det åpenbart ikke var omgåelse av norske (eller utenlandske) skatteregler som var motivet bak etableringen av HOLDING 1. Etableringen i Nederland var forretningsmessig begrunnet. På etableringstidspunktet var Nederland det beste alternativet for de daværende eierne.



Opprettholdelsen av HOLDING 1 kan heller ikke anses begrunnet i skatteomgåelsesmotiv. Det kan ikke påvises vesentlige skattefordeler ved den nederlandske strukturen for Selskapet. Dette grunnlaget er etter innsenders oppfatning tilstrekkelig til å slå fast at HOLDING 1 er reelt etablert i Nederland. For ytterligere å klargjøre at omgåelse av norsk beskatning ikke er et motiv for opprettholdelsen av selskapsstrukturen vil innsender også knytte noen kommentarer til nederlandsk beskatning av selskapene.

### **Virksomhet og skatt – datterselskaper av HOLDING 2 og HOLDING 3**

Strukturen knyttet til HOLDING 1 består pr. dags dato av nærmere 40 selskaper inkludert HOLDING 1 og HOLDING 2. Datterselskapene til HOLDING 2 og HOLDING 3 anses med to unntak for å være etablert i høyskatteland og/eller er reelt etablerte selskaper innenfor EU/EØS.

For datterselskaper der dette ikke fremstår som åpenbart gir innsender følgende kommentarer:

#### **(i) Datter Land 1 (Utenfor EØS)**

Selskapet er hovedkontor for virksomheten i Asia. Selskapet har en betydelig egen virksomhet og er gjenstand for ordinær beskatning i Land 1, for tiden 17 %. Selskapet har ingen særskilte skatteincentiver i Land 1. Det kan diskuteres om Land 1 er å betrakte som et lavskatteland i forhold til den type virksomhet som drives, men selskapet har uansett sine inntekter hovedsakelig fra ”aktive” kilder og skal derfor ikke NOKUS-beskattes.

Utbytte fra Land 1 omfattes av participation exemption i Nederland, men ville også vært unntatt fra beskatning Norge i medhold av skatteavtalen mellom Norge og Land 1. Følgelig er det ingen skattemessige fordeler knyttet til eierskap via Nederland i forhold til Norge under den eksisterende strukturen.

For ordens skyld nevnes også at Datter i Land 1 har et datterselskap i Land 2. Dette selskapet er opprettet etter at Datter Land 1 ble opprettet, for å tilrettelegge for egenimport til markedet i Land 2. Det er svært vanlig å investere i Land 2 gjennom Land 1. Selskapet nyter ingen særskilte skatteincentiver, og Land 2 må følgelig betraktes som et høyskatteland for dette selskapet i henhold til Skattedirektoratets liste.

#### **(ii) Datter Land 3 (Utenfor EØS)**

Datter i Land 3 er morselskap for virksomheten i Land 3. Ingen av selskapene nyter godt av skatteincentiver, og Land 3 er følgelig å betrakte som et høyskatteland i henhold til Skattedirektoratets liste. Virksomheten i Land 3 bestod tidligere av flere enheter. Etter at flere av disse virksomhetene har blitt lagt ned har det foregått en restrukturering og reduksjon i antall enheter i Land 3.

#### **(iii) Datter Land 4 (Utenfor EØS)**

Selskapet er ordinært beskattet i Land 4 og er gjenstand for 16,5 % selskapsskatt, men Land 4 er på listen over lavskatteland og denne skal anses uttømmende uten ytterligere vurdering.

Det leveres NOKUS-oppgaver for Selskapet for inntekter i Land 4. Alt som måtte deles ut fremover som utbytte er overskudd som har vært gjenstand for beskatning i Selskapet i Norge.

Det er således ingen særskilte fordeler i forhold til norsk skatt knyttet til å ha eierskapet gjennom HOLDING 1 og HOLDING 2 fremfor direkte eie fra et norsk holdingselskap.

### **(iv) Datter Land 5 (Utenfor EØS)**

Datter i Land 5 er i dag et holdingselskap. Det er ingen særskilte fordeler knyttet til det å ha en slik holdingstruktur i dag under Nederland sammenlignet med Norge. Ingen av selskapene i Land 5 har skatteincentiver, og Land 5 må følgelig betraktes som høyskatteland.

### **(v) Datter Land 6 (Innenfor EØS)**

Datter Land 6 er holdingselskap for konsernselskapene i Land 6. Datter Land 6 har mange ansatte (ca. 200 årsverk i 2016). Strukturen i Land 6 er underlagt sambeskatning (Group taxation). Datterselskapet har over 20 årsverk og driver virksomhet. Øvrige datterselskaper har ingen ansatte. De opprettholdes pga. nødvendig eierskap til konsesjoner. Planen er at disse selskapene avvikles så snart konsesjonene kan overføres til Datter Land 6. Land 6 er utvilsomt et lavskatteland for de operative selskapene grunnet den lave skattesatsen på næringsinntekt på 12,5 %, men ettersom selskapene må anses reelt etablert vil utbytter herfra være omfattet av norsk fritaksmetode.

### **(vi) Datter Land 7 (Innenfor EØS)**

Datter Land 7 er et holdingselskap for virksomheten i Land 7, og har per i dag ingen annen virksomhet enn å være eier. Det er ingen særskilte fordeler knyttet til dette eierskapet sammenlignet med direkte eie fra Norge.

### **(vii) Datter/gruppe Land 8 (Innenfor EØS)**

I gruppen er det operativ aktivitet i alle selskaper, med unntak av tre selskaper. For disse selskapene vil innsender påpeke betydningen av at et selskap kun eier aksjer i andre selskaper som er reelt etablert i EU/EØS. På basis av praksis legger innsender til grunn at også holdingselskapet i slike tilfeller er å betrakte som reelt etablert i det aktuelle landet, jf. BFU 6/11.

### **(viii) Selskapene i Land 9**

For tiden er det utvilsomt at Land 9 ikke kan anses som lavskatteland i forhold til fritaksmetoden, og landet er også tatt inn på listen over høyskatteland.

Det kan ikke anses å være noen fordel at aksjeinntekt fra Land 9 omfattes av participation exemption i Nederland, da det samme ville vært tilfelle i Norge. Uansett kan det neppe sies å foreligge noe omgåelseshensyn. Gjennomsnittlig nominell skattesats i de landene HOLDING 2 har datterselskaper er pr. dags dato ca. 23,25. %.

### **Innsenders fremstilling av jus**

Rettslig utgangspunkt for vurderingen er vilkåret ”reelt etablert” som fremgår fra skattelovens § 2-38 (3) bokstav a, § 10-64 bokstav b og § 11-11 syvende ledd.

Skatteloven § 2-38 (3) bokstav a:

*(3) Følgende inntekter og tap er likevel ikke omfattet av første ledd:*

*a. inntekt eller tap på eierandel i selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, jf. § 10-63, og inntekt på eierandel i selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, jf. § 10-63 og som på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, samt finansielt instrument med slike eierandeler som underliggende objekt,*

Skatteloven § 10 64 bokstav b:

*Skattlegging etter reglene i §§ 10-61 til 10-68 foretas ikke når*

*b. deltakeren dokumenterer at selskapet eller innretningen reelt er etablert i en EØS-stat og driver reell økonomisk aktivitet der, og Norge i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra etableringsstaten. Dersom det ikke foreligger slik overenskomst, gjelder tilsvarende når deltakeren legger fram erklæring fra skattemyndighetene i etableringsstaten som bekrefter at dokumentasjonen er riktig.*

Skatteloven § 11-11 syvende ledd:

*Skattefritak etter denne paragraf gjelder ikke når ett eller flere av selskapene som deltar i fusjonen, fisjonen eller aksjebyttet er hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS, jf. § 10-63. Det samme gjelder når ett eller flere selskaper er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS dersom selskapet eller selskapene ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i den EØS-staten, jf. § 10-64 bokstav b.*

Slik innsender forstår regelverket vil vurderingen av reelt etablert bli den samme uavhengig av hvilken lov hjemmel som skal vurderes. Det sentrale er hvorvidt det foreligger et skatteomgåelsesmotiv som grunnlag for strukturen. For å kunne hevde at det foreligger et skatteomgåelsesmotiv, må man vurdere om det er andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten enn skattebesparelser.

Videre må man i vurderingen av skatteomgåelsesmotiv se hen til en eventuell størrelse og potensiell utnyttelse av skattefordelene, jf. uttalelsen i sak C-196/04 Cadbury Schweppes «*wholly artificial arrangements intended to escape the national tax normally payable*».

Videre er innsender av den oppfatning at dersom Skattedirektoratet mot formodning skulle komme til at HOLDING 1, HOLDING 2 og HOLDING 3 ikke anses for å være "reelt etablert" i Nederland for norske skatteformål, vil det avgjørende bli om Nederland anses for å være et lavskatteland.

Innsender er i utgangspunktet av den oppfatning at Nederland ikke er et lavskatteland for Selskapet og at fritaksmetoden av den grunn uansett kommer til anvendelse. Det vises til Lignings-ABC hvor det sies følgende knyttet til holdingselskaper:

*"Ved selskapsstrukturer og investeringer av mer stabil og langsiktig karakter, og hvor samtlige av selskapets inntekter er av en slik art at de ville falt inn under den norske fritaksmetoden*

*dersom selskapet hadde vært norsk skattyter, kan disse omstendighetene få betydning ved lavskattelandvurderingen. I noen tilfeller kan et selskap således anses å ikke være hjemmehørende i et lavskatteland fordi dets aksjeportefølje over tid utelukkende består av aksjer som ville kvalifisert som objekt under den norske fritaksmetoden."*

Skulle Nederland bli ansett for å være et lavskatteland for Selskapet, i tillegg til at selskapene ikke anses for å være "reelt etablert" i Nederland for norske skatteformål, skal selskapene NOKUS-beskattes jf. skatteloven § 10-64 bokstav b, med de skattemessige konsekvenser dette medfører, herunder hensyntatt at de underliggende selskaper i all hovedsak er produksjonsselskaper i høyskatteland. Inntektene fra disse selskapene vil da bli omfattet av fritaksmetoden for Selskapet.

Basert på dette ønsker Selskapet vurdert om datterselskapene HOLDING 1, HOLDING 2 og HOLDING 3 anses som reelt etablert i Nederland. Dersom dette bekreftes positivt, vil hhv. utbytte fra disse selskap til Selskapet være omfattet av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 (3) bokstav a, skatteloven § 11-11 får anvendelse ved de beskrevne mor-datterfusjonene og selskapene skal ikke NOKUS-beskattes, jf. skatteloven § 10-64 bokstav b.

### **Kravet om "reelt etablert"**

Kravet til reelt etablert ble inntatt i skatteloven som følge av EU-domstolens avgjørelse i sak C-196/04 Cadbury Schweppes, hvor det ble slått fast at tilordning til eierselskapet av det lavbeskattede selskapets inntekt kan etter EU-traktatens art. 49, jf. art. 54 (etableringsretten), bare skje ved rent kunstige arrangementer med formål å unngå den normalt betalbare nasjonale skatt («wholly artificial arrangements intended to escape the national tax normally payable»).

Etter innføringen av kravet i skatteloven, har det vært flere saker i EU domstolen som har presisert et nærmere innhold i kravet. Innsender nevner her dom (C303/07 Aberdeen) angående den frie etableringsretten som skulle få betydning for tolkningen av begrepet "reelt etablert" i skatteloven. Domstolen presiserer at det bare er rent fiktive arrangement, hvis formål er å omgå en stats skattelovgivning, i innsenders tilfelle Norge, som kan begrunne begrensninger i den frie etableringsretten.

I sitt brev til Skattedirektoratet av 29. september 2009, innfortolker også Finansdepartementet et skatteomgåelsesmotiv som del av reelt etablert kravet:

*"I Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 14.4.2 er det lagt til grunn at avgjørelsen av om selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet, må baseres på en konkret helhetsvurdering. Formålet med å avgrense anvendelsesområdet til reelt etablerte selskaper/reell økonomisk aktivitet, er å utelukke tilfeller hvor det etableres kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øye. Det må således foretas en vurdering av de subjektive motiver for arrangementet. For å påvise de subjektive motiver, må det imidlertid ses hen til de objektive karakteristika. Det avgjørende må være at det ved en helhetsvurdering kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for en tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten."*

I uttalelsen inntatt i Utv. 2010 s. 1240 presiserer Finansdepartementet nærmere innholdet i skatteomgåelsesmotivet i forhold til et nederlandsk holdingselskap:

*"En konklusjon som går ut på at et selskap ikke er reelt etablert/driver reell økonomisk aktivitet i en stat, forutsetter at skattemyndighetene anser at det foreligger et skatteomgåelsesmotiv. Dersom en samlet vurdering viser at nederlandsk beskatning av det aktuelle selskapet ikke vil kunne bli gunstigere enn norsk beskatning ville vært, vil det ikke kunne foreligge et slikt skatteomgåelsesmotiv. Dette vil for eksempel kunne være tilfelle dersom det nederlandske selskapets inntekter utelukkende er oppebåret gjennom aksjer som ville kvalifisert under den norske fritaksmetoden."*

Se også til Meld. St. 11 (2010-2011) s. 109:

*"Etter departementets oppfatning vil det subjektive motivet nødvendigvis måtte tre sterkere fram i slike tilfeller av manglende objektivt konstaterbare fakta. I tilfeller hvor det synes klart at skatteomgåelse er motivet bak en etablering, bør dette etter departementets oppfatning tale imot å anerkjenne et holdingselskap (eller annet selskap som normalt ikke krever noen fysisk tilstedeværelse i etableringsstaten) som reelt etablert i EØS. Dette gjelder selv om selskapet i utgangspunktet er organisert på samme måte som tilsvarende norske holdingselskaper. Hvis det på den annen side syntes klart at selskapet ikke vil kunne oppnå noen skattebesparelse sammenlignet med hva situasjonen ville vært om etableringen hadde ligget i Norge, vil det ikke kunne sies å foreligge noe fiktivt arrangement for å omgå skattereglene. Dette er også uttalt i Finansdepartementets brev av 5. juli 2010, inntatt i Utvalget 2010."*

Dette synes også lagt til grunn i ligningspraksis. Det vises til bindende forhåndsuttalelse av 14. desember 2009 (BFU 30/09). Et sentralt moment i vurderingen av om et selskap måtte anses "reelt etablert" var om det utenlandske selskapet var organisert og drevet i samsvar med hva som er ordinært i Norge og den annen stat. Etter å ha konkludert med at selskapets aktivitet vil ha store likhetstrekk med aktiviteten i et tilsvarende norsk selskap, fant Skattedirektoratet at selskapet blir å anse som "reelt etablert".

Det vises videre til bindende forhåndsuttalelse fra 1. april 2011 (BFU 6/11). Saken behandlet spørsmålet om et britisk selskap som mottok utbytte fra et norsk datterselskap måtte anses reelt etablert. Det britiske selskapet hadde ingen operativ virksomhet, ingen ansatte eller kontorlokaler. Dets eneste eiendeler var aksjer. Det ble konkludert med at UK-selskapet var "reelt etablert".

Innsender fremhever også bindende forhåndsuttalelse av 23. februar 2016 (BFU 3/2016) som omhandler et tilfelle hvor et nederlandsk holdingselskap med spredt eierskap ble ansett for å være reelt etablert i Nederland. I denne uttalelsen ble det fremholdt at det hovedsakelig var andre forretningsmessige hensyn som begrunnet etableringen i Nederland, og ikke hensyn til omgåelse av norsk skatt. Dette er også klart dokumentert for Selskapet.

Basert på foranliggende rettsutvikling er det sentrale ved vurdering av kravet til reelt etablert om det foreligger et skatteomgåelsesmotiv, eller om det er andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapene er blitt etablert i den aktuelle staten. For å kunne fastslå et skatteomgåelsesmotiv må man altså kunne svare bekreftende på følgende to spørsmål:

1. Foreligger det betydelige skattefordeler ved strukturen?

2. Dersom det foreligger betydelige skattefordeler, er det skattefordelene som er grunnlaget for etableringen av strukturen?

Etter innsenders vurdering må HOLDING 1, HOLDING 2 og HOLDING 3 anses reelt etablert for skatteformål.

Slik innsender ser det, og som det vil bli redegjort for i det følgende, foreligger det ikke noen betydelige skattefordeler for Selskapet ved å eie deler av sin utenlandske virksomhet via den nederlandske holdingstrukturen. Det vil alltid være mulige fordeler og ulemper ved ulike lands skatteregimer, men det alene kan ikke begrunne et skatteomgåelsesmotiv. Det må foreligge utnyttelse av betydelige skattemessige fordeler for å fastslå et skatteomgåelsesmotiv. Det er vanskelig å se at enhver skattemessig fordel skal få betydning i denne vurderingen, spesielt for et konglomerat av selskaper slik som Selskapet.

Som nevnt ovenfor må det uansett om det foreligger eventuelle skattefordeler vurderes om det er skattemotivet, eller andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten. Som det fremgår under punkt 4. er strukturen kun et resultat av tidligere historikk, og ikke en struktur innrettet for å oppnå skattefordeler i Norge.

Under HOLDING 2 er det kun to av omlag 40 selskaper som ville falt utenfor fritaksmetoden om de var eiet direkte fra Norge.

Hva angår Datter Land 4 er det vist at det ikke er særskilte skattemessige fordeler knyttet til å ha investeringen gjennom Nederland grunnet NOKUS-beskatningen. Dette gjelder også i forhold til Datter Land 1, fordi beskatningen av eventuelt aksjeutbytte fra Land 1 er lik for Norge og Nederland grunnet skatteavtalen mellom Norge og Land 1.

Det foreligger ingen planer om salg av noen av disse to selskapene. En eventuell skattefri gevinst ved salg vil for øvrig uansett kun være en engangseffekt som ikke har betydning i en helhetsvurdering i forbindelse med sammenligning av skattenivå.

På basis av ovenstående synes det klart at Nederland ikke kan regnes som et lavskatteland for Selskapet under den eksisterende strukturen, og at det ikke kan anses å foreligge omgåelseshensyn i forhold til norsk beskatning for HOLDING 1, HOLDING 2 eller HOLDING 3. For øvrig må HOLDING 1, HOLDING 2 og HOLDING 3 uansett regnes som reelt etablert i kraft av sin historikk og fortsatte funksjon som eierselskaper i konsernet.

### **Skattedirektoratets vurderinger**

#### **Problemstilling**

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om det planlagte utbytte mottatt av Selskapet fra HOLDING 1 omfattes av fritaksmetoden, jf. skatteloven. § 2-38. Videre skal det tas stilling til om mor-datterfusjon av HOLDING 3 og HOLDING 2, samt mor-datterfusjon av HOLDING 2 og

HOLDING 1 kan gjennomføres skattefritt for Selskapet etter skatteloven §11-11, femte ledd, jf. syvende ledd.

**Forutsetninger og avgrensninger**

Etter skatteloven § 2-38 annet ledd, bokstav a, omfatter fritaksmetoden inntekter fra aksjeselskap, jf. første ledd a-c, jf. skatteloven § 2-2, og "*tilsvarende selskap mv. hjemmehørende i utlandet*". Det legges til grunn at HOLDING 1 er et tilsvarende selskap hjemmehørende i utlandet.

Det følger videre av skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a, at inntekter på eierandeler i selskap som er hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS bare er omfattet av fritaksmetoden så fremt selskapet er "*reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i EØS-landet*".

Det forutsettes at fusjon av selskaper i Nederland gjennomføres i samsvar med skatteloven § 11-11 femte ledd. Skattedirektoratet vil i det følgende ta stilling til om selskapene som deltar i fusjonene er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i Nederland, slik at skattefritak etter skatteloven § 11-11 gjelder, jf. skatteloven § 11-11 syvende ledd.

Skattedirektoratet legger til grunn innsenders opplysninger om at Nederland ikke vil bli ansett som lavskatteland, og at fritaksmetoden av den grunn vil komme til anvendelse, samt at fusjon av holdingselskaper i Nederland kan gjennomføres skattefritt for norsk aksjonær. Det ønskes imidlertid å få Skattedirektoratets vurdering og bekreftelse på at holdingselskapene i Nederland er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet.

Det legges til grunn at utbytte fra HOLDING 1 til Selskapet finansieres i sin helhet ved utdelinger fra HOLDING 2, og at gjennomsnittlig nominell skattesats i de landene HOLDING 2 har datterselskaper i er per dags dato ca. 23,25 %.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de skisserte transaksjoner ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum som er tatt inn overfor er fullstendige i forhold til de spørsmål som drøftes.

**Hva ligger i kravet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet?**

Fritaksmetodens anvendelsesområde er begrenset i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a:

*Følgende inntekter og tap er likevel ikke omfattet av første ledd:*

- 1. Inntekt eller tap på eierandel i selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, jf. 10-63, og inntekt på eierandel i selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, jf. §10-63 og som på tilsvarende vilkår som fastsatt i §10-64 bokstav b ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, samt finansielt instrument med slike eierandeler som underliggende objekt.*

Fusjon av selskap innenfor EØS, jf. skatteloven §11-11, femte ledd kan gjennomføres skattefritt for norsk aksjonær kun dersom vilkårene i skatteloven § 11-11, syvende ledd er oppfylt:

*Skattefritak etter denne paragraf gjelder ikke når ett eller flere av selskapene som deltar i fusjonen, fisjonen eller aksjebyttet er hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS, jf. § 10-63. Det samme gjelder når ett eller flere selskaper er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS dersom selskapet eller selskapene ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i den EØS-staten, jf. § 10-64 bokstav b.*

Kravet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet ble inntatt i skatteloven § 2-38 i 2008.

Reglene om grenseoverskridende fusjon, fisjon og aksjebytte ble inntatt i skatteloven § 11-11 med virkning fra 2011.

Av forarbeidene til reglene om grenseoverskridende fusjon, fisjon og aksjebytte, Prop. 78 L (2010-2011), fremgår det i relasjon til skatteloven § 11-11 femte ledd, under pkt. 8.5.5.1:

*«Det foreslås at det stilles vilkår om at de involverte selskapene ikke er hjemmehørende i et lavskatteland, jf. skatteloven § 10-63. Denne begrensningen gjelder likevel ikke hvis et eller flere selskaper er hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, og selskapet eller selskapene er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i EØS staten(e), på tilsvarende vilkår som fastsatt i forbindelse med NOKUS-reglene og fritaksmetoden, jf. sktl. § 10-64.»*

Som det fremgår ovenfor er vurderingen av reelt etablert og reell økonomisk aktivitet i relasjon til skatteloven § 11-11 sammenfallende med vurderingen som gjøres i relasjon til skatteloven § 2-38, og det kan derfor gjøres en samlet vurdering av innholdet av kravet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet.

Bakgrunnen for at kravet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet ble inntatt i skatteloven § 2-38 i 2008, var avgjørelse i Cadbury-Schweppessaken (C-196/04) fra EF-domstolen.

I Cadbury-Schweppessaken premiss 75 uttaler retten:

*"In the light of preceding considerations, the answer to the question referred must be that Articles 43 EC and 48 EC must be interpreted as precluding the inclusion in the tax base of a resident company established in a Member State of profits made by a CFC in another Member State, were those profits are subject in that State to a lower level of taxation than that applicable in the first State, unless such inclusion relates to wholly artificial arrangements indented to escape the national tax normally payable. Accordingly, such a tax measure must not be applied where it is proven, on the basis of objective factors which are ascertainable by third parties, that despite the existence of tax motives that CFC is actually established in The host Member State and carries on genuine economic activities there."*

Som det fremgår ovenfor, godtok EF-domstolen at den frie etableringsretten innenfor EØS-området, som innebærer at grenseoverskridende situasjoner skal behandles likt som en sammenlignbar rent intern situasjon, begrenses dersom skattyter etablerer et fullstendig kunstig arrangement med mål om å spare skatt. Da kravet ble inntatt i skatteloven uttalte Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) under punkt 14.4.2, følgende om formålet bak kravet til reell etablering og reell økonomisk aktivitet:



*"Der fritaksmetodens anvendelse avhenger av hvorvidt et selskap mv. er hjemmehørende i EØS-staten tilsier formålet om å hindre tilpasninger og skatteomgåelse at det bør stilles samme krav til reell etablering/virksomhet i EØS-staten som i NOKUS-tilfeller. Med et slikt krav vil man for eksempel motvirke at inntekter strømmer skattefritt gjennom selskaper uten noen reell økonomisk aktivitet eller vesentlig økonomisk nærvær i EØS-staten."*

Innføringen av kravet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet er en restriksjon av etableringsretten innenfor EØS-området. Som Finansdepartementet uttaler under punkt 14.3 i Ot.prp.nr. 1 (2007-2008) med referanse til Cadbury Schweppes dommen, kan restriksjoner i noen tilfeller være berettiget:

*"Domstolen påpekte imidlertid at en restriksjon av etableringsretten kan være berettiget dersom den er rettet mot fullstendig kunstige arrangementer med formål å omgå den nasjonale lovgivning. EF-domstolen presiserte at det i denne vurderingen særlig måtte legges vekt på etableringsrettens formål, som er å gi en statsborger, i en EU-stat mulighet til å delta i det økonomiske liv i en annen medlemsstat på en stabil og vedvarende måte. Fra dette formålet utledet domstolen at et datterselskap må være reelt etablert i vertsstaten og utøve reell økonomisk virksomhet der, for at det skal foreligge en etablering som er beskyttet av reglene om etableringsretten."*

Uttalelsen fra Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) bekrefter igjen at etableringsretten innenfor EØS-området står sterkt, og at restriksjonen kun er berettiget dersom den er rettet mot fullstendig kunstige arrangementer.

Om den konkrete vurderingen i tilknytning til kravet som stilles i relasjon til fritaksmetoden uttaler departementet videre under punkt 14.4.2:

*"Det vil si at det kreves at selskapet gjennom sin ordinære virksomhet deltar på en fast og varig måte i etableringsstatens næringsliv. Det må foretas en konkret vurdering, hvor relevante momenter er om selskapet disponerer over lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten, om selskapet har fast ansatt ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten som driver selve virksomheten der og om de nevnte ansatte har tilstrekkelige kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive selskapets virksomhet, samt faktisk treffer relevante beslutninger. Videre må det vurderes om selskapets aktivitet har økonomisk substans, blant annet ved påviselige inntekter fra egen virksomhet. Dersom selskapet hovedsakelig deltar i konserninterne transaksjoner må det påvises at selskapets tjenester er nødvendige og skaper faktiske merverdier for andre selskaper i konsernet."*

Som det fremgår av sitatet ovenfor må det gjøres en konkret vurdering av om selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet i etableringsstaten. Hvilke momenter som er relevante i den konkrete vurderingen er utdypet ytterligere i Finansdepartementets uttalelse av 29. september 2009 (Utv 2009 s. 1280):

*"Formålet med å avgrense anvendelsesområdet til reelt etablerte selskaper/reell økonomisk aktivitet, er å utelukke tilfeller hvor det etableres kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øye. Det må således foretas en vurdering av de subjektive motiver for arrangementet. For å påvise de subjektive motiver, må det imidlertid ses hen til de objektive karakteristika. Det*

*avgjørende må være at det ved en helhetsvurdering kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for en tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten. Det er i forarbeidene angitt flere momenter som er relevante i denne sammenheng. Etter departementets syn vil disse momentenes relevans og vekt kunne variere ut fra hvilken selskaps- og virksomhetstype som vurderes."*

Av dette kan utledes at til tross for at etableringen er gunstig skattemessig, kan etableringen likevel være reell dersom objektive omstendigheter støtter andre forretningsmessige grunner for etableringen. Hva som kreves av synbare, objektive omstendigheter vil nødvendigvis også måtte variere ut fra hvilken virksomhet selskapet driver.

I foreliggende tilfelle skal det vurderes hvorvidt tre holdingselskaper i Nederland er reelt etablert. I Meld. St. 11 (2010-2011) kommenterer Finansdepartementet under punkt 9.8.2 realitetskravet i relasjon til holdingselskaper.

*"Etter departementets oppfatning vil det subjektive motivet nødvendigvis tre sterkere fram i slike tilfeller av manglende objektive konstaterbare fakta. I tilfeller hvor det synes klart at skatteomgåelse er motivet bak en etablering, bør dette etter departementets oppfatning tale imot å anerkjenne et holdingselskap (eller et annet selskap som normalt ikke krever noen fysisk tilstedeværelse i etableringsstaten) som reelt etablert i EØS. Dette gjelder selv om selskapet i utgangspunktet er organisert på samme måte som tilsvarende norske holdingselskaper. Hvis det på den annen side synes klart at selskapet ikke vil kunne oppnå noen skattebesparelse sammenlignet med hva situasjonen ville vært om etableringen hadde ligget i Norge, vil det ikke kunne sies å foreligge noe fiktivt arrangement for å omgå skattereglene."*

Dette innebærer, etter Skattedirektoratet forståelse, at ved vurderingen av hvorvidt holdingsselskaper er reelt etablert vil det være nødvendig å foreta en mer utdypende vurdering av motivet bak etableringen for å fastslå om det synes klart at skatteomgåelse var motivet bak etableringen. Dette på bakgrunn av at holdingselskaper ofte har få, synbare objektive omstendigheter å vurdere ved en reelt etablert-vurdering. Av sitatet ovenfor fremgår også at om det ikke oppnås noen skattefordel ved etableringen, vil det ikke kunne karakteriseres som et kunstig arrangement etablert for å omgå skattereglene.

### **Vurdering av om realitetsvilkåret er oppfylt i dette tilfellet**

Skattedirektoratet vil først vurdere hvorvidt etableringen gir en skattemessig fordel for Selskapet.

HOLDING 1 benytter adgangen til konsernligning i Nederland, noe som innebærer konsernligning av HOLDING 1, HOLDING 2 og HOLDING 3. Det er ikke opplyst hvilke skattemessige fordeler konsernligning i Nederland har for HOLDING 1. Selskapet anser det imidlertid ikke hensiktsmessig å beholde alle selskapene, og ønsker på bakgrunn av dette å forenkle konsernkonstruksjonen gjennom fusjon av disse selskapene.

Utbytte til Selskapet fra HOLDING 1 finansieres av inntekter fra HOLDING 2. Innsender opplyser at samtlige underselskaper av HOLDING 2 er ansett for å være i høyskattelend, eller reelt etablert innenfor EU/EØS. Et unntak fra dette er Datter Land 4 som er NOKUS beskattet.

Nederland har en fritaksmetode for skatt på utbytte og kapitalgevinster, som etter det opplyste gir noenlunde like utslag som den norske fritaksmetoden. Innsender utelukker imidlertid ikke at forskjellene i vilkår ved den norske og nederlandske fritaksmetoden i noen tilfeller kan gi ulik skattebelastning i henholdsvis Norge og Nederland. Det er ikke opplyst hvor stor denne ulikheten i beskatning i henholdsvis Norge og Nederland vil være i praksis.

På bakgrunn av dette legger Skattedirektoratet til grunn at det ikke kan utelukkes at eierskap via mellomliggende holdingselskaper i Nederland kan gi en viss skattemessig fordel for Selskapet. Som en følge av dette må det vurderes hvorvidt det er klart at skatteomgåelse var motivet bak etableringen og opprettholdelse av holdingselskapene.

Strukturen med de aktuelle holdingselskapene i Nederland ble etablert i 2004. Nederland var et naturlig sted for lokaliseringen for tidligere eier som allerede var etablert der. Oppkjøpet av den eksisterende strukturen ble gjennomført i 2006. Selskapet var allerede en stor aktør innen sin bransje og ble etter oppkjøpet konsernspiss i et stort konsern. Investeringen ble gjort i samme bransje som selskapet allerede var en stor aktør innenfor, og etter Skattedirektoratets vurdering kan dette tas til inntekt for at oppkjøpet var hovedsaklig forretningsmessig begrunnet.

Holdingsstrukturen i Nederland har ikke blitt endret siden oppkjøpet i 2006, men som beskrevet i anmodningen om bindende forhåndsuttalelse, planlegges en forenkling av strukturen gjennomført ved de beskrevne mor-datterfusjonene. Som en konsekvens av oppkjøpet har en del oppgaver innenfor konsernledelse og stab som tidligere ble utført av HOLDING 1 blitt flyttet til Selskapet. Etter Skattedirektoratets vurdering synes dette forretningsmessig velbegrunnet som en følge av at Selskapet ble konsernspiss.

Innsender opplyser at det siden oppkjøpet i 2006 har foregått restrukturering av konsernet, blant annet av virksomhet eid av HOLDING 2. Videre er det opplyst å ha foregått restrukturering av virksomheten i Land 3. På bakgrunn av dette vurderer Skattedirektoratet den omstendighet at omstruktureringen i Nederland kommer så vidt langt etter oppkjøpet, ikke å være avgjørende for vurderingen av hvorvidt etableringen og opprettholdelsen av holdingselskapene i Nederland er klart skattemessig motivert.

Basert på det faktum som er presentert for Skattedirektoratet, fremstår ikke skattemessig forhold som det hovedsaklige hensynet bak beslutningen om å etablere og opprettholde de aktuelle holdingselskapene i Nederland. At en slik struktur gir skattemessige fordeler for Selskapet er ikke tilstrekkelig til å begrense etableringsretten innenfor EØS-området, og er ikke i seg selv nok til å påvise at etableringen og opprettholdelsen var hovedsaklig skattemessig motivert i denne konkrete saken.

Skattedirektoratet har etter en konkret vurdering kommet til at etableringen og opprettholdelsen av holdingselskapene i Nederland ikke hovedsakelig er skattemessig motivert. Det er derfor ikke nødvendig å vurdere om holdingselskapene driver reell økonomisk aktivitet i Nederland.

### **Konklusjon**

Holdingselskapene anses som reelt etablert i Nederland. Utbytte mottatt av Selskapet omfattes av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd, bokstav a. Mor-datterfusjoner av

Holdingselskapene i Nederland kan gjennomføres skattefritt for Selskapet, jf. skatteloven § 11-11 femte ledd, jf. syvende ledd.

## SKN 16-128 Trekantfusjon med delt vederlag

**Lovstoff:** Skatteloven § 11-1 flg

**BFU 7/2016 fra Skattedirektoratet** publisert 23. august 2016, avgitt 14. juni 2016.

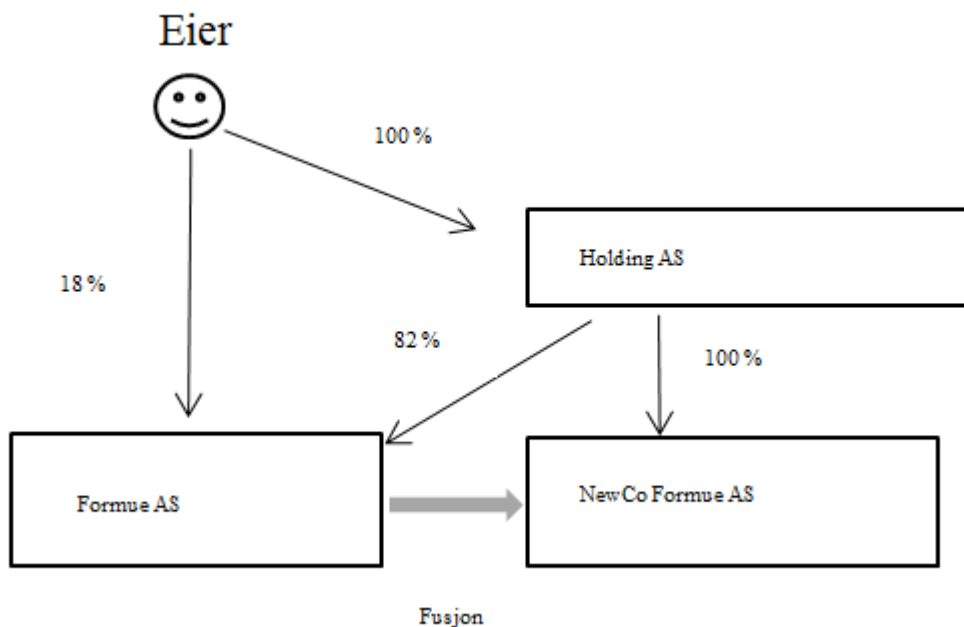
**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om en fusjon og konsernfusjon kunne gjennomføres med tilskrivning på eksisterende aksjer og til bokførte verdier. Skattedirektoratet konkluderte med at fusjonen/konsernfusjonen der Formue AS innfusjoneres i NewCo Formue AS, med vederlag i henholdsvis overtagende selskap og Holding AS, ikke kan gjennomføres ved tilskrivning på eksisterende aksjer eller til bokførte verdier.

### Innsenders fremstilling av faktum og jus

#### Nærmere om faktum

Man ønsker å forenkle strukturen i konsernet.

I forkant av den planlagte transaksjon vil eierforholdene se slik ut:

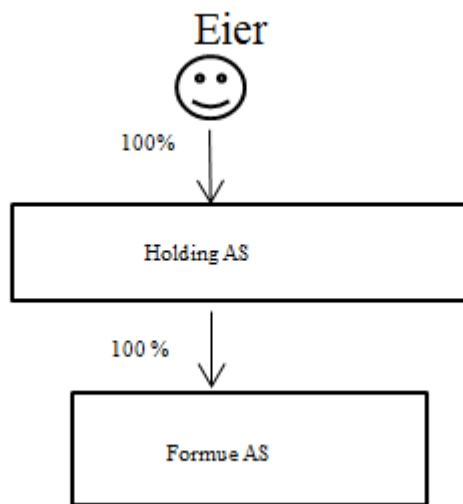


Den planlagte transaksjon forutsettes gjennomført som en konsernfusjon, hvor formålet er at Formue AS blir et heleiet datterselskap av Holding AS.

Den vanlige fremgangsmåten for å etablere et konsern er at morselskapet, Holding AS, etablerer et heleiet NewCo som vil kunne fungere som et redskap ved en opptaksfusjon, hvoretter NewCo vil være overtakende selskap, mens Holding AS vil være overdragende selskap. En etterfølgende navneendring vil være nødvendig.

Som følge av den noe uhensiktsmessige eiersits i det overdragende selskap, planlegges fusjonen gjennomført med såkalt delt vederlag. Det innebærer at den personlige aksjonær vil få fusjonsvederlaget fra morselskapet, Holding AS, mot å avstå sin eierandel i det overdragende selskap. Morselskapet på sin side vil motta ordinært fusjonsvederlag fra NewCo for å avstå sine aksjer i det overdragende selskap. Det vil bli etablert et ordinært fordringsforhold mellom NewCo og morselskapet, for så vidt gjelder den del av kapitalforhøyelsen som retter seg mot den personlige aksjonæren.

Etter gjennomføringen av en opptaksfusjon/konsernfusjon med delt fusjonsvederlag, vil selskapsstrukturen se slik ut:



Det er selvfølgelig en forutsetning for gjennomføringen at den skjer på basis av skattemessig kontinuitet, både på aksjonær- og selskapsnivå.

### 3 Bakgrunn for anmodningen - rettslige aspekter

Den konserndannelse som finner sted i nærværende tilfelle ønskes oppnådd delvis gjennom delt vederlag til aksjonærene i det overdragende selskap, og dels ved å gjennomføre begge kapitalforhøyelser som en økning av aksjenes pålydende. Dette som følge av den rådende eierkonstellasjon. Fremgangsmåten gjør, ifølge innsender, at det heller ikke er nødvendig å verdsette de to selskapene for å finne frem til bytteforholdet. Som en konsekvens av dette vil man som fusjonsvederlag kunne anvende bokført verdi av selskapenes egenkapital.

I utgangspunktet er det ved en opptaksfusjon et grunnleggende krav om at det må beregnes et bytteforhold som reflekterer forholdene mellom virkelig verdi av det overtakende og det overdragende selskap. Dette får da konsekvenser for det vederlag i form av aksjer som aksjonærene i det overdragende selskap skal motta for å avstå sine aksjer i selskapet. Et uriktig beregnet bytteforhold vil således innebære at det finner sted en verdiforskyvning mellom aksjonærgruppen. Dette er å anse som et klart brudd på kontinuitetsforutsetningen, slik at transaksjonen utløser skatt på eiernivå.

I noen tilfeller kan det være praktisk å gjennomføre kapitalforhøyelsen ved en økning av pålydende på aksjene i det overtakende selskap. Dette forutsetter at det er de samme eierne i det overtakende som i det overdragende selskap. Denne kapitalforhøyelsesvarianten stiller følgelig ingen krav til aksjekapitalforhøyelsens størrelse, og den har derfor ingen betydning for kontinuitetskravet på eiernivå.

Det er i administrativ praksis lagt til grunn at det ikke er nødvendig å beregne et bytteforhold ut fra virkelig verdier når man baserer kapitalforhøyelsen på en økning av aksjenes pålydende. I et forholdsvis parallelt tilfelle som nærværende sak kom Skattedirektoratet i BFU 17/11 til følgende konklusjon:

*«Direktoratet legger til grunn at når to selskaper med identisk eiersitsfusjonerer med regnskapsmessig kontinuitet, og vederlaget utstedes ved lik oppskrivning på eksisterende aksjer i det overtakende selskapet, vil skattemessig kontinuitet opprettholdes dersom reglene, som ovenfor beskrevet av direktoratet, følges. Direktoratet antar derfor at fusjonen kan gjennomføres til bokførte verdier.»*

Finansdepartementet har i en uttalelse sendt Revisorforeningen 16.03.15 uttalt at de ikke har merknader til de vurderinger og forslag til løsninger som ligger til grunn for BFU 17/11.

Departementet viser til den identiske eiersammensetningen og at den forhindrer verdiforskyvningen mellom aksjonærene. Samtidig ivaretas skattemessig kontinuitet på eiernivå ved at skatteposisjonene på aksjene i det overdragende selskap videreføres på de eksisterende aksjene i det overtakende selskap.

En litt annen variant, men med sammenfallende problemstilling er berørt i BFU 19/14. Her hadde også de to involverte selskap «identisk eiersits».

Som det fremgår av begge de refererte bindende forhåndsuttalelser, er det rettslige kjernepunkt hva som ligger i «identisk eiersits». Sett hen til nærværende sak, vil det formelt sett ikke foreligge en 100 % sammenfallende eierfordeling før fusjonen. Derimot foreligger det indirekte en identisk eiersits, ifølge innsender. Realiteten er at den personlige aksjonær indirekte eier 100 % av aksjene både i det overdragende og det overtakende selskap. Den formelle «skjevhet» som her kan påvises, elimineres gjennom valg av delt fusjonsvederlag. Den personlige aksjonær får anledning til å tilskrive på sine eksisterende (100 %-eide) aksjer i Holding AS, mens sistnevnte kompenseres gjennom tilskrivning på sine aksjer i datterselskapet. Dette viser at man også gjennom indirekte identisk eiersits forhindrer verdiforskyvninger mellom aksjonærene.

Eierkontinuiteten ivaretas, ifølge innsender, på samme måte som i det tilfelle som er referert i BFU 17/1 l.

BFU 43/04 vil etter innsenders syn gi støtte til oppfatningen om at også indirekte eie må kunne aksepteres i en fusjon hvor vederlaget skjer ved økning av pålydende på eksisterende aksjer. Forhåndsuttalelsen er først og fremst en aksept av at en konsernfusjon kan skje med delt vederlag, slik den er tenkt gjennomført i nærværende sak. Her var imidlertid eierkonstellasjonen en noe annen, ved at morselskapet eide 27,1 % i det overdragende selskap og formelt sett 0 % i det overtakende. Aksjene i det overtakende var imidlertid eiet av et heleiet datterselskap av morselskapet. Det indirekte eierforholdet lå i BFU 43/04 på det overtakende selskaps side, mens det indirekte eierskap i nærværende sak ligger på overdragende selskaps side. Imidlertid må det også understrekes at tilfellet som omhandles i BFU 43/04 var en fusjon med utstedelse av aksjer som fusjonsvederlag.

Den løsning som er planlagt gjennomført i nærværende sak, synes ikke å være berørt hverken i teori eller administrativ praksis. Innsender kan imidlertid ikke se at det skulle være noen rettslige hindre som skulle tilsi at fremgangsmåten ikke kan gjennomføres i tråd med reglene om skattefri fusjon. Det sentrale punkt, slik innsender ser det, er at konserndannelsen ikke vil innebære noen verdiforskyvning mellom aksjonærene, så lenge den personlige aksjonær, både før og etter transaksjonen eier 100 % av Holding AS.

Eierkontinuitetskravet vil selvsagt også ivaretas, ifølge innsender, ved at samtlige skatteposisjoner videreføres på de eksisterende aksjer som aksjonærene i det overdragende selskap har henholdsvis i morselskapet og datterselskapet.

#### **4 Konklusjon - spørsmål som ønskes besvart**

Ovennevnte gjennomgang leder til følgende spørsmål som innsender ønsker besvart:

*Vil den skisserte fusjonen/konsernfusjonen kunne gjennomføres med delt vederlag og tilskrivning på de eksisterende aksjer uten å bryte forutsetningen om skattemessig kontinuitet, herunder kontinuitet på eiernivå, så lenge eiersammensetningen i det overdragende og det overtakende selskap reelt sett er sammenfallende før fusjonen?*

#### **Skattedirektoratets vurderinger**

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om den skisserte fusjonen/konsernfusjonen kan gjennomføres med delt vederlag og tilskrivning på de eksisterende aksjer, uten å bryte forutsetningen om skattemessig kontinuitet, herunder kontinuitet på eiernivå.

Direktoratet forstår innsender slik at transaksjonen også ønskes gjennomført til bokførte verdier.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjonen ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum

som er tatt inn overfor er fullstendige i forhold til de spørsmål som drøftes. Det forutsettes videre at transaksjonene gjennomføres lovlig i henhold til selskaps- og regnskapsrettslige regler.

Skattedirektoratet vil i det følgende omtale kombinasjonen av en konsernfusjon med vederlag i morselskapet og en ordinær fusjon med vederlag i overtagende selskap, som en konsernfusjon med delt vederlag. Trekantfusjonen med vederlag i morselskapet til overtagende selskap, omtales her som konsernfusjon.

### Faktum

Personlig aksjonær eier 100 % av Holding AS som igjen eier 82 % av Formue AS. Resterende aksjer i Formue AS, 18 %, eies av personlig aksjonær.

Holding AS stifter et nytt 100 % eiet datteraksjeselskap, NewCo Formue AS.

Det skal deretter gjennomføres en konsernfusjon med delt vederlag som kombinerer en regulær konsernfusjon med vederlagsaksjer i morselskapet, med en regulær fusjon med vederlagsaksjer i det overtagende selskapet.

Fusjonen skal, etter det beskrevne, gjennomføres ved at Formue AS innfusjoneres i NewCo Formue AS. For morselskapet Holding AS skal transaksjonen gjennomføres som en ordinær fusjon, der morselskapet mottar som vederlag oppskrivning av sine eksisterende aksjer i datterselskapet NewCo Formue AS.

For den personlige aksjonær i overdragende selskap, gjennomføres fusjonen som en konsernfusjon, der han skal motta vederlag ved oppskrivning av sine aksjer i morselskapet Holding AS. For å dekke morselskapets utstedelse av vederlag tilden personlige aksjonæren, får morselskapet en fordring på overtagende selskap NewCo Formue AS.

Innsender har reist spørsmålet om den skisserte fusjonen/konsernfusjonen kan gjennomføres med delt vederlag, tilskrivning på de eksisterende aksjer, samt til bokførte verdier, uten å bryte forutsetningen om skattemessig kontinuitet, herunder kontinuitet på eiernivå.

Skattedirektoratet skal først ta stilling til om den skisserte transaksjonen kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet ved tilskrivning på eksisterende aksjer og basert på bokførte verdier, under forutsetning at det kan gjennomføres en konsernfusjon med delt vederlag.

### Kan fusjonen gjennomføres ved tilskrivning på eksisterende aksjer og basert på bokførte verdier?

Etter aksjeloven § 13-2 (1) skal fusjonsvederlaget bestå av aksjer i det overtakende selskapet, eller slike aksjer med et tillegg som ikke må overstige 20 prosent av det samlede vederlaget. Ved fusjon der overtagende selskap tilhører et konsern kommer § 13-2 (2) til anvendelse:

*"Tilhører det overtakende selskapet et konsern, og har ett eller flere av konsernselskapene samlet mer enn 90 prosent av både aksjene og stemmene på generalforsamlingen i det overtakende selskapet, kan vederlaget i aksjer i stedet være aksjer i morselskapet, eller aksjer i et annet datterselskap hvor morselskapet alene eller gjennom datterselskap har mer enn 90 prosent av både aksjene og stemmene på generalforsamlingen. Kapitalforhøyelsen i morselskapet eller datterselskapet kan gjennomføres ved at en fordring som utstedes av det overtakende selskapet,*



*og som tilsvarende den egenkapitalen det overtakende selskapet tilføres ved fusjonen, nyttes som aksjeinnskudd. Fordringen står tilbake for det overtakende selskapets øvrige fordringshavere".*

Det rettslige utgangspunktet er at det skal utstedes vederlagsaksjer ved ordinære fusjoner og konsernfusjoner. Justisdepartementet har imidlertid avgitt en uttalelse 12. september 2001 der de bl.a. uttaler:

*"...der transaksjonen ellers er av en slik art at den faller innenfor det området fusjonsreglene (eller fusjonsreglene) er ment å regulere, antar vi – i likhet med det som er lagt til grunn i Deres brev – at det er adgang til å foreta en oppskrivning av aksjenes pålydende i stedet for å utstede nye aksjer."*

Selskapsrettslig er det således åpnet for at fusjoner kan gjennomføres med tilskrivning av pålydende på eksisterende aksjer.

For å unngå beskatning av en fusjon/konsernfusjon må transaksjonene gjennomføres med skattemessig kontinuitet på selskaps- og eiernivå, jf. skatteloven § 11-1 flg.

I foreliggende sak er det en personlig aksjonær og en selskapsaksjonær. Den personlige aksjonæren skal motta vederlag i morselskapet og selskapsaksjonæren skal motta vederlag i datterselskapet.

Vederlaget som skal ytes den personlige aksjonær fra morselskapet ved konsernfusjonen, skal gjenspeile den eierandel han hadde i det overdragende selskapet. Tilsvarende skal vederlaget til selskapsaksjonæren ved fusjonen gjenspeile den eierandel selskapet hadde i overdragende før den ordinære fusjonen.

Finansdepartementet har i brev til Den norske revisorforening datert 16. mars 2015 uttalt seg om i hvilke tilfeller man anser den skattemessige kontinuiteten for oppfylt, selv om det ikke utstedes vederlagsaksjer og transaksjonen gjennomføres til bokførte verdier. De uttaler her bl.a.:

## **2. Fusjon med oppskrivning av eksisterende aksjers pålydende – krav til bytteforhold**

...

*I ligningspraksis er det etter dette lagt til grunn at slike transaksjoner også kan gjennomføres uten skatteplikt når eiersammensetningen i det overdragende og det overtakende selskapet er den samme. Det er videre lagt til grunn at kapitalforhøyelsen ikke må bygge på et bytteforhold i slike tilfeller. Kontinuiteten på eiernivå ivaretas her ved at skatteposisjonene på aksjene i det overdragende selskapet videreføres på de eksisterende aksjene i det overtakende selskapet, og den identiske eiersammensetningen forhindrer verdiforskyvninger mellom aksjonærene. Departementet viser blant annet til BFU 17/11, der Skattedirektoratet uttalte at fusjonen kunne gjennomføres til bokførte verdier, uten at det var nødvendig å verdsette selskapene og beregne bytteforhold. Det uttales videre at skatteposisjonene på aksjene i det overdragende selskap må omfordeles slik at skatteposisjonene på den eldste aksjen i det overdragende selskapet omfordeles på den eldste aksjen i det overtakende selskap mv., da det på denne måten opprettholdes størst mulig grad av skattemessig kontinuitet.*

*Departementet har ingen merknader til de vurderingene og løsningene som legges til grunn i nevnte BFU, når det gjelder adgangen til skattefri fusjon og spørsmålet om videreføring av skatteposisjonene på aksjene i det overdragende selskapet.*

Innsender hevder i anmodningen at selv om eiersammensetningen i det overdragende og det overtakende selskap ikke direkte er den samme før og etter fusjonen, er den reelt sett sammenfallende pga. indirekte eierskap. Personlig aksjonær eier 100 % av Holding AS som igjen eier 82 % av Formue AS. Resterende aksjer i Formue AS, 18 %, eies av personlig aksjonær. Holding AS stifter et nytt 100 % eiet datteraksjeselskap, NewCo Formue AS som er overtagende selskap ved fusjonen/konsernfusjonen.

Skattedirektoratet skal til dette bemerke at det her skal ytes vederlag til aksjonærer i to forskjellige selskaper, henholdsvis mor- og datterselskapet. Det er dermed også to vederlagsutstedende selskaper. Verdiene som tilføres datterselskapet skal fordeles på de selskapene som skal utstede vederlag.

Skatteloven gir ikke direkte anvisning på hvordan denne fordelingen skal skje. Kontinuitetsprinsippet tilsier imidlertid i denne saken at den skattemessige egenkapitalen i det overdragende selskapet fordeles mellom overtagende datterselskap og morselskapet i samme forhold som de skal utstede vederlag basert på de nettoverdier som er overført til det overtagende selskap. Dette antas å være i samsvar med kontinuitetsprinsippet i skatteloven § 11-7.

Nettoverdiene vil i denne sammenheng si virkelige verdier, slik som prinsippet er ved fordeling i fisjoner, jf. skatteloven § 11-8 (1). På denne måten sikrer man at det ikke skjer en forskyvning av underliggende verdier mellom partene, samt at kontinuiteten ivaretas.

Som det fremgår av Finansdepartementets uttalelse sitert over, kan tilskrivning på eksisterende aksjer, samt bokførte verdier, kun benyttes i de tilfellene der *eiersammensetningen i det overdragende og det overtakende selskapet er den samme*. I slike tilfeller er det ikke fare for forskyvning av verdiene mellom aksjonærene.

I foreliggende sak er det ikke samme eierforhold før og etter fusjonen/konsernfusjonen. Personlig aksjonær, som før konsernfusjonen eier direkte i Formue AS, eier etter konsernfusjonen utelukkende aksjer direkte i Holding AS. Holding AS eier alle aksjer i NewCo Formue AS etter fusjonen/konsernfusjonen. Fakta i saken er heller ikke sammenfallende med de bindende forhåndsuttalelser som innsender har vist til, BFU 43/04, 17/11 og 19/14.

Skattedirektoratet har forståelse for innsenders påstand om at man her indirekte har en identisk eiersits. Det er imidlertid i norsk skatterett av stor betydning om man eier noe direkte eller indirekte. Etter innføringen av fritaksmetoden har dette blitt ytterligere aksentuert. Det er også her, som vel alle fusjoner og fisjoner, avgjørende at det ikke skjer en verdioverføring ved transaksjonen siden det ikke er i tråd med de kontinuitetsforutsetninger som ligger til grunn for innføringen av reglene om skattefrie fisjoner og fusjoner. Fordelingen mellom aksjonærene ved fusjonen/konsernfusjonen er derfor av stor betydning for kontinuiteten og må basere seg på virkelige verdier/utstedelse av vederlagsaksjer.

På denne bakgrunn konkluderer Skattedirektoratet med at den skisserte fusjon/konsernfusjon ikke kan gjennomføres ved tilskrivning på eksisterende aksjer eller til bokførte verdier.

Dermed anses øvrige spørsmål ikke lenger å ha interesse.

**Konklusjon**

Fusjonen/konsernfusjonen der Formue AS innfusjoneres i NewCo Formue AS, med vederlag i henholdsvis overtagende selskap og Holding AS, kan ikke gjennomføres ved tilskrivning på eksisterende aksjer eller til bokførte verdier.

## **SKN 16-129 Kreditfradrag i exit-skatt**

**Lovstoff:** Skatteloven § 9-14.

**BFU 9/2016 fra Skattedirektoratet** publisert 29. august 2016, avgitt 22. juni 2016.

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om et norsk selskap, Norge AS som skulle innfusjoneres i sitt svenske eierselskap, Sverige AB. Norge AS hadde en filial i Danmark. Spørsmålet var om tenkt skatt til Danmark kunne komme til fradrag i den norske exit skatten. Skattedirektoratet konkluderte med at skatteloven § 9-14 vil komme til anvendelse ved uttaket av den danske filialen fra norsk beskatningsområde ved fusjonen.

*For de eiendeler i den danske filialen som faller inn under skatteloven § 9-14, jf. fsfin § 9-14, og der det foreligger en dobbeltbeskatningssituasjon, gis det fradrag i norsk skatt for tenkt skatt på gevinst til Danmark etter skatteloven § 9-14 (7). Skatteverdien av tapsfradrag reduseres tilsvarende.*

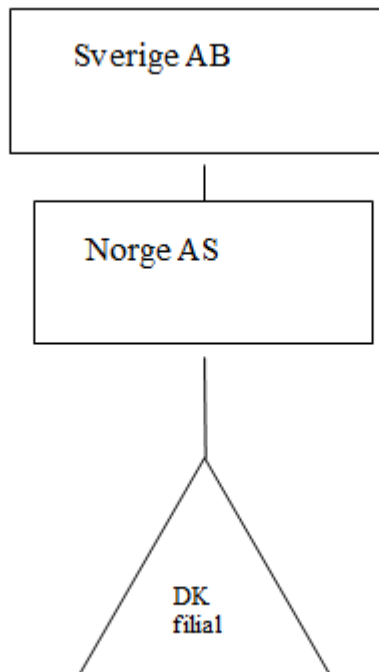
*Det kan gis utsettelse med betalingen av utlignet og forfalt skatt til Norge etter reglene i skatteloven § 9-14 (9), jf. fsfin § 9-14-3.*

***Innsenders fremstilling av faktum og jus***

Norge AS er et norsk selskap i konsernet som eies 100 % av det svenske morselskapet Sverige AB.

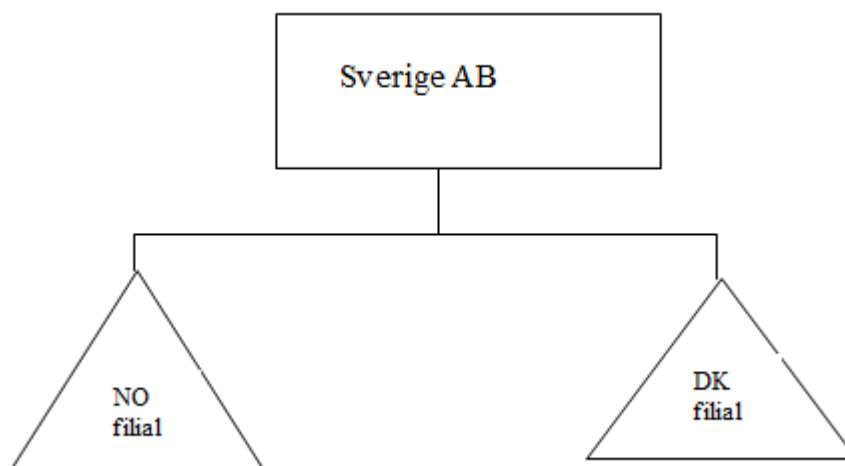
Konsernet har også etablert en virksomhet i Danmark. Denne virksomheten er en filial av Norge AS.

Eierstrukturen til konsernet kan dermed illustreres på følgende måte:



Konsernet vurderer derfor nå en restrukturering av sin virksomhet. Siktemålet er å samle all den totale skandinaviske virksomheten i en juridisk enhet med tilhørende filialstruktur i de øvrige jurisdiksjoner.

Den foreslåtte strukturen kan illustreres på følgende måte:



***Generelt om den foreslåtte transaksjonen - forholdet til den danske filialen***

Det skal gjennomføres en mor/datter-fusjon hvor Norge AS fusjoneres med sitt heleide morselskap Sverige AB. Den besluttede fusjonsmodellen innebærer en grenseoverskridende mor/datter-fusjon.

Det avgjørende for Norge AS vil imidlertid være den skattemessige behandlingen av den danske filialen ved fusjon over landegrensene. Det ønskes således en bindende forhåndsuttalelse på at selskapets forståelse av de skattemessige regler som gjelder for filialer, herunder i særlig grad fradrag for tenkt skatt og adgang til å utsette innbetaling av exit-skatt, er korrekt. Dermed at de skattemessige implikasjoner av transaksjonen som beskrives i det følgende får de virkninger som selskapet legger til grunn. En slik avklaring er av fundamental betydning for selskapet for at den planlagte restruktureringen skal kunne gjennomføres.

### ***Innsenders rettslige vurderinger***

#### ***Innledning***

Konsernet ønsker å gjennomføre en fusjon av Norge AS inn i Sverige AB. Dersom fusjonen følger reglene i skatteloven § 11-11 første ledd bokstav a jf. aksjeloven kapittel 13, kan en slik fusjon gjennomføres skattefritt.

En fusjon hvor Norge AS fusjonerer inn i Sverige AB vil innebære at samtlige av Norge AS sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres til Sverige AB. Det presiseres imidlertid at ingen av Norge AS sine eiendeler, med unntak for den danske filialen, tas ut av norsk beskatningsområde. De eiendeler som i dag ligger i den norske virksomheten vil forbli innenfor norsk beskatningsområde gjennom en filial av Sverige AB.

Den danske filialen av Norge AS vil imidlertid tas ut av norsk beskatningsområde. Når eiendelene knyttet til den danske filialen, som en følge av fusjonen, overføres til Sverige er dette en omstendighet som utløser exit-beskatning etter skatteloven § 9-14.

Dette skyldes at Norge ikke vil kunne anvende globalinntektsprinsippet på virksomheten i filialen etter fusjonen. Norge vil kun ha begrenset beskatningsrett til det fusjonerte selskapet Sverige AB, dvs. kun beskatningsretten til den virksomhet som finner sted i Norge i tråd med skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b og den nordiske skatteavtalen artikkel 5.

#### ***Kreditfradrag for tenkt skatt for den danske filialen***

For danske skatteformål vil fusjonen ikke anses å innebære en realisasjon av filialen. Virksomheten i filialen vil fortsette, og eiendelene mv. som kan henføres til filialen overføres til det overtakende selskapet Sverige AB. De skattemessige verdiene knyttet til filialen vil bli lagt til grunn av Sverige AB ved beregning av fremtidig dansk skatt. Fusjonen vil således ikke utløse dansk beskatning.

Dette skulle i utgangspunktet tilsi at den danske filialen blir skattepliktig etter de norske exit-beskatningsreglene fullt ut i Norge etter globalinntektsprinsippet, uten kreditfradrag for dansk beskatning, ettersom fusjonen ikke utløser skatt i Danmark. Men, nettopp for å hensynta den uheldige effekten av slik exit-beskatning for en filial av norsk selskap som overføres en annen EØS-stat, er det gitt en særskilt regel i skatteloven § 9-14 syvende ledd om kreditfradrag for såkalt tenkt skatt. Bestemmelsen angir som følger:

*«Det kan kreves fradrag i norsk skatt etter denne paragraf for skatt på gevinst på eiendeler og forpliktelser som nevnt i tredje ledd, som det godtgjøres ville blitt utløst til en annen EØS-stat ved*

*en realisasjon på tidspunktet som nevnt i første ledd første punktum. Skatteverdien avtapsfradrag reduseres tilsvarende. Departementet kan gi nærmere regler om beregning av fradraget».*

Bestemmelsen kom inn i skatteloven med virkning for uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012. Forarbeidene til bestemmelsen følger av Prop. 112 L (2011-2012) pkt. 2.2.10.3. Det fremgår av forarbeidene at bestemmelsen i betydelig grad er inspirert av tilsvarende regler lagt til grunn i EUs Fusjonsskattedirektiv (direktiv 90/434/EEC av 23. juli 1990). Direktivet er ikke en del av EØS-avtalen og dermed ikke allerede implementert i norsk rett.

Departementet har videre gitt utfyllende regler i fsfin § 9-14-4 som gir anvisning på beregningsmåten.

Bestemmelsen om kreditfradrag for tenkt skatt er av relativt ny dato, og selskapet kjenner ikke til at den har vært påberopt i andre saker. Av denne grunn ønskes det en bindende forhåndsuttalelse som gir veiledning på om selskapets forståelse av bestemmelsen og dets virkninger er korrekt for den skisserte transaksjonen.

Slik selskapet ser det, vil det kunne påberope seg kreditfradrag for fiktiv skatt i tråd med skatteloven § 9-14 syvende ledd.

#### ***Utsettelse av innbetaling av ilignet skatt***

Selskapet er inneforstått med at kreditfradraget ikke vil kunne dekke den samlede norske skattebelastningen. Skattesatsen for danske skatteformål utgjør p.t. 22 % mens den norske skattesatsen p.t. utgjør 25 %. Den gjenværende residualen på 3 % av gevinsten er således en endelig og effektiv skattekostnad i Norge.

Det følger av skatteloven § 9-14 (9) at skattyter kan kreve utsettelse med innbetaling av ilignet skatt dersom skattyter er hjemmehørende i riket eller anses skattemessig hjemmehørende i annen EØS-stat. Likevel slik at skatten skal innbetales forholdsmessig med en syvendedel av opprinnelig skattebeløp for hvert inntektsår fra og med uttaksåret.

Selskapet vil påberope seg at en slik utsettelse også vil måtte være tilgjengelig i forbindelse med den skisserte transaksjonen. Det kan ikke få betydning for utsettelsesadgangen at Norge AS, som et selskap, vil opphøre å eksistere etter gjennomført fusjon med Sverige AB. Virksomheten i Norge, herunder alle selskapets rettigheter og forpliktelser, vil fortsette gjennom Sverige AB slik at forpliktelsen til å betale skatten vil overføres til Sverige AB.

Det bes om at den bindende forhåndsuttalelse bekrefter at en slik utsettelse med innbetaling av skatten vil kunne påberopes.

Innsender opplyser i epost av 13. juni at det fusjonerte selskapet Sverige AB vil være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i Sverige.

#### ***Skattedirektoratets vurderinger***

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om det gis fradrag for tenkt skatt til Danmark etter skatteloven § 9-14 (7), og om utsettelse av skatteinnbetalingen etter § 9-14 (9) kommer til anvendelse når Norge AS innfusjoneres i Sverige AB.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjonen ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum som er tatt inn overfor er fullstendige i forhold til de spørsmål som drøftes.

Skattedirektoratet kan i en bindende forhåndsuttalelse ikke ta stilling til skatteavtaler eller utenlandsk skatterett, jf. forskrift om bindende forhåndsuttalelser av 14. juni 2005 nr. 550, og legger til grunn som opplyst at den nordiske skatteavtale er en kreditavtale, og at skatteprosenten i Danmark er 22 % for den danske filialen. Skattedirektoratet forstår innsender slik at dersom det gjennomføres en kontinuitetsfusjon etter dansk rett, slik som i foreliggende sak, anses fusjonen ikke som realisasjon i Danmark.

Det legges videre til grunn som opplyst at Sverige AB etter fusjonen vil være skattemessig hjemmehørende i Sverige, samt være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet der.

### ***Subsumsjon***

Innsender opplyser at det norske selskapet Norge AS skal fusjoneres inn i sitt svenske morselskap Sverige AB. Det er videre opplyst at fusjonen skal gjennomføres som en kontinuitetsfusjon etter skatteloven § 11-11 (1), jf. aksjeloven kapittel 13. Bestemmelsen lyder:

#### *§ 11-11. Grenseoverskridende fusjon, fisjon og aksjebytte*

*(1) Ett eller flere aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge kan*

*a. fusjonere med overtakende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat uten skattlegging av selskapene og aksjonærene når fusjonen skjer etter kapittel 13 i aksjeloven eller kapittel 13 i allmennaksjeloven,*

Skattedirektoratet legger etter dette til grunn som opplyst at fusjonen skal gjennomføres som en kontinuitetsfusjon for norske skatteformål.

Etter det opplyste vil det fusjonerte selskapet blir skattemessig hjemmehørende i Sverige, og vil etter fusjonen ha en filial i Norge og en i Danmark. Både Sverige og Danmark er EØS-stater.

Innsender skriver at de eiendeler som i dag ligger i den norske virksomheten vil forbli innenfor norsk beskatningsområde gjennom den norske filialen etter skatteloven § 2-3 (1) bokstav b og den nordiske skatteavtalen artikkel 5.

Det opplyses videre at filialen i Danmark pr. idag er eiet av Norge AS, og at inntekten fra den danske filialen idag er skattepliktig til Norge. Fusjonen med det svenske selskapet som overtagende, medfører imidlertid at den danske filialen ikke lenger er skattepliktig til Norge og

dermed tas ut av norsk beskatningsområde. Skattemessige verdier i filialen videreføres i det svenske selskapet etter fusjonen.

### Første spørsmål blir om skatteloven § 9-14 kommer til anvendelse

Skatteloven § 9-14 første ledd lyder:

*(1) Gevinst på eiendel eller forpliktelse som nevnt i tredje ledd, og som tas ut av norsk beskatningsområde, er skattepliktig som om eiendelen eller forpliktelsen var realisert siste dag før dette tidspunktet. Skattepliktig etter dette ledd omfatter ikke gevinst ved overføringer som innebærer realisasjon eller uttak til egen bruk eller gaveoverføring som medfører skattepliktig etter § 5-2. Skattepliktig etter dette ledd omfatter heller ikke gevinst knyttet til forpliktelser som blir realisert ved oppfyllelse, ettergivelse, overføring mv.*

Hovedregelen i skatteloven er at gevinst og tap ikke skal skattelegges eller komme til fradrag før eiendelen eller gjelden faktisk er realisert. Dette følger av skatteloven § 5-1, jf. § 5-30 og § 6-2. Skatteloven § 9-14 gjør unntak fra dette utgangspunktet. Det følger av første ledd at latent gevinst på eiendel eller gjeld som blir tatt ut av norsk beskatningsområde skal skattelegges som om eiendelen eller gjelden ble realisert dagen før uttaket.

Med uttak fra norsk beskatningsområde menes i denne sammenheng 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. Når Norge AS fusjoneres inn i Sverige AB, og det fusjonerte selskapet blir skattemessig hjemmehørende i Sverige, medfører det at filialen i Danmark tas ut av norsk beskatningsområde, jf. skatteloven §§ 2-2 og 9-14 (2) bokstav a.

At transaksjonen gjennomføres som en kontinuitetsfusjon, får ingen betydning for dette spørsmålet, det følger direkte av skatteloven § 11-11 (3) som lyder:

*Ved skattefri fusjon og fisjon som nevnt i første og annet ledd gjelder §§ 9-14 og 14-27 for eiendeler, rettigheter og forpliktelser i det overdragende selskapet som tas ut av norsk beskatningsområde ved fusjonen eller fisjonen, jf. § 9-14 annet ledd.*

I notene til bestemmelsen i Gyldendals rettsdata skriver Harald Hauge:

*Regelen presiserer for ordens skyld at selv om ikke grenseoverskridende fusjoner/fisjoner i seg selv utløser beskatning, så vil reglene om uttaksbeskatning i § 9-14 fortsatt gjelde for eiendeler og forpliktelser som tas ut av norsk beskatningsområde. I den grad eiendelene/forpliktelsene blir værende i Norge, typisk i en filial her, behøver ikke fusjonen/fisjonen utløse beskatning.*

Skattedirektoratet konkluderer på denne bakgrunn med at skatteloven § 9-14 kommer til anvendelse på uttak av den danske filialen fra norsk beskatningsområde ved fusjonen av Norge AS inn i Sverige AB.

Neste spørsmål blir om det ved norsk beskatning gis fradrag etter skatteloven § 9-14 (7) for tenkt skatt til Danmark



Skatteloven § 9-14 (7) lyder:

*Det kan kreves fradrag i norsk skatt etter denne paragraf for skatt på gevinst på eiendeler og forpliktelser som nevnt i tredje ledd, som det godtgjøres ville blitt utløst til en annen EØS-stat ved en realisasjon på tidspunktet som nevnt i første ledd første punktum. Skatteverdien av tapsfradrag reduseres tilsvarende. Departementet kan gi nærmere regler om beregning av fradraget.*

Per Helge Stoveland skriver i notene til bestemmelsen på Gyldendals rettsdata:

*Bestemmelsen gjelder tilfeller hvor skattyter ved uttaket fra norsk beskatningsområde har begrenset skatteplikt til en annen EØS-stat, f.eks. gjennom en filial. Slik begrenset skatteplikt vil foreligge hvis skatteavtalen bygger på kreditmetoden eller hvor det ikke er inngått noen skatteavtale med vedkommende land. (Liechtenstein skal være det eneste EØS-landet som Norge ikke har inngått skatteavtale med, jf. Prop. 112 L (2011-2012) pkt. 2.2.10.3 s. 18.) Ved en tenkt ordinær realisasjon vil skattyteren ha rett til fradrag for gevinstskatt betalt til den andre staten.*

*Hvis skatteavtalen bygger på unntaksmetoden (fordelingsmetoden) vil gevinst og tap være fullt ut skattepliktig/fradragsberettiget til den annen stat, og uttaksskatt etter § 9-14 er da ikke aktuelt.*

Bakgrunnen for, og formålet med, bestemmelsen er nærmere omtalt i Prop 112 L (2011-12) pkt. 2.2.10.3 Innføring av fradrag for tenkt skatt til utlandet ved avgrensa skatteplikt til ein annan EØS-stat:

*I nokre tilfelle bør det vere høve til å krevje fradrag for ei skattebør som knyter seg til ein annan EØS-stat. Det gjeld når skattyteren ved uttaket har ei avgrensa skatteplikt til ein annan EØS-stat (til dømes gjennom ein filial), og det er inngått ei skatteavtale som gir pålegg om fradrag i norsk skatt for skatt betalt til den staten (kreditmetoden). Det same gjeld når det ikkje er inngått skatteavtale med den andre staten, noko som berre gjeld for Liechtenstein i EØS-området. I slike høve er gevinsten, som er skattepliktig til Noreg etter [side 19] skattelova § 9-14, knytt til filialen eller liknande i utlandet. Ved ein tenkt ordinær norsk skattlegging av realisasjonsgevinst ville skattyteren hatt rett til fradrag i norsk skatt for gevinstskatt betalt til den andre staten.*

*Det finst argument som talar for at EØS-avtala sine føresegner om etableringsfridom, jf. punkt 2.2.3 ovanfor, må gi rett til ein form for skattefradrag i dei tilfella som er omtalt i det førre avsnittet. Departementet foreslår å innføre eit slikt fradrag, samstundes med at den meir vidtfamnande kreditføresegna i skattelova § 9-14 ellefte ledd bokstav c blir oppheva, jf. punkt 2.2.10.1 ovanfor. Den føreslåtte, nye føresegna blir nærmare omtalt nedanfor.*

*Det kan nemnast at i tilfelle der eigedelar o.a. har tilknytning til ein fast driftsstad i eit EØS-land der skatteavtalen med Noreg gir pålegg om unntaksmetoden for hindring av dobbelt skattlegging av den faste driftsstaden, vil eigedelane o.a. verken før eller etter uttaket ha tilknytning til norsk skattleggingsområde. Gevinstar og tap på slike eigedelar o.a. vil ikkje ha noko å seie for skattlegginga i Noreg, og uttaksskatt etter skattelova § 9-14 er derfor ikkje aktuelt.*

*Fusjonsskattedirektivet er eit eige direktiv (direktiv 90/434/EEC av 23. juli 1990), som omhandlar den skattemessige handsaminga av ulike transaksjonar (fusjon, fisjon, partiell fisjon,*

*overføring av verksemd, aksjebyte og flytting av et SE-selskaps eller SCE-foretaks sete) mellom selskap som høyrer heime i ulike EU-medlemsstatar. Direktivet er ikkje ein del av EØS-avtalen og Noreg er derfor ikkje forplikta til å implementere direktivet i norsk rett.*

*Fusjonsskattedirektivet artikkel 10 regulerer tilfelle der det overførande selskapet ved ein fusjon (eller fisjon) har ein fast driftsstad i ein annan medlemsstat. Etter artikkel 10 nr. 1 skal det overførande selskapet sin heimstat som hovudregel avstå frå å skattlegge den utanlandske faste driftsstadene som blir overført ved fusjon. Heimstaten har høve til å reversere tap som tidlegare er ført til frådrag i denne staten.*

*Etter artikkel 10 nr. 2 kan statar som brukar globalinntektsprinsippet, likevel skattleggje den faste driftsstadene som blir overført ved fusjonen. Globalinntektsprinsippet går ut på at all inntekt som er opptent av skattytarar som høyrer heime i eit land, også inntekt som er tent opp i utlandet, skal skattleggjast i heimlandet. Noreg følgjer i utgangspunktet globalinntektsprinsippet, jf. skattelova § 2-1 niande ledd og § 2-2 sjette ledd. Unntak frå prinsippet gjeld framfor alt i samband med skatteavtaler som gir pålegg om at Noreg skal la vere å skattleggje inntekt som er opptent i ein annan stat (unntaksmetoden).*

*Føresetnaden etter fusjonsskattedirektivet for at det overførande selskapet sin heimstat kan skattleggje ein fast driftsstad som blir overført ved fusjon, er at heimstaten gir frådrag i skatt for den skatten som ville oppstått i driftsstadstaten dersom transaksjonen hadde blitt gjennomført utan direktivet sine føresegner. Dette fører til at den skatten som til dømes ville ha oppstått ved realisasjon av eit driftsmiddel i driftsstadstaten skal trekkjast frå i den skatten som det overførande selskapet skal betale til den staten selskapet høyrer heime i før fusjonen, på grunnlag av realisasjon av driftsmidlet.*

*Direktivet gir ikkje heilt klare haldepunkt for korleis ein skal rekne ut skatten som ville oppstått i driftsstadstaten. Ein må likevel leggje til grunn at ein skal ta utgangspunkt i marknadsverdien på fusjonstidspunktet, med frådrag for inngangsverdien. Skatt som ville oppstått på denne gevinsten skal ein føre til frådrag i skatten til det overførande selskapet sin heimstat.*

*Departementet foreslår at det innførast liknande reglar som i fusjonsskattedirektivet artikkel 10 nr. 2 for uttakstilfelle der objektet er knytt til filial o.a. i ein annan EØS-stat. Regelen skal gå ut på at det blir gitt frådrag i norsk uttaksskatt etter skattelova § 9-14 for gevinstskatt som skattytaren påviser at ein faktisk realisasjon ville gitt opphav til i den andre EØS-staten.*

*Utrekninga av den tenkte skatten som skal gi rett til frådrag i norsk uttaksskatt kan by på serlege utfordringar, mellom anna fordi avskrivings- og gevinstuttrekningsreglar kan variere frå land til land. I tilfelle der avskrivningar etter norske reglar er høgare enn avskrivningane etter den andre statens reglar, vil utrekninga av den tenkte skatten vise eit for stort beløp, dersom norske avskrivingsreglar blir lagt til grunn. Når det gjeld reglar om verdsetjing, kan det derimot oppstå vanskar om ein skulle freiste å leggje til grunn dei verdsetjingsprinsippa som blir brukt i den andre staten.*

...

*Departementet tar sikte på å gi nærmere føresegner i forskrift om utrekning av den tenkte skatten som skal gi rett til frådreg. Ein foreslår å ta inn ein eigen forskriftsheimel for dette i skattelova § 9-14 sjuande ledd.*

*Departementet foreslår at regelen om frådreg for tenkt skatt til utlandet ved avgrensa skatteplikt til ein annan EØS-stat skal gjelde også ved uttak av immaterielle egedelar og objekt meint for omsetnad. Dei ovannemnde omsyna gjer seg gjeldande også for slike objekt. På dette punktet medfører endringa ei lette i uttaksskatten, ettersom det etter gjeldande regler ikkje blir gitt frådreg knytt til faktisk eller tenkt skatt til utlandet i samband med uttak av slike objekt frå norsk skattleggingsområde.*

*Skatteverdien av tap må reduserast på same vis som det blir gitt frådreg i skatt på gevinst. Dette fører til at skatteverdien av tap som til dømes ville ha oppstått ved realisasjon av eit driftsmiddel i driftsstadstaten, skal redusere skatteverdien av tap som gir rett til frådreg i Noreg etter skattelova § 9-14 sjuande ledd. Utrekninga av tap skal gjerast på motsvarande vis som ved utrekning av gevinst.*

*Ein viser til forslag til skattelova § 9-14 nytt sjuande ledd.*

På bakgrunn av reglene i EØS avtalen om fri etableringsrett, samt National Grid Indus-dommen, innførte Norge frådreg for tenkt skatt til annen EØS-stat i forbindelse med uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde, jf. skatteloven § 9-14 (7). Det fremgår av Finansdepartementets forarbeider at bestemmelsen kommer til anvendelse der det foreligger dobbeltbeskatning på grunn av begrenset skatteplikt til annen EØS-stat og rett til kreditfrådreg i Norge. Formålet med bestemmelsen er å gi frådreg i norsk uttaksskatt for gevinstskatt som skattyter påviser at en faktisk realisasjon ville gitt opphav til i den andre EØS-staten. Tap skal tilsvarende redusere tapsfrådreg i Norge.

Innsender opplyser at ved realisasjon ville transaksjonen utløst skatt med 22 % til Danmark. Ettersom det gjennomføres en kontinuitetsfusjon, blir ikke transaksjonen ansett som skattepliktig realisasjon i Danmark. På bakgrunn av departementets bemerkninger i forarbeidene er Skattedirektoratet av den oppfatning at den foreliggende saken er et typetilfelle man nettopp har ment å omfatte med skatteloven § 9-14 (7). Den tenkte skatten til Danmark må da i utgangspunktet komme til frådreg i den beregnede gevinstbeskatningen i Norge.

Den danske filialen inneholder, ifølge innsender, per 31.12.2015 flere typer eiendeler.

Hvilke eiendeler som er omfattet av exit-reglene i skatteloven § 9-14 fremgår av skatteloven § 9-14 (3) og (4) som lyder:

*(3) Skatteplikt etter denne paragraf omfatter gevinst på*

*a. fysiske driftsmidler som nevnt i § 14-41 første ledd a samt c til j,*

*b. finansielle eiendeler,*

*c. forpliktelser,*

*d. omsetningsgjenstander, og*

*e. immaterielle eiendeler.*

*(4) Skatteplikt etter denne paragraf omfatter ikke*

*a. gevinst på eiendeler som er nevnt i tredje ledd b, og som ved uttaket tilhører person som er bosatt i riket etter § 2-1 første ledd,*

*b. gevinst som på tidspunktet som nevnt i første ledd første punktum ville vært fritatt for skatteplikt etter § 2-38, eller*

*c. gevinst på eiendeler som nevnt i § 9-3 første ledd c.*

Skattedirektoratet skal bemerke at forutsetningen for å falle inn under skatteloven § 9-14 (7) er at det foreligger en dobbeltbeskatningssituasjon. Det vil si at samme grunnlag er beskattet/tenkt beskattet i både Norge og Danmark. Vi har for få opplysninger til å kunne ta stilling til om gevinst og tap på de enkelte eiendeler er omfattet av fradragretten etter denne bestemmelsen. Innsender har heller ikke bedt om en slik vurdering. Etersom den danske filialen også inneholder finansielle anleggsmidler, viser vi for ordens skyld til skatteloven § 9-14 (4) bokstav b som unntar eiendeler som er omfattet av skatteloven § 2-38 i Norge. Slike eiendeler gir ikke grunnlag for dobbeltbeskatning og dermed heller ikke rett til fradrag for skatt betalt i Danmark. Det vises også til terskelbeløpene i fsfin § 9-14-2.

For de eiendeler som faller inn under skatteloven § 9-14, jf. fsfin § 9-14, og der det foreligger en dobbeltbeskatningssituasjon, gis det fradrag i norsk skatt for tenkt skatt på gevinst til Danmark etter skatteloven § 9-14 (7). Skatteverdien av tapsfradrag reduseres tilsvarende.

#### Siste spørsmål blir om det gis utsettelse med betaling av exit-skatten

Skatteloven § 9-14 (9) lyder:

*Skattyter kan kreve utsettelse med innbetaling av utlignet og forfalt skatt dersom skattyter er hjemmehørende i riket etter §§ 2-1 eller 2-2 eller anses skattemessig hjemmehørende i annen EØS-stat. Skatten skal likevel innbetales med en syvendedel av opprinnelig skattebeløp for hvert inntektsår fra og med uttaksåret. Retten til utsettelse etter denne paragraf begrenses til årets netto utlignede skatt på inntekten. Det skal beregnes renter som nevnt i skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd, fra det tidspunkt restskatt knyttet til utlignet skatt etter denne paragraf skulle vært betalt etter bestemmelsene i skattebetalingsloven § 10-21. Det må stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen og påløpte renter dersom det ved uttaket eller på et senere tidspunkt foreligger en reell risiko for at skatte- og rentekravet ikke kan inndrives. Avgjørelsen av om det foreligger reell risiko som nevnt i femte punktum, treffes med endelig virkning av Skattedirektoratet. Dersom det ikke lenger foreligger reell risiko som nevnt i femte punktum, skal Skattedirektoratet etter krav fra skattyteren treffe avgjørelse om at sikkerhetsstillelse ikke er påkrevet. Foreldelsesfristen for skattekravet og påløpte renter, jf. skattebetalingsloven § 12-1, løper fra tidspunktet for opphør av retten til utsettelse med betaling av skatten.*

Etter det som er opplyst blir det fusjonerte selskapet, Sverige AB, skattemessig hjemmehørende i Sverige, dvs. i annen EØS-stat. Selskapet kan da kreve utsettelse med betalingen av utlignet og forfalt skatt til Norge. Skatten skal likevel betales med en syvendedel av opprinnelig skattebeløp, jf. annet punktum, og det skal stilles betryggende sikkerhet etter femte punktum. Forøvrig vises det til bestemmelsen, samt kravene i fsfin § 9-14-3.

***Konklusjon***

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt, og de forutsetninger som er tatt, vil skatteloven § 9-14 komme til anvendelse ved uttaket av den danske filialen fra norsk beskatningsområde ved fusjonen av Norge AS inn i Sverige AB.

For de eiendeler i den danske filialen som faller inn under skatteloven § 9-14, jf. fsfin § 9-14, og der det foreligger en dobbeltbeskatningssituasjon, gis det fradrag i norsk skatt for tenkt skatt på gevinst til Danmark etter skatteloven § 9-14 (7). Skatteverdien av tapsfradrag reduseres tilsvarende.

Det kan gis utsettelse med betalingen av utlignet og forfalt skatt til Norge etter reglene i skatteloven § 9-14 (9), jf. fsfin § 9-14-3.



# 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>LAGMANNSRETTSDOMMER</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 Fradrag retten 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).

**Ankematpart:** 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 saksomkostninger 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 konserninternt lån skal nektes fradragsført 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 eiendoms konsern 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 skjønnslingning 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 gjeldsoptak 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 inntektsgenererende 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) Vilkårene for å anvende skatteloven § 13-1 er oppfylt.

(42) Bestemmelsen kan anvendes på alle formues- og inntektsreduksjoner som oppstår på grunn av interessefelleskap. 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 interessefelleskap 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 interessefelleskapet 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 lånopptak 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 inntektserverv, 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 skjønnen 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. Eksemplene 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 - ConocoPhillipsdommen - 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 gjenervrevet i indirekte eie. For gjenervrevet 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 fradragreglene skal ivareta, vil være forenlig med skattereglernes 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 valgadgang: 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 skattelempling. 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 Jepsen 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 frisørvirksomhet 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.

### **Ankemothparten, 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.»

Fradrag 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 skjønsmessig vurdering om en aktivitet er virksomhet i skattelovens forstand, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 48, hvor skjønsmomentene 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 sluttes 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 eiere 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 mellomfakturerings 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 frisørvirksomhet 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 Nøpe 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 dekker 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. Tilsvare 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 Norvester 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 Norvester 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 Norvester 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 Norvester 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 fratrukk 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 renske 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 renskelsen 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 hovedformåls læren 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 hovedformåls læren. 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 - tohundreogtjue tusen hundreogåttitre 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 Foyn 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 tilsvar 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 forlikavtalen 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. Vilkåret 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. Vilkåret 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 oppgjørsmøte jfr punkt 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 forpliktelse, 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 tvangsløsningsaken. 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, forpliktet 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 følgende 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 tvangsløsning 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 samtidsdokumentasjon. 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 pantaverne 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 eiere 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 tvangsløsning 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 % tvangsløse 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 aksjene 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 tvangsutløsningsaken 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-tohundreogåttinitusenåttehundreogfemtito- kroner i sakskostnader innen 2 -to- uker fra forkynnelse 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 tilsvar 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 skatteyter.

### **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 innestående 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 uttreddende 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 uttreddendes 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 uttreddende partnere med dette, og at selskapet betaler de uttreddende 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 skatlagte 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 gjenværende 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 såvidt argumentert med dette utgangspunkt, men retten er av den oppfatning at dette ikke er en helt treffende beskrivelse av hva det er de gjenværende 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 gjenværende 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 gjenværende deltakeres andeler i firmaet vært nøyaktig like stor, men det ville ikke funnet sted noen overføringer fra de gjenværende 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 gjenværende 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 gjenværende 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 deltakernes 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. Sentrumskjerne («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 infrastrukturiltak 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 lagmannretten, 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 betraktningmåten 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.

Sistnevnte 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 tilsvar 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 skjønnslingning 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 skjønnslingning 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 skjønnslingning, 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. Vilkårene 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.

Vilkårene for ileggelse av tilleggs�katt er ikke tilstede, da skjønnslikningen ikke er gyldig.

Det er ikke grunnlag for tilleggs�katt jf. ligningsloven § 10-2. Det foreligger ikke klar sannsynlighetsovervekt for at omsetning er holdt utenfor regnskapet.

Tilleggs�katt 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 vises 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 skjønnslingning. Under henvisning til rettspraksis, oppsummerer Harboe mfl. Ligningsloven med kommentarer, rettstilstanden i kommentarene til § 8-2 nr. 1 på side 322 slik:

*«Grunnlag for skjønnslingning 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 skjønnslingning. 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 en 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 utholdt 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 skatlegges 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.

Retten 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 kapitalforventing, 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 tilsvar 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. Tilsvar 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.

### **Saksøktets 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 tilleggsavgift 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 skatteyter 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 løsrevet 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 Adjunkt Hauglandsvei 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 saksomkostnader 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 saksomkostnader 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 kostnader som er påløpt på saksøktes hånd har vært nødvendig for en betryggende ivaretagelse 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 enkelteideler 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 foreslås 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 uoversiktige 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. Utisiktede 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 – utflyttingskatt 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:** Fastsatt 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:** Fastsatt 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.



# Skattenytt

11 og 12/2016

Ansvarlig utgiver:

**Adm. dir. Karine Ugland Virik (kuv)**

Redaksjonen:

**Fagsjef Rolf Lothe (RLO) - Redaktør**

**Advokat (H), dr. juris Jan Syversen (SYV) – referent**

## Redaksjonen i Skattenytt



**Rolf Lothe**  
Fagsjef, Skattebetalerforeningen



**Karine Ugland Virik,**  
Administrerende direktør,  
Skattebetalerforeningen



**Jan Syversen,**  
dr. juris Advokat (H),  
Syversen Law

# Innholdsfortegnelse

<b>HØYESTERETTSDOMMER</b>	<b>1</b>
SkN 16-142 Evry ASA	1
<b>LAGMANNSRETTSDOMMER</b>	<b>10</b>
SkN 16-143 Summarisk fellesoppgjør	10
SkN 16-144 Skattemessig bosted etter skatteavtale	56
SkN 16-145inntekt ved salg og lisensiering av teknologirettigheter	95
SkN 16-146 Fradrag for tap på fordring	146
<b>TINGRETTSDOMMER</b>	<b>162</b>
SkN 16-147 Seilbåt i AS – spørsmål om utbyttebeskatning av aksjonær	162
<b>UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET</b>	<b>184</b>
SkN 16-148 Kravene til beregningsenhet for grensebeløpene for skatteplikt og plikt til å betale arbeidsgiveravgift	184
SkN 16-149 Tokningsuttalelse taushetsplikt	186
SkN 16-150 Fradrag for kostnad til vedlikehold av forretningsbygg (Norrøna Eiendom AS)	188
SkN 16-151 Høyesteretts dom av 11. mai 2016 i nettolønssaken – Skattedirektoratets nærmere retningslinjer om forståelsen av dommen	191
SkN 16-152 Rabatterte periodebilletter til kollektivtransport i forbindelse med arbeidsforhold – skattemessige konsekvenser	197
<b>BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER</b>	<b>199</b>
SkN 16-153 Salg av fast eiendom som er arvet - diskontinuitet	199
SkN 16-154 Ligning av borettslag, fusjon av borettslag og aksjeselskap, samt spørsmål om skatteposisjoner og når kjøper anses å ha overtatt andelen	202
SkN 16-155 Uttaksbeskatning ved overføring av tomter fra skattyters virksomhet til barn og barns aksjeselskap	216
<b>LOVENDRINGER</b>	<b>225</b>
SkN 16-156 Lov om endring i skattebetalingsloven (utsatt betaling av formuesskatt)	225

SkN 16-157 Lov om endring i skatteforvaltningsloven	226
SkN 16-158 Lov om endring i skattebetalingsloven	238
SkN 16-159 Endringer i skatteloven	242
SkN 16-160 Endringer i lov om endringer i skatteloven	247
SkN 16-161 Endringer i folketrygdloven	248
<b>FORSKRIFTSENDRINGER</b>	<b>251</b>
SkN 16-162 Endring i skattebetalingsforskriften	251
SkN 16-163 Endring i skattebetalingsforskriften	252
SkN 16-164 Endring i skattebetalingsforskriften	258
SkN 16-165 Endring i skattebetalingsforskriften	264
SkN 16-166 Endring i skattebetalingsforskriften	265
SkN 16-167 Endring i skattebetalingsforskriften	266
SkN 16-168 Forskrift om land-for-land-rapportering	267
SkN 16-169 Endring i FSFIN	269
SkN 16-170 Endring i FSFIN	270
SkN 16-171 Opphevelse av en rekke forskrifter	289
SkN 16-172 Endring i SKDs forskrift til skatteloven	293
SkN 16-173 Forskrift om avgiftssatser folketrygden	296

# Høyesterettsdommer

## SkN 16-142 Evry ASA

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-24 annet ledd, jf. første ledd og § 6-1 og 6-2

**Høyesterett:** Dom av 2. november 2016. **Saknr.:** HR-2016-2249-A

**Dommere:** Bull, Normann, Indreberg, Matheson og justitiarius Øie.

**Saksgang:** Asker og Bærum tingrett TAHER-2014-116086 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-83654 - Høyesterett HR-2016-2249-A, (sak nr. 2016/519), sivil sak, anke over dom.

**Ankende part:** Evry ASA (advokat Ståle R. Kristiansen).

**Ankemotpart:** Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (Regjeringsadvokaten v/advokat Magnus Schei - til prøve).

**Hva saken dreide seg om:** Spørsmål om det forelå fradragrett for ervervskostnader til et planlagt aksjeervert som ikke ble gjennomført. Høyesterett fant at også slike kostnader falt innenfor uttrykket "ervervs- og realisasjonskostnader" i sktl. § 6-24 annet ledd og følgelig at fradrag ikke kunne kreves.

### Kort omtale av dommen:

**Saksforholdet:** Evry forsøkte i 2007 å kjøpe opp et finsk IT-selskap, men prosessen ble avsluttet i 2008 uten oppkjøp. Evry krevde inntektsfradrag for kostnadene ved det mislykkede oppkjøp på i alt 34,8 millioner kroner (MNOK) i 2008.

**Lignings- og klagebehandlingen:** Ved ligningen godtok Sfs fradrag med MNOK 6,3, som i klageomgangen ble forhøyet til MNOK 13,3. De resterende kostnader på i alt MNOK 21,5 ble ansett for å være *oppkjøpskostnader* som ikke var fradragberettiget etter sktl. § 6-24 annet ledd.

Det skal innledningsvis bemerkes at bestemmelsen i 2008 hadde følgende ordlyd: "*Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader*". Ved en lovendring 18.12 2015 nr. 115 som gjaldt fra og med inntektsåret 2016 ble § 6-24 annet ledd tilføyd "*uavhengig av om ervert eller realisasjon gjennomføres*". Etter den gjeldende lovttekst er det altså klart at kostnader knyttet til ervert eller salg av objekter innenfor fritaksmetoden – altså kostnader som ville påvirke inngangs- eller utgangsverdien ved gevinstberegningen ved et eventuelt senere salg av aksjene – ikke skulle være fradragberettigede selv om aksjeervertet av en eller annen grunn ikke skulle bli gjennomført. Men dette var altså ikke like klart ved det mislykkede aksjeervertet i 2008.

**Rettslig overprøving:** Asker og Bærum TR opphevet ligningen ved dom 20.03.2015 og tilkjente skattyter saksomkostninger.

Borgarting LR kom imidlertid i sin dom av 08.01.2016 til at Staten v/Sfs måtte frifinnes og

tilkjennes saks kostnader både for tingretten og lagmannsretten.

Høyesterett (også kalt HR) kom i sin dom av 02.11.2016 til samme resultat som lagmannsretten og forkastet anken. Saksomkostninger ble imidlertid ikke tilkjent for Høyesterett da skattyter hadde god grunn til å få prøvet spørsmålet.

**Høyesteretts syn:** HR tar utgangspunkt i sktl. § 6-1 som fastsetter at det gis fradrag for kostnader knyttet til skattepliktige inntektserverv. Kostnader knyttet til et aksjeerverv må imidlertid aktiveres som inngangsverdi og kan først fradras når aksjene realiseres (hvis realisasjonsgevinsten er skattepliktig).

Ved innføringen av fritaksmetoden i sktl. § 2-38 var konsekvensen at både direkte og indirekte kostnader knyttet til inntekter som omfattes av fritaksmetoden ikke lenger kunne fradras (se Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 63). Dette gjaldt også aktiveringspliktige kostnader knyttet til erverv av aksjene som inngår i inngangsværdien og som altså ville ha vært fradragsberettiget ved gevinst- eller tapsberegningen ved realisasjon av aksjene hvis gevinsten hadde vært skattepliktig (proposisjonen s. 62).

Etter protester fra næringslivet ble det innført en regel i sktl. § 6-24 første ledd om at det gis fradrag for løpende kostnader pådratt for å erverve skattefri inntekt etter § 2-38, men som nevnt ovenfor med et unntak i annet ledd for "ervervs- og realisasjonskostnader" – altså kostnader som inngår i gevinstberegningen ved realisasjon av aksjer - som altså ikke skulle kunne fradragsføres. Men problemstillingen om regelen også omfattet slike kostnader som var pådratt som ledd i et aksjeerverv som det ikke ble noe av, er ikke omtalt i proposisjonen. Denne ble riktignok løst ved lovendringen i 2015 som ikke kunne tillegges noen vekt i den foreliggende sak da den gjaldt bestemmelsen slik den lød i 2008. Det var altså tolkningen av den tidligere regelen som var avgjørende for utfallet.

Det kunne være nærliggende å anta at det forelå "en slags parallellføring" av systemet etter sktl. § 6-1 og § 10-32 og regelen i § 6-24. Første ledd i sistnevnte paragraf gir fradrag for alle kostnader som utenfor fritaksmetoden kan fradragsføres etter § 6-1, mens annet ledd nekter fradrag for aktiveringspliktige utgifter etter § 10-32 (avsn. 36). Det fulgte videre av dommen i Rt-2007-1822 (DSC) at utgifter til aksjekjøp som ikke blir gjennomført kan fradras med hjemmel i § 6-1 og av Rt-2015-1068 (Kverva) avsn. 66 at kravet til sammenheng mellom kostnad og inntekt er den samme i sktl. § 6-1 og § 6-24.

I proposisjonen (punkt 15-3) fremgår også at departementet fastholdt at det ikke burde være fradragsrett for "kostnader som er aktiveringspliktige for aksjonær utenfor fritaksmetoden, herunder ervervs- og realisasjonskostnader". Poenget med dette var å få et skille som ikke reiste nye tolkningsspørsmål. Og dette formål oppnås uavhengig av om aksjeervervet som kostnadene refererer seg til ble gjennomført eller ikke.

På denne bakgrunn kom Høyesterett til at det mest nærliggende var å forstå sktl. § 6-24 annet ledd slik at unntaket for "ervervs og realisasjonskostnader" gjaldt uavhengig av om aksjeervervet gjennomføres eller ikke. – Spørsmålet ble imidlertid ikke ansett for så klart at Every ikke hadde god grunn for å få en rettslig overprøving av ligningsvedtaket, og saksomkostninger ble derfor ikke tilkjent for behandlingen i Høyesterett.

**Referentens kommentarer:** Utfallet av denne sak virker ikke overraskende. § 6-24 annet ledd har en generell regel om at det ikke gis fradrag for kostnader til erverv og realisasjon av aksjer – en regel som etter sin ordlyd omfatter både transaksjoner som gjennomføres og

aksjeerverv/salg som det ikke blir noe av.

I Prop 1 LS (2015-2016) uttaler departementet at det er omtvistet om kostnader til planlagte oppkjøp som ikke blir gjennomført er omfattet av reglene i sktl. § 6-24. Men både begrunnelsen for å innføre regelen og sammenhengen i regelverket tilsier at § 6-24 annet ledd må oppfattes slik at den i prinsippet gjelder alle kostnader av en slik art at de er gjenstand for aktivering som kostpris for aksjene hvis transaksjonen gjennomføres. Men det understrekes i proposisjonen at det forelå en uklar rettsstilling på dette området. Likevel måtte tilføyelsen i annet ledd etter departementets syn oppfattes som en *presisering av gjeldende rett* (s. 171).

Etter min mening er det heller ikke lett å se at det foreligger reelle grunner for å ha forskjellige regler for behandlingen av kostnader knyttet til erverv og salg av aksjer avhengig av om transaksjonen gjennomføres eller ikke. Jeg lander derfor på samme resultat som lagmannsretten og Høyesterett kom til i denne sak.

Sakskostnader: Staten ble tilkjent sakskostnader for behandlingen i tingrett og lagmannsrett ved lagmannsrettens dom. Men saksomkostninger ble ikke idømt for behandlingen i Høyesterett fordi Evry hadde "god grunn til å prøve spørsmålet for retten". Det kan da reises spørsmål om ikke Høyesterett også burde ha opphevet lagmannsrettens omkostningsavgjørelse. Hadde ikke Evry like god grunn til å prøve saken for de underordnede instanser?

Til slutt vil jeg kommentere en liten unøyaktighet i avsnitt 25 i dommen, hvor det uttales: "*Kostnader ved aksjeerverv kommer imidlertid ikke til fradrag det året ervervet finner sted, men skal aktiveres når aksjene realiseres, jf. skatteloven § 10-32 jf. § 10-31*" (understreket her). Aktiveringsplikten inntreder *når kostnaden pådras* – ikke når aksjene realiseres!

### Syv

(1) Dommer **Bull**: Saken gjelder spørsmålet om skatteloven § 6-24 gir fradragsrett for utgifter til kjøp av aksjer når det ikke blir noe av aksjekjøpet.

(2) Evry ASA er et større IT-selskap som i det inntektsåret som denne saken gjelder, 2008, het EDB Business Partner ASA. For enkelthets skyld brukes bare navnet Evry i det følgende.

(3) Evry vedtok i juni 2007 en strategiplan som inneholdt flere mulige strukturelle grep for å utvikle selskapet. Alternativet med høyest prioritet gjaldt det finske IT-selskapet Tieto Oyj. Det ble gjennomført en prosess som etter hvert tok sikte på oppkjøp av aksjene i dette selskapet. Denne prosessen påførte Evry kostnader, primært i form av betaling for konsulenttjenester. Prosessen ble avsluttet i 2008 uten at det kom til noe oppkjøp.

(4) I selvangivelsen for 2008 krevde Evry fradrag for kostnadene ved den mislykkede prosessen, til sammen 34 766 812 kroner. Ved ligningsbehandlingen godtok Sentralskattekontoret for storbedrifter i endringsvedtak 15. mai 2012 bare fradrag for 6 321 637 kroner. Etter klage aksepterte Skatteklagenemnda i vedtak 14. januar 2014 fradrag for ytterligere 6 985 894 kroner. De øvrige 21 459 281 kroner ble ansett å være oppkjøpskostnader. Etter Skatteklagenemndas syn ga skatteloven § 6-24 om fradragsrett knyttet til inntekter som er skattefrie i henhold til den såkalte fritaksmetoden, ikke adgang til fradrag for slike kostnader.



(5) Evry gikk til søksmål om gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak. Asker og Bærum tingrett avsa 20. mars 2015 dom med slik domsslutning:

- «1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. januar 2014 vedrørende ligningen for EVRY ASA for inntektsåret 2008 oppheves. Ved ny ligning lignes EVRY ASA etter påstanden.
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter dømmes til å erstatte EVRY ASA sine sakskostnader med 211.513 - tohundreogellevetusenfemhundreogtrenten - kroner innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.»

(6) Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter anket dommen til Borgarting lagmannsrett, som 8. januar 2016 avsa dom med slik domsslutning:

- «1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. I sakskostnader for tingretten og lagmannsretten betaler EVRY ASA 250 792 - tohundreogfemtitusensjuhundreogtittito - kroner til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter innen to uker fra forkynnelsen av dommen.»

(7) Evry har anket dommen til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse.

(8) Den ankende part - **Evry ASA** - har i hovedtrekk gjort gjeldende:

(9) Kostnader knyttet til mulige aksjeerverv som ikke gjennomføres, faller inn under fradragsretten etter skatteloven § 6-24 første ledd, slik de også gjør etter den alminnelige bestemmelsen i § 6-1 om fradrag i skattepliktig inntekt. I rettspraksis er det slått fast at omfanget av fradragsretten etter § 6-24 første ledd er det samme som etter § 6-1 første ledd.

(10) Kostnader ved aksjeerverv det ikke blir noe av, faller utenfor unntaket fra fradragsretten i § 6-24 annet ledd. Denne bestemmelsen må forstås slik at den bare unntar ervervskostnader for aksjekjøp som faktisk blir gjennomført - altså slike kostnader som utenfor fritaksmetoden er aktiveringspliktige, ikke fradragsberettigede. Paragrafen åpner ikke for andre unntak.

(11) Denne løsningen følger naturlig av lovens ordlyd og av systembetraktninger. Også forarbeidene taler for dette. De legger opp til en todeling: Alle eierkostnader som ville ha vært fradragsberettigede før fritaksmetoden ble innført, skulle være det også innenfor metoden, mens kostnader som ville ha vært aktiveringspliktige som del av aksjens kostpris, ikke skulle gi fradragsrett.

(12) Å forstå ordlyd og forarbeider på en annen måte ville være i strid med det forutberegnelighetsprinsippet som gjelder på skatterettens område.

(13) Uttalelser i forarbeidene til den seneste endringen av § 6-24 om at også kostnader ved kjøp som ikke gjennomføres, faller inn under § 6-24 annet ledd, og at en lovfesting av dette bare er en presisering av gjeldende rett, kan ikke tillegges vekt. Denne lovendringen er foranlediget av at staten tapte saken mot Evry i tingretten.

(14) *Evry ASA* har nedlagt slik påstand:

- «1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. januar 2014 vedrørende ligningen av EVRY ASA for inntektsåret 2008 oppheves. Ved ny ligning lignes EVRY ASA etter påstand.
2. EVRY ASA tilkjennes sakskostnader for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.»

(15) Ankemotparten - **staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter** - har i det vesentlige anført:

(16) Når § 6-24 annet ledd unntar «ervervs- og realisasjonskostnader» fra fradragsretten etter første ledd, gjelder dette slike kostnader uten hensyn til om ervervet lykkes eller ikke. Ordlyd og symmetrihensyn taler for denne løsningen.

(17) Fradrag for kostnader ved mislykkede aksjekjøp i henhold til § 6-1 i kombinasjon med aktiveringsplikt etter § 10-32 for kostnader ved gjennomførte aksjekjøp gir symmetri ved beregning av inntekt som er skattepliktig. Overføres dette til fritaksmetoden og § 6-24, går imidlertid symmetrien tapt. Det er urimelig å gi fradrag for kostnadene ved aksjekjøp som det ikke blir noe av, når det ikke gis fradrag for kostnadene ved aksjekjøp som faktisk gjennomføres.

(18) Fradrag for utgifter knyttet til skattefri inntekt er i strid med skattelovens system. Det er derfor § 6-24 første ledd som er unntaksregelen. Annet ledd bringer oss bare tilbake til hovedregelen. Forarbeidene til § 6-24 må leses i lys av dette, som anvisninger på hvilke typer kostnader det skal gis fradrag for, og hvorfor, på tross av at det er systemfremmed. Kostnader ved aksjekjøp som det ikke blir noe av, er ikke omtalt.

(19) Når forarbeidene til § 6-24 nokså generelt viser til fradragsretten etter § 6-1, skyldes det nok at departementet den gang, før dommen i Rt-2007-1822, mente at fradragsretten for kostnadene ved et mislykket aksjekjøp bare fulgte av skatteloven § 6-2, ikke av § 6-1. Det kan derfor ikke legges noe i henvisningen til § 6-1 i forarbeidene for løsningen på spørsmålet i saken her.

(20) Dermed er det ikke grunnlag for det som ville være en innskrenkende tolkning av ordlyden i § 6-24 annet ledd, nemlig at bestemmelsen bare skulle avskjære fradragsretten for ervervskostnadene ved aksjekjøp som faktisk gjennomføres.

(21) Subsidiært, under forutsetning av at kostnadene ved mislykkede aksjekjøp ikke skulle bli ansett å falle inn under § 6-24 annet ledd, anføres det at slike kostnader uansett faller utenfor fradragsretten etter første ledd allerede etter en tolkning av denne bestemmelsen isolert.

(22) *Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter* har nedlagt slik påstand:

- «1. Anken forkastes.
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»

(23) **Jeg er kommet** til at anken må forkastes.

(24) Skattelovens alminnelige regler om fradrag forutsetter at fradraget knytter seg til inntekt som er skattepliktig - poenget med fradragsreglene er nettopp å beregne den inntekten som det skal

betales skatt av. Dette fremgår av hovedregelen om fradrag i § 6-1, der det i første ledd første punktum heter:

«Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.»

(25) Kostnader ved aksjeerverv kommer imidlertid ikke til fradrag det året ervervet finner sted, men skal aktiveres når aksjene realiseres, jf. skatteloven § 10-32 jf. § 10-31: Gevinst eller tap settes til vederlaget ved realisasjonen minus aksjens inngangsverdi - innkjøpsprisen og eventuelle kostnader som skattyter har hatt til megler og lignende ved ervervet av aksjen. Den grunnleggende tanken er at et aksjekjøp bare innebærer at en formuesverdi, kjøpesummen, byttes mot en annen tilsvarende verdi, aksjen. Men også utgifter til megler og lignende er altså gjort aktiveringspliktige, fremfor fradragsberettigede i det året utgiftene pådras.

(26) I 2004 ble den såkalte fritaksmetoden vedtatt, jf. skatteloven § 2-38. Denne metoden innebærer kort fortalt at visse typer skattytere, typisk aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, er fritatt fra å betale skatt på visse typer inntekt, typisk utbytte fra, og gevinst ved salg av, aksjer som de eier i andre selskaper. Dette skal forhindre at aksjeinntekter beskattes flere ganger innenfor en eierkjede, såkalt kjedebeskatning.

(27) I Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 62-63 drøftes konsekvensene av fritaksmetoden for utgifter knyttet til det som nå ville bli skattefrie aksjeinntekter. Proposisjonen drøfter først «kostnader med tilknytning til aksjen» og konkluderer med at når det ikke lenger skal foretas noe skatteoppgjør ved realisasjon av en aksje, får det som konsekvens at aktiveringspliktige utgifter ikke kan komme til fradrag. Det presiseres at dette også gjelder kostnader til megler og rådgivning knyttet til aksjeervervet.

(28) Deretter drøftes «kostnader med tilknytning til skattefri aksjeinntekt», og det pekes på at § 6-1 hjemler fradrag for kostnader knyttet til erverv av skattepliktig aksjeinntekt. Også her mente departementet at grunnlaget for fradragsføring ville falle bort når inntektene fritas fra beskatning som følge av fritaksmetoden. Dette gjaldt etter departementets syn selv om aksjeinntekten var muliggjort av skattepliktige inntekter i det underliggende selskapet.

(29) Bortfallet av fradragsretten for kostnader knyttet til skattefri aksjeinntekt førte imidlertid til protester fra næringslivet. I et brev fra Næringslivets Hovedorganisasjon 18. mars 2005 til Finansdepartementet ble det gjort gjeldende at avskjæring av fradragsretten burde begrenses til å gjelde «ervervs- og salgskostnader», og at konserner fortsatt burde få fradrag for «løpende kostnader knyttet til aksjeinnehavet», ettersom den aksjeinntekten som slike kostnader knyttet seg til, var basert på inntekt som var beskattet i det underliggende selskapet. Tilsvarende synspunkter om behovet for fradrag for løpende kostnader knyttet til aksjeinnehav ble gjort gjeldende i et brev fra Storbedriftenes skatteforum 8. november 2004 til Stortingets finanskomité.

(30) Den problemstillingen som saken her gjelder, utgifter til aksjeerverv som ikke blir gjennomført, er ikke omtalt i proposisjonen eller de nevnte brevene. De synes alle å bygge på en forutsetning om at det dreier seg om kostnader pådratt for å oppnå avkastning på aksjer som skattyter er blitt eier av.

(31) Iverksettelsen av bortfallet av fradragsretten ble etter dette utsatt, og i 2005 ble det innført en regel om fradragsrett i skatteloven § 6-24:

«(1) Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38.

(2) Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader.»

(32) Dette er slik bestemmelsen lød i 2008, som er det ligningsåret saken gjelder. I 2015 fikk annet ledd et tillegg, slik at leddet nå ender med ordene «uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres». Det gir en klar løsning på det spørsmålet Høyesterett nå skal ta stilling til, men endringen kommer altså ikke til anvendelse i saken her. Lovendringen er motivert nettopp av denne saken. Det kan da heller ikke legges vekt på at departementet i Prop.1 LS (2015-2016) side 172 gir uttrykk for at dette bare er en presisering av gjeldende rett.

(33) I prosedyren for Høyesterett har staten anført at fradragsrett for utgifter til aksjeerverv som det ikke blir noe av, faller utenfor fradragsretten allerede etter første ledd. Dette er fremsatt som en subsidiær anførsel, nok fordi denne anførselen ble frafalt under lagmannsrettens behandling av saken. Systematisk kunne det være nærliggende å behandle denne anførselen først. Ettersom jeg mener at slike kostnader uansett må anses å falle inn under bestemmelsens annet ledd, går jeg ikke nærmere inn på dette spørsmålet.

(34) Ordlyden i annet ledd gir ikke i seg selv en klar løsning. Uttrykket «ervervs- og realisasjonskostnader» gjelder klart nok kostnader knyttet til erverv eller realisasjon som blir foretatt, men kan også gjelde kostnader i tilknytning til en transaksjon som ender opp med ikke å bli gjennomført.

(35) I Ot.prp.nr.1 (2005-2006) gjør departementet rede for sitt syn på bestemmelsen. I punkt 15.1 «Innledning» på side 62 heter det:

«Fritaksmetoden for beskatning av aksjeinntekter mv. i selskapssektoren som ble innført med virkning fra og med 26. mars 2004, innebærer at kostnader tilknyttet aksjeinntekter mv. som er skattefrie etter fritaksmetoden, ikke kan føres til fradrag. Dette følger av at den generelle fradragsbestemmelsen i skatteloven § 6-1 bare omfatter kostnader med tilknytning til skattepliktige inntekter. Departementet foreslår å innføre fradragsrett for eierkostnader som ville vært direkte fradragsberettiget før fritaksmetoden ble innført, dvs. løpende eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter mv. For kostnader som tidligere ville vært aktiveringspliktige som en del av aksjens kostpris, herunder særlig ervervs- og realisasjonskostnader, foreslås ingen endring.»

(36) Etter dette kunne det synes nærliggende å forstå § 6-24 slik at det dreier seg om en slags «parallellføring» av systemet etter skatteloven § 6-1 og § 10-32: Paragraf § 6-24 første ledd er ment å gi fradragsrett for alle kostnader som utenfor fritaksmetoden kan fradragsføres etter § 6-1, mens annet ledd nekter fradrag for utgifter som er aktiveringspliktige etter § 10-32. Det følger av Rt-2007-1822 (DSC) at utgiftene til aksjekjøp som det ikke blir noe av, kan trekkes fra med

hjemmel i § 6-1 når skattepliktig inntekt skal beregnes. Det følger videre av Rt-2015-1068 (Kverva) avsnitt 66 at kravet til sammenheng mellom kostnad og inntekt er det samme i § 6-1 og i § 6-24.

(37) Til denne forståelsen av lovgivers intensjon med § 6-24 kan det imidlertid innvendes at punkt 15.1 er en innledning til den nærmere drøftelsen som deretter følger. Avsnittet har preg av et introduserende sammendrag, der man gjerne uttrykker seg noe forenklet.

(38) Spesielt om henvisningen til § 6-1 må det også påpekes at inntil DSC-dommen i 2007 var staten av den oppfatning at fradragsretten for kostnader ved aksjekjøp som ikke ble gjennomført, utelukkende fulgte av skatteloven § 6-2, ikke av § 6-1. Det følger av kommentarene til dette spørsmålet i Lignings-ABC i tiden frem til 2007/2008, og for så vidt av statens prosesstandpunkt i DSC-saken. Henvisningen til § 6-1 kan dermed ikke tas som uttrykk for noe standpunkt til hvordan akkurat slike utgifter skulle behandles innenfor fritaksmetoden.

(39) Departementets mer detaljerte syn på saken fremgår av punkt 15.3 i proposisjonen. Her fastholder departementet innledningsvis sitt prinsipielle standpunkt fra 2004 om at når et selskaps inntekt fra aksjer ikke er skattepliktig, bør heller ikke kostnader som pådras for å erverve denne inntekten, være fradragsberettigede. Hensynet til et mer konsistent system for selskaps- og aksjonærbeskatningen kunne likevel etter departements oppfatning tilsi visse tillemperinger av dette utgangspunktet. Prinsipielt begrunner departementet behovet for unntak med at når hensikten med fritaksmetoden er å unngå kjedebeskatning, bør det ikke være avgjørende hvilket skattesubjekt som blir skattepliktig for inntekten, og hvilket skattesubjekt som har pådratt seg utgiften. Mer praktisk begrunnes behovet for unntak med at det i større konsernforhold kan være vanskelig å skille mellom kostnader som fortsatt ville være fradragsberettigede etter § 6-1, og kostnader som ikke ville ha tilstrekkelig nær tilknytning til skattepliktige inntekter.

(40) På denne bakgrunn foreslår departementet at «det innføres fradragsrett for løpende kostnader som er pådratt for å erverve skattefrie aksjeinntekter», forutsatt at «det er tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt i samsvar med det alminnelige vilkår for fradrag i skatteloven § 6-1». Derimot fastholder departementet at det ikke burde være fradragsrett for «kostnader som er aktiveringspliktige for aksjonærer utenfor fritaksmetoden, herunder ervervs- og realisasjonskostnader». Dette skillet «skal trekkes etter det tradisjonelle skillet mellom direkte fradragsberettigede kostnader og aktiveringspliktige kostnader». Departementet peker på at skillet er velkjent i ligningspraksis og dermed ikke reiser nye tolkningsspørsmål.

(41) Til det siste bemerker jeg at poenget her først og fremst er å få et skille som ikke reiser nye tolkningsspørsmål. Det formålet oppnås uavhengig av om det aksjeervervet som kostnadene er knyttet til, blir gjennomført eller ikke.

(42) Videre peker jeg på at departementet heller ikke i denne proposisjonen tar opp spørsmålet om fradragsrett for kostnader ved aksjekjøp som ikke gjennomføres. Departementet synes også nå å forutsette at det dreier seg om kostnader knyttet til avkastning på aksjer som er ervervet - det er da spørsmålene om å unngå kjedebeskatning, ulike skattesubjekter for inntekter og utgifter og de praktiske problemene med å fordele kostnader innenfor et konsern aktualiseres.

(43) Hensynene bak innføringen av fradragsrett også innenfor fritaksmetoden gjør seg med andre ord ikke gjeldende for kostnader knyttet til aksjeerverv som ikke gjennomføres. Når dette poenget sammenholdes med det grunnleggende synspunktet - som fastholdes i Ot.prp.nr.1 (2005-2006) - om at fradragsrett for kostnader knyttet til skattefrie inntekter er systemfremmed, mener jeg at det er mest nærliggende å forstå skatteloven § 6-24 annet ledd, også før lovendringen i 2015, slik at unntaket for «ervervs- og realisasjonskostnader» gjelder uavhengig av om ervervet er gjennomført eller ikke.

(44) Selv om vi her står overfor et tolkningsspørsmål uten en klar løsning, kan jeg ikke se at dette standpunktet kommer i strid med forutberegnelighetsprinsippet i skatteretten. Som tidligere påpekt ligger denne forståelsen av § 6-24 annet ledd innenfor de tolkningsalternativene som ordlyden naturlig åpner for.

(45) Evry har imidlertid hatt god grunn til å prøve spørsmålet for retten. Jeg mener derfor at Evry bør fritas for saks kostnader for Høyesterett, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd bokstav a.

(46) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Anken forkastes.
2. Saks kostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.

(47) Dommer **Normann**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(48) Dommer **Indreberg**: Likeså.

(49) Dommer **Matheson**: Likeså.

(50) Justitiarius **Øie**: Likeså.

(51) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

*dom:*

1. *Anken forkastes.*
2. *Saks kostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.*

# Lagmannsrettsdommer

## SKN 16-143 Summarisk fellesoppgjør

**Lovstoff:** Ligningsloven § 9-5 nr. 8. Folketrygdloven § 23-2. Merverdiavgiftsloven § 2-1.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 15. november 2016, **sak nr.:** LB-2015-131877

**Dommere:** Lagdommer Christian Lund, lagdommer Lars Ole Evensen og ekstraordinær lagdommer Ole Nyfløt. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-191420 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-131877 (15-131877ASD-BORG/03).

