



Skattenytt

10 og 11/2018

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

LAGMANNNSRETTSDOMMER	1
SkN 18-069 Tap ved realisasjon av fordring mv.	1
SkN 18-070 Skattefradrag for konsernbidrag	13
SkN 18-071 Eiendomsskatt	22
SkN 18-072 Skjønnslogging	54
SkN 18-073 Virksomhetsbegrepet	61
TINGRETTSDOMMER	85
SkN 18-074 Krav om erstatning pga etablering av utleggspant	85
SkN 18-075 Skjønnslogging, prising av opsjonsavtale	99
SkN 18-076 Internprising	136
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	162
SkN 18-077 Nye regler om personalrabatter mv.	162
SkN 18-078 Overføring av eiendeler ved omdanning av selskap med deltakerfastsetting	167
SkN 18-079 Klassifisering av utenlandske private equity-fond – veiledende nedre grense for eierandel	168
BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER	172
SkN 18-080 Aksjeoverføring, negativ inngangsverdi, gjennomskjæring	172
SkN 18-081 Skatt på oddspill - sportsbetting - verdspill	180
SkN 18-082 Konserntilknytning ved mor-datterfusjon etter fritaksmetoden	189
FORSKRIFTSENDRINGER	195
SkN 18-083 Endring FSSD Skattedirektoratets skatteforskrift	195
SkN 18-084 Endring i forskrift om skattefordeling mellom skattekreditorene	195

Lagmannsrettsdommer

SkN 18-069 Tap ved realisasjon av fordring mv.

Lovstoff: Skatteloven § 6-2 annet ledd og § 9-3 første ledd bokstav c, jf. § 9-4

Borgarting lagmannsrett: Dom av 4. oktober 2018, **sak nr.:** LB-2017-65398

Dommere: Lagdommer Vibeke Løvold, lagdommer Elizabeth Baumann og ekstraordinær lagdommer Svein Kristensen.

Parter: Firmament AS (advokat Christian Wille Kaisen) mot Staten v/Skatt øst (advokat Goud Helge Homme Fjellheim).

Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet.

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om gyldigheten av vedtak fattet av Skatteklagenemnda om nektelse av fradrag for tap ved realisasjon av fordring, jf. skatteloven § 6-2 annet ledd, og nektelse av fradrag for tap av inntektsførte renter. Lagmannsretten fant at det ikke var tilstrekkelig tilknytning mellom fordringen og skattyterens virksomhet, og det forelå derfor ikke fradragsrett for tapet. Når det gjaldt de tidligere inntektsførte rentene fant lagmannsretten det ikke sannsynlig at partene hadde avtalt at rentekravene skulle omgjøres til en del av hovedstolen. Det var da ikke grunnlag for å nekte fradrag for tap på rentene.

Saken gjelder spørsmål om gyldigheten av vedtak fattet av Skatteklagenemnda om nektelse av fradrag for tap ved realisasjon av fordring, jf. skatteloven § 6-2 annet ledd, og nektelse av fradrag for tap av inntektsførte renter.

Om sakens bakgrunn og prosesshistorien vises det til tingrettens dom side 2 til 3 hvor det heter (tilføyelser fra lagmannsretten er satt med understreket tekst i klammeparentes):

«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. [Fisjonsplanen var datert i september 2006. Selskapet PAS 345 ble stiftet da fisjonen ble gjennomført 23. desember 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».

[Fisjonen var også ledd i en omorganisering som skulle legge til rette for generasjonsskifte mellom Petter Olsen og hans døtre.] Virksomheten til det utfisjonerte selskapet – PAS 345 – skulle med andre ord bestå i aktiv forvaltning av finansporteføljen. [Selskapets vedtektsfestede formål var videre formulert, til også å eie og forvalte fast eiendom, verdipapirer og andre formuesgjenstander, herunder driftsmidler, samt meglervirksomhet.]

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 [altså salgsvederlaget] ble [etter en ny omorganisering i 2009] 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.»

Partene er enige om at fordringen som det kreves fradrag for, hadde tilstrekkelig nærhet til virksomheten i CLG 567 på fisjonstidspunktet, slik at vilkårene for fradrag for tap på fordringen da var oppfylt. Partene er også enige om de beløp den omtvistede fordringen og tapet på den utgjorde, samt hvilket rentebeløp som ble tapt i årene 2006–2008. Videre er partene enige om at dersom vilkårene for fradragsrett var oppfylt ved realisasjonen 25. mars 2009, gjelder det samme for tapet ved konverteringen i desember 2009.

Oslo tingrett avsa 30. januar 2017 dom med slik 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.

Begge parter har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Anken fra Firmament AS gjelder gyldigheten av den del av vedtaket som nekter fradragsrett for tap ved realisasjon av fordring. Statens anke gjelder spørsmålet om fradrag for tap på inntektsførte renter. I tillegg har begge parter anket sakskostnadsavgjørelsen. Ankeforhandling er holdt 5.- 6. september 2018 i Borgarting lagmannsretts hus. Som prosessfullmektig for Firmament AS møtte advokat Christian Wille Kaisen. Styreleder i selskapet, Petter Olsen, møtte ved ankeforhandlingens begynnelse, men avga ikke forklaring. Som prosessfullmektig for staten v/Skatt øst møtte advokat Goud Homme Fjellheim. Skatt øst var i tillegg representert ved seniorskattejuristene Kjersti Skog Hauge og Janne Omsland, som ikke avga forklaringer. Det ble avhørt ett vitne og gjennomgått skriftlig dokumentasjon.

Firmament AS har i det vesentlige anført:

Prinsipalt anføres at fordringen hadde tilstrekkelig tilknytning til virksomheten til ankende part (PAS 345) da tapet ble realisert. Vilårene for fradragsrett etter skatteloven § 6-2 annet ledd er oppfylt.

Tilknytningsvilkåret som er utviklet gjennom rettspraksis vil være oppfylt blant annet hvor fordringen skaper grunnlag for fordeler ut over avkastningsinteressen i kreditors virksomhet, samt hvor debitors virksomhet er så integrert med kreditors at den nærmest anses som en del av eller naturlig forlengelse av denne. Når det gjelder sistnevnte tilfelle, vises til Rt-2005-1157 og Rt-2005-1171.

Dommen i Rt-2005-1171 viser at det må skje en konkret vurdering av tilknytningen mellom virksomhetene, herunder graden av integrasjon. Saken gjaldt et tilfelle hvor det vesentlige av integrasjonen besto av at det ene selskapet støttet det andre. Slik støtte er noe annet enn å plassere penger med sikte på lønnsom avkastning. Dommen i Rt-1976-1467 viser at det ikke kreves at skattyteren oppnår en fordel i sin egen virksomhet, men at tett integrasjon med debitorselskapet kan være tilstrekkelig.

Partene er enige om at det forelå en «særlig og nær tilknytning» mellom fordringen og CLG 567's virksomhet forut for fisjonen. Det var også slik tilknytning til PAS 345's virksomhet etter fisjonen.

Det var tett integrasjon mellom de tre selskapene CLG 567, PAS 345 og TFSA. Selskapenes virksomhet må ses under ett. Både CLG 567 og PAS 345 har i realiteten styrt og drevet virksomheten i TFSA, og styret i TFSA besto av personer med sentrale posisjoner i CLG 567 og PAS 345. Selskapene var tett integrerte på eiersiden. Integrasjonen omfattet også den løpende forvaltningen av selskapene, daglig ledelse og drift, herunder detaljert prosjektstyring. Petter Olsen var kontrollerende eier i CLG 567 og PAS 345 etter fisjonen, og han var styreleder i alle de tre selskapene. Petter Olsen sto i realiteten for den daglige ledelsen av virksomheten i TFSA. CLG 567 og PAS 345 hadde samme styre, felles styremøter og generalforsamlinger og samme daglige leder og ansatte. De to selskapenes formål var etter vedtektene likt. De to selskapene drev virksomhet fra samme forretningsadresse. Også arbeidsmøter i TFSA ble i stor utstrekning holdt i dette lokalet. Personer fra CLG 567 og PAS 345 deltok regelmessig i arbeidsmøter i TFSA i Oslo og på La Gomera.

Bakgrunnen for overtakelsen av fordringen er et sentralt moment ved vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt. Det er av stor betydning om det å være kreditor for fordringen var motivert av andre hensyn enn å oppnå avkastning.

Begge selskapene hadde en finansiell støttefunksjon overfor TFSA's virksomhet. CLG 567 ga løpende lån før og etter 2006. PAS 345's støtte gikk ut på å overta omlag halvparten av lånefordringen ved fisjonen. Fordringen utgjorde om lag en femtedel av verdiene i PAS 345.

Fisjonens formål var å dele CLG 567 slik at de langsiktige utenlandske og innenlandske investeringene og engasjementene ble beholdt i CLG 567, mens den mer rene finansporteføljen ble overført til PAS 345. Formålet var også å legge til rette for generasjonsskifte i Petter Olsen sine selskaper. Deler av fordringen ble overført for at PAS 345 skulle kunne videreføre finansporteføljen uten å bryte det skatterettslige forholdsmessighetsvilkåret. Ettersom fordringen var regnskapsført til sin fulle verdi, var det ikke mulig å skille ut finansporteføljen uten å overføre ytterligere verdier. Det var enkelt å overføre fordringen i stedet for å oppfylle forholdsmessighetsvilkåret på annen måte.

Å være kreditor for fordringen var ikke en avkastningsmotivert kapitalplassering, men hadde karakter av støttefunksjon for virksomheten i TFSA. Fordringen kunne ikke gi forventning om gevinst, og det var heller ingen realistisk mulighet for å selge fordringen. Den ble likevel ikke ansett for uerholdelig eller verdiløs på fisjonstidspunktet. Eiendomsutviklingen i Spania var et langsiktig prosjekt.

Det skjedde ikke endringer etter fisjonen som ga fordringen en annen karakter enn den hadde på fisjonstidspunktet.

Skatteulempen som oppstår som følge av fusjon eller fisjon vil kunne hindre omorganisering av selskaper som ellers ville vært bedrifts- og samfunnsøkonomisk gunstig. Skattefrihet ved fusjon og fisjon vil også innebære at skattyter ikke kan oppnå fordeler ved å fisjonere for deretter å realisere eiendeler som ville vært gjenstand for gevinstbeskatning før fisjonen.

Subsidiært anføres at Firmament AS (tidl. PAS 345) har krav på fradrag for tap på inntektsførte renter med 14 191 715 kroner etter skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3 sammenholdt med § 9-4.

Firmament AS har lidt tap ved at rentene ikke er betalt. Regnskapsmessig har påløpte renter blitt lagt til hovedstolen ved årets utløp. Regnskapsføringen gir ikke uttrykk for en disposisjon som går ut på å omgjøre rentene til en del av hovedfordringen. Det foreligger ikke motregning, og det følger av låneavtalen at rentene skal betales, ikke legges til hovedstolen. Det er ikke inngått noen uttrykkelig eller stilltiende avtale om omgjøring av rentene til ny kreditt. Unnlatt inndrivelse av rentekravet, eller henstand med betalingen, er ikke å anse som ny kreditt. Det er ikke riktig, som Skatteklagenemndas vedtak bygger på, at det er oppstått en ny fordring ved at rentene er lagt til hovedstolen.

Firmament AS slutter seg for øvrig til tingrettens vurdering av spørsmålet om fradragsrett for tap på renter.

Firmament AS har nedlagt slik påstand:

1. Prinsipalt: Skatteklagenemndas endringsvedtak av 29. oktober 2015 oppheves.
2. Subsidiært: Oslo tingretts dom, domsslutningen punkt 1, stadfestes.
3. I begge tilfeller: Firmament AS tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Staten v/Skatt øst har i det vesentlige anført:

Vilkåret om at fordringen må ha særlig og nær tilknytning til virksomheten i PAS 345 er ikke oppfylt, slik at tapet ved realisasjon av fordringen ikke er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-2 annet ledd.

