



Skattenytt 6/2017

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

HØYESTERETTSDOMMER	1
SkN 17-061 Aktieselskapet Saudefaldene	1
LAGMANNNSRETTSDOMMER	23
SkN 17-062 Skjønnsadgangen etter sktl. § 13-1	23
SkN 17-063 Fradragsretten for tilretteleggingshonorar og termineringsgebyr	47
SkN 17-064 Realisasjonstidspunktet for en TRS-avtale mv.	66
TINGRETTSDOMMER	75
SkN 17-065 Utleie av kontorlokaler i egen bolig	75
SkN 17-066 Lån fra eget aksjeselskap	82
SkN 17-067 Realisasjonstidspunkt ved salg av aksjer	95
SkN 17-068 Fradragsretten for tap på fordring	114
SkN 17-069 Fradrag for tap på fordring	123
SkN 17-070 Uttak til eget bruk	136
SkN 17-071 Tap på fordring	147
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	159
SkN 17-072 Skds kommentar til Høyesteretts dom av 23. mars 2017 – om rett til fradrag i inntekten for tap på utlån til annet selskap (Thinggaard AS)	159
SkN 17-073 Skds kommentar til Høyesteretts dom av 23. mars 2017 – om rett til fradrag i inntekten for tap på utlån til datterselskap (Raise International AS)	163
SkN 17-074 Skds kommentar til Høyesteretts dom av 16. mai 2017 – skjønnsfastsetting av kontantomsetning fra restaurantvirksomhet. Tilordning av økt inntekt til eier og daglig leder, og om vilkår for å ilegge tilleggsskatt- og avgift	165
BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER	169
SkN 17-075 Eventuell skatteplikt ved salg av eiendom eid i sameie	169
LOVENDRINGER	173

SkN 17-076 Delt ikrafts. av lov 2016:111, endr. i skatteloven	173
SkN 17-077 Delt ikrafts. av lov 2017:78, endr. (skatteloven) og ikrafts. av lov 2017:83, endr. i lov om individuell pensjonsordning	173
SkN 17-078 Endringslov til skatteloven	174
SkN 17-079 Endringslov til skattebetalingsloven	186
SkN 17-080 Endringslov til eighetsskattelova	188
SkN 17-081 Endringslov til endring i eighetsskattelova	188
SkN 17-082 Endringslov til skatteforvaltningsloven	189
SkN 17-083 Endringslov til folketrygdloven	191
FORSKRIFTSENDRINGER	193
SkN 17-084 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven	193
SkN 17-085 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven	193

Høyesterettsdommer

SKN 17-061 Aktieselskapet Saudefaldene

Lovstoff: Skatteloven §§ 18-2 og 18-3, eiendomsskatteloven § 14 siste ledd.

Høyesterett: Dom av 22. juni 2017. **Saksnr.:** HR-2017-1231-A

Dommere: Dommerne Matheson, Bull, kst. dommer Kaasen, dommerne Arntzen, Tønder.

Saksgang: Haugaland tingrett THAUG-2014-159852 - Gulating lagmannsrett LG-2015-182482 - Høyesterett HR-2017-1231-A, (sak nr. 2016/2035), sivil sak, anke over dom.

Ankende part: Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (Regjeringsadvokaten v/advokat Hallvard Gilje Aarseth), Statkraft Energi AS (partshjelper) (advokat Vidar Strømme) og Sauda kommune (partshjelper) (advokat Silje Aga Rogan)

Ankemotpart: Aktieselskapet Saudefaldene (advokat Erik Thyness) (Rettslig medhjelper: advokat Morten Goller).

Hva saken dreide seg om: Spørsmål om hvem som var eier av et kraftverk i skattemessig forstand, noe som var avgjørende for hvem som hadde plikt til å svare grunnrenteskatt, naturressursskatt, skatt på alminnelig inntekt, samt eiendomsskatt til kommunen.

Kort omtale av dommen: Ligningsbehandlingen: Saken gjaldt hvem som var skatterettslig eier av et av flere kraftverk i Sauda kommune. Det var enighet mellom partene om at Statkraft var eier av to av kraftverkene – Dalsvatn og Sønnå Lav. Men det var tvist om hvem som var skatterettslig eier av det største kraftverket, Sønnå Høy, med en årlig produksjon på 1015 GWh. Dette kraftverk ble bygget av Aktieselskapet Saudefaldene (heretter Saudefaldene). Etter en "leieavtale" av 19.09.2000 med Statkraft skulle Saudefaldene eie og disponere de nybygde kraftverk til 31. desember 2030, uten leiebetaling ut over det som fremgår av særskilte bestemmelser i leiekontrakten (§§ 5 og 6). Og ved utløpet av leieperioden 31.12.2030 skulle anleggene overdras til Statkraft mot et vederlag svarende til "skattemessig bokført verdi" i Saudefaldenes regnskaper pr. 01.01.2031, med tillegg for enkelte andre kostnader.

Etter forespørsel fra Saudefaldenes advokatforbindelse uttalte Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) 11.01.2006 at Saudefaldene måtte betraktes som skatterettslig eier av Sønnå Høy da selskapet hadde de "vesentlige eierbeføyelser" knyttet til dette anlegg, mens Statkraft ble betraktet som eier av de øvrige anlegg. Saudefaldene uttrykte at de var uenige i konklusjon om eierforholdene til Sønnå Høy, og ved ligningen – et kontorvedtak av 25.06.2008 – ble selskapets syn lagt til grunn. Statkraft ble altså ansett som skatterettslig eier også av dette kraftverk.

Statkraft påklaget vedtaket til Skatteklagenemnda, som tok klagen til følge. Saudefaldene ble altså igjen betraktet som skatterettslig eier av Sønnå Høy for den periode som leieavtalen gjelder. Dette fordi Saudefaldene både skulle "eie og disponere" nyutbygginger

(bl.a. Sønnå Høy) og ha risikoen for tilfeldige hendelser og følgelig måtte forsikre anleggene. Og det forhold at Statkraft skulle betale vederlag ved "overdragelsen" ved utløpet av leiekontrakten underbygget ytterligere "at Saudefaldene innehar de vesentligste eierbeføyelser over Sønnå Høy i perioden frem til 1. januar 2031" (se avsn. 33).

Rettslig overprøving: Saudefaldene tok ut stevning, men ved **Haugeland tingretts** dom av 04.09.2015 ble Staten v/SFS frifunnet og tilkjent sakskostnader. **Gulating lagmannsrett** kom imidlertid til motsatt resultat i sin dom 25.08.2016 – altså at Statkraft måtte anses som eier også av Sønnå Høy. Skattevedtaket ble opphevet, men uten at den skattepliktige ble tilkjent sakskostnader.

Høyesterett kom i denne dom til samme resultat som tingretten og frifant altså Staten. Både SFS, Statkraft Energi og Sauda kommune ble tilkjent sakskostnader – sistnevnte kun for Høyesterett, de øvrige for samtlige instanser. Sakskostnadene utgjorde totalt noe i overkant av 3,2 millioner kroner.

Høyesterett tok utgangspunkt i at det var eier av et kraftverk som var forpliktet til å svare naturressursskatt til kommune/fylkeskommune etter sktl. § 18-2, grunnrenteskatt til staten etter sktl. § 18-3 og eiendomsskatt til kommunen, jf. eiendomsskattel. § 14 siste ledd. Og innholdet i det *skattemessige eierbegrep* måtte være det samme i relasjon til de ulike skattearter og eiendomsskatt.

Og ved tolkningen av uttrykket "eier" i disse bestemmelser måtte man ta utgangspunkt i begrepets *innhold i privatretten*. Det er den *privatretslige realitet mellom partene* som måtte være avgjørende og altså ikke uten videre partenes betegnelse av transaksjonsforholdet. Men utgangspunktet om "at den private rettslige eieren også må anses som den skattemessige eieren" er ikke absolutt. Det vises her til uttalelser i Ot.prp.nr.22 (1996-97) om at det er "*den reelle eieren av kraftverket*" som er forpliktet til å betale de ulike skatter av kraftproduksjon. Normalt vil den formelle eier også være den reelle eier av et kraftverk, men om dette er tilfelle måtte avgjøres etter en konkret vurdering av de reelle forhold, partenes rettigheter, plikter og risiko etter avtalen, samt hvem som har risikoen for restverdi ved utløpet av leietiden.

Høyesterett tar så stilling til om Saudefaldene kunne anses som privatretslig eier av Sønnå-kraftverket. Retten tar her utgangspunkt i Hjemfallsavtalen fra 1966, hvor det heter at "[k]raftstasjonen Suada IV blir selskapets eiendom frem til 2009, og tilfaller da staten ..." Retten var heller ikke enig i at Stortinget forutsatte at tilleggsutbyggene skulle være leieobjekter. Retten var ikke enig i at konsesjonsforutsetningen ga uttrykk for at kraftverket skulle være et "leieobjekt". Ifølge leieavtalen mellom Statkraft og Saudefaldene § 4 nr. 2 skulle sistnevnte "*eie og disponere nyutbyggingene til 31. desember 2030, uten leiebetaling utover det som fremgår av §§ 5 og 6*" (se avsn. 27), noe som avklarte eiendomsretten til Sønnå Høy på en entydig måte.

Konklusjonen ble følgelig at Saudefallenes utbygging av Sønnå Høy etter avtalen måtte anses å ha fått "en eiers posisjon" i private rettslig forstand. (se avsn. 101).

Høyesterett tar deretter stilling til hvem som måtte anses som skatterettslig eier av Sønnå Høy. Utgangspunktet i skatteretten er at den private rettslige reguleringen mellom partene er avgjørende for skattemessig klassifisering. Men om det skattemessige eierskap var overtatt av en annen enn den private rettslige eier, måtte bero på "en bred helhetsvurdering" (avsn. 104). Det vises til at Saudefaldene skulle stå for finansieringen av kraftverket – at det skulle holde anleggene tilstrekkelig forsikret – hvilket igjen viser at selskapet hadde risikoen for

tilfeldige skader på anleggene i avtaleperioden. Endelig skulle Saudefaldene ved overdragelse av anleggene ved opphør av konsesjonstiden motta et vederlag svarende til skattemessig nedskrevet verdi av disse ved overdragelsen.

Konklusjonen ble da at Saudefaldene også måtte anses som skattemessig eier av Sønnå Høy.

Retten har avslutningsvis i dommen også noen andre betraktninger, bl.a. en betenkning fra en professor som konkluderer med at leieavtalen mellom Statskraft og Saudefallene var markedsmessig og at grunnrenten ikke kunne tilordnes Saudefaldene, men måtte tilfalle Statskraft. Men loven – § 18-3 – fastsetter at grunnrenten skal skattlegges hos "eier av kraftverk", dvs. eier av produksjonsleddet. Og domstolene kunne da ikke overprøve lovgivers klare anvisninger om hvem som skulle være skattesubjekt på bakgrunn av en økonomisk analyse.

Referentens kommentarer: Dette er en prinsipielt viktig dom om kriteriene for hvem som kan anses som den reelle eier av et objekt – her et kraftverk. Og denne vurderingen må skje i to ledd: Først hvem som kan anses for *den reelle eier i privatrettslig forstand* og deretter en tilsvarende vurdering for hvem som kan anses for *reell eier i skattemessig forstand*. Det synes å fremgå av dommen at begge disse vurderinger må ta utgangspunkt i hovedsakelig de samme kriterier. Og da vil ofte vurderingen bli sammenfallende – slik som det ble i denne sak.

Ved vurderingen av hvem som har den *reelle eierinteresse i objektet*, må det foretas "en bred helhetsvurdering" av de rettigheter og forpliktelser som knytter seg til den som pretenderer å være eier eller som ligningsmyndighetene måtte mene har en slik interesse i objektet. Og i dette tilfellet syntes Saudefaldene å ha en slik interesse i kraftverket Sønnå Stor, som er typisk for en eier – selv om det var enkelte trekk som kunne trekke i annen retning. – Etter min vurdering er utfallet av denne sak ikke overraskende, og jeg har ingen problemer med den realitetsvurdering av eierforholdene som foretas i denne dom. Men det forhold at lagmannsretten kom til en annen konklusjon i saken, viser at spørsmålet kanskje ikke fremstår som helt opplagt. Men jeg følger altså Høyesterett i denne sak.

Syv

(1) Dommer **Matheson**: Saken gjelder gyldigheten av vedtak truffet av Skatteklagenemnda for Sentralskattekontoret for storbedrifter. Spørsmålet er hvem som er skattemessig eier av kraftverk.

(2) Aktieselskabet Saudefaldene, heretter kalt Saudefaldene, fikk i 1914 konsesjon til erverv og regulering av Storelvvassdraget i Sauda for kraftproduksjon. Selskapet eies i dag av Orkla Energi Sauda AS med 85 prosent og SKL Produksjon AS med 15 prosent. Sistnevnte er et datterselskap av Sunnhordland Kraftlag AS. Tidligere har Saudefaldene vært eid av Elkem.

(3) Konsesjonen ble gitt en varighet på 65 år. Det var satt vilkår om at fallrettigheter, dammer, reguleringsanlegg, eiendommer og kraftverk mv. skulle tilfalle staten «med full eiendomsrett og uten vederlag» i 1979, som var konsesjonstidens utløp.

(4) Saudefaldene bygget i årene 1919-1930 tre kraftverk med tilknyttede regulerings- og røranlegg i Saudavassdraget; henholdsvis Sauda I ved Hellandsbygd, Sauda II ved Dalvatn og Sauda III ved Saudasjøen nede ved Saudafjorden. Utbygging av et fall fra Slettedalen til

Storlivann med den planlagte kraftstasjonen Sauda IV, gjenstod. Fullføringsfristen for dette anlegget ble forlenget flere ganger, siste gang til oktober 1963.

(5) Etter hvert ble det klart at selskapet ikke ville bygge ut Sauda IV så lenge bestemmelsen om hjemfall i 1979 stod ved makt «da en ikke kan regne med inntekter som er tilstrekkelig til amortisering av anleggskostnadene i løpet av den gjenstående tid», jf. St.prp.nr.90 (1965-1966) side 1.

(6) For kraftforsyningen på Vestlandet var det av stor viktighet at Sauda IV ble bygget. Det daværende Norges vassdrags- og elektrisitetsvesen - heretter NVE - som den gang ivaretok statens interesser innenfor kraftsektoren, innledet derfor på 1960-tallet forhandlinger med Sauefaldene om dette. Etter at saken hadde vært forelagt Stortinget, jf. St.prp.nr.90 (1965-1966), ble løsningen at partene 22. juni 1966 inngikk avtale «om overdragelse og utleie av kraftanlegg». Samtlige av de anlegg og verdier som opprinnelig skulle hjemfalle til staten i 1979 - det vil si Sauda I-III - hjemfalt etter avtalen i stedet straks. Samtidig leide staten anleggene tilbake til selskapet frem til 31. desember 2009. Sauefaldene påtok seg å finansiere og bygge ut Sauda IV innen fem år etter avtaleinngåelsen. Kraftverket skulle tilfalle staten vederlagsfritt samtidig med at leietiden for de øvrige anleggene løp ut i 2009. Sauda IV ble satt i drift i 1968.

(7) 1966-avtalen er senere benevnt som «Hjemfallsavtalen». Den fulgte samme mønster som tidligere var vedtatt for A/S Bjølvfossen, A/S Norsk Aluminium Co. og A/S Tyssefaldene, jf. St.prp.nr.90 (1965-1966) side 9. I tillegg ble det inngått hjemfallsavtale om Svelgen-reguleringen i Bremanger kommune.

(8) Hjemfallsavtalen ble inngått mellom Sauefaldene og staten ved NVE. Forvaltningen av statens eierinteresser i vannkraftsektoren ble senere overtatt av Statkraft, som på 1990-tallet ble delt i to statsforetak, henholdsvis Statkraft SF og Statnett SF, jf. St.prp.nr.100 (1990-1991) Omorganiseringen av Statkraft. Statkraft SF - heretter Statkraft - trådte inn i avtalen med Sauefaldene i 1992.

(9) Avtalen om hjemfall omfattet ikke reguleringsanleggene. Disse hjemfalt ved kongelig resolusjon 11. juli 1986, samtidig som også disse ble leid tilbake til Sauefaldene til 31. desember 2009. Leieforholdet vedrørende reguleringsanleggene ble formalisert i avtale 24. november 1993.

(10) Som det allerede vil ha fremgått, var Hjemfallsavtalen en av flere kontrakter som staten hadde inngått om foregrepne hjemfall. Kontraktene ville løpe ut i perioden 2007-2009. I St.prp.nr.104 (1990-1991) foreslo regjeringen at disse ble forlenget frem til og med 31. desember 2010. Stortinget sluttet seg til forslaget i Innst.S.nr.30 (1991-1992). Hjemfallsavtalen ble ved særskilt avtale 29. oktober 1993 forlenget i tråd med dette.

(11) På 1990-tallet inntraff flere endringer av betydning for energipolitikken. Regjeringen foretok en bred gjennomgang av saksfeltet i en egen melding, jf. St.meld.nr.29 (1998-1999) Om energipolitikken. Det ble der pekt på at flere industribedrifter og lokalsamfunn hadde behov for å få klarlagt vilkårene for krafttilgangen når kontraktene med Statkraft gikk ut i perioden mellom 2004 og 2011. Hjemfallsavtalen ville være en av disse.

(12) I meldingen foreslo regjeringen blant annet at Elkem - som da var eier av Saudefaldene - skulle tilbys å inngå avtale om leie av vannfallrettigheter og kraftanlegg i Saudavassdraget, og av Svelgen I og II i Bremanger, i 30 år fra 1. januar 2001. Tilsvarende skulle AS Tyssefaldene tilbys å inngå avtale om leie av Tysso II med vannfallrettigheter i 30 år fra 1. januar 2001. Kraftverkene i Bjølvefossen og Høyanger, som det også var inngått hjemfallsavtale om, var på dette tidspunkt overtatt av Statkraft.

(13) Avtalene vedrørende Saudefaldene, Svelgen og Tyssefallene inngikk i en rekke avtaler med industrien som skulle inngås på myndighetsbestemte vilkår. Det nærmere innholdet ble presentert i St.prp.nr.52 (1998-1999) Om Statkrafts industrikontrakter og leieavtaler. Om nye leieavtaler angir proposisjonen i punkt 2.3 at bedriftene også får mulighet til å foreta kraftutbygginger. Videre heter det:

«Det forutsettes at Statkraft står som eier av anleggene som inngår i den nye leieavtalen. Kraftanleggene Sauda IV og Tysso II er tilleggsutbygginger som industrien selv eier. Ordinært tidspunkt for når disse kraftanleggene skal tilfalle Statkraft, er henholdsvis 31.12.2009 og 31.12.2006. ...»

(14) Forslaget gikk ut på at Saudefaldene skulle tilbys leieavtale for Saudavassdraget fra 1. januar 2010. Leieavtalen ville det første året kun omfatte Sauda IV, da dette kraftverket tilfalt Statkraft 31. desember 2009. Fra 1. januar 2011 omfattet leieavtalen også Sauda I-III.

(15) Om ny kraftutbygging heter det for øvrig i proposisjonen:

«Dersom videre kraftutbygging i vassdragene realiseres av leietakerne, vil Statkraft ved utløpet av leieperioden 31.12.2030 refundere et beløp tilsvarende skattemessig bokført verdi pr. 1.1.2031 knyttet til investeringer i utbygging, forutsatt at skattelovens maksimale avskrivningssatser er nyttet i leieperioden. Tilsvarende gjelder for eventuelle investeringer knyttet til pålegg om utskifting av smisveiste rør.

Leieavtalene til vannfallrettigheter og reguleringsanlegg, og eventuelle opprustningsprosjekter og tilleggsutbygginger, må konsesjonsbehandles på vanlig måte i henhold til industrikonsesjonsloven og vassdragsreguleringsloven.»

(16) Forslaget gikk opprinnelig ut på at hjemfallsavtalen skulle termineres per 1. januar 2001, og at hjemfall av de kraftverk som industrien eide, skulle skje fra samme dato. Dette ble imidlertid ikke akseptert av EFTAs overvåkningsorgan grunnet mulighetene for at de nye leievilkårene da kunne inneholde skjult statsstøtte gjennom en konvertering av fordeler i de hjemfalte avtalene. De tidligere avtalene løp derfor uendret videre i parallell med de nye leieavtalene.

(17) På grunnlag av Stortingets behandling av St.prp.nr.52 (1998-1999) søkte Saudefaldene og Sunnhordland Kraftlag AS 29. februar 2000 sammen om konsesjon for videre utbygging av de vassdragene som Saudefaldene gjennom Elkem var tilbudt å leie frem til 31. desember 2030.

(18) Søknaden omhandlet bygging av en ny Sønnå kraftstasjon nede ved Saudafjorden. Stasjonen skulle bestå av to kraftverk; henholdsvis Sønnå Høy, som skulle utnytte et høyt vannfall fra Dalvatn, og Sønnå Lav, som skulle utnytte et lavere fall fra Storlivatn. Sauda I ved Storlivatn og Sauda III ved Saudasjøen skulle fases ut. Sauda II, som ble hetende Dalvatn kraftverk, og Sauda IV, som ble hetende Storlivatn kraftverk, skulle bestå.

(19) Det ble også søkt om konsesjon til å tilføre det nye kraftverket Sønnå Høy noen flere vannressurser.

(20) Parallelt med konsesjonsbehandlingen forhandlet Statkraft og Saudefaldene om en ny leieavtale for Saudavassdraget. «Leieavtale mellom Aktieselskabet Saudefaldene (Saudefaldene) og Statkraft SF (Statkraft) vedrørende kraftverk og fallrettigheter mv. i Sauda» - heretter Leieavtalen - ble inngått 19. september 2000 og trådte i kraft 1. januar 2001. Avtalen forutsatte at Saudefaldene fikk de nødvendige konsesjoner og offentlige tillatelser. Slike konsesjoner og tillatelser ble meddelt ved kongelig resolusjon 1. august 2003. Stortinget gav samtykke til konsesjonen på grunnlag av forslaget i St.prp.nr.55 (2002-2003).

(21) Utbyggingen som det ble gitt tillatelse til, var av noe mindre omfang enn det var søkt om.

(22) For fullstendighetens skyld nevnes at det i forbindelse med utbyggingen også ble etablert tre småkraftverk som eies og drives av Saudefaldene. Dette er Svartkulp, Kleiva og Storli. Disse er ikke en del av saken.

(23) Videre nevnes at Sauda I-III opprinnelig fikk sin vannforsyning gjennom rørgater bestående av rør som var «smisveiste». Disse representerte etter hvert en sikkerhetsrisiko grunnet fare for rørbrudd. NVE påla på 1990-tallet Statkraft, som eier av anleggene etter hjemfallet, å skifte ut disse rørene. Utskiftingsplanene ble etter hvert tatt inn i planene for sanering og nyutbygging av kraftverk i Saudavassdraget.

(24) Leieavtalen bestemmer i § 3 jf. § 1 nr. 1 at Statkraft leier ut Sauda I-IV med tilhørende anlegg, eiendommer og rettigheter etter hvert som Saudefaldenes rettigheter etter Hjemfallsavtalen løper ut; det vil si fra 1. januar 2010 vedrørende Sauda IV, og fra 1. januar 2011 vedrørende Sauda I, II og III.

(25) Leiegrunnlaget for perioden 1. januar 2011 til 31. desember 2030 ble beregnet ut fra en årlig kraftproduksjon på 1 026 GWh og var basert på middelproduksjonen i Sauda I-IV per 1. januar 1999, jf. avtalens § 5. Den årlige kraftproduksjonen etter at ombyggingen og nybyggingen var avsluttet, utgjorde 1 850 GWh.

(26) Avtalens § 4 om nyutbygginger bestemmer at Saudefaldene fra og med 1. januar 2001 skal ha førsteretten til å foreta nyutbygginger i de leide vassdragene, slik Saudefaldene og Sunnhordland Kraftlag hadde søkt konsesjon om i fellesskap.

(27) Videre heter det i § 4 nr. 2 blant annet:

«Saudefaldenes første rett til nyutbygging forutsetter at utbyggingen påbegynnes og gjennomføres innen de frister konsesjonsmyndigheten setter. Saudefaldene skal i såfall eie og disponere nyutbyggingene til 31. desember 2030, uten leiebetaling utover det som fremgår av §§ 5 og 6.

...

Ved utløpet av leietiden 31. desember 2030 skal nyutbyggingene, herunder nye anlegg til erstatning for smisveiste rør, med samtlige tilhørende eiendommer, rettigheter, anlegg og utstyr overdras til Statkraft, mot at Statkraft refunderer Saudefaldene et beløp tilsvarende skattemessig bokført verdi pr. 1. januar 2031 knyttet til de investeringer i nyutbyggingene som Saudefaldene har foretatt frem til ferdigstillelse, inklusive kostnader til riving og opprydding m.v. som nevnt i foregående ledd. ...»

(28) Saudefaldenes advokatforbindelse tilskrev 30. november 2005 Sentralskattekontoret for storbedrifter. Man ønsket til bruk for selvangivelsen «å få bekreftet at Statkraft SF fortsatt skal anses som skattemessig eier av kraftverkene etter de endringer nyutbyggingene medfører».

(29) Sentralskattekontoret antok i sitt svar 11. januar 2006 at Statkraft skulle anses som skattemessig eier av kraftverkene Dalvatn og Sønnå Lav, men «at Saudefaldene har de vesentligste eierbeføyelsene knyttet til Sønnå Høy, og at selskapet dermed blir å anse som skattemessig eier» av dette verket.

(30) Saudefaldene sa seg uenig i konklusjonen for så vidt gjaldt Sønnå Høy. Skattekontoret varslet da at den videre behandling av spørsmålet ville bli gjort under ligningsbehandlingen.

(31) Ved kontorvedtak 25. juni 2008 kom Sentralskattekontoret til at «Statkraft må anses som skattemessig eier av Sønnå Lav, Dalvatn og Sønnå Høy i avtaleperioden». Selskapets ligning vedrørende eiendomsskattegrunnlaget for Sønnå Høy, ble endret i samsvar med dette. I vedtaket heter det blant annet:

«Kontoret har også vurdert om Sønnå Høy, som etter skatteloven kapittel 18 skal anses som nytt kraftverk, skal behandles annerledes enn Dalvatn og Sønnå Lav, som kun er ombygging av eksisterende verk. Kontoret mener det ikke er grunnlag for å behandle dette kraftverket særskilt i dette tilfelle, da alle tre kraftverkene inngår i nyutbyggingen, vann til de ombygde/nye kraftverkene blir overført litt uavhengig av tidligere tilknytning, og refusjon av driftskostnader og betaling av leie er direkte/indirekte knyttet til alle tre verkene.»

(32) Statkraft påklaget endringsvedtaket til Skatteklagenemnda. Nemnda tok klagen til følge, idet den kom til at Saudefaldene er den skattemessige eier av Sønnå Høy ettersom dette ble regnet som et nybygg. I motsetning til skattekontoret fant nemnda det naturlig å se «leieavtalen som en todelt avtale; en avtale om leie av et nærmere angitt produksjonsvolum og en avtale som gir rett til utbygginger som øker kapasiteten». Nemnda mente de ulike tidspunktene for ikrafttredelse av avtalen for så vidt gjelder leie (2010/2011) og nyutbygging (2001), taler i favør av en slik forståelse av avtalen.

(33) I nemndas vedtak heter det dessuten:

«Avtaledokumentets formuleringer trekker isolert sett klart i retning av å anse Saudefaldene som skattemessig eier av nyutbygginger, herunder Sønnå Høy, for den periode leieavtalen gjelder. Saudefaldene skal både 'eie og disponere' nyutbygginger, og inneha risikoen for tilfeldige hendelser, gjennom forpliktelsen til å tegne forsikring. Dessuten skal leiebetalingen ikke påvirkes av nyutbygginger, men være basert på et leiegrunnlag som er knyttet til middelproduksjonen i eksisterende anlegg pr. 1. januar 1999, jf. § 5 i leieavtalen.

Det forhold at det i § 4. pkt. 2, femte ledd, er regulert at Statkraft skal betale et vederlag når nyutbygginger m.v. 'overdras' til Statkraft pr. 31. desember 2030, underbygger ytterligere at Saudefaldene innehar de vesentligste eierbeføyelsene over Sønnå Høy i perioden frem til 1. januar 2031. ...»

(34) Sentralskattekontorets endringsligning av Statkraft innebar at Saudefaldenes ligning måtte endres tilsvarende. I vedtak 4. desember 2012 la Sentralskattekontoret derfor statkraftvedtaket til grunn for den etterfølgende endringen av ligningen for Saudefaldene. Selskapet påklaget dette til Skatteklagenemnda som i vedtak 24. april 2014 fastholdt ligningen.

(35) Statkraft var i 2004 blitt omdannet til et aksjeselskap der staten eide alle aksjene. Selskapets rettigheter og plikter etter Leieavtalen ble med virkning fra 1. april 2013 overført til det heleide datterselskapet Statkraft Energi AS, som er partshjelper for Høyesterett. Betegnelsen Statkraft brukes i fortsettelsen også om dette selskapet.

(36) Saudefaldene reiste 6. oktober 2014 søksmål mot staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter med krav om at ligningsvedtaket ble opphevet. Det ble nedlagt påstand om at det for inntektsårene 2005-2011 skulle legges til grunn at selskapet ikke er skattemessig eier av Sønnå Høy.

(37) Haugaland tingrett avsa 4. september 2015 dom med slik domsslutning:

- «1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Aktieselskapet Saudefaldene dømmes til å betale Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter sakskostnadene med kr 290.691,50 og Statkraft Energi AS' sakskostnader med kr 810.400,-. Beløpene forfaller til betaling 14 dager etter dommens forkynnelse.»

(38) Saudefaldene anket dommen til lagmannsretten. Gulating lagmannsrett avsa 25. august 2016 dom med slik domsslutning:

- «1. Vedtaket fra Skatteklagenemnda for Sentralskattekontoret for storbedrifter av 24. april 2014 oppheves.
2. Hver av partene bærer egne sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.»

(39) Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har anket dommen til Høyesterett. Anken gjelder bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen.

(40) Statkraft og Sauda kommune har erklært partshjelp. Saken står ellers i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.

(41) Ankende part - **staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter** - har i korte trekk gjort gjeldende:

(42) Bestemmelsene om eie og overdragelse i Leieavtalen § 4 gjør det lite tvilsomt at Saudefaldene i avtaletiden er den privatrettslige eier av kraftverket. Dette er dessuten uttrykkelig forutsatt i de dokumentene som har ligget til grunn for Stortingets godkjenning av Leieavtalen. Løsningen er også i samsvar med den ordning som har vært valgt i tilsvarende avtaler om hjemfall i kombinasjon med tilbakeleie og nyutbygging som industrien har stått for. Saudefaldene har også selv sett det som ønskelig å eie kraftverket.

(43) Det privatrettslige eierskapet tilsier at selskapet også er skattemessig eier. Selskapet har vært fullt på det rene med at man i avtaletiden skulle være eier av Sønnå Høy både privatrettslig og skatterettslig.

(44) Rt-1986-97 (Eikfinans) der leietakers påkostninger på utleid næringsbygg ble ansett som innvunnet for utleier på det tidspunkt verdien var sikret for ham i bygget, er ikke relevant for bedømmelsen av foreliggende sak. Dommen gjelder periodisering av verdistigning, og ikke skattemessig eierskap. Kraftskattereglene bygger på at et kraftverk kan bygges og eies separat. De tar derfor et annet utgangspunkt enn det som ligger til grunn for skatting på utleiers hånd av leietakers påkostning på leieobjektet ved utleie av næringsbygg. Nyutbygging av kraftverk kan derfor ikke anses som en påkostning på et kraftsystem som sikres - og dermed innvinnes - på falleierens hånd etterhvert som arbeidene utføres.

(45) Statkraft har i kontraktstiden ingen rettigheter til eller risiko for kraftverket som tilsier at selskapet, til tross for det privatrettslige utgangspunktet, likevel skal måtte anses som skattemessig eier av Sønnå Høy. De momenter som i Rt-2005-394 avsnitt 39 og 43 flg. (Gloppen) førte til at Høyesterett anså leietakeren - og ikke utleieren - av et kommunalt kraftverk som skattemessig eier av verket, taler i foreliggende sak for at Saudefaldene som formell eier av Sønnå Høy, også er skattemessig eier av verket.

(46) Det pekes i denne forbindelse særlig på at Saudefaldene styrer produksjonen og salget av kraften. Leiebetalingen er stipulert ut fra det opprinnelige produksjonsvolumet i Sauda I-IV på 1 026 GWh, og ikke ut fra den samlede produksjonen etter opprustingen av de gjenværende anleggene og nyutbyggingen av Sønnå Lav og Sønnå Høy. Denne samlede produksjonen etter nyutbyggingen er ca. 1 850 GWh mot tidligere ca. 1 200 GWh. Økningen på 650 GWh i produsert mengde kraft sammenlignet med tidligere, inngår ikke i leiegrunnlaget.

(47) Ankende part har nedlagt slik påstand:

- «1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakens omkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.»

(48) Partshjelperen **Statkraft Energi AS** har sluttet seg til ankende parts anførsler. Selskapet har særlig fremhevet at Rt-1986-97 (Eikfinans), som ankemotparten mener løser tvisten i sin favør, gjelder et annet rettslig spørsmål enn nærværende sak. Sønnå Høy er ingen påkostning, men et nytt kraftverk som etter loven er et eget skatteobjekt. Saufaldenes synsmåte er uforenlig med systemet om eieperiode og lovbestemt hjemfall. Dette er et system som aktørene i kraftbransjen har forhandlet frem og operert innenfor i lang tid. Høyesterett har i Rt-2005-394 (Gloppen) som etablerer en grunnleggende vurderingsnorm for skattemessig eierskap, ikke vært inne på de tanker ankemotpartens anførsler bygger på. Noe slikt kan heller ikke spores i Rt-2009-441 (Nordkraft) som i avsnitt 29 uttrykkelig sementerer de kriterier som ble oppstilt i Gloppen-dommen.

(49) De beføyelser som gjorde at leietaker i Gloppen-dommen måtte anses som skattemessig eier av det utleide kraftverket, taler tilsvarende - og kanskje enda sterkere - for at Saufaldene må anses som skattemessig eier av Sønnå Høy. Vilåret om at overdragelse skal skje til skattemessig nedskrevne verdier - og ikke vederlagsfritt - er et av momentene her.

(50) Statkraft Energi AS har nedlagt slik påstand:

- «1. Statens påstand tiltres.
- 2. Aktieselskapet Saufaldene dømmes til å erstatte Statkraft Energi AS' saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.»

(51) Partshjelperen **Sauda kommune** har også sluttet seg til ankende parts anførsler og særlig fremhevet betydningen av hensynet til kommunen som skattekreditor. Kommunen har behov for at de regler og rettsforhold som ligger til grunn for skatteinnkrevingen, er enkle og klare. Dette tilsier at det avtalte og formelle eierskapet legges til grunn for beskatningen.

(52) Sauda kommune har nedlagt slik påstand:

- «1. Statens påstand tiltres.
- 2. Saufaldene erstatter Sauda kommunes saksomkostninger for Høyesterett.»

(53) Ankemotparten - **Aktieselskapet Saufaldene** - har i korte trekk gjort gjeldene:

(54) Grunnrenten knytter seg nødvendigvis til vannfallene som er selve naturressursen, og ikke til kraftverkene som er skapt av mennesker. Når skattesubjektet for grunnrenten etter loven likevel er «eier av kraftverk» og ikke eieren av vannfallet, er dette en praktisk løsning som bygger på en underforstått forutsetning om at vannfall og kraftverk vanligvis har samme eier.

(55) Hvem som er skattemessig eier av kraftverk, må avgjøres etter alminnelige skatterettslige prinsipper med utgangspunkt i de privatrettslige forhold. Dersom løsningen byr på tvil, vil det være relevant å se hen til hvem som høster grunnrenten i ordinære leieforhold.

(56) Utgangspunktet er at Saufaldene i henhold til Leieavtalen har forestått og finansiert et opprustnings- og utvidelsesprosjekt i Saudavassdraget. Prosjektet omfatter blant annet de nye kraftverkene Sønnå Høy og Sønnå Lav.

(57) For alle de fire kraftverkene som avtalen regulerer, er fordelingen av rettigheter og plikter den samme: I leieperioden disponerer og oppebærer *Saudefaldene* inntektene fra alle kraftverkene. Etter utløpet av Leieavtalen 31. desember 2030, oppebærer *Statkraft* alle inntektene fra kraftverkene til evig tid. Dette viser at vi står overfor et samlet og sterkt sammenvevd kontraktsforhold som rettslig sett må bedømmes som en leieavtale.

(58) Avtalen mellom partene er markedsmessig og da slik at den skal gi det samme økonomiske sluttresultatet for *Saudefaldene* som om selskapet hadde kjøpt det produserte kraftvolumet av *Statkraft* til markedspris. Den gir følgelig det samme forventede økonomiske sluttresultatet for *Statkraft* som om det ikke hadde vært inngått noen leiekontrakt, og *Statkraft* selv hadde forestått nyutbyggingene og solgt kraften. Det er følgelig *Statkraft* som høster grunnrenten.

(59) Skillet mellom eie og leie er et spørsmål om disposisjonsretten er evig eller tidsbegrenset. *Saudefaldene* har bare en tidsbegrenset bruksrett til *Sønnå Høy*, mens *Statkraft* etter utløpet av leieavtalen har alle rettigheter til dette kraftverket til evig tid. Den relativt begrensede løpetiden fra ferdigstillelsen av *Sønnå Høy* i 2008 til hjemfallstidspunktet 31. desember 2030 - altså om lag 23 år - og kraftverkets betydelige restverdi ved opphøret, gjør ut fra de privatrettslige realiteter avtalen til en leieavtale - uavhengig av at partene i avtaleverket har betegnet *Saudefaldene* som eier under kontraktstiden.

(60) Ved bedømmelsen må det tas utgangspunkt i at *Statkraft* ved inngåelsen av Leieavtalen eide anlegget i sin helhet; fallene i *Sauda*, reguleringsanleggene og kraftverkene. En kapasitetsutvidelse var imidlertid ønskelig. Partene planla dette i fellesskap, men løsningen ble at *Saudefaldene* til slutt påtok seg å finansiere og forestå den nødvendige nyutbyggingen.

(61) Hovedytelsen i avtalen er at *Saudefaldene* leier vannfallene og anlegget i sin helhet av *Statkraft*. For dette betales markedsmessig leie i leieperioden. Vi står altså ikke overfor noen todelt avtale, men ett omfattende, tidsbegrenset leieforhold der opprustning og videre kraftutbygging på leieobjektet i regi av *Saudefaldene* inngår. Selskapets økonomiske og faktiske disposisjonsrett er den samme for alle objekter som inngår i avtalen, og alle økonomiske elementer er regulert likt for det leide og det «eide». Det betales markedspris også for kraften og det økte produksjonsvolumet som *Sønnå Høy* genererer. Betalingen fremkommer ved at det i tillegg til kontantleien også betales naturalleie ved at *Saudefaldene* har investert ca. 1,9 milliarder kroner i byggingen av *Sønnå Høy* som i 2030 skal tilfalle *Statkraft*. Ved at hjemfallet skjer til skattemessig nedskrevet verdi, foregår oppgjøret til underpris i forhold til kraftverkets restverdi.

(62) *Saudefaldenes* interesse er etter dette begrenset til en ordinær leietakerinteresse i en tidsbegrenset periode. *Statkraft* derimot, har den hovedsakelige økonomiske interessen i hele leieobjektet. Økonomisk teori understøtter en slik forståelse.

(63) Bruken av begrepet «eie» i den endelige avtalen endrer ikke på disse utgangspunktene. Avtaleutkastene gav bare «rett til å disponere» nyutbyggingene. Det synes derfor å bero på en tilfeldighet at ordet «eie» kom inn i den endelige avtalen. Hadde ikke dette begrepet kommet inn, ville ikke tvisten oppstått. Tilføysen kan ha sammenheng med at representanter for *Saudefaldene* internt hadde uttrykt en oppfatning om at man også ville bli ansett som

skattemessig eier av Sønnå Høy. Dette kan imidlertid ikke tillegges vekt, da den skatterettslige bedømmelsen må foretas ut fra de økonomiske realiteter og ikke ut fra partenes betegnelser.

(64) Stortingets uttalelser kan ikke forstås slik at det ved behandlingen av spørsmålet om å tilby Saudefaldene ny leieavtale ble forutsatt at selskapet skal eie det nye kraftverket. Her vises det blant annet til St.meld.nr.29 (1998-1999), der det på side 71 heter at «[l]eieavtalene til vannfallrettigheter og reguleringsanlegg, og eventuelle opprustningsprosjekter og tilleggsutbygginger, må konsesjonsbehandles på vanlig måte». Det samme er gjentatt i St.prp.nr.52 (1998-1999) punkt 2.3. Stortinget synes her snarere å mene at såvel vannfall mv. som tilleggsutbygginger skal være gjenstand for leie.

(65) Det har heller ikke betydning at Saudefaldene for så vidt gjelder Sauda IV, som selskapet også forestod utbyggingen av, har akseptert å bli ansett som skattemessig eier. For Sauda IV var løpetiden om lag 43 år, samtidig som anleggets neddiskonterte restverdi var neglisjerbar etter så lang tid. Et slikt langvarig leieforhold oppfyller i likhet med situasjonen i Rt-2009-441 (Nordkraft), kravene til skattemessig eierskap.

(66) Det skattemessige eierskapet til Sønnå Høy må med utgangspunkt i at vi står overfor en avtale som reelt sett er en leieavtale, avgjøres på samme måte som der leietakeren foretar en påkostning på det leide. Ved denne bedømmelsen er Rt-2005-394 (Gloppen) ikke relevant. Spørsmålet er derimot løst i Rt-1986-97 (Eikfinans). Utleier ble der ansett som eier av de påkostninger leietaker foretok på utleieobjektet straks arbeidene kunne anses sikret for utleieren. Realitetsprinsippet som ligger til grunn for Høyesteretts bedømmelse i Eikfinans-dommen, har vært opprettholdt i senere ligningspraksis og må nødvendigvis få tilsvarende anvendelse i foreliggende sak. De påkostninger som Saudefaldene har foretatt gjennom nyutbyggingen av Sønnå Høy, er påkostninger på et leieobjekt som tilhører Statkraft. Disse påkostningene er derfor Statkrafts skattemessige eiendom fra det tidspunkt påkostningen ble foretatt. Det er følgelig Statkraft som skal svare grunnrenteskatten av dette kraftverket.

(67) Ankemotparten har nedlagt slik påstand:

- «1. Anken forkastes.
2. Aktieselskapet Saudefaldene tilkjennes sakens omkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.»

(68) **Mitt syn på saken**

(69) Jeg er kommet til at anken fører frem.

(70) Saken gjelder Skatteklagenemndas vedtak 24. april 2014. I vedtaket har nemnda opprettholdt Sentralskattekontorets fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget og naturressursskatten for Saudefaldene for årene 2005-2011. Ligningsvedtaket bygger på at Saudefaldene anses som skattemessig eier av Sønnå Høy. Dette er sakens tvistetema.

(71) Skatteloven § 18-2 første ledd bestemmer at «[e]ier av kraftverk» skal svare naturressursskatt til de kommuner og fylkeskommuner som er tilordnet kraftanleggsformuen.

Med «kraftverk» mener loven «selve kraftstasjonen», jf. § 18-1 andre ledd bokstav b. Skatten skal fastsettes «for hvert kraftverk» etter nærmere beregninger, jf. § 18-2 andre ledd. I § 18-3 første ledd er bestemt at «[e]ier av kraftverk» også skal svare grunnrenteskatt til staten på grunnlag av grunnrenteinntekt beregnet ved «det enkelte kraftverk».

(72) Endelig bestemmer eiendomsskatteloven § 14 siste ledd at det skal «sendast skattesetel til eigaren (skattyteren)» for utskrevet eiendomsskatt.

(73) Det skattemessige eierbegrep skal etter Rt-2009-441 avsnitt 23 (Nordkraft) være det samme for de ulike skatteartene grunnrenteskatt, naturressursskatt og skatt på alminnelig inntekt. Begrepet må også ha samme innhold for eiendomsskatt, jf. Ot.prp.nr.22 (1996-1997) side 13 og NOU 1996:20 side 130 som begge utpeker «eier» som den eiendomsskattepliktige. Det er enighet mellom partene om dette.

(74) Prosedyrene for Høyesterett har særlig vært konsentrert om eierskap til kraftverk som grunnlag for plikten til å svare grunnrenteskatt. Som det fremgår av Rt-2005-394 avsnitt 37 (Gloppen), er «[g]runnrenteskatten ... en skatt som tar sikte på å treffe avkastning av vannkraftverk utover normalavkastningen av investert kapital, såkalt 'superprofit'». Dette er videreført i Prop.1 LS (2010-2011) side 82 der objektet for grunnrenteskatten i kraftverksbeskatningen er beskrevet slik:

«Produksjon av vannkraft gir potensielt en særskilt høy avkastning (grunnrente). Dette skyldes at produksjon av vannkraft er basert på utnyttning av en knapp naturressurs.»

(75) Jeg går nå over til de rettslige utgangspunktene for å avgjøre hvem som er skattemessig eier av kraftverk. Dette spørsmålet må vurderes etter alminnelige skatterettslige prinsipper med utgangspunkt i de privatrettslige forhold, jf. Ot.prp.nr.1 (2003-2004) side 60.

(76) Hva som i skatteloven § 18-2 og § 18-3 nærmere er ment med å være «eier» av kraftverk, må på vanlig måte avgjøres med utgangspunkt i at «slike ord og uttrykk skal gis samme innhold i skatterettslige sammenhenger som de har i privatretten», jf. Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave side 51.

(77) Det er her grunn til å minne om viktigheten av at omverdenen kan bygge på at ordlyden i en avtale gir uttrykk for de reelle rettsforhold som skal legges til grunn ved rettsanvendelsen, slik Sauda kommune særlig har fremhevet. I Ot.prp.nr.23 (1995-1996) Skattlegging av kraftforetak side 51 fremheves også behovet for forutberegnelighet i regelanvendelsen:

«Departementet vil understreke at et sentralt siktemål må være å redusere antall rettstvister. Etter departementets oppfatning bør derfor reglene virke objektivt og være relativt enkle å praktisere. Ved siden av å redusere antall rettstvister er det en målsetting at de nye reglene skal gjøre beskatningen mer forutsigbar for såvel skattyter som skattekreditor, og redusere belastningen på ligningsadministrasjon og rettsapparat.»

(78) Behovet for å kunne knytte lovbestemte rettsvirkninger direkte til begrepsbruken i et avtaleverk, føyer seg inn i dette. Man må ta dette med seg ved bedømmelsen av den

privatrettslige realiteten bak begrepsbruken. I den forbindelse vises til HR-2017-350-A avsnitt 38 (Rauma Energi) der førstvoterende uttaler:

«Det er den privatrettslige realiteten mellom partene som er avgjørende, jf. *Telecomputing* avsnitt 43. Vurderingen skal foretas på grunnlag av rettsforholdets karakter ved etableringen, jf. Rt-1998-383 på side 392.»

(79) De betegnelser partene har benyttet, er altså ikke uten videre avgjørende. Men det må for den privatrettslige klassifikasjonen like fullt være av betydning at to profesjonelle parter i avtalen seg i mellom betegner den ene som eier. Jeg viser i denne forbindelse også til Zimmer, Tidsskrift for skatt og avgift, 2012 side 186 flg. hvor det heter:

«Rettsanvendelse i skatteretten går, som på andre rettsområder, ut på å anvende rettsregler på fakta. Et karakteristisk (men ikke enestående) trekk ved mange skatteregler er at de knytter an til rettsforhold fra andre rettsområder, først og fremst privatretten: Skatteregler knytter rettsvirkninger til at det foreligger aksjeselskap, ekteskap, sameie, gave, fusjon, salg, aksjer, lån, leie osv. Ofte er det derfor en viktig del av rettsanvendelsen i skatteretten å fastlegge hva slags (privatrettslig) rettsforhold man har for seg, og så legge det til grunn ved anvendelse av skatteregelen.»

(80) Denne tilnærmingen er jeg enig i.

(81) Utgangspunktet om at den privatrettslige eieren også må anses som den skattemessige eieren, er imidlertid ikke absolutt.

(82) I Ot.prp.nr.22 (1996-1997) om oppfølging av nye regler om kraftverksbeskatning uttaler Finansdepartementet blant annet følgende på side 12:

«Departementet legger til grunn at det er den reelle eieren av kraftverket som er pliktig til å betale de ulike skattene knyttet til kraftproduksjonen, herunder grunnrenteskatten og naturressursskatten. Dette vil normalt også være den formelle eieren. Som påpekt i Nasjonalbudsjettet 1997, kan formell eiendomsrett imidlertid ikke oppstilles som noe absolutt vilkår for å anses som eier i forhold til skattereglene. Etter en konkret vurdering av vilkårene i leieavtalen kan derfor leietakeren framstå som den reelle eieren i *skattemessig* forstand. I slike tilfeller er det leietakeren som er pliktig til å betale skattene knyttet til kraftproduksjonen. ...

Ved vurderingen av om utleieren eller leietakeren skal anses som kraftverkets eier i skattemessig forstand, må det blant annet legges vekt på partenes rettigheter, plikter og risiko etter avtalen i forhold til kraftverkets restverdi ved utløpet av leieavtalen. Dersom leieavtalen er så langvarig at den formelle eiendomsretten faktisk vil være uten realitet, eller dersom leietakeren har rett til ensidig å forlenge leieavtalen slik, vil dette således være et moment for å kunne anse leieforholdet som en kjøpsavtale i skattemessig forstand. I slike tilfeller vil leietakeren for skatteformål anses som den reelle eier av kraftverket fra det tidspunktet leieavtalen trådte i kraft. Dette gjelder også ved avtale om langvarig leie av andel i kraftverk, hvor den som formelt framtrer som leietaker har rett til en viss andel av produksjonen mot å

dekke en viss andel av kostnadene. I så fall vil leietakeren etter en konkret vurdering kunne anses som den reelle eieren av andelen.»

(83) Behandlingen av spørsmålet om hvordan eierbegrepet skal avgrenses, blir avsluttet med følgende generelle uttalelse på side 13:

«Departementet antar etter dette at det vil bero på en konkret vurdering av den enkelte kontrakt hvorvidt kontrakten reelt må anses for å innebære en overdragelse av eiendomsretten til kraftverket. Kontraktsparter som etter en slik vurdering må anses som eier av hele kraftverket eller en del av det, vil også være debitor for skattekrav knyttet til kraftverket, herunder grunnrenteskatt og naturressursskatt.»

(84) I Rt-2009-441 (Nordkraft) uttales det i avsnitt 26 at skattemessig eierskap i kraftverk eller i rettigheter i kraftverk først og fremst må vurderes i forhold til de spesielle beskatningsreglene som gjelder på dette området, og til de hensyn og grundige politiske overveielser som ligger bak dem.

(85) Under henvisning til de uttalelsene som jeg nå har referert fra Ot.prp.nr.22 (1996-1997), kom Høyesterett i Rt-2005-394 (Gloppen) til at leietakeren, og ikke den formelle privatrettslige eier, skulle anses som skattemessig eier av et kraftverk under en 20-årig leieavtale. Førstvoterende oppstiller følgende vurderingsnorm i avsnitt 43:

«Det fremgår av uttalelsene at spørsmålet om en leietaker skal behandles som eier, beror på en bred helhetsvurdering. Selv om det er henvist til alminnelige skatterettslige vurderinger av hvem som skal anses som eier, gir drøftelsen etter mitt syn i noen grad anvisning på funksjonelle betraktninger i forhold til plikten til å betale grunnrenteskatt. De momentene som fremheves, er særlig:

- Hvilke eierbeføyelser leietakeren har overtatt, og hvem som har ansvar og risiko for anleggene.
- Har leietakeren kjøperett eller rett til fornyelse ved leieforholdets avslutning.
- Leieavtalens varighet sett i sammenheng med restverdien på utløpstidspunktet.»

(86) Jeg leser Rt-2009-441 (Nordkraft) slik at det er denne normen som er lagt til grunn også i den dommen.

(87) Jeg går etter denne generelle redegjørelsen over til å bedømme hvordan Leieavtalen er å forstå når det i § 4 nr. 2 andre ledd heter at Saudefaldene, dersom selskapet benytter utbyggingsretten, skal «eie og disponere nyutbyggingene».

(88) Slik avtalen er formulert, gis nybygg - som er noe Saudefaldene skal *eie* - en annen rettslig status enn Sauda I-IV - som er noe Saudefaldene skal *leie*. Saudefaldene anfører imidlertid at avtalen, som er betegnet som en leieavtale, ikke kan tas på ordet, men må forstås slik at det også for nybyggene gjelder et leieforhold.

(89) Ved avgjørelsen av om Saudefaldene kan anses som den privatrettslige eier av Sønnå Høy, tar jeg utgangspunkt i Leieavtalens § 1 nr. 2 hvor det er vist til de sentrale stortingsdokumentene

som lå til grunn for Stortingets beslutning om å gi selskapet et tilbud om en ny leieavtale. I en hale til disse henvisningene heter det:

«De forutsetninger og vilkår som fremgår av stortingsvedtakene med tilhørende dokumenter gjelder for nærværende kontrakt i tillegg til bestemmelsene nedenfor ...»

(90) Jeg ser først på hvilke forutsetninger og vilkår som lå til grunn for de aktuelle stortingsvedtakene, og som etter § 1 nr. 2 er gjort til en del av avtalen mellom partene.

(91) Før jeg går nærmere inn på dette, minner jeg om at Saudefaldene etter Hjemfallsavtalen som ble inngått i 1966, skulle bygge og være eier av Sauda IV frem til utløpet av avtaletiden 31. desember 2009, jf. avtalen punkt 7 andre ledd; altså i 43 år. Riktignok er ikke uttrykket «eier» benyttet om Saudefaldene i selve avtaleteksten, men dette er forutsatt i departements merknader til avtalen, jf. St.prp.nr.90 (1965-1966) side 10. Der heter det:

«Kraftstasjonen Sauda IV blir selskapets eiendom frem til 2009, og tilfaller da staten ...»

(92) Dessuten peker jeg på at *hjemfall* innebærer at den fulle eiendomsrett tilfaller den berettigete uten vederlag. Dette fremgår uttrykkelig av 1914-konsesjonens punkt 21. Hjemfall uttrykker altså eiendomsrettens *overgang*.

(93) Også St.meld.nr.29 (1998-1999) Om energipolitikken bygger på den forståelsen av eierforholdene i Saudavassdraget som jeg nå har gjort rede for. I et avsnitt på side 67 om «[e]nkelte trekk ved industrikontraktene til Statkraft SF» heter det:

«Enkelte tilleggsutbygginger som er foretatt etter at avtalene om foregrepet hjemfall ble inngått, eies fremdeles av industrien.»

(94) Dette er videreført i St.prp.nr.52 (1998-1999) Om Statkrafts industrikontrakter og leieavtaler punkt 2.3 som jeg tidligere har sitert fra, og som Leieavtalen viser til. Dokumentet inneholder departementets fremlegg til Stortinget om et tilbud til blant annet Saudefaldene om en ny leieavtale. Som tidligere nevnt, heter det også der at Sauda IV og Tysso II i Tyssovassdraget er tilleggsutbygginger «som industrien selv eier».

(95) Den gjennomgangen jeg nå har foretatt av eiendomsretten til nyutbygginger etter Hjemfallsavtalen - som for øvrig benevner seg som en avtale om overdragelse og *utleie* av kraftanlegg - viser klart at vi innenfor rammen av en *leieavtale* står overfor en *todelt kontrakt*, rettet mot henholdsvis utleide kraftanlegg og eide kraftverk. Dette danner en viktig bakgrunn for hvordan forslaget til Leieavtalen med Saudefaldene som Stortinget tok stilling til, skal forstås på det samme punktet.

(96) Departementet omtaler i proposisjonens punkt 2.3 industriens «førsterett til videre utbygging i vassdragene». Videre omtales Statkrafts refusjon av «et beløp tilsvarende skattemessig bokført verdi på utløpstidspunktet per 1. januar 2031 knyttet til investeringer i utbygging». Førsteretten er gjentatt i et senere fremlegg i St.prp.nr.78 (1999-2000) side 6. Leieavtalen § 1 viser til begge proposisjonene. Selv om ingen av dem direkte angir industrien som «eier» av nyutbyggingene i

kontraktstiden, bygger stortingsdokumentene på en forutsetning om en todelt kontrakt der Saudefaldene etter Leieavtalen skal være eier av nyutbyggingene i kontraktstiden, slik Hjemfallsavtalen også har forutsatt for Sauda IV.

(97) Etter dette er jeg ikke enig med Saudefaldene i at Stortinget har forutsatt at også tilleggsutbyggingene er leieobjekter. Som tidligere nevnt, har selskapet her vist til uttalelsen i blant annet St.meld.nr.29 (1998-1999) side 71 om at «[l]eieavtalene til vannfallrettigheter og reguleringsanlegg, og eventuelle opprustningsprosjekter og tilleggsutbygginger, må konsesjonsbehandles på vanlig måte». Etter mitt syn er det ikke språklig dekning for å hevde at man med dette har ment at nyutbyggingene skulle være leieobjekter på linje med det øvrige som skulle leies. Formuleringen gjelder kun *konsesjonsforutsetningen* for de nærmere angitte leieavtalene og for tilleggsutbyggingene. Den forståelsen selskapet gjør gjeldende, er dessuten ikke forenlig med de øvrige tolkningsmomentene som jeg tidligere har redegjort for.

(98) Jeg har nå klargjort hva jeg mener har vært Stortingets forutsetninger for den nye avtalen, og går så over til å se på hva Leieavtalen selv bestemmer om eierskapet.

(99) Formuleringen i § 4 nr. 2 andre ledd om at Saudefaldene skal «eie og disponere nyutbyggingene» avklarer språklig sett eiendomsretten til Sønnå Høy på en entydig måte. Selskapet er eier og ikke leietaker av kraftverket. Bruken av eierbegrepet faller dessuten naturlig inn i Stortingets forutsetninger for avtalen.

(100) Begrepsbruken samsvarer også med det som har vært partenes oppfatning av rettsforholdene i prosjektet. I Saudefaldenes brev til Statkraft 23. desember 1999 - som er forut for avtaleinngåelsen - reises spørsmål om hvordan eierforholdene til småkraftverket Svartkulp skulle organiseres. Selv om Svartkulp ikke er en del av foreliggende sak, gir brevet uttrykk for hvordan forutsetningene for Saudaprojektet ble forstått. Blant annet heter det:

«Slik Elkem Saudefaldene vurderer det, vil det være naturlig og hensiktsmessig at Elkem Saudefaldene foretar investeringen, og at dette behandles i forhold til St.prp.nr.52 på linje med Saudaprojektet. Det betyr at kraftverket eies av Elkem Saudefaldene, og at Elkem ved tilbakelevering av anlegget i 2030 får refundert skattemessig restverdi forutsatt maksimal skattemessig avskrivning.»

(101) På denne bakgrunn er jeg ikke enig med Saudefaldene i at eierbegrepet er kommet inn i Leieavtalen på uforklarlig eller tilfeldig vis. Ut fra den dokumentasjonen som er fremlagt, kom begrepet inn i et utkast datert 19. mai 2000. Det er naturlig å se dette i sammenheng med at selskapet kort tid forut, i et notat 11. mai 2000 fra Elkems forhandlingsleder Johan Chr. Hovland la til grunn at «[v]ed en nyutbygging vil Elkem stå som eier av de nye anleggene».

(102) Jeg finner det etter dette lite tvilsomt at den posisjon partene her har avtalt om Saudefaldenes nyutbygginger, er en eiers posisjon.

(103) Hvorvidt det samme skal gjelde for det *skattemessige* eierskapet, er et annet spørsmål som jeg nå går over til.

(104) Utgangspunktet i skatteretten er som tidligere nevnt, at den privatrettslige reguleringen mellom partene er avgjørende for klassifiseringen, jf. HR-2017-350-A avsnitt 38 (Rauma Energi). Like fullt følger det av Rt-2005-394 avsnitt 43 (Gloppen) , som jeg også har nevnt, at spørsmålet om det skattemessige eierskap er overtatt av en annen enn den privatrettslige eieren, vil bero på en bred helhetsvurdering. Dommen gir særlig anvisning på en bedømmelse av hvilke eierbeføyelser som i tilfelle er overtatt, hvordan ansvar og risiko er fordelt mellom partene, og hvilken varighet sett i sammenheng med restverdi på utløpstidspunktet det er tale om.

(105) Disse vurderingsmomentene er riktignok utviklet i en sak der spørsmålet var om en *leietaker* ut fra den privatrettslige og økonomiske realitet også kunne anses som skattemessig eier og derfor grunnrenteskattepliktig. Partshjelperen Statkraft har pekt på at det kan være utfordrende å anvende disse momentene tilsvarende på spørsmålet om en *privatrettslig eier* skattemessig må bedømmes som en leietaker. Jeg utelukker ikke at det ikke alltid vil være full symmetri her. Men som staten og Statkraft har argumentert for, mener jeg momentene så langt de rekkes i foreliggende sak, bekrefter at Saudefaldene også er skattemessig eier av Sønnå Høy.

(106) Først og fremst viser jeg til at selskapet i den perioden avtalen løper, er den som skal «foreta utbyggingen» og dermed også finansieringen av kraftverket. Videre skal selskapet etter § 4 nr. 2 tredje ledd «holde de nye anleggene tilstrekkelig forsikret», hvilket betyr at selskapet har risikoen for tilfeldige hendelser i avtaleperioden. Dernest skal nyutbyggingene etter § 4 nr. 2 femte ledd «overdras» til Statkraft ved kontraktstidens utløp «mot at Statkraft refunderer Saudefaldene» et beløp tilsvarende skattemessig bokført verdi per 1. januar 2031.

(107) Det er også selskapet som utøver eierbeføyelsene innenfor de rammer den offentlige tillatelsen setter. Riktignok bestemmer Leieavtalen § 12 tredje ledd at Saudefaldenes anvendelse av leievolumet er underlagt «bestemmelsene i kap. 3 'Anvendelsesbegrensninger' i St.prp.nr.52 (1998-1999)». Der gis det anvisning på visse lokale bindinger av produksjonsvolumet, fortrinnsvis til anvendelse i egen industri. Muligheten for omdisponeringer holdes imidlertid åpen. Men det sentrale må være at det her er tale om begrensninger som følger av myndighetsbestemte vilkår. Følgelig er det ikke tale om begrensninger som gir Statkraft en eiers kontroll over kraftverket.

(108) Avtalen inneholder detaljerte regler om godtgjørelse av Saudefaldenes kostnader til drift, vedlikehold, rehabiliteringer og utskiftninger på de *bortleide* anleggene, jf. § 9 nr. 1 siste ledd, jf. § 9 nr. 2 og 3. Det er ikke gitt noen tilsvarende bestemmelse for Sønnå Høy. Bestemmelsen i § 9 nr. 3 andre ledd om dekning av større kostnader til utskifting og fornyelser, bestemmer riktignok:

«Godtgjørelse i henhold til tabellen omtalt i foregående ledd skal betales til Saudefaldene i resten av leieperioden selv om nyutbyggingen (jf. § 4) gjennomføres.»

(109) I bestemmelsen som det vises til, heter det:

«For større utskiftninger, fornyelser og oppgraderinger skal Statkraft for perioden 1. januar 2011 til 31. desember 2030 hvert år betale til Saudefaldene 1/5 av de beløp for vedkommende femårsperiode som fremgår av nederste linje i vedlegg 2B (dvs. korrigerte kostnader i perioden etter justering til 1999-verdier).»

(110) Statkrafts refusjonsplikter med hensyn til eksisterende anlegg, skal - slik jeg forstår avtalen - etter dette fortsatt gjelde innenfor de angitte rammer, selv om anleggene erstattes av nyutbygging. Denne forståelsen samsvarer med det som ble særskilt antydnet under kontraktsforhandlingene. Statkraft gav i henhold til et møtereferat 16. august 2000 da uttrykk for at man kan «være villig til å akseptere at driftsrefusjonen holdes konstant også dersom nyutbyggingen gjennomføres». Det er imidlertid vanskelig å se dette som noe annet enn en tilskuddsordning der godtgjørelsen til Saudefaldene ikke skal påvirkes av at selskapet bygger nye kraftverk. Det er altså ikke tale om en ordning der kostnadsansvaret for drift og vedlikehold av nyutbyggingene fullt og helt skal ende hos Statkraft. Jeg kan ikke se at det er fremkommet noe under prosedyren for Høyesterett som endrer en slik avtaleforståelse. Jeg nevner for eksempel at det av avtalen § 9 nr. 2 første ledd bokstav h motsetningsvis følger at forsikringskostnadene for eide anlegg ligger hos Saudefaldene.

(111) Heller ikke tidsbegrensningen på 23 år og kraftverkets betydelige restverdi på utløpstidspunktet tilsier at Statkraft må anses som skattemessig eier. I Gloppendommen var kortere leietid - 20 år - i kombinasjon med at eiendommen på utløpstidspunktet hadde betydelig restverdi, ikke til hinder for at leietaker måtte anses som skattemessig eier i kontraktstiden. I motsetning til hva som var situasjonen i Gloppendommen og likeledes for Sauda IV, skal det betales vederlag ved overdragelsen av Sønnå Høy til Statkraft. Dette bekrefter ytterligere at Saudefaldene også skatterettslig er reell eier av kraftverket.

(112) Med utgangspunkt i Saudefaldenes privatrettslige eierskap til Sønnå Høy i Leieavtalens løpetid og de momenter som følger av Gloppendommen, er jeg etter dette kommet til at selskapet også er den skattemessige eier av kraftverket.

(113) På bakgrunn av Saudefaldenes prosedyre er det naturlig å kommentere selskapets anførsler om at tvistetemaet i saken skal løses etter Rt-1986-97 (Eikfinans), og at den skattemessige eier av Sønnå Høy dermed er Statkraft. Grunnstammen i denne anførselen er at Leieavtalen utgjør et samlet utleieobjekt, og at Sønnå Høy skal bedømmes som en påkostning på dette objektet.

(114) Som det vil ha fremgått, er imidlertid min oppfatning at Leieavtalen er en todelt kontrakt om dels utleie og dels eie. Vi står altså ikke overfor en avtale som samlet sett må behandles som et leieforhold. En grunnleggende forutsetning for å kunne se nyutbyggingen som en påkostning på et leieobjekt er derfor ikke oppfylt. En slik tilnærming vil også være i strid med kraftbeskatningsreglene som fastsetter at skatten skal fastsettes for hvert kraftverk. Følgelig er det ikke aktuelt å løse spørsmålet om skattemessig eierskap på grunnlag av Eikfinansdommen.

(115) Jeg nevner likevel at jeg finner det kunstig å likestille det avtalen angir som en «nyutbygging» av kraftverk med «påkostninger som leietageren har gjort på leieobjektet i leietiden» i Eikfinansdommens forstand. Med mitt utgangspunkt er det ikke nødvendig å gå nærmere inn på dette.

(116) På bakgrunn av Saudefaldenes prosedyre er det også naturlig å kommentere selskapets omfattende økonomiske anførsler. Slik jeg forstår dem, er de ment å vise at man i et skattemessig perspektiv ikke kan ta avtalen om å «eie» nyutbyggingene på ordet.

(117) Det er for det første anført at kontrakten må ses som en helhet, og at nybyggingen må bedømmes som en integrert del av avtalen. Saudefaldene har i denne forbindelse gjort gjeldende at selskapet reelt betaler leie med utgangspunkt i hele det produserte kraftvolumet på 1 850 GWh, og ikke bare for 1 026 GWh, som angitt i kontrakten § 5. Dette forklares med at selskapet i tillegg til kontantleien også betaler naturalleie. Naturalleien består i at selskapet bærer finansieringen av kraftverket i leietiden, og ved at Statkraft ved hjemfallet overtar kraftverket til underpris. Jeg har forstått selskapet slik at summen av kontantleie og naturalleie gjør den samlede leie markedsmessig.

(118) Denne anførselen kan ikke føre fram. Som jeg tidligere har påvist, er avtalens oppbygging i en leiedel og en del som utbygger skal eie, i tråd med hvordan denne type kontrakter har vært utformet tidligere. Ordningen danner mønster ikke bare for Saudefaldene, men også for lignende kontrakter i andre vassdrag. Videre har jeg påvist at rettsforholdet vedrørende Sønnå Høy klart adskiller seg fra det som gjelder for Sauda I-IV. Partenes forutsetning om at Saudefallene skulle stå som eier av Sønnå Høy, må derfor legges til grunn også skatterettslig.

(119) Dernest er det argumentert med at plikten til å betale grunnrenteskatt må ligge hos den som høster grunnrenten, og at det til syvende og sist må være Statkraft, siden det er dette selskapet som eier vannfallene.

(120) Selskapet har på dette punktet vist til en betenkning utarbeidet av professor Nils-Henrik M. von der Fehr. Han konkluderer med at

«leieavtalen mellom Statkraft og Saudefaldene er markedsmessig, og at eventuell grunnrente derfor ikke kan tilfalle Saudefaldene, men må tilfalle Statkraft. Den økonomiske analysen av avtalen underbygger konklusjonen om at eventuell grunnrente ikke ville tilfalle Saudefaldene.»

(121) Lovgiver har i skatteloven § 18-3 bestemt at grunnrenten i vannkraftsektoren skal beskattes hos «[e]ier av kraftverk» - altså hos den som *eier produksjonsleddet*, jf. Ot.prp.nr.23 (1995-1996) side 111-112 og 117. En økonomisk analyse av hvem som i det konkrete tilfellet oppebærer grunnrenten, kan da ikke være avgjørende for hvem som er skattemessig eier og dermed skattepliktig for renten. Dette er kommet klart til uttrykk i blant annet Prop.1 LS (2010-2011) der det på side 199 heter:

«Grunnrenteskatten for kraftverk sikrer at en del av den ekstraordinære avkastningen i vannkraftsektoren tilfaller fellesskapet. Skatten er i all hovedsak uavhengig av hvem som opptjener grunnrenten, hvordan skattyter velger å organisere virksomheten, og påvirker ikke investeringene i sektoren.»

(122) Domstolene kan med grunnlag i økonomisk analyse ikke overprøve lovgivers klare bestemmelse om hvem som skal være skattesubjekt.

(123) Anken har etter dette ført frem. Lovens utgangspunkt er da at kostnader skal tilkjennes for samtlige instanser, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Jeg kan ikke se at noen av unntaksbestemmelsene kommer til anvendelse.

(124) For tingretten krevde staten erstattet utgifter med 290 691,50 kroner. For lagmannsretten og Høyesterett er krevd henholdsvis 278 723 kroner og 271 669 kroner. I tillegg er krevd gebyr for Høyesterett med 30 750 kroner. Jeg legger oppgavene til grunn. Det samlede kostnadskravet utgjør ved avrunding til nærmeste hele krone 871 834 kroner.

(125) I tillegg kommer kostnader til partshjelperen Statkraft Energi AS. Selskapet har for alle instanser krevd erstattet til sammen 2 288 596 kroner. Jeg legger oppgaven til grunn.

(126) I tillegg kommer også kostnader til partshjelperen Sauda kommune som har krevd erstattet 124 225 kroner. Jeg legger oppgaven til grunn.

(127) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler Aktieselskabet Saudefaldene til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 871 834 - åttehundreogsyttientusenåttehundreogtrettifire - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.
3. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler Aktieselskabet Saudefaldene til Statkraft Energi AS 2 288 596 - tomillionertohundreogåttiåttetusenfemhundreogtrettiseks - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.
4. I sakskostnader for Høyesterett betaler Aktieselskabet Saudefaldene til Sauda kommune 124 225 - etthundreogtjuefiretusentohundreogtjuefem - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

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

(129) Kst. dommer **Kaasen**: Likeså.

(130) Dommer **Arntzen**: Likeså.

(131) Dommer **Tønder**: Likeså.

(132) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

dom:

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.

- 2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler Aktieselskabet Saudefaldene til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 871 834 - åttehundreogsyttientusenåttehundreogtrettifire - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.*
- 3. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler Aktieselskabet Saudefaldene til Statkraft Energi AS 2 288 596 - tomillionertohundreogåttiåttetusenfemhundreognittiseks - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.*
- 4. I sakskostnader for Høyesterett betaler Aktieselskabet Saudefaldene til Sauda kommune 124 225 - etthundreogtjuefiretusentohundreogtjuefem - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.*

Lagmannsrettsdommer

SKN 17-062 Skjønnsadgangen etter sktl. § 13-1

Lovstoff: Skatteloven § 13-1.

Gulating lagmannsrett: Dom av 26. mai 2017, **sak nr.:** LG-2016-92595

Dommere: Lagdommer Beate Blom, lagdommer Carl Petter Martinsen og ekstraordinær lagdommer Ørnulf Jacobsen. **Saksgang:** Stavanger tingrett TSTAV-2014-205688 - Gulating lagmannsrett LG-2016-92595 (16-092595ASD-GULA/AVD2).

Parter: I Anke og II avledet anke: Oljeskattekontoret (advokat Goud Helge Homme Fjellheim) mot Hess Norge AS (advokat Johan Christian Grevstad).

Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet.

Sammendrag: Spørsmålet i saken var om det var adgang til å skjønnsfastsette inntekten for et oljeselskap, og i så fall om det var grunnlag for å tilsidesette skattemyndighetenes skjønn. Oljeselskapet refinansierte to år før forfall et konserninternt lån i amerikanske dollar til et konserninternt lån i norske kroner. Det nye lånet hadde vesentlig høyere rente. Rentefradraget ble redusert etter skjønn i medhold av skatteloven § 13-1. Skjønnet medførte et inntektstillegg for selskapet på tilsammen 262 millioner kroner. Retten fant at det var skjønnsadgang etter skatteloven § 13-1. Verken påberopt refinansierings- eller valutarisiko kunne begrunne at det var forretningsmessig rasjonelt å oppgi rentefordelen i det opprinnelige lånet to år før låneforfall. Skjønnet ble likevel tilsidesatt for perioden fra august/september 2010, fordi et vesentlig økt lånebehov fra dette tidspunktet skulle vært tatt i betraktning ved skjønnsfastsettelsen.

Saken gjelder gyldigheten av kjennelse fra Klagenemnda for oljeskatt av 23. juni 2014 for oljeselskapet Hess Norge AS. Kjennelsen stadfestet ligningen for 2009, 2010 og 2011 der rentemarginen på et konserninternt lån ikke ble ansett armlengdes, og ble redusert etter skjønn i medhold av skatteloven § 13-1. Skjønnet innebar et inntektstillegg for selskapet på til sammen 262 millioner kroner. Lånet, som ble opptatt i 2009, refinansierte et annet konserninternt lån med lavere rente to år før låneforfall. Spørsmålet i saken er om det var adgang til skjønnsfastsettelse og i tilfelle om det er grunnlag for å tilsidesette skattemyndighetenes skjønn.

Sakens bakgrunn:

Fra tingrettens saksfremstilling gjengis:

Saksøkeren Hess Norge AS er et selskap i Hess-konsernet, med Hess Corporation Inc. i USA som konsernspiss. Konsernets hovedsakelige virksomhet utgjøres av leting og utvinning av olje og gass i flere land og på flere lands kontinentalsokkel.