**Parter:** X AS (advokat René Ibsen og advokat Johannes Andersen) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Torje Sunde).

**Sammendrag:** Saken gjaldt blant annet spørsmålet om vilkårene for summarisk fellesoppgjør var oppfylt. Lagmannsretten la etter en konkret bevisvurdering til grunn at fakturaer fra 30 underleverandører til et malerfirma ikke representerte reelle tjenester levert i næringsvirksomhet. Fordi faktum i saken var belastende for de involverte personer, la retten til grunn at det måtte kreves klar sannsynlighetsovervekt for det faktum som skulle legges til grunn. Lagmannsretten konkluderte med at det var grunnlag for å gjennomføre summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift. Deler av skattemyndighetenes vedtak ble likevel opphevet på grunn av manglende skjønnsgrunner.

Saken gjelder gyldigheten av Skatt Østs vedtak om endring av ligning, endring av grunnlaget for arbeidsgiveravgift og merverdiavgift og summarisk fellesoppgjør for årene 2005 til 2010. Saken gjelder også spørsmål om anvendelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift. Hovedspørsmålet i saken er om bokførte fakturaer fra 30 underleverandører representerer reelle tjenester (entrepriser) levert i næringsvirksomhet.

### 1 Sakens bakgrunn

X AS (heretter stort sett omtalt som X) ble stiftet i 1993. Selskapet eies av MS Norge Holding AS som igjen eies med like deler av brødrene C, B og A.

Selskapet har siden etableringen bygget opp en stor virksomhet innen malerbransjen i Norge, og har hatt store oppdrag som underleverandør for betydelige totalentreprenører i Norge, som Skanska, Veidekke og NCC. I perioden fra 2005 til 2007 lå de årlige driftsinntektene til X på mellom 60 og 70 millioner kroner.

I september 2007 anmeldte daværende Oslo fylkesskattekontor X og brødrene ABC til Oslo politidistrikt. Bakgrunnen var at skattemyndighetene hadde mistanke om at de anmeldte var en del av et fiktivt faktureringsystem, hvor betydelige summer ble overført til virksomheter som ikke hadde ansatte eller drev noen form for næringsvirksomhet, hvoretter de overførte midlene

ble tatt ut i kontanter. Skattemyndighetene hadde mistanke om at skatt og avgift på den måten ble unndratt.

Den 23. oktober 2007 gjennomførte Oslo politidistrikt, med assistanse fra Oslo fylkesskattekontor, en ransaking (razzia) mot flere adresser med tilknytning til X. Det ble gjort et omfattende beslag. I ukene som fulgte ble det foretatt en rekke avhør, blant annet av brødrene ABC.

Politiet, med bistand fra Oslo fylkesskattekontor, etterforsket sakskomplekset utover i 2007 og inn i 2008. Samtidig arbeidet skattemyndighetene med forvaltningssaken og varsel om bokettersyn ble sendt X i november 2007.

I april 2008 besluttet statsadvokaten å henlegge straffesaken med henvisning til koden «intet straffbart forhold bevist». Henleggelsen ble påklaget av Skatt øst. I desember 2008 opprettholdt Riksadvokaten henleggelsen, men endret koden til «etter bevisets stilling».

Under arbeidet med straffesaken oppstod det samarbeidsproblemer mellom politiet og skattemyndighetene da etatene så svært ulikt på sakskomplekset. Politiet uttrykte mistillit til særlig en medarbeider hos Skatt øst, revisor D, som de mente ikke var tilstrekkelig objektiv til å stå for den videre undersøkelse/etterforskning. Lagmannsretten kommer nærmere tilbake til dette forholdet senere.

Etter henleggelsen av straffesaken arbeidet Skatt øst videre med forvaltningssaken. Bokettersynet pågikk helt frem til våren 2011. Avslutningsmøte ble avholdt 14. april 2011. Varsel om endring av ligning, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og skatteansvar ved summarisk fellesoppgjør ble oversendt fra Skatt øst til X 19. mai 2011. Vedlagt varselet lå bokettersynsrapporten som er datert 29. april 2011.

X ga sine kommentarer til varselet og bokettersynsrapporten i et omfattende brev datert 16. januar 2012. I brev 7. mars 2012 oversendte X ytterligere bemerkninger.

Etter å ha oversendt utkast til vedtak til advokat for X, innga X kommentarer til utkastet 7. mai 2013.

Skattekontorets vedtak ble fattet 14. mai 2013. I vedtaket legges det til grunn at 30 navngitte underleverandører til X ikke har levert reelle entreprisetjenester i samsvar med de beløp de har fakturert X. I vedtaket gjennomføres omfattende endringer i ligningen til X. Vedtaket innebærer følgende skatte- og avgiftskrav for inntektsårene 2005 til 2010:

	<b>Beløp (MNOK)</b>
<b>Merverdiavgift</b> – tilbakeføring av fradragsført inngående mv.	23,9
<b>Merverdiavgift</b> – tilleggsavgift	6,7
<b>Summarisk fellesoppgjør</b> – ansvar for skattetrekk	51,8
<b>Summarisk fellesoppgjør</b> – arbeidsgiveravgift	14,6
<b>Arbeidsgiveravgift</b> – tilleggsavgift	3,7



<b>Skjønnsligning</b> – skatteansvar på endring i alminnelig inntekt	12,3
<b>Ordinær tilleggsskatt</b> – 30 % av skatten på økning i alminnelig inntekt	8,8
<b>Skjerpet tilleggsskatt</b> – 30 % i tillegg til ordinær tilleggsskatt	2,4
TOTALT	124,2

I tillegg kommer renter på beløpene.

X påklaget vedtaket til Skatteklagenemnda og Klagenemnda for merverdiavgift i brev 4. juni 2013. Selskapet tok også - uten å avvente utfallet av klagebehandlingen - ut stevning mot staten 19. november 2013. Etter det opplyste ble forvaltningsklagene trukket etter at det ble tatt ut stevning.

Skatt øst begjærte 11. november 2013 X konkurs basert på merverdiavgiftskravet i vedtaket. I kjennelse 23. mars 2014 forkastet Oslo byfogdembete begjæringen. Skatt øst anket kjennelsen inn for Borgarting lagmannsrett, som i kjennelse 4. juni 2014 forkastet anken.

Den 13. mars 2015 ble det reist ny tiltale mot blant annet C og X. Tiltalen medførte at den tidligere henleggelsen i forhold til C delvis måtte gjenåpnes. Tiltalen mot X er etter det opplyste henlagt, angivelig på grunn av forbudet mot dobbeltstraff.

Oslo tingrett avsa 3. juni 2015 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. I sakskostnader betaler X AS til staten ved Skatt øst 442 900 - firehundreogførtitotusenihundre - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dommen.

X AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 23. august 2016 til 9. september 2016 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene møtte sammen med sine prosessfullmektiger. C avga forklaring. Det ble i tillegg avhørt 40 vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

## **2 Partenes anførsler**

### **Den ankende part, X AS, har i hovedtrekk gjort gjeldende:**

Det foreligger to selvstendige grunnlag for at vedtaket er ugyldig og må oppheves i sin helhet.

*For det første* er vedtaket ugyldig på grunn av saksbehandlingsfeil. Det ulovfestede krav om at saksbehandlingen skal være forsvarlig, er ikke oppfylt. Konklusjonen bygger på en helhetsvurdering hvor særlig følgende forhold er fremhevet:

- I Skatt østs anmeldelse fra september 2007 er det tatt inn formuleringer som viser at Skatt øst allerede på det tidspunkt har låst seg i en oppfatning om at X har begått alvorlige lovbrudd.

- Den konflikten som materialiserte seg mellom politiet og skattemyndighetene under etterforskningen underbygger at Skatt øst, og da særlig D, var forutinntatt og manglet den objektivitet som må kreves også ved behandlingen av forvaltningssaken. Dette medførte blant annet at politietterforskerne ikke ønsket å ha D med på avhør av mistenkte, samt at Oslo politidistrikt anmodet Skatt øst om at D ikke skulle delta ved det videre arbeid i sakskomplekset.
- Det var svært mangelfull kontradiksjon ved utarbeidelse av bokettersynsrapporten. Skatt øst arbeidet med rapporten i fire år uten at de i realiteten noen gang kontaktet X eller deres rådgivere for å få selskapets syn på det omfattende dokumentmaterialet.
- D var hovedforfatteren av bokettersynsrapporten. Rapporten er sterkt tendensiøs, utelater vesentlige faktiske forhold og underbygger at saksbehandlingen kun har hatt for øye å få bekreftet en fastlåst oppfatning hos Skatt øst.
- Den etterfølgende saksbehandlingen etter bokettersynsrapporten viser ikke spor av at det er gjort noen selvstendig vurdering av rapporten. De innvendinger X fremførte mot rapporten har gjennomgående blitt ignorert og knapt nok kommentert. Vedtaket har derfor ikke evnet å reparere tilblivelsesmanglene ved bokettersynsrapporten.

Vurdert samlet har saksbehandlingen vært så mangelfull at det ikke er mulig å ha tillit til bokettersynsrapporten og det etterfølgende vedtaket.

*For det andre er vedtaket ugyldig fordi det bygger på galt faktum.*

Vedtaket har som en underliggende hypotese at X har vært delaktig i et organisert nettverk som har kanalisert betydelige summer ned til såkalte uttaksledd, hvor pengene er tatt ut kontant og tilbakeført til blant annet X. Det finnes ikke noen bevis som kan underbygge at X har vært del av et slikt nettverk, blant annet har ikke Skatt øst kunnet påvise at noen av de kontantuttakene man har sett hos ulike underleverandører har blitt tilbakeført til X eller dets eiere. Selv om det i dokumentasjonen kan sees flere tegn på at flere av underleverandørene har benyttet svart arbeidskraft ved utførelsen av sine oppdrag for X, er det ikke grunnlag for å slå fast at X var kjent med - eller burde vært kjent med - dette. X sjekket gjennomgående at underleverandørene var registrert i enhetsregisteret og betalte regulært ikke noen fakturaer før underleverandørene også var registrert i merverdiavgiftsmantallet.

Vedtaket har videre lagt til grunn at de 30 underleverandørene ikke har levert tjenester til X som ledd i næringsvirksomhet, men at eventuelle tjenester ytet fra underleverandørene har vært tjenester i eller utenfor tjenesteforhold, men ikke i virksomhet. Dette er gal bevisvurdering. De tjenester som har blitt ytt av underleverandørene - og som det er utstedt fakturaer for - representerer reelle leveranser fra reell underentreprise. De enkelte underleverandører har hatt resultatansvar og har hatt selvstendig ansvar for utførelsen av arbeidet.

Det er uriktig når vedtaket legger til grunn at oppdragsgiverne til X ikke kjente til at selskapet benyttet underleverandører. Det vises til vitneforklaringer under ankeforhandlingen. Det ble for lagmannsretten også ført en rekke vitner fra underleverandørene som underbygger at de leverte reelle entrepriser til X.

Vedtaket bygger også på flere andre misforståelser om hvordan malerbransjen generelt og X spesielt drev virksomhet. Dette gjelder for eksempel systemet for kjøp av utstyr og materialer,

hvordan X inngikk avtaler med sine underleverandører og hvordan fakturering fra underleverandørene og viderefakturering til oppdragsgiverne til X faktisk skjedde. Det er heller ikke korrekt - slik vedtaket legger til grunn - at fakturaene fra underleverandørene gjennomgående har omfattende mangler i forhold til bokføringskravene.

Uansett gjør X gjeldende at vedtaket på flere punkter bygger på *uriktig rettsanvendelse*.

Vilkårene for å gjennomføre summarisk fellesoppgjør er ikke oppfylt. Det er ikke tilstrekkelig å konstatere at det ikke foreligger en reell entreprise. I tillegg må det påvises at det foreligger et ansettelsesforhold, noe skattemyndighetene ikke har gjort. Det vises til Jaktlia-dommen (LB-2014-66489). Uansett er den benyttede sats for høy. Vedtaket benytter en sats på 50 prosent, som er i tråd med hovedregelen i forskrift om summarisk fellesoppgjør § 6 nr. 2. Det riktige hadde vært å benytte en sats på 35 prosent, som følger av unntaksregelen i samme bestemmelse.

Når det gjelder merverdiavgift gjør X gjeldende at fradrag for inngående merverdiavgift kun kan nektes dersom faktureringen ikke er reell og det av den grunn ikke foreligger «omsetning» i merverdiavgiftslovens forstand, og skattyter har vært kvalifisert uaktsom. Det vises til LB-2015-70171. Selv om underleverandører til X kan ha benyttet svart arbeidskraft, innebærer ikke det at det ikke har skjedd en reell omsetning. Uansett kan ikke fradrag nektes dersom underleverandøren selv har betalt den korresponderende utgående avgiften. Det ville føre til merverdiavgiftssystemet ble brukt som et bøtesystem, og at avgiftsmyndighetene fikk inn høyere avgiftsinntekter enn forutsatt.

Endelig er skattemyndighetenes skjønnsutøvelse ved fastsettelsen av inntekten til X uforsvarlig. Skattemyndighetenes skjønnsutøvelse medfører at X får en fortjenestegrad og lønnsomhet som ligger langt over gjennomsnittet for bransjen. Skjønnen fremstår som vilkårlig og urimelig.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skatt østs endringsvedtak av 14. mai 2013 oppheves.
2. Staten v/Skatt øst dømmes til å betale sakens omkostninger for tingretten og for lagmannsretten, med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer.

### **Ankemothparten, Staten v/Skatt øst, har i hovedtrekk gjort gjeldende:**

Det foreligger ikke *saksbehandlingsfeil*. Saksbehandlingen har vært forsvarlig. Under etterforskningen i 2007/2008 misforsto politiet til dels hva saken gjaldt, slik at det var grunn for skattemyndighetene til å være kritiske til politiets arbeid. Saksbehandlingen frem mot vedtaket ivaretok i tilstrekkelig grad kravet til kontradiksjon. Skattyters anførsler er i tilstrekkelig grad gjengitt og vurdert. Uansett om enkelte saksbehandlere skal ha vært forutinntatt, har det ikke innvirket på vedtaket.

Vedtaket bygger ikke på *uriktig faktisk grunnlag*.

For at en arbeidsinnsats skal være levert i virksomhet kreves for det første at det foreligger en næringsvirksomhet, og for det andre at den konkrete arbeidsinnsatsen er levert i virksomhet (ofte

referert til som en entreprise). Vedtaket bygger på at X har mottatt en arbeidsinnsats fra personer, men at det ikke har skjedd som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. For flere av underleverandørene - de såkalte uttaksleddene - finnes ingen spor av næringsvirksomhet, og de er da heller ikke i stand til å levere en entreprise. For de underleverandørene som fremstår som mellomledd har det blitt drevet en næringsvirksomhet, men de tjenestene som er levert til X oppfyller ikke kravene til entreprise.

Det er opp til X å godtgjøre at arbeidet er levert i virksomhet. Det har X ikke gjort. Det er dermed grunnlag for å foreta den reklassifisering som vedtaket gjør.

Retten må også gjøre en helhetsvurdering av bevismomentene. Det erkjennes at det er levert malertjenester til X. Realiteten er at det er etablert et system hvor utbetaling av svart lønn er kamouflert som underentreprise, og hvor X da også uberettiget kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift.

Ved helhetsvurderingen må det legges vekt på blant annet følgende forhold:

- Fakturaene fra underleverandørene er gjennomgående mangelfulle i forhold til bokføringsregelverket. Underlagsdokumentasjonen til fakturaene var også i stor grad utarbeidet av X. Det er også flere forhold som indikerer at noen av underleverandørene har hatt felles fakturautsteder, og flere fakturaer er antedatert. Alle disse forholdene indikerer manglende selvstendighet hos underleverandørene.
- I kommunikasjonen X hadde med sine oppdragsgivere er det gjennomgående ingenting som tyder på at de har brukt underleverandører. Dette gjelder både ved utstedelse av fakturaer, ved utfylling av mannskapslistene og ved utfylling av skjemaer til offentlige myndigheter.
- Det system som har vært praktisert ved varekjøp viser at varekjøp har skjedd på kontoen til X hos de ulike leverandørene. Dette indikerer uansett lav grad av selvstendighet hos de ulike underleverandørene.

Det foreligger heller ikke *feil ved rettsanvendelsen eller skjønnsutøvelsen*.

Det er adgang til summarisk fellesoppgjør. I og med at det ikke er levert tjenester i virksomhet, er X ansvarlig for arbeidsgiveravgift og skattetrekk. Det følger av lovens system. Det vises til Borgarting lagmannsretts dom i LB-2015-115085 (Klement Karlsen). Det er heller ikke grunnlag for å sette til side vedtakets anvendelse av en skattesats på 50 prosent. For det første er det her tale om svært skjønnsmessige vilkår hvor domstolskontrollen er begrenset. For det andre er ikke vilkårene for å benytte den lavere satsen på 35 prosent til stede i denne saken.

Det er korrekt rettsanvendelse å nekte fradrag for inngående merverdiavgift. X har ikke anskaffet entreprisetjenester og det har dermed ikke skjedd noen avgiftspliktig omsetning. Da skal fradrag ikke innrømmes. Uansett skal det bare gis fradrag hvor det er fakturautsteder som har levert tjenesten, jf. Borgarting lagmannsretts dom i LB-2015-70171 (Alliero). Det er heller ikke noe krav for å nekte fradrag at det foreligger tap eller fare for tap for staten, jf. Rt-1997-1564. Det har derfor ikke betydning om underleverandørene eventuelt har betalt utgående merverdiavgift.

Skjønnsfastsettelsen ved endring av inntekt er ikke uforsvarlig. Endringen av inntekt for X er et resultat av at fradrag for kostnad til fremmedtjenester er nektet. De beregninger som er fremlagt

av X er basert på uriktige forutsetninger fordi de ikke har tatt hensyn til at de har fradragsrett for skatt og arbeidsgiveravgift de er gjort ansvarlige for.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnadene for lagmannsretten.

**Lagmannsretten** går så over til å redegjøre for sine bemerkninger.

### 3 Kort om bokettersynsrapporten og vedtaket

*Bokettersynsrapporten* er på 151 sider, og hadde etter det som er opplyst 13 permer med bilag. Innledningsvis sammenfatter Skatt øst konklusjonene fra bokettersynet. Det heter på side 9 blant annet:

Skatt øst er av den oppfatning at det anses som lite sannsynlig at tjenestene som framgår på fakturaene vedrørende 29 underleverandører gir uttrykk for reell leveranse av tjenester. Det nevnes spesielt at flere av underleverandørene er dømt for heleri/hvitvasking. Dommene omfatter også fakturaer/betalinger vedrørende X AS. Hvitvaskingen har skjedd som et ledd i å skjule svart arbeid i byggebransjen. Videre har X AS gjennom sin bokføring og opptreden overfor kunder forsøkt å omgå de kontrollmekanismene som er etablert av bransjen selv for å minimalisere risikoen for uregistrerte arbeidere på byggeplasser. Bruddene på bokføringsbestemmelsene er utført bevisst for å skjule de virkelige forholdene med hensyn til hvilke arbeidere som utførte arbeidet og avlønningen av disse.

Rapporten består for øvrig av to hoveddeler. I den første delen gjennomgås et utvalg av prosjekter som X har utført for ulike hovedentreprenører. Det redegjøres her for hvordan X har inntektsført de ulike prosjektene, blant annet i hvilken grad deres kostnader er ført som kostnader til arbeidsinnleie eller som lønnskostnader. Dernest gjennomgås en del av dokumentasjonen som er funnet i prosjektene, særlig knyttet til om oppdragsgiverne på prosjektene har godkjent eller for øvrig vært kjent med om X har benyttet innleiet arbeidskraft på prosjektene. Videre gjennomgås dokumentasjon på om X har meldt inn arbeidstakere på prosjektene som ansatt i X eller som innleid arbeidskraft.

Den andre hoveddelen i den materielle gjennomgangen er en detaljert gjennomgang av avtaleforholdet og relasjonen til 33 ulike underleverandører. Gjennomgangen er for hver av underleverandørene bygget opp i hovedsak på samme måte. Det opplyses innledningsvis hvor mye underleverandøren har fakturert X. Fakturaene fra underleverandøren vurderes opp mot bokføringsregelverket. Det redegjøres for i hvilken grad selskapet har rapportert inn lønns- og trekkoppgaver til myndighetene og hva man kan trekke ut av slike rapporter med hensyn til antall ansatte, selskapets virksomhet og dets evne til å gjennomføre oppdragene det har hatt for X. Systemet for varekjøp i de oppdrag underleverandøren har utført for X gjennomgås også. Det er for hver av underleverandørene et avsnitt med oppsummering. For 30 av underleverandørene konkluderer bokettersynsrapporten med at det ikke er levert entrepris i selvstendig næringsvirksomhet (antallet på 29 underleverandører i sitatet ovenfor må være en feilskrift). For

disse selskapene foreslås det at kostnadene til X basert på disse fakturaene underkjennes som fradragsberettiget kostnad og at X heller ikke skal være berettiget til fradrag for inngående merverdiavgift vedrørende disse fakturaene.

På side 143-144 i rapporten oppsummeres konklusjonene som følger:

X AS har gjennom bokføring hevdet å ha gjennomført de forskjellige oppdragene ved hjelp av en rekke underleverandører i form av underentrepriser. Skatt øst har i rapportens pkt. 7.4 med underpunkter foreslått å tilbakeføre en stor del av fakturaene bokført på post 4500 Fremmedarbeid hos X AS da skatteetaten finner det lite sannsynlig at leveranse av tjeneste er skjedd i samsvar med disse fakturaene.

Nå er det imidlertid slik at det er hevet over en hver tvil at byggeplassene som X AS har oppgitt som oppdrag, eksisterer. Det er heller ikke tvil om at X AS har vært til stede og utført arbeid på de fleste av de oppgitte byggeplassene. Spørsmålet blir imidlertid på hvilken måte X AS har gjennomført arbeidet, samt hvem som har utført arbeidet. Skatteetaten har, pga liten notoritet vedrørende personene som skal ha utført arbeidet på de forskjellige prosjektene, ikke lykkes med å identifisere arbeiderne.

Det er imidlertid på det rene at en stor del av kundene til X AS er av den oppfatning at arbeidet på de forskjellige prosjektene er utført av personer tilknyttet X AS, jf. rapportens pkt. 7.3 med underpunkter. Skatt øst er av den oppfatning av at en stor del av forannevnte arbeidet med høy grad av sannsynlighet, er utført av «svarte»/uregistrerte ansatte tilknyttet X AS.

*Vedtaket* er på 105 sider. Det redegjør først kort for saksbehandlingen. Det vises kort til skattyters anførsler, og tre vedlegg fremlagt av X kommenteres. Hoveddelen i vedtaket er en gjennomgang av 32 underleverandører som bokettersynsrapporten har behandlet. Her redegjøres det for funnene fra bokettersynsrapporten og skattekontoret kommer med sine vurderinger. Det vises regulært til skattyters kommentarer, uten at disse gjengis i noen detalj. Gjennomgangen av hver underleverandør avsluttes med skattekontorets konklusjon på om underleverandøren har levert entreprisetjenester. For 30 av underleverandørene konkluderes det med at det ikke er levert entreprisetjenester. Skattekontoret opplyser også om hvilken grad av sannsynlighet de mener konklusjonen har.

Avslutningsvis i vedtaket redegjør skattekontoret for rettsanvendelsen og de beregninger som leder frem til endringsvedtakene.

## 4 Rettslige utgangspunkter

### 4.1 Virksomhetsbegrepet i skatte- og avgiftsretten

Arbeidsgiver har etter skattebetalingsloven § 5-4 første ledd plikt til å foreta *forskuddstrekk* i lønn og «andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10», jf. § 5-6 første ledd bokstav a). Av skatteloven § 5-10 første ledd bokstav a) følger det at forskuddstrekk således skal gjøres i lønn og «annen godtgjørelse vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold, men ikke i virksomhet».

Av folketrygdloven § 23-2 første ledd følger det at arbeidsgiveren skal betale *arbeidsgiveravgift* av «lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold». Av bestemmelsens annet ledd følger det at arbeidsgiveravgift ikke skal betales når arbeidet eller oppdraget er «utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet».

Av merverdiavgiftsloven § 2-1 følger det at «[n]æringsdrivende» på visse vilkår skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Dersom man er registrert har man rett til fradrag for inngående *merverdiavgift* på «anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten», jf. § 8-1.

Lovverket bruker således litt ulik ordlyd i forhold til de ulike regelsettene. Det er kun folketrygdloven som inneholder en definisjon av det relevante kriteriet. Hvem som anses som selvstendige næringsdrivende etter folketrygdloven er regulert i § 1-10. Det følger av første ledd at kriteriene er at man «for egen regning og risiko driver en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi nettoinntekt».

Det er antatt at virksomhetsbegrepet i skatteretten har samme innhold som i folketrygdloven, jf. Rt-2000-1981 (på side 1987). Derimot er det noe mer uklart om virksomhetsbegrepet i merverdiavgiftsretten er det samme som i skatteretten. Høyesterett uttalte i dom i Rt-1994-1064 at merverdiavgiftsloven og skatteloven ikke opererte med det samme næringsbegrepet.

I et fellesskriv fra Skattedirektoratet 15. mars 2010 om hvem som er å anse som næringsdrivende ved utleie av fritidseiendom mv. sammenfattet direktoratet rettstilstanden på generelt grunnlag som følger:

I henhold til merverdiavgiftsloven § 2-1 er det et grunnvilkår for registrering i merverdiavgiftsregisteret at avgiftssubjektet er å anse som næringsdrivende. Merverdiavgiftsloven inneholder ingen definisjon av når en fysisk eller juridisk person er å anse som næringsdrivende. Lovgiver har imidlertid ved flere anledninger gitt uttrykk for at vurderingen av om kravet til næringsvirksomhet er oppfylt i utgangspunktet er den samme som i skatteretten, samtidig som det påpekes at særhensyn bak merverdiavgiftsloven kan tilsi at vurderingen i konkrete saker kan slå ulikt ut. Hensynet til at merverdiavgiftsloven i størst mulig grad skal være konkurransenøytral er et slikt hensyn som regelmessig fremheves.

Både innen skatte- og merverdiavgiftsretten har man i praksis oppstilt som vilkår for at en aktivitet er å anse som næringsvirksomhet at aktiviteten:

- tar sikte på en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd, og
- drives for egen regning og risiko

Hvorvidt vilkårene etter en konkret vurdering anses oppfylt, kan imidlertid i enkelttilfeller slå ulikt ut. Næringsbegrepet har med andre ord ikke alltid det samme innhold skatte- og avgiftsmessig. Det kan derfor ikke uten videre legges til grunn at aktivitet som ikke er (nærings)virksomhet etter skattelovgivningen, ikke oppfyller vilkårene for registrering i merverdiavgiftsregisteret.

Det må foretas en konkret helhetsvurdering, hvor merverdiavgiftslovens særhensyn blir vurdert og ivarettatt.

I vår sak er det tale om bruk av arbeidskraft. Både i skatte- og merverdiavgiftsretten må næringsvirksomhet avgrenses både mot arbeidstakerforhold der man arbeider i en annens tjeneste og mot oppdragsvirksomhet utenfor tjenesteforhold. Den siste gruppen er i folketrygdloven § 1-9 omtalt som «frilansere» og blir i skattesammenheng også gjerne omtalt som «arbeidstakere utenfor tjenesteforhold».

Gjems-Onstad m.fl.: MVA-kommentaren (5. utgave), side 116-117 uttaler at for å unngå kumulering av arbeidsgiveravgift og merverdiavgift bør grensen mellom ansettelsesforhold og oppdragstakere, på den ene siden, og selvstendig næringsdrivende, på den andre siden, trekkes likt i avgiftslovgivningen og inntektsskatte-/trygdelovgivningen. Lagmannsretten er enig i disse betraktningene. I en situasjon som i vår sak, hvor et vedtak fra skattemyndighetene innebærer både endring av ligning og endring av grunnlaget for arbeidsgiveravgift og merverdiavgift, mener lagmannsretten at grensen mot næringsvirksomhet må trekkes likt i forhold til alle de relevante regelsettene.

Lagmannsretten legger også til grunn at for å bli ansett å ha levert tjenester i næringsvirksomhet, må man for det første drive næringsvirksomhet og for det andre må de tjenestene som vurderes være levert som ledd i denne næringsvirksomheten. I forhold til problemstillingene i denne saken er hovedspørsmålet dermed om underleverandørene har vært selvstendige næringsdrivende som i denne egenskapen har levert tjenester i virksomhet til X.

Vilkårene om at det både må foreligge en næringsvirksomhet og at de konkrete tjenester må være levert i virksomhet, glir ofte over i hverandre. I Lignings-ABC 2016 side 1586 tas det utgangspunkt i at spørsmålet ved vurderingen av grensen mellom virksomhet og arbeid for lønn/annen arbeidsgodtgjørelse utenfor virksomhet er om aktiviteten drives «for skattyters egen regning og risiko». Deretter heter det:

«Egen regning» vil typisk innebære at skattyter selv må dekke kostnadene i forbindelse med virksomheten, f.eks. kostnader til materiale, kostnader til drift, driftsmidler mv. «Egen risiko» innebærer at skattyteren selv har ansvaret for den kontraktsmessige oppfyllelsen av oppdraget og har ansvar for å dekke ev. underskudd. Ansvar for den kontraktsmessige oppfyllelsen vil f.eks. foreligge hvor skattyter har reklamasjonsansvar /erstatningsansvar hvis oppdraget ikke er utført i samsvar med det som er avtalt. Ved avgjørelsen av dette spørsmålet må det tas utgangspunkt i hva som er avtalt mellom oppdragsgiver og skattyter. Går avtalen ut på at arbeidet skal utføres for skattyterens regning og risiko og dette er reelt, må dette legges til grunn for den skattemessige behandlingen. Det avgjørende er om avtaleforholdet etter sitt innhold har karakteren av avtale med en selvstendig næringsdrivende. Svaret på dette beror på en helhetsvurdering av realiteten i avtaleforholdet».

Deretter lister Lignings-ABC 2016 en rekke momenter som har betydning ved helhetsvurderingen, og hvor noen går på spørsmålet om det foreligger en næringsvirksomhet som sådan og hvor noen dreier seg om særlige forhold ved det enkelte arbeidsoppdrag.



Lagmannsretten vil i det følgende benytte de ovenstående kriteriene for å vurdere om det er levert tjenester i næringsvirksomhet. Grensen mot leveranse av tjenester i næringsvirksomhet vil da, som tidligere nevnt, bli trukket likt for alle de relevante regelsett.

Lagmannsretten vil i det følgende benytte begrepet «entreprise» som et hjelpebegrep for om de konkrete tjenestene fra underleverandørene er levert i virksomhet.

### 4.2 Beviskrav og bevisbyrde

Utgangspunktet i ligningsretten er at ligningsmyndighetene skal basere seg på det faktum som er mest sannsynlig, det vil si at det kun er et krav om alminnelig sannsynlighetsovervekt, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009), side 55. Videre er det alminnelig antatt at det er skattemyndighetene som har bevisbyrden for at det foreligger en skattepliktig inntekt, mens det er skattyter som har bevisbyrden for de faktiske omstendigheter som gjør en kostnad fradragsberettiget, jf. Gjems-Onstad/ Matre: Skatteprosess (2011), side 277-278. Med henvisning til dette har staten anført at det er X som har bevisbyrden for å dokumentere at det for de 30 underentreprenørene foreligger entrepriseforhold.

Kravet om at alminnelig sannsynlighetsovervekt for at et gitt faktum er tilstrekkelig, er kun et utgangspunkt. Avvik kan tenkes blant annet på grunn av sakens karakter. I en avgjørelse inntatt i Rt-2007-1217 behandlet Høyesterett dette spørsmålet i relasjon til inndragning av fangst etter saltvannfiskeloven. Høyesterett fant at inndragning av fangst ikke kunne anses som straff etter EMK. Flertallet på tre dommere fant derfor at spørsmålet om det forelå tilstrekkelig bevis for å gjennomføre inndragningen, måtte bygges på alminnelige norske prinsipper for bevisbedømmelse i sivile saker. Flertallet uttaler så i avsnitt 67:

Siden vedtaket bygger på at A har begått en straffbar handling, og vedtaket ikke bare har følbare økonomiske følger for ham, men også vil kunne få konsekvenser for den tillit han har behov for i sin næringsutøvelse, mener jeg at det - ut fra alminnelige norske prinsipper for bevisbedømmelse - også for denne sanksjonen må stilles krav om klar sannsynlighetsovervekt for at den handling som danner grunnlag for sanksjonen, er begått, jf. Ot.prp.nr.70 (2003-2004), side 33-34 og Rt-1999-14.

Beviskravet skjerpes imidlertid ikke i alle tilfeller hvor det i en sivil sak er spørsmål om det foreligger straffbare forhold, jf. Skoghøy: Tvisteløsning (2. utgave) side 896 med videre henvisninger.

I vår sak er forholdet at vedtaket er basert på at kravene til at det er utført en entreprise ikke er oppfylt for 30 underleverandører av X. Ligningsmyndighetenes underliggende anførsel er imidlertid - som det har fremgått - at X har vært instrumental i et straffbart skatte- og avgiftskomplott som har vart over flere år. C er tiltalt for alvorlige straffbare forhold knyttet til det samme sakskomplekset. Lagmannsretten mener derfor at kravene til sannsynlighetsovervekt må skjerpes.

Lagmannsretten mener heller ikke det er treffende - slik det er anført av staten - å se spørsmålet om beviskrav ut fra en innfallsvinkel om at X må dokumentere grunnlaget for en påberopt fradragspost, og at de derfor har bevisbyrden for dette. Realiteten er, som nevnt ovenfor, at skattemyndighetene har satt til side Xs regnskaper over flere år basert på at skattemyndighetene

har ansett at X har vært delaktige og instrumentale i en omfattende skatte- og avgiftsunndragelse. Etter lagmannsrettens syn er det da misvisende å vurdere dette ut fra synsvinkelen om dokumentasjon for fradragsposter.

Med det som bakgrunn mener lagmannsretten at det kreves klar sannsynlighetsovervekt for det faktum som ligningsmyndighetene påberoper seg som grunnlag for å endre ligningen.

## **5 Foreligger det saksbehandlingsfeil?**

### **Nærmere om saksforholdet knyttet til saksbehandlingen**

X har anført at saksbehandlingen frem mot vedtaket har vært uforsvarlig og at det må medføre at vedtaket oppheves. Dette fremstår som ankende parts prinsipale anførsel.

X har særlig fremholdt at en av forfatterne bak bokettersynsrapporten, revisor D, har vært grovt forutinntatt. Det er vist til diverse forhold knyttet til etterforskningen av straffesaken i 2007 og 2008. Lagmannsretten finner det først nødvendig å redegjøre noe mer i detalj om saksbehandlingen i den fasen og de forhold ved denne som danner grunnlaget for Xs anførsel.

Som nevnt ovenfor anmeldte Oslo fylkesskattekontor 27. september 2007 X og de tre bakenforliggende eierne til Oslo politidistrikt. Anmeldelsen er på 20 sider, og er bygget opp på samme måte som siktelser og tiltaler normalt er bygget opp. I tillegg gis det en del bakgrunnsinformasjon, og skattekontoret gjør rede for sine vurderinger. X har for lagmannsretten særlig fremhevet følgende avsnitt på sidene 19 og 20 i anmeldelsen:

Momsbedrageriet og skattesviket overfor staten har et forretningsmessig preg og hvitvaskingen er særdeles vanskelig å oppdage da pengene går gjennom flere ledd før det går kontant tilbake. Svært mange «uttaksledd» har dessuten kort levetid.

Videre er hvitvaskingen særlig grov da handlingen har pågått over vedvarende tidsperiode, det foreligger en eller annen form for disiplin og kontroll av helerne, det er benyttet forretningslignende strukturer og handlingene må anses å ha hatt økonomisk profitt som motiv. Det kan ikke utelukkes at det i tillegg er hvitvasking av utbytte fra andre kriminelle aktiviteter.

[ ... ]

Vi er av den oppfatning at de anmeldte er bakmennene i virksomheten til en organisert kriminell gruppe og ulovlig har bedratt staten for merverdiavgift og skatt. Dette ved at momsbedrageriet og skattesviket er utført i samarbeidet med flere enn tre personer, det er benyttet kommersielle strukturer, de enkelte «ledd» har definerte arbeidsområder som bl.a. fakturaproduksjon og transporter av kontanter. Deres handlinger har pågått over en periode på minst to år og det er grunn til å tro at det er en form for disiplin og kontroll der det ikke kan utelukkes at det også benyttes avskrekkende midler. Det opereres trolig også internasjonalt og det er trolig hvitvasking også fra andre kriminelle handlinger. Bakmennene og «leddene» er motivert av jakten på penger og alle ledd er mistenkt for straffbare handlinger.

D hos fylkesskattekontoret deltok i arbeidet med anmeldelsen. X anfører at det fremkommer av anmeldelsen at skattekontoret allerede hadde festnet i en oppfatning om at det forelå alvorlige straffbare forhold.

Politiets razzia mot X og samtidige siktelsener kom kort tid etter anmeldelsen. I den påfølgende etterforskningen var det et omfattende samarbeid mellom politiet og skatteetaten. Som nevnt over ble det etter hvert store samarbeidsproblemer mellom etatene.

Etter at politiet i april 2008 besluttet å henlegge straffesaken, var D saksbehandler i den omfattende klagen på henleggelsen som Skatt øst sendte inn 16. mai 2008. I klagen hevdes det blant annet at bevis og indisier som hadde kommet frem under etterforskningen, ikke hadde vært underlagt relevant og tilstrekkelig etterforskning.

I slutten av mai 2008 ble det avholdt et evalueringsmøte mellom politiet og Skatt øst om samarbeidsproblemer i X-saken. Det fremkommer av en presentasjon fra møtet - utarbeidet av politiet - at politiet mente at Skatt øst manglet uavhengighet og objektivitet til sakskomplekset.

I et internt notat fra politiførstebetjent Thor Erling Mikkelsen 22. mai 2008 beskrev Mikkelsen en episode på et seminar i april 2008 hvor han hevder at D kom med sterkt kritiske kommentarer til Oslo politidistrikts arbeid i «malersaken»

I et internt notat datert 12. juni 2008 fra politiadvokat Ragnvald Brekke og etterforsker Bengt Arild Nilsen til blant annet påtaleleder Jørgen Brodal utdypes politiets syn på årsaken til samarbeidsproblemer. Det uttales at de har reagert på uttalelser fra D og andre hos Skattekrimenheten hos Skatt øst (SKE). Det uttales blant annet:

Vi har blant annet registrert følgende uttalelser som viser mangel på objektivitet og som ikke indikerer at uskyldspresumsjonen står i fremste rekke blant de vi samarbeidet med hos SKE:

- «La de sitte i arresten og mørne»
- «Vi gir oss ikke før X er i skifteretten ... . Da vi vil få arbeidsro»
- «Vi ønsker fortsatt å ta ledelsen i X»

Notatet avsluttes med følgende anmodning:

[Vi ber] om at OPD gir klart uttrykk for at D er uønsket som saksbehandler på de saker som sendes finans- og miljøkrimseksjonen. Hun har verken den tillit eller objektivitet, samt faglig kvalitet som vi må kunne forvente av en revisor fra SKE. Et videre samarbeid med henne anses umulig for skatt- og avgiftsavsnittet ved seksjonen.

I desember 2008 opprettholdt som nevnt Riksadvokaten henleggelsen av straffesaken mot X og dets eiere. Riksadvokaten uttalte imidlertid at etterforskningen måtte videreføres, men med en annen tilnærming.

I e-post 23. april 2009 fra Gro Smogeli i seksjon for finans- og miljøkriminalitet i Oslo politidistrikt til Jan-Egil Kristiansen, avdelingsdirektør for skattekrimenheten i Skatt øst, opplyste

Smogeli at politiet ville gjøre endringer i påtaleansvaret i den videre etterforskningen av mulig kriminalitet knyttet til komplekset «X». Deretter skriver Smogeli:

Dette gjør vi **ikke** fordi vi mener at det påtaleskjønn og vurderinger som er gjort ikke holder mål kvalitetsmessig, men for å sikre enhver tvil om habilitet og forutinntatthet fra Opd. Det er det jeg mener også Skatt Øst bør gjøre mht til revisor D. Hun har som jeg tidligere har meddelt deg, opptrådt uakseptabelt og trådt over noen «grenser» vi i politi og påtalemyndighet oppfatter som alvorlige.

Smogeli refererte så til de episodene det er redegjort for ovenfor, og avslutter e-posten som følger:

Jeg mener at de nevnte episoder tyder på at hennes tilnærming til saken og prosessen, samt hennes rolleforståelse ikke er tilstrekkelig objektiv. Dette mener jeg gjør at hennes fortsatte deltagelse i etterforskningen av dette sakskomplekset blir svært «ugreitt». Jeg mener at det kan være egnet til å så tvil til om Skattekrim som sådan kan oppfattes som objektiv i sakens videre fremdrift.

I brev 30. juni 2009 besvarte Jan-Egil Kristiansen e-posten han hadde mottatt fra Smogeli. Vedlagt brevet er et notat fra D, hvor hun imøtegikk den kritikk som politiet hadde fremsatt. I brevet fra Kristiansen opplyste han at skatte- og avgiftssaken gikk videre. I den forbindelse skriver Kristiansen følgende om den forvaltningsmessige behandlingen av «X-sakene»:

I disse sakene er D saksansvarlig. Dette innebærer at hun har et fagansvar for valg av kontrollhandlinger og et fremdriftsansvar sammen med prosjektleder for prosjektet Fiktiv Fakturering i Nettverk. Hver enkelt revisor skriver bokettersynsrapport som dokumenterer hvilke fakta som er fremskaffet og revisors forslag til behandling. Alle rapporter kvalitetssikres av andre enn revisor og godkjennes av leder. Videre er det slik at skattyter får anledning til å uttale seg og fremlegge den dokumentasjon han måtte ønske før vedtak fattes. Vedtak fattes av skattekontoret og ikke av den enkelte revisor. Saksbehandlingen med utarbeidelse av vedtak foretas normalt av våre jurister.

Slik saken nå står, er det påstand mot påstand om hva som skal være sagt. Vi mener bestemt at vi har saksbehandlingsrutiner som sikrer at våre forvaltningssaker undergis en forsvarlig og rettsikker behandling. På bakgrunn av dette ser vi derfor ingen grunn til at nye personer bør overta saksbehandlingen i forvaltningssakene.

Bokettersynet som munnet ut i rapporten 29. april 2011 er utført av D sammen med Asgeir Ellingsen. I mai 2011 gikk D over til ny jobb i Skattedirektoratet. Etter det har hun etter det opplyste ikke vært involvert i særlig grad i den videre saksbehandlingen.

Når det gjelder utarbeidelsen av bokettersynsrapporten, har X anført at det knapt var noen dialog mellom selskapet og Skatt øst før de ble innkalt til avslutningsmøte i april 2011. Skatt østs holdning i møtet underbygger at de var forutinntatt. Det vises til forklaringer fra C, selskapets revisor Anders Bjerke og advokat Rene Ibsen, som alle var til stede i møtet.

X er også kritisk til den etterfølgende saksbehandlingen. De innspill X har gitt i tilsvaret til varsel om endring har reelt sett ikke blitt vurdert.

Basert på det ovenstående anfører X at saksbehandlingen ikke har vært forsvarlig og at vedtaket dermed må oppheves.

### **Generelt om krav til saksbehandlingen**

Det følger av ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav g at en tjenestemann er inhabil dersom «særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til hans upartiskhet». Dette er imidlertid ikke noen automatisk ugyldighetsgrunn. Et vedtak vil være gyldig selv med en slik saksbehandlingsfeil «når det er grunn til å regne med at feilen ikke kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold», jf. ligningsloven § 3-12.

Ligningslovens formuleringer tilsvarer forvaltningsloven § 6 annet ledd og § 41. Praksis omkring forvaltningslovens regler er dermed også relevant.

Bestemmelsene om habilitet og upartiskhet er en del av «kjernen i de generelle krav til forsvarlig saksbehandling», jf. Graver: Alminnelig forvaltningsrett (4. utgave), side 299. Som fremhevet av Graver (på side 300) er et viktig mål med habilitetsreglene å sikre tilliten til at de offentlige avgjørelser er riktige og at alt går riktig for seg.

### **Vurdering og konklusjon**

Lagmannsretten tar som utgangspunkt at verken D eller andre i skatteetaten ble inhabile til å behandle saken ved å anmelde mistankene de hadde omkring virksomheten til X til Oslo politidistrikt. Dette gjelder selv om anmeldelsen til dels benyttet en bastant ordlyd og ga uttrykk for en sterk mistanke. Det ligger i kortene at skattekontoret, da de anmeldte et sakskompleks som dette, hadde en mistanke om at det forelå straffbare forhold. At denne mistanken var sterk - og at dette fremkom også i anmeldelsen - gjorde ikke etaten eller enkelte saksbehandlere inhabile i den videre behandlingen av saken. Det innebar heller ikke at etaten eller saksbehandlerne var forutinntatte.

Lagmannsretten vil også understreke at den ikke legger vekt på at skattemyndighetene i anmeldelsen og i den første fasen av den etterfølgende etterforskningen fokuserte på enkelte forhold som senere har fått sin naturlige forklaring og/eller som ellers har falt bort som ikke straffbare forhold. Det er et helt vanlig trekk ved etterforskning av et så stort sakskompleks som man her står overfor at visse forhold «sjekkes ut av saken», samtidig som etterforskningen kan medføre at nye forhold avdekkes og følges videre.

Det vesentlige spørsmålet for lagmannsretten er om Ds opptreden i forbindelse med politietterforskningen i 2008 medførte at hun var inhabil til å gjennomføre bokettersynet. Det avgjørende er da om hennes opptreden er et «særegent forhold» som «er egnet til å svekke tilliten» til hennes upartiskhet. Dersom dette besvares bekreftende må det deretter vurderes om det er grunn til å regne med at saksbehandlingsfeilen har påvirket innholdet i vedtaket.

Lagmannsretten viser først til at det fremkommer klart at Skatt øst - inkludert D - har vært sterkt kritiske til Oslo politidistrikts arbeid under etterforskningen i 2007 og 2008. Det er vanskelig for lagmannsretten å ta stilling til i hvilken grad denne kritikken var berettiget. En slik kritisk holdning vil uansett ikke i utgangspunktet gjøre saksbehandlere hos Skatt øst inhabile ved en senere skatte- og avgiftsmessig saksbehandling av det samme sakskomplekset.

Det er også noe uklart hva D faktisk har sagt og hva hun har gitt uttrykk for. Det foreligger imidlertid omfattende tidsnære bevis som klart tyder på at D både opptrådte og uttalte seg uheldig i forbindelse med etterforskningen i 2007 og 2008. Det har også i seg selv betydning at politiet mistet tilliten til Ds upartiskhet. Dette tilsier at heller ikke allmennheten for øvrig kunne ha tillit til hennes upartiskhet på dette tidspunkt.

Lagmannsretten finner således at Ds opptreden i denne perioden ikke var i tråd med kravet til forsvarlig saksbehandling.

Lagmannsretten mener imidlertid at man ikke kan se på situasjonen i 2008 i isolasjon. På det tidspunkt var den sivile saksbehandlingen i skatte- og avgiftssaken helt i startfasen. Bokettersynsrapporten forelå først i 2011 og vedtaket så sent som i 2013. Når det skal vurderes om D var inhabil til å utarbeide bokettersynsrapporten må man - etter lagmannsrettens syn - se på saksbehandlingen i sin helhet. Dette er i samsvar med det grunnleggende kravet om at saksbehandlingen skal være forsvarlig.

Lagmannsretten viser først til at saksbehandlingen frem mot vedtaket har vært uvanlig grundig. Arbeidet med bokettersynsrapporten varte i flere år etter siktelsene ble henlagt i 2008. I arbeidet deltok også Asgeir Ellingsen. Det har ikke fremkommet noe som tyder på at han var forutinntatt. Selve rapporten fremstår som grundig og som et resultat av grundige undersøkelser. Selv om X har vært kritiske til en rekke av vurderingene som er gjort i rapporten, har de kun påpekt et fåtall konkrete faktiske feil.

Som nevnt sluttet D i Skatt øst rett etter at bokettersynsrapporten var ferdig. Vedtaket ble først fattet to år senere, etter en videre omfattende saksbehandling. Konklusjonene i bokettersynsrapporten ble dermed grundig kvalitetssikret, jf. for så vidt Kristiansens uttalelser om dette i brevet til Smogeli i 2009, sitert tidligere.

Lagmannsretten er enig med X i at D hadde en helt vesentlig rolle ved utarbeidelsen av bokettersynsrapporten, og at rapporten var en vesentlig premissgiver til arbeidet frem mot vedtaket. Sett hen til den omfattende saksbehandlingen kan lagmannsretten imidlertid ikke se at Ds uttalelser i tilknytning til politietterforskningen i 2008 medførte at hun ikke kunne arbeide videre med den sivile skatte- og avgiftssaken. Lagmannsretten legger da også noe vekt på at vår sak kun er en del av et stort sakskompleks. Flere lovbrudd er avdekket og til dels pådømt. D var sentral i arbeidet i Skatt øst om disse sakene.

Alt i alt har dermed lagmannsretten konkludert med at det ikke foreligger noen saksbehandlingsfeil ved at D var med å utarbeide bokettersynsrapporten.

Basert på Xs anførsler vil lagmannsretten også bemerke at den ikke kan se at det er øvrige forhold ved saksbehandlingen som gir grunnlag for å anføre at denne ikke har vært forsvarlig. Kontradiksjon synes å ha vært ivaretatt på en tilfredsstillende måte. At skattyters anførsler ikke er gjengitt i større grad enn de er i vedtaket er ikke en saksbehandlingsfeil. Det fremgår av vedtaket at innspillene er vurdert.

Lagmannsretten går således over til å vurdere de materielle spørsmål i saken.

## 6 Den konkrete bevisvurderingen

### 6.1 Overordnet bevisvurdering

#### Innledning

Bevisføringen for lagmannsretten har tydelig dokumentert at malerbransjen i Norge har vært preget av en utstrakt bruk av svart arbeidskraft, med derav følgende skatte- og avgiftsunndragelser. Illustrerende i så måte er de såkalte uttaksleddene, der store summer har blitt overført til disse selskapene for så å bli tatt ut i kontanter nesten umiddelbart. Deretter stopper alle spor av midlene.

Det er også dokumentert i denne saken at flere av selskapene som har vært underentreprenører av X, har fungert som uttaksledd. Dette er heller ikke benektet av X. Men X har med styrke anført at alle deres underentreprenører har levert den arbeidsinnsats som ble bestilt, og at X ikke har hatt noen mulighet til å være klar over at arbeidet til dels kan ha blitt utført med ulovlig og/eller svart arbeidskraft.

Vedtaket bygger på at 30 underleverandører er underkjent, basert på at de ikke har levert entreprisetjenester. Avgjørelsen for hver av disse underleverandørene beror på en konkret vurdering basert på det faktum skattemyndighetene i vedtaket har funnet å legge til grunn. Lagmannsrettens oppgave ved prøvingen av vedtaket er å kontrollere at det faktiske grunnlaget vedtaket bygger på, er korrekt. Videre skal lagmannsretten vurdere om det faktum som med tilstrekkelig grad av sannsynlighet kan legges til grunn, innebærer at de enkelte underleverandørene ikke har levert entreprisetjenester.

Selv om vurderingen er individuell og konkret for hver av de 30 underleverandørene, er det flere fellestrekk som vedtaket har lagt vekt på. Lagmannsretten finner det hensiktsmessig først å gjøre en overordnet bevisvurdering basert på disse fellestrekkene. Lagmannsretten vil deretter komme tilbake til i hvilken grad den finner det nødvendig å overprøve hver enkelt av vurderingene knyttet til de 30 underleverandørene.

I første omgang vil lagmannsretten derfor gjennomgå de forhold som har betydning for den overordnede vurderingen av Xs forhold.

#### Gjennomgående trekk ved bruken av underleverandører

X har ved gjennomføringen av sine oppdrag i stor grad benyttet underleverandører. For perioden 2005 til 2009 viser selskapets regnskaper totale kostnader i fremmedytelse og underentreprise på mer enn 148 millioner kroner. I samme periode var selskapets lønnskostnader på omkring 58 millioner kroner.

Det er individuelle forskjeller mellom Xs relasjon til de ulike underleverandørene. Det er imidlertid en del trekk som går igjen i de aller fleste tilfellene. Disse er heller ikke i særlig grad bestridt, mens det er uenighet om hvilke slutninger disse trekkene gir grunnlag for. De typiske elementer kan sammenfattes som følger:

X har inngått omfattende skriftlige avtaler med sine oppdragsgivere, som har vært store totalentreprenører på omfattende prosjekter. Ofte, men ikke alltid, har det vært inntatt bestemmelser i avtalene som bestemmer at hovedentreprenøren skal godkjenne eller i alle fall varsles dersom X vil benytte underleverandører i prosjektet. Det er ikke fremlagt eksempler på at X har benyttet avtalenes bestemmelser om å varsle eller få godkjent bruk av underleverandører.

Et annet gjennomgående trekk er at det ikke foreligger skriftlige avtaler mellom X og underleverandørene. Det er lagt frem noen få skriftlige avtaler, men det er generelle rammeavtaler som ikke er knyttet til noe spesielt prosjekt.

Fakturering har også fulgt et fast mønster. X hadde normalt fastpriskontrakter med sine oppdragsgivere, men det var i prosjektene ofte tilleggsarbeider som ble fakturert og betalt basert på medgått tid og materialer. Underleverandørene måtte akseptere en reduksjon på den prisen X hadde avtalt med sin oppdragsgiver. Både for kontraktsarbeid og tilleggsarbeid var denne gjerne på 20 prosent. For tilleggsarbeidene ble det utarbeidet arbeidsrapporter som beskrev arbeidet. Ofte var disse utarbeidet av X. På arbeidsrapportene kunne det også være påført for hånd hvilken reduksjon som skulle gjøres i faktureringen fra underleverandøren for at X skulle få sin margin. Fakturaen fra underleverandøren ble så utarbeidet på dette grunnlaget. X fakturerte oppdragsgiveren uten at det ble gjort noe fratrekk i forhold til det som fremkom av arbeidsrapporten. Arbeidsrapporten fra underleverandøren - uten den håndskrevne påføringen - kunne således ligge som vedlegg til fakturaen fra X til hovedentreprenøren.

Det er også flere eksempler i dokumentasjonen på at underlaget til fakturaen fra underleverandøren til X kun var en håndskrevet lapp - ofte utarbeidet av C - som viste til en adresse hvor arbeidet var utført, en kort beskrivelse av arbeidene, hvilken måned arbeidet var utført samt hva som var avtalt om pris.

Underleverandørene har gjennomgående handlet materialer og utstyr nødvendig for arbeidet på Xs konto hos de ulike malingsleverandørene. Malingsleverandørene sendte således regning for utstyret til X, som viderefakturerte den underleverandør som hadde tatt ut materialet, gjerne med et påslag. Normalt ble denne fakturaen betalt ved at X motregnet i fakturaer fra underleverandøren.

X måtte gjennomgående rapportere inn bruk av mannskaper på ulike måter til sine oppdragsgivere, og rutinene for dette endret seg også i den perioden bokettersynet gjelder. Det som er gjennomgående i all rapportering fra X til oppdragsgivere og til offentlige myndigheter er at det ikke noe sted fremkom at noen av mannskapene var ansatt i eller eiere av egne firmaer. All dokumentasjon tilsa tvert i mot at alle mannskaper tilhørte X. Det er gitt ulike forklaringer på dette, noe lagmannsretten kommer tilbake til.

Etter lagmannsrettens syn kan man ikke av den overordnede struktureringen av arbeidet gjennom underleverandører som det er redegjort for ovenfor, konkludere med at det ikke er tale om reelle entrepriser. Vedtaket bygger imidlertid også på andre elementer, som har vært belyst gjennom bevisføringen. Lagmannsretten vil nedenfor redegjøre for disse elementene, samt hvilken betydning disse har.

### **Nærmere om avtalestrukturen og dokumentasjonen for denne**



X har anført at det mellom dem og underleverandørene forelå klare avtaleforhold. Underleverandørene var kjent med de vilkår som gjaldt mellom X og hovedentreprenørene. De samme vilkår gjaldt mellom X og underleverandørene, dog slik at underleverandørene måtte akseptere et lavere vederlag enn det X fikk fra hovedentreprenørene.

Lagmannsretten er ikke enig i dette. Etter lagmannsrettens mening foreligger det knapt noen notoritet omkring hvilke vilkår som gjaldt mellom X og selskapets underleverandører. Avtaleforholdet utledes angivelig av et omfattende sett med fakturaer som i stor grad ble utarbeidet av X. Det finnes praktisk talt heller ikke annen skriftlig dokumentasjon for avtalerelasjonene, som for eksempel e-poster eller annen skriftlig kommunikasjon. Lagmannsretten finner dette påfallende, selv om man tar høyde for at malerbransjen generelt, og X spesielt, ble drevet på en uformell måte og var preget av muntlige avtaleforhold.

For skattemyndighetene har det gjennomgående vært vanskelig å finne ut av hvilke personer som har arbeidet på prosjektene. Hvilke vilkår disse da har jobbet under, har det også vært umulig for skattemyndighetene å avdekke.

Lagmannsretten mener at disse trekkene ved avtalestrukturen skaper en usikkerhet ved hva som var de reelle avtalemessige forhold. Denne usikkerheten må X ta risikoen for.

### **Fakturering og arbeid utført forut for registrering i enhetsregisteret og/eller merverdiavgiftsmanntallet**

For flere av underleverandørene er det dokumentert at fakturaer for arbeid utført for X er datert forut for at selskapene ble registrert i enhetsregisteret og/eller i merverdiavgiftsmanntallet. Dette gjelder følgende selskaper:

<b>Selskap</b>	<b>Kommentar</b>
Lerdal Universal Michelle Lerdal Hagen	12 fakturaer har dato forut for registrering i MVA-registeret
Malerfirma Kelmendi	17 fakturaer er påført dato forut for registrering i MVA-registeret
Perfect Bygg AS	1 faktura er påført dato forut for registrering i MVA-registeret
Louvros Malerfirma	Alle 5 fakturaene fra dette selskapet er datert samme dag. Denne datoen er forut for registrering i MVA-registeret
Sega Service Saban Arifi	9 fakturaer er datert forut for registrering i Enhetsregisteret og MVA-registeret
Totalpro Dobrowolski	5 av fakturaene har dato forut for registrering i MVA-registeret og Enhetsregisteret
Clasic Bygg og Maling AS	2 fakturaer har dato forut for registrering i MVA-registeret
Maler Expert Haziri	28 fakturaer har dato forut for registrering i MVA-registeret
Din Maler Evis Mumajesi	5 fakturaer er datert forut for registrering i MVA-registeret
Dior Service Arifi Gzim	15 av fakturaene har dato forut for registrering i MVA-registeret
Lavore Malerfirma	14 fakturaer har dato forut for registrering i MVA-registeret, hvorav

Antonio Mercurio	3 hadde dato forut for registrering i Enhetsregisteret
Marbygg Mariusz Skrzecz	5 fakturaer har dato forut for registrering i MVA-registeret og Enhetsregisteret
Lagos Mal Consult	11 fakturaer har dato forut for registrering i MVA-registeret

X har vist til at regnskapsfører Inger Stubberud alltid stemplet inngående fakturaer med dato for mottak. Selv om fakturaene er datert forut for registrering i for eksempel MVA-registeret, viser de påførte datostemplene at X først mottok fakturaene etter registrering. Uansett betalte X ikke før registrering hadde skjedd.

Lagmannsretten mener at den fremlagte dokumentasjonen på dette punkt indikerer at arbeid er utført forut for etablering og registrering av virksomheten hos underleverandørene. Det er også flere eksempler på at virksomhetene er etablert av tidligere ansatte hos X, noe som indikerer at arbeidet hos underleverandørene er en direkte videreføring av arbeid utført som ansatt hos X. Det kan se ut som at det er flere eksempler på tilbakedatering av fakturaer, ved at de er mottatt hos X betydelig senere enn fakturaene er datert. Ofte relaterte fakturaen seg da til arbeid foretatt forut for fakturadatoen, som vil kunne være flere måneder forut for mottak av fakturaen hos X. I og med at X regulært utarbeidet eller godkjente underlaget for fakturaene, må X ha vært klar over tilbakedateringen og at arbeidet hadde blitt utført før registrering. Dette kan indikere at faktureringen ble benyttet som en måte å bringe arbeid som ikke var utført av underleverandøren, i alle fall ikke mens han hadde et eget selskap, inn under en entreprisemodell.

#### **Nærhet i blankettnummerering og gjentakende feil i fakturaer**

I vedtaket er det påpekt at flere av underleverandørene har hatt samme skrivefeil på fakturablankettene og at blankettnumrene på fakturaer fra ulike underleverandører har hatt påtagelig nærhet i nummerering. Staten anfører at dette indikerer at fakturaene har vært utarbeidet av samme person eller selskap.

Når det gjelder skrivefeil på fakturaene, står det på en del fakturaer «rg.No» i stedet for «Org.nr», samt at ordet «forfallsdato» er feilskrevet som «forfalsdato». Dette gjelder fakturaene fra Clasic Bygg og Maling AS, Perfect Bygg AS, EB N11, Marbygg Mariusz Skrzecz, N08 Malerarbeid og Totalpro Dobrowolski.

X har påpekt at disse skrivefeilene stammer fra et nettbasert regnskapsprogram som var alminnelig brukt av mindre foretak. Lagmannsretten er enig i at skrivefeilene i fakturaene i utgangspunktet ikke viser annet enn at de seks underleverandørene har benyttet samme regnskapsprogram. Lagmannsretten legger derfor ikke noen spesiell vekt på disse sammenfallende trekkene ved en del fakturaer.

Vedtaket har imidlertid også fremhevet nærheten i blankettnummerering på fakturaene til ulike underleverandører. Lagmannsretten har fått opplyst at blanketter som fakturaer ofte skrives ut på, gjerne kjøpes i esker med 500 blanketter. Hver blankett har fra trykkeriet fått tildelt sitt eget nummer. Flere av underleverandørene til X har benyttet blanketter som har blankettnumre som ligger innenfor intervallet på 500. Staten anfører at dette indikerer at selskapene har hatt felles utsteder av fakturaer.

I bokettersynsrapporten og vedtaket er de følgende eksemplene fremhevet:

Fakturautsteder	Selskaper med fakturaer med nærliggende blankettnummer
Aktiv Bygg & Vedlikehold	Fix Murer & Maler Service AS og Norvestbygg & Vedlikehold
Aktiv X	Donat Ren-Maler, samt en rekke andre fakturautstedere ikke omfattet av vedtaket
Lerdal Universal	Da Vinci Ismailj Ismajli
Da Vinci Ismailj Ismajli	Lerdal Universal
Fix Murer & Maler	Aktiv Bygg & Vedlikehold, Norvestbygg & Vedlikehold
Louvros Malerfirma	X AS
Sega Service Saban Arifi	Drini X
Dior Service Arifi Gzim	Lagos Mal Consult, Daloni Maler og Bygg
Marbygg Mariusz Skrzecz	Totalpro Dobrowloski, Clasic Bygg og Maling AS
N08 Maler Arbeid	Aktiv X
Drini X	Sega Service, Lavore Malerfirma
Lagos Mal Consult	Dior Service, Dea Bygg
Donat Ren-Maler	Aktiv X
Dea Bygg	Lagos Mal Consult
X Kompani	Dior Service

Vitnet N11, som var tilknyttet både Perfect Bygg AS og EB N11, forklarte for lagmannsretten at han og Dobrowloski under en opprydding hadde funnet en haug med giroblanketter. Disse hadde de tatt og mange underleverandører hadde fått blanketter derfra. Utover dette har ikke lagmannsretten fått noen forklaring på den konstaterte nærheten i en del blankettnumre på fakturaer fra ulike underleverandører til X.

Lagmannsretten mener at nærheten i blankettnumre er påtagelig og klart indikerer at de ulike selskapene har hatt samme fakturautsteder. Lagmannsretten noterer seg også at mange av selskapene i tabellen over er dokumentert å være rene uttaksledd.

Man har ikke - basert på den dokumentasjonen som er fremlagt - grunnlag for å konkludere med hvem som faktisk har stått for faktureringen fra disse selskapene, utover at det mest sannsynlig ikke er det selskapet som står som fakturautsteder. Forholdet indikerer at disse selskapene ikke har drevet selvstendig næringsvirksomhet.

### **Manglende informasjon utad om bruk av underleverandører**

Det har for lagmannsretten vært lagt frem forholdsvis omfattende dokumentasjon på den rapportering og kommunikasjon X har hatt med sine oppdragsgivere og offentlige myndigheter i en del av de større prosjektene i bokettersynsperioden. Av den skriftlige dokumentasjonen som er

fremlagt fremkommer det praktisk talt alltid at mannskapene som arbeidet på prosjektene var ansatt i X.

Av mannskapslistene som X skulle fylle ut til oppdragsgiverne fremkom det således at mannskapene var ansatt i X. Det samme fremkom i opplysningsskjemaene for bestilling av ID-kort. Det er også fremlagt en rekke annen dokumentasjon på korrespondanse og kontakt mellom X og dets oppdragsgivere, hvor det gjennomgående fremkom, direkte og mer indirekte, at arbeidet på prosjektene ble utført av ansatte hos X.

Det er også fremlagt en rekke eksempler på RF-1198-skjemaer som er fylt ut av X for å bli sendt inn til Sentralskattekontoret for utenlandssaker i Stavanger. Disse skjemaene skal gi opplysninger om bruk av utenlandsk arbeidskraft. Det er en egen rubrikk hvor man skal føre opp hvem som er arbeidsgiver for arbeidstakeren. Uten unntak stod X her oppført som arbeidsgiver, selv om det nå anføres at arbeidstakeren tilhørte en underleverandør av X.

X har ikke bestridt de ovenstående faktiske forhold. De anfører imidlertid at de muntlig informerte oppdragsgiverne om at det ble benyttet underleverandører. Grunnen til at det i rapporteringsskjemaer og andre steder fremkom at mannskapene var ansatt hos X, skyldes at oppdragsgiverne ikke ønsket å forholde seg til andre enn det selskapet de hadde inngått kontrakt med.

Det har for lagmannsretten blitt ført flere vitner fra oppdragsgiverne. Forklaringene bekrefter at flere av mannskapene som arbeidet på prosjektene eide sine egne firmaer. Forklaringene underbygger videre at dette var kjent for anleggslederne og formennene hos oppdragsgiverne. Det vises for eksempel til forklaringene til Hans Petter Semlitch og Kai Roger Habberstad hos NCC. Flere vitner bekreftet også at man - i alle fall de første par årene i bokettersynsperioden - ikke var så nøye med å registrere hvor den enkelte arbeider var ansatt, samt at det for oppdragsgiverne kunne være et poeng å registrere alle som arbeidet under Xs kontrakt som tilhørende X. Derved fikk oppdragsgiver færre selskaper å forholde seg til i rapportering og i andre sammenhenger.

Når det gjelder utfylling og rapportering av skjemaet RF-1198, forklarte Inger Stubberud, som var regnskapsfører hos X, at hun fra en ansatt hos Sentralskattekontoret for utenlandssaker ble forklart at hun i rubrikken der det stod arbeidsgiver skulle fylle ut det selskapet som hadde kontrakten med oppdragsgiver, selv om den ansatte var ansatt hos noen andre.

Den angivelige opplysningen fra Sentralskattekontoret for utenlandssaker er i strid med regelverket for hvordan RF-1198 skal utfylles. Det har formodningen mot seg at kontoret kan ha gitt en slik opplysning, slik at det er mer sannsynlig at Stubberud har misforstått. Dette har mindre betydning. Basert på bevisføringen for lagmannsretten kan retten uansett ikke legge til grunn at rapporteringen på mannskapslistene og andre skjemaer nødvendigvis reflekterte de formelle ansettelsesforhold. Det er også uomtvistet at flere av de som på den måten var oppført som ansatte hos X, på tidspunktet for oppføring hadde egne firmaer som fakturerte X for arbeid under de ulike prosjektene.

Basert på bevisføringen for lagmannsretten legger retten til grunn at det var allment kjent blant flere ansatte hos hovedentreprenørene at X benyttet malere som hadde eget firma. Dette gjelder særlig blant de ansatte hos hovedentreprenørene som hadde det daglige oppfølgingsansvaret for

maleentreprisen. Det ser imidlertid ut til at dette i begrenset grad ble kommunisert eller varslet formelt videre oppover i systemet hos hovedentreprenørene.

Det er noe uklart i hvilken grad det hadde noen betydning for den daglige utførelsen og oppfølgingen av arbeidet at de som utførte jobben hadde egne firmaer. Dersom det dukket opp særskilte problemer ved utførelsen av arbeidet som ikke kunne løses på stedet, var det gjennomgående slik at hovedentreprenørens representanter kontaktet X for å få ryddet opp i problemene, i og med at det var X de hadde et kontraktsforhold med.

### **Påståtte mangler ved faktureringen i forhold til bokføringsreglene**

Staten har ikke anført at regelbrudd ved faktureringen fra underleverandørene i seg selv innebærer endringsadgang. Det er imidlertid anført at systemet med fakturering styrker inntrykket av at underleverandørene ikke er selvstendige tjenesteleverandører.

Lagmannsretten er enig i dette. Lagmannsretten trenger ikke ta stilling til om noen av fakturaene ikke oppfylte bokføringsreglenes spesifikasjonsbestemmelser. Faktureringssystemet viser etter lagmannsrettens syn uansett at X hadde en sentral rolle ved utøvelsen av underleverandørens oppdrag. X bestemte regulært hvilket beløp underleverandørene skulle fakturere. X utarbeidet også ofte bilagene til fakturaene, som så ble videreført overfor oppdragsgiverne. Hvilket arbeid som var utført og som fakturaene relaterte seg til var ofte bare spesifisert ved en generell beskrivelse. Underleverandørene fikk ikke betalt før oppdragsgiverne til X hadde betalt X, eller i alle fall godkjent arbeidet.

Lagmannsretten ser systemet etablert for fakturering som ett element blant flere som indikerer at underleverandørene ikke hadde noen særlig selvstendig stilling overfor X.

### **Bruk av kreditnotaer**

Både staten og X har fremhevet bruken av kreditnotaer. X har anført at bruk av kreditnotaer er en klar indikasjon på at underleverandørene har resultatansvar, og at det derfor foreligger reell entreprise. Staten har på sin side vist til at kreditnotaer som X måtte utstede overfor oppdragsgiverne normalt har blitt videreført overfor underleverandørene uten at det er spor av noen reell diskusjon knyttet til berettigelsen av dette. Staten har anført at dette underbygger underleverandørens uselvstendige rolle.

Lagmannsretten mener at bruken av kreditnotaer fremstår som svært begrenset.

Lagmannsretten finner det også påtagelig at det er dokumentert liten grad av diskusjon eller uenighet mellom X og underleverandørene om utførelse og kvalitet på arbeidet underleverandørene har utført, både der det foreligger kreditnotaer og der dette ikke foreligger. Etter lagmannsrettens syn indikerer dette at underleverandørene har hatt en lite selvstendig stilling overfor X.

### **Nærmere om systemet for varekjøp**

Bokettersynsrapporten og vedtaket har fremhevet systemet for varekjøp som et forhold som indikerer at det ikke foreligger noen entreprise. Systemet gikk i korthet ut på at underleverandørene kunne handle maling og annet utstyr på Xs konto hos de ulike utstyrsleverandørene. Leverandøren fakturerte X, som viderefakturerte underleverandøren, gjerne

med et påslag. Oppgjør mellom X og underleverandøren skjedde normalt ved motregning i fakturaer fra underleverandørene.

Lagmannsretten fikk på dette punkt forklaring fra Nenad Zvanut, som var key account manager i Flügger Norge. Han forklarte at det ikke var uvanlig at underleverandører til X fikk benytte seg av kontoen deres. Uttakene måtte imidlertid skje på prosjekter Flügger visste X var involvert i. For Flügger var dette en vinn vinn-situasjon. X og underleverandørene fikk en bedre pris, mens Flügger kunne fakturere X direkte og fikk dermed bedre sikkerhet for oppgjør.

Lagmannsretten er enig i at konseptet kan indikere at underleverandørene ikke var veldig selvstendige i forhold til X. De forretningsmessige gevinstene ved å håndtere varekjøp på denne måten fremstår imidlertid som så plausible at lagmannsretten ikke legger spesielt vekt på systemet for vareinnkjøp i den ene eller andre retning.

### **Manglende kapasitet hos underleverandørene til å utføre oppdragene**

I bokettersynsrapporten og vedtaket er det gjort vurderinger av om underleverandørene har hatt kapasitet til å utføre de oppdragene som selskapene har fakturert X. Vurderingene er basert på underleverandørenes innrapporterte lønns- og trekkoppgaver, samt innrapporterte utbetalinger til andre næringsdrivende.

For flere av underleverandørene konkluderer vedtaket med at underleverandørene ikke har hatt ressurser tilgjengelig til å utføre de oppdragene de skal ha utført for X. I bokettersynsrapporten er det lagt til grunn at disse arbeidene derfor «med høy grad av sannsynlighet, er utført av «svarte»/uregistrerte ansatte tilknyttet X AS» (bokettersynsrapporten side 144).

X har på sin side anført at funnene i bokettersynsrapporten kun viser at deres underleverandører kan ha benyttet slik svart/uregistrert arbeidskraft, men at det ikke kan legges til grunn at X var kjent med eller burde vært kjent med det.

Det er åpenbart for lagmannsretten at store deler av arbeidene utført av underleverandørene på oppdrag fra X har blitt utført av «svart» og/eller uregistrert arbeidskraft. Dersom X i ett eller et fåtall tilfeller hadde engasjert underleverandører som benyttet slik arbeidskraft kunne det forklares som tilfeldigheter. Når tilfellene er blitt så mange som det er dokumentert i bokettersynsrapporten og vedtaket, mener lagmannsretten at man har forlatt spillerommet for tilfeldigheter.

X påpekte under ankeforhandlingen at selskapet var en stor aktør i malerbransjen på Østlandet. Det var derfor ikke unaturlig at flere av de useriøse aktørene i bransjen hadde ett eller flere kontaktpunkter mot X, og at retten ikke kunne ta det som et tegn på at X var involvert. Lagmannsretten er enig i at det har betydning at X var en stor bestiller av malertjenester på Østlandsområdet. Lagmannsretten mener imidlertid at omfanget av ureglementert arbeidskraft knyttet til oppdrag for X er så stort at det vanskelig kan forklares ved å henvise til Xs størrelse. Lagmannsretten vil også påpeke at X må ha hatt omfattende kunnskap om aktørene i malerbransjen, slik at selskapet antagelig var det i bransjen som hadde best forutsetninger for å vite om en underleverandør var seriøs eller ikke.

### **Manglende næringsvirksomhet hos underleverandører - funksjon som rene uttaksledd**

I tilknytning til punktet rett ovenfor har staten for lagmannsretten spesielt fremhevet åtte underleverandører. Staten har anført at disse selskapene har operert som såkalte uttaksledd, som innebærer at det er overført store beløp til disse selskapene basert på utstedte fakturaer. Disse beløpene har så kort tid deretter blitt tatt ut i kontanter. Deretter stopper sporene av midlene.

De selskapene staten har fremhevet er de følgende:

- Louvros Malerfirma
- Sega Service Saban Arifi
- Totalpro Dobrowolski
- Clasic Bygg og Maling AS
- Lavore Malerfirma Antonio Mercurio
- Marbygg Mariusz Skrzecz
- Lagos Mal Consult N04
- Donat Ren-Maler N06

For de fleste av disse selskapene er det dokumentert at de har mottatt betalinger fra X, og at det så kort tid etter har blitt tatt ut store beløp i kontanter fra selskapene. Kontoutskriftene viser heller ingen tegn til forretningsmessige transaksjoner som for eksempel varekjøp og lønninger.

Flere av selskapene har også vært underleverandører av Xs underleverandører, som for eksempel Malerexpert Haziri og Din Maler Evis Mumajesi, hvor det også er dokumentert store pengeoverføringer med påfølgende kontantuttak.

Et annet fellestrekk for flere av disse åtte selskapene er at de aldri har levert MVA-oppgaver eller betalt skyldig merverdiavgift, og noen av dem har aldri innrapportert til myndighetene at de har hatt ansatte. Ofte har det heller ikke vært mulig for avgiftsmyndighetene å komme i kontakt med selskapene, da de ikke har vært å finne på registrert forretningsadresse.

X har også her anført at underleverandørene fremstod som seriøse, og at de ikke hadde noen grunn til å mistenke at de ikke drev lovlig. De har også påpekt at det ikke er funnet noen bevis for at kontanter som har blitt tatt ut fra underleverandørene har funnet veien tilbake til X eller dets eiere.

Også på dette punktet mener lagmannsretten at det vanskelig kan anses å være tilfeldig at X har engasjert så mange underleverandører som viser seg ikke å drive reell næringsvirksomhet, men kun opererer som uttaksledd for virksomhet som fremstår som ulovlig. Det er lite sannsynlig at disse selskapene i hovedsak opererte som ulovlige uttaksledd uten reell næringsvirksomhet, men at de overfor akkurat X drev næringsvirksomhet og utførte reelle entreprisopdrag.

Det er også slik at det arbeidet som er spesifisert i fakturaene fra disse selskapene til X, faktisk er utført. I realiteten er spørsmålet da om disse arbeidene er utført av underleverandørene eller i regi og under kontroll av X. Lagmannsretten finner det klart mest sannsynlig at arbeidene er utført i regi av X. De åtte underleverandørene det her er tale om, har mest sannsynlig vært «postkasseselskaper» uten noen reell virksomhet. Lagmannsretten er enig med staten i at disse selskapene ikke har hatt kapasitet til å utføre det arbeidet de har fakturert, verken med egne ansatte eller ved bruk av underleverandører.

### **Forklaringer fra vitner fra underleverandørene**

For lagmannsretten har en rekke representanter - i alt tolv personer - fra underleverandørene avgitt forklaring. De har gjennomgående bekreftet systemet med vareinnkjøp slik det er beskrevet ovenfor. De har også forklart at de regulært fikk et selvstendig ansvar for å utføre de oppdragene de fikk fra X, blant annet ved å sørge for at de hadde tilstrekkelig med ressurser. X blandet seg ikke inn i utførelsen av arbeidet. Vitnene forklarte også at de forholdt seg direkte til Xs oppdragsgiver, men at X kunne bli brakt inn dersom det oppstod reklamasjoner eller andre problemer.

Etter lagmannsrettens syn underbygger vitneførselen fra disse vitnene i første rekke de formelle forhold som ble etablert, ved at det ble etablert separate selskaper som fakturerte X for arbeidet som ble utført på de ulike prosjektene. Disse faktiske forhold er heller ikke omstridt. Vitneforklaringene var mer uklare når det gjaldt på hvilken måte underleverandørene gjennomførte oppdragene, for eksempel hvilke underleverandører som disse underleverandørene brukte. Det er til en viss grad forståelig, i og med at det er tale om oppdrag som ble gjennomført for 6-10 år siden.

Lagmannsretten mener også at vitneforklaringene var forholdsvis uklare når det gjaldt hvilken rolle X hadde ved utførelsen av oppdragene. Selv om de fleste forklarte at X ikke blandet seg i gjennomføringen av oppdragene, kom det også frem at X ble koblet inn dersom det oppstod problemer. Lagmannsretten mener således at vitneforklaringene ikke gir noe vesentlig bidrag når det gjelder den vurdering retten må gjøre i forhold til hvor selvstendige underleverandørene var ved gjennomføringen av oppdragene.

Lagmannsretten vil også bemerke at flere av vitnene har sammenfallende interesser med X i sakskomplekset, ved at de er eller har vært i søkelyset fra politi og/eller skattemyndigheter. Lagmannsretten legger derfor begrenset vekt på disse vitneforklaringene, i den grad de ikke kan underbygges med annen dokumentasjon eller bevisføring.

Som det har fremkommet finnes det knapt tidsnær, skriftlig dokumentasjon som kan underbygge at det ble levert entreprisetjenester fra underleverandørene. Lagmannsretten mener at bevisførselen for lagmannsretten underbygger Xs anførsel om at mannskapslister og annen rapportering ikke reflekterte de formelle ansettelsesforhold. Derimot mener lagmannsretten at vitneforklaringene ikke underbygger Xs anførsel om at underleverandørene hadde resultatansvar og en selvstendig rolle ved utførelsen av sine oppdrag. Det vises til lagmannsrettens vurderinger ovenfor.

### **Måten malearbeidet i de ulike prosjektene ble gjennomført på**

X anførte med styrke for lagmannsretten at skattemyndighetene ikke hadde forstått hvordan malerbransjen og prosjektene fungerte. Det ble vist til at i prosjektene var malearbeidet gjennomgående det arbeidet som kom til slutt. Det måtte ofte utføres under betydelig tidspress. Det var derfor ofte helt nødvendig å «kaste inn» store ressurser på kort varsel. X kunne ikke ha egne ansatte for å ta disse bemanningstoppene. Ett av konkurransefortrinnene til X var derfor nettopp at de hadde et nettverk av underleverandører som de kunne engasjere på kort varsel.



Flere av vitnene fra oppdragsgiverne til X bekreftet for lagmannsretten at det ofte var behov for store mannskapsstyrker mot slutten av et prosjekt, og at X var flinke til å fremskaffe dette på kort varsel.

Lagmannsretten betviler ikke fremstillingen til X på dette punkt. Det kan forklare en forholdsvis utstrakt bruk av underleverandører. Etter lagmannsrettens syn sier det imidlertid ikke så mye om hvordan slike arbeider da ble gjennomført, for eksempel i hvilken grad X styrte og kontrollerte arbeidet, eller om arbeidet ble satt ut i selvstendige entrepriser. Lagmannsretten kan heller ikke se at denne egenskapen ved malerbransjen eller ved Xs virksomhet for øvrig har betydning ved vurderingen av om Xs underleverandører har levert tjenester i virksomhet.

### **Konstaterte straffbare forhold hos personer/selskaper med tilknytning til X**

Staten har under ankeforhandlingen brukt noe tid på å dokumentere andre saker som omhandler fiktiv fakturering og hvor selskaper eller personer involvert i vårt sakskompleks har vært implisert. Staten har anført at sakene viser et modus operandi som X er en del av.

X har anført at disse sakene er denne saken uvedkommen og uansett ikke underbygger at X har et tilsvarende modus operandi.

Lagmannsretten mener sakene har en viss relevans og skal kort vise til de viktigste.

I tilståelsesdom fra Oslo tingrett 6. november 2009 ble N05 dømt for grovt heleri. Grunnlaget var at han hadde tatt ut betydelige kontantbeløp fra to kontoer han disponerte. Opplegget var basert på fiktiv fakturering i malerbransjen. Dommen mot N05 ble opprettholdt av Borgarting lagmannsrett i dom 22. januar 2010. Det følger av lagmannsrettens premisser at N05 hadde opprettet et fiktivt firma som utstedte fiktive fakturaer og at han også fikk «sin bror og tre andre til å gjøre det samme». I avhør med politiet refererte N05 til sin bror, N04, som også skal ha opprettet et firma i sitt navn som het «LAGOS MAL eller lignende».

Lagos Mal Consult N04 er en av underleverandørene til X som ble underkjent i vedtaket. X fradragsførte i 2009 fakturaer for ca. 1,7 millioner kroner (eksklusiv mva) hvor Lagos Mal Consult er oppført som utsteder.

Lagmannsretten nevner også at N05 i avhør har implisert X. I avhør 5. august 2009 heter det følgende:

Siktete sier at han har sett at det er utført arbeid i selskapene som har innbetalt penger på hans konto. Imidlertid vet han ikke om de gjorde akkurat den jobben som ble innbetalt på hans konto. Dette selskapet sier siktede het X AS. Dersom X AS hadde for mye å gjøre sendte de penger til siktedes konto. Disse pengene ble gitt til Toni som skulle bruke de til å gi oppdraget til et annet selskap og betale de med pengene. Toni er venn med sjefen i X AS. Siktede tror sjefen i X AS het C.

I dom av Oslo tingrett 22. november 2012 ble N09 dømt for blant annet fiktiv fakturering gjennom to selskaper. N09 erkjente at han hadde vært med på fiktiv fakturering fra blant annet Lavore Malerfirma.

Lavore Malerfirma er en av de underleverandørene til X som ble underkjent i vedtaket. X har fradragsført fakturaer for omkring 1,1 millioner kroner hvor Lavore Malerfirma har stått som fakturautsteder.

I rettskraftig dom fra Borgarting lagmannsrett 19. april 2016 ble N07 dømt til fengsel i fem år, blant annet for grovt heleri. N07 var reell eier, styre- og daglig leder i blant annet enkeltpersonforetakene N08 Malerarbeid N08 og Aktiv Maler Service N07. Disse selskapene overførte betydelige summer til en rekke selskaper som fremstod som underleverandører. Blant disse var Donat Ren-Maler og Dea Bygg. Alle de fire forannevnte selskapene er blant de 30 underkjente underleverandørene i vedtaket.

Borgarting lagmannsretts dom la til grunn som ubestridt at alle underleverandørene til N08 Malerarbeid og Aktiv Maler Service var uten realitet og at fakturaene derfra var fiktive. Lagmannsrettens flertall (alle utenom en dommer) fant det også bevist at N07 var klar over dette og dermed hadde handlet forsettlig.

Det foreligger også en rekke andre rettsavgjørelser fra tingrett og lagmannsrett som omhandler problemstillinger knyttet til fiktiv fakturering. I flere av disse dommene legges det til grunn at flere av selskapene som X har benyttet som underleverandører, har hatt som funksjon å utstede fiktive fakturaer for å motta betydelige beløp som så tas ut i kontanter. Dette gjelder blant annet selskapene Perfect Bygg AS, EB N11, Totalpro Dobrowolski, Sega Service og Drini X. Lagmannsretten ser ikke noen grunn til å redegjøre nærmere for disse sakene.

Lagmannsretten skal bemerke at - foruten i et noe uklart politiavhør av N05 - er ikke X direkte implisert i noen av de sakene som er fremlagt for lagmannsretten. Sakene underbygger imidlertid statens anførsel om at en del av de underleverandørene X har mottatt fakturaer fra, er rene uttaksselskaper uten noen reell næringsvirksomhet. De fremlagte dommene indikerer således at det er lite sannsynlig at disse underleverandørene har vært i noen posisjon til å utføre det arbeidet som fakturaene gir uttrykk for er utført, og som partene er enige om faktisk har blitt utført. Dette trekker dermed i retning av at det må være X som har stått for utførelsen av arbeidet, særlig der X har mottatt fakturaer direkte fra disse uttakssleddene og ikke via et mellomledd.

### **Foreløpig oppsummering**

Lagmannsretten konstaterer først at det gjennomgående er svært begrenset dokumentasjon på kontraktsrelasjonene mellom X og underleverandørene. Dette gjør det vanskeligere å klarlegge om underleverandørene leverte reelle entrepriser eller ei. Lagmannsretten mener at X må ta risikoen for den usikkerheten dette medfører.

Flere av de forhold som er gjennomgått ovenfor bidrar til å gi X en utstrakt kontroll over underleverandørene. Som en konsekvens *reduserer dette underleverandørenes selvstendighet*. Det vises til det lagmannsretten har pekt på når det gjelder det etablerte faktureringsystemet, systemet for vareinnkjøp, manglende bruk av kreditnotaer, og - for en del av underleverandørene - eksemplene på utført arbeid forut for registrering, samt nærheten i blankettnummering for noen av fakturaene.

Det er også flere elementer som tyder på at flere av underleverandørenes angivelige virksomhet ikke har hatt den *varigheten og omfanget* som kreves for å ha etablert en næringsvirksomhet. Det

vises til eksemplene på manglende rapporteringer til offentlige myndigheter av blant annet ansatte. Flere av underleverandørene har dessuten ikke hatt kapasitet til å utføre det arbeidet som er fakturert til X.

Lagmannsretten vil også peke på de eksemplene av straffbar fiktiv fakturering som er konstatert i flere saker og som involverer flere av Xs underleverandører. Lagmannsretten mener at dette vanskelig kan være tilfeldig, og at det er mest sannsynlig at X har vært innforstått med at flere av selskapets underleverandører har fungert som rene uttaksledd og ikke har hatt noen reell virksomhet. Det arbeidet som er utført og som disse underleverandørene har fakturert mener lagmannsretten har vært styrt og kontrollert av X.

Lagmannsretten har merket seg den vitneførsel som ble tilbudt fra X - med vitner både fra oppdragsgivere og underleverandører - men finner ikke at denne bevisførselen endrer vurderingene. Det vises til vurderingene gjort ovenfor.

### **6.2 Konkret vurdering av vedtakets konklusjoner for ulike grupper av underleverandører**

#### **Innledning**

Lagmannsretten skal i denne saken vurdere gyldigheten av skattekontorets vedtak. Det er da ikke nødvendig å gå nærmere inn på om det eventuelt foreligger lovbrudd hos selskaper i sakskomplekset, eller vurdering av mulig forsett eller formål hos selskaper eller enkeltpersoner. Det er tilstrekkelig å konstatere at det ikke er levert tjenester som ledd i selvstendig næringsvirksomhet.

På den annen side gjør bokettersynsrapporten og vedtaket en konkret vurdering av 33 underleverandører, hvorav 30 ble underkjent basert på at vilkårene for entrepriser ikke forelå. Lagmannsrettens konklusjon ovenfor løser ikke uten videre gyldighetsspørsmålet for den enkelte underleverandør. Vurderingstemaene og de faktiske forhold som gir grunnlag for konklusjonene er imidlertid i stor grad sammenfallende. Det er derfor ikke nødvendig for lagmannsretten å gå i detalj for hvert enkelt selskap. Lagmannsretten vil derfor i det følgende nærmere kommentere ulike grupper av underleverandører.

#### **Rene uttaksledd - ingen næringsvirksomhet konstatert**

Den første gruppen består av underleverandører hvor skattemyndighetene har lagt til grunn at det ikke er sannsynlig at det har blitt drevet næringsvirksomhet. For alle utenom ett av selskapene (Marbygg Mariusz Skrzecz) har lagmannsretten fått dokumentert at det er tale om såkalte uttaksledd, ved at det er tatt ut betydelige kontantbeløp rett etter det har kommet innbetalinger fra X og/eller andre selskaper. De fleste av dem har heller aldri innrapportert noen ansatte til norske myndigheter.

De selskapene som er omfattet i denne gruppen er følgende:

- Da Vinci Ismailj Ismailji
- Sega Service Saban Arifi
- Totalpro Dobrowolski
- Clasic Bygg og Maling AS
- Lavore Malerfirma

- Marbygg Mariusz Skrzecz
- Lagos Mal Consult
- Donat Ren-Maler N06

Vedtaket legger for disse selskapene til grunn at det er bevist utover enhver rimelig tvil at de ikke har levert entreprisetjenester i henhold til det de har fakturert X for. Unntaket er Da Vinci Ismailj Ismailj der vedtaket legger til grunn at dette er bevist med klar sannsynlighetsovervekt.

For disse underleverandørene mener lagmannsretten det er bevist utover enhver rimelig tvil at de ikke har levert entreprisetjenester til X. Lagmannsrettens overordnede bevisvurdering gjort ovenfor får anvendelse også for disse selskapene. Lagmannsretten peker særlig på at selskapene ikke har hatt ansatte, det har ikke blitt funnet spor av transaksjoner som kjennetegner normal forretningsvirksomhet og de har i det alt vesentlige blitt brukt som uttaksledd.

X har innvendt at det at Skatt øst ikke har funnet virksomhetene ikke betyr at de ikke har eksistert, men kun at de ikke har ønsket å bli funnet av skattemyndighetene. Eventuell uregelmessige forhold hos underleverandørene kan ikke bebreides X og kan heller ikke anses som noe bevis for at arbeidet ikke er levert.

Lagmannsretten er ikke enig i dette. Det er på det rene at det er utført arbeid som samsvarer med det som følger av fakturaene. Spørsmålet blir da hvem som har styrt og organisert dette arbeidet. Lagmannsretten mener man da kan se bort fra muligheten for at dette har blitt gjort av noen av de åtte ovennevnte underleverandører det her er tale om. Selskapene fremstår i alle henseender som rene uttaksledd for betalinger som søkes unndratt skatte- og avgiftsbehandling. Lagmannsretten utelukker ikke at enkelte av disse selskapene kan ha stilt mannskaper til disposisjon for X, men lagmannsretten er enig med det som uttales i vedtaket om at det i så fall har vært tjenester ytt i eller utenfor tjenesteforhold, og ikke i virksomhet. Hvis slike tjenester er ytet, er det klart mest sannsynlig at arbeidet har vært styrt og kontrollert av X.

### **Selskaper hvor det kan ha skjedd en viss næringsvirksomhet**

Den neste gruppen består av 20 underleverandører av noe ulik karakter. Et fellestrekk er at skattemyndighetene har lagt til grunn at det kan ha skjedd en viss virksomhet i selskapene. For de fleste av selskapene har skattemyndighetene i sine vurderinger også lagt vekt på at selskapene ikke har hatt tilstrekkelig med ressurser til å utføre det arbeidet som fakturaene gir uttrykk for. Dette er gjennomgående basert på hva selskapene har innrapportert til offentlige myndigheter om ansatte og engasjerte underleverandører. For øvrig har vedtaket lagt vekt på flere av de andre momentene som er gjengitt ovenfor i lagmannsrettens bevisvurdering.

Selskapene i denne gruppen er de følgende:

- AD Malerarbeid Arben Deliu
- AD Malerarbeid AS
- Aktiv Bygg & Vedlikehold B Joelle
- Aktiv Maler Service N07
- Lerdal Universal Michelle Lerdal Hagen
- Louvros Malerfirma
- Fix Murer & Maler Service

- Perfect Bygg AS
- Saba Maler Arbeid Musa Gerbeshi
- Hans Malerfirma
- Norgessystem Mur & Puss
- Dior Service Arifi Gzim
- EB N11
- Malerfirma Kelmendi
- N08 Maler Arbeid N08
- Drini X Arben Stojku
- Daloni Maler og Bygg
- Dea Bygg
- X Kompani Urszula Stefania Mosieznia
- Ornela Renhold

For selskapene i denne gruppen legger vedtaket til grunn at det er «klart sannsynliggjort» at selskapene ikke har levert entreprisetjenester i henhold til det fakturerte.

Lagmannsretten viser til sine overordnede vurderinger ovenfor. Heller ikke for disse selskapene anses det nødvendig å redegjøre i detalj for vurderingene for hver enkelt underleverandør. Det har ikke under bevisføringen for lagmannsretten kommet frem noen særskilte opplysninger for noen av disse selskapene - utover det som er behandlet ovenfor under lagmannsrettens overordnede bevisvurdering. For alle disse selskapene gjelder gjennomgående at arbeidene er utført på den måten som er beskrevet ovenfor, og dermed at X har hatt den kontroll på gjennomføringen som lagmannsretten la til grunn ovenfor under den overordnede bevisvurderingen. Det har derfor ingen avgjørende betydning at ikke alle selskapene i denne gruppen har eksempler på alle de ulike bevismomentene lagmannsretten har gjennomgått ovenfor.

Lagmannsretten vil særskilt nevne Malerfirma Kelmendi. Dette er den underleverandør av de som vedtaket underkjenner som har fakturert mest til X. For lagmannsretten har X dokumentert flere kreditnotaer knyttet til dette selskapet, for å underbygge at Malerfirma Kelmendi hadde resultatansvar.

Denne underleverandøren har over fire år fakturert X for nesten 20 millioner kroner, inklusiv merverdiavgift. Retten har fått dokumentert en håndfull kreditnotaer, på til sammen omkring 410 000 kroner. Dette fremstår som en svært lav andel. Det ser heller ikke ut til at det har vært noen særlig grad av diskusjon mellom X og Malerfirma Kelmendi omkring kreditnotaene, noe man skulle ha forventet dersom Malerfirma Kelmendi hadde et reelt resultatansvar for leveransen.

Det er også lagt vekt på at underleverandørene i denne gruppen gjennomgående ikke har hatt ressurser - i henhold til hva de har rapportert til offentlige myndigheter - til å utføre arbeidet det er fakturert for. Det arbeidet fakturaene gir uttrykk for har imidlertid blitt utført av noen. X har anført at det da må legges til grunn at arbeidet er utført i regi av underleverandørene, og at X ikke kan lastes for at underleverandørene eventuelt har benyttet svart eller ulovlig arbeidskraft.

Lagmannsretten er ikke enig i dette. Sett i sammenheng med bevisbildet for øvrig finner lagmannsretten det klart mest sannsynlig at arbeidet er utført i regi av og under kontroll av X. Lagmannsretten utelukker ikke at enkelte av disse selskapene kan ha stilt mannskaper til

disposisjon for X, men lagmannsretten er enig med det som uttales i vedtaket om at det i så fall har vært tjenester ytt i eller utenfor tjenesteforhold, og ikke i virksomhet. Hvis slike tjenester er yttet, er det klart mest sannsynlig at arbeidet har vært styrt og kontrollert av X.

**Selskaper som har drevet mer omfattende næringsvirksomhet - men hvor vedtaket legger til grunn at det ikke foreligger entrepriser overfor X**

Den siste gruppen består av de to følgende selskapene:

- Maler Expert Haziri
- Din Maler Evis Mumajesi

Det som er særegent for disse to selskapene er at de begge i særlig grad har hatt også andre oppdragsgivere utover X. Det er således ingen tvil om at disse selskapene har drevet reell næringsvirksomhet i visse sammenhenger. Vedtaket legger imidlertid til grunn at i relasjonen til X har det ikke vært tale om reelle entrepriser.

Lagmannsretten har også fått en del vitneførsel om disse selskapene. Både Fitim Haziri og Evis Mumajesi forklarte seg for retten. Begge forklarte at de selv styrte sine egne prosjekter, også når X var oppdragsgiver. Flere av vitnene fra oppdragsgiverne til X kunne også huske disse to selskapene som underleverandører til X.

For Maler Expert Haziri konkluderer vedtaket med at det er klart sannsynliggjort at selskapet ikke har levert entreprisetjenester i tråd med det fakturerte. For Din Maler Evis Mumajesi legger vedtaket til grunn at dette er sannsynliggjort.

For disse to selskapene kommer spørsmålet om vilkårene for at det er utført tjenester i næringsvirksomhet særlig på spissen.

Lagmannsretten finner for begge disse selskapene at det er klart sannsynliggjort at det ikke er levert entreprisetjenester til X. Lagmannsretten viser til sine overordnede kommentarer ovenfor. Selv om disse to selskapene i visse sammenhenger har utøvet reell næringsvirksomhet, har de i relasjonen til X operert på en helt annen måte enn de har gjort i sin øvrige næringsvirksomhet. I sin øvrige virksomhet har de for en stor del kjøpt inn egne materialer, mens de når X var kunde har benyttet seg av den vareinnkjøpsordningen som er beskrevet tidligere. Videre har de i oppdrag for andre enn X regulært inngitt tilbud og inngått kontrakter og spesifisert arbeidet. I oppdragene utført for X har dokumentasjon og notoritet også fra disse to selskapene imidlertid gjennomgående vært på samme nivå som for de øvrige underleverandørene til X. X må også i forhold til disse to underleverandørene ta risikoen for den usikkerheten den manglende dokumentasjonen medfører.

Basert på vitneførselen for lagmannsretten betviler ikke retten at selskapene har eksistert, at de har vært på arbeidsplassen under ulike prosjekter for X og at representanter for oppdragsgiverne har vært klar over at selskapene har vært etablert som selvstendige selskaper. I forhold til vurderingen av om det foreligger reelle entrepriser er det imidlertid ikke avgjørende. Det avgjørende er her om disse to underleverandørene har hatt en slik rolle i prosjektene at de oppfyller kriteriene for entreprisetjester.

Lagmannsretten finner da - etter en samlet vurdering og med henvisning til de overordnede vurderingene ovenfor - at X har hatt kontroll og styring også i de prosjektene der disse to underleverandørene har vært involvert. X har ikke kunnet vise at disse underleverandørene har noen mer selvstendig stilling enn de andre underleverandørene eller at det arbeidet de har utført reelt sett har vært utført for disse to underleverandørenes regning og risiko. Lagmannsrettens konklusjon er dermed at heller ikke disse to underleverandørene har levert entreprisetjenester til X.

## **7 Rettsanvendelsen**

### **7.1 Innledning - skjønnsadgangen**

Lagmannsretten har ovenfor konkludert med at underleverandørene ikke har levert entrepriser som gir X rett til å fradragføre kostnadene slik de har gjort. Vedtaket baserer seg videre på at X må anses som arbeidsgiver og at vilkårene for å gjennomføre summarisk fellesoppgjør er oppfylt. Dette vurderes av lagmannsretten nedenfor i punkt 7.2.

X har imidlertid også anført at det ikke foreligger skjønnsadgang overhodet. Det anføres at det følger av skatteloven § 6-1 at det skal gis fradrag for kostnad «som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Etter ligningsloven § 8-2 nr. 1 kan ligningsmyndighetene gjennomføre skjønnslikning når de finner at skattyters oppgaver «ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på».

X anfører at dersom fakturaene til underleverandørene anses pådratt for å «erverve, vedlikeholde eller sikre» skattepliktig inntekt, foreligger det ikke nødvendigvis skjønnsadgang. Dersom underleveransen anses som innleie av arbeidskraft, vil det i utgangspunktet ikke foreligge skjønnsadgang. Dette må gjelde selv om underleverandøren ikke driver virksomhet eller driver sin virksomhet med svart/ulovlig arbeidskraft. Det er først dersom det kan konstateres at X har deltatt i den ulovlige virksomheten at kostnadene reflektert i fakturaene ikke kan sees på som reelle utgifter, og det således vil foreligge skjønnsadgang.

Lagmannsretten er ikke enig i dette. Vedtaket baserer seg på at vilkårene for å gjennomføre summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9-5 nr. 8 er oppfylt. Dersom vilkårene for å gjennomføre summarisk fellesoppgjør etter denne bestemmelsen er oppfylt, er det etter lagmannsrettens syn ikke noe tilleggsvilkår av den type X oppstiller. Derimot vil det kunne ha betydning for om vilkårene for summarisk fellesoppgjør foreligger, om det foreligger innleie av arbeidskraft. Dette kommer lagmannsretten tilbake til rett nedenfor.

### **7.2 Summarisk fellesoppgjør**

#### **Grunnlaget for summarisk fellesoppgjør**

Ligningsloven § 9-5 nr. 8 oppstiller vilkårene for å gjennomføre summarisk fellesoppgjør. Bestemmelsen lyder som følger:

Når arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige oppgaver over ytelser til ansatte, og det medfører uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte, kan skattekontoret gjøre vedtak om at det, i stedet for å foreta endring av ligning på den enkelte ansattes hånd, skal foretas et summarisk oppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgiverens hånd (summarisk fellesoppgjør). Vedtaket kan påklages av arbeidsgiver etter reglene i § 9-2.

Lagmannsretten har ovenfor konkludert med at ytelsene fra underleverandørene ikke skulle ha vært bokført og innberettet som kostnader til entreprise. Vilkåret om at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er dermed oppfylt.

Lagmannsretten finner det også klart at det vil medføre uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte som har mottatt ytelser fra X. Det er tale om 30 underleverandører med et ukjent antall mottakere av ytelser.

X har heller ikke bestridt at de to vilkårene gjengitt ovenfor er oppfylt, gitt at det foreligger endringsadgang.

X anfører derimot at de ikke kan anses som «arbeidsgiver» etter bestemmelsen og at de som har mottatt ytelsene ikke har vært «ansatte» hos dem. Vilkårene for summarisk fellesoppgjør foreligger derfor ikke. Det er blant annet vist til dom fra Borgarting lagmannsrett 26. januar 2015 (LB-2014-66489 (Jaktlia)).

Staten har anført at begrepene «ansatte» og «arbeidsgiver» må tolkes i samsvar med lovverket for øvrig, og at X automatisk er ansvarlig for arbeidsgiveravgift og skattetrekk med mindre de kan påvise at det foreligger en entreprise. Det er vist til Borgarting lagmannsretts dom 24. mai 2016 (LB-2015-115085 (Klemet Karlsen)).

I Jaktlia-dommen fant lagmannsretten at det ikke var tilstrekkelig for å anvende reglene om summarisk fellesoppgjør å konstatere at det ikke forelå et reelt entrepriseforhold. I tillegg må det vurderes separat og konkret om det er tilstrekkelige holdepunkter for å si at arbeiderne også var ansatt hos oppdragsgiver og at det er skattemyndighetene som har bevisbyrden for å sannsynliggjøre dette.

Synspunktet i Jaktlia-dommen ble fraveket i Klemet Karlsen-dommen. Her ble det - med henvisning til øvrig lovgivning på området - lagt til grunn at vilkårene for å gjennomføre summarisk fellesoppgjør også fikk anvendelse for ytelser for arbeid til personer utenfor tjenesteforhold, og som ikke nødvendigvis er å anse som ansatte i arbeidsrettslig forstand.

Lagmannsretten nevner at Klemet Karlsen-dommen er anket til Høyesterett, som har tillatt anken fremmet for så vidt den gjelder den generelle rettslige forståelsen av begrepet «ansatte» i ligningsloven § 9-5 nr. 8.

Som nevnt ovenfor har det i skatte- og avgiftsretten betydning i flere relasjoner om man anses som arbeidsgiver. Arbeidsgiver har etter skattebetalingsloven § 5-4 første ledd for det første *plikt til å foreta forskuddstrekk* i lønn og «andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10», jf. § 5-6 første ledd bokstav a). Av skatteloven § 5-10 første ledd bokstav a) følger det at forskuddstrekk



således skal gjøres i lønn og «annen godtgjørelse vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold, men ikke i virksomhet».

For det andre følger det av folketrygdloven § 23-2 første ledd at arbeidsgiveren skal *betale arbeidsgiveravgift* av «lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold». Av bestemmelsens annet ledd følger det at arbeidsgiveravgift ikke skal betales når arbeidet eller oppdraget er «utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet».

Av ligningsloven § 5-2 nr. 1 følger det, for det tredje, at *lønnsoppgaver skal inngis* av den som har utbetalt blant annet «lønn og annen godtgjøring for arbeid».

De ovenstående pliktene er ikke begrenset til de som er arbeidsgivere i tradisjonell arbeidsrettslig forstand. Det følger av sitatene gjengitt ovenfor at det relevante vurderingstemaet ikke er om en ytelse er gitt av en arbeidsgiver til en ansatt, men om ytelsen er mottatt i (nærings)virksomhet eller ikke. Det er således klart at trekkplikt og plikt til å betale arbeidsgiveravgift påhviler også de som mottar arbeid «utenfor tjenesteforhold», så lenge arbeidet ikke er utført som ledd i virksomhet.

Etter lagmannsrettens syn får de ovenstående systembetraktninger betydning også for forståelsen av reglene om summarisk fellesoppgjør.

Reglene om summarisk fellesoppgjør kom inn i ligningsloven ved lov 18. juni 1993. Bakgrunnen for lovforslaget var at skattemyndighetene i forbindelse med bokettersyn i enkelte store selskaper - som hadde en mobil arbeidsstokk med ansatte både i Norge og utlandet - hadde avdekket manglende lønnsinnberetning når det gjaldt skattepliktige ytelser til ansatte, se nærmere Ot.prp.nr.100 (1992-1993), punkt 4.1. Som et alternativ til ordinær korrigerende ønsket departementet en forenklet løsning hvor skattemyndighetene kunne pålegge «arbeidsgiver et summarisk oppgjør for den skatt og den arbeidsgiveravgift som pga. mangelfull lønnsinnberetning ikke er blitt innbetalt», se punkt 4.5.1 i proposisjonen.

Proposisjonen bruker gjennomgående begrepene «arbeidsgiver» og «ansatt». Denne begrepsbruken fant også veien inn i ligningsloven § 9-5 nr. 8. Det fremkommer imidlertid av proposisjonen at formålet med lovendringen var å få en forenklet ligningsbehandling der plikten til å foreta korrekt skattetrekk og innberetninger ikke var oppfylt. Det er ikke forhold i forarbeidene som tilsier at lovgiver ikke ønsket å gjøre reglene om summarisk fellesoppgjør anvendelig overfor alle som ikke overholdt plikten til å foreta korrekt skattetrekk og innberetninger. Tvert i mot er det i proposisjonen uttalelser som trekker i retning av at reglene skal få anvendelse i alle tilfeller der pliktene til å foreta forskuddstrekk og innberetning av lønn har blitt forsømt. Det vises for eksempel til proposisjonen punkt 4.5.5, der den tekniske gjennomføringen av regelen behandles. Der fremstår det at endringene skal få generell anvendelse, og det vises også til at reglene om arbeidsgiveravgift får anvendelse både i og utenfor tjenesteforhold, uten at det tas noe forbehold om at reglene om summarisk fellesoppgjør kun skal gjelde i tjenesteforhold, basert på en mer arbeidsrettslig forståelse av begrepene arbeidsgiver og ansatt.

Lagmannsretten nevner også at forskrift om summarisk fellesoppgjør (forskrift 20. november 1997 nr. 1181) benytter begrepene «arbeidsgiver» og «ansatt». Heller ikke her defineres

begrepene nærmere. Det er imidlertid også i forskriften indikasjoner på at forskriftsgiver antok at forskriften skulle få anvendelse på alle tilfeller der det ikke er levert eller det er levert uriktige eller ufullstendige oppgaver over blant annet lønn og annen godtgjøring for arbeid, jf. henvisningen i § 2 nr. 1 til ligningsloven § 6-2 (skal nå være § 5-2). I § 2 nr. 2 tredje ledd henvises det også til «skattytere som ikke kan identifiseres». Her brukes ikke begrepet arbeidstaker eller ansatt.

Lagmannsretten vil også påpeke at begrepene «arbeidsgiver» og «arbeidstaker» eller «ansatt» ikke har noen entydig forståelse. Det er tidligere vist til at skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c) definerer en arbeidsgiver som den som «utbetaler lønn eller annen godtgjørelse» som det skal foretas forskuddstrekk i. Det er ikke tvilsomt at definisjonen av arbeidsgiver i denne relasjonen dermed også inkluderer oppdragsgivere som betaler godtgjørelse utenfor tjenesteforhold, så lenge det ikke skjer i virksomhet, jf. skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav a), jf. skatteloven § 5-10.

Skatteloven definerer ikke begrepene arbeidstaker eller arbeidsgiver. Det følger imidlertid av skatteloven § 5-10 at fordel vunnet ved arbeid inkluderer blant annet lønn og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid «i og utenfor tjenesteforhold».

Folketrygdloven definerer heller ikke hvem som er arbeidsgiver. Det følger imidlertid av § 23-2 første og annet ledd at plikten til å betale arbeidsgiveravgift påligger den som betaler «lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold» så lenge arbeidet eller oppdraget ikke er «utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet». Folketrygdloven definerer derimot i § 1-8 begrepet arbeidstaker som «enhver som arbeider i en annens tjeneste for lønn eller annen godtgjørelse». Om denne bestemmelsen heter det i Ot.prp.nr.29 (1995-1996) følgende:

Skatteetatens lønnstakerbegrep er således mer omfattende enn arbeidstakerbegrepet etter folketrygdloven, og omfatter både ansatte lønnstakere og ikke-ansatte lønnstakere. Som ikke-ansatte lønnstakere regnes frilansere og andre med arbeid og oppdrag utenfor tjenesteforhold som ikke er ledd i selvstendig næringsvirksomhet.

Når det gjelder sykepenger og yrkesskade, sonderer folketrygdloven mellom arbeidstakere, oppdragstakere (frilansere) og selvstendig næringsdrivende.

Departementets utkast til definisjon og anvendelse av begrepene tar som i dag sikte på å følge skatteetatens praksis i sondringen mellom lønnstakergruppene på den ene siden og selvstendig næringsdrivende på den andre siden. En slik todelt sondring er tilstrekkelig for utkastets kapittel 4 om stønad under arbeidsløse og kapittel 23 om finansiering.

Ligningsloven - hvor reglene om summarisk fellesoppgjør er inkludert - har ingen legaldefinisjon av begrepene arbeidsgiver eller arbeidstaker. Av reglene om opplysningsplikt for tredjepart følger det i § 5-2 at den som har utbetalt blant annet «lønn og annen godtgjøring for arbeid» skal gi opplysninger om dette etter a-opplysningsloven (lov 22. juni 2012 nr. 43).

Etter lagmannsrettens syn viser begrepsbruken som er gjennomgått ovenfor at arbeidsgiver- og arbeidstakerbegrepene i skatte- og avgiftsretten har et bredere nedslagsfelt enn i tradisjonell arbeidsrett. Begrepene omfatter også tjenester og oppdrag utenfor de rene ansettelsesforhold, så

lenge det ikke er tale om virksomhet. Lagmannsretten mener det er naturlig å tolke begrepene på denne måten også i relasjon til reglene om summarisk fellesoppgjør i ligningsloven.

Lagmannsretten har også vurdert forholdet til legalitetsprinsippets krav til klar hjemmel i lov for regler som pålegger borgerne byrder, jf. for så vidt førstvoterendes uttalelser om summarisk fellesoppgjør i Rt-2001-1661. Etter lagmannsrettens oppfatning er rettens tolkningsresultat en presiserende tolkning av ligningsloven § 9-5 nr. 8. Det oppstår dermed ikke noen problemstilling i forhold til legalitetsprinsippet.

Lagmannsretten konkluderer dermed med at det er grunnlag for å gjennomføre summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift.

### **Domstolenes prøvingsadgang**

Ved gjennomføring av summarisk fellesoppgjør benyttes et beregningsgrunnlag og en skattesats. Beregningsgrunnlaget - som er grunnlaget for beregningen av kravene mot arbeidsgiver - skal som hovedregel fastsettes til «det dobbelte av verdien av de skattepliktige ytelser», jf. forskriften § 6 nr. 1 første setning. Beregningsgrunnlaget har betydning både for kravet på skatt og kravet på arbeidsgiveravgift, jf. forskriften § 10 nr. 3 og 4.

Skattesatsen har bare betydning for fastsettelsen av kravet på skatt. Satsen skal som hovedregel settes til 50 prosent, jf. § 6 nr. 2 første setning. Dersom «særlige hensyn taler for det» og «det synes klart at marginalsatten for den aktuelle gruppen ansatte vil være vesentlig lavere», kan satsen fastsettes til 35 prosent, jf. § 6 nr. 2 annen setning.

Det følger av forskriften § 6 nr. 1 siste setning at når skattesatsen settes til 35 prosent, skal beregningsgrunnlaget ikke settes til det dobbelte av de skattepliktige ytelser, men ved å multiplisere de skattepliktige ytelsene med 1,5385. Denne endringen kom inn med virkning fra og med inntektsåret 2010. Endringen ser ut til å ha sin bakgrunn i dommen fra Høyesterett i Rt-2001-1661, der Høyesterett la til grunn at det var i strid med hjemmelsgrunnlaget i ligningsloven § 9-5 nr. 8 å fastsette beregningsgrunnlaget til det dobbelte av de mottatte ytelser når skattesatsen ble satt til 35 prosent. Lagmannsretten legger dermed til grunn at forskriftens ordlyd etter endringen i 2010 får anvendelse også for perioden forut for 2010, slik at beregningsgrunnlaget må justeres ned dersom skattesatsen må settes til 35 prosent.

X har anført at den skattesatsen som er benyttet i det summariske fellesoppgjøret er for høy. Vedtaket har benyttet hovedregelen om en skattesats på 50 prosent, jf. forskrift om summarisk fellesoppgjør § 6 nr. 2 første setning. X mener at satsen på 35 prosent i forskriftens § 6 nr. 2 annen setning burde ha vært benyttet.

Staten har anført at det er begrenset myndighet for domstolene til å prøve om vilkårene er oppfylt. Det er anført at vurderingstemaet - med utpreget skjønnsmessige vilkår - tilsier et fritt skjønn. Uansett er ikke vilkårene for å redusere skattesatsen til stede i denne saken.

Om skattemyndighetenes vurderinger er rettsanvendelsesskjønn eller fritt skjønn, avhenger av hva slags type vurderinger det er tale om å overprøve. Høyesterett har lagt til grunn at domstolene har full kompetanse ved overprøving av det skjønn ligningsmyndighetene har utøvet ved ligningsvedtak truffet med hjemmel i ligningsloven § 8-1 (ligning på grunn av selvangivelse), jf.

Rt-2009-105, avsnitt 112 (SEB Enskilda). Derimot har Høyesterett i flere avgjørelser antatt at ved overprøving av skjønnet i vedtak truffet etter ligningsloven § 8-2 (skjønnsligning), gjelder de begrensninger som følger av de alminnelige regler om fritt forvaltningsskjønn, jf. for eksempel Rt-2000-2014 (Flexivakt). I Rt-2012-1025 avgjorde Høyesterett at det samme gjaldt ved domstolenes overprøving av ligningsmyndighetenes skjønnsfastsettelse etter skatteloven § 13-1 tredje ledd (skjønnsfastsettelse ved interessefellesskap).

Lagmannsretten har ovenfor funnet at vilkårene for å foreta summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9-5 nr. 8 var oppfylt. Dette var et rettsanvendelseskjønn som lagmannsretten kunne prøve fullt ut.

Lagmannsretten viser først til at formålet med å innføre forenklet fellesoppgjør var å etablere en forenklet løsning hvor skattemyndighetene pålegger arbeidsgiver «et summarisk oppgjør» og hvor behovet i forarbeidene ble formulert som at man skulle kunne reise «mer omtrentlig beregnede bruttokrav» overfor arbeidsgiveren, se Ot.prp.nr.100 (1992-1993), side 9-10. Det ligger i dette at beregningene nødvendigvis må være mer sjablonmessige. Dette trekker i retning av en begrenset adgang for domstolene til å overprøve de vurderinger som ligningsmyndighetene har gjort. Det er etter lagmannsrettens syn således klart nok ikke anledning for domstolene til å overprøve forskriftens fastsettelse av beregningsgrunnlag og skattesats, selv om disse i et konkret tilfelle skulle slå skjevt ut overfor en skattyter. Dette måtte i tilfelle kreve et særskilt grunnlag, som for eksempel at en bestemmelse i forskriften manglet hjemmel i lov, slik tilfellet var i dommen i Rt-2001-1661. Noe slikt særlig grunnlag er ikke anført i vår sak, og lagmannsretten kan heller ikke se at noe slikt særlig grunnlag foreligger.

Selv om forskriften etablerer et sjablonmessig verdsettelsesgrunnlag er det ikke uten videre slik at alle elementer i forskriften ligger innenfor forvaltningens frie skjønn. Det som må vurderes særskilt, er om kriteriene for å redusere skattesatsen fra 50 prosent til 35 prosent gir uttrykk for et rettsanvendelseskjønn som domstolene kan prøve fullt ut.

Etter forskriften krever en slik nedjustering at to vilkår er oppfylt. For det første må det synes «klart at marginalsatsen for den aktuelle gruppen ansatte ville være vesentlig lavere» enn 50 prosent. For det andre må «særlige hensyn» tale for en reduksjon. Dersom disse to kumulative vilkårene er oppfylt, «kan» satsen settes til 50 prosent.

Kriteriet «særlige hensyn» er et utpreget skjønnsmessig kriterium og gir lite veiledning for innholdet i en eventuell overprøving fra domstolenes side. Også det forhold at forvaltningen er gitt en fakultativ adgang til å redusere skattesatsen dersom særlige hensyn foreligger - de «kan» redusere satsen - tilsier i utgangspunktet at domstolens prøvingsadgang er begrenset, jf. Høyesteretts dom i Rt-2015-1232, avsnittene 31 og 33.

Det siste kriteriet for en nedjustering - at det er klart at marginalsatten for de aktuelle ansatte er vesentlig lavere enn 50 prosent - er et mer objektivt målbart vilkår. Men i og med at dette vilkåret må komme i tillegg til «særlige hensyn» - og ikke for eksempel er nevnt som ett av de særlige hensyn det skal legges vekt på - kan ikke lagmannsretten se at det får avgjørende betydning at forskriften også inneholder et kriterium som er målbart.

Som det er påpekt i den foran nevnte Høyesterettsdom - som dog gjaldt et annet rettsområde - vil det i praksis være en nærhet mellom vurderingen av om særlige hensyn foreligger og om «kan"-skjønn skal benyttes. Om det foreligger særlige hensyn blir en betegnelse på avveiningsresultatet, jf. Rt-2007-257, avsnitt 42. Også i vår sak trekker dette i retning av at det skjønn som skal utøves er et fritt skjønn.

Det er antatt at dersom et vedtak er særlig inngripende for den private parten, kan det ut fra rettssikkerhetshensyn være grunn for domstolene til å være mer inngående i prøvingen enn ellers, jf. Rt-2015-1232, avsnitt 38. Dette kan ha betydning på skatte- og avgiftsområdet. I vår sak er det imidlertid tale om å benytte en unntaksregel for å redusere en skattebelastning. Det får derfor ingen spesiell betydning at det underliggende vedtaket gjelder illeggelse av et skatteansvar.

Lagmannsretten har etter det ovenstående kommet til at spørsmålet om unntaksregelen i forskriften for å redusere skattesatsen til 35 prosent, ligger innenfor skattemyndighetenes frie skjønn og kun er underlagt en begrenset domstolskontroll. Dette innebærer at lagmannsretten kan prøve om det skjønn som er utøvd er tilstrekkelig bredt og saklig, og at skjønnsresultatet ikke fremstår som åpenbart urimelig.