Firmament AS har ikke redegjort nærmere for hva virksomheten i PAS 345 besto i. Kravet om tilknytning gjelder den virksomheten som er identifisert hos skattyteren. Denne må ha tilknytning til virksomheten hos debitor.

Rettspraksis viser at vilkåret om «særlig og nær tilknytning» er ment som et relativt strengt vilkår. Tilknytningen må foreligge på realisasjonstidspunktet, dvs. 25. mars 2009. Det er skattyteren som må påvise at fordringen er eiet i næring, jf. Rt-1993-396. Det må stilles spørsmål om hva som er egnet til å fremme selskapets egne skattepliktige inntekter.

Å være kreditor for en fordring er ikke i seg selv en virksomhet i skattelovens forstand. Som hovedregel kreves det at skattyter må ha direkte eller indirekte eierinteresser i debitor. Selskaper i

et konsern skal ikke identifiseres. Selskaper som bare har felles eierinteresser kan da klart nok heller ikke identifiseres. En må se på investeringens betydning for skattyterens egen virksomhet.

I spesielle tilfeller, som i Rt-2005-1157 og Rt-2005-1171, har andre typer integrasjon blitt vektlagt. Eldre praksis fra Høyesterett er ikke tilsidesatt ved disse to dommene, jf. Rt-2008-145. Det er ikke grunnlag for å utvide fradragsretten ut over det som følger av de to dommene fra 2005.

Det følger klart av Høyesteretts praksis at det å yte lån ikke kan utgjøre en virksomhet. I de fleste saker der Høyesterett har nektet fradrag for tap på fordring har lånet hatt preg av å være støtte til en virksomhet i krise, og ønsket om avkastning har vært fraværende. Når det gjelder saksforholdet i Rt-2005-1171, ser det ut til at Høyesterett mente at utlånsvirksomheten til skattyteren utgjorde en virksomhet i seg selv.

Fordringen mot TFSA hadde ikke noe med virksomheten i PAS 345 å gjøre. Virksomheten gikk ut på å drive aktiv forvaltning av en finansportefølje, ikke å drive eiendomsutvikling. Det er ubestridt at fordringen ikke var en del av finansporteføljen. PAS 345 kan ikke tilordnes Petter Olsens aktivitet knyttet til forvaltning og utvikling av eiendom i Spania. Denne virksomheten må enten tilordnes ham selv, CLG 567 eller TFSA.

Den eneste fordel PAS 345 kunne oppnå ved fordringen, var å motta renter. Det er mulig PAS 345 ikke en gang kunne bringe sin del av fordringen til opphør uten at hele lånet ble brakt til forfall. Fordringen utgjorde en mindre del av PAS 345's eiendeler.

TFSA's virksomhet gjaldt utvikling og forvaltning av eiendom på Kanariøyene. Fordringen var knyttet til virksomheten i CLG 567 fordi dette selskapet deltok direkte i driften i TFSA.

Det var ikke nødvendig å overføre deler av fordringen til PAS 345 for å få gjennomført fisjonen. Alternativt kunne det vært etablert en fisjonsfordring.

PAS 345 har ikke eierinteresser i TFSA. Det var betydelige forskjeller i eierkonstellasjonen. De to selskapene hadde ikke felles ansatte eller felles lokaler. At PAS 345 og CLG 567 hadde felles ansatte og styresammensetning, medfører ikke at det foreligger integrasjon mellom PAS 345 og TFSA. PAS 345 og CLG 567 kan ikke identifiseres, jf. bl.a. Rt-1990-958.

Saken her skiller seg fra faktum i Rt-2005-1171. Virksomheten til skattyteren i Rt-2005-1171 var fullt ut konsentrert om å holde driftsselskapene gående. Selskapet leide ut lokaler til driftsselskapene og hadde felles arbeidsstokk med dem.

Fisjonen ble ikke gjennomført for å fremme virksomheten som besto av å forvalte finansporteføljen. Formålet med fisjonen var å legge til rette for generasjonsskifte i Petter Olsens sine selskaper.

Faktisk tilknytning til en virksomhet er ikke en skatteposisjon som videreføres etter skatteloven § 11-7. Om den faktiske tilknytningen til skattyteren er tilstrekkelig, må avgjøres etter en konkret vurdering på realisasjonstidspunktet.

PAS 345 har ikke fradragsrett for tap på inntektsførte renter. Det følger av Rt-2005-1171 at det må tas standpunkt til hva som er samme fordring.

Rentekravene ble over mange år gjort opp ved at det ble etablert nye fordringer, slik at rentene ble gjort opp ved motregning. Påløpte renter ble lagt på hovedstolen. Det er ikke blitt beregnet forsinkelsesrenter av påløpte renter slik det var fastsatt i låneavtalen. Dette kan bare forklares ved at rentene ble gjort opp med en ny fordring.

Det følger av bokføringsloven § 4 at bokføringen skal baseres på de privatrettslige disposisjonene. PAS 345 har selv gitt uttrykk for at det er bevisst at rentene er lagt på hovedstolen.

Når en fordring brukes til å gjøre opp en annen fordring, brytes identiteten etter skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3.

Subsidiært anføres at rentene uansett har endret karakter fra rentekrav til ny fordring.

Staten v/Skatt øst har nedlagt slik påstand:

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

Lagmannsretten bemerker:

Spørsmålet om rett til fradrag for tap ved realisasjon av fordring

Etter skatteloven § 6-2 annet ledd gis det fradrag for endelig konstatert tap på utestående fordring «i virksomhet». Bestemmelsen er en videreføring av skatteloven 1911 § 44 første ledd bokstav d. Tidligere rettspraksis er relevant ved tolkingen av vilkåret «i virksomhet». En god del av rettspraksis om fradragsrett for tap i virksomhet gjelder tap på aksjer som skattyteren har hatt i andre selskap.

I rettspraksis er det utviklet nærmere kriterier for når det å eie aksjer eller være kreditor for en fordring kan anses for å ha tilknytning til skattyterens virksomhet. De rettslige utgangspunktene er beskrevet slik i Rt-2008-145 avnitt 45 flg.:

«Etter den tidligere skatteloven § 44 første ledd bokstav d, (...), kunne skattyteren kreve fradrag for «[e]ndelig konstatert tap på utestående fordringer i forretningsvirksomhet». Fradrag forutsetter at skattyteren driver virksomhet, at det foreligger et endelig tap og at det er tilstrekkelig tilknytning mellom fordringen og skattyterens egen virksomhet. (...)

Dette vilkåret er behandlet i en rekke høyesterettsdommer. I de fleste sakene har det vært spørsmål om inntektsfradrag for aksjetap (...) I flere saker har det også vært spørsmål om fradrag for tap på fordring, og i den sammenheng synes man å ha lagt til grunn de samme kriteriene ved vurderingen av næringstilknytningen, jf. Rt-1993-700. (...)

(...) I den siste dommen, Rt-1993-700, viser førstvoterende til gjennomgangen i Rt-1993-396, hvor vilkårene for fradrag er oppsummert slik:

«Generelt gjelder at det stilles relativt strenge vilkår for at aksjer skal anses eiet i næring. Det kreves 'en særlig og nær tilknytning mellom aksjeervervet og aksjonærenes egen virksomhet', se førstvoterendes uttalelse i Rt-1976-1467 (Løiten Brænderi). Dette er et utgangspunkt som også er lagt til grunn i senere rettsavgjørelser. Utenfor enkelte typetilfeller må det foretas en konkret vurdering, på grunnlag av flere momenter. Har motivet, eller det dominerende motiv, vært hensynet til egen virksomhet, er aksjene blitt ansett som eiet i næring. (...) Har det dominerende motiv vært kapitalplassering eller ønsket om å starte ny virksomhet, er resultatet blitt det motsatte, (...) I Rt-1986-58 (Asdahl) ble presisert at vurderingen av motivet fortrinnsvis må forankres i hvorledes forholdet fremtrer utad, objektivt sett, og ikke i antakelser om hvilke subjektive forestillinger den enkelte skattyter kan ha hatt. I enkelte dommer synes man å ha tatt utgangspunkt i en rent objektiv vurdering av om aksjeervervet har vært nødvendig, eller iallfall av vesentlig betydning for skattepliktiges egen virksomhet, (...). Av andre forhold som er tillagt vekt, nevnes et organisasjonsmessig samarbeid mellom de to selskaper. Jeg nevner videre at det ikke skal skje noen skatterettslig identifikasjon mellom selskaper i et konsernforhold; også her gjelder kravet om 'en særlig og nær tilknytning', se Rt-1990-958 (Quatro).»

Sitatet viser at det kreves en særlig og nær tilknytning mellom aksjeervervet – her fordringen – og skattyterens egen virksomhet. Det tas utgangspunkt i at et aksjeselskap og aksjonærene er forskjellige skattesubjekter – noe som også gjelder i konsernforhold, jf. Rt-1990-958 (Quatro).»

Spørsmålet er dermed om det forelå en særlig og nær tilknytning mellom PAS 345's fordring på TFSA og PAS 345's egen virksomhet. Vurderingen skal knyttes til forholdene på realisasjonstidspunktet, dvs. 25. mars 2009.

Lagmannsretten bemerker at TFSA's virksomhet gikk ut på å drive forvaltning og utvikling av fast eiendom på Kanariøyene, hovedsaklig på La Gomera. PAS 345 ble etablert for å forvalte en finansportefølje. Det er på det rene at PAS 345 ikke har drevet noen form for eiendomsutvikling eller forvaltning av fast eiendom i eget navn. PAS 345 var heller ikke eier av TFSA.

Firmament AS har anført at tilknytningsvilkåret er oppfylt fordi virksomheten i PAS 345, CLG 657 og TFSA var nær integrert.

Firmament AS har vist til at tilknytningsvilkåret kan anses oppfylt i tilfeller hvor fordringen skaper grunnlag for fordeler ut over avkastningsinteressen i kreditors virksomhet, og i tilfeller hvor debitors virksomhet er så integrert med kreditors at den nærmest anses som en del av eller en naturlig forlengelse av denne.

Lagmannsretten bemerker at fradragsrett som følge av tilknytning i form av integrasjon mellom selskaper ble akseptert i Rt-2005-1157 og Rt-2005-1171.

I Rt-2005-1157 fant Høyesterett at virksomheten i det norske kreditorselskapet var tilstrekkelig nær integrert med det amerikanske debitorselskapet, som var et av flere datterselskaper kreditor

hadde i USA. Det ble lagt vekt på at lånet som ble ytt datterselskapet, ikke hadde karakter av passiv kapitalplassering. Kreditorselskapet ønsket å satse i USA, og tok sikte på å være en aktiv eier, blant annet ved tilførsel av kapital. Kreditorselskapet overførte jevnlig penger til datterselskapene. Den overordnede styringen av virksomheten i datterselskapene var det den daglige lederen i morselskapet som sto for, herunder ved å undertegne dokumenter når datterselskapene solgte eiendommer. Den daglige lederen var styreleder i debitorselskapet. Førstvoterende uttalte at datterselskapet utøvet morselskapets «egen virksomhet innenfor et annet geografisk område under aktiv styring av morselskapet».

Rt-2005-1171 gjaldt blant annet spørsmål om fradrag for tap på fordring som et selskap hadde mot to driftsselskaper. Førstvoterende uttalte at det måtte «foretas en nokså konkret vurdering der det må ses hen til den historiske bakgrunn for familien As næringsvirksomhet, den etterfølgende utvikling med utskilling av de to driftsselskapene, samt graden av integrasjon av virksomheten mellom de tre selskapene.» Virksomheten var opprinnelig drevet i ett selskap. Bygninger og finanskapital var beholdt i kreditorselskapet. Det ble lagt til grunn at kreditorselskapet hadde en næringsinteresse i å sikre husleieinntektene fra driftsselskapene. Førstvoterende uttalte at fordringen mot driftsselskapene etterhvert fikk «mindre og mindre preg av kapitalplassering, og mer og mer karakter av støttevirksomhet». Dette ble ansett for å tale for at tilknytningsvilkåret var oppfylt. Det ble også lagt vekt på at det langt på vei var felles eierskap og administrasjon, felles lokaler og felles arbeidsstokk i de tre selskapene.