Hess Norge har sine inntekter fra salg av petroleum utvunnet på norsk kontinentalsokkel, hvor selskapet er deltaker i to utvinningslisenser. Selskapet sitter i dag med 64,05% i Valhall-lisensen og 62,5% i Hod-lisensen. Hod-feltet er en satellitt til installasjonene på Valhallfeltet, og for begge lisensene er operatøren BP Norge AS, som også er den andre lisensinnehaveren for disse to feltene. Både Hess Norge og BP Norge øket sine andeler i disse to feltene i 2010, idet Shell og Total solgte seg ut. Før disse ervervene var Hess Norges andeler 28,09% i Valhall og 25% i Hod. Produksjonen på Valhall-feltet startet i 1982, og i 2007 ble et utskiftingsprogram for installasjonene på feltet godkjent av norske myndigheter. Ny produksjonsplattform ble satt i drift i 2013.

Hess Norge har i en årrekke vært finansiert gjennom lån fra selskaper i Hess-konsernet. I låneavtale av juni 2006 med Luxembourg-selskapet Hess E&P Holdings SARL, hadde Hess Norge en låneramme på 1,5 milliarder USD, hvor renten var satt til LIBOR 1 år + 1% rentemargin. Forfall på kreditt trukket på lånet hadde etter avtalen forfall 25. juni 2011. Rentemarginen på 1% på dette lånet var ved endelig vedtak fra Klagenemnda for oljeskatt i 2009 blitt redusert til 0,825%. Opptrekket på dette lånet var i 2009 tilsvarende omtrent 3,8 milliarder norske kroner, som er det hovedsakelige nivå opptrekket hadde ligget på siden lånet ble etablert i 2006.

Den 30. juni 2009, to år før forfall, refinansierte Hess Norge dette konsernlånet gjennom innfrielse av lånesaldo og opptakelse av et nytt lån fra et annet selskap i Hess-konsernet, Hess Oil and Gas BV i Nederland. I den nye låneavtalen ble lånebeløpet satt i norske kroner, og med en trekkramme på 9 milliarder norske kroner, og hvor renten ble satt til NIBOR 3 mnd.+ 4,5% rentemargin. Tidligste forfall for opptrekk under avtalen ble satt til 29. juni 2016. Det ble straks foretatt opptrekk på dette lånet omtrent tilsvarende opptrekket på lånet det avløste. Det samlede opptrekket på lånet ble likevel øket med ca. 300 millioner kroner, til vel 4.1 milliarder kroner.

I referat fra styremøte i Hess Norge 29. juni 2009 er det gjengitt følgende om refinansieringen:

«Mr. Holm reported that the Company's expenditure on the Valhall Re-development would exceed its estimated cash flows and that the current financing facilities would become due and payable in less than 2 years. He then reported that this borrowing within the Hess Corporation Group which was denominated in United States dollars had exposed the Company to considerable foreign exchange losses, for instance in 2008 the foreign exchange losses had amounted to \$20 million. A proposal had therefore been developed with Hess Corporation Treasury to replace the Company's existing financing with a Norwegian Kroner denominated financing with a maturity date no earlier than 2016. Mr. Holm then tabled two agreements for the Board's approval. The first agreement was an Assignment, Acceptance and Consent Agreement in terms of which the Company's existing \$1.5 billion loan from Hess (Luxembourg) Exploration and Production Holding S.á.r.l. would be assigned to Hess (Netherlands) Oil and Gas BV. The second agreement was a Loan Agreement between Hess (Netherlands) Oil and Gas BV and the Company for a new borrowing facility of NOK 9 billion (approximately equal to \$1.5 billion) at an interest rate of three month NIBOR plus 4.5%, and a maturity date no earlier than 2016. After discussion, the Directors provided the execution of both agreements by the Company».

I et tillegg til den nye låneavtalen, datert 25. november 2009, ble lånerammen øket til 15 milliarder norske kroner, og forfall for opptrekk under låneavtalen utskutt til 2023. Samtidig ble rentemarginen redusert til 4 %. Samme dag ble kreditorposisjonen under låneavtalen overført til et annet selskap i Hess-konsernet hjemmehørende i Nederland, Hess E&P Holding BV.

Felles for refinansieringen i juni og tilleggsavtalen i november, er at det forut for renteansettelsene ble foretatt konserninterne analyser for å fastsette renten for Hess Norge som armlengdesrente, og at disse notatene ble fremlagt for ligningsmyndighetene ved likningsbehandlingen som begrunnelse for renten på i det nye låneforholdet. Analysene inneholder ingen vurderinger eller verdimessige forutsetninger knyttet opp mot at Hess Norge sommeren 2009 før tiden eventuelt skulle gi avkall på en opplåning som på det tidspunktet hadde en rente som var lavere enn den anførte armlengderenten.

Felles for låneavtalene fra 2006 og 2009 var at det ikke var stilt noen sikkerhet for opptrekk under avtalene, samtidig som det innenfor trekkrammen var angitt at det lå til långivers diskresjonære skjønn å samtykke i ethvert opptrekk innenfor lånerammen.

I desember 2009 inngikk Hess Norge avtale om overtakelse av Shells lisenser i Valhall og Hod mot et vederlag tilsvarende nær 10 milliarder norske kroner. Avtalen var en del av gjennomføringen av en større avtale mellom konsernspissene om salg eller bytte av lisenser i en rekke land. Avtalen ble gjennomført i 2010. I 2010 ervervet Hess Norge dessuten halvparten av Total E&P Norges andeler i Valhall og Hod, etter at det hadde blitt gjort gjeldende forkjøpsrett i en avtale mellom Total og BP om at sistnevnte skulle erverve Totals andeler i disse feltene. Kjøpesummen for disse andelene tilsvarte omtrent 3 milliarder norske kroner.

Kjøpesummene for kjøpet av andeler fra Shell og Total, forfalt i september 2010, og den 31. august 2010 refinansierte Hess Norge igjen ved å inngå et nytt konserninternt lån ved siden av lånet fra 2009, og hvor det ble foretatt opptrekk på omtrent 13 milliarder kroner til ervervet av de nye lisensandelene.

I Hess Norges årsrapport for regnskapsåret 2009, avgitt 21. mai 2010, heter det blant annet om regnskapet:

«Selskapets resultat påvirkes av svingninger i oljeprisen og valutakursene. På grunn av det eksisterende skattesystem forets det ikke sikring mot endringer i oljeprisen. I 2009 svekket den amerikanske dollaren seg fra NOK 7,02: 1 USD i begynnelsen av 2009 til NOK 5,79: 1 USD mot slutten av 2009, noe som resulterte i en valutagevinst på NOK 243 mill. ved revaluering av konsernlån, som lyder på amerikanske dollar. I 2009 reduserte selskapet risikoen forbundet med varierende dollarkurser ved å refinansiere USD-lån til lån i norske kroner. Andre elementer av finansiell risiko regnes for å være på et akseptabelt nivå, ettersom kundene er store, anerkjente oljeselskaper og selskapet finansieres gjennom Hess-konsernet.»

Ved behandlingen av ligningen for 2009 reduserte oljeskattekontoret selskapets rentefradrag for dette inntektsåret med 68 millioner kroner, som innebar en nedjustering til rentenivået som

ved ligningen hadde vært fastsatt for 2006-lånet, idet det ble bygget på at refinansieringen av lånet med høyere rente to år før forfall bare kunne forklares med interessefellesskapet mellom de to konsernselskapene. Dette gjentok seg med samme begrunnelse også ved ligningen for inntektsårene 2010, og 2011, hvor rentefradragene ble redusert med henholdsvis nær 131 millioner kroner og nær 64 millioner kroner. Justeringene medførte også enkelte følgeeffekter for ligningen for inntektsåret 2012.

I Hess Norges klage til Oljeskattenemnda ble anførselene fra ligningsbehandlingen opprettholdt. Om forholdet til den fortidige oppgivelsen av rentebetingelsene i 2006-lånet ble det dessuten anført:

«Further, assuming that the OTO's and OTB's (incorrect) disregarding of the 30 June 2009 refinancing is upheld by the Appeals Board, it must be assumed that any independent lender in Hess Corporation's position would make best use of the opportunity to renegotiate the entire loan, rather than issue a new loan in addition to the existing one. A continued loan at a margin of 0.825% would be highly unattractive to Hess Corporation, viewed as an independent lender. If anything, given that the coupon rate on Hess Corporation's bonds is 5.6% and higher, the agreed NIBOR 3M + 4% on the new loan to Hess Norge, arrived at by using Moody's proprietary KMV RiscCalc 3.1 rating model, the margin of 4.0% was clearly within an arm's length.»

Ligningen for de aktuelle inntektsårene for disse spørsmålene stadfestet av Klagenemnda for Oljeskatt i kjennelse avsagt 23. juni 2014, idet det av slutningen fremgår:

«Ligningene for inntektsårene 2009-2011 fastholdes hva angår redusert rentemargin på internt lån.»

Hess Norge AS fremmet ved stevning innkommet 23. desember 2014 søksmål mot Staten v/ Oljeskattekontoret for Stavanger tingrett, med påstand om at selskapets ligning for inntektsårene 2009, 2010, og 2011 måtte oppheves. Staten v/ Oljeskattekontoret påsto seg frifunnet.

Etter hovedforhandling avsa Stavanger tingrett 6. april 2016 dom med slik slutning:

1. Ligningen for Hess Norge AS for inntektsårene 2009, 2010 og 2011 kjennes ugyldig så langt den har vært gjenstand for behandling av Klagenemnda for Oljeskatt ved klagenemndas kjennelse 23. juni 2014.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke.

Tingretten fant at det forelå skjønnsadgang etter § 13-1, men at skjønnet måtte tilsidesettes.

Staten v/ Oljeskattekontoret har anket dommen. Hess Norge AS har tatt til motmæle mot anken og har inngitt avledet anke hva gjelder spørsmålet om det foreligger foreligger skjønnsadgang.

Ankeforhandling ble holdt i Gulating lagmannsretts lokaler i Bergen over fire rettsdager fra 20. - 23. mars 2017. Staten v/Oljeskattekontoret var representert ved advokat Goud Helge Fjellheim. I tillegg møtte seniorskattejurist Alexander Løseth og seniorrådgiver Hans Olav Grøttheim fra Oljeskattekontoret. Hess Norge AS var representert ved senior tax adviser Morten R. Nielsen og

advokat J. Christian Grevstad. Det ble ført fem vitner, hvorav tre sakkyndige vitner. Det vises ellers til rettsboken.

Ankende part, Staten v/ Oljeskattekontoret, har i hovedsak anført:

Oljeskattemyndighetene hadde adgang til å fastsette inntekten til Hess Norge ved skjønn, jf. skatteloven § 13-1 første ledd. Det var ikke i samsvar med armlengdevilkår når Hess Norge oppga en betydelig rentefordel to år før forfall.

Kjernen i armlengdeprinsippet er at det skal foretas en sammenligning mellom prisen eller vilkårene i den aktuelle kontrollerte transaksjonen og prisen eller vilkårene som ville vært avtalt mellom uavhengige parter i en tilsvarende transaksjon under samme vilkår, jf. Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s. 9. Ved tolkningen og anvendelsen av sktl. § 13-1, må OECDs retningslinjer tillegges vekt jf. skatteloven § 13-1 fjerde ledd og Rt-2001-1265 Agip.

I denne saken er det kombinasjonen av tidspunktet for refinansieringen og prisen på det nye lånet, som innebærer at Hess Norge oppga en betydelig økonomisk fordel uten at det var forretningsmessig godt begrunnet. Uavhengige parter ville ikke gjennomført denne refinansieringstraksjonen.

I sammenlignbarhetsanalysen er Hess Norges konserntilknytning et relevant økonomisk aspekt, som det må tas hensyn til. Et samlet rettskildebilde tilsier dette, og tingrettens lovforståelse på dette punkt, bestrides. Utgangspunktet må tas i at alle forhold ved transaksjonen som er egnet til å påvirke det vilkåret som er gjenstand for undersøkelse, er relevant, jf. OECD retningslinjer (2010) punkt 1.33. Det tilsier at det er det å se *bort fra* konserntilknytningen er det som krever en nærmere begrunnelse. I Hess Norges tilfelle har konserneffektene for selskapet bl.a. betydning for vurderingen av om det forelå en forretningsmessig risiko ved ikke å refinansiere i 2009.

Det er ingen nødvendig motsetning mellom å ta hensyn til konserntilknytning på den ene siden, og på den andre siden prinsippet om at selskap i konsern skal behandles som et eget uavhengig rettssubjekt, «separate entity approach». Det vises til de nyeste retningslinjene fra OECD om anvendelsen av armlengdeprinsippet inntatt i rapport fra BEPS-prosjektet av 2015, kapittel D.8 punkt 1.157 og 1.158 med tilhørende eksempler. Men at konserntilknytning har betydning kan også utledes av OECDs retningslinjer av 2010, jf. bl.a. pkt. 1.33, som uttrykker at «economically relevant characteristics of the situations being compared must be sufficiently comparable». Videre vises til at effektene av konserntilknytning også konkret er hensyntatt i norsk rettspraksis ved armlengdevurderingen, jf. bl.a. Rt-2001-1265 Agip og LE-1990-574 Conoco Norway og UTV-2010-199 Conoco Philips. At konserntilknytningen skal hensyntas, er også lagt til grunn i nyere juridisk teori.

Også reelle hensyn tilsier det samme. Det vil innebære en forskjellsbehandling av de multinasjonale selskapene dersom man i armlengdevurderingen skal se bort fra konserntilknytningen og sammenligne med en transaksjon foretatt av et selskap som fullstendig står på «stand alone» basis.

Det følger av dette at Hess Norges synspunkt om at armlengdeprinsippet angir en objektivisert vurdering, ikke er riktig. Armlengdeprinsippet skal baseres på en subjektiv, foretaksspesifikk

vurdering. Armlengdevurderingen har også et annet innhold enn en verdsettelsesmetode som bygger på «fair value».

Refinansieringsrisikoen var ikke en tilstrekkelig forretningsmessig begrunnelse for å oppgi fordelene med det gunstige, eksisterende lånet. De to sentrale elementene i vurderingen er selskapets faktiske risiko og selskapets risikoprofil. Ingen av delene tilsa refinansiering to år før forfall.

Det er ingen holdepunkter i den samtidsnære dokumentasjonen for at Hess Norge reelt opplevde en refinansieringsrisiko i juni 2009. Inntrykket er at selskapet ikke hadde bekymringer knyttet til økonomiske utviklingen i selskapet. Det har sammenheng med selskapets konserntilknytning.

Gjennomgående i årsregnskapene for 2006-2008 var at finansiell risiko ble regnet for å være liten bl.a. med grunnlag i at selskapet ble finansiert gjennom Hess-konsernet.

All handlemåte viser også at selskapet var sterkt styrt av konsernspissen. Oppkjøpet av eierandelene på Valhall og Hod ble reelt besluttet av Hess Corporation, likeledes utbyttebeslutninger.

Det er ikke holdepunkter i dokumentasjonen knyttet til selve refinansieringen for at Hess Norge foretok noen vurdering av hva refinansieringsrisikoen ville være i juni 2011. Verken risiko for ikke å få ny finansiering, eller risiko for at ny finansiering skulle bli svært dyr, er nevnt, verken i presentasjonen for styret, eller kredittvurderingen. Statens vurdering er at det var reduksjon av valutarisiko som var Hess Norges begrunnelse for refinansieringen frem til Oljeskattekontoret stilte spørsmål ved denne begrunnelsen.

Også usikkerheten i Valhall videreutvikling er noe som det er fokusert på i ettertid, men som det ikke er dokumentasjon for at inngikk i vurderingen i juni 2009. Det etterfølgende kjøpet av økte eierandeler i Valhall og Hod indikerer heller ikke at Hess-konsernet så på Valhall videreutvikling som spesielt risikofylt. Konsernet må nødvendigvis ha foretatt grundige analyser i forbindelse med en investering på ca. NOK 13,2 milliarder. At Hess Norge var bekymret for den økonomiske utviklingen i selskapet og hva den kunne bety for lånekostnadene, er noe som først er lansert for domstolene. At Hess Norge refinansierte seg dyrt, er ikke i seg selv et bevis for faktisk refinansieringsrisiko.

Det er ikke grunnlag for å etablere en hypotetisk risiko hos Hess Norge ved armlengdevurderingen. Effekter av konserntilknytningen skal tas hensyn til i armlengdevurderingen. Det innebar i dette tilfellet liten refinansieringsrisiko. Refinansieringsrisiko kan da ikke utgjøre en forretningsmessig grunn for å påføre selskapet store inntektsreduksjoner.

Subsidiært, selv om det etableres en hypotetisk refinansieringsrisiko hos Hess Norge, så kan den ikke begrunne at refinansieringen var forretningsmessig. En slik risikovurdering må for det første ta utgangspunkt i mest mulige objektive prognoser pr. juni 2009. Alt tilsa at det turbulente markedet etter finanskrisen i 2008-2009 hadde normalisert seg. Her vil den amerikanske sentralbankens prognoser være sentrale. Og uansett var de markedsdata som slike prognoser baserer seg på, tilgjengelige, og noe det må forutsettes at selskapet tok hensyn til.

Videre må selskapets risikoprofil tas i betraktning. Det er ingen holdepunkter for at Hess Norge var risikoavers i nevneverdig grad. Utbytte betalt i 2007 og 2008 ble i realiteten finansiert gjennom låneopptak. Kjøp av de nye andelene i Valhall og Hod ble 100% lånefinansiert, og ble foretatt før videreutviklingen av feltet var gjennomført. Selskapet opererte dessuten i et segment hvor det var stor risiko knyttet til inntektssiden. Det er ikke konsistent med at selskapet skulle være meget risikoavers i forhold til finansieringen.

Selskapet måtte dessuten ha vurdert hvilken fremtidig rente som måtte regnes som «worst case». Generelt høye rentepåslag i oljeserviceselskapene, som Hess har vist til, har begrenset relevans.

Hess Norge har ikke påvist noen transaksjoner mellom uavhengige som kan begrunne at Hess Norge har opptrådt i samsvar med armlengdeprinsippet. Å påpeke at det var en rekke andre virksomheter som refinansierte sine lån våren 2009, gir ikke veiledning for den konkrete armlengdevurderingen i vår sak. Det måtte i så fall ha vært foretatt sammenlignbarhetsanalyse av de nevnte virksomhetenes refinansieringer og fremlagt etterprøvbare dokumentasjon. Refinansieringen som Hess Corporation foretok i januar/februar 2009 er heller ikke relevant i sammenligningen. Det er ikke tilstrekkelig at det påpekes at også Hess Corporation valgte å refinansiere. Det er dessuten flere ulikheter mellom refinansieringene: Tidsmessig var situasjonen i januar 2009 at man fremdeles var inne i finanskrisen, mens krisen var over i slutten av juni 2009. Videre var Hess Corporations kortsiktige kredittfasiliteter benyttet til helt kortsiktige lån. Mer sentralt er at effekten av refinansieringen var ulik; Hess beholdt og forbedret sin kortsiktige likviditet etter nedbetalingen av dem, mens Hess Norge ikke fikk noe ytterligere kortsiktig likviditet, men byttet lånet med løpetid til 2011 med forlenget løpetid til 2016. Hess Corporation benyttet dessuten sine kortsiktige kredittfasiliteter etter nedbetalingen. Refinansieringen som Hess Corporation foretok i desember 2009 var gunstigere enn de langsiktige lån Hess Corporation hadde før finanskrisen. Det foreligger heller ingen dokumentasjon for hva som var Hess Corporations motivasjon for refinansieringen.

Armlengdevurderingen bygger på at uavhengige aktører tar i betraktning realistiske tilgjengelige muligheter. Uavhengige parter i samme situasjon som Hess Norge hadde ikke valgt å foreta en refinansieringstransaksjon to år før forfall som medførte økte rentekostnader med NOK 262 millioner, men ville valgt andre alternativer. Ingenting i saken tilsier at Hess Norge ikke kunne la det eksisterende lånet løpe videre til forfall. Hess Norge ville ha fått videre lån hos Hess Corporation ved forfall, eller kunne innhentet lån på bedre betingelser i markedet.

Det bestrides at Hess Norge oppnådde noen reduksjon av valutarisiko ved å bytte fra et USD-lån til et NOK-lån. Utgangspunktet må være at det er minst valutarisiko å ha inntekter og utgifter i samme valuta. Det vises forklaringen fra sakkyndig vitne Rime og dels også sakkyndig vitne Hoddevik. Hess Norge har både inntekter og vesentlige utgifter i USD. Tvert i mot øker valutarisikoen når man skiller valuta på inntekter og utgifter.

Mye tilsier at Hess Norges funksjonelle valuta før refinansieringen var USD.

Det regnskapsmessige valutatapet som oppsto ved at regnskapet ble ført i NOK er i utgangspunktet uten reell økonomisk betydning. Forklaringen fra det sakkyndige vitnet Hoddevik om at svingning i valuta får betydning for selskapets egenkapital og at et regnskapsmessig

valutatap kan få betydning for forholdet til långiver, bestrides i utgangspunktet ikke. Samtidig er det ingen holdepunkter for at risiko for svekkelse av Hess Norges egenkapital ved valutatap var en faktor i det konkrete låneforholdet mellom Hess Norge og Hess Corporation, og som kan ha vært motiverende for refinansieringen.

Den skattemessige betydningen er også begrenset. Det er misvisende å legge til grunn at refinansieringen innebar en valutagevinst på 232 millioner kroner. Inntektsføringen i 2009 skyldes bare en reversering av et ikke realisert tap fra tidligere inntektsår, jf. skatteloven § 14-5 femte ledd og forskrift til skatteloven § 14-5-20. Valutatapet på 2006-lånet ved innfrielse var på ca. 115 millioner kroner.

Sett bort fra sammenhengen mellom oljepris og valutakurs hadde ikke Hess Norge noen forretningsmessig grunn til å bytte fra et USD-lån til et NOK-lån. Det er heller ikke en slik korrelasjon mellom endring i oljepris og endring i valutakurs at et bytte av valuta fremsto som en prissikring. Det er for det første ingen spor av at Hess Norge har vurdert bytte av valuta for å oppnå en prissikring. Det er ikke nevnt i samtidsnære dokumenter knyttet til refinansieringen, eller gjort gjeldende under ligningsbehandlingen. Staten kan ikke se at det er tilstrekkelige holdepunkter for å legge til grunn at det i juni 2009 ville være sannsynlig at man over tid ville oppnå en prissikring ved å bytte valuta fra USD til NOK i lånet. I så fall ville selskapet ha opptrådt ekstremt risikoavers.

Selv om det legges til grunn at det var forretningsmessig å refinansiere, var ikke lånet armlengdes. Lagmannsretten må legge til grunn at Hess Norge ved refinansieringen uansett skulle ha vært godskrevet en rabatt for å oppgi det gunstige lånet to år før forfall. Når verdien av oppgivelsen ikke er hensyntatt i konsernprisen for det nye lånet, er Hess Norge påført en inntektsreduksjon.

Klagenemndas skjønn er ikke vilkårlig eller grovt urimelig.

Lagmannsretten må legge til grunn at låneavtalen fra 2006 ikke inneholdt noen bestemmelser som hindret Hess Norge fra å ta opp lån fra andre. En uavhengig part i Hess Norges situasjon kunne da gått i markedet for å ta opp lån dersom morselskapet avslo ytterligere lån.

Selv om låneavtalen ble vurdert i praksis å stenge for ytterligere lån, medfører konserntilknytningen at verken utvidelsen av lånerammen 25. november 2009 eller utstedelsen av det nye lånet 31. august 2010 trengte å påvirke det eksisterende lånet. Et økt lånebehov innebar ikke plikt til å refinansiere eksisterende gjeld.

Uansett, forutsatt at låneavtalen stengte for ytterligere lån, kan det ikke legges til grunn at Hess Norge måtte refinansiere allerede i juni 2009. Hess Norge hadde ikke noe behov for å ha på plass finansieringen før utbetalingen for kjøpet av andelene i august /september 2010. Det vises til at låneopptaket av 31. august 2010 skjedde etter at avtalene om overføring av andelene fra Total og Shell var på plass.

Hess Norges vurdering om at selskapet uansett måtte ha refinansiert senest ett år før forfall, jf. også tingrettens vurdering, bestrides. Hess Norge er ikke ratet eksternt av noen ratingbyråer. Armlengdevurderingen kan ikke bygge på hvordan et selskap som var ratet eksternt ville ha agert.

Konserntilknytningen innebærer at Hess Norges opptreden ikke var påvirket av hva kredittratingbyråer bygger sin rating på. Det vises også til at lånet i 2006 ble etablert på forfallstidspunktet for lånet for 2001. Staten kan ikke se at det er grunnlag for å etablere en hypotetisk motivasjon om ekstern rating for å begrunne refinansiering før forfall.

Det bestrides at oljeskattemyndighetene ikke har foretatt beskatningen på grunnlag av den aktuelle gjennomførte transaksjonen slik anvendelse av armlengdeprinsippet forutsetter, og det bestrides også at skjønnnet ikke er bygget opp på riktig måte. Klagenemnda for oljeskatt har ikke foretatt en strukturell justering av transaksjonen, men har foretatt en prisjustering sammenlignet med hva uavhengige ville ha gjort. Grunnvilkåret for strukturell justering er oppfylt, men ikke tilleggsvilkåret, siden fordelene som er oppgitt, kan prises. Den fordelene som skattyter har gitt fra seg som følge av interessefellesskapet er priset til NOK 262 millioner. Et bevis på at skattemyndighetene ikke har erstattet den faktiske transaksjonen med en annen, er at skattemyndighetene har lagt til grunn endring av valuta fra USD til NOK og akseptert at referanserenten er endret fra LIBOR 12 mnd til NIBOR 3 mnd. Det innebærer til fordel for Hess Norge at referanserenten ble ca. 20 bp lavere enn 82,5.

Staten v/ Oljeskattekontoret har nedlagt slik påstand:

1. Staten v/ Oljeskattekontoret frifinnes.
2. Staten v/ Oljeskattekontoret tilkjennes sakens omkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten, Hess Norge AS, har i hovedsak anført:

Prinsipalt gjøres gjeldende at refinansieringen av 39. juni 2009 var armlengdes. Det foreligger dermed ikke skjønnsadgang etter skatteloven § 13-1 første ledd

Det relevante sammenligningsgrunnlaget er hvordan et uavhengig selskap i Hess Norges sted ville ha innrettet seg. Hess Norge har ikke opptrådt i strid med hva et uavhengig, rasjonelt selskap ville eller burde gjort i tilsvarende situasjon.

Skjønnsadgang etter skatteloven § 13-1 første ledd forutsetter at flere vilkår er oppfylt. For det første må det foreligge en inntektsreduksjon sammenlignet med om transaksjonen var blitt gjennomført mellom uavhengige parter. Videre må den reduserte inntekten ikke kunne forklares på annen måte enn av interessefellesskapet. Beviskravet er alminnelig sannsynlighetsovervekt, og bevisbyrden påhviler skattemyndighetene.

Tingrettens dom er riktig i sitt resultat, men har feil i premissene. Tingretten har korrekt lagt til grunn at Hess Norge skal vurderes som en separat økonomisk og juridisk enhet, jf. armlengdeprinsippet, men har ikke fulgt prinsippet ved vurderingen av om det forelå skjønnsadgang. I realiteten aksepterte tingretten at det forelå behov for refinansiering i 2009, men konkluderte samtidig feilaktig med at ny rente ikke var armlengdes, og at det derfor var skjønnsadgang. Gitt skjønnsadgang, har tingretten ved korrekt anvendelse av armlengdeprinsippet lagt til grunn at oljeklagenemndas skjønn var vilkårlig og sterkt urimelig.

Forlengelsen av lånet i 2009 var forretningsmessig rasjonelt og nødvendig for Hess Norge.

Det må generelt legges til grunn at et fornuftig drevet selskap ikke vil vente til siste forfallsdag med å refinansiere sin langsiktige gjeld. Klagenemnda har dessuten bare vurdert refinansieringsrisikoen i forhold til om Hess Norge ville fått nytt lån i 2011, og ikke vurdert effekten av prisrisikoen ved å vente til siste dag med å refinansiere. Det påståtte tapet på NOK 262 millioner som både klagenemnda og tingretten har vist til, er et hypotetisk tall som forutsetter at et uavhengig selskap kunne vente til siste forfallsdag med å refinansiere, og at rentemarginene da var lik eller lavere enn ankemotparten kunne oppnå i juni 2009.

For Hess Norges refinansieringsrisiko i juni 2009 har i tillegg finanskrisen av 2008 betydning. Selv om finanskrisen var på hell, var det i juni 2009 fortsatt en sterk bekymring i finansmarkedet. Det medførte at en rekke andre selskaper både i Norge og utlandet agerte på samme måten som Hess Norge, nemlig ved å fornye lånegjelden fremfor å avvente. Også klagenemnda har lagt til grunn at det forelå en generell refinansieringsrisiko i markedet pr. juni 2009. Den videre utviklingen var ikke gitt, og risikovurderingen kan ikke baseres på etterpåkløskap.

Til sammenligning vises til Hess Corporation selv valgte å refinansiere i januar/februar 2009 og desember 2009 selv om det ikke forelå akutte behov eller nærstående låneforfall, og selv om låneopptakene medførte betydelige kostnader for selskapet ved at man betalte ned rimeligere lån med dyrere.

I tillegg tilsa Hess Norges egne forpliktelser i forbindelse med ombyggingen på Valhallfeltet, at situasjonen for Hess Norge kunne forverre seg. Synkende produksjon og fall i oljeprisen ga kraftig reduksjon av driftsinntekter og driftsresultat, samtidig som gjelden økte. Ombyggingsprosjektet ble i 2007 kostnadsberegnet til 23,2 milliarder kroner, mens det i oktober 2009 hadde økt til 35,1 milliarder, hvorav Hess Norges andel utgjorde 28,09 %. Fremdriften var usikker. Selskapet kunne ikke i denne situasjonen forsvarlig avvente refinansiering. Opprinnelig var planen at produksjonen fra ny plattform skulle begynne i november 2010, men det ble forsinket til januar 2013. Det var et reelt behov for langsiktig refinansiering.

Videre viser Oljeskattekontorets interne materiale at den rentemargin som ble fastsatt for 2006-lånet ved reduksjon fra LIBOR + 1 % til LIBOR + 0,825 %, bl.a. var begrunnet med at lånet var kortsiktig og hadde lav utnyttelse, mens finansieringsbehovet for Hess Norge pr. juni 2009 åpenbart var langsiktig og en helt annen enn i 2006. Behovet for langsiktig gjeld har vært konsistent kommunisert til skattemyndighetene under hele ligningsbehandlingen.

Det er ikke dekkende at utbyttebetalinger i Hess Norge i 2007 og 2008 ble finansiert av gjeld og at utbyttebetalingene sier noe om selskapets risikoprofil. Selskapet hadde frie midler til finansiering av utbytte, og utbyttebetalingene var ordinære.

Det er i strid med armlengdeprinsippet å ta hensyn til at Hess Norge inngikk i et konsern ved vurderingen av refinansieringsrisikoen. Det er hva et uavhengig selskap ville ha gjort som er kjernen i sammenligningsgrunnlaget, og et selskap i konsern skal vurderes som en «seperate entity». Som også Staten påpekte i tilsvaret for tingretten, er det situasjonen for Hess Norge som skal vurderes etter skatteloven § 13-1, og hvilke disposisjoner andre konsernselskaper gjør er i utgangspunktet irrelevant. Klagenemnda har imidlertid ikke selv fulgt dette utgangspunktet, og tingretten bare delvis.

Verken skatteavtalene om internprising, som bygger på OECDs mønsteravtale, eller norsk internrett gir grunnlag for generelt å hensynta konserntilknytningen ved anvendelse av armlengdeprinsippet. Det fremgår klart at artikkel 9 nr. 1 i mønsteravtalen med tilhørende retningslinjer fra OECD, at tilnærmingen i armlengdeprinsippet skal være å behandle selskaper i multinasjonale korporasjoner som «separate entities rather than as inseparable parts of a single unified business», jf. bl.a. OECD retningslinjene av 2010 punkt 1.6. Ideen om å skulle se på hele konsernet under ett er eksplisitt forkastet av OECD i 2010-guidelines punkt 1.32. Skatteavtalene er gjensidige forpliktelser mellom Norge og andre land, og legger som sådan begrensninger i å kunne utvikle ny rett, slik lagmannsretten inviteres til.

Heller ikke norsk internrett gir grunnlag for å hensynta konserntilknytningen. Det fremgår klart i forarbeidene at vurderingen etter § 13-1 forutsetter at det foretas en sammenligning med tilsvarende transaksjon foretatt av «uavhengig parter». Skatteloven § 13-1 må ses i sammenheng med aksjeloven § 3-9 nr. 1, som forutsetter at konserninterne transaksjoner skal grunnes på «vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper». Dette er også understreket av Høyesterett i Rt-2007-1025 (Statoil Angola), avsnitt 35 og 36. Det vises også til Rt-2002-1247 (Amoco) på s. 1259 og Rt-1997 1646 (Trigon) på s. 1654.

At visse samordningsfordeler i et konsern også skal komme deltakende selskaper til gode ved skattemessig inntektsfastsettelse, for eksempel «kvantumsrabatt» som konsernet oppnår, følger av Rt-2001-1265 Agip og UTV-2010-199 Conoco Philips. Det er ikke kontroversielt, og gir ikke veiledning for vårt tilfelle. Det er denne samme form for fordeler som OECD bl.a. åpner for at det skal tas hensyn til i 2015-veiledningen punkt 1.168, og innebærer således heller ikke noe nytt. Det er heller ikke noe nytt at konserntilknytningen kan ha betydning i vurderingen av kredittverdigheten.

Armlengdeprinsippet innebærer at det må foretas en «objektivisert» tilnærming og sammenligne med en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter i tilsvarende situasjon. Spørsmålet om *hvorfor* en transaksjon foretas er ikke relevant ved anvendelsen av armlengdeprinsippet. Det relevante er *om* transaksjonen er armlengdes.

Klagenemndas standpunkt forutsetter at Hess Corporation skulle subsidiere Hess Norge ved vederlagsfritt å dekke all risiko og alle utgifter knyttet til Hess Norges refinansiering. Det er feil rettslig utgangspunkt, en selvmotsigelse og i strid med armlengdeprinsippet å legge til grunn at refinansieringsrisiko ikke skal regnes med fordi morselskap/konsernselskap har sørget for sin (egen) finansiering. Ingen uavhengig part ville gjort det.

Refinansieringsrisikoen for Hess Norge vil også være den samme om det - i strid med armlengdeprinsippet - legges til grunn at Hess konsernet ville ytet nytt lån til Hess Norge ved forfall i 2011. Hess Norge kunne uansett ikke forventet bedre betingelser ved en eventuell senere refinansiering enn det markedet da ville tilbudt. Hess Norge måtte på samme måten som Hess Corporation og andre virksomheter pr. 2009 basere seg på samme risikovurdering mht. mulighet for økte rentemarginer. Det var ingen ting som tilsa at Hess Norge ville være i en like god eller bedre situasjon ved å utsette refinansieringen.

Klagenemnda har heller ikke tatt i betraktning at det å oppta nye lån, eller å øke lånerammen i tillegg til eksisterende lån, har en kostnad i tillegg til rentemarginen. Til illustrasjon vises til Hess Corporations kostnader ved opptak av obligasjonslån.

Skifte av valuta fra USD til NOK var ønskelig og fornuftig. Som følge av at dollarkursen styrket seg hadde Hess Norge i 2008 et urealisert valutatap på NOK 686 millioner knyttet til konsernlånet. Rentekostnadene gikk dermed opp. Samtidig erfarte selskapet inntektsnedgang. Selskapet tok i betraktning at denne negative effekten ville bli forsterket ved økning av gjelden. Presumsjonen for at det normalt vil være gunstigst å ha gjeld og inntekter i samme valuta, svekkes når det også tas hensyn til svingningene i oljeprisen. Det har vært mindre variasjon i oljeprisen angitt i NOK enn oljeprisen angitt i USD, noe som tilsier at det var forretningsmessig fornuftig for Hess Norge å refinansiere til gjeld i NOK, og selv om det skattemessig kunne være gunstigere å ha gjeld i utenlandsk valuta. At mange utvinningsselskaper på norsk sokkel gjennomgående har det vesentlige av sin gjeld i NOK bekrefter dette.

Det bestrides at bytte av lånevaluta kan skje tilnærmet gratis, slik skattemyndighetene har lagt til grunn. Det forutsetter en velvillig kreditor som er fornøyd med eksisterende rente. Lagmannsretten må legge til grunn at det å inngå en slik bytteavtale i utgangspunktet er en kredittytelse som långiver ikke er pliktig til og som må kompenseres på en eller annen måte. Ingen uavhengig långiver ville i 2009 akseptere skifte av valuta og ytterligere opptrekk på 2006-lånet med rente lik 82,5 bp. Oljeskattemyndighetene har dessuten i forbindelse med tidligere saker fra 2010 og senere lagt til grunn uttalelse fra DnB låneavdeling at dersom endringen av valuta inngår i en større endringspakke med bl.a. endret løpetid - slik situasjonen er i vår sak - vil det være legitimt å justere rentemarginen.

Det må ses hen til at bytte av valuta åpenbart ikke var skattemotivert. Hess Norge ga tvert i mot ved byttet fra seg muligheten for å benytte seg av de gunstige skatteregler som gjelder for valutalån, samtidig som valutabyttet innebar at selskapet umiddelbart realiserte en skattepliktig inntekt på 232 millioner kroner, hvorav en stor andel ville komme til beskatning som sokkelinntekt. Selskapet kunne unngått eller utsatt inntekten ved å la være å endre valuta ved låneopptaket, eller forlenge lånet med endret valuta. Klagenemnda burde hensyntatt den skattemessige gevinsten på mot renteforskjellen.

Klagenemndas behandling av lånet er i strid med prinsippet om at det er den faktiske transaksjonen som skal legges til grunn ved armlengdevurderingen etter skatteloven § 13-1 og skatteavtalens § 9, og som skal sammenlignes med en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter, jf. også OECDs retningslinjer punkt 1.64. Unntakene fra prinsippet i OECD vilkårene punkt 1.65 er ikke til stede her. Klagenemnda har i praksis laget en alternativ transaksjon der det faktiske lånet med syv års løpetid er erstattet med et lån med to års løpetid, og der bare en del av lånetransaksjonen, rentevilkårene, er vurdert. Klagenemnda kunne imidlertid ikke velge å se bort fra løpetiden på syv år, som var en annen sentral del ved den faktiske transaksjonen og som var av stor betydning for Hess Norge.

Det er også vesentlige feil i det faktiske grunnlaget for klagenemndas kjennelse, som igjen bygger på oljeskattekontorets feilaktige sammendrag til nemnda. Dette har medført at nemnda blander sammen selskapets forklaringer i forhold til hhv refinansieringen i juni 2009 og økningen av lånerammen i november 2009. Klagenemnda la for det første feilaktig til grunn at Hess

Corporation i januar 2009 hadde samtykket til erverv og finansiering av ytterligere andeler i Valhall og Hod, og har tillagt det vekt i vurderingen av om det forelå risiko for fornyet finansiering for Hess Norge i 2011.

Oljeskattemyndighetene har i forbindelse med klagebehandlingen erkjent at samtykket skjedde senere og kjøp av andeler i Valhall og Hod ikke var godkjent før refinansieringen i juni 2009.

Klagenemnda har videre feilaktig lagt til grunn at rentemarginen på lån til Hess Norge i juni 2009 var basert på rente på Hess Corporations nye lån i januar 2009. Hess Norge har aldri angitt Hess Corporations obligasjonslån av februar 2009 som noen CUP for lånet Hess Norge tok opp i juni 2009 og november 2009. Misforståelsen omfatter også påstått referanserente; det er vist til at kupongrenten på Hess Corporation sitt obligasjonslån (5,6 %) angivelig utgjør armlengdes referanserente, men denne renten gjelder obligasjonslånet Hess Corporation tok opp 5. august 2010. Rente på obligasjonslånene fra februar 2009 var betraktelig høyere, hhv 7 % / 8,125 %, hhv. 140 bp og 252,5 bp. Det er uklart hva klagenemndas konklusjon hadde blitt om korrekt sammenligningsgrunnlag hadde vært benyttet. Oljeskattemyndighetene har gått langt i å innrømme at en refinansiering som gjennomført, i seg selv kunne vært fornuftig om den nye rentemarginen hadde vært lavere enn de 450 bp, men forutsetningsvis høyere enn 82,5 bp.

Det var ikke grunnlag for en antagelse om at Hess Norge på egenhånd hadde kredittverdighet (rating) lik eller bedre enn Hess Corporation. Hess Corporation var et vesentlig større og mer diversifisert selskap enn Hess Norge. Selskapets anslag var maksimalt BB+ (nivå under investment grade) for Hess Norge mot Hess Corporation BBB-. Videre vises til at oljeskattekontorets modell for nøkkeltallsanalyser som har vært anvendt tidligere, tilsier en rating på B. Også andre produsentselskaper på norsk sokkel har vesentlig lavere rating.

Klagenemnda har også feilaktig forutsatt at Hess Norge tilnærmet gratis kunne ha byttet valuta på 2006-lånet, og unnlot å nevne egne opplysninger som tilsa det motsatte, og har unnlatt å nevne at valutabyttet realiserte en skattemessig gevinst som ga en merinntekt på NOK 232 millioner.

Oljeskattenemndas feilaktige sakspresentasjon ble ikke rettet opp før nemndas vedtak, og det må legges til grunn at feilene har virket inn på ligningen.

Oppsummert er det så mange og vesentlige feil både i jus og fakta at kravet i skatteloven § 13-1 om sannsynliggjøring av inntektsreduksjon ikke er oppfylt. Klagekjennelsen i forhold til refinansieringen i juni 2009 er feil og ligningen for 2009-2011 må av den grunn oppheves.

Selv om inntektsreduksjon skulle anses sannsynliggjort som følge av refinansiering i juni 2009, må ligningen likevel oppheves. Klagenemndas skjønn bygger på uriktig anvendelse av armlengdeprinsippet, en annen transaksjon enn den gjennomført, og på mange og vesentlige feil ved faktum. I sum er skjønnet vilkårlig og gir et åpenbart urimelig resultat.

Subsidiært måtte det legges til grunn at eksisterende lån uansett måtte refinansieres før siste forfallsdag.

Det var således feil når skjønnet fastsatte rentemarginen tilsvarende det som var godkjent under 2006-lånet, dvs. LIBOR 1 år + 0,825 % rentemargin for hele løpetiden til 2006-lånet.

Tingretten og klagenemnda har feilaktig lagt til grunn at et uavhengig selskap i Hess Norges sted ikke hadde behovd å sikre finansiering før selskapet forpliktet seg til kjøp av lisensandelene i Valhall og Hod. Intet rasjonelt, uavhengig selskap ville inngått forpliktende avtale om erverv av lisensandel i Valhall for nær 10 milliarder kroner i desember 2009, uten først å sikre nødvendig finansiering. Hess Norge må vurderes som en selvstendighet enhet og kunne ikke basere seg på at Hess Corporation hadde sikret finansiering. Alternativet til refinansieringene og utvidelsene av lånet i november 2009 måtte vært å sikre tilgang til et alternativt lån, men ingen uavhengig långiver ville ha finansiert dette uten vederlag i form av upfront fee og margin på ubenyttet trekk, i tillegg til markedsrente. Rentemarginen på selskapets lån etter tilleggsavtalen av 25. november 2009 var dermed uansett i samsvar med markedsvilkår.

Under alle omstendigheter måtte selskapet refinansiert når betalingene for andelene på Valhall og Hod forfalt i september 2010.

Hess Norge AS har nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Hess Norge AS tilkjennes sakens omkostninger for tingrett og lagmannsrett.

Lagmannsrettens vurdering:

Innledning

Lagmannsretten skal vurdere gyldigheten av Klagenemnda for oljeskatts kjennelse av 2. juli 2014. Kjennelsen stadfestet at Hess Norges rentefradrag for det konserninterne lånet ble redusert med til sammen 262 millioner kroner ved ligningen for årene 2009, 2010 og 2011, i medhold skatteloven § 13-1.

Skatteloven § 13-1 første og tredje ledd lyder:

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 skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.

Bestemmelsen knesetter armlengdeprinsippet i norsk rett, dvs. prinsippet om at prising mellom nærstående skal være som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.

Bakteppet i vår sak er at Hess Corporation har et betydelig skatteinsentiv til å plassere en høy rentekostnad på Hess Norges hånd, som følge av den høye skattesatsen som gjelder ved inntekter fra norsk sokkel.

Første ledd i § 13-1 oppstiller vilkårene for å fastsette ligningen ved skjønn, mens tredje ledd fastsetter hvordan skjønnnet skal utøves. Skjønnnet etter første ledd er et rettsanvendelsesskjønn, som domstolen kan prøve fullt ut, jf. Rt-2010-790 (Telecomputing), avsnitt 57, mens det gjelder et fritt forvaltningsskjønn ved fastsettelsen etter tredje ledd, hvor domstolens prøving er begrenset, jf. Rt-2012-1025 (Norland).

De tre vilkårene for skjønnsadgang etter første ledd er at det foreligger interessefellesskap, inntektsreduksjon og årsakssammenheng mellom de to første. Det er klart at vilkåret om interessefellesskap er oppfylt ved at både Hess Norge og långivende selskap i Nederland, så vel som opprinnelig långivende selskap i Luxembourg, inngår i et konsern som er eid og kontrollert av Hess Corporation AS. Om det foreligger skjønnsadgang beror dermed på om de to øvrige vilkår er oppfylt, dvs. om det foreligger en inntektsreduksjon som står i årsakssammenheng med dette interessefellesskapet. Disse vilkårene står her i nær sammenheng med hverandre og vil i denne saken bli drøftet under ett. Beviskravet er alminnelig sannsynlighetsovervekt, og det er skattemyndighetene som har bevisbyrden.

Om anvendelsen av armlengdeprinsippet i § 13-1 gir Rt-2007-1025 (Statoil Angola) veiledning. I dommen heter det i avsnitt 37 og 38:

I skatteloven av 1911 fantes en tilsvarende regel i § 54 første ledd. Skatteloven av 1999 § 13-1 bygger på og viderefører bestemmelsen i skatteloven av 1911 § 54 første ledd, se Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov, side 75. Ved tolkingen av denne bestemmelse uttalte Høyesterett i Rt-1940-598 at det «ikke er nok at det foreligger et interessefellesskap (deltakerinteresse)», men at dette også må ha «resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene». Denne forståelse av bestemmelsen er fulgt opp i senere praksis, se for eksempel Rt-2003-536 avsnitt 48 og Rt-2006-1573 avsnitt 39.

Som hjelpemiddel for å vurdere om en konsernintern transaksjon er basert på forretningsmessige vilkår og prinsipper, er det blitt utviklet et armlengdeprinsipp. Dette går ut på at disposisjoner som er foretatt mellom parter i et interessefellesskap, blir sammenlignet med disposisjoner som under sammenlignbare omstendigheter ville ha vært foretatt mellom uavhengige parter.

OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak skal tillegges vekt ved tolkingen av § 13-1, jf. bl.a. Rt-2001-1265 (Agip). For avtaler mellom parter hjemmehørende i Norge og land som Norge har skatteavtale med, ble dette lovfestet i § 13-1 fjerde ledd i 2008. Det tilføyes at Norge inngikk skatteavtale med Nederland i 1989. Armlengdebestemmelsen i denne skatteavtalen er utformet etter artikkel 9 i OECDs mønsterskatteavtale.

Anvendelsen av armlengdeprinsippet har betydning både for om det foreligger skjønnsadgang, og for det konkrete skjønnnet.

Kjernen i armlengdeprinsippet, overført på vår sak, er at det skal foretas en sammenligning mellom renten i den aktuelle kontrollerte transaksjonen, her 2009-lånet, og renten som ville vært avtalt mellom uavhengige parter i en tilsvarende transaksjon under samme vilkår. Vurderingen

skal skje ut fra situasjonen slik den fortonte seg for partene da avtalen ble inngått, jf. Rt-2003-1324 (Statpipe), avsnitt 62.

Et grunnpremiss ved vurderingen er forventningen om at et uavhengig foretak vil vurdere alle realistisk tilgjengelige muligheter, og bare vil gjennomføre transaksjonen dersom det ikke er mer attraktive muligheter, jf. OECD retningslinjer punkt 1.35 og 1.36.

Anvendelse av armlengdeprinsippet i dette tilfellet er basert på at flere transaksjoner er vurdert i sammenheng. Dette er hjemlet i OECD retningslinjene punkt 3.9, hvor det fremgår at det er adgang til å vurdere transaksjoner i sammenheng når de er så tett forbundet at de ikke kan vurderes tilstrekkelig hver for seg ved vurderingen av om prisen er armlengdes. Det er tilfelle her. Det ikke mulig å vurdere om det refinansierte lånets rentemargin er armlengdes, uten å se det i sammenheng med lånet det erstattet.

Nærmere om det foreligger skjønnsadgang.

Hess Norge har oppgitt to hovedbegrunnelser for at refinansieringen med tilhørende rentevilkår var økonomisk rasjonelt. For det første risikoen ved å avvente refinansieringen, og for det andre at refinansieringen reduserte selskapets valutarisiko. Lagmannsretten vil først gå nærmere inn på refinansieringsrisikoen, som er selskapets hovedbegrunnelse i dag.

I følge de sakkyndige vitnene som Hess Norge førte, Carl Erik Steen og Halvor Hoddevik, som begge har tung erfaring bl.a. fra finansieringsvirksomhet, vil et uavhengig selskap av Hess Norges størrelse normalt være opptatt av å sikre langsiktig finansiering i god tid før låneforfall, i følge Steen mellom ett og to år før. Det ble fremhevet at det for selskaper med såkalt «investment grade rating», (der Hess Norge i følge skattemyndighetene ville vært innenfor om selskapet hadde vært eksternt ratet), vil være særlig viktig å opprettholde god kredittrating. Erfaringen fra finanskrisen 2008-2009 med knapphet på langsiktige lån, innebar videre at selskaper i kjølvannet av finanskrisen våren 2009 fikk enda større fokus på å sikre tilgang på lån, og mindre fokus på rentemarginen.

Forklaringene underbygger at det på generelt grunnlag ville kunne være forretningsmessig rasjonelt for et uavhengig selskap med Hess Norges størrelse og virksomhet pr. juni 2009 å erstatte det eksisterende lånet som hadde kort gjenstående løpetid med et nytt langsiktig lån, i god tid før låneforfall. Hvor lang tid før låneforfall vil kunne avhenge av risikobetraktninger og størrelsen på fordelene som oppgis.

Lagmannsretten mener imidlertid, i likhet med klagenemnda, at det er selskapets faktiske refinansieringsrisiko og ikke den generelle refinansieringsrisiko som skal danne utgangspunktet for sammenligningen. Lagmannsretten vil i det følgende først gå inn på Hess Norges faktiske refinansieringsrisiko, og deretter betydningen det har for armlengdevurderingen.

Hess Norges faktiske refinansieringsrisiko

I klagenemndas kjennelse heter det om dette:

Klagenemnda er innforstått med at det i den aktuelle perioden var en svært vanskelig situasjon i kredittmarkedet med hensyn til muligheter for refinansiering av lån. Oljeskattekontoret har imidlertid i klagenotatet påpekt at det er selskapets refinansieringsrisiko som er av betydning i foreliggende sak og ikke den generelle refinansieringsrisikoen. Klagenemnda er enig i dette utgangspunktet.

Hess er et heleid selskap av Hess Corporation. Selskapet er finansiert med konsernlån og har ikke eksterne lån. Klagenemnda legger til grunn at Hess ikke står fritt til å inngå eksterne låneavtaler. Selskapet har opplyst at oppkjøp av ytterligere andeler i Valhall og Hod var gjenstand for godkjenning på konsernnivå. Det er rimelig å anta at en godkjent investering også innebar et tilsagn om finansiering. [...]

Oljeskattekontoret har i klagenotatet vist til at Hess Corporation den 27. februar 2009 rapporterte til Securities and Exchange Commission om utstedelse av obligasjonslån til finansiering av ytterligere lisensandeler i Valhall og Hod. Dette viste at konsernet fire måneder før refinansieringen ikke hadde planer om å avvike sitt engasjement i Valhall og Hod. Klagenemnda finner derfor at det ikke forelå noen reell risiko for Hess med hensyn til fornyet finansiering ved 2006-lånets forfall i 2011.

Selskapet har vist til at Hess Corporation i januar 2009 refinansierte sine lån ved utstedelse av obligasjonslån og at dette kan tyde på usikkerhet med hensyn til fremtidig kredittrasjonering for konsernet. Oljeskattekontoret har pekt på at obligasjonsprisen steg med 12% fra februar til juni 2009 ifølge Bloombergs database og at dette viser at det var god etterspørsel i finansmarkedet etter konsernets obligasjoner.

Klagenemnda er enig i Oljeskattekontorets syn om at kredittrasjonering ikke forelå for konsernet som helhet i juni 2009. Det er på denne bakgrunn ikke naturlig å sammenligne situasjonen for Hess med selskaper som var i en vesentlig annen faktisk situasjon med hensyn til lånemuligheter.

Lagmannsretten nevner at det er enighet om at klagenemnda bygget på feil faktum når det ble lagt til grunn at utstedelsen av obligasjonslån skjedde for å finansiere andelene i Valhall og Hod.

Tingretten var enig med klagenemnda i forutsetningen om at Hess Norge ikke hadde reelt grunnlag for bekymring om refinansieringen, og uttalte:

Retten har merket seg at Klagenemnda ved vurderingen etter § 13-1 første ledd i betydelig grad har bygget på at Hess Norges operasjonelle og økonomiske handlefrihet var begrenset særlig gjennom måten selskapet var finansiert på. I dette ligger etter klagenemndas vurderinger at beslutninger i Hess Norge som fordret opptrekk på konsernkreditt, herunder oppkjøp av andeler i felt, ikke realistisk kunne gjøres uten forutgående samtykke på konsernnivå, og at en investeringsbeslutning i Hess Norge da også implisitt innebar et finansieringstilsagn, i det selskapet reelt sett var avskåret fra å innhente finansiering fra andre.

Retten har videre merket seg at Hess Norge i sitt angrep på ligningen av selskapet ikke egentlig har angrepet Klagenemndas vurdering av selskapets reelle stilling som konsernselskap underlagt konsernspissens prioriteringer, valg og finansiering. I skranken ble

det fra selskapets prosessfullmektig således også fremhevet at ordningen med at selskapet ikke kunne foreta opptrekk på konsernlånet uten samtykke fra långiver, var en måte å sørge for at Hess Norge til enhver tid opptrådte i samsvar med konsernspissens overordnede beslutninger og føringer.

Selv om Klagenemnda ut fra feilslutninger fra dokumenter ikke hadde tilstrekkelig bevismessig for å legge til grunn at Hess Corporations tegning av obligasjonslån i februar 2009 var gjort nettopp med sikte på å finansiere ytterligere oppkjøp av andeler på norsk sokkel gjennom Hess Norge, finner retten likevel at den faktiske situasjonen var slik at de strategiske investeringsbeslutninger omfattende konsernets fremtidige engasjement også på norsk sokkel ikke ble tatt i Hess Norge, selv om beslutningene selskapsrettslig også formelt måtte gjennom det norske selskapets styrende organer.

Sett med bakgrunn i dette, finner retten således at Hess Norge sommeren 2009, etter at Hess Corporation vinteren 2009 hadde sikret konsernet langsiktig refinansiering gjennom obligasjonslån, ikke hadde noe reelt grunnlag for bekymringer for refinansieringen av det opptrekk selskapet hadde på 2006-lånet innen forfall våren 2011, eller for å dekke inn kostnader knyttet til selskapets fortsatte engasjement i Valhall og Hod med moderniseringen av installasjonene på feltene, enn si for eventuelle oppkjøp av andeler i Valhall og Hod eller andre lisenser på norsk sokkel.

Lagmannsretten er enig i tingrettens vurdering her, og viser til dette. Det tilføyes at det heller ikke foreligger tidsnær dokumentasjon for at Hess Norge ved refinansieringen i 2009 i det hele tatt vurderte risikoen ved å avvente refinansieringen, inkludert prisrisiko. Fokuset var på valutaeksposering. Refinansieringsrisiko ble ikke omtalt i presentasjonen for styret, referat fra styremøtet eller kredittvurderingen. Det fremgår så vel av de nevnte dokumentene, samt selskapets årsregnskap for 2008 og 2009. I årsregnskapet for 2008, avgitt 29. juni 2009, ble det uttalt at selskapet ville vurdere sin valutaeksposering. Samtidig erkjennes det uttrykkelig at finansieringsrisikoen var liten: «Andre elementer av finansiell risiko regnes for å være på et akseptabelt nivå, ettersom kundene er store, anerkjente oljeselskaper og selskapet er finansiert gjennom Hess-konsernet.» At den fremhevede begrunnelsen for lånefinansieringen var reduksjon av valutarisiko, fremgår også av Hess Norges første redegjørelse om lånet til Oljeskattekontoret av 24. september 2010. Det var først etter at oljeskattekontoret stilte spørsmål ved denne begrunnelsen at selskapet trakk inn refinansieringsrisiko i sin argumentasjon overfor skattemyndighetene. Lagmannsretten kan heller ikke se at kostnadene ved Valhall videreutvikling inngikk i selskapets risikovurdering. Det etterfølgende kjøpet av andelene på Valhall og Hod med 100 % lånefinansiering underbygger dette.

Betydningen av Hess Norges faktiske refinansieringsrisiko ved armlengdevurderingen.

Spørsmålet er om det ved sammenligningen med hva et uavhengig selskap ville ha gjort skal tas utgangspunkt i Hess Norges faktiske refinansieringsrisiko, jf. klagenemndas kjennelse, eller om sammenligningen skal bygge på den risiko et selskap uten slik finansieringsforventning fra konsernet ville ha tatt i betraktning.

Utgangspunktet er at et selskap, selv om det inngår i et konsern, er et selvstendig retts- og skattesubjekt og skal vurderes separat. I norsk rettspraksis er dette bl.a. understreket i Rt-2007-1025 (Statoil Angola), avsnitt 35. At hvert selskap skal vurderes separat («separate entity

approach») er også et grunnprinsipp etter OECDs retningslinjer for anvendelse av armlengdeprinsippet som bl.a. kommer til uttrykk i ordlyden i armlengdeprinsippet i OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 nr. 1, jf. retningslinjene av 2010 pkt. 1.6 der det heter at «the separate entity approach treats the members of an MNE group as if they were independent entities». Som påpekt av Hess Norge bygger også aksjelovgivningen på samme utgangspunkt jf. bl.a. aksjeloven § 3-9 nr. 1. Det er i forlengelsen av dette anført at det å anerkjenne faktiske forhold ved et datterselskaps transaksjoner som er et produkt nettopp av at det er et datterselskap, slår bunnen under prinsippet om at ethvert selskap skal vurderes som en uavhengig enhet.

Samtidig er armlengdeprinsippet konkret og transaksjonsbasert. I tråd med dette følger det av retningslinjene punkt 1.33 at alle økonomisk relevante karakteristika ved den kontrollerte transaksjonen skal tas hensyn til ved sammenligningen. Her heter det:

In order for such comparisons to be useful, the economically relevant characteristics of the situations being compared must be sufficiently comparable. To be comparable means that none of the differences (if any) between the situations being compared could materially affect the conditions being examined in the methodology [...]

Det følger av dette at det bare er avhengigheten mellom partene som skal ses bort fra, mens andre omstendigheter ved den fastsatte transaksjon forutsettes fastholdt, jf. også UTV-2010-199 (Norske Conoco Philips).

Lagmannsretten oppfatter det videre slik at det har vært en utvikling i OECD-retningslinjene i anerkjennelsen av at selskapsspesifikke økonomiske omstendigheter som har sammenheng med konserntilknytningen, skal inngå i sammenligningen. Det vises til kapittel D8 om MNE Group Synergies, tilføyd i 2015, hvor OECD har gått nærmere inn på hvordan stordriftsfordeler og synergieffekter som følge av konserntilknytning får betydning.

Det er flere eksempler i norsk rettspraksis på at effekter av konserntilknytning har vært ansett relevant i armlengdevurderingen. Det vises for det første til LE-1990-574 (Conoco Norway), som i likhet med vår sak gjaldt rente for lån fra utenlandsk morselskap til et datterselskap som drev oljeutvinning på norsk sokkel. Rentemarginen var underlagt skjønn etter dagjeldende skatteloven § 54, som er forløperen til § 13-1. Lagmannsretten fant at konserntilknytningen påvirket datterselskapets kredittverdighet, og at det måtte tas hensyn til ved vurderingen av hvilken rentesats datterselskapet ville kunne oppnådd hos uavhengige. I dommen heter det:

Lagmannsretten er enig med staten i at en ikke skal se bort fra CNIs faktiske stilling som datterselskap. Loven må forstås slik at den med «om interessefellesskap ikke hadde foreligget» sikter til interessefellesskap mellom långiver og låntaker. Reelle hensyn som taler for å tolke bestemmelsen annerledes, kan ikke ses å foreligge. Det ville også bli en svært hypotetisk vurdering som måtte foretas, dersom en skulle se bort fra CNIs faktiske stilling. [...]

Etter bevisførselen må legges til grunn at det har en viss betydning for lånevilkårene at det foreligger en konserntilknytning, selv om morselskapet ikke garanterer for lånet. Det er i praksis sjelden at sterke morselskaper lar et datterselskap gå konkurs, da dette også lett får konsekvenser for morselskapets omdømme og kredittverdighet. Etter det som foreligger, må antas at konserntilknytningen ville hatt en positiv effekt for CNI ved eksterne låneopptak. [...]

Etter det lagmannsretten kan se, er det samme situasjon som nå er regulert i OECD retningslinjenes pkt. 1.164-1.165, som ble tilføyd i 2015.

Videre er det i flere avgjørelser lagt til grunn at samordningsfordeler i konsern skal tas hensyn til ved sammenligning med uavhengige, jf. Rt-2001-1275 (Agip), UTV-2003-531 (Fina Exploration) og UTV-2010-199 (Norske Conoco Philips). Det er også lagt til grunn i retningslinjene pkt. 1.168 som ble tilføyd i 2015. I Norske Conoco Philips-dommen heter det:

Lagmannsretten oppfatter OECD-retningslinjene og rettspraksis slik at sammenlikningen for å komme fram til armlengdes pris skal ta hensyn til alle karakteristika ved den kontrollerte transaksjonens, bortsett fra partenes tilknytning til hverandre. Bare når de relevante økonomiske aspekter ved de situasjoner som skal sammenliknes, ikke er tilstrekkelig sammenliknbare, er det aktuelt å foreta justeringer. [...].

Partene er uenige om rekkevidden av avgjørelsene og den nevnte nye punktene fra OECDs retningslinjer. Etter lagmannsrettens syn støtter disse rettskildene at selskapsspesifikke faktiske omstendigheter ved transaksjonen som skyldes konserntilknytningen, ikke er mindre relevante enn andre faktiske omstendigheter ved transaksjonen.

Dette støttes av nyere juridisk teori som ble fremlagt for lagmannsretten, bl.a. Andreas Bullen «Arm's length transaction structures [...] (2011)» s. 288-290, Murray Clayson «The recognition of the effect of passive association for transfer pricing purposes» (2016) s. 268 flg. samt Jens Wittendorffs artikkel «The Arm's Length Principle and Fair Value [...]» (Tax Notes 2011 s. 238-242). Forfatterne legger til grunn at armlengdeprinsippet i artikkel 9 (1) lest i lys bl.a. av OECDs retningslinjer, rettspraksis og reelle hensyn anerkjenner (effekter av) konserntilknytning ved fastsettelsen av sammenligningsobjektet. Samtidig fremgår det også at det er divergerende syn og pågående diskusjoner om betydningen av direkte eller indirekte konserneffekter ved anvendelsen av armlengdeprinsippet.

Det skal nevnes at refinansieringsrisiko er en mindre håndfast størrelse å ta i betraktning enn forskjell i rating med og uten implisitt støtte fra morselskapet, eller «samordningsfordeler» i konsern. At det er mer komplisert å ta i betraktning kan imidlertid ikke være avgjørende.

Det er anført fra Hess Norges side at det å se bort fra den generelle refinansieringsrisikoen som uavhengige selskaper hadde pr. 2009 vil si at man i praksis forutsetter at Hess Corporation vederlagsfritt skal dekke risiko og utgifter knyttet til Hess Norges refinansiering. At det ikke er kredittrasjonering i konsernet som helhet kommer datterselskapet til gode. Kritikken av at armlengdeprinsippet brukt på denne måten kan innebære en form for «gratisreise» for et datterselskap på morselskapets bekostning, synes også å være fremme i juridisk teori. Blant annet er ulike syn referert i litteraturen som det er vist til over. Lagmannsretten mener for sin del at det ville vært mer problematisk om man ved armlengdevurderingen valgte å se bort fra reelle faktiske og økonomiske aspekter ved den kontrollerte transaksjonen som konsernselskapet faktisk sto overfor og erstattet dem med hypotetiske størrelser som ville gjelde for selskaper i en helt annen situasjon. Det har også en side til forskjellsbehandling, som staten påpeker.

Selv om rettskildebildet ikke er entydig, synes det best i samsvar med armlengdeprinsippet at det er Hess Norges faktiske refinansieringsrisiko som skal legges til grunn ved sammenligningen, slik klagenemnda har tatt som utgangspunkt.

Forskjellen i rentemargin før og etter refinansiering var meget betydelig, både i prosent og økonomisk betydning. Lagmannsretten kan ikke se at et uavhengig selskap i Hess Norges situasjon og med forventet finansieringsstøtte fra konsernet, hadde sett det som forretningsmessig rasjonelt og forsvarlig å innfri det eksisterende lånet, og ved det oppgi en betydelig rentefordel, to år før låneforfall. Det ligger i dette at lagmannsretten heller ikke kan se at det var forretningsmessig rasjonelt, på dette tidspunkt, å oppgi eksisterende lånebetingelser for å sikre langsiktig finansiering av fremtidige investeringsprosjekter, eller som en sikring mot renteøkning.

Det er etter dette ikke nødvendig for lagmannsretten å gå nærmere inn på de kommersielle og økonomiske vurderingene som et uavhengig selskap som *ikke* sto i samme stilling som Hess Norge måtte ha måtte ha foretatt, bl.a. i lys av generelle risikobetraktninger og finanskrisen. Lagmannsretten finner det heller ikke nødvendig å gå detaljert inn på finansieringen som Hess Corporation selv foretok i 2009 og relevansen av dette for sammenligningen med Hess Norges situasjon, ut over å vise til statens anførsler om dette, som lagmannsretten er enig i.

Valutarisiko

Lagmannsretten kan heller ikke se at det var økonomisk rasjonelt for selskapet å refinansiere til lån i norske kroner to år før låneforfall til en vesentlig høyere rente alene med grunnlag i valutarisikoen.

Partene er enige om at det i utgangspunktet vil innebære minst valutarisiko å ha inntekter og utgifter i samme valuta, dvs. i Hess Norges tilfelle USD. Basert på forklaringen fra statens sakkyndige vitne, professor Dagfinn Rime, legger lagmannsretten videre til grunn at selv om svingninger i oljeprisen tas i betraktning, var det ikke er en slik korrelasjon mellom endring i oljepris og endring i valutakurs at bytte av valuta kunne fremstå som hensiktsmessig for å oppnå en sikring av valutarisiko. I så fall ville Hess Norge opptrådt uvanlig risikoavers, noe som ikke er i samsvar med selskapets risikoprofil ellers. Her nevnes at selskapets utbetaling av utbytte for inntektsårene 2007 og 2008 var langt på vei lånefinansierte. Videre var investeringen på ca. 13 milliarder kroner for oppkjøp av andelene i Valhall og Hod 100% lånefinansierte, og ervervet før videreutviklingen av feltet var gjennomført.

Lagmannsretten vil også vise til kostnadene ved slik valutasikring i forhold til en ekstern långiver sammenholdt med verdien av å fastholde den gunstige renten.

Det regnskapsmessige valutatapet som oppsto ved at regnskapet ble ført i NOK mens gjelden var i USD og den påvirkningen det hadde for egenkapitalen, kan etter lagmannsrettens vurdering ikke begrunne refinansieringen, gitt forholdet til morselskapet og sammenholdt med den økonomiske fordelene Hess Norge ga slipp på.

Hess Norge har fremholdt at refinansieringen medførte inntektsføring av valutagevinst på kr 232 millioner kroner i 2009, og at skattebelastningen ved dette skulle vært tatt i betraktning av skattemyndighetene ved armlengdevurderingen. I tillegg er det påpekt at valutagevinsten viser at refinansieringen ikke var skattemotivert. Staten mener det å fremstille inntektsføringen i 2009

som en positiv effekt for selskapet i form av valutagevinst er misvisende, da det egentlig er tale om en reversering av ikke realisert valutatap fra tidligere inntektsår etter særregelen i skatteloven § 14-5 femte ledd og tilhørende skatteforskrift. Lagmannsretten går ikke nærmere inn på dette. En eventuell skatteeffekt av denne reverseringen kan uansett ikke ha relevans for om det foreligger en inntektsreduksjon fordi den økte rentemarginen ikke var armlengdes. Når det gjelder skattemotivasjon er det uten betydning for skjønnsadgangen etter skatteloven § 13-1 om skattyteren har hatt til hensikt å unndra seg skatt.

Oppsummering til spørsmålet om skjønnsadgang.

Oppsummert er lagmannsrettens vurdering at det ikke er sannsynlig at et uavhengig selskap i Hess Norges sted ville ha refinansiert lånet til denne høyere rentesatsen i juni 2009. Det følger av dette at de økte rentekostnader som Hess Norge pådro seg ved å refinansiere to år før forfall har medført en reduksjon i selskapets skattefundamenter som bare kan forklares ved interessefellesskapet.

Selv om lagmannsrettens konklusjon bygger på at Hess Norges faktiske situasjon som datterselskap er relevant ved sammenligningen, anser lagmannsretten at skjønnsadgang uansett foreligger. Lagmannsretten viser som tingretten bl.a. til forklaringen fra Rime om at fortidig innfrielse av et lån med gunstig rente har en selvstendig økonomisk verdi som må kompenseres for ved refinansieringen. Lagmannsretten forstår forklaringen fra Hoddevik slik at han isolert sett var enig i dette, selv om han basert på andre faktorer - hvor flere avvek fra Hess Norges egne beregninger av armlengdes rentemargin - kom til at rentemarginen for 2009-lånet var armlengdes og kunne vært høyere enn NIBOR + 4,5%.

Lagmannsretten kan også vanskelig se at finanskrisen og behov for langsiktig kapital kan underbygge at fortidig innfrielse så lang tid før låneforfall som to år kan være rasjonelt når de betydelige forskjellene i rentemargin og den økonomiske betydningen av dette tas i betraktning.

Om skattemyndighetenes skjønn skal settes til side.

Det rettslige utgangspunktet for skattemyndighetenes skjønnsfastsettelse etter skatteloven § 13-1 tredje ledd er at inntekten eller formuen skal fastsettes «som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget». Som nevnt innledningsvis, følger det av Rt-2012-1025 (Norland) at domstolene ikke kan overprøve skjønnets i større utstrekning enn det som følger av reglene om prøving av såkalt fritt forvaltningsskjønn. Det innebærer at domstolenes prøvingsadgang er begrenset til «om det er hjemmel for skjønnsligningen, om saksbehandlingen er korrekt, om rettslige normer for hvordan skjønnets skal gjennomføres er fulgt, om det skjønnets som er utøvd er tilstrekkelig bredt og saklig, og at skjønnsresultatet ikke fremstår som åpenbart urimelig» jf. dommens avsnitt 68.

Skjønnets innebar at Hess Norge bare fikk fullt rentefradrag for renter som oversteg opptrekket på 2006-lånet (ca.4,1 milliarder kroner). For den delen av lånet som var innenfor opptrekket ble fradraget begrenset til LIBOR 12M + 0,825 %.

Om skattemyndighetene har foretatt strukturell justering

Lagmannsretten vil først vurdere Hess Norges anførsel om at skattemyndighetene ved skjønnets uriktig har sett bort fra den faktisk kontrollerte transaksjonen og har foretatt en såkalt strukturell justering av låneforholdet. Det inngår i skjønnets rettsanvendelse, som lagmannsretten kan prøve.

Primært hjemler skatteloven § 13-1 ren verdijustering av den faktiske transaksjonen uten at øvrige vilkår i transaksjonen justeres. Det må ses i sammenheng med det grunnleggende prinsippet om at skattemyndighetene ved anvendelsen av armlengdeprinsippet skal legge den faktiske transaksjonen til grunn, jf. også OECDs retningslinjer pkt. 1.64. I begrenset utstrekning tillates unntak fra dette prinsippet, ved såkalt strukturell justering av den kontrollerte transaksjonen. Det innebærer at også andre vilkår i den kontrollerte transaksjonen enn verdien/prisen justeres eller tilsidesettes (for skatteformål), før internprisen sammenlignes med prisen mellom uavhengige. Slik justering ligger nær skatterettslig gjennomskjæring, men er innenfor skatteloven § 13-1. I OECDs retningslinjer pkt. 1.65 åpnes det for to unntakssituasjoner («exceptional cases») der det kan foretas korrigerende av den aktuelle transaksjonen for skatteformål. Den første situasjonen sikter til omgåelsestilfeller der den økonomiske substansen i transaksjonen avviker fra dens form, noe som ikke er aktuelt her. I den andre situasjonen stemmer form og økonomisk substans, men transaksjonen avviker fra det uavhengige kommersielt rasjonelle aktører ville ha avtalt. Det er situasjonen i vår sak. Det er imidlertid et tilleggsvilkår for dette unntaket at den faktiske strukturen i praksis forhindrer skattemyndighetene fra å fastsette en korrekt internpris, jf. retningslinjenes pkt. 1.65.

Klagenemndas kjennelse kan tyde på at skattemyndighetene for sin del har ansett at ligningen bygger på strukturell justering. Uttalelsen i kjennelsen om at det ved ligningen er «lagt til grunn at refinansieringen har forhindret fastsetting av korrekt internpris, fordi grunnlaget som internprisen bygger på - fremtidig usikkerhet med å oppnå kreditt - ikke samsvarer med realitetene», synes å være en henvisning til tilleggsvilkåret i 1.65. Staten har imidlertid for domstolen gjort gjeldende at tilleggsvilkåret for strukturell justering ikke var oppfylt; skattemyndighetene har kun priset den fordel som skattyter har gitt fra seg som følge av refinansieringen.

