



Skattenytt 4/2017

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

LAGMANNRETTSDOMMER	1
SkN 17-039 Avskjæring av underskudd - sktl. § 14-90	1
SkN 17-040 Virksomhetsbegrepet - båttaktivitet	20
SkN 17-041 Lønnsinntekt/utgiftsgodtgjørelse	32
TINGRETTSDOMMER	44
SkN 17-042 Bortfall av fremførbart underskudd	44
SkN 17-043 Skjønnslikning	54
SkN 17-044 Aksjesalg til eget holdingselskap – beregning av gevinst	62
UTTALELSER FINANSDEPARTEMENTET	89
SkN 17-045 Fritak for eiendomsskatt på fritidsbolig	89
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	92
SkN 17-046 Kjendiser som deltar i realityprogrammer, konkurranser og lignende - Spørsmål om skatteplikt mv.	92
SkN 17-047 Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 15. februar 2017(Rauma Energi AS)	93
FORSKRIFTSENDRINGER	97
SkN 17-048 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven	97
SkN 17-049 Endr. i FSSD Skattedirektoratets skatteforskrift	98
SkN 17-050 Endr. i FSFIN forskrift til skatteloven	98

Lagmannsrettsdommer

SKN 17-039 Avskjæring av underskudd - sktl. § 14-90

Lovstoff: Skatteloven § 14-90.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 28. mars 2017, **sak nr.:** LB-2016-49359

Dommere: Lagdommer Anne-Mette Dyrnes, lagdommer Jørgen F. Brunsvig og ekstraordinær lagdommer Anne Austbø. **Saksgang:** Asker og Bærum tingrett TAHER-2015-52790 - Borgarting lagmannsrett LB-2016-49359 (16-049359ASD-BORG/02).

Anke til Høyesterett tillatt fremmet.

Parter: Staten ved Skatt øst (advokat Jon Vinje) mot Armada Eiendom AS (advokat Steinar Nundal).

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om bortfall av retten til underskuddsfremføring ved oppkjøp av selskap, jf. skatteloven § 14-90. Eierforholdet i selskapet var endret ved at minoritetsaksjonær hadde kjøpt resterende 84 prosent av aksjene i selskapet. Tvisten gjaldt spørsmålet om det var sannsynlig at utnyttelse av det fremførbare underskuddet var det overveiende motivet for aksjekjøpet, noe lagmannsretten la til grunn at det var. Selskapet var i en avviklingsfase, etter at gjennomføringen av et boligprosjekt i det vesentlige var avsluttet. Retten kom til at retten til fremføring av underskudd fra forutgående år var bortfalt etter skatteloven § 14-90.

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak om bortfall av retten til fremføring av underskudd fra forutgående år etter skatteloven § 14-90. Eierforholdet i selskapet var endret ved at minoritetsaksjonær hadde kjøpt resterende 84 prosent av aksjene i selskapet. Tvisten gjelder spørsmålet om det er sannsynlig at utnyttelse av det fremførbare underskuddet var det overveiende motivet for aksjekjøpet.

Partene er enige i beskrivelsen av bakgrunnen for saken i Asker og Bærum tingretts dom 18. januar 2016. I tingrettens dom heter det i denne forbindelse:

Asker Eiendom AS

Asker Eiendom ble stiftet i 1990 av Harald Nissen-Lie og aksjonærer er i dag Nissen-Lie og hans tre sønner. Selskapet driver med eiendomsutvikling og investeringer i eiendom for utleie. Harald Nissen-Lie er styrets formann.

Investeringene er gjort med eierskap direkte eller gjennom 100 % eide eller 50 % eide aksjeinvesteringer. Eneste unntak var aksjeposten i Armada hvor de var minoritetsaksjonærer med først 20 %, deretter 15 %, som etter en emisjon økte til 16 %. Etter at de kjøpte seg opp i Armada har de ikke investert i andre selskaper som minoritetsaksjonær. I balansen for 2006 er aksjene i Armada oppført med 8,3 millioner kroner, som er angitt å være anskaffelseskostnaden. I 2006 utgjorde egenkapitalen 57,4 millioner kroner.

Armada Eiendom AS

Armada ble stiftet i 1997, med formål om kjøp og utviklinger av flere eiendommer på Grünerløkka i Oslo.

Armada hadde en aksjekapital på 50 millioner kroner fordelt på 500 000 aksjer. Det var 22 aksjonærer med fra 0,16 til 37,50 prosent av aksjene. Det forelå en aksjonæravtale mellom eierne av til sammen ca 51 % av aksjene. Blant disse var Wollebek Eiendom ved Jørn Wollebek med 7,4 % av aksjene og Lilleberg Eiendom AS ved Odd Einar Christophersen med 1,4 % av aksjene. Aksjonæravtalen var ikke kjent for Asker Eiendom og Harald Nissen-Lie.

Wollebek var daglig leder i selskapet og Christophersen overtok som styrets leder etter Harald Nissen-Lie i 2002. Nissen-Lie fortsatte som styremedlem.

Armada eide og forvaltet eiendommer innenfor kvartalene Waldemar Thransesgate 75/77, Darresgate og Hauchsgate på Grünerløkka. I 2005 ble to av eiendommene, Waldemar Thransesgate 75 og det såkalte «Nordkvartalet» solgt. Vederlaget var henholdsvis 50 millioner og 86,4 millioner kroner. De var selv utbygger av det såkalte «Sydkvartalet» som er kalt «Waldermars Hage» og som besto av 237 leiligheter. Siste leilighet ble solgt i 2006.

Boligprosjektet ble gjennomført med høy standard, men ga liten eller ingen fortjeneste til aksjonærene.

Det var kun Wollebek som var ansatt i selskapet og hans ansettelsesforhold ble avviklet pr 31. desember 2006, etter at alle leilighetene var solgt. Både i 2005 og 2006 var kostnader til lønn og styrehonorar på ca 2,2 millioner kroner. For øvrig fremgår av note 5 til regnskapet for 2006, at andre driftskostnader ble redusert fra 6,5 millioner kroner i 2005 til 2,7 millioner kroner i 2006.

I 2004 ga Asker Eiendom ved to anledninger, tilbud om salg av sine aksjer i Armada, men tilbudene ble ikke akseptert. Det var også et tilbud fra en ekstern investor om kjøp av aksjer til pari kurs også dette i 2004. Forutsetningen var kjøp av 51 %. Asker Eiendom ønsket å selge, men det var ikke tilstrekkelig interesse blant de øvrige aksjonærer.

Avvikling av selskapet og Asker Eiendoms kjøp av aksjene

Etter at Sydkvartalet var ferdigstilt og leilighetene solgt, inngikk Armada en avtale med AF Bygg Oslo som var totalentreprenør, om oppfølging av mangler i fem år i henhold til bustadsoppføringsloven. Armada var ved dette avlastet for risiko, men selskapet kunne ikke avvikles før garantiperioden var utløpt i 2011. De måtte opprettholde en minimumsbemanning.

Fra ultimo 2005 var nedsettelse av aksjekapitalen og avvikling av selskapet etter at leilighetene var solgt ett tema. I styremøte 22. mars 2007 ble et betinget tilbud fra Asker Eiendom om kjøp av aksjene gjennomgått og endelig tilbud ble behandlet i styremøte 12. april 2007. Tilbudet ble sendt ut til aksjonærene 17. april 2007. Samtlige aksjonærer aksepterte tilbudet og aksjeoverdragelsen ble gjennomført 14. mai 2007.

Armadas stilling ved aksjeoverdragelsen.

På tidspunktet for oppkjøpet var egenkapitalen 52,7 millioner kroner hvorav 42,35 millioner kroner var kontanter og 10,35 millioner kroner en fordring på Byggholt knyttet til tvist om parkeringsplasser. Armada hadde ved utgangen av 2006 et fremførbart underskudd på 67 471 943 kroner og gevinst/tapskonto på 32 421 088 kroner. Dette gir et netto skattemessig underskudd på 35 050 885 kroner som med en skattesats på 28 % gir en nominell skattefordel på 9 814 239 kroner.

Samtlige leiligheter var som nevnt solgt og det gjensto et garantiansvar. I tillegg var det en tvist med Byggholt om parkeringsplasser. I henhold til reguleringsplanene skulle Sydkvartalet ha 92 parkeringsplasser. Det var avtalt at Byggholt skulle bygge disse, men det oppsto en uenighet om forståelse av avtalen. Tvisten ble løst gjennom forlik i oktober 2007. Forliket innebar at Armada fikk utbetalt 10 millioner kroner av det tilbakeholdte beløp, men de fikk ingen fortjeneste ved salg av parkeringsplassene.

Det er i selskapets balanse for 2006, i motsetning for 2005, ikke oppført noen utsatt skattefordel knyttet til der fremførbare underskuddet. Dette ble behandlet i styremøte 22. mars 2007 hvor det heter: «*Det fremførbare underskuddet på kr 9.668.232 trenger ikke føres i balansen dersom man er helt sikre på det kan komme til anvendelse dersom selskapet skifter eier.*» Formuleringen er noe uklar og er derfor tatt inn som sitat.

I balansen for 2007 etter at Asker Eiendom hadde kjøpt aksjene, var den utsatte skattefordelen igjen oppført i regnskapet med drøyt 9 millioner kroner.

Asker Eiendom betalte 42 millioner kroner for aksjene. Kjøpet ble dels finansiert av egne midler og dels ved lån fra en forretningsforbindelse. Etter at Asker Eiendom hadde overtatt aksjene ble kontantbeholdningen i Armada lånt ut til Asker Eiendom, som deretter innfridde oppkjøpslånet.

Etter oppkjøpet kjøpte Armada eiendommen Ringeriksveien 195 i oktober 2007. Dette var en eiendom Asker Eiendom i lengre tid hadde forhandlet om kjøp av. Kjøpesummen var på 31,1 millioner kroner. I 2010 kjøpte Armada eiendomsselskapet Lommedalsveien 301 AS for 30 millioner kroner.

I årene 2007-2011 ble deler av det fremførbare underskuddet benyttet av Armada. Underskuddet ble dels ført mot overskudd i selskapet (leie- og renteinntekter) og dels gjennom konsernbidrag. Beløpet ble fordelt slik:

	Sum	overskudd	konsernbidrag datterselskap	konsernbidrag morselskap
2007	1 149 863	1 149 863		
2008	8 336 224	3 675 224		4 661 000
2009	3 152 017	3 152 017		
2010	3 046 256	3 046 256	1 421 525	
2011	2 291 987	-69 124	2 361 111	
				Sum
	17 976 347	9 532 711	3 782 636	4 661 000
Skatteverdi	5 033 377	2 669 159	1 059 138	1 305 080
Fordeling i %		53 %	21 %	26 %

Ligningsbehandling

Skatteetaten ba i forbindelse med ligningen for 2007 om tilleggsopplysninger, bl.a. om en redegjørelse for formålet bak erverv av aksjene i Armada. Svarfrist var satt til 1. oktober 2009.

Styreformann i Armada, Harald Nissen-Lie svarte i brev av 21. september 2009. Etter ytterligere å ha innhentet opplysninger ga Skatteetaten varsel om endring av ligning 15. oktober 2010. Vedtak om endring av ligningen for årene 2007 til 2009, ble truffet 7. september 2012. Skatteklagenemnda opprettholdt avgjørelsen i vedtak av 7. oktober 2014.

Ved stevning 26. mars 2015 til Asker og Bærum tingrett har Armada Eiendom AS reist sak mot staten v/Skatt øst med krav om at ligningene til Armada Eiendom for inntektsårene 2007- 2011 oppheves, og at ny ligning skal foretas basert på at fremførbart underskudd pr. 31. desember 2006 er i behold og i henhold til innsendte selvangivelser. Staten v/Skatt øst har tatt til motmæle.

Asker og Bærum tingrett avsa 18. januar 2016 dom med slik domsslutning:

1. Ligningen for Armada Eiendom AS for inntektsårene 2007, 2008, 2009, 2010 og 2011 oppheves. Ny ligning skal foretas basert på at fremførbart underskudd pr 31. desember 2006 er i behold og i henhold til innsendte selvangivelser.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke.

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

Staten ved Skatt øst har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Anken gjelder bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen. Armada Eiendom har inngitt avledet anke for så vidt gjelder tingrettens avgjørelse av sakskostnadene.

Ankeforhandling er holdt 28. februar - 2. mars 2017 i Borgarting lagmannsretts hus. Staten v/Skatt øst møtte ved prosessfullmektigen. I tillegg var seniorskattejuristene Tone M. W. Lystrup og Øystein Rui Kristoffersen til stede etter tvisteloven § 24-6 andre ledd, men avga ikke forklaring. Armada Eiendom møtte v/styrets leder, Harald Nissen-Lie, som avga forklaring. Det ble avhørt ett vitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Den ankende part, **Staten ved Skatt øst**, gjør i hovedtrekk gjeldende:

Retten til å fremføre underskuddet i Armada Eiendom falt bort som følge av at Asker Eiendom i mai 2007 kjøpte seg opp fra å eie 16 prosent til 100 prosent av aksjene i selskapet. Det er sannsynlig at utnyttelsen av underskuddet var «det overveiende motivet» for endringen i eierforholdet, jf. skatteloven § 14-90.

Vurderingen skal i følge lovforarbeidene baseres på hva som objektivt sett fremstår som det overveiende motivet for transaksjonen, jf. Prop.78 L (2010-2011) side 59 med videre henvisninger. Det er ikke krav om kvalifisert overvekt. Det er dermed ikke nødvendigvis utslagsgivende at det eventuelt foreligger omfattende andre bedriftsøkonomiske motiver mv.

Skatteloven § 14-90 legger en annen norm til grunn enn det som følger av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Etter skatteloven § 14-90 er det avgjørende om utnyttelsen av underskuddet er det overveiende motivet. Det skal ikke foretas noen ytterligere totalvurdering av om transaksjonen er skattemessig illojal e.l. Terskelen for avskjæring er lavere enn etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Avgjørende er motivet på tidspunktet for aksjekjøpet, dvs. da bindende tilbud til øvrige aksjonærer ble fremsatt 17. april 2007. De skattemessige virkningene skal avveies mot de øvrige påberopte bedriftsøkonomiske virkningene.

Da transaksjonen fant sted, var den økonomiske aktiviteten i Armada Eiendom i praksis opphørt. Leilighetsprosjektet var gjennomført, og leilighetene var solgt. Det gjensto bare en uoverensstemmelse med totalentreprenøren om parkeringsplasser. Aksjonærene var enige om ikke å starte nye prosjekter i regi av Armada Eiendom. Selskapet måtte imidlertid fortsatt bestå i garantiperioden på fem år - som gjaldt overfor kjøpere av leiligheter i Waldemars Hageprosjektet. På denne bakgrunn var det ikke utsikter til inntekter av betydning, som det netto skattemessige underskuddet på NOK 35 050 885 kunne føres mot. Dette avspeiles også ved at

selskapets fremførbare netto underskudd ikke var oppført i balansen i årsregnskapet til Armada Eiendom for 2006, i motsetning til for 2005. Med en skattesats på 28 prosent var den nominelle verdien av skatteposisjonen NOK 9 814 239.

I årene 2007 til 2011 er det fremførbare underskuddet dels ført mot skattepliktige inntekter i morselskapet (Asker Eiendom), og dels mot inntekter av nye investeringer som Asker Eiendom har lagt inn i Armada Eiendom etter oppkjøpet.

På kjøpstidspunktet var det fremførbare underskuddet på MNOK 9,8 den klart største verdien i Armada i tillegg til bankinnskudd på MNOK 42 og en fordring på ca. MNOK 10. Vederlaget for aksjene var på MNOK 50. I realiteten innebar dette at Asker Eiendom kjøpte penger for penger. Armada Eiendom hadde i tillegg en viss inntektsmulighet knyttet til tvisten om parkeringsplasser, men det forelå stor usikkerhet knyttet til dette. Videre var det risiko knyttet til et eventuelt garantiansvar og en mulig plikt til å bygge en gangbro. Skatteposisjonen utgjorde uansett objektivt sett en betydelig motivasjonsfaktor. Nissen-Lie var kjent med skattefordelen gjennom sin styreposisjon.

Det kan ikke ha vært avgjørende at Asker Eiendom hadde behov for å løse opp eierskapet. Aksjonærene var i april 2007 enige om ikke å drive Armada Eiendom videre ut over å fullføre avviklingsperioden. Selskapet var tilnærmet tomt bortsett fra garantiansvaret. Da det forelå administrative oppgaver og i tillegg enkelte uavklarte poster som kunne medføre ansvar for selskapet, innebar det en tilleggsbyrde alene å være ansvarlig for Armada Eiendom i avviklingsperioden sammenlignet med å fortsette som minoritetsaksjonær.

Likviditetsfordelen ved et aksjeoppkjøp var begrenset. Asker Eiendom hadde i april 2007 grunn til å forvente at styret i Armada Eiendom alternativt ville beslutte å tilbakebetale en vesentlig del av kapitalen til aksjonærene i løpet av få måneder. Av de 8 MNOK som Asker Eiendom hadde bundet i Armada Eiendom, var det grunn til å tro at maksimalt 1,6 MNOK ville bli stående igjen til sikkerhet for eventuelt ansvar.

Avvikling av Armada Eiendom i regi av Asker Eiendom etter oppkjøp av øvrige aksjer kunne ikke forventes å gi kostnadsreduksjon av betydning. Armada Eiendom hadde inngått avtale med totalentreprenøren, som innebar at denne skulle overta garantiansvar. Det lå få uløste oppgaver igjen. Daglig leder hadde sluttet ved utgangen av 2006. Kostnadene ved å leie konsulenttenester fra ham måtte forventes raskt å bli redusert når tvisten om parkeringsplasser ble løst og kapitalnedsettelsen var gjennomført.

Utsikten til eventuelt å oppnå inntekter i forbindelse med tvisten om parkeringsplasser var ikke noe motiv av særlig betydning. Styret i Armada Eiendom hadde i møte 22. mars 2007 gitt styreleder Christophersen fullmakt til å kjøpe parkeringsplasser for inntil NOK 250 000 pr. plass. Salgspris var anslått til mellom NOK 250 000 og NOK 300 000.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Staten v/Skatt Øst frifinnes.
2. Staten v/Skatt Øst tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten, **Armada Eiendom AS**, gjør i hovedtrekk gjeldende:

Vilkårene for gjennomskjæring etter skatteloven § 14-90 er ikke til stede. Avgjørende etter denne bestemmelsen er det subjektive motivet for transaksjonen. Dette følger både av ordlyden i bestemmelsen og når en ser på forarbeidene til tidligere lovregler om gjennomskjæring.

Motiv er i prinsippet noe annet enn etterfølgende, konstaterbare virkninger. Objektive omstendigheter og virkninger av transaksjonen er bare bevismomenter angående motivet. Motiv kan modnes over tid. Det skjedde en utvikling fra styremøtene i mars og april 2007, og frem til tilbudet ble fremsatt. Skatteloven § 14-90 legger ikke opp til en ren økonomisk vurdering mellom på den ene siden eventuelle skattemessige motiver og på den andre siden andre økonomiske motiver. Også ikke-økonomiske motiver har vekt. Motivet må ses i lys av de vilkårene som transaksjonen er gjennomført på. Formålet med skatteloven § 14-90 er å ramme illojale disposisjoner. Dette må tillegges vekt ved praktiseringen av regelen, herunder når terskelen for gjennomskjæring kan anses overtrådt.

Asker Eiendoms kjøp av de øvrige aksjene i Armada Eiendom var ikke skattemotivert. Motivert var derimot å avslutte eierskapet i Armada Eiendom. Som minoritetsaksjonær forelå behov for å sikre investeringen og frigjøre kapital. Avvikling i regi av Asker Eiendom ville gi vesentlig lavere kostnader enn dersom Armada Eiendom fortsatt skulle drives med bistand fra ekstern konsulent. Disse motivene fremgår av tilbudsbrevet av 17. april 2007. Dette er et tidsnært og avgjørende bevis. Asker Eiendom tilbød øvrige aksjonærer å tre inn i budet. Motivert for transaksjonen ville bli oppnådd ved et salg av eksisterende eierpost på 16 prosent av aksjekapitalen for MNOK 8.

Vesentlig for Asker Eiendom var behovet for rask tilførsel av likviditet i forbindelse med konkrete planer om å erverve ny eiendom.

Likviditetsfordelen ble oppnådd ved transaksjonen. Asker Eiendom ble gjennom aksjekjøpet sikret en nettoverdi på ca. MNOK 10. En eventuell kapitalnedsettelse ville bare ha ført til at det ble frigjort i størrelsesorden MNOK 6 på et vesentlig senere tidspunkt høsten 2007. Gjenstående oppfølging av garantiansvaret tilsa at kjøper av aksjene ville oppnå en merverdi («rabatt») på MNOK 2,7. Asker Eiendom fikk en rabatt for å gjennomføre avviklingen. Det ble ikke betalt noe for skatteposisjonen. Styreleder Nissen-Lie var kjent med skatteposisjonen, men hadde ikke regnet på verdien av den.

Mulig merverdi ved salg av parkeringsplasser var i seg selv ikke motiverende.

Ved å overta et så anerkjent utbyggingsprosjekt ville Asker Eiendom videre oppnå goodwill. Dette ville ha betydning overfor bankforbindelsen mv.

Subsidiært gjøres gjeldende at ved vurderingen av hva som ble oppnådd ved utnyttelsen av det skattemessige underskuddet, skal det bare ses hen til den delen av underskuddet som er avregnet mot konsernbidrag fra Asker Eiendom. Dette utgjør bare 26 prosent av de MNOK 17,9 som er avregnet i perioden 2007 - 2011. Resterende 74 prosent av underskuddet er avregnet mot egne inntekter i Armada Eiendom. Avregning av eget underskudd mot eget overskudd er kjernen i hovedregelen i skatteloven § 14-6 om rett til overføring av underskudd til senere år. Formålet med avskjæringsregelen er å sikre tilknytning mellom skatteposisjon og skattesubjekt.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten ved Skatt Øst dømmes til å erstatte Armada Eiendom AS' sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Lagmannsretten bemerker:

Spørsmålet i saken er om Armada Eiendom ved ligningen for inntektsårene 2007 til 2011 kan nektes fradrag for underskudd fra tidligere år i skattepliktige inntekter av virksomhet i selskapet og konsernbidrag fra morselskapet, Asker Eiendom.

Etter skatteloven § 6-3 fjerde ledd, jf. § 14-6 første ledd kan underskudd, som ikke kommer til fradrag ved ligningen i ett år, fremføres til fradrag i skattyters inntekt i et senere inntektsår. Slike skatteposisjoner er knyttet til det enkelte skattesubjekt og kan ikke overføres til andre. Retten til å fradra tidligere års underskudd er følgelig knyttet til det skattesubjektet som har hatt underskuddet, jf. Zimmer: Lærebok i skatterett (2014) side 77.

Et eierskifte påvirker som hovedregel ikke skatteposisjonen til et selskap, jf. f.eks. Rt-1999-946 (ABB). Et unntak fra dette utgangspunktet følger imidlertid av skatteloven § 14-90.

Bestemmelsen lyder:

§ 14-90. Bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner
Denne paragraf gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første og annet ledd, og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Når slikt selskap mv. er part i omorganisering etter kapittel 11 eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering 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.

Partene er enige om at fremførbart underskudd er en «skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost», og at Asker Eiendoms kjøp av 84 prosent av aksjene er en transaksjon som faller innenfor virkeområdet for bestemmelsen.

Twisten gjelder om det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen, dvs. underskuddet fra tidligere år, er det «overveiende motiv» for kjøpet av de resterende aksjene i Armada Eiendom.

Etter lagmannsrettens oppfatning tilsier ordlyden i § 14-90 annet punktum sett i sammenheng at uttrykket «sannsynlig» er ment som et beviskrav. Det er naturlig å forstå uttrykket slik at det gjelder et krav om alminnelig sannsynlighetsovervekt.

Når bortfall av retten til fradrag er knyttet til motivet for en transaksjon, må vurderingen etter lagmannsrettens syn skje med utgangspunkt i situasjonen på transaksjonstidspunktet, f.eks. det tidspunkt kjøperen av aksjer avga bindende kjøpstilbud.

Skatteloven § 14-90 retter seg mot «skattemotiverte transaksjoner». Bevistemaet blir etter dette om «utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen».

Skatteloven § 14-90 supplerer den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, som er utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori. Grunnvilkåret etter denne ulovfestede regelen er at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. I tillegg må det etter en totalvurdering av disposisjonens virkninger, skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstå som stridende mot formålet med skattereglene å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, jf. Rt-2012-1888 (Dyvi Eiendom) avsnitt 84 og HR-2016-1678 (IKEA) avsnitt 84.

Når det gjelder den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, fastslo Høyesterett i 2006 for første gang at grunnvilkåret («hovedsakelige formål») knytter seg til skattyters subjektive forestillinger, jf. blant annet Rt-2006-1232 (Telenor) avsnitt 50 - 51 og Rt-2012-1888 avsnitt 42. Objektive omstendigheter blir dermed bevismomenter ved fastleggelsen av det subjektive motivet, jf. nærmere Zimmer i NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten side 28. Høyesteretts praksis tilsier at vilkåret «hovedsakelige formål» innebærer et krav om at mer enn 50 prosent av formålet må være skattemessig. I Rt-2012-1888 avsnitt 42 er dette formulert som et spørsmål om skattebesparelse er «den dominerende virkning av"/"den viktigste motivasjonsfaktor» for disposisjonen.

Spørsmålet blir etter dette om det gjelder et tilsvarende subjektivt utgangspunkt for vurderingen av skattyters motiv etter skatteloven § 14-90. Vurderingskriteriene er noe ulikt formulert i de to

regelsettene. Den lovfestede gjennomskjæringsregelen ble utformet før Høyesterett i 2006 foretok nærmere avklaring av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen på dette punkt.

Formuleringen «overveiende motiv» er ikke entydig. Når «motiv» blir brukt om en transaksjon, tilsier en alminnelig språklig tolkning etter lagmannsrettens oppfatning at det avgjørende i utgangspunktet er den subjektive motivasjonen hos den som handler.

Høyesterett har ikke behandlet noen sak etter skatteloven § 14-90. Underrettspraksis er ikke helt ensartet.

Lovforarbeidene og forhistorien står dermed sentralt ved tolkningen av § 14-90. Lovgiver fant allerede i 1957 behov for å supplere den ulovfestede gjennomskjæringsregelen for å hindre såkalt manipulasjon med akkumulerte underskudd. Bakgrunnen var at den ulovfestede regelen i praksis har et begrenset virkeområde, noe uklare kriterier, og gir ligningsmyndighetene en meget vanskelig bevisbyrde, jf. Ot.prp.nr.52 (1989-1990) side 10, som ledet til endring av skatteloven (1911) § 53 første ledd sjuende punktum ved lov 15. juni 1990 nr. 20.

Skatteloven 1911 § 53 første ledd sjuende punktum lød etter endring ved lov 15. juni 1990 nr. 20:

Når eierforholdene i et selskap blir helt eller delvis endret enten ved sammenslutning med annet selskap eller ved annen transaksjon og det er sannsynlig at det ved transaksjonen hovedsakelig tilsiktes skattemessige fordeler for partene, bortfaller den rett selskapet ellers måtte ha til fradrag for underskudd i vedkommende inntektsår og tidligere år.

Formuleringen var følgelig den gangen «hovedsakelig tilsiktes» skattemessige fordeler. I lovforarbeidene ble det vist til at formålet var å gi ligningsmyndighetene et sikrere utgangspunkt enn etter den dagjeldende ulovfestede regelen ved å avskjære retten til fremføring av underskudd dersom «hovedformålet» med transaksjonen var å oppnå skattemessige fordeler. Som vurderingsmomenter ble det vist til ulike objektive forhold, jf. Ot.prp.nr.52 (1989-1990) side 10. Skattyters subjektive motiv ble ikke nevnt som særskilt vurderingsmoment. Dette tilsier at det avgjørende for fastleggelsen av skattyters motiv skulle være en totalvurdering av objektive omstendigheter.

Lagmannsretten viser videre til at det den gang også ble praktisert en slik objektivisert norm etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, jf. Rt-1963-478 (Siraco) og forslaget om lovfesting av denne alminnelige gjennomskjæringsregelen i Ot.prp.nr.16 (1991-1992) pkt. 4.3.

Forholdet mellom den ulovfestede gjennomskjæringsregelen og den lovfestede avskjæringsregelen i tidligere skattelov § 53 ble nærmere beskrevet i Ot.prp.nr.71 (1995-1996). Der heter det i pkt. 2.3.5.1:

Avskjæringsbestemmelsen for underskudd i § 53 første ledd siste punktum kan komme til anvendelse selv om vilkårene etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel ikke er oppfylt. Dette vil gjelde når skattemotivet, i praksis gjerne utnyttelsen av underskuddet, er det hovedsakelige motiv, men hvor også et visst forretningsmessig motiv gjør seg gjeldende i tillegg. De skjønsmessige vurderingstemaer etter de to regelsett har en felles kjerne, men terskelen for anvendelse av den særlige lovbestemmelse er lavere, og rettsvirkningene av den er mer begrenset. Ved anvendelse av avskjæringsbestemmelsen alene vil fusjonen eller fisjonen for øvrig bli skattemessig godkjent, og andre skatteposisjoner enn underskudd videreføres etter de vanlige regler.

Den lovfestede gjennomskjæringsregelen ble etter hvert inntatt i selskapsskatteloven 20. juli 1991 nr. 65 kapittel 8 om fusjon og fisjon av selskaper. Etter lovendring ved lov 20. desember 1996 nr. 101 fikk § 8-7 nr. 4 slik ordlyd:

4. Retten til å videreføre skatteposisjon i form av underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto, eller tom positiv saldo, faller bort dersom det er sannsynlig at utnyttelse av slik posisjon er det overveiende motiv for fusjonen eller fisjonen.

Selskapsskatteloven § 8-7 nr. 4 rettet seg følgelig bare mot fusjoner og fisjoner og nærmere angitte fradragposisjoner. Spørsmål om skattemotivasjon ved andre typer transaksjoner skulle føre til bortfall av retten til fradrag for fremførbart underskudd måtte eventuelt vurderes med grunnlag i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Hvilken norm som gjaldt for å fastlegge om en fusjon eller fisjon var skattemotivert, har likevel interesse. I forarbeidene til selskapsskatteloven § 8-7 nr. 4 ble det blant annet lagt vekt på at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ikke fanger opp tilfeller der det kan gis en ikke ubetydelig bedriftsøkonomisk begrunnelse for transaksjonen, selv om skattemotivet er enda sterkere, og reelt det viktigste. Det heter videre i denne forbindelse i Ot.prp.nr.71 (1995-1996) pkt. 2.3.5.4 om departementets vurdering og forslag:

Det bør kreves at de bedriftsøkonomiske motiver er overveiende for at de aktuelle fradragposisjoner skal kunne beholdes ved fusjon og fisjon. En må naturligvis akseptere at skattemotivet kan være et tilleggsmotiv, i og med at fusjonen mv vil gi en skattefordel som ingen, heller ikke eierne, kan lukke øynene for. Men det bør være et større forretningsmessig motiv som begrunnelse.

...

En slik avskjæringsbestemmelse vil i praksis ha både en materiell og en ligningsmessig effekt. Den materielle effekten vil bestå i at selskapseierne må søke fusjons- og fisjonsløsninger med et (bedriftsøkonomisk) hovedmotiv som overskygger de skattefordeler som følger av videreføring av fradragposisjonen. Jo større fradragposisjonen er, jo større vil også dette kravet til annet hovedmotiv være. Den ligningsmessige effekt vil bestå i at skattyterne må

kunne sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av dette hovedmotiv. Departementet anser begge effekter ønskelige, idet videreføring av de aktuelle fradragsposisjoner ved fusjon og fisjon bør baseres på at skattyterne disponerer rasjonelt ut fra verdiskapingshensyn og kan sannsynliggjøre dette overfor ligningsmyndighetene.

Ved den ligningsmessige vurdering vil viktige momenter kunne være

- om fusjonen eller fisjonen legger til rette for en ikke ubetydelig samlet driftsforbedring, uten hensyn til eksistensen av fradragsposisjonen,
- om selskapet med fradragsposisjonen kan anses å bidra positivt til denne driftsforbedring,
- om dette bidraget er større enn den antatt økte fradragutnyttelse som fusjonen fisjonen kan medføre,
- om driftsforbedringen skyldes aktiv næringsdrift og ikke bare omplassert passiv kapitalavkastning.

Disse lovforarbeidene tilsier etter lagmannsrettens oppfatning at objektive momenter skulle stå sentralt ved vurderingen av hva som var det overveiende motivet for transaksjonen.

Virkeområdet for den lovfestede særregelen ble senere noe utvidet. Ved vedtakelsen av gjeldende skattelov av 26. mars 1999 nr. 14 ble selskapsskatteloven § 8-7 nr. 4 videreført i skatteloven § 11-7 fjerde ledd.

Ved lov 10. desember 2004 nr. 77 ble bestemmelsen flyttet til § 14-90. Virkeområdet ble samtidig utvidet til å gjelde flere skatteposisjoner. Videre ble begrensningen til fusjoner og fisjoner fjernet, slik at den også gjelder ellers når selskapet «får endret eierforhold» - slik som i saken her. Ulike sider ved bestemmelsen ble vurdert i forbindelse med denne lovendringen.

Da gjennomskjæring i tilfeller der det er sannsynlig at utnyttelse av fremførbart underskudd var det overveiende motiv for aksjekjøp ble gjeninnført i skatteloven i 2004, gjaldt også etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen fortsatt en objektivisert norm for grunnvilkåret om skattyters motiv, jf. Rt-1999-946 (ABB). Prinsippet om en subjektiv norm ved vurderingen av skattyters motiv etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ble som tidligere nevnt, først avklart ved Høyesteretts avgjørelse i Rt-2006-1232 (Telenor) avsnitt 50, jf. nærmere gjennomgangen av gjeldende rett i NOU 2016:5 side 24 flg., særlig avsnitt 4.3.3 på side 27 flg. med videre henvisninger.