Førstvoterende uttalte i avsnitt 83:

«Avgjørende for mitt standpunkt er at det ved den helhetsvurdering som rettspraksis gir anvisning på, foreligger en så stor grad av økonomisk integrering mellom selskapene at virksomheten i TVE og TVD ikke ville ha vært mulig uten den stadig sterkere finansielle støttefunksjonen fra AH, samtidig som AHs virksomhet i det vesentlige besto i å holde virksomheten i TVE og TVD gående. Slik forholdene utviklet seg, ble avstanden etter hvert stor til den mer passive kapitalplassering, som er motstykket til fordring i næring.»

Ifølge Rt-2005-1171 skal det ved vurderingen av om vilkåret for fradragsrett er oppfylt, foretas en konkret vurdering. Graden av integrasjon av virksomheten mellom selskapene står sentralt. Det er av stor betydning om fordringen kan ses på som kapitalplassering eller «støttevirksomhet».

Når det gjelder fordringens karakter i saken her, bemerker lagmannsretten at bakgrunnen for at en del av fordringen ble overført til PAS 345, er oppgitt å være hensynet til det skatterettslige forholdsmessighetsprinsippet. Å overføre en del av fordringen var en enkel måte å få tilført PAS 345 tilstrekkelige verdier ved fisjonen. Firmament AS har anført at fordringen ikke var uerholdelig ved fisjonstidspunktet, fordi TFSA's virksomhet måtte ses i et langsiktig perspektiv. På sikt kunne fordringen komme til å gi avkastning. Likevel synes det klart at hovedmotivet for å overta en del av fordringen ved fisjonen var å teknisk legge til rette for fisjonen, ikke at PAS 345 skulle oppnå avkastning. PAS 345 oppnådde heller ikke avkastning, og renter ble ikke betalt. Partene er enige om at fordringen ikke gikk inn i PAS 345's virksomhet som forvalter av finansporteføljen. Når PAS 345 ikke gjorde noen forsøk på å inndrive fordringen eller rentekrav, innebar det etter lagmannsrettens syn rent faktisk at fordringen fikk en «støttefunksjon» for TFSA. Dette er imidlertid etter lagmannsrettens syn ikke tilstrekkelig til at vilkåret om «særlig og nær tilknytning» er oppfylt.

Etter lagmannsrettens syn skiller saksforholdet seg fra sakene i Rt-2005-1157 og Rt-2005-1171, ved at graden av integrasjon mellom selskapenes virksomhet er langt mindre. Selv om formålet med PAS 345 i vedtektene var videre angitt enn til å drive kapitalforvaltning, er det ikke ført bevis for noen konkrete aktiviteter selskapet har utført som gjelder eiendomsforvaltning eller eiendomsutvikling.

Firmament AS har særlig anført at de tre selskapene CLG 567, PAS 345 og TFSA må ses under ett. Lagmannsretten er ikke enig i dette. Spørsmålet om tilknytning mellom virksomheten i PAS 345 og virksomheten i TFSA er etter lagmannsrettens syn det sentrale. Det er for øvrig heller ikke påvist noen konkrete forhold som gjør at PAS 345 kan sies å ha drevet med eiendomsutvikling eller eiendomsforvaltning gjennom CLG 567.

Saksforholdet skiller seg fra saken i Rt-2005-1171 ved at virksomheten i kreditorselskapet der etter hvert i det vesentlige besto i holde virksomheten i debitorselskapene gående. I saken her ytet ikke PAS 345 ny kreditt til TFSA etter at en del av fordringen ble overtatt ved fisjonen. De to selskapene disponerte heller ikke felles arbeidsstokk. Lagmannsretten er enig med staten i at det forhold at PAS 345 og CLG 567 hadde felles ansatte og styresammensetning, ikke kan være avgjørende.

Firmament AS har vist til at styret i TFSA besto av personer med sentrale posisjoner i CLG 567 og PAS 345 og at integrasjonen også omfattet den løpende forvaltningen av selskapene, daglig ledelse og drift, herunder detaljert prosjektstyring. Firmament AS har vist til at Petter Olsen var styreleder i alle de tre selskapene og i realiteten sto for den daglige ledelsen av virksomheten i TFSA. Personer fra CLG 567 og PAS 345 deltok regelmessig i arbeidsmøter i TFSA i Oslo og på La Gomera.

Lagmannsretten bemerker at det ikke kan være tilstrekkelig for å oppfylle tilknytningsvilkåret at kreditor- og debitorselskapet styres og/eller drives av de samme personene. For at disposisjoner som foretas av personer med verv eller stilling i begge selskaper skal kunne tillegges betydning, må det kreves at disposisjonen er et ledd i kreditorselskapets virksomhet, og at denne er integrert med debitorselskapets virksomhet. Når det som i saken her ikke foreligger konkrete holdepunkter for at PAS 345's virksomhet gjaldt utvikling og forvaltning av eiendom i Spania, kan det ikke være tilstrekkelig at de samme personer er involvert i begge selskaper.

Lagmannsretten er på denne bakgrunn kommet til at kravet om fordringens tilknytning til virksomheten i PAS 345 ikke er oppfylt, og at det ikke kan kreves fradrag for tap ved realisasjonen etter skatteloven § 6-2 annet ledd. Anken fra Firmament AS forkastes.

Spørsmålet om rett til fradrag for tap på renter

Etter skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3 er gevinst ved realisasjon av rentefordring skattepliktig utenfor virksomhet dersom verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt. Tap ved realisasjon av rentefordring er fradragsberettiget på samme vilkår etter § 9-4. Partene er enige om at rentekravene tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt, og at en forholdsmessig andel av rentene ble tapt i 2009.

Statens anførsel går ut på at det har oppstått en ny og annen fordring når forfalte renter er lagt til hovedstolen, og at rentekravene er gjort opp ved motregning i den nye fordringen.

Vitnet Haugen, som var oppdragsansvarlig revisor for Petter Olsens selskaper, har forklart at ikke betalte renter ble bokført på lånesaldoen i regnskapet, dvs. på samme regnskapskonto som hovedstolen. Han forklarte at dette er vanlig praksis, særlig ved interne mellomværender, og at regnskapsføringen ikke nødvendigvis bygger på en vurdering av lånavtalens innhold. Han forklarte også at det ikke er vanlig å bokføre forsinkelsesrenter før de blir betalt (kontantprinsippet).

Lagmannsretten bemerker at det ikke fremgår av låneavtalen at forfalte renter skal omgjøres til en ny fordring og legges til hovedstolen. Det foreligger heller ikke opplysninger om at partene senere har avtalt en slik oppgjørsform. Lagmannsretten finner ikke at regnskapsføringen av rentene på samme saldo som hovedstolen gjør det sannsynlig at en slik avtale forelå, når andre bevismomenter ikke støtter dette. Heller ikke det forhold at det ikke er regnskapsført eller krevet forsinkelsesrente, underbygger etter lagmannsrettens syn at det var avtalt at rentekravene skulle omgjøres til en del av hovedstolen.

Statens anførsel synes å bygge på at det ikke er inngått noen uttrykkelig avtale om omgjøring av rentekravene, men at det forhold at rentekravet ikke er inndrevet, regnskapsføringen samt at det ikke er krevet forsinkelsesrente, må anses som en stilltiende aksept av at fordringen har endret karakter. Lagmannsretten finner ikke at disse forhold er tilstrekkelig til å anse fordringene som omgjort.

I Rt-2005-1171 uttalte annenvoterende at når skattyterne – aksjeeierne – hadde bestemt seg for ikke å heve utbyttet, måtte fordringen (på utbytte) reelt sett anses som kortsiktig lån til selskapet. Aksjeeierne hadde forklart at de ønsket at selskapet skulle beholde pengene inntil videre, og beløpet ble ført i regnskapet på konto for hver aksjeeier som «lån/skyldig utbytte», og skulle utbetales etter hvert som likviditeten i selskapet ga rom for dette.

Lagmannsretten bemerker at saksforholdet i Rt-2005-1171 skiller seg fra saken her, ved at aksjeeierne hadde forklart at de ønsket at selskapet skulle beholde det uhevede utbyttet. Også regnskapsføringen tydet på at det var inngått avtale om at det uhevede utbyttet skulle fungere som et lån for selskapet.

Lagmannsretten finner det som nevnt ikke sannsynlig at partene i saken her hadde avtalt at rentekravene skulle omgjøres til en del av hovedstolen. Det er da ikke grunnlag for å nekte fradrag for tap på rentene. Statens anke forkastes. Partene er enige om at fradragsbeløpet skal være 14 191 715 kroner.

Sakskostnader

Begge parter anker er forkastet. Ingen av partene har vunnet saken fullt ut eller i det vesentlige, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd.

Etter tvisteloven § 20-3 kan en part som har fått medhold av betydning uten å vinne saken, tilkjennes sakskostnader hvis tungtveiende grunner tilsier det. Det skal særlig legges vekt på

momentene nevnt i § 20-2 tredje ledd, samt på hvor mye parten har fått medhold, og andelen av sakskostnadene som knytter seg til den delen av saken.

Etter lagmannsrettens syn må begge parter anses å ha fått «medhold av betydning». At statens krav har ført frem, medfører en skatteplikt for Firmament AS med om lag 31 millioner kroner. At Firmament AS' subsidiære krav har ført frem, innebærer en reduksjon av skatteplikten med om lag 4 millioner kroner. Etter lagmannsrettens syn har begge parter oppnådd så mye at det ikke ville vært rimelig å forlange at parten skulle akseptert motpartens standpunkt, slik kriteriet «medhold av betydning» er beskrevet i NOU 2001:32 side 931 og Ot.prp.nr.51 (2004–2005) side 446.

For at en part skal kunne tilkjennes sakskostnader etter § 20-3 må det foreligge «tungtveiende grunner». Etter rettspraksis og forarbeider ligger listen for å gjøre unntak «relativt høyt». Herunder skal det legges vekt på hvor mye parten har fått medhold og hvor stor andel av de samlede sakskostnadene som knytter seg til denne delen av saken.

Ved vurderingen skal det etter § 20-3 også legges vekt på momentene i § 20-2 tredje ledd. Lagmannsretten finner ikke at noen av momentene nevnt i § 20-2 tredje ledd foreligger i saken, noe som isolert sett taler mot å tilkjenne staten sakskostnader.

Spørsmålet om rett til fradrag for tapet på fordringen etter skatteloven § 6-2 annet ledd har vært vesentlig mer omfattende behandlet under ankeforhandlingen enn spørsmålet om rett til fradrag for rentetap. Det krav som staten har fått medhold i, gjelder også et betydelig høyere beløp enn kravet om fradrag for rentetap. Når det legges vekt på de sentrale momentene etter § 20-3 – at staten har fått medhold i kravet som gjaldt det høyeste beløpet, og som det alt vesentlige av tidsbruken under ankeforhandlingen gjaldt – er lagmannsretten kommet til at staten bør tilkjennes delvis dekning av sine sakskostnader for lagmannsretten etter § 20-3.

Advokat Fjellheim har fremlagt sakskostnadsoppgave med krav om dekning av salær med 241 968 kroner, inkl. mva. Det er ikke angitt hvilken del av kostnadene som relaterer seg til hvilket tvistepunkt. Basert på tidsbruken under ankeforhandlingen finner lagmannsretten det sannsynlig at 80 % av salærkostnadene, 193 574 kroner, knytter seg til behandlingen av det krav staten fikk medhold i.

Etter § 20-3 kan det tilkjennes sakskostnader «helt eller delvis». Bestemmelsen kan etter lagmannsrettens syn ikke forstås slik at de kostnader som relaterer seg til det krav parten har fått medhold i, nødvendigvis skal dekkes fullt ut. Når det legges vekt på at også den annen part har fått medhold av betydning i et krav som gjelder overprøving av et forvaltningsvedtak, finner lagmannsretten at sakskostnadsansvaret bør begrenses til halvparten av 193 574 kroner, dvs. 96 787 kroner.