### **Skjønnsutøvelsen**

I vedtaket på side 97 står det følgende om fastsettelsen av skattesatsen ved gjennomføringen av det summariske fellesoppjøret:

I forskrift av 20. november 1997 nr. 1181 er det i § 6 inntatt bestemmelser om beløpsmessig beregningsgrunnlag:

1. Beregningsgrunnlaget, som er grunnlaget for beregning av kravene mot arbeidsgiver etter § 10, skal fastsettes til det dobbelte av verdien av de skattepliktige ytelser som den ansatte har mottatt og som ikke er innberettet. Beregningsgrunnlaget skal spesifiseres på identifiserte skattytere. For andre skattytere skal beregningsgrunnlaget angis samlet for bestemt antall/gruppe slik avgrensning gjort etter § 5 første ledd bokstav c annet punktum. Samlet beregningsgrunnlag skal spesifiseres pr inntektsår.
2. Skattesatsen, som skal anvendes på beregningsgrunnlaget etter nr 1. jf. § 10 nr 3 første punktum, skal fastsettes til 50 prosent.

Deretter beregnes kravet på skatt basert på en skattesats på 50 prosent.

Det ovenstående fremstår som et sitat fra forskriften, og i stor grad er det også det. I gjengivelsen av § 6 nr. 1 unnlater vedtaket imidlertid å gjengi den nye siste setningen som ble vedtatt i 2010 med virkning fra og med 2010, hvoretter beregningsgrunnlaget settes lavere når skattesatsen reduseres til 35 prosent. Videre gjengis heller ikke annen setning i § 6 nr. 2, som nettopp er hjemmelen for å redusere skattesatsen til 35 prosent. Denne bestemmelsen har vært inkludert i forskriften helt fra den ble vedtatt i 1997.

I bokettersynsrapporten står det på side 145 følgende om bruk av skattesats ved gjennomføring av det summariske fellesoppjøret:

Ved summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9-5 nr. 8 vil Skatt øst fastsette kravet på skatt, jf. forskrift av 20.11.1997 nr. 1181 § 10 nr. 3, etter vedtak om beregningsgrunnlaget (jf. § 6 nr.1) og skattesats (jf. § 6 nr. 2). Skattesatsen som skal anvendes på beregningsgrunnlaget skal normalt fastsettes til 50 %. Når særlige hensyn taler for det, og det synes klart at marginalsatsen for den aktuelle gruppen ansatte er vesentlig lavere, kan satsen fastsettes til 35 %. Skatt øst vet ikke hvem som uregistrert har fått utbetalt lønn og kan derfor ikke finne noe grunnlag for at satsen på 35 % skal benyttes og foreslår derfor at satsen fastsettes til 50 %.

I Xs tilsvaret til varsel om endring av ligning, som var basert på bokettersynsrapporten, kommenteres ikke skattesatsen i forskriften § 6 direkte. På generell basis fremsettes det imidlertid innvendinger mot den beregningsmåten som er anvendt, se for eksempel tilsvaret sidene 2 og 150.

I bokettersynsrapporten er man således oppmerksom på unntaksbestemmelsen om skattesats på 35 prosent, men foreslår - med en kort begrunnelse - at den ikke skal anvendes. I skattyters tilsvaret til rapporten bestrides skjønnsutøvelsen på generelt grunnlag. Det er da påtagelig at Skatt øst i vedtaket ikke behandler spørsmålet om anvendelse av unntaksbestemmelsen overhodet. Slik lagmannsretten ser det er det ingenting i vedtaket som tyder på at Skatt øst - da vedtaket ble truffet - i det hele tatt var klar over at det forelå en slik unntaksbestemmelse.

Lagmannsretten mener dermed at vedtaket på dette punkt lider av mangelfulle skjønnsgrunner. Det er for lagmannsretten ikke mulig å etterprøve om Skatt øst har utøvet et tilstrekkelig bredt og saklig skjønn som grunnlag for ikke å fastsette skattesatsen til 35 prosent.

Staten har - som en subsidiær anførsel for det tilfellet at lagmannsretten skulle ha ment at det var tale om et rettsanvendelsesskjønn - for lagmannsretten anført og argumentert for at vilkårene for å anvende satsen på 35 prosent uansett ikke er oppfylt. X har på sin side prinsipalt anført at domstolene har full prøvelsesrett, og har argumentert for at vilkårene for å bruke unntaksregelen er til stede. Lagmannsretten har vurdert om det av den grunn er forsvarlig for lagmannsretten å ta stilling til spørsmålet, men har funnet at det ikke er tilrådelig. Vurderingen er en del av forvaltningens frie skjønn og det er ikke åpenbart hva resultatet vil bli. Domstolene bør da ikke utøve skjønn i forvaltningens sted, selv om spørsmålet ble prosedert for lagmannsretten.

Vedtaket må dermed oppheves for så vidt det gjelder gjennomføringen av det summariske fellesoppgjøret. Ved nytt vedtak må skattemyndighetene gjøre en reell vurdering av om vilkårene i forskriften § 6 nr. 2 for å anvende en skattesats på 35 prosent skal benyttes. Lagmannsretten nevner - som det fremgår ovenfor - at denne retten er av den oppfatning at dersom skattemyndighetene benytter en skattesats på 35 prosent, må den for hele perioden også anvende det beregningsgrunnlaget som fremkommer av forskriften § 6 nr. 1 siste setning, slik den lyder etter endringen i 2010.

De mangelfulle skjønnsgrunnene gjelder direkte kun den valgte skattesatsen ved beregningen av kravet på skatt. I og med at lagmannsretten legger til grunn at valget av skattesats får betydning for utregningen av beregningsgrunnlaget, må imidlertid vedtaket oppheves også for så vidt det gjelder kravet på arbeidsgiveravgift.

Lagmannsretten bemerker også at X for lagmannsretten ikke har hatt andre innsigelser til hvordan kravet som følge av det summariske fellesoppgjøret er beregnet, enn valget av skattesats ved fastsettelsen av kravet på skatt. Det har heller ikke fremkommet noe for lagmannsretten som tilsier at andre elementer av beregningen er uriktig, verken når det gjelder kravet på skatt eller kravet på arbeidsgiveravgift.

### 7.3 Skjønnsutøvelsen ved fastsettelsen av Xs inntekt

Vedtaket har med henvisning til ligningsloven § 8-2 nr. 1 satt Xs ligningsoppgaver til side og fastsatt inntekten ved skjønn. Bakgrunnen var at regnskapene feilaktig fradragsførte kostnader som utgifter til entrepris, og at oppgavene derfor ikke ga et forsvarlig grunnlag å bygge inntektsfastsettingen på.

Lagmannsretten er enig i at det foreligger skjønnsadgang med hjemmel i ligningsloven § 8-2 nr. 1. Det vises til fremstillingen ovenfor under punkt 6, som konkluderer med at regnskapene ikke skulle ha fradragsført kostnadene som utgifter til entrepris.

Ligningsmyndighetenes vurderinger ved skjønnsligning etter ligningsloven § 8-2 nr. 1 hører inn under forvaltningens frie skjønn, jf. Rt-2012-1025, avsnitt 55 med videre henvisninger. Dette innebærer at domstolene kan prøve om det faktiske grunnlaget for skjønnets er korrekt, om rettslige normer for hvordan skjønnets skal gjennomføres er fulgt, om skjønnets som er utøvd er tilstrekkelig bredt og saklig og at skjønnsresultatet ikke fremstår som åpenbart urimelig, jf. ovennevnte dom avsnitt 68. Dette kan også uttrykkes som at skjønnets ikke må være uforsvarlig.

Selv om det er tale om et fritt skjønn plikter ligningsmyndighetene å foreta en fri bevisbedømmelse hvor formålet er å komme så nær det faktisk riktige som mulig, jf. Rt-1994-260. På den annen side vil det ved skjønnsutøvelsen ofte foreligge flere usikkerhetsmomenter. Dette betyr at ligningsmyndighetene i stor utstrekning må kunne basere seg på gjennomsnittsbetraktninger, så lenge skjønnets - ut fra en totalbetraktning - ikke fremstår som uforsvarlig, jf. Rt-1995-1768 (på side 1776).

Lagmannsretten ser først på hvordan ligningsmyndighetene har fastsatt Xs inntekt.

Ligningsmyndighetene har nektet fradrag for de fakturaene som ikke gir uttrykk for reelle underentrepriser. Inntektene i selskapet har dermed økt med de samme beløpene (eksklusiv merverdiavgift).

Deretter har man trukket fra beregnede kostnader i form av lønn ved utføringen av oppdragene. Det heter i vedtaket, på side 99, at det gjøres «fradrag for utbetalt lønn og beregnet arbeidsgiveravgift på de avgiftspliktige utbetalinger». Det er så satt inn en tabell som har en linje for fradrag for lønn for hvert enkelt år.

Det fremkommer ikke i tilknytning til tabellen hvordan beløpene på linjen for lønnskostnader er utregnet, men beløpene er de samme som de som fremkommer ved utregningen av beregningsgrunnlaget for summarisk fellesoppgjør (side 97 i vedtaket). Dette innebærer at man har tatt utgangspunkt i beløpene betalt i henhold til de underkjente fakturaene, inklusiv merverdiavgift. Så har man trukket fra 10 prosent av dette som skjønnsmessig er ansett som betaling for materialer. Av det nettobeløpet som derved fremkommer har man beregnet et antall

timer som har gått med til å utføre arbeidet. Man har da basert seg på en timepris på 280 kroner, basert på tall hentet fra noen av de inngående fakturaene til X. Det antall timer man derved har kommet til har man så multiplisert med den timelønn som man skjønnsmessig har ansett har blitt utbetalt til den enkelte arbeider. Man har da basert seg på det tariffestede beløpet for det enkelte inntektsår, som var 122 kroner i 2005, 129,5 kroner i 2006 og i de påfølgende årene 137 kroner.

Det fremgår ikke av vedtaket hvordan man har beregnet det som omtales som det «tariffestede beløpet». Dette fremgår imidlertid av bokettersynsrapporten, på side 145, i forbindelse med beregningene omkring summarisk fellesoppgjør. Det fremkommer her at man har tatt utgangspunkt i at almengjøringsforskriften fra 2007 ga alle arbeidstakere rett til en minstelønn. Innen bygg og anlegg var minstelønnen for ufaglærte arbeidstakere 132,5 kroner i timen, mens den for faglærte arbeidstakere var 141,75 kroner i timen. Siden skatteetaten ikke hadde informasjon om hvem arbeidstakerne var, la de skjønnsmessig til grunn at halvparten var faglærte og halvparten ufaglærte. Gjennomsnittet på 137 kroner i timen ble derfor foreslått lagt til grunn «ved beregning av grunnlag summarisk fellesoppgjør for inntektsåret 2007, 2008, 2009 og 2010». Tallene for 2005 og 2006 fremkom ved at man reduserte beløpet på 137 kroner for hvert tidligere kalenderår basert på en årlig lønnsstigning på 5,8 prosent, basert på tall fra Statistisk Sentralbyrå om lønnsstigningen innen bygg og anlegg fra 2006 til 2007.

Det hører også med til totalbildet på inntektsjusteringen at ved gjennomføring av det summariske fellesoppgjøret skal det beregnede kravet på skatt og arbeidsgiveravgift, samt trygdeavgift, behandles som en ekstra lønnskostnad for X det år skatt med videre etter fellesoppgjør blir utliknet og fradragsføres på samme måte som lønnsutbetalingene. For kravet på skatt og arbeidsgiveravgift innebærer det for 2005 at X i følge vedtaket får fradrag for 4 043 427 kroner i krav på skatt og 1 139 964 kroner i krav på arbeidsgiveravgift.

X har anført at det utøvde skjønnnet er uforsvarlig. Selskapet har fremlagt en beregning som viser at ligningsmyndighetenes skjønnsutøvelse innebærer at X får en resultatgrad som langt overstiger sammenlignbare selskaper. For årene 2007, 2008 og 2009 anføres det at skjønnfastsettelsen innebærer at X får en fortjenestemargin som utgjør henholdsvis 281, 394 og 368 prosent av bransjegjennomsnittet.

Staten har til beregningen fremlagt av X bemerket at beregningen ikke tar hensyn til at X får fradrag for skatt og arbeidsgiveravgift som kreves av selskapet som del av det summariske fellesoppgjøret. Selskapets fortjenestegrad vil da reduseres betydelig. For øvrig anførte staten at skjønnsutøvelsen knytter seg til kun to poster; beregning av antall arbeidstimer og utbetalt beløp til hver arbeidstaker. Skjønnsutøvelsen er forsvarlig.

Lagmannsretten vil først bemerke at den ikke kan se at det er særlig relevant å trekke inn i beregningen resultatkonsekvensene av statens krav på skatt og arbeidsgiveravgift ved gjennomføringen av det summariske fellesoppgjøret. Formålet med skjønnsligningen er å finne frem til riktig skattepliktig inntekt for X. Da må man søke å finne frem til hvilke inntekter og tilhørende kostnader X hadde hatt dersom virksomheten og regnskapet hadde vært ført i tråd med det relevante regelverket. Selskapets betalingsansvar - og tilhørende fradragsrett - som følge av det summariske fellesoppgjøret går langt ut over det betalingsansvar selskapet ellers ville hatt. X ville hatt betalingsplikt for arbeidsgiveravgift, men de ville ikke hatt noe ansvar for den enkeltes skatteplikt dersom X hadde foretatt korrekt forskuddstrekk. Lagmannsretten kan derfor ikke se at



slike ekstraordinære kostnader har særlig relevans ved en beregning som skal søke å finne korrekt alminnelig inntekt hos X.

Staten har imidlertid rett i at ligningsmyndighetenes skjønnsutøvelse er forholdsvis enkel og kun omfatter et par skjønnelementer.

Det første elementet er at X nektes fradrag for fakturaene fra de underkjente underleverandørene. Dette innebærer at selskapets inntekt øker med samme beløp.

Etter lagmannsrettens syn er en slik tilbakeføring av kostnadene til underleverandørene en naturlig konsekvens av at de ikke anses å ha levert reelle entrepriser. Lagmannsretten kan ikke se at det isolert sett er noe å innvende mot denne fremgangsmåten.

Det andre elementet er at X tilordnes en lønnskostnad, som reelt sett kommer til erstatning for den kostnad til underleverandørene som X innrapporterte.

Som lønnskostnad har vedtaket lagt til grunn det samme beløpet som ble ansett å ha blitt betalt til arbeidstakerne ved gjennomføringen av det summariske fellesoppgjøret. Dette innebærer at man har lagt til grunn at det er utført et visst antall timer hvert år og så har man multiplisert dette med det tariffestede beløpet for det enkelte inntektsår. Som nevnt over var denne timesatsen i den aktuelle perioden mellom 122 og 137 kroner.

Lagmannsretten vil påpeke at det er uheldig at vedtaket ikke grundigere redegjør for hvordan lønnskostnaden er beregnet ved skjønnslikningen av alminnelig inntekt. Beregningene fremgår kun indirekte, utledet fra vurderinger gjort ved beregning av skatte- og avgiftskrav ved det summariske fellesoppgjøret. Noen av beregningene og forutsetningene er heller ikke gjort i vedtaket, men i bokettersynsrapporten, uten at det i vedtaket er synlig at beregningene og forutsetningene er kvalitetssikret.

Lagmannsretten vil også påpeke at det ikke er gitt at vurderingstemaene og vurderingsresultatet er de samme ved gjennomføring av henholdsvis summarisk fellesoppgjør og skjønnslikning av alminnelig inntekt. Ved gjennomføring av summarisk fellesoppgjør skal man beregne et summarisk skatte- og avgiftskrav, basert på det tap skattemyndighetene har lidt ved at det ikke har blitt gjort forskuddstrekk eller innbetalt arbeidsgiveravgift. I beregningene i denne saken har ligningsmyndighetene da basert seg på at arbeidstakerne har mottatt den tariffestede minstelønn. Dette fremstår av forsiktighetshensyn som en fornuftig tilnærming ved gjennomføring av summarisk fellesoppgjør, siden skattekravet mot skattyter vil øke jo høyere man setter timelønnen.

Det samme forhold gjør seg gjeldende når man i vedtaket - i tilknytning til gjennomføringen av det summariske fellesoppgjøret - vurderer hvilken timelønn man skal basere seg på når man skal regne ut antall arbeidstimer som omfattes av Xs arbeidsgiveransvar. Her er forholdet at en høy timelønn vil slå gunstig ut for X ved beregningene gjort i forhold til det summariske fellesoppgjøret, siden det vil redusere det timeantallet som arbeidsgiveransvaret gjøres gjeldende for. I vedtaket gjøres følgende vurderinger om dette, på side 90-91:

Rapporten fremlegger et forslag om å beregne antall timer som omfattes av X AS' arbeidsgiveransvar etter en timesats på kr 280. Beløpet er hentet fra inngående fakturaer til X AS fra enkelte av de i punkt 4.2 omhandlede foretak/selskaper. Skattekontoret bemerker at dette beløpet synes, etter en helhetlig vurdering av samtlige underleverandørers oppgitte timepris, å være for høyt. Skattekontoret har imidlertid, under tvil, kommet til at timeprisen kan aksepteres anvendt ved beregningen av arbeidsgiveransvaret for X AS. (Lagmannsrettens understrekning)

Ved skjønnslikning av alminnelig inntekt slår de ovenstående forhold motsatt vei. For X ville det være en fordel om vedtaket *ikke* baserte seg på den tariffestede minstelønnen - men for eksempel gjennomsnittslønnen - fordi en høyere timelønn vil gi en høyere fradragsberettiget lønnskostnad. Og på samme måte ville det ved beregningen av hvor mange arbeidstimer man skulle legge til grunn at X har betalt lønn for, vært en fordel for X at den anvendte timesats ble satt så lavt som mulig, da det ville innebære at det ble flere arbeidstimer som igjen ville gi en høyere fradragsberettiget lønnskostnad. Det er derfor en klar svakhet ved vedtaket at det ikke forklarer hvorfor en timelønn på 280 kroner ved denne beregningen - som man mente var for høyt men under tvil kunne akseptere ved gjennomføringen av summarisk fellesoppgjør - uten videre er akseptabel ved skjønnslikning av alminnelig inntekt.

Vedtaket forklarer heller ikke hvorfor man ved beregningen av hvor mange arbeidstimer som har medgått, benytter en timesats (280 kroner) som er betydelig høyere enn den timesats man antar at arbeidstakerne har fått utbetalt (122-137 kroner). Det er i vedtaket ikke bestridt at X faktisk har betalt de beløp som fremkommer av fakturaene. Ved skjønnslikningen legges det til grunn at mindre enn halvparten av dette beløpet er betalt til de arbeidstakerne som utførte arbeidet.

Som det fremkommer foran, er statens underliggende hypotese at X har vært delaktig i en omfattende skatte- og avgiftsunndragelse. Dette fremkom klart under ankeforhandlingen for lagmannsretten. Dette ligger også som en underliggende hypotese i vedtaket, men det er ikke i særlig grad fremhevet. Som nevnt over fokuserer vedtaket - og bokettersynsrapporten - på at underleverandørene ikke har levert entreprisetjenester, blant annet fordi instruksjons- og styringsretten lå hos X. For vedtakets konklusjoner for de enkelte underleverandører var det således ikke nødvendig for skattemyndighetene å vurdere eller sannsynliggjøre om - og i tilfelle hvor mye - av det som ble betalt etter fakturaene ble tilbakeført til X eller tilknyttede personer eller selskaper.

I vedtaket er det derfor - før vedtaket gjennomfører de ligningsmessige endringene - ikke tatt stilling til hva arbeidstakerne har fått utbetalt, og hvor mye av det som er betalt av X som eventuelt er tilbakeført til dem eller andre. På side 88, ved gjennomgangen av gjennomgående trekk, uttales det i tilknytning til beløpene som er betalt i henhold til fakturaene at skattekontoret legger til grunn at «X AS har disponert pengene, enten selv eller gjennom andre». I oppsummeringen på side 90 uttales det at X AS «ikke nødvendigvis [har] utbetalt lønn til arbeidere selv, da pengestrømmene stort sett går over bank til de angivelige underleverandørene, hvorpå de i det vesentligste tas ut kontant». Det uttales så at det ikke er avgjørende for arbeidsgiveransvaret «hvordan partene seg imellom regulerer plikten til å betale lønn mv.»

Hva som er betalt til arbeidstakerne har imidlertid direkte betydning når skjønnslikningen skal gjennomføres, da dette er den vesentligste fradragsposten for X. Det er da en svakhet ved

vedtaket at det ikke gjøres noen vurdering av hvor stor andel av de utbetalinger som X vitterlig har betalt, som har blitt brukt til lønn til de som har utført arbeidet. En slik vurdering trenger ikke nødvendigvis å gjøre vurderinger for hver enkelt underleverandør, men må kunne basere seg på gjennomsnittsbetraktninger. Men når vedtaket på dette punkt kun baserer seg på offentlig statistikk uten å knytte den opp mot det omfattende faktum i saken, fremstår det som en svakhet ved vedtaket.

Når i tillegg - som det er redegjort for ovenfor - den lønnskostnad som er benyttet er dårlig forklart og slår ulikt ut i forskjellige sammenhenger, er lagmannsretten av den oppfatning at vedtakets skjønnsgrunner er mangelfulle. Det er ikke mulig for lagmannsretten å etterprøve om det skjønn som er utøvet i vedtaket er tilstrekkelig bredt og ikke vilkårlig, eller om resultatet er uforsvarlig.

Vedtaket må derfor oppheves for så vidt det gjelder skjønnslikning for alminnelig inntekt. Ved ny likning kan det legges til grunn at det er adgang til å fastsette ligningen ved skjønn, men skjønnsgrunnene knyttet til fradragsberettigede lønnskostnader må forklares bedre.

#### **7.4 Tilbakeføring av fradrag for inngående merverdiavgift**

Vedtaket har gjort en tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift fra de underleverandørene som skattekontoret fant ikke hadde levert entreprisetjenester. Totalt er det tale om tilbakeføring av 23,9 millioner kroner i fradragsført merverdiavgift.

Endringen er basert på at det foreligger skjønnsadgang etter merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd bokstav b), hvor det heter at skjønnsadgang foreligger når mottatt omsetningsoppgave «er uriktig eller ufullstendig eller bygger på regnskap som ikke er ført i samsvar med gjeldende regnskapslovgivning».

Lagmannsretten har ovenfor funnet at det ikke for noen av underleverandørene er tale om reelle entrepriser, slik at regnskapene til X er uriktige. Lagmannsretten er derfor enig i at det i utgangspunktet foreligger skjønnsadgang etter merverdiavgiftsloven § 18-1.

Som nevnt ble endringen gjort ved en tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift fra de 30 underleverandørene. Beløpene som er benyttet ved tilbakeføringen er ikke bestridt av X. Det er heller ikke bestridt av X at dette er en riktig måte å gjennomføre endringen på, dersom det først er grunnlag for å gjøre en endring.

X har imidlertid anført at det ikke er adgang til å nekte fradrag for inngående merverdiavgift. Det er anført at også omsetning fra påstått «tomme» selskaper er reell. Leveranse fra et slikt selskap er omsetning selv om selskapet er brukt som et instrument.

Lagmannsretten har ovenfor konkludert med at ingen av de 30 underleverandørene har levert entreprisetjenester, begrunnet i at det ikke har blitt levert tjenester i virksomhet.

Lagmannsretten mener således at vurderingstemaet ikke er om også omsetning fra «tomme» selskaper kan være reell. Vurderingstemaet er om det er levert tjenester i virksomhet fra en «næringsdrivende». Det har lagmannsretten konkludert med ikke har skjedd.

X har også vist til at det har utviklet seg en praksis om at det bare skjer etterberegning når skattyter har vært kvalifisert uaktsom. Det er vist til Borgarting lagmannsretts dom av 30. mai 2016 (LB-2015-70171), som igjen viser til Høyesteretts dom i Rt-2000-268 (Brødrene Gjermundshaug).

Lagmannsretten har ovenfor påvist at X har etablert en virksomhet som over flere år har operert med underleverandører som ikke har vært reelle, i den forstand at X har styrt prosjektene og de som har arbeidet på oppdragene. Det er ikke påvist at prosjektene er organisert eller drevet på vesentlig ulik måte overfor de ulike underleverandørene, heller ikke overfor underleverandører som i andre sammenhenger har drevet virksomhet. Lagmannsretten mener at dette i alle fall har vært kvalifisert uaktsomt i forhold til skatte- og avgiftsreglene. Lagmannsretten kan derfor ikke se at det er noe grunnlag for at tilbakeføring av innrømmet fradrag ikke skal skje.

X har også anført at det ikke er adgang til å tilbakeføre innrømmet fradrag for merverdiavgift dersom underleverandøren har betalt den korresponderende utgående avgiften. Det vil innebære at mva-regelverket brukes som et bøtesystem slik at staten mottar merverdiavgift i flere ledd. Dermed tilstrebes ikke korrekt avgiftsinnkreving og resultatet blir urimelig eller støtende.

Lagmannsretten viser først til at retten til fradrag for inngående merverdiavgift krever at vilkårene for det etter merverdiavgiftsloven er oppfylt. Lagmannsretten har konkludert med at disse vilkårene ikke er oppfylt, slik at X ikke har krav på fradrag.

Dernest er det ikke noe krav for å nekte fradrag at det foreligger tap eller fare for tap for staten. Dette kan være et moment som kan tillegges vekt ved vurderingen av om tilbakeføring av innrømmet fradrag skal kreves eller ikke, jf. Høyesteretts dom i Rt-1997-1564 (Naustdal). I vår sak har ligningsmyndighetene krevet tilbakeføring og lagmannsretten kan ikke se at dette på noen måte er utslag av noe vilkårlig skjønn eller fremstår som klart urimelig.

Lagmannsretten nevner også - uten at det er avgjørende for konklusjonen - at den ikke har fått presentert noen dokumentasjon på i hvilken utstrekning underleverandørene faktisk har betalt utgående merverdiavgift. Det må kunne legges til grunn at dette kan ha skjedd i en del tilfeller, men det er også dokumentert en rekke tilfeller hvor Xs underleverandører aldri har betalt utgående merverdiavgift.

Lagmannsrettens konklusjon er etter dette at vedtakets avgjørelse om å tilbakeføre innrømmet fradrag for inngående merverdiavgift opprettholdes.

### **7.5 Tilleggsskatt og tilleggsavgift**

I vedtaket er X også ilagt tilleggsavgift for merverdiavgift, tilleggsavgift for arbeidsgiveravgift, samt ordinær og skjerpet tilleggsskatt.

X har - for det tilfellet at det foreligger endringsadgang - ikke bestridt at vilkårene for tilleggsavgift og tilleggsskatt foreligger, og har heller ikke bestridt de satsene som er benyttet.

Lagmannsrettens konklusjoner i det foregående knyttet til bevisvurderingen endrer ikke på skattemyndighetenes adgang til å ilegge tilleggsavgiftene og tilleggsskattene. Lagmannsretten har ikke noe å innvende mot vedtakets rettsanvendelse.

Etter dette opprettholdes vedtaket når det gjelder ileggelse av tilleggsavgift for merverdiavgift og arbeidsgiveravgift, samt ileggelsen av ordinær og skjerpet tilleggsatt.

## 8 Sakskostnader

Staten har fått medhold i at det forelå endringsadgang for alle de 30 underleverandørene som vedtaket omfatter. Vedtaket har imidlertid blitt opphevet på et par punkter på grunn av manglende skjønnsgrunner.

Hovedfokuset i saken har vært på om det forelå endringsadgang. På dette punktet har staten fått fullt medhold. Lagmannsretten mener derfor at staten har vunnet saken «i det vesentlige», jf. tvisteloven § 20-2 annet ledd første setning. Staten har dermed i utgangspunktet krav på å få dekket sine sakskostnader. Lagmannsretten har vurdert unntaksbestemmelsene i § 20-2 tredje ledd, men finner ikke at noen av disse får anvendelse.

Statens prosessfullmektig har fremlagt en kostnadsoppgave for lagmannsretten på 453 340 kroner, hvorav 449 500 kroner utgjør salær. Ankende part har ikke hatt innsigelser til kostnadsoppgaven. Lagmannsretten finner kostnadene nødvendige og legger oppgaven til grunn. Lagmannsretten finner ikke grunn til å gjøre endringer i tingrettens kostnadsavgjørelse, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Det skyldes sakens omfang, samt ferieavvikling hos dommerne.

Dommen er enstemmig.

### *Domsslutning*

- 1. Skatt østs vedtak av 14. mai 2013 vedrørende X AS for perioden 2005 til 2010 oppheves så langt det gjelder skjønnsutøvelsen ved gjennomføringen av det summariske fellesoppgjøret og skjønnsutøvelsen ved fastsettelsen av alminnelig inntekt. For øvrig forkastes anken.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler X AS innen to uker fra forkynnelsen av denne dommen til staten 453 340 - firehundreogfemtiretusenetrehundreogførti - kroner.*

## SKN 16-144 Skattemessig bosted etter skatteavtale

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-1 første og niende ledd. Ligningsloven § 9-6 nr. 3, § 10-3 nr. 1. EMK artikkel 6. Artikkel 4 i skatteavtalen med Storbritannia.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 17. november 2016, sak nr.: LB-2015-135465

**Dommere:** Lagdommer Anne Magnus, lagdommer Eyvin Sivertsen og ekstraordinær lagdommer Anne Austbø. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-33417 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-135465 (15-135465ASD-BORG/02).

**Parter:** A og B (for begge: advokat Audun Gjøstein og advokat Einar Heiberg) mot Staten ved Skatt Øst (advokat Helge Skogseth Berg).

**Sammendrag:** Spørsmålet i saken var blant annet om saksøkerne skulle anses bosatt i Norge eller i Storbritannia i henhold til artikkel 4 i skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia. Lagmannsretten la til grunn at saksøkerne disponerte fast bolig i begge land, men fant at sentrum for livsinteressene var i Norge. Saksøkerne skulle derfor anses som bosatt i Norge i henhold til skatteavtalen. Ilagt tilleggsskatt ble stående.

Saken gjelder overprøving av vedtak fra Skatteklagenemnda om endringsligning og tilleggsskatt. Det sentrale tvistes spørsmålet gjelder skattemessig bosted etter Norges skatteavtale med Storbritannia.

### I. Sakens bakgrunn

A er grunnlegger av og tidligere administrerende direktør i selskapet [firma] ASA. Han er gift med B. Fra begynnelsen av 1970-tallet bodde ekteparet i en enebolig i [adresse] i Drammen.

Våren 2001 kjøpte A eiendommen Cluny Estate i Skottland for 40 millioner kroner. Høsten samme år sluttet han som administrerende direktør i [firma] ASA, og ekteparet meldte flytting til Skottland. Etter diverse brevutveksling godtok Drammen ligningskontor at ekteparet var skattemessig utflyttet til Storbritannia. Tidspunkt for utflytting ble satt til 15. desember 2001. Dette var samme dag som ekteparets salg av boligen i Drammen, i henhold til ekteparets egne opplysninger, var gjennomført.

Den 23. november 2005 ble A siktet av Økokrim for innsidehandel i [firma]-aksjer og brudd på meldeplikt etter verdipapirlovgivningen. Etterforskningen endte i tiltale 15. oktober 2009, som i tillegg til innsidehandel omfattet blant annet grovt skattesvik. Tingrettens domfellelse 9. desember 2011 ble anket til Borgarting lagmannsrett, som 27. juni 2014 avsa dom om åtte år fengsel, hvorav tre år betinget, samt inndragning av et fastsatt beløp. Siden dommen gjelder andre forhold enn vår sak, går lagmannsretten ikke nærmere inn på den.

Under Økokrims etterforskning fremkom opplysninger av betydning for spørsmålet om skattemessig bosted. Økokrim varslet Oslo ligningskontor, som 16. januar 2007 anmeldte A og B til Økokrim for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i bostedsspørsmålet, jf. ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a, jf. § 12-2. Det ble i anmeldelsen lagt til grunn at ekteparet AB ikke kunne regnes som skattemessig utflyttet, da «begge skattyterne faktisk har oppholdt seg i Norge i et betydelig antall dager og disponert bolig i Norge». Ligningskontoret viste til etterforskningsmaterialet som var mottatt fra Økokrim.

Skatt øst - tidligere Oslo ligningskontor - sendte i april 2008 forhåndsvarsler om endringsligning til ekteparet AB. I oktober samme år ble det sendt varsler om tilleggsskatt.

Vedtak om endringsligning ble truffet 7. oktober 2009. Endringene for A omfattet inntektsårene 1998 til 2007, mens endringene for B gjaldt årene 1998 og 2001 til 2007. For årene 2001 til 2007 la skattekontoret til grunn at ekteparet var skattemessig bosatt i Norge etter intern rett, og at de etter skatteavtalen med Storbritannia måtte regnes som skattemessig bosatt i Norge i disse årene.

Endringene for årene 1998 til 2000 var begrunnet i andre forhold, blant annet uriktige tapsfradrag knytter til aksjer og fordringer. Disse forholdene er ikke omtvistet for lagmannsretten og kommenteres ikke nærmere.

Ekteparet AB påklaget vedtakene om endringsligning til Skatteklagenemnda.

Etter at Økokrim hadde henlagt Oslo ligningskontors anmeldelse fra januar 2007, traff skattekontoret 14. februar 2012 vedtak om 60 prosent tilleggsskatt for A og B. Tilleggsskatten gjaldt de samme inntektsårene som endringsligningene, bortsett fra at ingen av ektefellene ble ilagt tilleggsskatt for 1998.

Vedtakene om tilleggsskatt bygget på at ekteparet AB hadde gitt uriktige opplysninger om opphold og bolig i Norge, og at de feilaktige opplysningene var gitt grovt uaktsomt eller forsettlig, slik at det var grunnlag for tilleggsskatt etter forhøyet sats på 60 prosent. Ekteparet AB påklaget også disse vedtakene.

Sakene om endringsligning og tilleggsskatt ble forent til felles behandling for Skatteklagenemnda, men slik at det ble truffet separate vedtak for A og B.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstillinger og traff 19. august 2013 vedtak om ikke å ta klagene til følge.

Ved stevning 19. februar 2014 til Oslo tingrett reiste A og B søksmål mot staten ved Skatt øst med krav om at Skatteklagenemndas vedtak om endringsligning og tilleggsskatt skulle oppheves for alle inntektsårene som var omfattet av vedtakene.

Oslo tingrett avsa 24. mars 2015 dom med slik slutning:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 13.08.13 for B oppheves.
2. Partene bærer sine egne omkostninger.
3. Skatteklagenemndas vedtak av 13.08.13 for A oppheves.
4. Partene bærer sine egne omkostninger.

Opphevingen av Skatteklagenemndas vedtak er i dommen begrunnet med at nemnda hadde benyttet feil beviskrav ved illeggelsen av 60 prosent tilleggsskatt. Mens nemnda la til grunn et beviskrav om klar sannsynlighetsovervekt, mente tingretten at det gjaldt et krav om bevis utenfor enhver rimelig tvil for å kunne bruke den forhøyede satsen på 60 prosent - av tingretten feilaktig omtalt som «skjerpet tilleggsskatt». Tingretten konkluderte derfor med at vedtakene «blir hva gjelder illeggelse av 60 % tilleggsskatt å kjenne ugyldige» (dommen side 55).

A og B anket tingrettens dom til Borgarting lagmannsrett 6. mai 2015. De ga i ankene uttrykk for at de var enige i tingrettens domsslutning, men at det ut fra domspremissene var uklart om tingretten hadde ment å oppheve vedtakene i sin helhet.

Staten ved Skatt øst ga tilsvar med avleitet anke i spørsmålet om tilleggsskatt. Staten oppfattet tingrettens dom slik at Skatteklagenemndas vedtak var opprettholdt for så vidt gjaldt tilleggsskatt etter ordinær sats på 30 prosent. Staten aksepterte en slik reduksjon, men valgte «for sikkerhets skyld» å anke fordi det var uklart om tingretten hadde opphevet vedtakene om tilleggsskatt i sin helhet.

Etter utveksling av diverse prosesskriv om forståelsen av tingrettens dom avsa Borgarting lagmannsrett kjennelse 14. oktober 2015, der det ble lagt til grunn

«[ ... ] at Oslo tingretts dom i nærværende sak må forstås slik at det bare er Skatteklagenemndas vedtak om tilleggsskatt som er opphevet. Den øvrige del av ligningsvedtakene er funnet gyldige, og dette omfattes av rettskraftvirkningene av dommen. Den omstendighet at domsslutningen har fått en uheldig utforming, kan her ikke være avgjørende.»

Lagmannsretten mente på denne bakgrunn at A og Bs anker ikke kunne avvises, selv om tingrettens domsslutning lest isolert ga dem fullt medhold. Ankene måtte behandles for så vidt gjaldt de delene av vedtakene som ikke gjaldt tilleggsskatt. Slutningen i lagmannsrettens kjennelse lød slik:

«Ankene fra A og B fremmes.»

Ekteparet AB mente at tingrettens domsslutning måtte være avgjørende, og at de hadde fått medhold i at Skatteklagenemndas vedtak måtte oppheves i sin helhet. De anket derfor lagmannsrettens kjennelse til Høyesterett. Anken ble forkastet i kjennelse 12. januar 2016, der Høyesteretts ankeutvalg sluttet seg til lagmannsrettens forståelse av tingrettens dom.

Det er etter dette avklart at tingretten kun har opphevet Skatteklagenemndas vedtak for så vidt gjelder tilleggsskatt. Utover dette ble vedtakene opprettholdt.

Skatt øst traff 26. august 2016 vedtak der tilleggsskatten for alle inntektsårene som var omfattet av Skatteklagenemndas opprinnelige vedtak, ble redusert fra 60 til 30 prosent for både A og B. For øvrig ble de opprinnelige vedtakene opprettholdt.

Partene er enige om at vedtakene fra 26. august 2016 skal gjøres til del av ankesaken for lagmannsretten, jf. tvisteloven § 29-4 andre ledd bokstav b og c. Lagmannsretten legger dette til grunn.

For nærmere detaljer om saksforholdet vises det til tingrettens dom og til lagmannsrettens merknader nedenfor.

Ankeforhandling er holdt 6. til 16. september 2016 i Borgarting lagmannsretts hus i Oslo. B møtte med sine prosessfullmektiger og forklarte seg. Det ble avhørt fem vitner. A hadde meldt



forfall på grunn av sykdom og ga ikke forklaring for lagmannsretten, men hans forklaring for tingretten var nedtegnet og ble lest opp. Også flere andre vitnebevis ble ført ved opplesing av forklaringene som var avgitt for tingretten. Partene ga under ankeforhandlingen samtykke til opplesningen. Om bevisføringen ellers vises det til rettsboken.

## II. Partenes anførsler

### A og B har i hovedtrekk anført:

Skatteklagenemndas vedtak om endringsligning og tilleggsskatt må oppheves på grunn av saksbehandlingsfeil. Det er også feil i de faktiske og rettslige grunnlagene for vedtakene.

### Saksbehandlingen

Det ble begått flere alvorlige saksbehandlingsfeil ved behandlingen av endringsligningene. Den viktigste feilen er at spørsmålet om sentrum for livsinteresser ikke var forsvarlig opplyst. Det ble gjort grundige undersøkelser om opphold i Norge, men ingen undersøkelser i Skottland. Saksutredningen var mangelfull også på andre punkter, blant annet ved at oppholdssted i 2006-2007 ikke ble kartlagt. Dette førte til feil i de faktiske grunnlagene for vedtakene.

Det ble også begått feil ved oppnevningen av klagenemnda. Det er ikke adgang til særskilt oppnevning av nemndsutvalg for behandling av én enkelt sak, slik det ble gjort i dette tilfellet. Det var uansett en feil at nemndsleder ikke medvirket ved oppnevningen av utvalget. Oppgaven med å organisere nemnda kan ikke delegeres. Dessuten skulle ett av utvalgets medlemmer - i henhold til nemndsleders instruks - hatt juridisk kompetanse. Feilene ved oppnevningen innebærer at klagevedtakene er nulliteter.

Saksbehandlingen har uansett ikke vært forsvarlig. Skattekontorets saksfremstilling til klagenemnda var ensidig og ubalansert. Sakene var svært omfattende og ble presentert på en uoversiktlig måte. Dette gjorde det vanskelig for utvalgsmedlemmene å gjøre seg opp en selvstendig mening.

Videre ble sakene sendt ut i ferietiden, til tross for at de var svært komplekse. Ett av medlemmene var satt opp i flere ad hoc utvalg samtidig, i strid med det ordinære rulleringsprinsippet. Dette medlemmet behandlet klagesakene fra feriested på Tjøme. Det underbygger at saksbehandlingen har vært uforsvarlig.

Det er lite betryggende at nemndas sekretariat var samlokalisert med skattekontoret som hadde truffet de påklagede vedtakene. Saksbehandlere for første- og andreinstansvedtaket var tilknyttet samme seksjon ved skattekontoret og hadde deltatt sammen på sosiale sammenkomster.

Det er også et poeng at nemndsmedlemmene mottok et fast honorar per sak, ikke timebetaling. De manglet derfor et insitament til grundig behandling av tunge saker.

Det må legges til grunn at saksbehandlingsfeilene - enkeltvis eller samlet - kan ha virket inn på vedtakene, slik at disse er ugyldige.

### Skattemessig bosted etter skatteavtalen

Hvis anførselene om saksbehandlingsfeil ikke fører frem, gjøres det subsidiært gjeldende at klagevedtakene må oppheves på grunn av feil i vurderingen av bostedsspørsmålet.

Det bestrides ikke at ekteparet AB i perioden 2001 til 2007 var skattemessig bosatt i Norge i henhold til intern norsk skatterett. Men etter skatteavtalen med Storbritannia var de bosatt i Skottland i hele perioden. Skatteklagenemnda og tingretten har her bygget på feil faktum.

Det er ikke riktig at ekteparet AB disponerte bolig i Norge på fast basis, som skatteavtalen artikkel 4 nr. 2 bokstav a krever. Boligen i [adresse] i Drammen var både formelt og reelt overdratt til datteren. Fra 2001 var Cluny i Skottland ekteparets eneste bolig. Det følger da av skatteavtalen at de må regnes som skattemessig bosatt i Skottland.

Datterens kjøp av boligen i [adresse] ble finansiert ved lån fra B. Det er uten betydning at datteren ikke betalte renter og løpende avdrag på lånet. Hun tilbakebetalte lånet etter få år ved utbytte fra [firma] Holding AS, der hun var aksjonær. Utlegg som foreldrene hadde hatt til tinglysingsgebyr og til bil på eiendommen, ble gjort opp på samme måte.

Om lagmannsretten likevel skulle mene at ekteparet AB hadde fast bolig i Norge, var sentrum for deres livsinteresser uansett i Skottland. Både personlige og økonomiske momenter viser dette. Eiendommen Cluny var det nye livsprosjektet for dem begge. De brukte mye tid og ressurser på å rehabilitere eiendommen og bygge opp næringsvirksomhet knyttet til jakt, husdyrhold og utleie. Ekteparet involverte seg også i sosiale aktiviteter og utviklet personlige vennskapsforhold i Skottland. De holdt kontakt med venner og familie i Norge, men disse kom også på besøk til Skottland. Allerede i 2003 (for A) og i 2004 (for B) hadde de flere oppholdsdager i Skottland enn i Norge. Også oppholdstid på feriesteder i Norge var synkende utover i perioden.

Det er ikke avgjørende at ekteparet hadde inntekter fra Norge i form av eierskap i fast eiendom og aksjer i [firma] Holding AS. A hadde trukket seg fra daglig administrasjon og drift. Det var kun tale om passivt eierskap. Det avgjørende er dessuten ikke i hvilket land verdiene er, men hvor verdiene forvaltes fra. All forvaltning skjedde fra Cluny, der A hadde kontor. Det samme gjaldt for Bs eierskap i fast eiendom.

A deltok på styremøter i [firma] ASA, men disse fant ofte sted i utlandet. Han brukte dessuten lite tid på dette.

A drev ingen konsulent- eller næringsvirksomhet i Norge. Denne virksomheten drev han i andre land, blant annet Storbritannia og Frankrike. Han har innrapportert inntektene fra næringsvirksomheten til britiske skattemyndigheter.

Det er klart at driften av Cluny innebar næringsvirksomhet. Det sentrale er for øvrig ikke inntektens størrelse, men hvor mye innsats som lå bak. Det er klart at hovedinnsatsen var knyttet til Cluny i Skottland, og ikke til inntekter fra Norge.

Hvis det skulle være uklart hvor sentrum for livsinteressene var, må det tas stilling til hvor ekteparet AB hadde «vanlig bosted», jf. skatteavtalen artikkel 4 nr. 2 bokstav b. Det er ikke tvil

om at deres vanlige bosted var Cluny i Skottland. Dette er særlig klart for de siste årene i perioden som saken omfatter, ettersom ekteparet tilbrakte stadig mindre tid i Norge.

Ekteparet AB har under enhver omstendighet ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om bostedsspørsmålet til skattemyndighetene. Det var omfattende korrespondanse med Drammen ligningskontor om spørsmålet om emigrasjon i årene 2001 og 2002. Ekteparet AB fikk skriftlig beskjed om at de var regnet som utflyttet. De var i god tro om dette og har verken gitt feilaktig eller ufullstendig informasjon. Det betyr at endringsadgangen kun gjaldt i to år, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Det er bare endringsligningene for 2006 og 2007 som ble tatt opp innenfor denne fristen.

I den grad ekteparet AB har gitt uriktig informasjon om inntektsposter, har lagmannsretten ikke grunnlag for å gjøre en ny skatteberegning.

### **Tilleggsskatt**

Det er ikke grunnlag for å ilegge tilleggsskatt. Skatteetaten har også her begått saksbehandlingsfeil og bygget på feil faktum og juss.

I korrespondansen mellom ekteparet AB og Drammen ligningskontor i 2001 og 2002 er det ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger for perioden 2001 til 2005, jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1. Uttrykket må tolkes strengere enn i ligningsloven § 9-6 nr. 3. Dessuten gjelder et krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt. Det fremgår ikke at tingretten har tatt hensyn til dette.

Når det gjelder årene 2006 og 2007, hadde skatteetaten omfattende opplysninger som følge av Økokrims etterforskning. Oslo ligningskontors redegjørelse og anmeldelse i begynnelsen av 2007 viser at skattemyndighetene hadde oversikt over alle faktiske forhold av betydning for bostedsspørsmålet. Ekteparet AB kan ikke anses for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsene for 2006 og 2007 når skatteetaten uansett hadde de aktuelle opplysningene.

Det er uten betydning at det var Oslo ligningskontor, og ikke Drammen ligningskontor, som hadde opplysningene. Ligningskontorene må identifiseres og vurderes samlet.

Blant de få opplysningene som er fremkommet i ettertid, er Bs almanakk for 2007. Denne har ikke hatt avgjørende betydning for saken. Skatteetaten hadde uansett tilstrekkelig grunnlag til å avgjøre saken eller be ekteparet AB om tilleggsopplysninger, jf. Rt-1992-1588.

I den grad det er gitt uriktig eller ufullstendig informasjon, var dette unnskyldelig etter unntaksbestemmelsen i ligningsloven § 10-3 nr. 1. På grunn av korrespondansen med Drammen ligningskontor i 2001 og 2002, samt den kunnskapen skatteetaten fikk senere gjennom Økokrims etterforskning, var det forsvarlig av ekteparet AB å legge til grunn at ligningskontoret hadde tilstrekkelig kunnskap. Det var full åpenhet om bostedsspørsmålet, særlig ved ligningene for 2006 og 2007. Det er derfor uansett ikke grunnlag for tilleggsskatt.

For inntektsåret 2007 ble det dessuten ikke gitt forhåndsvarsel om tilleggsskatt. Det er i strid med både ligningsloven og EMK artikkel 6. Feilen kan ikke anses reparert i ettertid, som staten har

anført. Etter EMK er det ingen plass for en slik reparasjonstanke. Konsekvensen må derfor bli at tilleggsskatten oppheves for 2007.

Saksbehandlingstiden har vært så lang at kravet i EMK artikkel 6 nr. 1 om avgjørelse «innen rimelig tid» er brutt. Det foreligger også passivitet etter norsk intern rett. Det tilsier at tilleggsskatten bortfaller.

Fristen etter EMK startet å løpe senest ved Oslo ligningskontors anmeldelse i januar 2007. Da forelå «criminal charge» i konvensjonens forstand. Fristen avbrytes ved lagmannsrettens dom høsten 2016. Det gir en saksbehandlingstid på over 9,5 år. For øvrig gjelder tilleggsskatten ligninger tilbake til 1999, det vil si 18 år tilbake i tid.

Saken preges av lange perioder med inaktivitet. Økokrim ventet i mer enn to år på at skatteetaten skulle treffe vedtak om endringsligning, noe som var unødvendig. Frem til Økokrims henleggelse i januar 2010 skjedde ingen etterforskning av betydning. Det innebærer flere år med inaktivitet.

Skatteetaten brukte for sin del over halvannet år på å sende forhåndsvarsel om tilleggsskatt. Deretter ble saken stilt i bero i påvente av at Økokrim skulle vurdere straffeforfølgelse. Dette bygget på en feilaktig oppfatning av forbudet mot dobbeltstraff. Det var i dette tilfellet rettslig adgang til dobbeltforfølgelse i form av både tilleggsskatt og ordinær straff. Myndighetene har ansvaret for feil i egen rettsoppfatning.

Vedtak om tilleggsskatt ble ikke truffet før i februar 2012. Det er en uakseptabelt lang behandlingstid. Det var også inaktivitet ved klagebehandlingen i Skatteklagenemnda, som tok halvannet år.

Tidsforløpet kan ikke forklares med at sakene var komplekse. Det fremkom ingen nye opplysninger av betydning etter januar 2007. Sakene var tilstrekkelig opplyst allerede den gang. Tidsforløp som skyldes myndighetenes prioriteringer og manglende saksbehandlingsskapasitet, er statens eget ansvar.

Det må videre tas hensyn til behandlingstiden for domstolene, selv om denne ikke har vært unormalt lang. Staten har kommet med unødvendige innsigelser m.m. som har forsinket fremdriften.

Kravene til fremdrift skjerpes ved at myndighetene foretok tvangsinndrivning av tilleggsskatt med lønnstrekk overfor ekteparet AB. Inndrivningen gjaldt betydelige beløp. Ekteparet har ennå ikke fått tilbake skatt som det er enighet om ikke skulle ha vært inndrevet.

Det er en saksbehandlingsfeil at spørsmålet om brudd på EMK ikke ble forelagt Skattedirektoratet. Om dette var blitt gjort, ville tilleggsskatt sannsynligvis ikke ha blitt ilagt. Saksbehandlingsfeilen har derfor innvirket på resultatet.

Konsekvensen av bruddet på EMK, og av passivitet etter intern rett, må bli at tilleggsskatten bortfaller. Bruddet på EMK kan ikke repareres ved skjønnsmessig reduksjon til mellom 0 og 30 prosent. Ligningsloven har faste trinn for tilleggsskatt og åpner ikke for en slik mellomløsning.

Subsidiært gjøres det gjeldende at tilleggsskatten skulle ha vært fastsatt til 15 prosent etter ligningsloven § 10-4 nr. 1, idet opplysningene i selvangivelsene lett kunne ha vært kontrollert mot opplysninger som ligningsmyndighetene hadde fra før.

Det er lagt ned slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 13.08.2013 og 26.08.2016 for B oppheves.
2. B tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.
3. Skatteklagenemndas vedtak av 13.08.2013 og 26.08.2016 for A oppheves.
4. A tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

### **Staten ved Skatt Øst har i hovedtrekk anført:**

Ankene kan ikke føre frem. De opprinnelige ligningene for perioden 2001 til 2007 bygget på at ekteparet AB var utflyttet til Skottland. Tingretten har korrekt lagt til grunn at ekteparet i hele denne perioden var skattemessig bosatt i Norge, slik at vedtakene om endringsligning er gyldige. Det var også grunnlag for tilleggsskatt på 30 prosent.

### **Skattemessig bosted etter skatteavtalen**

Det er enighet om at ekteparet AB i perioden 2001 til 2007 hadde skatteplikt til både Norge og Storbritannia, jf. skatteavtalen artikkel 4 nr. 1. I en slik situasjon reguleres spørsmålet om skattemessig bosted av skatteavtalen artikkel 4 nr. 2.

Det er ikke tvilsomt at ekteparet AB disponerte fast bolig i Norge i hele perioden 2001 til 2007. Boligen i [adresse] i Drammen var formelt overdratt til datteren, men salget hadde ingen realitet. Datteren betalte verken avdrag eller renter i henhold til låneavtalen med B. Ekteparet AB fortsatte å dekke løpende utgifter.

Det er ikke riktig at datteren dekket kostnadene til tinglysning av boligkjøpet og til kjøp av bil ved aksjeutbytte fra [firma3] Holding AS. Det fremgår av et «skyggeregnskap» at en stor andel av utgiftene ble dekket av A. Det var aldri meningen at boligsalget skulle få noen virkning for ekteparet AB. Datteren flyttet aldri inn. Også bilen tilhørte ekteparet AB.

Det er uansett ikke avgjørende hvem som eide boligen i [adresse] . Det sentrale er at ekteparet AB faktisk disponerte boligen på fast basis. Det bekreftes blant annet av Økokrims funn ved ransaking og av Bs almanakker.

I 2001 hadde ekteparet ingen fast bolig i Skottland, fordi Cluny var under rehabilitering. Deres eneste bolig var i Norge. Det følger da av skatteavtalen at ekteparet var skattemessig bosatt i Norge i 2001. De oppholdt seg kun få dager i Skottland dette året.

I årene 2002 til 2007 disponerte ekteparet bolig i begge land. Men sentrum for deres livsinteresser var fortsatt i Norge, slik at de var skattemessig bosatt her. Både den personlige og økonomiske tilknytningen var vesentlig sterkere til Norge enn til Skottland.

Når det gjelder den personlige tilknytningen, vises det til at ekteparet oppholdt seg mye i Norge og beholdt god kontakt med familie og venner. Jul og påske ble fortsatt feiret her. Ekteparet beholdt også hytter i Norge, som særlig B brukte mye. De hadde få personlige relasjoner i Skottland.

Når det gjelder den økonomiske tilknytningen, var det inntekter fra Norge som var livsgrunnlaget for oppholdet i Skottland. A mottok betydelige aksjeutbytter fra [firma] Holding AS. B eide fast eiendom og skog i Norge. De hadde også avkastning av andre verdipapirer som stammet fra virksomhet i Norge.

Driften av Cluny i Skottland ga for sin del beskjedne inntekter. Også inntektene fra As konsulentvirksomhet var relativt moderate. Siden konsulentinntektene bare delvis ble oppgitt til beskatning i Storbritannia, må en stor andel uansett henføres til virksomhet i Norge. Det samme gjelder inntekter fra styreverv i blant annet [firma] ASA.

Det er på denne bakgrunn klart at sentrum for ekteparets livsinteresser var i Norge i hele perioden frem til og med 2007.

Ekteparet hadde under enhver omstendighet «vanlig opphold» i Norge i denne perioden, jf. skatteavtalen artikkel 4 nr. 2 bokstav b. Dette er særlig klart for de første årene. Lagmannsretten må se bort fra opplysningene i Bs almanakker for 2006 og 2007, som ble fremlagt for tingretten. Disse almanakkene var ikke tilgjengelige for Skatteklagenemnda og burde ha vært fremlagt tidligere. Det er uansett ikke holdepunkter for at oppholdstiden i Norge ble vesentlig redusert i disse to årene.

Om saken ikke kan avgjøres ut fra kriteriene om sentrum for livsinteresser og vanlig opphold, blir statsborgerskapet avgjørende, jf. skatteavtalen artikkel 4 nr. 2 bokstav c. Både A og B er norske statsborgere.

A og B har brutt opplysningsplikten etter ligningsloven ved å gi uriktige opplysninger om bosted, herunder om disposisjonsretten til boligen i [adresse]. De har heller ikke opplyst om inntektsforholdene sine, selv om de har erkjent at de hadde skatteplikt til Norge etter intern norsk rett. Det foreligger derfor endringsadgang ti år tilbake i tid, slik Skatteklagenemnda har lagt til grunn, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1.

### **Saksbehandlingen**

Skatteetaten har ikke begått saksbehandlingsfeil, i hvert fall ingen feil av betydning for resultatet.

Saksbehandlingen har ikke vært ensidig. Det var naturlig for Økokrim og skatteetaten å fokusere på ekteparets opphold i Norge, og ikke på opphold i Skottland, fordi saken opprinnelig gjaldt spørsmål om brudd på norsk intern rett. Det er uansett vanskelig å se hvilke undersøkelser som skulle ha vært gjort i Skottland. Saken er samlet sett meget godt opplyst.

Det bestrides at saken var dårlig strukturert og tilrettelagt for Skatteklagenemnda. Skattekontoret og sekretariatet forberedte saken på vanlig måte. Det ble tatt hensyn til ferieavvikling ved at nemndas medlemmer fikk tre uker frist i stedet for to. Denne fristen var fullt forsvarlig.

Nemndsutvalget ble oppnevnt og sammensatt i tråd med dagjeldende regelverk og rutiner. Det er ikke korrekt at det ble oppnevnt en egen nemnd for As saker. Det var tale om en «fleksibel nemnd» på grunn av ferietid. Det var heller ingen feil ved nemndsutvalgets faglige sammensetning. Det var ikke et krav at en jurist skulle delta ved avgjørelsen. Videre ble nemndsmedlemmene honorert i samsvar med dagjeldende regelverk. At reglene om Skatteklagenemnda og saksbehandlingen er endret i ettertid, er uten betydning.

Det stemmer ikke at skattekontorets saksbehandler var samlokalisert med nemndas saksbehandler. Dette er uansett ikke relevant for saken.

### **Tilleggsskatt**

Det fastholdes at ekteparet AB ga uriktige og ufullstendige opplysninger om bosted i selvangivelsene for årene 2001 til 2007 og oppnådde en skattemessig fordel ved dette. De unnlot også å oppgi konkrete inntektsposter som de uansett skulle ha opplyst om. Det er derfor grunnlag for tilleggsskatt på 30 prosent.

Det er uten betydning om ligningskontoret kunne ha stilt spørsmål til ekteparet AB om deres bosted. Skattyterens opplysningsplikt går foran ligningskontorets undersøkelsesplikt. Lofflanddommen tilsier ikke noe annet.

Så lenge ligningskontoret manglet den sentrale opplysningen om at ekteparet AB fortsatt disponerte bolig i Norge, var det dessuten ikke grunnlag for å stille spørsmål om sentrum for livsinteresser etter skatteavtalen med Storbritannia.

Det foreligger ingen unnskyldningsgrunn som kan føre til bortfall eller nedsettelse av tilleggsskatten etter ligningsloven § 10-3. Videre var opplysningene ikke lett kontrollerbare for Drammen ligningskontor etter § 10-4. Den informasjonen som Oslo ligningskontor hadde, er irrelevant. Det avgjørende er det enkelte skattekontorets kontrollmulighet.

Tilleggsskatten for 2007 kan ikke oppheves på grunn av manglende forhåndsvarsel. Ekteparet AB var kjent med det faktiske og rettslige grunnlaget for tilleggsskatt også for dette året. Det var derfor mulighet for kontradiksjon. De fikk dessuten adgang til å uttale seg på et senere stadium av saken, slik at et eventuelt brudd på plikten til forhåndsvarsling ble reparert.

Videre valgte ekteparet A å påklage vedtakene i stedet for å be om ny behandling for 2007, slik ligningsloven legger opp til ved manglende forhåndsvarsel. Da er muligheten til å påberope manglende varsel tapt.

Adgangen til å ilegge tilleggsskatt var ikke bortfalt som følge av passivitet etter intern norsk rett. Ekteparet A har ikke på noe tidspunkt kunnet innrette seg på at sakene om tilleggsskatt var avsluttet.

Det foreligger ikke brudd på EMK artikkel 6 nr. 1 om avgjørelse innen rimelig tid.

Tidsforløpet etter EMK skal regnes fra Økokrims ransaking/beslag sommeren 2007, og ikke allerede fra Oslo ligningskontors anmeldelse et halvt år tidligere. Samlet saksbehandlingstid er derfor noe kortere enn anført av ekteparet A.

Det foreligger ingen perioder med inaktivitet. Det ble i tiden frem til 2010 både gitt forhåndsvarsel om tilleggsskatt og truffet vedtak om endringsligninger. Tilleggsskatt kunne ikke fastsettes før endringsligningene forelå i 2009.

Det var korrekt å avvete Økokrims standpunkt til straffespørsmålet, som ble avklart i 2010. Det bestrides at staten skulle ha innledet dobbeltforfølgelse ved parallell behandling av spørsmålene om tilleggsskatt og ordinær straff.

I vurderingen av saksbehandlingstiden frem til vedtakene om tilleggsskatt i 2012 må det tas hensyn til at sakene var omfattende og komplekse både rettslig og faktisk. Ekteparet A varslet tilleggsopplysninger og fremsatte omfattende krav om dokumentinnsyn. Det var hele tiden tvist om størrelsen av skattbar inntekt. Dette forsinket fremdriften.

Saken hadde dessuten internasjonale forgreninger med behov for bistandsanmodninger.

Når det gjelder klagebehandlingen for Skatteklagenemnda, ga ekteparet A omfattende merknader til innstillingene til vedtak. Det tok tid å behandle merknadene på forsvarlig måte.

Når det gjelder domstolsbehandlingen, har ekteparet A bidratt til saksbehandlingstiden ved sin bruk av prosessuelle virkemidler. Det er ikke noe staten har ansvaret for.

Tvangsinnfordringen mot ekteparet A tilsier ikke skjerpede krav til fremdrift. Ut fra ekteparets romslige økonomi var beløpene bagatellmessige.

Fordi EMK ikke er brutt, har det ikke hatt betydning at EMK-spørsmålet ikke ble forelagt for Skattedirektoratet. Det var bare spørsmålet om reparasjon etter EMK artikkel 13 som eventuelt skulle ha blitt forelagt, ikke spørsmålet om det forelå et brudd på EMK.

Hvis lagmannsretten likevel konstaterer brudd på EMK artikkel 6 nr. 1, mener staten at tilleggsskatten bør reduseres skjønsmessig. Skatten bør ikke bortfalle helt. De ordinære satsene etter ligningsloven er ikke til hinder for mellomløsninger etter EMK artikkel 13.

Det er lagt ned slik påstand:

1. Anken forkastes hva gjelder tingrettens avgjørelse av endringsligningen.
2. Den del av skatteklagenemndas vedtak som innebærer tilleggsskatt opp til 30 % er gyldig for B.
3. For A er vedtaket om tilleggsskatt opp til 30 % gyldig, likevel slik at formuesgrunnlaget for tilleggsskatt for inntektsårene 1999, 2004 og 2005 skal reduseres til følgende størrelser:

For inntektsåret 1999 skal beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt på formue være kr 36.441.460.

For inntektsåret 2004 skal beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt på formue være kr 189.506.170.



For inntektsåret 2005 skal beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt på formue være kr 214.929.609.

4. Staten v/Skatt Øst tilkjennes sakens omkostninger for lagmannsrett og tingrett.

### III. Lagmannsrettens vurderinger

Lagmannsretten er i likhet med tingretten kommet til at ekteparet A i perioden 2001 til 2007 fortsatt måtte regnes som skattemessig bosatt i Norge, slik at Skatteklagenemndas vedtak om endring av ligningene er gyldige. Lagmannsretten er videre kommet til at det er grunnlag for 30 prosent tilleggsskatt. Ekteparet As anker fører derfor ikke frem.

Gyldigheten av endringsligningene er behandlet i punktene 1 til 7 nedenfor, mens tilleggsskatt behandles i punkt 8.

#### 1. Oversikt

Lagmannsretten ser først på spørsmålet om skattemessig bosted.

Den som er «bosatt i riket», har skatteplikt til Norge for all inntekt og formue, uten hensyn til om den er opptjent her i landet eller i utlandet, jf. skatteloven § 2-1 første og niende ledd. Mange land knytter den alminnelige skatteplikten til liknende kriterier. Det kan derfor oppstå situasjoner der en person har skatteplikt til flere land for samme inntekt og formue.

For å løse slike situasjoner har Norge - med utgangspunkt i OECDs mønsteravtale - inngått bilaterale dobbeltbeskatningsavtaler med en rekke stater, jf. lov 28. juli 1949 nr. 15. Avtalene fordeler beskatningsretten mellom statene for å unngå internasjonal dobbeltbeskatning. Mellom Norge og Storbritannia gjaldt skatteavtalen 12. oktober 2000 i den perioden vår sak omhandler. Denne avtalen ble i 2013 erstattet av en ny avtale som lagmannsretten ikke går inn på.

Partene er enige om at ekteparet var skattemessig bosatt i Storbritannia i årene 2001 til 2007 etter intern britisk rett. Det er vist til at ekteparet har fremlagt en bostedserklæring fra britiske skattemyndigheter ( «Certificate of Residence»), og at dette i henhold til Rt-2009-1577 (Stolt-Nielsen) skal regnes som tilstrekkelig bevis for skattemessig bosted etter britisk rett.

Tingretten konkluderte med at ekteparet A i denne perioden også var skattemessig bosatt i Norge etter skatteloven § 2-1 første ledd. Ekteparet A har for lagmannsretten akseptert denne konklusjonen. Ekteparets standpunkt bygger ikke på at de disponerte fast bolig i Norge - det er fortsatt et omtvistet spørsmål - men på at de faktisk oppholdt seg i Norge i tilstrekkelig lange perioder, jf. 183- og 270-dagersreglene i skatteloven § 2-1 andre ledd.

For lagmannsretten er det derfor enighet om at ekteparet A hadde skatteplikt i begge land etter de to landenes interne rett. Lagmannsretten legger dette til grunn.

Spørsmålet om hvor ekteparet skal regnes som skattemessig bosatt, må da løses ut fra bestemmelsene i skatteavtalen mellom Storbritannia og Norge. I artikkel 4 nr. 1 er skattemessig bosted definert slik:

«I denne overenskomst betyr uttrykket 'person bosatt (hjemmehørende) i en kontraherende stat' enhver person som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grunnlag av domisil, bopel [ ... ] eller ethvert annet lignende kriterium [ ... ].»

I tilfeller der personen etter landenes interne skatteregler er bosatt i begge land, som i denne saken, skal spørsmålet om skattemessig bosted løses etter artikkel 4 nr. 2, som angir fire kriterier i rangert rekkefølge:

- a) han skal anses for bosatt bare i den stat hvor han disponerer fast bolig; hvis han disponerer fast bolig i begge stater, skal han anses for bosatt bare i den stat hvor han har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene);
- b) hvis det ikke kan bringes på det rene i hvilken stat han har sentrum for livsinteressene, eller hvis han ikke disponerer en fast bolig i noen av statene, skal han anses for bosatt bare i den stat hvor han har vanlig opphold;
- c) hvis han har vanlig opphold i begge stater eller ikke i noen av dem, skal han anses for bosatt bare i den stat hvorav han er statsborger;
- d) hvis han er statsborger av begge stater eller ikke av noen av dem, skal de kompetente myndigheter i de kontraherende stater avgjøre spørsmålet ved gjensidig avtale.»

Som det fremgår, blir det første spørsmålet om ekteparet AB disponerte fast bolig i ett eller begge land, jf. kriteriet i bokstav a. Hvis de hadde fast bolig i både Storbritannia og Norge, må det vurderes i hvilket land de hadde sentrum for livsinteressene.

### **2. Spørsmålet om fast bolig**

Ekteparet AB har anført at de solgte eiendommen i [adresse] i Drammen til datteren C da de flyttet til Skottland i 2001, og at de etter dette kun hadde bolig i Skottland. Det følger da av kriteriet i artikkel 4 nr. 2 bokstav a at ekteparet var skattemessig bosatt i Storbritannia, uten at det er nødvendig å gå inn på spørsmålet om sentrum for livsinteressene.

Staten hevder for sin del at boligsalget ikke hadde noen realitet, og at ekteparet AB uansett fortsatte å disponere boligen i Drammen på fast basis, slik at grunnvilkåret for å anse dem som bosatt i Norge etter skatteavtalen er oppfylt.

Lagmannsretten bemerker at salgsavtalen for [adresse] ble inngått etter at ekteparet AB hadde fått opplyst i forhåndsuttalelse 22. august 2001 fra Drammen ligningskontor at de ikke ville bli regnet som utflyttet fra Norge hvis de beholdt boligen i Drammen. Det gjaldt selv om boligen bare skulle brukes som fritidshus. Det er derfor lite tvilsomt at overdragelsen av boligen til datteren var motivert av et formål om å slippe skatteplikt til Norge.

Datterens kjøp av boligen ble finansiert ved et lån på sju millioner kroner fra B. Det er på det rene at datteren ikke betalte renter og løpende avdrag av dette lånet, som hun var forpliktet til etter kjøpsavtalen. Det var i avtalen punkt 1 fastsatt at lånet skulle «avdras i 10 år med 6 % rente p.a.». Ekteparet AB fortsatte også å dekke løpende utgifter til boligen, uten at lagmannsretten ser grunn til å gå inn på detaljer.

Når disse forholdene ses i sammenheng med partenes bruk av eiendommen i årene etter 2001, som er nærmere omtalt nedenfor, taler mye for at overdragelsen av boligen var en konstruksjon, og at B i realiteten eide boligen også etter 2001, eventuelt sammen med A.

Det er imidlertid ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til om boligsalget var reelt. Etter skatteavtalen artikkel 4 kreves ikke eierskap til bolig. Uttrykket «disponerer fast bolig» i artikkel 4 tilsier at det er nok å ha tilgang til en bolig. Dette har støtte i OECDs merknader fra 2010 til mønsteravtalen som skatteavtalen med Storbritannia er basert på. Disse merknadene er ment å gi uttrykk for statspraksis og er derfor viktige tolkningsmomenter, jf. Rt-2008-577 (Sølvik) avsnitt 47 og 48. I punkt 12 i OECD-merknadene til artikkel 4 er det uttalt at «[ ... ] the residence is that place where the individual owns or possesses a home». Tilgang til bolig (rådighet) er altså likestilt med eierskap.

Dette er også lagt til grunn i Klaus Vogel, *On Double Taxation Conventions*, 4. utgave 2015 (red. Reimer og Rust), side 272 avsnitt 90:

«[ ... ] When an individual does not own or possess a permanent home, this does not necessarily mean that he has no such home available to him. A taxpayer who has no legal title may still have a home - factually - at his disposal and use it accordingly.»

Det er imidlertid en forutsetning at tilgangen er fast. I OECDs merknader punkt 12 heter det:

«[ ... ] this home must be permanent, that is to say, the individual must have arranged and retained it for his permanent use as opposed to staying at a particular place under such conditions that it is evident that the stay is intended to be of short duration.»

Kravet om fast tilgang er presisert slik i merknadene punkt 13:

«[T]he permanence of the home is essential; this means that the individual has arranged to have the dwelling available to him at all times continuously, and not occasionally for the purpose of a stay which, owing to the reasons for it, is necessarily of short duration (travel for pleasure, business travel, educational travel, attending a course at a school, etc.).»

Lagmannsretten forstår dette slik at intensiteten i bruken ikke er avgjørende. Det kan neppe oppstilles noe minstekrav om antall oppholdsdager, jf. Vogel side 272 avsnitt 89. Det sentrale er at boligen er disponibel på fast basis. En annen sak er at faktisk bruk kan ha betydning som bevis for at skattyter har fast tilgang til boligen.

Lagmannsretten finner det ikke tvilsomt at ekteparet AB hadde tilgang til boligen i [adresse] på fast basis i hele perioden 2001 til 2007 («at all times continuously»), og ikke bare sporadisk («occasionally»/«of short duration»). Det gjelder uavhengig av om eiendommen var reelt

overdratt til datteren. Lagmannsretten har i denne vurderingen lagt vekt på at ekteparet faktisk brukte boligen i et betydelig omfang under opphold i Norge, særlig i de første årene av perioden. De hadde nøkkel til huset, kode til alarmanlegget og brukte bilen som sto i garasjen. Det var også ekteparet AB som hadde møblert huset. De hadde både klær, fritidsutstyr og andre personlige eiendeler der. At de også oppholdt seg andre steder i Norge, er uten betydning. For øvrig bekreftet begge ektefellene i brev til britiske skattemyndigheter i 2002/2003 at de hadde tilgang til boligen i [adresse].

Det er ikke holdepunkter for at datteren benyttet eiendommen i [adresse] i særlig omfang. Hun hadde fast bopel i Oslo. Hennes bruk var uansett ikke til hinder for at ekteparet AB kunne disponere boligen når de ønsket det. Ifølge datterens forklaring for tingretten skal en venninne av henne ha lånt boligen i en periode i forbindelse med skilsmisse, men den var ikke på noe tidspunkt utleid til andre.

Lagmannsretten legger ut fra dette til grunn at ekteparet AB disponerte fast bolig i Norge i skatteavtalens forstand i de årene som saken omfatter, det vil si til og med 2007.

Det er ikke omtvistet - og heller ikke tvilsomt - at ekteparet i årene 2002 til 2007 også disponerte bolig i Skottland ved at de bodde på Cluny. Følgelig hadde de fast bolig etter skatteavtalen i begge land i disse årene, slik at det må gjøres en vurdering om sentrum for livsinteressene, noe lagmannsretten kommer tilbake til nedenfor.

Staten har derimot bestridt at ekteparet disponerte bolig i Skottland i 2001. Staten har vist til at eiendommen Cluny var under rehabilitering og anført at de fleste byggene i praksis var ubeboelige, og at ekteparet derfor bodde på hotell under opphold i Skottland. Samlet oppholdstid i Storbritannia var uansett av begrenset varighet dette året.

Lagmannsretten kan ikke slutte seg til statens syn. Siden det ikke stilles minstekrav til bruken av boligen, kan det etter lagmannsrettens oppfatning ikke være avgjørende at Cluny i 2001 var under rehabilitering/oppussing, slik at eiendommen ikke kunne brukes på vanlig måte. Oppussing og vedlikehold inngår som en naturlig del av det å disponere en bolig. Skatteavtalen kan ikke forstås slik at statusen som bosatt i landet går tapt i perioder der hjemmet ikke er beboelig fordi skattyteren pusser den opp. Det ville åpne for vanskelige bevisvurderinger.

Det avgjørende må etter lagmannsrettens syn være at ekteparet AB hadde full disposisjonsrett over Cluny til boligformål fra det tidspunkt A kjøpte eiendommen i mai 2001, og at eiendommen etter sin art var innrettet på å fungere som bolig. Bruk til boligformål var også ekteparets siktemål, noe som er bekreftet i ettertid ved deres mangeårige opphold på eiendommen. Etableringen på Cluny var av fast karakter («permanent» som i sitatet fra OECDs merknader ovenfor), og ikke bare kortvarig eller rent midlertidig. Eventuelle hotellopphold i Skottland i forkant av innflytting må ses i sammenheng med disposisjonsretten over Cluny som bolig.

Det tilføyes at det gjelder en lav terskel for at noe skal kunne kvalifisere som «bolig» etter skatteavtalen. For eksempel er tilgang til et enkeltrom nok, jf. OECDs merknader punkt 13. Cluny var et gods med mange bygninger.

Ut fra vitneforklaringer fra ansatte på Cluny må det for øvrig legges til grunn at ekteparet AB faktisk hadde opphold i en bygning på Cluny-godset i deler av 2001 (bygget Balnahard). Dette bygget kan ikke vurderes løsrevet fra Cluny-eiendommen for øvrig, som staten har antydnet i sin prosedyre. Det betyr at Cluny rent faktisk ble benyttet til boligformål i 2001, om enn bare i korte perioder.

Lagmannsrettens konklusjon blir at ekteparet AB i henhold til skatteavtalen artikkel 4 nr. 2 bokstav a hadde fast bolig i både Storbritannia og Norge i hele perioden 2001 til 2007.

Det må etter dette vurderes i hvilket land ekteparet hadde sentrum for livsinteressene.

### **3. Sentrum for livsinteressene - Utgangspunkter**

Spørsmålet om hvor sentrum for livsinteressene er, beror på en samlet vurdering av personlige og økonomiske momenter. Skattyter skal regnes som skattemessig bosatt i det landet som vedkommende har «de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser» til. I OECDs merknader punkt 15 heter det om vurderingen:

«[ ... ] regard will be had to his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property, etc. The circumstances must be examined as a whole, but it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention. If a person who has a home in one State sets up a second in the other State while retaining the first, the fact that he retains the first in the environment where he has always lived, where he has worked, and where he has his family and possessions, can, together with other elements, go to demonstrate that he has retained his centre of vital interests in the first State. [ ... ]»

Det skal altså gjøres en bred vurdering der viktige momenter av personlig karakter er familiemessige og sosiale relasjoner, kulturelle og politiske aktiviteter og hvor fritiden tilbringes. Viktige økonomiske tilknytningspunkter er ansettelsesforhold, forretningsvirksomhet og hvor skattyteren forvalter sine eiendeler fra.

Momentlisten i OECDs merknader er ikke ment å være uttømmende. Ut fra sammenhengen i artikkel 4 nr. 2 vil for eksempel også varigheten av oppholdet i hver stat, enten i den faste boligen eller andre steder, være et moment i vurderingen. Dette kommer til uttrykk i Lignings-ABC for 2016 side 1464, hvor det er angitt følgende momenter:

«Ved vurderingen av hvor skattyter har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene), skal det bl.a. tas hensyn til

- hvor skattyter arbeider
- utenlandsoppholdets varighet
- hvor arbeidsgiver hører hjemme
- om skattyter driver selvstendig virksomhet i en av statene
- hvorfra han forvalter sin eiendom
- hvor familien oppholder seg
- hvor han tilbringer sin fritid

[ ... ]»

Som partene i saken for lagmannsretten har fremholdt, må vurderingen konsentreres om interesser som kan regnes som viktige, jf. uttrykket «vital interests» i den engelske språkversjonen. Forhold som kan endres raskt og enkelt, og som derfor ikke etablerer noen reell forbindelse til en stat - for eksempel opprettelse av bankkonti og forsikringsordninger - bør holdes utenfor, jf. Vogel side 275 note 94 og 95. Hvis det ikke er noen markert forskjell i tilknytning ut fra de sentrale momentene, bør skattemessig bosted avgjøres etter de neste kriteriene i artikkel 4, fremfor å trekke inn mer perifere momenter.

Det kan vanskelig sies noe generelt om hva som veier tyngst av de personlige og økonomiske tilknytningsmomentene. Hvis skattyteren beholder sin bolig i opprinnelseslandet og i tillegg har sin kjernefamilie der, vil hovedtilknytningen ofte være til dette landet, selv om skattyteren selv oppholder seg og arbeider i et annet land. Det vil da samlet sett normalt fremstå som om skattyterens livssituasjon ikke i tilstrekkelig grad er endret, jf. uttalelsen i Lignings-ABC for 2016 side 1464 om at det for skattytere med «ektefelle/samboer og/eller mindreårige barn» som regel vil være av avgjørende betydning hvor familien oppholder seg. Utover dette kan det neppe oppstilles generelle prinsipper for avveiningen mellom personlige og økonomiske relasjoner. Det samme er lagt til grunn i Vogel side 277 avsnitt 99-100, der det konkluderes med at «no abstract preference can be given to either relationship».

Lagmannsretten går så over til den konkrete saken. Lagmannsretten vil først ta stilling til hvilke faktiske forhold som skal legges til grunn for vurderingen av sentrum for livsinteresser, det vil si hovedpunktene i bevisvurderingen (punkt 4). Deretter vil lagmannsretten foreta den konkrete avveiningen av momentene, det vil si den rettslige vurderingen (punkt 5).

A og B skal i prinsippet vurderes individuelt. Etersom vurderingen i stor grad blir sammenfallende, har lagmannsretten ikke funnet grunn til å gjennomføre en separat drøftelse for hver av dem. Det er i denne saken heller ikke nødvendig å skille skarpt mellom hvert ligningsår.

#### **4. Sentrum for livsinteressene - Bevisvurdering**

##### **a) Økonomiske tilknytning**

A hadde flere styreverv i norske selskap i 2001, men flere av oppdragene ble avsluttet i løpet av dette året, herunder verv som styreleder eller -medlem i Wireless Systems AS, Incom Norge AS og Cleo Venture AS. Det neste året, i 2002, avviklet han enda et par styreverv (Universal Telecommunication Systems AS og Tid&Rom Produksjon AS), hvorpå ytterligere et verv opphørte i 2004 (Nordic Water Supply ASA).

A beholdt styrevervene i familieselskapene [firma] Holding AS og [firma2] Eiendom AS etter flyttingen til Skottland. Disse selskapene eide blant annet aksjer i [firma] ASA og faste eiendommer i Norge. Han beholdt også verv i et par andre norske selskapsstyrer i hele den perioden som saken omfatter. Videre var han styremedlem i [firma] ASA frem til august 2006. Han hadde ikke ansvar for daglig drift og forvaltning av selskapene.

Lagmannsretten legger til grunn at styrearbeidet hadde et begrenset omfang målt i både arbeidsinnsats og inntekt. Når det gjelder arbeidsinnsats, forklarte A i avhør med Økokrim i januar 2006 at det var fire styremøter i året i [firma] ASA. I familieselskapene [firma] Holding

AS og [firma2] Eiendom AS var det ifølge As forklaring mindre behov for styremøter, ettersom det uansett var ham selv som bestemte over selskapene fordi han eide A-aksjene. Lagmannsretten legger dette til grunn.

Heller ikke de øvrige styrevervene som A hadde etter 2001, synes å ha vært særlig arbeidskrevende. Dette har støtte i fremlagte fakturaoversikter. I hele perioden 2001 til 2007 har han til sammen kun fakturert 235 000 kroner for styreverv i norske selskap.

Lagmannsretten legger etter bevisførselen til grunn at de fleste styremøtene ble holdt i Norge, men at det også kan ha forekommet møter i andre land, uten at det er grunn til å gå i detaljer.

Inntektene fra konsulentvirksomhet for norske selskap var vesentlig større - og derfor også viktigere for vurderingen av sentrum for livsinteresser. Fra 2001 til 2007 fakturerte han til sammen rundt 7,3 millioner kroner for slik virksomhet (inkludert utgifter). Beløpene varierte sterkt fra år til år; fra noe over 100 000 kroner i 2001 og 2003 til 1,8 millioner i 2006 og fire millioner kroner i 2007. De klart største utbetalingene kom fra familieselskapene [firma] Holding AS og [firma2] Eiendom AS. A forklarte for tingretten at han drev med valutaplassering og aksjeinvesteringer for disse selskapene, noe som stemmer med fakturatekstene.

Partene er uenige om hvilket land han drev konsulentvirksomheten fra. Staten har anført at en vesentlig del av virksomheten ble utført i Norge. Det er vist til at A disponerte kontor i [firma] Holding AS og [firma2] Eiendom AS' lokaler i Sandakerveien i Oslo, og at han ifølge opplysninger innhentet av Økokrim skal ha vært der 5-10 ganger i året. Staten har også vist til at han bare har oppgitt om lag halvparten av konsulentinntektene på selvangivelsene til britiske skattemyndigheter, noe som etter statens syn tilsier at minst halvparten av arbeidet ble utført i Norge.

A har for sin del forklart at han drev konsulentvirksomheten fra sitt kontor på Cluny. Han har anført at statens oversikt over inntekter på britiske selvangivelser er misvisende, fordi oversikten bare går frem til første kvartal 2006. Det er ved dette ikke tatt hensyn til den britiske selvangivelsen for inntektsåret 2006/2007, der det er ført opp 321 000 pund i konsulentinntekter. Om det tas hensyn til dette beløpet, vil det vesentlige av konsulentinntektene - til sammen 635 000 pund - være oppgitt til britiske skattemyndigheter.

Ifølge fakturaene gjaldt mye av konsulentvirksomheten valuta- og aksjeplasseringer på vegne av oppdragsgiverne. Dette er virksomhet som kan ha vært utøvd både fra Cluny i Skottland og når han oppholdt seg i Norge. Lagmannsretten legger til grunn at konsulentvirksomheten ble utøvd fra begge land, uten at det er nødvendig - eller mulig - å ta stilling til den nøyaktige fordelingen. Det er for lagmannsretten uklart hvor stor del av inntektene fra denne virksomheten som er oppgitt til beskatning i Storbritannia. A bærer selv ansvaret for denne uklarheten ved at fullstendig dokumentasjon ikke er fremlagt.

A kontrollerte også store selskapsverdier i Norge, blant annet nærmere 30 prosent av aksjene i [firma] Holding AS, som blant annet eide familiens aksjer i [firma] ASA. Ifølge regnskap for perioden 2001 til 2007 hadde selskapet brutto eiendeler på over en milliard kroner, mens verdien etter gjeldsfradrag var på mellom 100 og 300 millioner kroner i hele perioden. I årene 2001 til 2007 utbetalte selskapet til sammen 199 millioner kroner i utbytter til aksjonærene. Ettersom A

eide A-aksjene, var det i praksis han som bestemte utbytteutbetalingene, selv om den daglige forvaltningen av både dette selskapet og [firma2] Eiendom AS var satt ut til andre.

Når det gjelder Bs økonomiske tilknytning til Norge, viser selvangivelsene at hun hadde inntekter i Norge på 3-400 000 kroner i årene 2001 til 2003. Det dreide seg i hovedsak om pensjon og andre ytelser fra [firma] Holding AS. Etter det lagmannsretten forstår, leverte hun ikke selvangivelser i Norge de neste årene.

B eide også fast eiendom i Norge i form av en utleieleilighet i Lassongate og et forretningsbygg i Nedre Torggata i Drammen. Videre var hun medeier i tre hundre mål skog i Modum, som hun hadde arvet sammen med to kusiner.

Når det gjelder økonomisk tilknytning til Storbritannia, er det enighet om at driften av Cluny innebar næringsvirksomhet, og ikke hadde preg av hobby. Lagmannsretten legger dette til grunn. Cluny er et gods på 41 000 mål som har 12 bygninger, hvorav et hovedbygg - slott - og flere bygg som utleies som ferieboliger. Eiendommen har 4 000 mål skog og 5 300 mål dyrket mark. Det er også store jaktterreng på eiendommen.

Da A kjøpte eiendommen for 40 millioner kroner i mai 2001, hadde eiendommen et betydelig rehabiliteringsbehov. Det er opplyst at ekteparet i tiden etter kjøpet brukte nærmere 15 millioner kroner på restaurering og oppussing. B tok seg av innredning og organiserte utleieboligene, mens A sto for den forretningsmessige driften av godset. Det ble drevet virksomhet knyttet til jakt på hjort, rype og fasan med utleie av ferieboliger til jaktlag. Gårdsdriften omfattet også jordbruks- og skogvirksomhet, og det ble bygget opp en husdyrbestand på om lag 1 100 sauer og 90 kyr. Eiendommen hadde i perioden 2001 til 2007 mellom tre og seks heltidsansatte i tillegg til sesongarbeidere. Det var også mulighet for laksefiske på eiendommen, men denne virksomheten hadde et svært begrenset omfang.

A har forklart at gårdsdriften vokste betydelig i de årene ekteparet eide Cluny. Det stemmer med øvrig bevisførsel og legges til grunn av lagmannsretten.

Til tross for det betydelige omfanget har virksomheten på Cluny gitt beskjeden avkastning.

Fremlagte regnskap viser at gårdsdriften (jord- og skogbruk, husdyrhold, jakt og utleie) gikk med et underskudd på mellom 50 000 og 170 000 pund hvert år i perioden 2001 til 2007. At næringsvirksomheten i Storbritannia likevel gikk med overskudd samlet sett, skyldes at inntekter fra As konsulentvirksomhet ble inkludert i regnskapene for Cluny.

### **b) Personlig tilknytning**

Staten har lagt frem detaljerte oversikter over hvor ektefellene antas å ha oppholdt seg på ulike tidspunkt i perioden 2002 til 2007. Oversiktene bygger på Bs almanakker og Økokrims beslag av blant annet bankkontoutdrag og telefonutskrifter. Det knytter seg usikkerhet til tallene, og i flere perioder er oppholdsstedet ukjent. Oversiktene gir likevel et inntrykk av ekteparets oppholds- og bevegelsesmønster.

Med utgangspunkt i statens oversikter kan oppholdstiden summeres slik for B:



B	2002	2003	2004	2005	2006	2007
<b>Storbritannia (Cluny eller andre steder)</b>	103	177	184	174	193	202
<b>Norge (eller ukjent)</b>	226	180	144	146	108	108
<b>Andre land (særlig Spania)</b>	36	8	38	45	64	55

For A kan oppholdstiden summeres slik:

A	2002	2003	2004	2005	2006	2007
<b>Storbritannia (Cluny eller andre steder)</b>	153	179	189	137	173	218
<b>Norge (eller ukjent)</b>	156	138	140	138	67	104
<b>Andre land (særlig Spania)</b>	56	49	37	45	89	43

Tallene i disse tabellene avviker noe fra oversiktene som ble fremlagt under ankeforhandlingen, fordi lagmannsretten har fordelt reisedager mellom Norge og Storbritannia likt mellom de to landene, og ikke lagt alle dagene til Norge. Lagmannsretten oppfattet at partene var enige om at en slik fordeling er riktig under vurderingen av sentrum for livsinteresser. Det må også nevnes at ekteparet AB mener at antall oppholdsdager i Norge er noe lavere enn i statens oversikter.

Oversiktene viser en synkende trend for omfanget av opphold i Norge. Fra 2003 (A) og 2004 (B) oppholdt de seg mer i Storbritannia enn i Norge. Ekteparets familie- og fritidsaktiviteter samt sosiale relasjoner er nærmere gjennomgått nedenfor.

### 5. Sentrum for livsinteressene - Den konkrete avveiningen

Lagmannsretten er kommet til at ekteparet AB i perioden 2001 til 2007 fortsatt hadde sentrum for livsinteressene sine i Norge.

Lagmannsretten ser først på de økonomiske tilknytningsmomentene.

Da ekteparet AB meldte flytting til Skottland i slutten av 2001, hadde A sluttet som administrerende direktør i [firma] ASA. Familielskapet [firma] Holding AS og eiendomsmassen i [firma2] Eiendom AS ble forvaltet av andre, blant andre svigersønnen.

A hadde imidlertid fortsatt relativt store inntekter fra konsulentvirksomhet for norske selskap, særlig for [firma] ASA og [firma] Holding AS. Selv om det skulle være slik at en stor del av konsulentvirksomheten faktisk ble utøvd fra Storbritannia, må det tillegges vekt at oppdragsgiver var i Norge, fordi det viser at flyttingen ikke førte til brudd i økonomiske forbindelser til Norge. Det var fortsatt her han hadde sitt profesjonelle forretningsnettverk. Han disponerte en fast kontor plass i Norge. Han beholdt i tillegg flere norske styreverv.

Lagmannsretten legger også vekt på at A beholdt eierskapet i [firma] Holding AS. A var aksjonær i dette selskapet, og han ga i sin forklaring for tingretten uttrykk for at han var den reelle beslutningstakeren og instruerte sekretæren som tok seg av den daglige administrasjonen av selskapet. Han beholdt også eierskapet i [firma2] Eiendom AS, som eide 70 000 kvm kontorarealer.

Det er rett nok slik at selskapsinvesteringer kan foretas - og forvaltes fra - et hvilket som helst land. For A var det imidlertid ikke tale om rene kapitalplasseringer, men om familieselskap som representerte livsverket hans, og der barna hans hadde eierandeler og selskapsverv. Det var hans svigersønn som var ansvarlig for daglig drift av [firma2] Eiendom AS. Eierskapet i disse selskapene hadde derfor betydning utover det rent finansielle og bidro til å opprettholde både økonomiske og personlige bånd til Norge.

A mottok dessuten store aksjeutbytter fra [firma] Holding AS. Utbyttene var av en slik størrelse at de må regnes som viktige i finanseringen av livsoppholdet i Skottland.

A skal også ha hatt formue plassert i Luxembourg, men denne formuen er det ikke gitt nærmere opplysninger om.

Driften av Cluny ga på den annen side relativt beskjedne inntekter. Ser man bort fra As konsulentvirksomhet, gikk driften med underskudd i hele perioden 2001 til 2007. Det må legges til grunn at ekteparet la ned en omfattende innsats i å utvikle Cluny som bolig og base for gårdsdrift. Men i økonomisk forstand var Cluny av begrenset betydning for ekteparets livsinteresser. Clunys reelle betydning for livsinteressene kommer bedre til uttrykk under momentene om personlig tilknytning og oppholdstid, som er vurdert nedenfor.

B hadde ingen ansettelsesforhold eller inntekter i Storbritannia. Hennes inntekter kom fra Norge i form av pensjon m.m. Hun hadde også betydelige eierinteresser i fast eiendom i Norge, blant annet et forretningsbygg i Nedre Torggata i Drammen og skogeiendom på Modum.

Samlet sett finner lagmannsretten at ekteparet hadde en sterkere økonomisk forbindelse til Norge enn til Storbritannia. Lagmannsretten legger særlig vekt på at det var inntekter fra Norge som var livsgrunlaget deres.

Lagmannsretten finner at også de personlige forbindelsene var sterkere til Norge. Det fremgår av Bs almanakker at ekteparet beholdt sine norske venner og pleiet hyppig omgang med dem. En del av kontakten fant sted ved at vennene kom på besøk til Cluny, men den sosiale relasjonen var etablert i Norge mange år tidligere og innebar derfor en tilknytning til dette landet.

I tillegg til å disponere boligen i Drammen, som var ekteparets opprinnelige hjem, hadde de en hytte på Tjøme, som de beholdt etter at de kjøpte Cluny. Det var omfattende bruk av denne hytten, blant annet hver sommer fra slutten av juni til ut i august. Datteren og hennes familie hadde hytte i nærheten, på Nøtterøy. I datterens bolig i Oslo disponerte ekteparet en egen stue med soverom når de var på besøk.

Ekteparet hadde også en sterk familietilknytning til Norge. Barn og barnebarn var fortsatt bosatt der. Ekteparet AB, særlig B, tilbrakte mye tid med dem. De opprettholdt familietradisjoner som for eksempel julefeiring og påskeferie i Norge. Videre ble blant annet sommerferiene som tidligere nevnt tilbrakt på Tjøme. Familien disponerte også hytter på Geilo, der de tilbrakte tid sammen.

Det er riktig, som ekteparet AB har påpekt, at barn og barnebarn også kom på besøk til Cluny, slik at familiekontakt også ble utøvd i Storbritannia. Det er i tillegg et moment at ektefellene var

sammen i Skottland. Det påvirker ikke det overordnede poenget i denne sammenheng, som er at familien i Norge fortsatt var et sterkt tilknytningspunkt for ekteparet.

Ekteparet opparbeidet seg også en sosial omgangskrets i Skottland og utviklet vennskapsforhold der. Bs almanakker beskriver blant annet middagsselskaper og liknende sammenkomster med naboer. A engasjerte seg dessuten i diverse lokale foreninger. Hovedtyngden av ekteparets sosiale relasjoner var likevel med venner og familie bosatt i Norge.

Det må også tillegges en viss - om enn begrenset - vekt at ekteparet synes å ha hatt en plan om å selge Cluny og flytte tilbake til Norge en gang i fremtiden. I brev 19. desember 2003 fra As regnskapsfører til britiske skattemyndigheter er det uttalt:

«Our client will remain in the UK to establish farming and sporting business activities but intends to return to Norway in the future, date unknown.»

I avhør med Økokrim i juli 2007 bekreftet A at det var intensjonen å flytte tilbake til Norge, og at ekteparet hadde bestilt en leilighet i Rolfsbukta på Snarøya. Lagmannsretten forstår det slik at det var her ekteparet tok sikte på å bo.

Sett i lys av at både de økonomiske og personlige forbindelsene var sterkest til Norge, får det etter lagmannsrettens syn ikke avgjørende betydning at ekteparet fra 2003/2004 og fremover tilbrakte mer tid i Storbritannia enn i Norge.

Konklusjonen blir etter dette at ekteparet AB i henhold til skatteavtalen artikkel 4 må regnes som skattemessig bosatt i Norge i hele perioden 2001 til 2007.

## **6. Frist for endringsligning**

Siden de norske ligningene for 2001 til 2007 bygget på at ekteparet AB var skattemessig bosatt i Storbritannia (Skottland), er det klart at ligningene innholdsmessig er feil. Spørsmålet er om fristen for å endre ligningene er overholdt.

Fristen for å ta opp en ligning til endring, regnes fra utløpet av det inntektsåret ligningen gjelder. Den alminnelige fristen er ti år, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1. Hvis endringen er til ugunst for skattyteren, som i dette tilfellet, er fristen to år hvis skattyteren «ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger», jf. § 9-6 nr. 3 bokstav a.

Skattekontoret varslet ekteparet AB om endring av ligningene for 1998 til 2006 ved brev 30. april 2008. Utkast til endringsvedtak som også omfattet 2007, ble forelagt ekteparet for uttalelse i juni 2009. Ut fra dette er partene enige om at ligningene for 2006 og 2007 ble tatt opp innen utløpet av toårsfristen.

Toårsfristen er derimot ikke overholdt for inntektsårene 1998 til 2005. For at ligningene for disse årene skal kunne endres, må det være gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger», slik at tiårsfristen får anvendelse.

Vurderingen av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, må knyttes til skattyterens opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4. I Rt-1992-1588 - Loffland-dommen - er det fastslått at det avgjørende for om opplysningsplikten er oppfylt, er om skattyteren «har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt» (side 1592-93). I HR-2016-1179-A avsnitt 60 og 61 presiserte Høyesterett med henvisning til tidligere rettspraksis at opplysningsplikten er «streng», og at «subjektive unnskyldningsgrunner - i motsetning til ved tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-3 - ikke [er] til hinder for endring til skattyters skade etter utløpet av toårsfristen». Det heter videre (avsnitt 61):

«[ ... ] Hvorvidt det er gitt uriktige opplysninger, må vurderes objektivt. Det avgjørende er hvilken konkret oppfordring skattyter hadde til å gi opplysningen. Opplysningsplikten skjerpes dersom den skatterettslige løsningen kan anses tvilsom.»

Ekteparet AB bestrider at de har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger av betydning for spørsmålet om skattemessig bosted. De mener at de i brevutvekslingen med Drammen ligningskontor i 2001 og 2002 ga tilstrekkelig informasjon til at ligningskontoret kunne gjøre en korrekt vurdering av spørsmålet om utflytting fra Norge, eventuelt etter å ha bedt dem om tilleggsopplysninger.

Lagmannsretten kan ikke slutte seg til dette.

Opplysningsplikten etter ligningsloven omfatter ikke bare inntekts- og formuesopplysninger, men også «andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen», jf. ligningsloven § 4-3 nr. 1. En sentral problemstilling i korrespondansen med Drammen ligningskontor var om ekteparet AB skulle beholde boligen i [adresse] i Drammen. I ligningskontorets forhåndsuttalelse til ekteparet 22. august 2001 heter det:

«Ektefellens bolig, beliggende sentralt i Drammen, har alltid vært benyttet som deres primærbolig. Eiendommen fremstår i denne sammenheng som en ordinær boligeiendom. Etter ligningskontorets vurdering har dermed skattyterne i foreliggende tilfelle fortsatt en boligmessig tilknytning til Norge.»

Boligen i Norge, sett i sammenheng med ekteparets økonomiske interesser her i landet, tilsa etter ligningskontorets syn at ekteparet AB ikke kunne regnes som skattemessig utflyttet fra Norge. Det gjaldt selv om boligen ifølge ekteparet bare skulle brukes i ferier.

At Drammen ligningskontor senere endret standpunkt og i brev 11. april 2002 til ekteparet AB la til grunn at de var utflyttet fra Norge med virkning fra 15. desember 2001, skyldtes at ekteparet i mellomtiden hadde opplyst at boligen i [adresse] var solgt med overtakelse 15. desember 2001. I Ernst & Youngs brev 7. desember 2001 til Drammen ligningskontor, sendt på vegne av ekteparet AB, er det uttalt:

«Vi viser til Deres brev 22.08.2001 og kan opplyse at B har solgt familiens tidligere faste bolig i Norge. Etter salget disponerer ikke ekteparet fast bolig i Norge.»

Etter forespørsel fra ligningskontoret oversendte ekteparet AB dokumentasjon i form av blant annet kjøpekontrakt og skjøte.

Opplysningen i brevet om at ekteparet ikke lenger hadde fast tilgang til boligen i Drammen, er objektivt sett uriktig. Lagmannsretten legger til grunn at det dreier seg om bevisst feilinformasjon med sikte på å bli regnet som utflyttet. Ekteparet korrigerer ikke den feilaktige opplysningen ved ligningene for senere år, til tross for at de gjennom kontakten med ligningskontoret og sine rådgivere var kjent med at disponering av bolig i Norge var sentralt for spørsmålet om de kunne regnes som utflyttet. Opplysningsplikten etter ligningsloven er derfor brutt både for inntektsåret 2001 og senere år.

Lagmannsretten kan ikke se at ligningskontoret burde ha stilt nærmere spørsmål om boligen. Ligningskontoret hadde ingen grunn til å tro at opplysningene fra ekteparet var uriktige eller ufullstendige.

Det er ikke nødvendig å gå inn på spørsmålet om i hvilken grad ekteparet også ga uriktige eller ufullstendige opplysninger om andre forhold.

Konklusjonen blir at tiårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 1 får anvendelse. Også ligningene for 2001 til 2005 ble derfor tatt opp til endring innenfor lovens frist.

For A er også inntektsårene 1998 til 2000 omfattet av vedtaket om endringsligning, mens året 1998 er omfattet av endringsvedtaket for B. Ekteparet har ikke bestridt at de ga uriktige opplysninger i ligningene for disse årene, slik at tiårsfristen får anvendelse.

Lagmannsretten legger etter dette til grunn at ligningene for hele perioden 1998 til 2007 er tatt opp til endring innenfor ligningslovens frister.

### **7. Saksbehandlingen**

Det er påberopt en rekke saksbehandlingsfeil som etter ekteparet ABs oppfatning må føre til oppheving av Skatteklagenemndas vedtak.

Ekteparet har anført at det ble gjort feil ved oppnevningen av nemndsavdelingen som behandlet klagenes deres, og at klagevedtakene derfor er nulliteter.

Det følger av ligningsloven § 3-10 nr. 1 at Skatteklagenemnda treffer avgjørelse i avdeling som består av tre av nemndas medlemmer. Nærmere regler om nemnda er fastsatt i forskrift med hjemmel i ligningsloven § 2-2 nr. 3.

Dagjeldende forskrift 7. november 2007 nr. 1229 bestemte i § 4 første ledd:

«Nemndas leder organiserer nemnda i avdelinger i samarbeid med skattekontoret. Det kan opprettes særskilte avdelinger for behandling av bestemte skattytergrupper eller sakstyper.»

Ekteparet AB har anført at det nemndsutvalget som ble oppnevnt for å behandle klagenes deres, var en ad hoc-nemnd, og ikke en ordinær avdeling, og at dette er i strid med forskriftsbestemmelsen.

Lagmannsretten bemerker at ordlyden i forskriftsbestemmelsen gir støtte for ekteparets anførsel om at det ikke er adgang til å sette sammen et eget nemndsutvalg med særlig sikte på behandling av en enkeltsak. En adgang til dette ville også harmonere dårlig med ligningsloven § 3-10 nr. 4, som har egne saksbehandlingsregler for å skille ut enkeltsaker til særskilt nemndsbehandling.

Dette får imidlertid ikke betydning for saken, da lagmannsretten ikke kan se at ekteparet ABs saker ble skilt ut til separat behandling i egen nemnd. Klagene ble behandlet i ferietiden om sommeren. Etter det som er opplyst, er det i ferietiden vanlig å operere med såkalt «fleksible» nemndsavdelinger som er satt sammen på tvers av de ordinære avdelingene ut fra medlemmenes tilgjengelighet. En slik praksis, som er praktisk begrunnet, må etter lagmannsrettens syn anses som fullt forenlig med forskriften.

A har videre påberopt som en saksbehandlingsfeil at den aktuelle nemndsavdelingen ble organisert av nemndas sekretariat, uten at nemndas leder var involvert. Dette hevdes å være i strid med bestemmelsen i forskriften § 4 første ledd om at det er nemndas leder som organiserer nemndas avdelinger.

Lagmannsretten finner at anførselen ikke kan føre frem. Det fremgår av § 4 at nemndslederen skal organisere nemndsavdelingene i samarbeid med skattekontoret. Selv om nemndslederen har det overordnede ansvaret for organiseringen, kan det ikke være noe i veien for at det overlates til nemndssekretariatet ved skattekontoret å treffe organisatoriske beslutninger i enkelttilfeller, for eksempel om sammensetningen av fleksible nemnder i ferietiden. Noe annet ville være upraktisk.

Den daværende nemndslederen, Leif Villars-Dahl, forklarte for tingretten at fremgangsmåten som ble fulgt i denne saken, var i samsvar med praksis. Som leder ga han generelle retningslinjer for organiseringen, men han la seg ikke opp i detaljer med utpeking av sammensetning av hver enkelt nemndsavdeling.

Det tilføyes for ordens skyld at denne fremgangsmåten også synes forenlig med det nye klagememndssystemet på skatteområdet som trådte i kraft 1. juli 2016. I ligningsloven ny § 2-4 b nr. 2 heter det at «[n]emndas leder organiserer Skatteklagenemnda i avdelinger». Ifølge forarbeidene ligger det ikke mer i dette enn at «nemndas leder skal ha det formelle ansvaret for organiseringen av nemnda, selv om arbeidet i praksis utføres av sekretariatet», jf. Prop.1 LS (2014-2015) side 204.

A har anført at nemndsavdelingen i dette tilfellet var sammensatt i strid med nemndslederens instruks ved at nemnda ikke hadde et medlem med juridisk kompetanse.

Lagmannsretten oppfatter nemndsleder Villars-Dahls forklaring for tingretten slik at han hadde gitt muntlig instruks om at det skulle være en jurist og en økonom i hver nemndsavdeling. Dette var et strengere krav enn det som fulgte av nemndsforskriften 2007 § 3 første ledd, som lød slik:

«Skatteklagenemnda skal være sammensatt slik at minst to tredjedeler av nemndas medlemmer har formell utdanning innen fagområdene regnskap, økonomi eller jus og yrkeserfaring som omfatter minst ett av disse områdene.»

Det er på det rene at ingen jurist deltok ved nemndsbehandlingen av ekteparet ABs klager. Dette var i strid med nemndsleders instruks, men det utgjør ingen saksbehandlingsfeil som kan lede til oppheving. Det avgjørende for gyldigheten av vedtakene må være at sammensetningen var i samsvar med de formelle kravene i ligningsloven og nemndsforordningen.

Lagmannsretten finner det ikke påvist at skattekontorets innstilling til Skatteklagenemnda bygget på uforsvarlig saksbehandling i form av mangelfull utredning eller skjev saksfremstilling, eller at det var avgjørende feil i det faktiske grunnlaget for vedtakene. Det vises til lagmannsrettens drøftelse av spørsmålet om skattemessig bosted ovenfor. Det er heller ikke holdepunkter for at saksdokumentene var tilrettelagt og presentert for nemnda på en uforsvarlig måte.

De øvrige forholdene som er påberopt av ekteparet AB, blant annet om betenkeligheter knyttet til samlokalisering av nemndsekretariatet og skattekontoret og om svakheter ved honorarordningen for nemndas medlemmer, er etter sin art ikke saksbehandlingsfeil som kan føre til oppheving. Det samme gjelder det forhold at sakene ble behandlet i ferietiden selv om de var komplekse. Lagmannsretten går derfor ikke nærmere inn på disse forholdene. Det tilføyes at det ikke er påberopt - og heller ikke holdepunkter for - inhabilitet hos nemndssekretariatet eller nemndas medlemmer.

Det understrekes ellers at lagmannsretten har full kompetanse til å overprøve Skatteklagenemndas vedtak. Ekteparet ABs innsigelser til Skatteklagenemndas faktiske og rettslige vurderinger om skattemessig bosted er drøftet av lagmannsretten i punkt 3 til 5 ovenfor, der lagmannsrettens kom til samme resultat som nemnda. Eventuelle feil i Skatteklagenemndas konkrete saksbehandling, rettsanvendelse eller bevisvurdering knyttet til bostedsspørsmålet har følgelig ikke hatt betydning for utfallet, jf. ligningsloven § 3-12.

Anførselen om oppheving på grunn av saksbehandlingsfeil tas etter dette ikke til følge.

Lagmannsretten kommer tilbake til enkelte saksbehandlingsspørsmål under drøftelsen om tilleggsskatt.

## **8. Tilleggsskatt**

### **8.1 Innledning**

Spørsmålet om tilleggsskatt skal vurderes ut fra ligningslovens bestemmelser om tilleggsskatt slik de lød før endringene ved lov 19. juni 2009 nr. 49, som trådte i kraft 1. januar 2010.

Skatteklagenemnda ila ekteparet AB tilleggsskatt for årene 2001 til 2007. For A omfattet vedtaket om tilleggsskatt også årene 1999 og 2000. Tilleggsskatt ble ilagt med forhøyet sats på 60 prosent etter dagjeldende ligningslov § 10-4 nr. 1 andre punktum. Som lagmannsretten redegjorde for under sakens bakgrunn, er det siden truffet vedtak om reduksjon av tilleggsskatten fra 60 til 30 prosent. De særlige spørsmålene knyttet til bruk av forhøyet sats, er derfor ikke lenger aktuelle.

Før lagmannsretten går inn på de materielle vilkårene for tilleggsskatt, må det tas stilling til anførselen om manglende forhåndsvarsel for 2007.

## 8.2 Manglende forhåndsvarsel for 2007

Den dagjeldende bestemmelsen i ligningsloven § 10-2 nr. 5 - som i dag er plassert i § 10-2 nr. 2 - fastsatte at skattyter skal forhåndsvarsles og gis frist for uttalelse før tilleggsskatt ilegges.

Ved brev 3. oktober 2008 ble A og B varslet om at skattekontoret vurderte å ilegge tilleggsskatt for de forholdene som var omtalt i varslene fra 30. april 2008 om endringsligning. Varslene om endringsligning gjaldt inntektsårene 1998 til 2006.inntektsåret 2007 var ikke nevnt. Ekteparet AB har på denne bakgrunn anført at det ikke er gitt forhåndsvarsel om tilleggsskatt for 2007, og at dette er en saksbehandlingsfeil som må føre til oppheving.

Staten har innvendt at det i varslene om tilleggsskatt var understreket at «alle forhold» i saken ville bli gjennomgått. Etersom bostedsspørsmålet var like aktuelt for 2007 som for tidligere år, måtte ekteparet AB - etter statens syn - forstå at tilleggsskatt også ville bli vurdert for dette året. Det er også vist til at det i varslene om endringsligning fra april 2008 var påpekt at ekteparet AB «tidligst [kunne] anses utflyttet fra Norge [ ... ] 1. januar 2010». Etter statens mening måtte det derfor fremstå som åpenbart for ekteparet AB at vurderingen om tilleggsskatt ville omfatte inntektsåret 2007.

Lagmannsretten slutter seg til ekteparet ABs anførsel om at plikten til forhåndsvarsling er brutt for inntektsåret 2007. Ved at varslene om tilleggsskatt var avgrenset til å gjelde årene 1998 til 2006, måtte ekteparet AB kunne legge til grunn - inntil de eventuelt fikk beskjed om noe annet - at inntektsåret 2007 ikke var del av saken om tilleggsskatt. Lagmannsretten kan ikke se at den øvrige korrespondansen med skattekontoret ga ekteparet en tilstrekkelig klar oppfordring til å uttale seg om dette inntektsåret, slik staten har anført, se for øvrig Høyesteretts uttalelser om kravene til forhåndsvarsel i Rt-2000-244 (på side 248-49).

Lagmannsretten finner imidlertid at denne saksbehandlingsfeilen ikke kan føre til oppheving av tilleggsskatten for 2007, da det er utelukket at feilen kan ha påvirket utfallet, jf. ligningsloven § 3-12. Manglende forhåndsvarsel er ingen ubetinget ugyldighetsgrunn som leder til at vedtakene må regnes som nulliteter, slik klageren har anført.

Lagmannsretten viser for det første til at situasjonen for 2007 ikke skiller seg nevneverdig fra situasjonen for 2006. Spørsmålet om skattemessig bosted står i det alt vesentlige i samme stilling for disse to årene - også slik saken er opplyst for lagmannsretten. Det tilsier i seg selv at det ikke kan ha vært avgjørende for utfallet at ekteparet ikke ble særskilt oppfordret til å uttale seg om inntektsåret 2007.

Det vises for det andre til at ekteparets ABs innsigelser mot tilleggsskatt ble vurdert i klagerunden, også for 2007, uten at innsigelsene førte frem. I klagen fra 30. mars 2012 redegjorde ekteparet for sitt syn på både det faktiske og rettslige grunnlaget for tilleggsskatt for hele perioden frem til og med 2007. Ekteparet utdypet sitt syn i mai 2013 ved å gi merknader til skattekontorets utkast til innstillinger til Skatteklagenemnda, som ekteparet hadde fått oversendt i januar 2013.



Både skattekontoret og Skatteklagenemnda var altså kjent med ekteparet ABs syn på spørsmålet om tilleggsskatt for 2007 da klagevedtakene ble truffet 19. august 2013, uten at det påvirket resultatet.

Det er ingen grunn til å tro at utfallet ville ha blitt et annet om ekteparet var blitt forhåndsvarslet om tilleggsskatt for 2007 og hadde fremsatt merknadene tidligere.

Det må derfor legges til grunn at manglende forhåndsvarsel ikke har hatt betydning for saken. Dette bekreftes av at lagmannsretten, etter full prøving av saken, er kommet til at det er grunnlag for tilleggsskatt også for 2007, se nedenfor.

Hvis ekteparet AB ønsket en fornyet behandling ved skattekontoret for året 2007 på grunn av manglende forhåndsvarsel, kunne de for øvrig ha påberopt ligningsloven § 9-7 andre punktum, som sier at skattyteren ved manglende forhåndsvarsel «i klage [kan] bringe vedtaket inn for samme myndighet til ny behandling». Ekteparet AB, som var representert ved advokat, benyttet seg ikke av denne muligheten, men valgte i stedet å påklage vedtakene til skatteklagenemnda.

Lagmannsretten legger til grunn at manglende forhåndsvarsel for 2007 også utgjør et brudd på plikten etter EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav a til straks - «promptly» - å underrette den private parten om en siktelse, se også bokstav b om retten til å forsvare seg. Det betyr ikke at vedtaket må oppheves med den konsekvens av ekteparet AB slipper tilleggsskatt for 2007. Det er tale om en saksbehandlingsfeil som ikke har hatt betydning for vedtakenes innhold. I et slikt tilfelle må en ren konstatering av at EMK er brutt, innebære tilstrekkelig reparasjon etter EMK artikkel 13. Det vises til Rt-2014-5 med henvisninger til tidligere rettspraksis, se også den generelle uttalelsen i HR-2014-832-U om at «konstatering av brudd på EMK ofte anses som et tilstrekkelig botemiddel etter EMK artikkel 13».

### 8.3 Vilkårene for tilleggsskatt

Grunnvilkårene for tilleggsskatt fremgår av den dagjeldende bestemmelsen i ligningsloven § 10-2 nr. 1 første punktum, som lød slik:

«Finner ligningsmyndighetene at skattyter i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring gir en ligningsmyndighet uriktige eller fullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, skal skattyteren ilegges en tilleggsskatt som fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt.»

Det kreves med andre ord at skattyteren har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og at dette har eller kunne ha ført til en skattemessig fordel. Ettersom tilleggsskatt er straff etter EMK artikkel 6, må det påvises med klar sannsynlighetsovervekt at vilkårene er oppfylt, jf. Rt-2008-1409. Tilleggsskatt kan dessuten ikke ilegges på rent objektivt grunnlag, jf. skyldkravet i § 10-3 bokstav b, slik bestemmelsen lød på vedtakstidspunktet. Skattemyndighetene har bevisbyrden for at vilkårene er oppfylt.

Lagmannsretten legger til grunn at terskelen for å konstatere brudd på opplysningsplikt er omtrent den samme ved tilleggsskatt som ved endringsligning. Det vises til omtalen av gjeldende rett i Ot.prp.nr.82 (2008-2009) punkt 8.2.1, se også HR-2016-1179-A avsnitt 72 og 73. I den grad

terskelen skulle ligge noe høyere ved tilleggsskatt, får dette ikke betydning i vår sak. Opplysningsplikten er uansett streng også her, jf. Rt-2009-813 (Gaard/ Tveit) avsnitt 84 med videre henvisninger.

Når det gjelder perioden frem til og med 2005, har lagmannsretten i punkt 6 ovenfor konstatert at ekteparet AB ga uriktige opplysninger av sentral betydning for skattekontorets vurdering av spørsmålet om skattemessig bosted for inntektsåret 2001. Korrekte opplysninger ble heller ikke gitt for senere ligningsår. Konklusjonen må bli den samme etter ligningsloven § 10-2 nr. 1, da det ikke er noen bevismessig tvil om at opplysningsplikten er brutt.

Det er ingen tvil om at ekteparet oppnådde en skattemessig fordel ved de uriktige opplysningene. Ved å bli regnet som skattemessig bosatt i utlandet, ble skatteplikten til Norge vesentlig redusert.

Ekteparet AB har anført at spørsmålet om tilleggsskatt står i en annen stilling for inntektsårene 2006 og 2007, fordi skattemyndighetene på tidspunktet for ligningsvedtakene var blitt kjent med de faktiske forholdene i saken ved å ha fått tilgang til Økokrims etterforskningsmateriale. De har særlig vist til Oslo ligningskontors notat 11. januar 2007, der bostedsspørsmålet drøftes på bakgrunn av materialet fra Økokrim, og til Oslo ligningskontors politianmeldelse av ekteparet 16. januar 2007. Etter ekteparets oppfatning følger det av Rt-1992-1588 (Loffland-dommen) at det ikke gjelder noen opplysningsplikt om forhold som skattemyndighetene selv har kjennskap til.

Lagmannsretten er kommet til at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt også for 2006 og 2007. Lagmannsretten ser ikke at Loffland-dommen kan begrunne et annet resultat. Ekteparet AB har vist til følgende uttalelse i dommen (side 1593):

«[ ... ] Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.»

Lagmannsretten finner ikke at denne uttalelsen i Loffland-dommen er aktuell i vårt saksforhold. Uttalelsen må leses i sin kontekst. I forkant av det siterte uttalte Høyesterett (side 1592-93):

«Bestemmelsen i § 9-6 nr 3 a er klar nok dersom det gjelder opplysninger som bevisst er holdt tilbake, til tross for at skattyteren forsto at de kunne ha betydning ved ligningen. Dette må likestilles med at han har gitt uriktige opplysninger. Også om det ikke foreligger bevisst tilbakeholdelse, kan det bli tale om å anse de gitte opplysninger som ufullstendige. Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skattyteren rent faktisk har hatt kunnskap om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning. På den annen side synes det lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde. Dette vil også medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene. Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at like tilfelle blir behandlet likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. [ ... ]»

Det oppstilles her et grunnleggende krav om at skattyteren har gitt «alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt». Det var med sikte på situasjonen der skattyteren har oppfylt denne normen, at Høyesterett mente at det måtte kunne overlates til skattekontoret å opplyse saken nærmere.

I vår sak er denne normen for lojal atferd ikke oppfylt. Ekteparet AB har ikke lojalt forsøkt å bidra til et korrekt faktisk grunnlag for ligningene, men har tvert imot bevisst gitt uriktige opplysninger av sentral betydning for spørsmålet om skattemessig bosted.

Når skattyteren «bevisst» har gitt mangelfull informasjon, følger det uttrykkelig av Loffland-dommen at opplysningsplikten er brutt. Det samme følger av HR-2016-1179-A, der Høyesterett med henvisning til Loffland-dommen fremhevet som et «selvfølgelig utgangspunkt» at opplysningsplikten er brutt når relevante opplysninger bevisst er holdt tilbake av skattyteren (avsnitt 56). Det gjelder uavhengig av om det kunne ha vært mulig for skattekontoret å avdekke feilen.

Dette kan også sies slik at skattyterens plikt til å bidra til et riktig ligningsoppgjør, går foran skattekontorets undersøkelsesplikt, jf. Borgarting lagmannsretts dom 1. juni 2015 (LB-2013-112760) med videre henvisninger. I Rt-1995-1883 (Slørdahl) ble opplysningsplikten ansett som brutt selv om opplysningene fremgikk av selvangivelsene for tidligere år. Det heter i dommen (side 1888):

«Innhentelse av opplysninger fra andre selvangivelser ville først og fremst ha kontrollformål. - Man kan reise spørsmål om ligningskontoret ut fra opplysningene i selvangivelsen for 1986 burde stilt spørsmål og gitt veiledning til Slørdahl. Men uansett hva man måtte mene om dette, kan det etter mitt syn ikke få betydning for konklusjonen når det gjelder Slørdahls egen opplysningsplikt.»

Det samme kommer til uttrykk i Rt-2007-360 (Lyse Energi), der et selskap hadde gitt ufullstendige opplysninger om et lån. Høyesterett fant det ikke avgjørende at de aktuelle opplysningene fremgikk «ved et nærmere studium av regnskapet» (avsnitt 68). Det var etter Høyesteretts oppfatning ikke tvilsomt «at selskapets opplysningsplikt her må slå igjennom».

Dommene bekrefter den forståelsen av Loffland-dommen som er lagt til grunn ovenfor, nemlig at skattytere som har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger av sentral betydning for skatteoppgjøret, ikke kan unnskyldes seg med at feilen burde ha blitt oppdaget av ligningskontoret - særlig ikke når det dreier seg om bevisst feilinformasjon, som i dette tilfellet. Det motsatte standpunktet ville legge til rette for spekulasjon og undergrave formålet med opplysningsplikten, som er å bidra til «et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig», jf. Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 76.