I Prop.78 L (2010-2011) pkt. 14.2 heter det om rettstilstanden etter 2004-endringen blant annet:

Skatteloven § 14-90 må ses i sammenheng med den ulovfestede gjennomskjæringsregelen som gjelder i norsk skatterett, og som er utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori. Skatteloven § 14-90 er et lovfestet supplement til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Det er viktige forskjeller mellom den ulovfestede gjennomskjæringsregelen og § 14-90.

For det første er vilkårene for bruk forskjellig. Skatteloven § 14-90 gjelder tilfeller hvor «det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen». Terskelen for å benytte bestemmelsen er således tilfeller som i hovedsak er skattemotivert. Av Ot.prp.nr.71 (1995-1996) følger at det ved vurderingen skal tas utgangspunkt i hva som objektivt sett framstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen. Terskelen for bruk antas å ligge noe lavere enn for bruk av ulovfestet gjennomskjæring.

Departementet fastholdt følgelig utgangspunktet i objektive omstendigheter ved anvendelsen av skatteloven § 14-90 og anga dette som en forskjell fra den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Departementet viste i gjennomgangen av høringsnotatet som lå til grunn for proposisjonen (pkt. 14.3.1), til at bestemmelsen er påkrevet for å verne om grunnleggende skatterettslige tilordningsprinsipper ved at den bidrar til å sikre tilknytningen mellom skatteposisjoner og skattesubjekt. Omsetning av skatteposisjoner ville innebære at tredjeperson (kjøper) får redusert sin skatteposisjon gjennom erverv i markedet. Etter en omfattende gjennomgang av ulike forslag i høringsnotatet, konkluderte departementet med å videreføre bestemmelsen etter foreliggende mønster. Aktivitet før og etter transaksjonen ble angitt å stå sentralt ved vurderingen etter skatteloven § 14-90.

I sitatet fra Prop.78 L (2010-2011) pkt. 14.2 ovenfor heter det at det ved vurderingen skal tas utgangspunkt i hva som «objektivt sett» framstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen. Også ellers i lovforarbeidene er det vist til objektive omstendigheter. Lagmannsretten forstår dette slik at ved vurderingen av hva som er det overveiende motiv for transaksjonen, skal objektive omstendigheter stå helt sentralt. Lovforarbeidene tilsier etter lagmannsrettens oppfatning at det dreier seg om en *objektivisert norm*. Bakgrunnen for dette må antas å være et ønske om å oppnå en mer effektiv og forutberegnelig regel.

Slik skatteloven § 14-90 er formulert, er vurderingstemaet motivet for, og ikke uten videre virkningene av, transaksjonen. På den annen side gjelder bestemmelsen transaksjoner som gjerne blir gjennomført av profesjonelle aktører i næringslivet. De sentrale virkningene ved slike transaksjoner vil da oftest ha vært en viktig del av beslutningsgrunnlaget, og er dermed egnet til å belyse skattyters motiv etter en objektivisert vurdering.

Det er på denne bakgrunn ikke avgjørende hvordan skattyter utad har begrunnet disposisjonen. Hva som har vært det overveiende motiv, må avgjøres ut fra en bred helhetsvurdering av de

opplysninger som foreligger i saken. Vurderingstemaet er ikke begrenset til en matematisk verdsetting av henholdsvis de skattemessige og de rene forretningsmessige virkninger av transaksjonen.

På bakgrunn av ordlyden i § 14-90, sammenholdt med lovforarbeidene, må uttrykket «overveiende motiv» forstås slik at skattemotiver har større vekt for skattyter enn bedriftsøkonomiske og andre relevante motiver. Det er ikke holdepunkter for at gjennomskjæring etter bestemmelsen krever kvalifisert overvekt av skattemessige motiver, jf. blant annet innledningen i sitatet fra Ot.prp.nr.71 (1995-1996) pkt. 2.3.5.4 ovenfor. Dette har også støtte i Borgarting lagmannsretts dom 15. desember 2014 i sak LB-2014-16409 (Visma), som er gjengitt i Utv. 2015 s. 147. Etter lovforarbeidene skal skatteloven § 14-90 også ramme tilfelle der det foreligger en ikke ubetydelig bedriftsøkonomisk begrunnelse for transaksjonen, men hvor skattemotivet er enda sterkere, og reelt det viktigste, jf. Ot.prp.nr.71 (1995-1996) pkt. 2.3.5.4.

Etter lagmannsrettens oppfatning er det ikke grunnlag for å oppstille vilkår ut over det som følger av ordlyden i § 14-90. Bestemmelsen er utformet slik at den rammer skattemessig illojale disposisjoner. Dersom det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for en transaksjon, skal det ikke foretas noen ytterligere vurdering av om fradrag for fremført underskudd vil være stridende mot formålet med skattereglene e.l.

Spørsmålet blir etter dette om det er sannsynlig at utnyttelse av fremførbare underskudd fra forutgående år, var det overveiende motiv for Asker Eiendoms oppkjøp fra 16 til 100 prosent av aksjene i Armada Eiendom i mai 2007.

Ved vurderingen tar lagmannsretten utgangspunkt i skatteposisjonen.

Partene er enige om at Armada Eiendom på kjøpstidspunktet hadde et skattemessig nettunderskudd til fremføring på 35 050 885 kroner. Med en skatteprosent på 28 gir dette mulighet for en nominell skattebesparelse på ca. 9,8 millioner kroner. Da ikke hele underskuddet ville bli benyttet i første regnskapsår, må det tas hensyn til at den neddiskonterte verdien er lavere. Aksjekjøpet ga uansett mulighet til å oppnå relativt betydelig reduksjon av skatten for inntekter i 2007 eller etterfølgende år sett i forhold til selskapets størrelse.

Armada Eiendom var etablert for gjennomføring av utbygging av leiligheter i et område på Grünerløkka i Oslo. Etter salg av to av eiendommene for utbygging i regi av andre, ble det bygget 237 leiligheter i prosjektet kalt «Waldemars Hage». Utbyggingen var fullført og siste leilighet ble solgt i 2006. Armada Eiendom inngikk i januar 2007 avtale med totalentreprenøren, AF Bygg Oslo AS, som innebar at sistnevnte påtok seg det alt vesentlige av administrasjon og oppfølging/utbedring av reklamasjoner/mangler. Avtalen innebar etter lagmannsrettens oppfatning at den økonomiske risikoen og omfanget av administrative oppgaver for Armada Eiendom var redusert.

Daglig leder i Armada Eiendom sluttet ved utløpet av 2006 som følge av at aktivitetene i selskapet på dette tidspunkt var betydelig redusert. Han hadde imidlertid fortsatt enkelte oppdrag for selskapet på konsulentbasis. Hans liste over «Gjenstående oppgaver i Armada Eiendom per. 12. april 2007» tilsier at det ikke var planlagt å starte nye oppgaver i regi av selskapet, men det gjensto en del arbeidsoppgaver og forelå enkelte mulige økonomiske forpliktelser.

For så vidt gjelder de videre planene for Armada Eiendom forut for aksjekjøpet, heter det i notat datert 13. april 2007 utarbeidet av daværende styreleder Dag-Einar Christophersen blant annet:

Det er videre besluttet ikke å viderefø[r]e selskapets virksomhet i nye prosjekter og styret har i samarbeid med administrasjonen i lang tid systematisk avviklet selskapets aktiviteter og mellomværender.

Notatet inneholdt en vurdering av forslag om å nedsette aksjekapitalen med MNOK 42 med sikte på utbetaling til aksjonærene ca. 1. oktober 2007. Christophersen antok i sin vitneforklaring at dette var et dokument han hadde diktet dagen før. Notatet var ikke blitt gjenstand for formell behandling i styret. Spørsmålet om kapitalnedsettelse var imidlertid diskutert av styret gjennom lang tid. Det vises i denne forbindelse også til forklaringen fra styreleder i Asker Eiendom, Harald Nissen-Lie.

Etter lagmannsrettens oppfatning viser dette at Armada Eiendom var planlagt avviklet på sikt, og at inntekspotensialet knyttet til aktiva i selskapet i april 2007 må ha fremstått som meget beskjedent. Selskapet hadde på dette tidspunktet ingen driftsmidler.

Underskuddet til fremføring fremgikk ikke av balansen i årsregnskapet for Armada Eiendom for 2005. For så vidt gjelder forberedelsen av årsregnskapet for 2006 heter det i referat fra styremøte 22. mars 2007:

Det fremførbare underskuddet (note 7) på kr 9.668.232,- trenger ikke å føres i balansen dersom man er helt sikre på at det kan komme til anvendelse dersom selskapet delvis skifter eier.

Den omstendighet at skatteposisjonen ikke ble ført i balansen for 2006, indikerer at fortsatt drift av Armada Eiendom i overensstemmelse med styrets planer ikke ble ansett å gi mulighet til å utnytte underskuddet. Sitatet viser videre at styret hadde drøftet muligheten for å anvende underskuddet etter at en av aksjonærene eventuelt hadde ervervet aksjer fra andre aksjonærer. Harald Nissen-Lie var våren 2007 styremedlem i Armada Eiendom.

Asker Eiendoms kjøp av aksjene ga på denne bakgrunn skattyter vesentlig bedre muligheter for å anvende skatteposisjonen enn om aksjeoverdragelsen ikke hadde funnet sted.

De skattemessige virkningene av aksjekjøpet kan, som nevnt, etter omstendighetene også kaste lys over motivet for transaksjonen. Deler av skatteposisjonen ble avregnet mot inntekter opparbeidet i årene 2007 til 2011, som Skatteklagenemndas vedtak gjelder. Samlet fremførbart underskudd som ble benyttet til fradrag i inntekter i Armada Eiendom i denne perioden, utgjør 17 976 347 kroner. Med en skatteprosent på 28 innebærer dette en reduksjon av skatten med 5 033 377 kroner. Dermed var drøyt halvparten av skatteposisjonen benyttet pr. 31. desember 2011.

Inntektspostene som underskuddene er ført mot, fordeler seg på et konsernbidrag fra morselskapet på 4 661 000 kroner (26 prosent). Dertil er underskuddet etter det opplyste ført mot et konsernbidrag på 3 782 636 kroner fra datterselskap. Det følger videre av Skatteklagenemndas vedtak at Armada Eiendom i tillegg hadde renteinntekter fra selskap i samme konsern med 6 315 498 kroner og leieinntekt fra fast eiendom med 14 001 401 kroner. Lagmannsretten forstår det slik at i perioden 2007 til 2011 bidro disse to inntektspostene til at 9 532 711 kroner ble ført mot underskudd til fremføring.

Lagmannsretten går etter dette over til å behandle øvrige bedriftsøkonomiske og andre motiver for aksjekjøpet som skattyter har trukket frem. Skattyters argumentasjon har endret seg noe fra første svar til Skatt øst og til behandlingen for domstolene.

Asker Eiendom kjøpte aksjene i Armada Eiendom til pålydende. Kjøpesummen for gjenværende 84 prosent av aksjene var 42 millioner kroner. Dette tilsvarer en verdi av samtlige aksjer på 50 millioner kroner. Egenkapitalen i Armada Eiendom var på kjøpstidspunktet drøyt 52 millioner kroner. Egenkapitalen var følgelig drøyt 2 millioner kroner høyere enn den verdien som lå til grunn for kjøpesummen. I utgangspunktet kunne dette tilsi at det ikke ble gitt noe vederlag for skatteposisjonen. På den annen side må verdien av selskapet ha fremstått som usikker. Driften av Armada Eiendom ville nødvendigvis gi en del kostnader, men svært små inntekter. Videre kunne det oppstå garantiansvar overfor kjøpere av leiligheter. I tillegg forelå en tvist om plikt til erverv av parkeringsplasser, og prisen for disse. Lagmannsretten kommer nedenfor nærmere tilbake til mulig tapsrisiko og eventuelle sannsynlige merverdier i Armada Eiendom på transaksjonstidspunktet.

Balansen i regnskapet til Armada Eiendom viser at egenkapitalen var fordelt på bankinnskudd med ca. 42 millioner kroner og kortsiktige fordringer med ca. 10 millioner kroner. Dette kan i utgangspunktet tilsi at kjøpesummen i alt vesentlig ble benyttet til å kjøpe bankinnskudd og andre likvide midler («kjøp av penger for penger»). Som nevnt eide Armada Eiendom ingen driftsmidler på dette tidspunktet.

Skattyter gjør gjeldende at Asker Eiendoms hovedmotiv for å kjøpe aksjene var ønske om å avslutte medeierskapet for å sikre investeringen og frigjøre likviditet. Disse hensynene var allerede berørt i tilbuds brevet fra Asker Eiendom til øvrige aksjonærer 17. april 2007. Likviditetsmotivet underbygges av at Asker Eiendom våren 2007 forhandlet om kjøp av Ringeriksveien 195 i Bærum.

Lagmannsretten er enig med skattyter i at disse bedriftsøkonomiske motivene har sammenheng med at Asker Eiendom allerede eide aksjer i selskapet. Dette gir bindinger som ikke ville ha gjort seg gjeldende dersom transaksjonen var blitt gjennomført av en ekstern kjøper.

Likviditetsfordelen må i utgangspunktet gjelde beløpet på snaut 8,4 millioner kroner, som Asker Eiendom hadde bundet i aksjekapital i Armada Eiendom. Da tilbudet om kjøp av aksjer ble fremsatt i april 2007, ble det imidlertid arbeidet med planer om en betydelig kapitalnedsettelse i Armada Eiendom. Det vises til notatet fra Dag-Einar Christophersen, som er sitert ovenfor, og hans forklaring i lagmannsretten om at det var tilgjengelig 42 millioner kroner i likviditet i selskapet. Videre vises til e-post 1. mars 2007 fra Jørn Wollebakk til øvrige styremedlemmer om å starte prosessen med sikte på å nedsette aksjekapitalen.

Etter lagmannsrettens oppfatning var det på denne bakgrunn ikke feil av Skatteklagenemnda å legge til grunn at Asker Eiendom etter få måneder bare ville ha hatt innelåst drøyt 1,6 millioner kroner med tillegg av andel av eventuelt overskudd i selskapet. Det må videre i april 2007 ha fremstått som sannsynlig at det ville ta minst like lang tid å få tilgang til beløpet tilbakeholdt av Byggholt i forbindelse med tvisten om parkeringsplassene, som å få gjennomført kapitalnedsettelsen.

Kjøpet av aksjene i Armada Eiendom krevde for øvrig mer kapital enn det beløpet Ringeriksveien 195 var verdsatt til. Likviditetsfordelen/rentebesparelsen ved først å kjøpe resterende aksjer i Armada Eiendom, for deretter å la dette selskapet erverve Ringeriksveien 195, fremstår etter dette som relativt beskjeden. Likviditetsfordelen ved kjøp av gjenværende aksjer i Armada Eiendom må ha fremstått som nokså begrenset i april 2007. Beregningene fremlagt av skattyter i hjelpedokumentet under ankeforhandlingen er ikke egnet til å endre dette hovedinntrykket.

Skattyter har videre vist til at kjøpet av aksjene i Armada Eiendom ville gi en kostnadsbesparelse. I april 2007 var det klart at Armada Eiendom uansett måtte bestå i ca. fire år av hensyn til eventuelt garantiansvar overfor kjøpere av leiligheter i Waldemars Hage. Asker Eiendom hadde etter det opplyste både kompetanse og administrativ kapasitet til å forestå den videre virksomheten i Armada Eiendom. Lagmannsretten legger til grunn at videre drift i regi av Asker Eiendom ville føre til noe lavere kostander enn ved å fortsette ordningen med bruk av innleid konsulent og arbeid i regi av styremedlemmer mot honorar.

På den annen side var omfanget av arbeidsoppgaver for administrasjonen i Armada Eiendom ytterligere redusert tidlig i 2007. Det vises særlig til avtalen med totalentreprenøren om håndtering av garantiansvar. Diskusjonen med Byggholt om parkeringsplasser var også kommet langt i april 2007 - selv om det tok ca. et halvt år før enighet ble oppnådd.

Etter lagmannsrettens oppfatning er det videre grunn til å tro at styret i Armada Eiendom ville ha vært i stand til å hindre at kostnadene til administrasjon av selskapet ble unødvendig høye. Eierandelen til Asker Eiendom var for øvrig bare på 16 prosent før transaksjonen. Mulighetene for kostnadsbesparelser for Asker Eiendom må derfor ha fremstått som nokså beskjedne på transaksjonstidspunktet.

Av tilbudsbrevet 17. april 2007 fremgår videre at Asker Eiendom var villig til å la en annen aksjonær tre inn i tilbudet. Dette ville i så fall føre til at skatteposisjonen ville tilfalle andre. Dette kan i utgangspunktet tale mot at tilbudet fra Asker Eiendom var skattemotivert. Christophersen opplyste i sin forklaring under ankeforhandlingen at det ikke er uvanlig i prosjektetablerte selskaper at en av aksjonærene kjøper ut de øvrige og forestår driften frem til selskapet blir avviklet etter utløpet av garantiperioden. På den annen side er det ikke holdepunkter for at det fremsto som nærliggende at noen av de øvrige aksjonærene var interessert i å sitte med sitte med samtlige aksjer i Armada Eiendom. Uansett valgte Asker Eiendom å ta risikoen for at det ikke meldte seg andre kjøpere. Den omstendighet at en av aksjonærene påtar seg alene å sitte med selskapet ut garantiperioden anses likevel som et relevant moment ved vurderingen.

I likhet med Skatteklagenemnda er lagmannsretten kommet til at disse bedriftsøkonomiske momentene ikke kan ha veid tungt som motiver for transaksjonen.

Lagmannsretten ser etter dette på eventuelle merverdier i selskapet. Da Asker Eiendom fremsatte tilbudet om kjøp av aksjene i Armada Eiendom, forelå som nevnt et uavklart spørsmål med utbygger av naboeiendommen (Byggholt AS) angående bygging av et antall parkeringsplasser, og vederlaget Armada Eiendom måtte betale for dette. Etter lagmannsrettens oppfatning må inntekspotensialet for salg av parkeringsplasser ha fremstått som beskjedent i april 2007. Det var vanskelig å selge parkeringsplasser i området. Det vises til forklaringen til Dag-Einar Christophersen og pristaket som styret i Armada Eiendom i møte 22. mars 2007 fastsatte for de videre forhandlingene med Byggholt AS. Eventuelle inntektsmuligheter knyttet til salg av parkeringsplasser var uansett ikke avgjørende for transaksjonen, og ble heller ikke nevnt som ledd i begrunnelsen i brev 21. september 2009 fra Asker Eiendom til Skatt Øst.

Skattyter har etter lagmannsrettens oppfatning ikke underbygget at posisjonen som eneeier av Armada Eiendom i garantiperioden ville gi goodwill av særlig verdi overfor bankforbindelsen eller andre.

Ved verdivurderingen må det også ses hen til at det ville påløpe kostnader til administrasjon av selskapet, og at formålet med fortsatt drift i Armada Eiendom var oppfølging av mulig garantiansvar.

Ytterligere viser lagmannsretten til at tilbudsbrevet inneholdt et forbehold om at minst 91 prosent av aksjonærene sluttet seg til tilbudet - som må forstås som et vilkår om samlet minste eierandel for Asker Eiendom. Eierandel på over 90 prosent er et vilkår for at reglene om skattekonsern

kommer til anvendelse, jf. skatteloven § 10-4, og dermed avgjørende for å få fradrag for underskudd i konsernbidrag fra annet selskap i konsernet. Skatteklagenemnda har ikke lagt avgjørende vekt på dette og viste til at slik eierandel også er et vilkår for tvangsutløsning av minoritetsaksjonær etter aksjeloven § 4-26, og at Asker Eiendom kan ha lagt vekt på begge disse regelsettene ved utformingen av tilbudet. Lagmannsretten slutter seg til denne vurderingen.

Lagmannsretten er etter dette i utgangspunktet enig med Skatteklagenemnda i at verdien av det fremførbare underskuddet fremstår som klart høyere enn de øvrige økonomiske fordelene ved kjøpet av de gjenværende 84 prosentene av aksjene i Armada Eiendom. Den omstendighet at Asker Eiendom alene skulle forestå driften av Armada Eiendom frem til selskapet ble avviklet, må eventuelt i første rekke ha vært en fordel for øvrige aksjonærer.

Fremførbare underskudd er i årene 2007 - 2011 for det alt vesentlige benyttet til fradrag i inntekter fra virksomhet i Armada Eiendom. Asker Eiendom har for lagmannsretten gjort gjeldende at det ved vurderingen av hva som ble oppnådd ved utnyttelsen av det skattemessige underskuddet, bare skal ses hen til den delen av fremførbare underskudd som er avregnet mot konsernbidrag fra Asker Eiendom. Dette gjelder 26 prosent av de fradragsbeløpene som er benyttet.

Vurderingen etter skatteloven § 14-90 skal foretas med utgangspunkt i situasjonen på transaksjonstidspunktet. Den omstendighet at erververen av aksjene etter gjennomføringen av aksjekjøpet velger å legge ny virksomhet inn i selskapet, kan etter lagmannsrettens oppfatning ikke påvirke vurderingen av om vilkårene for gjennomskjæring er til stede.

Asker Eiendom forhandlet før transaksjonen om kjøp av Ringeriksveien 195, men valgte etter kjøpet av Armada Eiendom å legge den nye eiendommen inn i Armada Eiendom. Dette er etter lagmannsrettens oppfatning ikke egnet til å påvirke vurderingen etter skatteloven § 14-90.

Spørsmålet om det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, avgjøres ut fra en bred helhetsvurdering av de opplysningene som foreligger i saken.

Etter en samlet vurdering er lagmannsretten - under tvil - kommet til at det er sannsynlig at muligheten til å utnytte det fremførbare underskuddet hadde større vekt enn økonomiske og ikke-økonomiske motiver til sammen da Asker Eiendom besluttet å fremsette tilbudet om å kjøpe gjenværende aksjer i Armada Eiendom.

Ved denne vurderingen har lagmannsretten særlig sett hen til at Armada Eiendom våren 2007 ikke hadde noen driftsmidler, og dermed heller ikke mulighet til å oppnå leieinntekter mv. Videre var det besluttet at selskapet skulle bestå ut garantiperioden, men at det ikke skulle legges nye aktiviteter inn i selskapet. Det forelå dermed i svært liten utstrekning mulighet for Armada Eiendom til å utnytte det fremførbare underskuddet. Aksjekjøpet som Asker Eiendom

gjennomførte våren 2007, førte til at det likevel ble mulig å utnytte dette. Underskuddet på ca. 9,8 millioner kroner må anses som et relativt betydelig beløp.

Flere objektive omstendigheter underbygger at skattefordelen på transaksjonstidspunktet fremsto som større enn summen av øvrige bedriftsøkonomiske og andre fordeler. Likviditetsfordelen knyttet til frigjøring av allerede investert beløp og mulig rentefordel var begrenset. Det fremstår ikke som sannsynlig at daværende styre i Armada Eiendom ikke var i stand til å hindre unødvendig høye kostnader. Videre påløp det uansett kostnader ved fortsatt drift og forelå i tillegg økonomisk risiko knyttet til garantiansvar mv.

Staten ved Skatt øst blir etter dette å frifinne.

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. Motparten kan etter tredje ledd helt eller delvis fritas for erstatningsansvar hvis tungtveiende grunner gjør det rimelig. Ved denne vurderingen legges blant annet særlig vekt på om det var god grunn til å få saken prøvd fordi den var tvilsom eller først ble bevismessig avklart etter saksanlegget, jf. tredje ledd bokstav a.

Armada Eiendom har tapt både skattesaken og sin egen ankesak over tingrettens avgjørelse av sakskostnadene.

Lagmannsretten er kommet til at det foreligger slik tvil at tungtveiende grunner gjør det rimelig å frita Armada Eiendom for sakskostnadsansvaret. Høyesterett har ikke behandlet saker etter skatteloven § 14-90. Underrettspraksis er ikke helt ensartet. Innholdet av normen, herunder spørsmålet om vurderingen av motivet skal ta utgangspunkt i objektive omstendigheter eller subjektive forhold, har ikke vært klart. Asker Eiendom hadde allerede investert et relativt stort beløp i Armada Eiendom. Dette begrenset handlefriheten. Videre bygger avgjørelsen på en sammensatt vurdering av momenter av ulik karakter. Det forelå også bedriftsøkonomiske og andre motiver av betydning for beslutningen om å foreta transaksjonen.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

- 1. Staten ved Skatt øst frifinnes.*
- 2. Sakskostnader tilkjennes ikke, verken for tingretten eller lagmannsretten.*

SKN 17-040 Virksomhetsbegrepet - båtaktivitet

Lovstoff: Skatteloven § 6-1, jf. § 5-1. Merverdiavgiftsloven § 8-1 og § 21-3.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 5. april 2017, **sak nr.:** LB-2016-42451

Dommere: Lagdommer Irene Sogn, lagdommer Pål Morten Andreassen og ekstraordinær lagdommer Leiv Robberstad. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2015-16540 - Borgarting lagmannsrett LB-2016-42451 (16-042451ASD-BORG/01).

Dommen er ikke anket.

Parter: [firma1] AS (advokat Jostein Tobiassen) mot Staten v/Skatt øst (advokat Eirik Jensen).

Sammendrag: Det sentrale spørsmålet i saken var om aktivitet knyttet til en båt var å anse som «virksomhet» etter merverdiavgiftsloven og skatteloven. Spørsmålet var avgjørende for om selskapet hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift på driftskostnader for 2011 og 2012, og rett til skattefradrag for utgifter tilknyttet båten for de samme inntektsårene. Lagmannsretten la til grunn at virksomhetsbegrepet har samme innhold i skatte- og merverdiavgiftsloven. Lagmannsretten var ikke enig med saksøker i at det måtte være avgjørende at selskapets intensjon med investeringen i båten var å tjene penger. Retten viste i stedet til at Høyesterett har fremhevet som det sentrale i virksomhetsbegrepet «at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd». Lagmannsretten uttalte videre at «[s]elv om det ikke er noen klar grense mellom lovens krav til virksomhet og dens krav til tilknytning,..., synes skattyters intensjon etter rettspraksis å ha mindre betydning ved vurderingen om det foreligger en virksomhet enn ved vurderingen om en kostnad har tilknytning til virksomheten». Aktiviteten var ny for selskapet, og gikk heller ikke inn i en tradisjonell bransje som i alminnelighet går med overskudd – i en slik situasjon måtte det etter lagmannsrettens syn gjelde et krav om at virksomheten objektivt sett var egnet til å gi overskudd. Retten la til grunn at skattyter i liten grad foretok vurderingen forut for investeringen, og at båtaktiviteten fremsto ikke som en veloverveid forretningsidé. Selskapets budsjett fremstod som løst fundert, for optimistisk både hva angikk inntektssiden og utgiftssiden, og som lite robust. Lagmannsretten fant etter en totalvurdering at båtaktiviteten ikke var egnet til å gå med overskudd, og at det da ikke forelå virksomhet i skatte- og merverdiavgiftslovens forstand. Selskapet viste til at båten er en kapitalgjenstand, og påberopte seg at selskapet også utenfor «virksomhet» har fradragsrett for kostnader i forbindelse med båtvirksomheten. Til dette bemerket retten at det følger av høyesterettspraksis at kostnader lidt ved passiv kapitalforvaltning ikke kan gi grunnlag for fradrag etter skatteloven § 6-2. Videre var det lagmannsrettens vurdering at det også etter kapitalregelen i skatteloven § 5-1 første ledd gjelder et krav om at investeringen må være egnet til å gi økonomisk overskudd. Dette fulgte av hensynet til sammenheng i regelverket.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak fattet av skattekontoret og skatteklagenemnda. Det sentrale spørsmålet er om aktivitet knyttet til en båt var å anse som «virksomhet» etter merverdiavgiftsloven og skatteloven.

Om sakens bakgrunn gjengis følgende fra tingrettens dom:

Sommeren 2011 anskaffet [firma1] AS, heretter også benevnt som saksøkeren eller [firma1], en 49 fots cabincruiser - en italiensk Ferretti 500 - for 7 082 000 kroner. A er eneaksjonær og daglig leder i selskapet.

I forbindelse med kjøpet av båten krevde [firma1] fradrag for inngående merverdiavgift. Avgiften utgjorde 1 416 000 kroner. Skattekontoret kom til at det ikke forelå avgiftsmessig virksomhet, og fradrag ble nektet. Forståelsen ble opprettholdt av klagenemnda for merverdiavgift i vedtak 18. februar 2013. Vedtaket er ikke angrepet.

I vedtak 16. oktober 2014 ble saksøkerens inntekt forhøyet for inntektsårene 2011 og 2012. Samtidig ble fradrag for inngående merverdiavgift for de samme årene, tilbakeført. Inntektsforhøyelsen på henholdsvis 1 049 572 kroner for 2011 og 171 148 kroner for 2012, skyldtes at [firma1] ble nektet fradrag for kostnader knyttet til selskapets båt, idet aktiviteten ikke ble ansett som næringsvirksomhet. Den tilbakeførte merverdiavgiften utgjorde 32 729 kroner for 2011 og 13 742 kroner for 2012. Det ble i tillegg ilagt tilleggsatt på 30 % og tilleggsavgift på 20 %.

Bakgrunnen for endringsvedtaket var som nevnt at skattekontoret ikke anså selskapets aktivitet knyttet til båtutleien som virksomhet i skatte- og merverdiavgiftsrettslig forstand. Tvert i mot anså skattekontoret at båten var ervervet for privat bruk av aksjonær A, og konkluderte med at det forelå uttak av båten til privat bruk.

Den 8. desember 2014 varslet [firma1] søksmål mot vedtaket. Som en følge av søksmålsvarslet, foretok skattekontoret en ny vurdering av saken. I sin nye vurdering kom skattekontoret til at det fortsatt var grunnlag for tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift, mens den delen av vedtaket som gjaldt selskapets alminnelige inntekt, ble brakt inn for skatteklagenemnda til overprøving.

[firma1] AS tok ut stevning for Oslo tingrett mot staten v/ Skatt øst 28. januar 2015. Stevningen ble etterfulgt av rettidig tilsvarende fra statens side. Det har vært inngitt ytterligere prosesskriv fra begge sider.

Vedtaket fra skatteklagenemnda, hvor en enstemmig nemnd sluttet seg til skattekontorets innstilling, forelå 26. oktober 2015. Nemnda kom til at det ikke var grunnlag for verken uttaksbeskatning eller tilleggsatt. For øvrig ble vedtaket opprettholdt. I resultat innebar således vedtaket at saksøkeren fikk medhold på flere punkter.

Det som gjenstår til behandling for tingretten, er spørsmål om rett til fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til påløpte driftskostnader for 2011 og 2012 og spørsmål om rett til (skatte)fradrag for utgifter tilknyttet båten for de samme inntektsårene. Dersom retten kommer

til at det ikke skal gis fradrag for inngående merverdiavgift, skal retten også ta stilling til om vilkårene for å pålegge tilleggsavgift foreligger.

Oslo tingrett avsa 8. januar 2016 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/ Skatt øst frifinnes
2. [firma1] AS dømmes til å betale 319 074 - trehundreogtrentusenogsyttifire - kroner i sakskostnader til Staten v/ Skatt øst innen 2 - to - uker etter dommens forkynning.

[firma1] AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling ble holdt 28. og 29. mars 2017 i Borgarting lagmannsretts hus. Daglig leder i [firma1] AS, A og to vitner ga forklaring. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Den ankende part, **[firma1] AS**, har i hovedtrekk anført:

Skattekontorets vedtak av 16. oktober 2014 og Skatteklagenemndas vedtak av 26. oktober 2015 er ugyldige. Anskaffelsen av båten og båtvirksomheten var ledd i «virksomhet» i skattelovens og merverdiavgiftslovens forstand. Det er ubestridt at aktiviteten er utøvd for egen regning og risiko, over tilstrekkelig tid og at den har tilstrekkelig omfang.

Allerede i 2004 ble selskapets vedtektsfestede formål endret til å inkludere kjøp og salg samt utleie av båter. Skattekontoret har ikke bestridt at båten ble anskaffet ut fra forretningsmessige motiver, og ikke private. Tvert imot har Skattekontoret i vedtaket av 26. oktober 2015 på side 15 annet avsnitt lagt til grunn at det ikke foreligger private motiver. Dette er avgjørende. Rettspraksis viser dette, jf. blant annet Rt-1995-1422 (Kiønig), Rt-2009-1483 (Samdal) og LF-2015-72851 (Flying Norwegian). Det vises videre til Lignings-ABC 2014/15 punkt 3.5.1, se særlig nest siste avsnitt. Staten er avskåret fra å gjøre gjeldende et annet motiv enn det som fremkommer om dette i vedtaket, og retten er avskåret fra å foreta en selvstendig prøving av motivet.

Skattekontorets prøvingsintensitet begrunnes i kontrollhensynet. Ettersom selskapets motiver er forretningsmessige, har skattekontoret ikke anledning til å overprøve selskapets skjønn.

Det kan ikke legges til grunn at aktiviteten på oppstartstidspunktet var uegnet til å gå med overskudd. Det påvirker ikke fradragsretten at et forretningskonsept i ettertid viser seg å være mislykket. Vektlegging av konstatert underskudd vil hindre ønsket risikovilje i næringslivet. Det sentrale er ankende parts motiv ved anskaffelsen. Det er skattyter og ikke skattekontoret som skal foreta vurderingen av om en aktivitet er lønnsom. Den ankende parts båtvirksomhet bestod av tre komponenter: Utleie, salgsformidling/provisjonssalg og salg av egne båter.

Båten er i praksis ikke brukt av aksjonæren. Han hadde egne båter. Det ble laget forretningsplaner som ble styrebehandlet. Det ble tegnet forsikring for utleie og opprettet

nettside. Båten ble lagt ut for salg rett etter anskaffelsen. Det ble inngått samarbeid med [firma2] AS som ga den ankende part krav på 10 % provisjon ved salgsformidling og 50 % provisjon ved salg av demonstrasjonsbåter. Det ble videre ansatt skipper som håndterte alt i forbindelse med utleien. At [firma2] AS har etablert et eget salgskontor, som erstattet samarbeidet med [firma1] AS, viser at det var inntektspotensial ved salg av båter.