Lagmannsretten finner ikke grunnlag for å tilkjenne Firmament AS dekning av sakskostnader etter § 20-3. Lagmannsretten finner ikke at det foreligger tungtveiende grunner i Firmament AS' favør. Det vises til at Firmament AS har fått medhold i et krav som gjelder et lavere beløp enn staten, og at andelen av sakskostnader som knytter seg til dette, er begrenset. Det foreligger ikke momenter som nevnt i tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Etter tvisteloven § 20-9 annet ledd legger lagmannsretten sitt resultat til grunn ved avgjørelsen av sakskostnader for tingretten. Begge parter har også for tingretten fått medhold av betydning, selv om staten for tingretten gikk med på en mindre reduksjon av skattyterens alminnelige inntekt, jf. statens påstand for tingretten punkt 1. Det fremgår av tingrettens dom side 11 at spørsmålet om fradragsrett for renter hadde vært et mindre tidkrevende tema under saksforberedelsen og hovedforhandlingen.

Lagmannsretten finner at kravet på sakskostnader for tingretten bør avgjøres på samme måte som for lagmannsretten, og viser til begrunnelsen foran. Advokat Fjellheim fremla sakskostnadsoppgave med krav om dekning av salær med 363 688 kroner, inkl. mva. Det er ikke angitt hvilken del av kostnadene som relaterer seg til hvilket tvistepunkt. Lagmannsretten tilkjenner, med samme begrunnelse som foran, dekning med 40 % av sakskostnadskravet, dvs. 145 475 kroner inkl. mva.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

- 1. Skatteklagenemndas endringsvedtak 29. oktober 2015 mot Firmament AS for ligningsåret 2009 oppheves. Ved ny ligning gis det fradrag for valutatap på 555 354 – femhundreofemtifemtusentrehundreogfemtifire – kroner og et fradrag på 14 191 715 – fjortenmillioneretthundreogtrentifemtusensjuhundreogfemten – kroner for tap av inntektsførte renter i årene 2006 til 2008.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Firmament AS 96 787 – nittsekstusensjuhundreogåttisju – kroner til staten ved Skatt øst innen to uker fra forkynningen av denne dommen. For øvrig bærer partene egne sakskostnader for lagmannsretten.*
- 3. I sakskostnader for tingretten betaler Firmament AS 145 475 – etthundreogførtifemtusenfirehundreogsyttifem – kroner til staten ved Skatt øst innen to uker fra forkynningen av denne dommen. For øvrig bærer partene egne sakskostnader for tingretten.*

SkN 18-070 Skattefradrag for konsernbidrag

Lovstoff: Skatteloven § 10-2 første ledd. Aksjeloven § 8-5, jf. § 8-1 til § 8-4.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 10. oktober 2018, **sak nr.:** LB-2017-63814

Dommere: Lagdommer Mary-Ann Hedlund, lagdommer Inger Wiig og tingrettsdommer Anne Kristin Uhre Nielsen.

Parter: Norlock AS (advokat Anette Fjeld) mot Staten v/Skatt sør (advokat Haakon Borgen).

Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet.

Sammendrag: Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak hvor Norlock AS

(Norlock) ble nektet skattefradrag for et konsernbidrag til sitt insolvente datterselskap Norlock Sidas AS (Sidas) for inntektsåret 2012. I 2010 ble det vedtatt at Norlocks heleide datterselskap Sidas skulle legges ned, som følge av at det ikke ble oppnådd tilfredsstillende drift. Det ble samtidig bestemt at nedleggelsen skulle skje ved en styrt avvikling, der kreditorer mv. ble dekket før selskapet ble likvidert. Sidas hadde opparbeidet seg et skattemessig underskudd til fremføring på i overkant av fem millioner kroner. Norlock hadde på sin side et skattemessig overskudd. For inntektsåret 2012 besluttet Norlock å gi konsernbidrag til datterselskapet Sidas med omtrent 2,5 mill. kroner. Norlock hadde ikke fri egenkapital til dekning av konsernbidraget. Lagmannsretten fant at Skatteklagenemndas vedtak var gyldig. Konsernbidraget måtte ligge innenfor fri egenkapital, jf. aksjeloven § 8-1. Norlocks anførsel om at bestemmelsen ikke kom til anvendelse fordi det bare skjedde en ombytting av gjeldsposter i morselskapet, førte ikke frem. Anken ble forkastet.

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak 13. oktober 2015 om å opprettholde Skattekontorets vedtak 15. oktober 2014 hvor Norlock AS ble nektet skattefradrag for et konsernbidrag til det insolvente datterselskapet Norlock Sidas AS for inntektsåret 2012.

Sakens bakgrunn:

Det fremgår av Skatteklagenemndas vedtak at Norlock kjøpte halvparten av aksjene i Norlock Sidas AS i 2006. Gjennom gjeldskonverteringer og oppkjøp av aksjer fra mindretallsaksjonærer, kom selskapet fra og med utgangen av 2009 i eierposisjon til å avgi konsernbidrag. Den andre aksjonæren overdro resterende aksjer vederlagsfritt i mars 2011, slik at datterselskapet var 100 % eid pr 31.12.2011.

Om sakens bakgrunn gjengis følgende fra tingrettens dom som ikke er omtvistet:

Norlock AS («Norlock») er morselskap i et konsern som blant annet prosjekterer og leverer dører, vinduer, lås og beslag. I 2010 ble det vedtatt at det heleide datterselskapet Norlock Sidas AS (heretter benevnt «Sidas») skulle legges ned, som følge av at det ikke ble oppnådd tilfredsstillende drift. Det ble samtidig bestemt at nedleggelsen skulle skje ved en styrt avvikling, der kreditorer og andre interessenter ble dekket før selskapet ble likvidert.

Sidas' økonomi var svært anstrengt, og selskapet hadde ikke midler til å dekke sine forpliktelser. Med avviklingsbeslutningen ble det også klart at de ikke ville kunne tjene inn midler til å dekke inn disse. Verdien på aksjene i Sidas var nedskrevet til null i saksøkers balanse. Kostnadene ved denne avviklingen ble dekket av Norlock, som fikk en fordring mot Sidas. Norlock balanseførte også en avsetning til dekning av tap ved avviklingen av Sidas. Det er enighet om at Sidas ved utgangen av 2012 var insolvent.

Norlocks økonomiske interesser i Sidas var ved utgangen av 2012 reflektert i tre ulike balanseposter. Aksjene i datterselskapet Sidas var verdsatt til null kroner, fordringene på Sidas var balanseført til i overkant av fire millioner kroner, og avsetningen til dekning av tap var på 4,25 millioner kroner, slik det fremgår av regnskapet for 2011.

Sidas hadde opparbeidet seg et skattemessig underskudd til fremføring på i overkant av fem millioner kroner. Norlock hadde på sin side et skattemessig overskudd. For inntektsåret 2012

besluttet Norlock å gi konsernbidrag til datterselskapet Sidas med 2 555 900 kroner. Konsernbidraget ble ført som gjeld i saksøkers balanse, mens konsernbidragets skattemessige effekt på 715 000 kroner reduserte Norlocks egen skattegjeld. Det overskytende, rundt 1,84 millioner kroner, ble ført mot avsetningen til tap, som ble redusert fra 4,25 millioner kroner til 2,41 millioner kroner. Regnskapsføringen knyttet til konsernbidraget innebar således balanseøkninger tilsvarende det avgitte konsernbidraget, i form av reduksjon av kostnader/gjeld. Konsernbidraget medførte ingen verdiøkning på aksjene i datterselskapet Sidas som kunne føres opp i Norlocks balanse.

Norlock hadde ikke fri egenkapital til å gi konsernbidraget etter aksjeloven § 8-5 jf. § 8-1. ...

Norlock krevde fradrag for konsernbidraget i sin selvangivelse for 2012, hvor det samtidig ble opplyst at selskapet ikke hadde fri egenkapital, men at det avgitte konsernbidraget medførte en økning av saksøkers balanseførte verdier mot datterselskapet.

Skattekontoret tok opp ligningen og konkluderte med at et slikt konsernbidrag var i strid med aksjelovens krav til fri egenkapital, slik at fradrag for konsernbidraget ble nektet. Etter klage fra Norlock kom Skatteklagenemnda i vedtak 13. oktober 2015 til samme konklusjon som skattekontoret. Det fremgår av begrunnelsen at det kun kan gjøres unntak fra kravet om fri egenkapital ved konsernbidrag til datterselskap der konsernbidraget medfører en tilsvarende verdiøkning av aksjene i datterselskapet, men ikke ved verdiøkning på andre balanseposter. Som følge av at Sidas var insolvent, innebar konsernbidraget ingen verdiøkning på aksjene i Sidas.

Som det fremgår i gjengivelsen over hadde Norlock AS (Norlock) ikke fri egenkapital til å gi konsernbidrag etter aksjeloven § 8-5, jf. § 8-1. For tingretten anførte Norlock at det gjaldt et ulovfestet unntak fra kravet om fri egenkapital som kom til anvendelse. For lagmannsretten har Norlock anført at det kun har skjedd en ombytting av gjeldsposter i morselskapet, at man er utenfor anvendelsesområdet for aksjeloven § 8-1, at konsernbidraget derfor var lovlig og at selskapet har krav på skattefradrag for konsernbidraget.

Norlock innga stevning til Oslo tingrett 4. mai 2016 med påstand om at skatteklagenemndas vedtak var ugyldig, og at Norlock ved ny ligning fikk fradrag for konsernbidrag til Sidas.

Oslo tingrett avsa 30. januar 2017 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. I sakskostnader betaler Norlock AS til Staten v/Skatt øst 103 205 – etthundreogtretusentohundreogfem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Norlock AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 6. september 2018 i Borgarting lagmannsretts hus. Om bevisførselen vises til rettsboken.

Den ankende part, Norlock AS, har i hovedtrekk anført:

Norlock har krav på fradrag for konsernbidraget som ble gitt til Sidas, og Skatteklagenemndas vedtak må oppheves som ugyldig.

Tvistetemaet i saken ligger i skjæringsfeltet mellom skatterett, selskapsrett og regnskapsrett. Skatteloven viser til aksjelovens regler om konsernbidrag, og partene er enige om at vilkårene i skatteloven § 10-2 til § 10-4 er oppfylt. Selskaper har handlefrihet og kan fritt disponere over selskapskapitalen i forbindelse med selskapets virksomhet i løpet av året. Dette gjelder både i form av kjøp av varer, lån til datterselskap, kausjon for datterselskap og kapitalisering av datterselskap. Alle slike transaksjoner vil innebære ombytting av poster i morselskapets balanse.

Begrensning i selskapers handlefrihet krever hjemmel i lov. Spørsmålet saken reiser er om aksjeloven § 8-1 oppstiller en begrensning i morselskapets handlefrihet når mor har negativ fri egenkapital. Begrensningen i handlefriheten er begrunnet i hensynet til kreditorene. I vår sak har alle Sidas kreditorer fått dekning under den styrte avviklingen.

Konsernbidrag fra mor til datter er ikke en utdeling som må ha dekning i fri egenkapital. Aksjeloven § 3-6 andre ledd bestemmer at «enhver overføring av verdier» fra selskap til aksjonær er å anse som utdeling. Dette gjelder imidlertid bare oppover, ikke nedover fra morselskap til datterselskap. En utdeling i form av et konsernbidrag med skatteeffekt kan skje uten at hele eller deler av utdelingen har dekning i fri egenkapital når skatteeffekten finansierer konsernbidraget. Det skjer kun en ombytting av poster i morselskapets balanse. Konsernbidrag fra morselskap til datterselskap er heller ikke ulovlig utdeling etter aksjeloven § 3-7.

Etter aksjeloven § 8-1 må utdeling av utbytte ha dekning i fri egenkapital. Aksjeloven stiller derimot ikke et forbud mot å gi konsernbidrag dersom selskapet har negativ fri egenkapital. Det foreligger heller ingen autoritative kilder om ulovfestet unntak, og rettskildebildet i saken er ikke entydig slik tingretten legger til grunn.