Partene er uenige om det kan legges til grunn at opplysningene i Oslo ligningskontors notat og politianmeldelse fra 2007 var kjent for Drammen ligningskontor ved behandlingen av ekteparets selvangivelser for 2006 og 2007. Det er ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til dette, idet opplysningsplikten er brutt selv om det skulle ha vært mulig for skattekontoret å avdekke de

reelle forholdene ved etterfølgende kontroll av opplysningene, se også drøftelsen i punkt 8.4 nedenfor.

### **8.4 Spørsmålet om det foreligger fritaksgrunner**

Lagmannsretten finner det klart at bruddet på opplysningsplikten må legges ekteparet AB «til last», jf. daværende ligningslov § 10-3 bokstav b. Det foreligger ingen subjektive unnskyldningsgrunner som kan begrunne at tilleggsskatt ikke ilegges. Ekteparet AB var klar over at opplysningene som de ga i 2001 om at de ikke hadde tilgang til boligen i [adresse], var feil. De var også kjent med at opplysningen hadde sentral betydning for vurderingen om skattemessig bosted. De har til tross for denne kunnskapen ikke korrigert opplysningene ved senere ligningsoppgjør.

Ekteparet AB mener at konklusjonen må bli annerledes for 2006 og 2007, blant annet fordi A i brev 21. august 2007 gjorde Drammen ligningskontor oppmerksom på kontrollsaken ved Oslo ligningskontor om spørsmålet om skattemessig bosted. Det heter i brevet:

«Jeg er [ ... ] blitt anbefalt av mine rådgivere å gjøre Drammen ligningskontor oppmerksom på at det foreligger uenighet om min status som utflyttet. Jeg vil gjøre rede for alle mine inntekts- og formuesforhold dersom jeg ikke skulle få medhold i mitt standpunkt om at jeg er utflyttet og derfor skattepliktig til Storbritannia, men vil foreslå at jeg kommer tilbake til dette når utflyttingsspørsmålet er endelig avgjort. For ordens skyld ber jeg dere bekrefte at dere er enige i dette.»

Ekteparet fikk svar 3. oktober 2007 om at Drammen ligningskontor «er avventende til saken og kan kun ta Deres synspunkter til etterretning».

Lagmannsretten bemerker at vilkårene for å fritas for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-3 bokstav b kan være oppfylt hvis skattyteren har gjort skattekontoret oppmerksom på det aktuelle forholdet i selvangivelsen. Forutsetningen må imidlertid være at skattyteren har opptrådt aktsomt og lojalt i sin beskrivelse av forholdet. Det er ikke nok bare å peke på en problemstilling. Skattyteren må også selv bidra aktivt til et korrekt vurderingsgrunnlag.

I denne saken har ekteparet AB konsekvent, og mot bedre vitende, nektet for å ha hatt fast tilgang til boligen i Drammen. Ekteparet har fastholdt dette både overfor skattemyndighetene og domstolene.

Lagmannsretten kan etter dette ikke se at ekteparet AB har bidratt til saksopplysningen på en aktsom måte, slik at det er grunnlag for å fritas for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-3 bokstav b. Det er heller ikke påberopt andre forhold som kan føre til fritak etter denne bestemmelsen.

Ekteparet AB har subsidiært anført at tilleggsskatten må reduseres til 15 prosent fordi de uriktige opplysningene gjaldt forhold som lett kunne kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers råde over, jf. den daværende bestemmelsen i ligningsloven § 10-4 nr. 1 tredje punktum.

Lagmannsretten finner det klart at bestemmelsen ikke får anvendelse i saken. Ifølge forarbeidene tar bestemmelsen sikte på «lett kontrollerbare tilfelle hvor muligheten for skatteunndragelse ikke

er stor», jf. Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 123, se også Rt-2006-1367. Som det fremgår av denne dommen, er bestemmelsen særlig aktuell hvis det er tale om «vitterlige kjensgjerninger som det er kurant å få avklart» (avsnitt 64).

I vår sak var det på ingen måte lett å kartlegge de reelle forholdene. Det gjelder uavhengig av om Drammen ligningskontor kan anses for å ha hatt tilgang til Økokrims etterforskningsmateriale. Bevisbildet i saken er sammensatt og komplekst, og ekteparet AB har konsekvent bestridt at de har disponert boligen i Drammen. For domstolene er denne problemstillingen belyst blant annet ved omfattende vitneførsel.

Slik lagmannsretten vurderer det, ligger saksforholdet derfor langt utenfor rammen av de typetilfellene som § 10-4 nr. 1 tredje punktum tar sikte på.

### **8.5 Avgjørelse innen «rimelig tid», jf. EMK artikkel 6 nr. 1**

Ekteparet AB har anført at EMK artikkel 6 nr. 1 er brutt ved at sakene om tilleggsskatt ikke er avgjort «innen rimelig tid». De mener derfor at tilleggsskatten må bortfalle, subsidiært reduseres, jf. EMK artikkel 13.

Retten til behandling innen rimelig tid følger også av Grunnloven § 95, men denne bestemmelsen gir ikke et sterkere vern enn EMK artikkel 6 nr. 1, slik at en særskilt drøftelse ikke er nødvendig, jf. HR-2016-225-S avsnitt 26.

Fristen etter artikkel 6 nr. 1 løper fra det tidspunktet det foreligger en siktelse - «a criminal charge» - i konvensjonens forstand. Det kreves ikke en formell siktelse. Fristen løper også hvis den private parten på annen måte er blitt vesentlig berørt («substantially affected»), jf. Rt-2004-134 avsnitt 34, se også Harris/O' Boyle/Warbrick, *Law of the European Convention on Human Rights*, 2. utgave 2009, side 208-210 med videre henvisninger til EMDs rettspraksis.

Lagmannsretten legger i likhet med tingretten til grunn at fristen etter EMK artikkel 6 nr. 1 i vår sak begynte å løpe da Økokrim tok ut siktelse 25. april 2007, og ikke allerede fra Oslo ligningskontors politianmeldelse 16. januar samme år, slik ekteparet AB har anført. En mistanke eller anmeldelse utgjør ikke i seg selv en «criminal charge». Ekteparet AB ble ikke i perioden frem mot Økokrims siktelse utsatt for inngrep som kan utløse friststart etter EMK artikkel 6 nr. 1.

Fristen etter EMK avbrytes ved lagmannsrettens dom. Det gir en samlet behandlingstid på om lag 9,5 år.

Partene er enige om at saksbehandlingstiden for domstolene ikke har vært spesielt lang i lys av sakens karakter. Stevning til Oslo tingrett innkom 24. februar 2014. Dom ble avsagt 24. mars 2015 etter ti dager hovedforhandling. Deretter fulgte ankebehandling. Selv om også domstolenes tidsbruk må tas i betraktning, er det i første rekke tidsforløpet på seks år og fire måneder fra siktelsen 25. april 2007 og frem til Skatteklagenemndas vedtak 19. august 2013 som krever en nærmere begrunnelse.

I vurderingen av om behandlingstiden har vært urimelig lang, må det legges vekt på sakens kompleksitet og karakter, skattyternes forhold og myndighetenes forhold. Det vil ha særlig

betydning om det finnes lengre perioder med inaktivitet som ikke skyldes skattyteren, jf. Rt-2004-134 avsnitt 43.

Både Økokrim og skattemyndighetene har vært involvert i saksbehandlingen. Det betyr at fremdriften i begge etater må vurderes. Lagmannsretten ser først på Økokrims behandling av saken.

I perioden frem mot september 2007 foretok Økokrim flere avhør i saken om skattemessig bosted, blant annet av ekteparet AB og deres datter. Spesialetterforsker Sissel Gørrissen i Økokrim opplyste for lagmannsretten at det ikke fant sted noen etterforskning som var spesielt rettet mot skattemessig bosted i perioden fra 10. september 2007 og frem til Økokrim henla saken 5. januar 2010 med henvisning til «manglende saksbehandlingskapasitet».

Ekteparet AB har anført at den mellomliggende perioden på to år og fire måneder må regnes som ren liggetid. Det er lagmannsretten ikke enig i.

For det første er det ikke mulig å vurdere Økokrims behandling av bostedsspørsmålet løsrevet fra det øvrige sakskomplekset som var under etterforskning, og som endte i tiltalebeslutning 15. oktober 2009 mot A for blant annet innsidehandel og grovt brudd på ligningsloven. Det var i forbindelse med den samlede etterforskningen av ekteparet ABs forhold at de opplysningene som danner utgangspunkt for vår sak, ble avdekket. Det synes derfor saklig begrunnet at Økokrim avventet utfallet av den samlede etterforskningen før det ble gjort en påtalemessig vurdering i bostedsspørsmålet.

For det andre - og viktigere - fortsatte Oslo ligningskontor sin forvaltningsmessige behandling av sakskomplekset mens Økokrims etterforskning pågikk. Som tidligere nevnt ble varsel om endringssak sendt 30. april 2008. Dette ble fulgt opp med varsel om tilleggsskatt i oktober samme år, hvorpå utkast til vedtak om endringsligninger ble forelagt for A og B til uttalelse henholdsvis 2. og 29. juni 2009. Ekteparet hadde i mellomtiden, i løpet av høsten 2008, gitt omfattende tilsvarende der de imøtegikk at det var grunnlag for endringsligning og tilleggsskatt. Deretter traff Skatt Øst - tidligere Oslo ligningskontor - vedtak om endringsligninger 7. oktober 2009.

Siden det er tale om en meget komplisert sak, ser lagmannsretten ikke grunn til å kritisere tidsbruken frem til slutten av 2009, verken i skatteetaten eller i Økokrim.

Det endrer ikke lagmannsrettens syn at skattekontoret brukte lang tid på å besvare enkelte henvendelser fra ekteparets advokat, blant annet anmodning 7. januar 2009 om oversendelse av tidligere selvangivelser og korrespondanse.

Ekteparet AB har innvendt at skatteetaten skulle ha tatt stilling til spørsmålet om tilleggsskatt samtidig som det ble truffet vedtak i endringssakene høsten 2009. At dette ikke ble gjort, har etter deres syn ført til en unødvendig forsinkelse.

Lagmannsretten kan ikke slutte seg til dette. Ettersom spørsmålet om straff for brudd på ligningsloven i bostedsspørsmålet var til behandling hos Økokrim, var det - i lys av EMKs forbud mot dobbeltstraff - godt begrunnet og i samsvar med praksis at skattemyndighetene avventet Økokrims standpunkt i straffespørsmålet. Det gjelder uten hensyn til om det kunne ha vært

rettslig mulig med dobbeltforfølgelse i dette tilfellet, slik ekteparet AB hevder med henvisning til en senere dom fra Høyesterett, inntatt i Rt-2010-1121, jf. EMDs dom 15. november 2016 (sak nr. 24130/11 og 29758/11). Ekteparet ville åpenbart ikke ha vært tjent med dobbeltforfølgelse selv om det skulle ha ført til kortere saksbehandlingstid.

Det får uansett begrenset selvstendig betydning at skatteetaten avvendet Økokrims behandling, da dette ikke synes å ha påvirket den samlede saksbehandlingstiden i særlig grad. Lagmannsretten viser her til at det i perioden der klagebehandlingen av endringsligningene pågikk, ble truffet vedtak om tilleggsskatt og inngitt klage over disse vedtakene, slik at Skatteklagenemnda kunne behandle klagesakene om endringsligning og tilleggsskatt samtidig i august 2013. Man kan si det slik at sakene om tilleggsskatt etter hvert «tok igjen» sakene om endringsligning.

Et overordnet spørsmål blir derfor om saksbehandlingstiden i klagesakene om endringsligning var forsvarlig. I så fall vil det ut fra sammenhengen mellom sakene tale for at også tidsforløpet i tilleggsskattesakene var akseptabelt. Dette støttes av følgende uttalelse i Rt-2000-996 på side 1022:

«Når kravet om avgjørelse innen rimelig tid skal gis anvendelse på likningsmyndighetenes behandling av en sak om tilleggsskatt, må det tas hensyn til at avgjørelsen om tilleggsskatt er direkte knyttet til avgjørelsen av selve skattesaken. Tilleggsskatt kan først beregnes når det foreligger en avgjørelse om selve skatten. Dersom skattesaken er komplisert, må dette tilsi en viss rommelighet ved bedømmelsen av tidsforløpet også i forhold til tilleggsskatten.»

Lagmannsretten legger til grunn at ekteparet AB i vesentlig grad bidro til tidsforløpet i sakene om endringsligning. Søksmålet mot endringsligningene, som ekteparet AB reiste 29. mars og 6. april 2010, ga opphav til flere tvistesporsmål, blant annet om koordinering med forvaltningsklagene. Staten ga i tilsvaret fra mai 2010 uttrykk for at forvaltningsklagene eventuelt måtte trekkes, men det ønsket ikke ekteparet AB. Det ble derfor nødvendig for Oslo tingrett å treffe kjennelse 31. januar 2011 om stansing av søksmålene etter tvisteloven § 16-18 andre ledd inntil Skatteklagenemndas vedtak forelå.

Det er naturlig at den parallelle prosessen for domstolene påvirket fremdriften i forvaltningsbehandlingen. Som tingretten peker på, kan tiden der domstolsbehandlingen av de samme spørsmålene pågikk, uansett ikke regnes som liggetid i vurderingen etter EMK artikkel 6 nr. 1.

I vurderingen av fremdriften må det også legges vekt på at ekteparet AB i saken for Oslo tingrett fremmet et omfattende krav om fremleggelse av «alle saksdokumentene», herunder av hele Økokrims beslag. Et liknende krav var fremsatt for Oslo ligningskontor i 2009, uten at det ble tatt til følge. Kravet om dokumentfremleggelse ble avslått av Oslo tingrett i kjennelsen 31. januar 2011 med henvisning til at det dreide seg om et meget omfattende materiale - 23 hyllemeter dokumenter - som ekteparet AB hadde tilnærmet samme tilgang til som skattekontoret, jf. tvisteloven § 26-5 tredje ledd.

Det ville ikke ha vært forsvarlig, eller i hvert fall ikke hensiktsmessig, om skattekontoret behandlet klagesakene før kravet om dokumentfremleggelse var avgjort av tingretten, særlig ikke når ekteparet ABs advokat blant annet i brev 10. september 2010 til skattekontoret ga uttrykk for

at de ønsket å supplere dokumentfremleggelsen i klagesakene med disse dokumentene. Bakgrunnen er utdypet slik i brevet:

«Vårt siktemål med klagen har blant annet å sikre at AB skal kunne fremlegge all dokumentasjon som trengs for å klargjøre de faktiske forhold i saken, og slik at det kan treffes en endelig avgjørelse på riktig faktisk grunnlag. [ ... ]»

Ved skattekontorets brev 25. januar 2011 ble ekteparet ABs advokat gjort kjent med at skattekontoret fortsatt ventet på den nye dokumentasjonen. Det heter i brevet:

«Det vises til klagen til Skatteklagenemnda, samt Deres oppfølgende brev 10. og 23. september 2010, der det fremgår at det kan forventes fremleggelse av ytterligere dokumentasjon. Skattekontoret gir Dem herved anledning til å fremlegge den dokumentasjon De måtte ønske slik at saken kan forberedes og fremlegges for skatteklagenemnda. Deres tilbakemelding imøteses innen seks uker, men utsettelse kan påregnes hvis det er nødvendig for å få saken fullgodt opplyst.»

Ekteparets advokat bekreftet i e-post 14. februar 2011 til skattekontoret at ekteparet tok sikte på å fremlegge ytterligere dokumentasjon i saken. Da skattekontoret ikke mottok noen dokumenter i løpet av første halvår 2011, ble det sendt en ny purring 23. juni 2011. Skattekontoret fikk svar 28. juni om at ekteparet AB ville komme tilbake til saken «i løpet av et par uker».

Ny dokumentasjon innkam heller ikke det neste halvåret. At ekteparet AB fortsatt var opptatt av å kunne fremlegge ny dokumentasjon, fremgår av e-post 5. mars 2012 til skattekontoret, der ekteparets advokat skrev:

«Etter vår oppfatning har vi en avtale om at jeg skulle få varsel vedrørende spørsmål om ytterligere dokumentasjon før det eventuelt ble utferdiget utkast til vedtak. Hensett til at vi ikke har fått noen henvendelse legger vi til grunn og at det foreløpig ikke har skjedd noe vesentlig i forbindelse med klagen over endringsvedtaket. Vi ser gjerne at dette bekreftes.»

Når ekteparet AB selv i lang tid hadde varslet dokumentfremleggelse og bedt skattekontoret avvente dette, kan de ikke i neste omgang påberope at forsinkelsen som dette medfører, innebærer brudd på EMK. De har selv bidratt vesentlig til denne forsinkelsen.

Siden det var varslet ny dokumentasjon i endrings sakene, mener lagmannsretten at det var saklig grunn til å vente med vedtak om tilleggsskatt, ettersom tilleggsskatten ville måtte bygge på saksforholdet i endrings sakene.

Skattekontoret traff tilleggsskattevedtak 14. februar 2012. I den omtalte e-posten fra 5. mars stilte ekteparets advokat seg kritisk til dette, idet han mente at det var

«[ ... ] noe spesielt at det treffes vedtak om tilleggsskatt når selve endringsvedtaket som gjelder den materielle beskatningen er gjenstand for både søksmål og klage».



Denne uttalelsen bekrefter inntrykket fra den øvrige korrespondansen om at ekteparet AB var opptatt av å sikre et korrekt grunnlag for endringsligningene, og ikke ønsket å få sakene avgjort før de var fullstendig opplyst fra deres side.

Lagmannsretten finner etter en samlet vurdering at saksbehandlingstiden frem til vedtakene om tilleggsskatt ble truffet i februar 2012, ikke var i strid med kravet om avgjørelse «innen rimelig tid».

Ekteparet AB påklaget vedtakene om tilleggsskatt 30. mars 2012. Skattekontoret varslet ekteparet om felles behandling av klagesakene om endringsligning og tilleggsskatt.

Den videre saksbehandlingen frem til Skatteklagenemndas vedtak tok 17 måneder. Dette er lang tid, men det kan forklares med at sakene var meget omfattende og kompliserte. Det ble i denne perioden laget grundige utkast til vedtak som ble forelagt klagerne, som ga omfattende merknader - mer enn 50 sider med 21 vedlegg. Disse merknadene måtte vurderes og innarbeides av skattekontoret før innstillinger ble lagt frem for klagenemnda, noe som skjedde våren 2013. De fremlagte oversiktene over saksbehandlingen viser ingen perioder med inaktivitet.

Det er ikke noe å utsette på saksbehandlingstiden i selve klagenemnda. Ekteparet ABs innvendinger går her snarere ut på at sakene ble behandlet for raskt.

I slutten av 2012 iverksatte kemneren i Drammensregionen utleggstrekk for inndriving av skattekravene. Lagmannsretten finner at saksbehandlingstiden i slutfasen var akseptabel selv om det tas hensyn til at det stilles strengere krav til at endelig avgjørelse treffes raskt når tvangsinnfordring er iverksatt, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 22 med videre henvisninger til EMDs praksis.

Lagmannsrettens konklusjon blir etter dette at EMK artikkel 6 nr. 1 ikke er brutt. Det er da gjort en samlet vurdering av de ulike fasene av saksbehandlingen, inkludert domstolsbehandlingen.

Ekteparet AB har anført at spørsmålet om brudd på EMK artikkel 6 nr. 1 skulle ha vært forelagt Skattedirektoratet, og at det er en saksbehandlingsfeil at dette ikke ble gjort, jf. punkt 10.6 i kapitlet om tilleggsskatt i Lignings-ABC for 2012/13.

Lagmannsretten ser ikke at dette har noen betydning for saken. Det vises til drøftelsen ovenfor, der lagmannsretten, som har full kompetanse i saken, kom til at denne bestemmelsen ikke er brutt.

### **8.6 Passivitet**

Ekteparet AB har anført at adgangen til å ilegge tilleggsskatt er bortfalt ved passivitet.

Lagmannsretten finner at anførselen ikke kan føre frem. Terskelen for å konkludere med at vedtak ikke kan treffes fordi det er utvist passivitet, ligger i henhold til rettspraksis høyt. Det må foreligge en lang passivitetsperiode som ga skattyteren berettiget grunn til å tro at saken var avsluttet, og det må ut fra skattyterens forhold virke rimelig å regne adgangen til å treffe vedtak som bortfalt, jf. Rt-1995-1883 (på side 1889). Den eneste dommen fra Høyesterett der en anførsel om passivitet har ført frem, er Rt-1967-581, der passivitetsperioden var fem år.

I vår sak foreligger ingen lengre passivitetsperioder som ga ekteparet AB grunn til å tro at tilleggsskatt ikke lenger var aktuelt. Det må her tas utgangspunkt i at ekteparet hadde mottatt forhåndsvarsel om tilleggsskatt i oktober 2008, riktig nok bare for inntektsårene frem til og med 2006. Da Økokrim i 2010 besluttet å henlegge saken om straff for opplysningssvikt i bostedsspørsmålet, ble ekteparet orientert om at sakene ikke kunne regnes som avsluttet. I Økokrims henleggelsesbrev 5. januar 2010 er det uttalt:

«De gjøres herved kjent med at forholdet henlegges på manglende saksbehandlingskapasitet. De anmeldte er gjort kjent med at anmeldelsen returneres til Skatteetaten for eventuell videre oppfølging, slik at påtalemyndighetens henleggelse ikke innebærer at saken er endelig avsluttet for dem.»

Det gikk drøyt to år fra Økokrims henleggelse til skattekontoret traff vedtak om tilleggsskatt. Da ekteparet AB ikke var berettiget til å oppfatte sakene som avsluttet, kan dette tidsforløpet ikke føre til bortfall av vedtaksadgangen. Sakene om endringsligning var fortsatt til behandling, og ekteparet AB måtte være forberedt på at disse sakene ville kunne bli fulgt opp med tilleggsskatt, også for 2007.

Samlet konklusjon blir etter dette at Skatteklagenemndas vedtak om ileggelse av 30 prosent tilleggsskatt er gyldige.

### 9. Oppsummering

Lagmannsretten er kommet til at Skatteklagenemndas vedtak 19. august 2013 for A og B er gyldige for så vidt gjelder endringsligningene. Lagmannsretten er videre kommet til at det er grunnlag for tilleggsskatt etter ordinær sats på 30 prosent, som fastsatt i Skatt østs endringsvedtak 26. august 2016.

Når det gjelder beregningen av tilleggsskatten, opplyste staten i prosesskriv 16. august 2016 at det var oppdaget feil som tilsa at beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt på formue for A måtte reduseres for årene 1999, 2004 og 2005. Det ble i samsvar med dette nedlagt revidert påstand i sluttinnlegget. Lagmannsretten oppfatter det slik at det er enighet om reduksjonen og legger tallene i statens påstand til grunn.

På grunn av uklarheten i utformingen av tingrettens domsslutning punkt 1 og 3 har lagmannsretten funnet det hensiktsmessig å formulere sin domsslutning slik at staten ved Skatt øst frifinnes for kravene om oppheving av Skatteklagenemndas to vedtak fra 19. august 2013, som endret ved Skatt østs vedtak 26. august 2016. For A gjelder frifinnelsen med den modifikasjon at beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt endres som angitt i statens reviderte påstand.

### 10. Sakskostnader

Staten har for lagmannsretten ikke opprettholdt sitt standpunkt fra tingretten om at tilleggs katt skulle ilegges med 60 prosent, som i de opprinnelige vedtakene fra Skatteklagenemnda. Staten la i anketilsvaret ned påstand om 30 prosent tilleggs katt. Resultatet i lagmannsretten er i tråd med dette. Staten har derfor fått fullt medhold i ankesaken mot B og har krav på dekning av sakskostnader etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd, jf. andre ledd.

Når det gjelder A, er beregningsgrunnlaget for tilleggs katt på formue redusert for tre av inntektsårene sammenliknet med statens standpunkt i anketilsvaret. Det innebærer at staten ikke fullt ut har vunnet ankesaken mot A. Saken må likevel anses vunnet «i det vesentlige», jf. § 20-2 andre ledd. Endringsbeløpene er beskjedne sett i forhold til de samlede beløpene som saken gjelder. Det er videre klart at tyngdepunktet under saksforberedelsen har ligget på andre spørsmål, jf. Rt-2010-727. Det har ikke - eller i hvert fall bare i liten grad - vært prosesskrivutveksling om de aktuelle feilene i forkant av at staten varslet påstandsending i prosesskriv 16. august 2016.

Staten har derfor i utgangspunktet krav på dekning av sakskostnader for lagmannsretten også overfor A.

Lagmannsretten finner ikke at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta A og B fra kostnadsansvaret etter unntaksbestemmelsen i § 20-2 tredje ledd.

Advokat Skogseth Berg har for lagmannsretten fremlagt en kostnadsoppgave på 1 518 987,75 kroner. Av dette beløpet er 13 019 kroner utgiftsdekning. Resten er salær. Beløpet inkluderer merverdiavgift. Det er ikke rettet innvendinger mot salærkravets størrelse. Lagmannsretten anser kostnadene som rimelige og nødvendige ut fra sakens omfang og karakter og tar kravet om kostnadsdekning til følge, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.

Ved avgjørelsen av sakskostnadene for tingretten skal lagmannsretten legge sitt resultat til grunn, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Med det utfallet saken har fått i lagmannsretten, blir A og B ilagt 30 prosent tilleggs katt. Statens påstand for tingretten innebar som nevnt 60 prosent tilleggs katt. Som tingretten har pekt på i sin kostnadsavgjørelse, utgjør differansen mellom tilleggs katt på 30 og 60 prosent et betydelig beløp. Det betyr at staten ikke kan anses for å ha fått medhold fullt ut eller i det vesentlige for tingretten, jf. tvisteloven § 20-2 første og andre ledd.

Lagmannsretten gjør på denne bakgrunn ingen endringer i tingrettens kostnadsavgjørelse, jf. tingrettens domsslutning punkt 2 og 4.

Dommen er enstemmig.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist på grunn av sakens omfang og stor arbeidsbyrde.

*Domsslutning*

1. Staten ved Skatt øst frifinnes for kravet om oppheving av Skatteklagenemndas vedtak 19. august 2013 for A, som endret ved vedtak 26. august 2016, likevel slik at formuesgrunnlaget for tilleggsskatt for inntektsårene 1999, 2004 og 2005 skal reduseres til følgende størrelser:
  - For inntektsåret 1999 skal beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt på formue være 36 441 460 kroner.
  - For inntektsåret 2004 skal beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt på formue være 189 506 170 kroner.
  - For inntektsåret 2005 skal beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt på formue være 214 929 609 kroner.
2. Staten ved Skatt øst frifinnes for kravet om oppheving av Skatteklagenemndas vedtak 19. august 2013 for B, som endret ved vedtak 26. august 2016.
3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler A og B i fellesskap 1 518 987 - enmillionfemhundreoogattentusennihundreoogåttisju - kroner innen to uker etter forkynnelsen av denne dom.

## SKN 16-145 Inntekt ved salg og lisensiering av teknologirettigheter

**Lovstoff:** Skatteloven §§ 5-1, 5-30 og 9-2.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 19. desember 2016, **sak nr.:** LB-2015-170535

**Dommere:** Lagdommer Eirik Vikanes, lagdommer Mary-Ann Hedlund og ekstraordinær lagdommer Peter Christian Meyer. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-161030 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-170535 (15-170535ASD-BORG/03).

**Parter:** Staten ved Skatt øst (advokat Jon Vinje og advokat Morten Søvik) mot Ericsson Television AS (advokat Andreas Bullen og advokat Morten Goller).

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om beskatning av inntekter fra lisensiering av teknologirettigheter. Tandberg Television AS (TAT AS) hadde et britisk datterselskap, Tandberg Television LTD (TAT Ltd). I 2007 ble teknologirettigheter solgt til Ericsson AB, og det første spørsmålet i saken var om hvordan eierskapet til rettighetene var fordelt mellom TAT AS og TAT Ltd. Ligningsmyndighetene mente TAT AS eide en større andel, og skattla en større del av inntektene ved salget i TAT AS. Det andre spørsmålet i saken var om TAT Ltd betalte en markedsmessig royalty til TAT AS for lisensiering av teknologirettighetene i inntektsårene 2004 til 2007. Fordi ligningsmyndighetene mente TAT AS eide en større andel av rettighetene, mente de at royaltybetalingene ikke var markedsmessige. Videre var det spørsmål om illeggelse av tilleggsskatt på økt salgsverderlag og økte royaltyinntekter. Retten kom etter en konkret bevisbedømmelse til at det var TAT Ltd. som eide de aktuelle teknologirettighetene, og skatteklagenemndas vedtak ble opphevet.

### 1. Innledning

Saken gjelder gyldigheten av ligningen for Ericsson Television AS for årene 2004-2007. Vedtaket ble truffet av Skatteklagenemnda 9. april 2014.

LM Ericsson AB kjøpte i 2007 Tandberg-konsernet. Saken her gjelder selskapene Tandberg Television AS (TAT AS), som er det tidligere navnet på Ericsson Television AS, og et britisk datterselskap Tandberg Television Ltd (TAT Ltd).

I 1999 kjøpte TAT AS en del av virksomheten til det britiske selskapet Ordinto/NDS Ltd som var en del av The News Corporation Group. Denne virksomheten hadde betydelige teknologirettigheter. Oppkjøpet var et innmatkjøp som omfattet forretningsområdet Digital Broadcasting Business (DBB). Kjøpesummen var 2 176 510 000 kroner. I forbindelse med oppkjøpet etablerte TAT AS det britiske selskapet TAT Ltd. Teknologirettighetene ble overført til TAT AS for 1 035 760 000 kroner. Den øvrige delen av virksomheten ble overført til TAT Ltd. Andelen av kjøpesummen var 1 140 747 000 kroner og gjaldt goodwill, skattefordeler, produksjonsutstyr og arbeidskapital.

Saken reiser tre hovedspørsmål: eierskapet til deler av teknologirettighetene ved salget til Ericsson i 2007 og om TAT AS skal beskattes av hele salgsvederlaget, om den royalty TAT Ltd betalte for lisensiering av teknologirettigheter i årene 2004-2007 var markedsmessig og om vilkårene for å ilegge tilleggsatt er oppfylt.

Skatteklagenemnda la til grunn at TAT AS var eier av alle teknologirettighetene og derfor skulle skattlegges for hele gevinsten ved salget til Ericsson. Som følge av det ble selskapets skattbare inntekt økt med 1 167 667 745 kroner.

Videre la nemnda til grunn at den avtalte royalty ikke var markedsmessig. Disse inntektene ble derfor skjønnsmessig oppjustert for årene 2004-2007 med følgende beløp: 45 millioner, 122 millioner, 112 millioner og 48 millioner kroner.

TAT AS ble også ilagt 60 prosent tilleggsatt.

Nemdas vedtak var i samsvar med det vedtaket skattekontoret hadde truffet 20. oktober 2010.

## 2. Sakens bakgrunn

Om saksforholdet gjengis følgende fra tingrettens dom som i all hovedsak er uomstridt:

### 1.2 TAT -konsernet

TAT AS ble etablert i 1995, opprinnelig som en divisjon i selskapet Tandberg ASA. I 1997 ble divisjonen utfisjonert i et eget selskap som deretter ble børsnotert.

I 1999 hadde TAT AS et norsk datterselskap med navnet Tandberg Television System AS og et datterselskap i USA med navnet Tandberg Television Inc. Samlet antall ansatte var ca. 125. Konsernets virksomhet bestod i utvikling og salg av utstyr til digital TV for det profesjonelle markedet. I følge årsberetningen for 1998 ble virksomheten hovedsakelig drevet i Norge og da av datterselskapet Tandberg Television System AS. I tillegg var det salgskontorer i Storbritannia og USA. Av årsberetningen for 1998 fremgår også at konsernet satset stort på forskning og utvikling av nye digital-TV produkter.

I oktober 1999 kjøpte TAT AS virksomheten til det britiske selskapet NDS Limited som var en del av The News Corporation Group. Oppkjøpet har også blitt kalt «Ordinto-kjøpet» eller «Ordinto-avtalen». Kjøpet var et «innmatskjøp», dvs. kjøp av selve virksomheten med ansatte, eiendeler og rettigheter. Samlet vederlag var GBP 170 000 000 som etter dagjeldende kurs tilsvarte NOK 2 176 510 000. Den kjøpte virksomheten bestod i utvikling, produksjon og salg av digitalt utstyr og inneholdt betydelige teknologirettigheter.

Tandberg Television gjennomførte oppkjøpet ved å etablere det britiske selskapet Tandberg Television Ltd (TAT Ltd). Det nystiftede selskapet ervervet alle eiendelene i den britiske virksomheten med unntak av teknologirettighetene. Teknologirettighetene ble overført direkte til TAT AS for 1 035 760 000 NOK.

Den delen av kjøpesummen som gjaldt teknologirettighetene i NDS Limited, utgjorde GBP 80 900 000 som tilsvarte NOK 1 035 763 000. Alle disse teknologirettighetene ble overdratt til TAT AS' norske datterselskap Tandberg Television System AS i umiddelbart etter kjøpet. Dette har selskapet begrunnet utfra skattemessige hensyn, fordi slike rettigheter kunne avskrives skattemessig i Norge, mens Storbritannia ikke ga mulighet for dette.

Den kjøpte virksomheten for øvrig ble, som nevnt, overført til TAT AS' nystiftede datterselskap TAT Ltd. i Storbritannia. Dets andel av kjøpesummen utgjorde NOK 1 140 747 000 og gjaldt goodwill, skattefordeler, maskiner og inventar og arbeidskapital.

Kjøpesummen på NOK 2 176 510 000 ble altså fordelt slik mellom de to selskapene:

(1.000 NOK)	TAT Ltd	TAT AS	Sum kjøpesum
Goodwill	516 780		516 780
Patenter, knowhow, teknologi rettigheter, etc.		1 035 763	1 035 763
Skattefordeler	9 423		9 423
Maskiner og inventar	205 206		205 206
Netto arbeidskapital	409 338		409 338
Sum kostpris	1 140 747	1 035 763	2 176 510

Fra 2001 ble Tandberg Television Systems innfusjonert i TAT AS og teknologirettighetene ble fra dette tidspunkt samlet i TAT AS. Det gjaldt både de teknologirettighetene som konsernet hadde utviklet og eide før kjøpet i 1999, og de som var ervervet ved oppkjøpet i 1999 og som dannet grunnlaget for produktene i den oppkjøpte britiske virksomheten.

Oppkjøpet førte til en økning av samlet omsetning fra ca. NOK 284,6 mill. i 1998 til ca. NOK 483,5 mill. bare i 1999 som følge av omsetningen i den oppkjøpte virksomhet fra oktober 1999. Antall ansatte i TAT konsernet økte fra ca. 127 til 847. Oppkjøpet innebar således en betydelig utvidelse av selskapet.

### 1.3 Virksomheten i TAT AS og TAT Ltd etter oppkjøpet i 1999

TAT Ltd. drev produksjon og salg av produkter basert på teknologien TAT AS eide og de utførte også forskning for TAT AS. I april 2002 fikk TAT konsernet utarbeidet en internpris rapport med tittelen «Transfer Pricing Review R&D Services and Intangibles» («TP rapporten»). Internprisrapporten var utarbeidet av revisjons- og konsultentselskapet Arthur Andersen (Andersen). Rapporten ble utarbeidet for å fastsette prisingen av royalty for TAT Ltds bruk av det norske selskapets teknologi, og vederlag for forsknings- og utviklingstjenester (FoU) utført av TAT Ltd for TAT AS. På bakgrunn av TP rapporten inngikk partene en skriftlig avtale i april 2002 om at TAT Ltd skulle betale til TAT AS en royalty på 6 % av omsetningen i TAT Ltd for bruk av teknologien. I årene som fulgte, frem til 2007 betalte TAT Ltd royalty av all omsetning i TAT Ltd, også på omsetning av produkter bygget på den del av teknologien som TAT AS anfører er eid av TAT Ltd. TAT Ltd. Selskapet har hevdet at dette siste beror på en feil hos selskapet selv, og at det bare skulle vært betalt royalty av en mindre del av teknologirettighetene.

Det er uenighet mellom partene om den avtalte royaltysatsen var markedsmessig. Dette er et av sakens hovedspørsmål.

I skatteklagenemndas vedtak fremgår de beløp som ble betalt i royalty i årene fra 2002-2006:

	2002	2003	2004	2005	2006	Sum
Omsetning	616 636 727	746 465 901	1 122 767 251	1 439 394 925	1 614 113 316	5 539 378 119
Royalty	37 144 469	46 058 369	63 549 805	86 397 152	83 644 030	316 793 825
Betalt royalty	6,02 %	6,17 %	5,66 %	6,00 %	5,18 %	5,72 %
Avtalt royalty	6 %	6 %	6 %	6 %	6 %	6 %

I TAT Ltd. ble det fra år 2000 foretatt en betydelig nedbemanning jf tabellen:

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Produksjon	262	220	141	108	81	90	106	92
Engineering	175	159	158	140	130	138	150	172
Sales & Marketing	65	58	52	36	50	41	51	51
Administrasjon	70	54	60	37	32	32	35	44
Totalt	572	491	411	321	293	301	342	359

Nedbemanningen gjaldt alle avdelinger, men var størst innen produksjon. Dette skyldes bl.a. at ble en betydelig del av produksjonen satt ut til det eksterne selskapet AWC Technologies fra 2001. Innen forskning og utvikling (Engineering/FoU) var det nedbemanning fram til og med 2003. Fra 2004 økte bemanningen igjen. Det hadde sammenheng med at fra 2004 ble FoU-avdelingen i Norge nedlagt og aktivitetene ble overført til TAT Ltd. Nedbemanningen skyldes også innsparingsbehov.

Resultatene i TAT Ltd. endret seg fra underskudd de første årene etter 1999 til etter hvert overskudd fra og med 2004. Resultatutviklingen i TAT Ltd fremgår av tabellen:

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Omsetning	810 433	949 369	660 270	745 955	1 122 767	1 446 560	1 533 065
Driftskostnader	1 020 531	969 646	798 320	749 793	1 010 905	1 148 329	1 250 656
Driftsresultat	-210 098	-20 277	-138 050	-3 838	111 862	298 230	282 410
Resultat før skatt	-269 874	-39 299	- 157 930	-15 294	83 258	263 276	199 680

TAT AS fortsatte etter oppkjøpet med en egen operativ virksomhet og en egen FoU- avdeling.

I TAT AS ble de kjøpte teknologirettighetene og goodwill nedskrevet i sin helhet allerede i år 2000. Selskapet har begrunnet nedskrivningen slik:

*Som følge av negativ kontantstrøm i 2000 og forventede kontantstrømmer i overskuelig fremtid relatert til den oppkjøpte virksomheten fra Ordinto Investments Ltd [NDS] 14. oktober 1999 har styret besluttet å nedskrive immaterielle eiendeler og goodwill med virkning fra andre kvartal 2000. Det har blitt foretatt analyser ved årets utgang for å beregne verdien av de immaterielle eiendelene. Vurderingen ga ikke grunnlag for å reversere nedskrivningen. Det var knyttet goodwill, patenter og lignende rettigheter til dette kjøpet.*

FoU virksomheten ble etter oppkjøpet i stor grad drevet fra Storbritannia og prosessen endte til slutt med at selskapets norske FoU avdeling i 2004 ble nedlagt og aktiviteten overført til TAT Ltd.

Etter nedleggelsen av den operative virksomheten i Norge bestod det norske selskapets inntekter stort sett av royaltyinntekter fra TAT Ltd, samtidig som selskapet fortsatte å betale vederlag til det britiske selskapet for oppdragsforskning knyttet til videreutvikling av selskapets teknologi.

I årene etter 2002 utførte TAT Ltd videreutvikling av teknologien for TAT AS på oppdrag fra TAT AS. TAT AS betalte kostnadene ved dette, tillagt en fortjeneste på 3,4 % (betegnet som «markup»). TAT Ltd utviklet også ny teknologi i disse årene. Det er uenighet mellom partene, og et av sakens hovedspørsmål er om det var TAT Ltd eller TAT AS som ble eier av den nyutviklede teknologien TAT Ltd utførte i tiden etter 2002.

#### 1.4 ERicssons oppkjøp

Ericsson AB er et konsern med konsernspiss og hovedkontor i Sverige. I 2007, med virkning fra mai 2007 kjøpte konsernspissen Telefonaktiebolaget LM Ericsson AB, TAS AS med datterselskaper for ca 8 milliarder NOK.



I årsrapporten for 2014 beskrives Ericsson konsernet som bl.a. verdensledende innen kommunikasjonsteknikk og tjenester. Kjernevirksomheten er mobilinfrastruktur og telekom tjenester. Andre virksomhetsområdet er TV og media. Konsernet har datterselskaper i over 180 land med totalt 115 000 medarbeidere. I 2014 hadde konsernet en omsetning på 228 milliarder SEK.

Ved avtale 20 desember 2007 ble TAT konsernets teknologirettigheter overdratt til Ericsson AB for samlet NOK 1 325 533 831. Avtale av samme dag mellom TAT AS og Ericsson AB angir at TAT AS solgte teknologi for USD 29 000 000 til Ericsson AB. Avtale mellom TAT Ltd og Ericsson AB samme dato angir at TAT Ltd solgte teknologi for USD 214 500 000 til Ericsson AB.

### 2 Ligningsbehandlingen

Akershus fylkesskattekontor ba i brev av 10. oktober 2007 om at TAT AS redegjorde for prisingen av royalty fra nærstående selskaper som benyttet selskapets teknologi for årene 2004-2006. Ernst & Young svarte på vegne av TAT AS i brev 30. november 2007.

I brev 13. desember 2007 sendte Akershus fylkesskattekontor varsel om endring av ligningene for inntektsåret 2004 og 2005. Ernst & Young besvarte varselet i brev av 18. februar 2008. Her anførte selskapet at det var et eiermessig skille mellom produkter i kategori A og kategori B og det ble anført at TAT AS bare eide teknologi av kategori A. Ericsson hadde da fått utarbeidet rapporter fra selskapet Duff & Phelps som gjaldt allokeringen av eiendelene i selskapet.

Den 21. juli 2008 ble TAT AS også varslet om endring av ligningen for 2007. TAT AS besvarte varselet i brev av 5. september 2008. I brev fra skattekontoret 6. oktober 2008 ble varselet opprettholdt og i tillegg ble det varslet om tilleggsskatt. TAT AS besvarte dette i brev av 17. november 2008.

Deretter var det ytterligere korrespondanse, herunder ble innstilling til vedtak sendt selskapet og selskapet innga merknader. I vedtak av 20.10.2010 besluttet skattekontoret å endre selskapets ligninger.

Vederlaget ved salg av teknologirettighetene til Ericsson AB ble endret med kr 1.167.667.745 fra kr 157.866.086 til kr 1.325.533.831. Endringene innebar at selskapets tap ved salg av rettighetene i 2007 på kr 396.783.366 kroner bortfalt og selskapet i stedet ble tilordnet en gevinst på rettighetene på kr 770.884.380 kroner.

Videre ble selskapets royalty inntekter økt for inntektsårene 2004 til 2007 med følgende:

- For 2004 med NOK 45 mill.
- For 2005 med NOK 122 mill.
- For 2006 med NOK 112 mill.
- For 2007 med NOK 48 mill.

Tilleggsskatt ble ilagt med 60 % av skatt på hele inntektsøkningen. Grunnlaget for tilleggsskatten ble som følger:

- Endring vederlag ved salg av teknologirettighetene med NOK 1 167 667 745
- Endring royalty 2004-2007 med NOK 329 286 000
- Sum grunnlag tilleggsskatt NOK 1 496 953 745

TAT AS påklaget vedtaket den 31. januar 2011. Innstilling til vedtak i skatteklagenemnda ble sendt saksøker 7. mars 2013 og selskapet innga merknader den 10. mai 2013.

Skatteklagenemnda traff vedtak i saken den 9. april 2014. Nemnda fastholdt skattekontorets vedtak.

\*\*\*

### **3. Søksmål, dom i tingretten, anker mv.**

Ericsson Television AS tok ut stevning 8. oktober 2014 med påstand om at Skatteklagenemndas vedtak skulle kjennes ugyldig.

Oslo tingrett avsa 6. august 2015 dom med slik domsslutning:

1. Ligningen av Tandberg Television AS for inntektsårene 2004-2007 oppheves for så vidt gjelder:
  - A. Tilordning av vederlag for salg av teknologi til Ericsson AB ved avtale den 20. desember 2007.
  - B. Oppjustering av skattepliktig royaltyvederlag som Tandberg Television Ltd betalte til Tandberg Television AS for lisensiering av teknologi i inntektsårene 2004-2007.
  - C. Ileggelse av tilleggsskatt med 60 % av skatten på de inntektsjusteringer som er nevnt i punkt A og B.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke

Ericsson Television AS og staten ved Skatt Øst har begge anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling ble holdt i perioden 11. oktober - 1. november 2016 i Borgarting lagmannsretts hus. Om bevisførselen vises til rettsboken.

For nærmere detaljer vedrørende saksforholdet vises til tingrettens dom og lagmannsrettens bemerkninger nedenfor.

Lagmannsretten vil bruke følgende forkortelser slik tingretten har gjort: Tandberg Television AS (TAT AS), Tandberg Television Ltd (TAT Ltd), Ericsson Television AS (Ericsson), immaterielle rettigheter (IP-rettigheter), Transfer Pricing Review - R&D Services and Intangibles (TP-rapport).

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist på fire uker, jf. tvisteloven § 19-4 femte ledd. Det skyldes dels at saken er omfattende og at skriving av dom har vært tidkrevende og dels andre

gjøremål i domstolen. Prosessfullmektigene har vært underrettet om når dom kunne ventes å foreligge.

#### **4. Ericsson Television AS - påstand og påstandsgrunnlag**

##### **4.1 Ericsson Television AS har lagt ned slik påstand:**

1. Ligningen av Ericsson Television AS for inntektsårene 2004-2007 oppheves for så vidt gjelder:
  - a. Tilordning til Ericsson Television AS av vederlag for teknologi overdratt i avtale inngått mellom Ericsson Television Ltd. og Ericsson AB den 20. desember 2007.
  - b. Oppjustering av skattepliktig royaltyvederlag som Ericsson Television Ltd. betalte til Ericsson Television AS for lisensiering av teknologi i inntektsårene 2004-2007 i henhold til teknologiavtale inngått den 22. april 2002.
  - c. Ileggelse av tilleggs�katt på de inntektsjusteringer som er nevnt i punkt a og b.
2. Ericsson Television AS tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Til støtte for denne påstanden er det i hovedtrekk anført:

##### **4.2 Eierskapet til teknologirettighetene**

Det er ingen uenighet om at TAT AS eide kategori A-teknologien ved overdragelsen til Ericsson i 2007 og at selskapet skal tilordnes vederlaget for denne teknologien, ca. 157 millioner kroner. Partene er derimot uenige om hvem som var eier av kategori B-teknologien og hvilket av selskapene som ved ligningen skal tilordnes vederlaget for denne og skattlegges for gevinsten.

Teknologien og forsknings- og utviklingskostnadene til denne er i saken inndelt i to kategorier: Kategori A er den teknologien som var utviklet i TAT-konsernet frem til oppkjøpet av det britiske selskapet NDS Ltd i 1999, den teknologien som ble ervervet ved oppkjøpet og den senere videreutviklingen av denne teknologien. Kategori B er den nye teknologien som ble utviklet etter 1999 og som ikke er en videreutvikling av den tidligere teknologien. Den siste kategorien, kategori C, refererer til kostnader til støttefunksjoner for produksjon og salg.

Gevinst ved overføring av eiendomsrett utløser skatteplikt for eier, jf. skatteloven § 9-2 første ledd. Det er ikke omtvistet at den skatterettslige vurderingen av eierspørsmålet er den samme som den privatrettslige. Spørsmålet om hvem av partene som eide kategori B-teknologien beror på en helhetsvurdering der det særlig må legges vekt på de rettsstiftende forhold. I saken her er det teknologiavtalen av 22. april 2002, hvilket selskap som hadde utviklet teknologien og hvem som har hatt kostnadene og den økonomiske risikoen forbundet med denne utviklingen. Andre sentrale momenter er avtalens forhistorie og dens bakgrunnsmateriale og partenes etterfølgende opptreden. Forhold som mer indirekte kan si noe om eierskap har liten vekt. Aktive handlinger/beslutninger må dessuten tillegges større vekt enn passive.

Kategori B-teknologien ble utviklet av TAT Ltd for dette selskapets regning og risiko. Det fremgår klart av den interne allokeringen av utgifter på de tre kategoriene og er også lagt til grunn i selskapets regnskaper. Skatteklagenemnda har tatt feil når den har lagt til grunn at TAT Ltd ikke har båret alle kostnadene og hatt all risikoen med utviklingen av denne teknologien. Dersom

partene hadde vært uavhengige og ikke hadde inngått en avtale er det ingen tvil om at TAT Ltd - etter bakgrunnsretten - ville ha vært eier av denne teknologien. Staten må sannsynliggjøre et rettsgrunnlag for at TAT AS likevel eier denne. Det har staten ikke gjort.

Etter oppkjøpet i 1999 ble TAT Ltd etablert. Selskapet skulle drive med forskning og utvikling av teknologi. Kompetansen i forsknings- og utviklingsavdelingen var relatert til digitalisering, kompresjon og sending av digitale signaler mv. Etter relativt kort tid ble forsknings- og utviklingsaktivitetene i Norge redusert og etter hvert avvirket slik at all forskning i praksis ble utført i det britiske selskapet. Ved årsskiftet 2001/2002 flyttet også konsernledelsen til England.

I årene 1999-2001 var det TAT Ltd som dekket alle kostnadene til forskning og utvikling. På den tiden var det kun kategori A teknologi som eksisterte. Da teknologiavtalen skulle formaliseres måtte det avgjøres hvilken del av disse kostnadene som skulle belastes TAT AS. Formålene med avtalen var å avklare hvilke forsknings- og utviklingstjenester TAT Ltd skulle utføre for TAT AS, det vederlag som skulle betales for dette, og å fastsette det vederlag TAT Ltd skulle betale for å bruke den teknologien TAT AS eide.

Forut for avtaleinngåelsen utarbeidet Arthur Andersen en internprisingsrapport - i saken omtalt som TP-rapporten. Oppdraget, som sannsynligvis ble gitt en gang i 2000, var å komme frem til nivået på det vederlag uavhengige parter ville ha avtalt for bruk av teknologien som TAT AS eide og det vederlag TAT AS skulle betale for de forsknings- og utviklingstjenester som TAT Ltd på deres oppdrag skulle utførte. Spørsmålet om eierskap til teknologien var ikke en del av utredningsoppdraget til Arthur Andersen.

TP-rapporten, som forelå i en foreløpig versjon mot slutten av 2001, identifiserer kostnader fordelt på tre kategorier: forsknings- og utviklingskostnader til støtte for eksisterende teknologi eid av TAT AS, kostnader knyttet til produksjon/markedsføring/salg og kostnader til «blue sky engineering», jf. rapporten pkt. 3.9.6.

I rapporten heter det at TAT AS skulle dekke alle utgiftene til forskning og utvikling i konsernet og derfor eie all teknologien. Hva som ligger i det, må undergis en nærmere tolking, jf. nedenfor. Uansett avtalte partene i april 2002 at TAT AS skulle betale for vedlikehold og utvikling av A-teknologien og at selskapet fullt ut fortsatt skulle eie denne teknologien, men at TAT Ltd skulle betale for forskning og utvikling av ny teknologi og bli eier av denne. De interne e-postene i Arthur Andersen i november 2001 og det etterfølgende notatet fra Arthur Andersen i desember 2001 underbygger dette.

I tråd med det avtalte, foretok selskapene i 2002 et oppgjør der TAT AS betalte TAT Ltd for forskning og utvikling på eksisterende teknologi for årene 1999-2001. Alle kostnader relatert til utvikling av ny teknologi (kategori B-kostnader) og støttefunksjoner for salg mv (kategori C-kostnader) ble dekket av TAT Ltd. Dette etteroppgjøret viser tydelig hva som var partenes gjensidige forståelse av eierskapet til teknologien.

Det fremgår klart av avtalen at TAT Ltd skulle utføre forsknings- og utviklingstjenester for TAT AS «... to maintain the Acquired Intellectual Property Rights, belonging to the Licensors», jf. bokstav D i den innledningsvise oppstillingen av avtalens rammer og formål.

«Acquired Intellectual Property Rights» er nærmere definert i avtalen pkt. 1.1 Det omfatter «all Intellectual Property Rights purchased by the Licensors under the Licence Purchase Agreements» med fire opplistede unntak.

I sammenhengen her er det de to sistnevnte unntakene som har særlig betydning. Disse er:

«(iii) Intellectual Property Rights developed by the Licensee independent of and unrelated to the R&D Services.

(iv) Intellectual Property Rights developed by the Licensors.»

Det fremgår av avtalens definisjon av «Licence Purchase Agreements» at dette refererer til oppkjøpsavtalene fra 1999.

Av dette følger at den forskning og utvikling TAT Ltd skulle utføre på oppdrag for TAT AS var begrenset til vedlikehold og videreutvikling av den eksisterende teknologien. Denne forståelsen underbygges av andre punkter i avtalen. I pkt. 10.1 heter det:

«The Licensee undertakes to render R&D Services to the Licensors upon request with reasonable notice from the Licensors.»

Denne klausulen suppleres av blant annet pkt. 10.5 som regulerer det vederlaget TAT AS skulle betale for disse tjenestene:

«In consideration of the R&D Services granted to the Licensors by the Licensee under this Agreement, the Licensors shall pay to the Licensee during the Term the direct and indirect expenses for the R&D Services incurred by the Licensee with a mark-up of 6 % annum («R&D Payment»), calculated according to the principles of the transfer pricing review as set out in Schedule 2.»

Statens tilnærming med å stille spørsmål om hva avtalen bestemmer om eierskap til ny teknologi, blir misvisende fordi dette faller utenfor avtalens formål. Av den grunn er avtalen heller ikke utformet med sentralt fokus på eierskap og teksten må tolkes på den bakgrunn. Etter Ericssons syn er det mer treffende å stille spørsmål om hva uavhengige parter ville ha avtalt. Svaret på det spørsmålet er at TAT Ltd skulle være eier av den teknologien som var resultat at den forskning og utvikling selskapet skulle utføre for egen regning og risiko. Det var nettopp det partene i saken her avtalte.

Når det i pkt. 10.4 er presisert «for the avoidance of doubt» at avtalen «does not affect the Licensee's sole ownership to Intellectual Property Rights resulting from research and development independent of and unrelated to the R&D Services» må det ut fra sammenhengen forstås på samme måte.

TAT Ltd skal med andre ord være eier av resultatet av den forskningen selskapet skulle utføre ut over å vedlikeholde og videreutvikle den teknologien TAT AS eide etter oppkjøpet i 1999. Avgrensningen gjøres mot forsknings- og utviklingstjenester som utføres for TAT AS, ikke mot type produkter slik staten anfører. Statens forståelse av avtalen innebærer derimot at

avgrensingen av TAT Lts tjenester, og med det hvilke tjenester som TAT AS skal betale for, blir uten mening.

Avtalen må på denne bakgrunn tolkes slik at eierskapsskillet går mellom resultatene av forskning og utvikling på den teknologien som TAT AS eide da avtalen ble inngått og resultatene av forskning og utvikling som var basert på ny systemteknologi - i saken her kategori B-teknologien.

Det er ikke holdepunkter for det syn, slik staten i realiteten anfører, at det i 1999 ble besluttet at all teknologi skulle eies i Norge. Det foreligger ingen slik beslutning og heller ingen beslutning om at teknologi som er ervervet eller utviklet etter oppkjøpet i 1999 skulle overføres til TAT AS.

Det må legges til grunn at kategori B- teknologien er utviklet uavhengig av og urelatert til den forskning og utvikling TAT Ltd utførte på kategori A-teknologien. Rundt 2003/2004 skjedde det et grunnleggende teknologisk skifte i bransjen. Da kom den nye MPEG4-standarden som åpnet muligheter for bildeoverføring over mobilnettet og internett, og ikke bare over kringkastingsnettet. Den første utprøvende forskningen kom det lite ut av, men i 2004 ble det satt i gang to prosjekter for utvikling av ny teknologi basert på den nye MPEG-standarden som gjorde det mulig å komprimere små biter av bilder i motsetning til den tidligere standarden der ett og ett bilde ble komprimert. Det måtte utvikles en helt ny teknologi for at enkodere skulle kunne sende bildemateriale i mobilnett og internett, og det måtte også utvikles ny teknologi for at multipleksere skulle kunne fungere for IP- og mobilnett.

Staten tar feil nå det hevdes at dette var en videreutvikling av den tidligere teknologien som var utviklet med grunnlag i MPEG2-standarden. I sin forklaring bekreftet professor Perkis at det dreier seg om en grunnleggende ny teknologi og ikke en videreføring av den teknologien som MPEG2-produktene var basert på. Professor Perkis har høy kompetanse på dette fagområdet og har ingen tilknytning til Ericsson. Det er derfor ingen grunn til å tvile på hans vurdering.

Avtalen pkt. 10.5 er supplert av pkt. 10.7 som bestemmer at TAT Ltd årlig skal utarbeide oversikter over alle forsknings- og utviklingskostnader som har påløpt og hvilken andel av disse som skal tilordnes TAT AS. Dette ble fulgt opp ved at kostnader til forskning og utvikling ble allokert til henholdsvis kategori A og kategori B-prosjekter. Begrunnelsen for det var nettopp at den teknologien som ble utviklet skulle eies av to forskjellige selskaper og fordeles etter eierforholdet, og at TAT AS skulle betale for vedlikehold og utvikling av den teknologien som selskapet eide.

Da TP-rapporten forelå ble det foretatt en fordeling og et etteroppgjør for årene 1999 - 2001. Dette ble gjennomført før teknologiavtalen ble inngått i april 2002 og er bakgrunnen for at TAT AS i april 2002 anmodet om endring av selskapets ligning for årene 1999 og 2000. I de etterfølgende årene ble TAT Lts kostnader til forskning og utvikling systematisk fordelt på kategoriene A, B og C. I skjemaene er utgiftene til forskning og utvikling av den teknologien TAT AS eide før 1999 og den som ble ervervet ved oppkjøpet, konsekvent omtalt som kategori A-utgifter, mens «blue sky engineering» er kategorisert som B-utgifter. Det var bare utgiftene til kategori A som ble belastet TAT AS.

Skatteklagenemnda har i realiteten både sett bort fra den kostnadsallokeringen som ble gjort i forsknings- og utviklingsavdelingen i TAT Ltd på instruks fra konsernledelsen og at denne

fordelingen også er lagt til grunn i selskapets regnskaper. Det er feil når både nemnda og staten hevder at TAT Ltd ikke har dekket alle kategori B-kostnadene. Avtalen mellom partene var at TAT Ltd kunne utvikle ny teknologi for egen regning og for egen risiko og dette ble også fulgt opp i praksis. Resultatene i de første årene viser også klart at TAT AS ikke bar noen økonomisk risiko ved utviklingen av den nye teknologien.

Etter Ericssons syn har kategori C-utgifter ingen relevans for spørsmålet om eierskap. Dette var utgifter til salgssøtte, reklamasjoner mv. Disse utgiftene ble gradvis mindre, noe som hang sammen med at produksjonen var blitt satt ut til et annet selskap, ACW som ifølge Simon Bigg ble stadig mer selvgående og bedre. Til slutt ble C-kostnadene allokert til henholdsvis A og B avhengig av teknologien. Nemndas teori om forventet kostnadspådrag er ikke riktig. For Ericsson er det fortsatt uklart hvorfor staten mener at kategori C-kostnadene har relevans for eierskapet til kategori B-teknologien.

Den teknologien som TAT Ltd ble eier av var resultat av forskning og utvikling gjort uavhengig og urelatert både til den teknologien som TAT AS eide og til det forsknings- og utviklingsarbeid som ble basert på kategori A-teknologien. TAT AS hadde ikke innvirkning på hva TAT Ltd forsket på ut over oppdraget knyttet til vedlikehold mv. av kategori A-teknologien. Det var TAT Ltd som hadde kostnadsrisikoen knyttet til utviklingen av kategori B-teknologien. Samlet beløp kostnadene seg til 327 millioner kroner. Skatteklagenemnda har feilaktig lagt til grunn at TAT AS tok kostnadene. Staten erkjenner nå at TAT Ltd har tatt en betydelig del av disse utgiftene, men fastholder at det er holdepunkter for at det som er blitt belastet TAT AS som kategori A-kostnadene også inneholder kategori B-kostnader. Denne anførselen bestrides. Den har verken grunnlag i avtalen eller i den faktiske fordelingen av kostnadene.

I perioden 1999-2003 omsatte TAT Ltd bare produkter som var basert på kategori A-teknologien og betalte royalty av hele omsetningen. Fra 2004 begynte selskapet også å omsette produkter som var basert på B-teknologien, og hadde i tillegg en ikke ubetydelig omsetning av tjenester og produkter fra et tysk datterselskap. Ved en feil fortsatte TAT Ltd å betale royalty til TAT AS av hele omsetningen. Denne feilen ble først oppdaget i forbindelse med skattesaken.

Det er ikke grunn til å tillegge den uriktige betalte royaltyen nevneverdig vekt ved vurderingen av hvem som eide kategori B-teknologien. Det dreier seg om en åpenbar feil og er derfor ikke egnet til å belyse partenes avtaleforståelse. Feilbetalingen av royalty ble også gjort etter at teknologiavtalen ble inngått i april 2002 og er derfor etter sin art ikke rettsstiftende. En løpende passiv betaling, som var riktig i 1999, 2000, 2001, 2002 og i det vesentlige i 2003, kan ikke rokke ved de rettsstiftende forholdene som klart underbygger at det deretter var tale om en feilbetaling. I tillegg kommer at feilbetalingen beløpsmessig gjelder betydelig lavere summer enn de kostnadene som påløp for å utvikle den nye teknologien.

At TAT AS var registrert som eier av alle patenter, også patenter registrert i perioden 1999-2007, kan heller ikke tillegges nevneverdig vekt i eierskapsvurderingen selv om noen av patentene gjelder B-teknologien. Selskapene hadde lite fokus på patenter og de hadde dessuten svært begrenset verdi sammenholdt med verdien av teknologien. Det var også praktisk å «plassere» alle patentene i et selskap.

Oppsummert bestrides ikke at royaltybetalingen og registreringen av patenter er relevante momenter ved vurderingen av eierskapet, men det anføres at disse forholdene er blitt tillagt for stor vekt av både Skatteklagenemnda og av staten i saken her.

Avtalen av 2002, dens historikk og partenes oppfølging med kostnadsallokering og det forhold at TAT AS ikke er blitt belastet med kostnadene til forskning og utvikling av ny teknologi underbygger med styrke at partenes avtale var at TAT AS bare var eier av kategori A-teknologien da konsernet ble kjøpt opp av Ericsson i 2007. Skatteklagenemndas vedtak er derfor basert på et uriktig faktisk grunnlag.

Subsidiært anføres at utviklingskostnadene må hensyntas ved beregningen av den skattepliktige gevinsten. Dersom det først fingeres at TAT AS eier noe selskapet ikke har betalt for, må man også kunne fingere at TAT AS har betalt for dette.

### 4.3 Royalty

Lisensforholdet ble de facto etablert høsten 1999, men royalty og andre vilkår ble først endelig avtalt ved avtalen som ble inngått 22. april 2002. Etter avtalen skal TAT Ltd betale royalty med 6 prosent av omsetningen. For hele lisensperioden, 1999-2007, betalte TAT Ltd royalty med til sammen ca. 468 millioner kroner. For perioden 2004-2007 var samlet royalty ca. 250 millioner kroner. Skatteklagenemnda økte royaltyen med 329 millioner kroner. Det gir en samlet royalty på bortimot 800 millioner kroner.

TAT Ltd har betalt en betydelig del av sitt overskudd som royalty til TAT AS. Normalt betaler en lisenstaker mellom 25 og 33 prosent av sitt overskudd i royalty til teknologieier. Avhengig av hvilket resultatmål som brukes - før eller etter avskrivninger, om overskudd basert på B-produkter fra og med 2004 skal medtas eller ikke - har TAT Ltd betalt mellom 59 og 189 prosent av sitt samlede overskudd i lisensperioden til TAT AS.

Det er et vilkår for oppjustering av vederlaget at inntekten til TAT AS er blitt redusert på grunn av interessefellesskapet med TAT AS, jf. skatteloven § 13-1 første ledd og skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia artikkel 9. Prinsipalt anføres at TAT AS for inntektsårene 2004 - 2007 har mottatt en markedsmessig betaling, at inntektene for disse årene ikke er blitt redusert på grunn av interessefellesskapet med TAT Ltd og at vilkåret for oppjustering dermed ikke er oppfylt.

Vurderingen av om vederlaget for bruk av teknologien er inngått på armlengdevilkår, skal skje ut fra situasjonen slik den fremstod for partene da avtalen ble inngått, jf. Rt-2003-1324 avsnitt 62, Statpipe.

Klagenemndas avgjørelse er basert på den forutsetning at TAT AS eide både kategori-A og kategori B-teknologien, og at selskapet derfor har krav på royalty fra omsetning av begge produktkategoriene. Denne forutsetningen bestrides. Det må legges til grunn at TAT AS bare eide kategori A-teknologien, jf. foran. Men selv om nemndas premiss legges til grunn innebærer ikke det at TAT Ltd har betalt underpris. Det vises til at TAT Ltd - riktignok ved en feil - har betalt 6 prosent royalty av hele sin omsetning.

Royaltysatsen ble fastsatt på grunnlag av en analyse utført av Arthur Andersen, jf. TP-rapporten. Analysen er basert på den såkalte profit-splitmetoden som er anbefalt i OECDs retningslinjer for



internprising. Rapportens modell innebærer at lisenstakers forventede «residualoverskudd» ved produksjon og salg av kategori A-produkter skal fordeles med en halvpart på TAT AS og TAT Ltd. Anvendelse av denne prisberegningsmodellen - i kombinasjon med hjelpemetodene forhandlingsmodellen og «rule of thumb» - gir en markedsmessig royalty. Staten har, med unntak for bruken av «rule of thumb», ikke bestridt valget av beregningsmodell som sådan.

Staten anfører at prisen ikke blir markedsmessig uten at avskrivninger på oppkjøpskostnadene i 1999 tas i betraktning ved beregningen. Det bestrides. Normalt er det ingen sammenheng mellom historisk anskaffelseskostnad og verdien av immaterielle rettigheter. Uten det «grep» Skatteklagenemnda har gjort, ville forøvrig fradrag for historiske kostnader gi et lavere vederlag.

Det må legges til grunn at en uavhengig lisenstaker ikke ville ha inngått en avtale om å dekke en andel av teknologieierens kjøpesum i tillegg til å betale en andel av eget overskudd. For en lisenstaker er teknologien ikke mer verdt enn det ekstra overskuddet som kan oppnås ved å bruke teknologien. Uavhengige parter tar derfor utgangspunkt i lisenstakers forventede fortjeneste ved bruk av den lisensierte teknologien.

Kjøpesummen i 1999 var uttrykk for de inntekter man så for seg at den oppkjøpte teknologien - det vil si kategori A-teknologien - ville gi i fremtiden. TP-rapporten, som ligger til grunn for det vederlaget som ble avtalt, er også basert på estimerte forventninger om omsetning av denne teknologien. Skatteklagenemnda gjør i realiteten TAT Ltd til en medinvestor i kategori A-teknologien, men uten å bli medeier eller ha rett til del av det overskudd denne teknologien genererer. Dette må åpenbart være uriktig fordi TAT Ltd som lisenstaker ved det må gi fra seg det samme overskuddet to ganger. Ingen uavhengig lisenstaker ville ha inngått en slik avtale.

Nemnda tar også feil når den legger til grunn at vederlaget ville ha blitt reforhandlet fordi resultatene til TAT Ltd ble langt svakere enn prognosene og at inntektene til TAT AS som teknologieier derfor ble langt dårligere enn utsiktene ved avtaleinngåelsen. Det er ikke holdepunkter for at TAT AS ville ha lyktes med å fremtvinge en kraftig oppjustering av royaltysatsen fra 2004 som var det første året TAT Ltd begynte å gå med overskudd. Nemndas analyse av reforhandlingsspørsmålet har grunnleggende svakheter. Tidsperspektivet er for snevert - det forhold at TAT Ltd hadde svake resultater i årene 1999-2003 er ikke hensyntatt. Dessuten er bare teknologieiers perspektiv vektlagt. Nemnda la uten videre til grunn at avtalen ville blitt reforhandlet på grunn av de resultatene den ga for teknologieieren uten å foreta en nærmere vurdering av om det ville ha skjedd mellom uavhengige parter.

Royalty som skal betales på grunnlag av omsetningen gir en dynamisk prismekanisme, nettopp slik uavhengige parter ville ha avtalt. Avtalen blir ikke i strid med armlengdeprinsippet selv om resultatene blir svakere enn estimatene, som var basert på en forsvarlig vurdering, skulle tilsi. Det er ikke grunnlag for å oppjustere inntektene med en slik begrunnelse som er ren etterpåkløkskap.

Avtalens oppsigelsesklausul er ikke en løpende prisreguleringsklausul, slik staten synes å mene. Den kunne i høyden brukes som brekkstang for å forsøke å få i stand en reforhandling tidligst i 2004, men det er ikke sannsynlig at TAT AS ville ha lyktes med det allerede da. I årene 1999-2003 hadde TAT Ltd gått med underskudd og hadde betalt mye for å lisensiere en teknologi som ga langt dårligere resultater enn det som var estimert. Staten kan ikke høres med at resultatene i de første årene ikke er relevante i vurderingen. Et vederlagskrav fra TAT AS på det nivået

Skatteklagenemnda har lagt til grunn, ville dessuten ha ført til at TAT Ltd måtte betale royalty som oversteg overskuddet. En uavhengig part ville ikke ha godtatt slike avtalevilkår.

I den situasjonen som forelå, ville oppsigelse av lisensavtalen vært lite attraktivt for TAT AS. Selskapet måtte da enten selv starte med produksjon og salg eller lisensiere teknologien til en ny lisenstaker. Begge deler ville fremstå som så risikofylte at en trussel om oppsigelse ville hatt begrenset effekt. En oppsigelse kunne også ha medført at TAT Ltd terminerte forsknings- og utviklingsdelen av avtalen.

Statens beregning av vederlaget for bruk av teknologien vil være avhengig av størrelsen på lisenstakers overskudd - og altså ikke nødvendigvis variere med omsetningsvolumet. Dette er en annen type vederlag enn den gjennomsnittssatsen som TAT-selskapene avtalte. Det er ikke grunnlag for å hevde at uavhengige parter ville ha avtalt differensierte satser fremfor gjennomsnittssatser. Med en gjennomsnittlig sats var det heller ikke behov for en prisjusteringsklausul som, for at avtalen ikke skulle ha blitt ubalansert, måtte ha gått begge veier.

Det vederlag partene avtalte er basert på profit split-metoden som er en etablert metode for å beregne armlengdes internpriser som igjen er basert på prognoser om fremtidig utvikling. Denne metoden kan føre til at den ene parten vil gå med overskudd mens den andre går med underskudd. Et slikt utfall innebærer likevel ikke at vederlaget ikke er å anse som armlengdes, jf. at det er forholdene på avtaletidspunktet som skal legges til grunn.

Oppsummert må det legges til grunn at avtalen om at TAT Ltd skulle betale en royalty på 6 prosent var godt begrunnet og i tråd med det uavhengige parter ville ha avtalt. Prosenten er også noe høyere enn hva TP-rapporten kom fram til. TAT Ltd betalte dessuten markert mer enn det som er normalt mellom uavhengige parter. Vilkårene for å oppjustere vederlaget er ikke tilstede og Skatteklagenemndas royaltyvedtak må oppheves.

Subsidiært - dersom retten kommer til at vilkårene for å oppjustere inntekten er oppfylt - anføres at den inntektsjusteringen Skatteklagenemnda har foretatt, ikke er i samsvar med skatteloven § 13-1 tredje ledd. Nemndas skjønn lider av alvorlige feil og er ikke forsvarlig. Det faktiske grunnlaget som skjønnet er basert på er ikke korrekt, og resultatet fremstår som åpenbart urimelig.

Nemndas skjønn innebærer at TAT Ltd må betale royalty med et høyere beløp enn det overskuddet selskapet har hatt ved å produsere og selge både kategori A- og kategori B-produkter. Ingen uavhengige lisenstakere ville inngå en avtale om å betale et vederlag til lisenseieren som overstiger meroverskuddet ved å bruke teknologien.

Skjønnsutøvelsen er dessuten basert på en annen prisberegningmodell enn den som ligger til grunn for partenes avtale - en avtale som er forankret i TP-rapportens beregninger. I rapporten er det faktum at partene skal inngå en lisensavtale respektert, og den er basert på estimer om fremtidig omsetning og overskudd der TAT Ltd selv har risikoen for at resultatene kan komme til å avvike fra estimatene. Den prismodellen nemnda har lagt til grunn innebærer en ren fordeling av det faktiske (residual) overskuddet for årene 2004, 2005, 2006 og 2007, sistnevnte frem til salget til Ericsson. Med dette har nemnda i realiteten lagt til grunn at partene drev en felles virksomhet for felles regning og risiko, det vil si som et ansvarlig selskap. Partene har inngått en

lisensavtale, de har aldri avtalt og heller ikke drevet en felles virksomhet. Nemnda har satt partenes forretningsmodell og risikofordeling til side og har med det klart overskredet rammene for skjønnsutøvelse basert på armlengdeprinsippet.

Nemnda har ikke beregnet vederlaget i form av en prosentsats av omsetningen, men har fordelt det faktiske residualoverskuddet. Nemnda har heller ikke tatt stilling til hva som etter nemndas syn ville ha vært en markedsmessig royalty. Med nemndas beregningsmetode varierer royaltysatsen betydelig fra år til år - fra 9,7 prosent i 2004 til 22,5 prosent i 2007. Uavhengige parter ville ikke inngått en avtale der vederlaget ikke er forutberegnelig.

Det gjøres videre gjeldende at Skatteklagenemnda har gjort feil ved beregningen av residualoverskuddet ved at det er gjort fradrag for avskrivningskostnader. I tillegg skulle overskudd av tjenest salg i 2006 ha vært tatt ut av beregningsgrunnlaget. Overskuddet i første kvartal 2007 var også lavere enn antatt av nemnda.

De påpekte feil og mangler innebærer hver for seg og samlet at nemndas skjønn ikke er forsvarlig. Vedtaket om oppjustering av vederlaget til TAT AS må derfor oppheves.

#### **4.4 Tilleggsskatt**

Skatteklagenemnda ila skjerpet tilleggsskatt på begge inntektsforhøyelsene. I statens sluttinnlegg 22. september 2016 ble tilleggsskatt på salgsgevinsten frafalt i sin helhet.

Tilleggsskattekravet på royalty er fastholdt, men er sterkt redusert. Krav om tilleggsskatt for 2007 er frafalt i sin helhet og for årene 2004-2006 er satsen redusert fra 60 prosent til 30 prosent. Samlet reduksjon av krav om tilleggsskatt utgjør ca. 228 millioner kroner. Det gjenværende kravet utgjør godt og vel 23 millioner kroner.

Prinsipalt anføres at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt ikke foreligger fordi klagenemnda ikke hadde skjønnsadgang. Det vises til det som er anført om royalty.

Subsidiært - forutsatt at det er skjønnsadgang - anføres at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt ikke er oppfylt fordi TAT AS ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. ligningsloven § 10-2.

Dersom opplysningsplikten misligholdes har det konsekvenser i to retninger: fristen for å endre ligningen til skattyters ugunst blir da utvidet, og tilleggsskatt kan ilegges når de øvrige vilkårene for det er oppfylt.

Uttrykket «uriktige eller ufullstendige opplysninger» skal forstås slik at opplysningsplikten er oppfylt når skattyter har gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndigheten har fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle spørsmålet, slik at de gjennom å be om ytterligere opplysninger vil få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, jf. Rt-1992-1588, Loffland. Dette er også lagt til grunn i senere rettspraksis, men slik at opplysningsplikten praktiseres strengere i forhold til fristreglene enn i forhold til tilleggsskatte reglene. Om dette vises til Rt-2009-813, Gaard/Tveit.

Staten anfører at avviket mellom faktisk og armlengdes royalty er så stor at det i seg selv utgjør en uriktig opplysning. Baker Hughes-dommen, Rt-1999-1087, er påberopt som grunnlag for

denne anførselen. Denne dommen gjaldt imidlertid ikke tilleggsskatt og kommer ikke til anvendelse. Baker Hughes- prinsippet gjelder uansett ikke når skattyter, som i saken her, har gitt ligningsmyndighetene en detaljert redegjørelse for hvordan internprisen ble fastsatt. Det vises til at TAT AS i april 2002 oversendte både TP-rapporten og teknologiavtalen. Dokumentene ble fremlagt som vedlegg til anmodningen om endring av ligningen for 1999 og 2000. Med dette har skattyter oppfylt sin opplysningsplikt.

Disse dokumentene ble eksplisitt omtalt både av likningskontoret og klagenemnda. Kontoret fulgte dessuten opp TP-rapporten utenfor anmodningssaken. Det fremgår av brev fra Bærum ligningskontor 26. juni 2002 der det er uttalt at kontoret ville foreta en nærmere vurdering av prinsippet for beregning av varekost og royalty. TAT AS måtte forvente at skattekontoret ga selskapet tilbakemelding dersom det mente at internprisen ikke var i samsvar med armlengdeprinsippet. Noen slik tilbakemelding kom ikke før i 2007. Frem til det hadde selskapet grunn til å tro at ligningsmyndighetene ikke hadde innvendinger mot det vederlaget partene hadde avtalt.

På denne bakgrunn må det legges til grunn at TAT AS ga skattekontoret opplysninger som satte kontoret i stand til å identifisere og ta opp royaltyspørsmålet.

En av hovedinnvendingene mot royaltysatsen på 6 prosent er at avskrivningskostnader ikke er fratrukket ved beregningen av residualoverskuddet til TAT Ltd. Dette fremgikk imidlertid klart av TP-rapporten og var således kjent for skattemyndighetene.

En annen hovedinnvending mot det avtalte vederlaget er at avtalen ikke ble reforhandlet da resultatene til TAT Ltd i 2004 ble positive, mens avtalen fortsatt var ugunstig for TAT AS. Resultatutviklingen til TAT Ltd var et gjennomgangstema i vedleggene til selvangivelsen i årene 2000-2006. Staten kan derfor ikke høres med denne innvendingen.

Det anføres at de opplysningene skattyter hadde gitt var tilstrekkelige til å oppfylle Loffland-standarden. Det vises i den sammenheng til at Skatteklagenemndas endelige analyse av royaltyspørsmålet i 2014 i liten grad avviker fra skattekontorets første analyse i 2007. TAT AS hadde allerede gitt skattekontoret de opplysningene kontoret trengte for å foreta en grundig vurdering av vederlaget.

Staten har anført at TAT AS skulle ha gitt ytterligere opplysninger om at selskapet mottok royalty, størrelsen på denne og minnet om at skattekontoret hadde fått TP-rapporten. Det bestrides. For denne vurderingen er det avgjørende hvilken konkret oppfordring TAT AS hadde til å gi de opplysningene som staten mener mangler, jf. Rt-2009-813, Gard/Tveit. For de årene tilleggsskatt er ilagt var det ikke gitt bestemmelser med krav om dokumentasjon for internprising. Det var heller ikke utarbeidet skjemaer for det formålet.

Lisensavtalen var en langsiktig avtale som skulle løpe inntil den ble sagt opp. Selskapet hadde ingen oppfordring til å opplyse om at avtaleforholdet ikke var endret. Anførselen om at selskapet skulle ha gitt spesifisert oppgave over royaltyinntektene kan heller ikke føre frem. Ligningsloven § 4-12 første ledd om særlig oppgaveplikt for internttransaksjoner trådte i kraft 1. januar 2007 og kommer derfor ikke til anvendelse. Skjemaet for kontrollerte transaksjoner og mellomværender forelå ikke på selvangivelsestidspunktene i vår sak. Bestemmelsen i ligningsloven § 4-12 andre

ledd om dokumentasjonsplikt for interntransaksjoner med utfyllende forskrift trådte i kraft 1. januar 2008. Statens argumentasjon innebærer i realiteten at den nye bestemmelsen skal gis tilbakevirkende kraft til årene 2004, 2005 og 2006 til klar ugunst for skattyter. Det er åpenbart uriktig rettsanvendelse.

Det er også anført at TAT AS skulle ha minnet skattekontoret om at det hadde mottatt TP-rapporten og at opplysningsplikten er misligholdt når det ikke ble gjort. Dette er heller ikke rettslig holdbart. Før de nye dokumentasjonsreglene for internprising trådte i kraft hadde TAT AS ingen plikt til å utarbeide slik dokumentasjon som staten etterlyser.

Frem til og med 2004 minnet selskapet faktisk skattekontoret om TP-rapporten i vedlegg til selvangivelsene uten å ha noen plikt til det. Det kan ikke være tvil om at skattekontoret oppfattet hvilken rapport det ble henvist til. At det samme ikke ble gjort i selvangivelsene for 2005 og 2006 er ikke noe brudd på opplysningsplikten, selskapet hadde ingen oppfordring til å minne om dette på nytt.

Dommen i Rt-1995-1883, Slørdal, gir ikke grunnlag for noen annen vurdering av opplysningsplikten. Denne dommen gjaldt en annen faktisk og rettslig situasjon enn i vår sak. Den gjaldt opplysninger som var omfattet av opplysningsplikten, men gjaldt ikke spørsmål om internprising.

TAT AS hadde verken plikt eller oppfordring til å gi slike tilleggsopplysninger slik rettstilstanden var i 2004, 2005 og 2006. Det må legges til grunn at TAT AS har gitt fullstendige opplysninger.

Opplysningene om eierskapet til teknologirettighetene kan uansett ikke gi grunnlag for tilleggsskatt fordi TAT AS faktisk betalte royalty av hele omsetningen. Selv om det legges til grunn at skattyter har gitt uriktige eller mangelfulle opplysninger, kunne det ikke ha ført til fastsetting av for lav skatt.

Det er ikke kildemessig dekning for å anse internprisen som en uriktig opplysning etter tilleggsskattereglene, slik staten hevder. Anførselen er forankret i Baker Huges-dommen. Saken gjaldt reglene om frist for å endre en ligning. Høyesterett tok ikke stilling til om begrepet «uriktige opplysninger» i reglene om tilleggsskatt skal tolkes på samme måte som etter fristreglene. Baker Hughes-prinsippet gjelder uansett ikke når skattyter, slik som i saken her, har gitt ledsagende opplysninger.

I Rt-2012-1648, Statoil, er det uttalt at Baker Hughes-prinsippet må anvendes med tilbakeholdenhet. Internprising er ingen eksakt vitenskap. Det er derfor grunn til å vise forsiktighet med å anvende prinsippet i vår sak da TAT AS ikke kan formodes å ha forstått at prisen ikke var markedsmessig. Det må også gjelde en strengere varsomhetsstandard på tilleggsskattens område.

Subsidiært må beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten settes ned.

### **5. Staten ved Skatt Øst - påstand og påstandsgrunnlag**

### **5.1 Staten ved Skatt Øst har lagt ned slik påstand:**

1. Tilleggsskatten i inntektsåret 2007 bortfaller.
2. Tilleggsskatten i inntektsårene 2004-2006 på økningen i royaltyinntekten reduseres til 30 %.
3. For øvrig frifinnes staten v/Skatt øst.
4. Staten v/ Skatt øst tilkjennes sakskostnader for begge instanser.

Til støtte for denne påstanden er det i hovedtrekk anført:

### **5.2 Eierskapet til teknologirettighetene**

Hovedspørsmålet i saken er om det var TAT AS eller TAT Ltd som eide teknologirettighetene og derfor skal tilordnes vederlaget og skattlegges for gevinsten ved salget av virksomheten til Ericsson.

Prinsipalt gjøres det gjeldende at det var TAT AS som eide alle de overdratte teknologirettighetene. Tingretten har tatt feil når den har konkludert med at TAT Ltd eide en betydelig del fordi selskapet hadde bekostet store deler av teknologiutviklingen.

Etter skatteloven er det eieren som skal skattlegges for gevinsten ved salget, jf. skatteloven § 5-1, § 5-30 og § 9-2. Hvem som skal anses som eier i skatterettslig sammenheng, beror som hovedregel på hvem som privatrettslig er eier, jf. Rt-2009-813, Gaard/Tveit. I denne saken er det ikke grunnlag for noe annet. De sentrale momentene i vurderingen er avtalen av 22. april 2002, TP-rapporten fra Arthur Andersen som er gjort til en del av avtalen, historikken for øvrig og partenes etterfølgende atferd.

Ericsson har anført at siden det var TAT Ltd som utviklet det som er benevnt som kategori B-teknologien, gir det en presumsjon for at TAT Ltd var eier og at staten må påvise et rettsgrunnlag for at TAT AS likevel er eier. Staten er ikke enig i denne tilnærmingen.

Etter oppkjøpet i 1999 ble eierskapet til den kjøpte teknologien skilt fra den som skulle utvikle teknologien videre. Eierskapet ble lagt til det norske selskapet, først til TTS og i 2001 til TAT AS da TTS ble innfusjonert i TAT AS. At plasseringen av eierskapet skjedde på grunnlag av en beslutning av ledelsen i konsernet kan ikke anses som tvilsomt. Det fremgår også klart av TP-rapporten at TAT AS fortsatt var eier av all teknologien i konsernet da lisensavtalen ble inngått i april 2002. Dette var dels teknologi som TAT selv hadde utviklet fram til 1999, dels teknologi som ble ervervet ved oppkjøpet i 1999 og dels teknologi som TAT Ltd hadde utviklet på oppdrag fra TAT AS.

Dette er bakgrunnen for vurderingen av om avtalen 22. april 2002 innebar noen endring i eierforholdet.

Avtalen og TP-rapporten er de helt sentrale bevisene i eierskapsvurderingen. Avtalens ordlyd skal etter sikker rett tillegges stor vekt. Formålet med avtalen er også egnet til å belyse partenes oppfatning av eierskapet. Det er for så vidt riktig, som den andre siden anfører, at formålet med avtalen ikke generelt var å regulere eierskapet til teknologien. Dette tilsier ikke at meningen var å endre det som gjaldt tidligere. For øvrig er det heller ikke slik at formålet bare var å fastsette royaltysats og vederlag for vedlikehold av teknologien. Avtalen hadde som formål å gi TAT Ltd

rett til å bruke den teknologien som skulle utgjøre kjernen i selskapets virksomhet og å gi TAT AS rett til forsknings- og utviklingstjenester fra TAT Ltd som omfattet mer enn vedlikehold. I tillegg regulerer avtalen hvem som skal eie ny/videreutviklet teknologi, jf. avtalen pkt. 10.4.

TP-rapporten, som er et tidsnært bevis, er et sentralt forarbeid til avtalen og er også gjort til en del av denne. Rapporten må derfor tillegges stor vekt ved tolkingen av avtalen pkt. 10.4 som er den sentrale klausulen om eierskap. I rapporten kommer det flere steder klart til uttrykk at det var TAT AS som eide all teknologien i konsernet og som også skulle eie fremtidig utviklet teknologi. Det vises til pkt. 2.1.1, pkt. 2.1.2, pkt. 2.3. Dette er opplysninger som Arthur Andersen utvilsomt hadde fått av sin oppdragsgiver. Anmodningen om endring av ligningen av TAT AS for årene 1999 og 2000, jf. brev til Bærum ligningskontor 25. april 2002, underbygger det forannevnte. Det vises også til at avtalen var en kodifisering av partenes muntlige avtaler og praksis, jf. avtalens innledning punkt E.

Avtalen pkt. 10.4 må, når den sees i sammenheng med definisjonene av «Acquired Intellectual Property Rights» og «Research and Development Services (R&D)», tolkes slik at TAT AS er eier av resultatene av forskning og utvikling «related to» vedlikehold, forbedring eller videre utvikling av teknologien ervervet ved oppkjøpet i 1999, mens TAT Ltd er eier av resultatene av forskning og utvikling som er «independent and unrelated» til disse forsknings- og utviklingsaktivitetene.

Rettighetene til den kompresjonsteknologien som ble kjøpt i 1999, ga grunnlaget for utvikling av de produktene som TAT-konsernet tok sikte på å produsere og selge: enkodere, multipleksere, dekodere mv. Dette fremgår av styreprotokollen, emisjonsprospektet og årsrapporten til TAT AS etter oppkjøpet. I TP-rapporten er også forskning og utvikling knyttet til produkter, se for eksempel pkt. 3.10.1 og pkt. 3.10.6. Som bakgrunn må dette tillegges vekt ved tolkingen av avtalen.

Et ytterligere forhold som må tas i betraktning er at TAT AS hadde investert godt og vel 1 milliard kroner i teknologirettighetene ved oppkjøpet i 1999. Produktene ville ha en begrenset levetid, i TP-rapporten anslått til mellom 12 og 18 måneder. Forskning og utvikling var nødvendig for å opprettholde verdiene. Verdifallet i 2000 er i denne sammenheng uten betydning. Men selv uten dette verdifallet kunne oppkjøpsprisen ikke forsvares forretningsmessig med mindre TAT AS også skulle være eier av senere utviklet teknologi.

Teknologiavtalen etablerer ikke et eierskapskille mellom den teknologien som ble kjøpt i 1999 og den teknologien som ble utviklet senere med basis i den nye MPEG4-standard. Sistnevnte - den såkalte kategori B-teknologien - ble ikke utviklet uavhengig av og urelatert til den tidligere teknologien. Det er utvilsomt en sammenheng mellom kategori A og kategori B-teknologiene. Begge gjelder teknologi for komprimering av digitale signaler utviklet ved bruk av algoritmer. Utviklingen av kategori B-teknologien bygget på kunnskap og erfaring som var gjort med utviklingen av den oppkjøpte teknologien. Resultatet av forsknings- og utviklingsarbeidet var bedre og mer avanserte produkter for komprimering av digitale signaler. Likheten i funksjon og bruk gir tilstrekkelig tilknytning. For spørsmålet om eierskap er det uten betydning om de algoritmene som er grunnlag for kategori B-teknologien tar utgangspunkt i de tidligere algoritmene, eller om de er bygd opp fra bunnen av. Det avgjørende er at kategori B-teknologien etter en alminnelig og kommersiell forståelse fremstår som teknologi som er produkt av

forbedring og videreutvikling av kjent teknologi for komprimering av digitale signaler til bruk i enkodere, multipleksere mv. Når TP-rapporten i pkt. 5.1 omtaler «existing Tandberg TV intangibles», refererer det utvilsomt til kompresjonsteknologi som én teknologi.

Det fremgår videre av TP-rapporten at kompresjonsteknologi som sådan hadde eksistert i over 50 år og at MPEG kompresjonsteknologien hadde vært i utvikling siden midten av 1960-tallet. Dette underbygger ytterligere at TAT Ltds forbedring og videreutvikling av denne teknologien basert på MPEG-standarder ikke skjedde «independent and unrelated» til de teknologirettighetene som ble kjøpt i 1999, jf. avtalen pkt. 10.4.

At avtalen pkt. 10.4 må forstås slik at TAT AS skulle eie all teknologi, har sterk støtte også i øvrige deler av TP-rapporten og i memoet av 11. desember 2001. I begge disse dokumentene knyttes forskning og utvikling til produkter, i sistnevnte også til produktkategorier. Det kan ikke anses tvilsomt at for eksempel enkodere hører til samme produktkategori enten de er basert på teknologi forankret i MPEG2 eller MPEG4-standarder. På avtaletidspunktet var det ifølge professor Perkis dessuten ventet at MPEG2-standarder, som produktutviklingen var basert på, ville ha lang levetid selv om den teknologiske utviklingen gikk raskt.

Ericsson har fremholdt at skjemaene for allokering av utgifter på de forskjellige kategoriene underbygger at det går et eierskapsskille for den teknologien som ble utviklet basert på denne utgiftsfordelingen. Det er staten uenig i. Denne allokeringen er ikke i samsvar med det som følger av avtalen pkt. 10.4.

I vedlegg til TP-rapporten er det gjort estimater av fremtidig omsetning for beregningen av royaltysats. Estimaten viser en stigende omsetning for TAT Ltd frem til og med 2009. Det vises til Appendix 9 (under ankeforhandlingen referert til som 9 C). Dette må forstås slik at estimatene inkluderer salg av kategori B-produkter da disse produktene gradvis ville erstatte kategori A-produkter. Estimaten forutsetter med andre ord at TAT AS skulle betale royaltysats av og følgelig at TAT AS skulle være eier av all teknologi som ble ansett som en naturlig utvikling. Estimaten for den fremtidige omsetningen viser også at blue sky og kategori B-teknologi ikke er identiske størrelser, noe som blant annet underbygges av den kostnadsoversikten som ble laget forut for avtaleinngåelsen. Det er mest sannsynlig at det med blue sky-forskning siktes til aktiviteter i ordenes egentlige forstand.

Oppsummert så langt følger det av avtalens ordlyd sammenholdt med siktemålet med oppkjøpet av teknologirettighetene i 1999 og forannevnte memo, at det var avtalt at TAT AS skulle være eier av all teknologi. Dette underbygges ytterligere av det faktum at TAT Ltd betalte royaltysats til TAT AS for bruk av kategori B-teknologien. Som Ericsson har påpekt, etablerer betaling av royaltysats ikke eierskap, men rett til royaltysats er utvilsomt en vesentlig eierbeføyelse for teknologieier.

Betalingen av royaltysats for omsetningen av kategori B-produkter er i samsvar med avtalen som bestemmer at TAT Ltd skal betale 6 prosent royaltysats av omsetningen. For årene 2002-2006 utgjorde dette ca. 317 millioner kroner. Omsetningen av produkter basert på kategori B-teknologi var i årene 2003-2006 mer enn 1 milliard kroner og 6 prosent royaltysats av dette utgjør godt og vel 70 millioner kroner. Det er vanskelig å tro, slik som anført, at en slik betydelig omsetning ved en feil ble tatt med i beregningsgrunnlaget for den royaltysats som skulle betales til TAT AS.



Ved vurderingen av eierskapet må det også tillegges vekt at det var TAT AS som eide alle patentrettighetene i konsernet. Av de ca. 100 patentene konsernet hadde ved salget i 2007 var 20 blitt registrert fra 2004 og fremover. Ingen patenter ble registrert på TAT Ltd selv om konsernets policy knyttet til patenter da var blitt endret i retning av å tillegge disse større betydning. Verdien av patentene er i denne sammenhengen ikke viktig. Det sentrale er at de beslutninger som ligger til grunn for at TAT AS skulle eie alle patenter, underbygger at TAT AS skulle være eier av all teknologi.

Etter avtalen av 22. april 2002 skulle TAT AS dekke alle forsknings- og utviklingskostnader, også de kostnadene som gjaldt utvikling av kategori B-teknologi. Det fremgår av avtalen pkt. 10.5 at TAT AS skulle betale for forsknings- og utviklingskostnader med et fortjenestetillegg på 6 prosent. Sammenholdt med avtalens pkt. 10.4 må dette forstås slik at TAT Ltd skulle få dekning for alle forsknings- og utviklingskostnadene med tillegg av et fortjenestepåslag, mens TAT AS skulle være eier.

TAT Ltd hadde etter avtalen krav på kompensasjon for alle kostnadene til forsknings- og utviklingsarbeid, men det er likevel mest sannsynlig at selskapet selv har tatt en betydelig andel av kategori B-kostnadene. Dette innebærer imidlertid ikke at TAT Ltd derved er blitt eier, og kan heller ikke tolkes som uttrykk for en annen partsoppfatning av eierskapet enn det som fremgår av avtalen med støtte i TP-rapporten. At partene skulle ha blitt enige om en så stor endring av avtalen uten et skriftlig beslutningsgrunnlag, er ikke sannsynlig. En slik omlegging av eierskap samsvarer heller ikke med hva som ville ha skjedd mellom uavhengige parter.

Statens syn er at TAT Ltd har dekket en betydelig andel av kostnadene til forskning og utvikling av kategori B-teknologien, men ikke alle. For årene 1999 og 2000 synes selskapet å ha overført kostnader fra kategori C til kategori B. For 2001 og 2002 fremgår de påståtte kategori B-kostnadene ikke av regnskapene til TAT Ltd. Det tilsier at kostnadene ikke ble dekket av TAT Ltd. Videre anføres at det er holdepunkter for at de påståtte kategori A-kostnadene som TAT AS har dekket, også inneholdt kategori B-kostnader og at de påståtte kategori B-kostnadene også inneholdt kategori C-kostnader.

Det forhold at TAT Ltd betalte royalty også av kategori B-produkter og at TAT AS ikke dekket alle utgiftene til forskning og utvikling av teknologien trekker ved tolkingen av avtalen i forskjellige retninger. I den samlede avveiningen er det ingen grunn til at dekningen av forsknings- og utviklingskostnadene skal tillegges større vekt enn betalingen av royalty. Som etterfølgende omstendigheter bør disse forholdene derfor tillegges begrenset vekt.

Når bevisene vurderes samlet må det legges til grunn at TAT AS var eier av alle teknologirettighetene ved salget til Ericsson i 2007. Det skal tilføyes at det utvilsomt lå en beslutning bak det forhold at teknologirettighetene i 1999 og 2001 ble samlet i det norske selskapet. Noen beslutning om at TAT Ltd i fremtiden skulle bli eier av det vesentlige av konsernets teknologirettigheter er ikke dokumentert. Det har klart formodningen mot seg at TAT AS, som hadde kjøpt teknologirettigheter til 1 milliard kroner, ville ha inngått en avtale om at den fremtidige teknologien skulle tilhøre TAT Ltd. Dette underbygger ytterligere at avtalen, må tolkes slik at det var TAT AS som skulle være eier av all teknologi, både den eksisterende og den som løpende ble utviklet etter at avtalen ble inngått.

Selskapet skal derfor tilordnes hele vederlaget på 1 325 533 831 kroner og beskattes for gevinsten.

Når tingretten kom til en annen konklusjon var det særlig basert på to forhold. Tingretten synes for det første å ha lagt for stor vekt på at TAT Ltd dekket en betydelig andel av kostnadene til teknologiutviklingen. Dersom TAT Ltd ikke har fått betalt, har selskapet et pengekrav mot TAT AS, men det innebærer ikke at TAT Ltd blir eier av teknologien. Tingretten har også tillagt e-postene fra november 2001 for stor betydning. På dette punkt har tingretten tatt feil. Det e-postene viser er at personer internt i Arthur Andersen i november 2001 reiste spørsmål om hvem som burde eie fremtidig teknologi. Når partene senere avtalte - med klar støtte i den endelige TP-rapporten - at TAT AS skulle eie all teknologi, også den som ville bli utviklet i fremtiden, kan ikke disse e-postene tillegges noen vekt av betydning.

Inntektstilleggene bygger på at TAT AS var eier av alle teknologirettighetene som ble solgt i 2007. Selv om retten kommer til at TAT ikke eide teknologirettighetene i sin helhet, var det likevel grunnlag for å fastsette inntektstillegg for alle årene. Konsekvensen må da bli at ligningen oppheves og at ligningsmyndighetene behandler saken på nytt.

Selskapets subsidiære krav om at inntektstillegget i 2007 skal reduseres, kan ikke føre fram. Staten fingerer ikke eierskap og TAT AS har ikke pådratt seg kostnaden.

### 5.3 Royalty

#### Skjønnsadgangen

TAT Ltd skal betale vederlag til TAT AS for bruk av de lisensierte teknologirettighetene. Partene er mor- og datterselskap. For slike tilfeller kan inntekten til TAT AS fastsettes skjønsmessig dersom den er blitt redusert på grunn av interessefelleskapet med TAT Ltd. Det avtalte vederlaget er da ikke i overensstemmelse med armlengdeprinsippet for internprising som innebærer at vederlaget skal være markedsmessig.

Twisten gjelder den skjønsmessige økningen av royaltyinntektene til TAT AS for årene 2004, 2005, 2006 og 2007 med henholdsvis 45, 122, 112 og 48 millioner kroner.

Vilkårene for å fastsette inntekten ved skjønn er nedfelt i skatteloven § 13-1 og skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia artikkel 9. Det må legges til grunn at skattelovens regler er i overensstemmelse med de krav som følger av skatteavtalen og at de også er i overensstemmelse med OECDs retningslinjer for internprising, jf. Rt-2001-1265, Agip. Disse retningslinjene er for øvrig ifølge lovforarbeider veiledende og ikke bindende. Om dette vises til Ot.prp.nr.62 (2006-2007).

Staten gjør prinsipielt gjeldende at skatteklagenemndas vedtak er korrekt.

Utgangspunktet er at det er forholdene da bindende avtale ble inngått - i saken her 22. april 2002 - som skal legges til grunn ved vurderingen av om det er grunnlag for å fastsette inntekten ved skjønn, jf. Rt-2003-1324, Statpipe. Da avtalen ble inngått, ble prisen naturlig nok forankret i prognoser for den fremtidige omsetningen. Ved vurderingen av den konkrete skjønnsutøvelsen

kan man imidlertid legge de faktiske omsetningstallene til grunn uten at dette kommer i konflikt med OECDs advarsel om å bruke etterpåklokskap og senere utvikling som fasit.

Avtalen mellom partene er oppsigelig, jf. nærmere nedenfor. Selv om vurderingen av vederlaget i utgangspunktet skal baseres på forholdene på avtaletidspunktet, innebærer oppsigelsesklausulen at det må foretas en løpende vurdering av om prisen fortsatt tilfredsstillende de krav som følger av armlengdeprinsippet.

Partene avtalte at TAT Ltd skulle betale royalty med 6 prosent av omsetningen av produkter basert på den lisensierte teknologien. Dette vederlaget er forankret i TP-rapporten fra Arthur Andersen. I rapporten er det benyttet residual overskuddsmetode som hjelpemiddel for å finne frem til den pris uavhengige parter ville ha avtalt. Residual overskuddsmetode søker å fordele fortjenesten mellom parter i et interessefellesskap på samme måte som om partene hadde vært uavhengige. Denne metoden fordele fortjenesten av en eller flere transaksjoner basert på den relative verdien av hver parts bidrag. Fortjenesten fordeles etter en funksjonsanalyse hvor man tar hensyn til hver av partenes eiendeler som er benyttet og hvilken risiko de har pådratt seg, jf. TP-rapporten pkt. 5.3.4. Som framholdt av Skaar m.fl., Norsk skatteavtalerett (2006) avsnitt 9.11.4 tar fordelingen sikte på å fordele det samlede overskuddet ved at for eksempel den som har investert i driftsmidler får en rimelig avkastning av investeringen og at den som utfører salgsarbeid får en armlengdes fortjeneste på sin innsats.

Staten har i utgangspunktet ikke innvendinger til bruk av selve metoden, men anfører at den er blitt anvendt feil og at dette har ført til at vederlaget for bruken av teknologien er blitt for lav.

I 1999 kjøpte TAT AS en samlet virksomhet der teknologi, produksjon og salg samt forskning og utvikling lå i samme selskap. Kjøpesummen omregnet til norske kroner var godt og vel 2 milliarder kroner. I forbindelse med oppkjøpet ble det britiske selskapet TAT Ltd etablert. Virksomheten ble splittet slik at alle eiendelene med unntak av teknologirettighetene ble lagt til TAT Ltd. Teknologirettighetene - som var verdsatt til mer enn 1 milliard kroner - ble overført direkte til TAT i Norge. Produksjon og forsknings- og utviklingsavdelingen ble lagt til det britiske selskapet. Dette selskapets andel av kjøpesummen - godt og vel en milliard omregnet til norske kroner - fordelte seg med ca. halvparten på goodwill og resten på maskiner, inventar, skattefordeler og en netto arbeidskapital.

Dette er partenes innsatsfaktorer. I prinsippene for fordeling er residualoverskuddsmetoden supplert med en forhandlingsmodell som innebærer en vurdering av hva hver av partene ville være villige til å akseptere som royalty.

Den som utvikler immaterielle rettigheter vil normalt søke å oppnå dekning for utgiftene, som hos oss er avskrivninger på kjøpesummen samt å oppnå en avkastning. Kostnadene ved kjøp av teknologirettighetene må i denne sammenheng behandles på samme måte som om selskapet selv hadde utviklet teknologien. Anvendt på saken her vil det naturlige utgangspunktet for en prisvurdering være at inntektene som skriver seg fra teknologirettighetene skal tilfalle TAT AS som eier, men at en del av fortjenesten må avstås til TAT Ltd som skal bidra med utvikling, produksjon og salg.

Analysen i TP-rapporten tar ikke hensyn til de særlige utfordringene som er knyttet til prising av IP-rettigheiter for skatterettslige formål, jf. OECDs retningslinjer for internprising (2001) kapittel VI. Det er en grunnleggende feil at anskaffelseskostnadene i form av avskrivninger ikke er tatt med i beregningene.

TAT AS hadde rett til årlige avskrivninger på kostnadene ved kjøpet av teknologirettighetene på ca. 69 millioner kroner, mens TAT Ltd hadde rett til årlige avskrivninger på goodwill med ca. 34 millioner kroner.

Uten at avskrivningene på anskaffelseskostnadene tas med i beregningen av det overskuddet som skal fordeles gis TAT AS ikke noen realistisk mulighet til å få dekket sine kostnader selv om omsetningen i TAT Ltd skulle øke betraktelig. Selv med en fordeling av residualoverskuddet med en halvpart på hver av partene blir vederlaget til TAT AS ikke i samsvar med armlengdeprinsippet for internprising når avskrivningskostnadene ikke er tatt med. Mellom uavhengige parter ville det ikke blitt avtalt et vederlag som ikke ga teknologieieren en reell mulighet til dekning av utviklingskostnadene. For å komme fram til en armlengdes pris måtte avskrivningene vært hensyntatt enten ved beregningen av residualoverskuddet, ved fordelingen av residualoverskuddet eller i forhandlingsmodellen. I TP-rapporten er dette fraværende.

I den modellen som er anvendt i TP-rapporten viser beregningen at TAT Ltd skulle være villig til å betale nesten hele residualoverskuddet for bruk av teknologirettighetene. Da introduseres «rule of thumb» for å komme frem til den konklusjon at TAT Ltd vil avgi 50 prosent av overskuddet til TAT AS, jf. avsnitt 5.6.8.4. «Rule of thumb» kan ikke brukes til å fravike det man ellers kommer frem til og er i strid med OECDs retningslinjer, jf. 2015-versjonen side 100 og side 116. I TP-rapporten er det heller ikke en nærmere drøftelse av partenes relative forhandlingsstyrke under anvendelsen av forhandlingsmodellen, men det går rett til «rule of thumb».

De estimatene som er lagt til grunn i TP-rapporten om fremtidig omsetning og overskudd forutsetter at avtalen, med en royalty på 6 prosent, måtte løpe i minst syv år - det var først etter så lang tid at avtalen ville gi et overskudd for TAT AS. Denne forutsetningen ble ikke fulgt opp i avtalen som har en klausul om at den kan sies opp med 90 dagers varsel. Den avtalte royaltysatsen lå derfor utenfor Arthur Andersens anbefaling.

Da avtalen ble inngått var det usikkerhet knyttet til både verdien av teknologirettighetene og den fremtidige utviklingen. Resultatet av den beregningsmetoden som er anvendt - uten at avskrivningene var hensyntatt - ble at TAT AS i perioden 2002-2006 hadde et underskudd på 287,9 millioner kroner, mens resultatet for TAT Ltd i samme periode var et overskudd på 529,7 millioner kroner.

Statens prinsipale syn er at uavhengige parter ikke ville ha inngått en avtale om royalty på 6 prosent uten en klausul som ga rett til regulering av prisen. At TAT Ltd hadde underskudd i årene 2000-2003 etter at royalty var betalt er ikke avgjørende da begge selskaper hadde underskudd i disse årene.

Alternativt må det legges til grunn at vederlaget for bruk av teknologien ville ha blitt reforhandlet senest i 2004 dersom det hadde vært en avtale mellom uavhengige parter, eller at TAT AS ville ha sagt opp avtalen dersom prisen ikke ble oppjustert. Utviklingen hadde da vist at den avtalte

prisen var basert på urealistiske prognoser, og at avtalen var ubalansert i klar disfavør av TAT AS. Oppsigelsesklausulen ville gitt TAT AS en god forhandlingslingsposisjon, og det er overveiende sannsynlig at TAT Ltd ville ha gått med på å reforhandle vederlaget fremfor at avtalen ble terminert. Det var jo TAT AS som hadde eierrettighetene til all teknologien som var kjernen i virksomheten. For TAT AS var oppsigelse derimot et reelt alternativ dersom TAT Ltd ikke var villig til å reforhandle vederlaget. Det må legges til grunn at et reforhandlet vederlag ville ha tatt hensyn til begge selskapenes avskrivninger på innsatsfaktorene. Slik avtalen hadde utviklet seg for partene, er det overveiende sannsynlig at TAT ville ha akseptert å betale et markert høyere vederlag for bruk av teknologien, det vil si at de ville ha avtalt et vederlag som også uavhengige parter ville ha akseptert.

På denne bakgrunn må det legges til grunn at den inntekten TAT AS har hatt i årene 2004-2007 fra lisensieringen av teknologirettighetene til TAT Ltd, er lavere enn den ville ha vært dersom avtalen var blitt inngått mellom uavhengige parter. Det er ingen tvil om at dette må tilskrives interessefellesskapet mellom partene. Vilkårene i skatteloven § 13-1 for å fastsette inntekten ved skjønn er da tilstede.

### **Den konkrete skjønnsutøvelsen**

Skatteklagenemndas vedtak innebærer at inntekten til TAT AS for årene 2004-2007 er blitt forhøyet med henholdsvis 45, 122, 112 og 48 millioner kroner. Det er ingen feil verken ved rettsanvendelsen eller det faktiske grunnlaget som er lagt til grunn, og skjønnet er forsvarlig. Det er da ikke grunnlag for å sette nemndas vedtak til side.

I vedtaket viser nemnda til skattekontorets beregning av inntektsforhøyelsene. Beregningene er basert på de resultatene som TAT Ltd faktisk oppnådde i denne perioden. Det er ingen feil; etter rettspraksis er det ikke noe krav at ligningsmyndighetene skal søke å rekonstruere hva partene ville ha avtalt dersom de hadde holdt seg til armlengdestandarden, jf. Rt-2003-1324, Statpipe. Videre er avskrivninger på ervervskostandene ved oppkjøpet i 1999 - det vil si avskrivninger på henholdsvis kjøpesummen for teknologirettighetene og goodwill - tatt med i beregningen av nytt residualoverskudd. Dette er så fordelt med en halvpart på hver slik TP-rapporten fra Arthur Andersen anbefaler.

Domstolenes kompetanse til å prøve den konkrete skjønnsutøvelsen følger de alminnelige forvaltningsrettslige regler om fritt skjønn. Det innebærer at domstolene kan prøve om saksbehandlingen og det faktiske grunnlag for skjønnet er korrekt, om rettslige normer for hvordan skjønnet skal gjennomføres er fulgt, om det skjønn som er utøvd er tilstrekkelig bredt og saklig, og at resultatet ikke fremstår som åpenbart urimelig, jf. Rt-2012-1025, avsnitt 68, Nordland.

Det som er anført om at Skatteklagenemnda i realiteten har satt avtalen mellom partene til side og priset en annen transaksjon, bestrides. Nemnda har ikke konstruert et ansvarlig selskap, men har benyttet residual overskuddsmetode for å fastsette vederlaget basert på det faktiske overskuddet for hvert enkelt år. Avtalestrukturen er heller ikke blitt tilsidesatt.

Med den metoden som er benyttet for å beregne overskuddet og derved vederlaget for lisensiering av teknologirettighetene, er det ikke nødvendig å fastsette en fast royaltysats. Beregningen innebærer at vederlaget omregnet til en prosentsats av omsetningen vil variere med

de faktisk oppnådde resultatene. Dette gir ikke et mer tilfeldig resultat enn et vederlag som er basert på en fast prosentsats av en estimert framtidig omsetning. Skjønnet etter skatteloven § 13-1 tredje ledd skal fastsette inntektsøkningen, ikke en royaltysats.

Det må legges til grunn at uavhengige parter i et tilfelle som vårt ville ha avtalt reguleringsmekanismer for å dekke opp usikkerhet med hensyn til fremtidig omsetning, noe som er i samsvar med OECD's anbefalinger.

Det skjønn som er utøvd, gir heller ikke urimelige resultater. At royalty med nemndas beregninger vil utgjøre godt over 100 prosent av overskuddet for perioden 1999-2007 er ikke relevant. For de årene som nemndas vedtak gjelder vil royalty til TAT AS utgjøre halvparten av residualoverskuddet.

Ericsson har videre fremholdt at det er en feil ved skjønnet at overskudd av omsetningen av tjenester i 2006 og 2007 ikke er trukket ut. Staten er i prinsippet enig i at tjenesteomsetningen burde ha vært trukket ut, men anfører at det ikke kan være avgjørende for vurderingen av skjønnet. Det vises til at TAT Ltd ved beregningen av residualoverskuddet er gitt en rutinefortjeneste på 3,4 prosent på sine kostnader til salg og produksjon, herunder av tjenester. Det må antas at omsetningen av tjenester gjennomgående gir en lavere avkastning enn omsetningen av produkter, og det er derfor ikke grunnlag for å oppheve skjønnet selv om tjenesteomsetningen ikke er trukket ut.

TAT-konsernet ble solgt våren 2007 og overskudd for dette året er beregnet for fire måneder. Tallene i vedtaket er basert på skjønn, både for omsetning og resultat. Dette er fullt forsvarlig, og det er ikke grunnlag for de innvendinger Ericsson har fremsatt mot skjønnet på dette punkt. Innvendingene skulle uansett ha vært satt fram tidligere.

Oppsummert må det legges til grunn at det ikke er grunnlag for å sette det skjønnet som er utøvd til side. Men dersom retten kommer til at TAT AS bare eide kategori A-teknologien, er staten enig i at skjønnet må oppheves.

### **5.4 Tilleggsskatt**

For lagmannsretten er spørsmålet om vilkårene for å ilegge 30 prosent tilleggsskatt på skatten av den forhøyede inntekten fra bruk av teknologirettighetene for årene 2004, 2005 og 2006 er oppfylt.

Et grunnvilkår for ileggelse av tilleggsskatt er at TAT AS har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. ligningsloven § 10-2. Et ytterligere vilkår er at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Det er tilleggsskattereglene slik de lød før lovendring 19. juni 2009 nr. 49 som skal legges til grunn.

Staten har bevisbyrden og beviskravet for ordinær tilleggsskatt er klar sannsynlighetsovervekt, jf. Rt-2008-1409, Sørum.

Dersom skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, blir konsekvensen at den lovbestemte fristen for å endre ligningen blir forlenget og skattyter risikerer å bli ilagt tilleggsskatt. Det vises til ligningsloven § 9-6 og § 10-2.

Det foreligger en omfattende rettspraksis om vilkåret «uriktige eller ufullstendige opplysninger». I Loffland-dommen, Rt-1992-1588, er det gitt sentrale retningslinjer for vurderingen. Det avgjørende er om skattyter har gitt alle opplysninger som han etter en objektiv vurdering burde ha gitt, og om ligningsmyndighetene ved det har fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmålet.

Det følger videre av rettspraksis at opplysningsplikten praktiseres strengt, og at det ikke fritar at skattyter har stolt på rådgivere, se for eksempel Rt-1995-1883, Slørdahl, Rt-1997-1430, Elf, Rt-2007-360, Lyse Energi og Rt-2009-813, Gaard/Tveit.

Skattytere plikter å gi alle relevante opplysninger i selvangivelsen, eventuelt i vedlegg til denne, for hvert inntektsår, jf. skatteloven § 4-1 og § 4-3. Dette er helt sentralt i vår sak. Opplysninger som er gitt i selvangivelsen for ett år, innebærer ikke at de anses gitt for senere år. Dette følger av lovens ordlyd, jf. ligningsloven § 4-2 og § 4-3 jf. § 10-2, og er også fastslått i rettspraksis. Det vises til Rt-1995-1883, Slørdahl, der det er fremholdt at opplysningsplikten for et inntektsår ikke var oppfylt selv om ligningsmyndighetene kunne ha funnet fram til det riktige grunnlag for ligningen ved å gå til skattyterens selvangivelse for tidligere år. Det samme er lagt til grunn i senere rettspraksis, jf. Borgarting lagmannsretts dom i sak LB-2013-69127-2.

Staten gjør gjeldende at TAT AS har gitt uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene for inntektsårene 2004, 2005 og 2006. De royaltyinntektene TAT AS har oppgitt, avviker så mye fra et vederlag fastsatt i tråd med armlengdestandarden at dette i seg selv innebærer at opplysningene er uriktige.

Ericsson har anført at staten med denne anførselen i realiteten gir reglene i ligningsloven § 4-12 tilbakevirkende kraft. Det bestrides. Statens anførsel er forankret i de alminnelige reglene om skattyters opplysningsplikt som gjaldt før 2007 og 2008 og rettspraksis basert på disse lovbestemmelsene. Skattytere skal etter disse reglene bidra til at skatteplikten blir klarlagt og har plikt til å gi «andre opplysninger av betydning», jf. ligningsloven § 4-1 og § 4-3. Ifølge rettspraksis er det ikke alltid nok å fylle ut skjemaer. Opplysningene skal dessuten gis på en klar måte, noe som innebærer at det kan være nødvendig å gi utfyllende og supplerende opplysninger i vedlegg. Det vises til Rt-1997-1430, Elf og Rt-2007-360, Lyse Energi.

Avviket i prosent fra armlengdeprisen for årene 2004, 2005 og 2006, slik det er beregnet av Skatteklagenemnda, er henholdsvis 41,9 prosent, 58,6 prosent og 57,4 prosent. Etter rettspraksis er skattyters inntektsopplysninger å anse som uriktige når avviket er på rundt 40 prosent. Det vises til Rt-1999-1087, Baker Hughes, der det på side 1102-1103 er uttalt:

Ligningsmyndighetenes undersøkelser påviste en ikke ubetydelig differanse mellom den pris TNO betalte i leie og den leiepris som fulgte av armlengdeprinsippet i de aktuelle årene. Det dreier seg om avvik fra armlengdes leie på rundt 40 %. Spørsmålet blir om internprisene da kan anses som uriktige i relasjon til ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Når skattyter i ligningssammenheng benytter en pris som avviker betydelig fra armlengdeprisen, mener jeg at prisen må anses som uriktig. Differansene i vår sak er så store at de opplysninger som ble gitt av TNO i selvangivelsene for årene 1986-1988, må anses som uriktige.

Den samme lovforståelse er lagt til grunn i Rt-2012-1648, Statoil, avsnitt 48 og 51.

Baker Hughes-saken gjaldt fristreglene. I forlengelsen av forannevnte sitat er det uttalt at retten med det ikke har tatt standpunkt til om uttrykkene «uriktige» og «ufullstendige» opplysninger i bestemmelsen om tilleggsskatt skal tolkes på samme måte. Men fra det kan det ikke sluttes at de samme begrepene i de to regelsettene ikke skal tolkes på samme måte. Ordlyden er den samme og har utvilsomt samme kjerneinnhold. Forarbeidene til tilleggsskattereglene er ansett som relevante ved forståelsen av fristbestemmelsen. Tilleggsskatt er en sanksjon og det kan ha betydning om skattyter er å bebreide, jf. Rt-2009-813, Gaard/Tveit, men dette hensynet er uansett ivaretatt ved reglene i ligningsloven som hjemler fritak for tilleggsskatt ved nærmere angitte unnskyldelig forhold. Det er ingen grunn til at uttrykket skal tolkes forskjellig i de to regelsettene.

Ericsson har også anført at Baker Hughes-prinsippet ikke kommer til anvendelse når skattyter har gitt ledsagende opplysninger. Statens syn er at TAT AS for de aktuelle årene ikke har gitt ledsagende opplysninger om eller redegjort nærmere for hvordan prisen for bruk av teknologirettighetene er beregnet, verken i selvangivelsen eller i vedlegg til denne. Det forhold at TP-rapporten ble inngitt i 2002 i forbindelse med at TAT AS fremmet en begjæring om endring av ligningen, er uten betydning for spørsmålet om opplysningsplikten er overholdt i de etterfølgende årene.

Etter statens syn ga TP-rapporten uansett ikke ligningsmyndighetene noen foranledning til å ta opp spørsmålet om internprisen var i samsvar med armlengdeprinsippet. Rapporten er et omfattende og innholdsmessig komplisert dokument som det ville være krevende for skattekontoret å sette seg inn i for å vurdere om det var grunnlag for å ta opp spørsmålet om internprisen var i overensstemmelse med armlengdestandarden. Ligningslovens krav om at opplysningene skal gis på en klar og tilgjengelig måte er ikke oppfylt ved at TP-rapporten er innsendt.

Ericsson har under henvisning til Rt-2012-1648, Statoil, anført at det bør vises tilbakeholdenhet med å anse et avvik mellom opplyst pris og armlengdes pris som uriktig i ligningslovens forstand. Statens syn er at det som er uttalt i dommen om dette, må forstås slik at det bør vises forsiktighet med å legge til grunn at avviket i seg selv innebærer at den opplyste prisen er en «uriktig» opplysning etter ligningsloven dersom avviket er mindre enn 40 prosent. Det er ikke tilfellet i saken her, jf. foran.

Etter dette må det legges til grunn at TAT AS har gitt uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene for årene 2004, 2005 og 2006.

Staten anfører videre at TAT AS også har gitt ufullstendige opplysninger om inntektene i disse årene. TP-rapporten ble fremlagt i forbindelse med et krav om endring av ligningen for tidligere år. Det er ikke tilstrekkelig.