Som nevnt innebærer skjønnet at flere transaksjoner er vurdert i sammenheng, jf. OECD retningslinjene pkt. 3.9. Det er i denne saken ikke mulig å vurdere om det refinansierte lånets rentemargin er armlengdes uten å se det i sammenheng med lånet det erstattet. Om skattemyndighetene i tillegg har foretatt en strukturell justering fremstår for lagmannsretten som mer usikkert. Selv om referanserenten i det refinansierte lånet (NIBOR 3 mnd) ble beholdt, ble andre elementer i lånet i praksis sett bort fra ut over den del som oversteg opptrekket på 2006-lånet, f.eks. endret løpetid. Men det kan også være mulig å se dette som resultatet av prisingen, og ikke hindre ved selve transaksjonen(e) som måtte overkommes for å fastsette armlengdes pris. Lagmannsretten ser ikke grunn til å konkludere på dette punkt. I fall skattemyndighetenes fastsetting av armlengdes pris innebærer at det ble sett bort fra den kontrollerte transaksjonen, anser lagmannsretten at dette var nødvendig for å fastsette korrekt armlengdepris slik at tilleggsvilkåret i så tilfelle må anses oppfylt. Skjønnet er etter dette ikke i strid med de verdsettelsesprinsippene som skatteloven § 13-1 tredje ledd kan bygge på.

Andre forhold ved skjønnet

Det følger av premissene for at det foreligger skjønnsadgang at det ikke er usaklig når skjønnet ved prisingen ikke har hensyntatt at lånerammen ble økt i november 2009. Lagmannsretten viser for øvrig som tingretten til at det i den nye låneavtalen som i den gamle lå til långivers diskresjonære skjønn å samtykke til ethvert opptrekk innenfor trekkrammen.

Videre er det heller ikke usaklig eller åpenbart urimelig når skjønnnet bygger på at forholdet til morselskapet medførte at Hess Norge ikke hadde behov for å sikre finansiering før avtalene med Shell og Total om oppkjøpene av lisensandelene i Valhall og Hod ble avtalt hhv. desember 2009 og juni 2010, jf. Hess Norges subsidiære anførsel. Når reell beslutningstaker var morselskapet må finansieringen anses forutsatt. Det var etter dette ikke grunn for Hess Norge til å oppgi sine eksisterende trekkfasiliteter og rentebetingelser fra november 2009.

Det er på et rene at klagemnda har flere feil i gjengivelsen av enkelte faktiske forhold, som påpekt av ankende part. Lagmannsretten kan ikke se at feilene kan ha hatt betydning for skønnsvurderingen og går derfor ikke nærmere inn på disse.

Særlig om perioden etter august/september 2010

Hess Norge har subsidiært gjort gjeldende at skjønnnet uansett må tilsidesettes for perioden fra august/september 2010, da lisensandelene i Valhall og Hod forfalt til betaling.

Den 31. august 2010 tok Hess Norge opp et nytt konserninternt lån på 20 milliarder ved siden av 2009-lånet, noe som ga en samlet lånekapasitet på 35 milliarder. I september 2010 ble det så foretatt opptrekk på det nye lånet på til sammen ca. 13 milliarder kroner til ervervet av de nye lisensandelene på Valhall og Hod. Sammenholdt med at totalt opptrekk innenfor opprinnelig låneramme (2006-lånet) var på ca. 4,1 milliarder kan det reises spørsmål om et uavhengig selskap i Hess Norges sted ville ha funnet det rasjonelt å oppta nytt lån i september 2010 til dekning av forpliktelsene uten samtidig å refinansiere eksisterende lån. Selskapet hadde da et vesentlig økt lånebehov.

Låneavtalen av 2006 inneholdt ingen bestemmelser som hindret Hess Norge fra å ta opp lån fra andre, slik at det som utgangspunkt må antas at et uavhengig selskap i Hess Norges situasjon kunne velge å beholde 2006-lånet med sine gunstige rentebetingelser frem til låneforfall og ta opp et annet lån i tillegg for å dekke forpliktelsene til dekning av lisensandelene. Slik lagmannsretten ser det ville en uavhengig låntaker i samme situasjon som Hess Norge ikke kunne beholde gunstige rentebetingelser fra opprinnelig låneramme uavkortet, uten samtidig å betale mer for toppfinansieringen. Det kunne da være forretningsmessig rasjonelt for Hess Norge å refinansiere pr august/september 2010, noe som igjen må få betydning for hva som utgjør armlengdes rente etter dette tidspunktet. Det skulle skjønnnet, etter lagmannsrettens oppfatning, ha tatt hensyn til.

Lagmannsretten vil presisere at selv om prisingsspørsmålet står i en annen faktisk stilling etter august /september 2010 ga Hess Norge fortsatt slipp på en fordelaktig rente før låneforfall, som selskapet også for denne etterfølgende perioden skulle vært godskrevet en rabatt for. Det foreligger altså uansett skønnsadgang for alle tre inntektsår.

Begrensningene i prøvingsadgangen innebærer at skattemyndighetene har et stort spillerom ved skønnsutøvelsen. Lagmannsretten har vært i tvil om det at skjønnnet ikke tok hensyn til den endrede situasjonen pr september 2010 har så stor betydning for armlengdevurderingen at skjønnnet bør tilsidesettes. Betydningen svekkes for eksempel noe av at Hess Norge uansett skulle godskrives en rabatt. Etter en samlet vurdering og under noe tvil mener lagmannsretten at skjønnnet ikke kan anses tilstrekkelig bredt og saklig hva gjelder perioden fra august/september 2010, og at dette bør lede til at skjønnnet for inntektsårene 2010 og 2011 må oppheves.

Oppsummert er det kun grunnlag for å tilsidesette skjønnnet for inntektsårene 2010 og 2011. Selv om kjennelsen fra klagenemnda behandlet inntektsårene under ett, mener lagmannsretten at det ut fra resultatet blir riktig å skille mellom inntektsårene i domsslutningen. Staten blir etter dette å frifinne hva gjelder ligningen for inntektsåret 2009. For inntektsårene 2010 og 2011 oppheves ligningen.

Sakskostnader

Saken er for lagmannsretten ikke vunnet fullt ut eller i det vesentlige av noen av partene, jf. tvisteloven § 20-2 annet ledd sammenholdt med første ledd. Staten har fått medhold i at det foreligger skjønnadgang, og statens anke over tingrettens tilsidesettelse av skjønnnet har delvis ført frem. Hess Norge har ikke fått medhold i avledet anke vedrørende skjønnsadgang, men har delvis fått medhold vedrørende skjønnfastsettelsen. Både målt ut fra resultatet og hvor sakens tyngdepunkter har ligget, må begge parter anses å ha fått medhold av betydning, jf. tvisteloven § 20-3. Hovedregelen er da at sakskostnader ikke tilkjennes. Etter lagmannsrettens syn foreligger ikke tungtveiende grunner til helt eller delvis å gjøre unntak fra dette.

Lagmannsrettens resultat legges til grunn for omkostningene for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd. Etter dette må hver av partene bære sine egne sakskostnader for lagmannsretten og tingretten.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist, noe som skyldes at saken har reist kompliserte spørsmål, og andre gjøremål i lagmannsretten.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

- 1. Staten v/ Oljeskattekontoret frifinnes hva gjelder ligningen for Hess Norge AS for inntektsåret 2009.*
- 2. Ligningen for Hess Norge AS for inntektsårene 2010 og 2011 oppheves.*
- 3. Sakskostnader for lagmannsretten og tingretten tilkjennes ikke.*

SkN 17-063 Fradragsretten for tilretteleggingshonorar og termineringsgebyr

Lovstoff: Skatteloven § 6-1 og § 6-24.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 13. juni 2017, **sak nr.:** LB-2016-67192

Dommere: Lagdommer Anne Ellen Fossum, lagmann Siri Berg Paulsen og ekstraordinær lagdommer Christian Bommen. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2015-70291 - Borgarting lagmannsrett LB-2016-67192 (16-067192ASD-BORG/01).

Anke til Høyesterett tillatt fremmet.

Parter: Staten v/Skatt øst (advokat Goud Helge Homme Fjellheim) mot Ericsson Television AS (advokat Øyvind Hovland).

Sammendrag: Spørsmålet i saken var om det var fradragsrett for tilretteleggingshonorar og termineringsgebyr som et norsk selskap hadde betalt i forbindelse med at selskapet ble kjøpt opp av et internasjonalt selskap. Lagmannsretten kom til at det ikke var fradragsrett etter skatteloven § 6-1 eller § 6-24.

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak av 30. oktober 2014 der skatteklagenemnda tok stilling til den skattemessige behandlingen av kostnader til tilretteleggingshonorar og termineringsgebyr i forbindelse med oppkjøpet av Tandberg Television ASA.

Aksjeselskapet Telefonaktiebolaget LM Ericsson, heretter kalt Ericsson, kjøpte aksjene i Tandberg Television ASA i 2007. Selskapet Tandberg Television ASA heter nå Ericsson Television AS. Tandberg Television ASA hadde i forbindelse med transaksjonen utbetalt et tilretteleggingshonorar til Deutsche Bank og et såkalt termineringsgebyr til selskapet Arris Group Inc. Disse postene ble ført til fradrag i ligningen med til sammen 282 386 116 kroner i selvangivelsen for 2007.

Spørsmålet for retten er om Ericsson Television AS har fradragsrett for tilretteleggingshonoraret til Deutsche Bank i henhold til skatteloven §§ 6-1 og 6-24. Videre gjelder saken spørsmål om selskapet har fradragsrett for termineringsgebyret til Arris Group Inc. etter disse bestemmelsene.

Lagmannsretten forstår det slik at partene ikke har innvendinger til tingrettens fremstilling av saken, dog slik at ankende part mener at faktum bør suppleres med hva som skjedde etter oppkjøpet av aksjene i Tandberg Television ASA. Det supplerende faktum fremgår innledningsvis under ankende parts anførsler.

Det selskapet som ble solgt, Tandberg Television ASA, kalles i det videre for TAT.

Lagmannsretten tar inn tingrettens redegjørelse for faktum i henhold til tvisteloven 29-16 annet ledd.

Tandberg Television AS var opprinnelig en divisjon i konsernet Tandberg ASA. Divisjonen ble utfisjonert som eget selskap i 1997, og deretter notert på Oslo Børs. I perioden selskapet var børsnotert var det et ASA. Tandberg Televisions virksomhetsområde var digital kringkasting, herunder utvikling av teknologi for digital overføring av TV- og videosignaler. Tandberg Television hadde morselskap i Norge, og datterselskap i flere andre land, herunder England, USA og Hong Kong. Det er opplyst at den store majoriteten av arbeidstakerne var ansatt i de utenlandske datterselskapene. I pressemelding den 15. januar 2007 er det opplyst at Tandberg Television hadde 875 ansatte, hvorav 350 ingeniører.

Den 5. september 2006 utstedte Tandberg Television et såkalt «profit warning», om at resultatene ville bli lavere enn tidligere estimert. Dette medførte et markant kursfall på børsen, hvor aksjen omtrent halverte sin verdi.

Den 6. oktober 2006 inngikk styret i Tandberg Television en avtale med Deutsche Bank (London) om finansiell rådgivning. I styreprotokoll fra styremøte i Tandberg Television 18. oktober 2006 er avtalen omtalt som følger:

«Under the terms of the engagement letter, Deutsche Bank will be assisting the Board and Management in reviewing the strategic alternatives available to the company, given share price volatility and increasing consolidation in the market.»

Avtalen med Deutsche Bank inneholdt mulighet for Tandberg Television til å be om flere typer finansielle tjenester, som listet opp i avtalen punkt 1 bokstav a) - j). Honoraret til Deutsche Bank er regulert i avtalen punkt 2, som lyder:

«Client shall pay Deutsche Bank for its services hereunder a cash fee (the «Success Fee») payable at the time of closing of the Transaction, equal to 2,00% of the Aggregate Consideration (as defined below).»

Utbetalingen av det såkalte suksesshonoraret er altså betinget av at det gjennomføres en transaksjon. Transaksjon er nærmere definert i avtalens innledning, og betyr i korthet alle typer transaksjoner som i realiteten innebærer et salg av minst 50 % av virksomheten. I tillegg hadde avtalen i punkt 3 en egen klausul om dekning av de utlegg Deutsche Bank hadde, herunder til juridisk rådgivning underveis i prosessen.

Deutsche Bank kontaktet flere potensielle interessenter til å kjøpe Tandberg Television. Deutsche Bank sitt arbeid resulterte i bud på aksjene i Tandberg Television fra to selskaper; Harris Corporation og Arris Group Inc (heretter også benevnt Harris og Arris).

Arris innga det høyeste budet. I styremøte den 14. januar 2007 besluttet Tandberg Television å gå videre med budet fra Arris.

Styret i Tandberg Television inngikk deretter, den 15. januar 2007 en avtale benevnt «Transaction Agreement» med Arris Group Inc. (USA). Arris bød kr 96 per aksje, noe som verdsatte Tandberg Television til om lag 8,5 milliarder kroner.

Styret i Tandberg Television kunne ikke inngå noen bindende avtale om salg av aksjer på vegne av aksjonærene. Det var heller ingen nær forbindelse mellom styret og aksjonærene - Tandberg Television var på det tidspunktet et børsnotert selskap. Avtalemekanismen som ble brukt var derfor at styret etter den inngåtte «Transaction Agreement» forpliktet seg til å anbefale budet fra Arris til alle sine aksjonærer, jf. transaksjonsavtalen punkt 2.1.

Etter transaksjonsavtalen kunne styret i Tandberg Television ikke aktivt søke å få bud fra konkurrerende kjøpere. Hvis det likevel skulle komme et uoppfordret bud som var klart bedre enn budet fra Arris, hadde styret likevel mulighet til å endre sin anbefaling etter nærmere regulering i transaksjonsavtalen punkt 2.1 b) og c). Dette av hensyn til de omsorgsforpliktelsene styret har overfor aksjonærene, som det også uttrykkelig er vist til i transaksjonsavtalen punkt 2.1. b). En slik endring i anbefalingen fra styret ville utløse en

«Termination Fee», heretter benevnt termineringsgebyr, på USD 18 millioner til Arris jf. transaksjonsavtalen punkt 4.3.

Den 15. januar 2007 gikk det ut felles pressemelding fra Arris og Tandberg Television hvor det blant annet fremgikk at:

«After diligent, thorough review, the Board of Directors of Tandberg Television unanimously recommends the shareholders accept the Arris offer.»

Den 26. februar 2007, før akseptfristen for budet fra Arris var ute, innga Telefonaktiebolaget LM Ericsson (heretter Ericsson) et konkurrerende bud. Budet var på kr 106 per aksje, altså 10 kroner høyere per aksje enn budet fra Arris.

Styret i Tandberg Television avholdt et hastestyremøte senere samme dag, hvor styret besluttet å gå i forhandlinger med Ericsson, og utlevere slik dokumentasjon Ericsson ba om. Fra styreprotokollen fremgår at dette ble ansett å ligge innenfor avtalen med Arris, og det ble ansett nødvendig for å ivareta aksjonærenes interesser.

Deutsche Bank gikk gjennom budene fra henholdsvis Arris og Ericsson, og ga en presentasjon og anbefaling til styret i Tandberg Television den 6. mars 2007.

Styret i Tandberg Television sendte deretter ut pressemelding den 7. mars 2007, hvor de endret anbefaling og i stedet anbefalte budet fra Ericsson. I pressemeldingen fremgår blant annet at:

«Prior to entering into the Transaction Agreement with Arris, the management and the Directors evaluated various strategic alternatives for Tandberg Television and as part of that process conducted discussions with Arris and other potentially interested parties. A number of parties conducted due diligence, culminating in the receipt of competitive offers, of which Arris' offer delivered the highest value to Tandberg Television's shareholders at that time.

(...) The factors which led the Directors to arrive at their conclusions in respect of Tandberg Television's strategic outlook remain unchanged.

Ericsson's offer is NOK 106 in cash for each Tandberg Television share. This price represents a premium of approximately 10 % over the Arris offer price of NOK 96 for each Tandberg Television share (...).

It is the Directors' opinion that Ericsson's offer represents a compelling opportunity for the shareholders of Tandberg Television and a superior offer compared to the offer from Arris. The Directors unanimously recommend the shareholders of Tandberg Television accept Ericsson's offer.»

Det ble videre i pressemeldingen opplyst at endringen av anbefalingen utløste plikten til å betale termineringsgebyret på USD 18 millioner til Arris. Dette ble betalt i henhold til avtalen med Arris. Beløpet tilsvarer NOK 109 681 193, og er en av de to utgiftspostene partene nå er uenige om kan føres til fradrag i selvangivelsen for 2007.

Aksjesalg til Ericsson ble gjennomført i henhold til styrets anbefaling, og kort tid etter at aksjekjøpet var gjennomført tok Ericsson selskapet av bør. Retten forstår at firmanavnet da først ble endret fra Tandberg Television ASA til Tandberg Television AS, og deretter til Ericsson Television AS, som er firmaets nåværende navn.

Som følge av Ericssons oppkjøp av aksjene i Tandberg Television ble det utbetalt honorar, hovedsakelig suksesshonorar, til Deutsche Bank med kr 172.704.923 i henhold til avtalen av 6. oktober 2006 punkt 2 og 3. Dette er den andre utgiftsposten partene er uenige om kan føres til fradrag i selvangivelsen for 2007.

Ved ordinær ligning ble Tandberg Television lignet i tråd med påstanden i selvangivelsen hva gjelder de to utgiftspostene denne saken gjelder. Ved brev datert 6. oktober 2008 varslet skattekontoret om endring av ligningen for inntektsåret 2007, knyttet til de to utgiftspostene. Ved skattekontorets vedtak av 9. august 2010 ble de to utgiftspostene tillagt Tandberg Television sin alminnelige inntekt for 2007. Vedtaket ble påklaget, og vedtak fra skatteklagenemnda forelå den 30. oktober 2014, hvor skattekontorets vedtak ble opprettholdt.

Under hele prosessen, både for skattemyndighetene og for tingretten, har de involverte brukt navnet Tandberg Television, eller forkortelsen TAT, om skatteyder/saksøker i saken. Retten fortsetter derfor med dette, selv om selskapet nå har endret navn til Ericsson Television AS.

Tandberg Television, nå Ericsson Television, tok ut stevning for Oslo tingrett den 29. april 2015 med påstand om at skatteklagenemndas vedtak av 30. oktober 2014 oppheves, og at Ericsson Television ved ny ligning gis fradrag for de to omtvistede postene. Staten ved Skatt Øst tok til motmæle ved tilsvaer datert 16. juni 2015 og påstod seg frifunnet.

Oslo tingrett avsa 13. januar 2016 dom med slik domsslutning:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 30. oktober 2014 oppheves.
2. Ved ny ligning legges det til grunn at Ericsson Television AS innrømmes fradrag for kostnader til rådgivning med NOK 172 704 923.
3. Saksomkostninger idømmes ikke.

Staten v/ Skatt øst anket dommen 15. februar 2016. Ericsson Television AS har levert tilsvaer og avledet anke 4. mars 2016. Ankeforhandling ble holdt i Borgarting lagmannsrett 18. og 19. mai 2017. Partene møtte sammen med sine prosessfullmektiger og avga forklaring. Det ble avhørt to vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Den ankende part, staten v/Skatt øst, har i det vesentlige anført:

Tingrettens redegjørelse av faktum må suppleres med hva som skjedde med selskapet etter at Ericsson hadde kjøpt aksjene. Etter kjøpet foretok Ericsson en restrukturering. Rettigheter og alle andre betydelige eiendeler ble tatt ut av TAT. Det var i realiteten ikke mye igjen i morselskapet etter at datterselskapene til TAT og rettighetene som lå i selskapene ble solgt. At Ericsson valgte å omstrukturere selskapet på denne måten, fremgår både av årsberetningen for 2007 for selskapet

og i vedlegg til selvangivelsen. Når staten vil peke på disse forholdene, er det fordi det kaster lys over hva formålet var med å engasjere Deutsche Bank som rådgiver ved salget.

De to postene saken gjelder, er transaksjonskostnader pådratt for å få på plass en transaksjon som enten vil føre til gevinst eller tap på aksjonærenes hånd. Utgiftsposten ville vært fradragsberettiget på aksjonærens hånd dersom det var aksjonæren som hadde pådratt seg denne type utgift, jf. skatteloven § 6-24, såfremt aksjeeier ikke er et selskap, jf. bestemmelsens annet ledd. Et aksjeselskap har ikke fradragsrett for transaksjonskostnader, jf. bestemmelsens annet ledd.

Det anføres at oppdraget til Deutsche Bank var å få høyest mulig pris for aksjene i selskapet.

Spørsmålet for retten er om vilkårene for fradragsrett etter skatteloven § 6-1 foreligger for selskapet TAT. To vilkår i denne bestemmelsen må foreligge. Kostnaden må være pådratt av selskapet, og kostnadens formål må være å «erhverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Formålet med kostnaden må derfor være å prøve å oppnå best mulig inntjening for selskapet, altså på skatteyters hånd. Vilklårene i skatteloven § 6-1 regulerer uttømmende innhold i fradragsretten.

Staten er enig med tingretten i at skatteloven § 6-1 ikke inneholder noen kobling til det skatterettslige utbyttebegrepet. Innholdet i det skatterettslige utbyttebegrepet og innholdet i det selskapsrettslige utbyttebegrepet er ikke identisk.

Der en kostnad har flere formål, er hovedformålet med kostnaden avgjørende for fradragsretten. Hovedformålsbetraktningen er objektivisert. Vurderingen skal ta utgangspunkt i skatteyters uttalte formål på det tidspunktet disposisjonen ble foretatt. Det må foretas en objektivisering basert på slutninger ut fra de aktiviteter som faktisk finner sted. Der kostnaden har flere formål, vil det være av betydning hvor egnet kostnaden er til å oppnå formålet. Transaksjonskostnader har direkte sammenheng med transaksjonen og må behandles som det, uavhengig av om kostnaden har flere formål. Det er det direkte og umiddelbare formål som er avgjørende.

TAT har derfor ikke fradragsrett for suksesshonoraret utbetalt til Deutsche Bank. Hovedformålet med denne kostnaden var å sikre aksjonærene en høyest mulig pris for aksjene. Å ivareta aksjonærenes interesser er en sentral oppgave for styret i et aksjeselskap. Her har det vært avgjørende å skaffe aksjonærene en høyest mulig pris, ikke å sørge for at selskapet TAT oppnår best mulig inntjening i fremtiden. Det var dette forholdet som var avgjørende for styret og også den eneste grunnen til at styret kunne gå fra avtalen med Arris Group Inc. Det vises til det som er sagt tidligere om at styret ikke hadde noen forutsetninger for å vite hva som ville skje med selskapet etter et salg. Styret hadde ingen mulighet til å vite hvordan den nye eieren ville organisere virksomheten.

Arbeidet med å finne en kjøper ble igangsatt av styret fordi flere aktører uoppfordret hadde meldt sin interesse etter det sterke fallet i aksjekursen til TAT. Oppdraget til Deutsche Bank var å finne frem til den kjøperen som hadde høyest betalingsvillighet for aksjene. Styrets formål var å sikre aksjonærene en høyest mulig pris for aksjene.

Det er fremlagt en rammeavtale med Deutsche Bank. Det er imidlertid ikke fremlagt noen dokumentasjon av hvilke tjenester styret mer spesifikt ba om fra Deutsche Bank. Det foreligger således ingen eksplisitte uttalelser om hva som var hovedformålet med utgiften i samtidsnær dokumentasjon.

Retten må derfor bygge på det arbeidet Deutsche Bank faktisk utførte. Det vises også til vederlagsmekanismen i kontrakten mellom TAT og Deutsche Bank. Aksjonærinteressene var bestemmende for salgsprosessen. Det er ikke spor av at salgsprosessen gikk ut på å finne den kjøper som ut fra industrielt synspunkt passet best til den virksomheten som ble drevet i TAT og de underliggende selskapene. Det er heller ikke spor av noen analyse av hvor god industriell match aktuelle interesser utgjorde i styremøtereferatene.

Tingrettens begrunnelse for at aksjonærinteressen kom i andre rekke opp til og med anbefaling av budet fra Arris Group Inc., er ikke holdbar. Nettopp fordi de eksisterende aksjonærer ikke vil bli med videre, er det naturlig at det gjennomføres en salgsprosess som sikrer at aksjonærene får høyest mulig vederlag for aksjene. Dette uavhengig av om det til slutt gir gevinst eller tap i skatterettslig forstand for aksjonæren.

Kostnadens tilknytning til en økt inntekt for TAT eller underliggende selskaper var derimot høyst usikker. Den reorganiseringen Ericsson foretok etter oppkjøpet viser hvor usikker tilknytningen transaksjonskostnadene hadde til sikring av fremtidig inntekter i TAT. Det er kun der formålet var å sikre eller øke fremtidig inntekt i selve rettssubjektet TAT eller underliggende selskaper, at en tilknytning gir fradragsrett etter skatteloven § 6-1. Transaksjonskostnader pådratt for å oppnå aksjegevinster ved salg av datterselskaper, vil ikke være fradragsberettiget, jf. skatteloven § 6-24 annet ledd. Hovedformålet med kostnaden var å ivareta aksjonærinteressene.

Til den avledede anken anføres at TAT ikke har fradragsrett for termineringsgebyret utbetalt til Arris Group Inc. Også hovedformålet med denne utgiften var å sikre aksjonærene en høyest mulig pris for aksjene. Det vises her til at avtalen med Arris Group Inc. ga styret i TAT mulighet til å forhandle med andre og å endre sin anbefaling utelukkende der hensynet til aksjonærene tilsa det. Det vises her til avtalens punkt 2 (b) og avtalens punkt 10.2. Styret i TAT begrunnet beslutningen om å gå i forhandlinger med Ericsson utelukkende med at det var påkrevet av hensyn til aksjonærinteressene. Det ville også vært et klart mislighold av avtalen med Arris Group Inc. å gå i forhandlinger med Ericsson dersom dette var begrunnet i andre hensyn enn aksjonærinteressen. Det er heller ikke holdepunkter i begivenhetsnær dokumentasjon for at styret vektla andre hensyn.

Ankende part har nedlagt slik **påstand**:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakens omkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten, Ericsson Television AS, har i det vesentlige anført:

Vilkårene for fradrag foreligger for kostnader for rådgivning som ble betalt til Deutsche Bank og fradragsrett for termineringshonorar som ble betalt til Arris Group Inc.. Det vises til skatteloven § 6-1 og § 6-24. De skattemessige vurderingene i saken må foretas ut fra bakgrunnsretten, her

selskapsretten og finansmarkedsretten. Aksjonærene i TAT kunne ikke inngått disse avtalene selv. Det er både rettslig og faktisk umulig på grunn av den samme lovgivningen.

Det gjelder særskilte regler for børsnoterte allmennaksjeselskaper, herunder regler om frivillig tilbud. Styret har ansvaret for forvaltningen av selskapet. Styret har plikt til å ivareta selskapsinteressen i vid og snever betydning. Det er mange og ulike motstridende aktører som kan ha en interesse i selskapet. Det vises til allmennaksjel. § 6-12 om styrets forvaltningsansvar. Selskapets formål vil være å oppnå økonomisk vinning, jf. allmennaksjel § 2-2 annet ledd. Det betyr at styret er forpliktet til å disponere til fordel for selskapets verdiskapning, den langsiktige selskapsinteressen. Aksjonærenes avkastning og interesse vil være avledet av verdiskapningen i selskapet. En rådgivningsavtale mellom en ekstern rådgiver og et selskap vil generelt være et selskapsanliggende.

Styret har en rekke plikter i en slik prosess i henhold til verdipapirhandelloven, jf. § 4-16 og § 4-18. Ved frivillig tilbud har byder plikt til å redegjøre for hva de vil med selskapet, tilbudet skal således redegjøre for formålet med overtakelsen og planer for videre drift, den langsiktige selskapsinteressen. Styret har også plikt til å uttale seg om tilbudet i henhold til samme lov § 4-16. Styret i et børsnotert selskap er best skikket til å vurdere spørsmålet om strategiske grep for å sikre den langsiktige selskapsinteressen, herunder interessene til de ansatte og aksjonærene. Det er styret som kan legge til rette for en god prosess ved selskapsovertakelse. Statens syn medfører at legitime og naturlige kostnader for nettopp å realisere en slik verdi, ikke er fradragsberettiget.

Hovedspørsmålet for retten er om kostnadene har tilstrekkelig tilknytning til TATs inntekt eller inntektsskapende aktivitet, herunder både skattepliktige inntekter og skattefrie inntekter. Formålet med kostnadene var her å erverve, vedlikeholde og sikre selskapets inntektsverv. TAT hadde behov for å slå seg sammen med en sterk aktør for å svare på endringer i markedet og dermed sikre videreutvikling av sin egen virksomhet. Disse kostnadene representerte derfor en investering i selskapets fremtidige inntekt og vekstmuligheter. De har medvirket til å styrke selskapets posisjon utad og økt konkurranseevnen. Det er korrekt slik tingretten har lagt til grunn at denne type kostnad er å anse som et selskapsanliggende. Aksjonærenes interesser er avledet av selskapets interesser. Verdiskapning i selskapet er helt nødvendig for å kunne ivareta aksjonærenes primære interesse som er økonomisk gevinst. Disse kostnadene må tilordnes TAT. Det var kun styret som kunne inngå avtale med Deutsche Bank og Arris Group Inc.. Aksjonærene kan ikke tilordnes kostnadene når det, som fremgår over, var rettslig og faktisk umulig for dem å inngå denne type avtaler.

Når en kostnad i henhold til kontrakten og preseptorisk rammelovgivning skal tilordnes TAT, er neste spørsmål om kostnaden har tilknytning til TATs inntektsskapende aktivitet. Det dreide seg om kostnader påløpt for å sikre investering i fremtidig inntekt og vekstmuligheter. Det vises til HR -2015-01947-A, Kvervdommen. Skatteyers formål med å pådra seg kostnaden er et sentralt moment. Spørsmålet er om kostnaden direkte eller indirekte sikrer selskapets fremtidig inntektsgrunnlag. Det vises til premiss 70 og 72 i Kvervdommen.

I den grad det har vært flere formål med utgiften, er det i dette tilfellet tale om innbyrdes avhengige og overlappende inntektsbringende formål. Det vises her til Rt-2000-2033, Santechdommen. Normalsituasjonen er at det langt på vei er sammenfall mellom aksjeeiernes og selskapets interesser. Dette gjelder i enda sterkere grad børsnoterte selskaper. Selskapsinteressen

og aksjonærinteressen er i dette tilfelle sammenfallende, de har felles interesse i økt avkastning og inntektsskapning. Aksjonærinteressen er imidlertid avledet av selskapsinteressen.

Det vises også til at andre kostnader forbundet med denne type prosesser, interne kostnader, eksterne juridiske kostnader og andre eksterne kostnader til rådgivere er fradragsberettiget.

Det er en alminnelig kjensgjerning at det er den langsiktige selskapsinteressen som er den utløsende og dominerende faktor for verdiskapning for både selskap og aksjonærer. Uten underliggende positive selskapsverdier, vil det ikke bli noen økte aksjonærverdier.

TATs evne til i fremtiden å generere positive kontantstrømmer over driften, herunder driften til datterselskapene, var helt sentral her. Ericsson innga et høyere bud enn Arris Group Inc. fordi forventningen om realisering av høyere underliggende selskapsverdier i TAT ved en sammenslåing med Ericsson, var høyere på grunn av synergieffekter i selskapene. Hovedformålet med kostnaden var å skape verdiøkning hos TAT. Aksjonærenes verdier skapes ikke i et vakuum, men er kun et resultat av verdiskapningen i selskapet.

Styret var helt avhengig av ekstern bistand fra finansielle rådgivere og juridiske rådgivere i denne prosessen. Styret hadde hatt kontakt med Deutsche Bank siden 2002, men reforhandlet avtalen i 2006. Deutsche Bank var instrumentell i prosessen. Banken kontaktet alle relevante internasjonale teknologiselskaper og bisto i forbindelse med forhandlinger, møter, due diligence, verdsettelse, presentasjoner for styret mv. Denne type suksesshonorar er helt vanlig ved denne type transaksjoner.

Kostnaden var en helt legitim og naturlig kostnad i strategiarbeidet hvis formål var å sikre den langsiktige selskapsinteressen og dermed TATs fremtidige inntektsmuligheter og aksjonærinteressen.

Avtalen mellom styret i TAT og Arris Group Inc. var i partenes gjensidige interesse. Arris Group Inc. ønsket størst mulig sikkerhet for vellykket gjennomføring, mens for styret i TAT var avtalen et viktig virkemiddel for å gjennomføre selskapsovertakelse i tråd med de overordnede strategiske målene og sikre etterlevelse av styrets plikter etter rammelovgivningen. Denne transaksjonsavtalen var underlagt både amerikansk og norsk preseptorisk lovgivning.

Det var flere forhold som kunne utløse termineringshonoraret som utgjorde ca. 1,35% av transaksjonsverdien på NOK 8,5 milliarder. Termineringshonoraret var en fast avtalt økonomisk kompensasjon, og den sikret forutberegnelighet for begge parter ved eventuelle motbud. Meningen med termineringshonoraret var å dekke kostnader ved mislykket oppkjøpsforsøk. Det skulle sikre at Arris Group Inc. fikk dekket sine kostnader og eventuelt kompensasjon, fordi det alltid er risiko for motbud.

Da transaksjonsavtalen ble terminert, var det etter en grundig vurdering av styret. Styret anså Ericssons motbud som bedre både ut fra TATs langsiktige selskapsinteresse, herunder de ansattes, kundenes og aksjonærenes interesser. De ansatte var også mer positivt innstilt til Ericsson. Ved å anbefale Ericssons motbud til aksjonærene, fulgte styret kun sin lovpålagte plikt etter verdipapirhandell § 4-16. Styret var ikke i tvil i denne saken og anbefalte derfor Ericssons motbud. Det var en helhetsvurdering som lå bak anbefalingen. Det vises her til at det etter

bestemmelsen nevnt over skal foretas en bred vurdering. Videre vises det til at verdipapirhandell. § 4-13 stiller krav til innholdet i tilbudet. I lys av styrets plikter etter verdipapirhandeloven om å sikre likebehandling av alle aksjonærer og beskytte minoritetsaksjonærer, måtte styret anbefale Ericssons bud. Ved en hypotetisk situasjon, et fiendtlig oppkjøp og» slakting av selskapet» - som ville ført til god pris for aksjonærene, ville styret ved å anbefale et slikt bud, ikke oppfylt sin forpliktelse. Også denne kostnaden bidrar til verdiskapning siden dette punktet i avtalen forutsetter et såkalt «superior» motbud, noe som også innebærer økte fremtidige inntekter for TAT selv. De synergieffektene som lå i Ericssons tilbud, gjaldt også for TAT. Også her gjelder at aksjonærinteressen er avledet av selskapsinteressen. Aksjonærene i TAT kunne selv ikke inngått denne avtalen, verken rettslig eller faktisk. Heller ikke her var formålet hovedsakelig å sikre aksjonærinteressen.

Aksjonærenes gevinst er en funksjon av TATs fremtidige sannsynlige inntekter som en del av Ericsson og som er neddiskontert og reflektert i Ericssons motbud. Verdien for aksjonærene oppstår ikke i et vakuum. Kostnadene kommer derfor både aksjonærene og TAT til gode. Aksjonærene får sin gevinst umiddelbart. Gevinsten deres er et resultat av TATs fremtidige inntekspotensial. Det er en direkte og umiddelbar sammenheng mellom denne kostnaden og de fremtidige inntektene som ble sikret TAT.

Begge honorarene har kommet TAT og alle datterselskapene til gode. Begge honorarene inngikk i et naturlig hele der formålet var å legge til rette for en sammenslåing mellom TAT og en internasjonal aktør for å styrke TAT, herunder datterselskapenes konkurranseevne og dermed eget inntektsgrunnlag, også i datterselskapene. Det er en klar saklig sammenheng mellom honorarene og virksomheten til TAT og dets datterselskaper.

Også andre reelle hensyn taler for at denne utgiften er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-1. Det vises til skatteevneprinsippet. Det er TAT og ikke aksjonærene som har dekket kostnadene. Videre vises det til hensyn til forutberegnelighet og klare regler. Dersom dette skal betales av TAT uten fradrag, blir det i realiteten maskert utbytte for aksjonærene. TAT har da dekket kostnader som er aksjonærenes private utgifter i egenskap av å være aksjonær i selskapet.

Den etterfølgende restrukturering av selskapene er uten rettslig betydning. Det er kun juridisk endring av strukturen som har funnet sted. En kjøper vil typisk gjennomføre etterfølgende reorganiseringer for å realisere synergieffekter ved å spare kostnadene videre. Virksomheten som sådan fortsetter imidlertid under en annen paraply. Verdien er i behold.

Ankemotparten har nedlagt slik **påstand**:

I anken:

1. Anken forkastes.

I den avledede anken:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 30.10.2014 oppheves.
2. Ved ny ligning legges det til grunn at Ericsson Television AS innrømmes fradrag for termineringshonoraret på NOK 109 681 193.

I begge tilfeller:

1. Ericsson Television AS tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Lagmannsretten bemerker:

Sakens to spørsmål er om de to utgiftspostene tilfredsstiller vilkårene i skatteloven § 6-1 eller skatteloven § 6-24 for fradragsrett.

Skatteloven § 6-1 lyder:

§ 6-1. Hovedregel om fradrag

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

§ 6-24 lyder:

§ 6-24. Kostnadene med tilknytning til skattefri aksjeinntekt mv.

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

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

Bestemmelsene er gjengitt slik de lød på tidspunktet utgiftene ble pådratt i 2007.

Skatteloven § 6-1 inneholder to vilkår, det ene er at det må ha funnet sted en oppofrelse av en fordel på skatteyters hånd. Dette vilkåret er oppfylt for begge utgiftenes vedkommende. Det andre vilkåret er at oppofrelsen må ha tilstrekkelig tilknytning til skatteyters inntekt eller inntektsskapende aktivitet.

Lagmannsretten behandler først den nærmere forståelse av skatteloven § 6-1. Det må tas utgangspunkt i de kriterier bestemmelsen i skatteloven § 6-1 selv oppstiller. Ankemotparten har anført at utgiften, når den er betalt av selskapet, enten må ses som utbytte eller så er det en utgift som selskapet kan fradragsføre etter § 6-1. Lagmannsretten er enig med tingretten i at skatteloven § 6-1 ikke inneholder noen kobling til det skatterettslige utbyttebegrepet, jf. skatteloven § 10-11 og det selskapsrettslige utbyttebegrepet. Retten viser her til ordlyden i skatteloven § 6-1. Innholdet i det skatterettslige utbyttebegrepet og innholdet i det selskapsrettslige utbyttebegrepet er heller ikke identisk. Det vises blant annet til Gjems-Onstad m.fl. Norsk bedriftsskatterett (2015) side 480. I de tilfeller der en transaksjon er til fordel for både selskap og aksjonær, må det skatterettslige utbyttebegrepet fastlegges gjennom et hovedsaklighetskriterium, jf. samme henvisning side 481- 482.

Lagmannsretten legger derfor, som tingretten, til grunn at det ikke er noen sammenheng mellom fradragsretten etter skatteloven § 6-1 og det skatterettslige utbyttebegrepet i skatteloven § 10-11.

Etter rettspraksis rundt tolkningen av bestemmelsen i skatteloven § 6-1 vil det, dersom en kostnad har flere formål, være hovedformålet med å pådra kostnaden som er avgjørende for hvorvidt det kan gjøres fradrag. Lagmannsretten viser her til Rt-2005-1434 premiss 44 der det heter

Det primære formål med å angripe ligningen er ikke å få inntekt i form av renter, men å redusere skatten. At fradrag ikke kan kreves på dette grunnlag følger derfor etter min mening allerede av den alminnelige aksepterte hovedformålsbetraktning - hvorvidt utgiftens tilknytning til inntektsservervet objektivt sett fremstår som det vesentligste.

Det vises også til rettspraksis etter tidligere skattelovers tilsvarende bestemmelser, Rt-1949-912 samt Rt-1965-954. Zimmer har i Lærebok i skatterett (2009) side 197 sammenfattet dette dithen at ved grensedragningen der en kostnad er pådratt for å oppnå flere formål, skal det som utgangspunkt legges avgjørende vekt på hvilket formål som er det viktigste. Er det et inntektstilknyttet formål som er viktigst, foreligger det fradragsrett. Er det andre formål, foreligger ikke fradragsrett.

Spørsmålet om hva som har vært skatteyters hovedformål, må vurderes på det tidspunktet hvor skatteyder valgte å pådra seg kostnaden. Vurderingen tar utgangspunkt i skatteyters uttalte formål på tidspunktet disposisjonen ble foretatt. Det vil være av interesse å se på tidsnær dokumentasjon for å finne den reelle motivasjonen for å pådra seg utgiften. Videre vil det ha betydning hva skatteyder faktisk foretok seg og hvor egnet kostnaden er til å oppnå formålet. Det siste vil særlig få betydning der formålet er blandet. Der vil kostnadens egnethet bli mer sentralt, jf. Zimmer side 194.

Dersom skatteyder selv ikke eksplisitt har sagt noe om formålet, må det foretas en objektivisert vurdering basert på hvorvidt utgiften er egnet til å skape inntekt.

Staten har pekt på at det ikke er ligningspraksis som åpner for å gi et selskap fradragsrett for transaksjonskostnader knyttet til salg av aksjene i samme selskap og vist til LigningsABC 2014/2015 side 1328 punkt 5. Kostnader i forbindelse med overdragelse av foretak, kan bare fradragsføres/aktiveres hos den som er kjøper eller selger i transaksjonen.

Transaksjonskostnader har direkte sammenheng med en transaksjon og vil bli behandlet som det, uavhengig av om kostnaden har flere formål. Det er det direkte og umiddelbare formål om salg som er avgjørende her. Det vises for så vidt til Borgarting lagmannsretts dom, LB-2001-2337.

Den nærmere tolkning av tilknytningskravet i skatteloven § 6-1 er formulert slik i HR-2015-01947-A, Kvervadammen:

Fradragsrett forutsetter at det foreligger en tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng mellom kostnadene og de fremtidige inntektene. Ved bedømmelsen vil skatteyters formål med kostnaden være et sentralt moment. Formålet må vurderes med utgangspunkt i skatteyters utsagn om hva som er hovedsiktemålet med investeringen. Hva skatteyder har gitt uttrykk for, er likevel ikke avgjørende dersom de ytre omstendighetene rundt investeringen etter en alminnelig bevisvurdering tilsier at det angitte formålet ikke kan være riktig eller har formodningen mot seg. Domstolene skal imidlertid ikke sensurere forretningsskjønnet til den som gjennomfører en investering eller påtar seg en kostnad. Selv om tilskuddet ikke anses

formålstjenlig, kan det bare unntaksvise komme på tale å se bort fra skatteyters formål. En slik uegnethetsvurdering må i tilfelle ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådratt. Generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter vil vanskelig kunne oppfylle tilknytningskravet. Men det kreves ikke påvisning av at tilskuddet gir inntekter som selskapet ellers ikke ville fått, dersom momentene sett i sammenheng gjør at det foreligger nær og umiddelbar sammenheng mellom næringsvirksomheten og tilskuddene.

Spørsmålet for retten er å fastslå hva hovedformålet med utbetaling av suksesshonoraret til Deutsche Bank var. Staten har anført at hovedformålet med assistansen fra Deutsche Bank var å oppnå en høyest mulig pris for aksjene ved salg av selskapet. Ericsson Television AS har på sin side hevdet at formålet med å engasjere Deutsche Bank var å sikre de selskapsrettslige interessene i vid forstand, og at det er selskapsinteressen som er det sentrale, aksjonærinteressen er avledet av selskapsinteressen.

I kommentarutgaven til aksjeloven og allmennaksjeloven av Aarbakke m. fl. (2012) side 426 punkt 1-3 fremgår det at det er selskapsorganenes overordnede oppgave å ivareta aksjeeiernes interesser. Med mindre det er klare holdepunkter for noe annet, er målet å få gevinst av avkastning av den kapitalen aksjeeierne har i selskapet. Så heter det videre at ledelsen er berettiget, og etter omstendighetene også forpliktet, til å se hen til andre interesser, som de ansattes, kreditorenes og andre medkontrahenters interesse. Videre fremgår at ledelsen plikter å se til at aksjeselskapet oppfyller de forpliktelser som selskapet har overfor omgivelsene og samfunnet. Avslutningsvis heter det «at ledelsesorganet (...) plikter å ivareta flere ulike - oftest innbyrdes motstridende - interesser, må tillegges betydning når vilkårene for ...» osv.

I aksjeloven § 6-12 fremgår at styret skal sørge for forsvarlig organisering av virksomheten.

I forarbeidene, Ot.prp.nr.23 (1996-1997) s. 71, som sitert av tingretten, fremgår at styremedlemmene etter departementets oppfatning er tillitsvalgte som handler for sin oppdragsgiver, det vil si selskapet.

Styrets forpliktelser kommer til uttrykk i forskjellige bestemmelser som skal ivareta disse hensynene. Således inneholder verdipapirhandelloven en rekke forpliktelser for styret når det er fremsatt et tilbud etter reglene om tilbudsplikt, jf. verdipapirhandell. § 4-16. Styret er etter denne bestemmelsen forpliktet til å avgi uttalelse dersom det fremsettes tilbud etter reglene om tilbudsplikt.

Dette arbeidet ble igangsatt av styret i TAT fordi flere potensielle kjøpere hadde meldt sin interesse etter at aksjekursen i TAT hadde falt. TAT var derfor en attraktiv oppkjøpskandidat, aksjene var på «billigsalg». Det var i den prosessen at styret knyttet til seg Deutsche Bank som rådgiver.

Som gjengitt over i redegjørelsen for sakens bakgrunn, var det inngått en rammeavtale mellom TAT og Deutsche Bank. Etter det som ble opplyst under ankeforhandlingen, var dette i realiteten fortsettelsen på et samarbeid som skrev seg fra 2002 da Deutsche Bank først ble engasjert.

Som det fremgår av denne avtalen, var honoraret til Deutsche Bank avhengig av en transaksjon eller et salg. I så fall skulle Deutsche Bank få 2% av salgssummen. Dette er en vanlig

betalingsform ved denne type transaksjoner. Slik avtalen er formulert, legger lagmannsretten til grunn at formålet med Deutsche Banks bistand var å få på plass et salg av aksjene.

Spørsmålet for retten blir om denne transaksjonen først og fremst ble gjennomført i selskapets eller aksjonærenes interesse. Dersom både selskapsinteressen og aksjonærinteressen var motiverende for transaksjonen, blir spørsmålet om hva som var hovedformålet med transaksjonen. Som det fremgår innledningsvis, er det da vesentlig å se hen til hva styret selv har gitt uttrykk for på tidspunktet for engasjementet av Deutsche Bank.

Det er for lagmannsretten ikke fremlagt noen annen dokumentasjon for hvilke tjenester TAT benyttet seg av de mulige tjenester som er listet opp i avtalen mellom TAT og Deutsche Bank. Det foreligger derfor ingen ytterligere dokumentasjon av hva mandatet til Deutsche Bank var, utover denne rammeavtalen.

Som nevnt over, er lagmannsretten av den oppfatning at slik honoraret skulle betales, var formålet med avtalen å få gjennomført et salg av aksjene i selskapet. Dette bekreftes av den etterfølgende utvikling. Det vises her til at Deutsche Banks bistand besto i å finne interessante samarbeidspartnere eller kjøpere til aksjene i selskapet.

Det vises til styreprotokoll 18. oktober 2006 vedrørende formålet med Deutsche Banks engasjement:

Under the terms of the engagement letter, Deutsche Bank will be assisting the Board and Management in reviewing the strategic alternatives available to the company, given share price volatility and increasing consolidation in the market.

Videre vises det til selskapets redegjørelse til Kredittilsynet (denne er udatert, men etter det opplyste antakelig utarbeidet sommeren 2007 etter forespørsel fra Kredittilsynet). Etter å ha redegjort for hvilke selskaper Deutsche Bank hadde hatt kontakt med i forbindelse med mulig transaksjon med TAT, skriver selskapet:

the discussions with said companies were held on an confidential basis and information regarding which other parties were in discussions with TAT or the content of such discussions were not disclosed by TAT. However, companies were informed that TAT had discussions with other parties who were interested in exploring the formation of a strategic partnership with TAT. The discussion held with Motorola, Cisco and Silverlake were general in nature and non of those parties were given access to non-public information. Tellabs declined the opportunity to explore a potential strategic partnership. Discussions with Harris were more detailed and led, as set out below, to them being provided access to a data room which included confidential information about TAT and its operations.

Både ut fra styrereferatet og redegjørelsen sitert over, synes formålet å ha vært både å tilgodese hensynet til aksjonærene og ivareta selskapsinteressene i form av konsolidering i markedet eller strategiske hensyn, noe som må sies å tilhøre selskapsinteressen. Lagmannsretten viser også til vitneforklaring fra et daværende styremedlem i TAT som forklarte at selskapet ønsket å finne en partner og knyttet derfor til seg Deutsche Bank. Formålet var blant annet i større grad å kunne tilby helhetsløsninger innen det varesegmentet selskapet opererte i enn det de kunne tilby dersom

de var alene. Dersom styret fikk til et strategisamarbeid eller oppkjøp, ville selskapet bli styrket og ville lettere kunne vinne kontrakter. En slik løsning ville bli bedre for investorene (aksjeeierne), kundene og de ansatte i selskapet.

Som det fremgår av redegjørelsen til Kredittilsynet, hadde Deutsche Bank kontakt med flere mulige selskaper. Det er for lagmannsretten ikke fullstendig opplyst hva som gjorde at styret valgte å forhandle med, og inngå en avtale med selskapet Arris Group Inc.

I styremøtereferatet av 14. januar 2007 fremgår i første avsnitt at styret har diskutert behovet for å finne en samarbeidspartner.

I punkt 3 her heter det:

The Board reviewed in detail the strategic alternatives of remaining as a standalone business or entering into a business combination with one of the two bidders. Management provided an overview of the competitive landscape for the company, highlighting recent further evidence that larger competitors were using their scale and breadth of solutions to undercut TANDBERG Television in customer proposals. Management opined that this was likely to be a continuing trend, increasing the risks associated with delivering acceptable levels of profitable growth as a stand alone business. The Board discussed management's assessment of the competitive landscape in detail, and concluded that a combination with one of the bidders was in the best interest of TANDBERG Television shareholders, employees and customers.

Etter lagmannsrettens oppfatning synes styret på dette tidspunktet først og fremst å ha selskapets interesse for øye. Det vises til at temaet var hvorvidt selskapet skulle fortsette alene eller gå inn i et samarbeid med en eller to eventuelle kjøpere. Avslutningsvis konkluderte styret med at et samarbeid med en kjøper var i aksjeeiernes interesse samt i interessen til de ansatte og kundene. Ut fra dette dokumentet kan det neppe legges til grunn at det var aksjonærinteressen som var mest fremtredende. Den 15. januar 2007 ble det inngått en avtale mellom TAT og Arris Group Inc. som nevnt innledningsvis. Her synes aksjonærinteressen å tre sterkere frem og være styrende for den videre prosessen. Det vises her til at styret ikke hadde anledning til å gå fra avtalen og anbefale et annet bud til sine aksjonærer med mindre budet ble ansett «superior». At budet var «superior» betydde at det var mere gunstig for alle TATs aksjonærer. Etter rettens oppfatning er det åpenbart at hensynet til aksjonærene har vært avgjørende her. Ved å inngå denne avtalen, ville styret komme i mislighold dersom styret anbefalte et annet bud av hensyn til andre interesser enn aksjonærenes.

Ericsson fremmet deretter et bud som åpenbart var mer gunstig for aksjonærene. De ville nå få utbetalt 106 kroner pr. aksje, mens tilbudet fra Arris Group Inc. kun ga dem 96 kroner pr. aksje, hvorav 15 kroner i form av aksjer i Arris Group Inc.. Ericssons tilbud var derfor klart gunstigere for aksjonærene.

I det neste styremøtet 26. februar 2007 da Ericsson hadde meldt sin interesse, uttalte styret at det nå ville få tatt stilling til dette budet ved hjelp av assistanse fra sine rådgivere, herunder Deutsche Bank. Styret ville med andre ord få vurdert hvorvidt dette budet måtte ansees som en «superior proposal» slik det var definert i avtaledokumentet med Arris Group Inc. av 15. januar 2007. Styrets vurdering munnet ut i anbefalingen gjengitt i pressemelding av 7. mars. 2007. Av denne

vurderingen fremgår at styret anså budet fra Ericsson for å være det beste for aksjonærene i Tandberg. Dokumentet inneholder en nærmere redegjørelse for prisen for aksjene. Avslutningsvis heter det:

It is the Director's opinion that Ericsson's offer represents a compelling opportunity for the shareholders of TANDBERG Television and the superior offer compared to the offer from ARRIS. The Directors unanimously recommend the shareholders of TANDBERG Television (to) accept Ericsson's offer.

I dette dokumentet synes selskapsinteressen å være helt fraværende. Lagmannsretten er derfor ikke i tvil om at hovedgrunnen til at styret valgte å anbefale Ericssons tilbud foran Arris Group Inc., var hensynet til aksjonærene. De ville oppnå en høyere pris ved salg til Ericsson. Således inneholder ikke dokumentet noen vurdering av hvilke av selskapene som ville være den beste forretningsmessige partner for TAT. Dette var for øvrig også et hensyn styret ikke lovlig kunne ta etter overenskomsten inngått med Arris Group Inc.

Oppkjøpet av aksjene i TAT førte til en reorganisering av selskapet. Etter bevisførselen legger lagmannsretten til grunn at aktiviteten ble flyttet ut av TATs datterselskaper og inn under Ericssons eget morselskap. Eierskapet til disse selskapene ble også flyttet til andre selskaper i Ericssonkonsernet. TAT hadde derfor ingen inntektsgivende aktivitet etter oppkjøpet.

Med utgangspunkt i skatteloven § 6-1 kan det derfor fastslås at kostnaden ved å engasjere Deutsche Bank faktisk ikke førte til erverv, vedlikehold eller nye skattepliktige inntekter for TAT. Som det fremgår innledningsvis, er det bare formålet om å sikre eller øke fremtidig inntekt i dette rettssubjektet eller deres underliggende selskaper som gir grunnlag for fradragsrett. Det er avgjørende at inntektene tilfaller skattesubjektet, i dette tilfelle TAT. Dersom styret nådde sitt mål, ville selve virksomheten i selskapet generere inntekter. Dette ville imidlertid være for et annet rettssubjekt, ikke for TAT.

Etter lagmannsrettens oppfatning har derfor den etterfølgende utvikling og styrets handlemåte etter at Deutsche Bank ble engasjert, vist at hovedformålet med avtalen med Deutsche Bank var å sikre aksjonærenes interesser. Det var hensynet til aksjonærinteressene som ble styrende for hvilket selskap som ble valgt som kjøper.

Det er fremlagt en gjennomgang utarbeidet av Ericsson om hvilke fordeler oppkjøpet ville føre til for Ericsson. Her er det vist til en rekke synergieffekter. Disse vil også ha betydning for TAT og også innebære klare fordeler for den virksomheten som ble drevet i TAT. Det er imidlertid ikke holdepunkter for at denne presentasjonen har vært kjent av styret i TAT eller har vært en del av deres beslutningsgrunnlag. Det er ikke fremlagt noen skriftlig dokumentasjon som viser at styret i TAT har hensyntatt de fordeler som der er nevnt for selskapet. Det vil være naturlig å forvente at konsekvensene for virksomheten i selskapet ved å akseptere budet fra Ericsson ble grundig vurdert dersom hovedformålet var å ivareta selskapsinteressen. Noen slik dokumentasjon er imidlertid ikke fremlagt.

Saken skiller seg fra den i retten omtalte Santechdommen, Rt-2000-2033. Tvistetema i den saken var noe annet enn her. Problemstillingen i saken var likevel å vurdere hva som var hovedformålet med å engasjere rådgiveren da det var styrende for hvorledes honoraret skulle betraktes. I

Santech-saken var det avtalt et fast honorar til rådgiver på en halv million kroner, i tillegg kom et suksesshonorar på 1,25 % av Santechs markedsverdi ved et kjøp. Allerede avtalen tyder derfor på at rådgiveren hadde et noe videre mandat enn i saken som behandles her. Slik rådgiverens anbefaling til styret til Santech er referert, viser disse at rådgiveren var opptatt av hvilke selskaper som industrielt sett var en god eier for Santech. Høyesterett la til grunn at det sentrale formålet med rådgivingsarbeidet var det mere langsiktige mål om å videreføre selskapsinteressene. Det fremgår at utbyttesynspunktet må forbeholdes tilfeller der rådgivningen må ses som en klar særfordel for de selgende aksjeeierne. For styret i TAT synes hensynet til aksjeeierne å ha vært sentralt.

Det er også fra ankemotparten anført at selskapet har fradragsrett etter skatteloven § 6-24 første ledd fordi kostnadene knyttet til erverv av inntekt. I bestemmelsens annet ledd fremgår at det ikke gis fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader. Det betyr her at TAT ikke vil ha fradragsrett for kostnader pådratt for å realisere gevinst ved salg av datterselskaper. Som det fremgår over har retten kommet til at disse kostnadene ikke er pådratt for å erverve inntekt i selskapet og selskapet får ikke fradrag for utgifter til salg av sine aksjer i disse selskapene.

Lagmannsretten mener derfor at skatteklagenemnda har lagt riktig faktum og lovanvendelse til grunn når den har kommet til at det ikke kan gis fradrag for denne utgiftsposten.

Lagmannsretten går nå over til å behandle spørsmålet om hvorvidt TAT har fradragsrett for termineringsgebyret som ble utbetalt til Arris Group Inc.. Også her oppstår spørsmålet om hva hovedformålet er med å betale denne kompensasjonen. I avtalen mellom TAT og Arris Group Inc. fremgår i punkt 2(b) følgende:

- (b) Notwithstanding anything to the contrary contained in Section 2.1 (a), at any time prior to the public announcement of the satisfaction of all conditions to the Offer, the Tandberg Board Recommendation may be withdrawn by the Tandberg board of directors (a «Tandberg Change in Recommendation») under the following circumstances: (i) an Acquisition Proposal is made to Tandberg and is not withdrawn; (ii) Tandberg promptly provides ARRIS GROUP INC. with written notice of the Acquisition Proposal setting forth the identity of the offeror and material terms of the offer and further provides at least two (2) business days prior written notice of any meeting of Tandberg's board of directors to consider and determine whether such Acquisition Proposal is a Superior Proposal; (iii) Tandberg's board of directors determines that such Acquisition Proposal constitutes a Superior Proposal; (iv) Tandberg's board of directors determines in good faith after consultation with Tandberg's outside legal counsel, that in light of such Superior Proposal, the withdrawal of the Tandberg Board Recommendation is required to comply with the board's fiduciary obligations to its shareholders under applicable law or the Trading Act; and (v) neither Tandberg nor any of its representatives shall have violated in any material respect any of the restrictions set forth in Section 10 below.
- (c) For purposes of this Agreement; (i) «Acquisition Proposal» shall mean any offer, proposal, inquiry or indication of interest (other than an offer, proposal, inquiry or indication of interest by ARRIS under this Agreement) contemplating or otherwise relating to any Acquisition Transaction; (ii) «Superior Proposal» shall mean an unsolicited, bona fide written offer by a third party to all of Tandberg's shareholders to purchase all of the

outstanding common stock of Tandberg on terms that the board of directors of Tandberg determines, in good faith by a majority vote, after consultation with its financial advisor and outside legal counsel and taking into account all the terms and conditions of the Acquisition Proposal, are more favorable to all of Tandberg's shareholders, from a financial point of view, than the transactions contemplated by the Offer (including the terms, if any, proposed by ARRIS to amend or modify the Offer); (iii) «Acquisition Transaction» shall mean: any transaction or series of transactions involving (A) any merger, consolidation, share exchange, business combination, issuance of securities, acquisition of securities, tender offer, exchange offer or other similar transaction (1) in which Tandberg or any of its affiliates is a constituent corporation, (2) in which a person or «group» (as defined in the Securities Exchange Act of 1934, as amended, and the rules promulgated thereunder) of persons directly or indirectly acquires beneficial or record ownership of securities representing more than 50% of the outstanding securities of any class of voting securities of Tandberg or any of its subsidiaries, or (3) in which Tandberg or any of its affiliates issues or sells securities representing more than 50% of the outstanding securities of any class of voting securities of Tandberg or any of its affiliates as of the date of this Agreement; or (B) any sale (other than in the ordinary course of business), lease (other than in the ordinary course of business), exchange, transfer (other than in the ordinary course of business), license (other than nonexclusive licenses in the ordinary course of business), acquisition or disposition of any business or businesses or assets that constitute or account for 20% or more of the consolidated net revenues, net income or assets of Tandberg, or any of its businesses or subsidiaries.

Som det fremgår, var det kun aksjonærinteressene som ga styret i TAT anledning til å endre sin anbefaling til aksjonærene. Det er således hensynet til aksjonærene alene som gir styret anledning til å gå fra avtalen mot å betale denne kompensasjonen. Hensynet til best mulig industriell match for TAT er ikke nevnt i vilkårene for å kunne akseptere et annet bud fra en annen interessent. Styret var således forpliktet til å holde avtalen med Arris Group Inc., med mindre hensynet til aksjonærene tilsa at styret forandret sin anbefaling. Denne bestemmelsen sier derfor ikke bare noe om hva formålet med å anbefale Ericssons bud var, den sier etter rettens oppfatning også noe om hva formålet med inngåelsen med avtalen med Arris Group Inc. var. Poenget var å oppnå best mulig pris for aksjene i selskapet.

Lagmannsretten viser til referat fra styremøtet 26. februar 2007 som inneholder en kort redegjørelse for at tilbudet fra Ericsson har kommet. Der fremgår det at beslutningen om å forhandle med Ericsson var begrunnet i at det var påkrevet av hensyn til aksjonærinteressene. Lagmannsretten viser her til følgende:

It was explicitly stated by the Chairman of the Board that it was not on the agenda of today's board meeting to consider and determine whether the Cash Offer from Ericsson is a Superior Proposal as defined in the transaction agreement entered into with Arris Group Inc. on 15 January 2007 («Transaction Agreement»). As stated in the press release from TANDBERG Television today the Board will review the terms and conditions of the cash offer, with the assistance of its financial and legal advisors, upon receipt of the offer document from Ericsson, and will then provide the TANDBERG Television shareholders with a recommendation.

However, in order for TANDBERG Television to engage in negotiations or discussions with Ericsson, or furnish any information regarding TANDBERG Television to Ericsson it is a requirement under the Transaction Agreement Section 10.2 (ii) and (iii) that the board of directors of TANDBERG Television (a) has determined that Ericsson's acquisition proposal is reasonably likely to result in a Superior Proposal and (b) concludes in good faith, after having consulted with its outside legal counsel, that such action is required in order for the board of directors of TANDBERG Television to comply with its fiduciary obligations to its shareholders under applicable law, including, without limitation the Trading Act.

Som det fremgår viser styret her til sin forpliktelse overfor aksjeeierne. Som nevnt innledningsvis her, ville det også være et klart mislighold av avtalen med Arris Group Inc. dersom styret bestemte seg for å gå videre med forhandlingene med Ericsson av andre grunner enn aksjonærinteressen. Det vises til avtalen med Arris Group Inc. gjengitt over, der det kun var dette som kunne tilsi en terminering av avtalen. Etter lagmannsrettens oppfatning ble termineringsgebyret pådratt for å sikre aksjonærene en høyere pris for aksjene enn det de ville fått ved å selge til Arris Group Inc..

Etter dette har statens anke ført frem mens den avledede anken er forkastet. Staten tilkjennes saksomkostninger i medhold av tvisteloven § 20-2 første ledd. For tingretten fremla advokat Fjellheim en omkostningsoppgave på i alt 242 075 kroner hvorav salæret utgjør 191 572 kroner og merverdiavgift utgjør 48 415 kroner. Beløpet er nødvendig og tilkjennes.

Saksomkostningene for lagmannsretten er oppgitt til å være 266 758 kroner, hvorav salæret utgjør 199 582,50 kroner og merverdiavgift 53 351 kroner. Beløpet anses nødvendig og tilkjennes. I tillegg kommer rettsgebyr slik at samlede omkostninger for lagmannsretten utgjør 294 433 kroner.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

I anken:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.

I den avledede anken:

1. Anken forkastes.

I begge tilfeller:

1. I saksomkostninger for tingretten betaler Ericsson Television AS 242 075-tohundreogførtitusenogsyttifem - kroner til staten v/Skatt øst innen 2 uker etter dommens forkynnelser.
2. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler Ericsson Television AS 294 433 - tohundreognittifiretusenfirehundreogtrettitre - kroner til staten v/Skatt øst innen 2 uker etter dommens forkynnelser.

SkN 17-064 Realisasjonstidspunktet for en TRS-avtale mv.

Lovstoff: Skatteloven §§ 2-38, 5-1, 5-2 og 9-2.

Frostating lagmannsrett: Dom av 16. juni 2017, **sak nr.:** LF-2016-200483

Dommere: Lagdommer Sverre Erik Jebens, lagdommer Kjersti Risem-Johansen og ekstraordinær lagdommer Jon Kapelrud. **Saksgang:** Fosen tingrett TFOSN-2015-165887 - Frostating lagmannsrett LF-2016-200483 (16-200483ASD-FROS).

Parter: Staten v/Skatt-Midt Norge (advokat Arne Haavind) mot Salmar ASA (advokat Morten Goller).

Sammendrag: Saken reiste to spørsmål: For det første var det spørsmål om hva som skulle anses som realisasjonstidspunkt for gevinst knyttet til såkalte Total Return Swap-avtaler (TRS-avtaler). For det andre var det spørsmål om Salmar ASA hadde krav på fradrag for bidrag som var ytet til Salmarfondet, et fond som kom lokalsamfunnet til gode. TRS-avtalene gikk ut på at en bank kjøpte aksjer i en lakseoppdrettsbedrift, der Salmar ASA overtok markedsrisikoen for aksjene samt retten til utbytte og annen avkastning, mot å betale en fast rente til banken. Når avtalen var utløpt skulle Salmar ASA gjøre opp rentebeløpet med banken. I tillegg skulle det foretas sluttavregning, basert på aksjenes markedsverdi på tidspunktet for oppgjør, tillagt utbytte i avtaleperioden. Avtalene ble rullert, forlenget, flere ganger. Realisasjonstidspunktet hadde betydning fordi etter fritaksmetoden må en ha innehatt såkalte kvalifiserende rettigheter i objektet i to år for å oppnå fritak for gevinst som innvinnenes senere. For Salmar ASA var to-årskravet oppfylt 22. oktober 2012. Spørsmålet om gevinsten knyttet til TRS-avtalene skulle beskattes som inntekt berodde derfor på om realisasjonen hadde skjedd før eller etter dette tidspunktet. Dette berodde igjen på om hver forlengelse av avtalen med banken innebar en realisasjon, eller om posisjonen ikke var realisert før ved utgangen av den siste forlengelsen. Lagmannsretten la til grunn at posisjonen ikke var realisert før utgangen av den siste forlengelsen, og skattyter fikk altså medhold i dette spørsmålet. Når det gjaldt fradragsretten for bidrag til Salmarfondet, kom lagmannsretten til at tilknytningen mellom bidraget og Salmar ASAs virksomhet var for løs til at fradrag kunne innrømmes.

Saken gjelder gyldigheten av Skatt Midt-Norges ligningsvedtak 27. april 2015, som angår ligningen av Salmar ASA (Salmar) for inntektsårene 2010-2013. De to hovedspørsmålene i saken er hva som skal anses som realisasjonstidspunkt for gevinst knyttet til såkalte Total Return Swap-avtaler (TRS-avtaler) og hvorvidt Salmar har krav på fradrag for bidrag som bedriften har ytet til Salmarfondet.

Innledningsvis gis en faktisk redegjørelse knyttet til tvistespørsmålene og behandlingen av saken i domstolene.

TRS-avtalene

En Swap-avtale kan beskrives som en avtale der partene, ofte en finansinstitusjon og en bedrift, bytter et fast eller variabelt beløp mot avkastningen på et underliggende objekt.

Finansinstitusjonens interesse i avtalen er renten den mottar for å benytte et beløp til fordel for bedriften, mens sistnevntes interesse er avkastningen på et underliggende objekt. En Total Return

Swap-avtale karakteriseres ved at både den løpende avkastningen og gevinst eller tap på det underliggende objektet gjøres opp mellom partene når avtalen utløper.

I vår sak gikk TRS-avtalene ut på at Pareto Bank ASA (Pareto) kjøpte aksjer i en færøysk lakseoppdrettsbedrift, B/F Bakkafrost (Bakkafrost), der Salmar overtok markedsrisikoen for aksjene samt retten til utbytte og annen avkastning, mot å betale en fast rente til Pareto. Partene avtalte at Salmar skulle utøve stemmerett for aksjene. Når avtalen var utløpt skulle Salmar gjøre opp rentebeløpet med Pareto. I tillegg skulle det foretas sluttavregning, basert på aksjenes markedsverdi på tidspunktet for oppgjør, tillagt utbytte i avtaleperioden.

Bakgrunnen for at partene inngikk TRS-avtaler var at Salmar hadde planer om å skaffe seg kontroll over Bakkafrost ved å oppnå aksjemajoritet i selskapet, men ikke hadde finansiell mulighet til å kjøpe aksjene for egen regning. Det ble inngått to TRS-avtaler mellom Salmar og Pareto, henholdsvis 26. mars 2012 om kjøp av inntil 2,2 millioner aksjer i Bakkafrost, og 11. mai samme år om kjøp av inntil 265 000 aksjer i samme selskap. Basert på kursverdien i Bakkafrost skulle investeringsbeløpet ikke overstige henholdsvis 90 millioner kroner og 10 890 000 kroner, til sammen 100 890 000 kroner. Salmar skulle betale rente til Pareto med 6,50 % p.a.

Forfallstidspunktet var i begge avtalene fastsatt til tre måneder fra kjøpstidspunktet, men kunne forlenges. Etter avtalen 26. mars 2012 var Pareto forpliktet til å forlenge den i tre måneder, mens det etter avtalen 11. mai 2012 kunne avtales forlengelse med tre måneder av gangen.

Salmar og Pareto forlenget begge TRS-avtalene tre ganger. Ved den siste avtalen, som ble inngått 11. januar 2013, ble det avtalt forlengelse av begge TRS-avtalene til 15. juli 2013. Rentevilkårene ble endret ved hver forlengelse, og ved den siste endringen ble renten fastsatt til 6m NIBOR + 3,25 % p.a.

Avtaleforholdet mellom Salmar og Pareto opphørte 15. juli 2013, angivelig fordi de lokale myndighetene på Færøyene gikk imot Salmars planer om å overta kontrollen i Bakkafrost. I forbindelse med sluttavregningen benyttet Salmar sin rett etter TRS-avtalene til å kjøpe aksjene i Bakkafrost mot fullt oppgjør. Sluttoppgjøret per 15. juli 2013 utgjorde 89 308 270,59 kroner for aksjene.

Som nevnt innledningsvis, gjelder skattespørsmålet knyttet til TRS-avtalene hva som skal anses å være realisasjonstidspunktet. Bakgrunnen er kravet om at skattesubjektet må ha innehatt såkalte kvalifiserende rettigheter i objektet i to år for å oppnå fritak for gevinst som innvinnes senere, se skatteloven § 2-38 bokstav b. For Salmar var to-årskravet oppfylt 22. oktober 2012. Spørsmålet om gevinsten knyttet til TRS-avtalene skulle beskattes som inntekt berodde derfor på om realisasjonen hadde skjedd før eller etter dette tidspunktet. Skatt Midt-Norges vedtak 27. april 2015 bygde på at gevinsten var realisert før 22. oktober 2012, og konkluderte følgelig med at det forelå skattepliktig gevinst.

Bidragene til Salmarfondet

Salmar er en ledende aktør innenfor oppdrettsnæringen. Bedriften har ca. 1 100 ansatte, hvorav ca. 600 på Frøya, der produksjonsanleggene befinner seg. Salmar er den desidert største bedriften og arbeidsgiveren i Frøya kommune.

Salmarfondet er opprettet av Salmar for å støtte lokalsamfunnet på Frøya og derved sikre tilgang på stabil arbeidskraft for bedriften. Bidragene til Salmarfondet som saken gjelder utgjorde 500 000 kroner i 2010, 500 000 kroner i 2011 og 400 000 kroner i 2012.

Salmars bidrag til Salmarfondet har gått til en rekke formål på Frøya, så som utstyr til grendalag og foreninger, sportsaktiviteter og kulturvirksomhet. Tvisten gjelder hvorvidt Salmar kan kreve fradrag for bidragene ved inntektsligningen for de aktuelle inntektsårene.

Salmar krevde fradrag med samme beløp som bedriften hadde overført til Salmarfondet. I vedtak truffet av Skatt Midt-Norge 27. april 2015 ble fradrag nektet, med den begrunnelse at overføringene til fondet ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til Salmars virksomhet.

Skattevedtaket og domstolsbehandlingen

Ved Skatt Midt-Norges vedtak 27. april 2015 ble ligningen endret i forhold til det Salmar hadde krevd på følgende punkter av betydning for saken:

Inntekten for 2012 ble økt med 20 569 920 kroner. Endringen skyldtes at gevinsten i tilknytning til TRS-avtalene ble ansett å være innvunnet før 22. oktober 2012, som var skjæringstidspunktet i henhold til skatteloven § 2-38 bokstav b.

Inntekten ble økt med 500 000 kroner for 2010, 500 000 kroner for 2011 og 400 000 kroner for 2012. Endringen skyldtes at skattemyndigheten, med henvisning til skatteloven § 6-1, ikke innrømmet fradrag for tilsvarende overføringer til Salmarfondet.

Salmar uttok stevning for Fosen tingrett 19. oktober 2015. Salmars endelige påstand gikk ut på at skattekontorets vedtak oppheves for så vidt gjelder gevinst ved realisasjon av

TRS-avtaler og bidrag til Salmarfondet, og at ved ny ligning skal gevinsten ved realisasjonen anses å være innvunnet i 2013 og fradrag gis for Salmars bidrag til Salmarfondet.

Staten v/Skatt Midt-Norge imøtegikk Salmars stevning på begge punkter ved tilsvær 8. desember 2015, og påsto seg frifunnet.

Fosen tingrett avsa dom i saken 7. oktober 2016. Domsslutningen lyder slik:

- «1. Skatt Midt-Norges vedtak av 27.04.2015 oppheves hva gjelder gevinst ved realisasjon av TRS-avtalene og bidrag til Salmarfondet. Ved ny ligning skal
 - (i) Gevinst ved realisasjon av TRS-avtalene anses innvunnet i 2013
 - (ii) Det gis fradrag for bidrag til Salmarfondet
- 2. Staten v /Skatt Midt-Norge betaler 497 880,- - firehundredeogtittisytusenåttehundredeogåtti - kroner i sakskostnader til Salmar ASA innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av dommen.»

Staten v/Skatt Midt-Norge har anket dommen ved ankeerklæring 10. november 2016. Salmar har imøtegått anken ved anketilsvær 7. desember 2016.

Ankeforhandling ble holdt i Trondheim tinghus 8. og 9. juni 2017. Lagmannsretten mottok forklaring av to vitner, og partene dokumenterte skriftlige bevis slik det er protokollert i

rettsboken. Saken står i samme faktiske stilling som for tingretten. Det er i mellomtiden kommet én ny rettskilde av betydning for fradragsspørsmålet, som lagmannsretten kommer tilbake til nedenfor.