Bestemmelsen i aksjeloven § 8-1 om at utdeling av utbytte må ha dekning i selskapets frie egenkapital, gjelder ikke dersom de regnskapsmessige verdier i det avgivende selskap er de samme før og etter konsernbidraget. Det er da ingen utdeling (differanse) som må ha dekning i fri egenkapital. Kreditorenes stilling er lik før og etter konsernbidraget. Der det ikke skjer en utdeling er ikke § 8-1 til hinder for at mor gir datter konsernbidrag. Denne lovforståelsen har støtte i nyere teori.

Etter dette må det legges til grunn at Skatteklagenemndas vedtak er basert på feil rettsanvendelse når fradrag for konsernbidraget er nektet. Vedtaket derfor ugyldig og må oppheves.

Subsidiært, dersom retten skulle komme til at konsernbidraget er ulovlig selskapsrettslig, anføres at feilen er så ubetydelig at konsernbidraget likevel bør anses som lovlig etter skattelovens bestemmelser. Feilen er av en slik karakter at den får samme selskapsrettslige konsekvenser som brudd på saksbehandlingsregler og må derfor likebehandles med slike brudd. Feilen er dessuten så vidt ubetydelig at konsernbidraget bør anses lovlig etter skatteloven § 10-2.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak 13. oktober 2015 i sak nr. 2014/896039 kjennes ugyldig.

2. Norlock AS tilkjennes sakens omkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten, Staten v/Skatt sør har i hovedtrekk anført:

Spørsmålet i saken er om Norlock har rett til fradrag i alminnelig inntekt for konsernbidrag som ble gitt datterselskapet Sida i 2012. Vilåårene for konsernbidrag fremgår av skatteloven § 10-2 som viser til at konsernbidrag må være lovlig etter aksjelovens regler.

Aksjeloven § 8-5 andre ledd fastsetter at konsernbidrag kan gis med de begrensninger som følger av aksjeloven § 8-1 til § 8-4. Når det gjelder begrunnelsen for de selskapsrettslige reglene, vises det til Ot.prp.nr.16 (1979–1980). På bakgrunn av uttalelsene i forarbeidene, har det i teori og praksis utviklet seg et ulovfestet unntak fra kravet til fri egenkapital i morselskapet. Dette unntaket er begrenset til de tilfeller der det blir en verdiøkning krone for krone på aksjene i datterselskapet tilsvarende konsernbidraget. Unntaket er snevert og gir ikke rett til skattefradrag i andre tilfeller. I vår sak var datterselskapet insolvent, og det var følgelig ingen verdiøkning på aksjene.

Konsernbidrag fra mor- til datterselskap er ikke utdeling, og faller utenfor rammene for bestemmelsen i aksjeloven § 8-1.

Aksjeloven har flere bestemmelser til vern om selskapskapitalen. Kreditorerne skal beskyttes slik at selskapets verdier ikke deles ut til aksjonårene til fortrengsel for kreditorerne. Selv om begrunnelsen for utbyttebegrensning ikke treffer like godt ved konsernbidrag fra mor-til datterselskap, er det ingen tvil om at reglene gjelder. Skatteloven § 10-2 gir rett til fradrag i inntekten hos giverselskapet og inntektsføres hos mottager etter skatteloven § 10-3, forutsatt at konsernbidraget er lovlig. De selskapsrettslige vilkår for konsernbidrag i vår sak var ikke til stede, og fradrag ble derfor korrekt avslått.

Kravet til fri egenkapital er firkantede og basert på selskaps- og regnskapsrett. Den ankende part anførsel om at det må legges avgjørende vekt på de økonomiske realitetene kan ikke føre frem. Norlock er utenfor det ulovfestede unntaket slik det er utviklet i teorien og praksis. Det som fremgår i fagboken Årsregnskapet i teori og praksis 2012 pkt. 24.5.1 gir uttrykk for et annet syn, men er ikke forankret i lovens klare ordlyd. Det samme gjelder for andre forfattere som har anført et slikt syn.

Dersom lagmannsretten skulle komme til at unntaket også kan gjelde ved økning av andre balanseposter, anføres at det ikke har skjedd noen verdiøkning. Regnskapsmessig nøytralitet i balansen er for skatteformål ikke tilstrekkelig. Om det foretas en omdisponering i balansen, kommer man ikke unna insolvensvurderingen.

Det ulovfestede unntaket fra det lovbestemte kravet om fri egenkapital er snevert. En eventuell ytterligere fravikelse av lovens klare ordlyd må vurderes av lovgiver og ikke gjennom utvidende fortolkning.

Etter dette må det legges til grunn at Skatteklagenemndas vedtak er gyldig, basert på riktig rettsanvendelse.

Til ankende parts subsidiære anførsel bemerkes at det i denne saken er det de materielle vilkår for konsernbidrag, ikke de formelle, som ikke er oppfylt. De materielle vilkårene kan aldri være et forhold som er uvesentlig og som man kan se bort fra. Den subsidiære anførselen gir derfor heller ikke grunnlag for opphevelse.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt sør tilkjennes sakens omkostninger for lagmannsretten.

Lagmannsretten bemerker:

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak 13. oktober 2015 hvor Norlock AS ble nektet skattemessig fradrag for konsernbidrag selskapet hadde gitt til datterselskapet Sidas AS. I likhet med tingretten har lagmannsretten kommet til at vedtaket er gyldig.

Lagmannsretten har i utgangspunktet full prøvingsrett ved vurderingen av vedtakets gyldighet. Prøvingen må som hovedregel skje ut fra det faktum forvaltningen har fått seg forelagt, jf. Rt-2006-404.

Innledningsvis bemerkes at partene i hovedtrekk er enige om faktum, herunder at Norlock ikke hadde fri egenkapital til dekning av konsernbidraget på 2 555 900 kroner, og at konsernbidraget regnskapsmessig innebar tilsvarende balanseøkninger i form av reduksjon av kostnader/gjeld.

Et konsern lignedes ikke under ett; hvert selskap i konsernet er et selvstendig retts- og skattesubjekt. Konsern har imidlertid mulighet til å gi konsernbidrag fra et selskap til et annet for å utligne skattemessige overskudd i et selskap mot underskudd i et annet selskap.

Det følger av skatteloven § 10-2 første ledd at skattemessig fradrag er betinget av at konsernbidraget «ellers er lovlig» etter aksjelovens og allmennaksjelovens bestemmelser. Etter aksjeloven § 8-5 gjelder bestemmelsene i § 8-1 til § 8-4 «tilsvarende for utdeling av konsernbidrag». Ordlyden i § 8-5 andre ledd er klar, og lagmannsretten legger til grunn at bestemmelsen må forstås slik at de lovbestemte vilkårene for å dele ut utbytte skal gjelde på samme måte – «tilsvarende» – for konsernbidrag. Det innebærer at det gjelder samme selskapsmessige begrensninger for adgangen til å gi konsernbidrag som for adgangen til å dele ut utbytte.

Etter aksjeloven § 8-1 er det et vilkår for å dele ut utbytte og gi konsernbidrag, jf. § 8-5 andre ledd, at dette ligger innenfor selskapets frie egenkapital. Dersom dette vilkåret ikke er oppfylt, er utbyttet eller konsernbidraget i utgangspunktet ikke lovlig. Partene er enige om at det i praksis er etablert et unntak fra kravet om fri egenkapital når konsernbidraget medfører en verdiøkning på aksjene i datterselskapet som kan føres opp i morselskapets balanse med samme verdi. Partene er også enige om at dette vilkåret ikke er oppfylt i saken her.

For lagmannsretten er dette ulovfestede unntaket ikke påberopt som grunnlag for påstanden om at nemndas vedtak er ugyldig. Lagmannsretten finner likevel grunn til å bemerke at den er enig i tingrettens konklusjon om at dette er et snevert unntak som ikke kommer til anvendelse i vår sak og kan i det alt vesentlige tiltre tingrettens begrunnelse.

Norlock har anført at bestemmelsen i aksjeloven § 8-1 ikke kommer til anvendelse fordi det ikke har skjedd noen formuesreduksjon, men bare en ombytting av gjeldsposter i morselskapets balanse. Konsekvensen av at begrensningene i § 8-1 ikke kommer til anvendelse, er, er det anført, at konsernbidraget er lovlig, og at Norlock har krav på skattemessig fradrag.

Til støtte for denne anførselen har Norlock utarbeidet et hjelpedokument hvor problemstillingen er skissert. Det fremgår av skissen i dokumentet på side 24 at den bundne og frie egenkapitalen før og etter at konsernbidraget på 2 555 900 er på henholdsvis 6 341 500 kroner og –1 840 269 kroner. Det fremgår videre at den kortsiktige gjelden reduseres fra 4 250 000 kroner til 2 409 752 kroner, at Norlock får en ny gjeldspost på 2 555 900 kroner som er konsernbidraget, og at Norlocks skattegjeld reduseres fra 715 665 kroner til 13 kroner. Den totale gjeld og egenkapital i Norlock er angitt til 22 967 352 kroner både før og etter konsernbidraget.

Det fremgår av skattekontorets vedtak at spørsmålet om godkjenning av konsernbidrag som i saken her ikke er løst i rettspraksis.

Også for vurderingen av den nye anførselen, må det tas utgangspunkt i aksjeloven § 8-5 om at bestemmelsene i § 8-1 til § 8-4 «gjelder tilsvarende for utdeling av konsernbidrag». At loven bruker begrepet «utdeling» om konsernbidrag kan etter lagmannsrettens syn ikke tillegges noen selvstendig betydning selv om konsernbidrag fra et selskap til et annet ikke er utdeling i strengt språklig forstand. Bestemmelsen må utvilsomt forstås slik at de nevnte reglene kommer til anvendelse på samme måte for konsernbidrag som for utdeling av utbytte. Dette innebærer at konsernbidraget må ligge innenfor den fri egenkapitalen, jf. aksjeloven § 8-5 andre ledd og § 8-1 tredje ledd.

Lagmannsretten kan ikke se at anførselen om at bestemmelsen i § 8-1 ikke kommer til anvendelse, kan føre frem. Som nevnt foran er lagmannsretten enig med tingretten i at det ikke er grunnlag for å tolke det ulovfestede unntaket fra kravet om fri egenkapital utvidende på andre typetilfeller enn der konsernbidraget motsvares av en tilsvarende verdiøkning på aksjene i datterselskapet. Lagmannsretten kan heller ikke se at det er grunnlag for en analogisk anvendelse av dette ganske snevre ulovfestede unntaket fra det som er lovens klare hovedregel.

Til støtte for anførselen om at forholdene i saken ligger utenfor anvendelsesområdet for aksjeloven § 8-1, har Norlock, i tillegg til regnskapsmessige konsekvenser, vist til Britt Torun Hove, Egenkapitaltransaksjoner, 5. utgave, 2014, der det i pkt. 8.7 på side 220 er uttalt:

Konsernbidrag fra morselskap til datterselskap vil som hovedregel ikke påvirke egenkapitalen i morselskapet. Datterselskapets egenkapital økes ved konsernbidraget, noe som tilsvarende øker verdien av datterselskapet i morselskapet. I de tilfeller hvor datterselskapet er insolvent, kan det tenkes at konsernbidraget ikke vil øke verdien i datterselskapet. Dette vil blant annet kunne være avhengig av om morselskapet har stilt garanti for datterselskapets gjeld.

Norlock har også vist til Jens Erik Huneide, Årsregnskap teori og praksis, 2012, hvor det blant annet heter:

Som følge av at konsernbidrag fra morselskap til datterselskap ikke kommer inn under definisjonen av utdeling i asl./asal. § 3-6 ..., kan det også på dette grunnlaget hevdes at konsernbidrag kan gis fra morselskap til heleide datterselskap uten begrensninger, med samme unntak som nevnt ovenfor.

Norlock har også vist til boken Årsregnskap teori og praksis, 2017, Hans Robert Schwencke, pkt. 27.5.1.