I selvangivelsene med vedlegg for 2004, 2005 og 2006 ble det ikke gitt tilstrekkelig konkrete opplysninger som ga ligningsmyndighetene foranledning til å ta opp spørsmålet om det vederlag TAT Ltd betalte for å bruke teknologirettighetene var armlengdes. Det er ikke engang opplyst at selskapet hadde mottatt royalty fra det britiske datterselskapet og grunnlaget for denne inntekten. Ernst & Young ga i brev 30. november 2007 og e-post 17. januar 2008 med vedlegg mer



konkrete opplysninger. Dette er imidlertid uten betydning for vurderingen av om opplysningsplikten er misligholdt da disse opplysningene ble gitt lenge etter at selvangivelsene for 2004, 2005 og 2006 var levert, og også etter at ordinær ligning for disse årene var avsluttet.

Ericsson har tidligere påberopt ligningsloven § 10-4 nr. 1 siste punktum som bestemmer at satsen for tilleggsskatt skal være 15 prosent blant annet når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster eller forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over. For lagmannsretten er denne anførselen frafalt, men etter statens syn er denne bestemmelsen likevel av en viss interesse nettopp fordi vilkårene for å anvende redusert sats ikke er oppfylt. Det er ikke tilstrekkelig at ligningsmyndighetene faktisk har opplysningene, forholdet må også lett kunne kontrolleres. Det var ikke tilfellet i vår sak. Det er riktig at TP-rapporten tidligere var sendt til ligningsmyndighetene, men det var ikke lett å kontrollere om internprisen var i samsvar med armlengdestandarder på grunnlag av denne omfattende og innholdsmessig kompliserte rapporten. Dette underbygger etter statens syn ytterligere at de opplysningene som ble gitt i selvangivelsene for de enkelte årene, var mangelfulle.

Etter dette må det legges til grunn at TAT AS har gitt både uriktige og ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene for årene 2004, 2005 og 2006.

Et ytterligere vilkår for å ilegge tilleggsskatt er at opplysningssvikten har eller kunne ha ført til fastsettelse av for lav skatt. Sammenholdt med hva inntekten ville ha vært dersom vederlaget var fastsatt i samsvar med armlengdeprinsippet, er det ingen tvil om at dette vilkåret er oppfylt.

Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten er skatten på inntektstillegget. Det gir en tilleggsskatt for årene 2004, 2005 og 2006 i avrundede tall med henholdsvis 3 780 000, 10 248 000 og 9 408 000 kroner.

Dersom lagmannsretten kommer til at Skatteklagenemndas skjønn må oppheves med den begrunnelse at inntektstillegget er for høyt, er også beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt blitt for høyt. For det tilfellet er det bare beregningsgrunnlaget som skal reduseres. Det samme gjelder dersom lagmannsretten kommer til at TAT Ltd helt eller delvis eide kategori B-teknologien. I begge tilfeller er det likevel grunnlag for 30 prosent tilleggsskatt.

## **6. Lagmannsrettens syn på saken**

### **6.1 Hovedspørsmål og rettslige utgangspunkter**

Etter skatteloven § 5-1 jf. § 5-30 er fordeler vunnet ved virksomhet, herunder realisasjon av formuesobjekter, å anse som skattepliktig inntekt. Overføring av eiendomsrett utløser skatteplikt på eiers hånd.

Ved salget i 2007 ble teknologirettigheter overdratt fra TAT-konsernet til Ericsson AB. Et av hovedspørsmålene i saken er om det var TAT AS eller datterselskapet TAT Ltd som eide den delen av teknologirettighetene som er omtalt som kategori B-teknologi.

Det andre hovedspørsmålet gjelder den royalty TAT Ltd skulle betale. Teknologiavtalen 22. april 2002 regulerer to forhold: det vederlag TAT AS skulle betale for forsknings- og

utviklingstjenester (research and development services) som TAT Ltd skulle utføre på oppdrag fra TAT AS, og det vederlag TAT Ltd skulle betale for bruk av teknologirettigheter som var eid av morselskapet (royalty).

Royaltyspørsmålet har tre hovedelementer: hvilke teknologirettigheter det skal betales royalty av, om det avtalte vederlaget ligger innenfor rammene av armlengdeprinsippet og, dersom skattemyndighetene har grunnlag for å fastsette inntekten ved skjønn, om skjønnet er forsvarlig.

Eier- og royaltyspørsmålet er to selvstendige tvistetemaer. Hvilke teknologirettigheter TAT Ltd etter avtalen skal betale royalty av, er imidlertid også et relevant moment ved vurderingen av eierspørsmålet.

Det tredje hovedspørsmålet i saken gjelder ileggelsen av tilleggsatt.

Ved vurderingen av hvem som skal anses som eier i skattemessig sammenheng, er utgangspunktet og hovedregelen at det privatrettslige eierbegrepet skal legges til grunn. Partene er enige om at det ikke er omstendigheter i saken som tilsier at dette utgangspunktet fravikes. Lagmannsretten slutter seg til det.

I samsvar med etablerte prinsipper for bevisbedømmelse skal det mest sannsynlige faktum legges til grunn ved vurderingen av eierskaps- og royaltyspørsmålet. Tidsnære bevis skal i utgangspunktet tillegges stor vekt, men likevel slik at det må tas hensyn til bevisets relative betydning. Videre skal tolking av skriftlige bevis følge alminnelige avtalerettslige tolkingsprinsipper. Om dette vises til Rt-2009-813, Gaard/Tveit. Det innebærer at avtalens ordlyd basert på en objektiv tolking skal tillegges stor vekt. Disse utgangspunktene suppleres av momenter som bakgrunn og historikk, eventuelle partsforutsetninger som er kommet til uttrykk på annen måte, og etterfølgende atferd i den utstrekning slike forhold er å anse som relevante. Konklusjonen vil bero på en samlet vurdering og avveining av alle relevante momenter.

### **6.2 Kort om teknologien**

Som tingretten, finner lagmannsretten det hensiktsmessig først å gi en kort beskrivelse av den teknologien saken gjelder.

Den teknologien som ligger til grunn for digital overføring av videosignaler i et så lite plasskrevende format som mulig, kalles videokompresjon.

De sentrale produktene som utnytter denne teknologien er enkodere, multipleksere og modulatorer. Enkodere samler og komprimerer signalene; det som blir sendt er ikke selve bildet, men en matematisk formel som viser ulikheten fra bilde til bilde. En multiplekser tar imot signalene og sender disse videre til en modulator. Derfra sendes signalene til en forsterker og mottaker som til slutt dekode signalene. For TAT-konsernet var enkoderne det viktigste produktet.

Selskapet har benevnt teknologien som henholdsvis kategori A og kategori B-teknologi. Med kategori A-teknologi sikter selskapet til den teknologien som var utviklet av TAT AS frem til oppkjøpet i 1999 og den teknologien som ble ervervet ved oppkjøpet og som senere er videreutviklet av TAT Ltd. Med kategori B-teknologi siktes til den nye teknologien som er

utviklet av TAT Ltd hovedsakelig etter avtaleinngåelsen 22. april 2002, og som anføres å ikke være omfattet av avtalen.

En internasjonal ekspertgruppe - Moving Picture Experts Group - har utviklet standarder for videokompresjon, i forkortet form MPEG2 og MPEG4. MPEG2-standarden ble utviklet fra midten av 1990-tallet og har vært benyttet til overføring av fjernsynsbilder og lyd i kringkastingsnett. MPEG4-standarden ble utviklet fra slutten av 1990-tallet, og de første produktene som var basert på denne standarden kom på markedet mot slutten av 2003. Med MPEG4-standarden, som er beskrevet som langt mer avansert og kompleks enn MPEG2-standarden, ble det mulig å sende signalene også over telenett og internett. Dette var nytt i forhold til tidligere der signalene måtte sendes i kringkastingsnett. TAT-konsernet var av de første som utviklet teknologi knyttet opp mot denne standarden for bruk i kommersielle produkter. Kategori B-teknologien ble utviklet for å utnytte de mulighetene som lå i den nye standarden.

Det sentrale tvistetemaet er om det var TAT AS eller TAT Ltd som var eier av denne nye teknologien. Skatteklagenemnda har lagt til grunn at TAT AS var eier av all teknologien med den konsekvens at gevinsten fra salget ved ligningen er blitt tilordnet det norske selskapet.

### 6.3 Eierskapet til teknologirettighetene

Hvem som er å anse som eier, beror på en konkret bevisbedømmelse av de relevante momentene vurdert isolert og samlet. I det følgende vil lagmannsretten gjennomgå de sentrale momentene i vurdering av eierskapsspørsmålet og oppsummeringsvis foreta en samlet vurdering.

#### Avtalen 22. april 2002

Avtalen er bygget opp på følgende måte: en innledning med angivelse av formål og begrepsdefinisjoner, en del om lisensgrunnlag og betaling/royalty, en del om forskning og utvikling og en del om løpetid og regulering av oppsigelsesadgang mv. Avtalen, som har engelsk tekst, ble gjort med virkning fra oktober 1999.

Det fremgår av avtalens innledning at TAT Ltd skal ha en ikke-eksklusiv bruksrett (lisens) til «Acquired Intellectual Property Rights» på de vilkår som fremgår av avtalen.

«Acquired Intellectual Property Rights» er i pkt. 1.1 definert slik:

«In this Agreement «Acquired Intellectual Property Rights» means all Intellectual Property Rights purchased by the Licensors under the Licence Purchase Agreements, excluding:

(i) Intellectual Property Rights owned by the Licensors prior to the Licensors' purchases of Intellectual Property Rights under the Licence Purchase Agreements.

(ii) Intellectual Property Rights owned by the Licensee prior to the Licensors' purchases of Intellectual Property Rights under the Licence Purchase Agreements. (iii) Intellectual Property Rights developed by the Licensee independent of and unrelated to the R&D Services.

(iv) Intellectual Property Rights developed by the Licensors.»

Etter ordlyden må dette forstås slik at lisensen skulle omfatte alle IP-rettinghetene som TAT AS hadde ervervet ved oppkjøpet av NDS i 1999. Unntatt var IP-rettingheter som henholdsvis TAT AS og TAT Ltd eide før oppkjøpet av NDS, IP-rettingheter som var utviklet av TAT AS og IP-rettingheter utviklet av TAT Ltd uavhengig og urelatert til det som i avtalen er definert som forsknings- og utviklingstjenester.

Om eierskap til IP-rettingheter bestemmer avtalen pkt. 10.4:

«The Licensor shall become exclusive owner of all Intellectual Property Rights that is being developed by the Licensee under the R&D Services. The Licensee's Intellectual Property Rights license under this Agreement also covers the Developed Intellectual Property Rights. For the avoidance of doubt, this Agreement does not affect the Licensee's sole ownership to Intellectual Property Rights resulting from research and development independent of and unrelated to the R&D Services.»

For vurderingen av eierskapet er dette den viktigste klausulen i avtalen. Det etableres her et skille for eierskap til teknologirettingheter. TAT AS skal være eier av all teknologi som TAT Ltd har utviklet som del av forsknings- og utviklingstjenestene (R&D services) for TAT AS, mens TAT Ltd skal være eier av teknologi som er utviklet uavhengig av og urelatert til disse tjenestene.

Når denne klausulens enkeltelementer leses i sammenheng, gir ordlyden etter lagmannsrettens syn ikke et entydig svar på hvem som skulle være eier av kategori B-teknologien. Ut fra ordlyden i tredje punktum fremstår det imidlertid ikke som tvilsomt at partene har forutsatt at TAT Ltd skulle drive med forskning og utvikling i tillegg til og uavhengig av den forskning og utvikling selskapet utførte på oppdrag fra TAT AS.

Det er uomtvistet at det var TAT Ltd som utviklet den teknologien som var knyttet til MPEG4-standarden, det vil grovt sagt si kategori B-teknologien. Spørsmålet er om denne teknologien er basert på forskning «independent and unrelated» til den forskning og utvikling som TAT Ltd gjorde på oppdrag fra TAT AS.

Lagmannsretten legger til grunn at «independent and unrelated» er et standarduttrykk der kjernen er uavhengighet. Avhengig av hvor vid tolking begrepet «independent» (uavhengig) gis, vil «unrelated» (urelatert) kunne ha en noe større rekkevidde. Det er ingen opplysninger i saken som belyser om partene har hatt noen bestemt oppfatning om dette.

Spørsmålet blir da om de øvrige bestemmelsene i avtalen gir grunnlag for en nærmere avklaring av hvilken teknologi TAT Ltd etter avtalen skulle være eier av.

Grensedragningen er knyttet opp til begrepet «Research and Development Services» som i avtalen er definert slik:

«... all research and development work by the Licensee on behalf of the Licensors related to maintenance, improvement or further development of the Acquired Intellectual Property Rights».

Etter lagmannsrettens vurdering peker ordlyden i retning av at det siktes til kategori A-teknologi. På det tidspunkt avtalen ble inngått, var det denne teknologien som eksisterte og som det var knyttet store kommersielle forventninger til. Selv om det fortsatt ble utført noe forskning i Norge, var det da avtalen ble inngått etablert et samarbeid som innebar at førerretet for forskning og utvikling skulle ligge i det engelske datterselskapet. Det legges til grunn at dette var bakgrunnen for at det ble avtalt at TAT Ltd på oppdrag fra TAT AS både skulle vedlikeholde og videreutvikle den eksisterende teknologien som TAT-konsernet hadde store forventninger til.

I avtalen pkt. 10.1 heter det at TAT Ltd skal yte «R&D Services to the Licensors upon request with reasonable notice . . .». Sammenholdt med definisjonen av «R&D Services» og anknytningen til «Acquired Intellectual Property Rights», tilsier dette med tyngde at grensdragningen for eierskap går mellom teknologi som er basert på forskning og utvikling av den teknologien TAT AS eide da avtalen ble inngått, og forskning og utvikling som ikke kan anses som en videreutvikling av denne.

Vurderingstemaet blir da hva som er en videreutvikling av den teknologien som eksisterte da avtalen ble inngått, kategori A-teknologi, og forskning og utvikling av teknologi som ikke kan anses å bygge videre på denne.

Skatteklagenemnda har lagt til grunn at kategori A-teknologien utgjorde en «plattformteknologi», se nærmere vedtaket side 95 og side 118. Staten har ikke opprettholdt denne vurderingen. Lagmannsretten finner derfor ikke grunn til å gå nærmere inn på nemndas syn på dette.

Både kategori A og B-teknologi er basert på forskning innenfor videokompresjon. På grunnlag av bevisførselen legger lagmannsretten til grunn at dette ikke nødvendigvis innebærer at kategori B-teknologien er en videreutvikling av kategori A-teknologien selv om begge teknologier er basert på grunnleggende kunnskaper i matematikk, statistikk og programmering for utvikling av algoritmer for overføring av bildemateriale i komprimert form.

Andrew Perkis, som er professor ved institutt for elektronikk og telekommunikasjon ved NTNU, ga forklaring som sakkyndig vitne. På grunnlag av hans forklaring legger lagmannsretten til grunn at standardene MPEG2 og MPEG4 er ulike og at MPEG4-standarder teknologisk er langt mer avansert og kompleks. I motsetning til MPEG2-standarder gir den nye standarden mulighet til å overføre bildemateriale utenfor kringkastingsnett, det vil si i telenett og internett. Ifølge professor Perkis var det nødvendig å utvikle en ny teknologi for å kunne utnytte potensialet i den nye standarden selv om det kunne være en fordel med kjennskap til den forskning som lå til grunn for forskning og utvikling av produkter basert på MPEG2-standarder. Han var imidlertid klar på at den teknologien som ble utviklet for å utnytte MPEG4-standarder, var ny i den forstand at den ikke bygget videre på tidligere utviklet teknologi.

Vurderingen til professor Perkis om at det måtte utvikles en ny teknologi for å kunne utvikle produkter basert på MPEG4-standarder, underbygges av vitneforklaringer fra flere som var tilknyttet forsknings- og utviklingsavdelingen i TAT Ltd. Stephen Dancer, senior systemingeniør, forklarte at forskningsarbeidet knyttet til MPEG4-standarder begynte omkring 2003-2004. Det ble da satt sammen et helt nytt team som dels bestod av personer med erfaring fra arbeid med MPEG2 og dels nyrekrutterte, og at arbeidet måtte starte fra grunnen av. I 2004 var det ifølge Philip White, leder for avdelingen som arbeider med kompresjonsteknologi, et større antall

forskere som arbeidet med MPEG4-standarden, mens det bare var et fåtall som arbeidet med forskning og utvikling basert på MPEG2-standarden.

Uten støtte i annen bevisførsel basert på teknologikyndighet, finner lagmannsretten det vanskelig å overprøve vurderingen til professor Perkis om at den teknologien som ble utviklet basert på MPEG4-standarden, var ny i den forstand at den ikke var basert på og heller ikke kunne anses som en videreutvikling av kategori A-teknologien. På grunnlag av bevisførselen er lagmannsretten ikke enig i den betydning som tingretten tillegger grunnleggende kunnskaper i matematikk, statistikk og programmering og erfaringen med tidligere forskning på videokompresjon, jf. dommen side 44-45.

Det forhold at det var TAT AS som betalte for og overtok knowhow ved oppkjøpet i 1999 kan heller ikke sees å ha noen vekt av betydning. Det vises til at lisensavtalen ble inngått med virkning fra 1999. Lagmannsretten kan heller ikke se at det forhold at TAT AS var representert i ekspertorganet Moving Picture Experts Group har noen selvstendig betydning for vurderingen av eierskapet.

Så langt er lagmannsrettens vurdering at avtalens ordlyd, med støtte i teknologikyndig vitneførsel og forhistorien, klart peker i retning av at TAT AS fortsatt skulle eie kategori A-teknologi, mens TAT Ltd skulle eie den teknologien som ble utviklet uavhengig av denne - i praksis teknologi basert på MPEG4-standarden. Dette skillet ble også lagt til grunn ved fordelingen av forsknings- og utviklingskostnadene på henholdsvis TAT AS og TAT Ltd, jf. nærmere nedenfor.

Staten kan etter lagmannsrettens syn ikke høres med at avtalen pkt. 10.4 skal forstås slik at det her avgrenses mot utvikling av teknologi på andre områder, for eksempel til bruk i el-biler eller vindmøller. TAT Ltd var et selskap med kompetanse på kompresjonsteknologi . Det er etter lagmannsretten syn ganske klart at avtalen må forstås slik at partene la til grunn at TAT Ltd også innenfor sitt kompetanseområde skulle kunne utvikle teknologi som TAT AS ikke skulle eie. Det er ingen opplysninger i saken om at TAT Ltd hadde forskningskompetanse på et bredt teknologispekter.

### **TP-rapporten**

Staten har fremholdt at avtalens ordlyd med støtte i TP-rapporten underbygger at det ble avtalt at TAT AS skulle eie all teknologi som var resultat av forskning og utvikling av produkter for overføring av bilder i komprimert form.

Rapportens tittel er «Transfer Pricing Review - R&D Services and Intangibles». Tittelen refererer både til formål og innhold. Formålet, som er angitt i rapporten pkt. 1, var å beregne armlengdes internpris for den royalty TAT Ltd skulle betale for å lisensiere teknologi fra TAT AS og den pris TAT AS skulle betale for forsknings- og utviklingstjenester fra TAT Ltd. Slik lagmannsretten forstår det er «intangibles» i rapporten brukt synonymt med immaterielle rettigheter (IP rettigheter).

Det er noe usikkert når arbeidet med rapporten ble påbegynt. Den endelige versjonen forelå i april 2002, men det fremgår av dokumentasjonen at et utkast forelå høsten 2001. Rapporten er et vedlegg til lisensavtalen og er således en del av denne. På grunnlag av det som er opplyst, legger

lagmannsretten til grunn at det som er beskrevet om virksomheten i all hovedsak er basert på opplysninger fra ledelsen i TAT AS.

I rapporten pkt. 2.3 heter det:

«Tandberg UK provides R&D services to Tandberg Norway. As Tandberg Norway is the owner of all technology in the Tandberg group, Tandberg UK's R&D activities are provided as a service to Tandberg Norway. That is, as owner of the technology, Tandberg Norway engages Tandberg UK on a contract basis to research new and/or improved technologies and to develop new products.»

I kapittel 3, statement of facts, er det flere steder uttalt at TAT AS er eier av all teknologi, og at TAT Ltd skal stå for produksjon, salg samt forskning og utvikling på oppdrag fra det norske selskapet. Som eksempel vises til pkt. 3.2.3 der det heter:

“As Tandberg Norway is the owner of all technology in the Tandberg group, Tandberg UK performs R&D as a service to Tandberg Norway. That is, as owner of the technology, Tandberg Norway engages Tandberg UK on a contract basis to research new and/or improved technologies and develop new products.”

At Tandberg Norge er eier av all teknologi er gjentatt i pkt 3.9.2 om forskning og utvikling.

I pkt. 3.9.4 er det angitt at 64-68 prosent av forsknings- og utviklingsaktivitetene gjelder forbedring av eksisterende produkter, mens 10 prosent angis å være «speculative or blue sky» aktiviteter. Resten er angitt å være aktiviteter knyttet til produksjon og salg.

Pkt. 5.6.5.2 - som er i kapittel 5 om den økonomiske analysen av royalty - angir samme inndeling for kostnadsallokering. Om blue sky-forskning heter det:

««Blue sky» engineering costs are initially borne by Tandberg UK but are recharged to Tandberg Norway with a mark-up as it pays for the development and owns all existing and future intangibles.»

Selv om oppdraget til Arthur Andersen var å beregne armlengdepris for bruk av teknologirettigheter (royalty) og vederlag for forsknings- og utviklingstjenester utført på oppdrag fra TAT AS, er rapporten etter lagmannsrettens syn likevel relevant ved eierskapsvurderingen. Men vektleggingen må vurderes på den bakgrunn at den overordnede problemstillingen for analysene og beregningene var å finne frem til priser som uavhengige parter ville ha inngått avtale om, og at eierskapsvurderinger ikke var en del av det oppdrag Arthur Andersen hadde.

Som referert foran kommer det flere steder i rapporten til uttrykk at TAT AS er eier av «all» teknologi. Dette var dekkende for det faktiske eierforholdet til den teknologien som eksisterte da avtalen ble inngått i april 2002, og enn mer per «effective date» i oktober 1999. Når det generelt heter at TAT AS var eier av all teknologi gir dette etter lagmannsrettens vurdering isolert sett ikke grunnlag for konklusjoner om ikke-eksisterende, fremtidig teknologi.

I rapporten pkt. 5.6.5.2 heter det at TAT AS også skal være eier av fremtidig teknologi. Dersom dette legges til grunn, vil avtalen pkt. 10.4 bli tilnærmet uten praktisk realitet, noe som har formodningen mot seg. Det som er kommet til uttrykk i TP-rapporten om eierskap bør, også hensett til formålet med rapporten og at eierskap til fremtidig teknologi ikke er utdypet og konkretisert, ikke tillegges så stor vekt at den reelt sett tilsidesetter innholdet i en helt sentral avtaleklausul. Lagmannsretten vil tilføye at uttalelsen også knytter dette opp mot at TAT AS blir fakturert for og betaler for all utvikling, noe som faktisk ikke skjedde.

En utveksling av e-poster internt i Arthur Andersen fra november 2001 kaster lys over det som står i TP-rapporten om eierskap til teknologi. Disse e-postene underbygger at det er grunn til å tillegge det som står i TP-rapporten om eierforhold til teknologi begrenset selvstendig vekt ved vurderingen av eierforholdet til kategori B-teknologien . På dette tidspunkt forelå det et utkast til en rapport. Den første e-posten er fra 9. november 2001. Avsender er Kjetil Rimstad fra Arthur Andersen i Norge, adressat er Richard Coombes, den ansvarlige for rapporten i Arthur Andersen i England. I denne e-posten heter det:

«According to the report, the study only covers «existing Tandberg Television intangibles», ie intangibles purchased from DBB/Ordinto in 1999. «Any Tandberg TV intangibles that are currently being developed or will be developed in the future for new markets are outside the scope for this analysis».

Is Tandberg TV in a situation were r&d developed in UK is supposed to be owned by Norway?

If so, the issue that need to be solved is how the conclusions reached in the transfer price study can be applied on new R&D also.

Could you please explain what agreement was made with Tandberg Television regarding new r&d?»

Den 23. november 2001 svarte Richard Coombes slik:

«What was agreed between me, the client, and Philip Mills was that new r & d was outside the scope of the study and of any agreement that needs to be drawn up as a result of the study. In respect of new r& d therefore there is a need for a fresh decision to be taken as to whether the fruits of that work are to be transferred to Norway; if the answer is yes, then the pricing would have to be looked at but obviously one would hope the existing study would provide a foundation for that

As I understand it, therefore, at present the costs of the new research stay in the UK»

Når det svares at ny forskning og utvikling var «outside the scope of the study», må det ut fra sammenhengen forstås slik at studien, det vil si TP-rapporten, utelukkende er basert på den teknologien som eksisterte. Under henvisning til at det spørsmål som var stilt var om forskning og utvikling i det engelske selskapet skulle forutsettes å være eid av det norske selskapet, kan svaret etter lagmannsrettens syn ikke tolkes på noen annen måte enn at det bekreftes at rapporten og dens estimer bare er basert på den teknologien som ble ervervet i 1999, det vil si kategori A-



teknologi. Svaret, herunder at overdragelse av fruktene av ny forskning og utvikling til Norge forutsetter en ny beslutning, må forstås slik at dette er basert på kommunikasjon med klienten og følgelig er dekkende for klientens oppfatning.

Det er ingen dokumentasjon for at det har vært noen videre kommunikasjon om dette eller at det er truffet en beslutning om at eierrettighetene til ny teknologi skulle overføres til TAT Norge.

Lagmannsrettens vurdering er at det som er kommet til uttrykk i disse e-postene, klart trekker i retning av at det norske selskapet ikke skulle være eier av den teknologien TAT Ltd utviklet med forankring i den nye MPEG 4-standard. Under enhver omstendighet gir innholdet i disse e-postene grunn til å utvise forsiktighet med å trekke vidtrekkende slutninger av utsagnene i TP-rapporten om at TAT AS var eier av all teknologien.

Et utkast til TP-rapport ble forelagt for oppdragsgiveren i et memo fra Arthur Andersen datert 11. desember 2001. Under overskriften «Conclusion reached in the TPS» heter det om royalty og research and development:

“a) royalty rates

TAT Ltd uses technology owned by TAT ASA when producing products including the product range purchased from Ordinto Investments in 1999. Hence, royalty should be paid from TAT Ltd to TAT ASA.

The TPS concludes that a suitable rate is 6 % of revenues generated from the purchased product range.

b) research and development

Research and development services conducted by TAT Ltd with respect to maintaining product ranges existing in 1999 when TAT ASA purchased the DBB business from Ordinto Investments are purchased by TAT ASA in order to maintain the originally purchased IPR and all newly developed products or same category of products.”

I pkt. II er forskning og utvikling fordelt på tre områder: til støtte for norsk IP, til støtte for salg og markedsføring og til støtte for «blue sky».

For vurderingen av spørsmålet om eierskap - og tolkningen av teknologiavtalens pkt. 10.4 - er det etter lagmannsrettens syn vanskelig å trekke noen slutninger fra henvisningene til produkter og produktgrupper ut over at disse var en del av det som ble kjøpt i 1999, og at man hadde tro på en videreutvikling av disse.

Lagmannsrettens vurdering er på denne bakgrunn at det som står i TP-rapporten om eierskap, isolert sett må tillegges begrenset vekt.

**Betaling av forsknings- og utviklingstjenester**

Hvem som har betalt for forskning og utvikling av kategori B-teknologien, er egnet til å kaste lys over eierspørsmålet.

Partene er enige om at TAT Ltd har mottatt i størrelsesorden 34 millioner GBP for forsknings- og utviklingstjenester i årene 2000-2006. Det er heller ingen uenighet om at TAT Ltd har hatt «betydelige» forsknings- og utviklingskostnader som ikke er blitt belastet TAT AS. Partene er imidlertid uenige om alle kostnadene som TAT Ltd har angitt som kategori B-kostnader reelt sett hører til den kategorien, og om deler av det som er belastet TAT AS også inneholder kategori B-kostnader.

Slik lagmannsretten forstår statens anførsel, hevdes det at TAT AS er blitt belastet med kostnader til forskning og utvikling av kategori B-teknologien og at det underbygger at avtalen var at TAT AS skulle være eier av både kategori A og kategori B-teknologien. Som eier av den teknologien som ble utviklet skulle TAT AS også, er det anført, betale for alle utviklingskostnader. Konsekvensen av at TAT AS ikke er blitt belastet alle utgiftene til forskning og utvikling er ifølge staten at TAT Ltd da i prinsippet har et pengekrav mot TAT AS, men at et slikt krav ikke gir grunnlag for eierskap.

Fordelingen av kostnader på de tre kategoriene A, B og C, har bakgrunn i TP-rapporten. Det ble foretatt et etteroppgjør for årene 1999-2001 etter at rapporten forelå. TAT AS ble da belastet med følgende beløp for kostnader til forskning og utvikling for de respektive årene: 1,65, 6,69 og 5,62 millioner GBP. Det fremgår av dokumentasjonen at dette er kostnader for «engineering to support Norway», det vil si kategori A-kostnader.

Fra 2003 begynte TAT Ltd i samsvar med avtalen pkt. 10.7 å føre mer systematiske oversikter over tidsbruken fordelt på de tre kategoriene. Simon Bigg, som var leder for forsknings- og utviklingsavdelingen, forklarte at arbeidet med utvikling av ny teknologi ble allokert til kategori B etter instruks fra selskapets ledelse. Fra 2005 ble det innført et ytterligere detaljert registreringssystem basert på timebruk. TAT Ltds allokering til kategori B er for de enkelte år som følger:

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Videreført TAT AS Mill. GBP	0,39	1,23	2,53	1,20	2,71	3,80	5,40	7,43	2,60
% av totale kostnader					32	43	56	69	76
Egenutvikling TAT Ltd	0,39	1,23	2,53	1,20	2,71	3,80	5,40	7,43	2,60

Staten har reist innvendinger mot denne kostnadsallokeringen. Det er anført at en del av det som for årene 1999 og 2000 er rubrisert som kategori B-kostnader også omfatter en del av TAT Ltds kostnader til salg mv, det vil si kategori C-kostnader. Staten har også anført at det for årene 2003-2007 er angitt for mye kategori B-kostnader og for lite kategori C-kostnader. Det er vist til at forskningen knyttet til MPEG4-standarden først fikk et omfang av betydning fra 2004, at antall personer som arbeidet med forskning og utvikling knyttet til den nye standarden i de første årene var begrenset, men at den prosentvise andelen av de totale kostnadene likevel var høye og raskt

stigende - for årene 2003-2007 henholdsvis 32 prosent, 43 prosent, 57 prosent, 69 prosent og 78 prosent.

Videre har staten anført at tallene for kategori B-utgifter for et par av årene (2001 og 2002) ikke kan legges til grunn fordi de ikke fremgår av regnskapene. Lagmannsretten finner det ikke sannsynliggjort at tallene i allokeringsskjemaene er misvisende eller feil fordi de ikke kan leses direkte ut av selskapets regnskaper.

Slik lagmannsretten forstår det, er kjernen i disse anførselene at staten mener at TAT Ltd ikke har hatt så store kategori B-kostnader som allokeringen gir uttrykk for. Uansett om en del kategori C-kostnader uriktig skulle ha blitt allokert til kategori B, kan lagmannsretten ikke se at det kan tillegges noen nevneverdig vekt ved vurderingen av eierskapet til teknologien. Allokeringen av forsknings- og utviklingskostnader for de første årene er, slik lagmannsretten forstår det, gjort i ettertid basert på TP-rapporten. Det ble da foretatt et etteroppgjør som også lå til grunn for TAT AS' anmodning i april 2002 om endring av ligningen for 1999 og 2000. Allokeringen er for alle årene blitt gjort etter samme mønster, med en økende grad av detaljering i underlagsrapporteringen. Lagmannsretten kan ikke se hvilket motiv TAT Ltd skulle ha hatt for å foreta en systematisk misvisende allokering mellom kategori B og kategori C - dette var utgifter som selskapet mener at de selv skulle bære.

At utgiftene til forskning og utvikling over år systematisk er fordelt på kategori A og kategori B, er etter lagmannsrettens vurdering en sterk indikasjon på at dette var i samsvar med det som var avtalt. Det er vanskelig å se poenget med registreringen av kostnader på de to kategoriene dersom ikke formålet var en kostnadsfordeling mellom selskapene. Når det ikke lenger er omtvistet at TAT Ltd dekket en «betydelig» del av kategori B-kostnadene, underbygger allokeringen etter lagmannsrettens vurdering at TAT Ltd etter avtalen skulle være eier av fruktene av dette forsknings- og utviklingsarbeidet. Bevisførselen har heller ikke underbygd at A-kategorien er blitt belastet med det som i realiteten var kategori B-kostnader. Slik lagmannsretten forstod forklaringen til Simon Bigg ble arbeidene/utgiftene lagt til kategori A dersom det var tvil. Men dersom det skulle være slik at noe av det som er blitt belastet TAT AS som kategori A-kostnader også er kategori B-kostnader er det etter lagmannsrettens syn i begrenset grad egnet til å underbygge at TAT AS etter avtalen skulle være eier av all teknologi. En feilregistrering ville først og fremst gi grunnlag for et pengekrav og et etteroppgjør.

Oppsummert er lagmannsrettens vurdering at det er mest sannsynlig at allokeringen til de respektive kostnadskategoriene beror på et forsvarlig skjønn og legger til grunn at den i all hovedsak er uttrykk for en riktig fordeling.

### **Betaling av royalty**

Etter lisensavtalen pkt. 4.1 skal TAT Ltd betale 6 prosent av «Gross Revenue, calculated according to the principles of the transfer pricing review as set out in Schedule 2.» Denne klausulen må sees i sammenheng med pkt. 2.1 som bestemmer at TAT Ltd skal ha en ikke-eksklusiv rett til å bruke «Acquired Intellectual Property Rights» og «Developed Intellectual Property Rights.»

Nedenstående tabell - som er hentet fra Skatteklagenemndas vedtak side 43 - angir de omsetningstall det er betalt royalt på grunnlag av og hva TAT Ltd faktisk har betalt i royalt i årene 2002-2006, alt omregnet til norske kroner:

	2002	2003	2004	2005	2006	Sum
Omsetning	616 636 727	746 465 901	1 122 767 251	1 439 394 925	1 614 113 316	5 539 378 119
Royalty	37 144 469	46 058 369	63 549 805	86 397 152		
Betalt royalt	6,02 %	6,17 %	5,66 %	6,00 %	5,18 %	5,72 %
Avtalt royalt	6 %	6 %	6 %	6 %	6 %	6 %
Betalt i % av avtalt royalt	100,40 %	102,84 %	94,34 %	100,04 %	86,37 %	95,32 %

På grunnlag av det som er opplyst legger lagmannsretten til grunn at TAT Ltd har betalt royalt av følgende omsetning:

I 1999 og 2000 betalte TAT Ltd royalt til TAT AS av omsetning av både varer og tjenester, også av omsetningen til et datterselskap i USA. I årene 2003-2005 betalte TAT Ltd royalt av all omsetning av varer og tjenester, men omsetningen til det amerikanske datterselskapet var da ikke med. Fra 2006 er det ikke betalt royalt av den delen av omsetningen som gjelder tjenester, men av all omsetning av produkter, herunder omsetning av kategori B-produkter. Det ble også betalt royalt av omsetning av produkter fra et tysk selskap i konsernet.

Ericsson har anført at deler av royaltbetalingen - de delene som gjelder omsetningen av tjenester og av kategori B-produkter som selskapet hevder at TAT Ltd selv eide - skyldes feil som ble oppdaget i forbindelse med skattesaken. Det er fremholdt at det fram til 2002 bare ble omsatt produkter basert på kategori A-teknologi, at det derfor skulle betales royalt av hele produktomsetningen og at det samme langt på vei gjaldt for 2003 da det var en svært begrenset omsetning av kategori B-produkter. Videre er det vist til at avregningen for 2004 etter lisensavtalen først skulle skje i mars/april 2005 og at finansdirektør Tim O'Connor og selskapets controller - som var de to sentrale personene når det gjelder betaling av royalt - da hadde sluttet. Staten har avvist dette som en troverdig og sannsynlig forklaring.

Betaling av royalt til TAT AS av omsetning av tjenester og produkter fra andre selskaper, har ingen forankring i lisensavtalen og beror åpenbart på en feil. Dette kan etter lagmannsrettens vurdering vanskelig sees på annen måte enn at TAT Ltd har hatt dårlige rutiner og liten bevissthet omkring hva selskapet skulle betale royalt av. For disse royaltbetalingene fremstår mangelfulle rutiner og manglende orden som en nærliggende forklaring.

Spørsmålet blir videre om det er sannsynlig at slike eller andre ikke-kontraktrelaterte forhold forklarer at TAT Ltd også betalte royalt av omsetningen av kategori B-produkter som gjaldt en økende andel av omsetningen og etter hvert betydelige beløp. Staten har beregnet omsetningen av kategori B-produkter for årene 2003, 2004, 2005 og 2006 til henholdsvis 113 millioner, 157

millioner, 430 millioner og 488 millioner kroner. Selv om dette dreier seg om tall som er beregnet på et noe usikkert grunnlag, legger lagmannsretten til grunn at det i disse årene er blitt betalt betydelige summer i royalty fra omsetning av kategori B-produkter, anslagsvis i størrelsesorden 70 millioner kroner.

At så store omsetningstall ved en feil skal være tatt med i beregningsgrunnlaget for royalty forutsetter en forklaring. Det fremstår som mindre sannsynlig at dette kan tilskrives det forhold at finansdirektøren sluttet nærmest på dagen tidlig i 2005 og at selskapets controller sluttet omtrent på samme tid. Betalingen startet ikke da disse sluttet og det er opplyst at selskapet hadde en administrasjon med mer enn 30 ansatte.

En mer nærliggende forklaring er at det her dreier seg om mor- og datterselskap, noe som også kan forklare de mangelfulle interne rutine og den mangelfulle kontrollen. I motsetning til det som vil være situasjonen i avtaleforhold mellom uavhengige parter vil feil av den typen det her eventuelt er tale om ikke føre til at verdier forsvinner ut av konsernet. Dette er etter lagmannsrettens syn et forhold som må tillegges vekt. Mens en betaling som det her er tale om mellom uavhengige parter gir en klar presumsjon for at betalingen er uttrykk for at parten mener seg forpliktet, innebærer den nære tilknytningen mellom partene at denne presumsjonen har mindre styrke i vår sak.

Sammenholdt med det faktum at TAT Ltd også betalte royalty til TAT AS av omsetning som åpenbart ikke hadde noen avtalemessig forankring, er lagmannsrettens vurdering, når alle momentene sees samlet at det er mye som taler for betalingen av all produktomsetningen i TAT Ltd skyldes mangelfulle rutiner og mangelfull kontroll. Det fremstår i alle fall som en like sannsynlig forklaring som at betalingen var uttrykk for en oppfatning om at det var en kontraktsforpliktelse.

### **Patentrettigheter**

TAT AS eide alle registrerte patenter i konsernet, både de som ble overtatt ved oppkjøpet i 1999 og de som kom til senere. Til sammen var det ca. 100 patenter.

I perioden 2005-2007 ble det søkt om ca. 20 patenter som var knyttet til utviklingen av kategori B-teknologien. Alle søknadene er fremmet av TAT AS.

Ericsson har fremholdt at TAT-konsernet forut for dette hadde en policy som innebar at det ikke var noen fokus av betydning på patenter. Dette skyldtes dels at søknader om patent ville føre til offentlighet rundt teknologiske nyvinninger, med den fare for etterligninger som det ville innebære, og dels at patenter ble ansett å utgjøre en liten del av den verdien konsernets teknologirettigheter samlet sett hadde. Det er også opplyst at søknader om patenter først og fremst var blitt fremmet for å unngå beskyldninger om etterligninger, med andre ord et defensivt formål.

Warren Hobson, som tidligere var ansatt i TAT-konsernet og nå er leder av strategi og utvikling i Ericsson, forklarte som vitne at patentpolicyen ble noe endret fra 2003-2004 da virksomheten i TAT Ltd begynte å gå bedre. Det ble da et gradvis økt fokus på ingeniørarbeidet. Et av formålene med å søke patentering var å øke posisjonen til ansatte og deres kompetanse overfor

markedet. Han anslo imidlertid at mindre enn 5 % av ingeniørarbeidet var knyttet til patenter og mente at det var vanskelig å vurdere verdien av konsernets patenter.

På spørsmål opplyste Hobson at alle patenter ble registrert hos TAT AS. Slik han oppfattet det var det tidligere tatt en beslutning om det som ikke ble endret med den nye policyen. Et spørsmål fra det engelske selskapet Impetus, som bistod med patentene, om denne patentpolicyen skulle fortsette, ble ifølge Hobson aldri besvart.

For eieren er den rettslige betydningen av patentregistrering å sikre enerett til utnyttelse i nærings- og driftsøyemed og å hindre etterligninger, jf. patentloven § 3 jf. § 1. Hvem som eide patentene i TAT-konsernet har derfor ingen direkte betydning for spørsmålet om hvem som eide kategori B-teknologien, men lagmannsretten er enig med staten i at det er et relevant moment i den samlede vurderingen.

Sammenholdt med verdien av teknologirettighetene, utgjorde patentene en beskjeden andel. De ble priset til 850 000 GBP ved oppkjøpet i 1999, mens den samlede prisen var over 80 millioner GBP. Dette kan etter lagmannsrettens syn delvis forklare hvorfor man ikke endret policyen om at TAT AS skulle eie alle patenter, også patenter som var resultater av forsknings- og utviklingsarbeid i det engelske selskapet. I tillegg kommer det forhold at selskapene var i samme konsern. Betydningen av hvilket selskap som ble registrert som eier, kan derfor ikke vurderes etter samme målestokk som om selskapene hadde vært uavhengige.

Det forhold at TAT AS eide alle patentene, også de som kom til som resultat av forskning og utvikling i det engelske selskapet, tillegges på denne bakgrunn noe, men begrenset vekt ved vurderingen av eierskapet til kategori B-teknologien som hadde en verdi langt ut over verdien av patentene.

### **Betydning av prisen for den oppkjøpte teknologi i 1999**

Staten har anført at prisen for den teknologien som lå i det oppkjøpte selskapet underbygger at TAT AS skulle være eier av all fremtidig teknologi. Kjernen i denne anførselen er slik lagmannsretten har forstått det at investeringen på 1 milliard kroner forutsatte at teknologien genererte tilstrekkelige inntektsstrømmer og at det, hensett til produktenes begrensede levetid, bare kunne skje dersom TAT AS fikk inntekter også av den teknologien som ville bli utviklet i fremtiden.

Ericsson har anført at den høye prisen skyldtes at markedet på slutten av 1990-tallet generelt var priset for høyt, jf. IT-boblen som sprakk kort tid etter, og at oppkjøpet var en feilinvestering.

Det er opplyst at det blant annet var skattemessige grunner for at teknologirettighetene ved oppkjøpet i 1999 ble lagt til Norge og at goodwill ble lagt i det engelske selskapet. Bakgrunnen var at teknologirettigheter kunne avskrives i Norge og goodwill i Storbritannia.

Det er på det rene at IP-rettighetene ble nedskrevet til 0 i regnskapet allerede året etter oppkjøpet. Dette underbygger anførselen om feilberegning av markedet og feilinvestering, selv om det legges til grunn at den regnskapsmessige nedskrivningen ikke innebar at teknologirettighetene ble verdiløse. Hva som ble betalt for IP-rettighetene i 1999, har etter lagmannsrettens vurdering liten vekt som moment ved tolkingen av den avtalen partene inngikk i 2002, men kan ikke anses å

være helt uten relevans. Prisen må imidlertid først og fremst anses som uttrykk for en for stor fremtidsoptimisme. Relativt kort tid etter oppkjøpet ble virksomheten i konsernet redusert og økonomien var anstrengt. Det fremstår ikke som sannsynlig at 2002-avtalen var basert på slike økonomiske forutsetninger som staten har anført, og kan ikke legges til grunn som en premiss ved tolkingen av avtalen.

### **Mulige skattemessige fordeler?**

Staten har anført at det ikke kan utelukkes at det var skattemessige fordeler forbundet med tilordningen av mesteparten av vederlaget til TAT Ltd. Begrunnelsen er slik lagmannsretten har forstått det at en skattepliktig gevinst i Storbritannia kunne reduseres ved konsernbidrag.

Ericsson har fremholdt at tilordningen ikke har gitt noen skattemessige fordeler og har vist til at skattesatsen i Storbritannia var 30 prosent mens den i Norge var 28 prosent.

Lagmannsretten kan ikke se hvordan en mulig fordel ved at gevinst ved et salg i et ukjent tidsperspektiv fremover ville komme til beskatning i Storbritannia og ikke i Norge kan tillegges vekt ved tolkingen av lisensavtalen. At det i 2007 ble gitt et konsernbidrag som reduserte gevinsten, endrer ikke lagmannsrettens oppfatning av dette. Allokeringen av utgiftene til forskning og utvikling på kategoriene A, B og C har forankring i TP-rapporten og ble gjort fortløpende. Det er ikke ført noe bevis for at skatt og eventuelle skattefordeler har vært en del av begrunnelsen for allokeringen. Lagmannsretten finner derfor ikke grunn til å gå nærmere inn på denne anførselen.

### **Samlet vurdering**

Spørsmålet om eierskapet til kategori B-teknologien beror på en samlet bevisbedømmelse.

Avtalens ordlyd skal tillegges stor vekt, jf. pkt. 6.1. Lagmannsrettens vurdering er at ordlyden i pkt. 10.4 - som er den helt sentrale avtaleklausulen - ikke gir et entydig svar, men at den klart peker i retning av at det er TAT Ltd som skal være eier av kategori B-teknologien. Denne forståelsen forsterkes når pkt. 10.4 sees i sammenheng med andre avtaleklausuler.

Lagmannsretten har, særlig basert på forklaringen til professor Perkis, lagt til grunn at utvikling av teknologi med utgangspunkt i MPEG4-standarden ikke kan anses som en videreføring og videreutvikling av den teknologien som er utviklet med MPEG2-standarden - det var nødvendig å starte på nytt. Dette er et forhold som klart underbygger at MPEG4-basert forskning og utvikling må anses som «independent and unrelated» til kategori A-teknologien, og at TAT Ltd derfor skulle være eier av den nyutviklede teknologien.

Et etterfølgende forhold som med tyngde trekker i samme retning er allokeringen av kostnader til henholdsvis kategori A og kategori B, og at det var TAT Ltd som i all hovedsak betalte for kategori B-forskningen. Det er nærliggende å se dette som uttrykk for hva partene har ment også om eierforholdet.

Samlet tilsier dette med tyngde at avtalen skal forstås slik at det var TAT Ltd som skulle eie kategori B-teknologien. Spørsmålet blir da om det er andre forhold som likevel gir grunnlag for den motsatte konklusjon.

I TP-rapporten heter det flere steder at TAT AS skal være eier av all teknologi. Denne rapporten var et forarbeid til avtalen, og det som kommer til uttrykk om eierforhold trekker derfor i retning av at kontrakten tolkes på samme måte. Som påpekt foran er det imidlertid flere omstendigheter som tilsier at TP-rapporten likevel bør tillegges begrenset vekt ved eierskapsvurderingen.

Det forhold at TAT Ltd betalte royalty til TAT AS av all omsetning, også av omsetning av kategori B-produkter, trekker i utgangspunktet klart i retning av at partenes avtale var at TAT AS skulle være eier av all teknologi. Som påpekt er det likevel forhold ved royaltybetalingen som svekker dette utgangspunktet. Det vises til at TAT Ltd betalte royalty til TAT AS også av omsetning som klart ikke var omfattet av avtalen. Mangelfulle rutiner og mangelfull økonomikontroll, sammenholdt med det forhold at det i avtalens første år skulle betales royalty av all produktomsetning fordi det bare ble omsatt kategori A-produkter og at det her dreier seg om selskaper i samme konsern, fremstår etter lagmannsrettens vurdering som en sannsynlig forklaring på at TAT Ltd fortsatte å betale royalty av hele omsetningen.

Disse forholdene til sammen har etter lagmannsrettens syn ikke en slik tyngde i bevisbildet at de gir grunnlag for å tolke avtalen slik at en helt sentral klausul om eierforhold blir tilnærmet uten innhold. At det var TAT Ltd som i all hovedsak dekket utgiftene til forskning og utvikling av kategori B-teknologi er et etterfølgende forhold som må tillegges minst like stor vekt som betalingen av royalty.

Når det som står i TP-rapporten om eierskap til teknologien og det forhold at TAT Ltd betalte royalty av kategori B-omsetning sees sammen med de øvrige tolkingsmomentene, gir heller ikke det grunnlag for den konklusjon at avtalen må forstås slik TAT AS skulle eie all teknologi. Hvilket selskap i konsernet som eide patentene har etter lagmannsrettens vurdering i denne sammenhengen liten vekt. Det er ingen nødvendig sammenheng mellom eierskap til patentene, som representerte en liten verdi sammenholdt med de samlede teknologirettighetene, og eierskap til teknologien. Det er heller ingen opplysninger som tilsier at TAT Ltd måtte betale noe vederlag for bruk av de rettighetene som ble beskyttet ved registreringen. Etter bevisførselen legger lagmannsretten til grunn at det var lite fokus på hvilket selskap som skulle være formell eier av patentene.

Prisen som ble betalt for teknologirettighetene i 1999 kan heller ikke sees å ha noen vekt av betydning for tolkingen av lisensavtalen. Lagmannsrettens vurdering er videre at det som staten har anført om mulige skattefordeler ikke kan tillegges noen vekt.

Lagmannsrettens konklusjon er på denne bakgrunn at det er mest sannsynlig at partene avtalte at TAT Ltd skulle være eier av kategori B-teknologien. Skatteklagenemndas vedtak om at vederlaget ved salget til Ericsson i 2007 skal tilordnes TAT AS må derfor oppheves.

### **6.4 Royalty**

Skatteklagenemnda har fastsatt vederlaget for TAT Ltds bruk av teknologi eid av TAT AS skjønnsmessig etter skatteloven § 13-1. Inntektsfastsettelsen er basert på den forutsetning at TAT AS eide alle teknologirettighetene.



Lagmannsretten har foran konkludert med at det var TAT Ltd som eide den teknologien som var utviklet basert på MPEG4-standarder - det vil i saken her si kategori B-teknologien. Det innebærer at også den delen av nemndas vedtak som gjelder royalty må oppheves.

Også med denne konklusjonen som utgangspunkt er det et par spørsmål lagmannsretten er bedt om å ta stilling til. Det er for det første spørsmål om den avtalte royaltyen er fastsatt i samsvar med armlengdeprinsippet for internprising og - i forlengelsen av det - om inntekten til TAT AS er blitt redusert som følge av interesserefellesskapet, jf. skatteloven § 13-1. Forutsatt at vilkårene for å fastsette vederlaget ved skjønn er oppfylt, er det videre et spørsmål om nemndas konkrete skjønnsutøvelse er forsvarlig.

For lagmannsrettens konklusjon er det ikke nødvendig å ta stilling til disse spørsmålene da nemndas vedtak uansett må oppheves, jf. foran. Lagmannsretten vil likevel knytte noen bemerkninger til spørsmålet om det er grunnlag for skjønsmessig fastsettelse av vederlaget for bruk av teknologirettigheter som TAT AS eide. Det skal tilføyes at dette spørsmålet vil ha noe mindre økonomisk betydning hensett til lagmannsrettens konklusjon om at det var TAT Ltd som var eier av kategori B-teknologien, og at omsetningen av kategori A-produkter utgjorde en stadig mindre del av TAT Ltds omsetning i de aktuelle årene.

Etter rettspraksis skal vurderingen av det avtalte vederlaget skje ut fra situasjonen slik den fortonte seg for partene da avtalen ble inngått, jf. Rt-2003-1325, Statpipe. I saken her er det avtalte vederlaget for bruken av teknologirettighetene fastsatt på grunnlag av prognoser om fremtidig omsetning, noe som må antas å være ganske vanlig for avtaler av den karakter det her er tale om. Et hensyn som ivaretas med dette utgangspunktet er at det vil hindre at en senere vurdering av avtalen baseres på etterpåklokskap, noe det advares mot i OECDs retningslinjer for internprising, jf. 1995-versjonen, norsk oversettelse, kapittel III, særlig pkt. 3.12 og pkt. 3.14.

Etter lisensavtalen skal TAT Ltd betale royalty med 6 prosent av omsetningen av produkter som er basert på den lisensierte teknologien. Dette vederlaget er forankret i TP-rapporten fra Arthur Andersen som hadde i oppdrag å finne fram til en såkalt armlengdepris, det vil si et vederlag for bruk av teknologirettighetene som uavhengige parter ville ha avtalt. Som hjelpemiddel for beregningen benyttet Arthur Andersen det som kalles residual overskuddsmetode. Denne metoden innebærer at man finner fram til den aktuelle transaksjonens forventede «residualoverskudd», det vil si omsetning av produkter basert på den lisensierte teknologien. Etter å ha avsatt en grunnavkastning til TAT Ltd, blir residualoverskuddet fordelt mellom partene. Konkret var anbefalingen at partene delte dette med en halvpart på hver.

Staten har ikke hatt innvendinger mot bruk av denne metoden som sådan, men mener at den konkrete anvendelsen er beheftet med vesentlige feil. Hovedforskjellene i måten denne beregningsmodellen er brukt på er at Skatteklagenemnda i motsetning til Arthur Andersen har tatt avskrivninger på investeringskostnadene med i beregningen, at det er brukt faktiske resultater for å beregne residualoverskuddet og at nemnda ikke har fastsatt en royaltysats.

Statens anfører at det er feil at avskrivninger på kostnadene til ervervet av teknologirettighetene i 1999 ikke er kommet til fradrag i beregningen fordi TAT AS da ikke gis en reell mulighet til å få inndekning for sin investering selv om omsetningen av produkter basert på den lisensierte teknologien skulle øke betraktelig. Ervervskostnadene ved kjøp av teknologirettigheter må, er det

anført, vurderes på samme måte som kostnader forbundet med egen utvikling av teknologi. Det er anført at uavhengige parter ikke ville ha inngått en avtale som ikke gir technologieier en reell mulighet til å få kompensasjon for det som er investert i utviklingen av teknologien.

Ericsson har på sin side anført at den prismodellen som er lagt til grunn for beregning av det vederlaget som er avtalt er basert på riktig anvendelse av OECDs retningslinjer og at resultatet blir en markedsmessig royalty. Videre er det fremholdt at det normalt ikke er noen sammenheng mellom historiske anskaffelseskostnader og verdien av immaterielle rettigheter.

Den avtalte royaltysatsen på 6 prosent er som nevnt forankret i beregninger basert på residualoverskuddsmetoden. Lagmannsretten finner det ikke nødvendig å ta standpunkt til hva som er riktig eller feil bruk av denne metoden da spørsmålet er om det avtalte vederlaget innebærer at inntekten til TAT AS' er blitt redusert på grunn av interessefellesskapet med TAT Ltd, jf. skatteloven § 13-1.

Kjernes spørsmålet er, slik lagmannsretten ser det, om det er sannsynlig at en royalty på 6 prosent av omsetningen av produkter basert på de lisensierte teknologirettighetene er et vederlag i den størrelsesorden uavhengige parter ville inngått avtale om, eller om det er avtalt et for lavt vederlag på grunn av interessefellesskapet mellom de to selskapene.

Når det er spørsmål om å inngå en lisensavtale mellom uavhengige parter, må det antas at normalsituasjonen vil være at technologieieren ønsker et høyest mulig vederlag med sikte på å få kompensasjon for det som er investert i utviklingen av teknologien og i tillegg få en fortjeneste, mens en potensiell lisenstaker derimot må antas å ha fokus på hvilket ekstra overskudd lisensiering av teknologien vil kunne gi. I det perspektivet reflekterer vederlaget en andel av lisenstakerens forventede overskudd. Det er presumsjon for at en avtale normalt ikke vil komme i stand dersom vederlaget for fremtidig bruk av teknologien blir så høyt at lisenstakeren ikke kan regne med en akseptabel fortjeneste. Videre må det antas at det er teknologiens markedsverdi på avtaletidspunktet som vil være avgjørende for den prisen lisenstakeren kan oppnå, og ikke hvilken verdi denne eventuelt har hatt tidligere.

I saken her er et av hovedspørsmålene om et markedsmessig vederlag forutsetter at prisen må beregnes slik at TAT AS får kompensasjon for sine historiske kostnader.

Kjøpet av teknologirettighetene i 1999 var basert på stor fremtidsoptimisme. Kort tid etter oppkjøpet kom det et krakk i IT-markedet, en utvikling som også er omtalt som at IT-boblen sprakk. Denne dramatiske utviklingen hadde store konsekvenser for TAT-konsernet som måtte innskrenke virksomheten. Det påfølgende året ble investeringen i teknologirettighetene nedskrevet til null. Lagmannsretten legger til grunn at den regnskapsmessige nedskrivningen ikke innebar at teknologirettighetene var blitt verdiløse, men det fremstår ikke som tvilsomt at markedsverdien da var sterkt redusert sammenholdt med den prisen som var betalt. Dette var bakteppet da avtale skulle inngås i 2002.

Lagmannsrettens vurdering er at det mest sannsynlig vil bero på en rekke omstendigheter om en technologieier i en sammenliknbar situasjon som den som TAT AS var i, ville se seg tjent med å inngå en lisensavtale uten at avskrivninger på historiske kostnader ble hensyntatt ved beregningen av vederlaget. Det fremstår under enhver omstendighet som lite sannsynlig at

uavhengige potensielle lisenstakere ville inngå en avtale der vederlaget for bruk av teknologien ga små utsikter til fortjeneste. Etter lagmannsrettens vurdering er det ikke grunnlag for å oppstille som premiss eller presumsjon at en teknologieier i denne situasjonen ikke ville ha inngått en lisensavtale der vederlaget er beregnet slik som i TP-rapporten.

Det avtalte vederlaget for bruk av teknologien var 6 prosent av omsetningen. På grunnlag av Ericssons beregninger legger lagmannsretten til grunn at TAT Ltd med det betalte en betydelig del av sitt overskudd i royalty til TAT AS - over 50 prosent dersom overskudd basert på omsetning av kategori B-produkter fra og med 2004 holdes utenfor. Under henvisning til TP-rapporten side 45 og WM Marshall Lee, Determining Reasonable Royalty, les Nouvelles, side 126 legger lagmannsretten til grunn at en lisenstaker normalt betaler mellom 25 og 33 prosent av overskuddet i royalty. Selv om prosentandelen nok i praksis kan variere, gir dette normalt etter lagmannsrettens syn en klar indikasjon på at teknologieiere normalt ikke kan regne med et høyere vederlag, og i alle fall ikke et vederlag som langt overstiger dette nivået. Slik forholdene var etter krakket i IT-bransjen, er det vanskelig å tenke seg at TAT AS kunne ha realistiske forventninger om et vederlag langt ut over det som ellers var vanlig ved lisensiering av teknologirettigheter.

Dersom det legges til grunn at uavhengige parter ville ha avtalt et vederlag innenfor normen på mellom 25 og 33 prosent, blir det, anvendt på vår sak, et spørsmål om det er sannsynlig at en potensiell lisenstaker ville ha akseptert å betale et langt høyere vederlag for at TAT AS skulle ha større mulighet til å få kompensasjon for sine investeringskostnader.

Ericsson har fremholdt at statens anførsel om at vederlaget må være så høyt at TAT AS kompenseres for ervervskostnadene, i realiteten innebærer at TAT Ltd gjøres til en medinvestor, men uten å bli deleier av kategori A-teknologien. Dette innebærer, er det anført, at nemnda de facto har satt partenes avtalemodell til side. Lagmannsretten finner det ikke nødvendig å ta noen endelig stilling til denne anførselen, men bemerker at resonnementet synes å ha en del for seg. Dette gjelder ikke minst når det anførte sees i sammenheng med at Skatteklagenemnda i sin beregning har lagt til grunn de resultatene TAT Ltd faktisk oppnådde.

Partene har avtalt en fast royaltysats basert på estimater om fremtidig omsetning. Det gir en dynamisk prismekanisme ved at teknologieiers inntekter vil variere med omsetningsvolumet. Nemndas prismodell er ikke basert på en fast royaltysats, men på de resultatene TAT Ltd faktisk oppnådde. På grunnlag av det som er fremkommet med henvisninger til litteratur, antar lagmannsretten at det er ganske vanlig at vederlaget i lisensavtaler fastsettes til en prosentsats av lisenstakers omsetning med forankring i prognoser for fremtidig omsetning. Satsens størrelse og om den skal ligge fast eller variere etter nærmere angitte kriterier kan antakelig variere, men som avtalemodell er det grunn til å anta at den som er skissert er minst like vanlig blant uavhengige parter som en modell der vederlaget skal beregnes på grunnlag av lisenstakers faktisk oppnådde resultater.

Det er ikke kommet frem noe i saken som tilsier at en prismodell der lisenstaker skal betale en prosentvis andel av omsetningen som vederlag er mindre egnet til å fastsette en reell markedspris enn den prismodell Skatteklagenemnda har anvendt. For begge modeller er det knyttet usikkerhet til den fremtidige utviklingen, og det er ikke gitt at den ene modellen generelt favoriserer en side mer enn den andre.

Staten har alternativt anført at lisensvederlaget ikke er markedsmessig fordi avtalen ville ha blitt reforhandlet og vederlaget for bruk av teknologien ha blitt oppjustert i 2004 dersom avtalen var blitt inngått mellom uavhengige parter. Når det ikke skjedde er det anført at vederlaget for bruk av teknologien ikke er i tråd med armlengdeprinsippet og at inntektene til TAT AS er blitt redusert som følge av interessefellesskapet.

Slik lagmannsretten har forstått det, har anførselen om reforhandling av avtalevilkårene to hovedelementer. For det første at parter i et avtaleforhold som også er i et interessefellesskap, må foreta en løpende vurdering av om den prisen som er avtalt er markedsmessig selv om den i utgangspunktet skulle være det, og at vurderingen i forhold til skattelovens regler om internprising kan endres over tid avhengig av hvilke økonomiske resultater avtalen gir for de respektive partene. Det andre hovedelementet er at lisensavtalen er oppsigelig med 90 dagers varsel, og at det ville ha gitt TAT AS som eier av all teknologi en overlegen forhandlingsposisjon. Disse to elementene kan også sees som selvstendige anførsler.

Lagmannsretten stiller seg tvilende til om det er riktig lovforståelse at en avtalt royalty for bruk av teknologi i et løpende avtaleforhold mellom parter som har et interessefellesskap, må undergis en fortløpende vurdering avhengig av hvilke økonomiske resultater avtalen fører til for de respektive partene. Det klare utgangspunktet er at det er forholdene på avtaletidspunktet som skal legges til grunn ved vurderingen av om avtalt pris er markedsmessig, jf. foran. Konsekvensen av en slik regel som staten anfører, vil være at etterpåklokskap kan bli avgjørende for den skattemessige vurderingen og vil kunne innebære en ikke ubetydelig usikkerhet knyttet til skattemyndighetenes vurdering av internprising i løpende avtaleforhold. Dommen i Rt-2003-1324, Statpipe, gir etter lagmannsrettens vurdering ikke grunnlag for en annen konklusjon. Saken gjaldt sokkelbeskatning og forholdene lå i flere henseender annerledes enn i vår sak, herunder de sterke offentlige interessene som gjorde seg gjeldende og forutsetning om skatteinntekter som var kjent. Generelle markedsvilkår var heller ikke tilgjengelige i noen større utstrekning slik at det ikke var noe grunnlag for å sammenlikne prisen i den aktuelle transaksjonen med prisene i ukontrollerte transaksjoner.

Uansett hva som følger av skattelovens regler, utelukker ikke det at partene i et løpende avtaleforhold kan reforhandle avtalevilkår dersom de blir enige om det. Spørsmålet i saken her er om det er sannsynlig at partene ville ha reforhandlet avtalen i 2004 dersom de ikke hadde vært i et interessefellesskap.

Staten har anført at TAT AS som eier av all teknologien ville hatt en sterk forhandlingsposisjon, og at en uavhengig lisenstaker ville ha akseptert en oppjustering av vederlaget da alternativet ellers kunne bli at TAT AS ville si opp avtalen. Det er i den sammenheng også fremholdt at utviklingen viste at avtalen var ubalansert i klar disfavør av TAT AS. Mens TAT Ltd i 2004 begynte å få gode inntekter av omsetningen, var resultatene fortsatt negative for TAT AS.

Lagmannsretten har foran konkludert med at TAT Ltd var eier av kategori B-teknologien, det vil si den teknologien som ble utviklet med forankring i den nye MPEG4-standard. Det kan derfor ikke legges til grunn som en forutsetning at TAT AS ville hatt en overlegen forhandlingsposisjon i kraft av å være teknologieier. Et initiativ fra TAT AS om å reforhandle avtalen under trussel om oppsigelse ville etter lagmannsrettens vurdering ikke ha hatt den samme forhandlingstyngden som om selskapet hadde eid all teknologien.

Spørsmålet blir videre om, og eventuelt i hvilken utstrekning, en trussel om oppsigelse ville ha økt forhandlingsviljen til en uavhengig lisenstaker. I 2004 var den faktiske situasjonen at TAT AS i hovedsak hadde avvirket selskapets egne forsknings- og utviklingsaktiviteter. Når det legges til grunn at lisensavtalen gjaldt kategori A-teknologien som etter hvert ville få konkurranse av den nye teknologien, fremstår det som tvilsomt om TAT AS ville sett seg tjent med å si opp lisensavtalen dersom lisenstakeren ikke ville godta en oppjustering av vederlaget. Det er presumsjon for at også en uavhengig lisenstaker ville ha tatt disse forholdene i betraktning dersom teknologieieren fremmet et krav om reforhandling av prisen. Fremfor å godta å skulle betale et langt høyere vederlag, er det ikke usannsynlig at lisenstakeren ville akseptert risikoen for at trusselen ikke ble realisert.

Lagmannsrettens vurdering er at det uansett må anses som mindre sannsynlig at en uavhengig lisenstaker ville ha akseptert å reforhandle avtalen og godta å betale et høyre vederlag allerede i 2004. Etter flere år med svake resultater var det først i dette året at utviklingen snudde og resultatene ble bedre, og lisenstakeren betalte allerede en høy andel av sitt overskudd i royalty. En uavhengig avtalepart ville etter lagmannsrettens vurdering ikke ha inngått i forhandlinger om å øke vederlaget før tiden hadde vist at den positive økonomiske utviklingen over tid var stabil. Selv da er det langt fra gitt at vilkårene ville ha blitt reforhandlet, fordi hovedtyngden av lisenstakers inntekter etter hvert kom fra omsetning av kategori B-produkter.

På denne bakgrunn er lagmannsrettens vurdering at det er mye som taler for at vilkårene i skatteloven § 13-1 for skjønnsmessig fastsetting av det vederlag TAT Ltd skulle betale for å lisensiere teknologi eid av TAT AS, ikke er oppfylt. I og med at lagmannsretten for dette spørsmålet har begrenset vurderingen til noen mer overordnede synspunkter, er det ikke grunnlag for å fastsette hvordan løsningen skal være ved den nye ligningen.

Da den delen av Skatteklagenemndas vedtak som gjelder den skjønnsmessige fastsettelsen av royalty for årene 2004, 2005, 2006 og 2007 uansett må oppheves fordi det er basert på uriktige forutsetninger om eierskapet til teknologirettighetene, finner lagmannsretten ikke grunn til å gå inn på spørsmål som gjelder selve skjønnsutøvelsen.

### **6.5 Tilleggsskatt**

Når Skatteklagenemndas vedtak oppheves for så vidt gjelder tilordning til TAT AS av vederlaget fra salget til Ericsson i 2007 og den skjønnsmessige forhøyelsen av inntekten fra lisensavtalen med TAT Ltd, må også vedtaket om ileggelse av tilleggsskatt oppheves.

### **6.6 Sakskostnader**

Anken fra Ericsson har ført frem. Ericsson har vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på erstatning for sine sakskostnader. Lagmannsretten kan ikke se at det er grunnlag for helt eller delvis å anvende unntaksbestemmelsen i § 20-2 tredje ledd.

Advokat Goller og advokat Bullen har fremlagt en felles omkostningsoppgave. I pkt. 1 er det fremsatt krav om dekning av omkostningene for tingretten med 6 093 117,78 kroner. I pkt. 2 er det fremsatt et samlet krav på 3 515 833 kroner for ankesaken. Kravet fordeler seg på følgende

poster: 3 441 359,50 er honorar til prosessfullmektigene og 74 473,50 kroner er utgifter til tolk, til sakkyndig vitne og vitner fra utlandet, utarbeidelse og kopiering av faktisk og juridisk utdrag. Beløpene er uten merverdiavgift. I tillegg kommer utgifter til rettsgebyr med 20 640 kroner.

I pkt. 3 er det videre fremmet et separat krav uavhengig av utfallet av saken for øvrig. Det kreves her 2 218 903,50 kroner i honorar for arbeid med tilleggsskatt frem til staten frafalt krav om tilleggsskatt på salgsgjevinst 12. september 2016. Lagmannsretten forstår det slik at dette er et krav som fremmes for det tilfellet at anken ikke ville ha ført frem og går derfor ikke nærmere inn på det.

Honorarkravet for arbeidet med sakens behandling i lagmannsretten er basert på følgende tidsbruk: 73,25 timer frem til inngitt anke, 490,25 timer frem til hovedforhandlingen og 328,25 timer til hovedforhandlingen inkludert forberedelse mellom rettsdagene og kvelds- og helgearbeid.

Advokat Søyvik fremholdt i sin kommentar til omkostningskravet at tidsbruken fremstår som høy både for tingretten og lagmannsretten, men har ikke reist innvendinger mot timesatsen.

Lagmannsretten bemerker at saken er omfattende og reiser mange spørsmål, både av faktisk og juridisk karakter. Det faktiske utdraget i saken er på nesten 3 100 sider, det juridiske på bortimot 1900 sider. Endringsvedtakene fra henholdsvis skattekontoret og Skatteklagenemnda er også omfattende. Saken har dessuten endret noe karakter underveis i prosessen, dels ved at staten har endret argumentasjon på en del punkter og dels ved at krav om tilleggsskatt for store beløp er blitt frafalt; det siste frafallet skjedde relativt kort tid før ankeforhandlingen.

På denne bakgrunn er lagmannsrettens vurdering at kravet dekker arbeid som har vært nødvendig og legges til grunn ved omkostningsavgjørelsen.

Lagmannsrettens resultat er i utgangspunktet også styrende for omkostningsavgjørelsen for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Kravet på 6 093 117,78 fordeler seg med 6 001 325 kroner på honorar til prosessfullmektigene og 91 792,78 kroner på utgifter, hovedsakelig til utarbeidelse og kopiering av faktisk og juridisk utdrag, utgifter til vitner og honorar til tolk.

Under henvisning til foranstående bemerkninger til og vurdering av omkostningskravet for lagmannsretten, legger lagmannsretten omkostningsoppgaven til grunn ved omkostningsavgjørelsen.

Samlet fastsettes omkostningene for tingretten og lagmannsretten avrundet til 9 629 590 kroner.

Dommen er enstemmig.

### *Domsslutning*

*1. Ligningen av Ericsson Television AS for inntektsårene 2004-2007 oppheves for så vidt gjelder:*

- a. Tilordningen til Ericsson Television AS av vederlag for teknologi overdratt i avtale inngått mellom Ericsson Television Ltd og Ericsson AB 20. desember 2007.
  - b. Oppjusteringen av skattepliktig royaltyvederlag som Ericsson Television Ltd betalte til Ericsson Television AS for lisensiering av teknologi i inntektsårene 2004-2007.
  - c. Ileggelsen av tilleggsatt.
2. I sakskostnader for tingretten og lagmannsretten betaler staten v/Skatt øst til Ericsson Television AS 9 629 590 - nimmillionersekshundreogtjuenitusenfemhundreogtjue - kroner.

Oppfyllelsesfristen er to uker fra dommens forkynnelse.

## SkN 16-146 Fradrag for tap på fordring

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-2.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 15. desember 2016, **sak nr.:** LB-2015-195644

**Dommere:** Lagdommer Fredrik Charlo Borchsenius, lagdommer Kine Elisabeth Steinsvik og ekstraordinær lagdommer Anne Austbø. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-204913 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-195644 (15-195644ASD-BORG/02).

**Parter:** Sepas AS (advokat Harald Hauge og advokat Niels Kristian Axelsen) mot Skatt Øst (advokat Jon Vinje).

**Sammendrag:** Saken gjelder gyldigheten av Skatt østs endringsvedtak av 27. juni 2014 der Sepas AS' krav om fradrag for tap på fordring i ligningsåret 2011 ikke ble tatt til følge. Tap på enkle fordringer er ikke fradragsberettiget «utenfor virksomhet», jf. skatteloven § 6-2 første ledd, jf. § 9-4 første ledd, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Tvistespørsmålet i saken er om fordringen er fradragsberettiget som følge av at Sepas AS driver virksomhet i skattelovens forstand og om fordringen i tilfellet må anses oppstått i selskapets virksomhet. Lagmannsretten la til grunn at Sepas AS ikke oppfylte virksomhetskravet, og det var dermed ikke grunnlag for å gi fradrag for Sepas' tap. Anken ble forkastet.

Saken gjelder gyldigheten av Skatt østs endringsvedtak av 27. juni 2014 der Sepas AS' krav om fradrag for tap på fordring i ligningsåret 2011 ikke ble tatt til følge.

Tap på enkle fordringer er ikke fradragsberettiget «utenfor virksomhet», jf. skatteloven § 6-2 første ledd, jf. § 9-4 første ledd, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Tvistespørsmålet i saken er om fordringen er fradragsberettiget som følge av at Sepas AS driver virksomhet i skattelovens forstand og om fordringen i tilfellet må anses oppstått i selskapets virksomhet.

### I Sakens bakgrunn

Sepas AS ble stiftet i 1993. Selskapet er eid av investeringselskapene Canica AS og Periveco AS med 50 prosent hver. Periveco AS eies av Per Werner Madsen og hans familie gjennom flere selskaper. Canica AS eies av Stein Erik Hagen med familie.

Sepas AS er registrert i Enhetsregisteret med næring «butikkhandel med tekstiler og utstyrsvare og spesielle holdingsselskaper». Selskapets vedtektsfestede formål er «produksjon, handel og konsulentvirksomhet, samt kjøp, salg og forvaltning av aksjer, eiendommer og næringsvirksomhet av enhver art».

Bakgrunnen for stiftelsen av Sepas AS var et ønske om å kjøpe Lørenskog Industribygg med omkringliggende eiendommer i nærheten av Metrosentret i Lørenskog. Madsen eide dagligvarebutikken Maxi Skårer AS som lå her, og eierne så mulighet for å utvikle Lørenskog Næringsbygg som en sterk og livskraftig handelsdestinasjon. Utviklingsprosjektet ble solgt til Steen & Strøm ASA i 1995.

Sepas AS er morselskap i et konsern bestående av flere heleide selskaper. Ved utgangen av ligningsåret 2011 hadde Sepas AS fire heleide datterselskaper; Princess-Gruppen AS, Maxi Invest AS, Sepas Service AS, og Heimtex AS. Et femte heleid datterselskap, Bomax AS, ble i løpet av høsten 2011 overtatt av Princess-Gruppen AS. Selskapet Ski Mat AS ble også solgt ut av konsernet i 2010. Datterselskapet Maxi Invest AS hadde i 2011 tre heleide datterselskaper; Maxi Café AS, Butikkutvikling AS og Strømsø Senter AS.

Sepas-konsernets virksomhet består i dag hovedsakelig av virksomheten i Princess-Gruppen AS, som er en landsomfattende kjede innen hjemmetekstil med rundt 140 butikker i Norge. Sepas har vært eier av Princess-Gruppen AS siden 1999. Videre har Maxi Invest AS bygget opp Maxi Stormarked i Drammen, og driver utvikling og utleie av kjøpesenteret Strømsø Senter. Heimtex AS og Bomax AS er tomme selskaper, mens Sepas Service AS yter regnskaps- og økonomitjenester mv. til konsernets selskaper med unntak av Princess-Gruppen AS.

Per Werner Madsen (Madsen) er styreleder i samtlige selskaper med unntak av Princess-Gruppen AS, der hans datter, Hanne Madsen, er styreleder og Per Werner Madsen styremedlem. Hanne Madsen er styremedlem i de øvrige selskapene. I 2011 var hun også registrert som daglig leder i Sepas AS.

Av årsregnskapet for 2011 fremgår det at Sepas AS ikke hadde driftsinntekter i 2010 og 2011, men betydelige finansinntekter i 2011 i form av salg av aksjer i datterselskap og konsernbidrag. Selskapet hadde ingen ansatte og ingen lønnsforpliktelser eller utgifter til styregodtgjørelse. Av note 2 til årsregnskapet fremgår det at lønn til daglig leder ikke er belastet Sepas AS, men at godtgjørelse til daglig leder er fordelt på de ulike konsernselskapene i henhold til vedtatt fordelingsnøkkel. Tilsvarende fremgår av årsregnskapet for 2010.

Ved selvangivelsen for 2011 krevde Sepas AS fradrag for tap på fordring med 46 231 000 kroner. Tapet hadde oppstått i forbindelse med et lån til datterselskapet Bomax AS. Lånet skulle finansiere kjøp av aksjer i det svenske børsnoterte selskapet Hemtex AB. I vedlegget til selskapets selvangivelse ble det opplyst at Sepas AS ønsket ekspansjon av Princess-kjeden i Sverige og at eierne så muligheter for eiendomsinvesteringer, rasjonaliseringsgevinster og synergieffekter ved etablering av butikker i Sverige, eller gjennom integrasjon med en tilsvarende kjede i hjemmetekstilmarkedet i Sverige, Hemtex AB. I vedlegget het det:

Hemtex AB (Hemtex) er en virksomhet som på alle måter tilsvarer virksomheten til Princess, slik at Hemtex var en meget godt egnet samarbeidspartner i en satsning i Sverige gjennom full



integrasjon. Et vesentlig hinder for et samarbeid med Hemtex var eliminert ved at Hemtex hadde trukket seg ut av Norge.

Således vurderte styret og administrasjonen det som mest hensiktsmessig å etablere seg i Sverige gjennom eksisterende virksomhet istedenfor å gjøre dette ved å etablere egne butikker.

Strategien som ble valgt var således å kjøpe opp aksjer i Hemtex for å bli en betydelig aksjonær som ville få innflytelse i selskapet og der i gjennom starte en prosess som skulle føre til en full integrering av de to selskapene (Princess og Hemtex).

I den innledende fasen hvor man kjøpte seg opp i Hemtex var det viktig å ikke fronte Princess som aktør da det ville kunne skape en helt annen oppmerksomhet og vanskeliggjøre prosessen. Dette skyldes også at Hemtex to år tidligere hadde gjort fremstøt for å kjøpe opp Princess. ABG Sundal Cillier ble derfor engasjert for å realisere oppkjøpet.

Investeringen i Hemtex- aksjer ble derfor gjort gjennom Bomax AS som var et 100% eiet datterselskap av Sepas og søsterselskap til Princess. Bomax var et selskap uten virksomhet og hele finanseringen av deres kjøp av Hemtex-aksjer ble finansiert gjennom lån og egenkapitalinnskudd fra Sepas.

Om motivet for oppkjøpet ble det opplyst at eierne blant annet så mulighet for å engasjere seg i eiendomsprosjekter som en direkte følge av en eventuell integrasjon. Blant annet ble det trukket frem at en samordning av lager- og logistikkfunksjonen ved en sammenslåing ville åpne for eiendomsutvikling av Princess' eiendom i Norge som ligger i et attraktivt handelsområde i Ski.

Per 29. september 2011 hadde Bomax AS kjøpt aksjer i Hemtex AB for 147 751 113 kroner, tilsvarende 13,31 prosent av aksjene i selskapet. Oppkjøpsplanene strandet imidlertid etter hvert da det ble kjent at Hakon Invest AB, som står bak svenske ICA, hadde ervervet mer enn 50 prosent av aksjene i Hemtex AB. Sepas AS' aksjeportefølje i Hemtex AB falt kraftig i verdi i løpet av oppkjøpsperioden, og samlet verditap per 29. september 2011 er oppgitt til 115 429 464 kroner.

Bomax AS hadde ingen muligheter for å tilbakebetale lånet til Sepas AS, og 60 000 000 kroner av fordringen ble på denne bakgrunn konvertert til aksjekapital i Bomax AS i september 2011. Virkelig verdi på mottatte aksjer ved konverteringen utgjorde 13 769 999 kroner. Aksjene er senere solgt.

Det er uomtvistet mellom partene at det realiserste tapet på Sepas AS' fordring utgjorde 46 231 000 kroner. Sepas AS fradragsførte tapet i selvangivelsen for 2011 som tap på fordring i næring.

Skatt øst sendte varsel om endring av ligningen for 2011 ved brev 10. desember 2012. Den varslede endringen besto i at skattekontoret vurderte å tilbakeføre det fradragsførte tapet på fordringen ved å øke selskapets inntekt med 46 231 000 kroner. Det fremgikk av varselet at skattekontoret var i tvil om Sepas AS drev virksomhet i skattemessig forstand i 2011, og om det i tilfellet var tilstrekkelig tilknytning mellom den aktuelle fordringen og selskapets virksomhet.

Sepas AS ga tilsvar til forhåndsvarselet 21. januar 2013. I tilsvaret ble det blant annet redegjort nærmere for virksomheten som utøves i Sepas AS og for investeringen i Hemtex AB. Ved brev 14. juni og 27. august 2013 ba Skatt øst om utfyllende opplysninger om aktiviteten i Sepas AS. Sepas AS besvarte henvendelsene ved brev av henholdsvis 1. juli og 5. september 2013. Det ble også avholdt et møte hos Skatt øst den 11. september 2013. Sepas AS var representert ved styreleder Per Werner Madsen, samt selskapets revisor Jan Hovdan og advokat Torill Hasle Aamelfot. Selskapet redegjorde i møtet for selskapsstrukturen i konsernet og nærmere om virksomheten til nøkkelpersonene i Sepas AS.

Utkast til innstilling til vedtak ble sendt Sepas AS ved brev 4. mars 2014. Selskapet innga merknader til innstillingen ved brev av 29. mai 2014.

Skatt øst traff vedtak i saken 27. juni 2014. Skattekontoret la til grunn at tapet på fordringen ikke var fradragsberettiget og selskapets alminnelige inntekt ble økt tilsvarende fradraget. Skattekontoret la til grunn at Sepas AS ikke driver virksomhet i skattelovens forstand og at vilkårene for fradragsrett etter skatteloven § 6-2 annet ledd dermed ikke var oppfylt. Under forutsetning av at Sepas AS ble ansett for å drive virksomhet, ble heller ikke tilknytningskravet i bestemmelsen ansett oppfylt.

Vedtaket ble først påklaget, men Sepas AS trakk etter hvert klagen og tok ut stevning for Oslo tingrett med krav om at ligningen for 2011 skulle oppheves og at det ved ny ligning skal legges til grunn at det skal gis fradrag for tap på kr 46.231.000. Staten tok til motmæle og påsto seg frifunnet.

Oslo tingrett avsa 28. september 2015 dom med slik slutning:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Sepas AS erstatter Staten v/Skatt øst sine sakskostnader med 373 750 - trehundreogstittiretusensyhunderogfemti - kroner, innen 14 - fjorten - dager fra dommens forkynnelse.

Sepas AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 22. - 25. november 2016 i Borgarting lagmannsretts hus. Styreleder Per Werner Madsen møtte på vegne av Sepas AS og avga forklaring. Staten v/Skatt øst var representert ved skattejuristene Anette Schlichting og Veslemøy Grong. Det ble avhørt fire vitner, hvorav ett sakkyndig vitne, professor Thor Johnsen. Om bevisførselen for øvrig vises til rettsboken.

## II Partenes anførsler

### **Ankende part, Sepas AS, har i hovedtrekk anført:**

Skatt øst endringsvedtak er ugyldig. Vilkårene for fradragsrett i skatteloven § 6-2 første ledd, jf. § 9-2 første ledd bokstav d, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1 er oppfylt, og selskapets fradragsføring skulle ha vært lagt til grunn ved ligningen.

Sepas AS driver virksomhet i skattelovens forstand, og fordringen oppsto i virksomheten. Virksomhetsbegrepet tolkes på samme måte som i skatteloven § 6-2 annet ledd, og terskelen for når virksomhetskravet er oppfylt er lav. Det skal foretas en konkret helhetsvurdering, der det

sentrale i henhold til forarbeidene er om det drives aktivitet av et visst omfang og en viss varighet, om virksomheten drives for skattyters regning og risiko, samt at aktiviteten har økonomisk karakter og må være egnet til å gi overskudd. Varighetskravet og vilkåret om at virksomheten må være egnet til å gi overskudd reiser ikke problemer. Vurderingen må skje med utgangspunkt i tapstidspunktet.

Ved den konkrete virksomhetsvurderingen vil en rekke momenter være relevante, herunder lengden på aktivitetene, størrelsen på oppnådd gevinst og hvordan skattyter har organisert seg. Uformell aktivitet er også relevant. Aktiviteten kan også være utøvet av hjelpere.

Kjernen i saken er virksomhetsbegrepets avgrensning mot passiv kapitalforvaltning, som antas å falle utenfor virksomhetsbegrepet. Det er lagt til grunn i rettspraksis og teori at det foreligger virksomhet hvis omfanget av aktiviteten går ut over det som kan kalles «naturlig aktivitet for å få en rimelig avkastning». Eksempelvis vil typisk «trading» være virksomhet i skattelovens forstand.

Nyere rettspraksis gir solid grunnlag for at også ulike former for investerings- og utviklingsvirksomhet, kan være virksomhet, jf. bl.a. Solér-dommen. Sepas AS' forretningsmodell med aktivt eierskap faller inn i denne kategorien. Andre eksempler er «Venturevirksomhet» og «Private Equity». Investerings- og utviklingsvirksomhet skiller seg fra passiv kapitalforvaltningen ved at investorene skaper aksjeverdier gjennom egen aktivitet i eiertiden.

Sepas AS har drevet slikt aktivt eierskap siden stiftelsen i 1993, og har gjennom virksomheten skapt betydelig verdier. Kjernen i forretningsmodellen i Sepas AS har vært å foreta jevnlig oppkjøp og/eller etablere datterselskaper som er utviklet, driftet og solgt med betydelig gevinst. Verdier som er skapt er helt uforenelig med passiv kapitalforvaltning. Det er også gjennomført betydelig aktivitet gjennom å identifisere mulige investeringsobjekter med sikte på oppkjøp og påfølgende utvikling. En rekke prosjekter har det ikke blitt noe av, som prosjektet i saken her som gjaldt et mislykket oppkjøpsforsøk i et børsnotert selskap.

Investeringene har vært forvaltet gjennom omfattende arbeid av Per Werner og Hanne Madsen. Det er uten betydning at de to ikke har hatt formelle ansettelsesforhold i Sepas AS eller mottatt lønn fra selskapet. De samlede aktivitetene som er utført i Sepas AS gjør det klart at selskapet driver virksomhet i skattelovens forstand. Solér-dommen står sentralt og underbygger at Sepas AS må anses for å drive virksomhet. Aktivitetene er også i noen grad sammenlignbar med aktivitetene som var utøvet i Herkules-dommen av 12. november 2015. Det var i den saken uomtvistet at forvalter/komplementar drev virksomhet i skattemessig forstand. Det vises også til Borgarting lagmannsretts dommer av 9. november 2015 (Zymtech Holding), 25. april 2016 (Thinggaard) og 26. september 2016 (Rais International).

Skatt øst har erkjent at en rekke utførte aktiviteter er relevante ved vurderingen av om Sepas AS driver virksomhet, herunder oppkjøp og salg av selskaper, identifisering av oppkjøpskandidater og overordnet arbeid forut for kjøp, prosesser rundt kjøp og salg av aksjer, overordnet styring og strategi for konsernet, finansiering av nye oppkjøp, arbeid med ikke-realiserte prosjekter. De aktivitetene som Skatt øst har akseptert tilordnet Sepas AS er i seg selv tilstrekkelige til å konkludere med at Sepas AS driver virksomhet. Det dreier seg om omfattende aktiviteter over lang tid og med stor kapitalinnsats, stor risiko og betydelige gevinster.

Det aktive eierskapet overfor datterselskapene skal også regnes med. Forretningsmodellen og Per Werner Madsens arbeidsmetodikk med finansielle, strukturelle og operative grep, er den samme som benyttes av aktive eierfond. Kjerneaktiviteten ved det aktive eierskapet skal regnes med ved vurderingen av om Sepas AS driver virksomhet. Den aktive eierutøvelsen er ikke forenelig med passiv kapitalforvaltning, og kan ikke skilles fra den aktiviteten som Skatt øst har erkjent utøves av Sepas AS.

Også momentene trukket frem i Tronviken-dommen, Rt-2013-421, tilsier at Sepas AS driver virksomhet. Grunninvesteringen tilhørte Sepas AS og ble benyttet til å igangsette utviklingsaktivitet med fortjeneste for øyet. Den reelle interessen ligger hos Sepas AS som får verdiene som skapes, og som må dekke eventuelle tap. Utviklingsaktivitetene drives således for Sepas AS' regning og risiko. Størrelsen på investeringen tilsier her i seg selv at Sepas AS driver virksomhet. Dette momentet er vektlagt i Tronviken-dommen. Også avkastningen som har vært formidabel trekker i samme retning.

Også kravet til tilknytning mellom tapet og selskapets virksomhet er oppfylt. Det foreligger ikke avklarende avgjørelser fra Høyesterett vedrørende vilkårets anvendelse på investeringsvirksomhet. Solér-dommen kunne ha gitt avklaring, men i den saken bestred skattemyndighetene ikke at tilknytningskravet var oppfylt.

Det rettslige utgangspunktet ved vurderingen er om fordringen har en «særlig og nær tilknytning til kreditors egen virksomhet». Dette vilkåret er oppfylt ved at Sepas AS ytet lånet til Bomax AS som ledd i sin ordinære virksomhet. Den tradisjonelle avgrensningen mot mer løsrevet kapitalplassering passer ikke når virksomheten selv er investeringsvirksomhet.

Lånet ble gitt for at Bomax AS skulle finansiere oppkjøpet av aksjer i Hemtex AB, som var et strategisk oppkjøp for Sepas AS. Lånet var følgelig en direkte og nødvendig følge av virksomheten og hovedformålet var å fremme Sepas AS' utviklingsvirksomhet. Lånet var således et helt ordinært utslag av investeringsvirksomheten. Oppkjøpet i Hemtex ville dessuten gi synergier som ville øke verdiene i Sepas AS' øvrige aksjeinvesteringer. At Sepas AS valgte å benytte et mellomliggende holdingselskap utelukker ikke tilknytning. Vilkåret må ta opp i seg utviklingen i næringslivet, noe som er lagt til grunn i nyere rettspraksis.

Bomax As må også ses som Sepas AS' forlengede arm og således under synsvinkelen vertikal integrasjon hvor samme virksomhet drives i mor- og datterselskap.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Ligningen av Sepas AS for 2011 oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at det skal gis fradrag for tap på NOK 46 231 000.
2. Den ankende part tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

**Ankemothparten, staten ved Skatt øst, har i hovedtrekk anført:**

Vedtaket er gyldig, og Skatt øst har korrekt lagt til grunn at tapet på fordringen ikke var fradragsberettiget. Sepas AS driver ikke virksomhet i skattelovens forstand, og tapet oppfyller under enhver omstendighet ikke tilknytningsvilkåret.

Skattelovens utgangspunkt er at gevinst på enkle fordringer ikke er skattepliktig og tilsvarende tap er ikke fradragsberettiget. Bakgrunnen for dette er at det sjelden realiseres gevinster på slike fordringer, og det er ikke grunn til å belaste skatteprovenyet med tapsfradrag, jf. Ot.prp.nr.35 (1990-1991) side 294. Det foreligger likevel rett til tapsfradrag dersom fordringen er oppstått i næring. Typiske eksempler er tap på kundefordringer eller i utlånsvirksomhet der virksomheten består i å låne ut penger.

Gevinst på aksjer er unntatt fra skatteplikt, og tap er ikke fradragsberettiget, jf. skatteloven § 2-38. Her gjelder det ikke noe unntak for «aksjer i næring». Bomax AS fikk følgelig ikke fradrag for tapet på aksjene selskapet kjøpte i Hemtex AB. Tapet ville heller ikke ha vært fradragsberettiget om Sepas AS realiserte aksjene i Bomax AS eller likviderte dette selskapet. Det ville heller ikke ha foreligget fradragsrett dersom Sepas AS hadde finansiert opp Bomax AS med egenkapital, dersom Sepas AS hadde stått for oppkjøpet selv, eller dersom all virksomhet i konsernet hadde ligget i Sepas AS. Tapet på fordringen oppsto utelukkende fordi Bomax AS hadde svært lav egenkapital, og måtte oppta lån for å gjennomføre oppkjøpet.

Sepas AS er et tradisjonelt holdingselskap for familiene Madsen og Hagen. Selskapet har investert i to industrielle selskaper som driver virksomhet innen hjemmetekstil og drift av kjøpesentre. Selskapet har ingen ansatte, driftsinntekter eller egne eiendeler ut over finansaktiva. Det å eie aksjer er ikke i seg selv virksomhet. Det er uomtvistet at Sepas AS ikke driver trading. Sepas AS driver heller ikke virksomhet av samme karakter som datterselskapene. Aktivitetene i Sepas AS kan endelig ikke sammenlignes med «venturevirksomhet» eller annen form for utviklingsvirksomhet.

Staten bestrider ikke at Per Werner Madsen har utført et betydelig arbeid og er den drivende kraften i konsernet. Det avgjørende i saken er imidlertid at de aktivitetene Madsen utfører, ikke kan tilordnes Sepas AS ved vurderingen om dette selskapet driver virksomhet i skattelovens forstand. Aktivitetene er i all hovedsak utøvet i datterselskapenes interesse og hører hjemme der, ikke i holdingselskapet.

Det er grunnleggende i skatteretten at hvert skattesubjekt skal vurderes for seg. Dette gjelder også selskaper i konsernforhold. Et aksjeselskaps virksomhet regnes heller ikke som aksjonærens virksomhet. Tilsvarende regnes ikke virksomhet som drives i et datterselskap som morselskapets virksomhet. Det er ikke rom for «integreerte betraktninger», slik Sepas AS synes å legge til grunn.

Per Werner og Hanne Madsens formelle roller i selskapene gir ikke holdepunkter for å henføre de ulike aktivitetene til bestemte selskaper i konsernet. De to har hatt samme roller i alle selskapene, og det foreligger ikke avtaler som gir holdepunkter for at Sepas AS har ytet tjenester til noen av de øvrige selskapene. Det må da foretas en konkret vurdering av hvilket skattesubjekt de enkelte aktivitetene er utøvet på vegne av, og det sentrale vil være hvilket selskap en konkret handling/aktivitet direkte kommer til gode. Det må foreligge et grunnlag for å si at det er handlet på vegne av nettopp dette skattesubjektet.

Solér-dommen gir ikke konkrete holdepunkter for hvilke av selskapene i konsernet aktivitetene Per Werner Madsen har utført, skal tilordnes. Dommen innebærer ikke mer enn at en aksjonærs aktivitet opp mot selskapet etter en konkret vurdering kan anses som aksjonærens personlige

virksomhet. Etter statens syn må et slikt unntak fra utgangspunktet om at aktivitet til beste for selskapet skal tilordnes selskapet tolkes snevert. Dommen kan ikke tas til inntekt for noen valgfrihet med hensyn til hvilket selskap i et konsern aktiviteter skal tilordnes. Det foreligger heller ingen valgfrihet hos eierne.

Det foreligger ikke andre holdepunkter i form av avtaler eller annen dokumentasjon for at aktiviteter ut over rene eieraktiviteter skal henføres til Sepas AS. Saken skiller seg således fra Huseby-dommen og Tronviken-dommen, der det forelå kontraktmessig grunnlag for arbeid på vegne av skatteyderen. De aktivitetene som skal henføres til Sepas AS går ikke ut over det som følger av alminnelig eierstyring og overordnet kontroll og oppfyller ikke kravene til virksomhet i skatteloven. At selskapets ledelse har som overordnet oppgave å ivareta aksjeeiernes interesser ved å skape gevinst på kapitalen i selskapet er ikke noe særegent for Sepas AS, og er heller ikke noe argument for at aktiviteter utført i datterselskapet skal tilordnes morselskapet. Aksjelovens system er også at datterselskapene skal sikte mot å skape merverdier for eieren. Heller ikke eierskapet i Sepas Service AS innebærer at Sepas AS driver virksomhet. Det kan heller ikke være slik at et konsern som er drevet på en svært uformell måte skal stå fritt ved vurderingen av hvilket selskap en aktivitet skal anses utført på vegne av ved bedømmelsen av skattemessig fradragsrett. Per Werner Madsens aktiviteter knyttet til vekst i Princess-Gruppen AS, og utvikling av kjøpesenter skal tilordnes datterselskapene. Det er heller ikke dokumentert at Sepas AS har båret kostnader forbundet med aktivitetene, og arbeidet skjer for datterselskapenes regning og risiko.

Under enhver omstendighet foreligger det ikke en særlig og nær tilknytning mellom den virksomhet som måtte anses å ligge i Sepas AS og fordringen. Også ved vurderingen av tilknytningen, må hver investering vurderes for seg.

Det er ikke tilstrekkelig sammenheng mellom virksomheten i Sepas AS og aksjeeierskapet i Bomax AS, og dermed fordringen. Formålet med fordringen var at det heleide datterselskapet skulle finansiere sitt oppkjøp i Hemtex AB. Lånet skulle derfor ikke styrke noen virksomhet i Sepas AS, men tilgodese en bestemt transaksjon i Bomax AS med sikte på å styrke virksomheten i Princess-Gruppen AS. En eventuell utfisjonering av eiendom med sikte på utvikling ville ha blitt gjennomført på samme måte som det er gjort i Maxi-systemet. Aksjene i Bomax AS er ikke eid i næring.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

### **III Lagmannsrettens vurdering**

Lagmannsretten er kommet til samme resultat som tingretten.

#### **Sakens spørsmål og rettslige utgangspunkt**

Spørsmålet i saken er om Sepas AS' tap på fordring realisert ved konvertering til aksjer i datterselskapet Bomax AS er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-2. Tapets størrelse er uomtvistet og utgjør 46 231 000 kroner. Tapet er endelig konstatert. Dersom vilkårene for

fradragsrett er oppfylt, er vedtaket fra Skatt øst av 27. juni 2014 der selskapets fradragsføring av tapet ved ligningen 2011 ble endret, ugyldig.

Skattelovens utgangspunkt er at tap på enkle fordringer ikke er fradragsberettiget «utenfor virksomhet», jf. skatteloven § 6-2 første ledd, jf. § 9-4 første ledd, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Det avgjørende spørsmålet for om tapet er fradragsberettiget er dermed om Sepas AS driver «virksomhet» i skattelovens forstand, og om fordringen i tilfellet må anses oppstått i denne virksomheten. Vilkårene er de samme etter den alminnelige fradragsregelen i skatteloven § 6-2 annet ledd som Skatt øst har vist til i vedtaket.

Skatteloven § 6-2 ble endret fra og med inntektsåret 2012, slik at det ikke lenger er fradragsrett for tap på fordringer mellom nærstående, uavhengig av om skattyter utøver virksomhet, jf. skatteloven § 6-2 tredje ledd. Lovendringen er uten betydning for saken, som gjelder ligningen for inntektsåret 2011.

### **Driver Sepas AS virksomhet i skattelovens forstand?**

Skatteloven inneholder ingen legaldefinisjon av virksomhetsbegrepet. Det er sikker rett at avgjørelsen av om en skattyter utøver virksomhet i lovens forstand, beror på en skjønnsmessig helhetsvurdering. I Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 48 er de sentrale momentene ved vurderingen angitt slik:

Det må være utøvet *aktivitet* av et visst omfang og en viss varighet. Også aktivitet av kortere varighet vil kunne regnes som virksomhet, eksempelvis når forholdene tilsier at aktiviteten er påbegynt med sikte på et mer varig inntektserverv, men skattyteren har måttet avslutte aktiviteten på grunn av uforutsette etterfølgende omstendigheter. Enkeltstående transaksjoner vil i alminnelighet ikke kunne anses som virksomhet. Men forretningsforetak som tilfredsstillende de øvrige kriteriene for virksomhet vil falle inn under begrepet selv om de dreier seg om en mer kortvarig og avgrenset aktivitet.

Aktiviteten må være utøvet for *skattyterens regning og risiko*. Ansvarsforholdet for virksomheten må tas i betraktning ved avgjørelsen av om aktiviteten skal anses som virksomhet. Videre må aktiviteten være utøvet enten av skattyteren selv alene, av skattyteren sammen med andre eller av andre som må likestilles med skattyteren, for eksempel ektefelle eller andre nærstående til skattyteren.

Aktiviteten må ha *økonomisk karakter* og må objektivt sett *være egnet til å gi overskudd*. Aktivitet som ikke gir rimelig mulighet for økonomisk overskudd, faller utenfor virksomhetsbegrepet. Det samme gjelder hobbyer, fritidssysler mv så lenge slike aktiviteter ikke har økonomisk siktemål.

Det er ikke omtvistet at aktiviteten i Sepas AS er av økonomisk karakter og objektivt sett er egnet til å gi overskudd. Det er således kravet til aktivitetens omfang og om aktiviteten er utøvet for Sepas AS' regning og risiko, partene er uenige om.

Virksomhetskravet må også i konsernforhold vurderes for det enkelte selskap, som i skattemessig sammenheng utgjør et eget skattesubjekt, jf. skatteloven § 2-2 første ledd bokstav a. Det er ikke grunnlag for konsernbetraktninger, der virksomhet i ett selskap tillegges betydningen for om et

annet selskap i konsernet driver virksomhet i skattelovens forstand. Aksjeselskapets virksomhet regnes av samme grunn heller ikke som aksjonærens egen virksomhet. En eventuell gevinst ved selskapets virksomhet må aksjonæren hente ut gjennom reglene om utdeling av utbytte mv. i aksjeloven kapittel 8. I Rt-1990-958 (Quatro), som gjaldt spørsmålet om en aksjegevinst skulle inntektsbeskattes som fordel vunnet ved virksomhet, uttalte Høyesterett:

Et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt og skal ved beskatningen bedømmes ut fra sine egne forhold. Aksjonærene - hva enten de er en eller flere fysiske personer eller ett eller flere selskaper - kan ikke i skattemessig henseende tilregnes den virksomhet som selskapet driver, likegyldig om den har gitt vinning eller tap. Skal noe annet gjelde, må man ha særskilt grunnlag for det.

At det ikke er rom for noen integrert betraktning på konsernnivå ved spørsmål om fradrag er også uttalt i Rt-2015-1068 (Kverva). Dette gjelder selv om det i dag innenfor mange bransjer er vanlig å etablere selskapsstrukturer med et eller flere holdingselskaper og datterselskaper som etableres som «single purpose-selskaper» der konsernets virksomhet utøves.

Etter bevisførselen legger lagmannsretten til grunn som uomtvistet at Per Werner Madsen og Hanne Madsen har nedlagt en betydelig innsats for de ulike selskapene i Sepas-konsernet. Deres innsats har bidratt til å skape store verdier som har kommet eierne til gode. Ved vurderingen av fradragsspørsmålet i saken må det imidlertid vurderes nærmere om de enkelte aktivitetene som er utført skal anses utført av Sepas AS, og dermed tillegges betydning ved vurderingen av om dette selskapet utøver virksomhet i skattelovens forstand. Statens hovedanførsel er at det meste av aktiviteten må anses utøvd av datterselskapene i deres virksomhet og ikke er relevant ved vurderingen av om Sepas AS driver virksomhet.

Sepas AS er et holdingselskap med 100 prosent eierandel i underliggende datterselskaper. Selskapet har ikke egne ansatte eller eiendeler ut over finansaktiva, og driver ikke selv noen form for industriell virksomhet. Det er eierskapet i datterselskapene og utøvelsen av dette selskapet anfører til støtte for at det utøves virksomhet. Ved at Sepas AS er et holdingselskap, er det ved vurderingen av om selskapet driver virksomhet, særlig grensen mot passiv kapitalforvaltning som er det sentrale.

Lagmannsretten legger til grunn som et klart utgangspunkt at det å eie aksjer i seg selv ikke anses som virksomhetsutøvelse. Dette gjelder selv om aksjonæren utøver eieraktiviteter i form av kjøp og salg av aksjer, deltakelse i selskapets styrende organer, og gjennom oppfølging av investeringen for øvrig. Dette utgangspunktet er lagt til grunn av Høyesterett i Rt-1990-958 (Quatro) og Rt-2015-628 (Solér) avsnitt 33, der det etter en gjennomgang av tidligere rettspraksis uttales følgende:

Etter dette må det klare utgangspunktet være at aksjonærposisjonen ikke i seg selv kan anses som virksomhet i skattelovens forstand. Det må gjelde selv om det utøves en aktivitet i form av kjøp og salg av aksjer, oppfølging av investeringen, deltakelse på generalforsamling osv. Tap lidt i forbindelse med en slik passiv kapitalforvaltning kan følgelig ikke gi grunnlag for fradrag etter skatteloven § 6-2. Staten har imidlertid erkjent at også forvaltning av en aksjeportefølje i særlige tilfelle kan anses som virksomhet, noe jeg er enig i. Jeg viser på dette punkt også til Lignings-ABC 2014/15 side 1569, hvor det heter at det må legges vekt på «om



handelen .. er systematisk og vedvarende, samt antall transaksjoner og omsetningens størrelse».

Som det fremgår av sitatet kan også forvaltning av en aksjeportefølje «i særlige tilfelle» anses som virksomhet. Lagmannsretten viser også til Lignings-ABC 2014/15 på side 1568-69 der det er redegjort for virksomhetsbegrepets avgrensning mot passiv kapitalforvaltning. Det fremgår her at når kapitalinntekt ikke inngår i annen virksomhet hos skattyter, må det avgjøres konkret om forvaltningen av formuesobjektet/kapitalen - her aksjene - må anses som virksomhet i seg selv, og at det viktigste momentet ved grensdragningen mellom virksomhet og passiv kapitalforvaltning vil være aktivitetens omfang. Ved vurderingen av aktivitetens omfang må det legges vekt på alle typer aktivitet, også arbeid med å administrere, jf. Lignings-ABC 2014/15 side 1569. Det er også uten betydning om det er eieren selv eller andre, for eksempel ansatte som har utøvet den aktuelle aktiviteten. Lagmannsretten kan ikke se at denne rettsstilstanden er endret ved Høyesteretts dom i Rt-2015-1260 (Herkules).

Lagmannsretten legger for det første til grunn at det å eie, kjøpe og selge aksjer og andre verdipapirer («trading»), i seg selv kan utgjøre virksomhet dersom aktiviteten har et tilstrekkelig stort omfang. Slik virksomhet drives imidlertid ikke i Sepas AS, noe selskapet heller ikke har anført.

Det Sepas AS har anført er at selskapet driver virksomhet gjennom sitt aktive eierskap i datterselskapene. Lagmannsretten legger til grunn at et slikt aktivt eierskap under visse forutsetninger kan innebære at eieren må anses å utøve virksomhet. Det fremgår av Solérdommen avsnitt 34 at Høyesterett ikke fant å kunne sluttet seg til statens anførsel i saken om at aktivt eierskap fra aksjonæren alltid må bedømmes som selskapets virksomhet. Etter en gjennomgang av ligningspraksis, vises det videre i dommens avsnitt 39 til at ligningsmyndighetene «foretar en konkret vurdering av aktivitetens omfang uten å streife det som er statens hovedanførsel i foreliggende sak - at aktivt eierskap fra aksjonæren alltid må bedømmes som selskapets virksomhet».

I avsnitt 40 følgende tas det videre utgangspunkt i at såkalte venture-selskaper driver virksomhet i skattelovens forstand, og at dette er selskaper der investorene skaffer seg «kontrollerende innflytelse i investeringsobjektet, og ... jobber aktivt med å øke verdien gjennom restrukturering, operative og/eller strategiske justeringer». Etter en drøftelse av om slike aktiviteter også kan utøves en enkeltaksjonær - som var problemstillingen i den saken - uttales det følgende i avsnitt 43:

Min konklusjon er etter dette at en aksjonærs aktivitet opp mot selskapet etter en konkret vurdering *kan* anses som aksjonærens personlige virksomhet. Aktiviteten må med andre ord ikke alltid anses som en del av selskapets virksomhet, slik staten har gjort gjeldende. Men utgangspunktet må fortsatt være at passiv kapitalplassering ikke gir grunnlag for fradragsrett. Det må kreves en aktivitet av betydelig omfang, og jeg antar at fradragsrett først og fremst er aktuelt for skattytere som ikke arbeider i og mottar lønn fra selskapet.

Ved den konkrete vurderingen av om Solér drev virksomhet tok Høyesterett deretter utgangspunkt i de ordinære momentene som har vært ansett avgjørende for om det foreligger virksomhet, herunder omfanget og varigheten av aktiviteten, om aktiviteten var utført for Solérs

regning og risiko, samt om aktiviteten var egnet til å gi overskudd. Høyesterett la til grunn at Solér drev et «særdeles aktivt eierskap». Aktiviteten ble utøvd uten formelle posisjoner og uten lønn eller honorar, jf. avsnitt 44. Det ble videre trukket frem at Solér hadde tatt en betydelig personlig risiko gjennom å investere og garantere for lån, at aktiviteten var egnet til å gå med overskudd. Høyesterett konkluderte ut fra dette med at aktiviteten som Solér hadde utøvd i selskapet, skulle anses som hans personlige virksomhet.

Partene har ulikt syn på rekkevidden av Solér-dommen, og betydningen av dommen for vår sak. Etter lagmannsrettens syn avklarer dommen først og fremst at utøvelse av aktivt eierskap fra en aksjonær etter omstendighetene kan lede til at aksjonæren selv må anses å drive virksomhet. Vurderingen må, slik lagmannsretten leser dommen, skje på bakgrunn av de ordinære momentene som er oppstilt for når en aktivitet utgjør virksomhet i skattemessig forstand, men slik at utgangspunktet er at passiv kapitalforvaltning ikke gir grunnlag for fradragsrett, og at det må kreves en aktivitet «av betydelig omfang» før det foreligger virksomhetsutøvelse.

Problemstillingen i Solér-dommen er ikke fullt ut parallell med problemstillingen i vår sak. Det er ikke gjort gjeldende at Per Werner Madsen (eller Hanne Madsen) *personlig* driver virksomhet i kraft av sitt eierskap og aktivitet i konsern-selskapene. Partene er enige om at all aktivitet utført av Per Werner og Hanne Madsen skal tilordnes selskaps sfæren. Uenigheten gjelder hvilke aktiviteter som er av betydning ved vurderingen av om det drives virksomhet i *morselskapet*, Sepas AS.

Utgangspunktene i Solér-dommen må etter lagmannsrettens syn gjelde tilsvarende der aksjonæren er et konsernselskap. Ved at aktivitet som utøves av aksjeselskaper nødvendigvis må utøves på vegne av selskapet av fysiske personer, oppstår det et «tilordningsspørsmål» der de samme personene har tilknytning til flere selskaper innenfor konsernet. Ved vurderingen av hvilket selskap i Sepas-konsernet de enkelte aktivitetene skal tilordnes, tar lagmannsretten utgangspunkt i Rt-2013-421 (Tronviken), der det blant annet under henvisning til Rt-1967-1570 (Huseby Kvaalen) uttales at sentrale momenter vil være hvilket selskap som i realiteten har interesse i den aktuelle aktiviteten og hvem aktiviteten først og fremst kommer til gode, for hvilket selskaps regning og risiko aktiviteten er utøvet, samt hvem som bærer tap eller får gevinst av en eventuell «grunninvestering». Momentene vil være avgjørende der det ikke foreligger inngåtte avtaler eller annen dokumentasjon, som gir holdepunkter for hvilket selskap en aktivitet er utført på vegne av.

Det er avsagt flere dommer fra lagmannsrettene etter Solér-dommen, og Sepas AS har blant annet vist til LB-2015-040004 (Zymtech Holding AS), LB-2015-109510 (Thinggaard) og LB-2014-198744 (Rais International), hvorav de to siste ikke er rettskraftige. Dommene bygger etter denne lagmannsrettens syn på de samme rettslige utgangspunktene som redegjort for foran. Utfallet av de konkrete vurderingene i dommene har begrenset betydning.

Ved den konkrete vurderingen legger lagmannsretten til grunn at aktivitetene Per Werner Madsen har utført for konsernet har vært utført på uformelt grunnlag og uten godtgjørelse i form av lønn eller styrehonorar. Hanne Madsen har heller ikke vært ansatt i rollen som daglig leder i Sepas AS. For inntektsåret 2011 mottok hun lønn som ble fordelt på to av datterselskapene, Princess-Gruppen AS og Sepas Service AS. Som nevnt har Sepas AS heller ikke andre ansatte. Det er

heller ikke holdepunkter i de fremlagte regnskapene for Sepas AS for at selskapet driver noen form for virksomhet.

Per Werner Madsen forklarte for lagmannsretten at samarbeidet med Hagen i Sepas AS var tuftet på at selskapet skulle drive utviklingsarbeid og aktivt eierskap i datterselskapene med sikte på gevinst for Sepas AS. Det var ikke snakk om passive investeringer. Grunnlaget for verdiskapningen er den samlede kompetansen hos Madsen og Hagen innenfor handel og eiendom. Om forretningsmodellen forklarte Madsen at Sepas AS går aktivt inn og tar kontroll i de selskapene som kjøpes, for deretter å utvikle verdiene gjennom finansielle, strategiske og operative grep. En slik forretningsmodell kan ha ulike betegnelser, Venture, Private Equity, eller aktivt eierskap. Det er ikke nedfelt noe skriftlig om rollefordelingen mellom eierne, eller om Madsens arbeid for konsernselskapene. Samarbeidet har hele tiden vært tuftet på et meget tillitsfullt samarbeid, der Madsen i praksis har hatt «alle fullmakter» fra Hagen, men slik at større investeringer og beslutninger har vært drøftet eierne imellom. Den nærmere organiseringen av konsernet har ikke hatt særskilt fokus, og beslutninger er truffet uformelt. Det har vært enighet om å legge nye prosjekter i egne datterselskaper, siden dette har vært ansett som praktisk, bl.a. i forbindelse med finansiering og mulig avhendelse. Datterselskaper er opprettet når et nytt prosjekt har blitt en realitet. Madsen redegjorde for at all aktivitet han utførte var utført på Sepas AS' vegne og at formålet var å skape verdier for Sepas AS gjennom å utvikle datterselskapene.

Partene er enige om at aktiviteter knyttet til overordnet styring av konsernet, herunder strategivalg og vurderinger av mulige investeringer i nye selskaper, er aktiviteter som må anses utført av Sepas AS. Tilsvarende gjelder prosesser direkte knyttet til oppkjøp, herunder å gjennomføre forhandlinger og foreta strategisk/taktiske valg, samt finansiering, og salg. Ut fra momentene i Tronviken-dommen er lagmannsretten enig i dette. Det er på det rene at slike aktiviteter er utført i Sepas AS' interesse og for dette selskapets regning og risiko. Eksempelvis ble datterselskapet Ski Mat AS solgt i 2010, et salg som medførte en gevinst for Sepas AS på 126 millioner kroner. Sepas AS solgte også Lørenskog næringsbygg AS i 1998 og fire Maxi-butikker organisert i egne datterselskaper i 1999. Aktiviteter utført av Hanne Madsen skal regnes med, men etter bevisførselen legger lagmannsretten til grunn at ovennevnte aktiviteter i hovedsak er utført av Per Werner Madsen.

Etter lagmannsrettens syn kan det imidlertid ikke legges til grunn at disse aktivitetene alene er tilstrekkelige til å konkludere med at Sepas AS driver virksomhet, slik selskapet har anført. Aktivitetene går etter lagmannsrettens syn ikke ut over det som naturlig følger av eierposisjonen i datterselskapene og ivaretagelsen av Sepas AS' investeringer i disse. Dette gjelder selv om det i noen utstrekning skulle være benyttet eksterne rådgivere, hvis aktivitet skal medregnes. Aktivitet forbundet med å komme i eierposisjon i nye selskaper kan ikke utgjøre virksomhet med mindre slik aktivitet har et slikt omfang at det dreier seg om «trading». Dette er ikke sannsynliggjort eller anført. Lagmannsretten kan heller ikke se at det har noen avgjørende betydning at oppkjøpet av aksjer i Hemtex AB, var rettet mot et børsnotert selskap og at kapitalinnsatsen fra Sepas AS gjennom lånet til Bomax AS følgelig var betydelig.

For så vidt gjelder aktiviteten i Sepas Service AS, som yter tjenester til øvrige konsernselskaper med unntak av Princess-Gruppen AS, er lagmannsretten enig med tingretten i at det er vanskelig å se at en eventuell virksomhet i dette selskapet i form av støttefunksjoner til datterselskapene kan anses som virksomhet utøvd av Sepas AS. Selv om Sepas AS har dekket underskudd i Sepas

Service AS, utføres aktivitetene i datterselskapenes interesse, og kommer reelt sett datterselskapene, først og fremst Maxi Invest AS med datterselskaper, til gode.

Per Werner og Hanne Madsens formelle roller i datterselskapene er angitt foran. Etter lagmannsrettens syn må styreoppgaver som utøves i kraft av verv som styreleder/styremedlem i datterselskapene tilordnes datterselskapene, og kan ikke anses som virksomhet utøvd av Sepas AS. Dette er personlige verv som utføres på vegne av de enkelte datterselskapene, jf. aksjeloven § 6-12 følgende. Lagmannsretten legger imidlertid til grunn at særlig Per Werner Madsen - også ut over rammene av de formelle posisjonene han har hatt i datterselskapene - har utøvet betydelig aktivitet i ulike sammenhenger i konsernet. Lagmannsretten legger til grunn at Per Werner Madsen har brukt hele sin arbeidskapasitet, som av vitnene i saken er beskrevet som betydelig, på aktiviteter i konsernselskapene.

Det er ikke fremlagt dokumentasjon som kaster lys over virksomhetsstyringen i konsernet generelt, eller mer konkret over hvorvidt enkeltstående aktiviteter i konsernet må anses utført på vegne av Sepas AS. Det er således ikke holdepunkter for at Sepas AS yter tjenester i form av konsulenttjenester eller annet til fordel for datterselskapene. Anførselene fra selskapet er at den samlede aktiviteten fra Madsens side er utøvd av Sepas AS og mest treffende kan beskrives som venturevirksomhet ved at Madsen helt siden stiftelsen av selskapet i 1993 har brukt sin arbeidskapasitet på investeringsaktiviteten i Sepas AS. Etter lagmannsrettens syn innebærer anførselene fra selskapet langt på veg at det foretas en betraktning på konsernnivå. En slik tilnærming har ikke grunnlag i den rettspraksis som er gjennomgått ovenfor. Uten noe nærmere grunnlag for at den aktiviteten som Per Werner Madsen har utøvd skal anses utøvd på vegne av Sepas AS, må tilordningsspørsmålet avgjøres etter momentene angitt i Tronviken-dommen. Konserneierens subjektive oppfatning av for hvilket selskap aktivitetene er utført, kan ikke tillegges noen større vekt ved vurderingen.

Etter bevisførselen legger lagmannsretten til grunn at Sepas-konsernet siden etableringen i 1993 hovedsakelig har utøvet sin virksomhet i datterselskapene Princess-Gruppen AS og Maxi Invest AS med underliggende datterselskaper. De to datterselskapene Bomax AS og Heimtex AS som Sepas AS eide i 2011, var tomme selskaper, likevel slik at Bomax AS ble benyttet ved oppkjøpet av aksjer i Hemtex AB. Maxi Invest AS og Princess-Gruppen AS, ble ervervet i henholdsvis 1993 og 1999. Det langsiktige eierskapet i de sentrale datterselskapene, trekker mot at virksomheten kan karakteriseres som typisk «venturevirksomhet», uten at dette er et entydig rettslig begrep.

For så vidt gjelder Hanne Madsen legger lagmannsretten til grunn at hun de senere årene har brukt sin arbeidskapasitet først og fremst i Princess-Gruppen AS, der hun har jobbet med markedsføring, omsetning mv. De aktivitetene som er utført i denne sammenheng, må etter lagmannsrettens syn klart tilordnes Princess-Gruppen AS. Hanne Madsen forklarte for lagmannsretten at hun også de senere årene har deltatt i strategiske vurderinger i Sepas AS av mulige oppkjøp, blant annet med sikte på å styrke Princess-Gruppen AS. Etter en samlet vurdering av bevisførselen, kan lagmannsretten ikke se at Hanne Madsen de senere årene har utøvd aktiviteter som må tilordnes Sepas AS, utover rene eieraktiviteter som følger naturlig av Sepas AS' eierposisjon i datterselskapene og ivaretagelsen av morselskapets investeringer. Det er heller ikke sannsynliggjort at Hanne Madsen har ytet konsulenttjenester på vegne av Sepas AS gjennom datterselskapet Sepas Service AS som må likestilles med aktiviteter fra Sepas AS.