Det kan ikke stilles krav om at budsjettet skal være matematisk korrekt, jf. LB-2014-19122 (Canica) og LF-2015-72851 (Flying Norwegian). Budsjettet gjelder kun utleiedelen. Ved vurderingen av lønnsomheten må også utsiktene til provisjon og gevinst ved salg av båten trekkes inn. Det må videre hensyntas at båten hadde mangler og feil. Omfanget var ekstraordinært. Dette gjorde at mulighetene til utleie og visning av båten til potensielle kjøpere ble redusert. Selskapet forsøkte å få båten i stand.

For det tilfelle at båten ikke er å anse som relatert til «virksomhet», er den uansett en kapitalgjenstand. Kostnadene er da fradragsberettigete ettersom de er pådratt for å erverve kapitalinntekt, jf. skatteloven § 6-1.

Det foreligger ikke grunnlag for tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 21-3. Det foreligger unnskyldelige forhold, jf. skatteklagenemndas vedtak av 26. november 2015 hvor ilagt tilleggsavgift ble frafalt. De samme forhold må få betydning ved vurderingen av tilleggsavgift, jf. Prop.38 L (2015-2016) Lov om skatteforvaltning punkt 20.4.2.1.

Dersom anken ikke fører fram, foreligger det tungtveiende grunner som gjør det rimelig at [firma1] AS ikke blir ansvarlig for statens sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Skattekontoret endret oppfatning om den ankende parts motiv ved anskaffelsen og frafalt tilleggsavgift under saksgangen. Det var forståelig at [firma1] AS gikk til sak.

[firma1] AS har nedlagt slik påstand:

Prinsipalt:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 26. oktober 2015 oppheves.
2. Skattekontorets vedtak av 16. oktober 2014 oppheves.

Subsidiært:

3. Skattekontorets vedtak av 16. oktober 2014 oppheves hva gjelder ileggelse av tilleggsavgift.

I alle tilfeller:

4. Staten v/ Skatt øst pålegges å erstatte [firma1] AS saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten, **Staten v/ Skatt øst**, har i hovedtrekk anført:

Skattekontorets og Skatteklagenemndas vedtak er gyldige. Aktiviteten knyttet til båten er ikke del av «virksomhet» i skattelovens og merverdiavgiftslovens forstand. Det sentrale kriteriet er om aktiviteten er egnet til å gå med overskudd. Dette fremgår av rettspraksis, blant annet Rt-1985-319 (Ringnes), og Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 48. Virksomhetsvilkåret må ikke blandes sammen med vilkåret om tilknytning mellom kostnader som det kreves fradrag for og virksomheten. Det er ikke slik at intensjonen bak aktiviteten er avgjørende. At Skatteklagenemnda i forbindelse med spørsmålet om uttaksbeskatning ikke fant det sannsynliggjort at båten ble kjøpt i aksjonærens private interesse, betyr ikke at nemnda har akseptert at aktiviteten hadde en økonomisk karakter etter en objektiv målestokk. Staten er uansett berettiget til å nyansere motivet. Påstandsgrunnlaget kan heller ikke oppfattes slik at det skulle hindre retten i å foreta en prøving av motivet.

Ut fra en objektiv vurdering på oppstarttidspunktet var investeringen i båten ikke egnet til å gi overskudd. A hadde liten erfaring med bransjen, og forundersøkelsene før kjøpet var svært beskjedne. Budsjettet, som ble utarbeidet i tilknytning til båtaktiviteten, var svært urealistisk. Markedsutsiktene var snevre. Mulighetene til å selge båten med fortjeneste fremstod som lite sannsynlig. Heller ikke den avtale som ble inngått med [firma2] AS gjorde aktiviteten egnet til å gå med overskudd.

[firma1] AS har ikke krav på fradrag for kostnadene etter kapitalregelen. Skatteloven § 6-2 gjelder fradrag ved realisasjon og får ikke anvendelse. Den ankende parts anførsel gjelder kostnader som knytter seg til planlagt bruk av båten og forutsetter at det ikke var egnet til å gi overskudd. Imidlertid må det uansett kreves at aktiviteten var egnet til å gi økonomisk overskudd. Dette følger forutsetningsvis av Rt-1985-319 (Ringnes). Også den saken gjaldt kapitalgjenstand uten at det ble vurdert at det ga grunnlag for unntak fra vilkåret om overskudd. For øvrig vises til Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse av februar 2003 - BFU-2003-9 og Skattedirektoratets prinsipputtalelse av mars 2016 USKD-2016-40.

Selskapet har overtrådt merverdiavgiftsloven, og det foreligger grunnlag for tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 21-3. Reglene om tilleggsavgift er ikke sammenlignbare med reglene om tilleggsskatt. Avgiftssystemet bygger på et selvdeklareringsystem. Den som fremsetter krav på fradrag for inngående avgift uten å ha grunnlag for det, har begått en overtredelse. [firma1] AS måtte i alle fall forstå at det var tvilsomt at det forelå «virksomhet» i merverdiavgiftslovens forstand. Oppgavene ga ikke grunnlag for at skattekontoret skulle forstå at det her var en problemstilling som burde undersøkes nærmere.

Staten v/ Skatt øst har nedlagt slik påstand:

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

Lagmannsretten bemerker:

I skattekontorets vedtak av 16. oktober 2014 ble det lagt til grunn at den ankende parts kostnader til drift av båten ikke var pådratt i «virksomhet», jf. merverdiavgiftsloven § 8-1. Skattekontoret kom dermed til at [firma1] AS ikke hadde krav på fradrag for inngående merverdiavgift for 2011 og 2012. Skatteklagenemnda kom også til at aktiviteten knyttet til båten ikke var å anse som «virksomhet» og at [firma1] AS ikke hadde krav på fradrag for avskrivninger og kostnader relatert til båten, jf. skatteloven § 6-1, jf. § 5-1.

Saken gjelder gyldigheten av skattekontorets vedtak og gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak. Spørsmålet for begge vedtak er om aktiviteten knyttet til båten er å anse som «virksomhet». Partene er enige om at virksomhetsbegrepet i skatteloven har det samme innhold som virksomhetsbegrepet i merverdiavgiftsloven. Lagmannsretten legger også det til grunn.

[firma1] AS har gjort gjeldende at det må være avgjørende at selskapets intensjon med investeringen i båten var å tjene penger. Lagmannsretten er ikke enig i dette.

I Rt-1985-319 (Ringnes) fremhevet Høyesterett at det sentrale i virksomhetsbegrepet «er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd». Uttalelsen ble nyansert i Rt-1995-1422 (Kiøgnig). Førstvoterende uttalte følgende:

Ringnes-dommen gjaldt et ganske annerledes saksforhold. Her var det spørsmål om å trekke underskudd ved «hobbyjordbruk» fra i annen inntekt enn jord- og skogbruksinntekt. For en eier som har driften av sin eiendom som levebrød, kan man ikke uten videre legge til grunn den samme norm ved vurderingen av om driften skal anses som «virksomhet» som tilfellet var i Ringnes-dommen. Det ble der uttalt at driften «objektivt sett» måtte være egnet til å gi overskudd. Bakgrunnen for denne formuleringen var at Ringnes drev jordbruket med sikte på andre verdier enn økonomiske. Og han levde av helt andre inntekter. I denne situasjon måtte han finne seg i at hans virksomhet ble kritisk vurdert når han ville trekke underskuddet fra i sin øvrige inntekt. Situasjonen er annerledes for den som driver jord- og skogbruk som levevei. Her må det økonomiske formål med virksomheten aksepteres slik at skattyteren i utgangspunktet må stå fritt når det gjelder vurderingen av hvilket driftsopplegg han anser seg tjent med.

Høyesterett har berørt innholdet i virksomhetsbegrepet senest i dom av 23. mars 2017, HR-2017-627-A (Raise International). Avsnitt 28 gjengis:

- (28) Skatteloven inneholder ingen legaldefinisjon av virksomhetsbegrepet. Som fremhevet blant annet i Rt-2015-628 avsnitt 27 (Solér), må det avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering om en aktivitet utgjør virksomhet i skattelovens forstand. Det må for det første være utøvd aktivitet av et visst omfang og en viss varighet. Denne aktiviteten må være utført for skattyterens regning og risiko. Endelig må aktiviteten ha økonomisk karakter og objektivt sett være egnet til å gi overskudd.

Uttalelsen om at det må gjøres en skjønnsmessig vurdering er i tråd med Rt-2013-421 (Tronviken), Rt-2015-628 (Solér). Skjønnsmomentene som Høyesterett nevner bygger blant annet på Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov side 48.

At det, slik det fremgår av rettspraksis, skal gjøres en skjønnsmessig vurdering, innebærer i utgangspunktet at den subjektive intensjon vil kunne inngå som et av flere momenter. Etter lagmannsrettens syn kan den subjektive intensjon ikke være et avgjørende moment, og den kan vanligvis heller ikke være tungtveiende. Selv om det ikke er noen klar grense mellom lovens krav til virksomhet og dens krav til tilknytning, jf. HR-2017-628-A (Thinggaard AS) avsnitt 44, synes skattyters intensjon etter rettspraksis å ha mindre betydning ved vurderingen om det foreligger en virksomhet enn ved vurderingen om en kostnad har tilknytning til virksomheten.

For enkelte bransjer kan det dreie seg om en drift som er så etablert at det ikke gjelder et ubetinget krav til overskudd, jf. Rt-1995-1422 (Kiønig). I alminnelighet vil imidlertid krav til overskudd være et vilkår for at det skal foreligge «virksomhet». Aktiviteten som påberopes av [firma1] AS, var helt ny for selskapet. Aktiviteten gikk heller ikke inn i en tradisjonell bransje som i alminnelighet går med overskudd. Lagmannsretten finner det ut fra dette klart at det i nærværende sak må gjelde et krav om at virksomheten objektivt sett var egnet til å gi overskudd.

Vurderingen av om virksomheten relatert til båten var egnet til å gi overskudd må hensynta alle elementene i den: Utleie av båten, salg av båten og utsiktene til provisjon gjennom samarbeidet med [firma2] AS. Videre må vurderingen foretas ut fra situasjonen ved oppstart av aktiviteten. Etterfølgende omstendigheter er uten betydning, med mindre de kan kaste lys over situasjonen da virksomheten ble startet opp.

Lagmannsretten bemerker innledningsvis at A på dette området, i motsetning til andre felt han opererer innenfor, hadde liten erfaring. Ut fra hensynet til økonomisk overskudd var det å forvente at han gjorde nærmere undersøkelser i forkant av investeringen. A forhørte seg i liten grad med andre for å kvalitetssikre investeringen. Fra tingrettens dom gjengis følgende:

Daglig leder og eneaksjonær A forklarte i retten at han i 2010 nokså tilfeldig hadde kommet i snakk med en person som drev utleie av en Princess av tilsvarende størrelse som Ferrettien. Vedkommende skal ha tjent 1 500 000 kroner årlig på virksomheten. Utover samtaler med B, eier av [firma2] AS, som driver med salg av båter på Vestlandet, og noen undersøkelser på internett, gjorde ikke A etter det opplyste andre forundersøkelser forut for anskaffelsen. Aktiviteten bærer således ikke preg av å være noen gjennomtenkt forretningsidé.

For lagmannsretten har A redegjort noe bredere for sine overveielser og planer enn han synes å ha gjort for tingretten. Lagmannsrettens vurdering er likevel at A i liten grad foretok vurderinger forut for investeringen som gjør at båtaaktiviteten kan anses som en veloverveid forretningsidé.

Dette gjelder både i forhold til utsiktene til å selge båten med gevinst og utsiktene til leieinntekter.

Det må legges til grunn at [firma1] AS kjøpte båten til redusert pris. Denne omstendighet kaster imidlertid ikke lys over hva markedet ville være villig til å betale ved et videresalg. At [firma2] AS ikke selv solgte båten til andre, og det forhold at den ankende part fikk rabatt, er snarere indikasjoner på at det ikke var kurant å selge den med gevinst innenfor en kort tidshorisont. For planen om å selge båten foreligger det ikke budsjett eller andre tidsnære bevis som kan kaste lys over muligheten til å oppnå salg med gevinst. At selskapet hadde både håp og tro på et salg, må få underordnet betydning i den objektive vurderingen av lønnsomheten ved investeringen. Prisnivået innebærer at gruppen av potensielle kjøpere må ha vært snever. Ferretti var lite kjent i markedet og lite solgt i Norge. Selv om det må legges til grunn at båten er eksklusiv, fremstår 7 082 000 kroner, som den ankende part betalte, som høyt. Samlet legges det til grunn at utsiktene for å oppnå gevinst ved salg var lite sannsynlig.

Basert på kontrakt av 1. juli 2011 og forklaringer fra A og B inngikk [firma2] AS og [firma1] AS et samarbeid, som tok utgangspunkt i at den ankende parts båt skulle brukes som demonstrasjonsbåt med henblikk på salg av flere båter. Selv om kontrakten er datert 1. juli 2011, ble forståelsen om slikt samarbeid inngått allerede i mai 2011. Dette fremgikk av As forklaring, og det kommer også delvis til uttrykk i e-post fra A datert 11. mai 2011 som viser at B skal kunne benytte båten på messer. [firma1] AS skulle tilkomme 10 % provisjon av fortjenesten ved slikt salg. Lagmannsretten bemerker at mulighetene for inntekter gjennom samarbeidsavtalen ikke er nevnt i budsjettet. Utsiktene til provisjon ble heller ikke nevnt i styrereferat av 16. mai 2011. Investeringen ble her formulert som «Kjøp av båt til bruk i charter.» At samarbeidet ikke ble omtalt her, er en indikasjon på at [firma1] AS vurderte at denne delen av båtvirksomheten ikke i nevneverdig grad kunne forsvare investeringen. Også her må det legges til grunn at utsiktene til salg ikke var kurante. Dette gjelder selv om [firma2] AS gjennom sitt samarbeid med Ferretti hadde marginer som gjorde at det kunne formidles båter med ytterligere rabatt enn den [firma1] AS fikk.

A har i korrespondanse med Skatt øst opplyst at han hadde hørt at enkelte kunne leie ut for halvannen million kroner i sesongen. Utover dette kan lagmannsretten ikke se at A foretok noen undersøkelser av hva markedet tilsa. Om det udaterte budsjettet, som [firma1] AS utarbeidet for utleiedelen, gjengis følgende fra tingrettens dom:

I driftsbudsjettet som var satt opp i forkant av anskaffelsen, var det estimert med 190 utleietimer per sesong; 10 timer i april, 30 timer i mai, 50 timer i juni og juli og 50 timer i august/september. Utleieprisen var 4 500 kroner per time. Ut i fra en forutsetning om at hver tur som et gjennomsnitt tok 5 timer, ble det budsjettet med 38 enkeltturer. Budsjettet viste et lite overskudd på 64 600 kroner.

...

Retten har ikke inngående kjennskap til markedsforholdene, men mener likevel det kan fastslås at utleieaktiviteten rettet seg mot en relativt sett liten kundegruppe. Ferrettien var en eksklusiv båt med en passasjerkapasitet på 10 personer. Med en timepris på 4 500 kroner har utleieaktiviteten etter rettens syn vært mer næringslivsrettet enn rettet mot privatkunder. Samtidig satte båten størrelse grenser for hvor store grupper som kunne delta. Det ble budsjettert med mellom 1,5 og 2,5 turer à fem timer hver uke gjennom sommersesongen. Med andre ord måtte båten i gjennomsnitt leies ut flere dager pr uke i sommermånedene, for å bringe overskudd. Med tanke på at båten også skulle fungere som demonstrasjonsbåt, og at båter også i høysesongen kan få liggetid i forbindelse med service og reparasjoner, fremstår den forventede utleiefrekvensen som temmelig ambisiøs. Også norske værforhold bidrar til å gjøre estimatet usikkert. Både antall estimerte timer totalt sett, og sesongens varighet - det var kalkulert med utleie fra april til september - synes å være for optimistiske anslag. Samlet sett fremstår estimatet som urealistisk.

Hvilke utgifter som måtte påregnes å påløpe, er også av betydning for om aktiviteten er egnet til å gå med overskudd og kan anses som virksomhet. På utgiftssiden er det fra statens side anført at det er lagt til grunn et for optimistisk scenario. Bevisførselen tyder på at dette er korrekt. Det synes generelt å være budsjettert med for lave utgifter.

Utgiftene består av finansieringskostnader, avskrivninger og driftsutgifter.

Når en aktivitets evne til å gå med overskudd vurderes, skal det tas hensyn til den totale kapitalen som er investert. Ikke bare fremmedkapitalen, men også egenkapitalen skal regnes med. Hensynet til konkurransenøytralitet er avgjørende. Vurderingen skal ikke avhenge av hvordan en virksomhet er finansiert eller organisert. Samme synspunkt er lagt til grunn i flere lagmannsrettsdommer, blant annet i LB-2009-153551 og i LB 2014-145380. I budsjettet er avkastning på egenkapital satt til null, hvilket blir galt. Retten er imidlertid enig med saksøkeren i at renten staten har operert med er for høy gitt de senere års svært lave rentenivå. Beløpet blir derfor lavere enn det som er lagt til grunn av staten. Basert på et lavere rentenivå vil beløpet ligge på rundt 50 000 kroner årlig.

Det er etter rettens syn også budsjettert med for lave utgifter til opplag og vedlikehold, og for lave lønnskostnader. Når det gjelder opplag og vedlikehold er retten enig med skattekontoret i at realistiske kostnader er betydelig høyere enn estimatet. Dette er forhold som på oppstartstidspunktet må ha fremstått som klare for saksøkeren. Utgiftene til forsikring har også vist seg å være noe høyere enn kalkylen tilsier, uten at dette har særlig betydning. I lønnsutgifter er det budsjettert med 47 500 kroner i året. Med 190 timer på sjøen tilsier dette en utgift på 250 kroner for hver time båten er utleid. Retten anser det som klart at beløpet er satt vesentlig for lavt. Det vises til at beløpet skal dekke lønn til både skipper og hjelpemannskap samt tid til klargjøring av båten før turer.

I vurderingen skal det også medregnes at en båt faller i verdi. I budsjettet er det lagt inn et årlig beløp på 284 500 kroner i avskrivninger. I dag er det på det rene at det faktiske verdifallet har vært langt høyere. Spørsmålet for retten blir hva man ut i fra en rimelig og realistisk forventning kunne regne med på anskaffelsestidspunktet. Dette kan det vanskelig sies noe sikkert om, men det faktum at verdifallet har vært så stort tilsier at det også før aktivitetens oppstart burde ha vært tatt høyde for et høyere beløp.

Budsjettet ville etter rettens vurdering ha gått med underskudd selv om [firma1] hadde oppnådd de høye leieinntektene. Reduseres disse, blir underskuddet større.

Disse vurderingene fra tingretten tiltres, idet de er dekkende for lagmannsrettens syn. Budsjettet fremstår som løst fundert, for optimistisk både hva angår inntektssiden og utgiftssiden, og som lite robust.

Lagmannsretten er oppmerksom på at båten svært tidlig viste seg å ha feil og mangler, og at dette gjorde at båten var utilgjengelig i større perioder. Vurderingen av investeringens lønnsomhet baserer seg imidlertid på det som forelå forut for at båtvirksomheten kom i gang og ikke på den etterfølgende utviklingen som ble negativ for selskapet. Aktiviteten ville etter all sannsynlighet heller ikke ha gått med overskudd selv om båten hadde vært uten feilene og manglene. Samtidig bemerker lagmannsretten at [firma1] AS ikke fremmet krav om heving, omlevering eller erstatning for lidt inntektstap mot selgeren, [firma2] AS eller mot fabrikanten, Ferreti. Selv om det kan foreligge rasjonelle grunner til at selskapet unnlot dette, kan dette også indikere at [firma1] AS, bedømt som en seriøs forretningsaktør, ikke hadde en sterk forventning til det resultat som selskapet hadde budsjettet med hva angår utleieinntekter.

Lagmannsretten finner etter en totalvurdering at båtaktiviteten ikke var egnet til å gå med overskudd. Konklusjonen er at det da heller ikke forelå «virksomhet» i skattelovens og merverdiavgiftslovens forstand, slik skattekontoret og Skatteklagenemnda har lagt til grunn i sine vedtak.

[firma1] AS har vist til at båten er en kapitalgjenstand, og har påberopt at selskapet også utenfor «virksomhet» har fradragrett for kostnader i forbindelse med båtvirksomheten. Til dette bemerkes at det følger av HR-2017-627-A (Raise International) avsnitt 28 og Rt-2015-628 (Solér) avsnitt 33 at kostnader lidt ved passiv kapitalforvaltning ikke kan gi grunnlag for fradrag etter skatteloven § 6-2. Videre er det lagmannsrettens vurdering at det også etter kapitalregelen i skatteloven § 5-1 første ledd gjelder et krav om at investeringen må være egnet til å gi økonomisk overskudd. Dette følger av hensynet til sammenheng i regelverket. Lagmannsretten kan for øvrig tiltre begrunnelsen som er gitt i Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse av februar 2003 - BFU-2003-9. Fra uttalelsen gjengis:

Skattedirektoratet har i tidligere vedtak konkludert med at utleie av båten ikke kan anses som næringsvirksomhet etter skatteloven og merverdiavgiftsloven, da utleien ikke var egnet til å gå

med overskudd. Skattedirektoratet fant det tvilsomt om aktivitetskravet i virksomhetsregelen var oppfylt, men tok ikke stilling til dette.

Slik Skattedirektoratet ser det, er det også i kapitalregelen i skatteloven § 5-1 første ledd et krav til at aktiviteten må være egnet til å gi et økonomisk overskudd. Gjems-Onstad legger dette til grunn i sin bok «Avskrivninger» sidene 314 og 316. Standpunktet er også lagt til grunn i en underrettsdom, gjengitt i Utv. 1994 s. 91, der spørsmålet gjaldt fradragsrett for underskudd i forbindelse med utleie av boligeiendom. Hensynet til sammenheng i regelverket tilsier at fradragsspørsmålet vurderes likt i forhold til alternativene «kapital» og «virksomhet» i skatteloven § 5-1 første ledd. Skatteevneprinsippet tilsier for så vidt også at det bør stilles opp et krav til økonomisk overskudd, uavhengig inntektskilden.

Lagmannsrettens konklusjon er at [firma1] AS heller ikke etter kapitalregelen har krav på fradragsrett for kostnadene.

Ut fra vurderingen ovenfor er det på det rene at [firma1] AS har krevd fradrag for inngående merverdiavgift som ikke har vært knyttet til «virksomhet». Det foreligger da overtredelse av merverdiavgiftsloven § 21-3 slik bestemmelsen lød på vedtakstidspunktet. A har opplyst at han ikke konsulterte revisor eller advokat forut for at han på selskapets vegne fremmet krav om fradrag. [firma1] AS har pekt på at Skatteklagenemnda i vedtak av 29. oktober 2015, ved vurderingen av tilleggsatt, fant at det forelå unnskyldelige forhold etter ligningsloven § 10-3, ettersom selskapet ga alle opplysninger som skattekontoret ba om ved oppgavekontrollen våren 2012. Lagmannsrettens vurdering er at dette er uten betydning for spørsmålet om tilleggsavgift. En forutsetning for at forholdet skulle fått betydning, måtte vært at selskapet ved innsending av krav på fradrag for inngående merverdiavgift gjorde oppmerksom på at kravet burde undersøkes nærmere, jf. Prop.38 L (2015-2016) Lov om skatteforvaltning side 204, hvor det er vist til at tilleggsavgift ikke ilegges «når det er gitt forklarende vedlegg til omsetningsoppgave ved berettiget tvil». Lagmannsretten er enig med tingretten i at det må legges til grunn at det foreligger simpel uaktsomhet og at tilleggsavgiften kan settes til 20%.

Etter dette er skattekontorets vedtak og Skatteklagenemndas vedtak gyldige og anken forkastes. Staten har vunnet saken og har etter tvisteloven § 20-2 første og andre ledd krav på erstatning for sine sakskostnader. [firma1] AS har pekt på at skattekontoret har endret sin opprinnelige vurdering av den ankende parts motiv bak anskaffelsen av båten, og vist til at spørsmålet om tilleggsatt først ble avklart etter saksanlegget. Lagmannsretten finner at verken dette eller andre forhold medfører at det foreligger «tungtveiende grunner» som gjør det rimelig å fritta [firma1] AS ansvaret for sakskostnadene etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Lagmannsretten legger sitt resultat til grunn når den avgjør krav om sakskostnader for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9. I tingretten ble [firma1] AS dømt til å betale statens sakskostnader med 319 074 kroner. Lagmannsretten er enig i tingrettens kostnadsavgjørelse, hvilket kommer til uttrykk ved at anken forkastes.

Advokat Eirik Jensen har for lagmannsretten fremlagt oppgave på 306 742,50 kroner inkludert 25% merverdiavgift, hvorav 245 393 kroner utgjør salær for 91 timers arbeid. [firma1] AS har protestert mot oppgaven. Staten har til dette vist til at den ankende part fremsatte et nytt påstandsgrunnlag en dag før ankeforhandlingen og at staten har behov for å ta til motmæle når det fremkommer påstander fra skattyter om at subjektive intensjoner skal være avgjørende. Lagmannsretten bemerker at saken gjelder et begrenset tema som etter tingrettens dom fremstår som oversiktlig. Bortsett fra enkelte nye bevisstilbud, og en ny subsidiær anførsel fra den ankende part, har saken ikke eskalert etter behandlingen i tingretten. Etter lagmannsrettens vurdering overstiger ankemotpartens salærkrav det som må anses som «nødvendige» utgifter, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Nødvendige kostnader for lagmannsretten settes skjønnsmessig til 200 000 kroner inkludert merverdiavgift.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler [firma1] AS 200 000 - tohundretusen - kroner til Staten v/ Skatt øst innen to uker etter forkynning av dommen.

SKN 17-041 Lønnsinntekt/utgiftsgodtgjørelse

Lovstoff: Skatteloven §§ 5-1, 5-10 og 5-11. Ligningsloven §§ 4-1, 8-1 og 9-6.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 18. april 2017, **Saksnr.:** LB-2016-45654

Dommere: Lagdommer Harald Georg Venger, lagdommer Vibeke Løvold, ekstraordinær lagdommer Ruth Anker Høyer. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2015-94924 - Borgarting lagmannsrett LB-2016-45654 (16-045654ASD-BORG/03).

Parter: A (advokat René Ibsen) mot Staten v/ Skatt øst, (advokat Tore Skar).

Sammendrag: Saken gjaldt to spørsmål; for det første om utbetalinger fra arbeidsgiver var å anse som lønn eller utgiftsgodtgjørelse, og for det andre om en tastefeil hos skattemyndighetene som ga skattyter et for høyt rentefradrag, kunne rettes etter utløpet av toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Skattyter hadde vært ansatt ved Den amerikanske ambassaden i Oslo fra 1999 til 2013. Ambassaden foretok ikke forskuddstrekk og innberettet ikke lønnen. Skattyter hadde selv oppgitt omtrent halvparten av utbetalingene fra ambassaden som lønn, og han anførte at utbetalinger ut over dette var utgiftsgodtgjørelse. Etter en samlet vurdering fant lagmannsretten det mest sannsynlig at utbetalingene var lønnsinntekter. Retten kom videre til at skattyter burde

ha oppdaget tastefeilen, hvor rentefradraget ble endret fra 38 111 kroner til 381 111 kroner, slik at vedtaket om å endre gjeldsrentefradraget etter utløpet av toårsfristen også var gyldig.

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak, herunder spørsmål om utbetalinger fra arbeidsgiver er utgiftsgodtgjørelse eller skattbar lønnsinntekt.

A ble ansatt ved Den amerikanske ambassaden i Oslo i 1999 og arbeidet der frem til 2013. I den perioden skattesaken gjelder, fungerte han som leder/koordinator av en [avdeling]. Arbeidsforholdet ble avsluttet ved at han ble avskjediget fra stillingen. Gyldigheten av avskjeden ble bestridt av A gjennom søksmål som ble avvist av Oslo tingrett. Lagmannsretten legger til grunn at dette skyldtes folkerettslige regler om staters immunitet.

Fra 2010 hadde TV2 flere nyhetssaker om enheten A var tilknyttet, og det ble offentlig debatt om enhetens virksomhet. Dette gjaldt blant annet lovligheten av, og norske myndigheters kunnskap om, enhetens arbeid. Det ble også reist spørsmål om skatteplikt for lokalt ansatte som arbeidet i enheten, og det har versert flere skattesaker og straffesaker for domstolene vedrørende manglende innberetning av lønnsinntekt fra ambassaden.

Norske myndigheter legger til grunn at ambassadene har plikt til å foreta forskuddstrekk og innrapportere inntekt for lokalt ansatte. Etter det opplyste, bestrider ambassaden at den har slike plikter, jf. Wien-konvensjonen om diplomatisk samkvem.

A var uansett klar over at ambassaden ikke foretok forskuddstrekk eller innberettet lønnen til skattemyndighetene, og at han selv var ansvarlig for å oppgi inntektene. I avtalen mellom A og ambassaden heter 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 deduction.

I tråd med dette opplyste A om lønn fra ambassaden i sine selvangivelser, og han ble beskattet for det han oppga.

Innbetalinger fra ambassaden til As bankkonto viser at han har mottatt større beløp enn det han innberettet til beskatning. Skattemyndighetene har også fått oversikter over de tilsvarende utbetalingene fra ambassadens bankkonto.

Skatt øst ba A om utfyllende opplysninger i mars 2013 og sendte ham høsten 2013 varsel om endring av ligning for inntektsårene 2003 til 2012. Henvendelsene ble dels mottatt i retur. A har opplyst at han ikke har mottatt noen av disse.

Den 24. mars 2014 traff skattekontoret endringsvedtak hvor As inntekter for årene 2003-2012 ble skjønnsmessig fastsatt etter ligningsloven § 8-1. I vedtaket ble samtlige overføringer fra ambassaden ansett som lønn. I tillegg ble et gjeldsrentefradrag for 2009 endret fra 381 111 kroner til 38 111 kroner, etter at det ble avdekket en inntastingsfeil hos ligningsmyndighetene ved gjennomgangen av ligningen for dette året.

Etter klage fra A stadfestet skatteklagenemnda skattekontorets vedtak med enkelte endringer i nytt vedtak 4. desember 2014.

I klagevedtaket ble As lønnsinntekt redusert med 34 596 kroner fordelt på årene 2004, 2006, 2010 og 2011. Bakgrunnen var at oversikten over utbetalinger fra ambassadens bankkonto viste at utbetalingene var merket enten «salary payment» eller «vendor payment», og at utbetalinger merket «vendor payment» ikke ble tatt med ved inntektsfastsettelsen idet skatteklagenemnda la til grunn at dette var utgiftsgodtgjørelse.

Samtidig ble lønnsinntekten økt med 365 926 kroner til totalt 704 382 kroner i 2012 etter at skattemyndighetene hadde innhentet fullstendig oversikt over ambassadens utbetalinger dette året. Nemnda la til grunn at A ikke hadde inngitt selvangivelse for 2012, og lønnsinntekten for dette året består i sin helhet av utbetalinger fra ambassaden.

Med nevnte endringer innebar skatteklagenemndas vedtak en økning i personinntekt med 2 733 555 kroner for årene 2003-2012 basert på differansen mellom utbetalingene fra ambassaden (5 590 546 kroner) og det A hadde innberettet som lønn fra ambassaden i samme periode (2 829 900 kroner). Økningen i alminnelig inntekt var på 3 050 891 kroner, som også inkluderer rettingen av gjeldsrentefradraget for 2009.

Ved stevning 11. juni 2015 tok A ut søksmål mot staten ved Skatt øst med krav om at skatteklagenemndas vedtak kjennes ugyldig. I tilsvaret 10. juli 2015 tok staten ved Skatt øst til motmæle og la ned påstand om frifinnelse.

Oslo tingrett avsa 29. januar 2016 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. I sakskostnader betaler A 136 296,25 – etthundreogtrettisekstusentohundreogtjue sekskommatjuefem - kroner til Staten v/Skatt øst innen 2 - to- uker - fra forkynnelsen.

A har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Anken gjelder bevisbedømmelsen. Staten ved Skatt øst har tatt til motmæle i anketilsvar.

Ved Oslo tingretts dom 12. oktober 2016, ble A frifunnet for straffbar skatteunndragelse for de samme forhold som denne saken gjelder. Tiltalen gjaldt inntektsårene 2005-2012, og det går frem av dommen at tingretten ikke kunne utelukke at A hadde gitt korrekte opplysninger til

ligningsmyndighetene. Påtalemyndigheten har anket dommen. Ankesaken er berammet høsten 2017.

Saken står ellers i det vesentlige i samme stilling som for tingretten. Om saksforholdet for øvrig, vises det derfor til tingrettens dom.

Ankeforhandling ble holdt 4. april 2017 i Borgarting lagmannsretts hus. A møtte og ga forklaring. Skriftlig bevisførsel fremgår av rettsboken.

Den ankende part - A - har i det vesentlige anført:

Lønnen som er oppgitt i selvangivelsene er riktig, og fristen for å rette gjeldsrentefradraget var gått ut da det ble varslet om endring. Det er derfor ikke adgang til å endre ligningen. Skatteklagenemndas vedtak er ugyldig.

Utbetalingene fra ambassaden som ikke er oppgitt i selvangivelsen, var utgiftsgodtgjørelse. Hvordan selvangivelsene ble utfylt må ses i lys av det meget spesielle arbeidsforholdet A hadde, og hans manglende mulighet for å kunne dokumentere utgiftsgodtgjørelsen. Dette må også hensyntas ved bevisbedømmelsen i retten.

Det er arbeidsgiver som har hovedansvaret for å innberette opplysninger for beskatning og foreta forskuddstrekk, noe ambassaden ikke gjorde selv om den var forpliktet til dette. Dette har hele tiden vært kjent for norske skattemyndigheter, uten at de valgte å gjøre noe med det før mediene stilte spørsmål ved skatteforholdene til lokalt ansatte ved ambassaden. Det er ikke rimelig at A - som ansatt - skal ha hele belastningen med å dokumentere inntektsforhold over en lang periode, når ambassaden ikke har fulgt reglene, og norske myndigheter har vært klar over dette uten å reagere.