Lagmannsretten kan ikke se at denne teorien gir grunnlag for å fravike lovens klare ordlyd. Det er ingen tyngre rettskilder som underbygger at det refererte er uttrykk for gjeldende rett. På et så lovregulert rettsområde som det her er tale om, kan lagmannsretten heller ikke se at formålsbetraktninger eller andre reelle hensyn som regnskapsmessige effekter i giverselskapet mer generelt, kan gi grunnlag for å sette det lovbestemte vilkåret om fri egenkapital til side.

Lagmannsretten er enig med staten i at spørsmålet om et mer omfattende unntak fra kravet om fri egenkapital enn det snevre ulovfestede unntaket som er redegjort for foran, eventuelt må utredes og vurderes av lovgiver.

Når det gjelder reelle hensyn, viser lagmannsretten for øvrig til at man ved å godkjenne konsernbidraget reduseres Norlocks skatt til staten med ca. 715 000 kroner. Dette skjer samtidig som Sidas er insolvent og ikke får en verdiøkning i sine aksjer. Å godkjenne konsernbidraget under slike omstendigheter, vil etter lagmannsrettens vurdering innebære en omgåelse av reglene om konsernbidrag som det er redegjort for over.

Lagmannsrettens konklusjon er på denne bakgrunn at Skatteklagenemndas vedtak er basert på riktig rettsanvendelse og at det er gyldig.

Det avgitte konsernbidraget er ulovlig, som følge av at det ikke har dekning i selskapets frie egenkapital, jf. aksjeloven § 8-1. Den videre skattemessige konsekvens av dette er at Norlock må nektes fradrag for det avgitte konsernbidraget, jf. skatteloven § 10-2.

Norlock har subsidiært anført at feilen er så ubetydelig at konsernbidraget likevel bør anses lovlig etter skattelovens bestemmelser.

For denne vurderingen viser lagmannsretten til Rt-2011-1473. Saken gjaldt prøving av skatteklagenemndas vedtak om ligning av aksjeselskap og aksjonærer i selskapet. Det fremgår av avsnitt 43-45 i dommen:

Spørsmålet blir da om den feilen som Einar Rasmussen Investment AS har begått ved å unnlate å behandle det ekstraordinære utbyttet som en kapitalnedsettelse, likevel ikke skal få betydning ved anvendelsen av lovlighetskravet i skatteloven § 10-12 annet ledd. Det er lagt til grunn i praksis at selv om det skulle forekomme mindre avvik fra reglene i aksjeloven ved gjennomføringen av utbytteutdeling, vil utbetalingen likevel kunne gi rett til godtgjørelse

dersom avviket fremstår som mindre vesentlig. Det beror på en konkret skjønnsmessig vurdering.

Skatteklagenemnda har lagt vekt på at det dreier seg om brudd på aksjelovens materielle regler om hva som kan utdeles som utbytte uten kreditorvarsel. Dette har nemnda ansett som en vesentlig feil. ...

... Selv om det skal foretas en konkret skjønnsmessig vurdering, må man kunne operere med typetilfeller av feil som regnes som vesentlige eller uvesentlige med mindre særlige omstendigheter gjør seg gjeldende. Brudd på sentrale elementer i den selskapsrettslige reguleringen av utbytte, slik som begrensninger på hva som kan utdeles, må normalt anses som vesentlige – slik det også fremholdes i Lignings-ABC for 2005 på side 34.

Lagmannsretten legger til grunn at avgivelsen av konsernbidrag i denne saken innebar brudd på materielle regler. Bidraget ble gitt i forbindelse med en styrt avvikling av datterselskapet, og Norlock hadde tid til på vurdere hvordan denne avviklingen skulle skje. Lagmannsretten finner at konsernbidraget innebærer brudd på sentrale selskapsrettslige regler og følgelig at bruddet er vesentlig.

Den subsidiære anførselen gir derfor heller ikke grunnlag for å sette nemndas vedtak til side.

Lagmannsrettens konklusjon er at Skatteklagenemndas vedtak 13. oktober 2015 ikke er ugyldig. Anken må da forkastes.

Staten har vunnet saken, og skal etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd, jf. andre ledd få dekket sine sakskostnader for lagmannsretten. Det er ikke grunnlag for å gjøre unntak fra erstatningsplikten etter § 20-2 tredje ledd. Saken har ikke vært tvilsom. Dette gjelder selv om det fremkom nye anførsler for lagmannsretten.

Staten har fremsatt krav om dekning av sakskostnader med 127 309 kroner inkludert merverdiavgift. Av dette utgjør 987 kroner reiseutgifter og diett. Norlock har ikke hatt merknader til beløpet. Lagmannsretten finner at kravet har vært nødvendig for å ivareta statens interesser i saken, jf. tvisteloven § 20-5, og kravet tas til følge. Tingrettens sakskostnadsavgjørelse er det ikke noe å bemerke til.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Norlock AS til staten v/Skatt Øst 127 309 – etthundreogtjuesjutusentrehunderogni – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen.*

SkN 18-071 Eiendomsskatt

Lovstoff: Eieendomsskattelova § 11, § 14 og § 29. Tvisteloven § 1-3. Forvaltningsloven § 27 og § 27 b. Forskrift for eiendomsskatt, Oslo for 2016 § 3 og § 4.

Borgarting lagmannsrett: Dom og kjennelse av 31. oktober 2018, **sak nr.:** LB-2017-181429

Dommere: Lagdommer Anne-Mette Dyrnes, lagdommer Fredrik Charlo Borchsenius og lagdommer Henrik Westborg Smiseth

Parter: John Sverre Svendsen (Grupprepresentant) (advokat Bettina Banoun og rettslig medhjelper, advokatfullmektig Erling P. Selen) mot Oslo kommune (advokat Trine Christin Riiber og rettslig medhjelper, advokat Bodil Høstmælingen).

Sammendrag: Saken gjaldt gruppesøksmål om gyldigheten av Oslo kommunes forskrift om eiendomsskatt for 2016 og Oslo kommunes utskriving av eiendomsskatt samme år. Det ble anført at det var et brudd på eiendomsskatteloven å fastsette et bunnfradrag på fire millioner kroner, fordi et så høyt bunnfradrag medførte at bare et mindretall av boligeierne måtte betale eiendomsskatt. Anførselen ble ikke tatt til følge av lagmannsretten. Retten fant imidlertid at kommunen hadde brutt fristen for utskriving. Kommunen hadde skrevet ut eiendomsskatten 30. juni, mens fristen for utskriving i eiendomsskatteloven § 14 er 1. mars. Det gjelder en utsatt frist første året eiendomsskatt skrives ut i en kommune, men denne fristen gjaldt etter rettens syn ikke ved gjeninnføring av eiendomsskatt. Oslo kommune skrev ut eiendomsskatt i en periode fra slutten av 1980-tallet til 1998, slik at den ordinære fristen kom til anvendelse. Lagmannsretten ga på denne bakgrunn de ankende parter medhold i kravet om at kommunen pålegges å tilbakebetale den innbetalte eiendomsskatten for 2016. Søksmålet ble for øvrig avvist for de av gruppedeltakerne som ikke hadde benyttet den administrative klageadgangen før de gikk til søksmål.

Saken gjelder gruppesøksmål om gyldigheten av Oslo kommunes forskrift om eiendomsskatt for 2016 og Oslo kommunes utskriving av eiendomsskatt samme år.

Eiendomsskatten er en kommunal skatt som kommunestyret kan beslutte å illegge eiere av faste eiendommer i kommunen. Eiendomsskatten er en av de eldre skatteformene i Norge. Fra 1911 var eiendomsskatten regulert i lands- og byskattelovene. I dag gjelder lov 6. juni 1975 nr. 29 om eieendomsskatt til kommunane (eiendomsskatteloven). Det har vært gjort en hel del endringer i denne loven siden 1975. Herunder ble kommunestyret ved en lovendring i 1993 gitt anledning til å fastsette bunnfradrag.

Oslo kommune skrev ut eiendomsskatt i en periode fra slutten av 1980-tallet til 1998, de siste årene med bunnfradrag. Fra 1999 til 2015 var det ikke eiendomsskatt i Oslo kommune.

Under kommunevalgkampen i 2015 ble eiendomsskatt foreslått av blant annet Arbeiderpartiet, og dette var et sentralt tema under valgkampen. Etter at valget ga rødgrønt flertall i Oslo bystyre, inngikk de rødgrønne partiene en samarbeidsavtale der det var enighet om å innføre eiendomsskatt. Partiene var enige om en skattesats på to promille det første året (2016) og tre promille de påfølgende årene. Det skulle innføres et bunnfradrag på fire millioner kroner.

Både i det politiske ordsiftet før valget og i bystyret ble det stilt spørsmål om eiendomsskatt med et så vidt høyt bunnfradrag at bare et mindretall av boligeierne i Oslo måtte betale skatt, ville være lovlig. Byrådet innhentet rettslig bistand fra kommuneadvokaten, som i et notat datert 18. november 2015 vurderte at «et bunnfradrag på 4 millioner kroner neppe vil være ulovlig».

Bystyret i Oslo vedtok den 16. desember 2015 forskrift nr. 1654 om eiendomsskatt i Oslo kommune for 2016. Forskriftens § 1 fastsetter at eiendomsskatt skrives ut på alle faste eiendommer i kommunen, unntatt næringseiendom. Skattesats og bunnfradrag er regulert i henholdsvis § 2 og § 4, i samsvar med hva de rødgrønne partiene ble enige om i samarbeidsavtalen. Det fremgår videre av § 3 at eiendomskattegrunnlaget for boliger fastsettes på grunnlag av skattemessige formuesverdier der dette finnes, og at eiendomsskattegrunnlaget for de øvrige eiendommene fastsettes ved takst etter reglene i eiendomsskatteoven § 8A-2 følgende.

Kommunen utførte et omfattende arbeid i slutten av 2015 og første halvår 2016 for å få skrevet ut eiendomsskatten for 2016 i tide. Det måtte etableres et eget eiendomsskattekontor, og flere typer tjenester ble anskaffet eksternt. Til takseringsarbeidet ble det engasjert et stort antall takstmenn. Byrådet la til grunn at fristen for utskrivning i henhold til eiendomsskatteoven § 14 var utgangen av juni måned. Samtlige utskrivingsvedtak ble avsagt og sendt ut 30. juni 2016.

Den 27. oktober 2016 varslet Huseiernes Landsforbund, på vegne av «et stort antall parter/skattytere», at forbundet vurderte å ta ut gruppesøksmål mot Oslo kommune om gyldigheten av eiendomsskatten. Kommunen besvarte søksmålsvarselet 10. november 2016.

Huseiernes Landsforbund tok ut stevning ved Oslo tingrett den 9. desember 2016. Oslo kommune innga tilsvaer 11. januar 2017.

Oslo tingrett besluttet ved kjennelse 10. mars 2017 å fremme saken som gruppesøksmål med Huseiernes Landsforbund som grupperepresentant. I samme avgjørelse besluttet tingretten at gruppesøksmålet bare omfatter dem som er registrert som gruppelemmer, jf. tvisteloven § 35-6. Tingretten opprettet videre en undergruppe etter tvisteloven § 35-10 annet ledd «for behandling av saksøkernes anførsel om at «restfradrag» for en boenhet kan utnyttes for annen boenhet innen eiendommen». Tingretten besluttet også å la behandlingen av spørsmålet om søksmålet skulle avvises for de av søksmålsdeltakerne som ikke hadde påklaget kommunens utskrivingsvedtak innen klagefristen, utstå til hovedforhandlingen.

Oslo tingrett avsa den 6. juni 2017 dom med slik domsslutning:

1. Gruppesøksmålet avvises for de av saksøkerne som ikke har påklaget skattevedtaket.
2. Oslo kommune frifinnes.
3. Huseiernes Landsforbund plikter å betale Oslo kommunes saksomkostninger med 471 263 – firehundreogsyttientusentohundreogsekstire – kroner. Beløpet forfaller til betaling to – 2 – uker fra dommens forkynning.