Staten v/Skatt Midt-Norge har anført i hovedtrekk:

Angående TRS-avtalene

Det rettslige utgangspunktet er at det skjer en skattemessig realisasjon av TRS-avtaler ved utløpet av den avtalte perioden. At avtalen rulleres innebærer at det blir inngått en ny

TRS-avtale, ikke at det skjer en forlengelse av den opprinnelige avtalen.

Rullering av TRS-avtalene forutsatte tilbud fra Pareto og aksept fra Salmar. Dette viser at det ble inngått nye avtaler. Den nye avtalen begynte å løpe ved utløpet av den forutgående avtalen, og løp til fastsatt forfall for den nye avtalen.

Selv om TRS-avtalene i dette tilfellet ble brukt som finansieringsinstrument ved kjøp av aksjer i Bakkafrøst, kan avtalene ikke skattemessig likestilles med en ordinær låneavtale. Salmars motiv for å inngå TRS-avtalene er uten skatterettslig betydning.

TRS-avtalen, som var kapitalobjektet, ble således realisert og kapitalgevinsten innvunnet når avtalt forfallstid inntrådte. Inngåelsen av ny avtale med ny forfallstid innebar at Salmars eiendomsrett etter den opprinnelige avtalen opphørte, se skatteloven § 9-2 første ledd.

Salmars gevinst var klarlagt og sikret ved opprinnelig avtalt forfall. Gevinsten var således mulig å fastslå, og rettslig sikring fulgte av punkt 7 andre ledd i TRS-avtalene. Det er nok at det forelå bindende avtale om oppgjør, og ikke et krav at oppgjør faktisk har skjedd.

Borgarting lagmannsretts dom LB-2014-164961-2 (Telenor) gir støtte for statens syn, ved at innvinning ble ansett å ha skjedd ved utløpet av hver termin. Det er ikke avgjørende at dommen gjaldt et deloppgjør som var foretatt, idet synspunktet i dommen må videreføres til også å omfatte situasjonen i vår sak, der oppgjør var avtalt, men ikke ble gjennomført.

Den privatrettslige realiteten var at partene, ved hver rullering, inngikk en ny TRS-avtale for et tidsrom som ikke var omfattet av den første avtalen. Dette er ingen konstruksjon, men en anvendelse av skatterettens regler om realisasjon på avtalen mellom partene.

Angående bidragene til Salmarfondet

Vilkårene i skatteloven § 6-1 første ledd for å få fradrag er ikke oppfylt. Kostnaden for Salmar er rett nok oppofret, men det foreligger ikke tilstrekkelig tilknytning mellom bidragene til Salmarfondet og Salmars inntektsskapende aktivitet.

Det fremgår av rettspraksis, f.eks. Rt-2012-744 (Skagen) og Rt-2015-1068 (Kverva), at fradrag bare innrømmes dersom formålet med bidraget er å skaffe inntekt for skattyteren, og det i tillegg foreligger nær tilknytning mellom bidraget og skattyterens virksomhet. Selv om det etter Kverva-dommen ikke lenger kreves motytelse, er det avgjørende at bidraget i vår sak har svakere

tilknytning til virksomheten enn i Kverva-saken. Innrømmelse av fradrag i vårt tilfelle vil uthule tilknytningskravet.

Staten v/Skatt Midt-Norge har nedlagt slik påstand:

Staten v/Skatt Midt-Norge frifinnes og tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

Salmar ASA har anført i hovedtrekk:

Angående TRS-avtalene

Salmars hovedsynspunkt er at det ikke ble realisert noen gevinst etter TRS-avtalene før ved sluttavregningen i 2013. Skatt Midt-Norge har skattlagt den underliggende verdien, som er aksjene i Bakkafrost, før den var realisert. Bare rentene var realisert før sluttavregning ble foretatt.

Synspunktet følger av skatteloven § 5-1 andre ledd, som fastsetter at skattepliktig gevinst bare foreligger ved realisasjon av formuesobjekter utenfor virksomhet. For at realisasjon skal ha skjedd må eiendomsretten være opphørt, se skatteloven § 9-2. Eierposisjonen må reelt sett være oppgitt, se Rt-1925-472 (Kallevig).

Gevinsten må være klarlagt og sikret for at den skal anses å være innvunnet skatterettslig. Dette følger av entydig rettspraksis, se Rt-1995-872 og Rt-2009-1208 (avsnitt 36 og 37).

I Borgarting lagmannsretts dom LB-2014-164961-2 (Telenor), som gjaldt en TRS-avtale, hadde partene gjennomført del-realisasjon, ved oppgjør for hver termin. Saken adskiller seg derved i avgjørende grad fra vår sak.

I vår sak har partene avtalt å forskyve forfallstidspunktet. Forskyvningen innebar at det fortsatte å eksistere en mulighet for gevinst for Salmar, idet gevinsten ikke var realisert.

Angående bidragene til Salmarfondet

Salmar har krav på fradrag i inntekten for kostnader som gjelder bidrag til Salmarfondet i 2010-2012. Betingelsene i skatteloven § 6-1 er oppfylt. Kostnaden er oppofret fra Salmars side, og det foreligger klar tilknytning mellom kostnaden og Salmars inntektserverv.

Skattyterens hovedformål med ytelsen er sentralt. Domstolene har vært tilbakeholdende med å overprøve skattyterens forretningsmessige vurdering av hvilke typer bidrag som er formålstjenlige. Rt-1956-1188 (Anton B. Nilsen), om fradrag for utgifter til tekstannonser med kritikk av myndighetenes økonomiske politikk, og Rt-1965-954 (Kosmos-dommen), om fradrag for underskudd ved oppføring av «Hvalfangstens Hus», illustrerer dette.

Saksforholdet i Rt-2015-1068 (Kverva) har klare paralleller med vår sak. Høyesteretts syn i denne dommen er derfor retningsgivende for bedømmelsen av vår sak.

Kverva-dommen klargjør at det ikke kreves motytelse til bedriften som yter bidraget, i motsetning til oppfatningen i Rt-2012-744 (Skagen). Bare hvis hovedformålet er diffust, kan det bli spørsmål om motytelse for å innrømme fradrag.

Skatt Midt-Norges rettsanvendelse i vår sak er i direkte strid med Kverva-dommen. Goodwillbetraktninger er relevante ved vurderingen av tilknytningen mellom bidraget og selskapets virksomhet. Salmars formål med bidraget er tilstrekkelig. Det er intet vilkår om motytelse i kriteriene for å motta støtte fra Salmarfondet, men dette er ikke avgjørende.

Ved vurderingen må det være avgjørende at formålet med bedriftens støtte til Salmarfondet er å opprettholde bosettingen på Frøya, og derved beholde og rekruttere ansatte. Derved er det etablert tilstrekkelig tilknytning mellom bidraget og Salmars virksomhet.

Salmar ASA har nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Salmar tilkjennes sakskostnader.

Lagmannsrettens syn på saken:

Lagmannsretten er kommet til at statens anke forkastes når det gjelder skattleggingen av gevinst på grunnlag av TRS-avtalene, fordi Salmar ikke anses å ha innvunnet gevinst før 22. oktober 2012, som er det skatterettslig relevante tidspunktet; se om betydningen av dette på side 3. Statens anke fører derimot frem når det gjelder Salmars krav om fradrag i inntekten for bidrag til Salmarfondet, fordi tilknytningen mellom bidraget og Salmars virksomhet anses å være for svak. I det følgende redegjøres for lagmannsrettens nærmere begrunnelse for resultatet.

Skattleggingen av gevinst knyttet til TRS-avtalene; spørsmålet om innvinningstidspunkt

Som redegjort for innledningsvis, ble avtaleforholdet mellom Salmar og Pareto innledet ved at partene inngikk to TRS-avtaler, som var datert henholdsvis 26. mars og 11. mai 2012. Forfallstidspunktet ble i begge avtalene fastsatt til tre måneder fra kjøpstidspunktet. Etter avtalen 26. mars 2012 var Pareto forpliktet til å la den rullere i en ny tre måneders periode, og etter avtalen 11. mai samme år kunne partene avtale rulling for tre måneder av gangen.

Som nevnt innledningsvis, avtalte partene å rullere TRS-avtalene ved tre anledninger. I tillegg til at forfallstidspunktet ble forskjøvet, ble rentebetingelsene endret. Ut over dette medførte forlengelsene ikke endringer i avtaleforholdet.

Uenigheten mellom partene gjelder den rettslige betydningen av at de to TRS-avtalene ble rullert. Skatt Midt-Norge hevder at hver rulling må bedømmes som inngåelse av en ny avtale, med den følge at det foreligger en innvunnet og derved skattepliktig gevinst, knyttet til de underliggende verdiene, ved opprinnelig avtalt forfall. Salmar anfører at rullingene må anses som fortsettelser av den opprinnelige avtalen, selv om forfallstidspunktet ble forskjøvet.

Spørsmålet i denne delen av saken er på hvilket tidspunkt det foreligger en skattepliktig gevinst for Salmar. Det skatterettslige utgangspunktet er at gevinsten må være innvunnet for å være skattepliktig, se skatteloven § 5-1 første ledd. Når det gjelder inntekt i form av gevinst, fastsetter skatteloven § 5-1 andre ledd realisasjon som innvinningskriterium. Hva som skal regnes som realisasjon fremgår av skatteloven § 9-2 første ledd, som fastsetter at det omfatter «overføring av

eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett ...». Så lenge en verdistigning ikke er innvunnet, dvs. realisert i form av overføring eller opphør av eiendomsrett, foreligger bare en mulighet for gevinst, som ikke utløser skatteplikt.

Realisasjon som beskrevet foran er etter dette det relevante innvinningskriteriet i vår sak. For at realisasjon skal anses å ha funnet sted, må eierposisjonen til verdien det er spørsmål om, reelt sett være oppgitt, se Rt-1925-472 (Kallevig), der vilkåret ikke var oppfylt, fordi et aksjesalg var skjedd pro forma. I tilfeller der oppfyllelsen av en avtale om overdragelse av verdier er avhengig av faktiske betingelser, har rettspraksis lagt til grunn at gevinsten må være klarlagt og sikret for at innvinning anses å ha skjedd, se Rt-1995-872 (Eide) og Rt-2009-1208 (Hurtigruten) avsnitt 36 og 37.

Når det gjelder avtaler mellom private parter, skal den skatterettslige bedømmelsen bygge på partenes felles oppfatning om innholdet, så sant den kan fastslås. I Rt-2009-813 (Gaard) (avsnitt 54) sluttet Høyesterett seg til den norm annenvoterende i Rt-1994-1064, dommer Bugge, formulerte på side 1071:

«Som lagmannsretten er inne på, er utgangspunktet i skatteretten at de skattemessige virkninger av en disposisjon, eller en transaksjon, beror på det innhold partene selv har gitt disposisjonen eller transaksjonen, bedømt etter alminnelige formuerettslige regler. Den materielle ordning partene har etablert seg imellom, innenfor avtalefrihetens ramme, styrer også de skattevirkninger ordningen skal få.»

Ved vurderingen av hva som var partenes oppfatning av avtaleforholdet, er det nødvendig å klarlegge formålet med avtalen og risikofordelingen mellom partene. Som det fremgår på side 2, var formålet for Salmar å oppnå kontroll over Bakkafrøst, som er en konkurrerende virksomhet, ved å sikre seg aksjemajoritet i selskapet. Dette formålet eksisterte helt frem til sluttoppgjøret, som ble foretatt 15. juli 2013, og som hadde sammenheng med at færøyske myndigheter gikk imot Salmars oppkjøpsplaner. Også Paretos interesse, som utelukkende gjaldt renteinntekter, var den samme frem til sluttoppgjøret ble foretatt, selv om rentesatsen ble endret og oppgjør for renter ble foretatt ved utløpet av hver tre måneders-periode.

Helt sentralt ved bedømmelsen av avtaleforholdet er partenes forhold til de underliggende verdiene, som besto av aksjene i Bakkafrøst. At aksjene var kjøpt og ble eid av Pareto er ikke dekkende for hele realiteten, fordi den økonomiske interessen, som var knyttet til kursutviklingen og utbyttet, helt ut lå hos Salmar. Ved å unnlate å foreta sluttoppgjør ved det opprinnelig avtalte forfallstidspunktet, ga Salmar avkall på aksjegevinsten, og lot avtaleforholdet løpe videre. Dette innebar en mulighet for senere å oppnå høyere gevinst, men også for å bli påført tap.

Lagmannsretten ser det slik at partene i TRS-avtalen avklarte sitt forhold til avtalen når det opprinnelige forfallstidspunktet nærmet seg, ved å bestemme at avtalen skulle fortsette å løpe, i det vesentlige på samme vilkår som tidligere. Det var tale om en fortsettelse, ikke et opphør av en opprinnelig avtale, etterfulgt av en ny avtale. Dette fremstår klarest ved at Salmar unnløt å innkassere verdistigningen på aksjene i Bakkafrøst, og lot verdiene stå urørt.

I tillegg var dette i samsvar med Salmars formål med TRS-avtalen, slik det er redegjort for på side 2, og hadde som konsekvens at Salmar fortsatte å beholde muligheten for gevinst og risikoen

for tap. Selv om lagmannsretten er enig med tingretten i at det er kunstig å bedømme rulleringen av TRS-avtalen som et veddemål om verdistigning, tatt i betraktning Salmars formål med avtalene, har det betydning at rulleringene ikke endret Salmars forhold til det underliggende objektet, som skattespørsmålet knytter seg til.

Spørsmålet om fradrag for bidrag til Salmarfondet

Det rettslige utgangspunktet er her skatteloven § 6-1, som fastsetter at det gis fradrag «for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt».

Bestemmelsen oppstiller to vilkår for å oppnå fradrag. Kostnaden må være oppofret og den må ha tilknytning til skattesubjektets inntektsbringende virksomhet.

Skattemyndigheten har ikke bestridt at Salmars bidrag til Salmarfondet, som for de tre aktuelle skatteårene til sammen utgjør 1 400 000 kroner, er oppofret og derved pådratt i lovens forstand. Uenigheten mellom partene gjelder, som det fremgår av anførslene, hvorvidt bidraget til Salmarfondet har tilstrekkelig tilknytning til Salmars virksomhet.

Rettspraksis har presisert innholdet i tilknytningskravet i flere dommer. I Rt-1956-1188 (Anton B. Nilsen) ble det uttalt at fradrag for en pådratt kostnad forutsetter «at formålet har vært å fremme forretningsmessige interesser som har en tilstrekkelig håndgripelig sammenheng med inntektservervelsen» (side 1189). I Rt-1965-954 (Kosmos) ble det uttalt at det kreves «nær og umiddelbar sammenheng mellom selskapets næringsvirksomhet og tilskuddene ... » (side 957). At bedriften må ha oppnådd en motytelse av mottakeren av bidraget for å oppnå fradrag, som ble oppstilt som vilkår i Rt-2012-744 (Skagen) (avsnitt 56) synes å være frafalt i Rt-2015-1068 (Kverva) (avsnitt 78).

Ved vurderingen av om tilknytningskravet er oppfylt, må det tas utgangspunkt i formålet med bidraget, slik dette er opplyst fra bedriftens side. Salmars formål hevdes å ha vært å sikre tilstrekkelig arbeidskraft på stedet, ved å gjøre det attraktivt å bo på Frøya. I tillegg kommer at Salmar ønsker å ha et positivt omdømme i lokalsamfunnet.

Ut over dette foreligger imidlertid ingen tilknytning mellom bidragene og Salmars virksomhet. Utdelingene fra fondet som bygger på Salmars bidrag, har gått til en rekke formål, så som forsamlingshus, ungdomsarbeid, kulturaktiviteter og sportsaktiviteter m.m. I motsetning til i Kverva-saken, der det synes å være lagt avgjørende vekt på at betydelige deler av tilskuddet ble benyttet til etablering av skole med undervisning i aquabaserte næringer, foreligger ingen slik tilknytning mellom bidragene og Salmars virksomhet i nærværende sak.

Etter lagmannsrettens syn er den nevnte forskjellen rettslig relevant som kriterium, fordi den er egnet til å sikre skattefundamentet, og til å hindre at fradragsreglene utvides på et uklart grunnlag. Å gi skattefradrag for bedriftens bidrag til Salmarfondet, slik det er krevd, må antas å få uheldige ringvirkninger og gjøre det vanskelig å oppstille grenser for hvilke ytelser det skal gis fradrag for i fremtidige saker.

Sakskostnader for tingrett og lagmannsrett

Utgangspunktet for sakskostnadsavgjørelsen er resultatet i lagmannsretten, også for så vidt gjelder sakskostnadene for tingretten, se tvisteloven § 20-9 andre ledd. Ankegejenstanden er ligningen av Salmar, og omfatter to punkter. Lagmannsretten mener at disse bør bedømmes som

flere krav, slik at det samlede utfallet blir avgjørende for hvorvidt saken er vunnet, se tvisteloven § 20-2 andre punktum.

Hver av partene har fått medhold i ett tvistepunkt, og lagmannsretten finner ikke grunn til å sondre med hensyn til betydningen av saken for partene eller sakens omfang. Spørsmålet om realisasjonstidspunkt etter TRS-avtalene har størst økonomisk verdi, men spørsmålet om fradrag for bidragene til Salmarfondet har større prinsipiell betydning, både for staten og Salmar. Begge parter må derfor sies å ha fått medhold av betydning, se tvisteloven § 20-3, og lagmannsretten anser for øvrig ikke at det foreligger «tungtveiende grunner» som kan begrunne at det gjøres unntak fra hovedregelen om at partene da bærer sine sakskostnader. Sakskostnader tilkjennes derfor ikke for noen av instansene.

Lagmannsretten har funnet det hensiktsmessig å utforme selvstendig slutning.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

- 1. Skatt Midt-Norges vedtak 27. april 2015 oppheves for så vidt gjelder gevinst ved realisasjon av TRS-avtalene. Ved ny ligning skal gevinsten anses innvunnet i 2013.*
- 2. Staten v/Skatt Midt-Norge frifinnes for så vidt gjelder vedtaket 27. april 2015 om nektelse av fradrag for Salmar ASAs bidrag til Salmarfondet.*
- 3. Sakskostnader for tingrett og lagmannsrett tilkjennes ikke.*

Tingrettsdommer

SkN 17-065 Utleie av kontorlokaler i egen bolig

Lovstoff: Skatteloven § 13-1.

Asker og Bærum tingrett: Dom av 9. desember 2016, sak nr.: TAHER-2016-102916

Dommer: Dommerfullmektig Silvelin Bratholm.

Parter: Sverre Faafeng Langfeldt og Focus Forlag AS (for disse: advokat Bård Erlend Hansen) mot Skatt Øst (advokat Helge Skogseth Berg).

Dommen er ikke anket.

Sammendrag: Skattyter leide ut lokaler i egen bolig til eget aksjeselskap. Etter skattemyndighetenes syn var det betalt overpris, og de mente overprisen skulle skattlegges som utbytte hos eier. Eier var også ilagt 30 % tilleggsskatt. Tingretten fant på sin side at leien i det meste av leieperioden ikke var overpriset. Ligningen måtte oppheves. Det forelå kun skjønnsadgang for en liten del av leieperioden, hvor leiearealet var redusert.

Saken gjelder gyldigheten av Skatt øst sine vedtak om endring av ligning for Sverre Faafeng Langfeldt og Focus Forlag AS for inntektsårene 2012 og 2013.

Framstilling av saken

Sverre Faafeng Langfeldt (heretter Langfeldt) kjøpte eiendommen med adresse Utsiktsveien 1, 1369 Stabekk i 1985. Han renoverte eiendommen og flyttet inn i 1988. Underetasjen ble innredet til kontorlokaler. Det ble avholdt en takst 15. februar 1988 som oppga at underetasjen var ca 112 kvm og kunne leies for ut for kr 67.200 kr, og at uthuset på ca 35 kvm kunne leies ut for kr 7.000.

Langfeldt inngikk deretter 22. februar 1988 leiekontrakt med daværende Focus Forlag AS. Det fremgår av kontrakten at leieforholdet omfattet éntre, to kontorer, dusjrom m/WC, gang og arkivrom i underetasje, lagerrom i garasje, samt biloppstillingsplasser. Det er oppgitt at dette til sammen utgjorde 100 kvm. I tillegg fremgikk det at leieforholdet også skulle omfatte et arkivrom på 15 kvm i tilslutning til kontorene, som var prosjektert og ventet ferdigstilt i løpet av kort tid. Leiesummen var kr 100.000 per år, med rett for utleier til å regulere leiesummen basert på SSBs konsumprisindeks. Utgifter til strøm, vann og kommunale avgifter kom i tillegg til leiesummen og var avtalt å skulle belastes leietaker med en tredjedel.

Daværende Focus Forlag AS var et selskap stiftet i 1983 av Maurice Klunge, som også var eneaksjonær i selskapet. Selskapet drev forlagsvirksomhet. Langfeldt ble valgt inn som styre i selskapet i 1987. Selskapet endret senere navn til Focus Faglitterære Forlag AS, og ble så avviklet og slettet i Foretaksregisteret i 2012. Langfeldt stiftet (nye) Focus Forlag AS i 2011.

Langfeldt har siden stiftelsen vært eneaksjonær, styreleder og daglig leder i selskapet. (Nye) Focus Forlag AS overtok virksomheten fra Focus Faglitterære Forlag AS. Det ble 31. august 2011 signert en avtale mellom selskapene om overtakelse av kurant varebeholdning m.m. Av punkt 2 fremgår det at (nye) Focus Forlag AS overtok leieforholdet i Utsiktsveien 1 på gjeldende vilkår fra 1. januar 2012.

Underetasjen i Utsiktsveien 1 ble i 1995 utvidet med et kopirom på ca 11 kvm og leieforholdet omfattet fra dette tidspunktet også dette kopirommet. Den 1. september 2013 ble det inngått en fremleieavtale for deler av underetasjen i Utsiktsveien 1 mellom Focus Forlag AS og Jan og Barbara Klin. Leietakerne påtok seg i avtalen å innrede lokalene til boligformål for egen kostnad. Dette innebar blant annet å flytte vegg mellom kjøkken og arkivrom, legge nytt gulvbelegg og installere kjøkken, samt montere skillevegg for passasje til kopirom. Focus Forlag AS disponerte fra dette tidspunktet kun kopirommet i underetasjen, et kontor i andre etasje, i tillegg til arkivrom i garasjen.

Focus Forlag betalte kr 181.572 i 2012 og kr 186.684 i 2013 i leie til Langfeldt for lokalene i Utsiktsveien 1. Dette gir en kvadratmeterpris på ca kr 1650 inkludert felleskostnader for 2012 og ca kr 1700 inkludert felleskostnader for 2013. Kemneren i Asker og Bærum gjennomførte bokettersyn hos selskapet 17. november 2014. Kemneren mente at selskapet hadde betalt overpris for lokalene.

Skatt øst varslet Langfeldt i brev av 9. juni 2015 om endring av likning i form av inntektsøkning for 2012 og 2013, samt anvendelse av tilleggsskatt. Skatt øst varslet i brev av 16. juni 2015 Focus Forlag AS om økning av grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift for 2012 og 2013, samt anvendelse av tilleggsavgift. Varslene ble besvart i felles brev av 7. september 2015 fra advokat Bård Erlend Hansen på vegne av Langfeldt og selskapet. Det ble anført at det ikke var grunnlag for de varslede endringene. Det ble opplyst at dersom Skatt øst likevel skulle gå videre med saken, var det besluttet at eventuelle skattepliktige utbetalinger skulle anses som utbytte fra selskapet.

Skatt øst fattet vedtak overfor Focus Forlag AS den 2. februar 2016. Ligningene for 2012 og 2013 ble endret slik at inntektene ble økt med henholdsvis kr 66.072 og kr 93.966. Skattekontoret mente at markedsleien for 2012 og de første tre kvartalene av 2013 var kr 1050 inkludert felleskostnader, og at markedsleien for siste kvartal 2013 var kr 825 inkludert felleskostnader for kontor og kr 325 inkludert felleskostnader for arkiv/lager. Skattekontoret kom dermed frem til at beregnet markedsleie for 2012 var kr 115.500, mens selskapet hadde betalt kr 181.572, som innebar en overpris på kr 66.072. Skattekontoret kom videre frem til at beregnet markedsleie for 2013 var 92 718, mens selskapet hadde betalt kr 186.684, som innebar en overpris på kr 93.966.

Skatt øst fattet vedtak overfor Langfeldt den 11. februar 2016. Ligningene for 2012 og 2013 ble endret slik at alminnelig inntekt ble økt med henholdsvis kr 66.072 og kr 93.966. Beregningen er gjort på samme grunnlag som i vedtaket mot selskapet, omtalt ovenfor. Videre ble Langfeldt ilagt tilleggsskatt med 30 % av unndratt skatt.

Langfeldt og Focus Forlag AS tok ut felles stevning for Asker og Bærum tingrett den 20. juni 2016. Staten v/ Skatt øst innga tilsva 25. august 2016. Saken behandles etter reglene om småkravprosess, jf. tvisteloven kapittel 10. Rettsmøte til sluttbehandling ble avholdt 2. desember

2016. Langfeldt avga partsforklaring og det ble for øvrig foretatt slik bevisførsel som fremgår av rettsboken.

Saksøkerens påstandsgrunnlag

Det foreligger ikke skjønnsadgang etter skatteloven § 13-1 første ledd. Det foreligger ikke inntektsreduksjon idet den betalte leien ligger innenfor et markedsmessig prisintervall. Det foreligger interessefellesskap mellom Langfeldt og selskapet i 2012 og 2013, men leieprisen har grunnlag i en leiekontrakt fra 1988, som senere ble overført på samme vilkår. Vurderingen av markedsmessigheten må ta utgangspunkt i forholdene ved inngåelsen av leiekontrakten i 1988, og da forelå det ikke et interessefellesskap mellom Langfeldt og selskapet. Det foreligger således ikke årsakssammenheng mellom en eventuell inntektsreduksjon og interessefellesskapet.

Hvis retten skulle komme til at det foreligger skjønnsadgang, anføres det at skjønnen bygger på feil faktum og gir et vilkårlig og urimelig resultat, jf. skatteloven § 13-3 tredje ledd. Sammenligningsgrunnlaget er feil idet det ikke er tatt hensyn til at det er dyrere å leie mindre lokaler. Det er lagt til grunn feil forståelse av om selskapet hadde egen inngang til lokalene i siste kvartal av 2013. Det er tatt utgangspunkt i feil pris og metoden som er brukt er feil. Basert på metoden har skattekontoret kommet til en leiepris som er halv pris av det en takstmann etter befaring har vurdert markedsprisen til.

Det er uansett ikke endringsadgang for 2012. Det er ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Fristen for å gjøre endringer til skatteyters ugunst er da to år fra inntektsåret, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Saken er tatt opp mer enn to år etter utløpet av inntektsåret 2012, idet varsel ble sendt Langfeldt og selskapet først i juni 2015.

Vilkårene for å ilegge Langfeldt tilleggsskatt er ikke oppfylt. Det gjelder et særlig strengt beviskrav. Langfeldt har ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Forholdet er uansett unnskyldelig. Videre anføres det at det i henhold til EMK vil være uforholdsmessig å anvende tilleggsskatt i dette tilfellet.

Det anføres at tvisteloven § 10-5 tredje ledd kommer til anvendelse og at saksøkerne således må få erstattet sine fulle sakskostnader. Saken har vært unødvendig fordi saksøkerne har dokumentert at leieprisen er markedsmessig.

Saksøkerens påstand

For Focus Forlag AS:

1. Vedtak ved Skatt øst 2. februar 2016 i sak 2015/236329 oppheves.
2. Focus Forlag AS tilkjennes sakskostnader, med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.

For Sverre Faafeng Langfeldt:

1. Vedtak ved Skatt øst 11. februar 2016 i sak 2015/487271 oppheves.
2. Sverre Faafeng Langfeldt tilkjennes sakskostnader, med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.

Saksøktes påstandsgrunnlag

Det foreligger skjønnsadgang i henhold til skatteloven § 13-1 første ledd. Det foreligger inntektsreduksjon. Uavhengige parter ville ikke ha betalt mer enn kr 900 per kvm per år med tillegg av felleskostnader på kr 150 per kvm per år. For siste kvartal i 2013 ville uavhengige parter ikke betalt mer enn kr 675 med tillegg av felleskostnader kr 150 per kvm per år for kontordelen, og kr 225 med tillegg av felleskostnader kr 150 per kvm per år for arkivdelen. Taksten som er presentert av saksøkerne er foretatt etter at lokalene ble pusset opp og etter at ligningsmyndighetens kontroll er innledet. Det foreligger interessefellesskap mellom Langfeldt og Focus Forlag fra 2011. Fra 1987 til 2011 var Langfeldt styreleder i selskapet som var leietaker. Det kreves ikke eierinteresser for at det skal foreligge interessefellesskap. Det foreligger årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet. Inntekten for begge saksøkerne er redusert på grunn av interessefellesskapet. Focus Forlag AS ble stiftet i 2011 og overføring av leieavtalen fra 1988 forutsatte aksept av selskapet. Selskapet kunne ha overtatt virksomheten uten leieavtalen eller etter forhandling.

Det er ikke grunnlag for å tilsidesette skjønnet, jf. skatteloven § 13-1 tredje ledd. Domstolen har begrenset prøvelsesrett. Skjønnet kan bare tilsidesettes om det er vilkårlig eller sterkt urimelig. Skjønnet er gjort i henhold til beste metode. Det er anvendt en korrekt metode og det foreligger ikke faktiske feil i grunnlaget. Det foreligger ingen utenforliggende hensyn og det foreligger ikke et grovt urimelig resultat.

Det foreligger endringsadgang for 2012. Det er gitt uriktige opplysninger. Det er avviket fra markedsleie som er relevant ved vurderingen. For 2012 utgjorde avviket fra markedsleie 57 %. Dette utgjør i henhold til rettspraksis en uriktig opplysning. Fristen for endring er dermed ti år, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1.

Vilkårene for tilleggsskatt for Langfeldt er oppfylt. Det er gitt uriktige opplysninger som har ledet til skattefordel. Avviket fra markedsleie utgjorde 57 % for 2012 og 101% for 2013. Det foreligger ikke unnskyldningsgrunner. Ileggelse av tilleggsskatt er ikke uforholdsmessig i henhold til EMK.

Det er ikke grunnlag for å tilkjenne fulle sakskostnader, jf. tvisteloven § 10-5 annet ledd. Tvisteloven § 10-5 tredje ledd kommer ikke til anvendelse.

Saksøktes påstand

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

Rettens vurdering

Skatteloven § 13-1 første ledd gir adgang til å fastsette formue eller inntekt ved skjønn ved interessefellesskap:

«Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skatteyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med en annen person, selskap eller innretning.»

Det er altså tre vilkår som må være oppfylt for at det skal være adgang til skjønnsfastsettelse etter bestemmelsen:

1. Det må foreligge en formues- eller inntektsreduksjon.
2. Det må foreligge et interessefellesskap.
3. Formues- eller inntektsreduksjonen må være en følge av interessefellesskapet.

Dersom vilkårene er oppfylt, skal inntekten fastsettes ved skjønn. Ved skjønn skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget, jf. skatteloven § 13-1 tredje ledd.

Skatteloven § 13-1 første ledd hjemler et rettsanvendelsesskjønn som domstolene kan prøve fullt ut. Skjønnsutøvelsen etter bestemmelsens tredje ledd er imidlertid et fritt forvaltningsskjønn, hvor domstolene har en begrenset prøvesesrett, jf. Rt-2012-1025.

Retten tar først stilling til om det foreligger en inntektsreduksjon. Spørsmålet er om Focus Forlag AS har betalt en høyere leie enn markedsleie til Langfeldt for leie av lokalene i Utsiktsveien 1. Vurderingen må foretas ut fra den aktuelle utleieform, altså utleie som kontorlokaler. Den leie som Focus Forlag AS har betalt til Langfeldt må sammenholdes med markedsleie for dette lokalet. Med markedsleie menes den leie Langfeldt kunne ha oppnådd ved ekstern utleie til kontorformål, jf. Borgarting lagmannsretts dom av 19. mars 2001 (LB-2000-707).

Focus Forlag betalte kr 181.572 i 2012 og kr 186.684 i 2013 i leie til Langfeldt. Summene inkluderer felleskostnader. Dette gir en kvadratmeterpris på ca kr 1650 inkludert felleskostnader for 2012 og ca kr 1700 inkludert felleskostnader for 2013.

På bakgrunn av bokettersyn mente Kemneren i Asker og Bærum at det var betalt overpris for lokalene. Kemneren baserte seg på gjennomsnittlige leiepriser for kommunene for 2012 og 2013, samt annonser fra finn.no i samme periode. Gjennomsnittlig leiepris var basert på Union Gruppens leieprisanslag for Asker og Bærum, som var på kr 1.200 i 2012 og 2013. Kemneren la til grunn at markedsprisen for å leie kontorlokale i et boligområde ville ligge lavere enn lokaler i næringsområde, og reduserte den gjennomsnittlige leieprisen med 30 %. Dette ga en kvadratmeterpris på kr 840 per år. I tillegg vurderte kemneren felleskostnadene til kr 150 per kvm per år. Kemneren la til grunn at kontorlokalene var i normalt god stand.

Skattekontoret tok utgangspunkt i kemnerens beregninger i varslene om endring av likningene til Langfeldt og selskapet. Det fremgikk imidlertid at skattekontoret overveide å nedjustere leien med ytterligere 10 % som følge av at lokalene ligger i privatbolig i boligområde. Dette ga en kvadratmeterpris på kr 720 per år. I tillegg fremgikk det at skattekontoret mente at for siste kvartal i 2013 måtte leien reduseres med 45 % av kr 1.200 per kvm for kontor og 45 % av kr 500 per kvm for arkiv/lager. Felleskostnader kom i tillegg med kr 150 per kvm per år.

I vedtakene om endring av likning la skattekontoret til grunn Union Gruppens leieprisanslag for Lysaker, istedenfor Asker og Bærum. Leieprisanslaget for Lysaker var på kr 1.500 per kvm i 2012 og 2013. Dette utgangspunktet ble redusert med 30 % og 10 %, som ga en pris på kr 900 per kvm. For siste kvartal i 2013 ble leien redusert med 45 % av kr 1.500 per kvm for kontor og 45 % av kr 500 per kvm for arkiv/lager, som ga en pris på henholdsvis kr 675 per kvm og kr 225 per kvm. I tillegg kom felleskostnader med kr 150 per kvm.

Etter å ha mottatt varsel om endring av likning, innhentet saksøkerne i begynnelsen av september 2015 en vurdering fra takstmann Torbjørn Grobstok, som også var på befaring. Kontorlokalene ble i slutten av 2013 delvis bygget om til utleiebolig, men Grobstok bekreftet at han vurderte lokalene slik de fremsto før dette til utleie til kontorformål. Grobstok konkluderte i taksten med at kontorlokalene ville kunne oppnå en leie på kr 1.800 til kr 2.200 per kvm per år, og at lagerlokalene i uthus ville kunne oppnå en leie på kr 700 til kr 1.000 per kvm per år. Felleskostnader ville komme i tillegg til den estimerte leieprisen. Vurderingen baserte seg blant annet på det Grobstok mente var sammenlignbare utleieobjekter i Bjerkelundsveien 5, i Hoff Terrasse 6, i krysset Bispeveien/Wilhelm Wilhelmsens vei, samt at små lokaler i Bærum leies ut med priser mellom kr 1.800 til 2 500 per kvm.

Grobstok gjennomgikk i retten hvorfor han anså de nevnte objektene som sammenlignbare. Han pekte blant annet på momenter som boligområde, avstand til andre kontorlokaler, avstand til offentlig kommunikasjon og standard. Grobstok forklarte at leieprisanslagene fra Union Gruppen omfatter store kontorbygg, og at statistikken ikke fanger opp at små lokaler ofte har en høyere leiepris per kvadratmeter enn store lokaler. Han viste til at det gjerne er et større press på mindre utleieobjekter og at de er lettere å få leid ut.

Det er riktig at leieprisanslagene fra Union Gruppen som kemneren og skattekontoret har basert sitt utgangspunkt på, gjelder leiepriser i nye kontrakter på over 500 kvm. Leieprisanslagene er således ikke direkte anvendbare som utgangspunkt for lokalet i Utsiktsveien 1. Etter rettens mening danner anslagene ikke noe høyeste utgangspunkt som skal føre til at lokaler som ligger i boligområde automatisk skal reduseres en god del. Retten anser videre at en rekke av de annonsene fra finn.no som kemneren og skattekontoret har vist til, heller ikke er sammenlignbare. Det vises til at en rekke av annonsene gjelder Asker. Annonsene som gjelder Bærum er også vanskelig sammenlignbare med lokalene i Utsiktsveien 1. Retten finner i så måte at de objektene som Grobstok har vist til i sin takst i så måte er mer sammenlignbare med dette lokalet.

Til Skatt østs bemerkninger om at taksten er innhentet i 2015, og ikke i de årene som utleien gjelder, bemerkes det at det i leieprisanslagene fra Union Gruppen for 2012 og 2013 er merket at det forelå en synkende leiepristendens, noe som det også er vist til i vedtakene. Ut fra Langfeldts forklaring i retten ble det heller ikke foretatt noen standardheving i forbindelse med ombygging av lokalene fra kontor til bolig i 2013.

Retten har på denne bakgrunn kommet til at Focus Forlag AS ikke har betalt mer enn markedsleie til Langfeldt i 2012 og i de tre første kvartalene i 2013. Det foreligger da ingen inntektsreduksjon for disse periodene. Vilåårene for skjønnslikning etter skatteloven § 13-1 første ledd er ikke oppfylt for disse periodene, og Skatt østs vedtak mot Langfeldt og Focus Forlag AS må oppheves.

I siste kvartal 2013 fremleiet Focus Forlag AS deler av lokalene til Jan og Barbara Klin til boligformål. Det fremgår av fremleiekontrakten at leieforholdet startet 1. september 2013, men at første gangs leie ikke skulle betales før 1. januar 2014. Så vidt retten har forstått, betalte selskapet fortsatt den samme leie til Langfeldt som tidligere i 2013. Dette selv om selskapet ikke lenger hadde egen inngang i underetasjen, men hadde felles inngang med Langfeldt i andre etasje. Videre hadde selskapet reduserte kontorlokaler og måtte krysse samme gang i underetasjen for å komme til kopirommet, som ekteparet Klin måtte krysse for å komme til bad og kjøkken. På denne bakgrunn mener retten at leien som selskapet betalte til Langfeldt for siste kvartal av 2013 var høyere enn hva som må anses som markedspris for de ombygde lokalene. Vilkåret om inntektsreduksjon er da oppfylt for siste kvartal av 2013.

Retten mener videre at vilkåret om interessefellesskap er oppfylt. Det vises til at partene er enige om at det foreligger et interessefellesskap mellom Langfeldt og Focus Forlag AS fra 2011. Retten mener videre at det riktige må være å vurdere dette på tidspunktet da det ble inngått avtale om overtakelse av leieforholdet i 2011, og ikke på tidspunktet for inngåelse av den opprinnelige leiekontrakten i 1988.

Retten mener at også vilkåret om årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen er oppfylt. Overtakelsen av leieforholdet på samme vilkår forutsatte aksept av Focus Forlag AS i 2011. Selskapet kunne ha overtatt virksomheten til Focus Faglitterære Forlag AS uten leieforholdet eller etter forhandling om vilkårene, herunder pris. Avtalen om overtakelse av leieforholdet er dessuten signert av Langfeldt på vegne av begge selskaper.

Vilkårene for skjønnslingning i henhold til skatteloven § 13-1 første ledd er således oppfylt for siste kvartal 2013. Slik saken har vært presentert, har retten ikke grunnlag for å mene noe om hva som ville være riktig leie for siste kvartal 2013. Som følge av rettens konklusjoner ovenfor når det det gjelder skjønnsadgangen for 2012 og de første tre kvartlene i 2013, må vedtakene uansett oppheves i sin helhet og det må fattes nye skattevedtak. Retten finner det derfor ikke nødvendig å drøfte partenes øvrige anførsler.

Saksøkerne må anses å ha vunnet saken, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd, jf. annet ledd, og har krav på full erstatning for sine sakskostnader. Retten har vurdert, men kan ikke se at noen av unntaksbestemmelsene i bestemmelsens tredje ledd kommer til anvendelse.

I saker behandlet etter reglene om småkravprosess utmåles erstatningen for sakskostnader innenfor rammene av tvisteloven § 10-5, jf. § 20-5 annet ledd.

Saksøkerne har krevd dekket sakskostnader etter tvisteloven § 10-5 tredje ledd. Saksøkte har anført at bestemmelsen ikke kommer til anvendelse. Retten viser til at bestemmelsen er ment å være en snever unntaksregel og finner at vilkårene for å anvende bestemmelsen ikke er oppfylt i denne saken.

Sakskostnader skal således utmåles med de begrensninger som følger av tvisteloven § 10-5 første og annet ledd. Partene var under rettsmøtet enige om at sakens tvistesum for Langfeldts del er kr 58.000 og at sakens tvistesum for selskapets del er kr 45.000. Retten legger dette til grunn. Sakskostnader tilkjennes den enkelte av saksøkerne med 20 % av disse summene. I tillegg kommer merverdiavgift for Langfeldts del. Videre tilkjennes rettsgebyret som er 3,5R, altså kr

3.587, som tilkjennes med en halvpart på hver av saksøkerne. Etter dette tilkjennes Langfeldt kr 16.293,50 i sakskostnader, og Focus Forlag AS tilkjennes kr 10.793,50. Kostnadene fremstår som rimelige og nødvendige utgifter i sakens anledning.

Domsslutning:

For Focus Forlag AS:

1. Skatt østs vedtak av 2. februar 2016 i sak 2015/236329 oppheves.
2. Staten v/ Skatt øst betaler innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse kr 10.793,50 - titusensyvhundreogtittitrekrone og femtiøre - i sakskostnader til Focus Forlag AS.

For Sverre Faafeng Langfeldt:

1. Skatts østs vedtak av 11. februar 2016 i sak 2015/487271 oppheves.
2. Staten v/ Skatt øst betaler innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse kr 16.293,50 - sekstentusentohundreogtittitrekrone og femtiøre - i sakskostnader til Sverre Faafeng Langfeldt.

SkN 17-066 Lån fra eget aksjeselskap

Lovstoff: Skatteloven § 10-11. Aksjeloven § 8-7.

Nord-Troms tingrett: Dom av 17. februar 2017, **sak nr.:** TNHER-2015-195050

Dommer: Dommerfullmektig Bjørn-Ivar Bendiksen.

Parter: A (advokat Kenneth Mikkelsen) mot Skatteetaten (advokat Helge Aarseth).

Dommen er ikke anket.

Sammendrag: Spørsmål i saken var om overføringer fra aksjeselskap som var ført på mellomregningskonto skulle anses som skattepliktig utbytte eller som lån fra selskapet. Tingretten fant at det forelå en reell låneavtale, som innebar at skattyter hadde en personlig og ubetinget tilbakebetalingsplikt. Tingretten la således til grunn at det var et reelt lån, og Skatteklagenemndas vedtak ble opphevet.

Saken gjelder gyldigheten av endringsligning for inntektsårene 2006 - 2009.

Sakens bakgrunn

Skatteklagenemnda vedtok den 14. august 2015 fastholdelse av skattekontorets vedtak om endring av As ligning for inntektsårene 2006 til 2009. Bakgrunnen var at lån ble omklassifisert til utbytte. Det ble også ilagt tilleggsskatt med 30 %.

A Fiskeriselskap AS (heretter også «A AS») ble stiftet 7. februar 2003 med A som innehaver av 51 % av aksjene. Hans bror, B, eide de resterende aksjer. Etter hvert gikk den tredje broren, C, inn i eierskapet. I 2006 var eierforholdet 50 % til A, 38 % til B og 12 % til C. Fra og med 2007

eide A 100 % av A AS, og var også selskapet daglige leder og eneste medlem av styret. Selskapets registrerte formål er å «eie og drive fiskefartøy, samt fiske på kysten og i Barentshavet».

I selskapets regnskap var det bokført et mellomværende med A og selskapet. Fra januar og frem til juni 2006 var mellomværende bokført på regnskapets konto 1271 «Mellomr.kto A». Pr. 30.06.2006 var saldo på kontoen flyttet over til konto 1370 «Mellomr.kto. A». Mellomværende utviklet seg slik i selskapets favør (basert på de opprinnelige regnskapstallene):

- Saldo pr. 01.01.2006: kr 0,-
- Saldo pr. 31.12.2006: kr 2.020.091 (økning kr 2.020.091)
- Saldo pr. 31.12.2007: kr 6.612.452 (økning kr 4.592.361)
- Saldo pr. 31.12.2008: kr 8.100.031 (økning kr 1.487.579)
- Saldo pr. 31.12.2009: kr 9.432.051 (økning kr 1.332.020)

Selskapet hadde videre en langsiktig gjeld bokført på regnskapets konto 2280 («Stille Int. tilskudd») og en kortsiktig gjeld ført på konto 2910 («Gjeld til ansatte»). Sistnevnte konto gjelder gjeld selskapet hadde til A, og saldo på konto har vært 2 248 715 kroner i perioden 2006 - 2009. Konto 2280 gjelder gjeld selskapet hadde overfor selskapet Partsrederiet Birgersen ANS, og skrev seg tilbake til en selgerkreditt på 6 000 000 kroner gitt ved overdragelse av et fartøy fra partsrederiet til A AS i 2005/2006. Saldo på kontoen var i 2006 på 7 008 239 kroner. I 2007 - 2009 var saldo 5 249 055 kroner. Partsrederiet ble stiftet i 1999 med A som eier av 51 %, og Sverdrupson Invest AS med 49 %. Sistnevnte var et selskap eid av As far og en av hans brødre i fellesskap. A AS overtok i henhold til generalforsamlingsprotokoll datert 13. februar 2009 etter hvert samtlige aksjer i Sverdrupson Invest AS.

Ved brev datert 18. april 2011 ble det varslet bokettersyn hos A AS. Skattekontoret avholdt åpningsmøte med A 23. mai 2011. Kontrollen ble avsluttet 15. desember 2011, og rapport om bokettersyn forelå samme dato.

Den 31. mai 2012 ble det varslet endring av ligningen og tilleggsskatt. A imøtegikk varselet ved tilsvarende datert 9. november 2012. Den 3. september 2014 fattet skattekontoret vedtak om endring av ligningen for inntektsårene 2006 til og med 2009, ved at de årlige forskjeller (nettoøkningen) på saldo på mellomregningskontoen ble omklassifisert fra lån til utbytte. I beløpene på mellomregningskontoen ble det gjort fradrag for en rekke feilføringer. De korrigerte beløp som ble lagt til grunn i vedtaket var:

- Saldo pr. 31.12.2006: kr 1.481.722 (økning kr 1.481.722)
- Saldo pr. 31.12.2007: kr 4768 746 (økning kr 3.287.024)
- Saldo pr. 31.12.2008: kr 6.237.875 (økning kr 1.469.129)
- Saldo pr. 31.12.2009: kr 7.133.243 (økning kr 895.368)

I vedtaket ble det lagt til grunn at As skattepliktige inntekt for hvert ligningsår økte tilsvarende den årlige økningen. A ble videre ilagt tilleggsskatt med 30 %. Hans formue ble også justert.

Vedtaket ble påklaget ved brev av 3. november 2014. Skatteklagenemnda traff den 14. august 2015 vedtak hvor de fastholdt ligningen.

A v/advokat Mikkelsen tok ut stevning mot staten 7. desember 2015 med påstand om at opphevelse av vedtaket av 14. august 2015. Tilsvar fra Staten v/advokat Aarseth forelå 6. januar 2016. Hovedforhandling ble berammet først 3. mai 2016, dernest 26. mai 2016, men begge ganger avlyst på grunn av forhold hos partene. Hovedforhandling ble så berammet og avholdt 17. og 18. januar 2017. Foruten dokumentbevis påberopt i prosesskriv, fremla saksøker skatteetatens rapport datert 15.12.11 som bevis. For bevisføringen for øvrig vises det til rettsboken.

A har i hovedsak gjort gjeldende:

Skatteklagenemndas slutning om at det ikke foreligger et lån er uriktig, og det anføres at det verken foreligger rettslig eller faktisk grunnlag for den omklassifiseringen som er gjort. Vedtaket er dermed ugyldig og må oppheves.

Vedtaket bygger på uriktig bevisbyrderregel, ved at det ikke er tatt hensyn til den såkalte «subjektive bevisbyrde» for opplysninger A har gitt ligningsmyndighetene, jf. LF-2003-702.

Det er i vedtaket ikke tatt tilstrekkelig hensyn til motregningsadgangen som var med konto 2910, og at selskapet i realiteten hadde netto gjeld til A.

Vurderingen skal ikke skje samlet for alle år, slik skatteklagenemnda har gjort, men konkret idet situasjonen de enkelte år varierer med hensyn til sikkerhet (motregningsadgang), låneramme, fri egenkapital, betaling av rente, størrelse på avdrag, samt uttakenes karakter, størrelse og frekvens mv.. Unnlattelsen av en slik individuell vurdering er en saksbehandlingsfeil som kan ha virket inn på vedtaket ved at omklassifiseringen er blitt for omfattende. Særlig er det grunn til å se på overføringen av 2 000 000 kroner knyttet til refinansieringen av As lån overfor D i 2007.

Forut for vedtaket påpekte A at det ikke kunne utelukkes feilføringer på mellomregningskontoen, og det ble anmodet om at det ble foretatt ytterligere skjønsmessig reduksjon i As favør. Dette er ikke vurdert av skatteklagenemnda, og det anføres at dette utgjør en saksbehandlingsfeil.

Forutsetningen for å klassifisere uttaket som lån er at det foreligger en tilbakebetalingsplikt. Det er ikke krav om skriftlig låneavtale, og vurderingen av om det foreligger en reell avtale må basere seg på en konkret vurdering av foreliggende dokumentasjon, partenes opptreden og momenter vektlagt i rettskildene. Om de enkelte momenter bemerkes:

- Låneforholdet fremkommer av samtlige av selskapets regnskap og selvangivelse i perioden. A har signert disse. Tidligere revisor og regnskapsfører har forklart at forholdet var et lån.
- At lånet ikke fremkommer av As selvangivelse i perioden skyldes en feil fra regnskapsfører og må få minimal betydning.
- Hva låneavtalen gikk ut på fremstår rimelig klart, ved at det er gitt et rammelån med selskapets gjeld til A som øvre ramme og som sikkerhet, og at avdrag betales etter evne.
- Det gjelder en mellomregningskonto hvor det skjer en løpende avregning mot lønn og innbetalinger. Lånet er benyttet ikke bare til privat forbruk, men også større investeringer og refinansiering av gjeld.
- Avtalen er etterlevd ved at det er tillagt renter på lånesaldo med 50 000 kroner i 2006, og at det er betalt avdrag i alle år (både før og etter varsel om bokettersyn).

- A som låntaker hardde tilbakebetalingsevne gjennom motregningsadgang i gjeld selskapet har til han, samt gjennom løpende lønn/lott.
- At lånet ikke er lovlig etter aksjeloven innebærer ikke at lånet kan anses som utbytte.
- Manglende styrebehandling må tillegges liten betydning. Det har heller ikke vært holdt styremøter i anledning andre forhold.
- Det forelå sikkerhetsstillelse for lånet gjennom motregningsadgangen for konto 2910, og de facto for hele eller 51 % av konto 2280.
- Den manglende klargjøringen av kontoføringen og låneforholdet er en følge av regnskapsfører og revisors unnlatelser.

Subsidiært, dersom det foreligger grunnlag for den omklassifisering som skatteklagenemnda har gjort, gjøres det gjeldende at tilleggsskatt er avskåret på grunn av unnskyldelige forhold, jf. ligningsloven § 10-3. Det vises til at A har benyttet profesjonell hjelp fra regnskapsfører og revisor som alle har uttrykt at lånet var reelt. Deres vurderinger har vært basert på all relevant informasjon, og A har ikke holdt tilbake informasjon. A har videre slitt med alkoholmisbruk over tid, og har hatt begrenset evne til å følge opp forholdene. Hans datter var også alvorlig syk i perioden, ved at hun under svangerskap ble diagnostisert med kreft og senere gitt bort. Øvrige vilkår for illeggelse av tilleggsskatt bestrides ikke.

A har nedlagt slik påstand:

Prinsipalt:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. august 2015 oppheves.

Subsidiært:

2. Skatteklagenemndas vedtak av 14. august 2015 om illeggelse av tilleggsskatt for årene 2006 til og med 2009 oppheves

I alle tilfeller:

3. A tilkjennes saksomkostninger.

Staten v/Skatt Nord har i hovedsak gjort gjeldende:

Ligningen av A for inntektsårene 2006-2009 er riktig og skatteklagenemndas vedtak av 14. august 2015 er gyldig. Det gjøres gjeldende at beløp utbetalt fra A AS til A skal anses som skattepliktig utbytte, og ikke som lån.

Sentralt i vurderingen av om mellomværende skal anses som et reelt lån, står om A hadde en personlig og ubetinget tilbakebetalingsplikt. Bevisbyrden påhviler skatteyder, og det må normalt foreligge skriftlig dokumentasjon, særlig ved nærstående parter. Det har her skjedd en vedvarende håndtering av en mellomregningskonto. Selv om utgangspunktet for vurderingen er situasjonen da den påberopte muntlige avtale ble inngått og ordningen iverksatt, må vurderingen her skje for hele perioden kontoen håndteres på denne måten. En rekke momenter er relevante i vurderingen av klassifiseringsspørsmålet. Momentene som inngår i vurderingen er omhandlet i skatteklagenemndas vedtak, og det anføres at deres konklusjon bygger på en riktig vurdering av de momenter som skal tillegges vekt. Om de ulike momenter bemerkes:

- Det foreligger ingen skriftlig låneavtale. Terskelen for å legge til grunn at det foreligger et låneforhold er da høy når også annen skriftlig dokumentasjon er helt eller delvis fraværende.
- Innholdet i en eventuell låneavtale er uklart. At det skulle foreligge en rammelånsavtale hvor det kunne trekkes opp til et beløp tilsvarende selskapets gjeld til As, harmonerer ikke ut fra at de trekk som er gjort overstiger denne gjeldens størrelse.
- Den eneste skriftlige omtalen fremkommer av selskapet regnskap, noe som taler for at det er et lån. I den grad et mellomværende mellom selskapet og aksjeeieren er i aksjeeierens disfavør, oppstår det regnskapsmessig med nødvendighet et lån og det må føres på den måten, noe som svekker momentet.
- Mellomværende er ikke ført opp i As egen selvangivelse.
- Saldoen på mellomværende økte hvert år i perioden. Innbetalingene gjort av A bærer ikke preg av avdragsbetaling. Disse har ikke medført reduksjon av mellomværende, bare begrenset økningen.
- Det er ikke stilt betryggende sikkerhet. Den omtalte selgerkreditten tilkom et annet selskap, og ikke A som privatperson. Det er for øvrig ikke sannsynliggjort at noen rettsvernakt er foretatt.
- Den store nedreguleringen av mellomværende som skjedde i forbindelse med avvikling av Partsrederiet Birgeron ANS høsten 2011, skjedde etter mottatt varsel om bokettersyn, og kan ikke vektlegges.

Det bestrides at det er grunnlag for noen skønnsmessig reduksjon i beløpet lagt til grunn i skatteklagenemnda vedtak, på bakgrunn av mulige feilføringer. Eventuell føring som nevnt skyldes manglende bilag som dokumentasjon på at kostnaden kan belastes selskapet, og den er da ført riktig ut fra regnskapslovgivningen.

Det bestrides videre at det er grunn til å se annerledes på klassifiseringsspørsmålet for enkeltposter i perioden, herunder uttaket på 2 000 000 kroner som er benevnt som en refinansiering. Også her er situasjonen at selskapets midler er benyttet til å dekke As private forhold.

Vedtaket er gyldig for så vidt gjelder tilleggsskatt. A har unnlatt å gi opplysninger om lån i selskapet overfor ligningsmyndighetene. Det bestrides at det foreligger unnskyldelige grunner. A bærer risikoen for at de rådgivere han benytter utfører sine plikter. Det er ikke påvist noen sammenheng mellom de anførte forhold knyttet til egen og datters sykdomsproblematikk, og at det er gitt uriktige opplysninger til myndighetene.

Staten v/Skatt Nord har nedlagt slik påstand:

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

Rettens vurdering

Sakens hovedproblemstilling er om As uttak av midler fra selskapets mellomregningskonto (konto 1370) i perioden 2006 til 2009 skal anses som skattepliktig utbytte eller som lån fra selskapet. Skatteklagenemndas vedtak kan prøves av domstolene, og retten skal «legge til grunn det faktiske forhold som etter en samlet vurdering fremstår som det sannsynlig riktige», jf. Rt-

1998-383 og Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 100. Det er A som skatteyder som må sannsynliggjøre at uttaket er et lån, og ikke et utbytte. Retten finner ikke at synspunktet «subjektiv bevisbyrde» aktualiseres i saken.

Skattelovgivningen har ingen definisjon eller annen regulering av skillet mellom lån og utbytte. Spørsmålet må løses med utgangspunkt i andre rettskilder, der primært rettspraksis er relevant. En oversikt over hvilke forhold som kan være relevante i vurderingen av om det foreligger et lån eller utbytte, er oppsummert i Skatte-ABC 2016/17 under punkt 5 «Nærmere om grensen mellom lån og andre ytelser» (s. 754):

«For at en utbetaling skal kunne anses som lån i skattemessig sammenheng, må utbetalingen ha skjedd på grunnlag av en reell låneavtale. En utbetaling fra arbeidsgiver/selskap betegnet som lån, anses ikke som et reelt lån hvis det ikke skal tilbakebetales. Om det foreligger et låneforhold, må som utgangspunkt vurderes ut fra situasjonen da det angivelige låneforholdet ble etablert og det angivelige lånebeløpet ble utbetalt. For at det skal anses å foreligge en reell låneavtale på dette tidspunktet, må det i det minste være avtalt eller forutsatt:

- hvem som er forpliktet
- lånebeløpets størrelse (låneramme dersom lånet er etablert som et rammelån/fleksilån)
- rentebetingelser
- tilbakebetalingsbetingelser.

Skattyter og eventuelt arbeidsgiver/selskapet må kunne fremskaffe det faktiske grunnlaget og sannsynliggjøre at utbetalingen bygger på en låneavtale.

Er det ikke inngått noen låneavtale (skriftlig eller muntlig) i forbindelse med utbetalingen, kan utbetalingen ikke anses som lån. Hvis den angivelige låneavtalen ikke er inngått skriftlig og det heller ikke finnes annen skriftlig dokumentasjon som skriver seg fra tiden før skattemyndighetene iverksatte kontrolltiltak eller tok opp spørsmålet, må det som utgangspunkt legges til grunn at det ikke foreligger noe låneforhold.

Selv om det ikke kan fremlegges noen skriftlig låneavtale, kan øvrig dokumentasjon og partenes opptreden unntaksvis tilsi at en likevel står overfor et reelt låneforhold. Det må i slike tilfeller bl.a. legges vekt på om

- utbetalingen er behandlet som lån i arbeidsgivers/selskapets regnskaper og i låntakerens skattemelding
- det fremstår som rimelig klart hva den angivelige låneavtalen går ut på
- det angivelige lånet er kortsiktig, for eksempel en mellomregningskonto hvor det skjer en løpende avregning eller hvor lånet skal dekke et kortsiktig likviditetsbehov
- den angivelige låneavtalen er etterlevd, for eksempel ved at det er betalt renter og/eller avdrag
- låntakeren har eller vil få økonomisk evne til å betale tilbake lånet
- det angivelige lånet er lovlig etter aksjelovenes bestemmelser, se asl/asal. § 8-9 jf. § 8-7»

Fremstillingen i Skatte-ABC (tidligere Lignings-ABC) er lagt til grunn i flere rettsavgjørelser som en dekkende oppsummering av hvordan spørsmålet avgjøres i ligningspraksis. Flere av de

momenter som er listet opp har også fått gjennomslag i rettspraksis, blant annet i HR-1998-19-B (Vrybloed). I RG-2009-1248 (Hjeltnes) uttalte lagmannsretten følgende, etter en gjengivelse av en eldre utgave av Lignings-ABC:

«Det er grunn til å understreke som et generelt og grunnleggende poeng i lignings-ABC at det «må foretas en konkret vurdering, hvor ingen av momentene alene er avgjørende». Slik lagmannsretten ser det, medfører dette dels at vurdering av det samme spørsmål i andre saksforhold får begrenset betydning der de faktiske omstendigheter skiller seg fra saken her. Dels klargjør dette sitatet at momentene under punkt 2.1 i lignings-ABC er bevismomenter som ikke alene uten videre har rettslig gjennomslagskraft, nettopp fordi det er en samlet vurdering som skal foretas. Endelig vil lagmannsretten fremholde at momentene heller ikke er angitt å være uttømmende, noe som ytterligere understreker vurderingens karakter av bred helhetsvurdering.»

Retten finner at ovennevnte sitater danner riktig utgangspunkt etter gjeldende rett for den konkrete vurderingen som skal foretas i dette tilfellet.

Partene er i det vesentligste enige om de faktiske forhold. Det foreligger ingen skriftlig låneavtale. Noe låneforhold er ikke behandlet i selskapets organer, og det finnes ingen protokoller fra generalforsamling eller styre hvor dette er omtalt. Låneforholdet er videre ikke etablert i tråd med aksjelovens saksbehandlingsregler, jf. aksjeloven § 3-8, og har i det vesentligste vært utenfor de økonomiske rammer for lån til aksjeeier, jf. § 8-7, jf. § 8-1, jf. § 8-11. Utbetalingene er på den annen side heller ikke håndtert som utbytte etter aksjelovens regler. Låneforholdet fremkommer av selskapets selvangivelser og selskapets regnskap for 2006 til 2009. Lånet fremkommer likevel ikke av As selvangivelse for disse årene. Det er videre på det rene at et rentebeløp på 50 000 kroner er lagt til på mellomregningskontoen for 2006, men ikke for de øvrige år.

I perioden har det vært et stort antall bevegelser på mellomregningskontoen, både i form av uttak fra selskapet til A (debetposterings), og innbetalinger og annet fra A til selskapet (kreditposterings). Debetposteringsene gjelder i hovedsak bankoverføringer fra selskapet til A privat, samt betaling av private regninger tilhørende A. De varierer i størrelse, og et stort antall synes å gjelde alminnelig forbruk for A privat. Det er imidlertid også gjort en del større uttak som kan knyttes til investeringer og anskaffelser, samt lånefinansieringer, gjort av A. Kreditposteringsene gjelder motregnet lønn/lott, dekning av utlegg A har hatt for selskapet, samt en del større innbetalinger av runde beløp. Mellomværende har økt hvert år i selskapets favør, som redegjort for under sakens innledning.

Det sentrale i vurderingen av hvordan uttakene skal klassifiseres, slik det er lagt til grunn i en rekke rettsavgjørelser, er hvorvidt A hadde en personlig og ubetinget plikt til å foreta tilbakebetaling til selskapet. Spørsmålet må løses med utgangspunkt i hva som var avtalt mellom selskapet og A.

A har gjort gjeldende at det ble inngått en muntlig avtale vedrørende låneforholdet i 2006. Siden A var eneeier og eneste styremedlem i selskapet, var dette en muntlig forståelse han hadde med seg selv i egenskap av å være privat skatteyder. Han har samtidig forklart at han rådførte seg med sin regnskapsfører og revisor om dette. Det er som nevnt A som har bevisbyrden for at det ble inngått en slik låneavtale. Når det ikke var øvrige aksjeeiere eller styremedlemmer, blir det av

hensyn til notoritetskrav særlig viktig å kunne etterspore låneforholdet i en låneavtale eller annet skriftlig materiale, jf. uttalelsene i HR-1998-19-B.

A har forklart at skyldforholdet mellom han og selskapet var et tema i samtaler med selskapets daværende regnskapsfører, Kjell Johansen, og selskapets daværende revisor, Harald Paulsen. Det er på det rene at selskapet i perioden hadde gjeld overfor A. I 2006 hadde selskapet gjeld til A på 2 248 715 kroner (regnskapets konto 2910 «Gjeld til ansatte»). Denne var uendret i perioden saken gjelder. Selskapet hadde videre gjeld overfor Partsrederieget Birgersen ANS som beløp seg til 7 008 239 kroner i 2006, og 5 249 055 kroner i 2007 til 2009 (regnskapets konto 2280 «Stille. Int. Tilskudd»). Sistnevnte skyldforhold skrev seg tilbake til en selgerkreditt på 6 000 000 kroner gitt ved overdragelse av et fartøy fra partsrederiet til A AS i 2005/2006. A forklarte for retten at hans oppfatning var at han i realiteten var innehaver av denne selgerkreditten, og at selskapet i 2006 dermed var i gjeld til ham med i overkant av ni millioner (summen av konto 2910 og 2280). Etter samtale med regnskapsfører, ble det avklart at han kunne foreta uttak fra selskapet innenfor det beløp selskapet var skyldig han, og at det skulle ordnes som et lån. Det er gjort gjeldende at selskapets gjeld overfor ham var å betrakte som en sikkerhet. A forklarte at han ikke anså at han hadde plikt til å betale til selskapet mer enn det selskapet var skyldig han, og at oppgjør skulle skje ved motregning. Hvis det ble noe overskytende, så skulle han foreta tilbakebetaling. Størrelsen på innbetalingerne skulle avhenge av hva A klarte. Det var også tanken at det skulle beregnes renter på lånet.

Retten bemerker at den ordning som A har beskrevet mangler flere av de trekk som vanligvis er ved låneforhold, som blant annet konkret lånesum, løpetid, rentesats, tilbakebetalingsbetingelser, sikkerhetsbetingelser mv. Dette er vektlagt i skattevedtaket. Slik retten ser det ligner ordningen mest på et rammelån/fleksilån, der den øvre ramme - som utgangspunkt - skulle være selskapets gjeld til A og partsrederiet. Når det gjelder avdrags- og rentebetingelser er avtalen lite konkret, utover at det skulle beregnes rente, og at avdrag skulle betales i den grad As gjeld til selskapet oversteg nevnte ramme, og i så fall skulle tilbakebetaling skje etter evne. Selv om ordningen er å karakterisere som lite konkret, er det samtidig ikke uvanlig at rammelånsavtaler er mer uklare enn tradisjonelle låneavtaler, jf. også Skatte-ABC 2016/17 s. 755. Den ordning A har beskrevet medfører etter rettens syn ikke i seg selv at det ikke foreligger en reell låneavtale. Også kjernen i den avtale som A har beskrevet er at han hadde en personlig og ubetinget tilbakebetalingsplikt.

Retten ser så på om den ordning som A anfører ble avtalt fra starten, er sannsynliggjort ut fra den bevisførsel som har vært for retten.

Saksøker har gjort gjeldende at skattevedtaket i for stor grad bedømmer mellomregningskonto 1370 isolert, og i for liten grad vektlegger betydningen av konto 2910 og 2280, herunder at selskapet hadde gjeld til A. Retten vil først bemerke at det ikke er tvilsomt at selskapet i hele perioden var skyldig A de i overkant av 2,2 millioner kroner stående på konto 2910. Samtidig var det utvilsomt feil av A å bedømme at han var eier av den aktuelle selgerkreditten på konto 2280. Det var Partsrederieget Birgersen ANS, et ansvarlig selskap, som var eier av denne, selv om A i 2006 eide halvparten av partsrederiet. Det synes som at det er gjort en betraktning om at selgerkreditten på grunn av eierskapet i realiteten tilfalt A med en halvpart, og den andre eieren - Sverdrupson Invest AS - med en halvpart. Retten har forstått at bakgrunn for at A oppfattet at han eide hele selgerkreditten, var at det var et tema å gjøre endringer i eierstrukturen. Dette ble først gjennomført i 2009.

Selv om betraktningen i alle tilfeller var ukorrekt juridisk, synes imidlertid også regnskapsfører og revisor å ha lagt til grunn at A i realiteten var eier av den aktuelle selgerkreditten. Revisor Harald Paulsen forklarte at selv om selgerkreditten tilkom partsrederiet, var det i realiteten A som styrte partsrederiet, og at han derfor kunne benyttet selgerkreditten hvis han ville. Paulsen tilkjennega at dette var en uformell måte å se det på, men at det likevel ble vurdert slik. Han forklarte at ut fra en «brutto»-betraktning av mellomregningskontoen på den ene siden, og konto 2280 og konto 2910 på den andre, var det i realiteten selskapet som var i gjeld til A. Paulsen forklarte at det var et tema å rydde opp i kontene gjennom motregning, men inntil videre ble kontoene regnskapsmessig opprettholdt slik. Regnskapsfører Kjell Johansen, forklarte seg i samme retning, herunder at de hadde lagt til grunn konto 2280 som noe som tilhørte A selv, og videre at selskapet var skyldig A et større beløp enn han var skyldig selskapet.

Som nevnt består de skriftlige, tidsnære bevis fra perioden først og fremst av selvangivelser, årsregnskap og kontoutskrifter. Av selskapets årsregnskap 2006 er det under øvrig langsiktig gjeld oppført et beløp på i overkant av 7 millioner, som i note 5 er spesifisert som «lån fra to av aksjonærene samt selskap eied av aksjonærene». I selskapets selvangivelse for 2006, under punktet «ytelser fra aksjonær til selskap», fremgår det videre at lånebeløpet pr. 31.12 var 6 207 964 kroner. På dette tidspunktet var det bare A som var aksjeeier i selskapet, og som nevnt ovenfor var det bare korrekt å legge til grunn at han hadde ytt selskapet lån med ca. 2,2 millioner. At det er oppført et langt høyere beløp som ytelser fra aksjeeier støtter derfor for så vidt forklaringen om at både A, regnskapsfører og revisor forholdt seg som om A også var innehaver av den aktuelle selgerkreditten. Retten legger til grunn at de nevnte personer hadde denne, til dels ukorrekte, forståelse.

Låneforholdet fremkom som nevnt av selskapets selvangivelser og regnskap for 2006 til 2009. Selv om det ikke foreligger noen skriftlig låneavtale eller selskapsrettslige dokumenter som viser behandlingen av lånet, fremkommer følgelig låneforholdet av skriftlige og tidsnære dokumenter, som også er offentlige, noe som taler for at låneavtalen er reell. Samtidig er låneforholdet ikke ført opp i As egen selvangivelse for disse årene, noe som taler i motsatt retning. Det er gjort gjeldende at den manglende føringen i As selvangivelse skyldes en forglemmelse fra regnskapsførers side. Det er for øvrig også andre feil i As selvangivelse. I selvangivelsen for 2007 står han f.eks. oppført som eier av fiskefartøy, selv om han ikke var personlig eier av slike, og videre var eierskapene i selskapene ikke oppført. Disse mangler peker slik retten ser det mer i retning av manglende oversikt og kontroll enn at man bevisst unndrar informasjon for ligningsmyndighetene. Informasjon om låneforholdet nådde for så vidt uansett ligningsmyndighetene ved at As gjeld til sitt selskap fremkom av selskapets selvangivelser. Situasjonen var følgelig en annen enn i Rt-1998-383 (Vrybloed), hvor det bare fremkom av regnskapene at det var ytt lån, og ikke selvangivelsene.

Av selskapets selvangivelse og årsregnskap for 2006, samt kontoutskrift, fremkom at det er beregnet renter på 50 000 kroner for 2006, som er tillagt saldo på mellomregningskonto. Renteberegningen taler for at låneforholdet er reelt, men det skaper samtidig uklarhet at det øvrige år ikke er beregnet eller betalt renter, noe som fremgår av noter til årsregnskap for 2007, 2008 og 2009. Det bemerkes samtidig - som også fremgår av de samme noter - at det heller ikke er beregnet renter av den gjeld selskapet har hatt til A (konto 2910) og partsrederiet (konto 2280).

Eter rettens mening svekker dette betydningen av manglende renteberegning for de etterfølgende år.

Hvorvidt det er stilt sikkerhet vil være et moment i vurderingen om låneforhold er reelt. I Skatte-ABC 2016/17 s. 755 fremgår det at sikkerhetsstillelse vil være et moment av særlig betydning ved rammelån, fordi tilbakebetalingsplikten ofte er skjøvet ut i tid og fremstår som uklar. Denne beskrivelse er treffende her. Saksøker har gjort gjeldende at det forelå sikkerhet i form av motregningsadgang for konto 2910 og 2280. I selvangivelsen for 2006 er det opplyst at det er stilt sikkerhet, men i årsregnskapene for både 2006, 2007, 2008 og 2009 fremgår det at lånet er uten sikkerhet. Retten finner at det ikke ble foretatt noen tradisjonell sikkerhetsstillelse ved etableringen av låneforholdet. De krav som følge av aksjeloven § 8-7 første ledd om sikkerhetsstillelse ved selskapets lån til aksjeeier er heller ikke fulgt. Som det fremgår ovenfor, finner samtidig retten at A og hans rådgivere la til grunn at selskapet var skyldig A summen av konto 2910 og 2280. Denne oppfattelsen av de faktiske forhold var delvis uriktig, men realiteten var likevel at selskapet hadde motregningsrett for i alle fall innestående på konto 2910, noe som ga en form for sikkerhet.

Momentet om manglende sikkerhet må vektes mot andre momenter, og særlig mot A kredittverdighet i perioden uttakene fra selskapet ble foretatt. Av selvangivelsen for 2006 og 2007 fremgår det at A hadde høy lønn og ellers god økonomi. I både 2006 og 2007 er det opplyst om en inntekt på i overkant av 1,4 millioner kroner. I 2008 reduseres hans inntekt til i overkant av 300 000 kroner, noe som formentlig har sammenheng med at også selskapets omsetning samtidig ble redusert. Opplysningene om As personlige økonomi tilsier at han hadde god kredittverdighet. Dette svekker betydningen av manglende sikkerhetsstillelse noe.

Retten har i forlengelsen av dette også lagt vekt på at A tok ut lønn fra selskapet i hele perioden. Lønnsuttaket var av normal og til dels høy størrelsesorden. Tilfellet er slik retten ser det dermed ikke i kjerneområdet for omklassifisering, slik dette uttrykkes i RG-2009-1248 (Hjeltnes), der regelmessige lønnsutbetalinger og regulære utbytter erstatter mer eller mindre tilfeldige uttak fra eller bruk av selskapets likvide midler.

Retten går så over til å se nærmere på de kreditposter og debetposter som er gjort på mellomregningskontoen. I skattevedtaket er det vektlagt til støtte for at låneforholdet ikke er reelt, at uttakene er av et betydelig antall og varierende i størrelse, og at innbetalingene og avregningene er sporadiske og variable. Det er lagt stor vekt på at til saldoen på mellomregningskontoen økt i selskapets disfavør i hele perioden 2006 til 2009, til tross for de mange kreditposteringene.