As arbeid var dessuten underlagt meget streng taushetsplikt som håndheves strengt av amerikanske myndigheter. Dette hindret ham fra å vedlegge kvitteringer til selvangivelsen, eller på annen måte opplyse om hvilke utgifter han dekket for arbeidsgiver. Denne taushetsplikten er han fortsatt bundet av, noe som også forhindrer ham fra å føre bevis for utgiftsgodtgjørelsen i retten. Etter at han ble suspendert og senere avskjediget fra stillingen ved ambassaden, har han uansett ikke tilgang til kvitteringer og annen dokumentasjon som han brukte som grunnlag for å utfylle selvangivelsene. Ambassaden har heller ikke gitt opplysninger i ettertid som ville bekreftet utgiftsgodtgjørelsen.

A arbeidet i 50 % stilling ved ambassaden. Ved siden av studerte han 50 % i hele perioden, og han valgte til dels studier etter arbeidsgivers ønske. Siden en intern instruks tilsa at lederen for enheten skulle være ansatt i 100 % stilling, og siden enheten hadde behov for utstyr som arbeidsgiver ikke ønsket at skulle spores til dem, avtalte han med sin overordnede at han skulle motta 100 % lønn og avregne innkjøp av utstyr til enheten og andre utlegg mot uttak av fritid for

studier. Innkjøp skjedde ved bruk av kontanter. Så langt det ble utstedt kvitteringer for innkjøpene, leverte han disse direkte til sin overordnede i original. Denne ordningen var ikke kjent for lønningskontoret ved ambassaden, som utbetalte lønn for full stilling på vanlig måte.

At utbetalingene fra ambassaden er merket «salary payment», innebærer derfor ikke at det reelt sett har vært lønnsutbetalinger. Det samme gjelder oppgavene over «annual pay».

A var klar over at lønnen fra ambassaden var skattepliktig, og har hele tiden innberettet denne til skattemyndighetene. Han var flere ganger i kontakt med det lokale skattekontoret om hvordan han skulle fylle ut selvangivelsen når han arbeidet for en utenlandsk tjeneste, og ikke kunne dokumentere «fratrekk» med kvitteringer. Han fikk råd om å fylle ut selvangivelsen etter beste skjønn, noe han gjorde ved å beregne hvilke utlegg han hadde hatt for arbeidsgiver det enkelte år og innberette det overskytende som lønn.

Det kan heller ikke legges til grunn at A burde ha oppdaget at ligningsmyndighetene tastet inn feil gjeldsrentefradrag for 2009, slik at fristen for retting ble utvidet fra to til ti år. Han hadde full tillit til at de behandlet opplysningene han hadde oppgitt i selvangivelsen korrekt, og var i første rekke opptatt av restskatten som var noenlunde den samme som tidligere år. Samtidig var han i en livssituasjon hvor han ikke kan klandres for ikke å ha finstudert grunnlaget for skatteoppgjøret.

A har lagt ned slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 04.12.2014 kjennes ugyldig.
2. A tilkjennes sakens kostnader både for Oslo tingrett og Borgarting lagmannsrett.

Ankemotparten - **staten ved Skatt øst** - har i det vesentlige anført:

A har hatt lønnsinntekt som han ikke har opplyst om i selvangivelsen, og fristen for å rette gjeldsrentefradraget i 2009 var ikke gått ut da det ble varslet om endring. Det er adgang til å endre ligningen, og skatteklagenemndas vedtak bygger på et korrekt faktisk grunnlag med hensyn til hvilke utbetalinger som var lønnsinntekt. Vedtaket er gyldig.

Utgangspunktet er at en betaling fra arbeidsgiver til arbeidstaker klassifiseres som lønn dersom ikke annet er oppgitt. At utbetalingene i dette tilfellet er lønnsutbetalinger, understøttes av at ambassaden har foretatt regelmessige utbetalinger av noenlunde samme størrelse hver fjortende dag. Overføringene som er ansett for å være lønn i vedtaket er merket «salary payment» i motsetning til «vendor payment». De fremkommer også som en grunnlønn med ulike overtids-/helligdagstillegg i oversikter over «annual pay» som er utarbeidet av ambassaden, og som stemmer overens med bankoverføringene.

Påstanden om at utbetalingene likevel er utgiftsgodtgjørelse, er udokumentert ut over As egen forklaring. Selv om ambassaden ikke har innberettet lønnsopplysninger til ligningsmyndighetene,

og at han skulle ha en tjenestemessig taushetsplikt om hvilke utgifter han har dekket, er dette ikke tilstrekkelig for ikke å klassifisere utbetalingene som lønn på grunnlag av hans forklaring alene. Forklaringen fremstår heller ikke sannsynlig.

Dersom retten likevel kommer til at utbetalingene var utgiftsgodtgjørelse, er det uansett riktig å inntektsføre utbetalingene. Utgiftsgodtgjørelser skal behandles enten etter bruttometoden eller nettometoden, jf. skatteloven § 5-11. I grove trekk innebærer bruttometoden at utbetalingen fra arbeidsgiver inntektsføres brutto, mens kostnaden fradragsføres. Nettometoden innebærer at bare et eventuelt overskudd inntektsføres. I dette tilfellet har arbeidsgiver klassifisert utbetalingene som lønn. Da kan nettometoden ikke benyttes.

Adgangen til å rette feilen i gjeldsrentefradraget for 2009 er ikke begrenset av toårsfristen. Feilens omfang tilsier at A oppdaget eller burde ha oppdaget den, selv om han var i en vanskelig livssituasjon. Feilen reduserte skatten med ca. 100 000 kroner. Det går også frem av skatteoppgjøret at han hadde en lønnsinntekt på 292 500 kroner. Da burde han reagert på at den samlede skatten var på 22 815 kroner.

Staten ved Skatt øst har lagt ned slik påstand:

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

Lagmannsretten bemerker:

Saken behandles etter ligningsloven som ble erstattet av skatteforvaltningsloven fra 2017.

Ligningsforvaltningen bygger på et selvangivelsesprinsipp, hvor skattyter har ansvaret for å gi de opplysningene som er nødvendige for at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Skattyter skal i denne forbindelse opptre aktsomt og lojalt, og opplysningsplikten innebærer også en plikt til å gjøre ligningsforvaltningen oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret, jf. ligningsloven § 4-1.

Skattyters opplysningsplikt er nærmere omtalt i Prop.1 L (2009-2010) på side 63:

Skattyters 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.

Etter en prøving av de opplysningene skattyter har gitt og de øvrige opplysningene som foreligger, avgjør ligningsmyndighetene hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen. 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, jf. ligningsloven § 8-1.

Hvis det er oppgitt eller lagt til grunn uriktige eller ufullstendige opplysninger, kan ligningen tas opp til endring innen frister som følger av ligningsloven § 9-6. Fristen for endring er i utgangspunktet ti år etter inntektsåret. Dersom endringen er til ugunst for skattyter, er fristen to år 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.

Ved domstolskontroll av ligningsvedtak, kan domstolene prøve ligningsforvaltningens bevisbedømmelse og rettsanvendelse fullt ut, jf. Rt-2009-105. Ved rettslig prøving av ligningsvedtak, er imidlertid skattyter som hovedregel avskåret fra å påberope seg nye faktiske opplysninger, jf. Rt-1988-539.

Hovedspørsmålet i saken er om skatteklagenemndas vedtak bygger på et korrekt faktum når nemnda har lagt til grunn at A har unnlatt å opplyse om lønnsinntekter som gir grunnlag for å endre ligningen inntil ti år for perioden 2003 til 2012.

Det er ikke uenighet om at A har mottatt utbetalinger fra ambassaden som han ikke har opplyst om i selvangivelsen. Det er heller ikke uenighet om størrelsen på beløpene han har mottatt, og at disse er utbetalt som ledd i hans arbeidsforhold ved ambassaden.

Spørsmålet er derfor om utbetalingene som ligger til grunn for endringsvedtaket er skattepliktig inntekt eller skattefri utgiftsgodtgjørelse.

Utgangspunktet er at enhver fordel vunnet ved arbeid anses som skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 5-1. Dette vil typisk være lønn for utført arbeid, jf. § 5-10.

Utgiftsgodtgjørelse som en arbeidstaker mottar til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid, er skattepliktig så langt den gir overskudd, eller dekker private kostnader (selv om kostnadene er fradragsberettigede), jf. § 5-11.

Utlegg som arbeidstaker har for arbeidsgiver, og som refunderes på grunnlag av originalbilag, anses ikke som utgiftsgodtgjørelse og er ikke skattepliktig inntekt.

Lagmannsretten legger til grunn at utbetalinger fra arbeidsgiver til en arbeidstaker i utgangspunktet klassifiseres som lønn dersom annet ikke er oppgitt. Spørsmålet er derfor om det foreligger opplysninger som tilsier at utbetalingene likevel ikke er lønnsinntekt.

A har ikke opplyst i selvangivelsene at han har mottatt mer enn 2,7 millioner kroner fra arbeidsgiver over en tiårsperiode, og han har således heller ikke gitt opplysninger om hvorfor han ikke anser utbetalingen som inntekt. I ettertid har han heller ikke fremlagt noen form for dokumentasjon, eller gitt noen form for etterprøvbare opplysninger, som kan belyse grunnlaget for utbetalingene slik at skatteplikten kan vurderes.

Det var således ligningsmyndighetene som avdekket at A hadde fått betydelige overføringer fra arbeidsgiver. Det er også ligningsmyndighetene som har fremskaffet det som kan belyse om ytelsene er skattepliktige. Dette er i første rekke utskrifter av bankoverføringene som viser at utbetalingene er utbetalt regelmessig hver fjortende dag med noenlunde samme størrelse, og at de er merket «salary payment» i motsetning til øvrige, uregelmessige utbetalinger som er merket «vendor payment». For lagmannsretten er det også fremlagt oversikter over «annual pay» som viser hvordan beløpene fremkommer. Oversiktene viser at beløpene er utregnet med utgangspunkt i en grunnlønn på 80 timer for en fjortendagersperiode, og at det er lagt til varierende beløp som synes å være overtids-, helligdags- og/eller helgedagstillegg. I retten bekreftet A å være kjent med disse oversiktene slik de er inntatt i eksempelform i det faktiske tilleggsutdraget på side 9, hvor forskjellen er at overskriften «annual pay» ikke er inntatt.

Sett i lys av at utbetalinger fra arbeidsgiver i utgangspunktet klassifiseres som lønn dersom annet ikke er oppgitt, at det er A som har ansvaret for å gi de opplysningene som er nødvendige for at skatteplikten blir klarlagt, og at utbetalingene bærer alle ytre kjennetegn på å være lønnsutbetalinger, er det vanskelig å se hvordan ligningsmyndighetene i utgangspunktet kunne unnlate å klassifisere utbetalingene som lønn.

A har forklart at utbetalingene fremstår som lønnsutbetalinger fordi han hadde en avtale med sin overordnede om å avregne utgifter for ambassaden mot lønnstrekk fordi han var formelt ansatt i 100 % stilling, mens han reelt sett arbeidet 50 %. Bakgrunnen for ordningen var at det forelå en intern instruks som krevde at lederen av enheten var ansatt i full stilling. I tillegg skulle de ansatte ved ambassaden, av sikkerhetsmessige årsaker, ikke være kjent med hvilke konkrete utlegg han hadde.

Etter lagmannsrettens syn er det imidlertid flere forhold som gjør denne forklaringen mindre sannsynlig.

For det første er det uklart for retten hvorfor As overordnede skulle akseptere at han arbeidet i 50 % stilling, dersom dette var i strid med instruksene slik A har opplyst.

For det annet forklarte A at han gjorde en konkret avregning av arbeidsinntekt basert på timelister og kvitteringer for utlegg ved utfylling av selvangivelsen. Derimot kunne han ikke redegjøre nærmere for når og hvordan motregningen av utlegg mot skyldig lønnsoverskudd skjedde i forholdet til arbeidsgiver, og hvordan et eventuelt overskudd eller underskudd ble håndtert dem i

mellom. Både utleggene og arbeidstiden fremstår for lagmannsretten å ha vært sterkt varierende, og retten finner det påfallende at det ikke var noe system for å avdekke og håndtere overskudd eller underskudd i utgiftsgodtgjørelsen. Mangelen på en slik regelmessig avregning harmonerer også dårlig med at A bekreftet at han fikk utbetalt timebasert lønnstillegg for helge- og helligdagsarbeid, etter at oversiktene over «annual pay» ble fremlagt for lagmannsretten.

For det tredje finner lagmannsretten det lite sannsynlig at A skulle ha akseptert å kamuflere en skattefri utgiftsgodtgjørelse på ca. 2,7 millioner kroner som sporbare lønnsutbetalinger over bank, vel vitende om at han i følge seg selv var underlagt tjenestemessig taushetsplikt som gjorde at han ikke kunne dokumentere at «lønnen» var skattefri dersom skattemyndighetene skulle stille spørsmål. Han kunne neppe ha noen forventning om at arbeidsgiver ville bekrefte utleggene. Ifølge A var hele poenget med å kamuflere utgiftsgodtgjørelsen som lønn, nettopp å holde utgiftsgodtgjørelsen hemmelig også overfor ambassadens ansatte. Dette var i følge A ikke bare av hensyn til utleggenes art, men også fordi ansettelsen i 50 % stilling var i strid med instruks.

A fremstår samtidig som ressurssterk og hadde ifølge seg selv en lederstilling med betydelig ansvar og frihet med hensyn til hvordan han løste sine arbeidsoppgaver. Retten finner det lite sannsynlig at han ikke ville ha forstått at en slik ordning i så fall innebar en meget betydelig skattemessig risiko over tid. Det bemerkes i denne forbindelse at A risikerte å bli skattlagt for en ikke reell tilleggsinntekt som beløpsmessig tilsvarte hans totale lønnsutbetalinger i en tiårsperiode, dersom hans forklaring legges til grunn.

A har argumentert sterkt for at opplysningene han ga i selvangivelsen må ses i lys av det meget spesielle arbeidsforholdet han hadde, og at dette også må hensyntas ved rettens bevisvurdering. Han har også argumentert for at det ville være urimelig at han som ansatt skal ha hele belastningen med å dokumentere inntektsforhold over en lang periode, når ambassaden ikke har fulgt reglene for forskuddstrekk og lønnsinnberetning, og norske myndigheter hele tiden har vært klar over dette uten å reagere.

Lagmannsretten er enig i at muligheten for å dokumentere reelle utgifter vil kunne være relevant i en samlet bevisbedømmelse. At ligningsmyndighetene over en tiårsperiode ikke har reagert på at A har oppgitt lønnsinntekter som det blant annet ikke har vært foretatt forskuddstrekk for, gjør også at vedtaket om endring av ligningen mest sannsynlig har fått større økonomiske konsekvenser enn det ellers ville ha fått.

Etter lagmannsrettens syn kan imidlertid ikke disse forholdene tillegges avgjørende vekt ved rettens bevisvurdering. At det er skattyter som har ansvaret for å gi de opplysninger som er nødvendige for at skatteplikten blir klarlagt, er en grunnleggende forutsetning for en fungerende ligningsforvaltning som har til oppgave å finansiere fellesgodene i samfunnet. Muligheten for omgåelse av skatteplikt stiller også krav til etterprøvbarehet for anførsler om utlegg som vil gjøre utbetalinger i et arbeidsforhold skattefrie. Etter lagmannsrettens syn står ikke disse hensynene mindre sterkt i tilfeller der arbeidstaker er kjent med at arbeidsgiver ikke foretar

lønnsinnberetning, og arbeidstakerens opplysninger i selvangivelsen derfor ikke kan kontrolleres mot oppgaver fra arbeidsgiver.

At A synes å ha hatt et spesielt arbeidsforhold som i stor grad begrenset muligheten til å dokumentere utlegg han måtte ha hatt for arbeidsgiver, må også ses i lys av at han i så fall tok en bevisst - og meget betydelig - skattemessig risiko, dersom han likevel innlot seg på en ordning med omfattende utgiftsgodtgjørelse kamuflert som ordinær lønnsutbetaling.

Etter en samlet vurdering finner lagmannsretten det mest sannsynlig at utbetalingene fra ambassaden er lønnsinntekter. Vedtaket bygger derved på et riktig faktisk grunnlag hva gjelder klassifiseringen av utbetalingene fra ambassaden som inntekt. Andre ugyldighetsgrunner er ikke anført.

Vedtaket er etter dette gyldig for denne delen.

Det andre spørsmålet i saken er om skatteklagenemndas vedtak om endring av gjeldsrentefradraget for 2009 er gyldig. Det er på det rene at A ble gitt et uriktig fradrag på 381 111 kroner som følge av inntastingsfeil hos ligningsmyndighetene, og at fradraget skulle ha vært 38 111 kroner slik A hadde oppgitt i selvangivelsen.

Ligningsmyndighetene sendte varsel om endring etter utløpet av toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Spørsmålet er om rettingsadgangen likevel var i behold fordi A har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han var eller burde vært klar over.

Siden feilen skyldtes en inntastingsfeil hos ligningsmyndighetene, hadde A ingen mulighet for å oppdage feilen før han mottok skatteoppgjøret for 2009. Spørsmålet er derfor om han oppdaget, eller burde ha oppdaget, feilen på grunnlag av skatteoppgjøret.

Som følge av feilen fikk A et urettmessig fradrag i alminnelig inntekt på 343 000 kroner, som i utgangspunktet tilsvarer 96 040 kroner i redusert skatt (28 %). Siden fradraget oversteg alminnelig inntekt i 2009, ble imidlertid ikke reduksjonen i utlignet skatt like stor i 2009. Derimot fikk han et underskudd i alminnelig inntekt som han kunne fremføre til 2010. Lagmannsretten forstår det slik at A derfor kunne nyttiggjøre seg skattefordelen over flere inntektsår, selv om bunnfradraget (personfradraget) og eventuelt foreldrefradrag han ellers ville ha hatt i 2009 formodentlig gjør at den reelle skattereduksjonen han kunne oppnå var noe mindre enn 96 040 kroner.

Selvangivelsen for 2010 viser at han ikke benyttet underskuddet påfølgende ligningsår. Dette innebærer at A enten ikke oppdaget feilen, eller at han valgte ikke å benytte seg av den skattefordelen feilen ga ham for 2010. Lagmannsretten legger til grunn at han ikke oppdaget feilen, slik han selv har forklart.

Ved vurderingen av hvilke feil skattyter likevel bør oppdage, vil feilens størrelse stå sentralt, jf. Prop.1 L (2009-2010) side 70.

Det er ikke opplyst, og går heller ikke frem av ligningsvedtakene, hvor stor effekt feilen hadde på utliknet skatt i 2009. Slik retten ser det, er dette en svakhet ved vedtakene. I skatteoppgjøret som staten har fremlagt for lagmannsretten, er gjeldsrentefradraget heller ikke spesifisert slik at beløpet var direkte synbart.

Skattekontorets begrunnelse for at rettingsadgangen var i behold etter utløpet av toårsfristen, som skatteklagenemnda viser til i sitt vedtak, lyder imidlertid slik:

Skattekontoret legger til grunn at skattyter måtte forstå at gjeldsrentefradraget på kr 386.610 i utskriften av ligningen var feil, da han selv hadde korrigert rentefradraget i sin forhåndsfylte selvangivelse fra kr 5.499 til kr 43.610.

Lagmannsretten forstår dette som at skattekontoret la avgjørende vekt på at det var opplyst om et samlet gjeldsrentefradrag for 2009 på 386 610 kroner, og at dette fremgikk av «Utskrift av ligningen» som følger vedlagt oppstillingen over skatteoppgjøret som ble fremlagt i retten. Lagmannsretten legger derfor til grunn at gjeldsrentefradraget var spesifisert, og at feilen derved var synbar, i de dokumentene A mottok. Lagmannsretten legger for øvrig til grunn at dette også gjaldt størrelsen på det fremførbare underskuddet som han kunne oppgitt på selvangivelsen for 2010.

Lagmannsretten legger videre til grunn at skattyter plikter å kontrollere grunnlaget for ligningen, og at feil av denne størrelsen i utgangspunktet bør oppdages. Som skattekontoret har påpekt i sin begrunnelse, korrigerte han selv gjeldsrentefradraget i den forhåndsfylte selvangivelsen med et langt mindre beløp.

A har forklart at han bare la merke til at restskatten på 21 000 kroner var omtrent den samme for foregående år. Til dette bemerkes at restskatten var henholdsvis 62 718 kroner i 2006 og 56 080 kroner i 2007, og at han i disse årene oppga noenlunde samme inntekt fra ambassaden som i 2009 (291 400 kroner i 2006 og 285 500 kroner i 2007, mot 287 500 kroner i 2009). I 2008 var restskatten riktignok noe mindre (31 241 kroner), men dette året hadde han også oppgitt vesentlig mindre lønn fra ambassaden (227 500 kroner).

At A arbeidet for en arbeidsgiver som ikke foretok løpende forskuddstrekk, slik at han betalte skatt på lønnsinntekter etterskuddsvis gjennom restskatt, tilsier også at dette var tall han må forutsettes å ha hatt et forhold til. Han har heller ikke oppgitt at det var særlige forhold ved hans økonomi som skulle tilsi at restskatten ble vesentlig mindre i 2009 enn det erfaringene fra foregående år tilsa. Han burde derfor reagert på restskatten for 2009 var på omlag en tredjedel av det lønnsinntektene tilsa ut fra tidligere erfaring.

A har videre forklart at han var i en svært vanskelig livssituasjon da han mottok skatteoppgjøret i 2009, og at han derfor ikke kunne forventes å finlese grunnlaget for skatteoppgjøret. Lokalene til enheten han ledet var nettopp blitt oppdaget av det som senere viste seg å være TV2, og de flyttet ut av lokalene over natten. De måtte drive operativt arbeid uten faste lokaler, samtidig som mediene brukte store ressurser på å avdekke et arbeid som var underlagt sikkerhetsmessig hemmelighet. Både A som leder og de andre ansatte opplevde dessuten et svært stort medietrykk som var personlig belastende. Samtidig opplevde han et samlivsbrudd, og det oppsto tvist om hvor barna skulle bo. Han og barna var også i en alvorlig bilulykke i februar 2011. I tillegg ble faren alvorlig syk og innlagt på sykehus. Han døde i 2013 etter lengre tids sykdom.

Lagmannsretten bemerker at dette er forhold som ikke ble opplyst før skatteklagenemndas vedtak, og som nemnda derfor ikke hadde grunnlag for å vurdere. Selv om A var i en vanskelig livssituasjon da han mottok skatteoppgjøret i 2010, og at det kan være fullt forståelig at han ikke satte seg inn i skatteoppgjøret umiddelbart, er dette heller ikke omstendigheter som tilsier at han ikke burde ha oppdaget en feil av en slik størrelse, og opplyst om denne, før utløpet av toårsfristen for retting av ligningen.

Lagmannsretten legger etter dette til grunn at endringsadgangen var i behold. Andre ugyldighetsgrunner er ikke påberopt.

Vedtaket er også gyldig for denne delen.

Staten ved Skatt øst har vunnet saken og har i utgangspunktet krav på full erstatning for saksomkostninger i begge instanser, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd og § 20-9 annet ledd. Lagmannsretten har ikke funnet saken tvilsom, og det foreligger ingen tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta A helt eller delvis for omkostningsansvar for noen instans, jf. § 20-2 tredje ledd.

Staten har inngitt saksomkostningsoppgave for lagmannsretten på 94 726,25 kroner som i det alt vesentlige er salær inklusive merverdiavgift. I prosesskriv 5. april 2017 har staten krevd ytterligere 1 068 kroner til dekning av utgifter. Det samlede kravet utgjør etter dette 95 794,25 kroner inklusive merverdiavgift.

A har ikke hatt innsigelser til salærets størrelse. Prosesskrivet 5. april 2017 har vært tilgjengelig for As advokat i aktørportalen, uten at det er fremsatt innsigelser.

Lagmannsretten finner utgiftene i sin helhet nødvendige, og at det har vært rimelig å pådra dem for en betryggende utførelse av oppdraget, jf. tvisteloven § 20-5. Kravet tas til følge.

Staten ble tilkjent fulle saksomkostninger for tingretten med 136 296,25 kroner. A hadde ikke innsigelser til kravets størrelse for tingretten, og lagmannsretten finner ikke grunn til å gjøre

endringer i tingrettens omkostningsavgjørelse. Det vises til tingrettens begrunnelse som lagmannsretten slutter seg til.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. Anken forkastes.
2. I saksomkostninger for lagmannsretten dømmes A til å betale 95 794,25 - nittifemtusensyvhundreogtittifire 25/100 - kroner til staten ved Skatt øst innen to uker fra dommens forkynnelse.

Tingrettsdommer

SKN 17-042 Bortfall av fremførbart underskudd

Lovstoff: Skatteloven § 14-90.

Oslo tingrett: Dom av 25. januar 2017, **sak nr.:** 16-035980TVI-OTIR/07

Dommer: Tingrettsdommer Knut Erik Strøm.

Parter: Endure AS (advokat Arne Sverre Hveding) mot Staten v/skatt vest (advokat Helge Aarseth)

Dommen er ikke anket.

Sammendrag: Saken gjaldt gyldigheten av et vedtak av skatteklagenemnda hvor underskuddsfremføring var avskåret etter sktl. § 14-90. Uenigheten dreide seg utelukkende om det var sannsynlig at utnyttelsen av et fremførbart underskudd var det overveiende motiv for kjøp av aksjene i et selskap. Etter en konkret vurdering kom tingretten til at dette ikke kunne anses som det overveiende motivet for kjøpet, og saksøker ble dermed gitt medhold.

Innledning

Saken gjelder gyldigheten av et vedtak av skatteklagenemnda hvor underskuddsfremføring avskjæres etter sktl. § 14-90.

Stevning innkom til tingretten den 29. februar 2016, og tilsvar innkom i rett tid.

Hovedforhandlingen er blitt avholdt 10. til 12. januar 2017. Styreformannen hos saksøker, samt to vitner har avgitt forklaring.

Saksøker har lagt ned slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak for inntektsårene 2008 og 2009 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at det ikke er grunnlag for bortfall av fremførbart underskudd.
2. Staten erstatter saksøkers omkostninger.

Saksøkte har lagt ned slik påstand:

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

Hovedtrekkene i tvisten

Så langt retten kan forstå er faktum i saken uomstridt. I forbindelse med og ved beskrivelsen av konflikten frem til skatteklagenemnda vedtak, har saksøker fremholdt at det er avgjørende sider ved faktum ligningsmyndighetene ikke har forstått eller oppfattet. Hovedforhandlingen har imidlertid avklart at også dette dreier seg om juridisk uenighet om hvilke fakta som er rettslig relevante.

Tvisten gjelder et fremførbart underskudd som lå til et aksjeselskap som ble kjøpt av saksøker for å få kontroll med et nyoverhalt fiskefartøy for havfiske (MT Vardberg). Kjøpet hadde sin bakgrunn at fartøyet var eid med en halvdel av samme eierinteresser som eide verftet hvor overhalingen fant sted (Westcon Holding AS, kontrollert av tre brødre Matre), og at store overskridelser i forhold til hva som var budsjettet, hadde ført til en akutt likviditetskrise både for fartøyets eierselskap og for verftet. Den løsning man til slutt kom frem til sikret at de samme eierinteresser som stod bak verftet fikk fullt indirekte eierskap til fartøyet, og at de i tillegg fikk hånd om et betydelig fremførbart underskudd som tidligere hadde ligget på den andre eiers hånd. Etter reglene om skattekonsern, kunne de utnytte dette underskuddet som konsernbidrag i andre selskaper i eiergruppen som gikk med overskudd. Tvisten dreier seg om at ligningsmyndighetene har ansett at det overveiende motiv for transaksjonen som overførte underskuddet, var flyttingen av denne skatteposisjonen, og de har derfor avskåret videre bruk av denne skattefordelen etter reglene i skatteloven § 14-90.

I forbindelse med endringen av ligningen er det ilagt tilleggsskatt. Av prosessøkonomiske har saksøker valgt ikke å reise tvist særskilt om tilleggsskatten.

Noen juridiske utgangspunkter

Det er ikke omstridt eller tvilsomt at den omtvistede transaksjon faller inn under den typen transaksjoner som reguleres av sktl. § 14-90. Uenigheten dreier seg utelukkende om det er sannsynlig at utnyttelsen av den generelle skatteposisjon var det overveiende motiv for transaksjonen.

Det er ikke omstridt eller tvilsomt at den sannsynlighet det tales om i bestemmelsen innebærer alminnelig sannsynlighetsovervekt.

Det er ikke omstridt eller tvilsomt at vurderingen av skatteyters motiver skal skje ved en objektivisert vurdering. Retten tilføyer at skatteyter er et aksjeselskap. De tre brødrene Noralf, Øystein og Arne Matre som eiermessig kontrollerte skattyter har noen ganger vært sterkt uenige under veis. Styreformannen hos skatteyter var advokat Mauritzen, som var satt inn som styreleder som vilkår fra banken for ikke å si opp selskapets kreditt. Det er derfor også rent faktisk umulig å tale om skatteyters motiver annet enn ved en objektivisert vurdering av de konklusjoner som disse aktørene til slutt ble enige om.

Eierstruktur

I det følgende skiller retten i liten grad mellom selskaper som er eiet 100 prosent, eller hvor de kontrollerende eiere direkte eller indirekte har en eierandel som ligger mellom 90 til 100 prosent. Der hvor et selskap kontrolleres med en mindre aksjepost enn 90 prosent, vil retten gjengi den nøyaktige eierprosent. Detaljer i eierstrukturen forklares bare så langt det er nødvendig for å forstå problemstillingen i den foreliggende sak.

Westcon Holding AS er holdingselskap som er eid fullt ut av personer tilknyttet familien Matre. De tre brødrene Arne, Øystein og Noralf Matre eier 84,3 prosent av aksjene i dette selskapet. Virksomheten i Westcon Holding AS er delt i to holdingselskaper, West Contractors AS som driver verftsvirksomhet, og Vardberg AS (senere Endure AS) som driver virksomhet innen fiskeri og shipping, inkludert seismikk og selfangst.

Øystein Matre var daglig leder i verftsvirksomheten West Contractors AS.

Vardberg AS drev en sammensatt virksomhet gjennom flere datterselskap og datterdatterselskap. Noen av disse eide de fullt ut, noen ble eid sammen med andre selskap.

Fabrikktråleren MT Vardberg (tidligere MT African Viking) var kjøpt av Westcon- konsernet i 1999, og var i drift med fiske på Afrikakysten frem til 2005, da det ble innledet et samarbeid med Reidar Sætremyr. Fra 2005 eide derfor Vardberg AS gjennom sitt datterselskap Sifico Holding AS (senere Maritim Vessels AS) halvdel av MT Vardberg. Den andre halvdel ble eiet av Reidar Sætremyr via hans selskap Ålesund Invest AS. Tråleren ble eid via aksjer i Vardberg Fisheries Inc, som var et rent eierselskap for denne tråleren.

I Ålesund Invest AS var det et fremførbart underskudd på kr. 69.384.211, og en kontantbeholdning på 2 millioner kroner. Reidar Sætremyr var blant annet trukket inn i samarbeidet på grunn av sine omfattende kunnskaper og store erfaring med havfiske. Sifico Holding AS og Ålesund Invest AS skjøt inn 6 millioner kroner hver. Det var avtalt at Ålesund Invest AS frem til desember 2006 kunne utløses av samarbeidet for 6 millioner kroner etter ensidig krav fra en av partene.

Bømmelfisk AS var et selskap hvor Håkon Matre og Karsten Vedøy som var i familie med de tre Matre-brødrene, eide 51 prosent. Også Noralf, Øystein og Arne Matre eide aksjer i selskapet direkte eller gjennom holdingselskaper. Dette selskapet hadde god likviditet etter å ha solgt et fartøy.

De faktiske begivenheter

Våren 2005 ble som nevnt samarbeidet med Sætremyr innledet, med innskudd på 6 millioner fra begge parter.

Det var behov for overhaling av MT Vardberg, inkludert utskifting av maskinen. Det ble planlagt å gjøre dette ved Westcon Contractors AS sitt verft. Per mai 2006 regnet man i Westcon Holding AS med at tråleren før overhaling hadde en verdi på om lag 10 millioner kroner, mens den etter overhaling vil få en verdi på omlag 60 millioner kroner, og være istand til en inntjening på om lag 20 millioner per år. Overhalingen skulle skje med en kostnadsramme på 32 millioner kroner, og de regnet da med å sitte igjen med et fartøy med pantegjeld på om lag 43,5 millioner kroner. Arbeidene på tråleren skulle strekke seg fra august 2006 til 2007. De anså allerede da egenkapitalen i Vardberg Fisheries Inc som tapt. Reidar Sætremyr var fremdeles med, men han ønsket ikke å bidra til å skaffe ytterligere kapital.

MT Vardberg ble overhalt fra august 2006 til september 2007. Arbeidene ble langt mer omfattende enn opprinnelig forutsatt. Da tråleren var ferdig var den blitt et moderne og meget godt fartøy, men den var ikke utprøvd ved kommersielt havfiske, og man måtte derfor forvente en viss forsiktighet fra eventuelle budgivere. I mai 2007 ble det gitt en salgsopsjon til en mulig ekstern kjøper med en pris på 130 millioner kroner. Opsjonen ble ikke benyttet. Den 19. september 2007 foretok Atlantic Shipping AS en verdivurdering av tråleren med forutsetning om "willing seller/willing buyer" på 90 til 100 millioner kroner. I februar 2008 forelå en takst for tråleren på 110 millioner kroner. I oktober 2007 utarbeidet PAB Consulting et informasjonsmemorandum for eierne hvor Vardberg Fisheries Inc etter refinansiering ble ansett å ha en verdi før skatt på 57 millioner kroner.

Utgiftene til overhaling og oppgradering av tråleren økte stadig. Samtidig hadde også Westcon Contractors AS hatt et annet oppdrag som førte til store tap. Dette førte til en akutt likviditetskrise i Westcon Contractors AS og i Vardberg Fisheries Inc. Sluttregningen fra Westcon Contractors

AS ble på 105 millioner kroner, men likviditetskrisen hadde gjort seg gjeldende allerede våren 2007.