I ankeerklæring 18. august 2017 anket medlemmene i gruppesøksmålet hele tingrettens dom. John Sverre Svendsen, et av gruppelemmene, anmodet om å få tre inn som

grupperepresentant i stedet for Huseiernes Landsforbund. De ankende partene anmodet om samtykke til direkte anke til Høyesterett i medhold av tvisteloven § 30-2.

Den 15. november 2017 besluttet Høyesteretts ankeutvalg (sak HR-2017-2174-U) å nekte samtykke til direkte anke. Samtidig ble John Sverre Svendsen oppnevnt som ny grupperepresentant. Saken ble deretter oversendt til Borgarting lagmannsrett.

Ankeforhandling er holdt 19. til 21. september 2018 i Borgarting lagmannsretts hus. Et av medlemmene i gruppesøksmålet avga forklaring. Retten hørte to vitner. Om bevisføringen for øvrig vises det til rettsboken.

De ankende parter, medlemmene i gruppesøksmålet, har i hovedtrekk anført:

Alle medlemmene i gruppesøksmålet har rettslig interesse i å få dom for at forskriften er ugyldig, jf. tvisteloven § 1-3. Det kan anlegges søksmål om gyldigheten av forskrifter uten at bestemte rettssubjekters forhold blir trukket inn. Dette fremgår av forarbeidene i tvisteloven og er lagt til grunn i rettspraksis. Videre har partene tilstrekkelig tilknytning til søksmålsobjekten. Saken gjelder et rettsforhold eller en rettighet, og partene har rettslig interesse i å få dom for det forhold saken gjelder. Rettslig interesse foreligger uavhengig av om retten skulle avvise søksmålet om gyldigheten av utskrivingsvedtakene for de av skatteyterne som ikke har benyttet klageadgangen.

Det er på det rene at en del av gruppemedlemmene ikke påklaget vedtakene om utskriving av eiendomsskatt for 2016 innen klagefristen. Det bestrides at søksmålet på denne bakgrunn må avvises for disse gruppemedlemmene. Når det gjelder søksmålet om gyldigheten av forskriften, foreligger det ikke noe rettslig grunnlag for avvising. Med hensyn til søksmålet om gyldigheten av utskrivingsvedtakene anføres det at forvaltningsloven § 27 b ikke kom til anvendelse, og at Oslo kommune dermed ikke hadde adgang til å sette vilkår om utnyttet klageadgang før søksmål. Det vises til at eiendomsskatteloven § 29 første ledd bestemmer at forvaltningsloven kun får anvendelse dersom ikke annet følger av eiendomsskatteloven. I 2016 viste eiendomsskatteloven § 23 til ligningsloven § 11-1 nr. 4, der det fremgikk at søksmål kunne reises innen seks måneder etter at skatteoppgjøret ble sendt skatteyteren. Eiendomsskatteloven oppstilte dermed særskilte søksmålsregler for eiendomsskattesaker. Det er heller ikke holdepunkter i forarbeidene til verken eiendomsskatteloven eller ligningsloven for at søksmålsfristen i forvaltningsloven § 27 b skal gjelde ved eiendomsskattevedtak.

Manglende utnyttelse av klageadgang kan ikke gi grunnlag for å avvise søksmålet om gyldigheten av forskriften.

Materielt anfører gruppemedlemmene prinsipielt at Oslo kommune har gått ut over beskatningskompetansen gitt av lovgiver. Mens Stortinget har generell beskatningsmyndighet etter Grunnloven § 75 bokstav a, og kan velge å ilegge en skatt som bare rammer noen få, har ikke kommunen en slik kompetanse. Hvorvidt utformingen av eiendomsskatten i Oslo og størrelsen på bunnfradraget går ut over det fullmaktsloven hjemler, er et lovtolkningsspørsmål som domstolene kan prøve fullt ut.

Bunnfradraget etter eiendomsskatteloven § 11 annet ledd kan ikke settes så høyt at det reelt vil innebære et generelt eiendomsskattefritak for de fleste boliger og fritidseiendommer.

Eiendomsskattelovens sterkt lovbundne oppbygging, med utskrivingsgrunnlag og særskilte bestemmelser om fritatte eiendommer, støtter de ankende partenes syn. Den nærmere forståelsen av § 11 annet ledd må finnes ved en tolkning av bestemmelsen sett i sammenheng med andre bestemmelser i eiendomsskatteloven og forarbeidene til lovendringen i 1993.

Bestemmelsen om bunnfradrag ble innført i 1993 for å åpne for en viss progressivitet. Det var imidlertid ingenting i stortingsdebatten som tilsier at bestemmelsen lovfestet en så vidt prinsipiell omlegging som det ville innebære å gi kommunene fullmakt til å unnta 80 prosent av boenhetene.

Eiendomsskatten skal utskrives til «faste egedomar i heile kommunen», jf. eiendomsskatteloven § 3. Når det høye bunnfradraget medfører at 80 prosent av boligene unntas fra beskatning, og dette også har vært et uttalt formål ved innføringen av eiendomsskatten, er også bunnfradraget ulovlig. Loven har videre særskilte fritaks- og unntaksbestemmelser i § 5, § 7 og § 28. En tolkning som medfører at bunnfradragsbestemmelsen benyttes som fritakshjemmel, innebærer at fritakshjemplene i loven mister mye av sin betydning.

Videre vises det til uttalelser fra departementet i UTV-2006-1343 og KS-veileder for april 2012 side 7. Eiendomsskattens legislative hensyn tilsier at skatten ikke ilegges et mindretall av kommunens innbyggere. Videre er et høyt bunnfradrag i en brutto eiendomsskatt et lite treffsikkert virkemiddel for å oppnå gode fordelingsvirkninger.

Som en supplerende ankegrunn anfører de ankende parter at eiendomsskatten i Oslo uansett må oppheves som følge av at den er *indirekte* diskriminerende ved at den verner byrådspartiens egne velgere og østlige bydeler.

For det tilfelle at retten kjenner eiendomsskatten i Oslo ugyldig, krever de ankende parter at eiendomsskatten tilbakebetales. Det er ikke adgang til å «reparere» ulovlig utskrevet eiendomsskatt ved å skrive ut eiendomsskatt for flere eiendommer. Det foreligger ikke retteadgang etter eiendomsskatteloven § 17, og en endring av forskriften med tilbakevirkende kraft vil være grunnlovsstridig etter Grunnloven § 97. Innkrevet eiendomsskatt må tilbakebetales med renter i samsvar med forskrift av 18. desember 1987 nr. 977 § 2, jf. eiendomsskatteloven § 26.

Som alternativt grunnlag for at eiendomsskatten for 2016 er ulovlig, anfører de ankende parter at den er utskrevet for sent. Ettersom Oslo kommune tidligere har skrevet ut eiendomsskatt med bunnfradrag, var fristen for utskriving 1. mars 2016, jf. eiendomsskatteloven § 14 annet ledd første punktum. Det vises til lovens klare ordlyd og lovbestemmelsens historikk, ved at fristbestemmelsene er nøye regulert og at det gjentatte ganger er blitt tatt inn ulike overgangsbestemmelser i loven. Overgangsbestemmelsene har gitt kommunene utvidet frist. Forbeholdet «så langt råd er» gir ikke adgang til en så lang utvidet frist som Oslo kommune innvilget seg.

Subsidiært vil medlemmene i undergruppen anføre at boliger med to eller flere boenheter skal innrømmes *ett uavkortet bunnfradrag per boenhet*. Den naturlige forståelsen av ordlyden i eiendomsskatteloven, forskriften og forarbeidene er at det ikke skal foretas noen forholdsmessig avkortning av bunnfradraget. Avkortning er også i strid med eiendomsskatteloven system, hvor

eiendomsskatten utskrives på eiendommen og ikke boenheten. Utskrivingsvedtak som berøres av denne feilen slik at eiendomsskatten er satt for høyt, er ugyldige og må oppheves.

De ankende parter har lagt ned slik påstand:

I anken over kjennelsen:

1. Påstanden om avvisning tas ikke til følge.
2. Gruppedeltakerne tilkjennes erstatning for saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

I anken over dommen:

Materielt for alle:

1. Oslo kommunes forskrift av 16. desember 2015 nr. 1654 oppheves som ugyldig.
2. Oslo kommunes vedtak om utskriving av eiendomsskatt for saksøkerne oppheves som ugyldig.
3. Ulovlig ilignet eiendomsskatt, som er innbetalt, tilbakebetales.

Subsidiært for deltakerne i undergruppen:

4. Subsidiært: Ved nytt eiendomsskattevedtak skal det gis fullt bunnfradrag per selvstendig boenhet.
5. Atter subsidiært: Ved nytt eiendomsskattevedtak skal det automatisk gis fullt bunnfradrag der noe er registrert som boenhet i matrikkelen.

I alle tilfeller:

Gruppedeltakerne tilkjennes erstatning for saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett.

Ankemotparten, Oslo kommune, har i hovedtrekk anført:

Søksmålet fra skatteyttere som ikke har klaget på sine respektive vedtak, må avvises. Vilkår om klage ble fastsatt og informert om ved utskrivingen av eiendomsskatten i 2016, og er gitt i medhold av forvaltningsloven § 27b, jf. eiendomsskatteoven § 29. At det enkelte vedtak må være påklaget, er en absolutt prosessforutsetning for å fremme søksmål om gyldigheten av utskrivingsvedtakene. Når det gjelder søksmålet om gyldigheten av forskriften, foreligger det ingen aktuell søksmålsinteresse etter tvisteloven § 1-3. Det vises til at en eventuell dom for at forskriften er ugyldig ikke vil ha betydning for disse gruppemedlemmene.

Videre må søksmålet om gyldigheten av forskriften avvises for de av gruppemedlemmene som ikke har fått noe skattekrav. Disse gruppemedlemmene har ingen aktuell søksmålsinteresse, og søksmålet må for deres del avvises, jf. tvisteloven § 1-3.

For det tilfelle at gruppemedlemmene får medhold i at utskrivingsvedtakene kjennes ugyldig, vil ikke disse gruppemedlemmene også ha «reelt behov» for en dom som tar stilling til forskriftens gyldighet. I en slik situasjon må dermed søksmålet om gyldigheten av forskriften avvises grunnet manglende søksmålsinteresse, jf. tvisteloven § 1-3.

Oslo kommune anfører at utskrivningen av eiendomsskatt i Oslo for 2016 er gjort innenfor fristene i eiendomsskatteloven § 14. Gjeninnføring av eiendomsskatt etter mange års opphold må likestilles med første gangs utskrivning, slik at fristen var «innan utgangen av juni». Hensynene bak særregelen om forlenget frist ved første års utskrivning slår like sterkt til når eiendomsskatt gjeninnføres etter 18 år som ved første gangs innføring. Oslo kommune måtte etablere et helt nytt apparat for å administrere eiendomsskatten. Det vises videre til at kommunen også ellers har ansett dette som en første gangs utskrivning, ved at kommunen har forholdt seg til skattesatsbegrensningen i § 13 første punktum.

Subsidiært, dersom det ikke var tale om første gangs utskrivning, mener kommunen at skatten ble utskrevet så raskt som mulig, jf. lovens § 14 annet ledd annet punktum, og dermed likevel innenfor lovens frist. Praktiske utfordringer er relevante ved denne vurderingen, og det må ses hen til at kommunen hadde god fremdrift i saksbehandlingen og begynte så tidlig som mulig. Hensynet til forutberegnelighet ble ivaretatt i og med valgkampen 2015, ved at forskriften om eiendomsskatt ble sendt ut på høring og ved at det ble sendt ut varsel om utskrivning av eiendomsskatt før 1. mars 2016.

Atter subsidiært anfører kommunen at konsekvensen av eventuelt forsinket utskrivning uansett ikke er bortfall av skatteplikt.