As har i perioden foretatt en rekke mindre uttak som synes benyttet til privat forbruk. Han har også foretatt noen større uttak, også disse med et privat formål, men som kan knyttes til konkrete investeringer, blant annet kjøp av leilighet til datteren, kjøp av aksjer, refinansiering av et lån mv. Det er videre gjort noen større kontantuttak. I større låneforhold vil låneutbetalinger ofte skje i forbindelse med at låntaker har et aktuelt finansieringsbehov. Retten finner dette bare delvis treffende her. Hovedinntrykket er at uttakene synes begrunnet i As kortsiktige likviditetsbehov som privatperson, og i noen grad i forbindelse med hans forretningsmessige disposisjoner utenom A AS. A tilkjennega også at han foretok uttakene etter eget ønske, og at det enkelte uttak ikke ble avklart med regnskapsfører eller andre. På dette punkt har saken visse likhetstrekk med de uttak

som ble gjort i Rt-1998-19. Samlet finner retten at uttakens karakter i vår sak taler mot at låneforholdet var reelt.

Saksøker har gjort gjeldende at A har foretatt en rekke kreditposterings på mellomregningskontoen som må anses som nedbetalinger i låneforholdet, og at dette taler sterkt for at uttakene er lån. Kreditposteringen gjelder primært motregning av lønn/lott og større innbetalinger av runde beløp. Retten er enig i at innbetalinger i ulik form skal tillegges stor vekt dersom det kan knyttes til en tilbakebetalingsplikt. For de fleste krediteringer, finner retten imidlertid dette ikke sannsynliggjort. Det er blant annet vist til at A i 2006 foretok to innbetalinger på henholdsvis 250 000 og 152 726 kroner, i 2007 fire innbetalinger på henholdsvis 700 000, 300 000, 400 000 og 297 948 kroner, i 2008 en innbetaling på 500 000 kroner og i 2009 en innbetaling på 150 000 kroner.

Beløpene som er innbetalt varierer i størrelse og tidspunkt for når innbetalingen skjer, og er stort sett ikke merket med noe som kan si hva betalingen gjelder. Underbilagsdokumentasjon mangler også for de fleste innbetalinger. Ut fra den bevisførsel som har vært, finner retten på denne bakgrunn det ikke sannsynliggjort at innbetalingene kan knyttes til en tilbakebetalingsplikt. Dette underbygges også av at mellomværende øker i hele perioden, selv om både innbetalingene og motregningen av lønn/lott bidrar til å begrense økningen. Retten har også sett hen til at mellomværende øker selv om selskapets omsetning er nedadgående gjennom hele perioden 2006 til 2009. Det bemerkes for øvrig at flere av innbetalingene som er gjort skjer tidsnært til der selskapet foretar større disposisjoner, noe som tilsier at det ikke gjelder avdragsbetaling, men at A som eneste aksjeeier tilfører likviditet til selskapet ut fra et aktuelt behov. Retten nevner eksempelvis at As overføring på 400 000 kroner den 6. juli 2007, som er gjort gjeldende er nedbetaling av gjeld, i bilag er merket med «til kjøp av båt».

Retten finner imidlertid at innbetalingen på 150 000 kroner den 9. desember 2009 skiller seg fra de øvrige innbetalinger. Det er fremlagt bilag for innbetalingen, og den er merket «lån til bedriften». Merkingen kan tolkes slik at A gir selskapet et lån, eller at A nedbetaler på sitt lån til selskapet. As forståelse av gjeldsforholdene mellom han og selskapet, tilsier at dette var en reell nedbetaling i låneforholdet. Som retten har redegjort for ovenfor la A til grunn at selskapet var i gjeld til ham tilsvarende summen av konto 2280 og 2910, og at han kunne foreta uttak (fra konto 1370) opp til dette beløp uten å ha tilbakebetalingsplikt. Etter denne forståelse viste selskapets regnskaper for 2005 til 2007 at A hadde et beløp til gode på A AS. I løpet av 2008 endret dette seg slik at regnskapet for 2008 viste at A AS hadde ca. 600 000 kroner til gode på ham. Det er i lys av dette for så vidt naturlig ut fra As oppfattelse, at en reell nedbetaling først skjedde etter dette tidspunkt.

Retten finner på denne bakgrunn det sannsynliggjort at betalingen i desember 2009 var en reell nedbetaling i låneforholdet, noe som med tyngde taler for at det foreligger en reell tilbakebetalingsplikt. Selv om betalingen skjedde før varslet om bokettersyn, svekkes momentet samtidig noe ved at det skjer etter at selskapets revisor, KPMG, i brev 30. juni 2009 (revisjonsberetning for 2008) påpekte at lånet var i strid med aksjeloven § 8-7.

Høsten 2011 ble det foretatt en opprydding av mellomregningsforholdene mellom A, A AS og partsrederiet. Dette medførte en reduksjon av mellomregningsforholdet mellom A AS og A med

3 571 600 kroner til 4 118 654 kroner. Oppryddingen skjedde etter at skattemyndighetene varslet bokettersyn, og disposisjonen får da begrenset vekt i vurderingen av låneforholdets realitet.

Oppsummert er det momenter som trekker i begge retninger om det forelå en reell låneavtale. Bevisføringen har vist en mangelfull håndtering knyttet til styringen av selskapet. Herunder er flere av pliktene etter aksjelovgivningen og regnskaps- og bokføringslovgivningen ikke overholdt. Det er slik sett betegnende at gjeldsforholdene mellom selskapet og aksjeeieren, som har innbefattet store beløp, ikke er formalisert gjennom låneavtale, selskapsrettslige beslutninger, sikkerhetsstillelse med tilhørende rettsvernakt, ei heller at låneforhold er oppført i As selvangivelse. Det samme gjelder at det ble beregnet renter og at det oppgis at sikkerhet er stilt i 2006, men ikke i de øvrige år, og videre at det som ledd i den etterfølgende ligningssaken ble avdekket feilførte poster på mellomregningskontoen med ca. 2,3 millioner kroner som medførte en tilsvarende reduksjon av As gjeld til selskapet. A har redegjort for at han ikke hadde kompetanse til å håndtere disse formelle forhold selv, og derfor stolte på sine rådgivere, primært sin regnskapsfører, men også i noen grad sin revisor. Regnskapsfører har bekreftet at de bistod As og hans selskaper i flere forhold utover håndtering av regnskap.

I likhet med lagmannsretten i RG-2009-1248, finner retten det kritikkverdig at ikke A og hans rådgivere klargjorde og dokumenterte låneforholdet, herunder foretok en riktig håndtering av dette etter aksjelovens regler om kreditttyting til aksjeeier. Enda mer kritikkverdig er det at dette ikke ble fulgt opp da KMPG sommeren 2009 påpekte at selskapets lån til aksjeeier var i strid med aksjeloven § 8-7. At disse forhold ikke ble ordnet er et moment i vurderingen av lånets realitet. Samtidig synes det for retten at den mangelfulle håndtering er gjennomgående i selskapet, og ikke begrenset til å gjelde As gjeld til selskapet.

Etter en konkret og helhetlig vurdering av alle forhold, finner retten at det forelå en reell låneavtale, som innebar at A hadde en personlig og ubetinget tilbakebetalingsplikt overfor selskapet knyttet til den gjeld som kom til uttrykk på mellomregningskontoen.

Det avgjørende for retten har vært at låneforholdet fremgår klart av selskapets årsregnskap og selvangivelser for samtlige år i perioden 2006 til 2009, at det er belastet renter med 50 000 kroner i 2006 og det er foretatt avdragsbetaling i alle fall i desember 2009 som underbygger låneforholdets realitet. Disse forhold kan retten vanskelig se skal gi uttrykk for annet enn at A hadde en tilbakebetalingsplikt av sitt utestående overfor selskapet. Dette støttes av at A også tar ut lønn fra selskapet i perioden, og ellers synes å ha god privatøkonomi. Selv om låneforholdet mangler en rekke av de trekk som vanligvis gjenfinnes i låneforhold, og at det er store mangler forbundet med den formelle håndteringen av låneforholdet, finner altså retten at det lå til grunn en tilbakebetalingsplikt.

A ville for øvrig hatt tilbakebetalingsplikt overfor selskapet etter brudd med aksjelovens regler om kreditt til aksjeeiere, jf. aksjeloven § 8-11, jf. § 8-1. Dette er imidlertid ikke avgjørende i en skattemessig sammenheng, jf. blant annet LF-2003-702. Ut fra den dokumentasjon som foreligger kan retten heller ikke se at A kunne hatt noen som helst mulighet for å komme unna et gjeldsansvar overfor selskapet på et rent avtalerettslig grunnlag. Retten finner som nevnt at det samme skal legges til grunn etter en skattemessig vurdering.

Rettens vurdering gjelder for hele periode 2006 til 2009, idet retten ikke finner grunnlag for å komme til forskjellig resultat for deler av perioden. Spørsmålet om klassifiseringen til utbytte er ikke omtvistet. Det forhold at lånet sannsynligvis ikke er gitt på markedsmessige betingelser, og at dette kan ha skattemessige konsekvenser, er ikke gjort til gjenstand for rettens vurdering.

Rettens standpunkt medfører at Skatteklagenemndas vedtak av 14. august 2015 skal oppheves i sin helhet.

Sakskostnader

Saksøker har vunnet saken fullt ut og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på full erstatning for sine sakskostnader. Retten har vurdert, men finner ikke at noen av unntaksreglene i § 20-2 tredje ledd eller § 20-4 kommer til anvendelse.

Advokat Mikkelsen har fremlagt en kostnadsoppgave med et salærkrav på 442 650 kroner inkludert merverdiavgift. Det er oppgitt å være brukt 36 timer forut for inngivelse av stevning, 98 timer fra inngivelse av stevning til hovedforhandling og 13 timer til hovedforhandlingen. Det ble ikke krevd erstatning for rettsgebyret, og retten ga frist til 27. januar 2017 for å korrigere kostnadsoppgaven samt å supplere med eventuelle kostnader. Retten har ikke mottatt korrigert kostnadsoppgave.

Advokat Aarseth hadde innvendinger til advokat Mikkelsens salærkrav, og viste til at timeantallet etter uttak av stevning var høyere enn nødvendig. Advokat Mikkelsen viste til at timebruken var nødvendig, og viste særlig til at det var tidkrevende å dokumentere disposisjoner over en lang periode og helt tilbake i 2005.

Advokat Aarseth har i sin kostnadsoppgave oppgitt 55 timer arbeid etter inngivelse av tilsvarende og frem til hovedforhandling. Det er saksøkersiden som har stått for det alt vesentlige av bevisførsel i saken, og som har hatt bevisbyrden. Ut fra sakens karakter, finner retten omfanget å være innenfor det som er nødvendig og rimelig, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Sakskostnader tilkjennes etter dette med 442 650 kroner inkludert merverdiavgift.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er rettens arbeidsbyrde.

Domsslutning:

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. august 2015 for A for inntektsårene 2006, 2007, 2008 og 2009, oppheves.*
- 2. Staten v/Skatt Nord dømmes til å betale A sakens omkostninger med 442 650 - firehundreogførtitotusensekshundreogfemti - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.*

SkN 17-067 Realisasjonstidspunkt ved salg av aksjer

Oslo tingrett: Dom av 27. april 2017, **sak nr.:** TOSLO-2017-416

Dommer: Tingrettsdommar Oddmund Svarteberg.

Parter: Mårten Rød (advokat Sverre Eilifsson Koch) mot Staten v/skatt øst (advokat Morten Søvik).

Dommen er anket.

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmålet om skattyter var skattepliktig for gevinst ved salg av aksjer til sitt heleide holdingselskap, og om det var grunnlag for ordinær og skjerpet tilleggsskatt. Det nærmere tvistespørsmålet var på hvilket tidspunkt skattyter hadde overført aksjer som var personlig eiet til sitt heleide holdingselskap. Siden aksjene steg betydelig i verdi, ville fastsettelsen av overdragelsestidspunktet ha betydning for fastsettelsen av gevinsten. Tingretten fant etter en konkret gjennomgang av bevisene i saken at skattemyndighetene hadde lagt feil overdragelsestidspunkt til grunn og opphevet skatteklagenemndas vedtak.

Twisten gjeldt eit vedtak av 16. juni 2016 der Skatteklagenemnda kom til at ein skattytar hadde hatt ein aksjegevinst på kr 117.000.000 i 2007. Det førte til at alminneleg skatt blei auka med kr 37.760.000, og han blei dessutan ilagt 30 % tilleggsskatt og 15 % skjerpa tilleggsskatt på i alt kr 14.742.000.

Bakgrunnen for saka

Eksportconsult AS og Interoil Exploration and Production ASA

Mårten Rød, som har budd i Sveits frå i 2005, har arbeidd lenge innan olje- og gassindustrien. I 1981 etablerte han Eksportconsult AS. I vedtektene for selskapet både av 6. oktober 2005 og av 1. juni 2007 går det fram av § 4 at: «*Selskapets aksjekapital er kr 100.000 fordelt på 1 A aksje og 99 B aksjer. A aksjen har 200 stemmer og hver B aksje har 1 stemme. Ved beslutning av utbytte, har A aksjonæren rett til å bestemme at inntil 90 % av utbyttet skal tilfalle A aksjene.*» Dessutan går det fram av § 5 at: «*Mårten Rød har forkjøpsrett ved enhver aksjeoverføring.*» Rød si dotter Karianne Midtømme Rød har frå årsskiftet 2005/2006 eigd 80 B aksjar i selskapet mens Rød frå då av har eigd den eine A aksjen og 19 av B aksjane.

Eksportconsult blei opp gjennom åra eigar av aksjar i fleire selskap Rød var involvert i. Mellom anna stifta han ScanFer Norge AS i 1995 saman med italienaren Gianluca Angelo Perrucci. I ein dom av Borgarting langmannsrett av 29. november 2015 i sak LB-2014-55324 står det:

Det er opplyst at Rød traff Perrucci første gang rundt 1985. Perrucci drev diverse næringsvirksomhet i Vest-Afrika, blant annet innen sjøtransport. I årene etter samarbeidet de sporadisk om enkeltprosjekter som ikke er relatert til vår sak, blant annet om transport av varer (tørrfisk) fra Norge til Nigeria. Det gikk lang perioder uten at de traff hverandre.

I begynnelsen av 2005 møttes Rød og Perrucci i London. Perrucci arbeidet med et prosjekt om oppkjøp av et sør-amerikansk selskap som drev olje- og gassvirksomhet i Peru og Columbia,

Mercantile International Petroleum Inc. Fordi Rød hadde erfaring fra offshore-næringen, ønsket Perrucci hans bistand til å gjennomføre kjøpet.

Rød skaffet garantister for kjøpesummen og opprettet Interoil Exploration & Production ASA i Norge for å skaffe kapital til kjøpet av Mercantile, som ble gjennomført i 2006.

Verken Rød eller Perrucci gjorde direkte investeringer i Interoil Exploration & Production ASA, men hadde betydelige eierandeler og oppnådde stor økonomisk gevinst ved prosjektet. De bestemte seg for å fortsette samarbeidet ved å etablere selskapet som saken her gjelder.

Selskapet «*saken her gjelder*», har hatt fleire namn, sist Marine Subsea AS frå 25. juni 2007, men retten brukar i det følgjande Africa Offshore Service AS, frå nå av oftast Africa Offshore.

Africa Offshore Service AS

Hausten 2006 begynte Rød og Perrucci å arbeide med å få inngått kontraktar om bygging av hotellekterar for mannskap på oljeinstallasjonar ved vestkysten av Afrika, og i januar 2007 inngjekk dei kontrakt med Ulstein Verft om bygging av eit brønnintervensjonsskip som skulle reinse oljeproduksjonsrøyr offshore i Afrika. I følgje Rød skulle han få finansieringa på plass mens Perrucci skulle forhandle fram nødvendige kontraktar. Christian Nygaard som hadde blitt tilsett i Interoil sommaren 2006, fekk til oppgåve å få etablert eit norsk selskap som skulle stå for dei nemnde aktivitetane.

Africa Offshore Service AS blei stifta 9. oktober 2006 av advokatfirmaet Wiersholm som eit såkalla hylleselskap med namnet Startup 148 AS. I følgje vedtektene var selskapet sitt formål frå 27. oktober 2006 å drive handel med fartøy i olje- og gassektoren. I eit prospekt frå januar 2007 som retten kjem tilbake til, står det at målsettinga er at selskapet skal bli leiande leverandør av utstyr til offshoresektoren i det vestlege Afrika, og at det særleg vil bli satsa på å leige ut høgteknologiske fartøy, blant anna brønnintervensjonsskip, til selskap i olje- og gassindustrien.

I ein protokoll frå styremøte i Startup 148 27. oktober 2006 står det at det er vedteke å overdra alle aksjane i selskapet til Interoil Exploration and Production ASA, og at styret vil registrere eigarskiftet så snart overdraginga er gjennomført.

I ein protokoll frå ekstraordinær generalforsamling i Startup 148 27. oktober 2006 står det at selskapet skal endre namn til Interoil Subsea AS, og at Rød blei vald til styreleiar og Perrucci til varastyremedlem. Same dagen blei namnet på selskapet endra til Interoil Subsea AS. Protokollen er underteikna av advokat Ernø etter fullmakt frå Interoil Exploration and Production ASA.

I ein protokoll frå ekstraordinær generalforsamling i Interoil Subsea AS 20. november 2006 står det at styreleiar Rød var til stades, og at han og Perrucci eig 50 % kvar seg av aksjane i selskapet. Generalforsamlinga vedtok å endre namnet på selskapet til Marine Subsea Technology AS. Protokollen er underteikna av Rød og Helge Sveum.

I følgje ei aksjekjøpsavtale av 27. oktober 2006 inngjekk Perrucci og Rød avtale med advokatfirmaet Wiersholm om å kjøpe ein halvpart kvar seg av dei i alt 1.000 aksjane i hylleselskapet mot «immediately» å betale kr 120.000, av det kr 114.000 for aksjane. Avtala er signert av Rød 20. november 2006 mens advokat Torkel Ernø signerte den 24. november 2006 på vegne av

advokatfirmaet Wiersholm. 27. november 2006 sende advokatfirmaet Wiersholm ein faktura til Rød personleg på kr 120.000 for «Kjøp av Startup 148». I fakturaspesifikasjonen står det at fakturaen gjeldt: «Sak 112018-148 Startup 148 AS (Interoil Exploration and Production ASA)», og at kr 100.000 av fakturabeløpet er aksjekapital. Rød betalte ikkje fakturaen.

I eit utkast til selskapspresentasjon av «African Offshore Services AS» datert 6. desember 2006, som er laga av Pareto Securities ASA, står det på side 5 at Rød er «*chairman/main shareholder*» og at Perrucci er «*board member/main shareholder*».

I ein protokoll frå ekstraordinær generalforsamling i Marine Subsea Technology 11. desember 2006, står det at styreleiar Rød var til stades, og at han og Perrucci eig 50 % kvar seg av aksjane i selskapet. Generalforsamlinga vedtok å endre namnet på selskapet til Africa Offshore Services AS. Protokollen er underteikna av Rød og Helge Sveum. 18. desember 2006 inngjekk Pareto og Africa Offshore ei mandatavtale «for share issue and bond financing» som er underteikna av Rød. I eit vedlegg til avtala står det at direktøren er ansvarleg for at «*the enclosed lock-up statement is signed by the following shareholders: Mårten Rød og Gian Angelo Perrucci*». I eit vedlagt utkast til «Lock-up Statement» står det:

Pareto Securities ASA has been commissioned by [the Company] in connection with the preparation of the issue in [the Company] [including stock exchange listing].

In this respect, the following Lock-up Statement has been given effective from this date forward:

1. [The Shareholder] is, as per [date], the owner of [] shares in [the Company].
2. [The Shareholder] hereby undertakes not to sell [lend] or in any other way transfer the right of ownership to [] shares in [the Company] [as well as the right of ownership to all shares in [the Company] which [The Shareholder] hereinafter will acquire] («the Shares») prior to [date] without the prior written consent of Pareto Securities ASA. This obligation applies regardless of whether the date of settlement is subsequent to [date] ... 29.
desember 2006 blei det panamaregistrerte selskapet Harmon Trading Inc. registrert i Noreg. Retten legg til grunn at Perrucci eigde alle aksjane i selskapet.

I ei aksjonærregisteroppgåve for 2006 for Africa Offshore som blei motteke av skatteetaten 21. juni 2007, og som er utfylt av økonomisjef Kari Kaugerud i InterOil, går det fram at Rød og Perrucci 27. oktober 2006 hadde erverva 500 aksjar kvar seg i selskapet og at dei framleis eigde aksjane pr. 31. desember 2006.

I Rød si sjølvmelding for 2006 er det ikkje opplyst at han pr. 31. desember 2006 eigde aksjar i Africa Offshore. Heller ikkje i Eksportconsult si sjølvmelding for 2006 er det opplyst at selskapet eigde aksjar i Africa Offshore pr. 31. desember 2006.

Eit nytt utkast til selskapspresentasjon av «Africa Offshore Services AS» som er datert januar 2007, må ha blitt ferdigstilt 16. januar 2007 av di det står i e-posten som presentasjonen var vedlagt. Også i den står det på side 5 at Rød er «*chairman/main shareholder*» og at Perrucci er «*board member/main shareholder*».

I ein annan versjon av den same presentasjonen står det på side 4: «*Subscription periode: Monday 22 Jan. - Tuesday 23 Jan.*» Dermed må den presentasjonen ha blitt ferdigstilt nokre dagar før 22. januar 2007. På side 4 er teksten endra frå det som sto i den førre versjonen ved at det står under overskrifta «*New shares to be issued: 32.5 mill.*»:

- Shares outstanding post issue: 65 mill.
- J Christer Ericsson subscribed and allocated 16.25 mill. shares.
- Shareholding new investors post issue: 50%
- Incl. J Christer Ericsson: 25 %

I Skatteklagenemnda sitt vedtak står det på side 9 og 10 under overskrifta «Markedspris på aksjene i AOS i januar og februar 2007»:

I selskapspresentasjonen fremgår det at Jan Christer Ericsson både tegnet og fikk tildelt 16,25 millioner nye aksjer før Pareto inviterte øvrige investorer. JCE Group AB v/Jan Christer Ericsson tegnet seg således for 50 % av emisjonsbeløpet og fikk dermed en eierandel på 25 % av aksjene i AOS.

...

Ifølge selskapspresentasjonen for emisjonen var prisen pr. aksje NOK 10. Emisjonen ble lukket 22. januar 2007 og tildelingen av aksjene til investorene skjedde dagen etter. Som allerede nevnt tegnet JCE Group AB seg for 16 250 000 aksjer, og dette utgjorde 25 % av AOS totale aksjer. De øvrige nye tegnerne tegnet seg for et mindre antall aksjer hver. Skattekontorets gjennomgang av emisjonen viser at både JCE Group v/Jan Christer Ericsson og de øvrige nye eierne betalte NOK 10 per aksje. Markedsprisen for aksjene var således den samme uavhengig av antall aksjer.

Den endelege versjonen av selskapspresentasjon av Africa Offshore blei truleg ferdigstilt 24. januar 2017 sidan det står i e-posten som presentasjonen var vedlagt. I den presentasjonen står det på side 6 at Perrucci er «*President/main shareholder*» og at Rød er «*Chairman/main shareholder*». Dessutan står det:

- New shareholder bringing extensive experience from the accommodation/support segment
- J Christer Ericsson (to be board member/main shareholder).
- Invested USDm 25 in equity offering (25% ownership)
- Owner of JCE Group of Companies (offshore, construction, IT, Forestry and Bioenergy)
- Pioneer in the offshore accommodation industry

I ei ikkje underskrive fullmakt av 29. januar 2007 står det at Christian Nygaard får fullmakt til å til representere Rød på generalforsamlinga som skal vere i Africa Offshore 30. januar 2007, men dersom Nygaard ikkje kan møte, får advokat Ernø fullmakt. Dei to fekk same dato ei likelydande fullmakt frå Perrucci som han hadde underskrive.

I protokollen frå ekstraordinær generalforsamling i Africa Offshore i lokala til advokatfirmaet Wiersholm 30. januar 2007, står det at Christian Nygaard møtte på vegne av Eksportconsult og Harmon Trading og at 100 % av aksjekapitalen såleis var til stades. Også advokat Ernø i advokatfirmaet Wiersholm og Ole Henrik Bjørge i Pareto Securities møtte.

I protokollen står det under punkt 4 «Aksjesplitt»:

I samsvar med styrets forslag traff generalforsamlingen følgende beslutning:

Det foretas en splitt av selskapets aksjer i forholdet 1: 10 000.

Vedtektenes § 4 første punktum endres i samsvar med ovenstående.

Aksjesplitten vil innebære at antallet aksjer og pålydende endres fra:

Aksjonær	Antall aksjer	Pålydende NOK	Andel
Eksportconsult AS	500	100	50 %
Harmon Trading Inc Panama	500	100	50 %
Totalt	1 000	100	100 %

til:

Aksjonær	Antall aksjer	Pålydende NOK	Andel
Eksportconsult AS	5 000 000	0,01	50 %
Harmon Trading Inc Panama	5 000 000	0,01	50 %
Totalt	10 000 000	0,01	100 %

Under punkt 6 «Kapitalforhøyelse I» står det:

I overensstemmelse med styrets forslag traff generalforsamlingen følgende beslutning:

(I) Selskapets aksjekapital forhøyes med NOK 225 000, fra NOK 100 000 til NOK 325 000.

(II) Kapitalforhøyelsen gjennomføres ved utstedelse av 22 500 000 nye ordinære aksjer pålydende NOK 0,01.

(III) Tegningskursen for de nye aksjene er aksjenes pålydende, NOK 0,01 per aksje, hvilket medfører en samlet innbetaling på NOK 225 000.

(IV) Emisjonen rettes mot selskapets to aksjonærer, Eksportconsult AS og Harmon Trading Inc Panama som tegner 11 250 000 aksjer hver.

(V) ...

Under punkt 6 «Kapitalforhøyelse II» står det:

I overensstemmelse med styrets forslag traff generalforsamlingen følgende beslutning:

(I) Selskapets aksjekapital forhøyes med NOK 325 000, fra NOK 325 000 til NOK 600 000.

(II) Kapitalforhøyelsen gjennomføres ved utstedelse av 32 500 000 nye ordinære aksjer pålydende NOK 0,01.

(III) Som vederlag for de nye aksjene skal betales aksjenes pålydende, NOK 0,01. Videre innbetales NOK 9,99 per aksje til selskapets overkursfond, totalt NOK 324 675 000. Samlet tegningskurs per aksje er således NOK 10,00, hvilket medfører en samlet innbetaling på NOK 325 000 000.

(IV) ...

Advokatfirmaet Wiersholm fakturerte 7. februar 2007 Eksportconsult kr 120.000 inkl. meirverdiavgift for «Kjøp av Startup 148». I Eksportconsult sitt rekneskap for 2007 er det bokført utlegg på kr 60.000 for 5.000.000 aksjar i Africa Offshore. Eksportconsult vidarefakturerte Perrucci kr 60.000. I rekneskapet er det også bokført ein faktura frå Wiersholm av 27. august 2007 på kr 112.500 for kjøp av 11.250.000 aksjar i Africa Offshore.

Etter bokettersyn hos Africa Offshore utarbeidde skatteetaten ein personrapport som er datert 28. januar 2014. I punkt 7.1 «Konklusjon» står det:

Mårten Rød har overført sine aksjer i AOS uten vederlag til Eksportconsult AS. Rapporten konkluderer med at det foreligger skjønnsadgang etter sktl. § 13-1. Ved skjønnsutøvelsen foreslås det at aksjegevinsten settes til mellom kr 162.500.000 og kr 170.625.000 avhengig av tidspunktet for overdragelse av aksjene.

I vedtak av 8. september 2014 av skattekontoret står det i punkt 5 «Slutning»:

Skattyters [Røds] alminnelige inntekt økes med kr 162.500.000 fra kr -106 008 til kr 162.393.992.

Tilleggsskatt ilegges med 30 %.

Skjerpet tilleggsskatt ilegges med 15 %.

Rød klaga på vedtaket ved brev av 25. september 2014. Skatteklagenemnda fatta etter behandling av saka i utvida avdeling, 16. juni 2016 følgjande vedtak:

Alminnelig inntekt reduseres med kr 45.500.000 fra kr 162.393.992 til kr 116.893.992.

Tilleggsskatt ilegges med 30 %.

Skjerpet tilleggsskatt ilegges med 15 %.

Saksgangen for retten

Mårten Rød gjekk ved stemning av 30. desember 2016 til søksmål mot staten v/Skatt øst med påstand om at vedtaket av Skatteklagenemnda av 16. juni 2016 blir oppheva. I tilsvar av 8. februar 2017 imøtegjekk staten kravet og la ned påstand om frifinning.

Etter eitt planleggingsmøte og elles skriftleg saksførebuing, blei hovudforhandling halde i Oslo tinghus 19. t.o.m. 21. april 2017. Staten v/skatt øst møtte saman med prosessfullmektigen sin, advokat Sverre E. Koch, og gav forklaring. Advokat Morten Søvik møtte som prosessfullmektig for staten v/Skatt øst. Seniorskattejuristane Veslemøy Grong og Ingunn Bakke i Skatt øst, var til stades under hovudforhandlinga i medhald av tvistelova § 24-6 andre ledd. To vitne forklarte seg for retten. Det som blei dokumentert under hovudforhandlinga, går fram av rettsboka frå den og av dokumenta.

Partane sine påstandsgrunnlag og påstandar

På vegne av **saksøkaren** Mårten Rød, har advokat Koch i hovudsak gjort gjeldande:

Innleiing

Saka gjeldt i all hovudsak bevisvurdering, jf. skattelova § 8-1. Dessutan er det tale om tilleggsskatt der beviskravet er klar sannsynlegheitsovervekt for å kunne ilegge vanleg tilleggsskatt, og ut over rimeleg tvil for å ilegge skjerpa tilleggsskatt.

Saka reiser fire hovudproblemstillingar:

1. Var Rød eigar av aksjar i Africa Offshore i perioden oktober 2006 til 30. januar 2007?
2. Dersom Rød på noko tidspunkt var eigar av aksjar i Africa Offshore, når blei dei i så fall overført til Eksportconsult?
3. Kva betydning har det at dottera Karianne eig 80 % av aksjane i Eksportconsult og at Rød hadde rett til å krevje inntil 90 % av utbyttet frå selskapet, dersom han på noko tidspunkt var eigar av aksjar i Africa Offshore?
4. Om vilkåra for vanleg og skjerpa tilleggsskatt er til stades.

Rød har heilt frå saka begynte sagt at det var Eksportconsult som skulle eige aksjar i Africa Offshore, men skattekontoret kom til at selskapet overtok aksjane frå han 30. januar 2007. For å betale skattekravet, måtte han ha teke ut 50 millionar kroner, men han har ikkje fått og vil ikkje få ei krone ut av aksjane i Africa Offshore.

Høgsterett har tradisjon for å falle ned på rimelege og fornuftige løysingar. Uansett må retten gi uttrykk for kor uforholdsmessig Skatteklagenemnda sitt vedtak er slik at Rød kan gå vidare administrativ veg.

Kven var eigar av aksjane i Africa Offshore?

Rød har skrive under på tre dokument der det går fram at han eig aksjane i Africa Offshore, men to av dokumenta er underteikna same dagen, 20. november 2006. Kva var så bakgrunnen og formålet hans med å skrive under? 27. oktober 2006 blei det bestemt at hylleselskapet ikkje

skulle heite Startup 148 AS, men Interoil Subsea AS, og det blei laga standarddokument med det namnet. I løpet av dei første vekene i november 2006 blei det klart at det nye selskapet ikkje skulle vere dotterselskap av Interoil Exploration and Production. Derfor var formålet med dei dokumenta Rød skreiv under på, namneskifte. Han har sagt at han kanskje brukt 0,5 % av tida si på det nye selskapet, og då han kom på kontoret sitt i Oslo og fekk beskjed av sekretæren sin om å skrive under på dokumenta der namneskiftet gjekk fram, såg han ikkje at han og Perrucci var ført opp som personlege eigarar av aksjane i selskapet. Advokat Ernø forklarte i retten at då han fekk vite at Interoil Exploration and Production ikkje skulle vere aksjonær, førde det til at namnet måtte endrast, og han masa på Rød sin sekretær for å få vite kven som skulle vere aksjeeigarar. Det blei til at sekretæren sa til han at inntil vidare fekk Rød og Perrucci stå som eigarar.

Rød skreiv 11. desember 2006 også under på nødvendige dokument for å få skifta namn på selskapet til Africa Offshore, men i den første selskapspresentasjonen av 6. desember 2006 har Pareto Securities skrive at selskapet heitte «African Offshore Services». Kanskje var det Pareto som meinte at det var betre med Africa i namnet på selskapet.

Det mest sannsynlege er at Rød skreiv under på generalforsamlingsprotokollen av 20. november 2006 då han var i Oslo 11. desember 2006. Då han veka etter fekk fakturaen frå advokatfirmaet Wiersholm, vakna han og sa frå til sekretæren sin at det ikkje var han som skulle vere eigar av det nye selskapet. At fakturaen ikkje blei betalt, er eit klart bevis for at Rød si forklaring om at han ikkje skulle eige aksjar i Africa Offshore, og at det på det tidspunktet ikkje var avklara kven som skulle stå som eigarar av aksjane, er den mest sannsynlege. Det hadde dessutan ingen betydning for å få gjennomført opprettinga av det nye selskapet, og å få det opp og gå, kven som sto som eigarar av aksjane i protokollane frå generalforsamlingane. Det er elles slik at det nærmast er ein bagatell å endre namn på eit selskap slik at ekstraordinære generalforsamlingar for å få det gjort, berre er ei formsak.

Staten har lagt vekt på at Rød 18. desember 2006 skreiv under på ei mandatavtale med Pareto Securities. Det var Rød som forhandla fram den avtala, men det står ikkje i den at han og Perrucci skulle vere aksjonærar. I den ikkje underteikna lock-up avtala er det opne rom for å skrive inn kven som skulle vere aksjonærar. Det av di Perrucci framleis ikkje hadde bestemt seg for kven av hans selskap som skulle eige aksjar i Africa Offshore.

At det i selskapspresentasjonane står at Rød og Perrucci var hovudaksjonærar, har ingen bevisverdi av di det er skrytebrosjyrar som fokuserer på kven som står bak selskapet. Då Ericsson kom med, sto det at han også var hovudaksjonær trass i at alle visste at det ikkje var han, men selskapet hans som skulle eige aksjar i Africa Offshore. I presentasjonane står det elles at Perrucci hadde vore med på å stifte Interoil Africa og Orlean Invest. Det viser at marknaden var interessert i kva gründerane hadde klart å få til og ikkje kven som sto som eigarar av selskapet.

Advokat Ernø har forklart at han laga plansjane over selskapsstrukturen for eige bruk for å ha oversikt. Formålet med plansjane var å forklare at det blei ei aksjonærgruppering som besto av Rød-sfæren, Perrucci-sfæren og Ericsson-sfæren, og ikkje kven som eigde aksjane.

Så har skatteetaten sagt at det i fullmaktene til den ekstraordinære generalforsamling 30. januar 2007, står at Rød og Perrucci er aksjonærar, men det er ikkje lagt fram nokon fullmakt som er underteikna av Rød så det er ukjend om han ville ha skrive under på det som sto i den. Perrucci

som arbeidde på same måte som Rød, skreiv derimot under fullmakta for at Nygaard, eventuelt advokat Ernø, kunne underteikne for aksjeselskapet hans.

Vel ein å sjå saka på denne måten, og tek omsyn til at Rød ikkje las gjennom med lupe alle dokument han skreiv under på, så er hans forklaring definitivt den mest sannsynlege. Alle fornuftige argument tilseier at det var Eksportconsult som skulle vere aksjonær, og ikkje Rød. Alle aksjeinvesteringar han har gjort frå 1980-åra har vore gjort via Eksportconsult og ikkje av han sjølv. Etter innføringa av fritaksmetoden er det dessutan ingen større investorar i Noreg som opererer i eige namn. At Rød skulle gå mot straumen når det gjeldt det, er heilt usannsynleg. At Perrucci som var ein del av ei stor gruppering, skulle eige det nye selskapet personleg, er også lite truleg. Skatteklagenemnda si faktavurdering inneber at Rød forsettleg eller grovt aktlaust har pådradd seg skatt på mange 10-tals millionar kroner, noko som også er heilt usannsynleg.

Frå slutten av november 2006 til 30. januar 2007 var det ikkje noko behov for å gjere noko med omsyn til dokumentasjonen som viste kven som var eigarar av Africa Offshore, men etter at Rød hadde sagt til sekretæren sin at han ikkje skulle vere aksjonær i selskapet, blei det fokus på kven som skulle vere det, og Perrucci stifta sitt eige selskap 29. desember 2006. I protokollen frå den ekstraordinære generalforsamlinga 30. januar 2007, står selskapet hans som eigar.

Når overførte Rød eventuelt aksjane i Africa Offshore til Eksportconsult?

Kjem retten til at det er mest sannsynleg at Rød eigde aksjane i Africa Offshore frå i oktober/november 2006, må den ta stilling til kor lenge han eigde dei. Det mest sannsynlege er ut frå advokat Ernø si forklaring i retten, at Rød i alle fall ikkje eigde aksjane lenger enn til i midten av desember 2006, og på det tidspunktet var aksjane framleis verdilause. Skulle retten kome til at tidspunktet var i første halvdel av januar 2007, blir resultatet det same. Den kan i så fall seie at verdien på aksjane Rød overførte til Eksportconsult, var kr 60.000 eller den kan oppheve skjønnet utan å ta stilling til verdien på dei.

Betydninga av at Rød si dotter Karianne eigde 80 % av aksjane i Eksportconsult

Staten har sagt at dette temaet er eit skjønnsspørsmål, men retten må ta stilling til om aksjane i Africa Offshore blei gitt med gåvehensikt. Det er ei faktisk vurdering.

Rød har forklart at hans ønske i 2005 var å overføre nesten alle aksjane i Eksportconsult til Karianne, men revisor Wiggen råda han til å behalde 20 % av dei. Alt i 1998 då Rød fylte 50 år, snakka dei om at barna skulle få overført til seg aksjar i Eksportconsult, men det fall bort.

Dersom arveavgifta betydde noko, var det ikkje av interesse å overføre 10 eller 20 % av aksjane, men 80 %, og ein overfører ikkje 80 % av aksjane for å spare arveavgift på 10 %.

Staten sin påstand om at 12 millionar kroner ikkje er gåve ut frå at det ikkje føreligg gåvebrev, og at det ikkje har gåvepreg at Rød overførte aksjane til Eksportconsult som Karianne eigde 80 % av, er ikkje haldbar. Karianne er godt kjend med kva som skjer i Eksportconsult, men det er irrelevant om ho følgjer opp det som skjer i selskapet. Rød var oppteken av å spare arveavgift på 80 % av verdien av selskapet.

Dottera Karianne fekk utbetalt 17 millionar kroner i utbytte frå Eksportconsult i 2012 av di ho hadde kjøpt eit hus for 16,3 millionar kroner. Var det ei gåve, kunne Rød ha bestemt at ho skulle ha hatt heile utbyttet, men det blei bestemt at utbyttet på 22 millionar kroner skulle delast 80:20.

Rød sitt formål både i 2005 og i 2012, var å legge til rette for at Karianne skulle ha 80 % av verdiane i Eksportconsult. Aksjane skulle aldri seljast. Ho blei eigar av 80 % av aksjane av di formålet var at selskapet skulle vere i familien også i framtida.

Det er mest sannsynleg at 80 % og ikkje 10 % av gevinsten ved den eventuelle overføringa av aksjane i Africa Offshore, var gåve, og det kan retten legge til grunn utan å oppheve vedtaket. I så fall skal det betalast skatt av 26 millionar kroner, noko som også er eit formidabelt beløp.

Feila i utrekninga av gevinsten

Det er to feil ved vedtaket av Skatteklagenemnda som ikkje har noko med skjønn å gjere slik staten har gjort gjeldande. Den eine feilen er det at på side 43 i vedtaket står at inngangsverdien på aksjane var null, men Rød erverva aksjane for halvparten av beløpet advokatfirmaet Wiersholm kravde for hylleselskapet. Rød har sagt at Eksportconsult skulle overta aksjane mot å betale det beløpet. Inngangsverdien var dermed kr 60.000 og ikkje kr 0.

Det andre er feilen er at Skatteklagenemnda har sagt at det er verdistigninga på aksjane som er gevinsten, men Eksportconsult blei ikkje verdt kr 117.000.000 meir. Det av di det må gjerast frådrag for kr 112.500 som selskapet betalte for å få ytterlegare 11.250.000 aksjar i Africa Offshore. Hadde ikkje Eksportconsult betalt det beløpet, ville selskapet berre ha blitt eigar av 5 millionar aksjar.

Tilleggsskatt

Det grunnleggande vilkåret om skattefordel er ikkje oppfylt av di Rød aldri tenkte at han gav Eksportconsult aksjane og dermed heller aldri tenkte at han fekk ein fordel. Ein kan kanskje seie at det er ein fordel å sleppe å betale heilt astronomiske beløp i skatt, men det må bevisast med klar sannsynlegheitsovervekt at Rød eigde aksjane, noko det ikkje er. Det var elles korkje forsettleg eller grovt aktlaust av Rød ikkje å legge til grunn at vi i Noreg har reglar som kan føre til slike astronomiske skattekrav.

Motparten har gjort eit poeng av at tilleggsskatt ikkje har noko med straff å gjøre, men EMK seier at skatteytarar skal ha rettferdig rettargang og rett til adekvat forsvar. Det har ikkje Rød hatt sidan han ikkje har hatt tilgang til alle dokumenta i saka av di Økokrim sit på dei.

Mårten Rød la under hovudforhandlinga ned slik **påstand**:

1. Skatteklagenemndas vedtak oppheves.
2. Mårten Rød tilkjennes fulle saksomkostninger.

På vegne av den saksøkte staten v/Skatt øst, har advokat Søvik i hovudsak gjort gjeldande:

Om Rød hadde ein skattepliktige gevinst på aksjane i Africa Offshore

Partane er same om at Eksportconsult eigde aksjane i Africa Offshore 30. januar 2007. Hovudspørsmåla er om det var Rød eller Eksportconsult som kjøpte aksjane i hylleselskapet av advokatfirmaet Wiersholm, og når dei eventuelt blei overførte frå Rød til Eksportconsult.

Om Rød erverva aksjane i Africa Offshore frå advokatfirmaet Wiersholm

Ei kvar flytting av aksjar inneber ei overdraging, og for at det skal kunne skje må det formelle vere i orden. Frå 1980 blei alle selskapa til Rød lagt inn under Eksportconsult, men skal Eksportconsult vere eigar, må dei formelle reglane vere følgd. Det går klart fram av kjøpsavtala av 27. oktober 2006 at Rød og Perrucci var kjøparar, og forma er realiteten.

Advokat Ernø forklarte i retten at Interoil Exploration and Production skulle kjøpe aksjane i hylleselskapet, men noko seinare fekk han vite av sekretæren til Rød at han skulle sete opp Rød og Perrucci som kjøparar. Han fekk også forståing av at sekretær Haldorsen hadde snakka med Rød om det først. Advokat Ernø oppfatta det som ei parkering av di det ennå ikkje var avklara kven som skulle vere eigarar. Det betyr rettsleg sett at det var Rød og Perrucci som blei eigarar av aksjane, og det skjedde ikkje nokon meir før overdraging 30. januar 2007.

Det går fram av første setninga i kjøpsavtala at Rød og Perrucci 27. oktober 2006 kjøpte aksjane i Startup 148. I følgje advokat Ernø blei det først seinare avklara at dei skulle vere eigarar, men aksjane blei selde 27. oktober 2006. Alternativet kan vere at dei først kjøpte aksjane då advokat Ernø fekk beskjed om at dei skulle vere kjøperar, noko som må ha skjedd seinast 20. november 2006, men det er ikkje av betydning når kjøpet skjedde. Det av di gevinsten blir den same uansett kven av dei to tidspunkta som er det rette.

Følgjande dokumenta i ettertid viser at Rød var kjøpar og eigar av aksjane i Africa Offshore:

- Protokoll frå den ekstraordinære generalforsamlinga 26. november 2006
- Protokoll frå den ekstraordinære generalforsamlinga 11. desember 2006
- Selskapspresentasjonen av 6. desember 2006
- Mandatavtala av 18. desember 2006
- Selskapspresentasjonen av 17. januar 2007
- Selskapspresentasjonen av 19. januar 2007
- Den endelege selskapspresentasjonen av januar 2007
- Fullmaktene frå Rød og Perrucci til den ekstraordinære generalforsamlinga 30. januar 2007

Protokollane frå dei ekstraordinære generalforsamlingane er skrivne av advokatar i advokatfirmaet Wiersholm, Pareto Securities skreiv mandatavtala og selskapspresentasjonane, mens Christian Nygaard var prosjektleiar og hadde løpande kontakt med Pareto, og Africa Offshore sin rekneskapsfører Kaugerud skreiv aksjonærregisteroppgåva. Alle dei forsto det slik at Rød og Perrucci personleg var eigarar av aksjane, og Rød såg dessutan seg sjølv som kjøpar og eigar ved at han underskreiv fleire av dokumenta inklusiv kjøpsavtala, protokollane frå generalforsamlingane og mandatavtala, og han utøvde eigarfunksjonar ved å møte og stemme i to generalforsamlingar i 2006, noko som ikkje er ein bagatell. Også sekretær Haldorsen oppfatta at Rød og Perrucci skulle vere eigarar av aksjane i Africa Offshore.

Perrucci sitt selskap Harmon Trading blei ikkje stifta før 29. desember 2006 etter at kjøpsavtala var inngått 27. oktober 2006, men det er ikkje tilstrekkeleg til at selskapet blei eigar av aksjane i

Africa Offshore då dei måtte overdragast til selskapet, noko som ikkje skjedde før 30. januar 2007.

Rød forklarte i retten at då han såg fakturaen frå advokatfirmaet Wiersholm i midten av desember 2006, gjorde han det krystallklart for sekretær Haldorsen at han ikkje skulle betale den. Det i motsetning til opplysningar advokat Koch har gitt i brev. Det er ukjend kva Haldorsen gjorde då ho fekk vite at Rød ikkje ville betale fakturaen, men det er underleg at korkje ho eller Rød sytte for å ta det opp slik at han ikkje sto som eigar i dei påfølgjande dokumenta. Det er likevel ikkje av betydning av di han uansett blei eigar av aksjane 27. oktober 2006, og det er ingen tidsnære bevis som viser at aksjane blei overdradd til Eksportconsult i november eller desember 2006. Heller ikkje er det av betydning kvifor Rød skulle vere eigar og ikkje Eksportconsult, men advokat Ernø har sagt at det var mellombels.

Ingen dokument viser at Eksportconsult utøvde nokon eigarfunksjonar før 30. januar 2007. Det var det Rød og Perrucci som gjorde. Det finst heller ingen styreprotokollar der det går fram at Eksportconsult skulle kjøpe aksjar i selskapet. I selskapet si sjølvmelding for 2006 er det ikkje opplyst at det eigde aksjar i Africa Offshore. Derimot er det opplyst i årsmeldinga for 2007.

Det er openbert at aksjane i Africa Offshore ikkje blei overdregne i 2006 sidan det går fram av fleire dokument i saka, og ingen dokument talar for det motsette. Konklusjonen er dermed at Rød kjøpte 50 % av aksjane i Startup 148 AS 27. oktober 2006 og eigde dei fram til dei blei overdregne til Eksportconsult.

Når overdrog Rød aksjane i Africa Offshore til Eksportconsult?

I fullmakta frå Rød til direktør Nygaard i Africa Offshore går det fram at Rød var eigar. Det same går fram av selskapspresentasjonane frå 2007, og av advokat Ernø sitt oppsett over selskapsstrukturen. Konklusjonen er at Rød overdrog aksjane til Eksportconsult 30. januar 2007.

Betydninga av når aksjane blei overdregne frå Rød til Eksportconsult

Aksjane sin verdi auka etter kvart som prosjektet utvikla seg og i alle fall hadde dei den verdien som Skatteklagenemnda har lagt til grunn då emisjonen blei fullteikna 22. januar 2007. Kjem retten til at Rød overdrog aksjane til Eksportconsult så tidleg i 2007 at verdien på dei er lågare enn det Skatteklagenemnda har kom til, må den fastsettast av skattekontoret ved nytt vedtak.

Kravet om vederlag og skattelova § 13-1

Gåve er ikkje realisasjon mens gåvesal er det, jf. skattelova § 9-2 andre ledd bokstav b. Når overdraginga av aksjane skjedde for kr 60.000, er det tale om ein symbolsk pris.

Alle dei tre vilkåra i skattelova § 13-1 første ledd er oppfylte sidan det var eit interessefellesskap mellom Rød og Eksportconsult, det førelåg ein inntektsreduksjon av di aksjane som hadde betydeleg verdi blei overført for eit minimalt vederlag, og det er også årsakssamanheng. Rød hadde dermed ein skattepliktig gevinst som følgje av overføringa av aksjane i Africa Offshore til Eksportconsult i 2007.

Storleiken på gevinsten

Skattelova § 13-1 tredje ledd, jf. første ledd

Skatteklagenemnda har fastsett storleiken på gevinsten ved skjønn etter skattelova § 13-1 tredje ledd, jf. første ledd. Utgangspunktet for skjønnet var at aksjane hadde ein verdi på 162,5 millionar kroner.

Gåveelementet

Om overføringa av aksjane til Eksportconsult var ei gåve, kan retten prøve, men storleiken på gåva er skjønn der retten har redusert prøvingsrett, men det førelåg ingen gåve korkje heilt eller delvis sjølv om Skatteklagenemnda har kome til at det gjorde det.

Partane er samde om at overdraginga av aksjane frå Rød til Eksportconsult, ikkje fullt ut var ei gåve. Det føreligg ikkje gåvebrev eller gåvemelding som viser gåvehensikt. I e-posten av 30. januar 2007 går det ikkje fram at det var tale om ei delvis gåve. Aksjane blei dessutan ikkje overført til Rød si dotter Karianne, og heller ikkje til eit selskap ho eigde fullt ut, men til eit selskap som Rød sjølv hadde kontroll over både når det gjaldt drift og utdeling av utbytte. Overdraginga av aksjane frå Rød til Eksportconsult innebar dessutan heilt minimale rettar for Karianne til aksjane i Africa Offshore. Det er følgeleg stor avstand mellom henne og aksjane både med omsyn til kontroll og moglegheit til å utdele utbytte.

Føreligg det ei delvis gåve, er det ikkje grunnlag for å oppheve skjønnet om at gåveelementet utgjorde 10%. Rød hadde mykje større rettar i Eksportconsult enn dottera, noko som indirekte betyr at hans aksjar hadde mykje større verdi enn det dottera sine aksjar hadde.

Den einaste gongen det blei utdelt utbytte frå Eksportconsult, var i 2012. Overføringa av aksjane i Africa Offshore frå Rød til Eksportconsult i 2007, var av liten betydning for verdien på aksjane i Eksportconsult i 2012. Det er sagt at grunnen til overføringa var at Karianne skulle kjøpe hus, men det skjedde også etter bokettersynet i Africa Offshore i juni 2010.

Samla sett er Skatteklagenemnda sitt skjønnsstema korrekt, skjønnet er forsvarleg og det er ikkje urimeleg.

Er gevinsten rekna ut feil?

Rød betalte ikkje kr 60.000 til advokatfirmaet Wiersholm. Beløpet skal derfor ikkje inngå i inntekta hans. Beløpet på kr 112.500 som Eksportconsult betalte ved emisjonen, er så lite at det ikkje er av betydning.

Tilleggsskatten

Straffeprosesslova kjem ikkje til bruk sjølv om tilleggsskatt er straff etter EMK protokoll nr. 7 artikkel 4. Tilleggsskatt blir ilagt av skatteetaten og kan prøvast av retten i medhald av tvistelova.

Ordinær tilleggsskatt etter likningslova § 10-2

Rød gav uriktige eller ufullstendige opplysningar ved ikkje å opplyse om overdraginga av aksjane. Han fekk dessutan ein skattemessig fordel ved at gevinsten ikkje bli oppgitt for skattlegging sjølv om det kan vere at det ikkje førte til ein fordel for han sjølv, og likninga ville ha blitt ståande dersom likningsmyndigheitene ikkje hadde begynt å stille spørsmål i 2010.

Skjerpa tilleggsskatt etter likningslova § 10-5

Rød var klar over at det ikkje blei opplyst i sjølvmeldinga hans at han hadde overdrege aksjane i Africa Offshore til Eksportconsult. Han handla dermed forsettleg. Var han ikkje klar over det, er det tale om grov aktløyse som inneber sterkt klanderverdig åtferd, ikkje minst av di det er tale som store verdier. Han forsto også at han gav ei ufullstendig opplysning ved ikkje å opplyse om transaksjonen. Han var klar over at han hadde underskrive kjøpsavtala og at Eksportconsult var blitt eigar av aksjane 30. januar 2007. Var han ikkje klar over det, var kunnskapsmangelen hans grovt aktlaust. Det er også klart at han forsto eller burde ha forstått at den ikkje gitte opplysninga kunne føre til skattemessige fordelar for han der skuldkravet for det vilkåret er simpel aktløyse.

Kravet om proporsjonalitet i EMK

Tilleggsskatten må vere proporsjonal i høve til straffa. Kravet blir ivareteke ved unntaka i likningslova § 10-3, § 10-4 nr. 4 og § 10-5 som stiller skjerpa krav om skuld. Ytterlegare krav til proporsjonalitet er det ikkje.

Har Rød fått tilstrekkeleg moglegheit til å forsvare seg

Rød har vist til EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav b, men det er ikkje haldepunkt for at han ikkje har fått gjere gjeldande og legge fram dei dokumenta han har ønska. Straffesaka mot han der han blei frifunne, blei avslutta i mars 2016, men han har ikkje bedt Økokrim om å få tilbake dokumenta i saka.

Staten v/Skatt øst la under hovudforhandlinga ned slik **påstand**:

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

Retten si vurdering

Om Rød hadde ein skattepliktig gevinst på aksjar i Africa Offshore

Problemstilling

Om Rød hadde ein skattepliktig gevinst ved avhending av aksjar i Africa Offshore, er avhengig av om han på eit eller anna tidspunkt mellom 9. oktober 2006 og 30. januar 2007, eigde aksjar i selskapet. Dersom han var eigar av aksjar i selskapet, må han for å ha hatt ein gevinst, ha overført dei til sitt eige selskap Eksportconsult etter at dei hadde fått ein høgre verdi enn dei hadde då han sjølv erverva dei.

Rettslege utgangspunkt

I likningslova § 8-1 om «Ligning på grunnlag av selvangivelse m.v.» står det i nr. 1:

Ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger. Hvis ligningsmyndighetene finner at skattyterens oppgaver er uriktige eller ufullstendige, kan de endre, utelate eller tilføye poster. ..

I ein dom i Rt-2009-813 står det:

(53) Ligningsloven § 8-1 fastsetter at [l]igningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger. Dette innebærer at man, i samsvar med hovedregelen i sivile saker, skal legge det mest sannsynlige faktum til grunn, jf. blant annet Rt-2005-1461 avsnitt 54. I Rt-2009-105 kom Høyeste-retts flertall i avsnitt 112 til at domstolene i en sak som den foreliggende har full kompetansen til å prøve både rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen for det aktuelle ligningsvedtaket.

(54) Ved den skatterettslige bedømmelsen tar jeg utgangspunkt i den normen som annen-voterende, dommer Bugge, formulerte i Rt-1994-1064 på side 1071:

«Som lagmannsretten er inne på, er utgangspunktet i skatteretten at de skattemessige virkninger av en disposisjon, eller en transaksjon, beror på det innhold partene selv har gitt disposisjonen eller transaksjonen, bedømt etter alminnelige formuesrettslige regler. Den materielle ordning partene har etablert seg imellom, innenfor avtalefrihetens rammer, styrer også de skattevirkninger ordningen skal få.»

I Rt-2015-1260 står det i avsnitt 50: «*Mitt utgangspunkt er etter dette at den skatterettslige klassifisering og tilordning av en inntekt må ta utgangspunkt i hva som er den privatrettslige realiteten. Hvis de aktuelle disposisjonene er reelle og bindende mellom partene, må de i utgangspunktet legges til grunn for beskattningen.*»

I Rt-2009-813 er det i avsnitt 57 vist til at det går fram av L-dommen i Rt-1995-1565 at det til vanleg skal leggst størst vekt på bevis som er mest tidsnære til den hendinga som skal klarleggast. Forklaringar frå partar og vitne som er gitt etter at den aktuelle tvisten er blitt ein realitet, har til vanleg mindre bevisverdi, men det er ikkje alltid at tidsnære bevis vil kunne gi eit eintydig svar. I slike tilfelle må domstolane ut frå ei fri bevisbedømming også vurdere kva som kan utleias av bevisa elles og partane sine handlingar der retten finn det på sin plass å vise til at Søren Kierkegaard skal ha sagt at livet blir levd forlengs, men forstått baklengs. Det følger av det at menneskje i det dei handlar, ikkje nødvendigvis tenkjer på alle problemstillingar som vil kunne dukke opp i ettertid. Med andre ord vil det kunne vere forståeleg at det på handlingstidspunktet ikkje fell alle inn at det kan vere behov for å sikre bevis for ettertida, men dei kan likevel kunne bli haldne ansvarlege for aktlause forsømingar.

Om Rød på noko tidspunkt eigde aksjar i Africa Offshore

I personrapporten av 28. januar 2014 står det på side 15 at: «*Etter skattekontorets mening må angivelsen av InterOil Exploration and Production ASA som aksjonær i generalforsamlingsprotokollen datert 27. oktober 2006 bero på en inkurie.*» I Skatteklagenemnda sitt vedtak står det på side 34 at feilen kan ha samanheng med at advokatfirmaet Wiersholm var advokat både for Eksportconsult og InterOilselskapa som Perrucci og Rød var indirekte hovudaksjonærer i. Det er vidare vist til at det i skattekontoret sitt vedtak av 8. september 2014 står i punkt 4.2 på side 16:

Det angitte formål for det nye selskapet var relatert til den virksomheten IOX [Interoil] allerede drev. Styreprotokollen og generalforsamlingsprotokollen [av 27. oktober 2006] tar

kun for seg nødvendige endringer ved overtakelse av et hylleselskap, så som navneendring, formålsendring, styreendring, endring av adresse, valg av styre mv, og er utarbeidet og underskrevet av adv. Torkel Ernø i Wiersholm i hht fullmakt. For skattekontoret fremstår det som klart at hverken MR [Mårten Rød] eller EC [Eksportconsult] har vært involvert i utarbeidelsen av disse protokollene, og at de er utarbeidet av Wiersholm i forbindelse med tilrettelegging av overtaking av hylleskapet. Skattekontoret finner det derfor sannsynlig at adv. Torkel Ernø har misforstått hvem som skulle være eier av aksjene ved utarbeidelse av disse protokollene, og at IOX ikke har vært eier av aksjene.

Advokat Ernø forklarte i retten at han tilnærma sikkert hugsar at det opphavleg var meininga at Interoil Exploration and Production ASA skulle vere eigar av aksjane i Africa Offshore, men at han ein gong etter 27. oktober 2006 fekk beskjed om at Interoil likevel ikkje skulle eige aksjane. Rød forklarte i retten at det opphavleg var meininga at Interoil skulle eige aksjane i Africa Offshore, men at Perrucci motsette seg det.

Advokat Ernø forklarte også i retten at han kontakta Rød for å få vite kven som skulle eige aksjane i Africa Offshore når ikkje Interoil skulle eige dei, men han fekk aldri svar på det spørsmålet. Han eller advokatfullmektig Frønes kontakta då sekretær Haldorsen som truleg etter å ha snakka med Rød, sa at han fekk sete opp Perrucci og Rød som eigarar.

I ein protokoll frå ekstraordinær generalforsamling i Interoil Subsea AS, seinare Africa Offshore, 20. november 2006, står det at styreleiar Rød var til stades, og at han og Perrucci eig 50 % kvar seg av aksjane i selskapet, og namnet blei då endra til Marine Subsea Technology AS. Dermed må advokatfirmaet Wiersholm ha fått beskjed før 20. november 2006 om at Interoil ikkje skulle vere eigar av aksjane.

Avtala av 27. oktober 2006 der Perrucci og Rød inngjekk avtale med advokatfirmaet Wiersholm om å kjøpe ein halvpart kvar seg av dei i alt 1.000 aksjane i Africa Offshore mot å betale i alt kr 120.000, er signert av Rød 20. november 2006 mens advokat Torkel Ernø signerte den 24. november 2006 på vegne av advokatfirmaet Wiersholm. Det inneber at Rød signerte avtala same dagen som han var til stades på den ekstraordinære generalforsamlinga i Africa Offshore.

Retten finn det overvegande sannsynleg at Rød seinast då han 20. november 2006 skreiv under aksjekjøpsavtala, blei personleg eigar av halvparten av aksjane i Africa Offshore, trass i at han har forklart at det skjedde ved ein glipp frå hans side.

Ei veke etter at Rød hadde skrive under på at han og Perrucci personleg skulle kjøpe aksjane i hylleselskapet, 27. november 2006, sende advokatfirmaet Wiersholm faktura til Rød på kr 120.000 for «Kjøp av Startup 148», men han betalte ikkje fakturaen. Rød forklarte i retten at han først såg fakturaen som var sendt til hans private adresse i Noreg, då han kom til Oslo truleg i midten av desember 2006. Han sa då til sekretæren sin Anne Haldorsen at det var hans og Perrucci sine selskap og ikkje dei personleg, som skulle vere eigarar. Retten skyt inn at han må ha kome til Noreg seinast 11. desember 2006 sidan han var til stades i ekstraordinær generalforsamling i Marine Subsea den datoen.

Rød si forklaring blir underbygd av at advokat Ernø forklarte i retten at han på eit aller anna tidspunkt etter at sekretær Haldorsen hadde sagt at han fekk føre opp Rød og Perrucci som

eigarar av Africa Offshore, fekk beskjed om at det var selskapa deira som skulle stå som eigarar, men han kunne ikkje hugse når han fekk vite det. Han hugsar heller ikkje kven han fekk beskjeden av, men det kan vere Rød som gav beskjed om det.

I motsetning til Skatteklagenemnda finn retten at det opphavleg var meininga at Interoil skulle eige aksjane i Africa Offshore, men 20. november 2006 skreiv Rød under på at han og Perrucci personleg skulle kjøpe aksjane i hylleselskapet Startup 148. Retten finn at han gjorde det av di det ennå ikkje var avklara kva selskap som skulle eige aksjane i Africa Offshore, og at det var viktig at prosessen med å få selskapet opp og gå, ikkje stoppa opp. Retten viser i så måte til at på det tidspunktet hadde Africa Offshore kome langt i prosessen med å få på plass kontrakt om bygging av tre hotellekterar, og kontrakt med Ulstein Verft om bygging av eit brønn-intervensjonsskip.

At Rød si meining var at han personleg ikkje skulle eige aksjar i Africa Offshore på sikt, blir underbygd av at aksjane i alle selskap han tidlegare hadde vore involvert i, hadde vore eigd av Eksportconsult og ikkje han sjølv, og av at gevinst ved overføring av aksjar mellom selskap er skattefri i motsetning til gevinst ved overføring av aksjar frå eit personleg rettssubjekt slik at dei aller fleste som har eigne selskap, registrerer aksjetilgang på selskapa sine og ikkje på seg sjølv. Dermed finn retten at Rød då han underskreiv aksjekjøpsavtala 20. november 2006, meinte at han og Perrucci berre skulle vere eigarar av aksjane inntil vidare. Det er då heller ikkje tvilsamt at Rød på eit eller anna tidspunkt overdrog aksjane sine i Africa Offshore til Eksportconsult, men han har ikkje lagt fram skriftlege bevis som kan kaste lys over når det skjedde.

Om Rød overførte aksjane sine i Africa Offshore til Eksportconsult i 2006

Rød skreiv 18. desember 2006 under på ei mandatavtale med Pareto Securities som han sjølv skal ha forhandla fram, men som skal vere skrive ned av Pareto. I appendix A står det at den vedlagte lock-up avtala skal underskrivast av aksjeeigarane Rød og Perrucci, men den vedlagte avtala er berre eit utkast med opne rom for å skrive inn kven som er aksjonærar, og den er ikkje underteikna. Dermed er ikkje mandatavtala og det vedlagte utkastet til lock-up avtale bevis for at Rød framleis eigde aksjane i Africa Offshore 18. desember 2006.

Perrucci sine aksjar i Africa Offshore blei på eit eller anna tidspunkt overført til hans panama-registrerte selskap Harmon Trading, men det selskapet blei først blei registrert i Noreg 29. desember 2006. Dermed er det mest sannsynleg at Harmon Trading ikkje blei eigar av aksjar i Africa Offshore før etter 29. desember 2006. Det beviser ikkje at det same gjaldt for Rød sitt selskap Eksportconsult av di det selskapet hadde vore registrert i Noreg frå i 1981, men det er ikkje usannsynleg at Rød venta med å overføre sine aksjar i Africa Offshore til Perrucci var klar til å overføre sine aksjar til sitt selskap.

Rød forklarte i retten at etter at han i midten av desember 2006 hadde sett at fakturaen frå advokatfirmaet Wiersholm på kjøp av Startup 148, var stila til han personleg og ikkje til Eksportconsult, gav han sekretær Haldorsen beskjed om at fakturaen ikkje skulle betalast, noko den heller aldri blei. Det kan tale for at han då bestemte at aksjane skulle overførast til Eksportconsult, men det finst ingen skriftlege bevis som underbygger det. Derimot går det fram av ei aksjeregisteroppgåve for 2006 for Africa Offshore som blei utfylt 21. juni 2007 av økonomisjef Kaukerud, at advokatfirmaet Wiersholm fekk 1.000 aksjar i selskapet 9. oktober 2006 og at firmaet selde dei same aksjane 27. oktober 2006. Det er også opplyst at Rød og Perrucci kjøpte 500 aksjar kvar seg i selskapet 27. oktober 2006, men det står ikkje noko om at

dei selde aksjane igjen i 2006. Det talar for at dei to ikkje avhenda aksjane dei hadde i Africa Offshore, til sine respektive selskap i 2006.

I Rød si sjølvmelding for 2006 er det ikkje opplyst at han pr. 31. desember 2006 eigde aksjar i Africa Offshore. Heller ikkje i Eksportconsult si sjølvmelding for 2006 er det opplyst at selskapet eigde aksjar i Africa Offshore pr. 31. desember 2006. Rød var ikkje berre ansvarleg for at opplysningane si si eiga sjølvmelding var korrekte, men også for at opplysningane i Eksportconsult i sjølvmelding var korrekt av di han både var styreleiar og dagleg leiar i selskapet. Ut frå det finn retten at han har bevisbyrda for at aksjane hans i Africa Offshore blei overført til Eksportconsult i 2006, og ut frå aksjeregisteroppgåva for 2006 og Eksportconsult si sjølvmelding for 2006, finn den at han ikkje har bevist som mest sannsynleg at han overdrog aksjane sine i Africa Offshore til Eksportconsult i 2006. Rød må derfor ha overført aksjane sine i Africa Offshore til Eksportconsult ein eller annan gong i januar 2007.

Når i januar 2007 Rød overførte aksjane sine i Africa Offshore til Eksportconsult

Skatteklagenemnda synest å vere samd med skattekontoret i at Rød var eigar av aksjar i Africa Offshore fram til den ekstraordinære generalforsamlinga som blei halde 30. januar 2007, men den synest å ha vore ei form for kontorforretning av di protokollen må ha vore ferdigskriva på førehand. Det av di namnet Petter Dragsund er stroke over tre stader i protokollen, og erstatta med namnet Ole Henrik Bjørge som er påført for hand. Dermed er det godt mogleg at protokollen blei skriva måndag 29. januar 2007 eller før den tid. Dessutan var korkje Rød eller Perrucci til stades på den generalforsamlinga. Når det då står i protokollen at Eksportconsult og Harmon Trading eig 50 % kvar seg av aksjane i Africa Offshore, må den som skreiv protokollen, ha fått beskjed om det før vedkomande skreiv den. Det er godt mogleg at vedkomande kan ha fått den beskjeden fredag 26. januar 2007 eller før den tid.

Retten konkluderer så langt med at den finn det bevist at nokon i advokatfirmaet Wiersholm før 30. januar 2007, visste at Eksportconsult var blitt eigar av Rød sine 500 aksjar i Africa Offshore, og då må han ha overført dei før den datoen.

Staten har gjort gjeldande at det i fullmaktene Rød og Perrucci gav 29. januar 2007, står at Nygaard, eventuelt advokat Ernø, kan representere og stemme for alle aksjane deira i Africa Offshore. Retten legg til grunn at Rød hadde signatur i Eksportconsult og at Perrucci hadde det same i Harmon Trading slik at det ikkje var nødvendig å presisere kva rettssubjekt fullmaktene gjaldt for. Skulle det vere slik at fullmaktene ikkje omfatta dei to selskapa, er vedtaka i den ekstraordinære generalforsamlinga ikkje gyldige sidan det står i den at Nygaard møtte på vegne av Eksportconsult og Harmon Trading. Dermed kan retten ikkje sjå at fullmaktene beviser at Rød ikkje overførte aksjane sine i Africa Offshore før etter at han og Perrucci 29. januar 2007 gav dei nemnde fullmaktene.

Staten har også gjort gjeldande at det i alle selskapspresentasjonane av Africa Offshore som Pareto Securities utarbeidde, går fram at både Rød og Perrucci er «main shareholder», og at det beviser at det var dei personleg og ikkje selskapa deira som eigde aksjar i Africa Offshore. Rød har på si side gjort gjeldande at formålet med selskapspresentasjonane var å få kjøparar til aksjane i selskapet, og å få finansiert dei komande investeringane, og at det derfor var viktig å fokusere på kven som var gründerar i Africa Offshore og kva dei hadde fått til før, og ikkje å fokusere på kven som eigde aksjar i selskapet.

Sidan Eksportconsult var eigd av Rød personleg og Harmon Trading var eigd av Perrucci personleg, er det ikkje nødvendigvis feil at dei og ikkje selskapa deira, er omtala som «main shareholder» i selskapspresentasjonane. Dessutan finn retten ut frå formålet med presentasjonane, at det er forståeleg at presisjonsnivået ikkje var på topp med omsyn til kven som eigentleg var eigarar av aksjane i Africa Offshore. I presentasjonen som må ha blitt ferdigstilt nokre dagar før 22. januar 2007, står det dessutan at: «J Christer Ericsson subscribed and allocated 16.25 mill. shares». I den presentasjonen som truleg blei ferdigstilt 24. januar 2007, står det:

- J Christer Ericsson (to be board member/main shareholder).
- Invested US\$ 25 in equity offering (25% ownership)
- Owner of JCE Group of Companies (offshore, construction, IT, Forestry and Bioenergy)
- Pioneer in the offshore accommodation industry

I personrapporten står det at Ericsson truleg teikna seg for aksjar i Africa Offshore før 22. januar 2007, men i lista over investorar som hadde teikna aksjar «i kapitalforhøyelse II», som er lagt ved protokollen frå den ekstraordinære generalforsamlinga 30. januar 2007, går det fram at det var Ericsson sitt selskap JCE som hadde teikna seg for kjøp av 16.250.000 aksjar og ikkje Ericsson sjølv. Det viser at heller ikkje skattekontoret sitt presisjonsnivå alltid er heilt på topp, men det vesentlege er at det beviser at det i presentasjonane var viktig å få fram namna på dei personane som sto bak Africa Offshore. Følgjeleg kan retten ikkje sjå at det er av betydning for spørsmålet om når Rød overførte aksjane sine i Africa Offshore til Eksportconsult, at han er omtala som «main shareholder» i alle selskapspresentasjonane som er lagt fram for retten.

Det er lagt fram to plansjar over Africa Offshore sin selskapsstruktur som skal vere frå 24. januar 2007, der det på den eine av dei står namnet Wiersholm. Advokat Ernø forklarte i retten at han hadde laga plansjane for eige bruk for å ha oversikt. Han sa at intitala GAP og MR på plansjane, ikkje var meint å vise til kven som var eigarar av aksjane i Africa Offshore, men at formålet var å forklare at dei to sto bak etableringa av selskapet.

Så langt konkluderer retten med at det ikkje finst handfaste bevis for når i januar 2007 Rød overdrog sine aksjar i Africa Offshore til Eksportconsult, men her kjem det inn at Perrucci sitt panamareregistrerte selskap Harmon Trading blei registrert i Brønnøysundregistra 29. desember 2006. Dermed låg det til rettes for at Perrucci sine aksjar i Africa Offshore kunne overførast til Harmon Trading i første halvdel av januar 2007. Retten finn at det er mest sannsynleg at Perrucci og Rød overførte sine aksjar i Africa Offshore på same tid, og at dei gjorde det kort tid etter at Perrucci var kome i posisjon til å kunne overføre sine aksjar til Harmon Trading. Dermed konkluderer retten med at Rød overvegande sannsynleg overførte sine aksjar i Africa Offshore til Eksportconsult i første veka i januar 2007, og set datoen til onsdag 3. januar 2007. Det er følgjeleg verdien på aksjane på den datoen som skal leggjast til grunn ved utrekninga av kva gevinst Rød ville ha hatt ved overføringa av aksjane til Eksportconsult, dersom det hadde vore tale om ei overføring mellom uavhengige parter. Det har retten ingen føresetnader for å kunne gjere seg opp nokon meining om, og finn derfor at Skatteklagenemnda sitt vedtak av 16. juni 2016 må opphevast på grunn av feil bevisvurdering.

Sakskostnadene

Rød har vunne saka, jf. tvistelova § 20-2 andre ledd. Utgangspunktet er då i følge tvistelova § 20-2 første ledd at han skal ha erstatta sakskostnadene sine fullt ut av motparten med mindre nokon av unntaksførsegnene i tvistelova § 20-2 tredje ledd eller § 20-4 kjem til bruk.

Retten kan ikkje sjå at nokon av føresegnene i tvistelova § 20-2 tredje ledd kan kome til bruk sidan den meiner at saka ikkje har vore tvilsam. Heller ikkje kan den sjå at tvistelova § 20-4 kan kome til bruk. Rød skal derfor ha erstatta sakskostnadene sine innanfor det som framstår som nødvendig og rimeleg i saka, jf. tvistelova § 20-5 første ledd.

Rød sin prosessfullmektig har lagt fram sakskostnadsoppgåve på i alt kr 380.250, av det kr 264.000 i salær, kr 38.400 i salær knytt til behandlinga av saka i Skatteklagenemnda, kr 1.800 i utgifter og kr 76.050 i meirverdiavgift. I tillegg kjem rettsgebyr for tre dagars hovudforhandling på kr 11.539. Motparten har ikkje protestert på kravet.

Retten finn at sakskostnadene Rød har kravd erstatta, har vore nødvendige og at dei ut frå omfanget og arten av saka, er rimelege. Retten skyt inn at det kan vere at kravet på kr 38.400 i salær knytt til behandlinga av saka i Skatteklagenemnda, burde ha vore klassifisert som eit erstatningskrav, men går ikkje nærmare inn på det sidan motparten ikkje har protestert på at det inngår i sakskostnadene.

Konklusjonen er at staten v/Skatt øst skal betale i alt kr 391.789 til Rød til dekning av sakskostnadene hans.