Den 29. mars 2007 skrev Westcon-systemets bankforbindelse SR-Bank et brev til Westcon Contractors AS om at situasjonen innebar et brudd på avtalene om verftets løpende finansiering. SR-Bank ønsket å fortsette som Westcon Contractor AS sin hovedbankforbindelse. De var villig til å gi kortsiktige lån for å sikre videre virksomhet, men forutsatte at Westcon Contractors AS skaffet seg langsiktig kreditt fra andre kilder for å finansiere betaling av de kortsiktige lånene. En av de øvrige betingelser var at banken skulle godkjenne styresammensetningen i alle vesentlige selskap i konsernet Westcon Holding AS. En annen betingelse var at MT Varberg ikke skulle frigis fra verftet før tilstrekkelig finansiering og garantier var etablert.

I Westcon-systemet arbeidet man med å få finansiering blant annet gjennom den islandske Landsbanki. Lånetilbud derfra i mai 2007 inneholdt klausuler om selvskyldnergarantier fra både Vardberg Fisheries Inc og Ålesund Invest AS. Det var uansett hvilke låneløsninger som ble resultatet til slutt, klart at en refinansiering ville innebære risiko og utgifter fra Westcon-systemet, uten at Sætremyr og hans selskaper deltok på tilsvarende måte. Det var derfor klart at Vardberg AS og West Contractors AS ønsket at Sætremyr skulle gi opp sin andel i Vardberg Fisheries Inc.

Våren 2007 var Sætremyr av den oppfatning at han var lurt av Westcon Contractors AS i form av overfakturering for arbeidene på MT Vardberg. Han mente videre at han var blitt lovet at utløsningsavtalen fortsatt skulle gjelde også utover desember 2006. Han ønsket derfor å få tilbakebetalt sine 6 millioner kroner, og trekke seg ut av hele samarbeidet. I motsatt fall overveiet han skritt for å få erstatning for det han mente var en overfakturering. Det var enighet mellom brødre Matre og styreleder Mauritzen om at Sætremyr og hans selskaper måtte ut av eierforholdene til tråleren før det var mulig å løse finansieringsproblemene. De var imidlertid ikke enige om hvordan det skulle løses. Noralf Matre og Arne Matre var innstilt på i noen grad å komme Sætremyr i møte, både som en moralsk forpliktelse overfor en samarbeidspartner og for å unngå konflikter omkring Westcon Contractors AS sin fakturering. Øystein Matre, som var leder for verftsvirksomheten, sto imidlertid sterkt på at Sætremyr burde overdra sine aksjer vederlagsfritt, og at hvis dette ikke skjedde, kunne Westcon Contractors AS istedet benytte sin panterett i tråleren til å skaffe seg kontroll.

Sætremyr holdt fast på sitt, nemlig at han skulle ha 6 millioner kroner for å trekke seg ut. Forhandlingsklimaet ble ytterligere forverret da Mauritzen som styreformann tok kontakt med Sætremyr, idet Sætremyr oppfattet dette slik at brødrene Matre trakk advokater inn i saken, istedet for å snakke med ham direkte. Det var deretter Sætremyr selv som kastet inn idéen om at Vardberg AS kunne kjøpe aksjene i Ålesund Invest AS istedet for å kjøpe aksjene i Vardberg Fisheries Inc, og på den måten få med det fremførbare underskuddet. Men denne endringen i hva Westcon-konsernet fikk ut av handelen, sa også Øystein Matre seg enig, og handelen kom istand. Aksjene ble overdratt for 8 millioner kroner, det vil si de 6 millioner som Sætremyr ønsket

erstattet for å trekke seg ut, samt 2 millioner for de 2 millioner kroner kontant som Ålesund Invest AS eide.

På grunn av likviditetskrisen ble aksjene i første omgang kjøpt av Bømmelfisk AS, men med en forutsetning om at aksjene skulle selges videre til Vardberg AS så snart som mulig på de samme betingelser. Det oppsto en konflikt mellom brødrene Matre i denne saken, som omfattet en tvist om videresalget av aksjene, men konflikten forsåvidt gjaldt aksjene i Ålesund Invest AS ble løst ved at aksjene i 2008 ble videresolgt til Vardberg AS som opprinnelig avtalt. Partene er enige om at de skatterettslige vurderinger etter sktl. § 14-90 blir de samme som om aksjene var blitt solgt direkte til Vardberg AS. På grunn av denne enigheten har partene i retten ikke gått nærmere inn på konflikten mellom brødrene Matre.

De etterfølgende begivenheter har liten direkte betydning for avgjørelsen, men kan ha en viss bevisverdi i forhold til hva partene hevder var intensjonene tidligere, og nevnes derfor kort. Fra 2008 og til idag er MT Vardberg blitt eid og drevet innenfor Westcon-konsernet. I 2008 gav driften et overskudd på 27,5 millioner, i 2009 ble resultatet null og i 2010 hvor det var en brann i båten, tjente den 5 millioner kroner. I 2012 ble tråleren drevet med et underskudd på 15 millioner kroner, i 2013, da tråleren lå i opplag med et underskudd på 5 millioner kroner. I 2014 gav driften et overskudd på 17 millioner kroner og i 2015 et overskudd på 26 millioner. I 2016 antas overskuddet å bli 7 millioner kroner samtidig som skroget er blitt klasset for 5 nye år. Det foreligger per desember 2016 et seriøst bud på tråleren på 85 millioner kroner, og den påregnes solgt.

Vardberg AS og Ålesund Invest AS fusjonerte i 2009. Underskuddet i Ålesund Invest AS er benyttet innenfor selskaper tilhørende Westcon-konsernet via reglene om konsernbidrag.

Statens anførsler

Staten understreker at den regel i sktl. § 14-90 som er avgjørende i denne saken, kom inn i loven ved en lovendring 10. desember 2004. Rettspraksis om de samme problemstillinger før lovendringen har derfor begrenset interesse. Den tidligere rettspraksis dreier seg om gjennomskjæring, mens § 14-90 gir en regel om avskjæring. Gjennomskjæring vil si at man skatterettslig ser bort ifra disposisjonen, avskjæring at man legger disposisjonen til grunn, bortsett fra at man avskjærer en konkret skatterettslig følge, nemlig i dette tilfellet retten til underskuddsfremføring. Etter begge typer regler må retten foreta en helhetsvurdering. Men det er ikke tvilsomt at terskelen for å foreta en gjennomskjæring etter ulovfestet rett er betydelig høyere enn terskelen for å foreta en avskjæring etter § 14-90. Dette er særlig viktig å merke seg i forhold til Høyesteretts dom Rt. 2012 s.1888 (Dyvi- dommen), som gjelder et meget parallelt tilfelle til det som nå foreligger, men hvor det fremgår av dommen at det ble anvendt en terskel som er betydelig høyere enn etter gjeldende rett. Det finnes ingen prejudikater fra Høyesterett etter lovendringen, men det er en meget instruktiv dom som er blitt avsagt av Borgarting lagmannsrett Utvalget 2015 s.147 (Visma-dommen), og hvor den senkning av terskelen for inngripen som var en intensjon ved lovendringen, er gjort grundig gjort rede for.

Når skatteyder hadde to alternativ for å få kontroll over tråleren, må den skatterettslige vurdering ta utgangspunkt i den transaksjonen som faktisk ble gjennomført. Det er videre ikke omstridt eller tvilsomt at man i Vardberg AS var klar over underskuddet, og den verdi det hadde for dem.

MT Vardberg hadde en verdi som var i underkant av den verkstedregning som hvilte på den, og som var sikret i verftets panterett for kravet. Når vi ser bort fra byttet av 2 millioner i kontanter mot 2 millioner i kontanter, har Vardberg AS kjøpt et selskap uten positive verdier utenom underskuddet, som var verdt om lag 19 millioner kroner. Vardberg Fisheries Inc hadde en rentebærende gjeld på 120,5 millioner kroner, mens deres eneste aktive MT Vardberg hadde en verdi i underkant av 110 millioner.

Underskuddet var tidligere opparbeidet i Sætremyrs selskap, uten at Vardberg AS eller andre selskaper i samme konsern den gang hadde hatt noen befattning med som skjedde. Man står altså overfor en typisk transaksjon hvor det overveiende motiv for transaksjonen var å overta skatteposisjonen. At transaksjonen også hadde enkelte mindre betydelige fordeler ved transaksjonen ved at posisjonen i forhold til Sætremyr ble mer ryddig, og derved refinansieringen og veien ut av likviditetskrisen ble enklere, røkkes ikke ved dette faktum.

Ligningen er derfor korrekt og må opprettholdes.

Saksøkers anførsler

Saksøker benekter ikke at Vardberg AS hadde full kunnskap om underskuddet da handelen fant sted.

Saksøker hevder at Dyvi-dommen fremdeles er helt sentral for hvordan rettsstilstanden skal forstås også etter lovendringen. Det er for såvidt korrekt slik staten har påpekt at innføringen av regelen i sktl. § 19-40 innebar en senkning av terskelen for når avskjæring/gjennomskjæring kan finne sted. Ved den tidligere gjennomskjæring var det ikke bare et krav om at det overveiende motiv for transaksjonen skulle være skatteposisjonen, men også at transaksjonen som helhet fremsto som illojal mot skattesystemet. At terskelen er senket innebærer at denne siste lojalitetsvurderingen ikke lenger skal foretas, men det innebærer ikke noen endring av vurderingen av hva som var det overveiende motiv for transaksjonen. I den foreliggende sak, hvor bare det sistnevnte er et tema, er derfor tidligere rettspraksis inkludert Dyvi-dommen fremdeles avgjørende.

Saksøker er enig med staten i at det bare er den foreliggende transaksjon som skal vurderes, ikke mulige alternative transaksjoner. Det er imidlertid staten som feilaktig har avveket fra dette, idet de som bevis for motivasjonen for transaksjonen har lagt vekt på at Vardberg AS kunne ha fått kontroll med tråleren også om de istedet hadde kjøpt Ålesund Invest AS sine aksjer i Vardberg Fisheries Inc. Et slikt resonnement fører i praksis til at man uhjemlet pålegger skatteyteren å velge det mest skattebelastende alternativ av to likeverdige løsninger.

I forbindelse med valget mellom de to alternativene viser også saksøker til at lånetilbudet fra Landsbanki hadde vilkår om garantier også fra Ålesund Invest AS, og at et kjøp bare av aksjene i Vardberg Fisheries AS ville innebåret at en endring av disse vilkårene var blitt nødvendig. Dette igjen ville ført til en risiko for forsinkelser og for en risiko om endrede betingelser.

Det er ikke tvilsomt at hovedmotivet for transaksjonen var å få kontroll over MT Vardberg i forbindelse med refinansiering. Skatteposisjonen kom bare inn som et tilleggsmoment som gjorde det mulig for de andre aktørene i Westcon-konsernet å overbevise Øystein Matre om at Sætremyr i den forbindelse skulle løses ut for den de 6 millioner kroner som han opprinnelig hadde investert i prosjektet.

Staten undervurderer betydningen av å få kontroll med tråleren. Kontrollen har muliggjorde en mer hensiktsmessig utnyttelse av tråleren salgsverdi og bruksverdi, enn et raskt fremtvunget salg ville innebære. Den etterfølgende utvikling har vist at dette ikke er en teoretisk betraktning, men en god beskrivelse av de reelle forhold.

Retten bemerkinger

Retten bemerker at problemstillingen i forhold til sktl. § 14-90 vil være hvor stort innslaget av forretningsmessige vurderinger må være i forhold til de skattemessige vurderinger, før de skattemessige hensyn ikke lenger kan sies å være det overveiende motiv. Retten finner det ikke tvilsomt at den mest prinsipielle forskjell på vurderingen før og etter innføringen av den nåværende § 14-90, er at det nødvendige vilkåret om en skattemessig illojalitet som var stilt opp før endringen, ikke lenger gjelder etter endringene. Retten anser det mer uklart om vurderingen av balansen mellom skattemessige hensyn og forretningsmessige hensyn har forandret seg etter lovendringen, slik staten hevder. Slik den foreliggende sak står, trenger ikke retten å gå mer i detalj om dette spørsmålet. Vurderingene i denne sak er mer knyttet til hvilken innfallsvinkel man ser opplysningene i enn en kvantitativ sammenligning av forretningsmessige og skattemessige hensyn.

Retten legger til grunn at når man ser bort fra ervervet av skatteposisjonen, så ville Vardberg AS kommet omtrent likt ut uansett om de hadde kjøpt aksjene i Ålesund Invest AS eller Vardberg Fisheries Inc. I den grad det var noen forskjell, var det aksjene i Ålesund Invest AS som var den forretningsmessige mest gunstige løsning. Dette fordi det gav en mer umiddelbar adgang til å benytte seg av lånetilsagnet fra Landbanki. Hadde den løsning som gav skatteposisjonen vært den forretningsmessige minst gunstige, ville det forhold at den ble valgt vært en indikasjon på de skattemessige motivers styrke. Når de forretningsmessige og skattemessige forhold trekker i retning av samme løsning, gir det liten veiledning for rettens vurderinger. Retten tilføyer at skatteyder ikke har noen plikt til å velge den mest skattebelastende vei hvis to veier fører frem til det samme forretningsmessige resultat.

Retten legger til grunn at foranledningen for at en transaksjon kom istand utelukkende var forretningsmessige. Handlingsrekken ble utløst av hele Westcon-konsernets behov for å ha kontroll MT Vardberg i forbindelse med refinansiering. Dette var et reelt behov, da spørsmålet om hva man kunne få for tråleren ved salg var avhengig av å selge på rett tidspunkt til rett kjøper, noe man ikke i samme grad kunne regne med ved et tvangssalg gjennomtvunget av Westcon Contractors AS. Det ga også muligheten til å forsøke å få inntjening ved å drive tråleren inntil den kunne selges på best mulig tidspunkt. Det var også et viktig moment at eierne innenfor Westcon-gruppen ikke ønsket å satse penger eller påta seg risiko alene, mens Sætremyr og hans selskap fikk halvdelen av utbytte som eier av en halvdel av tråleren. Hvis man derfor legger avgjørende vekt på hva som foranlediget transaksjonen ville det være klart at skatteposisjonen ikke var noe motiv som kan bringe § 14-90 til anvendelse.

På den annen side var det klart at det var det forhold at Sætremyr bragte skatteposisjonen inn som en del av handelen, som gjorde at partene ble enige om en pris. Forhandlingene var helt fastlåst før dette. Det var altså skatteposisjonen som var den avgjørende utløsende faktor for at en avtale ble bragt i havn. Sett fra en slik synsvinkel kan man si at overføringen av skatteposisjonen var det helt dominerende trekk ved transaksjonen.

Man kan etter rettens oppfatning ikke generelt si at den ene av disse synsmåter alltid er gal, og den andre alltid riktig. Det må en konkret vurdering til hvor også andre faktorer tilleggs vekt. Retten er under noe tvil kommet til at det er den førstnevnte synsvinkel som gir den beste beskrivelsen av transaksjonen i den foreliggende sak. Det skyldes måten prisen ble fastsatt. Det synes på det rene at skatteposisjonen var verdt omtrent 19 millioner kroner. I tillegg omfattet verdien at Vardberg AS overtok to millioner kroner i kontanter. De oppnådde også en mer fordelaktig posisjon ved å få kontroll med MT Vardberg. Ved dette økte de sjansene for å få avhendet tråleren på en mest mulig regningssvarende måte, samt å fjerne risikoen for at Sætremyr ville påføre Westcon-konsernet omkostninger ved en tvist om hvorvidt det hadde funnet sted en overfakturering. Det er vanskelig å sette en verdi på disse sistnevnte forhold, men de har i det minste bidratt til at MT Vardberg isolert sett ikke lenger var noe opplagt tapsprosjekt. Alt i alt skulle dette tilsi en pris for salget av Sætremyrs aksjer i størrelsesorden omkring 20 millioner kroner. Prisen ble altså istedet 8 millioner kroner. Når man da tar i betraktning at 2 millioner var et rent bytte av kontanter med kontanter, står man igjen med 6 millioner kroner, det vil si det beløp Sætremyr hele tiden hadde krevd fordi han fremdeles anså seg berettiget til å bli innløst for den prisen. Størrelsen på prisen hadde ingen ting med skatteposisjonen å gjøre. Skatteposisjonen var ikke avgjørende for hvilken pris som ble betalt, men bare avgjørende for at Øystein Matre som leder for Westcon Contractors AS sitt verft, fant å kunne godta den pris Sætremyr av andre grunner hadde insistert på.

Retten finner på denne bakgrunn skatteposisjonen ikke kan anses som det overveiende motiv for transaksjonen, og at saksøker må gis medhold.

Saksomkostninger

Saksøker skal ha sine saksomkostninger erstattet fullt ut etter tvl. § 20-2. Retten har vært noe i tvil om domsresultatet. I Rt. 2002 side 1433 viste Høyesterett til rettspraksis og uttalte at det skal mye til for ikke å tilkjenne saksomkostninger til en skattyter som vinner en skattesak mot staten, selv om saken har vært tvilsom. Retten kan ikke se noen grunn til å fravike dette prinsippet i den foreliggende sak.

Staten har protestert mot nivået på saksøkers omkostninger.

Saksøker har møtt med en advokat som rettslig medhjelper foruten prosessfullmektigen, men opplyst at de bare har regnet halv sats for denne. Saksøker har krevet til sammen kr.1.148.690,25. I tillegg kommer rettsgebyret. Av dette kravet er 1.122.500 advokatsalær.

Til sammenligning har staten krevd saksomkostninger med tilsammen kr. 197.635 hvorav kr.187.000 er advokatsalær. Også staten har vært representert ved privat advokat, ikke ved Regjeringsadvokaten eller advokat ansatt i skatteetaten..

Alle beløp er gjengitt med merverdiavgift.

Forskjellen i advokatutgifter mellom de to partene er usedvanlig høy. Dette gjelder selv om retten tar hensyn til følgende forhold.

- Saksforholdet har opprinnelig vært langt mer omfattende og komplekst enn dommen kan gi inntrykk av. Dommens beskrivelse er de relevante deler av saksforholdet, slik de fremstår etter prosedyren, og etter et omfattende arbeid fra begge prosessfullmektiger med å redusere et komplekst faktum ned til de trekk som er avgjørende for tvisten ved retten.
- Saksøker vil normalt ha et noe mer omfattende arbeid å gjøre enn saksøkte.
- Staten vil kunne få kjøpt bistand fra dyktige skatteadvokater for en langt lavere pris enn en privat klient.
- Staten vil ha skatteetatens ekspertise tilgjengelig for prosessfullmektigen.

Etter rettens oppfatning kan dette begrunne et krav fra saksøker som er betydelig høyere enn det fra staten. Det kan uten problemer begrunne mer en dobling av utgiftene i forhold til statens omkostninger, men det kan ikke slik som her, begrunne mer enn en femdobling.

Retten fastsetter på denne bakgrunn saksøkers omkostninger inklusive både advokatsalær og utgifter til kr. 650.000.

Domsslutning:

- 1. Skatteklagenemndas vedtak for inntektsårene 2008 og 2009 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at det ikke er grunnlag for bortfall av fremførbart underskudd.*

2. Staten tilpliktes å betale Endure AS saksomkostninger innen 2 –to- uker fra forkynnelsen av denne dom med kr. 650.000,- kronersekshundreogfemti- tusen00/100.

SKN 17-043 Skjønnsligning

Lovstoff: Ligningsloven § 8-2.

Oslo tingrett: Dom av 24. oktober 2016, **sak nr.:** TOSLO-2016-118274

Dommer: Tingrettsdommer Ingmar Nestor Nilsen.

Parter: A (advokat Kai Hallgren) mot Staten ved Skatt Øst (advokat Wilhelm Hopen).

Dommen er anket.

Sammendrag: Saken gjaldt skjønnsligning for personlig skattyter for inntektsårene 2005-2012. For inntektsårene 2009-2011 hadde inntektsøkningen sammenheng med bokettersyn og økning av omsetningen hos et aksjeselskap som skattyter eide. For inntektsårene 2005-2008 og 2012 var grunnlaget for inntektsøkningen hos skattyter lavt privatforbruk. Retten konkluderte med at det var rettslig grunnlag for å tilordne skattyter de uteholdte inntektene i aksjeselskapet han eide. For de andre årene var tingretten enig med ligningsmyndighetene at skattyter hadde hatt et usannsynlig lavt privatforbruk, uten at han hadde klart å gi en tilfredsstillende forklaring. Samlet sett viste bevisførselen etter rettens syn at skjønnet fremstod som forsvarlig, og skattyter kunne ikke høres med at skjønnsligningen var usaklig, vilkårlig eller sterkt urimelig.

Saken gjelder gyldigheten av endringsligning for inntektsårene 2005-2012.

Framstilling av saken

Saken gjelder skjønnsligning av A for inntektsårene 2005-2012. For inntektsårene 2009-2011 har inntektsøkningen sammenheng med bokettersyn og økning av omsetningen hos X AS for inntektsårene 2008-2011. A var eneaksjonær og styreleder i dette selskapet, som drev butikkhandel med gullvarer og tekstiler på [bydel] i Oslo. Det ble åpnet konkurs i selskapet 5. april 2016. For inntektsårene 2005-2008 og 2012 er grunnlaget for inntektsøkningen hos A lavt privatforbruk.

Den 30. mai 2012 ble det gjennomført en uvarslet kontroll i butikklokalene hos X AS. Kontrollen ble foretatt av personell fra Skatt Øst, politiet og Tollvesenet.

Tollvesenet avdekket feil ved innførsel/deklarerings av gull. Tollregion Oslo og Akershus avga rapport 25. februar 2013 og konkluderte med at det var grunnlag for etterberegning av merverdiavgift med 2 416 124 kroner. På grunnlag av rapporten ble det 4. april 2013 sendt varsel

om etterberegning av merverdiavgift, beregning av renter og ileggelse av administrativt tillegg. Det ble senere fattet vedtak i samsvar med varselet. Dette vedtaket er endelig.

Skatt Øst avdekket alvorlige mangler ved regnskapsføringen i selskapet samt omsetning som ikke var oppgitt til beskatning. Skatt Øst avga bokettersynsrapport 8. november 2013.

Ved Skatteklagenemndas vedtak av 29. september 2015 ble det foretatt en økning av omsetningen i X AS for inntektsårene 2008-2011. I tillegg ble det ilagt tilleggs-skatt og skjerpet tilleggs-skatt. Vedtaket er endelig, og ikke gjenstand for prøving i denne saken. Det er ikke omstridt mellom partene at det var skjønnsadgang og at skjønnsutøvelsen var forsvarlig hva gjelder vedtaket av 29. september 2015.

A ble i brev av 21. november 2014 varslet om endring av ligningen for inntektsårene 2005-2013. For inntektsårene 2005-2007 og 2012-2013 var den varslede endringen begrunnet i foretatte forbruksberegninger som viste at A og hans familie måtte ha hatt andre inntekter enn de som var oppgitt til skattemyndighetene for å kunne dekke sine leveomkostninger.

For inntektsårene 2008-2011 var den varslede endringen begrunnet i det gjennomførte bokettersynet hos X AS som viste at selskapet hadde hatt betydelige inntekter som ikke var oppgitt til beskatning. Skattekontoret mente ut fra de opplysninger som forelå at ikke oppgitt inntekt hos selskapet måtte tilordnes A som eneaksjonær, styreleder og daglig leder i selskapet.

Skattekontoret fattet vedtak 30. mars 2015 med endring av ligningen for inntektsårene 2005-2012. Det ble foretatt økning av alminnelig inntekt, personinntekt og ilagt tilleggs-skatt med ordinær sats 30 %. Det ble også ilagt skjerpet tilleggs-skatt med 30 % knyttet til inntektsårene 2008-2011.

Vedtaket fra skattekontoret ble påklaget til Skatteklagenemnda som fattet vedtak 3. februar 2016. Skatteklagenemnda foretok enkelte reduksjoner i forhold til skattekontorets vedtak og fattet i samsvar med innstillingen fra skattekontoret slikt vedtak:

Inntektsåret 2005:

Alminnelig inntekt reduseres med kr 162.971.

Personinntekt næring reduseres med kr 162.971.

Ilagt ordinær tilleggs-skatt med 30 % av skatten på alminnelig inntekt på kr 162.971 frafalles.

Ilagt ordinær tilleggs-skatt med 30 % av skatten på personinntekt på kr 162.971 frafalles.

Inntektsåret 2006:

Alminnelig inntekt reduseres med kr 60.000.

Personinntekt næring reduseres med kr 60.000.

Ilagt ordinær tilleggs-skatt med 30 % av skatten på alminnelig inntekt på kr 60.000 frafalles.

Ilagt ordinær tilleggs-skatt med 30 % av skatten på personinntekt på kr 60.000 frafalles.

Inntektsåret 2007:

Alminnelig inntekt reduseres med kr 62.000.

Personinntekt næring reduseres med kr 62.000.

Ilagt ordinær tilleggsatt med 30 % av skatten på alminnelig inntekt på kr 62.000 frafalles.

Ilagt ordinær tilleggsatt med 30 % av skatten på personinntekt på kr 62.000 frafalles.

Inntektsåret 2008:

Alminnelig inntekt reduseres med kr 52.000.

Personinntekt lønn reduseres med kr 157.585.

Personinntekt næring økes med kr 105.585 (157 585 - 52 000).

Ilagt ordinær tilleggsatt med 30 % av skatten på alminnelig inntekt på kr 52.000 frafalles.

Ilagt ordinær tilleggsatt med 30 % av skatten på personinntekt lønn på kr 157.585 frafalles.

Ordinær tilleggsatt ilegges med 30 % av skatten på økning av personinntekt næring på kr 105.585.

Ilagt skjerpet tilleggsatt med 30 % av skatten på alminnelig inntekt på kr 157.585 frafalles.

Ilagt skjerpet tilleggsatt med 30 % av skatten på personinntekt lønn på kr 157.585 frafalles.

Inntektsåret 2009:

Alminnelig inntekt reduseres med kr 1.394.115.

Ilagt ordinær tilleggsatt med 30 % av skatten på alminnelig inntekt på kr 1.394.115 frafalles.

Ilagt skjerpet tilleggsatt med 30 % av skatten på alminnelig inntekt på kr 1.725.814 frafalles.

Inntektsåret 2010:

Alminnelig inntekt reduseres med kr 842.021.

Ilagt ordinær tilleggsatt med 30 % av skatten på alminnelig inntekt på kr 842.021 frafalles.

Ilagt skjerpet tilleggsatt med 30 % av skatten på alminnelig inntekt på kr 1.020.361 frafalles.

Inntektsåret 2011:

Alminnelig inntekt reduseres med kr 826.366.

Ilagt ordinær tilleggsatt med 30 % av skatten på alminnelig inntekt på kr 826.366 frafalles.

Ilagt skjerpet tilleggsatt med 30 % av skatten på alminnelig inntekt på kr 1.000.356 frafalles.

Hovedforhandling ble avholdt 17. og 18. oktober 2016. A møtte og avga forklaring.

Seniorskattejurist Svein Åge Brække fulgte forhandlingene i medhold av tvisteloven § 24-6 annet ledd. Dokumentasjonen fremgår av rettsboken.

A har i korthet anført:

Det forelå ikke skjønnsadgang etter ligningsloven § 8-2 nr. 1 bokstav a. Når det gjelder de inntekter som er tilordnet A fra X AS, så anføres det at det er konstruerte tall som ikke stemmer

med virkeligheten. Det erkjennes imidlertid at Skatteklagenemndas vedtak av 29. september 2015 vedrørende X AS er endelig og ikke gjenstand for prøving i denne saken.

Det forelå heller ikke skjønnsadgang etter ligningsloven § 8-2 nr. 1 bokstav c. Det bestrides at A har hatt andre inntekter å leve av enn de som var oppgitt til skattemyndighetene for beskatning de aktuelle årene. Det er ikke omstridt at ligningsloven § 8-2 nr. 1 bokstav c gir skjønnsadgang ved lavt privatforbruk. Ligningsmyndighetene har i et slikt tilfelle adgang til å bygge på gjennomsnittsbetraktninger.

Selv om Statistisk Sentralbyrås forbruksundersøkelse kan benyttes som sammenligningsgrunnlag ved vurderingen av hvor mye som er nødvendig til en families privatforbruk, kan den ikke uten videre, slik Skatteklagenemnda har lagt til grunn, brukes som mal for hva den enkelte skal ha som inntekt. Beregningen er en gjennomsnittsberegning, hvilket nødvendigvis må innebære at en del familier ligger vesentlig lavere, og andre vesentlig høyere. Ligningsmyndighetene har i denne saken lagt tallene til grunn som et minimum. Det foreligger ikke noe gyldig skjønn, ettersom det ikke er tatt hensyn til de individuelle momenter. Når det gjelder privatforbruksberegningene, så gjøres det gjeldende at de ikke stemmer med As egne beregninger.

Videre anføres at A mottok økonomisk støtte fra B i 2006 og 2007 og lånte penger fra C i 2005. Det vises til de fremlagte erklæringene fra de nevnte personer. At de aktuelle beløp som er lånt ikke kan gjenfinnes i selvangivelsene, kan ikke være avgjørende. Det er vanlig i de pakistanske miljøene at det lånes penger av venner og familie.

Det anføres videre at As ektefelle har vært opptatt barna og har vært lavt lønnet i de aktuelle årene, og erfaringsmessig medfører dette at familien ikke kan sammenlignes med et veid gjennomsnitt. Hvis man i det hele tatt skal bruke tall fra Statistisk Sentralbyrå som grunnlag, så burde privatforbruksberegningen korrigeres ned med 40-50 %.

A konkluderer med at han har kommet med alle opplysninger som skulle belyse saken. Skatteklagenemnda har ikke vurdert de foreliggende opplysninger på en korrekt måte noe som har ført til at vedtaket blir både vilkårlig og urimelig.

Det er ikke omstridt at dersom vilkårene for den foretatte skjønnsligning finnes å være oppfylt, er betingelsene for å ilegge ordinær tilleggsatt og skjerpet tilleggsatt til stede etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 og § 10-5 nr. 1.

A har nedlagt slik påstand:

1. Ligningen for A for årene 2005-2012 oppheves.
2. Saksøkte dømmes til å betale til saksøker sakens omkostninger.

Staten ved Skatt Øst har i korthet anført:

Skatteklagenemnda har i sitt vedtak av 3. februar 2016 korrekt lagt til grunn at det forelå skjønnsadgang etter ligningsloven § 8-1 og § 8-2.

Inntektsøkningen for årene 2009-2011 er foretatt med hjemmel i ligningsloven § 8-2 nr. 1 bokstav a. De innleverte oppgavene både fra X AS og fra A var ufullstendige og uriktige, slik at det foreligger skjønnsadgang.

Når det gjelder spørsmålet om det er grunnlag for å tilordne inntektsforhøyelsen i selskapet til A, vises det til at han var eier av samtlige aksjer i selskapet i tillegg til at han var daglig leder og styreleder. Det må legges til grunn at A har tatt ut de beregnende inntekter i selskapet til seg selv. Inntektene finnes ikke igjen i selskapet. Det har heller ikke kommet anførsler eller bevis som kan tilsi at den ikke oppgitte omsetningen hos X AS skal tilordnes andre enn A.

Skatteklagenemndas vedtak av 29. september 2015 vedrørende X AS er endelig og skal ikke prøves i denne saken.

Inntektsøkningen for årene 2005-2008 og 2012 er foretatt med hjemmel i ligningsloven § 8-2 nr. 1 bokstav c. A har hatt et usannsynlig lavt privatforbruk uten at han har klart å gi en tilfredsstillende forklaring. Et negativt privatforbruk er det «umulig» å bortforklare uten dokumentasjon. Med utgangspunkt i de opplysninger som foreligger må A ha hatt andre inntekter å leve av enn de som var oppgitt til skattemyndighetene for beskatning de aktuelle årene.

Det følger av skatteloven § 5-1 at enhver fordel vunnet ved arbeid, gjennom kapital eller virksomhet er å anse som skattepliktig inntekt. A har ikke sannsynliggjort at han har hatt andre skattefrie midler til disposisjon som han og hans familie kan ha levd av.

Spørsmålet om hvor store inntekter A må ha hatt for å kunne forsørge seg og sin familie er et skjønnsmessig spørsmål.

Når det foreligger skjønnsadgang, er det mest riktige i mangel av andre holdepunkter å ta utgangspunkt i Statistisk Sentralbyrå sine tall. I vår sak er det tatt utgangspunkt i disse tallene og foretatt en reduksjon på i underkant av 20% for å komme frem til et mest mulig riktig resultat. Det er tatt hensyn til at A har sin bakgrunn fra Pakistan.

Selve skjønnsutøvelsen er verken vilkårlig eller grovt urimelig. Bevisføringen har vist at skjønnsutøvelsen er forsvarlig. Det er ikke påvist at resultatet av skjønnet burde vært annerledes. Selv om det kunne vært foretatt et skjønn med et annet resultat så er det uten betydning så lenge skjønnet som er utøvd er forsvarlig.

A har erkjent at dersom vilkårene for den foretatte skjønnslingning finnes å være oppfylt, er betingelsene for å ilegge ordinær tilleggsatt og skjerpet tilleggsatt til stede etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 og § 10-5 nr. 1. Staten gjør gjeldende at vilkårene er til stede, og det vises til den begrunnelse som er gitt i Skatteklagenemndas vedtak.

Staten ved Skatt Øst har nedlagt slik påstand:

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

Retten finner det klart at søksmålet ikke kan føre frem, og **bemerket**:

Ved rettens prøvelse av ligningen gjelder i utgangspunktet de alminnelige regler for overprøving av forvaltningsvedtak. Retten kan således prøve rettsanvendelsen, saksbehandlingen og om vedtaket er truffet på riktig faktisk grunnlag. Den del av ligningsmyndighetenes skjønn som ikke kan henføres under rettsanvendelsesskjønnet, kan som hovedregel ikke prøves, jf. Rt-2012-1025 avsnitt 55. Unntak kan gjøres dersom det foreligger myndighetsmisbruk, for eksempel ved at det er tatt utenforliggende hensyn eller skjønnet fremstår som vilkårlig eller sterkt urimelig.

Videre er det i skattesaker slik at nye opplysninger som skattyter kommer med etter ligningsbehandlingen kan ikke retten legge vekt på, såfremt skattyter kan bebreides for ikke tidligere å ha opplyst saken tilstrekkelig, jf. Rt-2006-404 avsnitt 38.