Det er videre lagmannsrettens syn at aktivitetene utført av Per Werner Madsen ut over de aktivitetene som ovenfor er tilordnet Sepas AS, herunder aktiviteter som ledd i den daglige driften av datterselskapene, må anses utført i datterselskapenes interesse og for datterselskapenes regning og risiko. Aktiviteten med utviklingen av eiendommen som ble kjøpt i Lørenskog Næringsbygg AS i 1993, må ut fra momentene i Tronviken-dommen tilordnes datterselskapet. Per Werner Madsens omfattende arbeid i forbindelse med utviklingen av Maxi Invest AS og underliggende datterselskaper, må også naturlig anses utøvet på vegne av de respektive Maxiselskapene. Oppkjøpet av Jobe AS, som eide bygget der kjøpesenteret i Drammen lå, ble eksempelvis foretatt av Sepas Invest AS (tidligere Maxi Invest AS). Det er imidlertid ikke noe grunnlag, verken formelt eller reelt, for å tilordne denne aktiviteten til morselskapet. Aktivitetene er utøvd i datterselskapenes interesse, og det er ikke spor av at kostnader forbundet med aktivitetene er båret av Sepas AS. Lagmannsretten vurderer aktivitetene knyttet til etableringen og oppbyggingen av Maxi-butikkene i på 90-tallet på samme måte. Aktivitetene her skjedde i de fire datterselskapene der butikkene lå, som ble solgt i 1999. Den indirekte økonomiske interessen som alltid vil ligge hos morselskapet, gir ikke grunnlag for å anse aktivitetene i datterselskapene for utøvd i Sepas AS.

Tilsvarende gjelder Per Werner Madsens aktiviteter knyttet til virksomheten i Princess-Gruppen AS. Her er det for det første anført at Madsen etter oppkjøpet av Princess-Gruppen AS i 1999, identifiserte Bomax-kjeden som egnet for oppkjøp og integrasjon. Madsens strategiske vurderinger i denne forbindelse må tilordnes Sepas AS, som redegjort for foran. Dette er en form for eier-aktivitet som ikke oppfyller kravet til virksomhet i Sepas AS. Selve oppkjøpet ble foretatt for å styrke Princess-Gruppen AS, og innmaten i Bomax AS ble kjøpt av Princess-Gruppen AS, riktignok finansiert ved lån fra Sepas AS. Lagmannsretten er enig med tingretten i at aktivitetene knyttet til kjøpet i form av forhandlinger og avtaleinngåelse, er aktiviteter og kostnader som hører hjemme i kjøperselskapet Princess-Gruppen AS.

Oppkjøpsforsøket av Hemtex AB, som fordringen i vår sak er knyttet til, er en lignende aktivitet foretatt med sikte på å styrke virksomheten i Princess-Gruppen AS. Oppkjøpet skulle gjennomføres for å sikre videre ekspansjon og vekst i Princess-Gruppen AS, gjennom etableringer av nye butikker i Sverige. Det fremgår av vedlegget til Sepas AS' selvangivelse for 2011, at kjøp og integrasjon med svenske Hemtex AB ble vurdert som hensiktsmessig fremfor å etablere egne Princess-butikker i Sverige. Det fremkommer at grunnen til at oppkjøpet ble gjennomført av Bomax AS, var å unngå «å fronte Princess som aktør da det ville kunne skape en helt annen oppmerksomhet og vanskeliggjøre prosessen» blant annet fordi Hemtex AB to år tidligere hadde gjort fremstøt for å kjøpe opp Princess. Det lå også en strategisk vurdering i videre utnyttelse av eiendom tilhørende Princess-Gruppen AS gjennom samordning av lager- og logistikkfunksjoner etter et oppkjøp. En slik utvikling ville etter det opplyste ha blitt gjennomført ved utfisjonering i et eget datterselskap. Lagmannsretten legger under en viss tvil til grunn at de overordnede strategiske vurderingene i forkant av oppkjøps-forsøket må tilordnes Sepas AS, selv om vurderingene i realiteten klart var et Princess-anliggende. Dette er imidlertid en type strategiske vurderinger som inngår i eier-posisjonen, jf. ovenfor. Aktiviteter forbundet med en integrasjon etter oppkjøp ville imidlertid vært et anliggende for styret i de to selskapene som skulle integreres. Selve oppkjøpet ble gjennomført i Bomax AS, og de nærmere aktivitetene knyttet til dette må tilordnes Bomax AS. Selve utlånet fra Sepas AS til Bomax AS, som ble

finansiert med gevinsten fra salget av Ski Mat AS, kan heller ikke lede til at Sepas AS anses for å drive virksomhet i form av finansierings- eller utlånsvirksomhet.

Lagmannsretten finner etter en samlet vurdering å måtte legge til grunn at aktivitetene som er utført av Per Werner og Hanne Madsen, ut over aktivitetene som ovenfor er tilordnet Sepas AS, må anses utøvd i datterselskapenes interesse, og for de enkelte datterselskapenes regning og risiko. Verdiskapningen, som har vært betydelig, har skjedd i virksomhetene i de ulike datterselskapene. Den indirekte økonomiske interessen hos Sepas AS kan ikke lede til at virksomheten utført i datterselskapene tilordnes morselskapet. De aktivitetene som er tilordnet Sepas AS overstiger som det har fremkommet ovenfor - etter en samlet vurdering - ikke terskelen for når forvaltning av egen kapital kan anses for virksomhetsutøvelse i skattelovens forstand.

Ved at lagmannsretten er enig med Skatt øst i at Sepas AS ikke oppfyller virksomhetskravet, er det ikke grunnlag for å oppheve Skatt østs endringsvedtak av 27. juni 2014. Ut fra det resultat lagmannsretten har kommet til er det ikke nødvendig å ta stilling til tilknytningsspørsmålet som er anført subsidiært fra statens side.

Etter dette forkastes anken.

### **Sakskostnader**

Staten v/Skatt øst har vunnet ankesaken fullt ut og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og annet ledd krav på erstatning for sine sakskostnader. Det foreligger ikke tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta Sepas AS helt eller delvis fra erstatningsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Advokat Vinje har på vegne av Skatt øst krevd dekket salærkostnader med 386 750 kroner inklusive merverdiavgift. Det er ikke reist innvendinger mot kravet. Lagmannsretten finner utgiftene rimelige og nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd, og legger oppgaven til grunn.

Lagmannsretten legger sitt resultat til grunn ved vurderingen av sakskostnadene for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd, og finner ikke grunn til å gjøre endringer i tingrettens sakskostandsavgjørelse.

Dommen er enstemmig.

### *Domsslutning*

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Sepas AS 386 750 - trehundreogåttisekstusensyvhundreogfemti - kroner til staten v/Skatt øst innen to uker fra forkynnelsen av dommen.*

# Tingrettsdommer

## SKN 16-147 Seilbåt i AS – spørsmål om utbyttebeskatning av aksjonær

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-2, § 5-3, § 10-11, § 13-1.

**Oslo tingrett:** Dom av 1. juli 2016, **sak nr.:** TOSLO-2013-120247-2

**Dommer:** Tingrettsdommer Frode Støle.

**Parter:** Jonny Blomvik (advokat Jørgen Bernhard Grønlie v/advokatfullmektig Lena Kristin Moe og advokat Hanne Benedicte Fritzsønn) mot Staten v/Skatt øst (advokat Anders Flaatin Wilhelmsen).

Dommen er anket.

**Sammendrag:** Saken gjaldt gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak for inntektsårene 2006 til 2008. Et selskap kjøpte seilbåt, noe skattemyndighetene mente var i eneaksjonærs – og ikke i selskapets – interesse. De utbyttebeskattet ham derfor etter prinsippet i Storhaugen Investdommen. Tingretten fant at det var grunnlag for utbyttebeskatning, men fant at ligningen for årene 2006 til 2008 måtte oppheves på grunn av mangler ved skjønnsutøvelsen. Ved fastsettelsen av størrelsen på det skattepliktige utbyttet hadde skattemyndighetene ikke vurdert skattyters påstand om at det faktiske verdifallet for seilbåten var lavere enn de regnskapsmessige avskrivningene. Skjønnets var da ikke tilstrekkelig bredt og saklig, og fremsto etter omstendighetene som vilkårlig. Ligningen ble opphevet og hver av partene måtte bære egne saksomkostninger.

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 22. januar 2013. Vedtaket endrer Jonny Blomviks ligning for 2006, 2007 og 2008.

### Fremstilling av saken

Jonny Blomvik eier 100 % av aksjene i Elektrisk Kompagni AS. Selskapet kjøpte i 2006 en seilbåt av typen Najad 440 AC fra Najadvarvet AB i Sverige gjennom Heitmann Marin AS i Drøbak. Kjøpesummen var EUR 450 502, som ble finansiert dels med egenkapital, dels med eksternt låneopptak, og dels med et lån på 950 000 kroner fra Jonny Blomvik. Blomvik hadde fra før en seilbåt av typen Jeanneau 37, som han hadde kjøpt privat gjennom Heitmann Marin AS. Denne fikk han 950 000 kroner for i innbyttepris i forbindelse med selskapets kjøp av Najad-båten.

I 2009 ble det holdt bokettersyn i Elektrisk Kompagni. Dette førte til at selskapets ligning ble endret. Skattemyndighetene vurderte det slik at kjøpet av seilbåten ikke var motivert av

selskapets interesser, og nektet fradrag for kostnadene. Det ble også nektet fradrag for merverdiavgift, og det ble ilagt tilleggsskatt og tilleggsavgift med 30 %. Vedtaket ble påklaget, men opprettholdt av Klagenemnda for merverdiavgift og Skatteklagenemnda. Klagenemndsvedtakene ble angrepet rettslig. Oslo tingrett opprettholdt vedtakene ved dom av og Borgarting lagmannsrett opprettholdt vedtakene ved dom av 5. juli 2013. Dommen ble påanket, men anken ble forkastet av Borgarting lagmannsrett i dom av 5. november 2014 [LB-2013-144135].

Både Elektrisk Kompagni og Jonny Blomvik har hele tiden fastholdt at formålet med kjøpet av seilbåten var tredelt: Båten skulle brukes som losji for ansatte under oppdrag med utleie og rigging av messebelysning langs kysten, herunder oppdrag på oljemessen ONS i Stavanger. Den skulle også brukes til inntektsbringende utleie (chartervirksomhet) om sommeren, da messevirksomheten lå nede. Videre skulle båten brukes til «teambuilding»-turer for ansatte. Det var summen av disse formålene som var styrende for båtkjøpet.

Skattemyndighetene og domstolene har i saken om selskapets ligning og avgiftsoppgjør ikke akseptert dette. Borgarting lagmannsrett la i sin avgjørelse til grunn at driften av seilbåten ikke i seg selv utgjorde virksomhet i skatte- og avgiftsmessig forstand, og at det heller ikke var grunnlag for fradrag som følge av båtkjøpets tilknytning til elektrovirksomheten i Elektrisk Kompagni:

«Lagmannsretten er på denne bakgrunn kommet til samme konklusjon som tingretten, nemlig at båtutleien - hverken i seg selv eller sammen med besparelsene ved bruken som losjibåt - kan anses som en egen virksomhet som gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift og ved skatteliggingen.»

[ ... ]

«Etter lagmannsrettens syn har imidlertid ikke kostnadene til anskaffelse og drift av seilbåten en slik naturlig og nær tilknytning til elektroinstallasjons- og messebelysningsvirksomheten at kostnadene kan føres til fradrag ved avgiftsoppgjøret og inntektsligningen. Lagmannsretten viser i denne sammenheng til at de fordeler selskapet har hatt i sparte oppholdsutgifter i ca 56 dager ikke står i noe rimelig forhold til utgiftene som er pådratt til anskaffelse og drift av seilbåten. Leie av en tilsvarende båt antas å ville ha kostet anslagsvis 200 000 kroner, basert på en leie på 25 000 kroner per uke, slik selskapet selv har kalkulert med. Det kan etter lagmannsrettens syn ikke være rom for tvil om at en slik besparelse ikke kan begrunne fradragsrett for en investering i en seilbåt til rundt fire og en halv million kroner. Lagmannsretten viser i denne sammenheng også til at oppdragene på steder ved kysten bare utgjør en mindre del av selskapets virksomhet. Det er ubestridt at virksomheten for det meste skjer innenlands.

[ ... ]

Heller ikke bruken av båten til velferdsturer for ansatte gir grunnlag for fradragsrett.»

Bokettersynet i 2009 førte ikke bare til endringer av selskapets ligning, det kom også forslag om endring av Jonny Blomviks personlige ligning. I delrapport fra bokettersynet av 21. desember



2009 om aksjonærens forhold (heretter aksjonærrapporten), ble det foreslått å øke Blomviks skattbare inntekt med 541 030 kroner for 2006, 566 863 kroner for 2007 og 498 461 kroner for 2009. Rapporten tar utgangspunkt i at Blomvik har fått en vederlagsfri overføring av verdier fra selskapet ved at han har fått disponere selskapets seilbåt, som anses anskaffet i aksjonærens interesse heller enn i selskapets interesse. Resonnementet og den konkrete beregningen av utbyttet er som følger:

### **Konsekvenser for aksjonæren**

I henhold til aksjeloven § 5-1 anses enhver fordel vunnet ved kapital som skattepliktig inntekt. Videre er det presisert i skatteloven § 10-11 at utbytte fra selskaper som omfattes av § 10-1, regnes som skattepliktig inntekt. I samme bestemmelse fremkommer det at som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær.

Selskapet har i dette tilfellet anskaffet en seilbåt som har hatt båt plass i Son. Båten ble delvis finansiert med innbytte av en eldre seilbåt som var eid av aksjonæren privat. Selskapet har i perioden 2006 til høsten 2009 ikke foretatt seg noe aktivt for å markedsføre utleien av båten.

Når selskapet som her over flere år pådrar seg kostnader vedrørende en seilbåt, uten at det gjøres noe aktivt for at båten skal generere inntekter, må det legges til grunn at formålet med anskaffelsen har vært noe annet enn virksomhet. Det mest nærliggende er da at båten er anskaffet i eiers interesse. Det er han som har hatt full disposisjonsrett til båten, samt adgang til å bruke denne. Han besitter kystskippersertifikat og hadde en eldre seilbåt som ble brukt som innbytte. Dette er forhold som indikerer at aksjonæren er en person med interesse for seilbåter og sjø. Det foreslås derfor at det legges til grunn at båten er anskaffet i eiers private interesse, og at han gjennom dispensasjonsadgangen til båten har mottatt et utbytte fra selskapet. Dette utbyttet foreslås verdsatt til hva båten koster selskapet det enkelte år, hvilket gir følgende forslag til utbytteberegning:

	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>
Inntekter	0	0	40 000
Kostnader (kto 7095)	53 814	72 394	69 506
Kostnader (kto 7010)	0	1 227	0
Regnskapsmessige avskrivninger	364 272	327 845	295 061
Rentekostnad Elcon Finans	76 024	106 422	137 244
Rentekostnad lån Jonny Blomvik	28 500	30 997	0
Kapitalkostnad stipulert på EK	18 420	27 978	36 650
Resultat drift av båt (underskudd)	<b>541 030</b>	<b>566 863</b>	<b>498 461</b>

Dette ble lagt til grunn i Skatt østs varsel om endring av ligning 19. mai 2010, og det ble lagt til grunn i endringsvedtak av 30. oktober 2010. I endringsvedtaket ble det også ilagt 30 % tilleggsskatt.

Jonny Blomvik påklaget endringsvedtaket ved brev av 13. desember 2010 fra advokat Preben Aas i advokatfirmaet Steenstrup Stordrange. Skattekontoret fant ikke grunn til å omgjøre vedtaket, og 2. november 2012 ble innstilling til Skatteklagenemnda oversendt advokat Aas for kommentarer. Det ble ikke inngitt merknader av Aas, men Blomvik sendte selv inn merknader

ved brev av 12. november 2012. I brevet gjøres det gjeldende at det er flere faktafeil i innstillingen.

Skatteklagenemnda fattet vedtak i saken 22. januar 2013. Vedtaket bygget på at Elektrisk Kompagni reelt sett hadde anskaffet seilbåten i Jonny Blomviks interesse, og at selskapets investering i båten innebar at «aksjonær veltet private kostnader over på selskapet» (s. 23). Blomviks bruks- og disposisjonsrett over selskapets seilbåt ble ansett å utgjøre en «vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær», jf skatteloven § 10-11 andre ledd.

Dette utbyttet ble verdsatt ut fra selskapets kostnader til båtholdet. Nemnda mente at en ren anvendelse av hovedregelen i skatteloven § 5-3 om verdsettelse til omsetningsverdi ikke ville «dekke opp for verdien av skattyters bruks- og disposisjonsrett» (s. 24) og at det derfor var nødvendig å supplere verdsettelsen med skatteloven § 13-1 om skjønnsmessig verdsettelse ved interessefellesskap. Retten kommer nærmere tilbake til den konkrete begrunnelsen for dette i drøftelsen nedenfor.

Nemnda var altså enig med skattekontoret i at verdsettelsen av utbyttet måtte gjøres med utgangspunkt i selskapets oppofrelse, det vil si hvilke kostnader seilbåten påførte selskapet. Nemnda mente imidlertid - i motsetning til skattekontoret - at man måtte akseptere at selskapet hadde hatt visse besparelser som følge av at båten var brukt som losjibåt i forbindelse med Elektrisk Kompagnis messelysvirksomhet og på firmaturer (velferdsturer for ansatte) til Skagen. Disse besparelsene måtte komme til fradrag i utbytteberegningen, og nemnda brukte tallene i skattyters eget budsjett for drift av båten, dvs 105 000 kroner i 2006, 35 000 kroner i 2007 og 105 000 kroner i 2008. Dette førte til at verdien av utbyttet i perioden ble redusert slik:

	2006	2007	2008
Skattekontoret:	541 030 kroner	566 863 kroner	498 461 kroner
Skatteklagenemnda:	436 030 kroner	531 863 kroner	393 461 kroner

Jonny Blomvik tok ut stevning mot staten ved Skatt øst den 9. juli 2013, og krevde dom for at ligningen for alle tre årene måtte oppheves.

Søksmålet ble ved avtale mellom partene stanset i påvente av en rettskraftig avgjørelse av søksmålet som gjaldt selskapets ligning. Denne saken ble som nevnt avgjort ved Borgarting lagmannsretts dom av 5. november 2014. Dommen ble anket til Høyesterett, men anken slapp ikke inn.

Etter at selskapets skattesak var rettskraftig avgjort, viste det seg at staten og Blomvik ikke var enige om hvilke konsekvenser avgjørelsen måtte få for Blomviks personlige skattesak. Denne saken ble derfor brakt i gang igjen i september 2015 etter begjæring fra Blomvik.

Ved prosesskriv 24. september 2015 fra advokat Grønlie ble søksmålet utvidet ved at Elektrisk Kompagni AS trådte inn som ny part. Både selskapet og Blomvik fremmet krav om erstatning som følge av myndighetsmisbruk, for mangelfull og villedende veiledning.

Staten mente at erstatningskravet for selskapets del måtte avvises fordi det var rettskraftig avgjort i dommen om selskapets ligning. Oslo tingrett avsa kjennelse for avvisning 21. desember 2015. Denne ble anket til Borgarting lagmannsrett, som i kjennelse av 17. februar 2016 forkastet anken.

Erstatningskravet for Jonny Blomviks del er senere frafalt, og sakens tvistegjenstand er nå den samme som i stevningen: Saken handler om gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak om Blomviks ligning for inntektsårene 2006, 2007 og 2008.

Hovedforhandling ble holdt 27. og 28. juni 2016. Jonny Blomvik møtte og ga forklaring, og det ble ført dokumentbevis slik det fremgår av rettsboken.

### Saksøkerens påstand og påstandsgrunnlag

Jonny Blomvik la under hovedforhandlingen ned slik påstand:

1. Ligningen for inntektsårene 2006, 2007 og 2008 oppheves.
2. Staten v/Skatt øst betaler sakens omkostninger.

Til støtte for denne påstanden anførte Blomvik i hovedtrekk:

- Prinsipalt: Beskatningen av selskap og aksjonær må ses i sammenheng. Det er ikke rettslig grunnlag for å utbyttebeskatte Jonny Blomvik når det ikke er beregnet uttaksskatt på selskapets hånd. Det følger av rettspraksis og Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 5. desember 2012 (UTV-2012-1825) at de to skatteformene anvendes i sammenheng i situasjoner hvor et selskap har anskaffet et formuesgode for aksjonærs private bruk.
- Subsidiært: Dersom det likevel skal fastsettes utbytteskatt, skal verdsettelsen av utbyttet skje etter omsetningsverdi, jf hovedregelen i skatteloven § 5-3. Det er ikke hjemmel for å supplere § 5-3 med skjønnsbestemmelsen i skatteloven § 13-1 om interessefellesskap. Det er tre vilkår for å anvende § 13-1. Det må foreligge interessefellesskap, skattyter må ha en inntektsreduksjon, og det må være årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet. Ut fra rettspraksis - særlig Elysee-dommen i Rt-2014-614 og Storhaugen Invest-dommen i Rt-2003-536 - innebærer kravet til årsakssammenheng at aksjonæren må ha hatt *full disposisjonsrett* til det aktuelle formuesgodet og at kjøpet av formuesgodet må ha vært en *selskapsfremmed* disposisjon.
- Disse dommene gjelder uttaksbeskatning av selskapet, og ikke utbyttebeskatning av aksjonær. Man må være forsiktig med å trekke slutninger til utbyttebeskatning. Det følger av Skattedirektoratets egne domskommentarer til Elysee-dommen at det må «vurderes konkret om den aktuelle formuesgjenstanden kan anses som stilt til aksjonærens disposisjon eller om det er riktig å kun beskatte den faktiske bruken». Grensen er uklar, og i Blomviks tilfelle er det ikke grunnlag for å anse seilbåten som stilt til Blomviks disposisjon. Det er dokumentert at båten ble brukt til en rekke selskapsformål, og dette er også - til dels - lagt til grunn for Skatteklagenemndas vedtak.

- Anskaffelsen av båten var ikke en selskapsfremmed disposisjon. Båten ble anskaffet for tre relevante selskapsformål: Den skulle være losjibåt for ansatte, den skulle brukes som turbåt som velferdstilbud og den skulle leies ut kommersielt. Det er ført bevis for at den ble brukt som losjibåt i Arendal og Stavanger i 2006 i forbindelse med messer (VM i offshore og ONS). Det må anses dokumentert at båten ikke er brukt til andre formål - det vil si ikke til Blomviks private formål - i 2006. I 2007 ble den brukt på velferdstur til Skagen og som losjibåt under VM i offshore i Arendal. Det må anses dokumentert at båten i hovedsak var sjødyktig i 2007. I 2008 ble den igjen brukt til Skagen-tur og under VM i offshore. Den ble også leid ut i to uker for 40 000 kroner. Det må anses dokumentert at båten var sjødyktig i 2008.
- Disse forholdene viser at anskaffelsen av båten ikke var en selskapsfremmed disposisjon og at Jonny Blomvik ikke har hatt full disposisjonsrett over den. I skatteklagenemndas vedtak er disse kriteriene ikke vurdert konkret. I stedet fremkommer det løse presumsjoner om at «aksjonærens private formål kan ha hatt en styrende rolle ved anskaffelsen av båten», at anskaffelsen var «svakt bedriftsøkonomisk fundert» og lignende. Det er ikke nok å basere seg på presumsjoner, og skattemyndighetene skal ikke overprøve de forretningsmessige vurderingene til skattyter. Det at anskaffelsen eventuelt var en dårlig forretningsidé eller basert på lettvinne kalkyler og undersøkelser er ikke det samme som at den var en selskapsfremmed disposisjon. Investeringen er begrunnet i forskjellige selskapsformål og er gjort på bakgrunn av forretningsmessige betraktninger. Dette viser at vilkåret om årsakssammenheng i § 13-1 - forstått i lys av rettspraksis - ikke er oppfylt.
- Atter subsidiært: Uansett er det skjønnets som ligger til grunn for fastsettelse av utbyttet til Blomvik ikke saklig, det er vilkårlig og åpenbart urimelig. Det er tatt utgangspunkt i selskapets utgifter på grunn av anskaffelsen av båten; renteutgifter, driftsomkostninger, en stipulert tapt avkastning på egenkapitalinnskuddet samt avskrivninger. Verdifallet som avskrivningene representerer utgjør hele 72,5 % av utbyttet slik det er verdsatt av skattemyndighetene.
- Det er uklart om avskrivninger i det hele tatt skal hensyntas i en slik skjønnsetteelse. I Storhaugen Invest-dommen tok man ikke hensyn til verdistigning på eiendom. Det er uansett vanskelig å forstå at avskrivninger skal tas med i utbyttegrunnlaget når selskapet ikke har fått avskrivninger og fradrag.
- Hvis avskrivninger likevel skal hensyntas må skattemyndighetene søke å finne det faktiske verdifallet, jf Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 5. desember 2012. Det må følgelig foretas en individuell vurdering av sannsynlig verdifall på det konkrete formuesobjektet. Dette er ikke gjort i denne sak.
- Båten har rent faktisk ikke hatt verdifall i kontrollperioden. Dette følger av takst av 31. mars 2008 som er innhentet av Blomviks tidligere ektefelle i forbindelse med skilsmisseoppgjør. Det underbygges også av forliksavtalen som Elektrisk Kompagni inngikk med verftet i 2010. Det er da åpenbart urimelig når det i vedtaket er lagt til grunn at seilbåten har hatt verdifall tilsvarende 364 272 kroner i 2006, 327 845 kroner i 2007 og 295 061 kroner i 2008. Det er også urimelig at man i utbytteberegningen har trukket fra selskapets besparelser ved å bruke

båten i virksomhet, samtidig som man ikke har tatt hensyn til at båten har hatt verdiøkning når den har ligget på verft for utbedringer for verftets regning.

- Retten har anledning til å ta taksten fra 2008 i betraktning selv om den ikke ble fremlagt for ligningsmyndighetene, jf blant annet Rt-2002-509. Blomvik forsto aldri at det var viktig å føre bevis om det faktiske verdifallet på båten, fordi han oppfattet at sakens hovedtema var om seilbåtanskaffelsen for selskapet var egnet til å gå med overskudd. Blomvik har for øvrig under ligningsbehandlingen bestridt at båten har blitt utsatt for så stort verdifall som skattekontoret har lagt til grunn, hvilket innebærer at fremleggelsen av taksten nå kun er supplerende av et eksisterende faktisk grunnlag. Det er ikke tale om å introdusere et faktisk grunnlag eller bevistema som ikke var oppe under ligningsbehandlingen.
- Atter, atter subsidiært: Selv om retten legger til grunn at taksten fra 2008 ikke kan vektlegges ved vurderingen av ligningens gyldighet, må det uansett være anledning til å vektlegge den ved vurderingen av tilleggsskatten. Tilleggsskatt er straff etter den Europeiske Menneskerettskonvensjon (EMK), og det innebærer at begrensninger i adgangen til å fremlegge nye bevis i ligningssaker ikke gjelder for vurdering av tilleggsskattens gyldighet.
- Det bestrides ikke at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt hvis det er grunnlag for å utbyttebeskatte Blomvik, men Blomvik har - blant annet ved taksten fra 2008 - sannsynliggjort at båten ikke har hatt et verdifall på 30 % i perioden 2006-2008. Vedtaket bygger på et slikt verdifall, og tilleggsskatten er en funksjon av utbyttets størrelse. Tilleggsskatten er for høy, og vedtaket må da oppheves for så vidt gjelder tilleggsskatten.

### Saksøktes påstand og påstandsgrunnlag

Saksøkte nedla under hovedforhandlingen slik påstand:

- Staten v/Skatt øst frifinnes.
- Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnadene.

Til støtte for påstanden anførte Skatt øst i hovedtrekk:

- Skatteklagenemndas vedtak er gyldig. Jonny Blomvik mottok et skattepliktig utbytte ved at hans heleide selskap anskaffet en båt som han selv skulle bruke privat, jf skatteloven § 10-11. En rekke bevismomenter underbygger at formålet med anskaffelsen var Blomviks private bruk. Blant annet er båten brukt i regattaer av Blomvik i kontrollperioden, båtkjøpet ble delvis finansiert ved innbytte av Blomviks private båt, og Elektrisk Kompagni hadde ikke noen påviselige planer for utleie av båten.
- For skjønnslikning etter skatteloven § 13-1 er det vilkår om årsakssammenheng mellom interessefellesskap og inntektsreduksjon. Bevistemaet er om disposisjonen *først og fremst* er begrunnet i Blomviks interesse, og ikke i selskapets egen interesse. At investeringen også tilgodeser selskapsformål er ikke avgjørende. Spørsmålet er om selskapet ville gjort investeringen om interessefellesskapet tenkes bort. Dette er i realiteten det samme bevistemaet

som Borgarting lagmannsrett vurderte i dommen om gyldigheten av selskapets ligning i november 2014. Det skal mye til for at tingretten nå skal komme til et annet bevisresultat.

- Det er ikke noe vilkår om at aksjonæren må ha hatt «full disposisjonsrett» over formuesgodet.
- Verdien av det utbyttet Blomvik har mottatt må fastsettes ved skjønn, jf skatteloven § 13-1. Domstolenes overprøving av skjønnet er begrenset, jf Rt-2012-1052. Det skjønnet som skatteklagenemnda har gjort er forsvarlig og kan derfor ikke tilsidesettes.
- Hvis man alternativt ser det slik at fordelene skal verdsettes til omsetningsverdi etter § 5-3, må vurderingen uansett ta utgangspunkt i selskapets kostnader, inkludert verdifall. Jonny Blomviks utbytte består ikke av at han ved enkelte anledninger får bruke selskapets båt, men av at selskapet dekket kostnadene han ellers ville hatt til anskaffelse og hold av båt.
- Båtens verdifall har betydning når verdien av utbyttet skal fastsettes. Det er forsvarlig å ta utgangspunkt i regnskapsmessige avskrivninger som uttrykk for faktisk verdifall. Avskrivningssatsen på 10 % som er brukt i denne saken er ikke noe skattekontoret eller skatteklagenemnda har funnet på; man har brukt de konkrete regnskapsmessige avskrivningene som Elektrisk Kompagni har ført i sine regnskaper for 2006, 2007 og 2008.
- Retten må se bort fra nye bevis som Blomvik har fremlagt for domstolen men som ikke ble fremlagt for ligningsmyndighetene. Taksten fra 2008 har derfor ingen bevisverdi. Taksten fra 2008 er uansett ikke avgjørende. Seilbåten ble i 2013 solgt fra Elektrisk Kompagni til Jonny Blomvik for 2 millioner kroner, hvilket indikerer et stort verdifall siden kjøpet. Det er usannsynlig at verdifallet var null i perioden 2006-2008 og deretter 2,5 millioner i perioden frem til 2013. Staten har også fremlagt andre bevis som tilsier et betydelig verdifall og som underbygger at skattemyndighetenes skjønn var forsvarlig.
- Det er en fullt ut forsvarlig del av skjønnet at skatteklagenemnda har trukket ut de besparelser selskapet har hatt ved bruk av båten som losjibåt.

### Rettens vurdering

#### **Er utbyttebeskatning avskåret fordi selskapet ikke er uttaksbeskattet?**

Det første spørsmålet retten må ta stilling til, er om utbyttebeskatning av Blomvik som aksjonær rettslig sett er avskåret fordi selskapet ikke er uttaksbeskattet. Dette er Blomviks prinsipale anførsel. Han anfører at disse to skatteformene henger uløselig sammen i situasjoner hvor et selskap investerer i et formuesobjekt som aksjonæren får disponere. Blomvik finner støtte for dette synspunktet i Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 5. desember 2012 (UTV-2012-1825) og rettspraksis.

Etter rettens syn er det ikke grunnlag for å oppstille en slik kompetansebegrensning. Adgangen til å skattlegge utbytte er regulert i skatteloven § 10-11. Her heter det i første ledd at utbytte fra selskaper regnes som skattepliktig inntekt, og i andre ledd at «enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær» regnes som utbytte.

Bestemmelsen oppstiller ikke andre vilkår enn at det må identifiseres en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær. Det er ikke spor i loven av noen kobling til den skattemessige behandlingen av selskapet som gir utbyttet.

Skattedirektoratets prinsipputtalelse i UTV-2012-1825 har overskriften «Uttaks- og utbyttebeskatning ved private formuesgoder i selskaper». Den gjelder situasjoner hvor «et selskap anskaffer et formuesobjekt, hovedsakelig for at aksjonæren eller vedkommendes nærstående skal bruke det privat, og hvor det er grunnlag for utbytte- og uttaksbeskatning». Uttalelsen viser til Storhaugen Invest-dommen i Rt-2003-536, og det presiseres at den gjelder tilfeller hvor vilkårene er oppfylt for å benytte skatteloven § 5-2 i kombinasjon med § 13-1 slik det ble gjort overfor Storhaugen Invest. Utgangspunktet for uttalelsen er altså en situasjon hvor vilkårene for å uttaksbeskatte selskapet er oppfylt.

I denne situasjonen forutsetter uttalelsen at det også skal skje utbyttebeskatning hos aksjonær, jf uttalelsens siste avsnitt om «Utbyttebeskatning av aksjonæren».

I vår sak har skattemyndighetene ved behandlingen av selskapets ligning ikke uttaksbeskattet selskapet etter § 5-2 og § 13-1, slik man gjorde i Storhaugen Invest-dommen og i Elysee-dommen (UTV-2014-1225). I stedet har selskapet blitt nektet fradrag for kostnader til anskaffelse av seilbåten etter hovedregelen om fradrag for utgifter til inntekts ervervelse i skatteloven § 6-1; og selskapet har også blitt nektet fradrag for inngående merverdiavgift.

Statens syn, slik det ble fremført under hovedforhandlingen, er at skattemyndighetene i saken om selskapets ligning hadde valget mellom å nekte fradrag eller å innvilge fradrag samtidig som det ble fastsatt uttaksskatt. Vilkårene for å nekte fradrag var oppfylt, og det samme var vilkårene for å fastsette uttaksskatt etter skatteloven § 5-2 jf § 13-1. Hvis man hadde valgt å uttaksbeskatte, måtte man formodentlig også innvilget selskapet fradrag.

Verken skattedirektoratets uttalelse eller de høyesterettsdommene som partene har påberopt, sier noe om hvorvidt det er anledning til å utbyttebeskatte aksjonæren i situasjoner hvor selskapet har investert i et formuesgode for aksjonærens private formål, og hvor selskapet er nektet fradrag for investeringen. Spørsmålet er ikke berørt i disse kildene. Derimot synes det forutsatt i underrettspraksis at uttaksskatt ikke er noen forutsetning for utbytteskatt, jf Borgarting lagmannsretts avgjørelse i UTV-2010-1303. I denne saken hadde et selskap investert i hester som en aksjonærs mindreårige døtre skulle bruke, og dekket kostnadene med hesteholdet. Selskapet fikk ikke fradrag for disse utgiftene i ligningen, på samme måte som Elektrisk Kompagni ikke fikk fradrag for utgifter til seilbåten. Likevel ble aksjonæren i hestehold-saken utbyttebeskattet ut fra hva hesteholdet hadde kostet selskapet. Borgarting lagmannsrett opprettholdt dette, og viste til Storhaugen Invest-dommen.

Slik retten ser det, står man da - for Jonny Blomviks del - igjen med spørsmålet om lovens vilkår for å fastsette utbytteskatt er oppfylt. Det er som nevnt ikke noe i loven som taler for at dette beror på den skattemessige behandlingen av selskapet, og rettens syn er derfor at Blomviks prinsipale anførsel ikke kan føre frem.

Før retten går videre til å drøfte Blomviks subsidiære anførsel, er det grunn til å nevne at Blomviks prosessfullmektig under prosedyren tok kraftig avstand fra det standpunkt at staten har

valgretten i spørsmålet om selskapet skal uttaksbeskattes eller nektes fradrag. De økonomiske konsekvensene er ikke like, og man befinner seg på legalitetsprinsippets område, hvor det må finnes en klar lovhjemmel for myndighetsutøvelsen. Retten går ikke nærmere inn på denne argumentasjonen, men viser til at dette må anses å være en kritikk mot ligningen av Elektrisk Kompagni AS. Dette er også argumenter som ble fremført i saken om gyldigheten av selskapets ligning, jf særlig selskapets anke til Høyesterett på side 7. Selskapet ble ikke hørt med disse argumentene, og saken om selskapets ligning er rettskraftig avgjort.

**Er vilkårene for å bruke skjønnsbestemmelsen i skatteloven § 13-1 oppfylt, eller skal utbyttet verdsettes til omsetningsverdi etter § 5-3?**

Etter det retten forstår, er det ikke bestridt fra Blomviks side at vilkårene for å fastsette utbytteskatt i skattelovens § 10-11 første og andre ledd er oppfylt. Det er prinsipalt hevdet at utbytteskatt ikke kan anvendes fordi selskapet ikke har fått uttaksskatt, jf over, og subsidiært at verdsettelsen har blitt feil fordi det ikke er hjemmel for å skjønnsligne etter skatteloven § 13-1 - man skulle nøyde seg med å finne omsetningsverdien av fordelene etter § 5-3.

For ordens skyld vil retten likevel kort fastslå at vilkårene for å fastsette utbytteskatt - slik retten vurderer bevisene - nokså klart må anses oppfylt. Blomvik har fått en vederlagsfri fordel ved at selskapet kjøpte seilbåten. Retten anser det bevist at Blomviks private interesser var utslagsgivende for selskapets kjøp av seilbåten, jf nedenfor. Det har skjedd en verdioverføring fra selskap til eneaksjonær ved at selskapet gjorde denne investeringen og ved at Blomvik har hatt anledning til å disponere båten. Retten vil komme nærmere tilbake til bevisvurderingen i tilknytning til drøftelsen nedenfor av om det er årsakssammenheng mellom selskapets investering i båten og interessefellesskapet mellom Elektrisk Kompagni og Jonny Blomvik. Det som er mer usikkert, og som partene er uenige om, er *størrelsen* på denne verdioverføringen.

Når retten skal vurdere den subsidiære anførselen til Blomvik, er utgangspunktet og lovens hovedregel at utbytte skal verdsettes til omsetningsverdi, jf skatteloven § 5-3. Dette var også det utgangspunktet skatteklagenemnda tok i vedtaket på s. 24. Deretter heter det:

«Skattyter vedkjenner seg en ukes bruk i 2007 og to uker i 2008, og anfører at fordelene må settes til hva det ville kostet å leie en tilsvarende båt, jfr. sktl. § 5-12. Det følger av sktl. § 5-12 (2) at 'Verdien av naturalytelser fastsettes etter § 5-3 med mindre annet er særskilt bestemt'»

Slik skatteklagenemnda ser det vil ikke en slik løsning dekke opp for verdien av skattyters bruks- og disposisjonsrett i dette tilfellet. Verdioverføringen ligger i at selskapet oppebærer alle kostnader forbundet med aksjonærs bruks- og disposisjonsrett.»

Skatteklagenemnda gikk derfor over til å vurdere om det var grunnlag for skjønnsmessig fastsettelse av Blomviks inntekt etter skatteloven § 13-1. Dette er gjort på bakgrunn av en innledende drøftelse av rettslige utgangspunkter hvor det er vist til Storhaugen Invest-dommen og flere andre rettsavgjørelser. Herunder er det også vist til en lagmannsrettsavgjørelse fra Borgarting, LB-2009-176944 / UTV-2010-1303 - (hestehold-dommen som er nevnt ovenfor) og en avgjørelse fra Oslo tingrett (UTV-2010-1468, Lindegaard-dommen). I begge disse dommene fant retten støtte i Storhaugen Invest-dommen for å supplere skatteloven § 5-3 med skatteloven § 13-1 ved verdsettelsen av utbytte i situasjoner hvor selskapet hadde investert i formuesgoder til privat bruk for aksjonær på grunn av interessefellesskap.



Retten viser særlig til lagmannsrettsavgjørelsen, hvor et selskap som var eid av A og B med 50 % hver, hadde dekket utgifter til anskaffelse av hester og hestehold for As mindreårige døtre. Dette ble ansett å være utbytte på As hånd. Om verdsettelsen av utbyttet sa lagmannsretten:

«Lagmannsretten er enig med tingretten i at det i dette tilfellet må være riktig at verdien av denne fordelen settes til de utgifter selskapet har hatt. Det er kun døtrene som hadde fordel av hesteholdet. Realiteten var at døtrene, uten å ha noen utgifter til hestehold, fikk disponere hester som var egnet til sprangridning og konkurranser i den forbindelse. Dersom man i dette tilfellet skulle legge til grunn at verdien ved privat bruk settes til omsetningsverdien for formuesobjektet, ville selskapets oppofrelse langt overstige markedsverdien. En aksjonær ville i slike tilfelle kunne velte privatutgifter over på selskapet, og det ville gi store muligheter for omgåelse av reglene om beskatning av utbytte. Lagmannsretten viser her til avgjørelsen inntatt i Rt-2003-536 (Storhaugen Invest AS).»

Etter dette legger retten til grunn at det for verdsettelse av utbytte i visse situasjoner er anledning til å supplere skatteloven § 5-3 om omsetningsverdi med skjønnsbestemmelsen i § 13-1, på samme måte som det for uttaksskatt i tilsvarende situasjoner er anledning til å supplere § 5-2 med § 13-1.

Spørsmålet videre er om vilkårene for å anvende skjønnsbestemmelsen i skatteloven § 13-1 første ledd er oppfylt. Bestemmelsen lyder slik:

«Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefelleskap med annen person, selskap eller innretning.»

I Elysee-dommen (Rt-2014-614) - som gjaldt et selskaps anskaffelse av en leilighet i Spania som eneaksjonæren benyttet privat - er bestemmelsen kommentert slik i avsnitt 18:

«Det stilles således opp tre vilkår for at skjønnsligning skal kunne skje: Det må foreligge et interessefelleskap mellom partene, skattyteren må ha lidt et inntektstap og det må være årsakssammenheng mellom interessefelleskapet og inntektstapet. Jeg viser til den nærmere gjennomgangen i Rt-2003-536. Et bærende synspunkt er om disposisjonen først og fremst er begrunnet i interessefellens, og ikke i selskapets egen, interesse. Er vilkårene oppfylt, skal skjønnsligningen ta utgangspunkt i hva situasjonen ville ha vært uten interessefelleskapet.»

I vår sak er det ikke omtvistet at vilkåret om interessefelleskap er oppfylt; Blomvik er eneaksjonær i Elektrisk Kompagni AS. Det er heller ikke omtvistet at vilkåret om inntektsreduksjon er oppfylt. Om dette vilkåret heter det i vedtaket fra skatteklagenemnda s. 25:

«En inntektsreduksjon foreligger således hvor korrekt anvendelse av skattereglene medfører en høyere inntekt enn hva skattyter selv har oppført til beskatning. Utbyttebeskatning av Jonny Blomviks bruks- og disposisjonsrett til seilbåten vil medføre en høyere inntekt i 2006, 2007 og 2008 enn det som ble lagt til grunn ved alminnelig ligning. Vilkåret om inntektsreduksjon er oppfylt.»

Spørsmålet er om selskapets investering i seilbåten har skjedd på grunn av interessefellesskapet, altså om det foreligger årsakssammenheng. Blomvik har anført at dette forutsetter at kjøpet av seilbåten er en selskapsfremmed disposisjon. Retten oppfatter anførselen slik at Blomvik mener at disposisjonen ikke er selskapsfremmed hvis den tjener både forretningsmessige formål for selskapet og private formål hos aksjonæren. Videre anfører Blomvik at anskaffelsen var motivert av tre relevante selskapsformål, jf ovenfor; losjibåt, velferdsturer og utleie. Blomvik har også anført at Blomvik ikke har hatt full disposisjonsrett over seilbåten - fordi den har vært brukt til diverse selskapsformål - og at dette også taler for at vilkåret om årsakssammenheng ikke er oppfylt.

Retten tar utgangspunkt i Høyesteretts utlegning av vilkåret i Elysee-dommen: «Et bærende synspunkt er om disposisjonen først og fremst er begrunnet i interessefellens, og ikke i selskapets egen, interesse». Når Høyesterett skal foreta en nærmere vurdering av dette, formuleres problemstillingen slik i avsnitt 25:

«Jeg vil på denne bakgrunn vurdere om Elysees erverv av leiligheten i Albir, sett i sammenheng med Jonassens senere leieforhold, kan betraktes som en normal forretningsmessig disposisjon uavhengig av Jonassens egne interesser.»

Spørsmålet er altså om man står overfor en normal forretningsmessig disposisjon hvis vi ser bort fra eneksjonærens interesser.

Det fremgår av dommen at selskapet både hadde anført muligheten for verdistigning som en forretningsmessig begrunnelse, og at utleie til utenforstående på det åpne marked hadde vært et moment for selskapet både ved anskaffelsen og senere. Det presiseres i avsnitt 31 at selskapets egne kalkyler og forventninger må legges til grunn, og at skattemyndighetene ikke skal overprøve skattyternes forretningsmessige vurderinger «så lenge det er bedriftsøkonomiske hensyn som har vært bestemmende». Det samme gjelder ved domstolsprøvingen. Men når det er omstridt om det er bedriftsøkonomiske hensyn eller aksjonærens private interesser som har vært avgjørende, må man «i tillegg til de tidsnære bevis, kunne legge vekt på hva en vanlig bedrift ville ha gjort».

Konklusjonen i avsnitt 33 er at «det er Jonassens private interesser som har vært motiverende for transaksjonen samlet sett». Det ligger i dette at Høyesterett anerkjente at det også forelå relevante forretningsmessige motiver, men disse hadde ikke vært motiverende.

Retten er enig med staten i at bevistemaet i spørsmålet om årsakssammenheng er om selskapet - om man ser bort fra eneksjonærens interesser - ville ha kjøpt leiligheten eller - i vår sak - seilbåten. Om man ser for seg at Jonny Blomvik ikke hadde noen privat interesse for seilbåter, ville Elektrisk Kompagni da kjøpt en Najad 440 AC til ca 4,5 millioner kroner i 2006?

Retten er også enig med staten i at det ikke kan oppstilles noe vilkår om at Blomvik har hatt full disposisjonsrett. Dette er nevnt i Elysee-dommen, hvor eneksjonæren brukte leiligheten 4 uker i året, men hvor det fremheves i avsnitt 23 at det er et sentralt poeng at «leiligheten like fullt, både faktisk og rettslig, har vært til disposisjon for Jonassen hele året i hele perioden». Det er brukt som et moment, og ikke som et vilkår. Retten viser i så måte også til Storhaugen Invest-dommen Rt-2003-536 avsnitt 53 og 54, hvor det fremgår at selskapet hadde et meget beskjedent behov for og en meget beskjeden bruk av eiendommen (som hjemmekontor for Iversen og i noen grad hans

ektefelle). Det var imidlertid ikke en eiendom som selskapet overhodet ikke hadde behov for eller bruk av. Og det var mulighet for gevinst ved senere salg. Høyesterett kom likevel til at det ikke var grunnlag for å se kjøpet av eiendommen som en «normal forretningsmessig disposisjon». Det fremgår avslutningsvis i avsnitt 54 at «kjøpet av eiendommen i kombinasjon med utleien til Iversen, må anses som en selskapsfremmed disposisjon som var begrunnet i Iversens interesser». Det fremgår av lagmannsrettens dom i samme sak at skattemyndighetene hadde tilordnet 75 % av kostnadene ved investeringen til aksjonæren, mens 25 % ble tilordnet selskapet. Etter rettens syn viser dette at «full disposisjonsrett» for aksjonær ikke er noe vilkår for å konkludere med at det foreligger årsakssammenheng mellom inntektsreduksjon og interessefellesskap.

Retten går så over til den konkrete bevisvurderingen. Skatteklagenemnda har vurdert vilkåret om årsakssammenheng slik på side 25 i det omtvistede vedtaket:

«Skatteklagenemnda viser til det som ovenfor er redegjort for om skatteklagenemndas vedtak på Elektrisk Kompagni AS. Skatteklagenemnda kom i den saken til at selskapet ikke hadde rett til fradrag for kostnader knyttet til driften av båten, fordi det anførte opplegget ikke var egnet til å gå med overskudd, jfr. sktl. § 6-1. For skatteklagenemnda er det heller ingen tvil om at Blomviks vederlagsfrie benyttelse av Elektrisk Kompagni AS' seilbåt skyldes den sentrale og styrende rolle han har i selskapet. Selskapet gikk til anskaffelse av en seilbåt som kostnadmessig langt oversteg den bruk selskapet kunne sies å ha for båten. Båten er anskaffet i aksjonærs interesse. Selskapet har således dekket kostnader aksjonær tidligere måtte dekke selv med sine beskattede midler. Ordningen har således medført en forrykning av skattefundamentet. Skatteklagenemnda finner at det er foreliggende årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen.»

For tingretten har Blomvik fastholdt at anskaffelsen av båten var begrunnet i ulike selskapsformål, på samme måte som det ble anført i saken om selskapets ligning. Retten er enig med staten i at Blomviks argumentasjon på dette punktet langt på vei er et forsøk på omkamp om det samme faktum som ble behandlet og vurdert av tingrett og lagmannsrett i selskapets sak. Etter det retten kan se, er det ikke i denne saken ført bevis eller fremført argumenter om dette temaet som ikke også ble fremført for lagmannsretten i selskapets sak.

Retten viser til at Borgarting lagmannsrett i dommen av 5. november 2014 kom til at driften av seilbåten ikke utgjorde virksomhet i skattemessig forstand i seg selv. Lagmannsretten var enig med tingretten, skatteklagenemnda og skattekontoret i at driften av seilbåten objektivt sett ikke var egnet til å gå med overskudd. Den faktiske bruken i selskapet var beskjeden. Dette kunne til dels tilskrives de tekniske problemene med båten. Lagmannsretten pekte imidlertid på:

«For å vurdere om bruk av båten var egnet til å gi overskudd, må det tas utgangspunkt i hvilke kalkyler som må anses realistiske med utgangspunkt i situasjonen på anskaffelsestiden, samt hvilken dokumentasjon som foreligger om formålet med kjøpet og selskapets eventuelle planer om inntektsbringende aktiviteter.

Det foreligger ingen kalkyle eller budsjett som viser hvilke forutsetninger med hensyn til inntekter og kostnader som er lagt til grunn for anskaffelsen av båten. De kalkyler som er fremlagt i saken, er utarbeidet i ettertid, i forbindelse med klagebehandlingen. Skattekontoret har i vedtaket 30. oktober 2010 ansett kalkylenes bevisverdi som begrenset, da

grunnlagsmaterialet er mangelfullt. Lagmannsretten er enig i det. Det har ikke vært noe profesjonelt opplegg rundt utleievirksomheten, hvilket måtte kunne forventes ved en næringsinvestering i denne størrelsesorden. Det er ikke foretatt noen markedsundersøkelser på forhånd for å kartlegge kundegrunnlaget og interessen i markedet.

Heller ikke selskapets egen (reviderte) kalkyle viser for øvrig overskudd på «driften» av båten, selv om man regner med besparelsene ved å bruke båten som losjibåt på inntektssiden.»

Etter å ha referert skatteklagenemndas kritiske vurdering av selskapets kalkyler og mulighetene for å gå med overskudd, sier lagmannsretten:

«Lagmannsretten slutter seg til disse vurderinger fra skattekontorets side. Lagmannsretten tilføyer at det heller ikke er lagt frem noen form for dokumentasjon i form av budsjetter, kalkyler, markedsføringsplaner eller annet som kan kaste lys over selskapets intensjoner og forutsetninger på kjøpstidspunktet. Videre må det tas i betraktning at utleie ikke er selskapets hovedbeskjeftigelse og at sommersesongen er begrenset til noen få måneder i året. Selskapet vil også være avskåret fra å drive utleie de perioder om sommeren da seilbåten brukes som losjibåt i forbindelse med installasjons-/messebelyningsoppdrag og frakt til og fra stedene hvor messene holdes.

Lagmannsretten er på denne bakgrunn kommet til samme konklusjon som tingretten, nemlig at båtutleien - hverken i seg selv eller sammen med besparelsene ved bruken som losjibåt - kan anses som en egen virksomhet som gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift og ved skatteligningen.»

Det er ikke fremkommet noe under behandlingen av denne saken som tilsier andre vurderinger på disse punktene. Retten legger dermed til grunn at driften av seilbåten ikke var egnet til å gå med overskudd, uansett om man tar hensyn til selskapets besparelser ved bruk som losjibåt.

Lagmannsretten vurderte også om utgiftene ved båten kunne være fradragsberettiget på grunn av at båten hadde en tilstrekkelig tilknytning til selskapets øvrige virksomhet (elektro- og messelysvirksomhet). Her vurderer lagmannsretten hva som har vært formålet med selskapets anskaffelse av båten - om det var å «erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt», jf skatteloven § 6-1.

Lagmannsretten presiserer at det avgjørende ikke er hvilket formål skattyteren subjektivt hadde for øye da han pådro seg kostnaden: «Vurderingen er objektivisert; det sentrale er hvilke(t) formål man kan slutte seg til ut fra de objektive kjensgjerninger som foreligger». Videre heter det at det i flere høyesterettsdommer er forutsatt at hvis det er flere formål som ligger til grunn for anskaffelsen, så må man velge en enten/eller-løsning, hvor det avgjørende er hva som har vært hovedformålet med anskaffelsen.

Retten peker på at dette er et bevistema som ligger meget tett opp til bevistemaket i vår sak. Hvis selskapets hovedformål med anskaffelsen av seilbåten ikke har vært å tjene penger, da er det ikke tale om en «normal forretningsmessig disposisjon».

Lagmannsretten så deretter på den faktiske bruken av båten i selskapets virksomhet:

«Når det gjelder den faktiske bruken av seilbåten i perioden 2006 - 2008, viser lagmannsretten til følgende beskrivelse, inntatt på side 3 og 4 i tingrettens dom:

I løpet av perioden 2006-2008 er det enighet mellom partene om at båten ble brukt til følgende:

- VM i offshore i Arendal 2006
  - Verdi av selskapets oppdrag knyttet til messen: ca. 40 000 NOK
  - Varighet: 3 døgn i juli
- Offshore Northern Seas i Stavanger 2006
  - Verdi av selskapets oppdrag knyttet til messen: ca. 83 000 NOK
  - Varighet: 3 uker i august samt seiltid til og fra messen
- Velferdstur for ansatte til Skagen 2007
- VM i offshore i Arendal 2007
  - Verdi av selskapets oppdrag knyttet til arrangementet: ca. 43 000 NOK
  - Varighet: 3 døgn i juli
- Velferdstur for ansatte til Skagen 2008
- Utleie av båten med skipper (Blomvik) i 2008
  - Pris for utleie: 50 000 NOK inkl. mva.
  - Varighet 2 uker
- VM i offshore i Arendal 2008
  - Verdi av selskapets oppdrag knyttet til arrangementet: ca. 43 000 NOK
  - Varighet: 3 døgn i juli
- Offshore Northern Seas i Stavanger 2008
  - Verdi av selskapets oppdrag knyttet til messen: ca. 282 000 NOK
  - Varighet: 4 uker i august samt seiltid til og fra messen

Det er videre på de rene at båten også i det minste ble brukt av Blomvik en uke i 2007 og 2 uker i 2008. I tillegg har Blomvik benyttet båten under regatta - Watski Skagerak - i 2007, 2008, 2009, 2010 og 2011. Som regel ble ikke regattaen gjennomført grunnet problemer med båten.

EK har anført at verdien av selskapets oppdrag i forbindelse med Offshore Northern Seas i Stavanger i 2006 utgjør ca 240 000 kroner inkl. mva. EK har videre påpekt at verdien av selskapets oppdrag under VM i Offshore i Arendal i 2006 skal være 40 000 kroner ekskl. mva. For øvrig er partene enige om at det som er gjengitt i tingrettens dom om bruken av båten er korrekt, og lagmannsretten legger beskrivelsen til grunn.»

Det kom ikke frem noe under bevisførselen i saken her som tyder på feil i denne informasjonen. Blomvik forklarte at bruken under Watski-regattaen ikke var for private formål, men for testing og kvalitetssikring av selskapets investering. Retten kan ikke se at dette får betydning i det samlede bildet.

Lagmannsrettens vurdering var som følger:

«Som nevnt har EK anført at det har vært tre formål bak anskaffelsen. Den bruk som har noen tilknytning til virksomhet, er bruken som losjibåt og «teambuilding». Når det gjelder bruken som losjibåt, er det ikke bestridt at seilbåten faktisk har vært brukt til losji for ansatte - to ganger under Offshore Northern Seas-messen i Stavanger og tre ganger under VM i offshore i Arendal, til sammen litt mer enn åtte uker i løpet av de tre årene 2006 - 2008. Videre er det ikke bestridt at seilbåten to ganger har vært brukt til tur for ansatte til Skagen.

Etter lagmannsrettens syn har imidlertid ikke kostnadene til anskaffelse og drift av seilbåten en slik naturlig og nær tilknytning til elektroinstallasjons- og messebelysningsvirksomheten at kostnadene kan føres til fradrag ved avgiftsoppgjøret og inntektsligningen. Lagmannsretten viser i denne sammenheng til at de fordeler selskapet har hatt i sparte oppholdsutgifter i ca 56 dager ikke står i noe rimelig forhold til utgiftene som er pådratt til anskaffelse og drift av seilbåten. Leie av en tilsvarende båt antas å ville ha kostet anslagsvis 200 000 kroner, basert på en leie på 25 000 kroner per uke, slik selskapet selv har kalkulert med. Det kan etter lagmannsrettens syn ikke være rom for tvil om at en slik besparelse ikke kan begrunne fradragsrett for en investering i en seilbåt til rundt fire og en halv million kroner. Lagmannsretten viser i denne sammenheng også til at oppdragene på steder ved kysten bare utgjør en mindre del av selskapets virksomhet. Det er ubestridt at virksomheten for det meste skjer innenlands.

Lagmannsretten viser for øvrig til tingrettens dom side 12, som også er dekkende for lagmannsrettens syn. Det er ikke anført noe fra selskapets side under ankebehandlingen som fører til en annen vurdering.

Heller ikke bruken av båten til velferdsturer for ansatte gir grunnlag for fradragsrett.»

Lagmannsretten har med dette kommet til at de inntektsmuligheter og besparelser som båtkjøpet medførte for selskapet ikke kan begrunne fradragsrett på grunn av manglende tilknytning til virksomheten. Dette betyr at lagmannsretten anså at det å «erhverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt» ikke var et hovedformål med anskaffelsen. Retten legger det samme til grunn i denne saken. Det er ikke fremkommet nye bevis eller argumenter som kan tilsi et annet resultat. Dette betyr at kjøpet av seilbåten ikke var en normal forretningsmessig disposisjon for selskapet. Formålet må da *først og fremst* ha vært noe annet enn å tjene penger, og dette kan etter omstendighetene ikke ha vært noe annet enn å tilgodese eneaksjonær Jonny Blomviks interesse for seilbåter.

Det hører med i det samlede bevisbildet at Blomvik brukte sin privateide seilbåt som innbyttebåt ved selskapets anskaffelse av Najad'en, og at Blomvik ut fra sin forklaring utvilsomt er en båtinteressert mann.

Gitt at investeringen objektivt sett ikke var egnet til å gå med overskudd og ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til virksomheten i Elektrisk Kompagni, er det utenkelig at selskapet ville investert i seilbåten om man ser bort fra Jonny Blomviks interesse for båter. Etter rettens vurdering har Blomviks private interesser for båt vært motiverende for transaksjonen samlet sett.

Rettens konklusjon er dermed at det var årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen og at det var grunnlag for skjønnsmessig verdsettelse av utbyttets størrelse

med hjemmel i skatteloven § 13-1. Det er etter rettens vurdering ingenting feil med resonnementet når skatteklagenemnda da fastsetter utbyttets størrelse til hva båten har kostet selskapet i perioden 2006 til 2008, jf prinsippet i Storhaugen Invest- og Elysee-dommene (Rt-2003-536 og Rt-2014-614).

### **Er det feil ved skatteklagenemndas skjønn som fører til opphevelse av vedtaket?**

Blomviks atter subsidiære anførsel er at skatteklagenemndas vedtak må oppheves på grunn av feil ved skjønnsutøvelsen. Det er hevdet at skjønnet er sterkt usaklig, vilkårlig og urimelig. Retten forstår det slik at skjønnsutøvelsen hevdes å være *urimelig* fordi skjønnet bygger på et høyt verditap for båten, mens det i virkeligheten ikke var noe verdifall. Det er pekt på at verdifallet (avskrivningene) utgjør 72,5 % av det beregnede utbyttets størrelse. Videre er det hevdet at skjønnet er vilkårlig og usaklig. Retten antar dette må knyttes til en innvending om at skatteklagenemnda ikke har gjort noen konkret vurdering av verdifallet, jf Blomviks sluttinnlegg s. 4:

«Dersom avskrivninger likevel skal hensyntas må skattemyndighetene søke å finne det faktiske verdifallet, jf. Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 5. desember 2012. Det må følgelig foretas en individuell vurdering av sannsynlig verdifall på det konkrete formuesobjektet. Dette er ikke gjort i denne sak.»

Retten tar utgangspunkt i at domstolsprøvingen ved overprøving av skjønnet etter skatteloven § 13-1 tredje ledd er begrenset, jf Rt-2012-1025 (Norland) avsnitt 68:

«Jeg ser så på om det hefter feil ved det skjønnet som ligningsmyndighetene har utøvd. Som jeg tidligere har konkludert med, kan Høyesterett ikke prøve verdsettelsesskjønnet i skatteloven § 13-1 tredje ledd i større utstrekning enn det som følger av de alminnelige forvaltningsrettslige regler om fritt skjønn. Dette innebærer at domstolene kan prøve om det er hjemmel for skjønnslikning, om saksbehandlingen og det faktiske grunnlaget for skjønnet er korrekt, om rettslige normer for hvordan skjønnet skal gjennomføres er fulgt, om det skjønnet som er utøvd er tilstrekkelig bredt og saklig, og at skjønnsresultatet ikke fremstår som åpenbart urimelig, se blant annet Eckhoff/Smith: Forvaltningsrett, 8. utgave side 441 flg.»

Staten har gitt uttrykk for at domstolenes prøving her primært handler om hvorvidt skattemyndighetene har gjort et *forsvarlig* skjønn.

For drøftelsen av om skjønnsresultatet er åpenbart eller sterkt urimelig kan det ha betydning om retten har eller ikke har anledning til å legge vekt på en takst fremlagt av Blomvik under forberedelsen av denne saken. Taksten er innhentet av Blomviks tidligere ektefelle fra Båtmegler'n AS i forbindelse med et skilsmisseoppgjør, og er datert 31. mars 2008. Blomvik forklarte i retten at den ble brukt i skilsmisseoppgjøret, hvor hans ekskone krevde en andel av de reelle verdiene i Elektrisk Kompagni AS. Hun mente da at den bokførte verdien av båten var lavere enn reell verdi, og innhentet derfor takst fra en tredjepart. Taksten ble fremlagt ved Blomviks prosesskriv av 25. januar 2016. Den har ikke vært kjent for ligningsmyndighetene under behandlingen av skattesaken i forvaltningen.

Staten har hevdet at retten må se bort fra denne taksten, mens Blomvik har ment at den kan tas i betraktning.

Retten tar for denne vurderingen utgangspunkt i Rt-2006-404 avsnitt 38, hvor det heter:

«Det er sikker rett at det i utgangspunktet ikke er anledning til å påberope seg nye faktiske grunnlag som innsigelser mot et ligningsvedtak etter at den forvaltningsmessige behandlingen er avsluttet. Den rettslige prøvingen skal skje på samme faktiske grunnlag som forelå for ligningsmyndighetene. Gjennom en rekke høyesterettsavgjørelser er prinsippet modifisert og utdypet noe, ved at det trekkes en grense mot opplysninger som ikke ses som et nytt faktisk grunnlag, men bare som supplerende av de opplysninger som ble gitt under den forvaltningsmessige behandlingen av saken. Forutsetningen må imidlertid være at skattyteren ikke kan klandres for ikke å ha gitt disse opplysningene tidligere. Jeg viser til Rt-2003-1821 (Hunsbedt Racing) avsnitt 33, med videre henvisning til plenumsavgjørelsen i Rt-2002-509 på side 523-524. I denne avgjørelsen vises det igjen til Agip-dommen i Rt-2001-1265, der hovedsynspunktet er at en skattyter ikke kan komme med nye bevis for domstolen som han hadde særlig oppfordring til å komme med under ligningsbehandlingen.»

Retten peker også på Rt-2002-509 s på s. 523-524, som Blomvik særlig har fremhevet:

«[ ... ] Sentralt i dommen står at ein skattytar ikkje kan kome med nye bevis for domstolen som han hadde særskilt oppfordring til å kome med under likningsbehandlinga. Og ei slik oppfordring kan følgje av lova eller vere særskilt uttala frå likningsstyresmaktene eller ho kan følgje av omstenda. Særleg i det siste tilfellet vil forståinga av kva som er ei oppfordring i stor grad byggje på ei vurdering hos retten, der det må leggjast vekt på kva krav det var rimeleg å stille til skattyteren om å gi opplysningar på det aktuelle tidspunktet. I denne avveginga må det trekkjast inn om skattyteren kan klandrast for ikkje å ha kome med opplysninga.»

Blomvik forklarte i retten at han aldri forsto at det var viktig å føre bevis om det faktiske verdifallet på båten. Han registrerte at avskrivninger og prosentsatser var et tema, men han knyttet dette primært opp til selskapets ligning og spørsmålet om seilbåtanskaffelsen ga grunnlag for en virksomhet som var egnet til å gå med overskudd. Han tenkte derfor aldri på at det i hans egen ligningssak kunne være relevant å legge frem den taksten som hans tidligere ektefelle innhentet i forbindelse med skilsmisseoppgjør i 2008.

Når det i sitatene ovenfor fra høyesterettsdommene spørres om skattyter hadde «særskilt oppfordring til» og om han «kan klandrast» for ikke å ha kommet med opplysningen, er det en aktsomhetsvurdering som beskrives. Det er mulig - i vår sak - at Blomvik faktisk ikke forsto at taksten fra 2008 var relevant. Dette må imidlertid etter rettens syn regnes som uaktsomt. Han hadde særlig oppfordring til å legge den frem, og han kan klandres for at han ikke gjorde det.

Retten peker i denne forbindelse på at Blomvik i sin egen skattesak argumenterte med at utbyttet var for høyt fordi det var brukt for høye avskrivningssatser.

I en delrapport av 21. desember 2009 fra bokettersynet om aksjonæren (Blomvik), er det et avsnitt som handler om «Konsekvenser for aksjonæren» på side 9, hvor det gis et forslag til beregning av det utbytte som bokettersynsrevisoren mente at Blomvik hadde fått ved å disponere en båt som selskapet hadde anskaffet i aksjonærens interesse. Dette er referert i saksfremstillingen innledningsvis. Her er det et konkret oppsett av kostnader og inntekter, hvor



den største utgiftsposten alle årene er regnskapsmessige avskrivninger (kr 364.272 i 2006, kr 327.845 i 2007, kr 295.061 i 2008). Det fremgår tydelig av beregningen at utbytteberegningen tar utgangspunkt i selskapets kostnader, og at de høye avskrivningene er en vesentlig faktor - den klart største kostnadsposten - i beregningen for alle tre årene. Utbyttet beregnes til noe over en halv million kroner i 2006 og 2007, og rett under en halv million kroner i 2008.

Rapporten er fra 2009, og Blomvik var da kjent med taksten fra 2008. Allerede denne beregningen som er referert ga etter rettens syn en særlig oppfordring til å fremlegge taksten hvis Blomvik mente at det var lagt til grunn for høyt verditap.

Beregningen i bokettersynsrapporten ble lagt til grunn i skattekontorets vedtak 30. oktober 2010. Skattekontorets vedtak ble påklaget av Blomvik ved brev av 13. desember 2010 fra advokatfirmaet Steenstrup Stordrange. Her heter det blant annet:

«Skatt øst har lagt til grunn 10 % avskrivninger i sin lønnsomhetsberegning. Dette er et alt for høyt tall. Båter av denne typen har normalt sett et lavere verdifall over tid, selv om det innrømmes at man de seneste år har hatt et høyere verdifall enn normalt pga finanskrisen.»

Blomviks klage viser etter rettens syn at Blomvik var oppmerksom på at båtens verdifall var et viktig tema. I alle fall var hans advokat klar over det.

Skattekontoret utarbeidet etter klagen en innstilling til skatteklagenemnda, som ble sendt Blomviks advokat for uttalelse. Blomvik innga selv kommentarer til innstillingen ved brev av 12. november 2012. Her heter det avslutningsvis:

«Jeg vil også si litt om avskrivninger. Det er jo ingen som vet i forkant hvor mye en båt stiger eller synker i verdi. Men i etterkant kan en se dette, og Seilmagasinet lager hvert år statistikk på dette. Og i perioden 2006-2008 sank prisene på nye båter med 3 % pr år. Dvs at vedtaket mot Elektrisk Kompagni er feil, og må vurderes på nytt. Da skattemyndighetene i sine oppsett bruker 10 %.»

Vedlagt dette brevet var det en utskrift fra Seilmagasinet med kurver og statistikk over prisfall for nye og eldre båter i den aktuelle perioden.

Etter rettens syn er det vanskelig å komme til noen annen konklusjon enn at Blomvik hadde særlig oppfordring til å legge frem taksten fra 2008, og at han kan klandres for ikke å ha gjort det. Selv om Blomvik i det nettopp refererte sier at vedtaket «mot Elektrisk Kompagni» er feil fordi det er lagt til grunn for høyt verdifall, er sitatet hentet fra merknader som Blomvik har gitt til en innstilling i saken som gjelder hans egen ligning. Og det kan etter rettens vurdering ikke legges til grunn at en forretningsmann som Blomvik ikke forsto at dette spørsmålet var viktig for beregningen av hans utbytte og utbytteskatt. Under enhver omstendighet er dette noe han burde forstått, og hvis han ikke forsto det, er det klanderverdig. Rettens konklusjon er derfor at det i denne sammenheng ikke kan legges vekt på taksten fra 2008 som først i januar 2016 ble fremlagt for retten.

Spørsmålet er imidlertid - uavhengig av om retten kan legge vekt på taksten - om det skjønnet som er utført likevel har mangler. Etter rettens syn er det grunnlag for å si at det skjønnet som er

utøvet ikke er tilstrekkelig bredt og saklig, eller med andre ord at det ikke er utøvet et forsvarlig skjønn. Retten bygger dette på at avskrivninger (verdifall) er den klart største og for Blomvik viktigste komponenten i beregningen av utbyttet. Blomvik har gjentatte ganger under forvaltningens behandling av saken gitt uttrykk for at det er feil å operere med et verdifall på 10 % per år. Retten er enig med Blomvik i at skattemyndighetene ikke har vurdert dette.

Først må det slås fast at det i seg selv ikke kan anses usaklig eller uforsvarlig å ta utgangspunkt i de faktiske regnskapsmessige avskrivningene til selskapet. Dette må tvert imot være et fornuftig og rasjonelt utgangspunkt for skjønn. Det er ubestridt at tallene i den opprinnelige beregningen i aksjonærrapporten - referert ovenfor - er hentet fra selskapets egne regnskaper. At båtens verditap var kr 364.272 i 2006, kr 327.845 i 2007 og kr 295.061 i 2008, er altså noe Elektrisk Kompagni har oppgitt i regnskapene.

I aksjonærrapporten er det ingen konkret vurdering av verdifallet som sådant. I vedtaket fra skattekontoret finner man ingen drøftelse av verditapets størrelse, man gjengir beregningen fra aksjonærrapporten.

I klagen fra Blomvik ved advokat Aas er det imidlertid - som nevnt - pekt på at 10 % verditap er altfor høyt. Med henvisning til rettspraksis (bl.a. Embla Nor-dommen fra Borgarting i Utv-2010-1105) argumenteres det for at avskrivningssatsen bør være 5 %.

I Blomviks egne innspill til skattekontorets innstilling til klagen, er det argumentert for at faktisk verditap i perioden 2006-2008 var 3 % pr år, og det ble fremlagt dokumentasjon for å sannsynliggjøre dette. Brevets overskrift er «Vedgående innstilling til skatteklagenemnda, rettelse av fakta feil».

Både klagen og brevet med Blomspills merknader er i sin helhet gjengitt i skatteklagenemndas vedtak. Skatteklagenemnda sier i sin drøftelse følgende om verdsettelsen:

«Skatteklagenemnda legger til grunn at en uavhengig tredjepart som et minimum ville ha dekket sine drifts- og vedlikeholdskostnader på båten, kapitalkostnader ved lån, verditapet som følger av slit og elde samt en avkastning på anvendt kapital som overstiger risikofri plassering av pengene.

[ ... ]

Skatteklagenemnda finner etter dette å kunne ta utgangspunkt i skattekontorets beregninger. Skattekontoret har ved utbytteberegningen lagt til grunn de kostnader som fremgår av selskapets regnskaper, inkludert regnskapsmessige avskrivninger og en stipulert tapt avkastning på anvendt egenkapital.»

I dette er det ingen spor av at Blomviks innspill om avskrivningssats og verditap er vurdert, til tross for at denne er underbygget både med juridisk argumentasjon og med faktisk dokumentasjon. Ettersom dette gjelder et vesentlig spørsmål for skjønnutøvelsen, er det etter rettens syn ikke holdbart når skatteklagenemnda helt unnlater å drøfte faktisk verditap. Retten viser i denne forbindelse til at utbyttets størrelse ville blitt dramatisk redusert hvis Blomvik hadde fått medhold i at riktig verditap var tre eller fem prosent per år. Videre viser retten til at

anførsle til Blomvik ut fra de kildene han påberopte neppe var så svakt funderte at det var forsvarlig å se bort fra dem helt uten drøftelse. I den påberopte Embla Nor-dommen, som også ble viet en del oppmerksomhet under saken her, var det spørsmål om riktig verditap for en seilbåt var 3,3 % eller 5 %. Statens posisjon i den saken var at 5 % var riktig. Retten viser også til Seabrokers-dommen fra Gulating lagmannsrett i Utv-2013-1655. Også denne saken gjaldt en båt, uten at det fremgår om det var en seilbåt. Her fremgår det at Skattekontoret - med Klagenemndas tilslutning - la til grunn en avskrivningssats på 4 %.

Retten viser også til Skattedirektoratets uttalelse i UTV-2012-1825, hvor det heter:

«Skattedirektoratet mener derfor at regnskapsmessige avskrivninger ofte gir det beste uttrykket for hva som utgjør faktisk verdifall på formuesobjektet. Det må imidlertid foretas en konkret vurdering i det enkelte tilfellet for å fastsette faktisk verdifall.»

Dette gjelder konkret verdsettelse av uttaket på selskapets hånd. Det samme gjelder imidlertid for utbytteberegning, jf avslutningsvis i uttalelsen.

Etter dette er det rettens konklusjon at Skatteklagenemndas vedtak må oppheves på grunn av mangler ved skjønnsutøvelsen. Etter rettens syn mangler det selvstendig vurdering av et helt vesentlig punkt i verdsettelsen, til tross for konkrete og begrunnede innvendinger fra Blomvik. Dette medfører at skjønnet ikke er tilstrekkelig bredt og saklig, og at skjønnet etter omstendighetene fremstår som vilkårlig.

Ved ny ligning må skattemyndighetene gjøre en konkret, individuell vurdering av hvilket verdifall selskapets seilbåt hadde i årene 2006-2008.

### **Tilleggsskatten**

Med den konklusjonen retten har kommet til ovenfor, er det etter rettens syn ikke nødvendig å ta stilling til spørsmålet om størrelsen på tilleggsskatten har blitt feil, jf Blomviks atter, atter subsidiære anførsel. Det må nå uansett gjennomføres en ny vurdering av utbyttets størrelse, og dette vil også få konsekvenser for vurderingen av tilleggsskattens størrelse.

Retten vil imidlertid nevne at det når det gjelder tilleggsskatt, ikke er noen begrensninger i hvilke bevis retten kan bygge på. Dette er partene enige om. Retten anser at den taksten Blomvik har fremsatt sannsynliggjør at vedtakets forutsetning om 10 % årlig verdifall i perioden 2006 til 2008 er feil. På den annen side kan den etter rettens syn ikke sannsynliggjøre et verditap på null gjennom hele perioden. Retten viser i så måte til lagmannsrettens drøftelse av anførsler om null verdifall i Embla Nor-dommen, og retten vil også vise til - som staten har påpekt - at Blomvik kjøpte båten av Elektrisk Kompagni for 2 millioner kroner i 2013. Dersom verdifallet var null frem til og med 2008, må det da ha vært massivt i perioden fra 2009 til 2013. En slik verdiutvikling er lite sannsynlig. Det er derimot - etter rettens syn - ikke usannsynlig at verdifallet var lite frem til finanskrisen og deretter vesentlig brattere. Blomvik forklarte i retten at båtmarkedet «kollapset» i finanskrisen. Dette er etter rettens syn i alle fall et stykke på vei forenlig med det som er fremlagt fra statens side, blant annet en artikkel fra DinSide hvor det er fremholdt at båtmarkedet er svært følsomt for konjunktursvingninger.

Retten går ikke nærmere inn på den konkrete verdsettelsen, som blir opp til skattemyndighetene ved ny ligning.

### **Sakskostnader**

Jonny Blomvik har vunnet saken i den forstand at han har fått medhold i at ligningen skal oppheves. Han har imidlertid tapt på alle punkter som gjelder vedtakets rettsanvendelse, og utfallet av ny ligning vil - med det resultat retten har kommet til her - bli at det fastsettes et utbytte for Blomvik, men det er muligheter for at utbyttet kan bli mindre. Hadde han vunnet frem med sin prinsipale anførsel, ville det ikke vært anledning til å utbyttebeskatte ham i det hele tatt.

Alt i alt er det ikke grunnlag for å si at Blomvik har vunnet saken fullt ut eller i det vesentlige, jf tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Blomvik har derimot fått medhold av betydning, jf tvisteloven § 20-3. Retten kan da tilkjenne ham sakskostnader hvis tungtveiende grunner tilsier det. Den klare hovedregelen er imidlertid at hver av partene bærer sine egne kostnader. Retten kan etter omstendighetene ikke se at tilstrekkelig tungtveiende grunner taler for å gjøre unntak fra hovedregelen i dette tilfellet. Retten viser til at staten også har fått medhold av betydning, blant annet i at seilbåten først og fremst ble anskaffet for å tilgodese Blomviks private interesser.

### *Domsslutning*

- 1. Ligningen av Jonny Blomvik for inntektsårene 2006, 2007 og 2008 oppheves.*
- 2. Hver av partene bærer sine egne sakskostnader.*

# Uttalelser Skattedirektoratet

## SKN 16-148 Kravene til beregningsenhet for grensebeløpene for skatteplikt og plikt til å betale arbeidsgiveravgift

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-32 annet ledd. Folketrygdloven § 23-2 åttende ledd.

Uttalelse fra Skattedirektoratet avgitt 1. desember 2016.

### Presisering i brosjyren "Skatt for frivillige og ideelle organisasjoner"- kravene til beregningsenhet for grensebeløpene for skatteplikt og plikt til å betale arbeidsgiveravgift

Skattedirektoratet har mottatt flere henvendelser vedrørende vilkårene for når det foreligger en egen beregningsenhet for grensebeløpene etter skatteloven § 2-32 (2) og folketrygdloven § 23-2 (8). Spørsmålene har nærmere bestemt dreid seg om det er krav til selvstendig juridisk enhet, eller om også avdelinger som ikke er selvstendige juridiske enheter kan utgjøre beregningsenheter slik at det vil gjelde et grensebeløp per avdeling som ligger under den juridiske enheten.

Spørsmålet har særlig oppstått i forbindelse med at idrettsforeninger ønsker å dele opp organisasjonen med egne avdelinger for for eksempel turn, langrenn, friidrett, fotball, osv. med blant annet det formål at foreningen skal kunne nyttiggjøre seg flere grensebeløp for når plikt til å betale skatt og arbeidsgiveravgift inntreffer.

### Nærmere om grensebeløpet i skatteloven § 2-32 annet ledd

Følgende siteres fra lovteksten:

*"Driver institusjon eller organisasjon som omfattes av første ledd økonomisk virksomhet - herunder bortleie av fast eiendom, også i tilfelle eiendommen delvis er benyttet til egen bruk -vil formue i og inntekt av den økonomiske virksomheten være skattepliktig. Økonomisk virksomhet er unntatt fra skatteplikt når omsetningen fra denne virksomheten i inntektsåret ikke overstiger 70.000 kroner. For veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner er den tilsvarende beløpsgrensen 140.000 kroner."*

Følgende siteres fra forarbeidene (Ot.prp. nr. 1 (1997-98)) til bestemmelsen:

*"14.3.4 Departementets vurderinger og forslag*

*Forslaget om å øke beløpsgrensen fra 70 000 kroner til 140 000 kroner for veldedige og allmennyttige organisasjoner og institusjoner tar sikte på å komme små, lokale lag til gode. Den foreslåtte beløpsgrense vil gjelde for hver enhet som oppfyller kravene til å være ett skattesubjekt. (...)"*

Selv om lovteksten kan åpne for tolkninger er forarbeidene klare på at beregningsenheten må være et eget skattesubjekt. Denne forståelsen er også langt på vei lagt til grunn i både Lovkommentaren og Lignings-ABC. Følgende siteres fra Lovkommentaren:

*"Omsetningsgrensen på kr 70 000 gjelder for hver selvstendig organisert enhet innen organisasjonen. I praksis kreves det at enheten må tilfredsstillere kravene til å være et selvstendig skattesubjekt. jf. Lignings-ABC emne: Skattefrie institusjoner mv."*

Følgende siteres fra Lignings-ABC 2015 side 1156 punkt 4.2:

*"Beløpsgrensene gjelder særskilt for hver selvstendig enhet, herunder selvstendige enheter i en og samme organisasjon. En enhet er selvstendig når den tilfredsstillere kravene til eget skattesubjekt (selvstendig skattesubjekt), se sktl. § 2-2 første ledd og særlig sktl. § 2-2 første ledd bokstav h."*

Skattedirektoratet legger med dette til grunn at beregningsenheten for skattefritaket etter skatteloven § 2-32 annet ledd må utgjøre et selvstendig skattesubjekt. Uttrykket skattesubjekt er betegnelsen på en fysisk eller juridisk person (rettssubjekt) som kan pålegges plikt til å betale skatt. En forening vil være et selvstendig skattesubjekt hvis den står under "selvstendig bestyrelse", jf. skatteloven § 2-2 første ledd bokstav h. En avdeling/underenhet er alltid knyttet opp mot en eier i Enhetsregisteret og anses ikke å stå under selvstendig bestyrelse. En slik enhet anses heller ikke som noe eget rettssubjekt i selskapsrettslig forstand. Begrepet underenhet/avdeling benyttes ofte om den virksomhet/aktivitet som den juridiske personen driver.

### **Nærmere om grensebeløpet i folketrygdloven § 23-2 (8)**

Arbeidsgiveravgiftsplikten knytter seg til hvem som er "arbeidsgiver". I dette må det ligge at enheten har kompetanse til å inngå en arbeidsavtale på selvstendig grunnlag, og at enheten har et selvstendig arbeidsgiveransvar overfor den ansatte. Underenheter/avdelinger er som nevnt aldri egne rettssubjekter, og vil derfor ikke ha partsevne som er en forutsetning for å kunne være part i en arbeidsavtale.

Avgiftsfritaket, er på tilsvarende måte som skattefritaket, knyttet til en institusjon eller organisasjon, jf. ftrl. § 23-2 (8) 2. punktum. I forarbeidene til denne bestemmelsen (Ot.prp. nr.1 (1997-1998) punkt 14.5.3.4) står bl.a. følgende: «[d]ersom de totale lønnsutbetalinger overstiger 300.000 kroner, vil den samlede lønnsutbetaling bli arbeidsgiveravgiftspliktig. Etter departementets oppfatning vil en slik regel være mest i tråd med de hensyn som ligger bak endringsforslaget, nemlig å tilgodese mindre og lokale organisasjoner.»

Både ordlyd og forarbeider til begge fritakene taler således for at beløpsgrensene gjelder for hvert rettssubjekt. Dette gjelder selv om det i trygdeavgiftsvedtaket for 2016 § 1 (3) fastslås at for

arbeidsgivere som er foretak med underheter, skal hver underenhet anses som en egen beregningsenhet, jf. nedenfor.

Det følger av ftrl. § 23-2 (1) at det er "arbeidsgiver" som er avgiftssubjekt. Bestemmelsen om beregningsenheter i trygdeavgiftsvedtakets § 1 (3) er en del av reguleringen av soneplasseringen under den geografisk differensierte arbeidsgiveravgiften, jf. også paragrafens tittel. Bruk av ev. underenheter som beregningsenhet er en metode for å fordele arbeidsgivers avgiftsgrunnlag til de soner, med tilhørende avgiftssatser (geografisk differensierte), der virksomheten i de enkelte underenhetene utføres. Dette kan følgelig ikke endre det utgangspunkt som følger av lov og forarbeider om at beløpsgrensen for totale lønnsutgifter må vurderes for hver "institusjon" eller "organisasjon".

Ovennevnte støttes etter vår oppfatning av øvrige hensyn, herunder at avgrensningen for avgiftsfritaket etter folketrygdloven § 23-2 (8) bør være tilsvarende som etter skatteloven § 2-32 (2).

Skattedirektoratet legger med dette til grunn at også beregningsenheten for avgiftsfritaket etter folketrygdloven § 23-2 (8) må utgjøre et selvstendig rettssubjekt i liket med konklusjonen ovenfor som gjelder beløpsgrensen for skattefritaket.

### **Skattedirektoratets brosjyre "Skatt for frivillige og ideelle organisasjoner"**

I Skattedirektoratets brosjyre "Skatt for frivillige og ideelle organisasjoner" er det lagt til grunn at oppdeling i avdelinger/underenheter vil kunne oppfylle vilkåret til egen beregningsenhet. På bakgrunn av det som fremgår ovenfor er dette ikke korrekt. Skattedirektoratet vil endre brosjyren slik at ovennevnte rettsforståelse kommer tydelig frem.

### **Virkningstidspunkt**

For de organisasjonene som har innrettet seg slik at de beregner separate grensebeløp for alle avdelinger/underenheter, ser vi at det kan være behov for tid til å innrette seg. Skattedirektoratet vil derfor ikke ha noen innvendinger til at praksisendringen skjer fra 1. januar 2018.

## **SKN 16-149 Tokningsuttalelse taushetsplikt**

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-32 annet ledd. Folketrygdloven § 23-2 åttende ledd.

**Tolkningsuttalelse fra Skattedirektoratet** avgitt 27. oktober 2016.

### **Spørsmål om taushetsplikten etter lignl § 3-13 er til hinder for å frigi opplysninger om tredjemann**

Skattedirektoratet har i brev til Oljeskattekontoret av 27. oktober 2016 uttalt følgende knyttet til rekkevidden av taushetsplikten i ligningsloven § 3-13:

Oljeskattekontorets anmodning gjelder følgende typetilfelle, sitert fra anmodningen:

"Selskap A, som er en norsk rettighetshaver, selger gass til selskap B som er et utenlandsk søsterselskap. Selskap B kjøper også gass fra den uavhengige norske rettighetshaveren selskap C. Selskap C rapporterer sitt salg til Oljeskattekontoret. Oljeskattekontoret vet således at selskap C i den eksterne transaksjonen får bedre betalt av selskap B for samme produkt enn det selskap A får i den konserntene transaksjonen."

Oljeskattekontoret ønsker, slik SKD forstår anmodningen, avklart om selskap A ("A") i det presenterte typetilfellet vil være "uvedkommende" etter ligningsloven § 3-13 i relasjon til selskap C ("C") angående kontorets opplysninger om avtalen om levering av gass som er inngått mellom selskap B ("B") og C.

Skattytere har en omfattende opplysningsplikt til skattemyndighetene. I forarbeidene til ligningsloven § 3-13, Ot.prp. nr. 29 (1978-79) kapittel 10, fremheves at taushetsplikten skal ivareta behovet for et svært åpent og tillitsfullt forhold mellom skattemyndighetene og almenheten. Samtidig åpnes det for at skattyteres innsynsrett i egne forhold etter ligningsloven § 3-4, der saksforholdet også inneholder opplysninger om andre, normalt vil gå foran taushetsplikten som beskytter disse. Det gis imidlertid ingen konkrete anvisninger på avveiningen mellom taushetsplikten og innsynsretten i et typetilfelle som det foreliggende.

Høyesteretts dom i Rt. 2015 s. 353 ("Total-dommen") vil etter SKDs vurdering dermed være sentral i vurderingen av spørsmålet. Høyesterett pekte i dommen på at den part som krevde innsyn inngikk i den personkrets som taushetsplikten skal beskytte mot. Partsinnsyn under taushetsplikt ville dermed ikke kunne ivareta pliktens formål, som er å gi beskyttelse mot den som vil kunne gjøre bruk av opplysningene i næringsøyemed. Partsinnsyn ble derfor ikke gitt.

Basert på Høyesteretts uttalelser i Total-dommen legger SKD til grunn at den avgjørende problemstilling her er om C inngår i den krets som med hensyn til taushetsplikten i ligningsloven § 3-13 er beskyttet mot at skattemyndighetene frigir opplysninger til A om Cs avtaleforhold med B.

Slik det foreliggende typetilfellet er beskrevet, må C etter SKDs oppfatning anses som en konkurrent av A. C vil dermed ha et berettiget behov for å kunne holde hemmelig for A forhold knyttet bl.a. til selskapets økonomiske forhold og stilling etter avtalen med B. Cs interesse i at A ikke får disse opplysningene vil derfor ligge i kjernen av hensynene bak taushetsplikten i ligningsloven § 3-13, slik disse er tolket av Høyesterett i Total-dommen.

Det forhold at A og B inngår i samme konsern, kan slik SKD vurderer det ikke i seg selv medføre en tilknytning mellom A og C som gjør at Cs behov for beskyttelse under taushetsplikten skulle være svekket eller bortfalt. Selskaper i konsern skal i skatterettslig forstand behandles som selvstendige skattesubjekter, og dette vil etter SKDs syn også gjelde i relasjon til reglene om skattemyndighetenes taushetsplikt. A og C må derfor som et klart utgangspunkt i et slikt tilfelle anses som "uvedkommende" i relasjon til hverandre, selv om opplysningene gjelder transaksjoner med B. Det foreligger heller ikke etter SKDs syn andre tilknytningspunkter mellom C og A i det



presenterte typetilfellet som tilsier at Cs behov for beskyttelse under taushetsplikten skulle være svekket eller bortfalt.

SKD finner dermed at opplysningene om avtalen mellom C og B må anses underlagt taushetsplikt etter ligningsloven § 3-13 i dette beskrevne typetilfellet, og dermed ikke kan frigis til A. SKD vil imidlertid presisere at det ikke kan utelukkes at det i konkrete saker kan etableres en faktisk tilknytning mellom C og A som vil kunne tilsi en annen konklusjon på spørsmålet om C og A anses uvedkommende i relasjon til hverandre.

SKD tar i foreliggende uttalelse ikke stilling til spørsmålet om opplysningene, til tross for at de er underlagt taushetsplikt, likevel kan benyttes ved en endringsligning

## **SkN 16-150 Fradrag for kostnad til vedlikehold av forretningsbygg (Norrøna Eiendom AS)**

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-11.

**Kort referat:** Saken gjaldt rehabilitering av fasade og 3 etasjer i en forretningseiendom hvor all innredning ble fjernet inn til reisverket og deretter gjenoppbygget og innredet på nytt. Spørsmålet i saken var om Skatteklagenemndas ligningsvedtak for inntektsåret 2008 måtte kjennes ugyldig fordi det bygget på en uriktig tolkning og anvendelse av skatteloven § 6-11 om fradragsrett for kostnad til vedlikehold av hus som er driftsmiddel i næring. Høyesterett konkluderer med at gjeldende ligningspraksis om rekkevidden for fradragsretten av kostnader til tenkt vedlikehold etter skatteloven § 6-11 og Lignings-ABC er i samsvar med gjeldende rett. Videre konkluderer retten med at det er en forutsetning for vedlikeholdsfradrag, at fysiske eller tekniske endringer etter sin karakter virkelig må erstatte et vedlikehold og ikke har et dominerende preg av investering eller nyanskaffelse.

**Uttalelse fra Skattedirektoratet** avgitt 5. desember 2016.

### **Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 25. august 2016**

#### **Oppsummering av Høyesteretts dom**

Norrøna Eiendom AS renoverte i 2007-2008 kjeller, første og andre etasje i Norrønagården i Trondheim. Før renoveringen, var det kafé og selskapslokale i andre etasje, flere butikker i første etasje og lager i kjeller. Ved renoveringen ble all tidligere innredning fjernet inn til reisverket. Etsjene ble gjenoppbygget og innredet på nytt. Flere innervegger ble ikke satt opp igjen. Storkjøkkenet tilknyttet kafédriften i andre etasje ble omgjort til butikklokale og det elektriske anlegget ble tilpasset endret bruk. Fasaden ble bygget om, slik at yttervegger og vinduer i første etasje ble flyttet én meter ut og inngangspartiet ble endret. Formålet med ombygningen var å tilpasse lokalene til 2 nye leietakeres behov for lokaler til å drive klesbutikk i kjeller, første og andre etasje.

Etter fast ligningspraksis gis det vedlikeholdsfradrag etter § 6-11 både for kostnader ved direkte vedlikehold og for kostnader ved endringsarbeider som ivaretar et vedlikeholdsbehov. Ved endringsarbeider gis det fradrag for et "tenkt vedlikehold", som i prinsippet, og som et utgangspunkt, svarer til kostnadene ved det vedlikeholdet som det ville være behov for dersom endringen ikke hadde vært foretatt (34).

Norrøna Eiendom AS fikk ved ligningen for 2008 et betydelig fradrag for "tenkt vedlikehold" i forbindelse med den omfattende renoveringen av Norrønagården. Skatteklagenemnda krevde imidlertid, etter en skjønnsmessig vurdering, at omtrent 25 prosent av kostnadene skulle aktiveres (35).

Det prinsipielle spørsmål for Høyesterett (35 og 36) var spørsmålet om fradrag for "tenkt vedlikehold" bare kan gis dersom, og i den utstrekning, endringskostnadene relaterer seg til funksjoner som var i bygget før endringen, og som videreføres etter endringen. Kostnader ved endringsarbeider utover dette kom etter Skatteklagenemndas vedtak ikke til fradrag som vedlikehold etter § 6-11, men måtte aktiveres som påkostninger (35). Høyesterett viste til (37) at begrepet "vedlikehold" ut fra en alminnelig språklig forståelse sikter til det som må til for å opprettholde eiendelens tilstand. Forståelsen underbygges i forarbeidene til bestemmelsen i Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) side 60. Her presiseres det at fradrag for vedlikehold er begrenset til kostnader som er "nødvendig for å holde objektet ... i samme stand som da det var nytt, eventuelt bringe det tilbake til opprinnelig stand".

Høyesterett viser videre (38) til Rt. 1999 side 1303 (Christensen) hvor vedlikeholdsbegrepets innhold drøftes. Førstvoterende i Christensen dommen slår fast at som vedlikehold anses å sette gjenstanden tilbake i opprinnelig stand og at arbeidene må dekke et vedlikeholdsbehov. Utbedres et hus ut over dette, skal utgiftene aktiveres som en del av kostprisen.

Norrøna Eiendom AS viste til ligningspraksis som åpner for at det etter omstendighetene likevel gis fradrag for endringskostnader med hjemmel i § 6-11, herunder at det kan gis vedlikeholdsfradrag for kostnader til endringsarbeider som skjer i tilknytning til vedlikehold, når endringene er en forutsetning for eller konsekvens av vedlikeholdet. Videre ble det vist til at ligningspraksis gir rett til å kreve fradrag for et "tenkt vedlikehold" av formuesobjektet, dvs. fradragrett for kostnadene ved det vedlikeholdet som det ville vært behov for dersom endringen ikke hadde vært foretatt (45). Norrøna Eiendom AS hevdet derfor at endringskostnadene knyttet til den delen av eiendommen som ble endret måtte kunne trekkes fra fullt ut, så lenge kostnadene ikke oversteg det som ville ha påløpt dersom skattyter hadde valgt å vedlikeholde delen. Selskapet hevdet videre at det ikke var riktig å begrense fradraget etter et funksjonskriterium, slik Skatteklagenemnda har gjort.

Høyesterett var ikke enig med Norrøna Eiendom AS (47) i at dette er de eneste grensene for vedlikeholdsfradrag. Det er etter rettens syn ytterligere en forutsetning for vedlikeholdsfradrag etter skatteloven § 6-11 at endringen etter sin karakter virkelig erstatter et vedlikehold. Blir preget av investering eller nyanskaffelse det dominerende, slår begrunnelsen for å akseptere fradrag for "tenkt vedlikehold" ikke til og da vil vedlikeholdsfradrag være utelukket.

Grensen mot investering eller nyanskaffelse er ikke klargjort i lov eller Høyesterettspraksis og vil nødvendigvis bli noe skjønnsmessig (48). Høyesterett viser til at man i andre sammenhenger

gjærne ser hen til fysisk-tekniske, økonomiske og funksjonelle forhold og legger til grunn at det også vil være utgangspunktet her. Retten viste deretter til at problemstillingen i saken retten skulle ta stilling til typisk oppstår der det er foretatt fysiske eller tekniske endringer av noe omfang og kostnad. Det fremstår etter rettens syn da som nærliggende å legge spesiell vekt på eventuelle endringer i funksjoner, slik skatteklagenemnda har gjort. Når gjenstandens funksjonelle egenskaper ikke var opprettholdt, bør det ikke gis fradrag for kostnadene til et "tenkt vedlikehold". Etter samme betraktning bør kostnadene til nye funksjoner aktiveres som påkostninger. Høyesterett viste også til at etablert ligningspraksis, jf. Lignings-ABC 2012/2013 side 1552 pkt. 5.4 slår dette utgangspunkt fast (49). Under henvisning til at retten til fradrag for kostnader til "tenkt vedlikehold" ikke gjelder når gjenstandens funksjonelle egenskaper ikke er opprettholdt, avviser retten (52) at det skulle vært tatt hensyn til at endringskostnadene var lavere enn kostnadene ved "tenkt vedlikehold. Høyesterett konkluderer deretter med at skatteloven § 6-11 ikke gir rett til vedlikeholdsfradrag for kostnadene til fjerning av storkjøkkenet i andre etasje og til rivning av vegger i første og andre etasje (57) fordi kjøkkenfunksjonen ikke er videreført, samtidig som rivningen i første rekke var begrunnet i behovet for å tilpasse lokalene til nye leietakere. Høyesterett la videre til grunn at endringsarbeidene på fasade og inngangsparti hadde elementer av tilbygg og nye funksjoner og hadde ingen innvending mot at kostnadene var fordelt med 75 prosent som vedlikeholdsfradrag og 25 prosent til aktivering. Høyesterett la samme fordeling til grunn hva angår de særskilte delene av det elektriske anlegget som skulle betjene storkjøkkenet. Denne delen ble ikke videreført og det nye anlegget var tilpasset de nye leietakerne.

### **Skattedirektoratets kommentar**

Høyesterett kom til at det kan gis vedlikeholdsfradrag for kostnader til endringsarbeider som skjer i tilknytning til vedlikehold, når endringene er en forutsetning for eller konsekvens av vedlikeholdet. Ved endringer kan det også gis fradrag for kostnadene til det vedlikeholdet det hadde vært behov for hvis endringen ikke var blitt foretatt, såkalt «tenkt vedlikehold», begrenset til hva det ville kostet å gjennomføre vedlikeholdet, og under forutsetning av at den aktuelle gjenstandens funksjonelle egenskaper blir opprettholdt. Dommens premisser bekrefter at gjeldende ligningspraksis om rekkevidden for fradragsretten av kostnader til tenkt vedlikehold etter skatteloven § 6-11 og Lignings-ABC er i samsvar med gjeldende rett. Avgjørelsen innebærer etter Skattedirektoratets syn at kostnader til fjerning av et byggs spesialiserte fysiske og tekniske funksjoner (som f. eks. et kjøkken eller bad), ikke kan fradragsføres som "tenkt vedlikehold". Etter samme betraktning må kostnadene til nye funksjoner aktiveres som påkostninger. Dersom deler av de funksjonelle egenskapene opprettholdes må det gjøres en skjønnsmessig vurdering av om en tilsvarende del av kostnadene kan fradragsføres som "tenkt vedlikehold". Videre stadfester dommen (41 og 47), som en ytterligere forutsetning for vedlikeholdsfradrag, at fysiske eller tekniske endringer etter sin karakter virkelig må erstatte et vedlikehold og ikke ha et dominerende preg av investering eller nyanskaffelse.

## SkN 16-151 Høyesteretts dom av 11. mai 2016 i nettolønssaken – Skattedirektoratets nærmere retningslinjer om forståelsen av dommen

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-11.

**Kort referat:** Skattedirektoratet viser til Høyesteretts dom av 11. mai 2016 i sak om nettolønn, samt Skattedirektoratets domskommentar av 1. juli 2016. Skattedirektoratet har mottatt flere spørsmål etter Høyesterettsdommen og domskommentaren, og gir i uttalelsen noen nærmere retningslinjer.

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet** avgitt 20. desember 2016.

### 2. Metode for oppgrossing – presiseringer

#### 2.1 Generelt

Skattedirektoratet beskriver i domskommentaren av 1. juli 2016 tre ulike metoder for oppgrossing av nettolønn opptjent i utlandet. Hvilken metode som skal benyttes i det konkrete tilfelle, avhenger av hvilken metode for unngåelse av dobbeltbeskatning som skal anvendes ved beskatning av utenlandsinntekten i Norge.

Skattedirektoratet ønsker å gjøre enkelte presiseringer når det gjelder anvendelsen av de ulike oppgrossingsmetodene.

#### 2.2 Oppgrossing ved alternativ fordeling mv.

Når skattyter oppfyller vilkårene for skattenedsettelse etter den alternative fordelingsmetode, enten etter ettårsregelen i skatteloven § 2-1 tiende ledd eller etter skatteavtale, skal oppgrossingen skje ved at summen av nettolønn (inkl. naturallytelser) og skatten som arbeidsgiver betaler for arbeidstaker i arbeidslandet, grosses opp med norsk trygdeavgift. Dette gjelder også når skattyter oppfyller vilkårene for unntak med eller uten progresjonsforbehold.

Oppgrossing etter norske skattesatser kan ikke benyttes som en alternativ metode når skattyter oppfyller vilkårene for alternativ fordeling eller unntak med eller uten progresjonsforbehold. Oppgrossing kan heller ikke foretas med estimert utenlandsk skatt; det er den endelige fastsatte utenlandske skatten som legges til selve nettolønningen før oppgrossing med norsk trygdeavgift. Se nærmere om tidfesting av betalt utenlandsk skatt nedenfor.

#### 2.3 Oppgrossing i kredittfellene

Når dobbeltbeskatning avhjelpes ved kreditfradrag for den utenlandske skatten ved skattleggingen i Norge, skal nettolønningen grosses opp med skatt beregnet etter norske satser og med trygdeavgift.

Dersom den endelige skatten som arbeidsgiver betaler for arbeidstaker i utlandet overstiger beregnet norsk skatt, skal den utenlandske merskatten legges til nettolønningen som en skattepliktig fordel.

I domskommentaren av 1. juli 2016 beskrev Skattedirektoratet følgende fremgangsmåte for oppgrossing av nettolønn når den endelige utenlandske skatten overstiger beregnet norsk skatt:

*Nettolønnen grosses først opp etter norske skattesatser. Deretter skal den utenlandske merskatten legges til den totale inntekten før inntekten grosses opp med norsk trygdeavgift.*

Skattedirektoratet ser at metoden som ble beskrevet i domskommentaren kan skape enkelte utfordringer knyttet til at merskatten normalt først kommer til beskatning i året etter at selve nettolønnen blir skattepliktig, og mener derfor at det er behov for enkelte justeringer av den beskrevne oppgrossingsmetoden. Skattedirektoratet har kommet til at nettolønn skal grosses opp på følgende måte når den betalte utenlandske skatten overstiger beregnet norsk skatt:

*Nettolønnen grosses opp etter norske skattesatser og satsen for trygdeavgift. Overstiger den betalte utenlandske skatten den beregnede norske skatten (skatt på alminnelig inntekt og trinnsnitt), skal merskatten tas med som skattepliktig fordel i det året den endelige utenlandske skatten er fastsatt og betalt/skulle vært betalt. Bruttofordelen av den utenlandske merskatten fastsettes ved å grosse opp merskatten med norsk trygdeavgift.*

For å unngå at oppgrossingsreglene blir for kompliserte, har Skattedirektoratet konkludert med at merskatten bare skal grosses opp med norsk trygdeavgift og ikke med norske skattesatser. For å unngå at skatten som arbeidsgiver dekker av bruttofordelen skaper en roll-over situasjon, aksepteres det at skatten som arbeidsgiver betaler av bruttofordelen (merskatten), håndteres som en ikke-skattepliktig fordel.

### **3. Innvinning og tidfesting av fordel av arbeidsgivers betaling av arbeidstakers skatt i utlandet**

#### **3.1 Generelt**

For at fordel av arbeidsgivers betaling av arbeidstakers skatt i arbeidslandet skal være skattepliktig, må fordelene både være innvunnet og tidfestet.

Når nettolønn skal grosses opp med betalt utenlandsk skatt, oppstår spørsmål om når fordelene av den betalte utenlandske skatten skal anses innvunnet og når den skal anses tidfestet.

#### **3.2 Innvinning**

Fordel av arbeidsgivers betaling av arbeidstakers skatt i arbeidslandet innvinnes løpende etterhvert som arbeidet utføres.

#### **3.3 Tidfesting**

Fordelen av arbeidsgivers betaling av arbeidstakers skatt i arbeidslandet skal tidfestes når endelig skatt i utlandet er fastsatt og forfaller til betaling. Det er først på dette tidspunktet fordelene kan sies å være erlagt/skattyter hadde adgang til å få ytelsen erlagt, jf. skatteloven § 14-3 første ledd. I praksis vil dette som regel føre til at fordelene tidligst anses tidfestet året etter inntektsåret, da endelig skatt i utlandet normalt blir fastsatt og betalt tidligst i året etter inntektsåret. Ordinær forskuddsbetaling av skatt i arbeidslandet, der forskuddsskatten/forskuddstrekket senere avregnes mot en endelig fastsatt skatt (normalt i året etter inntektsåret), innebærer ikke at forskuddsbetalingen skal tidfestes løpende gjennom inntektsåret.

Dersom endelig skatt fastsettes løpende gjennom inntektsåret i arbeidslandet, i henhold til en såkalt Pay-As-You-Earn-ordning, skal fordelene tidfestes løpende gjennom inntektsåret i Norge.

Skatten i utlandet skal anses endelig ved førstegangs fastsetting. Når skattefastsettingen i arbeidslandet påklages, og forfall av fastsatt skatt ikke utsettes, vil skatten som er fastsatt ved førstegangsfastsettingen anses som endelig fastsatt skatt og tidfestes ved forfall.

Betalningen av en eventuell restskatt som følge av en senere endret skattefastsetting tidfestes ved forfall av restskatten. Fører endret skattefastsetting i arbeidslandet til skatt til gode, må det foretas en korrigering av skattepliktig bruttolønn for det inntektsåret skatten fastsatt ved førstegangsfastsettingen ble tidfestet.

### 4. Praktisk gjennomføring for 2016

#### 4.1 Generelt

Arbeidsgiver skal betale arbeidsgiveravgift på et avgiftsgrunnlag som består av korrekte oppgrossinger for alle ansatte på nettolønn i utlandet. Oppgrossingene skal baseres på de nye retningslinjene for hele inntektsåret 2016. Dette gjelder også når skattyter skal fastsette skattegrunnlaget sitt ved levering av skattemeldingen for inntektsåret 2016.

#### 4.2 Nærmere om rapporteringen i a-ordningen for 2016

Korrigeringer av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget som følge av de nye retningslinjene for oppgrossing gjøres på virksomhetsnivå i a-meldingen. Arbeidsgiver bør også endre rapportert inntekt for den enkelte arbeidstaker på individnivå. Korrigeringer kan gjøres i rapporteringen for desember 2016.

All skatt og trygdeavgift som inngår i oppgrosset bruttolønn for den enkelte arbeidstaker skal rapporteres under følgende inntektsbeskrivelse i a-meldingen:

Fordel	Beskrivelse	Spesifikasjon
Kontantytelse	Beregnet skatt	Opptjeningsland (landkode)

Det er ikke tilstrekkelig at betalt utenlandsk skatt rapporteres i tilleggsinformasjonsfeltet til denne inntektsbeskrivelsen:

Fordel	Beskrivelse	Spesifikasjon	Tilleggsinformasjon
Kontantytelse	Fastlønn	Opptjeningsland	Utenlandsk skatt* (betalt utenlandsk skatt)

#### 4.3 Nærmere om fastsettingen av skattegrunnlaget for 2016

##### 4.3.1 Generelt

Skattyter må korrigere skattepliktig bruttolønn (oppgrosset brutto) på skattemeldingen, dersom korrekt beløp ikke fremgår av den forhåndsutfylte skattemeldingen. Er beløpet for skattepliktig bruttolønn ikke korrekt i den forhåndsutfylte skattemeldingen, og arbeidsgiver ikke korrigerer

lønsrapporteringen for skattyter, må skattyter på annen måte kunne sannsynliggjøre den korrigerte skattepliktige bruttolønnen på skattemeldingen. Skattyter må da kunne fremlegge dokumentasjon på den skatten som er betalt i utlandet.

### 4.3.2 Krav om kreditfradrag – når betalt utenlandsk skatt overstiger beregnet norsk skatt

Når dobbeltbeskatning avhjelpes ved kreditmetoden, og skatten som er betalt i utlandet overstiger beregnet norsk skatt, vil den utenlandske merskatten normalt komme til beskatning i Norge i året etter at selve nettolønnen beskattes. Når skattyter ved skattefastsettingen i Norge krever kreditfradrag for den betalte skatten i utlandet, skal skattyter føre all utenlandsk skatt som er endelig fastsatt og betalt for inntektsåret 2016 og som knytter seg til nettolønnen opptjent i utlandet, i skjema "Fradrag for skatt betalt i utlandet av person – kreditfradrag" (RF-1147) for inntektsåret 2016. Den skatt som eventuelt ikke kommer til fradrag for 2016 som følge av reglene om maksimal kredit, skal føres i skjema RF-1147 for inntektsåret 2017.

### 4.4 Praktisk løsning for overgangstilfeller

Når fordelingen av arbeidsgivers betaling av arbeidstakers skatt i utlandet for inntektsåret 2015 eller tidligere skal tidfestes i 2016, men likningen ikke endres for det tidligere inntektsåret, må man finne en særskilt løsning slik at fordelingen ikke blir beskattet både i inntektsåret og i 2016. Skattedirektoratet mener at denne overgangsproblematikken kan løses på følgende måte:

- A-ordningen: I a-meldingene for 2016 rapporteres det ingen skatt betalt av arbeidsgiver i utlandet for 2016 når skatten faktisk relaterer seg til tidligere inntektsår.
- Skattemeldingen: I skattemeldingen for 2016 tas skatt betalt av arbeidsgiver i 2016 ikke med, når den faktisk relaterer seg til tidligere inntektsår.

Denne tilnærmingen skal bare benyttes når skattyter oppfyller vilkårene for skattenedsettelse etter den alternative fordelingsmetode eller unntak med eller uten progresjonsforbehold og nettolønn for foregående inntektsår er grosset opp i henhold til tidligere gjeldende retningslinjer (før HRs dom av 11. mai 2016).

En anmodning om endring av likning og/eller endring av arbeidsgiveravgiften for tidligere inntektsår som følge av nettolønnsdommen, vil kunne påvirke oppgrosset bruttolønn for inntektsåret 2016. Dersom overgangsløsningen er benyttet, vil en endring av likning og/eller arbeidsgiveravgift for tidligere inntektsår kunne utløse behov for etterfølgende korreksjon av likningen for 2016 og rapporteringen i a-ordningen.

## 5. Praktisk gjennomføring for 2017 og fremover

### 5.1 Rapportering i a-ordningen

Fra inntektsåret 2017 er det opprettet en ny inntektsbeskrivelse i a-ordningen for betalt skatt i utlandet.

<b>Fordel</b>	<b>Beskrivelse</b>	<b>Spesifikasjon</b>
Kontantytelse	Beregnet skatt	Opptjeningsland
Kontantytelse	Betalt utenlandsk skatt	Opptjeningsland

Se veiledningen til a-ordningen for nærmere informasjon om fordelingen av skatt og trygdeavgift mellom de to inntektsbeskrivelsene.

### 6. Endringssaker

#### 6.1 Endringsfrister

##### 6.1.1 Generelt

Skattedirektoratet vil nedenfor redegjøre kort for de endringsfrister som gjelder når skattyter anmoder om endring av ordinær likning og arbeidsgiver krever endring av arbeidsgiveravgift som er fastsatt etter hovedregelen om arbeidsgivers egenfastsetting. Det redegjøres bare for de frister som gjelder når endringen er til gunst for skattyter/arbeidsgiver.

##### 6.1.2 Frister for endring av arbeidsgiveravgift

Dersom arbeidsgiver leverer korrigert a-melding/terminoppgave som innebærer et krav på tilbakebetaling av for mye innbetalt arbeidsgiveravgift, vil skatteoppkrever normalt akseptere den korrigerede a-meldingen/terminoppgaven innenfor de alminnelige rammene for foreldelse i lov om foreldelse av fordringer 18. mai 1979 nr. 18 (foreldelsesloven). Den alminnelige foreldelsesfristen er tre år regnet fra den feilaktige innbetalingen ble foretatt, jf. foreldelsesloven §§ 2 og 3 nr. 1. Dette innebærer at skatteoppkrever kan akseptere tilbakebetalingskrav for innbetalinger foretatt tre år tilbake i tid.

Fra 1. januar 2017 er det skatteforvaltningslovens regler som gjelder, og etter skfvl. § 9-4 kan arbeidsgiver endre arbeidsgiveravgift som tidligere er fastsatt ved egenfastsetting i henhold til ftrl. § 24-2 første ledd (fra 01.01.2017 skfvl. § 8-6) innenfor en treårsfrist, hvor fristen beregnes fra leveringsfristen for terminoppgaven/a-meldingen for den aktuelle rapporteringsperiode. Utover denne treårsfristen, kan tilbakebetaling av for mye betalt arbeidsgiveravgift skje ved at arbeidsgiver anmoder skattemyndighetene om endring av fastsatt avgift innenfor rammen av femårsfristen i skfvl. § 12-6 første ledd første punktum. Skattemyndighetene kan da ta saken opp til endring hvis de finner grunn til dette, jf. skfvl. § 12-1 andre ledd, men er kravet foreldet etter foreldelseslovens regler, vil saken normalt ikke tas opp til endring.

##### 6.1.3 Frister for endring av likning

Det er ligningslovens endringsfrister som gjelder for krav om endring av likningen. Endringssaker som følger av nettolønnsdommen skyldes feil ved rettsanvendelsen ved den tidligere likningen. Det vil derfor som hovedregel være treårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 2 som setter grensen for hvor langt tilbake ligningen kan endres som følge av nettolønnsdommen. Dersom endringen er til ugunst for den skattepliktige, og han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger vil fristen være to år. Dersom det har gått mer enn ett år siden likningen ble lagt ut/likningsvedtaket ble truffet, må klagen behandles som en anmodning om endring av likningen, jf. lignl. § 9-2 nr. 8, jf. § 9-5. Skattekontoret skal da før saken tas opp til endring konkret vurdere om det er grunn til det etter momentene i ligningsloven § 9-5 nr. 7.

Fra 1. januar 2017 trer ny skatteforvaltningslov i kraft. For saker for tidligere inntektsår som tas opp til endring etter dette tidspunktet er endringsfristen som hovedregel 5 år, jf. skfvl. § 12-6 første ledd første punktum. For saker som tas opp før 1. januar 2017 er det fristreglene i ligningsloven som kommer til anvendelse, jf. skatteforvaltningsloven § 16-2 (1).



Dersom det har gått mer enn ett år siden likningen ble lagt ut/likningsvedtaket ble truffet må klagen behandles som en anmodning om endring av fastsettingen, jf. skfvl. § 13-4 (3). Skattekontoret skal da før saken tas opp til endring vurdere om det er grunn til det etter momentene i skfvl. § 12-1 (2). Hvis skattekontoret bruker sin adgang til å myndighetsfastsette, jf. skatteforvaltningsloven § 12-1, er det fristreglene i skatteforvaltningsloven som kommer til anvendelse. Har saken allerede vært behandlet av Skatteklagenemnda må det foreligge endringskompetanse etter skatteforvaltningsloven § 13-9, og saken må behandles av Skatteklagenemnda.

## **6.2 Endring av arbeidsgiveravgift – praktisk gjennomføring**

### **6.2.1 Generelt**

Arbeidsgiver må vurdere om det ønskes endring av arbeidsgiveravgift for tidligere inntektsår. Det er arbeidsgiver som er avgiftssubjektet og arbeidsgiveravgiften beregnes på virksomhetsnivå (og ikke på individnivå). Når arbeidsgiver krever endring av arbeidsgiveravgiften som følge av nettolønnsdommen, må arbeidsgiver beregne samlet avgiftsgrunnlag etter de prinsipper som gjelder etter nettolønnsdommen for alle arbeidstakere. Arbeidsgiver kan ikke endre oppgrossinger bare for de arbeidstakere hvor dette fører til lavere arbeidsgiveravgift.

### **6.2.2 Endring av arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2014 og tidligere**

Ønsker arbeidsgiver å endre arbeidsgiveravgiften for 2014 og/eller tidligere inntektsår, må følgende skjema med korrigerede opplysninger leveres:

- Terminoppgave for arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk (RF-1037),
- Årsoppgave for arbeidsgiveravgift (RF-1025) og
- Lønns-og trekkoppgave (RF-1015) for hver enkelt ansatt

I tillegg må arbeidsgiver redegjøre for bakgrunnen for endringene.

### **6.2.3 Endring av arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2015**

Ønsker arbeidsgiver å endre arbeidsgiveravgiften for 2015 som følge av nettolønnsdommen, må det foretas en korrigerende av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget. Arbeidsgiver kan velge om arbeidsgiveravgiften skal korrigeres i de kalendermånedene det gjelder eller samlet i desember 2015.

## **6.3 Endring av likning – praktisk gjennomføring**

Ønsker skattyter endring av likningen for tidligere inntektsår, må han sende inn en anmodning om endring av likningen for de aktuelle inntektsårene. Skattemyndighetene tar ikke selvstendig initiativ til endring av likning som følge av korrigeret lønnsrapportering. I anmodning om endring må skattyter redegjøre for de endringer som ønskes, herunder oppgi ny oppgrosset bruttolønn. Har arbeidsgiver ikke korrigeret lønnsrapporteringen for skattyter i a-meldingen, må skattyter vedlegge dokumentasjon på betalt skatt i utlandet når den betalte skatten skal inngå som en del av den oppgrossede bruttolønningen

## SKN 16-152 Rabatterte periodebilletter til kollektivtransport i forbindelse med arbeidsforhold – skattemessige konsekvenser

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-11.

**Kort referat:** Rabatt på periodebilletter til kollektivtransport som gis til ansatte ved bestemte arbeidsplasser vil medføre skatteplikt for den ansatte, forutsatt at rabatten har klar sammenheng med arbeidsforholdet. Det er ikke noe vilkår at fordelene stammer direkte fra arbeidsgiveren. Den skattepliktige fordelene settes i utgangspunktet til differansen mellom rabatterte periodebilletter og ordinære periodebilletter. Arbeidsgivere plikter å ta hensyn til fordelene ved gjennomføring av forskuddstrekk og rapportering via a-ordningen.

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet** publisert 23. desember 2016.

Det er etablert ordninger der ansatte ved visse arbeidsplasser gis anledning til å kjøpe periodebilletter til kollektivtransport til rabatterte pris. Slike rabatterte periodebilletter kan inneha noe avvikende eller andre egenskaper enn ordinære periodebilletter.

Som ledd i ordningen kan f.eks. arbeidsgiver inngå avtale med tjenestetilbyder og betale en mindre månedlig sum per ansatt som benytter seg av tilbudet. Ansatte som benytter seg av tilbudet kjøper billetten direkte fra kollektivselskapet. Slike ordninger vil ofte være et resultat av et samarbeid mellom offentlige myndigheter og kollektivselskaper, og formålet er blant annet å redusere bruk av bil i sentrale områder.

Spørsmålet er om slike ordninger må anses som en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid for de ansatte som benytter seg av tilbudet.

Utgangspunktet er at enhver fordel vunnet ved arbeid er skattepliktig etter sktl. § 5-10, jf. § 5-1. Det er ikke noe vilkår at fordelene stammer direkte fra arbeidsgiveren, så lenge det kan konstateres en sammenheng mellom fordel og arbeid/virksomhet. Dette må også gjelde om rabatten helt eller delvis er finansiert av offentlige midler. Om rabatt på periodebillett kun er tilgjengelig for personer som er ansatt hos en arbeidsgiver som f.eks. betaler et medlemsgebyr til billettutsteder, vil det normalt være en tilstrekkelig sammenheng mellom arbeidsforholdet og fordelene.

Det vises til Finansdepartementets uttalelse av 8. oktober 2007 (Utv. 2007/1575) der det fremgår at skatteplikt for lønnsytelser også gjelder «private fordeler som arbeidsgiveren ikke har direkte kostnader til, men hvor hans forhandlingsstyrke eller posisjon for øvrig er utslagsgivende for at de ansatte oppnår fordelene».

For å ta stilling til hva den skattepliktige fordelene utgjør for den enkelte ansatte, er det nødvendig å fastsette verdien av tjenestene som den ansatte får tilgang til. I denne sammenheng er det naturlig å sammenligne rabatterte periodebilletter med billettyper som ellers er tilgjengelige i den

aktuelle regionen. Om det konstateres at den rabatterte periodebilletten i all hovedsak gir tilgang til de samme tjenestene som en ordinær periodebillett, kan den skattepliktige fordelen settes til differansen mellom rabattert billett og ordinær billett.