Domsslutning

1. Skatteklagenemnda sitt vedtak av 16. juni 2016 blir oppheva.
2. Staten v/Skatt øst skal betale Morten Rød 391.789 - trehundreogtjue tusen - sjuhundreogåttini - kroner i sakskostnader innan 2 - to - veker frå forkynning av dommen her.

SkN 17-068 Fradragsretten for tap på fordring

Lovstoff: Skatteloven §§ 6-2, 9-3 og 11-7.

Oslo tingrett: Dom av 30. januar 2017, **sak nr.:** TOSLO-2016-93647

Dommer: Tingrettsdommer Ingebjørg Tønnessen.

Parter: Firmament AS (advokat Geir Even Asplin) mot Skatt Øst (advokat Goud Helge Homme Fjellheim).

Dommen er anket.

Sammendrag: Spørsmålet i saken var om et aksjeselskap hadde fradragsrett for tap på en fordring. Tingretten kom til at tapet ikke var fradragsberettiget, da fordringen ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til saksøkers virksomhet. Saksøker vant frem med sitt subsidiære krav: Inntektsførte renter, som ikke var blitt betalt og som måtte anses tapt, måtte anses som

rentefordringer som kunne fradragsføres etter skatteloven § 9-3 (1) c nr 3.

Saken gjelder prøving av ligningsvedtak. Hovedproblemstillingen er om skattyter har fradragsrett for tap på fordring.

Sentrale selskaper

Saken gjelder flere selskaper med tilknytning til Petter Olsen. Selskapene har i de årene saken gjelder hatt ulike navn, og de har til dels også overtatt hverandres navn. Retten vil i den videre behandlingen benytte følgende forkortelser:

«PAS 345»: Forkortelsen på saksøker - som i dag heter Firmament AS. Selskapet het tidligere Permanent AS og har organisasjonsnummer 990 674 345. Selskapet ble stiftet ved fisjon i 2006.

«CLG 567»: Selskapet som PAS 345 ble utfisjonert fra. Selskapet har blant annet hett Compania La Gomera AS og har organisasjonsnummer 929 221 567

«TFSA»: Spansk heleid datterselskap av CLG 567 med navn Terra Fortunata SA.

Sakens bakgrunn

I 2006 var CLG 567 eid av Petter Olsen og ulike selskaper som tilhørte hans døtre. Selskapets virksomhet bestod i å eie og forvalte fast eiendom, verdipapirer og andre formuesgjenstander. En stor del selskapets eiendomsvirksomhet fant sted i Spania, og denne virksomheten ble drevet gjennom CLG 567s heleide datterselskap TFSA. Virksomheten i TFSA ble finansiert gjennom lån i morselskapet. I 2006 utgjorde dette lånet over 500 millioner norske kroner.

PAS 345 ble utfisjonert fra CLG 567 i september 2006. Begrunnelsen for delingen var i følge fisjonsplanen et ønske om å

«dele Selskapet slik at de mer langsiktige utenlandske og innenlandske engasjementer beholdes i Selskapet, mens den rene finansportefølje legges ut i et eget selskap».

Virksomheten til det utfisjonerte selskapet - PAS 345 - skulle med andre ord bestå i aktiv forvaltning av finansporteføljen.

Ved fisjonen overtok PAS 345 de markedsbaserte investeringene som hadde ligget i CLG 567. I tillegg overtok PAS 345 en andel av CLG 567s fordring på TFSA. Denne andelen ble i fisjonsbalansen verdsatt til den oppdelte fordringens pålydende, kroner 219 359 000. Av årsregnskapet til PAS 345 for 2006 fremgår det at fordringen mot TFSA utgjorde i underkant av 20 % av selskapets totale eiendeler.

I årene 2007 til 2009 foretok TFSA ingen nedbetalinger på lånet til PAS 345, og løpende forfalte renter ble i regnskapene til PAS 345 tillagt hovedstolen. PAS 345 ga ingen ytterligere lån til TFSA. Derimot utvidet CLG 567 ved flere anledninger sin del av lånet til det spanske

datterselskapet. I mars 2009 ble PAS 345 sin fordring på TFSA solgt tilbake til CLG 567 til en pris basert på den bokførte verdien fordringen på dette tidspunktet var nedskrevet til, kroner 175 696 127,-. Salget innebar et tap for PAS 345. Videre innebar salget av fordringen at PAS 345 fikk et krav på vederlag mot CLG 567. Denne fordringen ble i desember 2009 omgjort til aksjekapital i CLG 567 i forbindelse med en ny omorganisering av selskapene. Omgjøringen innebar at PAS 345 ikke fikk full dekning for sitt krav på vederlag, og det oppstod følgelig et nytt tap for selskapet.

PAS 345 krevde i selvangivelsen for 2009 skattemessig fradrag for de tap selskapet hadde lidt på fordringen mot TFSA i mars og desember 2009. Fradrag ble gitt i den ordinære ligningen, men i endringsvedtak av 21. mars 2014 besluttet skattekontoret at fradrag for tap på fordringen likevel ikke skulle gis. Skattekontoret la i sin avgjørelse til grunn at PAS 345 drev virksomhet i skattelovens forstand, og det ble også lagt til grunn at selskapet hadde lidt tap på fordringen mot TFSA i mars og desember 2009. Etter skattekontorets syn forelå det imidlertid ikke tilstrekkelig tilknytning mellom fordringen og virksomheten i PAS 345 til at tapet kunne anses fradragsberettiget.

Skattekontorets vedtak ble påklaget til Skatteklagenemnda. Den 29. oktober 2015 fattet nemnda vedtak i saken - under dissens. Nemnda sluttet seg i det vesentligste til skattekontorets vurderinger, og foretok kun mindre endringer i ligningen.

Skatteklagenemndas vedtak ble brakt inn for tingretten til rettslig overprøving ved stevning av 2. juni 2016. Under saksforberedelsen for retten har PAS 345 og Skatt Øst blitt enige om at det i ligningen skal gjøres ytterligere fradrag for valutatap, og statens påstand i saken reflekterer dette. For øvrig har tvistepunktene for retten vært de samme som under ligningsbehandlingen. Hovedforhandling ble avholdt 16. - 18. januar 2017. Retten hørte én vitneforklaring fra selskapets revisor, og det ble det foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

Saksøker - PAS 345 - har i det vesentligste gjort gjeldende:

Etter skatteloven § 6-2 (2) har selskapet krav på fradrag for endelig konstatert tap på utestående fordring. De krav til tilknytning mellom virksomheten og fordringen som er oppstilt i rettspraksis er oppfylt - fordringen mot TFSA kan ikke anses som noen passiv kapitalplassering. Selskapet er enig i at fordringen mot TFSA ikke inngår i den finansporteføljen som PAS 345 forvalter, men motivet for etableringen av fordringen og de tette bånd og felles interesser som eksisterer mellom alle de tre Petter Olsen-selskapene, innebærer at fordringen like fullt må anses som en del av virksomheten til PAS 345.

Fordringen mot TFSA er resultat av løpende overføringer til drift og eiendomsutvikling fra CLG 567 til TFSA. Det er ikke tvilsomt at fordringen - på tidspunktet forut for fisjonen - hadde tilstrekkelig tilknytning til virksomheten i CLG 567 til at den ville vært fradragsberettiget dersom tapet hadde oppstått da. Spørsmålet blir om fisjonen innebærer at denne tilknytningen skal anses brutt. Ved fisjonen var det helt nødvendig å splitte fordringen mellom de to selskapene - størrelsen på fordringen innebar at fisjonsbalansen ikke ville gått opp dersom man hadde latt hele fordringen bli liggende i CLG 567, hvor den forretningsmessig mest naturlig hørte hjemme. Begge selskaper hadde imidlertid interesse av å gjennomføre fisjonen, og overføringen av

fordringen til PAS 345 var således også i dette selskapets interesse, fordi overføringen var en premiss for hele etableringen av selskapet.

Tilknytningsvilkåret skal etter rettspraksis vurderes konkret, og i flere høyesterettsdommer har tett integrasjon mellom virksomhetene blitt tillagt vekt, blant annet i Rt-2005-1157 (Commercial Buildings). I vår sak foreligger det svært tette bånd mellom de tre selskapene. Alle selskapene har i stor grad blitt styrt av Petter Olsen. De tette båndene mellom CLG 567 og det spanske datterselskapet TFSA er ikke bestridt, og det foreligger tilsvarende tette bånd mellom CLG 567 og PAS 345: Styremedlemmene i disse to selskapene er de samme, selskapene drives fra samme lokaler, med de samme ansatte og de to selskapene har sågar skrevet felles styreprotokoll i perioder. Tettere integrert er det ikke mulig å bli. Denne tette integrasjonen mellom selskapene innebærer i seg selv at fordringen mot TFSA har tilstrekkelig grad av tilknytning til PAS 345s virksomhet.

Når det skal vurderes om fradragsretten er i behold, må det også legges vekt på at fordringen mot TFSA ble overført til PAS 345 ved en fisjon. Det følger av kontinuitetsprinsippet, jf skatteloven § 11-7, at alle skatteposisjoner overføres ved fisjonen. CLG 567s tilknytning til den aktuelle fordringen må derfor uansett anses overført til PAS 345 i kraft av kontinuitetsprinsippet.

Subsidiært har selskapet under enhver omstendighet krav på et forholdsmessig fradrag for de rentene som selskapet har inntektsført på fordringen, men som aldri har blitt betalt. Dette følger uttrykkelig av skatteloven § 9-3 (1) c nr. 3, jf § 9-4. Den argumentasjon som ligger til grunn for ligningsmyndighetenes beslutning om å nekte fradrag for renter er vanskelig å forstå, og den mangler støtte både i sakens faktiske realiteter og rettskildene.

PAS 345 har nedlagt slik **påstand**:

Prinsipalt:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 29. oktober 2015 oppheves.

Subsidiært:

2. Skatteklagenemndas vedtak av 29. oktober 2015 oppheves. Ved ny ligning gis saksøker et forholdsmessig fradrag på kroner 14 191 715,- for saksøkers tap av inntektsførte renter i årene 2006 - 2008.

I begge tilfeller:

3. Firmament AS tilkjennes sakens omkostninger, med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling skjer.

Saksøkte - Staten v/Skatt øst - har i det vesentligste gjort gjeldende:

Staten vil ikke for tingretten bestride at det forelå tilstrekkelig tilknytning mellom CLG 567 og TFSA til at tapet kunne vært fradragsberettiget på CLG 567s hånd. Dette endrer imidlertid ikke situasjonen for PAS 345. Det følger av rettspraksis at hvert selskap skal vurderes for seg, og at tilknytningsvilkåret skal vurderes ut fra forholdene på realisasjonstidspunktet. På realisasjonstidspunktet bestod virksomheten til PAS 345 i å forvalte den aktive finansporteføljen,

og det er på det rene at fordringen på TFSA ikke hadde sammenheng med denne aktive forvaltningsvirksomheten.

Det foreligger ingen sterk integrasjon mellom virksomhetene til TFSA og PAS 345. De eksempler som foreligger i rettspraksis på tilknytning basert på identifikasjon mellom virksomheten til kreditor og debitor, er derfor ikke sammenlignbare. I vår sak måtte tilknytning ut fra integrasjon i så fall baseres en dobbelt identifikasjon - først mellom PAS 345 og CLG 567 og deretter mellom CLG 567 og datterselskapet TFSA. Det finnes ikke grunnlag i rettspraksis for slik dobbelt identifikasjon. En viktig forskjell mellom vår sak og det meste av rettspraksis rundt identifikasjon er også at eierkonstellasjonen i de to selskapene PAS 345 og CLG 567 er helt ulik. Selv om Petter Olsen hele tiden har hatt stor beslutningsmyndighet i begge selskapene, eide han på realisasjonstidspunktet kun 0,01 % av CLG 567.

Det eksempelet fra rettspraksis som er mest sammenlignbart med vår sak er trolig Rt-2005-1171 (Tønsberg varelager). Det er likevel vesentlige forskjeller mellom denne saken og vår. I saken om Tønsberg varelager var den eneste virksomheten til «holdingselskapet» - som var kreditor for fordringene - å holde driftsselskapene (debitorene) gående. Kreditorselskapet hadde direkte interesse i fortsatt drift blant annet fordi det mottok husleie fra driftsselskapene. Virksomheten til dette selskapet var derfor langt med integrert med driftsselskapene enn tilfellet er for PAS 345 og TFSA. For PAS 345 utgjorde fordringen på TFSA under en femtedel av selskapets eiendeler, og PAS 345 hadde ingen andre interesser i det spanske selskapet enn kreditorinteressen. Interessen som fordringshaver gir ikke i seg selv grunnlag for å konstatere integrasjon.

Saksøker kan heller ikke høres med at CLG 567 sin tilknytning til fordringen på TFSA er videreført til PAS 345 i kraft av kontinuitetsprinsippet. Det følger av skatteloven § 11-7 (1) første punktum at det kun er skattemessige verdier og ervervstidspunkt som videreføres for eiendeler, rettigheter og forpliktelser. Under enhver omstendighet kan et vilkår om tilknytning som først skal vurderes på realisasjonstidspunktet vanskelig anses som noen skatteposisjon etter skatteloven § 11-7 (1) andre punktum.

Skatteklagenemnda har foretatt en riktig vurdering når den ikke har gitt fradrag for tidligere inntektsførte renter. Poenget er at de inntektsførte rentene på realisasjonstidspunktet ikke lenger kunne anses som noen utestående rentefordring. Når rentene ikke ble betalt ved forfall, ble de bokført som del av hovedstolen, og det ble heller ikke krevet inn forsinkelsesrenter slik låneavtalen åpner for. I en slik situasjon er det mest naturlig å anse PAS 345 sin håndtering av rentekravet som en stilltiende aksept av at lånet utvides. Dermed må de tidligere inntektsførte rentene vurderes på samme måte som resten av hovedstolen - som et tap på fordring som ikke er fradragsberettiget. For det tilfellet at retten skulle være enig med saksøker i at det skal gis fradrag for renter, bestrider ikke Skatt øst den forholdsmessige beregningen av fradragsbeløpet som fremgår av saksøkers subsidiære påstand.

Staten v/Skatt øst har nedlagt slik **påstand**:

1. Ligningen av Firmament AS for inntektsåret 2009 endres ved at alminnelig inntekt settes ned med 555 354 kroner fra 35 856 222 kroner til 35 300 868 kroner.
2. For øvrig frifinnes staten v/Skatt øst.
3. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakens omkostninger.

Rettens vurdering:

Gevinst og tap ved realisasjon av fordring behandles ulikt skattemessig avhengig av om fordringen inngår i skattyters virksomhet eller ikke. Utenfor virksomhet utløses ingen skatteplikt eller fradragsrett, mens situasjonen er den motsatte i virksomhet. Etter rettspraksis kreves det en «særlig og nær tilknytning» mellom fordringen og virksomheten for at fordringen skal kunne sies å inngå i virksomheten. Tvistetema i saken er om dette tilknytningsvilkåret var oppfylt for den fordringen PAS 345 hadde på TFSA. Fordringen ble videreført i 2009 med tap for selskapet, og den delen av tapet som fortsatt er skattemessig omtvistet utgjør til sammen 126 925 483 kroner.

Høyesterett har i flere avgjørelser fremhevet at virksomhetstilknytningen til en fordring vil kunne strykes og svekkes fortløpende, og at det er tilknytningen på tidspunktet for tapets realisering som er avgjørende for om kravet til «særlig og nær tilknytning» skal anses oppfylt, jf blant annet Rt-2005-1171 (Tønsberg varelager) avsnitt 83.

Partene i saken er enige om at fordringen på TFSA ikke hadde noen direkte sammenheng med den aktive porteføljeforvaltning som PAS 345 drev på realisasjonstidspunktet. Uenigheten knytter seg til om fordringen likevel må anses å ha tilknytning til virksomheten i PAS 345 på grunn av formålet med etableringen av fordringen, sterk integrasjon mellom selskapene og/eller fordi virksomhetstilknytningen til fordringen ble overført som del av fisjonen i 2006. Retten vil behandle disse problemstillingene i det følgende, og starter med vurderingen av om virksomhetstilknytningen til CLG 567 kan anses videreført til PAS 345 i kraft av fisjonen.

På bakgrunn av partenes anførsler, legger retten til grunn at fordringen forut for fisjonen hadde særlig og nær tilknytning til den virksomheten som ble utøvet i CLG 567. Spørsmålet er om denne tilknytningen kan anses videreført i medhold av kontinuitetsprinsippet, slik dette er definert i skatteloven § 11-7. Det fremgår av første punktum i første ledd av denne bestemmelsen at skattemessige verdier og ervervstidspunkt videreføres ved fisjon for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overdras. Videre fremgår det av andre punktum at overdragende selskaps «øvrige skatteposisjoner overtas på samme måte uendret». Saksøker har gjort gjeldende at den tilknytningen CLG 567 hadde til fordringen ved fisjonen må anses som en skatteposisjon som er videreført i medhold av § 11-7 (1). Retten er ikke enig i dette. Etter rettens syn kan ikke en tilknytning til en fordring - som først skal vurderes på tidspunktet for tapets realisasjon - anses som noen skatteposisjon før den aktuelle realisasjonen har funnet sted. Retten er videre enig med staten i at første punktum i bestemmelsen gir liten mening dersom lovgivers tanke hadde vært at også andre posisjoner knyttet til eiendeler, rettigheter og forpliktelser enn de angitte «skattemessige verdier og ervervstidspunkt» skulle være omfattet av bestemmelsen. De samme synspunkter er også lagt til grunn i Borgarting lagmannsretts dom LB-2010-62531 (Brightpoint Norway) og i Zimmer/BAHR: Bedrift, selskap og skatt, 6. utgave, side 650. Rettens utgangspunkt er derfor at det omtvistede tilknytningsvilkåret ikke kan anses videreført ved fisjonen i kraft av skatteloven § 11-7.

Saksøker har fremhevet at en oppsplitting av fordringen var nødvendig for at fisjonen skulle kunne gjennomføres, og at dette forholdet også må tillegges vekt i vurderingen av om tilknytningen kan sies å være videreført. Så vidt retten kan se, foreligger det ikke eksempler i

rettskildene på at man har foretatt denne type rettslig distinksjon knyttet til nødvendigheten av å etablere en fordring for å kunne stifte et selskap. De nødvendighetshensyn som har vært tillagt vekt ved vurderingen av tilknytningskriteriet, har handlet om fordringens nødvendighet for kreditors løpende virksomhet, jf drøftelsen nedenfor. Dette er et annet spørsmål - hvor andre hensyn gjør seg gjeldende - enn spørsmålet om etableringen av fordringen var nødvendig for at kreditor kunne etablere sin virksomhet. Etter rettens syn vil det være svært vanskelig for skattemyndighetene og/eller domstolene å foreta noen objektiv overprøving av om en fisjon har vært «nødvendig», og i så fall hvilke verdier det har vært nødvendig å overføre i forbindelse med fisjonen. I denne saken har eksempelvis staten gjort gjeldende at fisjonen også kunne latt seg gjennomføre ved at det ble utstedt en fissionsfordring på CLG 567, noe selskapets revisor også ga uttrykk for i sin forklaring for retten. Retten kan ikke se at det er nødvendig å ta stilling til dette spørsmålet, fordi saksøkers synspunkt om at overdragelsen av fordringen var nødvendig for å gjennomføre fisjonen, under enhver omstendighet ikke kan rokke ved utgangspunktet ovenfor om at CLG 567 sin tilknytning til fordringen ikke kan anses videreført i medhold av kontinuitetsprinsippet, jf skatteloven § 11-7.

Det neste spørsmålet retten må ta stilling til, er om kravet til virksomhetstilknytning må anses oppfylt fordi alle de tre sentrale selskapene i saken - PAS 345, CLG 567 og TFSA - var så tett integrert på realisasjonstidspunktet at det er naturlig å anse virksomheten i ett selskap som del av virksomheten også i de andre selskapene. Flere høyesterettsdommer som handler om tilknytningsvilkåret, har lagt vekt på at det foreligger sterk grad av integrasjon mellom de involverte selskapene, blant annet Rt-2005-1157 (Commercial Buildings) og Rt-2005-1171 (Tønsberg varelager).

På bakgrunn av bevisførselen legger retten til grunn at styringen av de tre sentrale selskapene vår sak har vært tett integrert, med mange av de samme styremedlemmene, og med Petter Olsen som den sentrale beslutningstakeren i alle selskaper. Retten legger videre til grunn at den samlede driften og utviklingen av viktige prosjekter har stått i et langt sterkere fokus for Olsen enn de formelle skillelinjene selskapene imellom. Retten kan imidlertid ikke se at tett integrasjon mellom selskaper på eier- og/eller styringssiden er tillagt vesentlig vekt i den rettspraksis som foreligger om tilknytningsvilkåret. Tvert imot har Høyesterett i flere dommer fremhevet at denne type integrasjon ikke i seg selv gir grunnlag for å underkjenne de formelle skillelinjer som foreligger mellom ulike selskaper, jf blant annet Rt-1976-1467 (Løten Brenneri) på side 1470:

«Har man valgt selskapsformen for en virksomhet, må man ta konsekvensene av det. Dette er fastslått av Høyesterett i en rekke dommer, [...] Utgangspunktet er det samme enten det dreier seg om en personlig aksjonær eller om et selskap som er aksjonær i et annet selskap. Og samme utgangspunkt må gjelde om en del av en virksomhet skilles ut i et eget selskap.»

I Rt-1990-958 (Quatro) slo Høyesterett på side 963 på nytt fast at noen

«skattemessig identifikasjon mellom beslektede eller samarbeidende selskaper kan jeg ikke se at man har noe rettslig grunnlag for å foreta».

I de dommene hvor Høyesterett har lagt vekt på at det foreligger sterk integrasjon mellom selskaper, har fokus først og fremst vært rettet mot den *virksomheten* som utøves i de respektive selskapene. Et sentralt vurderingsmoment har i den sammenheng vært om den aktuelle fordringen

har hatt betydning for den virksomhet som kreditor driver. I de avgjørelsene som trolig går lengst i å akseptere tilknytning ut fra en integrasjonstankegang - Rt-2005-1157 (Commercial Buildings) og Rt-2005-1171 (Tønsberg varelager) - er det fortsatt betydningen for kreditors *virksomhet* som står sentralt. Commercial Buildings-saken handlet om en kreditor som opprettet en tilsvarende virksomhet utenlands som selskapet allerede drev nasjonalt (horisontal integrasjon), og som styrte den utenlandske virksomheten som en «*svært aktiv eier*». Høyesterett kom til at datterselskapets utenlandske virksomhet utgjorde en klart integrert del av morselskapets nasjonale virksomhet. Saken om Tønsberg varelager handlet om en kreditor med en virksomhet som ifølge dommen var «*fullt ut konsentrert om å holde de to driftsselskapene gående, [...] både ved direkte finansiering og ved garantistillelse overfor selskapets kreditorer*». Høyesterett fremhevet at kreditorelskapet hadde egeninteresse i å holde driftsselskapene gående, blant annet for å sikre husleieinntekter fra driftsselskapene, og konkluderte etter en konkret vurdering med at tilknytningskravet var oppfylt.

Virksomheten til kreditor i vår sak - PAS 345 - bestod, til sammenligning, i aktiv forvaltning av en finansportefølje. Det er enighet mellom partene om at den omstridte fordringen mot TFSA ikke kan anses som del av denne porteføljen. Virksomheten i TFSA bestod i eiendomsutvikling i Spania, og det er vanskelig å se at det foreligger forbindelseslinjer mellom de to virksomhetene som kan sammenlignes med den horisontale integrasjonen som forelå i Commercial Buildings-saken. PAS 345 hadde heller ingen eierrolle i TFSA. Fordringen på TFSA utgjorde i underkant av en femtedel av eiendelene til PAS 345, og retten kan ikke se at PAS 345 i de årene fordringen bestod, utøvde noe form for aktivitet rettet mot virksomheten i TFSA, for eksempel i form av ytterligere finansiering. Dette i kontrast til saken om Tønsberg varelager. Samlet sett mener retten at det derfor er mest naturlig å karakterisere PAS 345 sin fordring på TFSA som en passiv kapitalplassering. Det forhold at CLG 567 sin del av fordringen mot TFSA ikke kunne anses som noen tilsvarende passiv plassering, endrer ikke på denne vurderingen. Det vises her drøftelsene ovenfor om betydningen av fisjonen og de formelle selskapsstrukturer som er valgt.

Retten konkluderer etter dette at heller ikke integrasjonen mellom de aktuelle selskapene medfører at fordringen har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten i PAS 345 til at tapet kan anses fradragsberettiget. Skatteklagekontorets vedtak må følgelig anses gyldig for så vidt gjelder saksøkers prinsipale påstand om ugyldighet fordi hele tapet er fradragsberettiget.

Retten går etter dette over til å vurdere skattyters subsidiære påstand om at det under enhver omstendighet må gis fradrag for de renter som PAS 345 har inntektsført på fordringen i årene 2006 - 2009. Det er enighet mellom partene om at det kun er en forholdsmessig andel av rentene som i så fall kan fradragsføres - tilsvarende den forholdsmessige andelen av fordringen som gikk tapt ved realisasjonen. Partene er også enige om at størrelsen på et slikt forholdsmessig fradrag vil være kroner 14 191 715,-

Utgangspunktet for vurderingen av de inntektsførte rentene er skatteloven § 9-3 (1) c nr 3, jf § 9-4. Denne bestemmelsen gir rett til fradrag for en tapt rentefordring dersom «verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt». Bakgrunnen for bestemmelsen fremgår av lovforarbeidene, Ot.prp.nr.35 (1990-1991) punkt 28.2.2:

«Gevinst på enkeltstående obligasjoner, f.eks. pantobligasjoner, enkle gjeldsbrev og muntlige fordringer omfattes ikke av forslagene ovenfor. Departementet går ikke inn for at det innføres

alminnelig skatteplikt på slike fordringer. Det realiseres sjelden gevinster på slike fordringer. Derimot kan det realiseres betydelige tap som ville blitt fradragsberettiget dersom forslaget omfattet slike fordringer. [...]

I en situasjon vil skattyter likevel ha fradragsrett for tap på enkle gjeldsbrev og muntlige fordringer. Det foreslås i kapittel 5 at alle kapitalinntekter skal periodiseres etter realisasjonsprinsippet i stedet for etter kontantprinsippet. Det innebærer at inntekt av kapital skal periodiseres i det inntektsår skattyter har fått et ubetinget krav på inntekten. Skulle det senere vise seg at skattyter ikke mottar fullt vederlag, foreslås det at tapet på inntektsfordringen skal være fradragsberettiget selv om denne er et enkelt gjeldsbrev, en enkeltstående obligasjon eller en muntlig fordring. Det vises til utkast til § 43 annet ledd b annet punktum.»

I vår sak er det ikke bestridt at PAS 345 har inntektsført renter på fordringen mot TFSA, og at det er heller ikke bestridt at en forholdsmessig andel av disse rentene må anses tapt ved tapet på fordringen i 2009. Umiddelbart er det da nærliggende å slutte at det etter loven kan kreves fradrag for de tapte, tidligere inntektsførte, rentene. Skatt øst har begrunnet den manglende fradragsføringen med at rentene ikke lenger kan anses som en selvstendig rentefordring, og at rentekravet har blitt en del av hovedstolen som etter konklusjonen i den prinsipale drøftelsen ikke er fradragsberettiget. Skatt øst har ikke gjort gjeldende at det foreligger noen eksplisitt avtale mellom PAS 345 og TFSA om utvidelse av hovedstolen, men mener at PAS 345 sin manglende inndrivelse av rentekravet, selskapets manglende krav om forsinkelsesrenter og det forhold at rentene i regnskapene er tillagt hovedstolen, til sammen må anses som en stilltiende aksept av at rentefordringen er omklassifisert til ytterligere lån.

Etter rettens syn har skattemyndighetene ikke dekning i rettskildene for noen slik omklassifisering av de tapte rentefordringene. Virkeområdet til skatteloven § 9-3 (1) c nr 3 er nettopp fordringer som har vært inntektsført fordi de har forfalt, jf realisasjonsprinsippet, men som likevel ikke har blitt betalt. En argumentasjon om at manglende inndrivelse av forfalte rentefordringer medfører at fordringene må anses stilltiende motregnet og omgjort til ytterligere lån, anerkjenner etter rettens syn ikke det virkeområdet som lovgiver har ment å gi bestemmelsen i § 9-3 (1) c, jf § 9-4. I ytterste konsekvens ville en slik argumentasjon medføre at lovbestemmelsen var innholdsløs. Retten kan heller ikke se at manglende innkreving av forsinkelsesrenter eller selskapets bokføring av rentene sammen med hovedstolen, kan anses som en stilltiende motregning og omgjøring av rentefordringen til ytterligere lån. Retten viser i denne forbindelse til forklaringen fra selskapets revisor om at det er vanlig praksis å bokføre forfalte renter på samme konto som hovedstolen, og at det ikke er vanlig praksis å inntektsføre forsinkelsesrenter på en forfalt rentefordring, selv om man skulle ha rettslig grunnlag for dette. Etter rettens syn foreligger det heller ingen andre omstendigheter som tilsier at man ikke skal legge til grunn forklaringen til PAS 345 om at selskapet aldri har ønsket å utvide lånet til TFSA, og at det heller ikke stilltiende har ment å akseptere noen slik utvidelse. Forklaringen underbygges også av at ytterligere lån til TFSA i perioden etter fisjonen konsekvent ble gitt fra morselskapet CLG 567.

Retten er ikke uenig med Skatt øst i at fradragsretten vil falle bort dersom partene faktisk har avtalt å slette rentefordringen mot en tilsvarende utvidelse av lånet, eller dersom kreditor ut fra en forretningsmessig vurdering har funnet det hensiktsmessig å ensidig akseptere en slik

omklassifisering av sin fordring. Etter rettens syn er det en slik faktisk situasjon som ligger til grunn for dommer Tjomslands votum i avsnitt 90 i Rt-2005-1171 (Tønsberg varelager). På samme måte mener retten at Skattedirektoratets prinsipp-uttalelse fra 2014 ikke egentlig løser problemstillingen i vår sak, fordi den synes å omhandle tilfeller hvor motregning/omgjøring enten er eksplisitt avtalt eller ikke avtalt. En eventuell motstrid med Skattedirektoratets uttalelse kan under enhver omstendighet ikke tillegges avgjørende vekt i saken, i det uttalelsen i så fall vil stride med det som etter rettens syn fremstår som en naturlig forståelse av loven og lovforarbeidene.

På ovennevnte bakgrunn finner retten at skattyter må gis medhold i sin subsidiære påstand om at ligningen er ugyldig for så vidt gjelder den manglende fradragsføringen av de inntektsførte rentene som må anses tapt. Det er enighet mellom partene om at riktig fradragsbeløp - med en slik konklusjon - skal være kroner 14 191 715,-

Sakskostnader

Skattyter har vunnet frem med sin subsidiære påstand, og ingen av partene kan med dette resultatet sies å ha fått medhold i sine krav «fullt ut eller i det vesentlige», jf tvisteloven § 20-2. Utgangspunktet i en slik situasjon er at hver av partene dekker egne sakskostnader. Retten har vurdert om det foreligger tungtveiende grunner som tilsier at skattyter likevel bør tilkjennes sakskostnader etter tvisteloven § 20-3, men har kommet til at slik grunner ikke foreligger. I vurderingen har retten blant annet lagt vekt på at spørsmålet om fradragsrett for renter har vært et mindre tidkrevende tema under saksforberedelsen og hovedforhandlingen enn de spørsmål som det prinsipale kravet reiste. Konklusjonen blir derfor at hver av partene dekker egne sakskostnader.

Domsslutning

1. Ligningen av Firmament AS for inntektsåret 2009 oppheves. Ved ny ligning gis det fradrag for valutatap på kroner 555 354,- og et forholdsmessig fradrag på kroner 14 191 715,- for tap av inntektsførte renter i årene 2006 - 2008.
2. Hver av partene dekker egne sakskostnader.

SKN 17-069 Fradrag for tap på fordring

Lovstoff: Skatteloven § 6-2.

Bergen tingrett: Dom av 20. februar 2017, **sak nr.:** TBERG-2016-108169

Dommer: Tingrettsdommer Lise Gro Søreide.

Parter: Morpol ASA (advokat Heidi Cathrine Lørstad) mot Staten v/skatt øst (advokat Jon Vinje).

Dommen er anket.

Sammendrag: Spørsmålet i saken var om det forelå fradragsrett etter skatteloven § 6-2 første ledd for realisert tap på fordring for inntektsåret 2012. Et holdingselskap hadde gitt lån til et datterdatterselskap. Fordringen gikk tapt, og tapet ble ført til fradrag. Spørsmålet for retten var om tapet var lidt i næring. Retten kom til at holdingselskapet ikke drev næringsvirksomhet. Aktiviteten som var utført for holdingselskapets regning og risiko gikk ikke utover ordinære eierbeføyelser, og holdingselskapet drev ikke med utlån som selvstendig næring. Retten konkluderte dermed med at tapet ikke var lidt i næring, slik at det ikke forelå fradragsrett.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak i skatteklagenemnda av 12. mai 2016. Spørsmålet er om det foreligger skattemessig fradragsrett etter skatteloven § 6-2 første ledd for realisert tap på fordring for inntektsåret 2012.

Sakens bakgrunn

I selvangivelsen for 2012 har Morpol ASA fradragsført et tap på en fordring i næring på USD 3.999.999. Fordringen gjelder et tap som Marine Farms AS hadde overfor sitt tidligere vietnamesiske datter(datter)selskap Marine Farms Asa Co Ltd. Marine Farms AS ble i desember 2012 innfusjonert i Morpol ASA. Selv om fordringen opprinnelig tilhørte Marine Farms AS, er den således fradragsført i Morpol ASA.

Morpol ASA (heretter Morpol) ble i henhold til Enhetsregisteret stiftet 23. april 2010, og registrert 30. april 2010. Selskapet er registrert med næringskode 10.209 - *Slakting, bearbeiding og konservering av fisk og fiskevarer ellers*. Selskapets formål i henhold til Enhetsregisteret er *produksjon av fiskeprodukter, mens det vedtektsfestede formålet er virksomhet innen sjømatindustri og investering i aksjer og andre eierandeler i andre selskaper og foretak med virksomhet innen sjømatindustri samt all annen virksomhet som hermed står i forbindelse med dette*.

Morpol er konsernspiss i Morpol konsernet. Virksomheten til konsernet består av bearbeidelse av laks, samt salg og distribusjon av ferdige lakseprodukter. Morpol konsernet har drevet med lakseoppdrett i Norge siden 2011.

Marine Farms AS (heretter Marine Farms), ble i henhold til enhetsregisteret stiftet 7. desember 1976 og ble registrert 12. mars 1995. I Enhetsregisteret var selskapets næringskode 03.222 - *produksjon av yngel og settefisk i ferskvannsbasert akvakultur og formålet var oppdrett, salg og foredling av akvatiske dyr, konsulenttjenester, forskning og utvikling innen samme virksomhetsområde, samt deltakelse i andre selskaper med tilsvarende formål*. Selskapet ble børsnotert i 2006 og var børsnotert frem til november 2010 da Morpol ble eier av samtlige aksjer i selskapet.

I mars 2012 hadde Marine Farms 4 datterselskaper og 9 datterdatterselskaper. Datterselskapene drev med oppdrett av ulike fiskearter i flere land innenfor Marine Farms vedtektsfestede formål. Et av de mest lønnsomme datterselskapene var Culmarex S.S. som drev med oppdrett av havabbor og brasme.

Den 11. juli 2003 opprettet Marine Farms det heleide vietnamesiske datterselskapet Marine Farms Co Ltd (heretter Marine Farms Vietnam). Selskapet i Vietnam ble etablert for å bygge et banebrytende sjømat og akvakulturanlegg for produksjon av den rask voksende fiskearten cobia. Selskapet hadde ingen ekstern gjeld, og var finansiert med lån fra Marine Farms i stedet for egenkapital. Driften i Marine Farms Vietnam ble løpende finansiert gjennom lån fra Marine Farms. I 2008 og 2009 ble det ytt lån fra Marine Farms til Marine Farms Vietnam med en låneramme på USD 5 millioner.

Selskapet i Vietnam gjennomførte alle deler av produksjonen fra stamfisk til yngel, og frem til fisken var klar for markedet. Ved utgangen av 2012 hadde selskapet 75 ansatte, og ca. 500 tonn levende fisk i sjøen. All nødvendig infrastruktur og oppdrettsanlegg var på plass. Oppdrettsanlegget var imidlertid bygd for et vesentlig større produksjonsvolum. Selskapet gikk med driftsunderskudd fra det ble opprettet og til det ble solgt ut av Morpol-konsernet på slutten av 2013.

Den 29. september 2009 ble Marine Farms Vietnam overført til Marine Farms Holding Pte Ltd i Singapore (heretter Marine Farms Singapore). På dette tidspunktet var Marine Farms Singapore også et heleid datterselskap av Marine Farms. Marine Farms Vietnam ble således et datterdatterselskap til Marine Farms. Overføringen av aksjene i Marine Farms Vietnam til Marine Farms Singapore, endret ikke på selve låneforholdet mellom Marine Farms og Marine Farms Vietnam.

I 2012 solgte Marine Farms fordringen på Marine Farms Vietnam til Marine Farms Singapore. Fordringen knyttet seg til lån ytt i 2008 og 2009 fra Marine Farms til Marine Farms Vietnam, og lød på USD 4 millioner. Fordringen ble solgt til virkelig verdi på USD 1. Verdien ble satt til USD 1 grunnet usikkerhet i inntjeningen hos Marine Farms Vietnam.

Marine Farms fikk dermed et realisert tap på fordring i næring på USD 3 999 999. Som følge av fusjonen, er det som nevnt Morpol som har fradragsført dette i likningen for 2012. Tapet utgjorde kr 26.829.164 inkludert renter, hvorav kr 4.378.370 utgjorde et valutatap. Under ordinær likning for inntektsåret 2012, fikk Morpol fradrag for hele tapet.

Morpol ble ved brev av 30. april 2014 varslet om endring av likningen, ved at det ikke kunne gis fradrag for tap på fordring med kr 26.829.164 (inkludert valutatapet) etter skatteloven § 6-2 annet ledd. Skattekontoret fattet deretter endringsvedtak 6. juni 2015, som medførte at Morpol sine inntekter ble økt ved av underskudd for 2012 ble redusert fra kr 62.685.794 til kr 35.856.630. Morpol klaget vedtaket inn til Skatteklagenemnda. Ved vedtak av 12. mai 2016 sluttet Skatteklagenemnda seg enstemmig til skattekontorets innstilling.

Morpol tok 29. juni 2016 ut stevning med påstand om opphevelse av Skatteklagenemndas vedtak av 12. mai 2016. Staten påstod seg frifunnet ved tilsvar av 30. august 2016.

Hovedforhandling ble holdt 13. og 14. desember 2016 i Bergen tingrett. Morpol møtte med partsrepresentant, prosessfullmektige og rettslig medhjelper, staten møtte med to partsvitner og prosessfullmektige. Ingen av partene ga forklaring. Det ble hørt to vitner og gjort slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken fra hovedforhandlingen. Det ble tatt lydopptak av de to vitneforklaringene. Lydopptaket er lagt ved som vedlegg til rettsboken.

Partenes påstandsgrunnlag

Saksøker har i det vesentlige anført at:

Det er enighet om at det foreligger et endelig tap. Videre er det enighet om størrelse på dette tapet.

Tapet på fordringen mot Marine Farms Vietnam er et tap i virksomhet, og dermed fradragsberettiget i likningen for 2012. Marine Farms drev virksomhet i skattelovens forstand i 2012, både i form av sin posisjon som aksjonær, tjenesteyter/forvalter og som finansieringsvirksomhet. Finansieringsvirksomheten utgjorde også en selvstendig del av virksomheten, i tillegg til at den inngikk som en del av selskapets overordnede styring og forvaltning. Subsidiært må det legges til grunn at virksomhetene i datterselskapene må anses som integrert i Marine Farms.

Den aktiviteten som var i Marine Farms har klart gått ut over såkalt passiv kapitalplassering. Marine Farms har hatt aktivt eierskap i form av styring, kontroll og forvaltning overfor alle dets underliggende selskaper. Marine Farms finansieringen av datterselskapene er også av betydning for vurderingen. Det har vært en stor grad av interaksjon mellom selskapene i konsernet.

Marine Farms Vietnam ble etablert fordi Marine Farms ønsket å utvide sin virksomhet. Cobia var en fiskeart man ønsket å satse på. Det var nære relasjoner mellom Marine Farms og Marine Farms Vietnam, både under etableringen og i driften av selskapet i Vietnam. Marine Farms Vietnam manglet både kompetanse og ressurser, og var helt avhengig av bistand fra Marine Farms. Selskapet i Vietnam har i stor grad blitt detaljstyrt fra Marine Farms i Norge, blant annet gjennom ukentlige telefonmøter om daglig drift og månedlige rapporteringer om drift og økonomi. I tillegg har ansatte hos Marine Farms reiste til Vietnam for å yte bistand. I de første årene ble dette særlig gjort gjennom Bjørn Myrseth som da var hovedaksjonær og daglig leder i Marine Farms.

I tillegg til å bidra med kapital og lån til Marine Farms Vietnam, ble det i begynnelsen levert utstyr fra Norge. Marine Farms bisto for øvrig med personell, opplæring av nytt personell samt de ga operativ bistand. Marine Farms styrte tilgangen til kapital, de hadde aktiv styring av innkjøp og de var med i ulike beslutningsprosesser, for eksempel utsetting av fiskeyngel i sjø. Videre har Marine Farms utført strategiplanlegging, inkludert budsjettering og definering av satsingsområder. De har også vært aktive i markedsføringstiltak og salgsprosesser for Marine Farms Vietnam. Som et tilleggsmoment vises også til at Morpol er børsnotert, og det følger av børsforskriften § 4 tredje ledd at det er et krav for å kunne børsnoteres at selskapet driver virksomhet.

Etableringen og driften av datterselskapet i Vietnam, ble utført for Marine Farms regning og risiko. I tillegg til at Marine Farms lønnet tre ansatte som utøvde aktiviteter også for Marine Farms Vietnam, ble den øvrige aktiviteten i Vietnam også drevet for Marine Farms regning og risiko. Rettspraksis viser at indirekte eierskap ikke er til hinder når risiko skal vurderes. Driften av selskapet i Vietnam var på sikt egnet til å gå med overskudd.

Finansieringsvirksomheten som ble utøvd av Marine Farms, var i tillegg til å være en del av forvaltningen og styringen av Marine Farms Vietnam, også en selvstendig virksomhet. Finansieringsvirksomheten var en del av den ordinære virksomheten i selskapet, og en slik virksomhet går inn under Marine Farms vedtektsfestede formål. Marine Farms har ytt lån til Marine Farms Vietnam i betydelig omfang. Marine Farms hadde ansatt både en finansdirektør og en controller som stod for oppfølgingen.

Under enhver omstendighet må den virksomhet som ble utøvd i datterselskapene anses som integrert i Marine Farms/Morpol-konsernet. Dette må anses som et fast organisert selskap, som er sammensatt av mindre, selskapsrettslig sett selvstendige rettssubjekter, og hvor all virksomhet går inn under det vedtektsfestede formålet til Marine Farms.

I forhold til anførselen om at Marine Farms drev aktivitet som egen finansieringsvirksomhet, følger det direkte at fordringen har en særlig og nær tilknytning til virksomheten.

Det foreligger utover dette også en særlig og nær tilknytning mellom den øvrige aktiviteten i Marine Farms og fordringen. Det var stor grad av integrasjon mellom Marine Farms og Marine Farms Vietnam som gikk langt utover ordinære eierbeføyelser. Den egentlige styringen, herunder også den daglige driften, ble foretatt av Marine Farms. Det er uten betydning hvorvidt Marine Farms har fått betaling for denne aktiviteten. Marine Farms Vietnam manglet både ressurser og kompetanse. Det var flere ansatte i Marine Farms som utførte arbeidsoppgaver for Marine Farms Vietnam. Marine Farms ga både økonomisk og operativ støtte.

Virksomheten i Marine Farms Vietnam var heller ingen ny type virksomhet. Det er snakk om samme type virksomhet innenfor konsernet, som ligger innenfor det vedtektsfestede formålet til Marine Farms. Det dreier seg om fisk med samme markedssegment, hvor alt fra kompetanse, styringssystemer og utstyr vil være tilnærmet identiske. Tidspunktet for vurderingen av tilknytningen må være fleksibel. Det må ses på integrasjonen over tid. Det er ikke uvanlig at dette varierer, og at det var sterkest integrasjon ved oppstart.

Saksøkers påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 12. mai 2016 oppheves.
2. Morpol ASA tilkjennes sakskostnader.

Saksøkte har i det vesentlige anført at:

Skatteklagenemndas vedtak av 12. mai 2016 er gyldig, dog slik at det anføres at verken virksomhetskravet eller tilknytningskravet er oppfylt. Det er klart at Marine Farms ikke driver noen operativ virksomhet knyttet til oppdrett og salg av fisk. Videre er det klart at Marine Farms ikke drev finansieringsvirksomhet.

Marine Farms er et vanlig holdingselskap som eide flere industrielle driftsselskaper. Retten må foreta en konkret vurdering for hvert datterselskap. Det er ikke grunnlag for noen konsernbetraktninger. Hvert selskap, også i et konsern, er et eget rettssubjekt. Temaet er altså ikke om Marine Farms Vietnam fremstod som integrert i virksomheten i noen av de andre

konsernselskapene. Etableringen av Marine Farms Vietnam innebar oppstart av en ny virksomhet, som ikke hadde sammenheng med de andre operative virksomhetene.

Marine Farms har utøver naturlige eierbeføyelser som aksjemajoriteten gir overfor Marine Farms Vietnam. Utover dette forelå det ingen virksomhet i Marine Farms gjennom aktivt eierskap og forvaltning knyttet til Marine Farms Vietnam. Det forelå ingen avtaler om at Marine Farms skulle yte tjenester overfor Marine Farms Vietnam. Det er heller ikke sannsynliggjort noen omstendigheter som tilsier at Marine Farms utførte ledelsesfunksjoner eller administrative tjenester til Marine Farms Vietnam i den grad at det kan anses som skatterettslig virksomhet.

Marine Farms som aksjeeier, har ingen rettslig handleevne overfor datterselskapet Marine Farms Vietnam. Et hvert selskap må handle gjennom de fysiske personene som kan representere selskapet. Det arbeidet særlig Bjørn Myrseth har gjort overfor Marine Farms Vietnam, må tilregnes ham som utført i egenskap av styreleder i Vietnam. Aktivitetene som er gjort er utført for Marine Farms Vietnam, og for Marine Farms Vietnam sin egen regning og risiko.

Det er ikke noe særegent for Marine Farms at selskapets ledelse har som overordnet oppgave og ivareta aksjeeiernes interesser. Det ligger i aksjelovens system at datterselskapene skal sikte mot å skape merverdier for eierne, dvs. Marine Farms i dette tilfellet.

Uansett foreligger det ikke særlig og nær tilknytning mellom den eventuelle virksomheten som ligger i Marine Farms og fordringen. At Marine Farms har ytt visse administrative tjenester til Marine Farms Vietnam, oppfyller ikke tilknytningskravet. De aktiviteter som er påberopt, går ikke ut over helt ordinære eierbeføyelser. Finansieringen som er gitt knytter seg som nevnt til eierskapet.

Saksøktes påstand:

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

Rettens vurdering

Retten skal ta stilling til hvorvidt Morpol sitt tap på en fordring, som Marine Farms hadde på sitt tidligere datter(datter)selskap, Marine Farms Vietnam, er et «*tap i næring*», og dermed fradragsberettiget ved ligningen for 2012. Morpol er den som kan kreve fradragsrett, på bakgrunn av at Marine Farms ble fusjonert inn i Morpol i desember 2012.

Utgangspunktet er at tap på enkle fordringer ikke er fradragsberettigede ved ligningen, og tilsvarende er ikke gevinst på enkle fordringer skattepliktige, jf. skatteloven § 9-4 og § 9-3. Skatteloven § 6-2 annet ledd første setning gir i visse tilfeller fradrag for tap på fordring i næring. Bestemmelsen lyder: «*Det gis også fradrag for annet tap i virksomheten, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring.*»

Vilkårene for fradrag etter denne bestemmelsen er for det første at det foreligger en fordring og at det er konstatert endelig tap på denne fordringen. For det andre må kreditor etter fordringen drive

en virksomhet, og for det tredje må det være en særlig og nær tilknytning mellom virksomheten og fordringen. Det er ikke omtvistet mellom partene at saken dreier seg om en fordring, og at fordringen må anses som endelig tapt. Videre er partene enige om tapets størrelse, herunder at det skal innrømmes fradrag for valutatapet på kr 4.378.370. Det er også enighet om at avskjæringsregelen i skatteloven § 6-2 tredje ledd ikke kommer til anvendelse.

Det som er omstridt i saken, er således hvorvidt Marine Farms i 2012 drev en virksomhet i skattelovens forstand, og om det forelå tilstrekkelig tilknytning mellom fordringen (tapet) og Marine Farms sin virksomhet.

I rettspraksis er det lagt til grunn at det er den som hevder at fordringen er eid i næring, altså Morpol, som har bevisbyrden for dette. Det vises herunder til Rt-1993-396. Denne saken gjaldt spørsmål om aksjer var eiet i næring, men vil gjelde tilsvarende for vår sak.

Det er på det rene at det er Marine Farms som er subjekt for vurderingen, selv om det er Morpol som kan kreve fradragsrett. Ut fra ordlyden i skattebetalingsloven § 6-2 annet ledd er det selskapet som taper fordringen, som er subjekt for vurderingen. Det endelige konstaterte tapet oppstod hos Marine Farms da fordringen ble solgt 5. mars 2012, mens det var først 29. desember 2012 at Marine Farms ble fusjonert inn i vurderingen.

For at Morpol skal få fradrag for tapet, må tapet var lidt i Marine Farms sin virksomhet. Spørsmålet er om Marine Farms har drevet en virksomhet i skattelovens forstand, og i tilfelle om det er en særlig og nær tilknytning mellom fordringen og denne virksomheten.

Det er på det rene at Marine Farms ikke drev noen operativ virksomhet. Marine Farms var et holdingselskap, som ikke selv hadde fisk, utstyr til oppdrettsanlegg osv. Den operative virksomheten foregikk i datterselskapene. Det må altså foreligge en annen type virksomhet enn en rent operasjonell virksomhet.

Før retten går nærmere inn på hva som ligger i kravet til skatterettslig virksomhet, vil det bli redegjort nærmere for noen grunnleggende rettslige utgangspunkter for denne vurderingen.

Etter skatteloven § 2-2 er et aksjeselskap et eget skattesubjekt. Heller ikke i et konsernforhold regnes aksjeselskapets virksomhet som aksjonærens virksomhet. Det er et helt grunnleggende prinsipp i norsk rett at et hvert selskap skal vurderes for seg. Dette gir seg uttrykk ikke bare i den sivile retten, men også i strafferetten, ved at for eksempel at et man kan dømmes for utroskap mot sitt «eget» aksjeselskap.

Det er i utgangspunktet ikke grunnlag for noen konsernbetraktninger. Det heter i aksjeloven § 3-9 første ledd at:

«Transaksjoner mellom selskaper i samme konsern skal grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper. Vesentlige avtaler mellom konsernselskaper skal foreligge skriftlig».

I Aarbakke m.fl. «Aksjeloven og allmennaksjeloven Kommentartutgave», 3. utgave er det presisert følgende til aksjeloven § 3-9 (side 215):

«Den omstendighet at selskaper inngår i et konsernforhold, betyr imidlertid ikke at selskapene mister sin rettslige selvstendighet, og heller ikke at det oppstår noe felleskap med hensyn til rettigheter og forpliktelser. Til tross for at de må gjøres visse reservasjoner, er det klare utgangspunktet etter norsk rett at hvert selskap innen konsernet utgjør en egen rettslig og selvstendig enhet, med egne rettigheter og forpliktelser.»

Høyesterett har i en rekke avgjørelser, også presisert dette utgangspunktet. I Rt-1990-958 (Quatro) heter det at (side 961-962):

«Et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt og skal ved beskatningen bedømmes ut fra sine egne forhold. Aksjonærene - hva enten de er en eller flere fysiske personer eller ett eller flere selskaper - kan ikke i skattemessig henseende tilregnes den virksomhet som selskapet driver, likegyldig om den har gitt vinning eller tap. Skal noe annet gjelde, må man ha særskilt grunnlag for det.»

Siden skattesubjektet i dette tilfellet er en juridisk person - altså ingen fysisk person - blir det også en del av rettens vurdering å ta stilling hvilke type aktiviteter og handlinger som nettopp kan tilordnes det aktuelle selskapet. Selskapet er et eget rettssubjekt, og det må da foreligge et grunnlag for å si at det er handlet nettopp på vegne av dette selskapet. Dersom det inngås avtaler eller utføres aktiviteter i selskapets navn, er det selskapet som er part i avtalen, ikke aksjonæren eller den som handler på vegne av selskapet. Utgangspunktet er at selskapet handler gjennom fysiske personer som kan representere selskapet. Det vises herunder til ovennevnte kommentarutgave til allmennaksjeloven med videre (side 38) hvor det heter at:

«Rettslig handleevne for egne rettsforhold kan et aksjeselskap som sådant naturlig ikke ha. Selskapet må handle gjennom fysiske personer som representerer selskapet, og som foretar rettslig relevante handlinger på vegne av det, se § 6-30 til § 6-32 og andre representasjonsregler. I passivt henseende er det tilsvarende bare som kan tilskrives personer med tilknytning til aksjeselskapet, som kan tilordnes dette som grunnlag for forpliktelsen, f.eks. erstatningsansvar.»

Det er selskapsorganene som har den rettslige handleevnen, ikke eierne av selskapet, jf. her kommentarutgaven side 39, hvor det er presisert at:

«Så lenge det er selskapsorganer, er det i tilfelle disse som har rettslig handleevne på vegne av selskapet; aksjeeierne har ingen handleevne i denne fasen, jf. Rt-1987-590 Hkj. og Rt-1990-1203.»

Selskapets aksjeeiere som sådan deltar ikke i ledelsen og forvaltningen av selskapet. Aksjeeierne utøver gjennom generalforsamlingen den øverste myndigheten i selskapet, jf. aksjeloven § 5-1 første ledd. Det er ulovlig for aksjeeierne i egenskap av aksjeeiere å forvalte og lede aksjeselskapet og representere dette utad. Dette forhindrer selvsagt ikke at aksjeeiere også kan ha stillinger eller verv i ledelsesorganene, men de må da ha denne «hatten» på seg. Det vises til ovennevnte kommentarutgave side 331.

At det er formalitetene i selskapsretten, som skaper realiteten også i vurderingen av skatterettslige forhold, er en rekke ganger slått fast i rettspraksis. I Rt-2015-1260 (Herkules), presiserer Høyesterett i premiss 46 at:

«Et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt som må «bedømmes ut fra sine egne forhold», jf. Rt-1990-958 Quatro. Ved den skatterettslige bedømmelsen er det ellers naturlig å bygge på den normen som annenvoterende formulerte i Rt-1994-1064 Bye på side 1071. Han uttaler her:

«Som lagmannsretten er inne på, er utgangspunktet i skatteretten at de skattemessige virkninger av en disposisjon, eller en transaksjon, beror på det innhold partene selv har gitt disposisjonen eller transaksjonen, bedømt etter alminnelige formuerettslige regler. Den materielle ordning partene har etablert seg imellom, innenfor avtalefrihetens ramme, styrer også de skattevirkninger ordningen skal få.»»

Retten må altså i vurderingen ta utgangspunkt i at aktivitetene i hvert av selskapene må bedømmes for seg. Virksomhet som drives i et datterselskap er i utgangspunktet ikke morselskapet sin virksomhet. Videre må retten i vurderingen ta hensyn til hvilke aktiviteter og handlinger som skal tilregnes hvilket selskap.

Retten vil så gå nærmere inn på virksomhetsbegrepet. Dette er ikke nærmere definert i skatteloven. Om den aktuelle aktiviteten skal regnes som virksomhet, må avgjøres etter en konkret og skjønnsmessig helhetsvurdering, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov side 48. Her fremkommer at det for det første må være utøvd aktivitet av et visst omfang og en viss varighet. Denne aktiviteten må videre være utøvd for skattyterens regning og risiko. Endelig må aktiviteten ha økonomisk karakter og objektivt sett være egnet til å gi overskudd.

Det foreligger en rekke høyesterettsdommer hvor disse vilkårene er behandlet. Før skattereformen i 1992 var dette ofte en problemstilling ved spørsmål om inntektsfradrag for aksjetap. Eldre rettspraksis har fortsatt relevans. Det er de samme vilkår og vurderingstema som oppstilles i dag ved vurderingen av «tap i næring». Høyesterett har utviklet reglene på området gjennom en langvarig og i hovedsaken konsistent praksis, jf. herunder Høyesteretts uttalelser allerede i Rt-1990-958 (*Quatro*). Rettspraksis viser at virksomhets- og tilknytningsvilkåret behandles hver for seg, men ofte vil de samme vurderingene ha relevans for begge vilkårene. Det vises f.eks. til Rt-2015-628 (*Solér*) avsnitt 31. Rettspraksis viser at det uansett vil måtte foretas en svært konkret og skjønnsmessig vurdering, hvor vilkårene til dels vil overlappe hverandre.

Retten vil så gå over til å vurdere om det faktisk forelå noen skatterettslig virksomhet i Marie Farms gjennom aktivt eierskap og forvaltning knyttet til Marine Farms Vietnam

Et holdingsselskap har aktiviteter som består i å drive styringsfunksjoner i kraft av å være aksjonær. Slike ordinære eierbeføyelser er i utgangspunktet ikke noen virksomhet i seg selv. Tilsvarende vil aksjeinntekter knyttet til holdingsselskapets posisjon som aksjonær, i utgangspunktet ikke være tilstrekkelig til å anse holdingsselskapet aktiviteter som virksomhet. I forhold til konsernforhold, uttaler blant annet Høyesterett i Rt-1990-958 (*Quatro*) at:

«Og det må understrekes at selve aksjonærposisjonen - det å erverve og eie aksjer, eventuelt også handle med dem - ikke i seg selv sees som næringsutøvelse på aksjonærens hånd.»

I Quatro-dommen gir Høyesterett videre uttrykk for at det å utøve de styringsmuligheter som aksjonærposisjonen gir overfor datterselskap ikke i seg selv er næringsvirksomhet, jf. følgende fra dommen (på side 963):

«Ikke i noen av disse relativt ferske lovforarbeider finner jeg holdepunkter for at man skulle ha ment at det gjelder en presumpsjon for at et morselskaps aksjer i datterselskap er eiet i næring, eller for at utøvelsen av de styringsmuligheter som aksjeinnehavet innebærer, i seg selv skal anses som en næringsutøvelse på morselskapets hånd.»

Videre vises det til i Rt-2015-628 (Solér) hvor Høyesterett legger til grunn at det kreves noe mer enn vanlige aksjonæraktiviteter for at det skal være virksomhet i skattelovens forstand. Høyesterett viser til (i avsnitt 33) at:

«Etter dette må det klare utgangspunktet være at aksjonærposisjonen ikke i seg selv kan anses som virksomhet i skattelovens forstand. Det må gjelde selv om det utøves en aktivitet i form av kjøp og salg av aksjer, oppfølging av investeringen, deltakelse på generalforsamling osv. Tap lidt i forbindelse med en slik passiv kapitalforvaltning kan følgelig ikke gi grunnlag for fradrag etter skatteloven § 6-2. Staten har imidlertid erkjent at også forvaltning av en aksjeportefølje i særlige tilfelle kan anses som virksomhet, noe jeg er enig i. Jeg viser på dette punkt også til Lignings-ABC 2014/15 side 1569, hvor det heter at det må legges vekt på «om handelen ... er systematisk og vedvarende, samt antall transaksjoner og omsetningens størrelse»».

Etter å ha tatt dette utgangspunktet, konkluderer så Høyesterett etter en nøye gjennomgang av rettspraksis, slik (avsnitt 43):

«Min konklusjon er etter dette at en aksjonærs aktivitet opp mot selskapet etter en konkret vurdering kan anses som aksjonærens personlige virksomhet. Aktiviteten må med andre ord ikke alltid anses som en del av selskapets virksomhet, slik staten har gjort gjeldende. Men utgangspunktet må fortsatt være at passiv kapitalplassering ikke gir grunnlag for fradragsrett. Det må kreves en aktivitet av betydelig omfang, og jeg antar at fradragsrett først og fremst er aktuelt for skattytere som ikke arbeider i og mottar lønn fra selskapet.»

Spørsmålet blir da om Marine Farms har deltatt aktivt i Marine Farms Vietnam, utover det som kan kalles for ordinære eierbeføyelser. Det fremkommer i Lignings-ABC 2012 side 1580 at kravet til aktivitetens omfang vil variere, og må vurderes over tid avhengig av virksomhetens art. I Rt-1985-319 (Ringnes) har Høyesterett presisert at det sentrale i virksomhetsvurderingen er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke det år ligningen gjelder, så i hvert fall på noe lengre sikt. Retten legger til grunn at den relevante perioden for vurderingen av virksomhetskraver er fra lånet ble ytt og frem til fordringen ble realisert i 2012.

Retten legger etter bevisførselen til grunn at Marine Farms er et typisk holdingselskap med eiendeler i form av aksjer og fordringer i datterselskapene, og hvor det ikke har vært driftsinntekter utover det som ble betalt i «management fee» fra datterselskapet i Skottland.

Når det gjelder den nærmere driften i Marine Farms, viser fremlagte årsregnskaper for Marine Farms, at selskapet hadde driftsinntekter i 2009 på ca. kr 2.5 millioner og i 2010 på kr 1.9 millioner, mens det i 2011 hadde driftsinntekter på kr 15.000. I note 8 til «Annual report» (stevning bilag 12), fremgår at selskapet frem til 2011 hadde krevd et «management fee» fra det skotske datterselskapet Lakeland Smolt Ltd. Dette ble ikke lenger betalte fra januar 2011, idet Marine Farms ikke lenger «provided relevant service». Videre fremgår at «management fee» i 2010 utgjorde totalt kr 1.439.768. I 2009 hadde selskapet 6 ansatte, mens det i 2012 hadde tre ansatte. Dette var Angell-Hansen (Global Head of Farming), Ove Berg (regnskapssjef) og Renate Knarvik (Group Controller).

Saksøkers anførsel om at Marine Farms drev finansieringsvirksomhet som egen virksomhet kan ikke føre frem. Etter rettens mening fremstår det som åpenbart at Marine Farms ikke drev noen finansieringsvirksomhet som kan anses som selvstendig virksomhet i seg selv. Marine Farms skjøt inn aksjekapitalen da Marine Farms Vietnam ble etablert i juli 2003. Senere ble det ytt lån fra Marine Farms for å dekke løpende drift i selskapet i Vietnam.

Lånet er ikke gitt som et ledd i noen utlånsvirksomhet. Saksøker har selv presisert, både i stevningen og i retten, at Marine Farms Vietnam ikke selv hadde noen lånekapasitet. Selskapet hadde negative driftsresultater helt fra starten. Samtlige lån som har vært ytt har vært rentefrie. Utlånet har ikke vært egnet til å gi overskudd. Det er usannsynlig at noen bank eller andre eksterne ville ha lånt ut penger til Marine Farms Vietnam på slike vilkår. Utlånsvirksomheten bærer heller ikke preg av at Marine Farms har vært en internbank, som har lånt ut overskuddslikviditeten i selskapet. Lånet fremstår tvert i mot klart som en støtte til aksjeinvesteringen, som må anses som en integrert del av overordnet styring og kontroll av datterselskapet.

Spørsmålet blir da om Marine Farms på annen måte drev virksomhet gjennom aktivt eierskap og forvaltning knyttet til Marine Farms Vietnam.

I skatteklagenemnda sitt vedtak er det lagt til grunn at Marine Farms aktiviteter overfor samtlige datterselskaper over en lengre periode gikk utover ordinære eierbeføyelser, og at det således totalt sett ble drevet virksomhet i selskapet. Det vises til vedtaket side 33 til 34. Skatteklagenemnda foretok deretter en konkret vurdering av virksomheten knyttet til Marine Farms sitt aksjeeie i Marine Farms Vietnam (side 35-40), og kom da til at det ikke forelå noen nær tilknytning mellom utlånet (fordringen) og virksomheten i Marine Farms.

Etter rettens syn er det avgjørende for virksomhetsvurderingen hvorvidt Marine Farms drev en virksomhet hvor aksjene i Marine Farms Vietnam inngår. Det relevante utgangspunktet for vurderingen er hvorvidt det foreligger en skatterettslig virksomhet - en aktivitet - i Marine Farms som kan anses utført (tilregnes) på vegne av Marine Farms Vietnam. Denne aktiviteten må ha et visst omfang, og være utført for Marine Farms sin regning og risiko.

Retten er etter en gjennomgang av de aktiviteter som er påberopt av saksøker, kommet til at det ikke forelå noe skatterettslig virksomhet i Marine Farms som har relevans i saken. En rekke av de aktivitetene som er påberopt er ikke tilstrekkelig dokumentert, og anses ikke å gå ut over vanlige eierbeføyelser. De fleste av de aktivitetene som er påberopt av saksøker, er etter rettens mening

også klart utøvet på vegne av Marine Farms Vietnam, og kan derfor ikke tilordnes morselskapet Marine Farms.

Marine Farms Vietnam var et fullt bemannet selskap som var fullt ut operativt innen oppdrett. I 2009 hadde selskapet 72 ansatte, mens det ved utgangen av 2012 hadde 75 ansatte. Det fremgår av stevningen side 10 flg. med vedlegg, at selskapet hadde daglig leder, driftsleder og styre i den aktuelle perioden. Niels Svennevig var daglig leder fra oppstart til desember 2008. Carlos Massad var daglig leder fra juni 2009 til mars 2012, mens Jorge Alarcon overtok som daglig leder fra mars 2012. Svennevig fakturerte Marine Farms som igjen fakturerte Marine Farms Vietnam, mens Massad og Alarcon fikk lønn direkte fra selskapet i Vietnam. Roy Myrseth var driftsleder fra september 2005 til september 2007. Han var også ansatt i Marine Farms, som viderefakturerte Marine Farms Vietnam. Joachim Sundheim overtok som driftsleder i november 2007, og til juni 2010. Bjørn Myrseth, hovedaksjonær i Marine Farms, var videre styreformann i Marine Farms Vietnam fra 2003 til 2011, og Pål Angell-Hansen var deretter styreformann fra 2011 og fremover. Pål Angell-Hansen CFO i Marine Farms frem til februar 2011, og ble deretter utnevnt som «Global head of farming» i Morpol-konsernet.

Posisjonene i de ulike selskapene gir her en klar anvisning på hvor deres arbeid og aktivitet skal henføres. Daglig leder og driftsleder hadde arbeidsavtale og ble avlønnet fra Marine Farms Vietnam. Det fremstår utvilsomt for retten at disse personene utførte arbeid og handlet på vegne av Marine Farms Vietnam. Det er ikke sannsynliggjort at deres aktiviteter for Marine Farms Vietnam på noen måte skal tilordnes Marina Farms i Norge. Deres aktiviteter utgjør altså ikke noen virksomhet for Marine Farms.

Tilsvarende vurdering blir det for Bjørn Myrseth og Angell-Hansen. Deres formelle rolle i selskapet som styreformann tilsier klart at den aktiviteten de gjorde for Vietnam Farms Vietnam, skal tilordnes Vietnam Farms Vietnam. Saksøker har på ingen måte sannsynliggjort noe annet. Det foreligger ingen som helst avtale eller annen dokumentasjon som tilsier at Myrseths og Angell-Hansens arbeid/aktivitet for Marine Farms Vietnam på noen måte skal henføres Marine Farms. Det vises herunder til rettens redegjørelse innledningsvis om hvem som kan handle på vegne av et selskap; herunder at eierne av selskapet ikke har den rettslige handleevnen.

Når det gjelder Bjørn Myrseth er det utvilsomt at han har hatt en aktiv rolle i mange aktiviteter knyttet opp både til Marine Farms og Marine Farms Vietnam. Det fremstår imidlertid som klart for retten at han da han for eksempel detaljstyrte selskapet i Vietnam de første årene, gjorde han dette i egenskap av styrets leder for Marine Farms Vietnam. Han handlet ikke på vegne av Marine Farms. I egenskap av aksjeeier i Marine Farms har ikke Bjørn Myrseth rett til å handle på vegne av datterselskapet i Vietnam. Det er ikke fremlagt noen som helst avtale om at Marine Farms skal yte tjenester overfor Marine Farms Vietnam. Marine Farms som selskap kan heller ikke ha stillinger eller verv i Marine Farms Vietnam. Det ville være i strid med grunnleggende selskapsrettslige prinsipper om Bjørn Myrseth i ettertid skulle velge å si hvem han handlet på vegne av. Som nevnt over, er det formalitetene i selskapsretten, som blir styrende for realiteten.

I forhold til Angell-Hansen, bemerker retten at det ikke verken er dokumentert eller sannsynliggjort hvilken eventuell oppfølging han har hatt av oppdrettsvirksomheten i Marine Farms Vietnam, i sin egenskap av «Global head of farming». Retten legger også her til grunn at hans arbeid og aktiviteter må tilordnes Marine Farms Vietnam.

Aktivitetene knyttet til disse personene er altså utøvet på vegne av Marine Farms Vietnam, og således ikke for Marine Farms regning og risiko. Utover aktiviteter knyttet til ovennevnte personer, foreligger det ikke sannsynlighetsovervekt for at Marine Farms skal ha drevet virksomhet gjennom aktivt eierskap og forvaltning overfor Marine Farms Vietnam. De øvrige aktiviteter som det er vist til fra saksøkers side, som strategiplanlegging, definering av satsingsområder, markedsføringstiltak med videre, er utøvelse av typiske eieraktiviteter som følge av styringsmuligheten som eneaksjonær. Dette er oppgaver som skjer naturlig i et samspill mellom et morselskap og styret i et datterselskap.

Marine Farms har videre ytt visse administrative tjenester til Marine Farms Vietnam. Det er ikke sannsynliggjort at disse går utover slike tjenester som det er vanlig at er sentralisert i et morselskap. Det forhold at Marine Farms Vietnam har benyttet norske leverandører ved kjøp av utstyr med videre, er heller ikke noe som tilsier at det skulle foreligge noen virksomhet. De påberopte aktiviteten anses verken samlet eller hver for seg, tilstrekkelige til at det kan sies å foreligge en virksomhet gjennom aktivt eierskap og forvaltning.

Det forhold at Marine Farms som eier har en åpenbar interesse i at Marine Farms Vietnam går bra, er heller ikke noe argument for at aktiviteter skal tilordnes dem. Det ligger i aksjelovens system at datterselskaper skal sikte mot å skape verdier for eierne. Dette er ikke noe særegent for denne saken. Retten bemerker også kort at det åpenbart ikke har noen betydning for vurderingen, at Marine Farms er børsnotert. Virksomhetskravet etter børsforskriften § 4 tredje ledd, har etter rettens mening ingen betydning for den vurderingen som skal gjøres i denne saken.

Retten konkluderer etter dette med at det ikke foreligger noe aktivt eierskap fra Marine Farms, og således ikke noen skatterettslig virksomhet, overfor Marine Farms Vietnam. Det ligger i dette at tilknytningskravet således heller ikke er oppfylt.

Saksøker har subsidiært gjort gjeldende at den virksomheten som ble utøvd i datterselskapene må anses som integrert i Marine Farms/Morpol-konsernet, slik at det må ses på som en enhetlig virksomhet. Retten viser til gjennomgått rettspraksis, hvor utgangspunktet er at det ikke skal tas slike «konsern-betraktninger». Rettspraksis viser at det i enkelte tilfeller er naturlig å betrakte konsernet som en helhet, en integrert virksomhet. Retten finner det åpenbart at det ikke er tilfellet i denne saken.

Som nevnt fremstår Marine Farms Vietnam som en selvstendig virksomhet, med et eget styre. Selv om virksomheten her har klare likhetspunkter med øvrige datterselskaper - oppdrett og salg av fisk - og virksomheten også går inn under det vedtektsfestede formålet til Marine Farms, er dette i seg selv ikke et argument for å se på konsernet som en helhet. Det er ikke sannsynliggjort noen omstendighet som tilsier at Marine Farms skal ha vært så sterkt involvert i sine datterselskaper at de underliggende datterselskapene virksomhet kan sies å ha inngått i selskapets egen virksomhet. For eksempel har det honoraret («management fee») som Marine Farms fikk fra det skotske datterselskapet Lakeland Smolt, ikke noe med virksomheten i Marine Farms Vietnam, eller for øvrig de andre datterselskapene, å gjøre. Marine Farms fremstår som nevnt som et vanlig holdingselskap som utøver de eierbeføyelser som naturlig følger av at de har aksjemajoriteten overfor Marine Farms Vietnam.

Det følger etter dette at tapet på fordringen mot Marine Farms Vietnam ikke er fradragsberettiget, jf. skatteloven § 6-2 annet ledd første punktum.

Retten har etter dette kommet til at skatteklagenemndas vedtak av 16. juni 2016 er gyldig.

Det er ikke ytt lån til selskaper utenfor konsernet. Lån som er ytt fremstår som en støtte til aksjeinvesteringen. Marine Farms Vietnam hadde ikke lånekapasitet til å få lån fra eksterne, og lånene som ble ytt var ikke rentebærende.

Sakskostnader

Staten ved Skatt Øst har vunnet saken, og har krav på erstatning for sine sakskostnader for retten, jf. tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Det foreligger ingen tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta Norpol ASA helt eller delvis for erstatningsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Advokat Jon Vinje har innlevert sakskostnadsoppgave på vegne av staten på totalt kr 326.009. Det har ikke vært bemerkninger fra motparten til oppgaven. Retten finner at omkostningene har vært nødvendige, og at det ut fra sakens art og omfang har vært nødvendig å pådra dem, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist blant, først på grunn av julen, deretter grunnet andre saker.

Domsslutning

1. Staten v/Skatt Øst frifinnes.
2. Morpol ASA betaler kr 326.009 - kronertrehundreogtjuesekstusenogni - i sakskostnader til Staten v/Skatt Øst innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.

SKN 17-070 Uttak til eget bruk

Lovstoff: Skatteloven § 5-2 første ledd. Ligningsloven § 10-3.

Nord-Troms tingrett: Dom av 14. desember 2016, **sak nr.:** TNHER-2016-131793

Dommer: Tingrettsdommer Thorstein Funderud Skogvang.

Parter: Nils Hilbert Olsen (advokat Jonas Hansen) mot Skatt Vest (advokat Helge Aarseth).

Dommen er ikke anket.

Sammendrag: Spørsmålet i saken var om en båt som tidligere var brukt i fiskerinæring var tatt ut til egen bruk, før den senere ble solgt. Tingretten kom etter en konkret vurdering til at båten ikke var tatt ut av virksomheten før salget, og staten ble således frifunnet. Ilagt tilleggsskatt ble fastholdt, da retten ikke kunne se at det forelå unnskyldelige forhold i saken.