Retten skal først ta stilling til om ligningsmyndighetene hadde hjemmel for skjønnslingning av A etter ligningsloven § 8-2 nr. 1 bokstav a. Det er ligningsmyndighetene som har bevisbyrden for at vilkårene for skjønnslingning er til stede.

Ligningsloven § 8-2 gir nærmere regler om ligningsmyndighetenes adgang til å fravike skattyterens oppgaver og fastsette grunnlaget for ligningen ved skjønn. § 8-2 nr. 1 inneholder hovedhjemmelen for å foreta skjønnslingning. Hovedvilkåret for å fastsette ligningen ved skjønn er at oppgavene ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på. Ligningsmyndighetene har i denne sak saken blant annet vist til ligningsloven § 8-2 nr. 1 bokstav a som hjemmel for å foreta skjønnslingning. Nr. 1 bokstav a omfatter formelle mangler ved regnskapet eller andre oppgaver.

Inntektsøkningen for årene 2009-2011, som er foretatt med hjemmel i ligningsloven § 8-2 nr. 1 bokstav a, og reiser spørsmål om ikke oppgitt inntekt fra X AS skal tilordnes A.

I vedtaket fra Skatteklagenemnda hva gjelder X AS ble det konkludert med at det forelå skjønnsadgang etter ligningsloven § 8-2 nr. 1 bokstav a og b for inntektsårene 2008-2011. Vedtaket er endelig, og partene er enige om at vedtaket skal legges til grunn i forhold til A.

Inntektsøkningen hos X AS gjenfinnes ikke i selskapet, og spørsmålet er om det er grunnlag for å anse inntektstilleggene på selskapet som utdelt til A slik at han tilordnes inntekten som lønn/utbytte, jf. skatteloven § 5-10 flg. og § 10-11 flg.

Bevisføringen for retten har vist at det var grunnlag for skjønnslikning etter ligningsloven § 8-2 nr. 1 bokstav a i forhold til A. Det er gitt uriktige og ufullstendige opplysninger i hans selvangivelser ved at overføringer fra X AS ikke er oppgitt til beskatning for inntektsårene 2009-2011. Det er ikke fra As side gjort noe forsøk på å forklare hvem som har mottatt disse pengene. Det sentrale her er at A hadde hele herredømmet over selskapet og dets midler. Retten kan ikke se at det fremstår som sannsynlig at de aktuelle inntekter har gått til dekning av eventuelle fradragsførte kostnader i selskapet eller kan ha tilflytt andre enn A. Da er det ikke noe annet alternativ for retten enn å legge til grunn at A som eneaksjonær, styreleder og daglig leder har mottatt pengene.

Det vises også til Rt-1974-1056 der det fremgår at uteholdt omsetning i et selskap kan tilordnes personer som står i et nært forhold til selskapet.

Fordelingen mellom lønn og utbytte er ikke bestridt av A.

Retten konkluderer med at det var rettslig grunnlag for å tilordne A de uteholdte inntektene i X AS for inntektsårene 2009-2011.

Det neste spørsmålet retten må ta stilling til er om ligningsmyndighetene hadde hjemmel for skjønnslikning av A etter ligningsloven § 8-2 nr. 1 bokstav c for inntektsårene 2005-2008 og 2012. Dette avhenger igjen av om ligningsmyndighetene på grunnlag av de opplysninger som forelå ved ligningen hadde et forsvarlig grunnlag for å si at det ikke var en rimelig sammenheng mellom As oppgitte inntekter og hans sannsynlige private forbruk.

Bevisførselen har vist at A har hatt andre inntekter å leve for enn de som var oppgitt til skattemyndighetene for beskatning de aktuelle årene. Det foreligger dermed skjønnsadgang etter ligningsloven § 8-2 nr. 1 bokstav c.

Ligningsmyndighetene har gjennomført privatforbruksanalyse for A og hans familie i kontrollperioden. Av skatteklagenemndas vedtak fremgår betydelig underdekning for de aktuelle inntektsårene.

Retten er enig med ligningsmyndighetene i at A har hatt et usannsynlig lavt privatforbruk uten at han har klart å gi en tilfredsstillende forklaring. Et negativt privatforbruk som i denne saken er det vanskelig å bortforklare uten dokumentasjon.

Når det gjelder de innsigelser A har gjort mot ligningsmyndighetenes beregninger av hans utgifter, foreligger nærmest bare en påstand om at han med kone og tre barn har et lavere forbruk enn andre på grunn av oppvekst i Pakistan med et lavt forbruksmønster.

A har også anført at han har fått overført penger fra B i 2006 og 2007. Det er ikke dokumentert at B har overført penger til økonomisk støtte. Han har heller ikke hatt en privatøkonomi som tilsier at han kan ha bidratt med økonomisk støtte. Det vises til at B var 21 år i 2006 og hadde også en beskjedne inntekt de to årene der han skal ha bidratt med økonomisk støtte.

Det er videre anført at A har lånt penger fra C, og det er vist til en skriftlig bekreftelse fra C på at han lånte 320 000 kroner til A i perioden 2005-2008. Retten viser til at det ikke er spor av overføringene via bank, og videre er det opplyst at C mottok uførepensjon i denne perioden. Det er således vanskelig å se at hans inntekt gjorde det mulig å gi lån i den størrelsesorden som anført. Det finnes heller ikke opplysninger om lånet i selvangivelsene til C og A.

Retten har også vurdert As øvrige innsigelser mot at han ble skjønnsignet som følge av manglende sammenheng mellom oppgitte inntekter og privatforbruk. Gjennomgående er det tale om generelle, udokumenterte og ubegrunnede anførsler. Det er heller ikke grunnlag for å si at ligningsmyndighetene har bygd på uholdbare erfaringssetninger når man blant annet har lagt vekt på opplysninger fra Statistisk Sentralbyrå. Avgjørende på dette punkt er at opplysningene er tilpasset As personlige forhold og bakgrunn fra Pakistan.

Avslutningsvis nevnes at Skatteklagenemnda har tatt hensyn til flere av As anførsler, blant annet at familien har mottatt bostøtte fra bydel Gamle Oslo. Når flere av hans anførsler ikke er hensyntatt, har dette sammenheng med at de er udokumenterte og ubegrunnede.

Når det As subsidiære anførsel om at Skatteklagenemndas vedtak fremstår som vilkårlig og sterkt urimelig, finner retten det klart at anførselen ikke kan føre frem. Som vist til ovenfor følger det av Rt-2012-1025 avsnitt 25 at retten ikke kan prøve selve skjønnslingen. A har vært bistått av tre forskjellige advokatkontorer samt en revisor uten at det har kommet anførsler eller bevis som gir grunnlag for resultatet av skjønnet burde vært annerledes. Selv om det kunne vært foretatt et skjønn med et annet resultat så er det uten betydning så lenge det skjønnet som er utøvd er forsvarlig. Det at det er utøvd et skjønn er jo fordi ligningsmyndighetene ikke vet hva som er riktig og må derfor foreta et skjønn ut fra de foreliggende opplysninger for å komme frem til et mest mulig riktig resultat. Det er således ikke grunnlag for å konstatere noen form for myndighetsmisbruk i tilknytning til skjønnsutøvelsen. Bevisførselen har vist at skjønnet fremstår som forsvarlig, og A kan ikke høres med at skjønnslingen er usaklig, vilkårlig eller sterkt urimelig.

A har erkjent at dersom vilkårene for den foretatte skjønnslingning finnes å være oppfylt, er betingelsene for å ilegge ordinær tilleggsatt og skjerpert tilleggsatt til stede etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 og § 10-5 nr. 1.

Retten er etter dette av den oppfatning at det ikke foreligger grunner som gjør Skatteklagenemndas vedtak av 3. februar 2016 ugyldig.

Staten ved Skatt Øst har vunnet saken og skal tilkjennes saksattnader etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 annet jf. første ledd. Saken har ikke voldt tvil og det er heller ikke andre forhold som skulle tilsi bruk av unntaksreglene i § 20-2 tredje ledd. Statens prosessfullmektig har fremlagt omkostningsoppgave på 150 790 kroner inklusive merverdiavgift. A har ikke hatt merknader til kravet. Retten finner at omkostningene har vært nødvendige, og at det har vært rimelig å pådra dem, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Kravet tas således til følge.

Domsslutning

- 1. Staten ved Skatt Øst frifinnes.*
- 2. A betaler saksattnader til staten ved Skatt Øst med 150 790 - etthundreogfemtitusensyvhundreogtjue - kroner innen 2 uker fra dommens forkynnelse.*

SKN 17-044 Aksjesalg til eget holdingselskap – beregning av gevinst

Lovstoff: Skatteloven § 13-1.

Jæren tingrett: Dom av 16. januar 2017, **sak nr.:** 15-188830TVI-JARE

Dommer: Tingrettsdommer Geir Thowsen Tanning.

Parter: [A] og [B] (advokat Per Asle Ousdal) mot Staten ved Skatt Vest (advokat Jon Vinje).

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om rett til fradrag for tap ved salg av aksjer, samt tilleggsatt. Skattyterne solgte aksjene i et selskap de eide til sitt eget holdingselskap. Skattemyndighetene mente at salget skjedde til en lavere verdi enn markedsverdi, slik at skattyterne ikke hadde fradragsrett for tapet ved salget. Etter en samlet vurdering av de faktiske forhold, mente retten at skattyterne ved salget av aksjene mest sannsynlig ikke fastsatte aksjeverdien som om interessefelleskap ikke hadde foreligget, og at det derfor var skjønnsadgang i medhold av skatteloven § 13-1 første ledd, jf. tredje ledd. Retten konkluderte

videre med at det ikke var påvist noe grunnlag for å sette skjønnet til side som ugyldig. Det var ikke gjort gjeldende at denne delen av vedtakene som gjaldt tilleggsskatt var ugyldig på selvstendig grunnlag. Når vedtakene om fastsettelse av skattegrunnlaget ved skjønn ikke ble opphevet, var det da unødvendig å drøfte om det var adgang til å ilegge den aktuelle tilleggsskatten.

Saken gjelder skattleggingen [B] og [A] for 2012, nærmere bestemt overprøving av vedtak i skatteklagenemnda om å øke deres alminnelige inntekt og ileggelse av tilleggsskatt. Hovedspørsmålet i saken gjelder tap ved salg aksjer i Lie Finans AS i 2012.

Stevning i saken ble tatt ut av ektefellene [B] og [A] v/advokat Ousdal den 25. november 2015. Tilsvar ble inngitt av staten v/Skatt Vest v/advokat Jon Vinje den 21. desember 2015. Planleggingsmøte ble deretter avholdt den 18. januar 2016. Etter skriftlig saksforberedelse ble hovedforhandling avholdt i tinghuset i Sandnes den 10. og 11. januar 2017. De private parter avga partsforklaring og det ble ført 3 vitner. For øvrig ble det foretatt slik dokumentasjon som rettsboken viser.

Framstilling av saken

1. Innledning

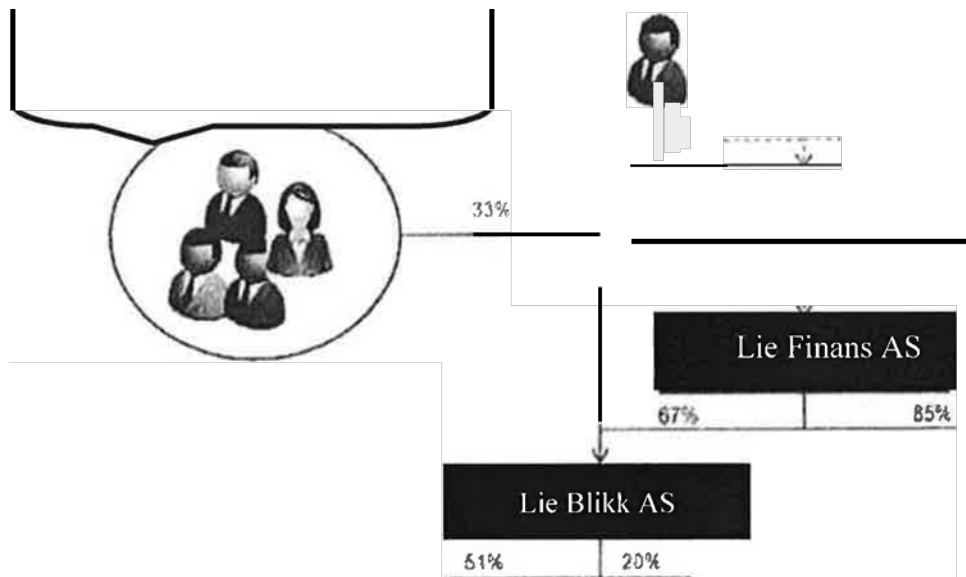
Saksøkere er ektefeller og eiere i det samme selskapssystemet. De har levert hver sine selvangivelser, og er skattemessig blitt vurdert hver for seg. Vedtak som er truffet av skattekontoret og klager på disse, er også individuelle. Det samme gjelder de vedtak som er truffet i skatteklagenemnda. Problemstillingene er imidlertid helt identiske og vedtakene er likelydende med unntak for forskjeller som skyldes at det innbyrdes eierforholdet mellom ektefellene ikke var likt. Eierforholdet medfører at de to ektefellene har kommet ut med beløpsmessig ulike vedtak.

Til tross for at det formelt foreligger to atskilte saker, behandles problemstillingene under ett, og i dommen er betegnelsen "skatteysterne" brukt som fellesbetegnelse på saksøkerne. På tilsvarende måte er *to* vedtak, *to* innstillinger til klagenemnda, osv., gjennomgående omtalt som *ett* vedtak, *en* innstilling osv..

2. Oversikt

Skatteysterne hadde aksjer i holdingselskapet Lie Finans AS som i 2012 ble solgt til Blikk Holding AS. For begge skatteysterne knytter saken seg til fastsettelse av tap på dette salget. Hovedspørsmålet i saken er hvorledes verdien av aksjene i Lie Finans AS på salgstidspunktet skal vurderes.

Bridgehead Vest AS (Bridgehead) som hadde oppdrag for skatteyderne, har illustrert selskapsstrukturen etter at skatteyderne solgte aksjene i Lie Finans AS, slik det går fram av oppstillingen på neste side:



Skatteyderne eide tidligere aksjene i Lie Finans AS direkte, med fordelingen 40/60, der [B] eide 40 % og [A] eide 60 %. De eier aksjene i Blikk Holding AS med en halvpart hver. Det er omtvistet om salget som skjedde den 16. mars 2012, er gjennomført til omsetningsverdi/markedsverdi, jf. skatteloven § 13-1.

Verdien av Lie Finans AS er avhengig av verdiene i de underliggende selskaper. Det har derfor stor betydning for verdsettelsen av aksjene i Lie Finans AS, hvorledes verdiene i Lie Blikk AS og Lie CNC AS blir verdsatt.

Om Lie Finans AS er det gitt følgende opplysninger i innstillingen til vedtak som skattekontoret har laget til bruk for skatteklagenemnda:

Lie Finans AS:

Virksomhet: Virksomhetsområdet iflg. årsberetningen for 2011 er blikkenslager, produksjon og salg, samt utleie av personell. Iflg. årsberetningen for 2012 er virksomhetsområdet utleie av personell og å eie aksjer.

Daglig leder: [A]

	2008	2009	2010	2011
Salgsinntekter	1 954 910	2 315 675	2 873 426	2 701 722
Driftsresultat	213 284	69 422	207 103	-67 746
Arsresultat	2 894 696	416 599	250 516	1 136 880
Regnskapsmessig egenkapital	7 139 669	5 856 268	5 906 784	7 043 664
Avsatt utbytte	200 000	200 000	200 000	0

Salgsinntekter for 2012 er kr 4 262 278. Driftsresultat for 2012 er - kr 119 259. Arsresultat for 2012 er kr 636 403.

Om de underliggende selskaper er det i innstillingen gitt følgende opplysninger:

Lie Blikk AS:

Virksomhet: Blikkenslagerbedrift, herunder produksjon, salg og montasje, samt ventilasjonsarbeid.

(Styremedlem: [A])

	2008	2009	2010	2011
Salgsinntekter	54 324 512	46 570 431	41 832 511	44 907 414
Driftsresultat	4 555 180	539 789	-293 831	2 394 067
Arsresultat	3 038 816	208 935	-291 959	1 674 641
Regnskapsmessig egenkapital	6 981 699	7 190 634	6 899 675	8 573 316
Avsatt utbytte				

Salgsinntekter for 2012 er kr 52 535 881. Driftsresultat for 2012 er kr 3 121 672. årsresultat for 2012 er kr 2 829 816. Avsatt utbytte kr 1 000 000.

Lie Blikk AS eies 67 % av Lie Finans AS og er en blikkenslagerbedrift. Selskapet er etterforeliggende opplysninger et av distriktets ledende blikkenslagerfirma (grunnlagt i 1979) og har 35 ansatte pr. 31.12.2011, jf verdivurderingen. Det fremgår av årsberetningen for 2011 at selskapet har hatt flere større prosjekter enn tidligere og har hatt en positiv utvikling. Det fremgår videre at selskapet har langsiktige samarbeidsavtaler med noen av de største kundene, og styret venter seg positive resultater de neste årene. Årsberetningen ble underskrevet den 8.mars 2012 og disse forhold var derfor kjent ved salg av aksjer til eget holding som skjedde den 16. mars 2012.

Lie Blikk AS eier aksjer i to underliggende selskaper:

Lie Ventilasjon AS:

Lie Ventilasjon AS eies 20 % av Lie Blikk AS pr.16.03.2012. Lie Blikk AS kjøpte 1 000 aksjer den 01.04.2010 og solgte 600 aksjer den 01.01.2012. Aksjene er i balansen på Lie Blikk AS oppført til kostpris kr 200 000. 20 % av EK utgjør kr 211 546.

Metallinteriør AS:

Metallinteriør AS eies 51 % av Lie Blikk AS. Lie Blikk AS kjøpte aksjene den 06.10.2011 for kr 3 571 i.flg. aksjonærregisteret. Aksjene er i balansen til Lie Blikk AS oppført med kostpris. 51 % av EK utgjør kr 268 384.

Lie CNCAS:

Lie Finans AS eier 85 % i Lie CNC AS.

Virksomhet: Industribedrift (Styremedlem: [A]).

	2008	2009	2010	2011
<i>Salgsinntekter</i>	<i>46 576 214</i>	<i>41 343 440</i>	<i>40 912 252</i>	<i>44 370 610</i>
<i>Driftsresultat</i>	<i>4 863 164</i>	<i>-1 524 936</i>	<i>-6 688 657</i>	<i>-2 661 112</i>
<i>Årsresultat</i>	<i>3 269 686</i>	<i>-1 318 378</i>	<i>-4 960 755</i>	<i>-2 183 271</i>
<i>Regnskapsmessig egenkapital</i>	<i>6 503 707</i>	<i>5 189 788</i>	<i>5 229 032</i>	<i>3 045 761</i>

Salgsinntekter for 2012 er kr 49 559 757. Driftsresultat for 2012 er - kr 267 658.

Årsresultat for 2012 er - kr 398 143.

Lie CNC AS er en spesialisert avdeling fortrinnsvis innen platebearbeiding.

Bedriften var inne i en omsetningsvekst, Det vises i den forbindelse til årsberetningen for 2011. Det fremgår at spesielt offshoresegmentet hadde hatt en solid fremgang.

Lie CNC AS markedsfører seg med en topp moderne maskinpark og at de kan tilby det meste innen plateprodukter. Virksomheten flyttet inn i nytt bygg i desember 2009 og har 31 ansatte pr. 31.12.2011.

Årsberetningen for 2011 ble underskrevet den 08.03.2012 og aksjene i Lie Finans AS ble solgt til eget holdingselskap den 16.03.2012. Det fremgår at bedriften er inne i en omsetningsvekst og at spesielt offshoresegmentet har hatt en solid fremgang.

3. Skatteytneres verdiestimat i selvangivelsene

Eierforholdet i Blikk Holding var som nevnt 40/60. [B] fikk ved salget et vederlag på kr 2 440 000, mens [A] fikk kr 3 660 000. Begge hadde høyere inngangsverdi på aksjene og førte differansen til tap i selvangivelsene på følgende måte:

[B]:

<i>Vederlag ved salg av 40 aksjer den 16.03.2012</i>	<i>kr 2 440 000</i>
<i>Inngangsverdi ved anskaffelse 30.11.1988</i>	<i>kr 2 714 100</i>
<i>Tap</i>	<i>kr 274 100</i>

[A]:

<i>Vederlag ved salg av 60 aksjer den 16.03.2012</i>	<i>kr 3 660 000</i>
<i>Inngangsverdi ved anskaffelse 30.11.1988</i>	<i>kr 4 071 150</i>
<i>Tap</i>	<i>kr 411 150</i>

Summen av vederlagene som skulle tilsvare selskapets verdi, var altså kr 6,1 mill. Til bruk for verdsettelsen hadde skatteyderne innhentet sakkyndige uttalelser fra Straen Rådgivning AS. Rådgivingselskapet laget separate rapporter datert 13. mars 2012 som verdsatte Lie Blikk AS og Lie CNC AS, og ut fra disse to rapportene ble det samme dato laget en verdsettelse av Lie Finans AS som konkluderte med at verdien lå i intervallet kr 6,5 mill.- kr 6,8 mill. I verdsettelsen benyttet Straen Rådgivning AS et gjennomsnitt av resultatene for årene 2008 til 2011 som ble diskontert med et avkastningskrav etter skatt på 18 %.

Fra den verdjusterte balansen i Lie Finans AS som var satt opp av Straen Rådgivning AS, hitsettes:

	<i>31.12.2011</i>	<i>Justert</i>
<i>Eiendeler</i>		
<u><i>Anleggsmidler:</i></u>		
<i>Varige Driftsmidler:</i>		
<i>Sum Varige Driftsmi/der:</i>	<i>382 036</i>	<i>382 036</i>
 <i>Finansielle anleggsmidler</i>		
<i>Investeringer i datterselskap -Lie Blikk</i>	<i>79 000</i>	<i>4 020 000</i>
<i>Investeringer i datterselskap -Lie CNC</i>	<i>4 331 683</i>	<i>212 500</i>
<i>Lån tilforetak tilknyttet selskap -Lie</i>	<i>1 150 000</i>	<i>1 150 000</i>
<i>Sumfinansielle driftsmidler</i>	<i>7 452 136</i>	<i>7 273 953</i>

<i>Sum anleggsmidler</i>	7 834 172	7 655 989
<i>Omløpsmidler:</i>		
<i>Fordringer:</i>		
<i>Sum fordringer</i>	2 373 278	2 373 278
<i>Bankinnskudd, kontanter og liknende</i>	352 679	352 679
<i>Sum omløpsmidler</i>	<u>2 699 047</u>	<u>2 699 047</u>
<i>Sum eiendeler</i>	<u>10 533 219</u>	<u>10 355 036</u>
 <i>Egenkapital og gjeld</i>		
<i>Sum innskutt egenkapital</i>	100 000	100 000
<i>Opptjent egenkapital</i>		
<i>Sum opptjent egenkapital</i>	6 887 570	6 809 387
<i>Sum egenkapital</i>	6 987 570	6 809 387
<i>Langsiktig gjeld</i>		
<i>Sum langsiktig gjeld</i>	2 777 752	2 777 752
<i>Kortsiktig gjeld</i>		
<i>Sum kortsiktig gjeld</i>	767 897	767 897
<i>Sum gjeld</i>	<u>3 545 649</u>	<u>3 545 649</u>
<i>Sum gjeld og egenkapital</i>	<u>10 533 219</u>	<u>10 533 219</u>

4. Skattekontorets vedtak

Etter avholdt kontroll, varslet skattekontoret den 6. mai 2014 om endringer av likningen for skatteyterne. Varslet gikk ut på at ligningen for inntekståret 2012 ble vurdert endret for så vidt gjelder beregning av gevinst/tap ved realisasjon av aksjeposten i Lie Finans AS. Skattekontoret mente at den prisen som ble benyttet ved salget av aksjene i Lie Finans AS ikke representerte salg til markedsverdi. Det ble i tillegg varslet om at det kunne bli anvendt tilleggsatt.

Skattekontoret traff vedtak den 24. oktober 2014. Utgangspunktet for vedtaket var bestemmelsen i ligningsloven § 8-1 nr. 1, hvor det heter at ligningsmyndigheten avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn ved ligningen, etter en prøving av de opplysninger skattyter har gitt og øvrige opplysninger som foreligger. Herunder mente skattekontoret at det var adgang til å

korrigere skjønnsmessige beløp som var ført opp av skattyterne, dersom det var behov for det. Skattekontoret viste også til skatteloven § 13-1 første ledd som bestemmer at fastsettelsen kan gjøres ved skjønn dersom skattyters inntekt er redusert på grunn av interessefellesskap med en annen person, selskap eller innretning. Videre ble det vist til § 13-1 tredje ledd om at skjønnet i tilfelle skal fastsette inntekten som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Vederlaget skulle ifølge vedtaket fra skattekontoret fastsettes til markedsverdi etter "armlengdeprinsippet": Den pris en frittstående og uavhengig kjøper i samme situasjon ville ha betalt for aksjene på denne tiden. Skattekontoret mente at den verdi som skatteyterne hadde benyttet ved overføring av aksjene til holdingselskapet ikke representerer aksjenes reelle omsetningsverdi/ markedsverdi, og at verdien dermed kunne fastsettes ved skjønn.

I skjønnet tok skattekontoret utgangspunkt i regnskapstall for Lie Finans AS og de underliggende selskaper i 2011 og budsjett for 2012. Skattekontoret la til grunn en framtidsvurdering der det ble beregnet hvilken verdi virksomheten kunne forrente ut fra inntjeningskapasiteten på verdsettelsestidspunktet, kapitalisert med et avkastningskrav som tok hensyn til risikoen. Skattekontoret antok at det i hovedsak skulle benyttes en substansvurdering (tilnærmet verdijustert egenkapitalbetraktning). Det ble benyttet en normalisert kontantstrøm, som innebar at det ble beregnet et normalresultat for virksomheten i et normalt år. I vurderingen ble det derfor sett bort fra regnskapstallene i 2009 og 2010 fordi disse ble betraktet som, avvikende på grunn av finanskrisen. Normalresultatet ble kapitalisert med et beregnet realavkastningskrav.

Som ledd i vurderingen av verdien, måtte skattekontoret finne fram til verdien av eierandelene i de underordnede selskapene, Lie Blikk AS og Lie CNC AS. For de underordnede selskapene utøvte skattekontoret skjønn basert på beregninger av avkastningsverdier etter tilsvarende prinsipper. Skattekontoret satte verdien på Lie Blikk AS skjønnsmessig til kr 13 000 000, og andelen til Lie Finans AS på 67 % ble følgelig satt til kr 8 710 000. Verdien av Lie Ventilasjon AS og Metallinteriør AS, var ført i balansen til kostpris, og skattekontoret la til grunn at verdien av disse var uten betydning for verdivurderingen av Lie Blikk AS. For *Lie CNC AS* la skattekontoret til grunn en verdi på kr 250 000 for hele selskapet, som innebar at verdien av de 85 % som var eierandelen, ble verdsatt til kr 212 500. Skattekontoret mente at denne verdien tok hensyn framtidig skattebesparelse, risiko, krysspant og utlån.

Verdien av Lie Finans AS ble verdsatt av skattekontoret til de beløp som var tatt inn i selskapets balanse korrigert med verdiene for eierandelene i Lie Blikk AS og Lie CNC AS. Det kom da fram følgende tall:

B:

<i>Inngangsverdi</i>	2 714 100		
<i>Ubenyttet skjermingsfradrag</i>	<u>56 946</u>	=	<u>kr 2 771 046</u>
<i>Skattepliktig gevinst</i>			<i>kr 1 628 954</i>
<i>Oppført tap, jf. RF 1088 og selvangivelse</i>			<u>- kr 274 100</u>

Alminnelig inntekt økes med

kr 1 903 054

A:

<i>Inngangsverdi</i>	<i>4 071 150</i>		
<i>Ubenyttet skjermingsfradrag</i>	<i>85 420</i>	<i>=</i>	<i>kr 4 156 570</i>
<i>Skattepliktig gevinst</i>			<i>kr 2 443 430</i>
<i>Oppført tap, jf. RF 1088 og selvangivelse</i>			<i>- kr 411 150</i>
<i>Alminnelig inntekt økes med</i>			<i>kr 2 854 580</i>

Skattekontoret fattet sine vedtak om endring av ligningen den 24.10.2014. Vedtakene ble sendt skattyterne samme dag. I tillegg til endring av selvangivelsene, ble skatteyterne ilagt tilleggsatt.

5. Skattyternes klage

På vegne av skatteyterne klaget advokat Ousdal den 7. november 2014 på de skjønnsmessige fastsettelse som skattekontoret hadde foretatt. Grunnlaget for klagen var at skattyterne mente at beløpene som var benyttet ved overdragelse av aksjene og benyttet som grunnlag for tallene i selvangivelsene, reflekterte reelle verdier. Til støtte for sitt syn viste skattyterne til en ny verddivurdering av selskapene Lie Blikk AS og Lie CNC AS fra Bridgehead. Med støtte i denne verddivurderingen ble det anført at skattekontorets verddivurdering av datterselskapene var langt i overkant av markedets prising av slike familieeide håndverksbedrifter. Dessuten ble det anført at risiko og latent skatt ikke ble reflektert i skattekontorets vurderinger av verdiene i Lie Finans AS.

Etter at skatteyterne ble gitt innsyn i skattekontorets utkast til innstilling til skatteklagenemnda, innga advokat Ousdal merknader i brev datert 23. juni 2015.

6. Skattekontorets innstilling og klagenemndas vedtak

Skattekontoret behandlet klagen ved en innstilling til vedtak for skatteklagenemnda. Innstillingen opprettholdt de skjønnsmessige endringene i skatteyternes selvangivelser, og begrunnelsen for endringene. Skatteklagenemndas vedtak datert 10. september 2015, lyder:

[B]:

Økning alminnelig inntekt med kr 1 903 054 fastholdes.

Tilleggsatt ilagt med 30 % av den skatt som beregnes på grunnlag av en økning i alminnelig inntekt på kr 1 500 000.

[A]:

Økning alminnelig inntekt med kr 2 854 580 fastholdes.

Tilleggsskatt ilagt med 30 % av den skatt som beregnes på grunnlag av en økning i alminnelig inntekt på kr 2 200 000.

Det er de to ovenstående vedtakene som skal overprøves av retten.

I innstillingen til skatteklagenemnda, bygget skattekontoret på den tidligere begrunnelsen slik den er gjengitt foran. Om de rettslige utgangspunkter og adgangen til å anvende skjønn, heter det i innstillingen:

Det må [---] vurderes om det er grunnlag for å fravike skattyters fastsettelse av aksjenes verdi, og eventuelt ta stilling til hva som skal anses for å være aksjenes mest sannsynlige omsetningsverdi.

Det rettslige utgangspunkt er at gevinst ved realisasjon av aksjer skal føres til inntekt ved ligningen av skattyter, jf skatteloven § 10-31 (1). Tilsvarende kan tapføres til fradrag, jf. sktl. § 10 - 31 (2).

Gevinst eller tap ved realisasjon av aksjer mv. settes til vederlaget (utgangsverdien) fratrukket aksjenes inngangsverdi, jf. skatteloven § 10-32.

Skattekontoret legger til grunn at transaksjonen skal verdsettes til omsetnings-/markedsverdi ved beskatningen, jf. skatteloven § 13-1.

Det eventuelle avviket mellom det avtalte vederlaget og aksjenes reelle verdi skal dermed skattlegges på aksjonærens hånd.

Det følger av skatteloven § 13-1 at det kan foretas fastsettelse ved slgønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med en annen person, selskap eller innretning. Bestemmelsen kommer til anvendelse der et interessefellesskap mellom partene har vært årsak til en forskyvning i skattegrunnlaget mellom dem. Ved skjønnsfastsettelsen kan ligningsmyndigheten fastsette inntekt eller formue som ville ha foreligget dersom transaksjonen hadde vært foretatt mellom uavhengige parter ("armlengdes- prinsippet").

I skatteloven § 13-1 heter det:

«(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 skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.»

Det er ikke er omtvistet at det foreligger interessefellesskap.

Når det gjelder vilkåret om årsakssammenheng, har skattyter ikke anført at en eventuell inntektsreduksjon kan skyldes andre forhold enn interessefellesskapet Skattekontoret legger dermed til grunn at det er mest sannsynlig at inntektsreduksjonen skyldes interessefellesskapet.

Skattyter solgte aksjene i Lie Finans AS, med underliggende selskapsstruktur, til sitt holdingselskap til bokførte verdier. Spørsmålet er om salg til en slik pris ville skjedd dersom kjøperen hadde vært en utenforstående tredjemann. Hvis det er mest sannsynlig at prisen ville vært klart høyere, er vilkåret for å fastsette inntekten ved skjønn til stede.

Skatteyterne hadde tatt utgangspunkt i antatt bokført egenkapital pr 31.12.2011. Vederlaget ble følgelig satt til selskapets bokførte egenkapital ca. tre måneder før salget fant sted.