Arbeidsgivere plikter å registrere hva den skattepliktige fordelen utgjør for den enkelte ansatte som benytter seg av rabattordningen, slik at dette kan hensyntas ved gjennomføring av forskuddstrekk og rapportering via a-ordningen.

# Bindende forhåndsuttalelser

## SKN 16-153 Salg av fast eiendom som er arvet - diskontinuitet

**Lovstoff:** Skatteloven § 9-7 femte ledd.

**Bindende forhåndsuttalelse,** publisert 14. november 2016, avgitt 5. oktober 2016.

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om arv av to leiligheter/seksjoner var omfattet av reglene om diskontinuitet. Skattedirektoratet konkluderte med at vilkårene for diskontinuitet var oppfylt, jf. skatteloven § 9-7 femte ledd. Inngangsverdien på leilighetene/seksjonene til arvingene skulle derfor oppjusteres til markedsverdi på dødsfallstidspunktet for arvelater.

### Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at anmoder ønsker avklaring av om hele den opprinnelige leiligheten dvs. begge seksjonene er omfattet av reglene om diskontinuitet, jf. sktl. § 9-7 første ledd og § 9-7 femte ledd. Dette innebærer isåfall at inngangsverdien oppjusteres til markedsverdi på dødsfallstidspunktet. Anmoder ønsker også å vite hvilke skattemessige konsekvenser et fremtidig salg av begge leilighetene/seksjonene vil få for arvingene.

Anmoder har opplyst om at arvelater, som er arvingenes far døde i mars 2016. Han eide en leilighet i Storevik sentrum, hvor han hadde bodd siden 2000. Han hadde derfor eid leiligheten mer enn 1 år og bodd i leiligheten mer enn 1 av de 2 siste årene jf. sktl. § 9-3 annet ledd.

Arvelater hadde startet arbeidet med å resekjonere leiligheten i to mindre enheter og fikk godkjenning fra sameiet for flere år siden til å gjøre dette.

I mars i år rett før sin død sendte han inn resekjoneringssøknad til Plan- og bygningsetaten i Storevik kommune da han ønsket å dele leiligheten i to seksjoner.

Søknaden ble godkjent av Plan- og bygningsetaten og tinglyst av Kartverket etter hans død. Leiligheten er nå delt inn i to mindre seksjoner/leiligheter.

### Skattedirektoratets vurderinger

#### 1.1. Problemstillingen

Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til om arvingenes salg av leilighetene/seksjonene vil være omfattet av reglene om diskontinuitet, jf. sktl. § 9-7 første ledd og § 9-7 femte ledd.

Dette innebærer isåfall at inngangsverdien oppjusteres til markedsverdi på dødsfallstidpunktet for arvelater, jf. sktl. § 9-7 femte ledd. Ved et fremtidig salg av leilighetene/seksjonene vil eventuelle verdiendringer på disse i arvingenes egen eiertid kunne føre til skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap for arvingene. Dette vil være i tilfelle dersom arvingene ikke selv oppfyller vilkårene for skattefri realisasjon på salgstidspunktet.

### 1.2. Forutsetninger og avgrensning

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjon ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter videre at premissene som er tatt inn ovenfor er fullstendige i forhold til de spørsmål som drøftes.

Skattedirektoratet legger til grunn at bo- og eiertid for arvelater er oppfylt, men at ingen av arvingene oppfyller vilkårene for skattefritt salg.

### 1.3. Rettsstillingen

Skattedirektoratet skal innledningsvis bemerke at gevinst ved realisasjon av formuesobjekter utenfor virksomhet i utgangspunktet er skattepliktig etter sktl. § 5-1 annet ledd. Tilsvarende er tap fradragsberettiget med hjemmel i sktl. § 6-2 første ledd.

Ved realisasjon av formuesobjekt gjelder imidlertid særregler i sktl. kapittel 9. Gevinst ved realisasjon av bolig er unntatt fra skatteplikt dersom vilkårene i sktl. 9-3 annet ledd er oppfylt. Bestemmelsen lyder:

*”Gevinst ved realisasjon av boligeiendom, herunder våningshus på gårdsbruk, selveierleilighet, andelsleilighet, aksjeleilighet og obligasjon med tilhørende borett, er unntatt fra skatteplikt når følgende betingelser er oppfylt:*

- 1. eieren har eid eiendommen (andelen m.v.) i mer enn ett år når realisasjonen finner sted eller avtales..., og*
- 2.b. eieren har brukt hele eiendommen som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjonen.....”*

I denne saken er det opplyst at arvelater har eid og bodd i leiligheten siden 2000 og Skattedirektoratet vil i utgangspunktet legge til grunn at vilkårene til bo- og eiertid er oppfylt.

I denne sammenheng vil en også måtte vurdere om seksjoneringen av leiligheten i 2 seksjoner igangsatt før arvelaters død kan få betydning for hvordan et fremtidig salg av seksjonene skal vurderes skattemessig for arvingene.

I utgangspunktet vurderes bo- og eiertid selvstendig for hver seksjon og botid kan kun opparbeides av eier i den seksjonen vedkommende faktisk bor. Men det fremgår av ligningspraksis at i det tilfellet eieren har opparbeidet eier- og botid til eiendommen før eiendommen ble seksjonert, beholder han opparbeidet eier- og botid også etter seksjoneringen. Se Lignings-ABC 2016, kapittel "Bolig- og realisasjon", punkt 9.2.10 annet avsnitt.

Dette medfører slik Skattedirektoratet ser det at arvelater oppfyller vilkårene for bo- og eiertid til begge seksjonene og at disse kunne vært solgt skattefritt dvs. *fritatt for gevinstbeskatning*. Dette er uavhengig av at selve seksjoneringen ble godkjent etter arvelaters død.

Det neste spørsmålet vil da være hvilke skattemessige konsekvenser et fremtidig salg av begge seksjonene skal få for arvingene.

Hovedregelen er at arvingene overtar arvelaters inngangsverdi (kontinuitetsprinsippet), jf. sktl. § 9-7 første ledd:

*"(1) Dødsbo og enarving skal tre inn i arvelaters inngangsverdier, skjermingsgrunnlag, negativ beregnet personinntekt og øvrige skattemessige posisjoner (skattemessig kontinuitet). Det samme gjelder for gjenlevende ektefelle og samboer som overtar boet uskiftet i den utstrekning boets eiendeler skal anses som arvet."*

Det er imidlertid gjort **unntak** fra regelen om kontinuitet for bolig- og fritidseiendom når arvelater kunne realisert eiendommen uten gevinstbeskatning på dødsfallstidspunktet, jf. sktl. § 9-7 femte ledd:

*"(5) Bestemmelsene i første til tredje ledd gjelder ikke for bolig, fritidsbolig og alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, når arvelater eller giver kunne realisert slike eiendommer uten gevinstbeskatning på dødsfalls- eller gavetidspunktet etter § 9-3 annet, tredje eller fjerde ledd eller etter § 9-13. Når fritak for gevinstbeskatning som nevnt gjelder en del av en eiendom, gjelder første punktum kun for denne del. Inngangsverdien for slik eiendom som er ervervet ved arv eller gave eller på skifte med medarvinger, settes til antatt salgsverdi på ervervstidspunktet. For alminnelig gårdsbruk eller skogbruk settes inngangsverdien til tre fjerdedeler av antatt salgsverdi."*

Det er således diskontinuitet som gjelder for slike formuesobjekt. Unntaket medfører at inngangsverdien for slike eiendommer skal settes til markedsverdi ved overtakelse, jf. sktl.

§ 9-7 femte ledd tredje punktum.

Se også Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 pkt. 5.3.2 "*Unntak fra kontinuitetsprinsippet*" hvor følgende fremgår:

*"Unntak fra kontinuitetsprinsippet innebærer at inngangsverdien for slike eiendommer skal settes til markedsverdi på ervervstidspunktet. Dette fører til at verdistigning i arvelater eller givers eiertid blir fritatt for gevinstbeskatning. Eventuelle verdiendringer på boligen eller fritidsboligen i mottakerens egen eiertid kan derimot føre til skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap på dennes hånd. Dette vil være tilfelle dersom mottakeren ikke selv oppfyller vilkårene for skattefri realisasjon av bolig og fritidsbolig på salgstidspunktet."*

Se videre Lignings-ABC 2016, kapittelet "*Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet*" punkt 2.1.9 og kapittelet "*Inngangsverdi*" punkt 2.4.

Siden arvelater i denne sak kunne ha realisert seksjonene uten gevinstbeskatning på dødsfallstidspunktet, skal arvingenes inngangsverdi oppjusteres til markedsverdi på dødsfallstidspunktet. Med mindre arvingene selv oppfyller vilkårene til eier- og brukstid ved et fremtidig salgstidspunkt, vil gevinst ved salg av seksjonene være skattepliktig for arvingene, og et eventuelt tap vil være fradragsberettiget.

Salgsomkostninger vil isåfall redusere eiendommens utgangsverdi. Dersom salgssummen er lik eiendommens markedsverdi ved overtakelse, dvs. inngangsverdien, vil arvingenes salgsomkostninger utgjøre et fradragsberettiget tap. Ved en verdiøkning på boligen i arvingenes egen eiertid vil salgskostnadene redusere skattepliktig gevinst.

### **Konklusjon**

Skattedirektoratet er av den oppfatning at begge de to leilighetene/seksjonene er omfattet av reglene om diskontinuitet jf. sktl. § 9-7 femte ledd. Inngangsverdien til arvingene skal derfor oppjusteres til markedsverdi på dødsfallstidspunktet for arvelater.

*Eventuelle verdiendringer på leilighetene/seksjonene i arvingenes egen eiertid vil føre til skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap, med mindre arvingene selv oppfyller vilkårene for skattefri realisasjon på salgstidspunktet.*

## **SKN 16-154 Ligning av borettslag, fusjon av borettslag og aksjeselskap, samt spørsmål om skatteposisjoner og når kjøper anses å ha overtatt andelen**

**Lovstoff:** Skatteloven §§ 7-3 og 7-5.

**Bindende forhåndsuttalelse 12/2016**, publisert 24. november 2016, avgitt 31. oktober 2016.

**Sammendrag:** Saken omhandler et borettslag som blir eier av alle aksjene i et aksjeselskap med en tomt og et næringsbygg. Etter fusjon av disse selskapene skal bygget rives og det skal oppføres leiligheter på tomten. Det var reist flere spørsmål rundt fremgangsmåten. Skattedirektoratet uttalte at Borettslaget, som hadde én andelshaver i og ved utløpet av fusjonsåret, skulle lignedes som et aksjeselskap. Det heleide aksjeselskapet kunne innfusjoneres i Borettslaget med skattemessig kontinuitet, med grunnlag i ulovfestet rett. Borettslaget anses å ha én andelseier frem til det tidspunkt én kjøper har betalt kjøpesummen, fått innført borettslag i grunnboken, samt fått plikt til å betale felleskostnader. Den negative gevinst- og tapskontoen, den tomme positive saldoen, samt eventuelt opparbeidet underskudd, skal fortsatt fradragsføres i Borettslaget etter at deltakerligning av andelshaverne/eierne er innført, jf. skatteloven § 7-3 ligning.

### **Innsenders fremstilling av faktum og jus**

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at:

## **1 Innledning**

Anmodningen gjelder spørsmål om skattefri fusjon mellom Borettslaget og det heleide selskapet Bolig AS, samt overgang fra selskapsligning av Borettslaget til ligning etter skatteloven § 7-3.

## **2 Beskrivelse av sakens faktiske sider**

### *2.1 Innledning*

Utbygging AS eier alle aksjene i Bolig AS, et selskap som eier en tomt med et næringsbygg. Bygget er planlagt revet slik at tomten kan benyttes til boligutvikling. Utbygging AS skal etablere Borettslaget og selge alle aksjene i Bolig AS til Borettslaget. Bolig AS ønskes deretter fusjonert inn i Borettslaget, slik at næringsbygget kan rives og et planlagt boligprosjekt kan gjennomføres.

Boligprosjektet omfatter oppføring av til sammen 200 leiligheter som vil bli fordelt på 2 bygg. Det er planlagt at de 2 byggene med tilhørende tomteområde, skal eies av Borettslaget, som skal ha til formål å gi andelseierne bruksrett til boenheter i eiendommen, jf. borettslagsloven § 1-1.

### *2.2 Fremgangsmåte*

For at boligprosjektet skal kunne realiseres må tomten overføres fra Bolig AS til Borettslaget. Det knytter seg store merverdier til det aktuelle tomtearealet. Som et alternativ til salg av tomteområde fra Bolig AS til Borettslaget vurderes det å benytte følgende fremgangsmåte:

- Overdragelse av samtlige aksjer i Bolig AS til Borettslaget uten at transaksjonen utløser gevinstbeskatning, jf. reglene som følger av skatteloven § 2-38.
- Fusjon mellom Bolig AS og Borettslaget etter de ulovfestede reglene om skattefri fusjon mellom denne typen selskaper, hvor Borettslaget er overtakende selskap. Ved fusjonen vil Borettslaget overta Bolig AS sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser i sin helhet. Rent praktisk gjennomføres fusjonen som en selskapsrettslig likvidasjon av Bolig AS. Borettslaget vil som resultat av denne transaksjonen bli direkte eier av tomten. Fusjonen mellom Borettslaget og Bolig AS planlegges gjennomført senest året før andeler i Borettslaget overdras til fremtidige borettslagsandelshavere, slik at Borettslaget skal selskapslignes i fusjonsåret.

### *2.3 Nærmere om Borettslaget og byggeprosjektet*

Utbygging AS vil inngå kontrakter med privatpersoner om salg av andeler i Borettslaget. I forbindelse med inngåelse av kontrakt, betaler kjøperen en andel av avtalt kjøpesum som forskudd, mens det resterende beløpet først vil bli betalt i forbindelse med overlevering av bruksretten til boligen, dvs. når boligen er ferdigstilt.

Borettslaget vil stiftes etter reglene om utbyggeretablert borettslag ihht. borettslagsloven §§ 2-12 og 2-13. Utbygger stifter Borettslaget med et antall andeler tilsvarende antall leiligheter, og vil bli sittende med samtlige andeler inntil boligprosjektet er helt eller delvis ferdigstilt. På denne måten ivaretas kontroll med byggesaken gjennom bestemmende innflytelse ved Borettslagets besluttsende organer i utbyggingsperioden.

Oppføringen av borettslagsboligene kan strekke seg over tid - i to etapper - og boligene vil i så fall bli innflytningsklare til ulik tid. Det vil således bli aktuelt med suksessiv overdragelse av innflytningsklare boliger til Borettslaget. I et utbyggeretablert borettslag vil det ikke skje en



overdragelse av andeler til boligkjøper når boligene er innflytningsklare. Isteden etableres det en avtale om borettsrett til de overtatte boliger som registreres i grunnboken. Kjøper får stort sett samme stilling som en andelshaver, med unntak av forvaltningsrettigheter i Borettslaget. Utbygger kan imidlertid ikke sitte på andeler hvor boligen er fysisk overlevert og særskilt borettsrett er etablert i grunnboken, i mer enn 2 år. Kjøpesum gjøres opp i sin helhet ved overtakelse av innflytningsklar bolig, mens borettslagsandelen tilfaller boligkjøper vederlagsfritt på et senere tidspunkt. Det kan stilles spørsmål ved hvorvidt boligkjøper blir å anse som skattemessig eier fra det tidspunkt vedkommende får en borettsrett til boligen, eller fra det tidspunkt vedkommende formelt blir andelseier i Borettslaget.

Som nevnt, vil Utbygging AS formelt sett inneha eierbeføyelser til andelene i utbyggingsperioden. Til disse beføyelser vil det imidlertid ikke være knyttet noen borettsrett. Når avtale om særskilt borettsrett registreres i grunnboken på boligkjøper ved overtakelse av boligen, vil kjøper sitte på det som er det helt sentrale gode ved borettslagsandeler og som tradisjonelt klart har størst verdi. Innsender nevner også at boligkjøper i dette tilfelle er forpliktet til å betale en forholdsmessig andel av Borettslagets felleskostnader.

Ettersom boligkjøper her vil ha full juridisk disposisjonsrett over boligen når avtale om særskilt borettsrett registreres i grunnboken, og i realiteten opptrer som andelseier, er det innsenders vurdering at boligkjøper for skattemessige formål anses som eier av borettslagsandelen ved etablering av særskilt borettsrett til boligen.

### **3 Skattefri fusjon mellom Borettslaget og Bolig AS**

#### *3.1 Gjeldende rett*

Adgangen til å foreta en skattefri fusjon følger av bestemmelsene i skattelovens kapittel 11. En skattefri fusjon mellom Borettslaget og Bolig AS vil imidlertid ikke være mulig med hjemmel i disse reglene ettersom det oppstilles som vilkår at selskapene er «likeartede».

Videre følger det av Lignings-ABC 2015/16 side 651, ifølge innsender, at det i praksis er åpnet for å gjennomføre skattefri fusjon etter ulovfestet rett mellom selskaper som i det vesentligste har sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå. Samme sted vises det til en konkret bindende forhåndsuttalelse (BFU 38/2008) hvor det på grunnlag av ulovfestet rett ble godtatt en skattefri fusjon mellom et borettslag og et heleid aksjeselskap. En forutsetning var at borettslaget ble lignet som eget skattesubjekt i fusjonsåret slik at ligningsmåten for fusjonspartene var sammenfallende.

De fleste borettslag oppfyller, slik innsender ser det, vilkårene for ligning etter reglene i skatteloven § 7-3, hvilket innebærer at borettslaget ikke lignes som eget skattesubjekt, men at inntekt og formue fastsettes og beskattes på andelshavernes hender. Det vil dermed ikke være sammenfall i ligningsmåte mellom fusjonspartene ettersom et aksjeselskap lignes som et eget skattesubjekt. En skattefri fusjon mellom et borettslag og et heleid aksjeselskap, må således, ifølge innsender, gjennomføres senest året før borettslaget blir lignet etter reglene som følger av skatteloven § 7-3.

#### *3.2 Ligning etter skatteloven § 7-3*

Ved ligning etter bestemmelsene i skatteloven § 7-3 vil inntekt og formue som nevnt ovenfor bli fastsatt på den enkelte andelshavers hånd. Borettslaget vil således ikke være skattesubjekt. Hovedvilkåret for ligning etter skatteloven § 7-3 er, ifølge innsender, at selskapet har som hovedformål å gi andelshaverne bolig i hus eid av selskapet. I tillegg må minst 85 % av selskapets inntekter komme fra personlige andelshavere. Videre følger det av Lignings-ABC 2015/16 side 210 at det ved vurdering av om prosentkravet til inntektene er oppfylt, tas utgangspunkt i alle inntekter selskapet vil få ved utleie av alle bygninger som er planlagt, herunder stipulert leie for lokaler som ikke er ferdigstilt eller solgt.

Slik innsender oppfatter det vil således vilkåret for ligning etter skatteloven § 7-3 i utgangspunktet være oppfylt fra det tidspunkt hvor Borettslagets formål realiseres, dvs. ved oppstart av byggeprosjektet.

Imidlertid fremgår det av Lignings-ABC 2015/16 side 210 at et boligselskap med bare én aksjonær, ikke skal lignedes etter skatteloven § 7-3, selv om vilkårene for øvrig er oppfylt. Videre viser Lignings-ABC til en uttalelse fra Finansdepartementet av 5. april 1995. Departementet uttaler her som følger;

*"Det fremgår imidlertid av forarbeidene at formålet med særreglene for boligselskaper var å støtte den voksende andel av boligkooperativer, jf. Ot.prp. nr. 66 (1939). Dette taler klart for at selskap med en aksjonær faller utenfor særreglene for boligselskaper."*

I en uttalelse av 18. september 2008 (BFU 38/08) legger Skattedirektoratet til grunn at ovennevnte ikke bare gjelder boligaksjeselskaper, mens også for borettslag med kun én andelshaver.

### 3.3 Innsenders vurdering

Basert på ovennevnte er det innsenders oppfatning at Borettslaget ikke vil kvalifisere for ligning etter skatteloven § 7-3 så lenge Utbygging AS er eneste andelshaver ved utgangen av inntektsåret, og avtale om borettslag ikke er registrert i grunnboken etter borettslagsloven § 2-13. Dette innebærer at Borettslaget skal lignedes som et eget skattesubjekt til og med inntektsåret forut for det året hvor de første innflyttingsklare boligene er overtatt. Basert på ligningspraksis vil Borettslaget og Bolig AS i denne perioden anses som «likeartede» selskaper og vil etter innsenders oppfatning kunne fusjoneres uten beskatning basert på ulovfestet rett.

Deltakerligning etter skatteloven § 7-3 skal ikke finne sted før borettslaget har mer enn én andelshaver.

Etter innsenders oppfatning vil Borettslaget således gå over til deltakerligning når de første innflyttingsklare boligene overtas av de personlige boligkjøperne.

### 4. Særskilt om gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo

For dette spørsmålet legges det til grunn at overgangen fra selskapsligning til § 7-3 ligning ikke medfører beskatning av Borettslaget.

Ved fusjonen vil Borettslaget - i tillegg til tomteområdet - overta et næringsbygg. Ved rivingen av dette bygget skal byggets restsaldo overføres til gevinst- og tapskonto. I tillegg vil det være et

beløp på teknisk saldo som fortsatt avskrives (tom positiv saldo). Konsekvensen blir som utgangspunkt at Borettslaget opparbeider seg et underskudd, ettersom Borettslaget ikke vil ha skattepliktige inntekter å føre fradraget mot.

I denne forbindelse oppstår for det første spørsmål om skatteposisjoner som nevnt ovenfor faller bort ved overgang fra selskapsligning til ligning i henhold til skatteloven § 7-3. Dersom slike skatteposisjoner bortfaller ved den endrede ligningsmåten er det neste spørsmålet om dette er til hinder for at fusjonen kan gjøres med skattemessig kontinuitet. Innsender antar uansett at en slik fusjon kan gjennomføres i dette tilfelle, da bortfall av skatteposisjoner her vil være til skattyters ugunst.

Dersom de nevnte skatteposisjonene ikke bortfaller ved endret ligningsmåte, oppstår det spørsmål om hvordan GT-konto, tom positiv teknisk saldo og underskudd til fremføring skal behandles. Det siste spørsmålet kan igjen deles i to;

- Kan fremtidige andelshavere løpende nyttiggjøre seg de nevnte skatteposisjonene/ fordelene og Borettslagets underskudd, på samme måte som f. eks. renter på fellesgjeld?
- Skal skatteposisjonene/underskuddet hensyntas ved beregning av inngangsverdi/ utgangsverdi ved skattepliktig realisasjon av andelene?

Hvis Borettslaget først kan overta disse posisjonene, antar innsender at spørsmålet må besvares bekreftende, ettersom det «ved beregning av eventuell skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap ved realisasjon av andelsleilighet, skal korrigeres for endringer i andelens forholdsmessige del av boligselskapets formue og gjeld i eiertiden», se Lignings- ABC stikkord "Bolig-realisasjon" pkt. 10.7.1.

### 5 Spørsmål som ønskes avklart

På grunnlag av beskrivelsen ovenfor ber innsender om en bindende forhåndsuttalelse som bekrefter følgende:

1. At Bolig AS kan fusjoneres skattefritt med Borettslaget forutsatt at Borettslaget ved inntektsårets utgang ikke kvalifiserer for ligning etter reglene som følger av skatteloven § 7-3, og selv om Bolig AS er eier av et næringsbygg, som ved riving vil gi Borettslaget en negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo.
2. At Borettslaget ikke vil kvalifisere for ligning etter skatteloven § 7-3 så lenge det kun er én andelseier ved inntektsårets utgang.
3. At Borettslaget anses som kun å ha en reell andelseier frem til det tidspunktet hvor boliger fysisk overtas av boligkjøper og avtale om boret etableres og registreres i grunnboken, dvs. på det tidspunktet hvor boligene er ferdigbygget og innflytningsklare.
4. Det bes videre avklart forutsatt at skatteposisjonene fortsatt er i behold, hvorvidt posisjonene negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv teknisk saldo (eventuelt det underskudd de har medført) vil bortfalle ved overgang fra selskapsligning til ligning i henhold til skattelovens § 7-3.

## Skattedirektoratets vurderinger

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til:

1. om Borettslaget skal lignedes etter skatteloven § 7-3 når det kun er en andelseier ved inntektsårets utgang.
2. om Bolig AS kan fusjoneres skattefritt med Borettslaget forutsatt at Borettslaget ved inntektsårets utgang ikke kvalifiserer for ligning etter skatteloven § 7-3, og selv om Bolig AS er eier av et næringsbygg, som ved riving vil gi Borettslaget en negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo,
3. om Borettslaget anses for kun å ha én reell andelseier frem til det tidspunktet hvor boliger fysisk overtas av boligkjøper og avtale om boretts etableres og registreres i grunnboken, dvs. på det tidspunktet hvor boligene er ferdigbygget og innflytningsklare,
4. forutsatt at skatteposisjonene fortsatt er i behold, om posisjonene negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv teknisk saldo (eventuelt det underskudd de har medført) vil bortfalle ved overgang fra selskapsligning til ligning i henhold til skattelovens § 7-3.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de skisserte transaksjoner ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum som er tatt inn overfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

Forholdet til boligbyggelags- og borettslagslovgivningen vil ikke bli vurdert. Det forutsettes i det følgende at reglene er overholdt.

Skattedirektoratet legger til grunn at rekkefølgen på transaksjonene blir: etter at Borettslaget har blitt eier av Bolig AS, fusjoneres Bolig AS inn i Borettslaget, deretter rives næringsbygget og til slutt selges andelene til boligkjøperne.

Siden det får betydning for spørsmålet om fusjon hvordan Borettslaget lignedes, behandler Skattedirektoratet dette spørsmålet først.

*1. Skal Borettslaget lignedes etter skatteloven § 7-3 når det kun er én andelseier ved inntektsårets utgang.*

Utbygging AS skal etablere Borettslaget. Etter at Borettslaget har kjøpt alle aksjene i Bolig AS, innfusjoneres dette selskapet i Borettslaget. Innsender opplyser at Utbygging AS er eneste andelseier i Borettslaget ved utgangen av det inntektsåret fusjonen skal skje.

Skatteloven § 7-3 første til og med tredje ledd bokstav a lyder:

- (1) Boligselskaper lignedes ikke som selskaper. I stedet lignedes andelshaverne etter denne paragraf.*
- (2) Boligselskap (borettslag og boligaksjeselskap) er selskap med delt eller begrenset ansvar og med hovedformål å gi andelshaverne bolig eller fritidsbolig i hus eid av selskapet.*

(3) Bestemmelsene i denne paragraf gjelder for boligselskap hvor enten

a. minst 85 prosent av leieinntektene kommer fra

– andelshavere eller aksjonærer, eller

– elever og studenter som er tildelt bolig gjennom elev- eller studentsamskipnad, eller

– leietakere i boligselskap opprettet som ledd i organisert fornyelse av tettbygde strøk.

Fordi skatteloven § 7-3 inneholder særlige regler som foreskriver deltakerligning av andelshaverne i stedet for ligning av borettslag som selskap, må vi først ta stilling til om Borettslaget i fusjonsåret skal lignes som selskap eller om det er Utbygging AS som andelshaver i Borettslaget, som skal deltakerlignes.

Innsender mener at Borettslaget også etter fusjonen og i hele fusjonsåret, faller utenfor reglene i skatteloven § 7-3 fordi det bare vil ha én andelshaver, nemlig Utbygging AS.

I Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 1995/687, fremgår det:

*”ikke uttrykkelig av de særlige skattereglene for boligselskaper at selskapet må ha et minste antall eiere for at reglene skal komme til anvendelse. Det fremgår imidlertid av forarbeidene at formålet med særreglene for boligselskaper var å støtte den voksende andel av boligkooperativer, jf. Ot.prp. nr. 66 (1939). Dette taler klart for at selskap med en aksjonær faller utenfor særreglene for boligselskaper. Denne løsningen har også vært lagt til grunn i ligningspraksis, jf. Utv. 1969 s. 107... ”.*

Slik skatteloven § 7-3 er formulert omfatter begrepet ”boligselskap” både borettslag og boligaksjeselskap. Etter Skattedirektoratets oppfatning vil den samme begrunnelsen som Finansdepartementet gir, for å si at et boligselskap med bare én aksjonær faller utenfor særreglene i skatteloven § 7-3, gjelde tilsvarende for et borettslag med bare én andelshaver.

At borettslag med bare én andelshaver, ikke skal lignes etter skatteloven § 7-3, selv om de øvrige vilkår er oppfylt, er fulgt opp i Lignings-ABC, se utgaven for 2016 stikkord "Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne" pkt. 3.1.

Basert på det oppgitte faktum om at Utbygging AS vil være eier av samtlige andeler i Borettslaget på fusjonstidspunktet og ved utløpet av fusjonsåret, er vilkårene i skatteloven § 7-3 ikke oppfylt i fusjonsåret. Det vil da være de ordinære regler i skatteloven §§ 10-1 flg., jf. § 2-2 første ledd, som gjelder, noe som innebærer at Borettslaget i fusjonsåret skal lignes som selskap.

*2. Kan Bolig AS fusjoneres skattefritt med Borettslaget forutsatt at Borettslaget ved inntektsårets utgang ikke kvalifiserer for ligning etter reglene som følger av skatteloven § 7-3, og selv om Bolig AS er eier av et næringsbygg, som ved riving vil gi Borettslaget en negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo.*

Det er opplyst at Bolig AS skal innfusjoneres i Borettslaget. Skattedirektoratet presiserer at vi forstår faktum slik at man ønsker at det skal tas stilling til de skatterettslige konsekvensene av innfusjonering av tomteområde med bygningsmasser som skal rives.

Fordi fusjonspartene har forskjellig selskapsform, aksjeselskap og borettslag, er de ikke å anse som ”likeartede” i forhold til skatteloven § 11-2, og skattefri fusjon kan ikke gjennomføres med

hjemmel i denne bestemmelsen. Spørsmålet er da om fusjonen kan gjennomføres skattefritt med hjemmel i administrativ praksis/ulovfestet rett.

Skattefri fusjon med grunnlag i ulovfestet rett forutsetter at fusjonspartene har et vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå. Slik saken er opplyst, legges det til grunn at Bolig AS er å anse som et ordinært aksjeselskap som ikke på noe tidspunkt oppfyller vilkårene for ligning etter skatteloven § 7-3. Videre legges det til grunn, som konkludert med under pkt.1, at også Borettslaget, som ikke eier boligbygg før fusjonen, kun tomt og næringsbygg, faller utenfor reglene i skatteloven § 7-3, og skal lignes som et selskap hele fusjonsåret.

Direktoratet skal på denne bakgrunn ta stilling til om Borettslaget og Bolig AS kan fusjoneres skattefritt med grunnlag i ulovfestet rett.

Det fremgår av forarbeidene til skattereglene for fusjon og fisjon, Ot.prp. nr. 71 (1995-96), at det før vedtakelsen av lovreglene om skattefri fusjon og fisjon, i enkelte administrative uttalelser var lagt til grunn at fusjon mellom selskaper med ulike selskaps- og ansvarsform kunne gjennomføres uten beskatning. Uttalelsene gjaldt innfusjonering av heleid datteraksjeselskap i henholdsvis sparebank og andelslag (som var omfattet av dagjeldende selskapsskattelov § 1-1). I proposisjonen, pkt. 3.2, er det uttrykkelig sagt at denne praksis skal opprettholdes også etter vedtakelsen av skattereglene om fusjon og fisjon.

Finansdepartementet har i en uttalelse inntatt i Utv. 1997 side 412, antatt at fusjon mellom et samvirkelag og dets heleide aksjeselskap kunne skje uten beskatning så lenge dette skjedde etter samme prinsipper og vilkår som er stilt for at fusjoner mellom aksjeselskap ikke skal utløse beskatning.

I en uttalelse inntatt i Utv. 1999 side 708, viste departementet til den foreliggende administrative praksis for skattefri fusjon mellom selskaper med ulike selskaps- og ansvarsform. Det ble videre vist til at det var vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå for de selskaper hvor skattefri fusjon var akseptert. Departementet kom i den aktuelle saken til at et heleid datteraksjeselskap kunne innfusjoneres i et interkommunalt selskap med delt ansvar, fordi begge selskapene var underlagt de særlige reglene som gjelder for beskatning av kraftforetak.

På grunn av vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå for Borettslaget og Bolig AS, som begge i fusjonsåret skal følge reglene om ligning som selskap, finner Skattedirektoratet med grunnlag i ulovfestet rett, at fusjonen kan gjennomføres uten beskatning. Det er en forutsetning at fusjonen gjennomføres etter de samme prinsipper og vilkår som gjelder for skattefri fusjon av aksjeselskaper, jf. skatteloven §§ 11-1 flg.

Innsender har opplyst at Bolig AS på fusjonstidspunktet eier en tomt og et næringsbygg som skal rives. Ved rivingen av dette bygget skal byggets restsaldo, ifølge innsender, overføres til gevinst- og tapskonto. I tillegg vil det være et beløp på teknisk saldo som fortsatt avskrives (tom positiv saldo). Konsekvensen, hevder innsender, blir som utgangspunkt at Borettslaget opparbeider seg et underskudd, ettersom Borettslaget ikke vil ha skattepliktige inntekter å føre fradraget mot.

Som opplyst over skal fusjonen gjennomføres etter de samme prinsipper og vilkår som gjelder skattefri fusjon av aksjeselskaper, jf. skatteloven §§ 11-1 flg. Det fremgår av skatteloven § 11-7 at det overtakende selskapet skal videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres. I denne saken vil det gjelde for tomt og næringsbygg som overføres til skattemessige verdier ved fusjonen.

Det fusjonerte selskapet fyller ikke reglene for å bli lignet etter særreglene i skatteloven § 7-3, der hovedformålet er å gi andelshaverne bolig eller fritidsbolig i hus eid av selskapet. I fusjonsåret eier selskapet et næringsbygg som rives. Da gjelder skattelovens alminnelige regler ved ligning av selskapet.

I Lignings-ABC 2016 under kapittel 10 "*Ligning av boligselskap og andelshaverne når boligselskapet ikke fyller vilkårene i sktl. § 7-3 tredje ledd*", fremgår det under pkt. 10.1 Selskap med begrenset ansvar:

### *"10.1.1 Generelt*

*Boligselskap med begrenset ansvar (AS, ASA og BA) som ikke ligned etter særreglene i sktl. § 7-3 tredje ledd, ligned som eget skattesubjekt (selskapsligning). Slike boligselskap ligned som aksjeselskap eller likestilt selskap, se sktl. § 10-1, jf. § 2-2 første ledd bokstav a og e. Det vil si at selskapet og andelshaverne skal ligned etter reglene for aksjeselskap og aksjonærer. Om ligningen av aksjeselskap og aksjonærene, se nedenfor og under emnene om aksjer og aksjeselskap."*

Ved inntektsfastsettingen gjelder således de vanlige reglene i skatteloven for ligning av selskap og andelshavere.

Etter skatteloven § 9-2 (1) bokstav f anses tap, ødeleggelse og tilintetgjørelse, som realisasjon. Når næringsbygget rives etter fusjonen, anses bygget for realisert for Borettslaget. Det følger videre av skatteloven § 14-44, jf. § 14-45, at realisererte driftsmidler i saldogruppe i skal føres på gevinst- og tapskonto. Innsender opplyser at dette vil medføre en negativ gevinst- og tapskonto. Det fremgår av § 14-45 (4) at er saldoen negativ, skal inntil 20 prosent fradragsføres.

Teknisk saldo inngår i saldogruppe j) og skal fradragsføres med 10 % pr. år, jf. skatteloven § 14-43. Det fremgår av Lignings-ABC 2016 stikkord "*Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo*" pkt. 9.1 at tom positiv saldo fortsatt kan avskrives i denne saldogruppen.

Ettersom eiendelene er overtatt med kontinuitet av Borettslaget ved fusjonen, og Borettslaget i fusjonsåret skal ligned som et selskap, er ikke næringsseiendommen som overtas et hinder for at fusjonen kan gjennomføres med kontinuitet etter ulovfestet rett.

*3. Anses Borettslaget kun å ha én reell andelseier frem til det tidspunktet hvor boligen fysisk overtas av boligkjøper og avtale om boretts etableres og registreres i grunnboken, dvs. på det tidspunktet hvor boligene er ferdigbygget og innflytningsklare.*

Borettslag er en indirekte eiermodell. Dette innebærer at borettslaget eier eiendom, bygninger og eventuell grunn, mens andelseierne eier andeler i borettslaget. Andelen gir andelseier boretts til en bestemt bolig. Borettslaget er låntager til fellelån, og borettslagets eiendom er pantsatt som sikkerhet for dette lånet. Andelseierne har ikke noe personlig ansvar for borettslagets gjeld,

«fellesgjelden». Borettslagets løpende driftsutgifter dekkes av andelseierne gjennom de månedlige felleskostnadene.

Innsender opplyser at Utbygger AS stifter Borettslaget med et antall andeler tilsvarende antall leiligheter, og vil bli sittende med samtlige andeler inntil boligprosjektet er helt eller delvis ferdigstilt. På denne måten ivaretas kontroll med byggesaken gjennom bestemmende innflytelse ved Borettslagets besluttede organer i utbyggingsperioden.

Oppføringen av borettslagsboligene kan strekke seg over tid - i to etapper - og boligene vil i så fall bli innflytningsklare til ulik tid. Det vil således bli aktuelt med suksessiv overdragelse av innflytningsklare boliger fra utbygger til Borettslaget, ifølge innsender. I et utbyggeretablert borettslag vil det ikke skje en overdragelse av andeler til boligkjøper når boligene er innflytningsklare. Isteden etableres det en avtale om borettsrett til de overtatte boliger som registreres i grunnboken. Kjøper får stort sett samme stilling som en andelshaver, med unntak av forvaltningsrettigheter i Borettslaget. Utbygger kan imidlertid ikke, ifølge innsender, sitte på andeler hvor boligen er fysisk overlevert og særskilt borettsrett er etablert i grunnboken, i mer enn 2 år, jf. borettslagsloven § 2-13. Kjøpesum gjøres opp i sin helhet ved overtakelse av innflytningsklar bolig, mens borettslagsandelen tilfaller boligkjøper vederlagsfritt på et senere tidspunkt.

Det kan stilles spørsmål ved hvorvidt boligkjøperen blir å anse som skattemessig eier i relasjon til skatteloven § 7-3 fra det tidspunkt vedkommende får eierrettighetene, eller fra det tidspunkt vedkommende formelt blir andelseier i Borettslaget.

Realisasjonsbegrepet stiller krav til overføring av eiendomsrett, jf. skatteloven § 9-2 (1). I boka "Fast eiendoms rettsforhold", 3. utgave, side 32 flg. under § 2.2 "Eiendomsrett som en sum av funksjoner" uttaler Thor Falkanger bl.a.:

*"Når A i dagligtale benevnes som eier, siktes det til at A har rådigheten over vedkommende ting. Og dette gir også et godt juridisk utgangspunkt, men for den juridiske analyse er det nødvendig å være vesentlig mer detaljert. Juristen sier at rådighet består av en rekke beføyelser, og det er disse beføyelser som samlet blir eiendomsrettens innhold. Beføyelsene kan vi gruppere på forskjellige vis. Det vanlige er å sondre mellom faktisk og rettslig rådighet; for begge vedkommende kan det være rådighet i positiv eller negativ henseende."*

Det fremgår av forarbeidene, ved innføring av realisasjonsbegrepet, Ot.prp. nr. 35 (1990-91) side 303, pkt. 29.2.3 "Nærmere om innholdet av realisasjonsbegrepet" bl.a. at realisasjon som innvinningskriterium forutsetter at eierposisjonen i formuesobjektet opphører, og at opphør av eierposisjonen vanligvis skjer ved avhendelse. Den fortolkning av avhendelsesbegrepet som har vært foretatt i praksis vil derfor fortsatt gjelde.

I Skattelovkommentaren 2003/04 (Brudvik, Greni, Syversen og Aarbakke) side 636, kommentar til § 9-2 første ledd litra e, fremgår at endelig avkall på rettigheter vil være realisasjon. Som eksempel vises til innløsning av servitut, innløsning eller avkall på bruk av løsningsrett. Zimmers Lærebok i Skatterett, 7. utg., kapittel 8.7, omhandler bl.a. oppgivelse av eierposisjoner og det fremgår på side 265:



*"De samme prinsipper må gjelde dersom skattyteren ikke hadde eiendomsrett til objektet, men en bruksrett eller annen rettighet. Realisasjon vil her kunne finne sted i flere former: Bruksretten kan overdras mot vederlag (det vil typisk kunne skje i forbindelse med overdragelse av den herskende eiendom). Dette er utvilsomt realisasjon. Eller bruksretten kan oppgis (mot vederlag, typisk fra eieren av den tjenende eiendom). Dette skal anses som realisasjon, jf. 1. ledd e."*

Etter Skattedirektoratets syn vil det avgjørende være hvem som privatrettslig skal anses som eier av borettslagsandelen. Dette må vurderes konkret, og det legges bl.a. vekt på partenes rettigheter, plikter og risiko og avtalens innhold for øvrig.

Høyesterett avsa 19. mai 1995 (Utv. 1995 s. 915) en dom om salg av aksjer. Skattyterne ble beskattet for gevinst ved salg av aksjer som var eiet kortere enn 3 år. Det som gjensto for selgerne, etter at avtalen var inngått, var å utferdige transport på aksjene og innkassere vederlaget. Høyesterett slo fast at aksjene måtte sies å være avhendet ved avtaleinngåelsen i forhold til aksjegevinstskatteloven § 2.

Finansdepartementets avga en uttalelse om realisasjon som innvinningskriterium inntatt i Utv. 1999/216 der de kommenterer denne Høyesterettsdommen slik:

*"Premissene i dommen er av en slik art at de må ha betydning for overdragelse av formuesgjenstander generelt og ikke bare for aksjer. Departementet legger bl. a. på denne bakgrunn til grunn at realisasjon må anses å ha funnet sted når kjøper og selger på en bindende og endelig måte har blitt enige om at gjenstanden skal overdras og de vesentligste vilkår for overdragelsen, herunder prisen, er bindende fastsatt. Ved f. eks salg av bolig vil realisasjon oftest foreligge ved akseptert bud eller annen inngåelse av kjøpsavtale hvor de viktigste vilkår er fastsatt."*

Utbygger AS vil formelt sett inneha den formelle eierbeføyelsen til andelene i utbyggingsperioden. Til disse beføyelser vil det imidlertid ikke være knyttet noen boret. Når avtale om særskilt boret registreres i grunnboken på boligkjøper ved betaling av kjøpesummen, vil kjøper ha rådighet over det som er det helt sentrale gode ved borettslagsandeler og som tradisjonelt klart har størst verdi. Innsender nevner også at boligkjøper i dette tilfelle er forpliktet til å betale en forholdsmessig andel av Borettslagets felleskostnader.

Skattedirektoratet oppsummerer opplysningene om plikter og rettigheter for boligkjøper slik:

- Andelshaver betaler en andel av avtalt kjøpesum som forskudd ved inngåelse av kontrakt om kjøp av andel i Borettslaget med Utbygger AS. Resterende beløp betales i forbindelse med overlevering av bruksretten til boligen, dvs. når den er ferdigstilt.
- Når boligen er ferdigstilt etableres det en avtale om boret som registreres i grunnboken. Vi forstår innsender slik at andelshaver på dette tidspunktet kan ta boligen i bruk.
- Fra dette tidspunktet betaler andelshaver også en forholdsmessig andel av Borettslagets felleskostnader.
- Kjøper har på dette tidspunkt stort sett samme rettigheter som en andelshaver, med unntak fra forvaltningsrettigheter i Borettslaget.

- Kjøper har en rett på andelen som skal overleveres vederlagsfritt på et senere tidspunkt.
- Innsender skriver at boligkjøper, når særskilt boret er registrert i grunnboken, vil ha full juridisk disposisjonsrett over boligen. Direktoratet forstår dette slik at andelshaver på dette tidspunktet også har panterrettigheten.
- Borettslagsandelen tilfaller kjøper vederlagsfritt på et senere tidspunkt, men senest innen 2 år etter at boretten er registrert i grunnboken.

Kjøperne av leilighetene får alle juridiske rettigheter knyttet til andelen, unntatt forvaltningen av Borettslaget. Utbygging AS kan bare beholde andelene i inntil 2 år, jf. borettslagsloven § 2-13. Kjøperne mottar andelen vederlagsfritt ved det senere tidspunkt. Selskapets inntekter fra bygningene skriver seg fra kjøper/kjøpere.

Borettslagsloven har som nevnt særskilte bestemmelser som er tilpasset utbyggersituasjonen, jf. § 2-13. Bestemmelsen lyder:

*§ 2-13. Avtale mellom utbyggjar og forbrukar*

*(1) For avtale mellom yrkesutøvar som nemnd i § 2-12 og forbrukar om rett til bustad i laget gjeld bustadoppføringslova dersom arbeid som er omfatta av avtalen ikkje er fullført på avtaletida, og elles avhendingslova, jf. bustadoppføringslova § 1a og avhendingslova § 1-1a.*

*(2) Medan yrkesutøvar som nemnd i første ledd eig alle andelane i laget, kan forbrukaren etter avtale ha burett etter kapittel 5 før andelen blir overført eller teikna. Før buretten blir overteken, skal avtalen om rett til bustad i laget registrerast i grunnboka. Frå registreringa gjeld reglane om råderett over og rettsstiftingar i andel tilsvarende. Blir laget oppløyst før andelen er overført eller teikna, gjeld § 5-25 tilsvarende. Annan avtale med forbrukaren om bruksrett til bustaden er ikkje gyldig. (Skattedirektoratets understrekning)*

*(3) Er buretten overteken etter andre leddet, skal andelen overførast eller teiknast seinast to år etter første overtaking av bruksrett i laget.*

Direktoratet viser særlig til, at i de tilfellene en boret er ført inn i grunnboken, gjelder reglene om råderett og rettstiftninger i andel tilsvarende.

Det fremgår videre av borettslagsloven § 2-13, jf. § 5-25 at dersom borettslaget går konkurs skal kjøper anses for å ha en tidsbegrenset leieavtale i de tilfeller han ennå ikke har fått overført andelen.

På bakgrunn av faktum presentert foran, samt beskrivelsen av kjøpers rettigheter i denne spesielle situasjonen i borettslagsloven, er Skattedirektoratet av den oppfatning at det vesentligste av eierbeføyelsene har gått over når kjøper har betalt kjøpesummen, får boret ved innføring i grunnboken, samt har plikt til å betale felleskostnader, og at boligkjøperen etter dette tidspunktet er den reelle eier i relasjon til skattelovens eierbegrep.

Når andelen anses realisert, men det formelle andelsdokumentet ikke er overført oppstår spørsmålet om dette får noen selvstendig betydning i forhold til deltakerligning etter skatteloven § 7-3, forutsatt at øvrige vilkår er oppfylt.

Ifølge Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1995/687, inntatt foran, samt ligningspraksis, vil boligselskap med én andelseier ikke være omfattet av reglene om deltakerligning av andelshaverne i skatteloven § 7-3.

En antitetisk tolkning av denne uttalelsen kan leses som at et borettslag må ha mer enn én formell andelseier, for at selskapet skal falle inn under reglene i skatteloven § 7-3, dersom øvrige vilkår er oppfylt. I foreliggende sak fortsetter Utbygging AS å være eneste formelle andelseier i inntil to år, selv om kjøper anses som skatterettslig reell eier.

Skattedirektoratet antar at hverken lovgiver eller Finansdepartementet har vurdert uttrykket andelseier opp mot det formelle kontra den underliggende realiteten, når det gjelder skatteloven § 7-3. Hensikten bak deltakerligning i borettslag er å likestille slike eiere mest mulig med selveiere.

Det fremgår av skatteloven § 7-3 (3) litra a første strekpunkt, at deltakerligning for borettslag skal benyttes når 85 % av leieinntektene kommer fra andelshaverne. Det fremgår av Lignings- ABC 2016 under stikkord "Bolig- boligselskap mv. og andelshaverne" pkt 3.1 bl.a.:

*"Ved vurdering av om prosentkravet til leieinntekten er oppfylt, tas det utgangspunkt i alle inntekter selskapet vil få ved utleie av alle bygninger som er planlagt, herunder stipulert leie for lokaler som ikke er ferdigstilt eller solgt."*

Leieinntektene i dette Borettslaget kommer fra kjøperne etter hvert som de får boret, har betalt kjøpesummen og blir ilagt felleskostnader.

Hensynet bak skatteloven § 7-3 tilsier derfor at man ikke bør legge avgjørende vekt på det formelle uttrykket andelseier i utbyggerperioden. Skattedirektoratet antar at det er en praktisk løsning på en midlertidig utbyggingssituasjon, som er regulert i borettslagsloven § 2-13 for borettslaget og kjøperne. Bestemmelsene i borettslagsloven § 2-13 tar sikte på å la utbyggeren beholde styringsretten over borettslaget i en utbyggingsperiode, samtidig som kjøperne som har overtatt bruken av boligen, skal ha tilnærmet de samme rettigheter som de ville fått om andelene formelt var overdratt. En slik særskilt lovregulering i en annen lov, bør ikke være til hinder for at andelshaverne/eierne kan deltakerlignes i utbyggeperioden. Ordlyden i skatteloven § 7-3 knyttet til begrepet "andelseier" bør således forstås dithen at det er det reelle eierforholdet som er avgjørende, og ikke det formelle.

Skattedirektoratet konkluderer derfor med at Borettslaget anses å ha én andelseier frem til det tidspunkt én kjøper har betalt kjøpesummen, fått boret ved innføring i grunnboken, samt fått plikt til å betale felleskostnader.

*4. Forutsatt at skatteposisjonene fortsatt er i behold, vil posisjonene negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv teknisk saldo (eventuelt det underskudd de har medført) bortfalle ved overgang fra selskapsligning til ligning i henhold til skattelovens § 7-3.*

Vi forutsetter for behandling av dette spørsmålet at overgang fra selskapsligning til 7-3 ligning ikke utløser beskatning av Borettslaget. Det legges videre til grunn som opplyst at Borettslaget oppfyller vilkårene for ligning som boligselskap i skatteloven § 7-3, dvs. at beskatning skjer på den enkelte andelshavers hånd.

Vi forstår spørsmålet slik at innsender ønsker besvart om man etter skatteloven § 7-3 fortsatt kan fradragføre disse skatteposisjonene, eller om posisjonene ved overgang til § 7-3 ligning bortfaller på grunn av manglende fradragshjemmel.

Hvilke inntekter og kostnader som skal hensyntas fremgår av bestemmelsens femte ledd litra a og litra b:

*«(5) Inntekt fastsettes på den enkelte andelshaverens hånd, med skattefritak for egen bruk etter § 7-1 første ledd b og annet ledd annet punktum. Den skattepliktige inntekten beregnes slik:*

*a. Bruttoinntekt fastsettes til summen av andel av*

*-selskapets renteinntekter*

*-andre inntekter som ikke har tilknytning til selve eiendommen*

*-gevinst ved realisasjon av selskapets eiendommer*

*b. Til fradrag i inntekt kommer andel av*

*-selskapets rentekostnader*

*-tilskudd til privat tjenesteordning ...*

*-selskapets kostnader som ikke har tilknytning til selve eiendommen*

*-tap ved realisasjon av selskapets eiendommer».*

Bestemmelsens første punktum angir skattefritak for egen bruk og dekker inntekter og kostnader som gjelder Borettslagets ivaretagelse av funksjonen som bolig for andelshaverne, tilsvarende hva som gjelder for andre brukere av egen bolig. Annet punktum litra a og b angir uttømmende øvrige inntekter og kostnader som hensyntas ved ligningen av andelshaverne.

På bakgrunn av ordlyden og systematikken i bestemmelsen, forstår Skattedirektoratet det slik at man med formuleringen «ikke har tilknytning til selve eiendommen» (jf. litra a annet strekpunkt og litra b tredje strekpunkt) har ment å fange opp inntekter og kostnader som går ut over ivaretagelse av funksjonen som bolig for andelshaverne, dvs. inntekter og kostnader som ikke har tilknytning til fritaksligningen av boligeiendommen. Under litra a tredje strekpunkt og litra b fjerde strekpunkt er gevinst og tap ved realisasjon av selskapets eiendommer omfattet.

Borettslaget har på dette tidspunkt revet et næringsbygg som sto på tomten og det har oppstått en negativ gevinst- og tapskonto etter bygget, samt en tom positiv saldo etter det elektriske anlegget i bygget. Som nevnt over skal den negative saldoen fradragføres med inntil 20 prosent årlig, jf. § 14-45 (4).

Teknisk saldo inngår i saldogruppe j) og skal fradragføres med 10 % pr år, jf. skatteloven § 14-43. Tom positiv saldo kan fortsatt avskrives i denne saldogruppen.

Når selskapet undergis ligning etter skatteloven § 7-3 er bygget ikke lenger på eiendommen, kun saldoene/underskudd gjenstår. Direktoratet er derfor av den oppfatning at fortsatt fradragføring ikke kan hjemles i skatteloven § 7-3 femte ledd litra b fjerde strekpunkt.

Det følger imidlertid av skatteloven § 7-3 femte ledd litra b tredje strekpunkt, at kostnader som ikke har tilknytning til selve eiendommen kan fradragføres. Kostnadene her skriver seg fra kjøpet av næringsbygget i Bolig AS, som har blitt innfusjonert i Borettslaget. Borettslaget har ved fusjonene overtatt alle eiendeler, gjeld og forpliktelser i Bolig AS ved kontinuitetsfusjonen. Siden

bygget er revet er ikke kostnaden lenger tilknyttet selve eiendommen, og skatteposisjonene faller derfor inn under ordlyden i skatteloven § 7-3 femte ledd litra b tredje strekpunkt.

Skattedirektoratet er etter dette kommet til at den negative gevinst- og tapskontoen, den tomme positive saldoen, samt eventuelt opparbeidet underskudd i Borettslaget, fortsatt skal fradragsføres i Borettslaget, etter at deltakerligning av andelshaverne er innført, jf. skatteloven § 7-3.

### Konklusjon

1. Basert på det oppgitte faktum om at Utbygging AS vil være eier av samtlige andeler i Borettslaget på fusjonstidspunktet og ved utløpet av fusjonsåret, er vilkårene i skatteloven § 7-3 ikke oppfylt i fusjonsåret. Det vil da være de ordinære regler i skatteloven §§ 10-1 flg., jf. § 2-2 første ledd, som gjelder, noe som innebærer at Borettslaget i fusjonsåret skal lignes som selskap.

2. På grunn av vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå for Borettslaget og Bolig AS, som begge i fusjonsåret skal følge reglene om ligning som selskap, finner Skattedirektoratet med grunnlag i ulovfestet rett, at fusjonen kan gjennomføres uten beskatning. Det er en forutsetning at fusjonen gjennomføres etter de samme prinsipper og vilkår som gjelder for skattefri fusjon av aksjeselskaper, jf. skatteloven §§ 11-1 flg.

Ettersom eiendelene er overtatt med kontinuitet av Borettslaget ved fusjonen, og Borettslaget i fusjonsåret skal lignes som et selskap, er ikke næringseiendommen som overtas et hinder for at fusjonen kan gjennomføres med kontinuitet etter ulovfestet rett.

3. Borettslaget anses å ha én andelseier frem til det tidspunkt én kjøper har betalt kjøpesummen, fått innført borettsrett i grunnboken, samt fått plikt til å betale felleskostnader.

4. Den negative gevinst- og tapskontoen, den tomme positive saldoen, samt eventuelt opparbeidet underskudd, skal fortsatt fradragsføres i Borettslaget etter at deltakerligning av andelshaverne/eierne er innført, jf. skatteloven § 7-3 ligning.

## SKN 16-155 Uttaksbeskatning ved overføring av tomter fra skattyters virksomhet til barn og barns aksjeselskap

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-2.

**Bindende forhåndsuttalelse,** publisert 13. desember 2016, avgitt 5. desember 2016.

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om overføring av tomter ved gave eller gavesalg fra eiers enkeltpersonforetak til hans barn og barnas aksjeselskap ville utløse uttaksbeskatning, jf. skatteloven § 5-2 første ledd 1. og 2. punktum. Tomtearealet var opprinnelig en del av

skogbruksvirksomheten. Tomtene ble fradelt med sikte på videresalg og ble omløpsmidler i utvikling- og tomtsalgsvirksomheten. Selv om kostprisen for omløpsmidler ikke har kommet til fradrag før uttaket, anses vilkåret i sktl § 5-2 første ledd 2. punktum å være oppfylt i og med at kostprisen kommer til fradrag i forbindelse med varelageroppgjør i det året uttaket skjer.

### **Innsenders fremstilling - faktum**

X eier en landbrukseiendom. Den består av skog, fjell og annen utmark.

X har utviklet ferie- og fritidseiendommer for salg. I tillegg har han besørget oppføring av hytter for salg. Denne virksomheten har skjedd gjennom enkeltpersonforetaket til X. Tomtene er ført opp som anleggsmidler i næringsoppgaven og er tatt med i skjermingsgrunnlaget for beregning av personinntekt, se post 2.9 i RF-1224 Personinntekt fra enkeltpersonforetak.

X ønsker å gi bort og selge til underpris ca. 25 tomter til sine barn og barnas aksjeselskap.

Det er for tiden pågående jordskiftesak som vil fradele, oppmåle og matrikulere tomter. Noen tomter er allerede matrikulert og noen tomter har infrastruktur. Noen tomter ligger umatrikulert uten infrastruktur.

De tomtene som X frem til nå har solgt er det gjort infrastruktur til og på. I tillegg har han bygget hytter på tomtene og deretter solgt. Tomter som nå er aktuelle å overføre til barna, vil være matrikulerte tomter med og uten infrastruktur.

Alle de aktuelle tomtene er en del av næringsvirksomheten til X. Barna vil få overført en hyttetomt hver til privat bruk, mens resten av de ca. 25 hyttetomtene vil bli overført til barnas AS. På noen tomter vil det bli bygget hytter for salg, mens det kan også bli solgt tomter uten bebyggelse med eller uten fullført infrastruktur. Det er tilsvarende som for X sin virksomhet.

### **Innsenders fremstilling – jus**

#### **1. Uttak**

Skatteloven § 5-2 har bestemmelser om uttak.

Innsender viser til første ledd 2. punktum hvor det står: "*Ved uttak fra enkeltpersonforetak eller sameie, gjelder skatteplikten bare hvor kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen.*"

Siden tomt og aktiverte infrastrukturkostnader ikke har kommet til fradrag ved ligningen, må gavedelen på uttaket etter innsenders syn, være unntatt fra beskatning.

Dersom gavedelen mot formodning skal beskattes etter skatteloven § 5-2 må unntaket fra beskatning i skatteloven § 9-7 fjerde ledd komme til anvendelse ved overdragelse til livsarvinger eller livsarvingers aksjeselskap, slik at det uansett ikke utløser beskatning på gavedelen.

Innsender viser også til BFU 25/14 av 7. november 2014. Innsender er klar over at denne BFU omhandler gavesalg av aksjer fra far til sønnens aksjeselskap. Selv om aksjer som sådan ikke er å

anse som næring, mener innsender at det er sammenfallende problemstillinger. Tomtene som senere skal selges gjennom aksjeselskapet vil beskattes for gevinst som også omfatter gavedelen fra far, mens gavedelen på aksjer gitt av far blir omfattet av fritaksmodellen, og dermed ikke bli gjenstand for beskatning.

Hensynet til symmetrien i skattesystemet tilsier også at skattyter i dette tilfellet ikke skal beskattes for gavedelen.

## **2. Varelager**

I god regnskapsskikk er begrepet varelager omtalt som varer for bearbeidelse og videresalg eller direkte videresalg. Tomter som blir gjenstand for salg oppstår enten ved at en utbygger erverver et område for utvikling og salg eller for eksempel at deler av en eksisterende landbrukseiendom blir omregulert til tomter.

I sistnevnte tilfelle er tomtene ikke kjøpt inn, og vil normalt inngå i landbrukseiendommens statusverdi.

For å klargjøre tomter for salg må man gjennom følgende prosess:

- a) arealet må inn i kommuneplanen
- b) arealet må deretter reguleres til tomter
- c) tomtene må søkes fradelt
- d) tomtene må oppmåles og matrikuleres
- e) eventuelle infrastrukturkostnader før salg

I hele denne prosessen vil det påløpe kostnader til utenforstående konsulenter, reguleringsgebyr til kommune, delingsgebyr til kommune og oppmålingsgebyr til kommune.

Normalt vil kostnader som nevnt ovenfor bli aktivert og ført som varelager. I praksis blir ikke del av statusverdien på tomtearealet klassifisert som varelager.

Uansett om det dreier seg om innkjøpte tomter for videresalg eller tomter som kommer fra skattyters landbrukseiendom har aldri tomtene eller infrastrukturkostnadene kommet til fradrag. Se forøvrig henvisning under pkt. 1

Innsender er klar over setningen i Lignings-ABC 2013/3014 pkt. 2-4 side 1497 – *"inngangsverdien vil alltid være kommet til fradrag for omsetningsgjenstander som følger reglene for varer"*.

Innsender kan ikke se at dette punkt er omtalt i forarbeidene til ny skattelov. Det er heller ikke sannsynlig at det er denne type problemstilling som det er tenkt på, hverken i gamle forarbeider eller ny lov. Innsender antar man har tenkt på privatuttak av klær, sko, etc. samt merverdiavgift

ved uttak. Merverdiavgift er imidlertid ikke et tema når det gjelder tomter og infrastrukturkostnader.

Dessuten er lovens ordlyd klar. Den har ingen begrensninger i forhold til når kostprisen ikke har kommet til fradrag. Legalitetsprinsippet forutsetter en klar lovhjemmel for utvidede tolkninger til skattyters ugunst.

Poenget må være at aktiverte kostnader på tomter i tillegg til grunnen aldri har kommet skattemessig til fradrag.

### **3. Konsekvenser av skatteplikt på gave/gavesalg**

Det ville føre til at den som får gaven vil få tilsvarende inngangsverdi som omsetningsverdien, jf. skatteloven § 9-7 fjerde ledd. Dette innebærer at giver får skatt, mens mottager får gleden av høyere inngangsverdi.

Realiteten blir uansett at det er omsetningsverdien som kommer til beskatning, mens det er innvinningstidspunktet som vil være forskjellig.

Det ville innebære at denne type transaksjon i mange tilfeller ikke kan gjennomføres pga. at det ville utløst betydelige skattebeløp på givers hånd, mens mottager får "glede" av fradraget ved et senere salg. Spørsmålet blir derfor hvordan giver skal kunne håndtere skattebelastningen.

Innsender ser også betydelige problemer med skjønnsutøvelsen med hensyn til når det foreligger et gavesalg, og hva verdien av tomten er. Tomteutviklingsprosjektet går over svært mange år. Ovennevnte innebærer at det vil bli et betydelig skjønn ved vurdering av om det foreligger underpris.

Innsender vil gi følgende eksempel for å illustrere problemstillingen: Grunneier selger en tomt for kr. 500.000,- som han mente var markedspris. Kort tid etter kommer en interessent og kjøper samme tomt for kr. 1 mill. I uttakstilfellet risikerer opprinnelig selger å måtte betale skatt av ytterligere kr. 500.000,- uten å få tilleggsoppgjør. Mens den som solgte tomten for kr. 1 mill. ikke vil få skatt på gevinst.

### **4. Omdannelse som alternativ**

Dersom det skulle bli uttaksbeskatning i slike tilfeller vil grunneier først skattefritt kunne omdanne tomtefeltet til aksjeselskap. Deretter kan han/hun overføre aksjene skattefritt til sine barn eller barnas aksjeselskaper.

### **5. Etablert praksis**

Verken innsender eller andre som han har vært i kontakt med er kjent med at det noen gang har blitt gevinstbeskatning på overføring av tomter ved gavesalg.

Innsender er også kjent med en tidligere skattesak, hvor foreldre regulerte et tomteområde, inngikk avtale med utbygger og deretter overførte tomten til barn. Hensikten var at barna skulle betale arveavgift og at tomtene skulle selges til utbygger uten skatt som følge av arveavgiftsgrunnlaget. Resultatet ble gjennomskjæring ved at foreldrene ble ansett som selgere og fikk inntektsskatt på gevinsten, mens barna fikk arveavgift. Dersom uttaksbeskatning hadde



vært relevant, hadde det ikke vært nødvendig å vurdere ut i fra ulovfestede gjennomskjæringsregler.

Innsender er ikke kjent med at overdragelse av tomter fra enkeltpersonforetak har blitt behandlet ut i fra reglene om uttaksbeskatning.

### **6. Konklusjon**

Innsender mener at lovens ordlyd og entydig og langvarig ligningspraksis må innebære at gave/gavesalg av tomter ikke medfører uttaksbeskatning. Bindende forhåndsuttalelse av fra 2016 indikerer også at det ikke er uttaksbeskatning og ingen endring av ligningspraksis.

Ut i fra et fiskalt synspunkt innebærer en uttaksbeskatning på gavesalg heller ikke økte skatteinntekter. Det er kun tale om periodisering. I tillegg til dette vil uttaksbeskatning føre til kompliserte og tilnærmet umulige skjønnsmessige avgjørelser. Skattefri omdanning til aksjeselskap av tomter i næring vil alltid kunne gjennomføres i samsvar med omdanningsforskriften. Dette gir samme resultat som gave/gavesalg uten uttaksbeskatning.

I den utstrekning det er tomter som ikke anses som næring kan det uansett ikke være tale om uttaksbeskatning.

### **Skattedirektoratets vurderinger**

#### **Problemstilling og avgrensning**

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om overføring av ca. 25 tomter ved gave og gavesalg fra X sin virksomhet til hans barn og barnas aksjeselskap utløser uttaksbeskatning jf. skatteloven § 5-2 første ledd 1. og 2. punktum.

For dette spørsmålet er det tilstrekkelig å vurdere om tomtene tas ut av virksomheten til X og om kostprisen er kommet til fradrag ved ligningen. Vi tar ikke stilling til om overføringen er skattefri etter alternative rettsgrunnlag.

Ut fra innsenders opplysninger legger vi til grunn at fradeling, utvikling og salg av tomter utgjør virksomhet i enkeltpersonforetaket til X. Videre forutsetter vi at ca. 23 tomter overføres til barnas aksjeselskap og at en tomt blir overført til hvert av barna til privat bruk.

Vi gjør for ordens skyld oppmerksom på at vi ikke tar stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de(n) skisserte transaksjon(er) ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Vi forutsetter at premissene og faktum som er tatt inn ovenfor er fullstendige i forhold til de spørsmål som drøftes.

Vi gjør særlig oppmerksom på at det under prosessen ble avklart at anmoder ikke ønsket å få vurdert unntak fra uttaksbeskatning ved overføring av hel eller deler av virksomhet til arveberettigede jf. skatteloven § 5-2 første ledd 3 pkt. jf. § 9-7 fjerde ledd. Opplysninger som bare er relevant for dette rettsgrunnlaget er derfor ikke tatt med i den videre framstillingen.

## Rettslig grunnlag

### Uttak av varer/omløpsmidler

Uttak er regulert i skatteloven § 5-2, og det vises til første ledd:

*Som skattepliktig inntekt anses fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring – herunder også fra aksjeselskap og allmennaksjeselskap – av formuesgjenstand, vare eller tjeneste. Ved uttak fra enkeltpersonforetak eller sameie, gjelder skatteplikten bare hvor kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen. Skatteplikten gjelder ikke slik gave som er nevnt i § 9-7 fjerde ledd. Fordelen settes til det beløpet som ville ha blitt regnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi, jf. kapittel 9.*

Reglene om beskatning av uttak av driftsmidler kom først inn i skatteloven ved lov 4. juni 1976 nr. 42, se forarbeidene Ot. prp. nr. 54 (1975-1976) og Innst. O.nr.70 (1975-1976) og Besl.O.nr.77 (1975-1976).

Hovedregelen i daværende skattelov § 42 første ledd tredje pkt. hadde flg. ordlyd:

*Skatteplikten omfatter også fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring – herunder også fra aksjeselskap – av enkelt formuesgjenstand, forutsatt at kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen.*

Formålet var å fange opp næringsdrivendes fordel ved overføring av driftsmiddel til egen bruk sammenlignet med anskaffelse av driftsmidlet til markedspris. Regelen er også en presisering av den alminnelige regelen om inntekt vunnet ved virksomhet.

Det går fram av forarbeidene at slik fordel først og fremst skyldtes nedskrivning av kostpris for driftsmidler. I samsvar med dette understreket departementet at den foreslåtte bestemmelsen bare skulle omfatte formuesgjenstander som helt eller delvis var kommet til fradrag ved inntektsligningen. Aksjer og tomter er spesielt nevnt som formuesobjekter som skulle falle utenfor bestemmelsen. Departementet uttalte i Ot. prop. nr. 54 (1975-1976) side 2:

*Det ville f.eks. ikke være rimelig å skattlegge en næringsdrivende om han bygger seg en bolig på en tomt innkjøpt for å benyttes i næringen.*

Uttrykket "benyttes i næringen" tilsier at uttalelsen i forarbeidene gjelder aksjer og tomter som er driftsmiddel i virksomheten.

Reglene ble endret ved lov 26. juni 1992 nr. 75 i forbindelse med skattereformen. Forarbeidene til endringene er Ot.prp. nr. 64 (1991-92) s. 7-8 og Innst. O. nr. 89 (1991-92) s. 3-4.

Når det gjelder driftsmidler går det fram av forarbeidene at lovgiver ønsket å videreføre rettstilstanden fra før endringene i 1992-93. I Ot.prp. nr. 35 (1991-92) påpekte departementet igjen at det var en forutsetning for skatteplikt at formuesgjenstandens kostpris helt eller delvis har kommet til fradrag ved ligningen. I følge proposisjonen vil det være tilfelle dersom kostprisen enten er utgiftsført, avskrevet eller nedskrevet. Fradraget i inntekten må være gjennomført. Det er

ikke tilstrekkelig at driftsmidlet er avskrivbart. Det er dermed ikke tvilsomt at det er et vilkår for skattlegging av uttak av driftsmidler at kostprisen faktisk er kommet helt eller delvis til fradrag ved inntektslikningen.

Når det gjelder omløpsmidler var uttak av varer og produkter regulert i daværende skatteloven § 50 andre ledd bokstav c til og med 1991. Hovedregelen i første ledd lød:

*Kontante penger så vel som produkter og varer, som den skattepliktige uttar til eget forbruk, medregnes i utbyttet med sin fulle verdi.*

Tilsvarende regler for uttak av varer til egen bruk fra jordbruk, skogbruk og fiske var gitt i §§ 46, 48 og 49. Reglene i §§ 46, 48 og 49 ble stående til ny skattelov ble vedtatt i 1999. Dette var en teknisk revisjon av skattelovgivningen uten realitetsendringer med hensyn til hva som er skattepliktig inntekt, fradragsberettigede kostnader osv., se Ot.prp.nr.86 (1997-1998) pkt. 2.3.2.2.

Bestemmelsen i § 50 andre ledd bokstav c ble opphevet som overflødig da utvidelsen av uttaksbestemmelsen i skatteloven § 42 første ledd ble vedtatt ved lov av 20. juli 1991 nr. 54. Den nye bestemmelsen lød:

*Skatteplikten omfatter også fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring - herunder også fra aksjeselskap - av enkelt formuesgjenstand, eller av vare eller tjeneste, forutsatt at kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved likningen.*

Etter ordlyden i skatteloven § 50 andre ledd bokstav c var det ikke et vilkår at kostprisen hadde komme til fradrag ved likningen. Kostprisen følger reglene for varelager (skatteloven § 14-5) og kommer til fradrag i årsoppgjøret det året varene blir tatt ut. Departementet uttaler i Ot.prp.nr.64 (1991-1992):

*Vilkåret om helt eller delvis fradrag for kostpris vil, når det gjelder varer og tjenester, alltid være oppfylt ut fra reglene om varelager-oppgjør og fradrag for næringskostnader.*

Ordlyden som er videreført i skatteloven § 5-2 kan virke misvisende. Kostprisen for varer er aldri kommet til fradrag før utløpet av året. Vilkåret anses likevel å være oppfylt i og med at kostprisen kommer til fradrag i forbindelse med varelageroppgjør i det året uttaket skjer. Det er sikker rett og har vært anvist uttrykkelig i Lignings-ABC siden 1993, senest i Lignings-ABC 2016 emnet *Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester* pkt. 2.4 s.1529 at inngangsverdien dermed alltid er kommet til fradrag for omsetningsgjenstander som følger reglene for varer.

Tomter kan være driftsmiddel eller omløpsmiddel, se Lignings-ABC 2016 emnet *Varebeholdning* pkt. 1.1.

Det følger av dette at uttak av tomt som er klassifisert som driftsmiddel er skattefritt, mens uttak av tomt som er klassifisert som omløpsmiddel er skattepliktig.

### **Når tomter skal klassifiseres som varer/omløpsmidler**

Et driftsmiddel er et formuesobjekt (fysisk eller immaterielt) som hovedsakelig er anskaffet til, eller faktisk brukt i skattyters inntektsgivende aktivitet (i eller utenfor virksomhet).

Formuesobjekt anskaffet for salg anses som omløpsmiddel (vare), og er derfor ikke driftsmiddel, se Lignings-ABC 2016 emne Driftsmiddel pkt. 2.1 side 342.

Dersom tomter som er innkjøpt til bruk i virksomheten, f.eks. opplagstomt, parkeringsplass mv. skal de klassifiseres som driftsmiddel. Det er gjenstandens økonomiske funksjon hos skattyter som er avgjørende, ikke f. eks. hva slags gjenstand det fysisk dreier seg om. I sin alminnelighet omfatter varebegrepet gjenstander som skattyter eier med sikte på (videre) salg. Dette gjelder både når de er innkjøpt av ham og når de er produsert (tilvirket) av ham, se Zimmer (red) Bedrift, selskap og skatt, 6 utg., 2014, s 74. Grunnarealer anskaffet for videresalg anses som omsetningsgjenstand (vare), og ikke som driftsmiddel, se Lignings-ABC 2016 emne Driftsmidler kap. 2.5 s 343.

Etter alminnelig språklig forståelse kan begrepet "anskaffe" omfatte både innkjøp og annet erverv, som f eks egentilvirkning ved fradeling av areal som tilhører virksomheten. Grunnareal i skogbruksvirksomhet kan altså endre karakter til å være tomter som er omløpsmidler i tomtosalgsvirksomhet. Vi legger til grunn at tomter skal inngå i varelager når de skal inngå i tomtosalgsvirksomhet. Det er ikke avgjørende om tomtene er ført som driftsmidler eller omløpsmidler i balansen. Det skal ikke være mulig å omgå uttaksreglene ved å føre objektet som driftsmiddel dersom det skulle vært ført som omløpsmiddel.

### **Den konkrete vurderingen**

Ovenfor er vi kommet til at uttak av tomter er skattepliktig dersom tomtene er omløpsmidler i skattyters virksomhet. Spørsmålet er derfor om tomtene som X gir bort og selger til underpris er omløpsmidler i hans virksomhet. Slik spørsmålet er avgrenset er det uten betydning om tomtene blir videreutviklet for videresalg av barnas selskap eller om noen av tomtene gis bort til privat bruk.

Enkeltpersonforetaket til X driver ulike virksomheter, bl. a. utvikling og salg av tomter.

Tomtene er ført som anleggsmidler i tømrvirksomheten, uten at det tillegges noen betydning. Opprinnelig var tomtene en del av skogbruksvirksomheten. Når tomtene fradeles med sikte på salg, er det spørsmål om de er driftsmidler i skogbruksvirksomheten eller om de er omløpsmidler i virksomheten "Brøyting, utleie, tomtesalg mv.". Det at tomtene blir fradelt medfører ikke nødvendigvis at tomtene mister karakter av å være driftsmiddel i skogvirksomheten. Dersom tomtene også utvikles med sikte på salg leder det til at tomtene ikke lenger skal anses som anleggsmidler. Tomtene må da i stedet anses som omløpsmidler i virksomheten som driver med tomtesalg.

I første omgang skal ca. 25 tomter fradeles og utvikles. Utviklingsarbeidet består i omregulering og utskilling av tomter, i noen grad bygging av infrastruktur til tomtene og oppføring av bygninger på noen tomter. Dette er arbeid som naturlig hører inn under tomtesalgsvirksomheten til X. Det er opplyst at aksjeselskapet til barna skal utvikle og videreselge tomtene og dette underbygger også at formålet med fradelingen er utvikling for salg. Når innsender på denne måten har til formål å utvikle tomtene for salg skal disse tomtene i denne virksomheten klassifiseres som varer. Det er ikke avgjørende at tomtene og kostnadene ved fradeling og utvikling er aktivert som anleggsmidler.

Tomtene skulle etter vår vurdering ha vært ført på varelager. Overføring av tomtene til barna og barnas aksjeselskap utgjør i dette tilfelle en fordel ved uttak som i utgangspunktet oppfyller vilkårene i skatteloven § 5-2.

Innsender hevder at det er i overensstemmelse med lang og fast etablert ligningspraksis at gaveoverføring av tomter ikke uttaksbeskattes. Vi har ikke holdepunkter for at det foreligger slik praksis. Tvert i mot som nevnt, har det vært anvist uttrykkelig i Lignings-ABC siden 1993 at inngangsverdien alltid er kommet til fradrag for omsetningsgjenstander som følger reglene for varer. Siden 2007 har det vært inntatt i Lignings-ABC at tomter som er omløpsmidler i virksomhet inngår i varebeholdning. Vi er kun kjent med en enkeltstående sak hvor konklusjonen har blitt annerledes.

Som nevnt over er løsningen vi er kommet til også i overensstemmelse med juridisk teori.

Tomtene anses som omløpsmidler og kostprisen vil komme til fradrag ved årsoppgjøret.

### **Konklusjon**

Overføring av tomter fra X til barn og barns aksjeselskap utløser uttaksbeskatning jf. skatteloven § 5-2 første ledd 1. og 2. pkt.

# Lovendringer

## SKN 16-156 Lov om endring i skattebetalingsloven (utsatt betaling av formuesskatt)

### I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) skal ny § 15-3 lyde:

#### § 15-3. Betalingsutsettelse for formuesskatt

- (1) Personlig eier av aksje kan kreve å utsette betalingen av formuesskatten på aksjen.
- (2) Personlig eier av annen virksomhet kan kreve å utsette betalingen av formuesskatten på virksomhetsformuen dersom virksomheten har underskudd i årsregnskapet kalenderåret før inntektsåret. Som virksomhetsformue regnes andeler i selskaper med deltakerfastsetting og driftsmidler i enkeltpersonforetak som er omfattet av skatteloven § 4-17 annet ledd.
- (3) Formue i land utenfor EØS er ikke omfattet av utsettelsesordningen.
- (4) Utsatt betaling etter denne bestemmelsen kan kreves i to år for formuesskatt for inntektsårene 2016 og 2017 når samlet utsatt formuesskatt overstiger 30 000 kroner i det enkelte inntektsåret.
- (5) Utsatt formuesskatt tillegges en egen rente frem til ny betalingsfrist for den utsatte formuesskatten. Ved oversittelse av ny betalingsfrist beregnes forsinkelsesrente etter § 11-1 av kravet tillagt rente etter første punktum.
- (6) Skattyter som kan kreve betalingsutsettelse etter denne bestemmelsen, kan fritas for forskuddstrekk og forskuddsskatt tilsvarende forventet utsatt formuesskatt.
- (7) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

### II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning for formuesskatt i inntektsårene 2016 og 2017.

## SkN 16-157 Lov om endring i skatteforvaltningsloven

### Lov om endringer i lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

Prop.1 LS (2016-2017), Innst.4 L (2016-2017), Lovvedtak 47 (2016-2017). Stortingets første og andre gangs behandling hhv. 17. og 20. desember 2016. Fremmet av Finansdepartementet.

Endringer i følgende lov:

Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

### I

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) gjøres følgende endringer:

#### § 1-1 bokstav j og ny bokstav k skal lyde:

- j) kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. etter merverdiavgifts-kompensasjonsloven (merverdiavgiftskompensasjon)
- k) finansskatt på lønn etter folketrygdloven kapittel 23 (finansskatt på lønn).

#### § 2-1 skal lyde:

§ 2-1. Formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og merverdiavgift

Skattekontoret, Skattedirektoratet, Skatteklagenemnda og sekretariatet for Skatteklagenemnda er myndigheter for formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og merverdiavgift.

#### § 2-2 skal lyde:

§ 2-2. Petroleumsskatt

Oljeskattekontoret og Klagenemnda for petroleumsskatt er myndigheter for skattepliktige som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum i område som nevnt i petroleumsskatteloven § 1.

#### § 3-1 annet ledd bokstav b og ny bokstav c skal lyde:

- b) opplysninger om at en næringsdrivende er eller ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, etter forenklet registreringsordning for merverdiavgift eller i medhold av særavgiftsloven
- c) registreringspliktig statsstøtte etter lov 27. november 1992 nr. 117 om offentlig støtte § 2 a.

#### § 3-3 bokstav f skal lyde:

- f) til politi eller påtalemyndighet til bruk i straffesak. Gjelder straffesaken overtredelse av bestemmelser utenfor myndighetenes forvaltningsområde, kan opplysninger bare gis når det foreligger rimelig grunn til mistanke om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i seks måneder. Opplysninger om brutto- og nettoinntekt, bruttoformue og gjeld kan gis til bruk under utmåling av straff eller erstatning i straffesaken.

**§ 3-6 annet ledd skal lyde:**

- (2) Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at pensjonsinnretning som har offentlig tjenstepensjon eller tjenstepensjon etter foretakspensjonsloven, innskuddspensjonsloven eller tjenstepensjonsloven, gis tilgang til opplysninger om pensjongivende inntekt for personer som mottar uførepensjon fra innretningen.

**§ 6-1 tredje ledd nytt tredje punktum skal lyde:**

Fastsetting avgjort med bindende virkning i forhåndsuttalelse gitt etter annet ledd, kan ikke påklages.

**§ 7-2 første ledd skal lyde:**

- (1) Den som selv eller gjennom andre i løpet av en kalendermåned har utbetalt eller ytet fordel som nevnt i dette leddet, skal etter reglene i a-opplysningsloven gi opplysninger om alt som er ytet til den enkelte mottaker. Opplysningene skal omfatte
- a) lønn og annen godtgjøring for arbeid
  - b) pensjon, uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12, uføreytelser fra andre ordninger, introduksjonsstønad etter introduksjonsloven, kvalifiseringsstønad etter sosialtjenesteloven, føderåd i jord- og skogbruk, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangs- og avløsningsbeløp for slike ytelser, underholdsbidrag, foreldrepenger, dagpenger under arbeidsløshet, sykepenger og lignende ytelser som skal regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren
  - c) drikkepenger med det beløpet som skal tas med ved beregningen av skattetrekk
  - d) gratiale, tantieme og godtgjøring til medlem av styre eller representantskap eller til annen tillitsmann
  - e) provisjon utbetalt til agent eller annen mellommann
  - f) honorar eller annen godtgjøring som er utbetalt opphavsmann til åndsverk
  - g) reise-, diett- og representasjonsgodtgjøring samt annen godtgjøring til dekning av utgifter ved utførelse av arbeid, oppdrag eller verv som nevnt i bokstav a til f
  - h) lott eller part ved fiske eller fangstvirksomhet
  - i) godtgjøring til medlemmer av faste arbeidslag som utfører arbeid for egen regning
  - j) godtgjøring for barnepass også når dette skjer i barnepasserens hjem som ledd i selvstendig næringsvirksomhet
  - k) vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold etter avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver
  - l) engangsutbetalinger til rettighetshaver, begunstiget, bo eller arving etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning eller etter forsikringsbevis eller pensjonskapitalbevis



utgått fra en individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA). Det samme gjelder for engangsutbetalinger etter innskuddspensjonsloven.

**§ 7-3 første ledd skal lyde:**

- (1) Plikt til å gi opplysninger om finansielle forhold og forsikringer har
- a) banker, jf. finansforetaksloven § 2-7
  - b) kredittforetak, jf. finansforetaksloven § 2-8
  - c) finansieringsforetak, jf. finansforetaksloven § 2-9
  - d) e-pengeforetak, jf. finansforetaksloven § 2-11
  - e) forsikringsforetak, jf. finansforetaksloven § 2-12, og forsikringsforetaks eierselskap
  - f) pensjonskasser, jf. finansforetaksloven § 2-16
  - g) låneformidlingsforetak, jf. finansforetaksloven § 2-18
  - h) verdipapirforetak, jf. verdipapirhandeloven § 2-3 første ledd
  - i) verdipapirregistre, jf. verdipapirregisterloven § 1-3
  - j) verdipapirfond og forvaltningsselskaper, jf. verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 og 2
  - k) alternative investeringsfond og forvalter, jf. AIF-loven § 1-2 bokstav a og b
  - l) innretning som primært, og som ledd i sin forretningsvirksomhet, investerer, administrerer eller forvalter finansielle aktiva eller penger for andres regning
  - m) innretning hvis bruttoinntekt primært kan henføres til investering, reinvestering eller handel med finansielle aktiva, når innretningen styres, forvaltes eller på annen måte ledes av en annen innretning som omfattes av dette leddet
  - n) andre som har penger til forvaltning eller driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, samt andre som tar del i forvaltningen eller omsetningen av finansielle instrumenter eller andre finansielle produkter for andres regning som ledd i sin forretningsvirksomhet.

Departementet kan gi forskrift om opplysningspliktiges registreringsplikt hos utenlandske skattemyndigheter.

**§ 7-3 annet ledd bokstav c skal lyde:**

- c) innskudd og andre interesser i innretninger som nevnt i første ledd bokstav l og m

**§ 7-10 bokstav e og ny bokstav f skal lyde:**

- e) den som selv eller gjennom andre har utbetalt vederlag for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art
- f) Enova om beløp som skal gis som avregningsfradrag for ENØK-tiltak på egen bolig.

**§ 8-2 første ledd skal lyde:**

- (1) Skattemelding med opplysninger om den skattepliktiges formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av skattegrunnlaget etter kapittel 9, skal leveres av den som
- a) har hatt formue eller inntekt som er skattepliktig her i landet etter annen bestemmelse i skatteloven enn § 10-13

- b) er skattepliktig etter Svalbardskatteloven §§ 2-1, 2-2 eller 3-2, og ikke har begrenset skatteplikt etter Svalbardskatteloven § 2-1 annet ledd
- c) er skattepliktig etter petroleumsskatteloven.

**§ 8-2 annet ledd oppheves. Nåværende tredje til femte ledd blir annet til fjerde ledd.**

**§ 8-6 skal lyde:**

§ 8-6. Skattemelding for arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn

(1) Arbeidsgiver som skal beregne arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven, skal levere skattemelding med opplysninger om beregnet arbeidsgiveravgift og grunnlaget for beregning av avgift etter reglene i a-opplysningsloven.

(2) Arbeidsgiver som skal beregne finansskatt på lønn etter folketrygdloven, skal levere skattemelding med opplysninger om beregnet finansskatt på lønn og grunnlaget for beregning av finansskatt på lønn etter reglene i a-opplysningsloven.

(3) Når det foreligger forhold som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, påhviler opplysningsplikten etter første og annet ledd den som har plikt til å foreta forskuddstrekk.

**§ 9-1 første ledd skal lyde:**

(1) Skattepliktige fastsetter grunnlaget for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn, særavgifter, svalbardskatt etter Svalbardskatteloven § 3-2 og merverdiavgiftskompensasjon ved levering av skattemelding som nevnt i kapittel 8.

**§ 9-2 første ledd skal lyde:**

(1) Skattepliktige beregner merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn, særavgifter og merverdiavgiftskompensasjon av grunnlaget som er fastsatt etter § 9-1 første ledd.

**§ 9-4 første ledd skal lyde:**

(1) Skattepliktige kan endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og særavgifter ved levering av endringsmelding. Trekkpliktige etter Svalbardskatteloven § 3-1, Jan Mayenskatteloven og artistskatteloven kan på samme måte endre opplysninger i levert melding om trekk. Dette gjelder likevel ikke grunnlag som er fastsatt av skattemyndighetene, eller på områder hvor myndighetene har varslet om at fastsettingen er under kontroll.

**§ 9-7 første ledd første punktum skal lyde:**

Når fristen for å sende skatteoppgjør i § 9-3 tredje ledd er utløpt, utarbeides det en liste over alle skattepliktiges fastsatte formues- og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt.

**§ 9-7 tredje ledd skal lyde:**

(3) Skattelisten skal ikke inneholde opplysninger om avdøde personer, opplysninger om personer som er 17 år eller yngre ved skattleggingsperiodens utgang, opplysninger om personer med adresse som er sperret i henhold til bestemmelsene gitt i eller i medhold av folkeregisterloven, opplysninger om personer uten fast bopel og opplysninger om personer der opplysningene som inngår i skattelisten kan røpe et klientforhold. Tillegg i alminnelig inntekt etter skatteloven § 10-42 skal ikke medtas i nettoinntekten i skattelisten. Oppjustering av alminnelig inntekt etter skatteloven §§ 10-11, 10-31, 10-42 og 10-44 skal ikke medtas i nettoinntekten i skattelisten.

**§ 10-9 skal lyde:**

§ 10-9. Plikt til å framvise HMS-kort

Dersom arbeidsgiver skal utstyre en arbeidstaker med HMS-kort etter regler gitt i medhold av arbeidsmiljøloven § 4-1 syvende ledd, kan skattemyndighetene kreve at arbeidstakeren framviser HMS-kortet.

**§ 12-6 annet ledd første punktum skal lyde:**

Fristen er ti år dersom den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes for brudd på straffebestemmelsene i straffeloven §§ 378 til 380.

**§ 12-6 femte ledd oppheves.**

**§ 13-3 annet ledd skal lyde:**

(2) Skatteklagenemnda er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, merverdiavgift, finansskatt på lønn og arbeidsgiveravgift. Det samme gjelder klage over vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret, når det samtidig klages over vedtak etter § 12-1 som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket. Skatteklagenemnda er også klageinstans ved klager over vedtak fra Skattedirektoratet om ileggelse av tvangsmulkt etter § 14-1 og overtredelsesgebyr etter § 14-7. Saker som skal avgjøres av Skatteklagenemnda, forberedes for nemnda av sekretariatet for Skatteklagenemnda.

**§ 14-4 bokstav d skal lyde:**

d) når den skattepliktige frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan fastsettes riktig skatt. Dette gjelder ikke hvis rettingen kan anses framkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som skattemyndighetene har fått fra andre. Tidligere ilagt tilleggsskatt faller ikke bort.

**§ 14-5 femte ledd skal lyde:**

(5) Ilagt tvangsmulkt etter § 14-1 første ledd første og annet punktum skal komme til fradrag i beregnet tilleggsskatt for unnlatt levering etter § 14-3 første ledd annet punktum.

**§ 14-6 første ledd siste punktum skal lyde:**

Bestemmelsen i § 14-4 gjelder tilsvarende.

**§ 14-6 annet ledd skal lyde:**

(2) Skjerpet tilleggsskatt kan fastsettes i et eget vedtak samtidig med eller etter fastsetting av tilleggsskatt etter § 14-3. Bestemmelsen i § 14-3 tredje ledd annet punktum gjelder tilsvarende.

**§ 14-7 første ledd bokstav b skal lyde:**

b) den som ikke medvirker til kontroll etter § 10-4

**§ 14-13 skal lyde:**

§ 14-13. Straff for unnlatt medvirkning til kontroll

Med bot eller fengsel inntil to år straffes den som unnlater å medvirke til kontroll etter § 10-4.

**§ 16-3 nr. 18 om endringer i folketrygdloven:**

Endringene i § 24-5 oppheves.

§ 16-3 nr. 19 om endringer i lov 13. juni 1997 nr. 53 om eierskap i medier oppheves.

**§ 16-3 nr. 22 om endringer i skatteloven:**

Endringene i § 14-6 oppheves.

**§ 16-3 nr. 28 om endringer i bokføringsloven:**

Endringen i § 2 annet ledd skal lyde:

Enhver som driver virksomhet og har plikt til å levere skattemelding for formues- og inntektsskatt mv. etter skatteforvaltningsloven § 8-2, har bokføringsplikt etter denne loven for den virksomhet som drives. Det samme gjelder enhver som har plikt til å levere skattemelding for merverdiavgift etter skatteforvaltningsloven § 8-3. Dette gjelder likevel ikke tilbydere av elektroniske tjenester som leverer skattemelding for merverdiavgift som nevnt i skatteforvaltningsloven § 8-3 første ledd bokstav e, og som er bokføringspliktig utelukkende på grunnlag av plikten til å levere skattemelding etter bestemmelsen her.

**§ 16-3 nr. 32 om endringer i skattebetalingsloven:**

Endringen i § 1-1 annet ledd skal lyde:

(2) Med skatte- og avgiftskrav menes:

- a) skatt på formue og inntekt og tonnasjeskatt etter skatteloven (formues- og inntektsskatt) og trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23, herunder forskuddstrekk, forskuddsskatt og

- restskatt etter kapitlene 5 til 7 i loven her, samt krav på skatt fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter skatteforvaltningsloven § 12-4
- b) skatt på formue og inntekt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatt). For skatt fastsatt ved lønnstrekk gjelder særregler i svalbardskatteloven § 5-2.
  - c) skatt på inntekt etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. (artistskatt)
  - d) skatt på formue og inntekt etter lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. (petroleumsskatt), herunder terminskatt og restskatt etter nevnte lov
  - e) arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven kapittel 23, herunder krav fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter skatteforvaltningsloven § 12-4
  - f) arveavgift etter lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
  - g) merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven
  - h) særavgifter omfattet av lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter
  - i) særavgifter omfattet av lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter
  - j) toll omfattet av tolloven
  - k) kompensasjon for merverdiavgift etter lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
  - l) finansskatt på lønn etter folketrygdloven kapittel 23.

I endringen i § 1-1 tredje ledd skal bokstav a lyde:

- a) renter etter kapittel 11, omkostninger og gebyrer fastsatt i medhold av denne lov, lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver, tolloven, skatteforvaltningsloven og kassasystemlova § 8,

Endringene i § 2-2 oppheves.

Endringen i § 5-5 skal lyde:

§ 5-5 skal lyde:

§ 5-5. Forskuddstrekkets størrelse

(1) Dersom arbeidsgiver ikke har fått de opplysninger som fremgår av skattekortet, og dette ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra arbeidsgivers side, skal forskuddstrekket gjennomføres etter det siste beregnede skattekort. Dersom arbeidsgiver ikke har tilgang til opplysninger fra det siste beregnede skattekortet, skal det foretas forskuddstrekk med 50 prosent. Det samme gjelder når det skal foretas forskuddstrekk i ytelser etter folketrygdloven kapitlene 4, 8 til 11 og 14 og i uføreytelser, stønader mv. som beskattes som lønn. Forskuddstrekk i andre trekkpliktige trygdeytelser, pensjoner, vartpenger, livrenter og lignende stønader og ytelser foretas med 30 prosent.

(2) Arbeidsgiver plikter å foreta forskuddstrekk med høyere beløp enn det som følger av skattekortet eller første ledd, når skattyteren reiser krav om det i god tid før trekket skal foretas.

(3) Forskuddstrekk etter § 5-6 første ledd bokstav d beregnes av selskapet etter samlet skattesats for alminnelig inntekt.

(4) Forskuddstrekk etter § 5-6 første ledd bokstav e beregnes av utbetaleren til det beløp skatten vil utgjøre etter Stortingets vedtak om skatt for det angjeldende år.

(5) Departementet kan i forskrift gi regler om at forskuddstrekk skal foretas etter tabell i en del av den trekkpliktige inntekten og med en bestemt prosentsats i den øvrige inntekten.

(6) Når det for en skattyter er utstedt skattekort i flere kommuner, skal arbeidsgiver foreta forskuddstrekk etter skattekortet fra kommunen skattyteren mener han skal svare skatt til.

(7) Den som er pliktig til å foreta forskuddstrekk etter bestemmelsene i dette kapitlet, men som godtgjør at det betales forskuddstrekk eller tilsvarende i utlandet av den enkelte skattyters inntekt, kan av skattoppkreveren bli fritatt for trekkplikten etter dette kapitlet dersom det stilles betryggende sikkerhet for trekkbeløpet.

I endringen i § 5-9 første ledd skal bokstav a lyde:

- a) pensjonsinnskudd som arbeidsgiver avkorter i lønnen, og som skattyter vil ha krav på fradrag for ved skattefastsettingen etter skatteloven § 6-47 første ledd bokstav a og b og § 6-72,

Endringen i § 10-1 første ledd skal lyde:

(1) Skatte- og avgiftskrav skal betales ved forfall og med de beløp som opprinnelig er fastsatt, selv om fastsettingen er under endring, påklaget eller brakt inn for domstolene. Første punktum gjelder ikke når det kan gis utsatt iverksetting av vedtak etter skatteforvaltningsloven § 14-10 annet ledd og tolloven § 16-19.

Endringen i kapittel 10 annen deloverskrift skal lyde:

Forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn, lønnstrekk til Svalbard, artistskatt og skattetrekk i aksjeutbytte

Endringen i § 10-30 første ledd skal lyde:

(1) Merverdiavgift for en periode forfaller til betaling samme dag som det skal leveres skattemelding etter skatteforvaltningsloven § 8-3 første og annet ledd.

I endringen i § 10-51 første ledd skal bokstav e lyde:

- e) tilleggsavgift etter lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 44.

Endringen «§ 10-51 nytt annet og tredje ledd skal lyde» skal lyde:

§ 10-51 nytt annet og tredje ledd skal lyde:

(2) Følgende skatte- og avgiftskrav forfaller til betaling tre uker etter at fristen for å klage over vedtaket om fastsetting av kravet er ute, eller ved klage, tre uker etter at klagen er avgjort:

- a) tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven
- b) overtredelsesgebyr etter skatteforvaltningsloven
- c) tilleggstoll etter tolloven
- d) overtredelsesgebyr etter tolloven § 16-17

(3) Dersom det innvilges utsatt iverksetting av krav etter skatteforvaltningsloven § 14-10 annet ledd eller tolloven § 16-19 annet ledd, forfaller kravet til betaling tre uker etter utløpet av søksmålsfristen eller ved søksmål, tre uker etter at endelig rettsavgjørelse foreligger.

Endringen «§ 10-53 nytt tredje ledd skal lyde» skal lyde:

§ 10-53 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) Treffes det vedtak som innebærer tilbakebetaling av kompensasjon for merverdiavgift, skal beløpet betales tilbake senest tre uker etter at melding om vedtaket er sendt.

Endringene i § 11-5 oppheves.

Endringen «Ny § 16-51 skal lyde» skal lyde:

Ny § 16-51 skal lyde:

§ 16-51. Oppdragsgivers ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og forskuddstrekk

(1) Dersom oppdragsgiver forsettlig eller grovt uaktsomt unnlater å oppfylle opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven § 7-6, kan skattekontoret pålegge oppdragsgiver ansvar for oppdragstakerens forfalte, men ikke innbetalte skatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn eller forskuddstrekk. Departementet kan bestemme at myndighet til å pålegge ansvar for skatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og forskuddstrekk skal tilligge annen skattemyndighet enn nevnt i foregående punktum.

(2) Pålegget kan påklages til Skattedirektoratet innen tre uker.

Endringen i § 18-1 første ledd skal lyde:

(1) Den som er pliktig til å foreta forskuddstrekk eller skattetrekk etter kapittel 5, og som unnlater å foreta eller sørge for at det blir foretatt beregning og trekk, herunder separering etter § 5-12, straffes med bot eller fengsel inntil 2 år. Med bot eller fengsel inntil 1 år straffes grovt uaktsom overtredelse av første punktum.

## II

**I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) gjøres følgende endringer:**

§ 14-7 første ledd bokstav c og ny bokstav d skal lyde:

- c) den som ikke oppfyller sine plikter til å føre og oppbevare personalliste gitt i medhold av bokføringsloven
- d) en bokføringspliktig som forsettlig eller uaktsomt overtrer sine plikter til å registrere og dokumentere kontantsalg etter regler gitt i eller i medhold av bokføringsloven § 10 a.

§ 14-7 tredje ledd første punktum skal lyde:

Overtredelsesgebyr etter første ledd bokstav a, c og d skal utgjøre ti rettsgebyr, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd.

### III

**I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) gjøres følgende endringer:**

§ 8-12 skal lyde:

§ 8-12. Melding om flernasjonale konserns fordeling av inntekt, skatt mv.

(1) Morselskap som er hjemmehørende i Norge og har foretak i utlandet, skal levere melding for hvert regnskapsår med opplysninger om fordelingen av inntekt og skatt i de landene konsernet har foretak. Meldingen skal også inneholde en beskrivelse av konsernets økonomiske aktivitet i hvert enkelt land, samt opplysninger om hvert foretak i konsernet og den økonomiske aktiviteten foretakene driver.

(2) Opplysningsplikten etter første ledd gjelder tilsvarende for andre foretak i Norge enn morselskap som er hjemmehørende i Norge, dersom

- a) det utenlandske morselskapet ikke har plikt til å levere melding i landet der det er hjemmehørende,
- b) landet der morselskapet er hjemmehørende ikke har avtale med Norge om automatisk utveksling av meldinger med virkning ved utløpet av det året det skal leveres melding etter første ledd eller
- c) skattemyndighetene har varslet foretaket i Norge om at landet der morselskapet er hjemmehørende, ikke overholder avtale som nevnt i bokstav b eller av andre grunner ikke sender meldinger til Norge.

(3) Foretak som er hjemmehørende i Norge og som inngår i et konsern der ett eller flere foretak har plikt til å levere melding etter første og annet ledd, skal opplyse skattemyndighetene om hvilket foretak i konsernet som skal levere melding, og i hvilket land dette foretaket er hjemmehørende.

(4) Opplysningsplikten etter første, annet og tredje ledd gjelder ikke dersom konsernet hadde en samlet inntekt under 6 500 000 000 kroner i året før regnskapsåret.

(5) Meldingen skal utarbeides på engelsk.



(6) Skattemyndighetene kan bare utlevere meldingen til andre etter reglene i § 3-3 og til utenlandske myndigheter etter folkerettslig avtale.

Nåværende §§ 8-12 til 8-14 blir §§ 8-13 til ny 8-15.

#### IV

**I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) gjøres følgende endringer:**

§ 16-3 nr. 22 om endringer i skatteloven:

Endringen i § 4-12 skal lyde:

§ 4-12. Aksje, grunnfondsbevis og andel i verdipapirfond

(1) Børsnotert aksje verdsettes i alminnelighet til 90 prosent av kursverdien 1. januar i skattefastsettingsåret.

(2) Ikke-børsnotert aksje verdsettes til 90 prosent av aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar året før skattefastsettingsåret fordelt etter pålydende.

(3) Ikke-børsnotert aksje i utenlandsk selskap verdsettes til 90 prosent av aksjens antatte salgsverdi 1. januar i skattefastsettingsåret. Aksjen skal verdsettes etter annet ledd når skattyteren krever dette og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi.

(4) Departementet kan

- a) gi forskrift om beregning av aksjeverdien i annet ledd, og om dokumentasjonskrav etter tredje ledd,
- b) fastsette skjema til bruk ved beregningen,
- c) ved forskrift bestemme at ikke-børsnoterte aksjer som er undergitt annen kursnotering, verdsettes som bestemt i første ledd,
- d) ved forskrift gi bestemmelser om samordning av verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper mellom forskjellige skattekontorer.

(5) Grunnfondsbevis i sparebank, gjensidig forsikringselskap, kreditt- og hypotekforening og selveiende finansieringsforetak verdsettes til 90 prosent av kursverdien 1. januar i skattefastsettingsåret. Er kursen ikke notert eller kjent, settes verdien til den antatte salgsverdi.

(6) Andel i verdipapirfond verdsettes til andelsverdien 1. januar i skattefastsettingsåret. Aksjeandel i verdipapirfond, jf. skatteloven § 10-20, verdsettes til 90 prosent av aksjeandelens verdi.

Endringen i § 4-17 skal lyde:

§ 4-17. Varebeholdning og driftsmidler

(1) Beholdning av varer og råstoffer i virksomhet verdsettes til samme verdi som legges til grunn ved inntektslikningen, jf. § 14-5 annet ledd.

(2) Driftsmidler, unntatt eiendom som nevnt i skatteloven § 4-10 første ledd tredje punktum, verdsettes til 90 prosent av skattemessig formuesverdi.

Endringen i § 4-40 skal lyde:

§ 4-40. Fastsetting av formue for deltaker i selskap med deltakerfastsetting

For deltaker i selskap med deltakerfastsetting som omfattes av § 10-40, settes verdien av deltakerens selskapsandel ved formuesfastsettingen til en andel av selskapets nettoformue beregnet som om selskapet var skattyter. Ved fastsettelsen av selskapets nettoformue medregnes eiendeler og gjeld til full verdi, uten prosentvis reduksjon etter bestemmelser i dette kapittel. Næringsseiendom medregnes likevel til 89 prosent av skattemessig formuesverdi. Verdien av deltakerens selskapsandel settes til 90 prosent av andelen av nettoformuen beregnet etter første til tredje punktum.

## V

**I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) gjøres følgende endringer:**

§ 16-3 nr. 22 om endringer i skatteloven:

Endringen i § 14-81 skal lyde:

§ 14-81. Utjevning av skogbruksinntekt i enkeltpersonforetak

(1) Årets overskudd fra skogbruksvirksomhet, herunder uttak av tømmer til eget bruk, som ikke er inntektsført direkte i inntektsåret, skal føres på tømmerkonto. Årets underskudd fra skogbruk skal føres på tømmerkonto. Er saldoen positiv, skal minst 20 prosent av saldoen inntektsføres. Er saldoen negativ, skal inntil 20 prosent fradragsføres. Negativ saldo på tømmerkonto kan alltid føres mot årets overskudd fra skogbruksvirksomhet. Bestemmelsene om gevinst- og tapskonto, jf. § 14-45, gjelder tilsvarende så langt de passer for tømmerkonto.

(2) Inntekter fra jakt, fiske, torvuttak og lignende, leieinntekter fra slike aktiviteter og ikke skattepliktig del av uttak fra skogfondskonto, skal ikke omfattes av tømmerkonto.

(3) Føring på tømmerkonto foretas før fradrag for gjeldsrenter.

(4) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

## VI

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft 1. januar 2019.

Endringene under III trer i kraft 1. januar 2017 med virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2016 og senere. § 8-12 annet ledd skal likevel bare ha virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2017 eller senere.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2017.

## **VII**

Endringene under V trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2017.

Følgende overgangsregler gjelder:

Dersom summen av de inntil fire siste års faktiske skogbruksinntekter, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsligningen, er lavere enn summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal gjennomsnittsunderhenget tas til inntekt for året 2017. Skattyter kan velge å føre gjennomsnittsunderheng etter første punktum på tømmerkonto, jf. § 14-81. Dersom summen av de inntil fire siste års faktiske skogbruksinntekter, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsligningen, overstiger summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal gjennomsnittsoverhenget komme til fradrag i inntekten i 2017. Inntektsoverheng kan føres til fradrag i inntekt fra andre inntektskilder, jf. § 6-3 eller framføres til fradrag i senere års inntekt dersom det ikke er andre inntekter å føre fradraget mot, jf. § 14-6 første ledd.

## **SKN 16-158 Lov om endring i skattebetalingsloven**

**Lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)**

Prop.1 LS (2016-2017), Innst.4 L (2016-2017), Lovvedtak 41 (2016-2017). Stortingets første og andre gangs behandling hhv. 17. og 20. desember 2016. Fremmet av Finansdepartementet.

Endringer i følgende lov:

Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven).

## **I**

**I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endring:**

§ 5-1 tredje ledd tredje punktum skal lyde:

Skattekontoret skal i tillegg gi melding til skattyter når nye arbeidsgivere etterspør skattekortet.

## II

### I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

§ 2-1 skal lyde:

§ 2-1. Skatteoppkreverne for kommunene – formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn

(1) Formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn innkreves av den kommunale skatteoppkreveren. Med mindre annet er bestemt gjelder dette også for tilknyttede krav som nevnt i § 1-1 tredje ledd bokstav a og b.

(2) Forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen hvor arbeidsgiveren er hjemmehørende eller har sitt hovedkontor. Forskuddstrekk fra selskaper og innlånere skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen der selskapet eller innlåneren har sitt hovedkontor eller styret har sitt sete.

(3) Forskuddsskatt og restskatt skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen skatten er skrevet ut for.

(4) Første til tredje ledd gjelder ikke formues- og inntektsskatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet, artistskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt.

(5) Departementet kan i forskrift gi regler om

- a) at skatteoppkreveren skal innkreve andre krav, herunder krav som nevnt i § 1-1 tredje ledd bokstav c og d,
- b) hvem som skal innkreve forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn fra utenlandske arbeidsgivere og selskaper, og om hvem slike krav skal betales til, og
- c) at Arbeids- og velferdsetaten skal innkreve krav på trygdeavgift som etaten har fastsatt i medhold av skatteforvaltningsloven.

§ 2-2 første ledd første punktum skal lyde:

Skattekontoret er innkrevingsmyndighet for krav som ikke innkreves etter § 2-1.

§ 4-7 første punktum skal lyde:

Forskudd på skatt kan innbetales med høyere beløp enn det som er utskrevet når det utskrevne forskudd må antas å bli utilstrekkelig til dekning av den skatt som vil bli fastsatt.

§ 9-1 skal lyde:

§ 9-1. Betalingsmåte

(1) Skatte- og avgiftskrav skal betales ved overføring av beløpet til innkrevingsmyndighetenes konto, med mindre innkrevingsmyndighetene har akseptert betaling med kontanter.

(2) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om betalingsordningen for skatte- og avgiftskrav, herunder om finansinstitusjoners plikt til å avvise betalingsoppdrag med manglende opplysninger, og om adgang til å betale kontant til innkrevingsmyndighetene.

§ 9-2 skal lyde:

§ 9-2. Tid og sted for betaling

(1) Betaling av skatte- og avgiftskrav anses for å være skjedd når beløpet er kommet fram til rett innkrevingsmyndighet. Ved betaling via bank anses betaling for å være skjedd når beløpet er godskrevet innkrevingsmyndighetenes bank. Ved overføring innen samme bank anses betaling for å være skjedd når beløpet er godskrevet mottakerens konto.

(2) En fastsatt betalingsfrist anses dessuten for å være avbrutt

a) når betalerens oppdrag er mottatt av en bank.

b) når innkrevingsmyndighetene mottar og aksepterer sjekk eller annet betalingsinstrument.

c) når petroleumsskatt er godskrevet innkrevingsmyndighetens konto.

(3) Finansavtaleloven § 39 tredje og fjerde ledd gjelder tilsvarende for avbrudd av betalingsfrist etter annet ledd bokstav a og b.

§ 9-3 oppheves.

§ 10-10 overskriften skal lyde:

§ 10-10. Forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn

§ 10-10 første ledd skal lyde:

(1) Forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn for de to foregående kalendermånedene forfaller til betaling hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november.

§ 10-30 overskriften skal lyde:

§ 10-30. Merverdiavgift

§ 10-40 annet ledd skal lyde:

(2) For virksomheter som er registrert som særavgiftspliktige hos skattekontoret, forfaller særavgiften for en periode til betaling samme dag som det skal leveres skattemelding.

§ 10-60 annet ledd skal lyde:

(2) For tilgodebeløp som oppstår ved egenretting av tidligere levert skattemelding, regnes fristen fra skatte- og avgiftsmyndighetene har godkjent beløpet til utbetaling.

§ 11-2 tredje ledd skal lyde:

(3) Av økning i skatt etter ny avregning, jf. § 7-2, beregnes renten fra 1. januar i året etter skattefastsettingsåret.

§ 11-4 annet ledd annet punktum oppheves.

§ 11-4 tredje ledd skal lyde:

(3) Ved utbetaling av merverdiavgift som tidligere ikke er innbetalt, ytes renter fra tre uker etter fristen for innlevering av skattemelding for vedkommende skattleggingsperiode.

§ 11-5 skal lyde:

§ 11-5. Rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen

(1) Restskatt tillegges rentetillegg. Rentetillegget beregnes med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum, redusert med 24 %. Rentetillegget beregnes fra 1. juli i inntektsåret for personlige skattytere og fra 15. mars i året etter inntektsåret for upersonlige skattytere, og fram til forfallsfristen for første termin av restskatten.

(2) Personlige skattytere som får utbetalt overskytende forskudd på skatt etter kapittel 7, eller som får utbetalt negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger fastsatt skatt, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:

a) For overskytende forskuddstrekk og overskytende utskrevet forskuddsskatt innbetalt innen utgangen av inntektsåret, samt negativ skatt, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 24 %, beregnet fra 1. juli i inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

b) For overskytende utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd som blir innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 24 %, beregnet fra 31. mai og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

(3) Upersonlige skattytere som får utbetalt overskytende forskudd på skatt etter kapittel 7, eller som får utbetalt negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger fastsatt skatt, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:

a) Når samlet forskuddsskatt innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret overstiger fastsatt skatt, gis rentegodtgjørelse for det overstigende beløpet med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 24 %, beregnet fra 15. mars i året etter inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

b) Ved avregning etter tidlig fastsetting, gis rentegodtgjørelse etter tredje ledd bokstav a bare når avregning skjer senere enn 31. mai i året etter inntektsåret.

(4) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen.

§ 15-1 første ledd siste punktum skal lyde:

For skatte- og avgiftskrav som nevnt i § 1-1 annet ledd bokstav a, kan endelig avgjørelse om å sette ned eller frafalle skatte- eller avgiftskravet først treffes når skattefastsetting er foretatt.

§ 16-20 første ledd siste punktum oppheves.

### III

Endringen under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft 1. januar 2017.

## SkN 16-159 Endringer i skatteloven

**Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)**

### I

**I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:**

**§ 5-15 annet ledd nytt fjerde punktum skal lyde:**

Departementet kan gi nærmere regler og fastsette vilkår for at sikkerhetstiltak finansiert av arbeidsgiver mv. kan mottas skattefritt.

**§ 14-70 første ledd bokstav b siste punktum skal lyde:**

Likestilt med ekspropriasjon er odelsløsning og makeskifte i tilfelle hvor erververen kunne krevd objektet avstått ved ekspropriasjon.

### II

**I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:**

**§ 4-10 første ledd tredje punktum og nytt fjerde punktum skal lyde:**

Verdien av næringseiendom skal settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger 96 prosent av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi. Verdien av annen bolig (sekundærbolig) skal settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.

**Ny § 4-19 skal lyde:**

§ 4-19. Gjeldsreduksjon for eiendel med verdsettelsesrabatt

- (1) Når skattyter har eiendel som nevnt i
- a. § 4-10 første ledd tredje og fjerde punktum,
  - b. § 4-12 første til tredje og femte til sjette ledd,

c. § 4-17 annet ledd,  
d. § 4-40 første punktum,  
skal skattyters fradrag for gjeld reduseres etter reglene i annet og tredje ledd.

(2) Den del av skattyters gjeld som svarer til forholdet mellom verdien av eiendel som gir grunnlag for reduksjon etter første ledd og verdien av skattyters samlede eiendeler, verdsettes med samme prosentvise sats som eiendelen. For ektefeller beregnes gjeldsreduksjonen på grunnlag av ektefellenes samlede eiendeler og gjeld.

(3) Ved beregning av forholdet etter annet ledd medregnes eiendelene til full verdi, uten prosentvis reduksjon etter dette kapittel.

**§ 5-14 første ledd bokstav a annet punktum skal lyde:**

Den skattefrie fordelingen kan likevel ikke overstige 3 000 kroner pr. inntektsår.

**§ 5-15 første ledd bokstav a skal lyde:**

- a) arbeidsgivers dekning av kostnader til tillitsvalgtes utøvelse av sitt verv i en arbeidstakerorganisasjon,

**§ 6-32 første ledd bokstav a første punktum skal lyde:**

Minstefradrag i lønnsinntekt, jf. skatteloven § 6-31 første ledd bokstav a, c, d og annet ledd, gis med 44 prosent av summen av slik inntekt.

**§ 6-50 femte ledd skal lyde:**

Fradrag etter reglene i denne paragraf gis bare når gaven utgjør minst 500 kroner i det året da gaven er gitt. Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf med til sammen 30 000 kroner årlig.

**§ 8-2 annet ledd bokstav b annet punktum oppheves. Nåværende bokstav c blir bokstav b.**

**Skatteloven § 9-13 åttende ledd nytt annet punktum skal lyde:**

Gevinst ved vern som er fritatt for skatt etter første punktum for selskap med deltakerfastsetting, er ikke skattepliktig for deltaker ved utdeling etter § 10-42.

**§ 10-11 første ledd annet punktum skal lyde:**

For personlig aksjonær skal skattepliktig utbytte etter fradrag for skjerming etter § 10-12, oppjusteres med 1,24.

**§ 10-31 første ledd fjerde punktum skal lyde:**



For personlig aksjonær skal skattepliktig gevinst etter fradrag for ubenyttet skjerming, oppjusteres med 1,24.

**§ 10-31 annet ledd annet punktum skal lyde:**

For personlig aksjonær skal tapet oppjusteres med 1,24.

**§ 10-42 tredje ledd bokstav b skal lyde:**

b) Nettoverdien etter bokstav a oppjusteres med 1,24.

**§ 10-44 første ledd tredje punktum skal lyde:**

For personlig deltaker skal gevinst og tap etter fradrag for ubenyttet skjerming oppjusteres med 1,24.

**§ 10-65 annet ledd tredje punktum skal lyde:**

For deltaker som omfattes av § 10-67 annet ledd, skal likevel 24 prosent inntektsføres.

**§ 10-67 annet ledd skal lyde:**

(2) For deltaker som nevnt i § 10-12 første og tredje ledd, skal 76 prosent av mottatt utbytte, etter at utbyttet er økt med den andel av aksjonærens fradrag etter § 16-20 annet ledd som vedrører utbyttet, legges til grunn som utbytte og oppjusteres etter § 10-11 første ledd annet punktum.

**§ 14-6 første ledd siste punktum oppheves.**

**§ 14-6 fjerde ledd oppheves. Nåværende femte ledd blir fjerde ledd.**

**§ 14-7 tredje ledd oppheves.**

**§ 14-43 første ledd bokstav c skal lyde:**

c) vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøyer for transport av funksjonshemmede – 24 prosent.

**§ 14-43 fjerde ledd oppheves.**

**§ 14-43 femte ledd oppheves.**

**§ 16-40 annet ledd skal lyde:**

(2) Følgende kostnader gir grunnlag for fradrag, dersom de også er fradragsberettiget etter kapittel 6:

a. Skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt, begrenset til 25 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd.

- b. Skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt utført av forskningsinstitusjoner godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 50 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd. Samlet fradraggrunnlag etter bokstav a og b skal ikke overstige 50 millioner kroner i inntektsåret.

### **III**

**I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endring:**

**§ 10-48 skal lyde:**

§ 10-48. Ektefeller

Departementet kan gi bestemmelser om at ektefeller skal anses som selvstendige deltakere i selskap med deltakerfastsetting på nærmere vilkår, og gi nærmere regler om fordeling av selskapets overskudd, underskudd, eiendeler og gjeld mellom ektefellene.

### **IV**

**I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:**

**§ 8-11 første ledd ny bokstav i skal lyde:**

- i) Fartøy som brukes i virksomhet knyttet til oppsetting, reparasjon, vedlikehold og demontering av vindmøller til havs.

**§ 8-13 nytt fjerde ledd skal lyde:**

Selskap innenfor ordningen kan ikke ha inntekt som oppebæres ved drift i norsk territorialfarvann av fartøy som nevnt i § 8-11 første ledd i, når tilsvarende virksomhet ville medført skatteplikt etter § 2-3 første ledd b for selskap som ikke er hjemmehørende i riket.

**§ 14-43 nytt fjerde ledd skal lyde:**

Forhøyet avskrivningssats gjelder for varebiler som bare bruker elektrisitet til framdrift, herunder varebil hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller. Dette gjelder likevel ikke varebil hvor batteri under kjøring kan tilføres strøm ved bruk av en ekstern forbrenningsmotor. Saldo for slike kjøretøy kan avskrives med inntil 30 prosent. Departementet kan gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av dette leddet, herunder om hvordan varebiler skal avgrenses og overgangsregler for utskilling fra eksisterende saldo.

### **V**

**I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:**

**Deloverskrift til § 10-20 flg. skal lyde:**

**Verdipapirfond og aksjesparekonto**

**Ny § 10-21 skal lyde:**

§ 10-21. Skattlegging av aksjesparekonto og kontohaver

(1) Med aksjesparekonto menes en investeringskonto som kan opprettes av personlig skattyter hos tilbyder av aksjesparekonto. Departementet kan gi forskrift om hvem som kan tilby aksjesparekonto og hvilke tjenester som må inngå i ordningen.

(2) Midler på aksjesparekonto kan bare benyttes til å investere i børsnoterte aksjer og egenkapitalbevis i selskap hjemmehørende i land innenfor EØS og andeler i aksjefond hjemmehørende i land innenfor EØS. Med aksjefond menes i denne paragraf verdipapirfond med mer enn 80 prosent aksjeandel ved inntektsårets begynnelse, jf. § 10-20 tredje ledd bokstav a. Det kan ikke opptjenes renter på kontoen.

(3) Gevinst ved realisasjon av aksjer, egenkapitalbevis og andeler knyttet til aksjesparekontoen er fritatt for skatt, og tap gir ikke rett til fradrag.