Saken gjelder rettslig prøving av Skatteklagenemda ved Skatt vest sitt vedtak fattet 17. februar 2016 som fastholdt endring av ligning og illeggelse tilleggsskatt for Nils Hilbert Olsen. I vedtaket ble ikke saksøkers omdisponeringer av båten «Julie» godtatt som et uttak til egen bruk, jf. skatteloven § 5-2 (1). Videre ble vilkårene for illeggelse av tilleggsskatt ansett oppfylt.

Sakens bakgrunn

Nils Hilbert Olsen har drevet med fiske og fiskerirelatert virksomhet i mange år. De senere årene har han drevet småskalafiske med mindre båter. Han har i forbindelse med sitt småskalafiske hatt et enkeltmannsforetak.

Olsen overtok båten «Julie» i 2005. Båten er av typen Viknes 1030 og var ny i 2002. Båten ble benyttet til fiske i Olsens virksomhet frem til 2011.

I november/desember 2011 meldte Olsen båten ut av merkeregisteret. Det er videre klart at han i ligningsoppgave for 2011 oppga et tap på kr 126.850,- for realisasjon av båten. Tapet ble den gang beregnet av Olsen ved at saldoverdien på kr 495.595,- ble fratrasket beregnet omsetningsverdi på kr 368.745,-.

«Julie» ble solgt fra Olsen til Geir-Helge Solbakken sommeren 2012 for kr 975.000,-. Inntekten fra dette salget ble ikke oppgitt i selvangivelse eller innberettet på omsetningsoppgave.

I brev av 14. mars 2014 ba kontrollgruppen innen fiskeri/havbruk i Skatt vest om nærmere opplysninger om salget. I korrespondansen som følger samt i retten klargjorde Olsen at han vurderte at han hadde foretatt et uttak til egen bruk av båten «Julie» i november/desember 2011.

Skattemyndighetene vurderte det slik at vilkårene for «uttak til egen bruk» ikke var oppfylt og fattet den 8. oktober 2015 vedtak om endring av Olsens ligning for skatteårene 2011-2014, samt etterberegning av MVA. Dette vedtaket ble påklaget av Olsen den 2. november 2015.

Klagen ble behandlet i henholdsvis Klagenemda for merverdiavgift og Skatteklagenemda. I vedtak av 17. februar 2016 fastholdt Skatteklagenemda ligningen. Det er dette vedtaket som er gjenstand for rettslig overprøving.

Hovedforhandling ble avholdt i Nord-Troms tingrett den 29. november 2016. Partene møtte med sine prosessfullmektiger. Saksøker avga partsforklaring. For dokumentasjon og øvrig bevisførsel vises til rettsboken.

Saksøker har som sitt påstandsgrunnlag i korte trekk og for det vesentligste anført:

Partene er enige om at hvis «Julie» er tatt ut til eget bruk er gevinsten ved salget av båten skattefri. Avgjørende for om vedtaket er gyldig, er derfor om båten var gjenstand for uttak til egen bruk etter skatteloven § 5-2 (1) forut for salget.

Rettsregelen som kan utledes av skatteloven § 5-2 (1) forutsetter en disposisjon fra eier. Ordlyden gir anvisning på en skjønnsmessig vurdering der alle forhold som innebærer overføring fra bruk i inntektsskapende aktivitet, til bruk utenfor slik aktivitet, er relevante.

Det foreligger flere forhold som viser at den aktuelle båten faktisk har vært gjenstand for uttak til egen bruk. For det første er båten meldt ut av merkeregisteret, og Olsen har håndtert båten regnskaps-, skatte- og avgiftsrettslig som uttak. Olsen ønsket å kjøpe et nytt fartøy, og offentligrettslige krav gjorde at han måtte melde båten ut av merkeregisteret for å kunne benytte en ny båt til fiske. Disse disposisjonene viser at «Julie» ikke skulle brukes mer i Olsens virksomhet, og disposisjonene er legitimt begrunnet i offentligrettslige krav. Disposisjonene underbygger ikke at Olsen hadde tenkt å videreselge «Julie».

Videre er «Julie» benyttet til privat bruk. Det er foretatt flere private turer med båten etter uttaket i november 2011. Båten har seilt over 90 nautiske mil etter uttaket. De klimatiske forholdene i landsdelen gjør at en ikke kan kreve for mye av bruken i perioden fra uttaket skjedde i november til salget fant sted i juli året etter. Hensyntatt karakteren av objektet som er tatt ut, og årstiden mellom uttaket og salget, er den aktuelle bruken tilstrekkelig for å legge til grunn at vilkårene for uttak er oppfylt.

Olsen har også foretatt vedlikehold på «Julie». Dette er opplyst til Skatt vest, og det er videre rasjonelt at han utførte dette vedlikeholdsarbeidet selv. Vedlikeholdsarbeidet hadde karakter av ombygging ved at båten ble tilpasset privat bruk. Dette er mer relevant enn omfanget og kostandene forbundet med vedlikeholdet. Olsen har opplyst skattemyndighetene om det utførte arbeidet, men Skatt vest har ikke fulgt opp denne opplysningen med spørsmål. Skattemyndighetene har en plikt til å gjennomføre nødvendige undersøkelser for å sikre et forsvarlig grunnlag for sin avgjørelse, jf. Rt-2000-2014. Skatt vest sin manglende oppfølging av opplysningene gitt av Olsen, kan ha vært avgjørende for resultatet av den forvaltningsmessige behandlingen av saken.

Det er ikke holdepunkter for å hevde at Olsen hadde planlagt å selge «Julie» allerede fra tidspunktet da uttaket fant sted. Det var kjøper av «Julie» som kontaktet Olsen med spørsmål om Olsen var interessert i å selge. Denne forespørselen fra kjøper kom etter et tilfeldig møte mellom partene.

Normalt er det skatteyster som bestrider at det er foretatt et uttak. I denne saken blir regelverket brukt mot skattyter. Det må foreligge en klarere rettsregel hvis en skal komme til at det ikke foreligger uttak i vår sak. Det vises videre til at Klagenemda for merverdiavgift har kommet til annet resultat enn Skatteklagenemda.

Dersom Skatteklagenemda hadde lagt til grunn korrekt faktum og tolket skatteloven § 5-2 (1) juridisk korrekt, ville endringsligningen blitt opphevet. Dette medfører at retten må sette vedtaket fra Skatteklagenemda til side som ugyldig.

Olsen mener det ikke er grunnlag for tilleggsskatt. Det foreligger unnskyldelige forhold som beskrevet i ligningsloven § 10-3 nr. 1. Tilleggsskatt skal ikke ilegges med mindre det er klar sannsynlighetsovervekt for at det ikke foreligger unnskyldelige forhold, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) s. 57. Olsen er pensjonert yrkesfisker uten særlig erfaring med kjøp/salg av båter.

Han drev på tiden for uttaket en liten virksomhet organisert som et enkeltmannsforetak. Han måtte da uttaket fant sted forholde seg til skatte-, avgifts-, og fiskerirettslige regelverk som var lite tilgjengelig. På bakgrunn av de ovennevnte forhold må Olsens eventuelle misforståelser knyttet til de skattemessige implikasjoner av disposisjonene rundt «Julie» anses som aktsomt unnskyldelige.

Saksøker har lagt ned følgende påstand:

1. Prinsipalt: Skatteklagenemdas vedtak mot Nils Hilbert Olsen av 17. februar 2016 kjennes ugyldig.
2. Subsidiært: Vedtaket oppheves så langt det gjelder tilleggsskatt.
3. Staten ved Skatt vest dømmes til å betale sakens omkostninger.

Saksøker [skal vel være saksøkte, red anm.] har som sitt påstandsgrunnlag i korte trekk og for det vesentligste anført:

Hovedspørsmålet i saken er om Olsens håndtering av båten «Julie» kan karakteriseres som «uttak til egen bruk».

Det rettslige utgangspunkt for vurderingen er skatteloven § 5-2 (1). Bestemmelsen forutsetter kort sagt en omlegging av bruk fra bruk i næring til bruk utenfor næring, typisk privat bruk. Det er klart at opphør av bruk ikke kan likestilles med privat bruk. Det er videre på det rene at salg og forberedelse til salg av driftsmiddel ikke kan anses som uttak til egen bruk.

«Julie» ble anskaffet av Olsen til bruk som driftsmiddel i hans fiskerivirksomhet. Båten ble benyttet til ervervsmessig fiske frem til 2011. Da Olsen gikk til innkjøp av ny båt i 2011, ble salg av «Julie» aktualisert. Dette fordi Olsen ikke kunne ha registrert to båter i merkeregisteret samtidig. Det ble etablert kontakt med kjøper av «Julie» i mai 2012. Dette fremkommer i skriftlig erklæring fremlagt av kjøper. Allerede ved det første møtet i mai ble det avtalt hva prisen for «Julie» skulle være.

Det ble fortatt vedlikeholdsarbeider på «Julie» før salget fant sted. Det er ikke bevismessig dekning for at dette vedlikeholdsarbeidet kan karakteriseres som en ombygning. Kjøper ervervet båten for bruk i fiske, og båten er faktisk brukt til dette etter at salget ble gjennomført. Dette viser at båten ikke er ombygd til ren privat bruk. Uansett er det ikke avgjørende om båten faktisk ble ombygd til bruk utenfor fiske. Olsen har under den ligningsmessige behandlingen av saken uttalt at det var privatmarkedet som var aktuelt ved et eventuelt salg. En eventuell ombygning gir således ikke veiledning i forhold til om båten var tenkt tatt ut til privat bruk eller ei. Det utførte vedlikeholdet gir således ikke veiledning ved vurderingen av om båten ble tatt ut til egen bruk.

Det fant ikke sted noe uttak til privat bruk i perioden før salget. De klimatiske forholdene mellom det angivelige uttaket og salget setter i seg selv begrensninger for bruken. Olsen har selv forklart at båten var i opplag og ikke ble benyttet i perioden frem til juli 2012. Olsen har senere anført at han brukte båten ved to anledninger mellom november og tidspunktet salget fant sted. Den ene turen var for å levere båten på verksted, den andre var for å sette av utstyr som var på båten.

Denne bruken kan ikke utgjøre bruk av en slik karakter eller omfang at vilkårene for uttak etter skatteloven § 5-2 (1) er oppfylt.

Heller ikke Olsens avregistrering i merkeregisteret er et argument for at båten er tatt ut til egen bruk. Det var kun anledning til å ha en båt registrert i merkeregisteret, og en avregistrering fremstår derfor som naturlig. Dette er imidlertid ikke noe argument for at båten er tatt ut av virksomheten til egen bruk.

Den skatte- og avgiftsmessige behandlingen båten var gjenstand for er heller ikke et argument for at et uttak har skjedd. Hvorvidt denne behandlingen var korrekt er nettopp det spørsmålet som er oppe til vurdering i saken.

Samlet sett fremstår det som opplagt at Olsens disposisjoner ikke utgjør en uttakssituasjon. Det korte tidsaspektet mellom det angivelige uttaket og salget, den manglende private bruken, samt det forhold at båten er solgt for en høy pris til en kjøper som benytter båten i fiske, viser at vilkårene i skatteloven § 5-2 (1) ikke er oppfylt.

Vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt er oppfylt. Olsen har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. ligningsloven § 10-2.

Ligningsloven § 10-3 nr. 1 kommer ikke til anvendelse. Olsens forhold kan ikke anses om unnskyldelig. Olsen er ressurssterk og har vært involvert i virksomhet med betydelig økonomiske omfang. Han har både vært reder og skipper på trålere. Hans alder på 72 år kan ikke i seg selv brukes som et argument for at hans feil er unnskyldelige. Olsen var videre på det aktuelle tidspunktet ikke pensjonist, men drev fiske med egen båt. Hvis han ikke hadde tilstrekkelig kunnskap om hvordan de aktuelle disposisjoner skulle vært håndtert hadde han ansvar for å søke råd, og også gi skattemyndighetene opplysninger om de faktiske forhold slik at de kunne vurdert disposisjonene.

Saksøkte har lagt ned følgende påstand:

1. Staten ved Skatt vest frifinnes.
2. Staten ved Skatt vest tilkjennes saksomkostninger.

Rettens vurdering:

Spørsmålet i saken er om Olsens disposisjoner over båten «Julie» i perioden november 2011 til sommeren 2012 kan karakteriseres som et uttak til egen bruk, jf. skatteloven § 5-2 (1). Partene synes å være enige om at hvis disposisjonene kan karakteriseres som et uttak som fyller vilkårene i skatteloven § 5-2 (1), vil gevinsten Olsen oppnådde ved salget av båten i 2012 være skattefri. Hvis retten skulle komme til at forholdet ikke kan karakteriseres som et uttak slik at vedtaket om endring av Olsens ligning opprettholdes, må retten vurdere om vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt, jf. ligningsloven § 10-2, jf. § 10-3.

Uttak, jf. skatteloven § 5-2 (1):

Hvorvidt en disponering av en formuesgjenstand skal kunne karakteriseres som et uttak til egen bruk er regulert i skatteloven § 5-2 (1). Bestemmelsen lyder som følger:

«Som skattepliktig inntekt anses fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring - herunder også fra aksjeselskap og allmennaksjeselskap - av formuesgjenstand, vare eller tjeneste. Ved uttak fra enkeltpersonforetak eller sameie, gjelder skatteplikten bare hvor kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen. Skatteplikten gjelder ikke slik gave som er nevnt i § 9-7 fjerde ledd. Fordelen settes til det beløpet som ville ha blitt regnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi, jf. kapittel 9.»

Uttrykket «uttak til egen bruk» sikter til tilfeller der en gjenstand overføres fra bruk i inntektsskapende virksomhet til bruk utenfor slik aktivitet, se Kommentartutgave til skatteloven, Gyldendal rettsdata, ved Harald Hauge. Videre forutsettes at det etter overføringen skjer en bruk som tar sikte på å dekke rent private behov, se Lignings ABC (2014-15) pkt. 2.3.2 og Lov og rett nr. 5 (1977) s. 212. Ved vurderingen av hvilken bruk som kreves for at et objekt kan anses å være tatt ut, skal bruken vurderes konkret opp i mot den typen objekt som er omdisponert, se Lignings ABC (2014-15) pkt. 2.3.2. Det synes klart at rent opphør av bruk ikke kan kvalifisere for at en omdisponering skal kunne karakteriseres som uttak, se Ot.prp.nr.35 (1990-1991) s. 265 og Lignings ABC (2014-15) pkt. 2.3.2. Det fremstår videre klart at ved vurderingen av om lovens vilkår er oppfylt, må det foretas en samlet vurdering av omstendighetene rundt omdisponeringen av gjenstanden som påberopes å være tatt ut til egen bruk.

Det er på det rene at båten «Julie» var det sentrale driftsmiddelet i Olsens virksomhet fra han kjøpte båten i 2005 til november 2011. Båten ble benyttet i ervervsmessig fiske i hele denne perioden. Det er videre klart at Olsen i november/desember meldte den ut av merkeregisteret og sluttet å benytte den til fiske i sin virksomhet. At det derfor har funnet sted en omdisponering av båten som i utgangspunktet kan innebære et uttak til egen bruk er etter rettens syn på det rene.

Olsen har pekt på flere forhold som etter hans syn viser at det har skjedd et uttak til egen bruk. Kort sagt er det anført at utmeldingen av merkeregisteret, den skatte- og avgiftsmessige behandlingen båten var gjenstand for, vedlikeholdet som ble utført på båten etter omdisponeringen samt hans private bruk av båten, viser at det har skjedd en omdisponering som fyller vilkårene i skatteloven § 5-2 (1). Retten er som beskrevet over enig med Olsen i at det skal foretas en samlet vurdering av de ulike omstendighetene rundt omdisponeringen av båten. Retten vil i det følgende kommentere de ulike forholdene som er påberopt, og vurdere i hvilken grad disse kan tas til inntekt for at det har skjedd et uttak til egen bruk.

Etter Olsens oppfatning bør det ved vurderingen legges vekt på at han avregistrerte båten i merkeregisteret i november 2011. Etter rettens oppfatning kan ikke dette forholdet tillegges særlig vekt ved vurderingen av om det er foretatt et uttak til egen bruk. Avregistreringen av båten var motivert av at Olsen mente at nye fiskerirettslige krav gjorde at det måtte foretas omfattende investeringer hvis «Julie» fortsatt skulle kunne brukes til inntektsgivende fiske. Han ville følgelig satse på en annen båt. Han kjøpte ny båt i slutten av november 2011, og måtte melde «Julie» ut av merkeregisteret fordi han ikke kunne ha to båter registrert der samtidig. Olsens utmelding av merkeregisteret var altså motivert av offentligrettslige krav. Denne disposisjonen gir derfor etter

rettens mening ikke særlig veiledning ved vurderingen av om båten er tatt ut til egen bruk. Det fremstår som klart at en omdisponering som innebærer at et driftsmiddel gjøres inaktivt ikke i seg selv innebærer et uttak til egen bruk. For at en omdisponering skal fylle vilkårene i skatteloven § 5-2 (1) må driftsmiddelet utnyttes på en måte som tar sikte på å dekke et rent privat behov. Det her aktuelle forholdet, utmeldingen av merkeregisteret, sier derfor ikke annet enn at Olsen ikke hadde tenkt å utnytte driftsmiddelet til aktivt fiske lenger.

Olsen hevder videre at hans skatte- og avgiftsmessige behandling av omdisponeringen av båten skal tillegges vekt. Det er klart at Olsen i denne relasjon behandlet omdisponeringen av «Julie» som om det var foretatt et uttak. Etter rettens mening kan heller ikke dette forholdet tillegges særlig vekt ved vurderingen. Hvordan Olsen valgte å behandle omdisponeringen sier ikke annet enn hva Olsen selv tenkte og/eller ønsket at den skattemessige vurderingen skulle bli. Olsens tanker eller ønsker i så henseende kan ikke tillegges særlig vekt ved vurderingen av om det rent faktisk er foretatt et uttak til egen bruk i denne saken. At Olsen skulle ha et ønske om at omdisponeringen ble vurdert som et uttak er naturlig. Det kan ikke utelukkes at Olsen på det tidspunktet han foretok disse vurderingen var klar over at en slik behandling av disposisjonene rundt «Julie» ville kunne innebære en skattemessig fordel for ham. Det vises her til at kjøper av båten, Geir-Helge Solbakken, forklarte at det var Olsen som av eget tiltak i forbindelse med deres første tilfeldige møte foreslo pris på båten (kr 975.000,-) når spørsmålet om et salg kom opp. Dette var en pris som etter Solbakkens mening var i tråd med reell markedsverdi for den aktuelle båten, og som til slutt ble salgssummen. Retten anser det ikke naturlig og riktig at Olsens egne vurderinger av sin skattemessige posisjon i en slik situasjon skal tillegges særlig vekt ved en etterfølgende rettslig prøving av de skattemessige forholdene.

Olsen har pekt på at vedlikehold utført på «Julie» våren/sommeren 2012 viser at det er foretatt et uttak til egen bruk. Det er ikke bestridt at det er foretatt vedlikehold på «Julie» i den aktuelle perioden. Hvor stort omfang og hva vedlikeholdet konkret gikk ut på er imidlertid noe uklart. Olsen har ikke tatt vare på kvitteringer eller andre papirer som kan dokumentere utgifter knyttet til vedlikeholdet. Selve arbeidet er videre utført av Olsen selv. Han estimerer omfanget av dette arbeidet til ca. en måneds arbeid. Slik retten forstår Olsen anfører han at det er karakteren av vedlikeholdet, mer enn omfanget og kostnadene ved det som skal tillegges vekt ved vurderingen. I følge Olsen hadde vedlikeholdet karakter av ombygning, ved at båten ble gjort egnet til privat bruk. Retten kan imidlertid ikke se at det er grunnlag for å hevde at vedlikeholdet hadde karakter av ombygging av båten. Kjøper Solbakken forklarte i retten at han primært skulle benytte båten i fiske. Det har han også gjort. Han forklarte videre at det var fiskerirelaterte redskaper montert i og på båten da han kjøpte den. Retten forsto det videre slik at det ikke var nødvendig for kjøper å foreta særlige endringer på båten før han tok den i bruk i fiske. Dette viser etter rettens mening at det ikke kan legges til grunn at Olsen foresto en ombygning av båten våren/sommeren 2012. Kjøper Solbakken har beskrevet at båten han overtok var i «normal» tilstand. Det var fortsatt det han karakteriserte som normalt vedlikehold på båten. For retten fremstår det da som vanskelig å se at vedlikeholdet skiller seg i særlig grad fra ordinært vedlikehold av båten.

Retten kan uansett ikke se at en eventuell ombygning kan brukes som et tungtveiende argument for at det er foretatt et uttak til egen bruk. Olsen har selv i brev til Skatteetaten av 4. april 2014 beskrevet at han på tidspunktet for det angivelige uttaket mente at det mest aktuelle markedet ved et eventuelt salg var privatmarkedet. At han da eventuelt skal ha ønsket å bygge om båten er naturlig, enten han skulle benytte båten selv eller faktisk hadde planer om å selge den ut av

virksomheten. Det ovennevnte viser etter rettens mening at det aktuelle vedlikeholdet på «Julie» vanskelig kan tillegges stor betydning ved vurderingen av om det er foretatt et uttak til egen bruk.

Olsen hevder videre at han har brukt «Julie» på flere turer i privat regi. En slik bruk kan åpenbart være med på å danne grunnlag for å si at båten er tatt ut til egen bruk. Ved vurderingen av om det er gjort en bruk av båten som er tilstrekkelig for å si at det er foretatt et uttak, må retten se nærmere på den konkrete bruken mellom det påberopte uttakstidspunkt og salgstidspunktet.

Olsen har i retten beskrevet at han i perioden brukte «Julie» på to turer. Ved en anledning i april flyttet han «Julie» fra Tromsø til Løksfjord, mens han seilte den nye båten fra Løksfjord til Tromsø. Videre hadde han en tur med «Julie» til Løksfjord noe senere. Etter rettens skjønn er det ganske uklart hvilken karakter de aktuelle turene i realiteten hadde. Turen der han fraktet «Julie» til Løksfjord for å skaffe plass til den nye båten i byen, har etter rettens skjønn svært begrenset karakter av «privat tur». Slik retten tolker Olsens forklaring var turen først og fremst motivert av å skaffe plass til den nye båten i Tromsø slik at det kunne foretas noe vedlikehold på denne i byen. Denne nye båten benyttet Olsen på dette tidspunkt aktivt i sin næringsvirksomhet. Den andre turen har Olsen forklart at først og fremst var begrunnet i behovet for å laste av noe fiskeutstyr i Løksfjord, der han hadde et sted han kunne oppbevare slikt. Denne turen har muligens et større preg av «privat tur». Retten mener likevel det bør legges begrenset vekt på denne turen. Behovet for å laste fiskeutstyr av «Julie» hadde etter rettens skjønn vært like aktuelt uavhengig av om «Julie» var tatt ut av Olsens virksomhet eller ei. Det er på det rene at «Julie» ikke lenger skulle benyttes i ervervsmessig fiske, og behovet for å frakte utstyret til Løksfjord hadde derfor mest sannsynlig vært tilstede selv om «Julie» ikke var tatt ut av virksomheten. Olsen ble videre i brev av 28. april 2015 fra kontrollseksjonen i Skatt vest bedt om å redegjøre for hvordan båten ble brukt i tiden mellom november 2011 og juli 2012. I sitt svar av 22. mai 2015 beskriver Olsen at «Fartøyet var i opplag. Det ble således ikke benyttet i perioden.» Olsen har i ettertid hevdet at dette sitatet er tatt ut av sin sammenheng. Så vidt retten skjønner mener Olsen at sitatet kun gir uttrykk for at båten er tatt ut, og av den grunn ikke benyttet i virksomheten. Retten vurderer denne forklaringen på svaret gitt til skattemyndighetene som lite sannsynlig. Sitatet indikerer etter rettens mening heller at den aktuelle bruken av «Julie» ikke ble vurdert som særlig viktig i forhold til spørsmålet om det var foretatt et uttak. Hvis Olsen på dette tidspunktet hadde ment at han hadde brukt båten i privat sammenheng, vurderer retten det som lite sannsynlig at han hadde ordlagt seg som sitert over. Det er først senere i prosessen at Olsen fremholder de to turene som et viktig argument for at «Julie» er tatt ut av virksomheten. Samlet sett er retten således av den oppfatning at de aktuelle turene Olsen hadde med «Julie», ikke var av en slik karakter og av et slikt omfang at de gir vektige argumenter for at «Julie» er tatt ut til egen bruk. At det i den korte tiden mellom det angivelige uttaket og salget var vintersesong, og klimatiske forhold gjorde det mindre aktuelt å bruke båten i privat regi, endrer ikke rettens vurdering i denne sammenheng. I en situasjon der skattyter relativt kort tid etter et angivelig uttak selger et objekt, er det den faktiske bruken som eventuelt må danne grunnlag for en konklusjon om at objektet er tatt i bruk for å dekke private behov.

Saksøker har videre anført at det normalt er skatteyter som bestrider at det er foretatt et uttak, og at i denne saken blir regelverket «brukt mot skattyter». Saksøker hevder at det må foreligge en klarere rettsregel hvis en skal komme til at det *ikke* foreligger uttak i vår sak. Retten vil til dette bemerke at de relevante rettskilder viser at det skal foretas en samlet vurdering av de konkrete omstendighetene i saken for å avgjøre om det foreligger et uttak til egen bruk eller ei. Dette må

selvfølgelig gjelde uavhengig av om det er til skatteyters fordel eller ulempe at en omdisponering blir ansett som et uttak eller ikke. Skatteloven § 5-2 (1) er en generell bestemmelse, som skal regulere en rekke svært ulikeartede situasjoner og forhold. At loven ikke oppstiller noen konkret og detaljert angivelse av hva som skal til for at et uttak har funnet sted er da naturlig, og retten oppfatter dette som vanlig lovgivingspraksis som ikke er i strid med lovskravet.

Saksøker har også vist til at Klagenemda for Merverdiavgift har kommet til et annet resultat enn Skatteklagenemda. Retten har merket seg dette, uten at det endrer rettens vurderinger.

Med henvisning til de ovennevnte drøftelsene, og etter en samlet vurdering av de ulike disposisjoner rundt båten «Julie», kan ikke retten se at det fant sted en konkret omdisponering av «Julie» som tok sikte på å dekke private behov hos Olsen og som var utenfor hans inntektsgivende virksomhet. De ulike disposisjonene kan etter rettens vurdering verken samlet eller hver for seg danne grunnlag for at det har skjedd et «uttak til egen bruk», jf. skatteloven § 5-2 (1).

På bakgrunn av ovennevnte kan ikke rettens se at skatteklagenemdas vedtak bygger på feil faktum eller feil lovanvendelse. Det foreligger derfor heller ikke omstendigheter som gir grunnlag for å sette Skatteklagenemdas vedtak av 17. februar 2016 til side som ugyldig på dette punkt.

Tilleggsskatt:

Olsen har videre hevdet at vilkårene for illeggelse av tilleggsskatt ikke er til stede, og at den delen av skatteklagenemdas vedtak som fastholder illeggelsen av tilleggsskatt må settes til side som ugyldig. Det er fra saksøkers side ikke reist innsigelser mot den nærmere beregningen av tilleggsskatten.

For at en skatteyder skal ilegges tilleggsskatt må skattyter blant annet ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1 som lyder som følger:

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

Det synes ikke bestridt at inngangsvilkårene for å illegge tilleggsskatt er tilstede. Det rettslige utgangspunktet for bedømmelsen av om en skatteyder har oppfylt sin opplysningsplikt er ligningsloven § 4-1 og § 4-3. Rettspraksis viser at bestemmelsen i § 4-1 er praktisert strengt, jf. for eksempel Rt-1996-932. Retten vil kort bemerke at Olsen ikke ga opplysninger om de nærmere disposisjonene rundt «Julie» og oppnådd gevinst ved salget av båten. De aktuelle omstendighetene som danner grunnlaget for endringen av ligningen ble oppdaget av skattemyndighetene ved kontroll. Det er videre klart at de manglende opplysningene kunne ha ført til skattemessige fordeler for Olsen. De objektive vilkårene for å illegge tilleggsskatt er derfor oppfylt.

Olsen anfører imidlertid at hans forhold må anses som «unnskyldelig». I henhold til ligningsloven § 10-3 nr. 1 skal tilleggsskatt ikke fastsettes hvis det foreligger slikt «unnskyldelig» forhold som beskrevet i bestemmelsen. Ligningsloven § 10-3 nr. 1 lyder som følger:

«Tilleggsskatt fastsettes ikke når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.»

Bestemmelsen gir uttrykk for at det skal foretas en vurdering av skattyters skyld før tilleggsskatt ilegges. Det er antatt i teori og praksis at ileggelse av tilleggsskatt forutsetter at det må foreligge klar sannsynlighetsovervekt for at skattyter kan lastes for opplysningssvikten, se Rt-2008-1409 og Kommentartutgave til ligningsloven, Gyldendal rettsdata, ved Harald Hauge. Foreligger det flere forhold som kan medføre at skattyters forhold kan anses unnskyldelig skal disse vurderes samlet, se Lignings ABC 2014/15 pkt. 3.11.1.

Olsen hevder kort sagt at hans alder, hans bakgrunn som yrkesfisker uten erfaring med kjøp/salg av båter, og det faktum at virksomheten han drev var et lite enkeltmannsforetak, underbygger at hans eventuelle misforståelser må anses som unnskyldelige. Olsen hevder videre at han ikke kan anses som profesjonell næringsdrivende, men pensjonist på tidspunktet disposisjonene rundt «Julie» ble foretatt.

Retten kan etter en samlet vurdering ikke se at det foreligger omstendigheter som gjør at Olsens forhold kan anses unnskyldelig. Olsens alder kan ikke tillegges vekt i denne sammenheng. Olsen var 72 år på tidspunktet for de aktuelle disposisjoner. Det er ikke fremlagt noen form for dokumentasjon eller ført andre bevis som skulle tyde på at han var, eller for den del er, alderssvekket på en måte som skulle påvirke hans vurderingsevne. Retten finner det også lite naturlig å titulere Olsen som «pensjonist» på det aktuelle tidspunkt. Det vises til at han byttet ut «Julie» med en annen båt nettopp fordi han ønsket å fortsette å ha en båt registrert i merkeregisteret, og dermed kunne utøve inntektsgivende fiske, om enn i mindre skala enn tidligere. Det er på det rene at virksomheten Olsen drev var en liten virksomhet. Olsen har imidlertid forklart at han har drevet som fiskebåtreder og skipper i en årrekke. Han har tidligere eiet trålere av en ikke ubetydelig størrelse og med flere ansatte (14-15 mann). I sin forklaring fastslo Olsen at han hadde eid fire til seks båter som fiskebåtreder. De tre til fire første båtene eide han alene og var skipper om bord, mens de to siste eide han sammen med andre. Han arbeidet da ikke som skipper, men konsentrerte seg om det administrative på land. Olsen må derfor etter rettens oppfatning ha erfaring med både kjøp og salg av båter i den aktuelle næringen. Han har gjennom et langt yrkesliv arbeidet både praktisk og administrativt i forhold til bruken og forvaltningen av fiskebåter av ulik størrelse. Olsen fremsto på ovennevnte bakgrunn som både erfaren og ressurssterk innenfor det aktuelle område.

Olsen har forklart at han i 2011-2012, og for så vidt også senere, mente at de disposisjonene han gjorde innebar at «Julie» var tatt ut til egen bruk. Med den bakgrunn og de forutsetninger Olsen etter rettens mening har, anser retten det som klart at Olsen burde innsett at spørsmålet om hvorvidt hans disponeringer kunne anses som et uttak måtte være tvilsomt. Det var derfor grunn til å opplyse ligningsmyndighetene om de faktiske forhold, slik at myndighetene selv kunne vurdere om vilkårene for uttak var tilstede. Retten viser her igjen til at Olsen relativt kort tid etter det angivelige uttaket, og med svært begrenset bruk av båten, solgte «Julie» med en ikke ubetydelig gevinst som ville vært skattefri hvis vilkårene for uttak var tilstede.

Olsen har videre påberopt at regelverket er komplisert og at han måtte forholde seg til ulike offentligrettslige reguleringer og vilkår når omdisponeringen fant sted. Heller ikke dette kan etter rettens mening anses avgjørende i vurderingen av om hans forhold er unnskyldelig. I en slik situasjon er det i rettspraksis lagt til grunn at det må forventes at skattyter undersøker nøye hvilke regler som gjelder for skattlegging, og at skattyter ved tvil forelegger alle relevante opplysninger for ligningsmyndighetene, se for eksempel Rt-2006-333. Særlig må dette gjelde for næringsdrivende som har lang erfaring fra det aktuelle næringsområde og som er vant til å forholde seg til ulikeartede offentligrettslige reguleringer.

Etter en samlet vurdering, der også det skjerpede beviskravet er hensyntatt, er retten kommet til at det ikke foreligger forhold som gjør Olsens opplysningssvikt unnskyldelig, jf. ligningsloven § 10-3 nr. 1.

Retten kan derfor ikke se at Skatteklagenemda har lagt til grunn feil faktum eller benyttet feil lovanvendelse når vedtaket av 17. februar 2016 ble truffet. Det er derfor heller ikke grunn til å sette denne delen av vedtaket til side som ugyldig.

Sakskostnader

Saksøkte har etter dette vunnet saken og har etter tvisteloven § 20-2 første og andre ledd krav på erstatning for sine sakskostnader. Retten har vurdert om det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig at saksøker fritas for omkostningsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Det er på det rene at Klagenemda for Merverdiavgift gav Olsen medhold i sin klage på etterberegning av merverdiavgift. Vurderingstemaet for denne klagenemda hadde likhetstrekk med temaet som var aktuelt for Skatteklagenemda. Siden det foreligger to forvaltningsvedtak som tilsynelatende vurderer spørsmålet om uttak ulikt, kan det hevdes at Olsen hadde grunn til å få saken prøvd fordi den var tvilsom, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd bokstav a. For at det skal foreligge «tungtveiende grunner» som gjør det rimelig å fravike hovedregelen i § 20-2 første og andre ledd, må retten komme til at saksøker hadde behov for rettslig avklaring, og at saken objektivt sett var kvalifisert tvilsom, se for eksempel Rt-2007-1447 og Tvisteloven, Kommentirutgave (2. utg), Tore Schei m.fl. s. 705. Som det fremgår av rettens premisser har ikke retten funnet saken kvalifisert tvilsom, og har derfor kommet til at regelen i tvisteloven § 20-2 tredje ledd bokstav a ikke kommer til anvendelse.

Det er totalt krevd dekning av salær og utgifter med kr 95.035,-. Saksøker har kommentert at saksøktes tidsbruk til utarbeidelse av tilsvaer synes noe høy. Retten kan ikke se at saksøktes samlede tidsbruk i saken overstiger hva som er naturlig ut fra sakens kompleksitet og omfang. Retten finner derfor saksøktes krav rimelig, og saksøkte tilkjennes saksomkostninger med kr 95.035,-.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist, noe som skyldes rettens arbeidsbyrde.

Domsslutning

1. Staten ved Skatt vest frifinnes.

2. Nils Hilbert Olsen dømmes til å betale til Staten ved Skatt vest sakens omkostninger med kr 95.035,- innen to uker fra dommens forkynnelse.

SkN 17-071 Tap på fordring

Lovstoff: Skatteloven § 6-2. Ligningsloven § 10-3.

Rana tingrett: Dom av 15. februar 2017, **sak nr.:** TRANA-2016-100662

Dommer: Kst. tingrettsdommer Henrik Kristian Flod.

Parter: SLR Holding AS (advokat Marianne Kartum) mot Skatt Nord (advokat Helge Aarseth).

Dommen er ikke anket.

Sammendrag: Et norsk holdingselskap ga lån til et utenlandsk selskap. Lånet ble aldri betalt tilbake, og holdingselskapet fradragsførte fordringene i 2012. Spørsmålet for tingretten var om det var fradragsrett for tap på fordring. I tillegg var det spørsmål om en uriktig fradragsføring av regnskapsmessig nedskrivning på aksjer ga grunnlag for illeggelse av tilleggsskatt. Når det gjaldt fradragsretten for tap kom tingretten til at tapet ikke var endelig konstatert på fradragstidspunktet; det var ikke avtalt et forfallstidspunkt, fordringen var ikke ettergitt, regnskapet til skyldneren viste betydelige eiendeler og skyldneren opphørte ikke å eksistere før noen år senere. Også vedtaket om tilleggsskatt var gyldig på dette punktet. Når det gjaldt spørsmålet om uriktig fradragsføring av regnskapsmessig nedskrivning på aksjer ga grunnlag for tilleggsskatt, kom tingretten til at dette var en åpenbar regne- eller skrivefeil, og at det således ikke var grunnlag for tilleggsskatt på dette punktet.

Saken gjelder påstand om ugyldig vedtak fra skatteklagenemnda.

Framstilling av saken

SLR Holding AS er et holdingselskap, stiftet i 2005, med formål om å drive med investering i aksjer. De har også har drevet med utleie og oppføring av to hotell.

GO3 Ltd er et utenlandsk selskap som SLR Holding AS eier 15 % av aksjene i. GO3 Ltd. er et britisk selskap som hadde som formål å produsere og distribuere omega 3 produkter.

SLR Holding AS er heleier av GO3 Norge AS. Dette selskapet ble opprettet med tanke på distribusjon av de nevnte omega 3 produkter til det norske markedet.

SLR Holding AS lånte ut penger til Go3 Ltd i to omganger. Henholdsvis kr 5.000.000,- i oktober 2008 og kr 5.972.610,- i mai 2010.

Lånene ble imidlertid aldri betalt tilbake, verken helt eller delvis og SLR Holding AS fradragsførte fordringene med til sammen kr 11.730.155,- i ligningen for inntektsåret 2012. Det fradragsførte beløp besto i lånene (hovedstol), samt forsinkelsesrenter.

Skatteklagenemnda behandlet søknaden for inntektsåret 2012 og avslo rett til fradrag for fordringene. I tillegg ble det ilagt 30 % tilleggsskatt for forholdet.

Ytterligere hadde SLR Holding AS regnskapsmessige avskrivninger på aksjer i inntektsårene 2011 og 2012 på henholdsvis kr 12.033.700,- og kr 11.077.838,-. Nedskrivningene skulle imidlertid ikke ha hatt skattemessige konsekvenser og skatteyder skulle derfor ha reversert den regnskapsmessige nedskrivningen i ligningen slik at beløpene ikke hadde kommet til fradrag på ligningen. Dette ble imidlertid uteglemt av SLR Holding AS. Skatteklagenemnda ila 30 % tilleggsskatt også for dette forholdet.

Saken ble først behandlet av skattekontoret som fattet vedtak den 22. mai 2014.

Vedtaket ble påklaget og behandlet i skatteklagenemnda. Vedtaket ble fattet den 18. november 2015.

SLR Holding AS tok ut stevning for Rana tingrett i stevning innkommet retten den 16. juni 2016.

Hovedforhandling i saken ble holdt i Rana tingretts lokaler den 15. og 16. desember 2016.

Det ble ført 4 vitner i tillegg til partsforklaring fra SLR Holding AS, samt foretatt slik dokumentasjon som rettsboken viser.

Saksøkerens påstandsgrunnlag

Ang fradragsretten:

Skatteloven § 6-2, 2. ledd får anvendelse i saken.

Spørsmålet blir da om det foreligger tap i virksomhet i skattemessig forstand.

Det er i denne vurderingen fler momenter/kriterier som spiller inn:

- Virksomhet: En virksomhet må ta sikte på å ha en viss varighet, Den må ha et visst omfang, den må være egnet til å gå med overskudd og den må drives for skatteyters regning og risiko. Alle disse kriteriene er innfridd for SLR Holding AS og det anføres at de driver virksomhet i skattemessig forstand.

- Tilknytning/aktivitet: Hovedmotivet for SLRs engasjement i Go3 ltd. har vært å styrke egen virksomhet. Det har vært nær tilknytning og sterk integrasjon mellom selskapene (kreditor/debitor). Formålet med lånene har ikke vært passiv kapitalplassering. Formålet med lånene var å sikre videre drift og satsing i Go3 ltd. Eierne av SLR har også utført mye arbeid for Go3 ltd. IU tillegg har de engasjert en konsulent, Stig Frammarsvik, også for å utføre arbeid for Go3 ltd. SLR har til g med vært med og diskutert enhetspriser og hvilke prøvepakker som skulle sendes til nye markeder. Det anføres at tilknytningskriteriet er innfridd.

- Endelig konstatert tap: Etter forskrift til skatteloven § 6-2-1 d) vil det foreligge et endelig konstatert tap når en fordring ellers ut fra en samlet vurdering må anses klart uerholdelig. SLR's daværende advokat, Advokat Roseth, vurderte fordringen som tapt i 2012. Dette etter omfattende ressursbruk blant annet ved bruk av et britisk advokatfirma. I ettertid er det videre kart at debitor opphørte (mai 2015). Da tapet ble konstatert var det ingen verdier å søke dekning i hos Go3 Ltd.

Vurderingene må gjøres med utgangspunkt i forholdene på tidspunktet for disposisjonen.

Uansett vil det være adgang til å fradragsføre som tap, de inntektsførte rentene med kr 757.545,-.

Ang. Tilleggsskattespørsmålet:

Tap av fordring

Det rettslige utgangspunktet er ligningsloven § 10-2.

Spørsmålet er om det er gitt uriktige opplysninger i forbindelse med tap på fordring.

Det anføres at vilkårene ikke er til stede for ileggelse av tilleggsskatt. Vilårene for å føre fordringen som et skattemessig tap var tilstede og det er da ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om dette forholdet.

Manglende reversering av nedskriving av aksjer

Dette er å anse som en åpenbar regne- og skrivefeil jf. ligningsloven § 10-3.

Forholdet ble rettet opp så snart feilen ble oppdaget og påvist.

Det er et stort beløp som er ilagt i tilleggsskatt og det anføres at reaksjonen er uforholdsmessig.

Saksøkerens påstand

1. Skatteklagenemndas vedtak av 18.11.15 overfor SLR Holding AS oppheves.
2. SLR Holding AS v/styrets leder tilkjennes sakens omkostninger.

Saksøktes påstandsgrunnlag

Ang. fradragsretten:

Skatteloven § 6-2, 1. ledd er den riktige bestemmelse å vurdere forholdet etter. Om vurderingen foretas etter 1. eller 2. [1]ledd er for så vidt ikke vesentlig da vilkårene som skal vurderes uansett blir de samme.

Det er enighet om at det er de av saksøker nevnte vilkår som er de sentrale; virksomhet, tilknytning/aktivitet, og endelig konstatert tap.

- Virksomhetskravet: Det er i vår sak få saker med kjøp og salg av aksjer på SLR's hånd. Aktiviteten i Go3 Ltd. eller Go3 Norge kan ikke anses som en del av aksjonærenes virksomhet. Eieraktivitet anses ikke som «virksomhet» i skatterettslig forstand jf. Rt-2008-145. Det er

videre viktig å skille mellom hvilket selskap de enkelte har jobbet. Solvang jobbet for Go3 Norge og Stig og Ståle Lønnum var i styret i Go3 Norge. Alt av aktiviteter er knyttet til GO3 Norge og Go3 ltd. Det var ikke naturlige aktiviteter for SLR Aktivitet i SLR må anses som kapitalplassering eller ønske om å starte ny virksomhet.

- Krav til særlig og nær tilknytning: Hovedregelen er at en aksjonær normalt ikke får fradrag i egen inntekt for tap på lån som aksjonær har ytet til selskapet. Det finnes imidlertid unntak fra hovedregelen dersom hovedmotivet har vært å styrke egen virksomhet eller det foreligger sterk integrasjon mellom kreditor og debitor. I denne saken anføres at lånene ikke er gitt for å styrke SLR's egen virksomhet. Heller ikke foreligger det tilstrekkelig sterk integrasjon mellom SLR og GO3 ltd.

- Endelig konstatert tap: Det er en streng norm for når et tap er endelig konstatert i skatterettslig forstand. Det er ikke tilstrekkelig at kravet er ettergitt, det må påvises at kravet i realiteten var uerholdelig, jf. Rt-2015-203.

I vår sak anføres at kravet ikke var uerholdelig i 2012. Det vises her til at kravet ikke var bragt til forfall, det var ikke forsøkt inndrevet og Go3 ltd's regnskapsmessige balanse i 2012 tilsier ikke at det ikke er verdier i Go3 ltd. på dette tidspunkt. Ytterligere var det fortsatt aktivitet i Go3 ltd. rettet mot satsing på nye områder.

Når det gjelder tap på fordring i form av renter på lån, er det enighet at dette er i virksomhet i medhold av skatteloven § 6-2, 1. ledd. Når det gjelder kravet til at fordringen må være uerholdelig anføres at så ikke var tilfelle og det vises til anførslene under hovedstolen herom.

Ang. Tilleggsskattespørsmålet:

Staten er uenig i at den manglende tilbakeføring av finansielle nedskrivninger er å anse som en åpenbar regne- og skrivefeil jf. ligningsloven § 10-3. Feilen må være åpenbar og det er den ikke i denne saken.

Når det gjelder de ufullstendige opplysningene angående tap på fordringen (lånet til Go3 ltd.), ble det ikke gitt tilstrekkelige opplysninger som ga ligningsmyndighetene foranledning til å vurdere om det forelå rett til fradrag.

Saksøktes påstand

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

Rettens vurdering

Saken gjelder ligningen av SLR Holding AS for inntektsåret 2012.

Det endelige ligningsvedtaket ble truffet av Skatteklagenemnda den 18. november 2015, og det er dette vedtaket som er gjenstand for overprøving. Overprøvingen vurderes etter faktumet, slik det forelå på tidspunktet for Skatteklagenemndas vedtak.

Det første spørsmålet i saken er om SLR Holding AS hadde adgang til å fradragføre sin fordring på GO3 ltd. i ligningsåret 2012, jf. skatteloven § 6-2.

Retten til fradrag for tap på fordringer reguleres av skatteloven § 6-2. Bestemmelsens første og annet ledd lyder:

§ 6-2. Tap

- 1) Det gis fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet, etter de nærmere regler og med de begrensninger som følger av kapittel 9.
- 2) Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

Retten finner at det er riktig og vurdere spørsmålet om fradragsrett i nærværende sak etter bestemmelsens andre ledd. Dette er i best samsvar med ordlyden i bestemmelsen, og retten har videre funnet støtte fra subsumsjonen i Rt-2015-203 (Scancem-dommen), der det fremgår:

«Jeg er på denne bakgrunn enig med staten i at den utformingen av fradragsbestemmelsen som skatteloven § 6-2 har fått, ikke kan få betydning for de spørsmålene som her er til vurdering. Slik bestemmelsen nå er formulert, antar jeg at tap på ettergitte fordringer, uansett om det skjer i eller utenfor virksomhet, mest naturlig må anses regulert av § 6-2 første ledd. Hvorvidt man vil si at ettergivelse av fordringer i virksomhet omfattes av § 6-2 første eller annet ledd, er imidlertid av underordnet betydning - i lys av bestemmelsens historikk må det være klart at fradrag for tap på fordringer i virksomhet uansett ikke kan kreves før tapet er endelig konstatert.»

Slik retten vurderer den ovennevnte uttalelse, fordrer den at fordringen må være ettergitt, for at skatteloven § 6-2, 1. ledd skal benyttes fremfor bestemmelsen andre ledd. Ved vurdering av fradragsrett for denne type tap. Om forholdet i nærværende sak vurderes etter første eller annet ledd vil imidlertid ikke ha noen betydning slik denne saken foreligger.

Frdrag for tap på fordring etter skatteloven § 6-2 andre ledd krever etter rettspraksis at skattyter driver virksomhet, at det er en særlig og nær tilknytning mellom fordringen og skattyters egen virksomhet samt at det foreligger et endelig konstatert tap, jf. bl.a. Rt-2005-1157 avsnitt (45) som riktignok direkte gjaldt den tidligere bestemmelsen i skatteloven 1911 § 44 første ledd bokstav d.

Retten vil først vurdere hvorvidt den utestående fordring representerte et endelig konstatert tap i inntektsåret 2012.

I forskrift til skatteloven § 6-2-1 bokstav d er endelig konstatert tap i skatteloven § 6-2 andre ledd nærmere presisert slik at *«fordringen ellers ut i fra en samlet vurdering må anses klart uerholdelig»*. Det følger allerede av ordlyden at vilkåret for fradrag er strengt, idet fordringen må være *«klart»* uerholdelig.

Terskelen for når en fordring kan anses klart uerholdelig er også i rettspraksis lagt høyt. Dette er kommet til uttrykk i en rekke dommer, jf. bl.a. Rt-1990-1143 (Norse-dommen). I sistnevnte dom angir førstvoterende utgangspunktet for vurderingen slik (side 1148):

«For tap på fordringer som ikke reguleres av skatteloven § 50 annet ledd, er skatteloven § 44 første ledd bokstav d både hjemmels- og periodiseringsregel for tapsfradrag. Bestemmelsen er forstått slik at fradrag først kan kreves når det er helt på det rene at fordringen ikke blir oppfylt. Påvisning av betalingsvansker hos debitor er i seg selv ikke nok til at det kan kreves fradrag for avsetning til tap, dette selv om skattyteren etter regnskapslovgivningen plikter å foreta slik avsetning. Tapet må være endelig pådratt. Ved oppgjør etter konkurs eller en gjennomført akkord er det klart at tap er lidt. Den rettspraksis en har på området, knytter seg først og fremst til tap på aksjer i næring. Ligningspraksis er ikke påberopt som rettskilde for hvilke kriterier som må være oppfylt for at tap på anleggsfordringer skal sies å foreligge. I teorien er «definitiv insolvens» også antatt tilstrekkelig. Det er ikke uten videre klart at man fullt ut kan likestille kravene for tap på fordring med kravene til tapsfradrag for aksjer i næring, men ut fra saksforholdet i foreliggende sak finner jeg det ikke nødvendig å gå nærmere inn på dette.»

I Rt-2015-203 (Scancem-dommen) oppsummerer førstvoterende rettspraksis slik:

«Dommene etablerer en streng norm. Det må være helt på det rene at fordringen ikke vil bli oppfylt - og i konsernforhold må det ved den vurderingen trekkes inn om kreditor i egenskap av aksjonær vil kunne få igjen det selskapet gir avkall på som kreditor. Foreligger en realistisk mulighet for det, vil det ikke være et endelig konstatert tap, men en tapsrisiko.»

I vår sak er det klart at SLR Holding AS gjorde diverse undersøkelser i forhold til å få klarhet i om de ville kunne oppnå å få tilbakebetalt lånet de hadde ytet til GO3 ltd. De engasjerte i denne sammenheng advokat Kai Ove Roseth for nærmere å vurdere utsiktene til dekning.

Det viste seg imidlertid vanskelig å få tak i informasjon om GO3 ltd. og advokat Roseth engasjerte derfor Appleby i Storbritannia for å få oversikt over selskapets økonomi. Etter å ha mottatt diverse dokumentasjon fra Appleby, herunder GO3 ltd sitt regnskap per 20. oktober 2011, skriver advokat Roseth en e-post til Stig Lønnum, Ståle Lønnum og Stig Frammarsvik. E-posten er datert 20. oktober 2011 og det hitsettes:

«Alle,

Se vedlagte brev fra Go3 sine representanter.

Revidert regnskap foreligger ikke, budsjetter og kontanstrømoppstillinger mangler og selskapet er insolvent (eller i det minste insuffisient). Styret foreslår GF for å diskutere spørsmålet om kapitalforhøyelse ved emisjon mot aksjeeierne eller alternative tiltak for kapitalinnhenting. Foreslår GF den 7.11.

Vi snakkes når dere har fått sett på vedleggene.»

Advokat Roseth har forklart seg for retten og forklarte han at han ikke kan huske om det ble gjort noen undersøkelser eller vurderinger knyttet til posten «*FIXED ASSETS*» i det innhentede regnskapet til GO3 ltd. Han forklarte videre at etter hans oppfatning ville det koste mer enn det smakte å drive inn pengene som var lånt ut. Videre forklarte han at han egentlig anså lånet som tapt i 2011. Han kunne imidlertid ikke huske om fordringen faktisk var blitt ettergitt.

SLR Holding AS sin revisor Roar Hafell har også forklart seg for retten og forklart at lånet som ble gitt ikke hadde blitt formalisert i noen avtale og at det således ikke fantes noe forfallstidspunkt. Videre forklarte han at han ikke trodde han hadde sett GO3 ltd. sitt regnskap, men at det i 2012 ikke var noe som tydet på at SLR Holding AS ville få lånet tilbakebetalt. I tillegg var det en brann i produksjonslokalet til GO3 ltd i 2012.

SLR Holding AS sin partsrepresentant har videre forklart for retten at han ikke kan huske om fordringen ble ettergitt eller om de bare ga opp å få tilbakebetalt lånet.

Retten har på bakgrunn av det ovennevnte kommet til at kravet (hovedstol og renter) på SLR Holding AS sin hånd ikke var å anse som uerholdelig jf. forskrift til skatteloven § 6-2-1 bokstav d) og at det på denne bakgrunn ikke var skatterettslig adgang til å fradragføre kravet på likningen for inntektsåret 2012. Som vist ovenfor er det en streng norm som skal legges til grunn før et krav er å anse som uerholdelig, som det fremgår av Scansen-dommen: «*Det må være helt på det rene at fordringen ikke vil bli oppfylt*» og videre at en tapsrisiko ikke er tilstrekkelig.

Det er i rettens vurdering lagt særlig vekt på at virksomheten i GO3 ltd., etter det opplyste, fortsatte utover 2012 og at selskapet først opphørte å eksistere i mai 2015. Videre fremgår det av regnskapet deres, per 20. oktober 2011 at GO3 ltd. hadde «*Fixed assets*» tilsvarende 8.939.941,- pund. Etter forklaringene fra både SLR Holdings partsrepresentant og deres revisor legger retten til grunn at det ikke ble foretatt noen vurderinger i forhold til denne posten i regnskapet, før fordringen ble ført til fradrag i ligningen.

Ytterligere er det vektlagt at fordringen ikke hadde noe avtalt forfallstidspunkt, ikke hadde blitt bragt til forfall eller blitt ettergitt.

At fordringen regnskapsmessig var tapsført i SLR Holding AS sitt regnskap kan ikke endre rettens syn all den tid vilkårene for slik tapsføring ikke er de samme som vilkårene for å kunne fradragføre tapet skatterettslig.

Retten har etter dette kommet til at SLR Holding AS ikke hadde rett til fradrag på ligningen for 2012 grunnet fordringen sin mot GO3 ltd. Vedtaket som Skatteklagenemnda har fattet blir følgelig ikke å oppheve på denne bakgrunn.

Retten finner på denne bakgrunn ikke grunn til nærmere å vurdere de øvrige vilkår for retten til fradrag for fordringen, da en eventuell øvrig feil i Skatteklagenemndas vedtak ikke kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold all den tid ett av de kumulative vilkårene for fradragsrett uansett ikke er oppfylt.

Tilleggsskatt

Tap på fordring

Retten vil først vurdere spørsmålet om tilleggsskatt for ufullstendige opplysninger angående tap på fordring.

SLR Holding AS har anført at de ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i forbindelse med denne post og videre har de fremholdt at det her kan være vanskelig vurderinger og at dette da etterlater et mindre rom for tilleggsskatt.

Staten har anført at det er blitt gitt ufullstendige opplysninger angående tap på fordringen og at det ikke er gitt opplysninger som ga skattemyndighetene foranledning til å vurdere om det forelå rett til fradrag.

Det rettslige grunnlaget for illeggelse av tilleggsskatt er ligningsloven § 10-2 nr. 1. Det følger av denne bestemmelsen:

«Skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.»

Når det nærmere gjelder forståelsen av bestemmelsen viser retten for det første til forarbeidene til ligningsloven, der følgende fremgår i Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 37:

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

På side 39 fremheves videre at det etter departementets syn også er:

«en fordel at det grunnleggende vilkåret for illeggelse av tilleggsskatt i størst mulig grad samsvarer med vilkåret for endring av ligning utover toårsfristen, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a»

På bakgrunn av det nevnte finner retten at rettspraksis knyttet til vilkårene for endring av ligning utover toårsfristen har relevans for om det er adgang til å ilegge tilleggsskatt, og det hitsettes fra HR-2016-1179-A:

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

Høyesterett tok utgangspunkt i ligningsloven § 4-1 der det fastslås at skattyter har plikt til å bidra til at hans skatteplikt blir klarlagt. Skattyter hadde valgt en fremgangsmåte som i det

minste kunne fremstå som tvilsom, og opplysningsplikten var derfor ikke oppfylt. I dommen på side 1437-1438 heter det videre:

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

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

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

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

Når det gjelder hvilket beviskrav som skal legges til grunn ved illeggelse av tilleggsskatt, fikk dette avklaring i Høyesteretts storkammeravgjørelse i Rt-2008-1409. Høyesterett slo fast at det ved illeggelse av tilleggsskatt kreves klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i ligningsloven §

10-2 er oppfylt. I Ot.prp.nr.82 (2008-2009) om endringer i ligningsloven er anvendelsen av kravet om klar sannsynlighetsovervekt ved vurderingen av tilleggsskatt omtalt slik:

«Kravet til klar sannsynlighetsovervekt vil gjelde både vilkåret om at skattyter må ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller unnlatt pliktig levering av selvangivelse, og vilkåret om at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.»

Det er i vår sak klart at det i utgangspunktet kan konstateres at det objektivt sett er blitt gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og at dette åpenbart kunne ha ført til skattemessige fordeler. Som retten allerede har redegjort for var ikke SLR Holding AS sitt krav mot Go3 Ltd. skatterettslig et tap som kunne føres til fradrag. Da dette så likevel ble gjort var dette klart en uriktig opplysning.

Med de strenge krav som i henhold rettspraksis stilles før en fordring er å anse som uerholdelig må det med klar sannsynlighetsovervekt ha fremstått for skatteyter som i det minste usikkert om fradragsretten var til stede. Selskapet må i denne sammenheng identifiseres med sine rådgivere.

Det fremgår videre av Skatteklagenemndas vedtak, s. 19, at SLR Holding AS i sin klage til Skatteklagenemnda fremholdt at de hadde drøftet problemstillingen med sin revisor, og var kommet til at det var adgang til å fradragsføre tapet skattemessig. Dette indikerer også etter rettens oppfatning at skatteyter var klar over at retten til å fradragsføre tapet skatterettslig var noe uklar. Riktignok har SLR Holdings partsrepresentant forklart at han ikke oppfattet at revisoren var usikker på fradragsretten da dette ble drøftet. Retten finner imidlertid ikke å kunne se helt bort i fra den nevnte omstendighet da det nå er flere år siden disse drøftingen må ha skjedd og at det derfor må være vanskelig, i dag, å huske akkurat hvordan drøftingene fortonet seg. Momentet har uansett ikke avgjørende betydning i rettens samlede vurdering.

I henhold til den strenge normen som etter rettspraksis skal legges til grunn, har retten kommet til at skatteyter i det minste skulle ha oppgitt at de var usikre på om vilkårene for fradragsrett var til stede. Som det fremgår av Rt-2009-81; *«Opplysningen må gis, eller dokumentet legges fram, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar.»* Og videre av Rt 2016-1179-A: *«Opplysningsplikten skjerpes dersom den skatterettslige løsning kan anses tvilsom.»*

At skatteyter kun har ført opp tapet som en fradragsberettiget post, uten noen nærmere kommentarer eller opplysninger har ikke gitt ligningsmyndighetene noen foranledning til å nærmere å vurdere spørsmålet om fradragsretten var til stede. Retten viser videre til ligningsloven § 4-1 som markerer et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig.

At denne opplysningssvikten har kunnet lede til skattemessige fordeler er som nevnt åpenbart.

Retten kan heller ikke se at noen av unnskyldningsgrunnene i ligningsloven § 10-3 får anvendelse for dette forhold.

På bakgrunn av det ovennevnte har retten kommet til at det er klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene for å illegge tilleggsskatt foreligger.

Når det gjelder størrelsen på tilleggsskatten, 30 %, er dette den ordinære størrelsen på tilleggsskatt jf. ligningsloven § 10-4, 1. ledd. Retten er enig med saksøker i at det rettslig sett gjelder et forholdsmessighetsprinsipp når tilleggsskatt skal ilegges. Retten har imidlertid kommet til at det ikke vil være uforholdsmessig å legge den ilagte tilleggsskatt, all den tid Skatteklagenemnda har tatt utgangspunkt i det beløp som er unndratt skattlegging.

Manglende tilbakeføring av finansielle nedskrivninger

Partene i saken er enige i at nedskrivningen av finansielle eiendeler ikke gir rett til fradrag.

Nedskrivningene i ligningens post 8115 skulle derfor vært tilbakeført i ligningens post 0832. Tilbakeføringen ble imidlertid ikke gjort og dette ledet til at nedskrivningen ble ført som et fradrag på ligningen. Forholdet som sådan er korrigert, men SLR Holding AS ble ilagt tilleggsskatt for forholdet og anfører at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt for dette forhold ikke er til stede.

SLR Holding AS sin revisor har forklart for retten at han ikke vet hvorfor nedskrivningen i post 8115 ikke ble tilbakeført i post 0832. I prinsippet skal dette skje automatisk i systemet de bruker.

Det hitsettes fra ligningsloven § 10-3, nr. 2 bokstav b:

«2. Tilleggsskatt fastsettes heller ikke

(...)

b) når de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil,»

Når det nærmere gjelder om den manglende tilbakeføring av finansielle nedskrivninger er å anse som en åpenbar regne- og skrivefeil, viser retten til Rt-2006-593 (Eksportfinans-dommen). Høyesterett uttaler i nevnte dom om den generelle forståelsen følgende:

«Utgangspunktet er klart nok: Det må med grunnlag i skattyters oppgaver lett kunne konstateres at det foreligger en feil. For en som kontrollerer oppgavene, må det ved normal grundighet i gjennomgangen «springe i øynene» at her er det noe galt. Det er en objektiv vurdering som må foretas, slik at det ikke er avgjørende om en ligningsfunksjonær faktisk oppdager at det er en feil eller ikke. Kan det som ser påfallende ut, ha en plausibel forklaring og derfor være riktig, er man utenfor bestemmelsens anvendelsesområde.»

Selv om SLR Holding AS sin revisor gjorde den samme feilen to år på rad og at feilen i vesentlig grad endret det samlede resultatet for SLR Holding AS har retten for det første kommet til at feilen ikke er gjort for å unndra skatt. Retten har her bygget på forklaringen fra revisoren og at forholdet ble rettet opp så snart det ble orientert om feilen fra ligningsmyndighetene.

Når det i ligningen er foretatt en finansiell nedskrivning som ikke gir rett til fradrag må beløpet reverseres i post 0832 for at beløpet ikke skal registreres som en fradragspost i ligningen. Når det i denne posten ikke var ført noe som helst beløp burde feilen vært enkel og åpenbar å oppdage for ligningsmyndighetene. Forholdet har i denne sammenheng stor parallell til forholdet i Rt-2006-593 (Eksportfinans-dommen). Høyesterett uttalte her:

«At det objektivt sett måtte stå klart for ligningsmyndighetene at det var feil i skattyters oppgaver, er ikke tvilsomt. Det måtte fremstå som meget påfallende at det var ført et negativt beløp på nesten 33 millioner kroner i post 084, samtidig som både post 810 og post 085 sto tom. Og det var meget enkelt å rette opp feilen. Etter at skattyter var tilskrevet, ble det raskt avklart hva feilen besto i og hvordan den hadde oppstått. Når dette var situasjonen, skulle tilleggsskatt ikke ha vært fastsatt»

Retten har etter en samlet vurdering kommet til at feilen ikke var gjort som et forsøk på skatteunndragelse og at feilen, i henhold til rettspraksis, er å anse som en åpenbar regne- eller skrivefeil jf. ligningsloven § 10-3, nr. 2 bokstav b.

Skatteklagenemndas vedtak om tilleggsskatt for manglende tilbakeføring av finansielle nedskrivninger blir å oppheve.

Sakskostnader

Med det resultat retten har kommet til ovenfor, har saksøker dels vunnet og dels tapt saken.

Retten har på den ene siden kommet til at ilagt tilleggsskatt for manglende tilbakeføring av finansielle eiendeler skal oppheves, men på den andre siden har Staten fått medhold i tapet på fordringen mot GO3 ltd ikke var fradragsberettiget i ligningen for 2012 og i at tilleggsskatt for dette forhold skal opprettholdes. Samlet sett finner retten at både SLR Holding AS og Staten har fått medhold av betydning og dette utelukker at noen av partene kan anses for å ha vunnet saken i det vesentlige jf. Rt 2011 s.1075.

Retten ser det altså slik at begge parter har fått medhold av betydning. Dette innebærer at spørsmålet om sakskostnader skal avgjøres etter tvisteloven § 20-3.

Den klare hovedregelen er da at sakskostnader ikke tilkjennes når ingen av partene har vunnet saken, jf. vilkåret om «tungtveiende grunner». Det følger av rettspraksis og forarbeidene til bestemmelsen at listen for å gjøre unntak ligger «forholdsvis høyt», jf. Rt-2010-352 avsnitt 18 og Ot.prp.nr.51 (2004-2005) side 446. Se også Rt-2011-1294 avsnitt 23. Retten kan ikke se at det i saken her foreligger tilstrekkelig tungtveiende grunner til å fravike hovedregelen om at hver av partene bærer sine omkostninger.

Etter dette blir ingen av partene tilkjent sakskostnader.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er ferieavvikling og stor øvrig arbeidsbyrde. Det ble også opplyst ved avslutningen av hovedforhandlingen at fristen ville bli overskredet.

Domsslutning

1. Skatteklagenemndas vedtak av 18. november 2015 oppheves for så vidt gjelder ilignet tilleggsskatt for manglende tilbakeføring av finansielle nedskrivninger.
2. Staten v/Skatt Nord frifinnes for øvrig.
3. Partene bærer egne omkostninger.

Uttalelser Skattedirektoratet

SkN 17-072 Skds kommentar til Høyesteretts dom av 23. mars 2017 – om rett til fradrag i inntekten for tap på utlån til annet selskap (Thinggaard AS)

Uttalelse fra Skattedirektoratet avgitt 30. juni 2017.

Høyesterett avsa 23. mars 2017 dom i saken mellom Thinggaard AS og staten v/Skatt øst. Saken gjaldt krav om inntektsfradrag for tap på utlån til annet selskap hvor kreditor hadde eierinteresser. Konkret var det spørsmål om Thinggaard drev virksomhet i skattelovens forstand, og om det var særlig og nær tilknytning mellom fordringene og Thinggaards virksomhet. Høyesterett konkluderte med at Thinggaard AS drev virksomhet, og at vilkåret om særlig og nær tilknytning mellom fordringen og virksomheten var oppfylt.

Thinggaard AS (Thinggaard), stiftet av Terje Haglund i 2000, driver med konsulenttjenester i inn- og utland, investeringer i andre selskaper, samt kjøp, salg og drift av fast eiendom. Haglund har siden begynnelsen av 1990-tallet drevet virksomhet gjennom personlig firma med oppkjøp av bedrifter med utviklingsmuligheter og med potensiale for gevinst. Det var Haglunds personlige virksomhet med oppkjøp og utvikling av selskaper som ble videreført da Thinggaard ble stiftet.

I 2005 og 2006 forhandlet Haglund med daværende eiere i Peterson AS om kjøp av aksjene i selskapet. Thinggaard inngikk samarbeid med andre interessenter som også ønsket å komme inn på eiersiden i konsernet. Sammen stiftet interessentene Risløkka AS som hadde til formål å kjøpe Peterson-gruppen. Thinggaard eide 19,6 prosent av aksjene i Risløkka AS som igjen eide 66 prosent av aksjene i Startup 91 AS. I 2006 kjøpte Startup 91 AS alle aksjene i Peterson. Kjøpesummen var 250 mill. kr. Oppkjøpet av Peterson-gruppen krevde ytterligere kapitaltilførsel og Thinggaard ytet derfor et ansvarlig lån på 7,36 mill. kr til Risløkka AS.

Etter en negativ utvikling i Peterson gikk lånet tapt i 2009, hvorefter Thinggaard krevde fradrag for tapet ved likningen. Fradrag ble ikke innrømmet av skattekontoret. Klage til skatteklagenemnda førte ikke frem da nemnda kom til at investeringene i Peterson måtte anses som passiv kapitalplassering, og at den tapte fordringen ikke hadde nødvendig tilknytning til Thinggaards virksomhet. Det var enighet om at vilkåret om endelig konstatert tap var oppfylt.

Thinggaard tok ut søksmål mot staten v/Skatt øst med påstand om at ligningen for 2009 skulle oppheves. Staten ble i dom fra Fredrikstad tingrett av 11. mai 2015 (TFRED-2014-182939) frifunnet.

Thinggaard anket dommen til Borgarting lagmannsrett, som 25. april 2016 avsa dom (LB-2015-109510) og ga Thinggaard medhold. Lagmannsrettens dom ble avsagt under dissens.

Staten anket dommen inn for Høyesterett, som under dissens (3-2) avsa dom 23. mars 2017 hvor anken ble forkastet og Thinggaard gitt medhold.

Høyesteretts dom

For å oppnå fradrag kreves det at skattepliktig driver virksomhet, at det er tilstrekkelig tilknytning mellom fordring og skattepliktiges virksomhet, og at tapet er endelig konstatert, jf. § 6-2 annet ledd.

Høyesterett tok først stilling til om Thinggaard drev virksomhet i relasjon til skatteloven, herunder om den aktiviteten Haglund hadde utøvd i Peterson-gruppen skulle regnes som en del av Thinggaards aktivitet.

Med utgangspunkt i at Haglund var selskapets eneaksjonær, styreleder, daglig leder og eneste ansatte, reiste Høyesterett spørsmålet om hva som må kreves for at en nærstående i en slik situasjon, kan sies å ha opptrådt på selskapets vegne, slik at denne personens aktiviteter skal tilordnes selskapet og ikke den enkelte person i egenskap av aksjonær.

Høyesterett stadfestet at det må foreligge objektive holdepunkter, slik at det i ettertid kan dokumenteres at aktiviteten rent faktisk skjedde for skattyter (avsnitt 34), og viste her også til Høyesteretts dom av 23. mars 2017 (Raise International AS).

I vurderingen la flertallet (avsnitt 36) betydelig vekt på bakgrunnen for etableringen av Thinggaard, og at Haglund ved etableringen hadde omdannet og videreført sin tidligere personlige virksomhet, inkl. alle aktiva til selskapet. Thinggaards aktivitet var den samme som Haglund tidligere hadde drevet i sin personlige virksomhet. Flertallet kom til at dette med styrke tilsa at Haglunds arbeid i de selskapene som Thinggaard hadde investert i, måtte anses som en del av aktiviteten i Thinggaard.

Avgjørende for Høyesterett (avsnitt 42) i vurderingen av tilordning av aktivitet, var at Haglunds personlige engasjement i porteføljeselskaper ved stiftelsen av Thinggaard i 2000 ble videreført og lagt inn i selskapet, i tillegg til at Thinggaard, etter at fordringen var tapt, fakturerte Peterson-gruppen for Haglunds tjenester. Samlet ga dette flertallet tilstrekkelige holdepunkter for å tilordne Haglunds aktiviteter til Thinggaard.

Høyesterett gikk så over til (avsnitt 43 flg.) å vurdere om den aktuelle aktiviteten oppfyller lovens krav til virksomhet.

Med utgangspunkt i Rt. 2015 side 628 (Solér) la Høyesterett til grunn "*at aktivt eierskap som går utover alminnelige aksjonærbeføyelser, etter en konkret vurdering kan inngå som en del av aksjonærens egen virksomhet.*"

Retten la til grunn (avsnitt 55) lagmannsrettens bevisvurdering om at Haglund hadde utøvd aktiviteter knyttet til rådgivning samt administrativ støtte. Denne aktiviteten måtte etter flertallets mening anses som Thinggaards aktivitet siden selskapet er et selvstendig rettssubjekt og

nødvendigvis må ha en representant til å handle på dets vegne. Når Thinggaard i tillegg ytet lån til Risløkka AS var dette, etter rettens oppfatning, aktivitet i et omfang som gikk langt ut over det som kan knyttes til styrevervene, og tilstrekkelig for å oppfylle vilkårene for virksomhet i skattelovens forstand.

Spørsmålet var da om den tapte fordringen hadde særlig og nær tilknytning til Thinggaards virksomhet.

Høyesterett vurderte det slik at de investeringene som var gjort i Peterson-gruppen sammen med Thinggaards andre aktiviteter, som også bestod av utvikling av selskaper, til sammen utgjorde en integrert økonomisk virksomhet der formålet var å oppnå verdiøkning på investeringen. Den aktuelle låneytelsen var en nødvendig forutsetning for å gjennomføre oppkjøpet av Peterson-konsernet. Dette førte til at Høyesterett anså at den nødvendige tilknytningen var oppfylt.

At det aktuelle lånet var gitt til et mellomliggende selskap, Risløkka AS, og de konkrete aktivitetene fra Thinggaards siden ble utført i Peterson-gruppen, fikk ingen betydning for Høyesteretts avgjørelse av tilknytningsspørsmålet.

Rettens mindretall (avsnitt 68 flg.) la til grunn at den aktiviteten som Haglund utførte i Peterson-selskapene måtte allokere til disse selskapene, og ikke til Thinggaard. Når det gjaldt øvrig aktivitet viste mindretallet til Rt.1990 side 958 (Quatro) og Rt. 2015 side 1068 (Kverva), og at det klare utgangspunktet er at Thinggaard er et selvstendig rettssubjekt som skal behandles adskilt fra aksjonæren. Spørsmålet om hvorvidt Thinggaard drev virksomhet måtte da avgjøres på privatrettslig grunnlag og med utgangspunkt i hvordan aktørene hadde innrettet seg. Mindretallet anså det ikke å være dokumentert at Haglunds utførte arbeid kunne anses utført av Thinggaard, og la derfor til grunn at arbeidet dermed ikke kunne anses utført for selskapets regning og risiko. I den grad det var utført konsulenttenester av Thinggaard måtte dette ses atskilt fra de investeringene som selskapet hadde gjort. Det var ikke holdepunkter for at investeringene var gjort for å skaffe Thinggaard konsulentoppdrag. Fordringene var etter mindretallets syn ikke oppstått som et ledd i virksomhet.

Skattedirektoratets kommentar

En kreditor kan påføres økonomisk tap som følge av debtors manglende innfrielse av en fordring. I hvilken grad kreditor vil ha adgang til *skattemessig* å fradra sitt økonomiske tap, beror på om vilkårene i skatteloven § 6-2 annet ledd, jf. § 6-1, er oppfylt.

Hovedregelen om fradrag følger av skatteloven § 6-1, som gir fradrag for *«kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt»*. Skatteloven § 6-2 (2) inneholder en særlig bestemmelse om fradrag for tap på fordring:

"Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring."

Tap på fordring er en hyppig forekommende problemstilling både i lignings- og rettspraksis. Problemstillingen er etter 6. oktober 2011 ikke lenger aktuell for konsernforhold hvor kreditor eier 90 % eller mer i debtorselskapet, jf skatteloven § 6-2 tredje ledd, i kraft fra samme

tidspunkt. Etter denne bestemmelsen skal fradrag for tap på fordring mellom nærstående avskjæres.