Balansen er gjengitt slik:

Eiendeler:

Anleggsmidler:

Varige driftsmidler:

<i>Driftsløsøre, inventar o.a.</i>	<i>382 036</i>
<i>Sum varige driftsmidler</i>	<i>382 036</i>
<i>Finansielle anleggsmidler</i>	
<i>Investeringer i datterselskap - Lie Blikk</i>	<i>79 000</i>
<i>Investeringer i datterselskap - Lie CNC</i>	<i>4 331 683</i>
<i>Lån til foretak tilknyttet selskap - Lie Blikk</i>	<i>1 846 800</i>
<i>Lån tilforetak tilknyttet selskap - Lie CNC</i>	<i>1 150 000</i>
<i>Andre fordringer</i>	<i>44 653</i>
<i>Sumfinansielle driftsmidler</i>	<i>7 452 136</i>
<i>Sum anleggsmidler</i>	<i>7 834 172</i>

Omløpsmidler:

Fordringer:

<i>Kundefordringer</i>	<i>793 278</i>
<i>Andre fordringer</i>	<i>1 580 000</i>
<i>Sum fordringer</i>	<i>2 373 278</i>

Bankinnskudd, kontanter og lignende

325 769

Sum omløpsmidler *2 699 047*

Sum eiendeler

10 533 219

<i>Gjeld</i>		
<i>Langsiktig gjeld</i>		
<i>Gjeld til kredittinstitusjoner</i>	2 177 152	
<i>Sum langsiktig gjeld</i>	2 771 752	
<i>Kortsiktig gjeld</i>		
<i>Kassekreditt</i>	0	
<i>Leverandørgjeld</i>	231 622	
<i>Betalbar skatt</i>	- 1 973	
<i>Skyldig offentlige avgifter</i>	196 077	
<i>Utbytte</i>	0	
<i>Annen kortsiktig gjeld</i>	342 171	
<i>Sum kortsiktig gjeld</i>	767 891	
<i>Sum gjeld</i>		3 545 649
<i>Innskutt egenkapital</i>		
<i>Aksjekapital</i>	100 000	
<i>Sum innskutt egenkapital</i>	100 000	
<i>Opptjent egenkapital</i>		
<i>Annen innskutt egenkapital</i>	5 806 784	
<i>Udisponert resultat</i>	1 080 786	
<i>Omregningsdifferanse</i>	0	
<i>Sum opptjent egenkapital</i>	6 887 510	
<i>Sum egenkapital</i>		6 987 570

Oppstillingen viser at dersom all gjeld hadde blitt betalt i løpet av 2012, ville selskapet ifølge balansen ha verdier for ca. kr 6,9 mill.. I merknadene til innstillingen anførte skattyterne at det ikke var tatt hensyn til avviklingskostnader, mens skattekontoret til dette bemerket at selskapet skulle fortsette driften som før.

Om adgangen til å benytte skjønn heter det videre i innstillingen:

I tillegg ville kjøperen få driftsresultatet fra 1. januar 2012 og frem til kjøpet fant sted 16.3.2012, samt driftsresultatet etter 16. mars som dels ville være et resultat av allerede inngåtte avtaler med kunder og ansatte, og de immaterielle verdier som lå i selskapene i form av kompetanse, kunder, systemverdier m.m. opparbeidet av selskapene over mange år.

Forsåvidt gjelder budsjetterte og forventede driftsresultater i 2012 vises det til at Lie CNC AS hadde en betydelig fremgang i 2012 og at årsberetningen for 2011 var underskrevet før salget til eget aksjeselskap. Lie Blikk AS hadde betydelige flyttekostnader i 2010, men det fremgår lager/butikk har nådd sine mål i 2011. Selskapet har samarbeidsavtaler med noen av de største kundene og styret venter seg positive resultater de neste årene.

Det skal i tillegg påpekes at det foreligger en verdivurdering av Lie CNC datert 8.10.12, der verdien er satt til kr 5 799 000. Denne er utarbeidet i forbindelse med forhandlinger med ekstern investor. I verdivurderingen av 13.3.2012 som ble fremlagt for skattekontoret er selskapsverdien vurdert til kr 250 000.

Skattekontoret finner det mest sannsynlig at skattyter ved salg til en ekstern tredjemann, foruten å ta seg betalt for balansen pr 31.12.2011 på ca. kr 6,9 mill, også ville tatt seg betalt for det inntekspotensialet som lå i virksomhetene, herunder medfølgende kontraktportefølje. Dette skyldes de ca. 66 ansatte i Lie Blikk AS og Lie CNC AS, og den fremtidige inntjening som disse skaper gjennom et samspill mellom kapital, organisasjon, kunnskap, forretningsforbindelser etc.

Skattekontoret finner at det er mest sannsynlig at en utenforstående tredjemann ville vært villig til å betale for dette. Det faktiske vederlaget [---] fremstår derfor som klart for lavt, og vilkåret om innteksreduksjon er oppfylt.

Som det fremgår av skattekontorets vedtak er det lagt til grunn at aksjenes mest sannsynlige markedsverdi er vesentlig høyere enn det aksjene er solgt for. Avviket fra antatt markedspris på aksjene sees på bakgrunn av det interessefellesskap som foreligger mellom partene. Skattyter er selger og opptrer på vegne av kjøper. Skattekontoret legger derfor til grunn at skatteloven § 13-1 vil kunne komme til anvendelse.

Skattekontoret finner etter dette at vilkårene for å fastsette vederlaget ved skjønn er oppfylt.

Etter at det var konkludert med at det var adgang til fastsettelse ved skjønn, gikk skattekontoret detaljert inn på den skjønnsmessige fastsettelsen av vederlagene. Om verdsettelsesprinsippene som ble benyttet ved den skjønnsmessige fastsettelsen, heter det:

I utgangspunktet defineres en aksjes verdi vanligvis som den diskonterte verdien av fremtidige dividender. Dette innebærer at en eventuell investor vil vurdere nåverdien av forventet fremtidig avkastning. Aksjeprisen er med andre ord en funksjon av forventninger til fremtiden.

En bedrift verdivurderes normalt mest korrekt ved å neddiskontere fremtidig forventede kontantstrømmer med et avkastningskrav som reflekterer risikoen på vurderingstidspunktet knyttet til sannsynligheten for å oppnå de forventede kontantstrømmer. Det søkes å finne frem til verdien virksomheten kan forrente ut fra den inntjeningskapasitet den har på tidspunktet for verdsettelsen. En slik beregning er en metode som antas å gi et tryggere uttrykk for virkelig verdi av aksjen enn andre metoder.

Normalresultatmetoden går ut på å finne en avkastningsverdi for et selskap med utgangspunkt i antatt framtidig normalisert resultat. Dette sees i sammenheng med den risiko som er knyttet til investeringen.

Framtidig normalresultat baseres selskapets ressurser på verdsettelsestidspunktet, og dette benyttes ved estimering av en normalisert framtidig kontantstrøm.

Deretter tas det stilling til hvor stor risiko som er knyttet til den framtidige resultatoppnåelse. Dette uttrykkes i form av et avkastningskrav.

Avkastningsverdien av ordinær virksomhet i selskapet fremgår ved å ta stilling til hva kontantstrømmen er verdt neddiskontert med krav til avkastning.

Foreliggende sak gjelder omsetning av aksjer hvor de underliggende verdier utgjøres av aktive drifts- og handelsselskaper. Verdien av aksjen i en slik virksomhet vil normalt ikke være en konsekvens av selskapets balanseførte verdier, slik skattyter har lagt til grunn i sine ligningsoppgaver.

Skattekontoret har ved hjelp av verdivurderinger søkt å identifisere fremtidige inntekter som kan genereres gjennom virksomhetens samlede ressurser i prognoseperioden. Tillegger man verdiene som reelt finnes i bedriftens aktiva har man et godt utgangspunkt for verdiberegning.

De inndekningsbaserte modellene egner seg for virksomheter hvor verdier skapes gjennom et samspill mellom kapital, organisasjon, kunnskap, forretningsforbindelser etc. I de aktuelle selskaper er det anvendelse av selskapenes kompetanse og organisasjon som skaper virksomhetenes verdi. For slike virksomheter finnes verdiene i liten grad i balansen. Selskapets verdi vil således i hovedsak bero på nåverdien av framtidige kontantstrømmer.

Utgangspunktet for verdsettelsen er at det foretas en verdsettelse av hvert selskap for seg. For så vidt gjelder verdien på Lie Finans AS er det tatt utgangspunkt i korrigert balanse, tilsvarende vurderingen fra Straen Rådgivning AS. Dette utgangspunkt er korrigert for skattekontorets verdivurdering av underliggende selskaper. Skattekontorets vurdering er basert på fortsatt drift.

Dette metodiske utgangspunkt er ikke bestridt.

Om verdsettelsen av Lie CNC AS het det i innstillingen at selskapet har en moderne maskinpark og flyttet inn i nye lokaler i 2009. Skattyters verdivurdering - slik den er framstilt av Straen Rådgivning AS - tok utgangspunkt i bokført egenkapital og korrigert for aktivert utsatt skatt. Verdien for hele selskapet var skjønnsmessig satt til mellom kr 250 000 og kr 750 000. I klagen til skatteklagenemnda fulgte en ny verdsettelse fra Bridgehead som konkluderte med at egenkapitalverdien var null. Skattekontoret viste til at selskapet ifølge årsberetningen var inne i en periode med vekst i omsetningen, og at "offshore-segmentet" hadde hatt solid framgang. Videre viste skattekontoret til at selskapet presenterte et positivt budsjett for 2012. Fordi selskapet hadde gått med underskudd de seneste år, fant skattekontoret det vanskelig å komme

fram til en normal årsinntekt/kontantstrøm. I vedtaket ble det derfor tatt utgangspunkt i bokført egenkapital, på samme måte som i skattyternes verdivurdering. Skattekontoret kommenterte særskilt notat fra Straen Rådgivning AS datert 8. oktober 2012. Notatet var opprettet i forbindelse med salg til ekstern kjøper. Verdsettelsen i notatet var basert på regnskapstall pr. 30. juni 2012 og benyttet et avkastningskrav på 20 %. Beregningen ga en selskapsverdi verdi på ca. kr 5.8 mill.. Skattekontoret fant at vurderingene indikerte at selskapsverdien lå i intervallet mellom kr 250 000 og 6 mill.. Skattekontorets vedtak la likevel av "rimelighetshensyn" til grunn skattyters påstand, som var en selskapsverdi på kr 250 000. Det er påpekt at denne verdien forutsatte at det dermed var tatt hensyn til fremtidig skattebesparelse, risiko, krysspant og utlån. Skattekontoret bemerket at selskapsverdien på 5,8 mill. bygget på et normalisert resultat for 2012, og framtidsutsiktene på dette tidspunktet. Avkastningskravet var 20 %. Skattekontoret mente at det den selskapsverdien som ble benyttet, var lagt inn et betydelig risikopåslag. Skjønnnet på kr 250 000 som selskapsverdi, ble derfor fastholdt.

Også for verdsettelsen av *Lie Blikk AS* foreslo skattekontoret i innstillingen å opprettholde likningen, som bygget på at selskapet hadde en verdi på kr 13 000 000, det vil si kr 8 710 000 for 67 %. I den forbindelse bygget skattekontoret på at aksjene i *Lie Ventilasjon AS* ikke hadde betydning for verdien av *Lie Blikk AS*, og at aksjene i *Metallinteriør AS* skulle regnes med til kostpris. Skattyterne anførte at selskapsverdien var 6 000 000, og i klagen til skatteklagenemnda la de fram en ny verdivurdering som støttet anførselen.

Skattekontoret mente at det var korrekt å beregne normalresultatet ved en gjennomsnittsinntekt for 2011 og budsjett for 2012. Resultatet for 2010 var ikke et "normal-resultat", på grunn av flytting til Kvål og at selskapet opererte i et svakere marked. Videre bemerket skattekontoret skatteyternes prognoseperiode falt sammen med "finanskriseårene" fra 2008 - 2010. Av disse grunner mente skattekontoret at resultater i den perioden skatteyterne benyttet, bare hadde liten vekt og relevans. Det ble også vist til at *Lie Blikk AS* forventet et årsresultat i 2012 på kr 3 530 000. Skattyterne anførte at det bare skulle korrigeres for den delen av arbeidskapitalen som må anses ikke nødvendig for bedriftens kretsløp, det vil si at det bare kan tas hensyn til arbeidskapital større enn det som må anses som en normalisert arbeidskapital. I arbeidskapital inngår ikke langsiktig gjeld.

Skattekontoret bemerket til dette at overskuddslikviditeten trekkes ut av kontantstrømmen i det den ikke relateres til risikoen knyttet til avkastningsverdien, men overskuddslikviditet må legges til for å komme fram til den totale verdien på aksjene. I verdivurderingene ble det tatt hensyn forventet avkastning. Korrigert beregning av realavkastningskravet la til grunn risikofri rente på 5 %, en meravkastning i markedet på 5 % og en bedriftsspesifikk rente på 6 %; til sammenl 5 %. I klagen til skatteklagenemnda la skatteyterne til grunn et avkastningskrav på 16,1 %.

I innstillingen viste skattekontoret til sitt vedtak der det for verdsettelsen av *Lie Finans AS* ble tatt utgangspunkt i balansen pr. 31.12.2011, og der det var forutsatt fortsatt drift.

Balansen ble korrigert for verdien av de underliggende selskaper. Til anførsler fra skattyterne om at skattekontorets vedtak innebærer en prising "langt i overkant av markedets prising av slike familieeide håndverksbedrifter", bemerket skattekontoret at påstanden ikke var underbygget.

Skatteyderne hadde også vist til verdivurderingen fra Bridgehead hvor det heter at det ut "fra vår praksis er det relativt sjelden et lite personavhengig kompetanseselskap oppnår den selskapsverdi (EV) lik mer enn 4-5 ganger EBIT, gjeme sågar helt ned til 3". Til dette bemerket skattekontoret at aktuelle virksomheten ikke var et selskap der en ansatte hovedeieren med særskilte fagkompetanse, var den viktigste innsatsfaktoren, og at det derfor ikke var et sammenliknbart tilfelle. Videre hadde skatteyderne anført at det ikke var tatt hensyn til krysspant og mulig tap på konsernnivå. Skattekontoret bemerket at heller ikke den verdsettelse som var foretatt av Straen Rådgivning AS, hadde tatt hensyn til disse faktorene. For så vidt gjelder underliggende selskaper, var det tatt hensyn til risikofaktorene ved verdsettelsen. Til anførsler om at det ikke var tatt hensyn til latent skatt i verdiene på konsernnivå, bemerket skattekontoret at metoden tok hensyn både til utsatt skatt og latent skatt der dette var relevant.

Begge skatteyder var ilagt tilleggsskatt. [B] ble ilagt et tillegg med 30 % av den skatt som beregnes på grunnlag av en økning i alminnelig inntekt på kr 1 500 000, mens [A] ble ilagt et tillegg på 30 % av den skatt som beregnes på grunnlag av en økning i alminnelig inntekt på kr 2 200 000. Om tilleggene kom skattekontoret i innstillingen blant annet med følgende bemerkninger:

Det foreligger et meget betydelig avvik mellom fastsatt verdi på vederlaget og det som er lagt til grunn i selvangivelsen, jf. RT 1999 side 1087 (Baker Hughes) og RT 2012 side 1648 (Statoil) i forhold til to-årsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3. Avviket mellom skattyters påstand og skattekontorets beregnede "armlengde"-pris er så stort i foreliggende sak at det i seg selv må anses for å være gitt uriktige opplysninger.

Uansett må skattyter anses for å ha gitt ufullstendige opplysninger slik begrepet er forstått og lagt til grunn i rettspraksis. Det vises til ligningsloven § 4-1 om skattyters alminnelige opplysningsplikt som innebærer at han skal gi opplysninger som bidrar til "at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt". Det fremgår av ligningsloven § 4-3 nr. 1:

"Selvangivelse, herunder forhåndsutfylt selvangivelse, 2 skal inneholde spesifisert oppgave over skattyters bruttoformue og inntekt, fradragposter 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."

Det er sentralt i forhold til bestemmelsen at det ikke fremgikk tilstrekkelig opplysninger i innsendte ligningsoppgaver til at ligningsmyndigheten kunne danne seg en oppfatning av den aktuelle transaksjonen og dermed ha fått et tilstrekkelig grunnlag til å ta opp det aktuelle skattespørsmålet. Skattyter plikter ikke å oppgi beløp for poster som må fastsettes ved skjønn, men han plikter å gi tilstrekkelige opplysninger om slike poster, slik at skattekontoret kan bli oppmerksom på at det må foretas en skjønnsmessig fastsetting.

Etter skattekontorets vurdering er det gitt uriktige opplysninger, og det skulle vært gitt mer utfyllende opplysninger om transaksjonen. Det var ikke tilstrekkelig grunnlag for skattekontoret til å ta opp det aktuelle skattespørsmål som oppstod, som også involverte transaksjon mellom nærstående. Den verdi skattyter benyttet er en skjønnsvurdering, og den skatterettslige løsningen kunne være uklar eller tvilsom og det var påregnelig at ligningsmyndighetene ville ha behov for et tilstrekkelig faktagrunnlag for å fastsette riktig ligningsvedtak.

Skattekontoret finner etter dette at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt er oppfylt idet skattyter ikke har gitt opplysninger om hvordan han har kommet frem til aksjeverdien. Vurdert på bakgrunn av de opplysninger som kommer frem ved kontrollen finner skattekontoret at skattyter har gitt uriktige/ufullstendige opplysninger.

Når det ikke er gitt opplysninger om forholdet har ikke ligningsmyndigheten foranledning til å ta opp spørsmålet ved ordinær ligningsbehandling.

Skattekontoret finner at fastsatt markedsverdi bygger på et forsiktig skjønn.

Inntektstillegget bygger på kjente regnskapstall og skjønns-elementer. Skattekontoret finner det ikke tvilsomt at skattyters selvangivelse har vært uriktig på dette punkt. Kravet til sannsynlighetsovervekt er derfor oppfylt.

Skattekontoret finner at det foreligger sannsynlighetsovervekt for denne inntektssvikten, men når det gjelder beløpets størrelse vil skjønnsutøvelsen være beheftet med noe usikkerhet.

For å ilegge tilleggsskatt etter lignl. § 10.2 nr 1 jf. § 10-4, så må skattekontoret med "klar sannsynlighetsovervekt" påvise størrelsen på den skattemessige fordelten, dvs. størrelsen på inntektstillegget. Det kreves dermed "klar sannsynlighetsovervekt" for at det faktum som inntektstillegget bygger på er riktig.

På bakgrunn av at beviskravet "klar sannsynlighetsovervekt" er klart strengere, finner skattekontoret det tvilsomt om vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt foreligger for hele den ilagte inntektsøkningen.

På denne bakgrunn finner skattekontoret at grunnlaget for beregningen av tilleggsskatt må reduseres. Skattekontoret har vurdert skjønnsutøvelsen ved fastsettelse av markedsverdien, i forhold til det strengere beviskravet "klar sannsynlighetsovervekt". Skattekontoret finner etter dette at grunnlaget for beregning av tilleggsskatt blir å redusere (---).

Skattekontoret finner det bevist med klar sannsynlighetsovervekt at inntektssvikten i skattyters oppgaver minst må ha vært av en slik størrelse. Vilkåret for ileggelse av tilleggsskatt er derfor oppfylt for dette beløpet.

Tilleggsskatt fastsettes ikke når skattyterens forhold må anses unnskyldelig pga. sykdom, alderdom, uerfarenhet, eller annen årsak, jfr. ligningsloven § 10-3 nr. i. Slike forhold ikke anført eller kjent foreliggende. Det fritar ikke for tilleggsskatt at skattyter ikke kjenner til regelverket. Tvert i mot kan skattyter ha en særskilt oppfordring til å gi utfyllende opplysninger når det kan være tvil om løsningen. Skattekontoret har vurdert saken, men finner ikke at det foreligger unnskyldelige forhold som tilsier at tilleggsskatt ikke skal beregnes.

Etter ligningsloven § 10-4 nr. 1 skal tilleggsskatt beregnes med 30 % av den skatt som er eller kunne vært unndratt. Tilleggsskatt ilegges således med 30 % av den skatt som beregnes på grunnlag av en økning i alminnelig inntekt (---).

Saksøkernes påstandsgrunnlag

Skatteyderne har i det vesentligste anført at det ikke er grunnlag for å sette deler av selvangivelsen for 2012 til side, og utøve skjønn med hensyn størrelsen av verdien av solgte aksjer i Lie Finans AS. Subsidiært er det gjort gjeldende at skjønnnet må settes til side etter reglene om overprøving av forvaltningsskjønn.

Skattemyndighetenes adgang til å fastsette inntekten ved skjønn, reguleres i dette tilfellet av skattelovens § 13-1 første og tredje ledd. 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. Ved skjønnnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.

Det er ikke begrensninger i retten adgang til å prøve om skattemyndigheten har skjønnsadgang, mens det er begrensninger i adgangen til å overprøve selve skjønnsutøvelsen.

Høyesterett har i Rt. 1999 side 1087 uttalt at loven oppstiller tre vilkår for gjennomskjæring: Det må foreligge en reduksjon av formue eller inntekt, det må foreligge interessefellesskap mellom skatteyder og et selskap, og det må foreligge en inntektsreduksjon som direkte eller indirekte skyldes interessefellesskapet.

Hvis retten skulle komme til at vilkårene for gjennomskjæring er oppfylt, må retten sette skattemyndighetens skjønn til side. Retten har kompetanse til å prøve om det er hjemmel for skjønnsligning, om saksbehandlingen og det faktiske grunnlaget for skjønnnet er korrekt, om rettslige normer for hvorledes skjønnnet skal gjennomføres er fulgt, om skjønnnet er

utøvd på et tilstrekkelig bredt og saklig grunnlag, og at skjønnsresultatet ikke framstår som åpenbart urimelig.

Formålet med reglene i skatteloven § 13-1 er å motvirke omgåelser av skattelovgivningen, først og fremst ved å se bort fra utslag av skeiv prissetting.

Skatteyderne har brukt 6, 1 mill. som verdi på Lie Finans AS, og spørsmålet er om denne verdsettelsen representerer en inntektsreduksjon eller ikke. Avgjørende for verdsettelsen er verdiene i de underliggende selskaper, Lie Blikk AS og Lie CNC AS.

For Lie Blikk AS har skattemyndighetene brukt tallene for 2011 og budsjett for 2012 som grunnlag for beregningene, og derved kommet til for høye tall fordi det var tale om to veldig gode år. Bridgehead har benyttet flere år og en EBITDA-metode til sine beregninger. Dette gir andre og mer korrekte tall for selskapsverdien enn det skatteklagenemnda sluttet seg til. I den forbindelse må retten se hen til at skattemyndighetene under ligningsbehandlingen ikke engang nevnte multiplikatoren EBITDA. De sakkyndige som ga forklaring under hovedforhandlingen var enige om diskonteringsfaktorens nivå (15 - 16 %), men de var uenige med hensyn til hvilken EBITDA-multiplikator som var "riktig". Denne uenigheten har stor betydning differansen i verdsettelsen av Lie Blikk AS.

For Lie CNC AS er det enighet om at verdien av selskapet var kr 250 000, men det er uenighet om det er tatt hensyn til konkurrisikoen. I den forbindelse er det viktig å legge tilstrekkelig vekt bl.a. på den negative effekten av krysspant, og risikoen ved interne låneforhold mellom selskaper i konsernet, og solidaransvar overfor SRBank. Statsautorisert revisor Kristiansen ville for sin del gjøre et fradrag på 2-3 mill. bare for krysspant, men han hadde ikke vært klar over forholdet da Straen Rådgivning AS avga sine verddivurderinger. Når skattemyndighetene har anslått hva som utgjør et normalår, og når det er satt diskonteringsfaktor, er det ikke tatt tilstrekkelig hensyn til risikoen ved den videre driften av Lie CNC AS. Selskapet hadde kommet skeivt ut, og det var reell fare for den framtidige driften. Bridgehead satte verdien til null, men det hadde vært riktigere å regne med negativ verdi på grunn av krysspanteffekten. Krysspant, faren for konkurs i Lie CNC AS med årlige tap på kr 1,8 mill. i 2009, kr 6,9 2010 og minus 2,9 mill. i 2011, er ikke hensyntatt i Statens verdsettelse. Ved overgangen fra verdien på aksjene i datterselskapene til verdien av egenkapitalen, utgjør tapspotensialet i forbindelse med krysspantet ca. kr 10 mill..

Høyesterett har uttalt at det ikke er noen metode for beregning av selskapsverdi som er den eneste rette, se Rt. 2012 side 1025. Ved verdsettelse av selskaper, spesielt av mindre konjunkturfølsomme håndverksbedrifter som er avhengig av å kunne beholde viktige medarbeidere, er det vanskelig å treffe riktig bare ved bruk av teoretiske modeller. Skattemyndighetene har ikke bygget på at markedet i virkelighetens verden varierer, og beregningene er foretatt på et for optimistisk grunnlag, jf. at formålet med tallene i budsjettet for 2012 også må ha vært å berolige selskapets bankforbindelse.

Prinsipalt er det gjort gjeldende at skatteklagenemndas vedtak er ugyldig fordi det ikke var skjønnsadgang, subsidiært må skjønnet oppheves fordi skjønnsutøvelsen bygger på feilaktige faktiske forutsetninger, og fremstår som vilkårlig og urimelig.

Saksøkerne har lagt ned slik **påstand**:

1. For begge skattyterne, A og B, blir vedtaket å oppheve.
2. Saksøkerne tilkjennes dekning av sakens kostnader

Saksøktes påstandsgrunnlag

Staten har i det vesentligste anført at salget av aksjene i Lie Finans AS ikke skjedde til markedspris, og at det derfor var adgang til å foreta fastsettelsen ved skjønn. Skjønnsutøvelsen var forsvarlig og kan ikke settes til side av retten.

Retten kan prøve alle sider av saken når det gjelder spørsmålet om skattemyndighetene har adgang til fastsettelse ved skjønn, mens det bare er en begrenset rett til å overprøve det skjønnet som er utøvd.

Skatteloven § 13-1 første ledd, jf. tredje ledd, stadfester "armlengdes-prinsippet" i norsk rett. Hvis en skatteyter får redusert skatten som følge av interessefellesskap med et selskap, skal beskatningen skje på grunnlag av et skjønn over hva skattegrunnlaget ville ha blitt hvis interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Bestemmelsen gir skattemyndighetene hjemmel for å gripe inn mot internprising som avviker fra markedsprisene. Det springende punkt er om inntekten kan sies å være redusert sammenliknet med det den ville ha vært uten interessefellesskapet, og i tilfelle hvor mye. For å konstatere at det foreligger redusert inntekt, kreves det ikke vesentlige avvik, jf. Rt. 1999 side 1087. Verdsettelse av selskapsverdier er ingen eksakt vitenskap, og det er vanlig å angi resultatet i intervaller.

I vår sak var salgssummen åpenbart for lav, jf. at skjønnet kom til en pris som ligger ca. 5 mill. høyere enn det skatteyterne kom til. Det er ikke påvist noen feil eller mangler ved skjønnet.

Gjenstanden for rettens prøving er skatteklagenemndas vedtak. Verdsettelsene som ble gjort av Straen Rådgivning AS kan ikke brukes som bevis for at det ikke er inntektsavvik. Denne verdsettelsen bygger på metodiske feil, og mangler begrunnelse for de risikoberegninger som er en del av verdsettelsen. Vurderingene har svakheter i utvalget av år og ved at det ikke er tatt hensyn til inflasjon. Utvalget av år er et nøkkelspørsmål der man får et svar med betydelige feil ved å bruke et gjennomsnitt for årene fra 2008 - 2011. Dette skyldes at årene 2009 og 2010 ga helt andre resultater enn et normalår. Årsresultatene er ikke inflasjonsjustert og utvalget av år er for snevert. Videre er Straens Rådgivning AS' valg av multiplikatorer ikke i samsvar med valg av

beste metode. I tillegg er det ikke tatt hensyn til flyttekostnader på rundt kr 500 000 for Lie CNC AS.

Verdivurderingen fra Bridgehead for Lie CNC AS bygger på et avkastningskrav på 16,1 %, mens skattekontorets vedtak innebærer et avkastningskrav på 16,6 %. Forskjellen er såpass liten at det ikke gir utslag av betydning. Det har heller ikke større betydning at Bridgehead unnlot å ta hensyn til framtidig inflasjon. Den viktigste forskjellen ligger i valg av multiplikasjonsfaktoren ved beregning etter EBITDA, der Bridgehead har brukt 4 %, mens skattekontorets sakkyndige mente at den bør settes til 6,3 %. Den faktiske EBITDA- faktoren etter Bridgeheads egen beregninger var 4,8 %. Det er brukt 4 år i Bridgeheads beregning, hvor to av årene er atypiske. Bare ved å utvide med to år - 2006 og 2007 - vil EBITDA utgjøre 6,2 % og budsjettet for 2012 tilsier en faktor på 8,3 %. Andre selskapers avkastning harmonerer godt med at EBITDA ligger rundt 6,3 %.

Harald Valvik har anført at Bridgeheads EBITDA-multiplikator vil øke til 8 % hvis leasingkostnadene betraktes som finansiell og ikke som operasjonell leasing. Anførselen er egnet til å forvirre og medfører ikke riktighet. En ompostering som nevnt ville ha medført at det også måtte ha skjedd andre endringer som hadde opphevet utslaget av omposteringen.

Når det gjelder skjønnsadgangen, er verdsettelsen på kr 6,1 mill. uansett utenfor det spenn som kan aksepteres. Straen Rådgivning AS konkluderte med en verdi på kr 6,5 til 6,8 mill, og det er ikke gitt noen forklaring på hvorfor skatteyterne gikk kr 400 000 under denne prisfastsettelsen. Beløpet er i seg selv betydelig. I tillegg kommer at Straen Rådgivning AS gjennomgående har lagt seg under de beløp selskapet selv beregnet. For eksempel beregnet selskapet verdien av Lie Blikk AS til kr 6,339 mill., mens konklusjonen var at verdien ble satt til kr 6,0 til 6,3 mill.

Konklusjonen er at skattemyndighetene hadde adgang til fastsettelse ved skjønn.

Etter Høyesteretts praksis er det skjønnet som skatteklagenemnda har utøvet, et såkalt fritt forvaltningskjønn der rettens prøvelsesadgang er begrenset, jf. Rt. 2012 side 1025. I Rt. 2008 side 1307 uttalte Høyesterett at det ikke var aktuelt å sette til side et skjønn som var vel overveid og godt begrunnet.

Ett av kjernesporsspørsmålene er hvilke regnskapsår som brukes for å finne et normalår. Skattemyndighetene valgte å bruke 2011 og budsjett for 2012 med justeringer, mens skatteyterne baserte seg på beregninger der også atypiske regnskapsår var tatt med, jf. gjennomgåelsen foran. For Lie CNC AS var resultatene dårlige, og det var ikke mulig å bruke antatte normale resultater. Selskapet hadde betydelig utsatt skatt som innebar at selskapet trolig hadde høyere verdi enn kr 250 000. Skattemyndighetene verdsatte likevel selskapet til dette beløpet fordi det ble tatt hensyn til bl.a. krysspant. Krysspant slår for øvrig bare ut for Lie CNC AS som veier lite i vurderingen av hvilken verdi som skulle settes på aksjene i Lie Finans AS.

Skjønnnet som er utøvet er forsvarlig, og det er ikke grunnlag for å sette det til side.

Tilleggsskatten i vedtakene er ikke angrepet særskilt, og staten oppfatter det derfor slik at saksøker aksepterer tilleggsskatten dersom vedtaket opprettholdes.

Staten har lagt ned slik **påstand**:

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

Rettenns vurdering

Retten må først ta stilling til om skattemyndighetene har adgang til å fravike selvangivelsene. Hvis det foreligger en slik adgang, må retten ta stilling til om det skjønn som er utøvet står seg.

Bestemmelsen om interessefellesskap i skatteloven § 13-1 første og tredje ledd lyder:

(1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.

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

For å kunne foreta fastsettelse ved skjønn, oppstiller bestemmelsen i første ledd tre vilkår: Det må foreligge et interessefellesskap, det må foreligge reduksjon av skatteyters formue eller inntekt, og må foreligge årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og reduksjonen i formue eller inntekt. Partene er enige om at det foreligger et interessefellesskap. Så fremt aksjene er solgt til en lavere pris enn markedspris, mener retten at det heller ikke er tvilsomt at foreligger årsakssammenheng. Det springende punkt er derfor om foreligger reduksjon av skatteyterne formue eller inntekt fordi aksjene er solgt til en lavere pris enn det en vanlig kjøper ville ha vært villig til å betale i mars 2012.

Fastsettelse av markedspris for et salgsobjekt som faktisk ikke er blitt omsatt i markedet, vil alltid inneholde skjønnsmessige vurderinger, og det er tilnærmet umulig å finne fram til en nøyaktig "riktig" pris. Spesielt gjelder dette verdsettelse av løpende virksomheter, der antakelser om framtidige kostnader, konkurranseforhold og markedsutvikling utgjør sentrale element. Den omstendighet at skattekontoret mener å kunne påvise at markedsverdien av aksjene i Lie Finans AS er høyere enn det skatteyterne har lagt til grunn, betyr ikke at det foreligger skjønnsadgang. For det første må skatteyterne innrømmes et visst slingringsmonn, selv om det ikke kreves at avviket er vesentlig, jf. Rt. 1999 side 1087. I Gyldendals Rettsdata hevder Per Helge Stoveland

under henvisning til Bjerke "Internprising" side 126-135, at det må kreves "et visst" avvik, uten at det er angitt hva dette innebærer i praksis. For det andre har skattemyndighetene bevisbyrden for at det foreligger underprising, jf. Ot. prp. nr. 26 (1980-1981) side 56.

Vurderingen er objektiv i den forstand at det skatteyternes subjektive forhold er uten betydning. Det har altså ingen konsekvenser at [A] ikke hadde rede på hvorledes aksjene skulle verdsettes, og at begge skatteyttere derfor brukte verdier som rådgiverne beregnet.

Ved verdsettelse av aksjer er det mulig å bruke ulike modeller for beregningene. Modellene er forsøk på å lage standardiserte matematiske framgangsmåter, men ingen modeller er uten skjønnelementer. Høyesterett har i Rt. 2012 side 1025 avsnitt 70, uttalt at det var unødvendig å ta stilling til hvilken modell som framstår som "den eneste rette", og at metodevalg og grad av nøyaktighet, vil variere alt etter formålet. Det heter at verddivurderinger uansett ikke er en eksakt vitenskap der man kan regne seg fram til den riktige verdien.

Det er resultatet, altså den beregnede verdi av de solgte aksjer i selvangivelsene, som er avgjørende. Hvorledes verdien er beregnet har ikke betydning under forutsetning av at resultatet blir riktig. At det velges en metode som er egnet til få fram hva en kjøper i markedet vil være villig til å betale, har likevel betydning for vurderingen av hvorvidt resultatet er blitt riktig.

Retten mener at det ikke er grunn til å gjøre innvendinger mot skatteklagenemndas valg av beregningsmetode, nemlig å neddiskontere fremtidig forventede kontantstrømmer med et avkastningskrav som reflekterer risikoen på vurderingstidspunktet knyttet til sannsynligheten for å oppnå de forventede kontantstrømmer. Spørsmålet er hvilken kjøpesum virksomheten kan forrente ut fra den inntjeningskapasitet den har på tidspunktet for verdsettelsen. Det er benyttet en framgangsmåte som er kalt "normalresultatmetoden". Den går ut på å finne en avkastningsverdi for et selskap på grunnlag av et antatt framtidig normalisert resultat, som i sin tur knyttes opp mot den risiko som er forbundet med den framtidige driften av selskapet.