(4) Ved uttak fra aksjesparekonto anses uttak først å være tilbakebetaling av innskudd. Uttak ut over tilbakebetaling av innskudd på kontoen regnes som skattepliktig inntekt. Skattepliktig uttak etter fradrag for skjerming etter femte ledd, skal oppjusteres med 1,24.

(5) Kontohaver gis fradrag for skjerming i fastsatt alminnelig inntekt. Fradraget kan ikke overstige kontohaverens skattepliktige uttak fra kontoen tillagt utbytte for det aktuelle år fra aksjer, egenkapitalbevis og andeler knyttet til kontoen. Dersom skjermingen overstiger skattepliktig uttak og utbytte fra aksjer, egenkapitalbevis og andeler knyttet til kontoen, kan ubenyttet skjerming fremføres til fradrag i senere års uttak og utbytter. Skjermingen beregnes til kontoens skjermingsgrunnlag multiplisert med en skjermingsrente, jf. § 10-12 annet ledd tredje punktum. Skjermingsgrunnlaget settes til kontohavers laveste innskudd på kontoen i løpet av inntektsåret, tillagt ubenyttet skjerming fra tidligere år. Skjermingen tilordnes kontohaver 31. desember i inntektsåret.

(6) Overføring av aksje, egenkapitalbevis eller andel i aksjefond fra kontohaver til aksjesparekonto anses som innskudd på kontoen. Innskuddet settes til aksjens, egenkapitalbevisets eller aksjefondsandelens verdi på overføringstidspunktet. Overføringen skattlegges som realisasjon hos kontohaveren, jf. § 10-31. Ved beregningen av gevinst og tap settes vederlaget til aksjen, egenkapitalbeviset eller aksjefondsandelens verdi på overføringstidspunktet. Overføring av aksje, egenkapitalbevis eller andel fra aksjesparekonto til kontohaver anses som uttak fra kontoen. Uttaket settes til aksjens, egenkapitalbevisets eller aksjefondsandelens verdi på overføringstidspunktet.

(7) Ved opphør av aksjesparekonto skattlegges innestående på kontoen fratrukket innskudd på kontoen på samme måte som uttak fra kontoen, jf. fjerde og femte ledd. Er innestående på kontoen lavere enn innskudd på kontoen, anses differansen som tap på aksjer. Tapet skal oppjusteres med 1,24 og kan føres til fradrag i kontohavers inntekt.

(8) En aksjesparekonto kan overføres fra en tilbyder til en annen uten beskatning.

## **VI**

**I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:**

**§ 4-12 nytt syvende ledd skal lyde:**

(7) Ved fastsetting av ikke-børsnotert selskaps skattemessige formuesverdi, jf. FSFIN § 4-12-2, medregnes eiendeler og gjeld til full verdi, uten prosentvis reduksjon etter bestemmelser i dette kapittel. Næringsseiendom medregnes til 89 prosent av full verdi. Bestemmelsene i dette ledd gjelder likevel ikke selskap nevnt i skatteloven § 4-13.

## **VII**

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2017.

Endringen under III trer i kraft 1. januar 2017.

Endringene under IV trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Endringene under VI trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

## **VIII**

Endringene under V trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Følgende overgangsregler gjelder:

Personlig skattyter kan i inntektsåret 2017 overføre børsnoterte aksjer og andeler i aksjefond til aksjesparekonto uten beskatning. Kontohavers innskudd på kontoen settes til kontohaverens inngangsverdi på de overførte aksjene og andelene. Ubenyttet skjerming knyttet til de overførte aksjene og andelene anses etter overføringen som ubenyttet skjerming knyttet til aksjesparekontoen.

## **SKN 16-160 Endringer i lov om endringer i skatteloven**

**Lov om endringer i lov 9. desember 2011 nr. 52 om endringer i skatteloven**

**I**

Prop.1 LS (2016-2017), Innst.4 L (2016-2017), Lovvedtak 44 (2016-2017). Stortingets første og andre gangs behandling hhv. 17. og 20. desember 2016. Fremmet av Finansdepartementet.

Endringer i følgende lov:

Lov 9. desember 2011 nr. 52 om endringer i skatteloven.

**I**

I lov 9. desember 2011 nr. 52 om endringer i skatteloven gjøres følgende endringer:

Del III oppheves.

Del IV tredje ledd oppheves.

**II**

Endringene under I trer i kraft straks.

## **SKN 16-161 Endringer i folketrygdloven**

**Lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)**

**I**

**I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endringer:**

§ 23-2 åttende ledd annet punktum skal lyde:

Fritaket etter første punktum gjelder bare dersom institusjonens eller organisasjonens totale lønnsutgifter er opp til 600 000 kroner, og bare for lønnsutbetalinger opp til 60 000 kroner per ansatt.

Ny § 23-2 a skal lyde:

§ 23-2 a. Finansskatt på lønn

Arbeidsgivere med ansatte som utfører finansielle aktiviteter skal svare finansskatt på lønn mv.

Skatten fastsettes i prosent av det beløp som skal innrapporteres etter § 23-2 første ledd. Bestemmelsene i § 23-2 annet til ellefte ledd og trettende ledd, § 23-4 a og kapittel 24 gjelder tilsvarende så langt de passer.

Stortinget fastsetter størrelsen på finansskatten og gir nærmere bestemmelser om hva som skal anses som finansielle aktiviteter. Stortinget kan også gi bestemmelser om unntak fra plikten til å svare finansskatt på lønn.

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

§ 23-3 fjerde ledd skal lyde:

Det skal ikke betales avgift når inntekten er inntil 54 650 kroner. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 prosent av den del av inntekten som overstiger 54 650 kroner.

## II

Kapittel 24 innholdsfortegnelsen skal lyde:

Bestemmelser om

- Skatteetatens og Arbeids- og velferdsetatens oppgaver står i § 24-1,
- kontroll av arbeidsgivere står i § 24-4,
- forskrifter står i § 24-5.

§ 24-1 skal lyde:

§ 24-1. Skatteetatens og Arbeids- og velferdsetatens oppgaver

(1) Pensjonsgivende inntekt fastsettes av det skattekontoret som Skattedirektoratet bestemmer. Departementet kan i forskrift bestemme at Arbeids- og velferdsetaten skal fastsette pensjonsgivende inntekt for nærmere angitte grupper av personer eller deler av deres inntekt.

(2) Skattemyndighetene kan vedta økning av pensjonsgivende inntekt når den skattepliktige forlanger det som følge av feil som i høy grad er sannsynliggjort, og som han eller hun ikke kan lastes for. Ved slik økning skal pensjonspoeng og trygdeavgift økes tilsvarende. Trygdeavgiften kan økes uten hinder av fristene for endring av skattefastsetting etter skatteforvaltningsloven.

§ 24-4 første ledd annet punktum skal lyde:

Arbeidsgiveren plikter på anmodning å gi fullstendige opplysninger om forhold som kontrollmyndighetene finner er av betydning for fastsettelsen av avgiften og avgiftsgrunnlaget etter skatteforvaltningsloven.

§ 24-4 a oppheves.

## III

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2017.

Endringene under II trer i kraft 1. januar 2017.

# Forskriftsendringer

## SKN 16-162 Endring i skattebetalingsforskriften

### Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 1. november 2016 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-7 og forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5.

#### I

I forskrift 21. desember 2007 nr 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven gjøres følgende endringer:

#### **§ 5-7-1 annet ledd skal lyde (nytt annet punktum):**

(2) For månedslønnte som har hatt lønn hos arbeidsgiveren i hele opptjeningsåret, kan trekkfritak gjennomføres for en vanlig månedslønn i stedet for etter første ledd bokstav a eller b. For feriepenger som nevnt i første ledd bokstav c kan det avtales at trekkfritak gjennomføres i en månedslønn i stedet for ved hver utbetaling. Det skal ikke foretas trekk i eventuelt tillegg til månedslønnen som følger av lov 29. april 1988 nr. 21 om ferie § 10 nr. 2, jf. § 11 nr. 1 annet ledd annet punktum. Det skal heller ikke foretas trekk i eventuelt tillegg for månedslønnte med avtalefestet høyere sats enn etter lov 29. april 1988 nr. 21 om ferie § 10 nr. 2, begrenset oppad til 12,3 prosent.

#### **§ 5-7-2 annet og tredje skal lyde:**

(2) Skattepliktige med betaling per time, dag eller uke av lønn og annen ytelse som skattlegges som lønn er fritatt for forskuddstrekk for to uker i siste halvdel av november eller siste uke i november og første uke i desember.

(3) Skattepliktige med utbetaling hver 14. dag av lønn og annen ytelse som skattlegges som lønn er fritatt for forskuddstrekk for siste utbetaling i november eller første utbetaling i desember.

#### **§ 5-7-2 nytt fjerde og femte ledd skal lyde:**

(4) Fritaket for forskuddstrekk for tidsrom i november og desember skal også omfatte tilleggsytelser som skattlegges som lønn og som blir utbetalt sammen med annen lønn for



tidsrommet, selv om tilleggssytelsene helt eller delvis er opptjent i et annet tidsrom. Dette gjelder likevel bare så langt den samlede ytelsen ikke overstiger arbeidstakerens gjennomsnittsførtjeneste hos arbeidsgiveren i denne del av inntektsåret.

(5) Skattepliktige med livrente, pensjon, vartpenger, introduksjonsstønad og supplerende stønad til person med kort botid i Norge er fritatt for forskuddstrekk i slik ytelse for november eller desember.

## **II**

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

## **SKN 16-163 Endring i skattebetalingsforskriften**

**Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) C. Naturalytelser som verdsettes individuelt av skattemyndighetene**

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 9. desember 2016 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-2, § 5-3, § 5-4, § 5-5, § 5-6, § 5-8, § 5-10, § 5-10a, § 5-11, § 6-5, § 7-1, § 7-2 og § 7-4, jf. forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5, § 6 og § 7.

## **I**

**I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endringer:**

Hjemmelshenvisningen skal lyde:

**Hjemmel:** Fastsatt av Finansdepartementet 21. desember 2007 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 1-2, § 2-1, § 2-3, § 2-6, § 2-7, § 2-8, § 4-1, § 4-6, § 5-1, § 5-2, § 5-3, § 5-4, § 5-5, § 5-6, § 5-7, § 5-8, § 5-9, § 5-10, § 5-11, § 6-3, § 6-5, § 7-1, § 7-2, § 7-4, § 8-1, § 9-1, § 10-4, § 10-10, § 10-20, § 10-21, § 10-22, § 10-40, § 10-41, § 11-4, § 11-5, § 11-7, § 13-6, § 14-4, § 14-5, § 14-10, § 14-11, § 14-20, § 14-21, § 15-1, § 16-30, § 16-42, § 16-50, § 17-1 og § 19-2 og lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 24-5. Fastsatt av Skattedirektoratet 9. desember 2016 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-2, § 5-3, § 5-4, § 5-5, § 5-6, § 5-8, § 5-10, § 5-10a, § 5-11, § 6-5, § 7-1, § 7-2 og § 7-4, jf. forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5, § 6 og § 7.

**Overskriften til kapittel 5 skal lyde:**

**Kapittel 5. Forskuddstrekk og skattetrekk**

**§ 5-2-2 skal lyde:**

(1) Prosentkort skal utstedes når skattyteren har slike inntekts- og formuesforhold at prosenttrekk vil gi vesentlig bedre samsvar mellom forskudd og forventet fastsatt skatt og trygdeavgift enn tabelltrekk. Det gjelder for eksempel når:

- a) skattyteren har betydelig inntekt hos flere arbeidsgivere,
- b) det ikke er utarbeidet trekktabeller som i tilstrekkelig grad kan ta hensyn til summen av skattyters øvrige økonomiske forhold. Forhold som alene eller sammen kan føre til at det skal utskrives prosentkort, kan være:
  - betydelige fradrag i alminnelig inntekt
  - betydelige skattepliktige, men ikke trekkpliktige inntekter
  - betydelig formue
  - skattebegrensning etter skatteloven § 17-1
  - fastsetting av skatt for ektefeller under ett etter skatteloven § 2-10, jf. § 2-13 første ledd.
- c) skattyter vil være uten trekkpliktig inntekt av betydning for en lengre periode,
- d) skattyter vil få trekkpliktig inntekt av betydning som deltaker i fiske eller fangstvirksomhet, herunder hvalfangst (hyre, lott, presenter),
- e) skattyter omfattes av § 5-2-3.

(2) For barn som det fastsettes skatt for under ett med foreldrene, jf. skatteloven § 2-14 første ledd, og som antas å få høyere trekkpliktig inntekt enn beløpsgrensen i fribeløpskortet, skal det utstedes prosentkort. Prosentsatsen fastsettes slik at forskuddstrekket svarer til skatten av barnets inntekt beregnet på toppen av foreldrenes inntekt.

(3) Også i andre tilfeller kan det utstedes prosentkort når skattemyndighetene på grunn av særlige forhold anser det lite tjenlig å utstede tabellkort.

(4) Prosentsatsen på skattekortet skal fastsettes uten desimaler.

**Overskriften til § 5-2-10 og paragrafen skal lyde:**

§ 5-2-10. Fordeling av forskudd mellom ektefeller som helt eller delvis fastsetter skatt under ett

(1) For ektefeller som fastsetter skatt under ett, jf. skatteloven § 2-10, og som skal fordele samlet skatt etter skatteloven § 2-13, settes forskuddet til det beløpet som ventes å falle på hver av dem.

(2) For ektefeller som fastsetter skatt særskilt, jf. skatteloven § 2-11, legges andel formuesskatt fordelt etter skatteloven § 2-13 første ledd bokstav c sammen med skatt av inntekt som fastsettes særskilt.

**§ 5-3-2 første ledd skal lyde:**

(1) Fribeløpskort utstedes for skattyter som ikke ventes å få så høy inntekt at det for vedkommende vil bli fastsatt skatt og trygdeavgift.

**§ 5-3-2 tredje og fjerde ledd skal lyde:**

(3) For barn som det skal fastsettes skatt for sammen med foreldrene, jf. skatteloven § 2-14 første ledd, kan Skattedirektoratet fastsette beløpsgrensen.

(4) Fribeløpskort kan også utstedes til skattytere som ventes å fastsette skatt under ett med ektefellen etter skatteloven § 2-10 med fordeling av skatten etter skatteloven § 2-13. Beløpsgrensen fastsettes individuelt etter reglene i annet ledd.

**§ 5-4-3 annet og tredje ledd skal lyde:**

(2) Arbeidsgiveren kan la være å foreta forskuddstrekk i ytelser som er unntatt fra opplysningsplikt etter skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1 første ledd annet punktum, annet ledd, fjerde ledd eller sjette ledd.

(3) Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 2-32 første ledd, er fritatt for plikten til å beregne forskuddstrekk for verdien av kostbesparelse i hjemmet etter § 5-8-13 første til tredje ledd, når samlet lønnsutbetaling mv., eksklusiv beregnet kostbesparelse, til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger grensen for opplysningsplikt i skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1 annet ledd. Trekkplikten inntreer fra og med det tidspunktet hvor lønn mv. overstiger grensen for opplysningsplikt som nevnt i første punktum.

**§ 5-5-2 fjerde ledd skal lyde:**

(4) Arbeidsgiveren skal korrigere forskuddstrekket når det ved en feil er beregnet for høyt, eller når det er trukket i en godtgjørelse som ikke er trekkpliktig. Det samme gjelder når skattemyndighetene setter ned verdien av en naturalytelse som skal tas med i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekket. Slik korreksjon kan bare foretas i forskuddstrekk for samme inntektsår.

**§ 5-6-12 åttende ledd skal lyde:**

(8) Alle oppstillinger og reiseregninger etter denne bestemmelsen skal oppbevares som bilag til arbeidsgiverens regnskaper.

**§ 5-6-13 syvende ledd skal lyde:**

(7) Alle anslag og oppgaver etter denne bestemmelsen skal oppbevares som bilag til arbeidsgiverens regnskaper eller notater.

**§ 5-6-30 første ledd skal lyde:**

(1) Når forsikringstakeren har bedt selskapet om å foreta forskuddstrekk, jf. skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav d, skal selskapet ved utbetaling av forsikringen foreta forskuddstrekk av forventet avkastning i utbetalingsåret, og av foregående års beregnet eller forventet avkastning,

når trekk ikke allerede er foretatt. Trekket beregnes etter skattebetalingsloven § 5-5 tredje ledd. Krav om forskuddstrekk gjelder inntil forsikringstakeren har gitt ny beskjed.

**§ 5-6-31 annet ledd skal lyde:**

(2) Selskapet har ikke plikt til å trekke skatt etter § 5-6-30 og sende oppgave over avkastningen til skattemyndighetene etter skatteforvaltningsloven § 7-3, dersom samlet årlig avkastning av sparing under forsikringstakerens kapitalforsikring(er) i selskapet ikke overstiger 300 kroner.

**§ 5-8-1 skal lyde:**

Beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk hos prosentlønnet serveringspersonale skal settes til prosentgodtgjørelsen med tillegg av én prosent av omsetningen, samt mulig annen kontantytelse enn prosentgodtgjørelsen. Skattemyndighetene kan, med virkning for det enkelte serveringsstedet eller for den enkelte stasjonen eller stillingen, fastsette høyere eller lavere presentsats for tillegget, eller bestemme at tillegg ikke skal gjøres. Tillegget skal bare beregnes av omsetning som serveringspersonalet innkasserer betaling for.

**Overskriften til § 5-8 kapittel C skal lyde:**

**C. Naturalytelser som verdsettes individuelt av skattemyndighetene**

**§ 5-8-20 første ledd skal lyde:**

(1) Bolig som arbeidstakeren får stilt til disposisjon og som arbeidsgiveren eier eller leier, plikter arbeidsgiveren å ta med i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk med den leieverdi som skattemyndighetene fastsetter etter § 5-8-22. Bestemmelsene i § 5-8-30 fjerde ledd gjelder tilsvarende.

**§ 5-8-21 fjerde ledd skal lyde:**

(4) Når en bolig som tidligere har vært verdsatt overtas av en annen arbeidstaker, kan arbeidsgiveren unnlate å kreve den verdsatt på nytt dersom bruken løper uendret, og heller ikke andre grunner taler for en ny verdsettelse. Arbeidsgiveren har i disse tilfellene plikt til å vise arbeidstakeren de vedtak som skattemyndighetene har truffet med hensyn til leieverdien.

**§ 5-8-22 annet og tredje ledd skal lyde:**

(2) Skattemyndighetene kan når som helst verdsette en bolig på nytt dersom det fremkommer at verdsettelsen bygger på uriktige faktiske forutsetninger.

(3) Skattemyndighetene kan fastsette ny leieverdi når det har skjedd en endring av betydning i det generelle prisnivået.

**§ 5-8-24 skal lyde:**

Arbeidsgiveren skal vedlegge regnskapet eller lønningslisten alle meldinger vedrørende skattemyndighetenes individuelle fastsettelse av leieverdi av bolig.

**§ 5-8-34 skal lyde:**

All dokumentasjon av betydning for verdsettelsen skal oppbevares som vedlegg til arbeidsgiverens regnskaper eller lønningsliste.

**§ 5-10-20 tredje og fjerde ledd skal lyde:**

(3) Når inntektsåret er ute, skal arbeidsgiver gi skattyteren dokumentasjon for det samlede forskuddstrekket i vedkommende inntektsår. Dokumentasjon gis etter skatteforvaltningsloven § 7-12 tredje ledd. Opphører arbeids- eller kontraktsforholdet i inntektsåret, skal samlet dokumentasjon gis når skattyteren krever det. Samlet dokumentasjon for utleggstrekk skal gis skyldneren når utleggstrekket opphører.

(4) Opplysningspliktige som omfattes av avgiftsfritak i folketrygdloven § 23-2 sjette til åttende ledd og som leverer forenklet a-melding etter a-opplysningsforskriften § 3-1, skal ikke gi sammenstilling etter skatteforvaltningsloven § 7-12 tredje ledd.

**Ny § 5-10a skal lyde:**

§ 5-10a. Gjennomføring av skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær og i utbyttekompensasjon

§ 5-10a-1. Skattetrekkgrunnlag

(1) Dersom det utbetalende selskapet ikke kjenner den endelige utbyttemottakerens identitet og skattemessige status, skal selskapet trekke 25 prosent kildeskatt i aksjeutbyttet.

(2) Selskaper registrert i VPS kan likevel trekke lavere kildeskatt enn 25 prosent i aksjeutbytte når aksjen er registrert på konto i VPS med en lavere kildeskattesats.

**§ 5-11-3 oppheves.**

**§ 6-5-2 skal lyde:**

Skattyter kan kreve endring i utskrevet forskuddsskatt, når det er overveiende sannsynlig at det vil oppstå et større avvik mellom utskrevet forskuddsskatt og fastsatt skatt, jf. skattebetalingsloven § 6-5 fjerde ledd. Med større avvik skal forstås at avviket utgjør mer enn 10 prosent og ikke mindre enn 2 000 kroner.

**§ 7-1-1 bokstav b skal lyde:**

- b) tilleggsforskudd: Forskuddsskatt som er innbetalt med høyere beløp enn det som er utskrevet fordi utskrevet forskuddsskatt antas å bli utilstrekkelig til dekning av den skatt som blir fastsatt ved skattefastsettingen.

**§ 7-1-2 første kolon skal lyde:**

Avregningen skjer ved at følgende beløp går til fradrag i den fastsatte skatten:

**§ 7-1-3 skal lyde:**

(1) Forskudd på skatt vedrørende en person skal avregnes i skatt som er fastsatt på samme person.

(2) For inntekt og formue som fastsettes under ett etter skatteloven § 2-10, skal hver ektefelles forskudd avregnes i den del av skatten som etter skatteloven § 2-13 blir fastsatt på hver av dem. For inntekt som fastsettes særskilt etter skatteloven § 2-11, skal hver ektefelles forskudd avregnes i den skatten som fastsettes på hver av dem, sammen med eventuell skatt av formue fordelt etter skatteloven § 2-13.

(3) Når barns inntekt og formue fastsettes på foreldrene etter skatteloven § 2-14, skal forskudd som vedrører denne inntekten eller formuen tilordnes den av foreldrene som barnets skatt fastsettes på.

**§ 7-1-4 første ledd skal lyde:**

(1) Dersom det for skattyter blir fastsatt skatt i flere kommuner, skal avregning foretas mot de respektive forskuddene i hver av dem.

**§ 7-1-5 oppheves.**

**§ 7-1-6 første ledd skal lyde:**

(1) Går personlig skattyter konkurs, skal det for det inntektsåret da konkursåpningen finner sted foretas separat avregning for:

- a) skatt fastsatt for skattyter som boet er ansvarlig for, og forskudd fra før konkursåpningen,
- b) fastsatt skatt som skattyter alene er ansvarlig for, og forskudd fra etter konkursåpningen.

**§ 7-2-1 skal lyde:**

Det skal foretas ny avregning dersom det skjer endring av de beløp (forskudd på skatt) som skal gå til fradrag i den fastsatte skatt, jf. skattebetalingsloven § 7-1. Skattebetalingsloven § 10-53 annet ledd gjelder tilsvarende.

**§ 7-4-1 skal lyde:**

Når skatt er forhåndsfastsatt etter skatteforvaltningsforskriften § 8-2-4, skal det foretas en forhåndsavregning. Den del av skatten som etter vanlige forfallsregler ikke er forfalt når avregning blir foretatt, forfaller til betaling i samsvar med skattebetalingsloven § 10-51 første ledd bokstav b.

**§ 7-4-3 første ledd skal lyde:**

(1) Har arbeidsgiver innbetalt ansvarsbeløp som alene eller sammen med annet forskudd som skal godskrives skattyteren etter skattebetalingsloven § 7-1 første ledd, jf. forskriften § 7-1-2 første ledd bokstav b, er større enn den fastsatte skatten, kan den del av tilgodebeløpet som tilsvarer det innbetalte ansvarsbeløpet, bare utbetales skattyteren hvis han ved skriftlig erklæring fra arbeidsgiveren eller på annen måte godtgjør å ha dekket arbeidsgiverens regresskrav. Dette gjelder bare hvor ansvarsbeløpet skyldes at det ikke er gjennomført forskuddstrekk.

## **II**

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2017.

## **SKN 16-164 Endring i skattebetalingsforskriften**

### **Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)**

**Hjemmel:** Fastsatt av Finansdepartementet 9. desember 2016 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 § 2-1 femte ledd, § 5-13 tredje ledd, § 5-13b sjette ledd, § 10-4, § 10-10 tredje ledd, § 11-5 fjerde ledd, § 11-7 annet ledd, § 14-4 tredje ledd, § 14-11 femte ledd, § 14-20 femte ledd, § 15-1 tredje og fjerde punktum og § 16-50 annet ledd.

## **I**

### **I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endringer:**

#### **§ 2-1-4 første ledd skal lyde:**

(1) Tvangsmulkt etter skattebetalingsloven § 5-16, og etter skatteforvaltningsloven § 14-1 for manglende oppfyllelse av opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven kapittel 7 og § 8-2, § 8-6, § 8-8, § 8-9, § 8-10 og § 8-11, og ansvarskrav etter skattebetalingsloven § 16-51, innkreves av den kommunale skatteoppkreveren.

#### **Ny § 2-1-5 skal lyde:**

§ 2-1-5. Innkreving av krav på trygdeavgift fastsatt av Arbeids- og velferdsetaten med hjemmel i skatteforvaltningsloven  
Trygdeavgift fastsatt av Arbeids- og velferdsetaten i medhold av skatteforvaltningsloven innkreves etter reglene i skattebetalingsloven av det organ Arbeids- og velferdsdirektoratet bestemmer.

#### **Overskriften til § 5-13 skal lyde:**

§ 5-13. Kontroll av arbeidsgivere og andre trekkpliktige

§ 5-13-2 første ledd skal lyde:

(1) Arbeidsgiver og andre trekkpliktige plikter å gi de opplysninger og dokumenter som skatteoppkreveren anmoder om, og som er nødvendig for å kontrollere at arbeidsgiver og andre trekkpliktige gjennomfører skattetrekk, innretter sin bokføring og sender inn opplysninger om forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift, oppgjørslister, trukket skattetrekk i samsvar med gjeldende bestemmelser.

**Ny § 5-13b skal lyde:**

§ 5-13b. Pålegg om revisjon

§ 5-13b-1. Pålegg om revisjon

(1) Det kan ikke gis pålegg om revisjon på bakgrunn av feil og mangler i årsregnskap hvor foretaket hadde revisjonsplikt i medhold av revisorloven § 2-1 eller pålegg etter skatteforvaltningsloven § 11-2 eller skattebetalingsloven § 5-13b.

(2) Det kan heller ikke gis revisjonspålegg på bakgrunn av feil i den løpende bokføringen, dersom årsregnskapet for den aktuelle perioden ennå ikke er fastsatt.

(3) Ved etterfølgende fusjon av selskapet med annet selskap har pålegget virkning for hele det fusjonerte selskapet. Ved etterfølgende fusjon av selskapet har pålegget virkning for hvert selskap som inngår i fusjonen.

§ 5-13b-2. Varsel

(1) Før det gis pålegg om revisjon skal det sendes varsel med anledning til uttalelse innen en nærmere angitt frist. Fristen skal som hovedregel være to uker. Varsel skal være skriftlig og gjøre rede for hva saken gjelder.

(2) Varsel kan unnlates når skattepliktig allerede på annen måte har fått kjennskap til at vedtak skal treffes og har hatt rimelig foranledning til å uttale seg, eller varsel av andre grunner må anses åpenbart unødvendig.

§ 5-13b-3. Påleggets form og innhold

(1) Et pålegg om revisjon skal være skriftlig. Bakgrunnen for pålegget skal fremgå, og det skal inntas en kort begrunnelse for pålegget.

(2) Det skal fremgå klart av pålegget for hvilke regnskapsår pålegget gjelder. Hvis pålegget gis innen de tre første månedene i regnskapsåret kan pålegges gjøres gjeldende for årsregnskapet for inneværende år.

(3) I pålegget skal det gis opplysning om plikt til å gi melding om revisor til Foretaksregisteret, og om konsekvensene av unnlatt oppfyllelse av meldeplikten.

(4) Det skal settes en frist i pålegget for foretaket til å innhente erklæring fra revisor om at denne påtar seg oppdraget (villighetserklæring). Fristen skal normalt være seks uker fra den dag pålegget ble gitt.



§ 5-13b-4. Melding til Foretaksregisteret om pålegg om revisjon

(1) Skattekontoret skal sende melding til Foretaksregisteret når kontoret har besluttet å pålegge et foretak revisjonsplikt etter skattebetalingsloven § 5-13b.

(2) Meldingen skal inneholde opplysning om navn og organisasjonsnummer for det foretaket pålegget gjelder, samt hvilke regnskapsår pålegget gjelder for.

(3) Meldingen skal sendes inn uten ugrunnet opphold etter klagefristens utløp, eller etter at endelig beslutning er truffet i klagesaken.

§ 5-13b-5. Innsending av villighetserklæring fra revisor mv.

Foretaket skal sende en kopi av villighetserklæringen til skattekontoret innen den frist som er satt i pålegget om revisjon, jf. § 5-13b-3 fjerde ledd.

**§ 10-10-3 første ledd oppheves.**

**Ny § 10-10-7 skal lyde:**

§ 10-10-7. Forfallsfrist for trygdeavgift som fastsettes av Arbeids- og velferdsetaten

Trygdeavgift som fastsettes av Arbeids- og velferdsetaten i medhold av skatteforvaltningsloven skal innbetales i slike terminer og på den måten som Arbeids- og velferdsdirektoratet bestemmer. Dersom ikke annet er bestemt, skal avgiften betales kvartalvis.

**§ 10-21-1 skal lyde:**

§ 10-21-1. Forfall av fastsatt skatt for konkurs- og administrasjonsbo for upersonlige skattytere

For konkurs- og administrasjonsbo som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav a, og som etter § 6-5-5 er unntatt fra plikten til å betale forskuddsskatt, forfaller fastsatt skatt i sin helhet til betaling tre uker etter at skatteoppgjøret ble sendt skattyter. Er skatt for boer som nevnt i første punktum forhåndsfastsatt etter skatteforvaltningsforskriften § 8-2-4, gjelder bestemmelsen om forfall i skattebetalingsloven § 10-51 bokstav d.

**§ 10-30-1 skal lyde:**

§ 10-30-1. Forfallsfrist ved forsinket skattemelding og fastsetting ved skjønn

Bestemmelsen i skattebetalingsloven § 10-30 gjelder også merverdiavgift innrapportert på skattemelding som ikke er levert innen leveringsfristen. Tilsvarende gjelder for merverdiavgift fastsatt ved skjønn etter skatteforvaltningsloven § 12-1 første ledd annet punktum.

**§ 10-40-3 skal lyde:**

§ 10-40-3. Forfall ved forsinket skattemelding for særavgift

Bestemmelsen i skattebetalingsloven § 10-40 andre ledd gjelder også særavgifter innrapportert på skattemelding som ikke er levert innen leveringsfristen.

**§ 10-51-1 oppheves.**

**§ 10-60-1 skal lyde:**

§ 10-60-1. Forfall ved reduksjon av tilgodebeløp merverdiavgift  
Dersom et tilgodebeløp til registrert næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven § 11-5 reduseres som følge av kontroll før utbetaling, regnes skattemelding som mottatt når skatte- eller avgiftsmyndigheten har godkjent beløpet til utbetaling.

**§ 11-1-5 skal lyde:**

§ 11-1-5. Beregning av forsinkelsesrenter ved fremskyndet forfall  
Ved fremskyndet forfall etter skattebetalingsloven § 10-20 fjerde ledd og § 10-21 annet ledd skal det beregnes forsinkelsesrenter fra de ordinære forfallstidspunkter.

**§ 11-2-3 første ledd skal lyde:**

(1) Dersom et skatte- eller avgiftskrav økes i forhold til foregående skattemelding eller tidligere leverte opplysninger, egenretting eller vedtak, skal renteberegningen skje på grunnlag av økningen. Er det foretatt flere egenrettinger før skatte- og avgiftsmyndigheten har godkjent skattemeldingene eller opplysningene, skal renter bare beregnes av det beløpet som samlet blir å utbetale.

**§ 11-2-4 skal lyde:**

§ 11-2-4. Renter ved restitusjonskontroll før utbetaling av merverdiavgift  
Ved økning av merverdiavgift som følge av kontroll av skattemelding som viser merverdiavgift til gode som ikke er utbetalt (restitusjonskontroll), skal renter bare beregnes av beløp som etter økningen blir å betale.

**§ 11-3-1 første ledd skal lyde:**

(1) Ved beregning av renter etter skattebetalingsloven § 11-3 skal også tilleggs katt, tilleggstoll, tvangsmulkt og overtredelsesgebyr, samt renter etter skattebetalingsloven § 11-1, § 11-2, § 11-4 og § 11-5 inngå i beregningsgrunnlaget.

**§ 11-4-2 skal lyde:**

§ 11-4-2. Rente ved kontroll av skattemelding for merverdiavgift til gode  
Ved vedtak om økning som følge av kontroll før utbetaling av krav på utbetaling av merverdiavgift til registrerte næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven § 11-5, ytes det renter på det godkjente beløpet fra tre uker etter fristen for innlevering av skattemelding (hovedmelding) for vedkommende termin til tre uker etter beløpet er godkjent til utbetaling.

**§ 11-4-4 første ledd skal lyde:**

(1) Ved nedsettelse i forhold til sist foregående skattemelding eller leverte opplysninger, egenretting eller vedtak skal renteberegning skje på grunnlag av nedsettelsen. Er det foretatt flere

egenrettinger før skatte- og avgiftsmyndigheten har utbetalt tilgodebeløp, skal renter bare beregnes av det beløpet som samlet blir å utbetale.

**§ 11-5-2 skal lyde:**

§ 11-5-2. Rentegodtgjørelse til personlige skattytere ved forhåndsfastsetting og ved tilbakebetaling av deponerte forskudd på skatt etter skattebetalingsloven § 8-4  
Skattytere som etter forhåndsfastsettingen får utbetalt overskytende forskudd på skatt, eller negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger fastsatt skatt, og skattytere som får tilbakebetalt forskudd deponert etter skattebetalingsloven § 8-4, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:

- a) Når utbetalingen skjer senere enn 1. juli i inntektsåret, godtgjøres renter med rentesats etter skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd annet punktum, redusert med 25 pst., beregnet fra 1. juli i inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter. Er det innbetalt tilleggsforskudd beregnes renter fra fristen for betaling av tilleggsforskudd etter § 4-7.
- b) Tilleggsforskudd tilbakebetales før annet forskudd. Det senest innbetalte beløpet regnes som tilbakebetalt først. Dersom utskrevet forskuddsskatt dekkes ved utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreveren, regnes beløpet som innbetalt første dag i den oppgjørperiode trekket skjer.

**§ 11-5-3 oppheves.**

**§ 11-5-4 skal lyde:**

§ 11-5-4. Rentetillegg for personlige skattytere

Det skal ikke beregnes rentetillegg når:

- a) skattyter får skatten begrenset etter skatteloven § 17-1,
- b) det er på det rene at restskatt som betinger rentetillegg, er fremkommet fordi arbeidsgiveren ikke har foretatt forskuddstrekk i samsvar med skattebetalingsloven og regler gitt med hjemmel i loven, og forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra skattyterens side (del av forskuddstrekket som ikke er godskrevet),
- c) restskatten fremkommer ved avregning etter forhåndsfastsetting, og avregningen finner sted før fristen for innbetaling av tilleggsforskudd i året etter inntektsåret etter skattebetalingsloven § 4-7.

**§ 11-5-5 skal lyde:**

§ 11-5-5. Rentetillegg for upersonlige skattytere

Rentetillegg skal ikke beregnes ved avregning etter forhåndsfastsetting når avregningen finner sted innen 31. mai i året etter inntektsåret.

**§ 11-7-2 skal lyde:**

§ 11-7-2. Utsatt beregning eller bortfall av renter

Skattedirektoratet og Tolldirektoratet kan bestemme at beregning av renter etter skattebetalingsloven § 11-1, § 11-2 og § 11-5 i enkelte tilfeller skal utsettes eller bortfalle.

**§ 11-7-4 skal lyde:**

§ 11-7-4. Ettergivelse av renter beregnet av merverdiavgiftskrav i korrigeringsstilfeller Skattedirektoratet og Tolldirektoratet kan sette ned eller frafalle renter etter skattebetalingsloven § 11-1 og § 11-2 av merverdiavgift beregnet ved vedtak om endring mv. eller egenretting når staten ikke er påført tap og det av særlige grunner vil virke urimelig å fastholde rentekravet. Skattedirektoratet og Tolldirektoratet kan delegere myndighet etter denne bestemmelsen til henholdsvis skattekontorene og tollregionene.

**§ 14-4-3 annet ledd skal lyde:**

(2) Trekket fastsettes på grunnlag av skyldnerens samlede inntekt i det tidsrom trekket regnes å ville pågå. Det kan videre tas hensyn til inntekt som hans ektefelle har og inntekt som oppbæres av hjemmeværende barn som skattlegges under ett med skyldneren.

**§ 14-11-6 skal lyde:**

§ 14-11-6. Utfyllende bestemmelser

Skattedirektoratet og Tolldirektoratet kan gi nærmere bestemmelser til presisering, utfylling og gjennomføring av bestemmelsene om stansning av kjøretøy.

§ 14-20-3 første ledd skal lyde:

(1) Innvilget tollkreditt kan omgående stoppes og tilbakekalles uten varsel når:

- a. foretaket eller dets ledelse/tillitsmenn har disponert over en vare i strid med toll- og avgiftslovgivningen,
- b. det er disponert over en innvilget tollkredittkonto i strid med skattebetalingsloven med forskrifter eller meddelt tillatelse, herunder ved mislighold av forfallsbestemmelsene,
- c. det ikke gis opplysninger som omhandlet i § 14-20-2 fjerde og femte ledd,
- d. foretaket mangler lovpålagt styreleder eller revisor,
- e. årsoppgjør og revisjonsinnberetning ikke er sendt Regnskapsregisteret i samsvar med aksje- og regnskapslovgivningens frister, eller pliktig aksjekapital ikke er innbetalt i samsvar med aksjelovgivningen eller
- f. foretaket ikke lenger anses kredittverdig.

§ 14-20-12 første ledd skal lyde:

(1) Tillatelse til å foreta dagsoppgjør kan omgående stoppes og tilbakekalles uten varsel når:

- a. foretaket eller dets ledelse/tillitsmenn har disponert over en vare i strid med toll- og avgiftslovgivningen,
- b. tillatelse til dagsoppgjør benyttes i strid med skattebetalingsloven med forskrifter eller meddelt tillatelse, herunder ved mislighold av forfallsbestemmelsene,
- c. det ikke gis slike opplysninger som er fastsatt i § 14-20-11 tredje ledd,
- d. foretaket mangler lovpålagt styreleder eller revisor,
- e. årsoppgjør og revisjonsinnberetning ikke er sendt Regnskapsregisteret i samsvar med aksje- og regnskapslovgivningens frister, eller pliktig aksjekapital ikke er innbetalt i samsvar med aksjelovgivningen,
- f. foretaket ikke lenger anses kredittverdig.

**§ 15-1-1 første ledd skal lyde:**

(1) Fylkestingene oppnevner medlemmer og varamedlemmer til skatteutvalget for regionen. Skatteforvaltningsloven § 2-8 og § 2-10 gjelder tilsvarende.

**§ 16-50-4 tredje og fjerde ledd skal lyde:**

(3) Ansvarer omfatter ikke ilagt tilleggsskatt, eller renter og omkostninger som angitt i skattebetalingsloven § 16-1 første ledd annet punktum.

(4) Spørsmål om fastsettelse av medansvar for kjøper kan ikke tas opp innen de frister som gjelder for den næringsdrivende etter skatteforvaltningsloven § 12-6.

**§ 16-50-5 første ledd skal lyde:**

(1) Det skattekontoret som behandler sak om endring av skattefastsetting og endring av merverdiavgiftskrav mot den næringsdrivende fastsetter også vederlagets størrelse samt kjøpers skatteansvar og merverdiavgiftsansvar.

**§ 16-50-6 tredje ledd skal lyde:**

(3) Kjøper har rett til å bli gjort kjent med opplysninger som angår den næringsdrivendes ligning og/eller merverdiavgiftsfastsetting og som danner grunnlag for ansvarskravet mot kjøper. Den som gir opplysningene, skal gjøre oppmerksom på at taushetsplikten i skatteforvaltningsloven § 3-1 første ledd gjelder for kjøper.

**§ 16-50-7 skal lyde:**

§ 16-50-7. Klage

Kjøper kan påklage skattekontorets vedtak knyttet til grunnlaget for ansvar for unndratt skatt, trygdeavgift og merverdiavgift til Skatteklagenemnda. jf. skatteforvaltningsloven § 2-1 og 2-8.

**§ 16-50-8 skal lyde:**

§ 16-50-8. Søksmål fra kjøper om grunnlaget for ansvarskravet

Kjøpers rett til rettslig prøving av skatte- og avgiftsmyndighetenes vedtak om medansvar for inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift følger reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 15 så langt de passer.

**II**

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2017.

**SKN 16-165 Endring i skattebetalingsforskriften**

**Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)**

**Hjemmel:** Fastsatt av Finansdepartementet 13. desember 2016 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 11-7.

**I**

**I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endring:**

**§ 11-7-5 skal lyde:**

§ 11-7-5. Renter beregnet av sanksjon under klage- eller domstolsbehandling

(1) Av tilleggs-skatt, tilleggstill og overtredelsesgebyr med utsatt iverksetting etter skatteforvaltningsloven § 14-10 eller tolloven § 16-19, som fastholdes, beregnes rente etter reglene i skattebetalingsloven § 11-2 og § 11-6 annet ledd første punktum. Renten skal løpe fra tre uker etter at klagefristen for vedtaket er utløpt og frem til klagen er avgjort eller endelig rettsavgjørelse foreligger. Er det innvilget utsatt iverksetting uten at det tas ut søksmål, beregnes renten fram til utløpet av søksmålsfristen.

(2) Er innkrevingen av sanksjon som nevnt i første ledd stilt i bero i medhold av instruks 11. desember 2015 fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet, svares rente tilsvarende satsen i skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd første punktum fra forfall for kravet og frem til klagen er avgjort eller endelig rettsavgjørelse foreligger. Endelig renteberegning skal først skje etter at hovedkravet er innfridd.

(3) Denne paragraf gjelder ikke tilleggs-skatt som ilegges ved forsinket betaling av krav om årsavgift.

**II**

Endringen under I trer i kraft 1. januar 2017.

**SKN 16-166 Endring i skattebetalingsforskriften**

**Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)**

**Hjemmel:** Fastsatt av Finansdepartementet 21. desember 2016 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 11-5 fjerde ledd.

**I**

**I forskrift 9. desember 2016 nr. 1529 om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endring:**

**§ 11-5-2 skal lyde:**

§ 11-5-2. Rentegodtgjørelse til personlige skattytere ved forhåndsfastsetting og ved tilbakebetaling av deponerte forskudd på skatt etter skattebetalingsloven § 8-4

Skattytere som etter forhåndsfastsettingen får utbetalt overskytende forskudd på skatt, eller negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger fastsatt skatt, og skattytere som får tilbakebetalt forskudd deponert etter skattebetalingsloven § 8-4, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:

- a) Når utbetalingen skjer senere enn 1. juli i inntektsåret, godtgjøres renter med rentesats etter skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd annet punktum, redusert med 24 pst., beregnet fra 1. juli i inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter. Er det innbetalt tilleggsforskudd beregnes renter fra fristen for betaling av tilleggsforskudd etter § 4-7.
- b) Tilleggsforskudd tilbakebetales før annet forskudd. Det senest innbetalte beløpet regnes som tilbakebetalt først. Dersom utskrevet forskuddsskatt dekkes ved utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreveren, regnes beløpet som innbetalt første dag i den oppgjørsperiode trekket skjer.

**II**

Endringen under I trer i kraft straks.

## **SKN 16-167 Endring i skattebetalingsforskriften**

**Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)**

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 19. desember 2016 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-6 og forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5.

**I**

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endringer:

**§ 5-6-10 nytt annet ledd skal lyde:**

(2) For arbeidsgivers dekning av tillitsvalgtes utgifter til fagforeningsarbeid gjelder bestemmelsene i denne paragrafen så langt de passer.

**§ 5-6-11 nytt åttende ledd skal lyde:**

(8) For arbeidsgivers dekning av tillitsvalgtes utgifter til fagforeningsarbeid gjelder bestemmelsene i denne paragrafen så langt de passer.

**§ 5-6-12 nytt niende ledd skal lyde:**

(9) For arbeidsgivers dekning av tillitsvalgtes utgifter til fagforeningsarbeid gjelder bestemmelsene i denne paragrafen så langt de passer.

**§ 5-6-13 nytt åttende ledd skal lyde:**

(8) For arbeidsgivers dekning av tillitsvalgtes utgifter til fagforeningsarbeid gjelder bestemmelsene i denne paragrafen så langt de passer.

**II**

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2017.

## **SKN 16-168 Forskrift om land-for-land-rapportering**

### **Forskrift om land-for-land-rapportering til skattemyndighetene**

**Hjemmel:** Fastsatt av Finansdepartementet 9. desember 2016 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 4-13.

**I**

**§ 1. Definisjoner**

(1) I ligningsloven § 4-13 og denne forskriften har følgende ord og uttrykk denne betydning:



- a) Morselskap: Regnskapspliktig som er morselskap etter regnskapsloven § 1-3 annet ledd. Regnskapspliktig som har fast driftssted i et annet land skal også regnes som morselskap. Det samme gjelder regnskapspliktig som ville hatt plikt til å utarbeide konsernregnskap dersom eierandelene i foretaket hadde vært omsatt på en offentlig børs.
- b) Konsern: Gruppe av foretak som er et konsern etter regnskapsloven § 1-3 fjerde ledd. Regnskapspliktig som har fast driftssted i utlandet skal også regnes som konsern.
- c) Foretak: Regnskapspliktig som er morselskap eller datterselskap etter regnskapsloven § 1-3. Fast driftssted i utlandet som er en del av selskap med regnskapsplikt etter regnskapsloven og utenlandske foretak som har skatteplikt etter skatteloven § 2-3 1. ledd b. eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2, skal også regnes som foretak.
- d) Hjemmehørende: Foretak som er skattepliktig i Norge etter skatteloven § 2-2 anses hjemmehørende i Norge. I tilfeller hvor et foretak samtidig anses hjemmehørende i Norge etter foregående punktum og i et annet land etter dette landets interne lovgivning, skal bestemmelse i foreliggende skatteavtale om bosted være avgjørende.
- e) Modellovgivningen: Lovgivningen som anbefales i rapporten: OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

(2) Uttrykket «andre foretak i Norge» i § 4-13 nr. 2 omfatter også utenlandsk foretak som er skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3 1. ledd eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2. Dersom det foreligger skatteavtale, skal skatteavtalens bestemmelse om etablering av fast driftssted være avgjørende.

## § 2. Land-for-land-rapportens innhold

Land-for-land-rapport for skatteformål skal inneholde opplysninger om:

- a) Inntekt, resultat før skattekostnad, betalt inntektsskatt, påløpt inntektskatt, bokført egenkapital, akkumulert fortjeneste, antall ansatte og fysiske eiendeler utenom kontanter og eiendeler tilsvarende kontanter. Opplysningene nevnt i første punktum skal gis samlet i hver kategori for alle foretak i hvert enkelt land der konsernet har økonomisk aktivitet.
- b) Hvert enkelt foretak i konsernet og hvor dette er hjemmehørende. Dersom foretaket er underlagt selskapslovgivningen i et annet land enn det landet det er hjemmehørende, skal det opplyses om hvilket land dette er. Rapporten skal også inneholde opplysninger om hvert enkelt foretaks økonomiske virksomhet.
- c) Foretak som skal inngå i rapporteringen er
  1. enhver virksomhet i et konsern som inkluderes i konsernregnskapet, eller som ville vært inkludert dersom eierandeler i slike enheter ble omsatt på offentlig børs,
  2. enhver virksomhet som utelates fra konsernregnskapet utelukkende av hensyn til størrelse eller materiell karakter, og
  3. ethvert fast driftssted i en virksomhet i konsernet som nevnt i 1 og 2 dersom virksomheten utarbeider eget regnskap for det faste driftsstedet for finansiell rapportering, lovpålagt rapportering, skatteregnskap eller intern kontroll.

## § 3. Funksjonell valuta

Alle tall i land-for-land-rapporten for skatteformål skal oppgis i funksjonell valuta. Dersom konsernet har en annen funksjonell valuta enn foretaket som leverer land-for-land-rapporten for skatteformål, skal konsernets valuta brukes.

**§ 4. Flere rapporteringspliktige**

Dersom det i et konsern er flere foretak som har plikt til å levere land-for-land-rapport for skatteformål etter ligningsloven § 4-13 nr. 1 og 2, kan konsernet bestemme at ett av foretakene skal oppfylle rapporteringsplikten. Land-for-land-rapporten for skatteformål fra dette foretaket i konsernet må utformes på en slik måte at rapporteringsplikten oppfylles for alle foretak som hver for seg har plikt til å levere land-for-land-rapport for skatteformål etter § 4-13 nr. 1 til 4.

**§ 5. Unntak fra plikt til å levere land-for-land-rapport for skatteformål for morselskap**

Plikten for morselskap til å levere land-for-land-rapport for skatteformål etter ligningsloven § 4-13 nr. 1 gjelder ikke for morselskap som er del av et konsern der et annet foretak, i kraft av å være morselskap, skal levere land-for-land-rapport etter lovgivningen i sitt hjemland.

**§ 6. Unntak fra plikt til å levere land-for-land-rapport for skatteformål for andre enn morselskapet**

(1) Plikten for andre foretak i konsernet enn morselskapet til å levere land-for-land-rapport for skatteformål etter ligningsloven § 4-13 nr. 2, gjelder ikke dersom et annet foretak i konsernet har levert land-for-land-rapport for skatteformål til ligningsmyndighetene i landet der foretaket er hjemmehørende innen tolv måneder etter utløpet av regnskapsåret, og

- a) dette landet har regler som krever at foretaket skal levere tilsvarende land-for-land-rapport for skatteformål,
- b) dette landet har en avtale med Norge om automatisk utveksling av land for land-rapporter for skatteformål, med virkning ved utløpet av rapporteringsåret etter ligningsloven § 4-13 nr. 1,
- c) dette landet ikke har varslet norske ligningsmyndigheter om at dette landet har suspendert avtale som nevnt i bokstav b) eller dette landet av andre grunner ikke sender land for land-rapporter for skatteformål til Norge,
- d) dette foretaket har varslet ligningsmyndighetene i landet det er hjemmehørende eller etablert om at det er et foretak som skal levere land-for-land-rapport for skatteformål, og
- e) norske ligningsmyndigheter har fått varsel som nevnt i ligningsloven § 4-13 nr. 3.

(2) Plikten for andre foretak i konsernet enn morselskapet til å levere land-for-land-rapport for skatteformål etter ligningsloven § 4-13 nr. 2 gjelder ikke dersom årsaken til at morselskapet i utlandet ikke leverer rapport, er at inntekten i konsernet ikke overstiger den beløpsgrensen som hjemlandets interne lovgivning har satt på bakgrunn av modellovgivningen artikkel 1 nr. 3.

**II**

Forskriften trer i kraft straks med virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2016 og senere. § 6 skal likevel bare ha virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2017 eller senere.

**SKN 16-169 Endring i FSFIN**

**Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteoven av 26. mars 1999 nr. 14**

**Hjemmel:** Fastsatt av Finansdepartementet 2. desember 2016 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-22 tredje ledd og § 10-12 annet ledd.

**I**

I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:

**§ 5-22-4 første ledd skal lyde:**

Skjermingsrenten er rentegrnlaget etter annet ledd nedjustert med 25 prosent og avrundet til nærmeste tiendedels prosentpoeng.

**§ 10-12-1 første ledd annet punktum skal lyde:**

Renten nedjusteres med 25 prosent og skal avrundes til nærmeste tiendedels prosentpoeng.

**II**

Endringene under I trer i kraft straks.

## **SKN 16-170 Endring i FSFIN**

### **Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14**

**Hjemmel:** Fastsatt av Finansdepartementet 9. desember 2016 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 2-1 tiende ledd, § 2-5, § 2-36 syvende ledd, § 3-1 niende ledd, § 4-10 femte ledd, § 4-12 fjerde ledd bokstav a, § 5-12 syvende ledd, § 5-14 tredje ledd, § 5-20, § 5-41, § 5-43, § 6-13 tredje ledd, § 6-40 annet ledd, § 6-45 tredje punktum, § 6-50 åttende ledd, § 4-10 femte ledd, § 8-3 annet ledd bokstav c, § 8-5 femte ledd, § 8-16 første ledd, § 8-20, § 9-3 femte ledd, § 9-8, § 9-14 trettende ledd, § 10-44 femte ledd, § 10-47, § 10-48, § 10-49, § 10-70, § 11-20 første ledd, § 11-21, § 12-20, § 14-3 femte ledd, § 14-62 tredje ledd, § 16-10, § 16-29, § 16-40 syvende ledd, § 18-2 sjette ledd, § 18-3 tolvte ledd og § 18-5 niende ledd.

**I**

**I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:**

**Forskriftens hjemmelsangivelse skal lyde:**

Fastsatt av Finansdepartementet 19. november 1999 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 2-1, § 2-5, § 2-30, § 2-36 syvende ledd, § 2-38 åttende ledd, § 3-1, § 4-2 tredje ledd, § 4-10 femte ledd, § 4-12, § 4-16, § 5-11, § 5-12, § 5-13, § 5-14, § 5-15, § 5-20, § 5-22, § 5-41, § 6-2, § 6-12, § 6-13, § 6-19, § 6-21, § 6-31, § 6-40, § 6-41, § 6-44, § 6-45, § 6-47, § 6-50, § 6-51 fjerde ledd, § 6-60, § 6-61, § 6-72 fjerde ledd, § 6-81, § 7-11, § 7-12, § 7-21, § 8-1, § 8-2, § 8-5, § 8-11, § 8-13, § 8-15, § 8-16, § 8-19, § 8-20, § 9-3, § 9-5, § 9-8, § 9-10, § 9-14 trettende ledd, § 10-11, § 10-12, § 10-34, § 10-42, § 10-44, § 10-47, § 10-48, § 10-49, § 10-50, § 10-70, § 10-80, § 11-20, § 11-21, § 12-13, § 12-17, § 12-20, § 14-3, § 14-5, § 14-12, § 14-23, § 14-41, § 14-48, § 14-62, § 15-3, § 15-5, § 15-12, § 15-15, § 16-1, § 16-10, § 16-11, § 16-28, § 16-29, § 16-40, § 17-5, § 18-2, § 18-3, § 18-4 og § 18-5, lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav § 5-4 fjerde ledd og § 5-6 tredje ledd og lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) § 8-14.

**§ 2-1-9 skal lyde:**

§ 2-1-9. Dokumentasjonsplikt

Person som krever skattenedsettelse etter skatteloven § 2-1 tiende ledd, må godtgjøre at vilkårene er oppfylt. Skattemyndighetene kan kreve at dokumentasjon på fremmed språk også fremlegges i norsk oversettelse foretatt av autorisert translatør.

**§ 2-5-3 skal lyde:**

§ 2-5-3. Oppgaveplikt

Skattyter skal som vedlegg til skattemeldingen levere en egen oppgave for omsetning av konsesjonskraft.

**§ 2-36-2 siste punktum skal lyde:**

Grunnlaget for og beregningen av skattefordelen skal fremgå av skattemeldingen.

**§ 3-1-4 annet ledd skal lyde:**

(2) Skattyteren må dokumentere boligens areal av primærrom, enten ved oppmåling av takstmann eller på annen måte som skattemyndighetene finner tilfredsstillende.

Skattemyndighetene kan legge bruksarealet til grunn dersom dette er bedre dokumentert enn areal av primærrom.

**§ 4-10-9 første ledd skal lyde:**

(1) Ved overgang fra næringsseiendom til fritidsbolig skal formuesverdien i overgangsåret bygge på beregnet utleieverdi fra foregående inntektsår.

**§ 4-12-2 første ledd skal lyde:**

(1) Som selskapets skattemessige formuesverdi regnes dets samlede nettoformue 1. januar i inntektsåret. Nettoformuen kan ikke settes lavere enn null.

**§ 4-12-4 første ledd annet punktum skal lyde:**

For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hvor aksjekapitalen i inntektsåret er forhøyet eller satt ned uten innbetaling fra eller utbetaling til aksjonærene, fordeles selskapsformuen på aksjene i forhold til aksjenes pålydende pr. 1. januar i skattefastsettingsåret.

**§ 4-12-5 skal lyde:**

§ 4-12-5. Oppgaveplikt og fastsettelse

Beregning av aksjenes formuesverdi skal vedlegges selskapets skattemelding. Dette gjelder likevel ikke for ikke-børsnotert selskap som direkte eller indirekte i sin helhet eies av et børsnotert aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Første punktum gjelder heller ikke for ikke-børsnotert selskap som direkte eller indirekte i sin helhet er eid av personer eller institusjoner som er fritatt for skatteplikt etter skatteloven § 2-30.

**§ 4-12-6 oppheves.**

**§ 5-12-30 annet ledd annet punktum skal lyde:**

Sjablonmessig verdsettelse gjennomføres dersom arbeidstakeren ikke krever individuell verdsettelse innen fristen for skattemeldingen.

**§ 5-14-12 skal lyde:**

§ 5-14-12. Beregning av skatt på opsjoner i arbeidsforhold

(1) Skatt på fordel ved opsjon i arbeidsforhold kan for innløsnings- eller salgsåret fastsettes til det beløp som skatten ville ha utgjort dersom opsjonsfordelen var blitt tidfestet med et like stort beløp i hvert av inntektsårene fra og med ervervsåret til og med innløsnings- eller salgsåret. Dette gjelder likevel bare når skatten blir lavere ved slik beregning enn ved ordinær skatteberegning for innløsnings- eller salgsåret.

(2) Krav om beregning etter første ledd må settes fram av skattyteren innen fristen for levering av skattemeldingen.

**§ 5-20-12 annet ledd bokstav b skal lyde:**

b. å sende oppgave over avkastningen til skattemyndighetene etter skatteforvaltningsloven § 7-10.

**§ 5-20-13 annet punktum skal lyde:**

Skatteforvaltningsloven § 7-12 tredje ledd gjelder tilsvarende.

**§ 5-41-1 første punktum skal lyde:**

Bestemmelsene i denne forskrift § 5-41 får anvendelse når livrente ifølge polisen er tegnet i selskap som har hatt tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet her i landet, og det ikke har vært gitt fradrag for premien ved fastsettingen av skatt.

**§ 5-41-11 bokstav c annet til fjerde punktum skal lyde:**

Innbetaling av premie og tilskudd til premiefond til Egen pensjonsforsikring etter tidligere lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt § 44 annet ledd nr. 1, foretatt i inntektsåret 1996 eller tidligere, og som ikke har kommet til fradrag ved fastsettingen av skatt, regnes som livrente dersom vilkårene i denne forskrift er oppfylt. Et beløp tilsvarende det beløp som det ikke er gitt fradrag for, unntas fra skattlegging ved utbetaling under forsikringen. Skattyter må dokumentere, med bekreftelse fra skattekontoret, at fradrag ikke er gitt for de respektive årene.

**§ 5-43-3 skal lyde:**

§ 5-43-3. Skatteplikt for premie som tilbakeføres  
Når det er gitt fradrag for premie etter skatteloven § 6-47 c og d første og tredje punktum og skattyter får premiefritak, skal premie som returneres tas til inntekt i tilbakeføringsåret. Inntekten begrenses til premie det er gitt fradrag for ved fastsettingen av skatt.

**§ 6-13-12 tredje ledd skal lyde:**

(3) Skattemyndighetene kan kreve at dokumentasjon etter denne paragraf fremlegges i notarialbekreftet kopi sammen med oversettelse til norsk av autorisert translatør.

**§ 6-40-2 annet ledd skal lyde:**

(2) Dokumentasjon etter første ledd skal fremlegges på skattemyndighetenes begjæring.

**§ 6-40-3 annet ledd skal lyde:**

(2) Dokumentasjon etter første ledd skal fremlegges på skattemyndighetenes begjæring.

**§ 6-45-3 første ledd skal lyde:**

(1) Det skal fremgå av premiekvitteringer mv. og oppgaver til skattemyndighetene at dokumentene gjelder pensjonsordning i foretak etter denne forskrift § 6-45.

**§ 6-50-3 annet ledd skal lyde:**

(2) Selskapets, stiftelsens eller sammenslutningens sentrale ledd skal gi de nødvendige opplysninger til Skattedirektoratet innen fastsatte frister, jf. skatteforvaltningsloven § 7-10 bokstav c. Registreringsenheten, jf. skatteloven § 6-50 annet ledd tredje punktum, har alene innberetningsplikt som nevnt for gaver gitt til tilknyttede tros- og livssynssamfunn.

**Overskriften til § 7-3 kapittel A skal lyde:**

**A. Vilkår for fastsetting av skatt på andelshavernes hånd**

**§ 7-3-13 første punktum skal lyde:**

Ved fordeling etter husleiebrøk fordeles alle inntekts- og formuespostene unntatt formuesverdien av boenhet omfattet av skatteloven § 4-10 annet ledd, på andelshaverne etter forholdet mellom påløpt husleie for den enkelte boenhet i året og påløpt husleie for samtlige boenheter for andelshaverne i året.

**§ 7-3-14 annet ledd første punktum skal lyde:**

Øvrige inntekts- og formuesposter unntatt formuesverdien av andelshavers boenhet omfattet av skatteloven § 4-10 annet ledd, fordeles etter andelsbrøk.

**§ 8-2-1 første ledd bokstav b annet punktum skal lyde:**

For skogeier som etter avtale med skattemyndighetene fører felles regnskap for sine skoger, skal imidlertid den beregnede skattefrie delen av skogfondet fratrekkes i sin helhet før driftsresultatet fordeles etter avtalen.

**§ 8-5-1 tredje ledd skal lyde:**

(3) Selskapets hovedregnskap samt oppgave og beregninger over inntekter som nevnt i første og annet ledd skal vedlegges skattemeldingen.

**§ 8-16-11 tredje og fjerde ledd skal lyde:**

(3) Krav om reduksjon i tonnasjeavgift etter første og annet ledd må fremmes ved levering av skattemeldingen for det enkelte inntektsår.

(4) Skattyter som fremmer krav etter denne bestemmelse anses overfor skattemyndighetene selv å ha gitt opplysningene i miljødeklarasjonen for fartøyet.

**§ 8-16-12 tredje ledd skal lyde:**

(3) Skattyter kan ved klage innen fristen som følger av skatteforvaltningsloven § 13-4 første ledd kreve at vedtak etter forskrift 28. november 2000 nr. 1194 om miljødeklarasjon i forbindelse med miljødifferensiering for skip og flyttbare innretninger, overprøves av Miljøverndepartementet med virkning for fastsetting av skatt.

**§ 8-16-14 skal lyde:**

§ 8-16-14. Dokumentasjon

(1) Kopi av bekreftet registrert miljødeklarasjon skal vedlegges skattemeldingen første året skattyter krever reduksjon i tonnasjeavgiften for skipet eller hjelpefartøyet etter bestemmelsene i § 8-16 del B.

(2) Er det i løpet av inntektsåret gitt ny miljødeklarasjon for skip eller hjelpefartøy, skal bekreftet kopi av denne vedlegges skattemeldingen for dette året.

**§ 8-16-15 skal lyde:**

§ 8-16-15. Ugyldig miljødeklarasjon

(1) Skattyters fastsetting av skatt skal endres i samsvar med vedtak i henhold til forskrift 28. november 2000 nr. 1194 om miljødeklarasjon i forbindelse med miljødifferensiering for skip og flyttbare innretninger § 8 nr. 1, jf. § 6.

(2) Skattyter plikter å opplyse om vedtak som nevnt i første ledd ved levering av skattemeldingen for det året vedtak er fattet.

**§ 8-20-5 fjerde ledd skal lyde:**

(4) Det gis ikke fradrag i fond for miljøtiltak mv. for kostnader som kreves fradratt i egen eller annen skattyters inntekt eller skatt ved skattefastsetting i Norge.

**§ 8-20-5 sjette ledd skal lyde:**

(6) Skattemyndighetenes avgjørelse om fradrag i fond for miljøtiltak mv. kan påklages etter reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 13.

**§ 8-20-6 første ledd skal lyde:**

(1) Skattyter skal i vedlegg til skattemeldingen fremlegge dokumentasjon vedrørende:

- a. Restsaldo på fond for miljøtiltak mv. per 31. desember i inntektsåret.
- b. Tiltak med miljøgevinst som er foretatt i inntektsåret.
- c. Tiltakenes miljøgevinst, herunder at disse har en miljøvirkning i minst 12 måneder.
- d. Kostnadene knyttet til miljøgevinsten.

**§ 8-20-6 fjerde ledd skal lyde:**

(4) Det skal føres eget regnskap for fond for miljøtiltak mv.

**§ 8-20-6 femte ledd oppheves.**

**§ 9-3-3 skal lyde:**

§ 9-3-3. Frist for å benytte oppregulering

Benytter skattyter oppregulert kostpris i henhold til bestemmelsen i § 9-3-2 som inngangsverdi, må nødvendig dokumentasjon leveres sammen med skattemeldingen for det inntektsåret eiendommen realiseres.

**§ 9-8-2 første ledd bokstav a skal lyde:**



- a. fastsettes på grunnlag av takst som er levert til skattemyndighetene i bostedskommunen innen 1. juli 1994, i henhold til tidligere forskrift 13. januar 1993 nr. 20, eller

**§ 9-8-6 skal lyde:**

§ 9-8-6. Frist for å benytte oppregulering

Benytter skattyter oppregulert kostpris i henhold til bestemmelsene i § 9-8-4 og § 9-8-5 som inngangsverdi, må nødvendig dokumentasjon leveres sammen med skattemeldingen for det inntektsåret eiendommen realiseres.

**§ 9-14-3 skal lyde:**

§ 9-14-3. Utsettelse med innbetaling av fastsatt skatt

(1) Utsettelse med innbetaling av fastsatt skatt etter skatteloven § 9-14 niende ledd er betinget av at det leveres oppgave over eiendeler og forpliktelser som nevnt i skatteloven § 9-14 tredje ledd a til c, med beregning av gevinst, sammen med skattemeldingen for det år gevinsten er innvunnet, jf. skatteloven § 9-14 første ledd første punktum.

(2) Fortsatt utsettelse med innbetaling av skatten er betinget av at det sammen med skattemeldingen i hvert av de påfølgende år etter skattefastsettingsåret dokumenteres at eiendel eller forpliktelse som nevnt er i behold, og hvor skattyteren har sitt skattemessige bosted. For skattyter som ikke skal levere skattemelding er fristen 31. mai.

(3) Sikkerhetsstillelsen skal svare til skatteforpliktelsen, og kan skje i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller annen betryggende sikkerhet. Kravet til sikkerhetsstillelse og dens varighet fastsettes av Skattedirektoratet.

(4) Når rett til utsettelse med innbetaling av skatten ikke lenger foreligger, skal skattyteren innen to måneder informere skattekontoret om den betalingsutløsende hendelsen.

**§ 9-14-5 skal lyde:**

§ 9-14-5. Oppgave med beregning av gevinst

Det skal leveres oppgave over eiendeler og forpliktelser som nevnt i skatteloven § 9-14 tredje ledd, med beregning av gevinst, sammen med skattemeldingen for det år gevinsten er innvunnet, jf. skatteloven § 9-14 første ledd første punktum.

**§ 10-44-1 skal lyde:**

§ 10-44-1. Særregler ved endring av fastsettingsmåte fra brutto- til nettofastsetting

(1) For deltaker som har endret fastsettingsmåte fra brutto- til nettofastsetting i forbindelse med skattereformen 1992, og som pr. 31. desember 1991 hadde rett til oppregulering av inngangsverdien på eiendel som tilhørte selskapet, gjelder følgende:

Deltakeren kan på det tidspunkt selskapet realiserer eiendelen kreve fradrag for differansen mellom sin andel av den oppregulerte verdien og sin skattemessig bokførte verdi på eiendelen pr. 31. desember 1991.

(2) Fradraget etter første ledd gis ved at beløpet føres på deltakerens gevinst- og tapskonto etter skatteloven § 14-45.

(3) Ved overføring av andel følger rettighet etter første ledd andelen.

**§ 10-44-2 første ledd og bokstav a og b skal lyde:**

Et selskap med deltakerfastsetting anses skattemessig oppløst når:

- a. selskapet er registrert i Foretaksregisteret og det er gjennomført en formell oppløsning og avvikling etter reglene i selskapsloven.
- b. selskapet er registrert i Foretaksregisteret, virksomheten har opphørt og selskapet i de to foregående inntektsår ikke har levert selskapsmelding eller annen melding som nevnt i skatteforvaltningsloven § 8-9.

**§ 10-47-1 femte ledd bokstav a og b skal lyde:**

- a. Telleren baseres på nettoinntekten fastsatt ved fastsatt i Norge.
- b. Nevneren baseres på nettoinntekten fastsatt i Norge og, i den utstrekning inntekt fra selskapsdeltakelsen ikke er eller har vært skattepliktig til Norge, på nettoinntekten fastsatt i den eller de stater der inntekten er opptjent (kildestaten). For skattyter som er bosatt i et utland og som skattlegges der for hele sin forholdsmessige del av selskapsinntekten (globalskatteplikt), baseres nevneren på nettoinntekten fastsatt i skattyters bostedsstat.

**§ 10-47-1 sjette ledd skal lyde:**

(6) Dersom skattyter eller skattemyndigheten godtgjør at fordeling etter fjerde ledd åpenbart ikke gjenspeiler hvilket virksomhetsområde utdelingen skriver seg fra og at resultatet av å anvende nevnte fordelingsregel fremstår som urimelig, kan en annen fordeling legges til grunn.

**§ 10-47-3 skal lyde:**

§ 10-47-3. Dokumentasjonsplikt

(1) Skattyter som krever forholdsmessig begrensning av skatteplikt for utdeling etter skatteloven § 10-47 skal dokumentere at vilkårene er oppfylt.

(2) Skattyter har plikt til å informere norske skattemyndigheter dersom fastsettingen i en annen stat endres slik at fordelingsgrunnlaget etter § 10-47-1 fjerde ledd b endres.

**§ 10-48-1 første ledd skal lyde:**

(1) Ektefeller anses som selvstendige deltakere i selskap med deltakerfastsetting når samtlige av følgende vilkår er oppfylt:

- a. Det er inngått selskapsavtale etter selskapsloven § 2-3 hvor begge ektefellene er oppført som selvstendige deltakere.
- b. Selskapsavtalen er registrert i Foretaksregisteret.
- c. Begge ektefellene er registrert som deltakere i Foretaksregisteret.

**§ 10-48-1 fjerde og femte ledd skal lyde:**

(4) Skatteloven § 9-2 tredje ledd d og e får ikke anvendelse når ektefellene omdanner et enkeltpersonforetak til selskap med deltakerfastsetting som ektefellene driver alene sammen, og hvor vilkårene i første ledd er oppfylt. Omdanning kan skje skattefritt på vanlige vilkår etter skatteloven § 11-20.

(5) Dersom to som i fellesskap driver et selskap med deltakerfastsetting som ikke er registrert i Foretaksregisteret, inngår ekteskap, skal selskapet anses oppløst fra og med det år atskilt skattlegging av ektefellene opphører. Det samme gjelder når vilkårene i første ledd ikke er oppfylt. Selskapet skal likevel ikke anses oppløst dersom vilkårene i første ledd blir oppfylt innen åtte måneder etter at ekteskapet ble inngått.

**§ 10-49-1 første ledd skal lyde:**

(1) Denne paragraf gjelder fastsettelse av skjermingsgrunnlag og inngangsverdi for andel i selskap med deltakerfastsetting, jf. skatteloven § 10-40, pr. 1. januar 2006.

**Overskriften til § 10-70-1 skal lyde:**

§ 10-70-1. Utsettelse med innbetaling av fastsatt skatt

**§ 10-70-1 første ledd skal lyde:**

(1) Utsettelse med innbetaling av fastsatt skatt er betinget av at det leveres oppgave over eiendeler som nevnt i skatteloven § 10-70 annet ledd og beregning av gevinst sammen med skattemeldingen for det året skattyteren påstår at skatteplikten til riket er opphørt etter skatteloven § 2-1 eller skatteavtale med annen stat. Tilsvarende gjelder når skattemyndighetene anser skattyterens skatteplikt til riket etter skatteloven § 2-1 eller skatteavtale med annen stat for å være opphørt på et annet tidspunkt enn den datoen skattyteren har fastsatt.

**§ 10-70-1 fjerde ledd skal lyde:**

(4) Sikkerhetsstillelsen skal svare til skatteforpliktelsen, og kan skje i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller annen betryggende sikkerhet. Kravet til sikkerhetsstillelse og dens varighet fastsettes av skattekontoret.

**§ 10-70-2 skal lyde:**

§ 10-70-2. Refusjon. og reduksjon av fastsatt skatt

(1) Når skattyteren har innbetalt skatten på det tidspunktet realisasjonen anses å ha funnet sted etter skatteloven § 10-70 første ledd, gis en forholdsmessig refusjon hvis eiendelenes faktiske realisasjonsverdi er lavere enn markedsverdien fastsatt etter skatteloven § 10-70 femte ledd. Hvis rett til utsettelse med innbetaling av fastsatt skatt er bortfalt uten at skattyteren har realisert eiendelen, kan skattyteren kreve å få redusert fastsatt skatt som om gevinsten var fastsatt etter verdien på det tidspunkt retten til utsettelse med innbetalingen bortfalt. Skatteloven § 10-70

niende ledd bokstav a annet til fjerde punktum gis tilsvarende anvendelse i tilfeller som nevnt i dette ledd.

(2) Når lavt eller ikke beskattet utbytte de foregående fem år skal legges til realisasjonsverdien etter skatteloven § 10-70 niende ledd bokstav a, skal skatt betalt på utbyttet i Norge eller annen stat komme til fradrag i skatt etter skatteloven § 10-70. Som lavt beskattet utbytte regnes utbytte som er beskattet lavere enn to tredeler av den skatten som ville blitt fastsatt dersom skattyteren var bosatt i riket.

**§ 11-20-3 tredje og fjerde ledd skal lyde:**

(3) Det må fremlegges for skattemyndighetene erklæring fra revisor om at overtatte eiendeler ikke er ført opp i selskapets balanse med høyere beløp enn virkelige verdier. Dette gjelder også når overføring av virksomheten skjer til selskap nystiftet ved kontantinnskudd og hvor overføringen ikke medfører kapitalutvidelse i selskapet.

(4) Aksjekapitalens pålydende kan ikke settes høyere enn den positive netto egenkapital som fremkommer etter de verdien ved skattefastsettingen, inkludert eventuelt kontantinnskudd. Minimumskravet til egenkapital i aksjeloven § 3-1 første ledd eller allmennaksjeselskapsloven § 3-1 første ledd må være oppfylt både etter skattefastsatte og virkelige verdier.

**§ 11-20-4 skal lyde:**

**§ 11-20-4. Virkningstidspunkt**

(1) Overgang til selskapsfastsetting kan bare finne sted fra 1. januar i et inntektsår. Er selskapet stiftet og melding sendt Foretaksregisteret innen 1. juli, kan selskapsfastsetting gjennomføres med virkning fra 1. januar samme år, forutsatt at selskapet har foretatt skattetrekk og beregnet arbeidsgiveravgift senest fra 1. juli. Dokumentasjon for at aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet er meldt til Foretaksregisteret innen fristen, må vedlegges skattemeldingen.

(2) Omdanning av norskregistrert utenlandsk selskap skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd e kan bare ha virkning fra 1. januar i et inntektsår. Er det overtakende selskapet stiftet og melding sendt Foretaksregisteret innen 1. juli, kan det overtakende selskapet, på tilsvarende vilkår som i første ledd, skattlegges for hele den overførte virksomheten mv. fra 1. januar samme år.

**§ 11-20-5 tredje ledd skal lyde:**

(3) Spesifisert oppgave over eiendeler, deres alder og tilstand, og over forpliktelser som overføres, må vedlegges skattemeldingen.

**§ 11-20-6 tredje ledd skal lyde:**

(3) Opptjente ikke skattlagte inntekter og pådratte ikke fradragsførte kostnader må overføres i den utstrekning postene kan henføres til den næring som overføres. Det samme gjelder rett til fradrag

ved inntektsansettelsen etter skatteloven § 14-6 første ledd for underskudd ved skattefastsettingen i tidligere år.

**§ 11-20-10 skal lyde:**

§ 11-20-10. Avvikling av overdragende selskap

Når omdanning innebærer at et selskap overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser til annet selskap, skal det overdragende selskapet så langt mulig oppløses og avvikles straks etter overdragelsen. Ved omdanning av selskap som nevnt i § 11-20-1 annet ledd g er det likevel tilstrekkelig at selskapet så langt det er mulig oppløses og avvikles innen fristen for å levere skattemeldingen.

**§ 11-21-3 skal lyde:**

§ 11-21-3. Inngangsverdier, avskrivningsgrunnlag og ervervstidspunkt på det mottakende selskaps hånd

Inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag ved skattefastsettingen settes på det mottakende selskaps hånd lik verdien ved skattefastsettingen hos det overdragende selskap på overføringstidspunktet. Overførte eiendeler anses ervervet av det mottakende selskap på det ervervstidspunkt som ville gjelde på det overdragende selskaps hånd.

**§ 11-21-4 skal lyde:**

§ 11-21-4. Deling av saldo mv.

Ved overføring av driftsmidler som inngår på samlesaldo hos det overdragende selskap, må en tilsvarende del av saldo overføres til det mottakende selskap. Er det ført et fullstendig skatteregnskap for hvert enkelt driftsmiddel, legges de nedskrevne verdier som fremgår av dette til grunn. Dersom slikt skatteregnskap ikke foreligger, foretas en forholdsmessig fordeling på grunnlag av driftsmidlenes omsetningsverdi. Tilsvarende gjelder ved deling av skattefastsatt verdi av varelager.

**§ 11-21-6 annet ledd første punktum skal lyde:**

Består vederlaget helt eller delvis av aksjer som utstedes i det mottakende selskap, skal kostpris ved skattefastsettingen på det overdragende selskaps hånd settes lik pålydende, eventuelt med tillegg av overkurs som er tillagt det mottakende selskaps reservefond.

**§ 11-21-7 skal lyde:**

§ 11-21-7. Sikkerhetsstillelse for skatt

Ved overføring av eiendeler mot vederlag, enten dette ytes i form av aksjer i det mottakende selskap, kontantbeløp, gjeldsovertakelse, fordring på restkjøpesum eller annet, som overstiger fastsatt inngangsverdi av det overførte, må det mottakende selskap stille sikkerhet for skatt som vil kunne fastsettes på gevinst ved senere realisasjon av eiendelene. Kravet til sikkerhetsstillelse og dens varighet fastsettes av skattekontoret etter nærmere bestemmelser.

**§ 11-21-8 skal lyde:**

§ 11-21-8. Oppgaver til skattemyndighetene

Redegjørelse for overføringen med krav om anvendelse av forskriften, herunder oppstilling som viser vederlag, inngangsverdi og de beregninger som er lagt til grunn for eventuell deling i henhold til § 11-21-4, må vedlegges selskapenes skattemeldinger for det år overføringen finner sted. Medfører overføringen utvidelse av det mottakende selskaps aksjekapital, må dessuten oppgave over selskapets samlede innbetalte aksjekapital i relasjon til skatteloven § 10-11 annet ledd vedlegges.

**§ 11-21-10 skal lyde:**

§ 11-21-10. Opphør av betinget skattefritak ved konsernoppbør

(1) Ved aksjesalg, kapitalutvidelse eller annen transaksjon som bringer det mottakende selskap ut av konserntilknytningen, jf. § 11-21-1, tas den fritatte inntekten til beskatning i det overdragende selskap i konsernoppbørsåret. Ved overføring som nevnt i § 11-21-1 tredje ledd tas den fritatte inntekten til beskatning i det overførende, utenlandske selskapet i overføringsåret. Det gis betalingsutsettelse frem til konsernoppbørsåret. Det mottakende selskapet er solidarisk ansvarlig for betalingsforpliktelsen, og skal melde fra til skattemyndighetene om endringer i eierforholdene innen to uker etter overføringen.

(2) Dette gjelder bare når den tidligere overførte eiendel fortsatt er i behold hos det mottakende selskap. Det skattepliktige beløp begrenses til differansen mellom dokumentert virkelig verdi på eiendelen på konsernoppbørstidspunktet og dens skattemessige inngangsverdi på det tidligere overføringstidspunktet. Ved skattlegging etter første ledd kan det mottakende selskap skrive opp skattemessig verdi på den tidligere overførte eiendel med det skatlagte beløp som gjelder denne eiendelen.

**§ 11-21-11 skal lyde:**

§ 11-21-11. Overføring etter § 11-21-1 fjerde ledd

(1) Overføring som nevnt i § 11-21-1 fjerde ledd skattlegges som om det var foretatt et uttak fra norsk beskatningsområde skattepliktig etter skatteloven § 9-14. Ved overføring etter denne paragraf gjelder vilkårene i skatteloven § 9-14 så langt de passer. Det overførende og mottakende selskap er solidarisk ansvarlige for betaling av skatt etter første punktum, og begge selskap er ansvarlige for å oppfylle øvrige plikter som følger av skatteloven § 9-14. Det mottakende selskap skal innen to uker etter overføringen sende en erklæring til det skattekontor hvor det overførende selskap er hjemmehørende om at det vedtar skattebetalingsplikt og øvrige plikter som nevnt i denne paragraf. Bestemmelsene i denne paragraf gjelder tilsvarende så langt de passer ved overføring fra selskap som nevnt i skatteloven § 11-21 første ledd bokstav b til tilsvarende utenlandsk selskap.

(2) Retten til utsettelse med innbetaling av den fastsatte skatten etter første ledd opphører når ett av selskapene ikke lenger er en del av konsernet, slik dette er definert i § 11-21-1.

(3) Retten til utsettelse med innbetaling av den fastsatte skatten etter første ledd opphører ikke når et selskap hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2, blir begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-3 og denne plikten ikke opphører som følge av skatteavtale med annen stat. Ved

overføring fra selskap som nevnt i skatteloven § 11-21 første ledd bokstav e opphører retten til utsettelse med innbetaling av den fastsatte skatten etter første ledd, når skatteplikt for dette selskapet opphører etter skatteloven § 2-3 eller etter skatteavtale med fremmed stat. Det gjelder likevel ikke hvis skattyter blir hjemmehørende i riket etter skatteloven § 2-2 eller anses skattemessig hjemmehørende i en annen EØS-stat.

**§ 12-12-2 første ledd første punktum skal lyde:**

Eier skattyter aksje eller andel i boligselskap som fastsetter skatten etter skatteloven § 7-3 med tilknyttet leierett til lokaler som skattyteren selv benytter i sin næring, kan et fastsatt reduksjonsbeløp regnes som kapitalinntekt i forhold til skatteloven § 12-11 tredje ledd a og trekkes fra ved beregningen av personinntekt.

**§ 12-12-8 skal lyde:**

§ 12-12-8. Verdsettelse etter skattemessig verdi og verdien ved skattefastsettingen

(1) Verdsettelse etter skattemessig verdi eller verdien ved skattefastsettingen omfatter eiendeler som ikke går inn under § 12-12-9.

(2) Med skattemessig verdi i skatteloven § 12-12 annet ledd e menes skattemessige saldoverdier. Med verdien ved skattefastsettingen menes verdier lagt til grunn ved formuesfastsettingen.

(3) Er verdien ved skattefastsettingen for flere eiendeler fastsatt under ett, skal verdien av de eiendeler som ikke inngår i skjermingsgrunnlaget trekkes ut med det beløp som utgjør eiendelens forholdsmessige andel av verdien ved skattefastsettingen. Tilsvarende gjelder dersom noen av eiendelene som inngår i en samlet verdi ved skattefastsettingen skal verdsettes etter en annen verdsettelsesmetode.

**§ 12-12-10 annet ledd første punktum skal lyde:**

Valg av skjermingsrente for det enkelte inntektsår må gjøres senest ved innsending av skattemeldingen innen fristen.

**§ 14-3-1 skal lyde:**

§ 14-3-1. Beregning av skatt på etterbetalte pensjoner og trygdeytelser

Skatt og trygdeavgift på etterbetalte offentlige eller private pensjoner samt trygdeytelser som utbetales gjennom trygdemyndighetene i henhold til lov, skal ved skattefastsettingen for utbetalingsåret beregnes til det beløpet som skatten og trygdeavgiften ville ha utgjort om pensjons- eller trygdebeløpene var blitt skattlagt i de år utbetalingene refererer seg til. Dette gjelder likevel bare når skattyteren har skattemessig fordel av det.

**§ 14-3-10 skal lyde:**

§ 14-3-10. Bonus ved åremåls tilsetninger i Forsvaret

Skatt på bonus ved åremåls tilsetning i Forsvaret, som utbetales i én sum ved tjenestens slutt, skal ved skattefastsettingen for utbetalingsåret beregnes til det beløpet som skatten ville ha utgjort om

beløpet var blitt fordelt på de enkelte år i tjenestetiden. Ved beregningen fordeles beløpet forholdsmessig etter størrelsen av den godtgjørelsen for det enkelte år som bonus er beregnet av. Dette gjelder likevel bare når skattyteren har skattemessig fordel av det.

**§ 14-3-11 tredje og fjerde ledd skal lyde:**

(3) Luftforsvaret skal

- a. snarest mulig opplyse skattemyndighetene om at kontrakt som nevnt i første ledd er inngått, om kontraktstidens lengde og om størrelsen av og tidspunktet for utbetaling av den første bonus,
- b. innen 1. november året før annen og tredje periodes begynnelse opplyse skattemyndighetene om den bonus som utbetales i begynnelsen av det kommende år,
- c. opplyse om bonusutbetalingen sammen med flyverens lønnsoppgave,
- d. melde fra om endring/avbrytelse av kontrakten sammen med oppgave over eventuell tilbakebetaling av bonus og lønnstillegg.

(4) Skattemyndighetene skal på grunnlag av opplysningene som Luftforsvaret plikter å gi etter tredje ledd

- a. sørge for en forskuddsutskriving som tar hensyn til den særlige skatteberegning etter annet ledd for det år bonus utbetales,
- b. foreta endelig beregning av skatten for utbetalingsåret i samsvar med annet ledd.

**§ 14-3-12 annet og tredje ledd skal lyde:**

(2) Luftforsvaret skal

- a. opplyse skattemyndighetene om at kontrakt som nevnt i første ledd er inngått, kontrakttidens lengde og bonusbeløpets størrelse. Denne informasjonen gis sammen med flyverens lønnsoppgave for det året tjenestekontrakten er inngått. På tilsvarende måte skal det gis melding om eventuell endring/avbrytelse av kontrakten,
- b. hvert år innhente oppgave fra skattemyndighetene over beregnet skatt som ville blitt fastsatt på den forholdsmessige andel av bonusen, jf. tredje ledd,
- c. ved utbetaling av bonusen foreta et trekk basert på summen av oppgaver innhentet i medhold av b over beregnet skatt. Har flyveren vært skattepliktig til flere kommuner i tjenestekontraktstiden, fordeles trekkbeløpet på disse i henhold til oppgaver innhentet i medhold av b.

(3) Skattemyndighetene skal på bakgrunn av opplysningene som Luftforsvaret plikter å gi etter annet ledd, hvert år beregne den skatten som ville blitt fastsatt på bonusen dersom denne var tillagt inntekten det enkelte år i kontrakttiden med et like stort beløp. Melding om skatteberegningen sendes Luftforsvaret

**§ 14-5-20 bokstav c skal lyde:**

- c. Endring på omvurderingskontoen i forhold til foregående inntektsår tas i betraktning med virkning for skattefastsettingen.

**§ 14-5-21 skal lyde:**



**§ 14-5-21. Ikke-konvertibel valuta**

Urealisert tap eller gevinst på langsiktig fordrings- eller gjeldspost i ikke-konvertibel fremmed valuta skal føres til omvurderingskontoen dersom skattyter konsekvent gjennomfører dette for alle fordrings- og gjeldsposter i samme ikke-konvertible valuta. Urealisert tap eller gevinst som i henhold til første punktum ikke føres til omvurderingskontoen, kan ikke utgifts- eller inntektsføres med virkning for fastsettingen av skatt.

**§ 14-5-22 tredje ledd skal lyde:**

(3) Dersom urealisert valutatap behandles som nevnt i første eller annet ledd, kan skattyter ikke utgiftsføre tapet med virkning for fastsettingen av skatt i henhold til skatteloven § 14-5 femte ledd og denne forskrift § 14-5 C.

**§ 14-62-3 skal lyde:**

**§ 14-62-3. Endring av avskrivningssatsen ut fra særlige forhold**

(1) Skattemyndighetene kan forhøye satsen for det enkelte driftsmiddel med inntil 50 prosent dersom særlige forhold gjør at driftsmidlets gjenværende levetid må antas å være vesentlig kortere enn hva som ellers er vanlig for driftsmidler av tilsvarende alder og art, for eksempel på grunn av ekstraordinær slitasje. Avskrivningssatsen kan økes tilsvarende dersom driftsmidlet er anskaffet brukt. I slike tilfeller fastsettes avskrivningssatsen konkret ut fra driftsmidlets antatte gjenværende levetid.

(2) Skattemyndighetene kan sette ned satsen for det enkelte driftsmiddel med inntil 50 prosent dersom særlige forhold gjør at driftsmidlets gjenværende levetid antas å være vesentlig lengre enn hva som ellers er vanlig for driftsmidler av tilsvarende alder og art.

(3) Forhøyelse etter første ledd eller nedsettelse etter annet ledd kan fastsettes for hele driftsmidlets levetid eller for enkelte perioder.

**§ 16-10-3 første ledd skal lyde:**

(1) For ektefeller som skattlegges under ett for begge samlede inntekt, jf. skatteloven § 2-10, og hvor skatten fordeles etter § 2-13, gis fradrag først i den skatt som fordeles på den av ektefellene som har inngått kontrakten. Overstigende beløp kommer til fradrag i skatt fordelt på den andre ektefellen. Tilsvarende gjelder ektefeller hvor inntekten blir skattlagt særskilt etter skatteloven § 2-11.

**§ 16-29-4 åttende ledd skal lyde:**

(8) Når ektefeller leverer egen skattemelding skal det ved beregningen av det maksimale kreditfradrag legges til grunn at vedkommende skal ha personfradrag i klasse 1. Den enkelte ektefelles gjeldsrenter som er fradragsberettiget i Norge tilordnes etter annet ledd.

**§ 16-29-6 annet ledd skal lyde:**

(2) Ved fastsetting av skatt etter reglene i skatteloven § 10-40 og § 10-60 flg. (NOKUS-reglene), skjer omregning etter kursen ved inntektsårets slutt.

**§ 16-29-6 fjerde ledd skal lyde:**

(4) Hvis skattyter kan dokumentere at en vesentlig del av utenlandsinntekten er vekslet om på et annet tidspunkt og til en annen kurs enn det som følger ved omregning etter norske regler, kan skattemyndighetene samtykke i at en annen kurs skal anvendes ved omregningen.

**§ 16-29-7 skal lyde:**

§ 16-29-7. Beregnet personinntekt fra utenlandsk aksjeselskap

(1) Skattyter som tilordnes beregnet personinntekt fra utenlandsk aksjeselskap kan, som et alternativ til å la denne inntekten inngå i globalinntekten i tilordningsåret ved beregning av det maksimale skattefradrag, velge å tilordne denne inntekten til foregående års globalinntekt og foreta ny beregning av det maksimale skattefradraget for foregående år. Differansen mellom det foregående års korrigerede skattefradrag og det skattefradraget som er gitt ved det foregående års skattefastsetting, kan fradras i årets skatt.

(2) Skattyter må overfor skattemyndighetene fremme krav om å få beregnet skattefradraget som angitt i første ledd. Slikt krav må fremmes til samme tid som kravet om skattefradrag fremmes.

**§ 16-29-8 skal lyde:**

§ 16-29-8. Dokumentasjonsplikt for den utenlandske skatten

Skattyter som krever fradrag som nevnt i § 16-29-1, skal dokumentere:

- a. at beløpet som det kreves fradrag for utgjør utenlandsk skatt som er fradragsberettiget i norsk skatt,
- b. at beløpet er innbetalt til fremmed stat, og
- c. at beløpet utgjør endelig skatt ved ordinær skattefastsetting i fremmed stat.

**§ 16-29-9 skal lyde:**

§ 16-29-9. Dokumentasjonsplikt for beregning av utenlandsk inntekt og formue

(1) Skattyter skal fastsette en fordeling av inntekter og kostnader mellom Norge og fremmede stater på et eget skjema som skal vedlegges skattemeldingen.

(2) Skattemyndighetene kan kreve nærmere dokumentasjon av inntekter og kostnader i fremmed stat, herunder eventuelt fremlagt regnskap for virksomhet i fremmed stat. Skattyter som krever tilordning av gjeldsrenter i henhold til § 16-29-4 annet ledd annet punktum, skal fremlegge dokumentasjon på at 90 prosent eller mer av gjeldsrentene er tilknyttet skattyters virksomhet i Norge.

(3) Tilsvarende gjelder for beregning av utenlandsk formue.

**§ 16-29-10 skal lyde:**

§ 16-29-10. Verifisering og oversettelse av dokumentasjon

(1) Skattemyndighetene kan kreve at dokumentasjon etter denne forskrift fremlegges i notarialbekreftet kopi.

(2) Skattemyndighetene kan kreve at dokumentasjon etter denne forskrift fremlegges sammen med oversettelse til norsk av autorisert translatør.

**§ 16-29-11 skal lyde:**

§ 16-29-11. Opplysningsplikt om endret skattefastsetting

Skattyter har plikt til å informere norske skattemyndigheter dersom den utenlandske skattefastsettingen endres slik at den utenlandske skatten nedsettes.

**§ 16-29-22 sjette ledd skal lyde:**

(6) Når ektefeller skattlegges særskilt eller felles med fordeling av skatt, skal hver ektefelle ses for seg ved fastsettingen av den del av den norske skatten som forholdsmessig faller på inntekten som er omfattet av § 16-29-20 første ledd. Den enkelte ektefelles gjeldsrenter som er fradragsberettiget i Norge tilordnes etter annet ledd.

**§ 16-29-24 annet ledd skal lyde:**

(2) Hvis skattyter kan dokumentere at en vesentlig del av inntekten som er omfattet av § 16-29-20 første ledd, er vekslet om på et annet tidspunkt og til en annen kurs enn det som følger av første ledd, kan skattemyndighetene samtykke i at en annen kurs skal anvendes ved omregningen.

**§ 16-29-25 skal lyde:**

§ 16-29-25. Dokumentasjonsplikt

(1) Skattyter skal foreslå en fordeling av inntekter og kostnader mellom Norge og andre stater på et eget skjema som skal vedlegges skattemeldingen.

(2) Skattemyndighetene kan kreve nærmere dokumentasjon av inntekter og utgifter i andre stater.

(3) Skattemyndighetene kan kreve at dokumentasjon etter denne forskrift fremlegges i notarialbekreftet kopi.

(4) Skattemyndighetene kan kreve at dokumentasjon etter denne forskrift fremlegges sammen med oversettelse til norsk av autorisert translatør.

**§ 16-40-8 skal lyde:**

§ 16-40-8. Dokumentasjonsplikt overfor skattemyndighetene

(1) Skattyter som krever fradrag etter skatteloven § 16-40 skal i vedlegg til skattemeldingen fremlegge revisors bekreftelse som nevnt i § 16-40-6. Det skal føres eget regnskap for prosjektet som på oppfordring fremlegges for skattemyndighetene.

(2) Regnskapet etter første ledd må dokumentere både de beregnede og de faktiske kostnadene. Prosjektregnskapet må føres løpende gjennom året. Som dokumentasjon av personal- og indirekte kostnader må det kunne fremlegges timelister for FoU-personale som viser, fordelt pr. dag, navn på FoU-person, antall timer samt hvilke delmål som er bearbeidet. Vedkommendes nominelle årslønn samt tidspunkt og størrelse på siste lønnsregulering må kunne dokumenteres.

(3) Norges forskningsråd gir skattemyndighetene underretning om godkjente prosjekter.

**§ 16-40-9 første og annet ledd skal lyde:**

(1) Skattemyndighetene avgjør om vilkårene i skatteloven § 16-40 og denne forskrift § 16-40 er oppfylt med de unntak som følger av tredje ledd.

(2) Skatteforvaltningsloven kommer til anvendelse ved skattemyndighetenes behandling av saker etter skatteloven § 16-40.

**§ 16-40-11 skal lyde:**

§ 16-40-11. Utveksling av opplysninger

Norges forskningsråd og skattemyndighetene kan uavhengig av taushetsplikt utveksle opplysninger for å sikre kontroll av et forsknings- og utviklingsprosjekt etter skatteloven § 16-40. Også opplysninger som Norges forskningsråd mottar etter første punktum er underlagt taushetspliktsreglene i skatteforvaltningsloven.

**§ 18-2-4 tredje ledd skal lyde:**

(3) Dersom produksjonstallene ikke kan dokumenteres eller sannsynliggjøres på tilfredsstillende måte, fastsetter skattemyndighetene beregningsgrunnlaget skjønnsmessig blant annet på grunnlag av de opplysningene som er registrert hos Statnett og påstemplet merkeytelse omregnet til installert effekt multiplisert med antall timer i det aktuelle tidsrommet.

**§ 18-2-5 annet ledd skal lyde:**

(2) Kraftverk kan imidlertid regnes som nytt i forhold til beregning av naturressursskatten dersom ombyggingen medfører at inntaksstedet og/eller utløpsstedet i vassdraget endres slik at utnyttet fallhøyde økes med 10 prosent eller mer. Skattemyndighetene avgjør om utnyttet fallhøyde er økt med 10 prosent eller mer etter å ha innhentet sakkyndig uttalelse fra Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE).

**§ 18-2-8 tredje punktum skal lyde:**

Skattemyndighetene godkjenner en slik reduksjon i midlere produksjonsevne etter å ha innhentet sakkyndig uttalelse fra Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE).

**§ 18-2-9 første punktum skal lyde:**

Fastsatt naturressursskatt som overstiger skattyterens utlignede fellesskatt for inntektsåret, kan fremføres med rente til fradrag i fellesskatt for senere år, jf. skatteloven § 18-2 fjerde ledd.

**§ 18-3-3 første ledd annet punktum skal lyde:**

For kraftforetak som skattlegges etter en bruttometode fastsettes likevel grunnrenteinntekt for hver deltaker, jf. skatteloven § 18-3 ellefte ledd.

**§ 18-3-8 tredje ledd skal lyde:**

(3) Dersom produksjonstallene ikke kan dokumenteres eller sannsynliggjøres på tilfredsstillende måte, fastsetter skattemyndighetene beregningsgrunnlaget skjønnsmessig, blant annet på grunnlag av de opplysningene som er registrert hos Statnett og påstemplet merkeytelse omregnet til installert effekt multiplisert med antall timer i det aktuelle tidsrommet.

**§ 18-3-13 første ledd skal lyde:**

Dersom skattyter har kraft som forbrukes i egen produksjonsvirksomhet (interne leveranser) og som skal verdsettes etter skatteloven § 18-3 annet ledd a nr. 3, eller har mottatt leveranse av kraft som skal verdsettes etter skatteloven § 18-3 annet ledd a nr. 2, må det fremlegges en dokumentert oversikt for det enkelte inntektsår som viser:

- a. årets forbruk av kraft i skattyters produksjonsvirksomhet
- b. årets krafttilgang i henhold til kontrakter eller leieavtaler som skal verdsettes etter skatteloven § 18-3 annet ledd a nr. 2
- c. årets produksjon i skattyters egne kraftverk, samt andel av kraftproduksjon som skattyter har rett til å disponere i kraftverk hvor skattyter har eierandeler.

Oversikten gis på et eget skjema som vedlegg til skattemeldingen.

**§ 18-3-13 annet ledd oppheves.**

**§ 18-5-2 første ledd annet punktum skal lyde:**

For kraftverk som skattlegges etter en bruttometode, fastsettes likevel formuesverdien for hver deltaker, jf. skatteloven § 18-5 femte ledd.

**§ 18-5-4 skal lyde:**

§ 18-5-4. Årlig justering av beregnet markedsverdi  
Skattemyndighetene skal foreta en årlig justering av den beregnede markedsverdien, jf. § 18-5-3 første ledd første punktum.

**§ 18-5-7 skal lyde:**

§ 18-5-7. Nedsettelse av beregningsgrunnlaget for brutto salgsinntekter  
Dersom kraftverkets midlere produksjonsevne er varig redusert med 10 prosent eller mer, nedsettes beregningsgrunnlaget for brutto salgsinntekter tilsvarende. Brutto salgsinntekter i alle år

som inngår i grunnlagsperioden før produksjonsevnen er redusert, reduseres prosentvis like mye som reduksjonen i midlere produksjonsevne. Skattemyndighetene godkjenner en slik reduksjon i midlere produksjonsevne etter å ha innhentet sakkyndig uttalelse fra Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE).

**§ 18-5-10 annet ledd skal lyde:**

(2) For driftsmiddel som avskrives iht. skatteloven § 18-6 første ledd, kan den gjenstående levetid som er utledet av avskrivningsreglene fravikes dersom skattemyndighetene på bakgrunn av befaring etter § 18-5-13 finner å måtte legge til grunn en annen gjenstående levetid for driftsmidlet.

**§ 18-5-12 første ledd skal lyde:**

(1) Skattyter skal på eget skjema som vedlegg til skattemeldingen, angi hvilke driftsmidler som utgjør en del av kraftanlegget etter § 18-5-8, beregnede investeringskostnader for fremtidige utskiftninger av driftsmidlene etter § 18-5-9 og beregnede levetider for fremtidige driftsmidler etter § 18-5-11.

**§ 18-5-13 skal lyde:**

§ 18-5-13. Befaring etter skatteloven § 18-5 fjerde ledd tredje punktum  
Det kan gjennomføres befaring av kraftanlegg for vurdering av gjenstående levetid for driftsmidler i kraftanlegg. For befaringen gjelder reglene i skatteforvaltningsloven tilsvarende

**§ 18-5-14 skal lyde:**

§ 18-5-14. Sakkyndig bistand  
Vedkommende skattekontor engasjerer sakkyndig bistand når det skal foretas befaring i kraftanlegg, jf. skatteforvaltningsloven § 2-12. Som hovedregel skal det engasjeres særskilt takstutvalg etter skatteforvaltningsloven § 9-8.

**II**

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2017.

## **SkN 16-171 Opphevelse av en rekke forskrifter**

**Som følge av ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven med forskrift, oppheves en rekke forskrifter fra 1. januar 2017:**

- Forskrift 5. februar 1988 nr. 121 om ligningsbehandlingen ved særfradrag etter skatteloven § 6-82 og § 6-83
- Forskrift 15. juli 1994 nr. 679 om rentesats ved økt skatt eller avgift etter vedtak i endringssak
- Forskrift 22. januar 1991 nr. 57 om gebyr ved for sent eller ikke leverte ligningsoppgaver
- Forskrift 7. desember 2007 nr. 1369 om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer
- Forskrift 22. januar 2016 nr. 54 om Skatteklagenemnda
- Forskrift 19. desember 2014 nr. 1882 om oppgaveplikt i deltakerlignet selskap
- Forskrift 14. juli 1994 nr. 725 om gebyr ved for sent levert, mangelfull eller uriktig oppgave etter ligningsloven § 5-6 nr. 1 og 2, jf. nr. 3
- Forskrift 21. februar 1995 nr. 180 om regnskapsføring for billedkunstnere
- Forskrift 16. desember 1998 nr. 1235 om bruk av bokføringsregler i lov om regnskapsplikt m.v. og enkelte andre lover
- Forskrift 17. april 2008 nr. 386 om offentlige myndigheters mv. plikt til ukrevet å gi ligningsmyndighetene opplysninger om utbetaling av erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv.
- Forskrift 15. desember 2011 nr. 1364 om opplysningsplikt til skattekontoret om forhold av betydning for arveavgift og ligning
- Forskrift 5. mars 1984 nr. 1255 om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen
- Noteringsforskrift 5. mars 1984 nr. 1257 for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk
- Forskrift 5. mars 1984 nr. 1259 om avrunding av formue, inntekt og fradrag m.v. ved ligningen
- Forskrift 4. desember 1984 nr. 2280 om fritak for plikt til å sende årsoppgjør ved utleie av fast eiendom
- Forskrift 4. desember 1992 nr. 1009 om oppgave over konti i utenlandsk bank
- Forskrift 15. mars 1993 nr. 199 om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv og norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland
- Forskrift 7. mars 1996 nr. 260 om plikt til å gi oppgaver over innbetalinger av underholdsbidrag mv.
- Forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse
- Forskrift 16. februar 2001 nr. 155 om selvangivelsesfritak for visse grupper skattytere
- Forskrift 26. januar 2004 nr. 304 om leveringsfrist for selvangivelse på papir
- Forskrift 14. desember 2006 nr. 1418 om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2007 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v.
- Forskrift 14. desember 2006 nr. 1441 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2007 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Forskrift 19. desember 2006 nr. 1514 for verdsetting av skog
- Forskrift 13. desember 2007 nr. 1531 om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2007

- Forskrift 18. desember 2007 nr. 1496 om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2008 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v.
- Forskrift 18. desember 2007 nr. 1539 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2008 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Forskrift 17. april 2008 nr. 386 om offentlige myndigheters mv. plikt til ukrevet å gi ligningsmyndighetene opplysninger om utbetaling av erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv.
- Forskrift 18. desember 2008 nr. 1430 om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2009 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v.
- Forskrift 18. desember 2008 nr. 1431 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2009 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Forskrift 18. desember 2008 nr. 1506 om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2008
- Forskrift 20. mai 2009 nr. 555 om veiledende retningslinjer for når et endringsspørsmål bør tas opp til realitetsbehandling etter ligningsloven § 9-5 nr. 1, 3-6 jf. nr. 7
- Forskrift 20. mai 2009 nr. 556 om veiledende retningslinjer om adgangen til å få dekket sakskostnader etter ligningsloven § 9-11
- Forskrift 1. desember 2009 nr. 1434 om fritak fra plikt til å levere næringsoppgave
- Forskrift 15. desember 2009 nr. 1686 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2010 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Forskrift 17. desember 2009 nr. 1631 om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2009
- Forskrift 18. desember 2009 nr. 1637 om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2010 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister
- Forskrift 17. desember 2010 nr. 1702 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2011 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Forskrift 17. desember 2010 nr. 1746 om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2010
- Forskrift 30. desember 2010 nr. 1847 om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2011 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v.
- Forskrift 12. april 2011 nr. 390 om videreføring av § 3 og § 4 i tidligere regnskapsforskrift for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk
- Forskrift 18. november 2011 nr. 1131 om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2011
- Forskrift 12. desember 2011 nr. 1269 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2012 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard



- Forskrift 21. desember 2011 nr. 1443 om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2012 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister
- Forskrift 22. november 2012 nr. 1101 om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2012
- Forskrift 13. desember 2012 nr. 1203 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2013 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Forskrift 19. desember 2012 nr. 1332 om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2013 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister
- Samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt
- Forskrift 14. november 2013 nr. 1326 om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2013
- Forskrift 17. desember 2013 nr. 1591 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2014 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Forskrift 18. desember 2013 nr. 1633 om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2014 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister
- Forskrift 7. mai 2014 nr. 610 om elektronisk kommunikasjon med ligningsmyndighetene (eLigningsforskriften)
- Forskrift 14. mai 2014 nr. 637 om adgang til å innsende datautskrift som erstatning for ligningsskjema
- Forskrift 26. november 2014 nr. 1474 om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2014
- Forskrift 16. desember 2014 nr. 1832 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2015 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Forskrift 18. desember 2014 nr. 1777 om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2015 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister
- Forskrift 6. november 2015 nr. 1283 om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015
- Forskrift 14. desember 2015 nr. 1474 om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2016 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister
- Forskrift 18. desember 2015 nr. 1777 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2016 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Forskrift 16. februar 2016 nr. 181 om elektronisk oppgaveinnlevering fra næringsdrivende.
- Forskrift 20. november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift til folketrygden

- Forskrift 18. desember 2014 nr. 1781 om sammenstilling til skattyter over opplysninger innrapportert etter a-opplysningsloven
- Forskrift 12. september 2013 nr. 1072 om overtredelsesgebyr ved manglende føring og oppbevaring av personalliste
- Forskrift 31. oktober 2003 nr. 1291 om elektronisk tilgang til opplysninger i ligningsforvaltningens registre
- Forskrift 14. juni 2005 nr. 550 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker
- Forskrift 7. desember 2007 nr. 1368 om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender
- Forskrift 2. mai 2012 nr. 390 om pålegg om revisjon mv.

## SKN 16-172 Endring i SKDs forskrift til skatteloven

### Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 9. desember 2016 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 4-10, § 5-13, § 6-13, § 6-21, § 7-3, § 7-11, § 9-5, § 10-50, § 10-70, § 10-80, § 12-20, § 14-5, § 15-3 og § 16-30, jf. forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 4-10-9, § 5-13-8, § 6-21, § 7-3-1, § 7-11, § 10-63, § 12-2 og § 15-3-1, lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) § 8-14, jf. delegeringsvedtak 16. september 2016 nr. 1067 og lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 23-2 og § 24-6, jf. delegeringsvedtak 20. september 1995 nr. 821 og delegeringsvedtak 18. november 1997 nr. 1168.

### I

I forskrift 22. november 1999 nr. 1160 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:

Hjemmelshenvisningen skal lyde:

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 22. november 1999 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 4-10, § 5-13, § 6-13, § 6-21, § 7-3, § 7-11, § 9-5, § 10-50, § 10-70, § 10-80, § 12-20, § 14-5, § 15-3 og § 16-30, jf. forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 4-10-9, § 5-13-8, § 6-21, § 7-3-1, § 7-11, § 10-63, § 12-2 og § 15-3-1, lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) § 8-14, jf. delegeringsvedtak 16. september 2016 nr. 1067 og lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 23-2 og § 24-6, jf. delegeringsvedtak 20. september 1995 nr. 821 og delegeringsvedtak 18. november 1997 nr. 1168.

**Overskriften til § 4-10-3 og paragrafen skal lyde:**

§ 4-10-3. Nedsettelse av formuesverdien  
Boligeiendommen regnes som sekundærbolig i forhold til reglene om nedsettelse av formuesverdien etter skatteloven § 4-10 første ledd. Dette gjelder selv om eier bruker en av boenhetene til fast bolig.

**§ 6-21-7 første ledd tredje punktum skal lyde:**

Dersom boligen er større eller mer kostbart innredet enn vedkommendes eget behov skulle tilsi, gis det ikke fradrag for den del av boligen som etter skattemyndighetenes skjønn må regnes som kostnad ved representasjon.

**Overskriften til § 7-3-1 og annet ledd skal lyde:**

§ 7-3-1. Vilkår for å fastsette skatt på andelshaverens hånd  
(2) Retten til å få fastsatt skatten etter skatteloven § 7-3 kan falle bort selv om prosentkravet i skatteloven § 7-3 tredje ledd er oppfylt, dersom boligselskapets hovedformål ikke er å gi andelshaverne bolig eller fritidsbolig i hus eiet av selskapet. Dette gjelder blant annet når en større andel av leilighetene fremleies, eller hvor leilighetene leies ut over lengre tidsrom.

**§ 7-3-2 første ledd skal lyde:**

(1) Skattemyndighetene kan dispensere fra kravet om at minst 85 prosent av leieinntektene skal komme fra andelshavere mv.

**§ 7-3-3 annet ledd bokstav d skal lyde:**

d. en kort begrunnelse for hvorfor fastsetting av skatten etter skatteloven § 7-3 vil gi et riktigere resultat enn fastsetting etter regnskap.

§ 7-3-3 femte ledd oppheves.

**Overskriften til § 7-3-4 og paragrafen skal lyde:**

§ 7-3-4. Fastsetting av skatt for boligselskap som ikke oppfyller vilkårene for fastsetting av skatt på andelshaverens hånd  
Boligselskap som ikke oppfyller krav til å få fastsatt skatten etter reglene i skatteloven § 7-3, og som heller ikke har fått dispensasjon, skal få fastsatt skatten som eget skattesubjekt etter reglene i skatteloven kapittel 10.

**Overskriften til § 7-11-1 og fjerde ledd skal lyde:**

§ 7-11-1. Fastsetting av skatt for andelshavere i boligselskaper  
(4) Andelshaver som ved inntektsfastsettingen skal fastsette skatten direkte for boligen og derved har krav på fradrag for påløpt husleie til boligselskapet i år fordeling skjer, skattlegges ikke for akkumulerte inntekter eller utgifter.

**Overskriften til § 7-11-2 og fjerde ledd første punktum skal lyde:**

§ 7-11-2. Skattlegging i boligsameie av eierseksjon som ikke skal skattlegges etter regnskap I tillegg til eierseksjonens formuesverdi, skal den enkelte sameier skattlegges for sin andel av felles bankinnskudd og andre formuesposter utenom boligkomplekset.

**§ 9-5-1 annet ledd annet punktum skal lyde:**

Formue omfatter i denne sammenheng bare de eiendeler som ikke inngår i boligselskapets formuesverdi.

**§ 9-5-1 fjerde ledd skal lyde:**

(4) Når det må antas at vederlaget i betydelig grad er påvirket av at eiendeler som ikke inngår i boligselskapets formuesverdi har en annen verdi enn den bokførte, eller at vederlaget er påvirket av vilkårene for selskapets gjeldsforpliktelser, skal det tas hensyn til verdiforskjellen ved gevinstberegningen.

**§ 12-2-1 skal lyde:**

Den avgjørelse skattemyndighetene har truffet ved eventuell fastsetting av grunnlaget for arbeidsgiveravgift med hensyn til om en ytelse anses opptjent utenfor eller som ledd i næringsvirksomhet, jf. folketryktdloven § 23-2 første og annet ledd, blir å legge til grunn ved fastsetting av mottakerens personinntekt og trygdeavgift, jf. skatteloven § 12-2 og folketryktdloven § 23-3 og § 24-1 første ledd.

**§ 16-30-1 første og annet ledd skal lyde:**

(1) Skattyter som krever fradrag som nevnt i skatteloven § 16-30, skal i vedlegg til skattemeldingen dokumentere:

- a. morselskapets eierandel og andel av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i det utenlandske datterselskapet i en sammenhengende periode på to år som omfatter tidspunktet for innvinning av utbytte,
- b. det utbytte morselskapet har mottatt, eventuell kildeskatt av utbyttet som er betalt til datterselskapets hjemstat samt hvordan og for hvilken periode utbyttet er beregnet,
- c. de selskaps- og regnskapsrettslige regler i datterselskapets hjemstat om inntektsår og utbytteutdeling,
- d. inntektsskatten som datterselskapet faktisk har betalt til sin hjemstat og det skattemessige overskudd denne skatten er fastsatt på, for det inntektsåret som utbyttet kan henføres til og de fire forutgående år når fradrag kreves for disse,
- e. at beløpet som det kreves fradrag for utgjør utenlandsk skatt som er fradragsberettiget i norsk skatt,
- f. at beløpet er innbetalt til datterselskapets hjemstat, og
- g. at beløpet utgjør endelig fastsatt skatt ved ordinær fastsetting i datterselskapets hjemstat.

(2) Når det foreligger skatteavtale med datterselskapets hjemstat er det i forhold til første ledd e tilstrekkelig å dokumentere at skatten er omfattet av avtalen, samt hva slags skatt det kreves

fradrag for. Kravet i første ledd g om at skatten må være endelig fastsatt ved ordinær fastsetting gjelder ikke hvor skatten er en kildeskatt ilagt etter skatteavtale.

**§ 16-30-1 fjerde ledd skal lyde:**

(4) Skattemyndighetene kan kreve ytterligere dokumentasjon, herunder kan kreves fremlagt regnskap for datter- eller datterdatterselskapet.

**§ 16-30-2 skal lyde:**

(1) Skattemyndighetene kan kreve at dokumentasjon etter § 16-30-1 i denne forskrift fremlegges i notarialbekreftet kopi.

(2) Skattemyndighetene kan kreve at dokumentasjon etter § 16-30-1 i denne forskrift fremlegges sammen med oversettelse til norsk av autorisert translatør.

**Overskriften til § 16-30-3 og paragrafen skal lyde:**

§ 16-30-3. Opplysningsplikt om endret fastsetting

Et norsk morselskap som har fått fradrag i norsk skatt for skatt betalt av utenlandsk datter- eller datterdatterselskap har plikt til å informere norske skattemyndigheter dersom datter- eller datterdatterselskapets fastsetting i utlandet endres slik at den utenlandske skatten tilbakebetales eller nedsettes.

**II**

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2017.

## **SkN 16-173 Forskrift om avgiftssatser folketrygden**

### **Forskrift om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2017**

**Hjemmel:** Fastsatt av Arbeids- og sosialdepartementet 20. desember 2016 med hjemmel i stortingsvedtak 17. desember 2016 nr. 1669 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2017, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 23-2, § 23-3 og § 23-4.

#### **§ 1. Personkrets**

Denne forskriften omfatter personer som er medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-1 til § 2-6 med inntekt som ikke er skattepliktig til Norge etter de ordinære skattelover og skattevedtak, eller etter lov om skatt til Svalbard, samt medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-7, § 2-7a eller § 2-8 og utsendt arbeidstaker som er medlem i trygden etter konvensjon inngått etter lov om folketrygd § 1-3.

**§ 2. Avgiftsgrunnlag**

- a) For rettigheter etter kapitlene 5, 8, 9 og 14 i lov om folketrygd skal avgift fastsettes i prosent av inntekt som nevnt i skatteloven § 12-2.

Det skal ikke betales avgift når inntekten er mindre enn kr 54 650. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 prosent av den del av inntekten som overstiger kr 54 650.

- b) For rettigheter etter kapitlene 4, 6, 7, 10, 11 til 13 og 15 til 20 i lov om folketrygd skal avgiften fastsettes i prosent av pensjonsgivende inntekt, jf. lov om folketrygd § 3-15 første ledd.

Det skal ikke betales avgift når inntekten er mindre enn kr 54 650 kroner. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 prosent av den del av inntekten som overstiger kr 54 650.

- c) Når en person etter søknad er opptatt i folketrygdens pensjonsdel med hjemmel i § 2-7, § 2-7a eller § 2-8 og samtidig betaler trygdeavgift i Norge av personinntekt som nevnt i skatteloven § 12-2 bokstav f og g, skal differansen mellom den fulle avgiften og avgiften for slik personinntekt og tilskudd fra staten innkreves av Arbeids- og velferdsetaten.

**§ 3. Avgiftssatser**

- a) Pliktig medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-1 til § 2-5, herunder utsendte arbeidstakere som er medlem i trygden etter avtale i medhold av lovens § 1-3, med inntekt som ikke er skattepliktig til Norge etter de ordinære skattelover eller skattevedtak, eller lov om skatt til Svalbard, svarer ordinær trygdeavgift.
- b) For sjømenn som er ansatt på norsk skip i utenriksfart som er registrert i det ordinære norske skipsregisteret, med unntak av personer som er ansatt i tjeneste hos utenlandsk arbeidsgiver som driver næringsvirksomhet ombord, og er medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-6, betaler arbeidsgiveren en fast sats på kr 423 per måned uten hensyn til antall tjenestedager i måneden.
- c) Medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-7, § 2-7a eller § 2-8 betaler trygdeavgift for de rettigheter medlemskapet omfatter.

Avgiften som innbetales til trygdemyndighetene fastsettes til følgende prosentsatser:

		<b>Avgiftsgrunnlag</b>				
		<b>Etter § 2 a) Sykestønad mv.</b>		<b>Etter § 2 b) Pensjon mv.</b>		
<b>Ulike typetilfeller</b>		<b>Uten sykepenger</b>	<b>Tillegg for sykepenger</b>	<b>Tillegg for begrenset rett til sykepenger*</b>	<b>Uten yrkesskade-trygd</b>	<b>Tillegg for yrkesskade-trygd</b>
		<b>1</b>	<b>2a</b>	<b>2 b</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
Medlem-	Arbeidsgiver plikter					

## Skattenytt nr. 11 og 12/2016

met er ikke skattepliktig til Norge**	ikke å betale arbeidsgiveravgift	9,1	4,7	2,3	27,7	0,2
	Arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiveravgift	6,8	0,0	0,0	20,8	0,0
Medlemmet er skattepliktig til Norge	ORDINÆR TRYGDEAVGIFT BETALES IKKE SAMMEN MED SKATTEN TIL SKATTEMYNDIGHETENE					
	Arbeidsgiver plikter ikke å betale arbeidsgiveravgift	7,4	4,7	2,3	10,0	0,2
	Arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiveravgift	5,1	0,0	0,0	3,1	0,0
Medlemmet er skattepliktig til Norge	ORDINÆR TRYGDEAVGIFT BETALES IKKE SAMMEN MED SKATTEN TIL SKATTEMYNDIGHETENE					
	Arbeidsgiver plikter ikke å betale arbeidsgiveravgift	2,3	4,7	2,3	6,9	0,2
	Arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiveravgift	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

\* Gjelder for begrenset rett til sykepenger mv. i utlandet etter lov om folketrygd § 8-9 annet ledd.

\*\* Omfatter også personer som ikke skattelignes i Norge etter bestemmelse i en skatteavtale.

### § 4. Ikrafttreden

Forskriften trer i kraft straks og gis virkning fra 1. januar 2017.