Saken mellom Staten og Thinggaard ble behandlet i Høyesterett i sammenheng med saken mellom Staten og Raise International AS, der dom ble avsagt samme dag (HR-2017-627-A), se også Skattedirektoratets domskommentar. Begge dommene gjelder spørsmålet om fradrag for tap på fordring oppstått før 6. oktober 2011.

I dommen stadfester Høyesterett statens syn om at spørsmål om fradrag for tap på fordringer alltid må underlegges konkrete og skjønnsmessige vurderinger for å avgjøre om de tre hovedvilkårene er oppfylt; virksomhet, endelig konstatert tap og tilknytning. Vi legger til grunn at de tre grunnleggende vilkår for tap på fordring, utviklet av Høyesterett gjennom mange år, fortsatt ligger fast, og at Høyesterett i tilfeller med aktivt eierskap, eksempelvis i forbindelse med venture- og utviklingsselskaper, også har uttalt at vilkårene for fradragsrett kan være oppfylt. Flertallet viser som kjent til at senere rettspraksis har gått i retning av en viss oppmykning av virksomhetskravet (avsnitt 45), og da slik at utviklingsaktiviteten som gjøres i debitorselskapene i det enkelte tilfellet kan være en så integrert del av kreditorselskapets øvrige aktivitet, at utviklingsaktiviteten skal inngå i vurderingen av om kreditorselskapet driver virksomhet.

Ved tvil om hvor forskjellige aktiviteter skal anses utøvd må det foretas en tilordning av aktivitetene til riktig subjekt. Denne tilordningen må ha sitt grunnlag i objektive holdepunkter (avsnitt 34). Det må foretas en konkret vurdering knyttet til hvilket subjekt som har utført aktiviteten (avsnitt 47). Når en korrekt tilordning er gjennomført, kan det vurderes om det konkrete subjektet driver virksomhet.

Høyesteretts flertall var enig med staten i at kriteriet regning og risiko kan være et hensiktsmessig utgangspunkt for en vurdering av hvilket selskap i et konsern forskjellige aktiviteter skal tilordnes. Høyesterett presiserte imidlertid at det i nærståendetilfeller ikke alltid vil være veiledende å se hen til hvem som har den reelle interessen av investeringen ettersom interessene da gjerne kan være sammenfallende. Høyesterett understreker videre at i nærståendetilfeller kreves det objektive holdepunkter for hvor aktiviteten hører hjemme.

Til statens anførsel om at Thinggaard ikke betalte ut lønn til Haglund eller ble belastet for andre typer kostnader knyttet til aktiviteten, bemerket Høyesterett (avsnitt 41) at det karakteristiske for denne typen virksomheter – aktiv utvikling av og investering i selskaper – er at inntektene skriver seg fra gevinster på aksjene i porteføljeselskapene. Etter direktoratets syn vil dette kunne innebære at det i slike tilfeller, der virksomheten består i aktiv utvikling av debitorselskapet eller debitorselskapets datterselskap, ikke kan være avgjørende at kreditorselskapet ikke er belastet for kostnader i forbindelse med aktiviteter i debitorselskapet.

Skattedirektoratet noterer for øvrig at Høyesterett i vurderingen av tilordning av aktivitet legger utslagsgivende vekt på *historisk* personlig virksomhet og etableringsmotiv hos det skattesubjektet som er oppe til vurdering, mens det i Raise-dommen i større grad legges vekt på om det faktisk er utøvd virksomhet i selskapet basert på tidsnære bevis. I Raise-dommen legger Høyesterett til grunn at det er situasjonen på tapstidspunktet som skal danne grunnlag for virksomhetsvurderingen (avsnitt 34 i Raise-dommen). Høyesterett synes ikke å forlate dette i

Thinggaard-dommen, men benytter her historikken til å belyse hvor aktiviteten skal tilordnes på tapstidspunktet.

SKN 17-073 Skds kommentar til Høyesteretts dom av 23. mars 2017 – om rett til fradrag i inntekten for tap på utlån til datterselskap (Raise International AS)

Uttalelse fra Skattedirektoratet avgitt 30. juni 2017.

Høyesterett avsa 23. mars 2017 dom i saken mellom Raise International AS (Raise) og staten v/Skatt øst. Saken gjaldt krav om inntektsfradrag for tap på utlån til selskap i samme konsern, herunder om selskapet drev virksomhet i skattelovens forstand. Høyesterett konkluderte med at Raise ikke drev virksomhet, og at vilkårene for fradrag for tapet dermed ikke var oppfylt.

Bakgrunn

Raise Gruppen AS er morselskap i et konsern som i hovedsak driver frisørvirksomhet. Datterselskapet Raise ble etablert for å ivareta konsernets utenlandske virksomhet.

Raise etablerte blant annet datterselskapene Nikita Hair Ltd. og Hair Shop Ltd. i Storbritannia og også selskaper i Sverige som drev virksomhet der. Selskapene ble, utover egenkapital, finansiert ved lån fra Raise. Begge de britiske selskapene drev frisørvirksomhet i Storbritannia, og det ble etablert en rekke salonger etter konsernets konsept.

Satsingen i Storbritannia gikk ikke som forventet, og driften ble avviklet rundt årsskiftet 2008/2009, hvorefter de aktuelle lånene på i alt 25 784 772 kroner ble ansett som tapt. Selskapet krevde for inntektsåret 2008 fradrag for beløpet. Verken skattekontoret eller skatteklagenemnda kom til at selskapet drev virksomhet. Fradrag for tapet ble derfor ikke innrømmet.

Raise tok ut stevning, og ble i tingrettsdom av 22. desember 2013 gitt medhold og vedtaket fra skatteklagenemnda ble opphevet.

Staten anket dommen inn for Borgarting lagmannsrett, som i dom av 26. september 2016 forkastet anken.

Staten anket dommen inn for Høyesterett, som frifant staten i dom av 23. mars 2017.

Høyesteretts dom

Spørsmålet Høyesterett skulle ta stilling til var om Raise hadde krav på fradrag for tap på fordringen selskapet hadde på de britiske datterselskapene etter skatteloven § 6-2 andre ledd. Avgjørende for spørsmålet var om Raise kunne anses å drive virksomhet i relasjon til skatteloven. Spørsmålet om tilknytning, og om tapet var endelig konstatert, var ikke til behandling.

Retten til fradrag for tap på fordring i virksomhet følger av skatteloven § 6-2 andre ledd første punktum, som lyder slik (avsnitt 25):

"Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring."

For å oppnå fradrag kreves det at skattepliktig driver virksomhet, at det er tilstrekkelig tilknytning mellom fordringen og skattyterens virksomhet, og at tapet er endelig konstatert.

Høyesterett (avsnitt 30) tok utgangspunkt i at hvert skattesubjekt skal vurderes hver for seg jf. Rt. 1990 side 958 (Quatro) og Rt. 2015 side 1068 (Kverva). Vurderingen var i dette tilfellet om Raise utøvde virksomhet, slik selskapet faktisk hadde innrettet seg.

Høyesterett konstaterte at selskapet i årene 2005-2008 ikke hadde driftsinntekter og bare eide finansielle driftsmidler. Kostnadene var svært lave, og regnskapsopplysningene indikerte dermed et meget beskjedent aktivitetsnivå.

Det var anført fra selskapets side at fire personer hadde nedlagt en betydelig innsats knyttet til utenlandssatsingen og at denne innsatsen måtte tilordnes Raise. De fire personene var ansatt eller hadde verv i morselskapet og i andre konsernselskaper. De mottok også sin lønn fra disse andre konsernselskapene, selv om en av personene formelt var registrert som daglig leder i Raise. Høyesterett la avgjørende vekt på at det ikke fantes skriftlig dokumentasjon som viste at Raise var belastet lønnskostnader eller andre kostnader i tilknytning til arbeidet som var utført.

I konsernet ble det også praktisert en ordning med administrasjonsbidrag som ble belastet de selskapene som benyttet seg av tjenester fra andre selskaper i konsernet. Raise ble ikke belastet for slikt bidrag, hvilket også indikerte at det ikke var noen aktivitet i selskapet. Raise hadde i konsernets organisasjonsplan for tidligere år blitt beskrevet som et struktureringsnivå.

Høyesterett var enig i at det var nedlagt en betydelig innsats knyttet til utenlandssatsingen i konsernet, men kom etter en konkret vurdering til at det utførte arbeidet ikke var gjennomført for Raise International AS sin regning. Raise oppfylte følgelig ikke vilkåret om virksomhet i skatteloven § 6-2 andre ledd første punktum, og det var da ikke grunnlag for fradrag.

Skattedirektoratets kommentar

En kreditor kan påføres økonomisk tap som følge av debtors manglende innfrielse av en fordring. I hvilken grad kreditor vil ha adgang til *skattemessig* å fradra sitt økonomiske tap, beror på om vilkårene i skatteloven § 6-2 annet ledd er oppfylt.

Tap på fordring er en hyppig forekommende problemstilling både i lignings- og rettspraksis. Problemstillingen er etter 6. oktober 2011 ikke lenger aktuell for konsernforhold hvor kreditor eier 90 % eller mer i debtorselskapet, jf. skatteloven § 6-2 tredje ledd, i kraft fra samme tidspunkt. Etter denne bestemmelsen skal fradrag for tap på fordring mellom nærstående avskjæres.

Saken mellom Staten og Raise ble behandlet i Høyesterett i sammenheng med saken mellom Staten og Thinggaard, der dom ble avsagt samme dag (HR-2017-628-A), se også

Skattedirektoratets domskommentar. Begge dommene gjelder spørsmålet om fradrag for tap på fordring før 6. oktober 2011.

Spørsmål om fradrag for tap på fordringer må alltid underlegges konkrete og skjønnsmessige vurderinger for å avgjøre om de tre hovedvilkårene er oppfylt; virksomhet, endelig konstatert tap, og tilknytning.

Høyesterett sår ingen tvil om at flere personer i konsernet la ned et meget betydelig arbeid knyttet til utenlandssatsingen, men finner ikke objektive holdepunkter eller dokumentasjon for at denne satsingen skjedde for Raise sin regning og risiko, og aktiviteten skulle dermed ikke regnes som Raise sin aktivitet ved virksomhetsvurderingen.

Høyesteretts dom i Raise-saken gir på generelt grunnlag god veiledning for hva som skal til for at virksomhetskravet skal anses oppfylt; det må være utøvd aktivitet av et visst omfang og en viss varighet, som må være utøvd for skattyterens regning og risiko. Aktiviteten må dessuten ha økonomisk karakter og objektivt sett være egnet til å gi overskudd. Retten bekrefter det syn Skatteetaten har lagt til grunn i praksis, og som allerede er inntatt i Skatte-ABC, om at hvert selskap i et konsern er selvstendige skattesubjekter som skal vurderes ut fra egne forhold vedrørende virksomhetskravet. Høyesterett stadfester at det ikke er anledning til å tilordne en aktivitet som utføres i ett selskap til et annet selskap dersom det ikke foreligger dokumenterte privatrettslige holdepunkter for dette. I en slik vurdering vil tidsnære bevis som kan bekrefte en aktivitet i et subjekt være av stor betydning.

Vurderingen av hvilket subjekt som har utført aktiviteter skal foretas på det tidspunktet tapet er endelig konstatert.

Det er også uten betydning om selskapet kunne ha innrettet seg på en annen måte.

SkN 17-074 Skds kommentar til Høyesteretts dom av 16. mai 2017 – skønnsfastsetting av kontantomsetning fra restaurantvirksomhet. Tilordning av økt inntekt til eier og daglig leder, og om vilkår for å ilegge tilleggsskatt- og avgift

Uttalelse fra Skattedirektoratet avgitt 30. juni 2017.

Høyesterett avsa 16. mai 2017 dom i saken mellom Amorè Ålesund AS (Amorè), X og Y og staten v/Skatt Midt-Norge. Saken gjaldt spørsmål om det forelå skønnsadgang og om skattemyndighetenes skønn var forsvarlig, samt spørsmål om tilordning av uteholdt omsetning som inntekt til de personlige skattyterne X og Y. Saken gjaldt også spørsmål om illeggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift. Staten fikk medhold og ble tilkjent saksomkostninger for alle

instanser. Dommen tar for seg bevisvurderingen i skjønnssaker, der skjønnnet blant annet er basert på en sammenligning av andre virksomheter i samme bransje.

Amorè Ålesund AS (Amorè) har siden 2002 drevet restauranten Fellini i Spjelkavik i Ålesund kommune. X eier et holdingsselskap som eier alle aksjene i Amorè og X's svoger Y har vært daglig leder og, siden 2011, styreleder i Amorè. Etter et bokettersyn i 2012 traff Skatt Midt-Norge endringsvedtak for Amorè, X og Y. Ved bruk av skjønn ble selskapets grunnlag for skatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift økt for årene 2009, 2010 og 2011. X og Y ble for de samme årene tilordnet selskapets inntektsøkning som henholdsvis utbytte og lønn. Alle tre ble ilagt tilleggsskatt (30 %) og selskapet ble også ilagt tilleggsavgift (20 %).

I forbindelse med bokettersynet ble det avdekket omfattende mangler ved selskapets regnskaper. Bokettersynet avdekket videre, sammenlignet med bruk av statistiske data som har fremkommet gjennom kontrollerfaringer i bransjen, at Amorè hadde en svært lav kontantomsetning i forhold til hva som var vanlig innen restaurantbransjen. Amorès regnskapsmessige kontantomsetning lå langt under hva som var de laveste tallene for noen restaurant i disse bransjeundersøkelsene, og langt lavere enn snittet i bransjeundersøkelsene. Skjønnnet utøvet av skattekontoret ble lagt i nedre sjikt og tett opptil hva som var laveste registrerte kontantomsetning i undersøkelsene

Amorè, X og Y tok ut søksmål mot Staten v/Skatt Midt-Norge med påstand om at vedtakene skulle oppheves. Skattyterne fikk i tingrettens dom av 25. juni 2015 (TSUMO-2015-13082) medhold i at vedtakene skulle oppheves og hjemvises til ny behandling. Staten anket dommen til Frostating lagmannsrett, som 28. juni 2016 avsa dom (LF-2015-162255) (UTV-2016-1502) hvor skattyterne ble gitt medhold. Lagmannsrettens dom ble avsagt under dissens.

Staten anket dommen inn for Høyesterett, som enstemmig avsa dom 16. mai 2017 hvor staten ble frifunnet og vedtakene opprettholdt.

Høyesteretts dom

Høyesterett skulle ta stilling til følgende spørsmål

- om det var adgang til å fastsette grunnlaget for Amorès skatt og merverdiavgift ved skjønn,
- om skjønnnet var forsvarlig,
- tilordningen av den økte omsetningen til X og Y og,
- om kravene for ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift var oppfylt.

Ved vurderingen av *om det forelå skønnsadgang* påpekte Høyesterett i (avsnitt 21) at det ikke er tilstrekkelig å påvise feil eller mangler i de oppgavene som skattyter har innlevert. Feilene og manglene må i tillegg – samlet sett – lede til at oppgavene *"ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på"*. Høyesterett bemerket i denne sammenheng at *"svækker tilliten til"* i ligningsloven § 8-2 nr 1 bokstav a, er et annet uttrykk for det samme.

Høyesterett kom til at det forelå skønnsadgang da selskapet ikke overholdt kravene i bokføringsforskriftens § 5-3-2 og § 5-3-3 om å registrere alle salg fortløpende på kassaapparatet og kun i liten grad hadde utarbeidet dagsoppgjør-rapporter slik forskriften krever. Det hadde også funnet sted ikke-verifiserbare etterregistreringer av salg. I tillegg ble det påpekt at de

dagsoppgjørrapportene som ble fremlagt, var utført på en lite tillitvekkende måte. Det kunne derfor ikke legges til grunn at det hadde funnet sted fullstendige oppgjør av kassen hver dag.

Videre bemerket Høyesterett at Amorè hadde en utstrakt bruk av "treningsbruker"-funksjonen på kassaapparatet og kvitteringer var endret slik at de så ut som originaler, noe som etter Høyesteretts vurdering etterlot *"en sterk mistanke om at det her har funnet sted misbruk i form av unnlatt registrering på kassen, og derved i regnskapene, av kunders betalinger med kontanter"*. Høyesterett viste også til at andelen av Amorès omsetning som var betalt med kontanter, var svært lav sammenlignet med hva som er vanlig i bransjen.

Høyesterett gikk deretter videre og *vurderte om skattekontorets skjønn var forsvarlig*. Retten la til grunn at skattekontoret ved utøvelsen av sitt skjønn hadde hatt som siktemål å komme så nær som mulig den omsetningen Amorè i virkeligheten hadde hatt. Videre viste retten til bransjeundersøkelsene og særlig "plotundersøkelsen", som skattekontoret hadde benyttet for å vurdere hva som var et korrekt skjønn, og anså disse som representative.

Høyesterett konkluderte (avsnitt 37) med at skattekontorets skjønn ved *"fastsettingen av skatte- og merverdiavgiftsgrunnlaget, verken er vilkårlig eller sterkt urimelig. Det er tvert om fundert på rimelig solide data og er utøvd med rimelig grad av forsiktighet. Skjønnet ligger derfor klart innenfor det spillerom skattekontoret hadde"*.

Retten gikk så over til å vurdere om det var korrekt av skattekontoret å tilordne, med en halvpart på hver, den ekstrainntekt som selskapet ved skjønn ble fastsatt å ha opptjent – som utbytte til eier X og lønn til daglig leder Y. Fordelingen med en halvpart på hver var ikke omtvistet, dersom retten kom til at det var grunnlag for tilordning. Retten konstaterte kort med henvisning til Rt. 1974 s.1056 at det var grunnlag for å tilordne inntekter som ikke ettervises i regnskapet til eieren. Retten fant det sannsynliggjort at inntektene hadde tilflytt X og Y.

Retten vurderte videre om det var *grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift* og påpekte at grunnlaget for ileggelse av tilleggsskatt var ligningsloven § 10-2 og for tilleggsavgiften merverdiavgiftsloven § 21-3, nå avløst av skatteforvaltningsloven § 14-3 fra 2017.

Høyesterett konstaterte (avsnitt 46) at Rt 2008 s.1409 fastslo at det kreves *"klar sannsynlighetsovervekt"* for at vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt er oppfylt og at det samme gjelder for vilkårene for å ilegge tilleggsavgift. De konstaterte videre at beviskravet også omfatter størrelsen på den skjønnsmessige fordelingen som danner grunnlaget for tilleggsskattens/tilleggsavgiftens størrelse.

Høyesterett foretok en konkret vurdering av kravet til klar sannsynlighetsovervekt for at omsetningen minst var den skattekontoret la til grunn ved fastsettelsen av tilleggsskatten/tilleggsavgiften var oppfylt, og konkluderte under tvil at beviskravet var oppfylt.

Høyesterett vurderte også om kravet til klar sannsynlighetsovervekt var oppfylt overfor X og Y, og kom til at tilleggsusikkerheten for om de faktisk hadde mottatt selskapets uoppgitte omsetning var så liten at beviskravet også var oppfylt overfor dem. Dette innebærer at også denne delen av vedtaket, som legger tilleggsskatt for X og Y, var gyldig.

Staten ble frifunnet og tilkjent saksomkostninger. Dommen var enstemmig.

Skattedirektoratets kommentar

Skatteetaten kan fastsette skattegrunnlaget ved skjønn når de oppgavene skattyter leverer ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på. Skjønnnet skal fastsettes til det som fremstår som riktig i ut i fra opplysningene i saken, jf. skatteforvaltningsloven §12-2, som har avløst ligningsloven § 8-2 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd. Høyesterett konstaterer at den ikke kan se at overgangen til skatteforvaltningsloven i 2017 innebærer noen innholdsmessige endringer som var av betydning i Amorè-saken.

Retten gjør en konkret vurdering av om det foreligger adgang til å fastsette grunnlaget for Amorès skatt og merverdiavgift ved skjønn. Høyesteretts avgjørelse gir, etter Skattedirektoratets vurdering, en klar forståelse av at retten ikke anser saken som et grensetilfelle for når skjønnsadgang foreligger, men som et tilfelle der det klart foreligger skjønnsadgang.

Ved forsvarlighetsvurderingen konstaterer retten (avsnitt 27), med henvisning til Rt 1994 s. 260, at domstolenes myndighet til å overprøve skjønnnet er begrenset, men at domstolene kan prøve om skatte- og avgiftsmyndighetene har hatt som målsetting å komme så nær det faktisk riktige som mulig, om skjønnnet har bygd på et faktisk riktig grunnlag, om skjønnnet er utøvd vilkårlig, og om skjønnsresultatet er sterkt urimelig. Retten påpeker at innenfor disse rammene har den myndighet som utøver skjønnnet et betydelig spillerom når skattyter har forsømt å gi nødvendige opplysninger (avsnitt 28), slik skjønnnet ble utført for Amorè ved blant annet sammenligning med bransjeundersøkelser.

Etter Skattedirektoratets syn gir Høyesterett klar tilslutning til Skatteetatens metodevalg, der man så hen til plotundersøkelsen og andre undersøkelser knyttet til blant annet kjederestauranter, og som derved ble funnet å gi et tilstrekkelig kvalitativt grunnlag ved fastsettelsen av skjønnnet. Dette viser at når skattekontoret anvender og vurderer den enkelte sak opp mot slike undersøkelser er dette med på å danne grunnlaget for hva som kan være en forsvarlig skjønnsfastsettelse av kontantomsetningen.

Skattedirektoratet vil også bemerke at Høyesterett godkjente at den økte omsetningen i Amorè ble tilordnet X og Y, noe som fremstår å være i tråd med tidligere rettspraksis, slik retten også legger til grunn.

Hva gjelder tilleggsskatt/tilleggsavgift konstaterer Skattedirektoratet at Høyesterett opprettholder sin tidligere rettspraksis.

Bindende forhåndsuttalelser

SkN 17-075 Eventuell skatteplikt ved salg av eiendom eid i sameie

Lovstoff: Skatteloven § 5-1 annet ledd og § 9-3 annet ledd.

Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet BFU 3/17, publisert 26. juni 2017, avgitt 19. juni 2017.

Sammendrag: Spørsmålet var om skattyter kunne selge bolig B skattefritt jf. skatteloven § 9-3 annet ledd. Skattedirektoratet kom til at skattepliktig kunne selge boligen skattefritt forutsatt at hun kunne dokumentere at hun var reell eier og oppfylte vilkårene om eier- og botid. Videre konkluderte Skattedirektoratet med at bolig A ved et salg med gevinst ville være skattepliktig for de fire arvingene jf. skatteloven § 5-1 annet ledd. Ingen av arvingene hadde bodd i bolig A.

Det var to boligbygg på eiendommen. Det ene bygget var oppført og brukt som bolig av den ene av sameierne, og kunne realiseres skattefritt hvis kravene til bo- og brukstid kunne dokumenteres. Det andre bygget, eid i sameie, hadde stått ubrukt. Gevinst ved realisasjon vil være skattepliktig på sameiernes hånd.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen ønsker innsender svar på om de reelle eierholdene legges til grunn og at Kari Ås derfor får skattefritak ved fremtidig realisasjon av bolig B, jf. skatteloven § 9-3 annet ledd. Innsender ønsker også svar på om de fire arvingene gevinstbeskattes ved realisasjon av den andre boligen, bolig A, jf. skatteloven 5-1 annet ledd.

Innsender har opplyst at Kari Ås er mor til Per, Ole og Marte. I 1998 ble eiendommen i Lillevik arvet av Kari, Per, Ole og Marte i sameie. Det er opplyst om at inngangsverdien på eiendommen settes til dette tidspunkt.

Det står to hus på eiendommen. Det ene huset er fra 1880 og ubebodd (bolig A), mens det andre huset ble bygd og finansiert av Kari Ås i 1998 (bolig B). Hun har bodd i bolig B siden da og oppfyller ifølge innsender dermed vilkåret om bo- og eiertid i forhold til unntaket for gevinstbeskatning i skatteloven § 9-3 annet ledd.

De tre øvrige eierne av eiendommen har ikke bebodd bolig B. Innsender opplyser om at de reelle eierforhold er at Kari Ås eier bolig B alene, mens bolig A eies i sameie mellom alle fire arvingene.

Videre fremgår det av anmodningen at de tinglyste eierforholdene har blitt lagt til grunn i selvangivelsene og har grunnet passivitet ikke blitt endret hvert år. Dette er nå endret på skattemeldingen for 2016. Innsender er av den oppfatning at endringen ikke har noen betydning for de reelle eierforhold.

På bakgrunn av dette ber innsender om en bindende forhåndsuttalelse for hvorvidt skattemyndighetene i forbindelse med en eventuelle realisasjon av bolig B vil legge til grunn de reelle eierforhold som skissert ovenfor, dvs. om Kari Ås får skattefritak ved realisasjon av bolig B og slik at alle fire beskattes ved realisasjon av bolig A.

Skattedirektoratets vurderinger

Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til om Kari Ås oppfyller kravene til eier- og botid, og om en fremtidig realisasjonsgevinst av bolig B vil være unntatt beskatning, jf. skatteloven § 9-3 annet ledd. Videre skal det tas stilling til om de fire skattyterne vil beskattes av en fremtidig realisasjonsgevinst av bolig A, jf. skatteloven § 5-1 annet ledd.

Det legges til grunn at de fire skattyterne er enige i at Kari Ås er den reelle eier av bolig B. Videre forutsettes det at Kari Ås kan dokumentere at hun er reell eier av bolig B. Det legges også til grunn at de fire skattyterne er enige om at de eier bolig A i sameie.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de skisserte transaksjoner ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum beskrevet ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

I utgangspunktet vil gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet være skattepliktig etter skatteloven 5-1 annet ledd. Tilsvarende er tap fradragsberettiget med hjemmel i skatteloven § 6-2 første ledd.

Ved realisasjon av formuesobjekt gjelder imidlertid særregler i skatteloven kapittel 9, herunder begrensning av skatteplikten etter § 5-1 annet ledd. Den sentrale bestemmelse for løsningen av spørsmålet i denne saken er skatteloven § 9-3 annet ledd som lyder:

”Gevinst ved realisasjon av boligeiendom, herunder våningshus på gårdsbruk, selveierleilighet, andelsleilighet, aksjeleilighet og obligasjon med tilhørende boret, er unntatt fra skatteplikt når følgende betingelser er oppfylt:

- 1.eieren har eid eiendommen (andelen m.v.) i mer enn ett år når realisasjonen finner sted eller avtales....., og*
- 2.eieren har brukt hele eiendommen som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjonen.*

Etter bestemmelsens ordlyd må eieren ha eid huset i mer enn ett år og brukt huset som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjonen.

Bolig B

Spørsmålet er om Kari Ås er eier av huset og kravet om minst ett års eiertid er oppfylt, og om hun har brukt eiendommen til egen bolig minst ett av de to siste årene.

Innsender har opplyst om at Kari Ås finansierte og bygde bolig B i 1998 og har bodd i huset siden dette tidspunkt. Ingen av de tre barna har bebodd huset, men alle fire er tinglyst som formelle eiere. I Skattemeldingen for 2016 er dette ifølge innsender endret til hva som er reelt riktig.

I skatteretten skal en i utgangspunktet legge det privatrettslige eierbegrepet til grunn. Dette utgangspunktet gjelder også i forholdet mellom ektefeller og mellom foreldre og barn. Se Skatte-ABC 2016/2017 punkt 2. under "Eierbegrepet". Videre fremgår det under punkt 3.1 at *"Avgjørende for eierdisposisjonen er hvem som har de vesentligste eierbeføyelsene. At en person står som tinglyst innhaver av en fast eiendom eller rettighet, er ikke avgjørende ved vurdering av om han er eier, men vil etter omstendighetene være et moment, se f.eks. LRD 9. mars 1967 (Frostatting i Utv. 1967/136.)"* Dette medfører at det er det reelle og ikke det formelle eierforhold som er avgjørende.

Basert på opplysninger gitt av innsender legger Skattedirektoratet til grunn at Kari Ås er den reelle eieren av bolig B. Videre legger Skattedirektoratet til grunn at Kari Ås har bodd i bolig B siden 1998 og kravet om botid i minst ett av de to siste årene er derfor oppfylt.

På bakgrunn av dette er Skattedirektoratet kommet til at kravene til bo- og eiertid i skatteloven § 9-3 annet ledd er oppfylt for Kari Ås. Gevinst ved salg av bolig B vil være unntatt gevinstbeskatning etter skatteloven § 9-3 annet ledd. Tilsvarende vil et eventuelt tap ikke være fradragsberettiget, jf. skatteloven § 9-4 første ledd.

Bolig A

Innsender har opplyst at de fire skattyterne arvet bolig A i 1998 i sameie. Videre er det opplyst at ingen av dem har bodd i huset. Av den grunn vil det være de ordinære reglene ved realisasjon av formuesobjekt som kommer til anvendelse. Som nevnt vil gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet være skattepliktig etter skatteloven 5-1 annet ledd. Tilsvarende vil et tap være fradragsberettiget med hjemmel i skatteloven § 6-2 første ledd.

På bakgrunn av dette er Skattedirektoratet kommet til at en realisasjonsgevinst ved et fremtidig salg av bolig A vil være skattepliktig. Tilsvarende vil et eventuelt tap være fradragsberettiget, jf. skatteloven § 6-2 første ledd.

Konklusjon

Kari Ås gevinst ved salg av bolig B vil være unntatt gevinstbeskatning etter skatteloven § 9-3 annet ledd. Tilsvarende vil et eventuelt tap ikke være fradragsberettiget, jf. skatteloven § 9-4 første ledd.

Gevinst ved salg av bolig A vil være skattepliktig for Kari Ås, Per, Ole og Marte, jf. skatteloven § 5-1 annet ledd. Tilsvarende vil et eventuelt tap være fradragsberettiget, jf. skatteloven § 6-2 første ledd.

Lovendringer

SkN 17-076 Delt ikrafts. av lov 2016:111, endr. i skatteloven

Delt ikraftsetting av lov 20. desember 2016 nr. 111 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) romertall V

Hjemmel: Fastsatt ved kgl.res. 21. juni 2017 med hjemmel i lov 20. desember 2016 nr. 111 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) del VIII første ledd. Fremmet av Finansdepartementet.

Delt ikraftsetting av lov 20. desember 2016 nr. 111 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven). Romertall V trer i kraft 1. september 2017.

SkN 17-077 Delt ikrafts. av lov 2017:78, endr. (skatteloven) og ikrafts. av lov 2017:83, endr. i lov om individuell pensjonsordning

Delt ikraftsetting av lov 21. juni 2017 nr. 78 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) og ikraftsetting av lov 21. juni 2017 nr. 83 om endring i lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning

Hjemmel: Fastsatt ved kgl.res. 21. juni 2017 med hjemmel i lov 21. juni 2017 nr. 78 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) del VI femte ledd og lov 21. juni 2017 nr. 83 om endring i lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning del II. Fremmet av Finansdepartementet.

Delt ikraftsetting av lov 21. juni 2017 nr. 78 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) og ikraftsetting av lov 21. juni 2017 nr. 83 om endring i lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning

1. Delt ikraftsetting av lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven). Romertall V trer i kraft 1. november 2017.
2. Lov om endring i lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning trer i kraft fra 1. november 2017.

SkN 17-078 Endringslov til skatteloven

Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjer ein følgjande endringar:

§ 2-2 tredje til femte ledd skal lyde:

(3) Deltakerne i selskap som nevnt i annet ledd skattlegges hver for seg for sin andel i selskapets formue og inntekt, jf. §§ 4-40 og 10-40 til 10-45.

(4) Skattlegging gjennomføres selv om selskapet eller innretningen er oppløst eller boet er sluttet og midlene utdelt til parthaverne før utgangen av inntektsåret.

(5) For selskap m.v. som har plikt til å svare formuesskatt, er formuesskatteplikten betinget av at selskapet, innretningen eller boet ikke er oppløst eller sluttet 1. januar i skattefastsettingsåret.

§ 2-10 skal lyde:

§ 2-10. Skattlegging av ektefeller under ett

Ektefeller skattlegges under ett for begges formue og inntekt når ikke annet er bestemt i denne lov.

§ 2-11 skal lyde:

§ 2-11. Særskilt skattlegging av ektefellers inntekt

(1) Har begge ektefeller inntekt, kan hver av dem skattlegges særskilt for inntekten.

(2) Særskilt skattlegging gjennomføres også uten at ektefellene har fremsatt krav om det, hvis det gir lavere eller samme samlede skatt som skattlegging under ett.

(3) Ved inntekt av bedrift som tilhører den ene eller begge ektefeller, kan ektefellene etter nærmere dokumentasjon skattlegges for en forholdsmessig andel av overskuddet som svarer til arbeidsinnsats og deltakelse i virksomheten. Departementet kan gi forskrift om dokumentasjon.

§ 2-12 skal lyde:

§ 2-12. Skattlegging av ektefeller hver for seg

Ektefeller skattlegges hver for seg

- a. når ekteskapet er inngått etter 31. oktober året før inntektsåret. Den ektefellen som har lavest alminnelig inntekt, kan likevel skattlegges under ett med den andre ektefellen hvis de har stiftet felles hjem før utløpet av inntektsåret,
- b. når de ved utløpet av inntektsåret var separert eller levde varig atskilt.

§ 2-13 skal lyde:

§ 2-13. Fordeling av skatt mellom ektefeller

(1) Ektefeller som helt eller delvis skattlegges under ett, jf. §§ 2-10 og 2-12 bokstav a annet punktum, skal ha skatt av

- a. alminnelig inntekt fordelt etter størrelsen av den alminnelige inntekt hver ektefelle har,
- b. personinntekt fordelt etter størrelsen av den personinntekt hver ektefelle har,
- c. formue fordelt etter størrelsen av den nettoformue hver ektefelle har.

(2) Endret skatt ved endring av skattefastsetting senere enn to år etter utløpet av inntektsåret, skal i sin helhet tilregnes den ektefellen som endringen gjelder. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

§ 2-14 skal lyde:

§ 2-14. Skattlegging av barns formue og inntekt

(1) Når barn er 16 år eller yngre ved utløpet av inntektsåret, skattlegges barnets inntekt og formue med en halvpart på hver av foreldrene hvis foreldrene lever sammen ved utgangen av året. Foreldrene kan kreve en annen fordeling.

(2) Lever ikke foreldrene sammen ved utgangen av året, skattlegges barnets inntekt og formue hos den av foreldrene som barnet er folkeregistrert sammen med på dette tidspunkt. Hvis denne av foreldrene ikke har hatt omsorgen for barnet det meste av året, kan vedkommende kreve at barnets formue og inntekt skattlegges hos den annen hvis sistnevnte har hatt omsorgen for barnet det meste av året.

(3) Særkullsbarns formue og inntekt skattlegges med en halvpart hos hver av ektefellene. Den av ektefellene som ikke er barnets biologiske mor eller far og som heller ikke har adoptert barnet, kan kreve at barnets formue og inntekt skattlegges hos den andre ektefellen.

(4) Barn som i inntektsåret er 13 år eller eldre, skattlegges likevel særskilt for sin arbeidsinntekt.

(5) Barn som skattlegges sammen med foreldre etter reglene i første ledd, og som har mottatt engangserstatning eller annen ytelse som omfattes av § 4-22, kan skattlegges særskilt for formue og avkastning av ytelsen. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i første punktum.

Overskriften til § 2-15 og paragrafens første ledd skal lyde:

§ 2-15. Skattlegging etter dødsfall

(1) Ved dødsfall i inntektsåret skattlegges boet eller arving som har overtatt boet udelt, for sin egen og avdødes samlede inntekt i dette året. Arving kan likevel kreve skattlegging av sin og avdødes inntekt hver for seg.

§ 2-20 skal lyde:

§ 2-20. Fordeling av inntekt ved eierskifte

Når eiendom eller virksomhet skifter eier i inntektsåret, skattlegges hver av eierne for den inntekten som etter tidfestingsreglene faller i vedkommendes eiertid, jf. likevel § 2-15 om skattlegging etter dødsfall og § 10-41 om realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting m.v.

§ 2-33 første ledd skal lyde:

(1) Konkursbo og insolvent døds- og administrasjonsbo er bare skattepliktig for inntekt av virksomhet som drives for boets regning. Ved siden av boet kan skyldneren skattlegges for inntekt som skyldneren eller ektefellen erverver, og som ikke tilflyter boet. Skyldneren skal skattlegges for formue som skyldneren eller ektefellen eier ved utløpet av inntektsåret, som ikke er inndratt i boet.

§ 2-35 andre ledd bokstav c skal lyde:

c. personer bosatt på fastlandet og selskaper hjemmehørende på fastlandet ikke skattlegges for inntekt og formue som er skattlagt til Svalbard.

§ 3-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Ved skattlegging under ett etter § 2-12 a svares skatt til bostedskommunen til den av ektefellene som har høyest alminnelig inntekt.

§ 3-1 syvende ledd tredje punktum skal lyde:

Personens ektefelle og barn i felles husstand anses bosatt samme sted, med mindre de har særlig svak tilknytning til denne boligen og ikke skattlegges under ett med personen.

§ 4-3 første ledd skal lyde:

(1) Ved fastsettelse av skattepliktig formue gis det ikke fradrag for

- a. forpliktelse som er avhengig av at en betingelse inntreffer,
- b. tidsbegrenset bruksrett som hviler på skattyterens formue,
- c. kapitalverdien av føderåd påheftet fast eiendom og verdien av tidsbegrenset plikt til periodisk ytelse,
- d. rentetermin eller utbytte av verdipapir så lenge betalingsforpliktelsen ikke er forfalt,

- e. forskuddsskatt, forhåndsskatt og terminsskatt som ikke er forfalt, samt restskatt og resterende skatt som ikke er fastsatt ved utløpet av inntektsåret,
- f. skatt, trygdeavgift eller tilleggsskatt og renter som fastsettes ved endring av skattefastsettingen etter utløpet av inntektsåret.

§ 4-17 første ledd skal lyde:

(1) Beholdning av varer og råstoffer i virksomhet verdsettes til samme verdi som legges til grunn ved skattefastsettingen, jf. § 14-5 annet ledd.

§ 4-20 andre ledd skal lyde:

(2) Personer som skattlegges under ett, har ett felles fribeløp etter første ledd.

§ 4-31 tredje ledd første punktum skal lyde:

(3) Andre skattytere enn nevnt i annet ledd gis ikke fradrag for gjeld som svarer til forholdet mellom verdien av fast eiendom og eiendeler i virksomhet som nevnt i første ledd og verdien av skattyters samlede eiendeler, basert på verdien ved skattefastsettingen.

Underoverskrifta før § 4-40 skal lyde:

Selskaper med deltakerfastsetting

§ 4-50 skal lyde:

§ 4-50. Skattlegging av formue for inntekts- eller bruksnyter

Er det ved testament eller annen gyldig disposisjon bestemt at inntektsnytelsen av en kapital eller bruksnytelsen av en eiendom i kortere eller lengre tid skal tilkomme en person, men at selve kapitalen eller eiendommen skal tilfalle en annen person, stiftelse eller innretning, skattlegges rente- eller bruksnyteren for formue av kapitalen eller eiendommen så lenge denne retten vedvarer.

§ 4-51 skal lyde:

§ 4-51. Forsømmelse av meldeplikt ved realisasjon av aksje og grunnfondsbevis mv.

Er det i innsendt aksjonæroppgave oppført noen som har forsømt å gi melding til selskapets eller innretningens styre om at aksje eller grunnfondsbevis m.v. er realisert, skal vedkommende skattlegges som eier av aksjen eller grunnfondsbeviset mv., med mindre vedkommende påviser hvem som er den virkelige eieren.

§ 5-2 første ledd andre punktum skal lyde:

Ved uttak fra enkeltpersonforetak eller sameie, gjelder skatteplikten bare hvor kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved skattefastsettingen.

§ 5-11 tredje ledd skal lyde:

(3) Departementet kan gi forskrift til utfylling av første ledd og om i hvilken utstrekning reglene for forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser skal gis tilsvarende anvendelse ved skattefastsettingen, jf. skattebetalingsloven § 5-8 tredje ledd.

§ 5-41 første ledd andre punktum skal lyde:

Det gjelder under forutsetning av at det ikke er gitt fradrag for premien ved skattefastsettingen.

§ 6-3 fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) Udekket underskudd ved årets skattefastsetting kan fremføres til fradrag etter § 14-6. Foreldrefradrag etter § 6-48 og særfradrag etter §§ 6-80 til 6-85 tas ikke i betraktning ved fastsettelse av underskudd til fremføring.

(5) Når det i skatteavtale med fremmed stat er bestemt at inntekt skal være unntatt fra skattlegging i Norge, kommer tilhørende kostnad eller tilsvarende tap ikke for noen del til fradrag her i landet.

§ 6-32 andre ledd første punktum skal lyde:

Minstefradrag beregnes særskilt for hver person som skattlegges under ett etter §§ 2-10, 2-12 a annet punktum og 2-14 første ledd.

§ 6-49 første ledd skal lyde:

(1) Barn gis særskilt inntektsfradrag når barnet har arbeidsinntekt og barnet skattlegges for underholdsbidrag, barnepensjon o.l.

§ 6-51 andre ledd skal lyde:

(2) Er det fradragsført en kostnad ved skattefastsettingen, men fradragsrett for kostnaden likevel ikke foreligger som følge av denne bestemmelsen, skal tidligere fradragsført beløp tas til inntekt det år betalingen skjer.

§ 6-70 første ledd bokstav a og b skal lyde:

- a. etablerer skatteplikt som bosatt i riket, jf. § 2-1 første ledd, kan for de to første inntektsårene kreve standardfradrag etter denne paragraf i stedet for ordinære fradrag.
- b. har begrenset skatteplikt etter § 2-3 første ledd d og annet ledd, kan kreve standardfradrag etter denne paragraf i stedet for ordinære fradrag.

§ 6-90 tredje ledd skal lyde:

(3) Skattlegges ektefellene særskilt etter § 2-11, eller fordeler de skatten etter § 2-13, gjelder første ledd særskilt for hver av dem.

§ 7-3 første ledd skal lyde:

(1) Boligselskaper skattlegges ikke som selskaper. I stedet skattlegges andelshaverne etter denne paragraf.

§ 7-3 fjerde ledd skal lyde:

(4) Bestemmelsene i denne paragraf gjelder selv om vilkårene i tredje ledd ikke er oppfylt, når skattemyndighetene finner at dette vil gi et resultat som stemmer bedre med det virkelige forhold enn skattlegging etter regnskap ville gjøre. Departementet kan gi nærmere regler om gjennomføring av forrige punktum, herunder gi nærmere regler om beregning av leieinntekt.

§ 8-2 femte ledd skal lyde:

(5) Skattyter som i en kommune enten ikke har skog eller bare har skog som ennå ikke er inntektsgivende, gis fradrag for kostnad til skogreising på egen eiendom med inntil ti prosent av nettoinntekten ved skattleggingen i samme kommune. Fradrag gis bare for skogreising i område som etter departementets bestemmelse skal anses som skogløst eller skogfattig.

§ 8-3 fjerde ledd skal lyde:

(4) Fører skattleggingen til at skattyteren kunne ha foretatt større avsetning enn det beløp skattyteren regnet med som maksimum, er det adgang til å øke fradraget tilsvarende, forutsatt at økningen utgjør minst 5 000 kroner.

§ 8-10 første ledd skal lyde:

(1) Bestemmelsene i §§ 8-11 til 8-20 gjelder for aksjeselskap som er stiftet i henhold til aksjeloven og allmennaksjeselskap som er stiftet i henhold til allmennaksjeloven, og som skattlegges etter den særskilte beskatningsordningen i henhold til bestemmelsene i §§ 8-11 til 8-20.

§ 9-14 sjette ledd tredje punktum skal lyde:

Tapet fastsettes ved skattleggingen for det året realisasjonen anses å ha funnet sted, jf. § 14-27.

§ 9-14 niende ledd første punktum skal lyde:

Skattyter kan kreve utsettelse med innbetaling av fastsatt og forfalt skatt dersom skattyter er hjemmehørende i riket etter §§ 2-1 eller 2-2 eller anses skattemessig hjemmehørende i annen EØS-stat.

§ 10-63 skal lyde:

§ 10-63. Lavskattland

Som lavskattland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen ville ha blitt ilagt dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge.

§ 10-70 niende ledd bokstav a fyrste punktum skal lyde:

Dersom skattyter realiserer aksjen eller andelen til en lavere verdi enn verdien fastsatt etter femte ledd, kan skattyteren kreve å få redusert fastsatt skatt på aksjen eller andelen som om gevinsten var fastsatt etter faktisk realisasjonsverdi.

§ 14-1 fjerde ledd skal lyde:

(4) Tredje ledd gjelder tilsvarende når staten, Opplysningsvesenets fond eller en kommune skal skattlegges og det foreligger regnskap som ikke følger kalenderåret.

§ 14-7 fyrste ledd skal lyde:

(1) Når det ved opphør av en virksomhet er et udekket underskudd som er oppstått i det året da virksomheten opphører, skal skattefastsettingen for det foregående, og om nødvendig også for det nest foregående, året endres, idet det i inntekten for disse år gis fradrag for det udekkede underskuddet. Er underskuddet oppstått i året forut for opphørsåret, skal skattefastsettingen for det foregående året endres tilsvarende.

§ 14-70 tredje og fjerde ledd skal lyde:

(3) Nytt formuesobjekt må være ervervet eller bindende avtale om erverv må være inngått innen utløpet av det tredje året etter realisasjonsåret. Departementet kan i forskrift gi bestemmelser om sikkerhetsstillelse i de tilfeller der reinvestering ikke har funnet sted innen utløpet av året etter realisasjonsåret. Gevinsten skal fradras det nye objektets kostpris uten å komme til fradrag ved skattefastsettingen.

(4) Oppfylles ikke vilkårene for fritak som nevnt under annet ledd, skal endring av skattefastsettingen foretas for gevinsten eller en forholdsmessig del av den etter skatteforvaltningsloven § 12-1. For gevinst på driftsmiddel i saldogruppe e til h og negativ saldo i saldogruppe j gjelder § 14-44 fjerde ledd tredje og fjerde punktum.

§ 14-80 tredje punktum skal lyde:

Endring av skattefastsettingen skal i tilfelle foretas for de to forutgående årene. Kravet må fremsettes innen den fristen som gjelder for innlevering av skattemeldingen.

§ 14-82 fyrste ledd bokstav c skal lyde:

- c. Vedtak om endret skattefastsetting som treffes før skattefastsettingen for det påfølgende året legges ut, skal det tas hensyn til ved gjennomsnittsfastsettingen. Senere endring tilregnes det året endringen gjelder.

§ 14-82 andre og tredje ledd skal lyde:

(2) Ved opphør eller realisasjon av virksomheten og dersom skattyteren går konkurs, avbrytes gjennomsnittsfastsettingen. Gjennomsnittsfastsetting foretas ikke for dette året. Gjennomsnittsfastsettingen avbrytes likevel ikke

- a. når virksomheten innen utgangen av skattyterens dødsår overtas udelt av arving eller av gjenlevende ektefelle i uskifte, og vedkommende skattlegges under ett med avdøde og dennes dødsbo for dødsåret,
- b. når avdøde og skattyterens dødsbo skattlegges under ett for dødsåret.

(3) Dersom det ved avbrudd av gjennomsnittsfastsettingen viser seg at gjennomsnittsinntekten i det siste eller nest siste året avviker mer enn ti prosent fra det beløpet årsinntekten utgjorde, legges årsinntekten til grunn for inntektsfastsettelsen gjennom endring av skattefastsettingen for vedkommende inntektsår.

§ 15-3 tredje ledd skal lyde:

(3) De skattesatsene som gjelder ved utskrivning av forskudd på skatt, skal gjelde også ved skattefastsettingen. Kommunestyre og fylkesting kan likevel innen utgangen av april måned i året etter inntektsåret vedta andre skattesatser som skal gjelde ved skattefastsettingen. Vedtaket må godkjennes av fylkesmannen for å bli gyldig.

§ 15-4 andre ledd skal lyde:

(2) Personfradrag i klasse 2 gis til ektefeller som skattlegges under ett for begges samlede formue og inntekt.

§ 15-4 femte ledd skal lyde:

(5) Er en av ektefellene avgått ved døden i inntektsåret, skal gjenlevende ektefelle som skattlegges under ett med avdøde, ha personfradrag i klasse 2. Skattlegges ektefellens inntekt særskilt etter § 2-11 første ledd, gis personfradrag i klasse 1 i avdødes inntekt. Det samme gjelder når arving som har overtatt boet uskiftet, krever sin og avdødes inntekt skattlagt særskilt. Dødsbo skal for det inntektsåret dødsfallet fant sted, ha samme personfradrag som avdøde ville ha hatt i live. Hvis gjenlevende ektefelle skattlegges eller sannsynligvis vil bli skattlagt særskilt, skal boet ha personfradrag i klasse 1. Boet skal ikke ha personfradrag for de etterfølgende inntektsårene. Reglene om ektefeller i dette ledd gjelder tilsvarende for gjenlevende samboer som overtar boet uskiftet i medhold av arveloven § 28c.

§ 16-10 tredje ledd tredje og fjerde punktum skal lyde:

For ektefeller som skattlegges under ett for begge samlede formue og inntekt gjelder beløpsgrensene i dette ledd for hver av dem. Sparebeløp fra barn som skattlegges under ett med foreldrene, jf. § 2-14, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som skattlegges særskilt.

§ 16-28 tredje ledd skal lyde:

(3) Skattyteren kan kreve utsettelse med inntektsbeskatningen så lenge han fortsatt skattlegges som eier av de enkelte eiendeler etter bestemmelsene i § 2-37 fjerde ledd eller §§ 10-60 til 10-68.

Overskriften til § 16-63 skal lyde:

§ 16-63. Skatteavregning, endring av skattefastsetting mv.

§ 17-2 første og andre ledd skal lyde:

(1) Ved skattebegrensning etter § 17-1 skal ektefellers inntekt fastsettes hver for seg uansett om ektefellene skattlegges under ett eller særskilt.

(2) Ektefellers inntekt skal likevel fastsettes under ett for ektefeller som får skattebegrensning ved liten skatteevne etter § 17-4, uansett om ektefellene skattlegges under ett eller særskilt. Skattenedsettelsen fordeles forholdsmessig på hver ektefelles andel av skatten før nedsettelsen.

§ 18-5 femte og sjette ledd skal lyde:

(5) Formue i kraftanlegg med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse under 10 000 kVA, settes til skattemessig verdi pr. 1. januar i skattefastsettingsåret.

(6) Formue i et kraftanleggs anleggsdeler som ikke er satt i drift, settes lik investert kapital pr. 1. januar i skattefastsettingsåret.

§ 18-5 åttende ledd skal lyde:

(8) Formue i anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft settes til skattemessig verdi pr. 1. januar i skattefastsettingsåret.

II

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjer ein følgjande endringar:

Ny § 2-40 skal lyde:

Aksjeselskaper som er direkte eller indirekte heleid av Norges Bank skal ikke svare skatt på inntekt fra kapital som forvaltes i Statens pensjonsfond utland, jf. lov 21. desember 2005 nr. 123 om Statens pensjonsfond § 2 annet ledd annet punktum, herunder avkastning i form av gevinst, utbytte, renter og valutagevinst.

§ 4-10 andre ledd tredje punktum skal lyde:

Prosentandelen er 25 for primærbolig og 90 for sekundærbolig.

§ 4-12 nytt sjuande ledd skal lyde:

(7) Ved fastsetting av ikke-børsnotert selskaps skattemessige formuesverdi, jf. FSFIN § 4-12-2, medregnes eiendeler og gjeld til full verdi, uten prosentvis reduksjon etter bestemmelser i dette kapittel. Næringseiendom medregnes til 89 prosent av full verdi. Bestemmelsene i dette ledd gjelder likevel ikke selskap nevnt i skatteloven § 4-13.

§ 4-19 tredje ledd skal lyde:

(3) Ved beregning av forholdet etter annet ledd medregnes primærbolig og eiendelene nevnt i første ledd uten prosentvis reduksjon.

§ 6-32 fyrste ledd bokstav b skal lyde:

b. Minstefradrag i pensjonsinntekt, jf. § 6-31 første ledd bokstav b, gis med 31 prosent av summen av slik inntekt.

§ 10-2 fyrste ledd fyrste og andre punktum skal lyde:

Aksjeselskap og allmennaksjeselskap har krav på fradrag for konsernbidrag ved skattleggingen så langt dette, før nedjustering etter annet punktum, ligger innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt, og for så vidt konsernbidraget ellers er lovlig etter aksjelovens og allmennaksjelovens regler. For selskap som svarer finansskatt på lønn, jf. folketrygdloven § 23-2 a, skal fradragsberettiget konsernbidrag til selskap som ikke svarer finansskatt på lønn, nedjusteres med en faktor som settes til skattesatsen på alminnelig inntekt delt på skattesatsen på alminnelig inntekt for selskap som svarer finansskatt på lønn.

Noverande andre og tredje punktum vert tredje og nytt fjerde punktum.

§ 10-3 fyrste ledd nytt andre punktum skal lyde:

For selskap som svarer finansskatt på lønn, jf. folketrygdloven § 23-2 a, skal skattepliktig konsernbidrag fra selskap som ikke svarer finansskatt på lønn, nedjusteres med en faktor som settes til skattesatsen på alminnelig inntekt delt på skattesatsen på alminnelig inntekt for selskap som svarer finansskatt på lønn.

Noverande andre punktum vert nytt tredje punktum.

III

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjer ein følgjande endring:

Ny § 6-53 skal lyde:

§ 6-53. Aksjeinnskudd i oppstartsselskap

(1) Personlig skattyter gis fradrag med inntil 500 000 kroner for aksjeinnskudd i forbindelse med stiftelse eller kapitalforhøyelse ved nytegnning av aksjer, jf. aksjeloven kapittel 2 og 10. Det gis bare fradrag for aksjeinnskudd på minst 30 000 kroner for den personlige aksjonæren i det enkelte selskap. Aksjeselskap som nevnt i annet ledd kan ikke motta mer enn 1,5 millioner kroner årlig i fradragsberettigede aksjeinnskudd.

(2) Mottaker av aksjeinnskuddet må være norsk aksjeselskap. Selskapet må oppfylle følgende vilkår:

- a) Selskapet kan ikke være eldre enn seks år, medregnet stiftelsesåret, det året kapitalforhøyelsen registreres i Foretaksregisteret. For selskap stiftet ved skattefri omdanning fra en selskapsform til en annen, beregnes alderen fra stiftelsesåret til det opprinnelige selskapet. For selskap stiftet ved fisjon gjelder annen setning tilsvarende. For selskap stiftet ved fusjon benyttes alderen til det eldste selskapet.
- b) Ved utgangen av året selskapet eller kapitalforhøyelsen er registrert i Foretaksregisteret må selskapet oppfylle følgende vilkår:
 - selskapets gjennomsnittlige antall ansatte utgjør mindre enn 25 årsverk,
 - både selskapets samlede driftsinntekter og balansesum er lavere enn 40 millioner kroner,
 - ett eller flere offentlige organer kan ikke alene eller til sammen kontrollere mer enn 24 pst. av kapital- eller stemmerettsandelene i selskapet.Dersom selskapet inngår i et konsern, jf. aksjeloven § 1-3, skal grenseverdiene beregnes ut fra samtlige selskap i konsernet.
- c) Ved utgangen av det året selskapet eller kapitalforhøyelsen er registrert i Foretaksregisteret, eller det etterfølgende kalenderåret, må selskapet ha en årlig lønnskostnad som danner grunnlag for arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven kapittel 23 første ledd, på minst 400 000 kroner.
- d) Selskapet må hovedsakelig drive annen aktivitet enn passiv kapitalforvaltning.
- e) Selskapet kan ikke være i økonomiske vanskeligheter på tidspunktet for kapitalforhøyelsen.

(3) Personlig skattyter gis fradrag som nevnt i første ledd for aksjeinnskudd fra aksjeselskap der den personlige skattyteren er aksjonær, til selskap som nevnt i annet ledd. Dersom aksjeselskapet som yter aksjeinnskudd har flere aksjonærer, gis den enkelte aksjonær fradrag basert på sin eierandel i selskapet.

(4) Det gis ikke fradrag som nevnt i første ledd dersom skattyter eller skattyters nærstående, jf. aksjeloven § 1-5 første ledd,

- a) er eller har vært aksjonær eller ansatt i selskapet eller i et annet selskap i samme konsern, jf. aksjeloven § 1-3, på tidspunktet for et aksjeinnskudd i selskap som nevnt i annet ledd,
- b) har vært aksjonær, ansatt eller eier i tidligere selskap eller annet selskap i samme konsern, jf. aksjeloven § 1-3, dersom selskapet er stiftet i forbindelse med fusjon, fisjon eller skattefri omdanning, eller
- c) blir ansatt i selskapet eller i annet selskap i samme konsern, jf. aksjeloven § 1-3, i løpet av eiertiden som nevnt i femte ledd første setning.

Ved aksjeinnskudd som nevnt i tredje ledd gjelder fjerde ledd første setning bokstav a tilsvarende så langt den passer for aksjeselskapet som foretar aksjeinnskuddet.

(5) Fradrag etter første ledd er betinget av at den personlige skattyteren beholder alle aksjene i minst tre kalenderår etter utløpet av det kalenderåret aksjeselskapet eller kapitalforhøyelsen er registrert i Foretaksregisteret. Realiserer skattyteren aksjer i selskapet i eiertiden som nevnt i første setning, anses aksjer med krav til eiertid å være realisert sist. Fradrag etter første ledd er også betinget av at skattyter eller skattyters nærstående i eiertiden nevnt i første punktum ikke mottar utdeling fra selskapet i forbindelse med kapitalnedsetting, jf. aksjeloven § 12-1 første ledd nr. 2, eller utbytte fra selskapet, jf. skatteloven § 10-11 første ledd. Ved aksjeinnskudd som nevnt i tredje ledd gjelder kravet til eiertid i første punktum tilsvarende for skattyters eierandeler i aksjeselskapet som foretok aksjeinnskuddet. Annet og tredje punktum gjelder tilsvarende for aksjeselskap som foretar aksjeinnskudd etter tredje ledd.

(6) Fradrag etter første ledd er betinget av at aksjeselskapet gir skattemyndighetene opplysninger om hvilke personlige skattytere som har foretatt fradragsberettigede aksjeinnskudd som nevnt i første eller tredje ledd.

(7) Bestemmelsene i (1) til (6) gjelder tilsvarende for aksjeinnskudd i utenlandske selskap som tilsvarende aksjeselskap, forutsatt at det utenlandske selskapet er hjemmehørende i et land innenfor EØS og er skattepliktig etter § 2-3 første ledd bokstav b.

IV

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjer ein følgjande endring:

§ 2-3 fjerde ledd bokstav b skal lyde:

Mottaker har opptjent pensjonspoeng eller opparbeidet pensjonsbeholdning i folketrygden og utbetalingen skjer på grunnlag av forpliktelse som påhviler person, selskap eller innretning hjemmehørende i riket eller person, selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet som er skattepliktig til Norge etter første ledd bokstav b, eller

V

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjer ein følgjande endringar:

§ 5-20 andre ledd ny bokstav c skal lyde:

c) utbetaling fra avtaler om individuell sparing til pensjon, jf. § 6-47 første ledd bokstav d.

§ 6-47 fyrste ledd bokstav c og d skal lyde:

- c) premie, innskudd og kostnader knyttet til administrasjon av individuell pensjonsavtale etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning, herunder kostnader til forvaltning av årets premie eller innskudd til individuell pensjonsavtale.
- d) premie, innskudd og kostnader knyttet til administrasjon av avtaler om individuell sparing til pensjon herunder kostnader til forvaltning av årets premie eller innskudd til slike avtaler.

Samlet fradrag etter bokstav c og d kan ikke overstige 40 000 kroner per år. Departementet kan gi forskrift om vilkår for fradrag etter første punktum.

Noverande bokstav d til f vert bokstav e til g.

VI

Endringane under I tek til å gjelde straks.

Endringane under II tek til å gjelde straks med verknad frå og med inntektsåret 2017.

Endringa under III tek til å gjelde straks med verknad frå og med 1. juli 2017.

Endringa under IV tek til å gjelde straks med verknad frå og med inntektsåret 2018.

Endringane under V tek til å gjelde frå den tid Kongen bestemmer.

SkN 17-079 Endringslov til skattebetalingsloven

Lov om endringar i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven).

I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjer ein følgjande endringar:

§ 2-2 fyrste ledd andre punktum skal lyde:

Statens innkrevingssentral har samme innkrevingsmyndighet som et skattekontor når den innkrever slike krav.

§ 5-7 fyrste og andre ledd skal lyde:

(1) Det skal ikke foretas forskuddstrekk i:

- a) lovbestemt feriegodtgjørelse, lønn og ytelser som skattlegges som lønn, i ferietiden. Skattytere med månedsbetaling kan fritas for trekk for en måned i ferietiden om sommeren og for en halv måned før jul. Skattytere med uke-, dag- eller timebetaling kan fritas for trekk i 4 uker i ferietiden om sommeren og 2 uker før jul. Departementet kan i forskrift bestemme at det for skattytere som har kortvarig tilknytning til riket, skal foretas forskuddstrekk gjennom hele året uten noen trekkfrie perioder.

- b) livrente, pensjon, vartpenger, introduksjonsstønad og supplerende stønad til person med kort botid i Norge for en måned før jul. Fritaket gjelder ikke beløp som først kan heves etter årets utgang.
- c) føderåd og underholdsbidrag.

(2) Fritaket etter første ledd bokstav a og b gjelder ikke når trekket beregnes etter § 5-5 fjerde ledd.

§ 5-12 andre ledd andre punktum skal lyde:

I stedet for skattetrekkskonto kan det stilles garanti av foretak som har rett til å drive finansieringsvirksomhet etter finansforetaksloven.

§ 10-11 skal lyde:

§ 10-11. Lønnstrekk til Svalbard

For betaling av lønnstrekk av inntekt på Svalbard gjelder § 10-10 tilsvarende.

§ 10-12 skal lyde:

§ 10-12. Artistskatt

Artistskatt for en periode forfaller til betaling samme dag som det skal leveres melding over skatteplikten. Tidspunktet for innlevering av melding følger av bestemmelser gitt i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-15, jf. § 8-8 annet ledd.

§ 11-2 fyrste og andre ledd skal lyde:

(1) Det skal beregnes rente av økning i skatt og avgift som fastsettes ved vedtak om endring mv. eller som skyldes at den skatte- og avgiftspliktige selv endrer en tidligere levert melding.

(2) Renten er beregnet fra forfallstidspunktet for kravene etter §§ 10-1 til 10-41, fram til det treffes vedtak om endring mv. eller ny endret melding kom fram til skatte- og avgiftsmyndighetene, med de unntak som følger av tredje til syvende ledd.

§ 11-2 åttende ledd skal lyde:

(8) Er det foretatt innbetalinger til dekning av skatte- og avgiftskravet før det er truffet vedtak om endring mv. eller før melding om egenretting av tidligere levert melding er kommet fram til skatte- og avgiftsmyndighetene, beregnes renten fram til betalingstidspunktet.

§ 11-4 fyrste ledd skal lyde:

(1) Ved utbetaling av for mye betalt skatt eller avgift som følge av vedtak om endring mv. eller ved egenretting av tidligere levert melding, skal det ytes rentegodtgjørelse fra betaling fant sted fram til forfallstidspunktet i § 10-60.

II

Endringane under I tek til å gjelde straks.

SkN 17-080 Endringslov til eigedomsskattelova

Lov om endring i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane (eigedomsskattelova)

I

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane gjer ein følgjande endring:

§ 8 C-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Er verdet (taksten) for bustader sett ned ved fastsetjinga etter skatteloven § 4-10 første ledd andre eller tredje punktum, utgjer skattegrunnlaget det justerte verdet multiplisert med 2,67 for primærbustad og 0,8 for sekundærbustad.

II

Endringa under I tek til å gjelde straks med verknad frå og med skatteåret 2019.

SkN 17-081 Endringslov til endring i eigedomsskattelova

Lov om endring i lov 18. desember 2015 nr. 110 om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane

I

I lov 18. desember 2015 nr. 110 om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane gjer ein følgjande endring:

Eigedomsskattelova § 8 C-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Er verdet (taksten) for bustader sett ned ved fastsetjinga etter skatteloven § 4-10 første ledd andre eller tredje punktum, utgjer skattegrunnlaget det justerte verdet multiplisert med 2,67 for primærbustad og 0,83 for sekundærbustad.

II

Endringa under I tek til å gjelde straks med verknad for skatteåret 2018.

SkN 17-082 Endringslov til skatteforvaltningsloven

Prop.130 LS (2016-2017), Innst.400 L (2016-2017), Lovvedtak 146 (2016-2017). Stortingets første og andre gongs behandling hv. 16. og 19. juni 2017. Fremja av Finansdepartementet.

Endringer i følgjande lover:

1. Lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane (eideomsskattelova).
2. Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

I

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) gjer ein følgjande endringar:

§ 2-2 skal lyde:

§ 2-2. Petroleumsskatt

Oljeskattekontoret og Klagenemnda for petroleumsskatt er myndigheter for skatt på formue i og inntekt av virksomhet etter petroleumsskatteloven § 5. Skattemyndighetene som nevnt i § 2-1 er myndighet for skatt på annen formue og inntekt etter petroleumsskatteloven.

§ 2-10 bokstav c skal lyde:

c) enhver som i løpet av de ti siste årene er straffet for overtredelse av denne loven, ligningsloven, merverdiavgiftsloven, skattebetalingsloven, straffeloven §§ 378 til 380 og 406, regnskapsloven eller bokføringsloven

§ 7-3 andre ledd bokstav f skal lyde:

f) individuelle pensjonsavtaler og avtaler om individuell sparing til pensjon

§ 7-4 fyrste punktum skal lyde:

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som nevnt i skatteloven § 10-1, og selskap med deltakerfastsetting, jf. skatteloven § 10-40, plikter å gi opplysninger om gjeld og rentebetalinger til personlig skattepliktig.

§ 7-13 fyrste ledd skal lyde:

(1) Departementet kan gi forskrift om det nærmere innholdet i opplysningsplikten etter dette kapitlet, leveringsmåte for opplysningene, signatur, leveringsfrist og leveringssted, bekreftelse av opplysninger fra revisor samt om fritak fra å levere melding etter dette kapitlet.

§ 8-2 første ledd bokstav b skal lyde:

b) er skattepliktig etter Svalbardskatteloven §§ 2-1 eller 2-3, og som ikke har begrenset skatteplikt etter Svalbardskatteloven § 2-1 annet ledd. Skattemelding skal også leveres av personer og selskaper som er skattepliktige til Svalbard for formue og inntekt som nevnt i svalbardskatteloven § 3-2.

§ 8-2 første ledd bokstav c skal lyde:

c) har hatt formue eller inntekt som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven.

§ 8-3 andre ledd tredje punktum skal lyde:

Skattepliktige som nevnt i første ledd bokstav b til d, skal bare levere skattemelding for de terminer det oppstår plikt til å beregne merverdiavgift.

§ 8-11 første ledd første punktum skal lyde:

Selskap eller innretning som har plikt til å levere skattemelding i medhold av § 8-2 første ledd, skal også levere melding med opplysninger om art og omfang av transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger. Tilsvarende gjelder for selskap som har plikt til å levere selskapsmelding i medhold av § 8-9 første ledd.

§ 8-11 tredje ledd siste punktum skal lyde:

Første punktum gjelder heller ikke for skattepliktige etter petroleumsskatteloven § 5.

§ 9-4 første ledd skal lyde:

(1) Skattepliktige kan endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt, petroleumsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og særavgifter ved levering av endringsmelding. Trekkpliktige etter Svalbardskatteloven § 3-1, Jan Mayen-skatteloven og artistskatteloven kan på samme måte endre opplysninger i levert melding om trekk. Dette gjelder likevel ikke grunnlag som er fastsatt av skattemyndighetene, eller på områder hvor myndighetene har varslet om at fastsettingen er under kontroll. Skattepliktige etter petroleumsskatteloven § 5 kan ikke endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger etter første punktum.

§ 13-3 andre ledd første punktum skal lyde:

Skatteklagenemnda er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, merverdiavgift, petroleumsskatt som ikke er omfattet av fjerde ledd, finansskatt på lønn og arbeidsgiveravgift.

§ 13-3 fjerde ledd første punktum skal lyde:

Klagenemnda for petroleumsskatt er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av skatt på formue i og inntekt av virksomhet etter petroleumsskatteloven § 5 første ledd.

§ 14-3 fyrste ledd skal lyde:

(1) Tilleggsskatt ilegges skattepliktig og trekkpliktig som nevnt i § 8-8 første og annet ledd, som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler.

§ 16-2 andre ledd skal lyde:

(2) §§ 14-3 til 14-7 får virkning for saker der opplysningssvikten er begått etter tidspunktet for lovens ikrafttredelse. Det samme gjelder for saker der vedtak treffes etter lovens ikrafttredelse, men opplysningssvikten er begått før tidspunktet for lovens ikrafttredelse, for så vidt samlet tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr hadde blitt høyere etter de tidligere reglene.

II

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) gjer ein følgjande endring:

§ 16-3 Endringer i andre lover pkt. 7 om endringar i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane (eigedomsskattelova):

§ 8 C-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Er verdet (taksten) for bustader sett ned ved fastsetjinga etter skatteloven § 4-10 første ledd andre eller tredje punktum, utgjer skattegrunnlaget det justerte verdet multiplisert med 2,67 for primærbustad og 0,95 for sekundærbustad.

III

Endringane under I tek til å gjelde straks.

Endringa under II tek til å gjelde straks og med verknad for skatteåret 2017.

SkN 17-083 Endringslov til folketrygdloven

Lov om endringar i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

I

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjer ein følgjande endringar:

§ 24-4 tredje ledd første punktum skal lyde:

Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan skatteoppkreveren foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos arbeidsgiver eller skatteoppkrever.

II

Endringane under I tek til å gjelde straks.

III

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endringer:

§ 8-34 første ledd skal lyde:

Til en selvstendig næringsdrivende ytes det sykepenger med 75 prosent av sykepengegrunnlaget, se §§ 8-10 og 8-35.

§ 8-36 første ledd bokstav a) skal lyde:

- a) sykepenger med 75 prosent av sykepengegrunnlaget fra første sykedag.

IV

Endringene under III gjelder fra 1. oktober 2017.

Forskriftsendringer

SkN 17-084 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 31. mai 2017 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-22 tredje ledd og § 10-12 annet ledd.

I

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

§ 5-22-4 første og annet ledd skal lyde:

- (1) Skjermingsrenten er rentegrnnlaget etter annet ledd nedjustert med skattesatsen på alminnelig inntekt og avrundet til nærmeste tiendedels prosentpoeng.
- (2) Rentegrnnlaget er den rentesatsen som publiseres av Norges Bank den 15. eller nærmeste påfølgende virkedag i februar, april, juni, august, oktober og desember på statskasseveksler med 3 måneders løpetid, med et tillegg på 0,5 prosentenheter.

§ 10-12-1 første ledd skal lyde:

- (1) Skjermingsrenten beregnes med utgangspunkt i aritmetisk gjennomsnittlig observert rente på statskasseveksler med 3 måneders løpetid, slik den publiseres av Norges Bank, med et tillegg på 0,5 prosentenheter. Renten nedjusteres med skattesatsen på alminnelig inntekt og skal avrundes til nærmeste tiendedels prosentpoeng.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

SkN 17-085 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven

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

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 21. juni 2017 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 10-21 første 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:

Ny § 10-21 skal lyde:

§ 10-21. Skattlegging av aksjesparekonto og kontohaver

§ 10-21-1. Hvem som kan tilby aksjesparekonto

Aksjesparekonto kan tilbys av institusjoner som har tillatelse fra norske myndigheter til å drive virksomhet her i riket som bank, verdipapirforetak eller forvaltningsselskap for verdipapirfond.

Aksjesparekonto kan også tilbys av bank, verdipapirforetak og forvaltningsselskap for verdipapirfond som er hjemmehørende innenfor EØS, og som har adgang til å drive tilsvarende virksomhet som nevnt i første ledd her i riket.

§ 10-21-2. Tilbyders informasjonsplikt

Før avtalen om aksjesparekonto inngås, skal tilbyder gi kontohaver opplysninger om hvilke midler som kan inngå på kontoen, relevante skatteregler og kostnader knyttet til kontoen.

Tilbyder skal også opplyses om at det ikke løper renter på inntestående kontanter på kontoen, og om forholdet til innskuddsgarantiordningen.

Tilbyder skal minimum to ganger i året gi kontohaver periodisk informasjon om beholdningen av finansielle instrumenter og kontanter på aksjesparekontoen. Kontoutskriften skal også gi informasjon om kontohavers samlede innskudd på kontoen. Dersom det er kontanter på kontoen, skal det gjøres særlig oppmerksom på at det ikke påløper renter på kontantbeholdningen.

§ 10-21-3. Avtale om aksjesparekonto

Avtale om aksjesparekonto skal inngås skriftlig. Avtalen skal angi hvilke midler som kan inngå på kontoen. Den skal regulere føring og avvikling av kontoen og tilleggstjenester institusjonen skal yte. Avtalen skal også opplyse om kostnader ved kontoføringen, samt dekning av kostnader i forbindelse med flytting eller avvikling av konto.

§ 10-21-4. Kontoføring

Tilbyder skal føre aksjesparekontoen og ha kontroll på inntestående finansielle instrumenter og kontanter på kontoen. Tilbyder kan inngå samarbeid med tredjeparter om utførelse av oppgaver i forbindelse med aksjesparekonto. Kontoen skal angi:

- a) Innskudd på kontoen
- b) Oversikt over finansielle instrumenter på kontoen
- c) Kontantbeholdning

- d) Ubenyttet skjermingsfradrag fra tidligere år
- e) Skjermingsgrunnlag
- f) Beregnet skjermingsfradrag for skattleggingsperioden
- g) Skattepliktig uttak på kontoen i løpet av skattleggingsperioden
- h) Kontoens markedsverdi ved årsskiftet
- i) Mottatt utbytte.

§ 10-21-5. Overføring og oppsigelse av konto

Ved begjæring fra annen tilbyder om overføring av aksjesparekontoen, skal tilbyder innen 10 virkedager overføre alle finansielle instrumenter og kontanter på kontoen til den nye tilbyderen. Oppgjør for salg av verdipapirer med oppgjørstid ut over 10 dager, overføres til ny tilbyder senest fem dager etter oppgjørstidspunktet. Tilbyder skal også overføre informasjon som nevnt i § 10-21-4, og annen informasjon som er nødvendig for at den nye tilbyderen skal kunne foreta korrekt innrapportering til skattemyndighetene ved utgangen av skattleggingsperioden. Tilbydernes krav om dekning av kostnader i forbindelse med flytting av konto kan ikke overstige tilbyders kostnader forbundet med flyttingen.

Frister og regler for dekning av kostnader i første ledd gjelder tilsvarende ved kontohavers oppsigelse av konto.

II

Endringene under I trer i kraft 1. september 2017.