Skatteyterne engasjerte i 2014 Bridgehead for å gjøre sakkyndige etterberegninger av verdiene. Bridgehead kom til at verdien av Lie Blikk AS var kr 5,6 - 7, 5 mill" mens Skatteklagenemnda la til grunn kr 13 mill.. For Lie CNC AS kom Bridgehead til at selskapet var uomsettelig og var uten verdi, mens skattekontoret kom til at verdien måtte settes til kr 250 000. Verdiberegningene fra Bridgehead var altså forskjellige fra skattemyndighetenes, men forskjellene skyldes i det vesentligste ikke grunnleggende ulikheter i metodebruk. Årsaken til forskjellene tilskrives særlig ett forhold: At faktoren ved utregning av framtidig resultat (EBITDA) er satt ulikt. Det er også ulikheter i framgangsmåten for å finne fram til et "normalår", uten at disse ulikhetene synes å ha være avgjørende for det store gapet i verdsettelsene.

EBITDA er vanlig brukt for å analysere aksje- eller selskapsverdier, og er en forkortelse for "Earnings Before Interests, Taxes, Depreciations and Amortizations", altså inntjening før renter, skatt, avskrivninger og nedskrivninger. Det er et såkalt multiplikatorforholdstall som kan brukes

for å finne fram til markedsverdien av kontantstrømmen (definert som markedsverdi av egenkapitalen pluss markedsverdi av netto rentebærende gjeld), dividert med driftsresultatet før avskrivninger. Retten har oppfattet det slik at partene på begge sider og deres sakkyndige, mener at bruk av EBITA i dette tilfellet, er det hensiktsmessige hjelpemiddel for å beregne markedsverdien av de aksjer som ble solgt av skatteyterne til Blikk Holding AS. I mangel av andre holdepunkter, legger retten dette til grunn.

Framlagte beregninger viser at det skjønn som skatteklagenemnda har utøvet for så vidt gjelder Lie Blikk AS, gir en EBITDA på 6,3 %, mens Bridgehead i sine beregninger benytter en EBITDA på 4,0 %. Skattekontoret har kommet fram til at man ved å bruke beregningene fra Bridgehead med justering av EBITDA til 6,3 %, vil øke verdien av egenkapitalen i Lie Blikk AS fra kr 7 486 000 til kr 12 271 000. Forskjellen i valg av forholdstall fører altså til store forskjeller i verdianslagene. Retten bemerker også at Bridgeheads beregninger munnet ut i EBITDA på 4,8 % - som uten videre skjønnsmessig ble redusert til 4 %. Svein Olav Kragstad som har vært skattekontorets sakkyndige, har beregnet at en reduksjon av EBITDA fra 6,3 til 4,0 % utgjør kr 4 785 000. Beregningen er ikke bestridt, og hvis den er riktig, synes reduksjonen på 0,8 % å føre til en nedjustering av selskapsverdien med mer enn kr 1,5 mill..

Staten har vist til at tallene for Lie Blikk AS for årene 2006 til 2011 gir en gjennomsnittlig EBITDA på 6,2 %, mens det i budsjettet for 2012 var lagt opp til at selskapet kunne oppnå 8,2 %. De to dårligste årene var 2009 og 2010 med en EBITDA på henholdsvis 2,5 % og 2,0 %. Staten har også lagt fram beregninger for andre selskaper som er antatt å drive med blikkenslagervirksomhet. Gjennomsnittlig EBITDA for 20 slike selskaper for årene 2006 - 2011 var 6,3 % med en median på 7,1 %. Retten finner det vanskelig å vurdere hvor langt de utvalgte selskaper er sammenliknbare, men tallene indikerer uansett at EBITDA i bransjen mest sannsynlig ligger på nivå med det som ligger implisitt i det verdsettelsesresultat som skatteklagenemnda har sluttet seg til.

Harald Valved i Bridgehead tok i sin forklaring i retten til orde for at Bridgehead i realiteten hadde benyttet en høyere EBITDA enn 4 % (eventuelt 4,8 %). Han viste til at selskapet hadde store leasingkostnader som kunne ha vært ført som finansiell leasing i stedet for operasjonell leasing. Han mente at følgen av en slik ompostering, ville være at EBITDA da lå rundt 8 % fordi leasingkostnadene da kunne hadde blitt bokført dels som renter og dels som avskrivninger. Som anført av staten, bemerker retten at en slik framgangsmåte naturlig hadde ført til at det også måtte skje tilsvarende justeringer av andre poster i regnskapet, slik at det ikke hadde blitt noen endringer i beregnet EBITDA.

Retten konkluderer med at bruk av det multiplikatorforholdstall som sannsynligvis er mest korrekt, gir en selskapsverdi som tilsier at skatteyterne ikke har foretatt en korrekt verdsettelse av aksjene som de solgte i Lie Finans AS.

Et annet forhold som er tillagt betydelig vekt av skatteyterne, er stikkordsmessig bewtenget som krysspant og konkurrisiko i Lie CNC AS. Dette selskapet hadde levert negative resultater, og konsekvensen var at bruk av multiplikatorforholdstall og EBITDA, ikke var egnet til å finne verdien. Det går fram av regnskapene for Lie CNC AS at selskapet hadde et samlet negativt driftsresultat for årene 2009 - 2011 på nærmere kr 11 mill., og skatteyterne har anført at en kjøper ville ha tillagt konkurrisikoen betydelig vekt med den følge at salgsverdien av Lie Finans AS var langt lavere enn den ellers hadde blitt.

Retten viser til at verdien av Lie CNC AS bare er tatt inn i verdivurderingen til skattekontoret med et nokså begrenset beløp, nemlig ca. kr 212 500. Dette beløpet er såpass beskjedent at det ikke er egnet til å gi nevneverdige utslag for vurderingen av hva som var omsetningsverdien av aksjene i Lie Finans AS. Anførselene fra skatteyterne går imidlertid ut på at det var etablert ansvar for Lie Finans AS for forpliktelsene som Lie CNC AS hadde overfor SR Bank, herunder betydelige leasingforpliktelser. Hvis Lie CNC AS hadde gått konkurs mener skatteyterne at det totale ansvar for Lie Finans AS kunne gå opp mot kr 5 - 6 mill.

Under hovedforhandlingen ble det dokumentert ved opplysninger i årsregnskapet for Lie CNC AS for 2011, at selskapene hadde solidaransvar for kassekredittkonto i SR Bank. Det heter her:

*Lie Finans AS og datterselskapene Lie Blikk AS og Lie CNC AS har felles kassekreditt med limit kr 8 mill. Bruk pr 31.12. er kr 1 177 895.
Alle selskapene i konsernet er solidarisk ansvarlige for gjelden.*

Ingen av de som ga forklaring under hovedforhandlingen kunne gi konkrete opplysninger om eksistensen av ytterligere felles forpliktelser. Det var altså ikke mulig å få dokumentert eller sannsynliggjort på annen måte, at Lie Finans AS hadde påtatt seg ansvar for leasingsforpliktelser eller andre forpliktelser, som Lie CNC AS hadde overfor SR Bank. Generelle utsagn om at felles ansvar er vanlig i konsernforhold, er i denne sammenhengen ikke tilstrekkelig til at retten kan bygge på at det eksisterte en såkalt "parent guaranty" fra Lie Finans AS overfor banken, eller at det på annen måte var etablert et kausjonsansvar. På grunnlag av bevisene i saken, mener retten at en mulig konkurs neppe ville ha ført til betydelige tap for Lie Finans AS.

I tillegg kommer at konkurrisikoen neppe var betydelig da aksjeoverføringen skjedde i 2012. Konjunkturutviklingen i Rogaland var god og veksten nærmer seg de samme høyder som før finanskrisen slo inn. Det var sterk befolkningsvekst og tilflytting til Rogaland som ga betydelige vekstimpulser for næringslivet. Investeringene i oljenæringen var preget av høy oljepris, med tilsvarende høy aktivitet og god lønnsomhet. Utviklingen for Lie CNC AS som driver med maskinell metallbearbeiding, synes å ha snudd i 2011 da omsetningen steg med ca. kr 3,5 mill., og bedringen i driftsresultatet var på ca. kr 4 mill. Retten mener på denne bakgrunn av det var god dekning for styrets utsagn i årsberetningen for Lie CNC AS for 2011 der det heter:

Markedet som Lie CNC AS jobber i har vist stor fremgang og bedriften er inne i en omsetningsvekst, markedsprisene er også på vei opp som en følge av dette. Spesielt offehoresegmentet har hatt en solid fremgang.

Statsautorisert revisor Kristiansen i Straen Rådgivning AS kom til at verdien av Lie CNC lå i intervallet fra kr 250 000 - 750 000, der middelverdien er kr 500 000. Skattekontoret/skatteklagenemnda la til grunn kr 250 000 som selskapsverdi, med tilføyelse av at det da var tatt hensyn til krysspant mv. Konkursrisikoen og effekten av krysspant er altså tatt med i skattemyndighetenes vurderinger uten at risikoen er kvantifisert. Etter rettens oppfatning viser de tallene som er presentert, at det er tatt hensyn til risikoen på en saklig og tilstrekkelig måte.

Etter en samlet vurdering av de forhold som er gjennomgått foran, mener retten at skatteyterne ved salget av aksjene i Lie Finans AS til Blikk Holding AS, mest sannsynlig ikke fastsatte aksjeverdien som om interessefellesskap ikke hadde foreligget, og at det derfor var skjønnsadgang i medhold av skatteloven § 13-1 første ledd, jf. tredje ledd.

Subsidiært har skatteyterne anført at skjønnet må settes til side som ugyldig etter de alminnelige regler for overprøving av forvaltningsskjønn.

Det følger av dommen i Rt. 2012 side 1025 at retten ikke kan prøve verdsettelsesskjønnet etter skatteloven § 13-1 tredje ledd i større utstrekning enn det som følger av reglene om fritt forvaltningsskjønn. Dette betyr at rettens prøvingsadgang etter tredje ledd er begrenset til å prøve saksbehandlingen og om det faktiske grunnlaget for skjønnet er korrekt, om rettslige normer for hvordan skjønnet skal gjennomføres er fulgt, og om skjønnet som er utøvd er tilstrekkelig bredt og saklig. I tillegg kommer at retten kan sette skjønnslikningen til side hvis skjønnsresultatet framstår som åpenbart urimelig. Videre har Høyesterett i Rt. 2008 side 1307, uttalt at det må utvises tilbakeholdenhet ved prøvingen, og at det ikke er aktuelt å sette skjønnet til side dersom dette er vel overveiet og godt begrunnet. I den aktuelle saken var enkelte feil i beregningene ikke avgjørende, og Høyesterett traff sin avgjørelse etter en samlet vurdering.

Retten mener at gjennomgåelsen foran av om skattemyndighetene hadde adgang til å fastsette skatteyternes inntekt ved skjønn etter skatteloven § 13-1 første ledd ved skjønn, viser at skattemyndighetenes utøvelse av skjønnet er vel overveiet og godt begrunnet. Det er ikke påberopt feil i saksbehandlingen. Det er heller ikke påvist feil i beregningene som er lagt til grunn av skatteklagenemnda, og retten mener at det faktum som skattemyndighetene har bygget på i det alt vesentligste er korrekt. Skjønnet er utøvd ved hjelp av en akseptabel metode for verdsettelse, og etterfølgende beregninger viser at skjønnsresultatet ikke er urimelig.

Retten konkluderer med at det ikke er påvist noe grunnlag for å sette skjønnet til side som ugyldig, og skatteyterne får da heller ikke medhold på det subsidiære grunnlaget som er påberopt.

I vedtakene er det ilagt tilleggsskatt, uten at det er gjort gjeldende at denne delen av vedtakene er ugyldig på selvstendig grunnlag. På grunn av at vedtakene om fastsettelse av skattegrunnlaget ved skjønn ikke oppheves, er det er unødvendig å drøfte om det var adgang til å ilegge den aktuelle tilleggsskatten.

Saksøkerne har ikke vunnet fram, og staten har vunnet saken fullstendig. Etter tvisteloven § 20-2, jf. § 20-5, har en part som har vunnet saken krav på å få dekket saksomkostningene av motparten. Unntaksbestemmelsene i tvisteloven § 20-2 tredje ledd får ikke anvendelse, og skatteyterne tilpliktes å dekke motpartens omkostninger. Advokat Vinje har innlevert omkostningsoppgave som legges til grunn. Omkostningene utgjør utgifter til reise og opphold med kr 6 737 + kr 617, utgifter til sakkyndig med kr 20 000, og salær til prosessfullmektigen med kr 199 200. I tillegg kommer MVA med kr 56 484,25 + 25 % av kr 617. Samlet blir omkostningsbeløpet kr 283 192.

Domsslutning

- 1. Staten ved Skatt Vest frifinnes.*
- 2. B og A dømmes en for begge og begge for en til innen 2 -to -uker å betale saksomkostninger til staten ved Skatt Vest med 283 192 -tohundreogåttitretusenetthundreognittito - kroner.*

Uttalelser Finansdepartementet

SKN 17-045 Fritak for eiendomsskatt på fritidsbolig

Lovstoff: Egedomsskattelova § 7.

Uttalelse fra Finansdepartementet avgitt 20. april 2017.

Henvendelse om fritak for eiendomsskatt på fritidsbolig

Vi viser til brev av 26. august 2016 vedrørende fritak for eiendomsskatt på fritidsboliger. I henvendelsen stilles det spørsmål om hvorvidt fritidsboliger kan fritas *delvis* for eiendomsskatt etter den nye bestemmelsen i lov 6. juni 1975 nr. 29 om egedomsskatt til kommunane (eigedomsskattelova) § 7 bokstav e.

Egedomsskattelova § 7 lyder:

«Kommunestyret kan fritaka desse egedomane heilt eller delvis for egedomsskatt:

- a) Egedom åt stiftingar eller institusjonar som tek sikte på å gagna ein kommune, eit fylke eller staten.
- b) Bygning som har historisk verde.
- c) Bygning som heilt eller i nokon mon vert nytta til husvære. Fritaket kan gjelda i opptil 20 år frå den tida bygningen vart ferdig. Formannskapet eller det utvalet som er nemnt i kommuneloven § 10, kan få fullmakt til å avgjera einskildsaker om skattefritak.
- d) Bygning og grunn i visse luter av kommunen.
- e) Fritidsbustader»

Paragrafens innledning om kommunestyrets adgang til å frita eiendommene helt eller delvis er generelt utformet og må derfor i utgangspunktet gjelde for hvert enkelt fritaksalternativ. Etter departementets oppfatning taler ordlyden av den grunn klart for at kommunen kan delvis frita fritidsboliger.

Forarbeidene til bestemmelsen om fritak for fritidsboliger er Prop. 121 LS (2015-2016). Når det gjelder formålet med bestemmelsen, er det uttalt at det bør være opp til den enkelte kommunen å avgjøre om det skal skrives ut eiendomsskatt på fritidsboliger. Videre er det uttalt at en slik regel vil gi de kommunene som ønsker det anledning til å tiltrekke seg hyttebyggere, og at slik aktivitet vil kunne gi ringvirkninger for det lokale næringslivet. Spørsmålet om adgang til delvis fritak er ikke omtalt i forarbeidene.

Det framkommer av forarbeidene til eidegdomsskattelova § 7, Ot.prp. nr. 44 (1974-1975), at paragrafen består av bestemmelser fra den tidligere byskatteloven av 18. august 1911 § 6 annet ledd nr. 1 og 4 og § 8. Disse bestemmelsene lød:

«§ 6

De nærmere regler angående taksering til eiendomsskatt av de faste eiendommer i byene gis av bystyret ved vedtekter, der for å bli gyldige må stadfestes av vedkommende regjeringsdepartement.

I disse vedtekter kan det bestemmes:

- 1. At unntagelsesvis bygninger og grunner i visse deler av byen eller eiendommer, som drives som gårdsbruk, kun for en del av takstverdien skal belegges med eiendomsskatt.*
- 2. At eiendomsskatt blir å utskrive med en forskjellig skattøre på ubebyggede og på bebyggede grunneiendommer.*
- 3. At bygninger og grunner takseres særskilt og pålegges eiendomsskatt etter en forskjellig skattøre.*
- 4. At bystyret, når boligforholdene i kommunen krever det, kan beslutte, at bygning, som helt eller delvis tjener til beboelse, og hvis oppførelse er påbegynt etter vedtektenes stadfestelse, skal være helt eller delvis fritatt for eiendomsskatt i et tidsrom av inntil 20 år, regnet fra den tid, da bygningen er ferdig.*

...

§ 8

Bystyret bestemmer, hvorvidt eiendommer, der tilhører stiftelser eller innretninger, som er beregnet på kommunens eller det offentliges tarv, men ikke inngår blant de i foregående paragraf oppregnede skattefrie eiendommer, samt bygninger av historisk interesse skal nyte fritagelse for eller nedsettelse i eiendomsskatten.»

Bestemmelsen om fritak for gårdsbruk har senere blitt tatt ut av eidegdomsskattelova § 7. Det er ingen tvil om at de nevnte bestemmelsene i byskatteloven ga kommunen adgang til å delvis fritak de aktuelle eiendommene. Det framkommer ikke av forarbeidene til eidegdomsskattelova § 7 at det har vært hensikten å begrense den adgangen til delvis fritakelse som kommunen hadde etter bestemmelsene i byskatteloven. Tvert imot er det uttalt at «*Ut frå dei synsmåta som er haldne fram under siste avsnittet av merknadene til §§ 5 og 6, er det teke med i § 7, bokstav a, ein regel om at kommunestyret der ein eigedom ligg kan fritaka eigedomen heilt eller delvis for*

eigedomsskatt når denne tilhører ei stifting eller ein institusjon som tek sikte på å gagna eit fylke, på same måten som kommunestyret kan gjera dersom stiftinga eller institusjonen er til gagn for ein kommune eller staten.»

Departementet legger etter dette til grunn at eigedomsskattelova § 7 bokstav e gir kommunen anledning til å delvis fritta fritidsboliger for eiendomsskatt.

Ordlyden gir imidlertid ingen veiledning med hensyn til hvordan delvis fritak skal gis. Departementet kan heller ikke se at forarbeidene til eigedomsskattelova eller forhistorien til de ulike bestemmelsene gir klare svar på spørsmålet.

Departementet antar etter dette at delvis fritak bare kan gis i form av en prosentvis reduksjon av taksten eller ved bruk av en redusert eiendomsskattesats. Ved reduksjon av takstene nedenfra med et fast beløp som ved et bunnfradrag vil beskatningen bli progressiv. En slik forskjellsbehandling bør ikke skje uten sikker støtte i loven, og vil også kunne komme i konflikt med reglene om bunnfradrag i eigedomsskattelova § 11 annet ledd.

Uttalelser Skattedirektoratet

SkN 17-046 Kjendiser som deltar i realityprogrammer, konkurranser og lignende - Spørsmål om skatteplikt mv.

Lovstoff: Skatteloven § 5-50 annet ledd.

Uttalelse fra Skattedirektoratet avgitt 6. februar 2017.

Gevinster og premier som vinnes av kjendiser som deltar i realityprogrammer, konkurranser eller lignende vil som hovedregel være skattepliktige som lønn eller virksomhetsinntekt. Det samme gjelder for honorar eller erstatning for tapt inntekt som utbetales for selve deltakelsen. Premier og andre utbetalinger som er skattepliktige som lønn, vil også normalt være grunnlag for rapportering av lønn i a-ordningen, trekkplikt og arbeidsgiveravgift.

Det er blitt vanlig at massemedia arrangerer realityprogrammer, konkurranser og lignende der inviterte kjendiser deltar. Det er i den forbindelse reist spørsmål om hvilke skatteregler som gjelder for gevinster, premier og honorarer som kjendisene mottar som følge av deltagelsen.

Det gjelder et skattefritak for gevinster/premier i forbindelse med "offentlig tilgjengelige tiltak arrangert av massemedier", f.eks. vunnet ved deltakelse i radio- og fjernsynsprogrammer, aviser og tidsskrifter. Det følger av skatteloven § 5-50 (2) bokstav e.

Hvis tiltaket kun er åpent for særskilt inviterte, f.eks. tidligere idrettsutøvere eller andre kjente personer, er det ikke et "offentlig tilgjengelig tiltak". Slike tiltak vil dermed normalt ikke være omfattet av skattefritaket i skatteloven § 5-50 (2) bokstav e.

Det følger av forarbeidene til bestemmelsen (Ot.prp. nr. 76 (1989-90) s. 2) at skattefritaket ikke skal gjelde for arrangementer som kun er "åpent for deltagelse fra et begrenset publikum". Vi viser også til Skatte-ABC under emnet "Tilfeldige gevinster/inntekter" og Finansdepartementets uttalelse av 20.04.1994 som er gjengitt i Utv. 1994 s. 772. Skatte-ABC'en er tilgjengelig på www.skatteetaten.no

Premier til deltakere som er valgt ut i sin egenskap av å være kjente personer er altså ikke omfattet av skattefritaket i skatteloven § 5-50 (2) bokstav e, og premien vil normalt være

skattepliktig som lønn, jf. Sktl. § 5-1, jf. § 5-10. Driver mottakeren næringsvirksomhet kan utbetalingen være skattepliktig virksomhetsinntekt, jf. skatteloven § 5-30.

Lønn, honorar eller erstatning for tapt inntekt som utbetales for selve deltakelsen i et program vil være skattepliktig på vanlig måte som lønn eller som virksomhetsinntekt.

Når premier og andre utbetalinger som følge av deltakelsen er skattepliktige som lønn, vil disse også normalt være grunnlag for rapportering av lønn i a-ordningen, trekkplikt og arbeidsgiveravgift.

SKN 17-047 Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 15. februar 2017 (Rauma Energi AS)

Lovstoff: Skatteloven § 6-40.

Uttalelse fra Skattedirektoratet avgitt 18. april 2017.

Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 15. februar 2017 – om kapitaltilførsel fra en kommune til et heleid datterselskap skulle klassifiseres som gjeld eller egenkapital (Rauma Energi AS)

Høyesterett avsa 15. februar 2017 dom i saken mellom Rauma Energi AS og staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter. Saken gjaldt krav om fradrag for renter, og reiste spørsmål om kapitaltilførsel fra kommunen til heleid datterselskap skulle klassifiseres som gjeld eller egenkapital. Høyesterett konkluderte med at kapitaltilførselen måtte klassifiseres som egenkapital, og som en følge av det ble det ikke gitt fradrag for renter.

Bakgrunn

Rauma Energi AS er et kraftselskap 100 % eid av Rauma kommune. I 2002 inngikk selskapet og kommunen en avtale om ansvarlig lån på NOK 60 mill. fra kommunen til selskapet. Kapitaltilførselen ble behandlet som et ansvarlig lån av selskapet og kommunen, både regnskaps- og skattemessig. Årlig rentekostnad for selskapet på det ansvarlige lånet var NOK 4,2 mill. Rentene ble krevd fradratt med hjemmel i skatteloven § 6-40. Renteinntekter er skattefrie for kommunen, jf. skatteloven § 2-30 første ledd bokstav c.

Skattekontoret vurderte kapitaltilførselen som egenkapital, og Rauma Energi AS' krav om rentefradrag for årene 2002 til 2008 ble ikke innrømmet. Klage på vedtak ble forkastet av Skatteklagenemnda, og det ble tatt ut stevning.

I tingrettsdom av 26. juni 2015 ble staten frifunnet. Lagmannsretten opphevet vedtaket i dom av 14. mars 2016.

Høyesteretts dom

Spørsmålet Høyesterett skulle ta stilling til var om Rauma Energi AS hadde krav på fradrag for renter etter skatteloven § 6-40. Avgjørende for spørsmålet var om kapitaltilførselen fra Rauma kommune til Rauma Energi AS skulle klassifiseres som egenkapital eller gjeld.

Høyesterett tok utgangspunkt i ordlyden i skatteloven § 6-40 og tilhørende forarbeider, men konstaterte at disse gav lite veiledning for hvor skillet går. I og med at det dreide seg om et såkalt hybrid finansinstrument, la Høyesterett til grunn at det måtte foretas en samlet vurdering av kapitalinnskuddets egenskaper der det avgjørende er om kapitaltilførselen har størst likhet med lån eller egenkapital. Veiledning for å trekke skillet fremgår av forarbeider til reglene om beskatning av fondsobligasjoner (Ot.prp nr. 1 2001-2002), herunder hvilke momenter som er sentrale i vurderingen. At det skal foretas en samlet vurdering av de vesentlige trekk ved forholdet fremgår også av Rt. 2001 s. 851 (Preferansekapital) og Rt. 1010 s. 790 (Telecomputing) (premiss 33 og 34).

Høyesterett gikk deretter gjennom de ulike momentene opp mot avtalen om ansvarlig lån mellom kommunen og selskapet.

Utgangspunktet for vurderingen er partenes *formelle behandling* av kapitalinnskuddet, herunder hva som er avtalt. Hva partene har kalt avtalen er likevel ikke avgjørende. Det er den privatrettslige realitet mellom partene som er avgjørende. (39)

Det meste sentrale kjennetegnet for gjeld er at låntaker har en *alminnelig og ubetinget plikt til å betale tilbake*, og vil være det viktigste momentet ved avgjørelsen av om en kapitaltilførsel skal anses som lån eller egenkapital. (41)

Avtalen mellom kommunen og selskapet sa ingenting om avdragsbetaling eller forfallstidspunkt. Det fremgikk uttrykkelig at kommunen verken kunne si opp låneavtalen, kreve lånet innfridd eller tilbakebetalt. Kommunen hadde dermed fraskrevet seg retten til å si opp lånet, og også gitt avkall på den alminnelige påkravsretten etter gjeldsbrevloven § 5 første ledd andre punktum.

At kommunen i kraft av sin eierposisjon, og som generalforsamling i Rauma Energi AS, kunne instruere styret om å si opp låneavtalen, ble av Høyesterett ikke ansett å være relevant. Selskap som står i interessefellesskap skal behandles som separate selskap, og samme rettsforhold skal klassifiseres skatterettslig likt uavhengig av eierforholdet mellom partene. (48)

På bakgrunn av dette slo Høyesterett fast at mangelen på avtale om en alminnelig og ubetinget tilbakebetalingsplikt med tyngde talte mot å klassifisere kapitaltilførselen som gjeld i skattelovens forstand. (50)

Høyesterett vurderte videre hvilken betydning det har om avtalen inneholder *misligholdsbeføyelser*. Avtalen inneholdt en klausul om morarente (forsinkelsesrente), men ikke ytterligere *misligholdsbeføyelser*. At det ikke var avtalt andre *misligholdsbeføyelser* enn morarente ble imidlertid ikke tillagt særlig vekt, da det ikke var noen tilbakebetalingsplikt. I en slik situasjon ville morarente gi de nødvendige sanksjoner. (55)

Neste moment vurdert av Høyesterett var hvorvidt kapitalen var *rentebærende eller overskuddsavhengig*. Avtalen sa ingenting om at renten skulle tilpasses selskapets økonomi. Renten fulgte av avtalen, og var ikke bundet av selskapets økonomi. Dette momentet trakk således i retning av at kapitaltilførselen var gjeld. (59)

Dersom kapitalen har *tapsabsorberende evne under løpende drift*, vil det lede i retning av at det er egenkapital. Avtalen gav ingen rett til å bruke innskuddet til dekning av løpende tap. Dette ble imidlertid ikke ansett å være et tungtveiende moment til støtte for at kapitaltilførselen var gjeld, ettersom manglende tilbakebetalingsplikt i praksis gav selskapet anledning til å bruke kapitalen fritt. (62)

Kapitalens prioritet ved insolvens og konkurs er ytterligere et relevant moment ved grensdragningen mellom egenkapital og gjeld. Kapitalinnskuddet i denne saken var et ansvarlig lån, og kommunen hadde akseptert å vike for øvrige kreditorer. Høyesterett la til grunn at ansvarlig lån og den etterprioritet det innebærer ikke i seg selv kan føre til at lånet blir omklassifisert til egenkapital, men at slike tilskudd vil stå mer utsatt for å bli omklassifisert på annet grunnlag sammenlignet med lån uten slik etterprioritet. (65)

Det kan også være av betydning hvorvidt kapitalinnskudd gir *kontroll – og styringsrett* over låntaker.

Avtalen gav ikke kommunen noen økt organisatorisk innflytelse over selskapet, kommunen hadde allerede all innflytelse i selskapet. Høyesterett så likevel ikke at dette kunne tilsi at kapitaltilførselen var gjeld. (69)

Etter en samlet vurdering kom Høyesterett til at kapitaltilførselen skatterettslig måtte klassifiseres som egenkapital. Av størst betydning var at kommunen hadde frasagt seg retten til å kreve tilbakebetaling av kapitalen så lenge kommunen var eier. At de andre momentene trakk i ulik retning, kunne ikke veie opp for manglende tilbakebetalingsplikt. (71).

Skattedirektoratets kommentar

For å få fradrag for gjeldsrenter etter skatteloven § 6-40, er det avgjørende at rentene er knyttet til et gjeldsforhold. Høyesterett kom etter en fastlegging av avtalens reelle innhold til at kapitaltilførselen i foreliggende sak ikke hadde de sentrale kjennetegn for gjeld. Selskapets kostnader knyttet til det ansvarlige lånet kunne da følgelig ikke fradras som rentekostnad.

Høyesterett gir i dommen en bred gjennomgang av hvordan skillet mellom egenkapital og gjeld skal trekkes, herunder hvilke momenter som er relevante i vurderingen og hvor tungtveiende de ulike momenter er i forhold til hverandre. Høyesterett stadfester at det viktigste momentet i en slik vurdering er om det foreligger tilbakebetalingsplikt for debitor. Hvilke beføyelser den ene part kan iverksette overfor den annen part i kraft av sin eierposisjon, ble ikke ansett å være relevant.

Dommen bekrefter det syn Skatteetaten har lagt til grunn i praksis, og som allerede er inntatt i Skatte-ABC, for hvor grensen mellom egenkapital og gjeld går.

Skattedirektoratet anser ikke dommen å være begrenset til kapitaltilskudd der renteinntektene er skattefrie på långivers hånd. Domspremissene anses å ha generell betydning.

Forskriftsendringer

SKN 17-048 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 7. april 2017 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 10-44.

I

I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endring:

Ny § 8-2-2 skal lyde:

§ 8-2-2. Skattemessig oppløsning av selskap med deltakerfastsetting uten virksomhet

Denne paragrafen gjelder for selskap med deltakerfastsetting med aktivitet som ikke fyller de alminnelige vilkårene for virksomhet etter skatteloven, men som likevel til og med inntektsåret 2015 har vært behandlet som skogbruk etter skatteloven § 14-81.

For slike selskap gjelder reglene i § 10-44-2 a til c i denne forskrift tilsvarende.

Selskap som nevnt i første ledd kan oppløses uten realisasjonsbeskatning etter skatteloven § 5-1 jf. § 9-2 dersom følgende vilkår er oppfylt:

- a) Selskapet driver ikke annen skattepliktig virksomhet.
- b) Skogeiendommen og andre eiendeler, rettigheter og plikter knyttet til skogeiendommen overtas i sameie av de tidligere selskapsdeltakerne i samme forhold som de eide andeler i selskapet.
- c) Selskapets skatteposisjoner knyttet til skogsdriften, herunder skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkt for overførte eiendeler, ikke skattlagte inntekter og pådratte, ikke fradragførte kostnader, videreføres hos sameierne i samme forhold som de eide andeler i selskapet. Sameierens inngangsverdi på skogen justeres for eventuell differanse mellom

vederlaget for andelen og deltakerens andel av selskapets skattemessige verdier på ervervstidspunktet (over- eller underpris).

II

Endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016. Selskap som nevnt i første ledd og som kan ha inntektsåret 2019 som siste år med gjennomsnittsfastssetting etter lov 19. desember 2014 nr. 80, kan velge at selskapet ikke skal anses skattemessig oppløst før senest i 2020.

SkN 17-049 Endr. i FSSD Skattedirektoratets skatteforskrift

Forskrift om endring i forskrift fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 30. november 2016 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-13, jf. forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 5-13-8.

I

I forskrift 22. november 1999 nr. 1160 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 endres § 5-13-1 ved at «293 200» erstattes med «299 100».

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2017.

SkN 17-050 Endr. 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 26. april 2017 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-12 syvende ledd og § 5-15 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:

§ 5-12-30 første ledd skal lyde:

Bestemmelsene i denne forskrift § 5-12 D gjelder verdsettelse av skattepliktig fordel for arbeidstaker som disponerer fri eller subsidiert bolig i utlandet. Skattebetalingsforskriften av 21. desember 2007 nr. 1766 § 5-8 kapittel C gjelder ikke, med mindre verdsettelsen skal skje etter bestemmelsen i § 5-12-31 første ledd annet punktum.

§ 5-15-6 niende skal lyde:

Fordel i form av arbeidsgivers dekning av arbeidsreise regnes ikke som skattepliktig inntekt når arbeidsgiver er en veldedig eller allmenntilgjort institusjon eller organisasjon, og skattyters øvrige lønn og godtgjørelse fra organisasjonen ikke overstiger beløpsgrensen per ansatt som gir slike organisasjoner fritak for arbeidsgiveravgift etter folketrykkløven av 28. februar 1997 nr. 19 § 23-2. Når skattyter får refundert reisekostnader, er det et vilkår for skattefritak at kostnadene dokumenteres med kvittering eller annet originalbilag. Når dekningen av arbeidsreise skjer som bilgodtgjørelse, er det et vilkår for skattefritak at godtgjørelsen ikke overstiger de satser som er fastsatt i Skattedirektoratets årlige takseringsregler for beskatning av overskudd på kilometergodtgjørelse utbetalt etter kilometersatser for bruk av bil mv. Videre er det et vilkår at bilgodtgjørelsen legitimeres ved reiseregning utarbeidet av arbeidstakeren. Reiseregningen må inneholde opplysninger som nevnt i skattebetalingsforskriften av 21. desember 2007 nr. 1766 § 5-6-12 sjette ledd.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2017.