Oslo kommune anfører videre at forskriftens bestemmelse om bunnfradrag på 4 millioner kroner er lovlig, slik at vedtakene om eiendomsskatt er gyldige. Kommunen har betydelig skjønnsfrihet når det gjelder utforming av regler om eiendomsskatt. Lovens ordlyd oppstiller ingen begrensninger for størrelsen på bunnfradraget. Det følger også direkte av forarbeidene at det ikke gjelder noen grense for hvor høyt bunnfradraget kan settes, og at loven åpner for fordelingshensyn. Det er på det rene at et stort antall boligeiendommer ikke måtte betale skatten i 2016. Verken lovens ordlyd, forarbeider, praksis eller andre rettskilder kan imidlertid tas til inntekt for at bunnfradraget er satt ulovlig høyt av denne grunn.

Kommunen bestrider at bunnfradraget reelt innebærer et generelt eiendomsskattefritak eller at det er innført et ulovlig utskrivingsalternativ. Eiendomsskatt ble i 2016 utskrevet på alle eiendommene som omfattes av kommunens forskrift § 1, og det samme bunnfradraget er gitt til alle eiendommene i kommunen. Forskriftsbestemmelsen bygger på saklige og lovlige hensyn. Det foreligger heller ikke myndighetsmisbruk i form av usaklig eller urimelig forskjellsbehandling.

Subsidiært, for det tilfelle at bunnfradraget er satt ulovlig høyt, må rettsvirkningen av dette vurderes med utgangspunkt i det generelle forvaltningsrettslige prinsippet om at ugyldighet ikke rekkes lenger enn ugyldighetsgrunnen tilsier. Ugyldighetsgrunnen som er påberopt i vår sak, er at det er satt et for høyt fradrag i eiendomsskattegrunnlaget for alle boligeiendommer i Oslo. Dette betyr i så fall at beregningsgrunnlaget for skatten er blitt satt for lavt «over hele linjen», med den konsekvens at for få er blitt avkrevd skatt, og at de som er blitt ilagt skatt, er blitt avkrevd et for lavt beløp. Når den anførte feilen ligger i at kommunen i alminnelig har skattlagt for svakt, kan ikke skatteyterne ha krav på tilbakebetaling. Tvert imot reiser et slikt domsresultat spørsmål om retting til de ankende parter ugunst. Det kan imidlertid neppe foreligge noen plikt til å rette for kommunen i en slik situasjon, og antagelig må den riktige løsningen være at de ugyldige vedtakene blir stående til de ankende parter gunst.

Under enhver omstendighet mener kommunen at retten ikke har hjemmel til å tre inn i forvaltningens sted og gi dom for den underliggende realitet – i dette tilfellet for tilbakebetaling.

Kommunen mener at tilordningen av bunnfradrag på eiendommer med flere boenheter har skjedd i samsvar med eiendomsskatteloven § 11 annet ledd. Det følger av loven at fradraget tilordnes den enkelte boenhet. Dette har som konsekvens at den samme boenhetenes verdi setter en øvre grense for hva en får ut av bunnfradraget. Denne lovforståelsen støttes av ordlyden, lovens system, forarbeider og reelle hensyn.

Ankemotparten har lagt ned slik påstand:

I anken over kjennelsen:

1. Anken forkastes.
2. Oslo kommune tilkjennes erstatning for sakskostnader for lagmannsretten.

I anken over dommen:

Prinsipalt: Anken forkastes.

Subsidiært: Påstanden om at Oslo kommunes forskrift av 16. desember 2015 nr. 1654 er ugyldig, avvises.

I begge tilfeller: Oslo kommune tilkjennes erstatning for sakskostnader for lagmannsretten.

Lagmannsretten ser slik på saken:

Lagmannsretten har kommet til at vedtakene om utskriving av eiendomsskatt for 2016 er ugyldige fordi Oslo kommune ikke overholdt den lovbestemte fristen for utskriving av eiendomsskatt. På denne bakgrunn finner lagmannsretten at de av medlemmene i gruppesøksmålet som har fått sine søksmål fremmet, har krav på å få tilbakebetalt det de betalte i eiendomsskatt for 2016. For øvrig har lagmannsretten i det vesentlige kommet til samme resultat som tingretten.

Avvisning under henvisning til manglende skattekrav

Gruppesøksmålet har i alt om lag 3400 medlemmer. Lagmannsretten oppfatter det som uomtvistet at enkelte av disse medlemmene ikke ble ilagt eiendomsskatt i 2016. Lagmannsretten er enig med kommunen i at disse gruppemedlemmene ikke kan ha noe «reelt behov» for en dom om gyldigheten av utskrivingsvedtakene, slik at de på dette punktet mangler søksmålsinteresse etter tvisteloven § 1-3. Dette oppfattes heller ikke å være bestridt av de ankende parter. Søksmålet må dermed avvises så langt det er reist av denne kategorien gruppemedlemmer, og så langt det gjelder gyldigheten av utskrivingsvedtakene.

Kommunen har anført at samtlige gruppemedlemmer – herunder dem som ikke ble ilagt eiendomsskatt i 2016 – på ulike grunnlag ikke har «reelt behov» for å få prøvet gyldigheten av

forskriften om eiendomsskatt i Oslo for 2016. Lagmannsretten kommer tilbake til denne problemstillingen mot slutten av dommen.

Avvisning under henvisning til manglende klage

Enkelte av gruppemedlemmene benyttet seg ikke av adgangen til å klage over utskrivingsvedtakene. Lagmannsretten skal ta stilling til Oslo kommunes påstand om at søksmålet om gyldigheten av utskrivingsvedtakene fra disse gruppemedlemmene må avvises.

Oslo kommune har i vedtakene om utskriving av eiendomsskatt 30. juni 2016 fastsatt følgende:

Det er et vilkår for å reise søksmål mot kommunen at klageadgangen er benyttet, og at klagen er avgjort av klagenemnda for eiendomsskatt. Søksmål kan likevel reises når det er gått seks måneder fra klage første gang ble fremsatt, og det ikke skyldes forsømmelse fra klagerens side at klageinstansens avgjørelse ikke foreligger.

Et slikt vilkår forutsetter at det foreligger hjemmel i lov. Kommunen har vist til forvaltningsloven § 27b, som har følgende ordlyd:

Det forvaltningsorgan som har truffet vedtaket, kan bestemme at søksmål om gyldigheten av forvaltningsvedtak eller krav om erstatning som følge av vedtaket ikke skal kunne reises uten at vedkommende part har nyttet sin adgang til å klage over vedtaket, og at klagen er avgjort av den høyeste klageinstans som står åpen.

Det er ikke omtvistet at kommunen ved formuleringen gjengitt ovenfor har fastsatt et vilkår for søksmål som beskrevet i forvaltningsloven § 27 b. Spørsmålet lagmannsretten må ta stilling til, er om forvaltningsloven § 27 b gjaldt for Oslo kommunes vedtak om utskriving av eiendomsskatt i 2016.

Etter eiendomsskatteloven § 29 gjelder forvaltningsloven for «førehaving av eiedomsskattesaker med dei særskilde reglane som er gitt i denne lova». Denne henvisningen til forvaltningsloven ble tatt inn ved endringslov 22. juni 2012 nr. 44. Det finnes ingen bestemmelser i eiendomsskatteloven om vilkår for å reise søksmål. Dette tilsier at forvaltningsloven § 27 b får anvendelse for vedtak om utskriving av eiendomsskatt. Lagmannsretten mener at ordlyden i eiendomsskatteloven § 29 er så klar at det må kreves klare holdepunkter i andre rettskilder for at bestemmelsen skal kunne tolkes på en annen måte.

De ankende parter har vist til eiendomsskatteloven § 23 første ledd, som i 2016 hadde følgende ordlyd:

Føresegnene i ligningsloven § 11-1 nr. 4 og 5 og skattebetalingsloven § 17-1 fjerde og femte ledd gjeld på tilsvarende vis for søksmål og tvistar for tingretten i sak om tvangsfullføring og mellombels sikring om eiedomsskatt. Kommunen er part i saker om eiedomsskatt.

Ligningsloven er i dag opphevet, men gjaldt på tidspunktet da eiendomsskatten ble utskrevet i 2016. Ligningsloven § 11-1 nr. 4 første punktum fastsetter en seks måneders frist for å reise

søksmål om overprøving av ligningsavgjørelser. Bestemmelsen sier imidlertid ikke noe om hvorvidt det er adgang til å stille vilkår for domstolsprøving om utnyttelse av klageadgang.

De ankende partene mener det må legges stor vekt på lovhistorikken. De har anført at det som følge av at henvisningen til ligningsloven § 11-1 nr. 4 ble beholdt da henvisningen til forvaltningsloven ble tatt inn i eiendomsskatteloven i 2012, ikke gjelder noe vilkår om klage for å gå til søksmål. Retten oppfatter de ankende parter slik at de mener at verken forvaltningsloven § 27 b eller forløperen i tvistemålsloven § 437 gjaldt i eiendomsskattesaker før 2012, og at det ved lovendringen i 2012 heller ikke var tilsiktet å gi regelen i forvaltningsloven § 27 b anvendelse.

Lagmannsretten er enig med de ankende parter i at forvaltningsloven § 27 b, og tidligere tvistemålsloven § 437, i hvert fall ikke fikk direkte anvendelse i eiendomsskattesaker frem til 2012. Lagmannsretten viser i denne forbindelse til Ot.prp.nr.32 (1960-1961) side 8 til 9, som er forarbeidene til skattebetalingsloven 1952 § 48 nr. 5. Denne bestemmelsen er forløperen til ligningsloven § 11-1 nr. 4. Det vises også til Ot.prp.nr.26 (1961-1962) side 8 (forarbeidene til tvistemålsloven § 437). Hvorvidt prinsippet i forvaltningsloven § 27 b likevel kan ha gjeldt på ulovfestet grunnlag, slik kommunen har anført under henvisning til blant annet Rt-2010-740, kan ikke lagmannsretten se at det er nødvendig å ta stilling til.

Om bakgrunnen for henvisningen til forvaltningsloven i eiendomsskatteloven § 29 fremgår følgende i Prop.112 L (2011-2012) punkt 3.1:

Gjeldande sakshandsamingsreglar for eigedomsskatt er sær s mangelfulle, og difor trengst det nye slike reglar. (...)

Departementet foreslår som eit utgangspunkt at forvaltningslova skal gjelde for handsaming av eigedomsskattesaker. Dette gjeld mellom anna reglane om habilitet, dei generelle reglane for sakshandsaming i forvaltningslova kapittel 3 (rettleiing, utgreiing, rett til å bruke advokat mv.), varsel og innsyn mv.

Departementet har vurdert kva for unntak som bør gjelde frå forvaltningslova. (...)

Videre bemerker departementet i punkt 3.4.3 at de hensyn som taler for at det bør gjelde egne saksbehandlingsregler for ligningsmyndighetene, ikke gjør seg gjeldende i samme grad for utskrivning av eiendomsskatt. Etter departementets syn tilsier likevel eiendomsskattens karakter av masseforvaltning at det er behov for enkelte særskilte regler. I punkt 3.5 vurderer departementet, på bakgrunn av høringsnotatet og høringsuttalelsene, i hvilken grad det bør gjelde unntak fra forvaltningsloven knyttet til ulike tema som habilitet, taushetsplikt mv. Mens søksmålsfristen er tema i punkt 3.5.11, drøftes ikke spørsmålet om benyttelse av klage som vilkår for søksmål. Departementet nevner ikke forvaltningsloven § 27b.

De ankende parter har anført at den omstendighet at lovgiver ikke ønsket endringer i reglene om søksmålsfrist i ligningsloven § 11-1 nr. 4, taler for at det heller ikke var ønskelig med en regel om adgang til å stille vilkår om klage før søksmål. Dette er ikke lagmannsretten enig i, ettersom dette dreier seg om regulering av to ulike spørsmål. Lagmannsretten mener derimot at lovgivers hovedintensjon var klar: Ettersom saksbehandlingsreglene for eiendomsskatt var mangelfulle, ville lovgiver gi forvaltningsloven anvendelse i eiendomsskattesaker i den utstrekning man i

loven ikke uttrykkelig valgte en annen løsning. Lagmannsretten finner ikke holdepunkter, verken i loven eller forarbeidene, for at det var meningen å unnta forvaltningsloven § 27b.

Lagmannsretten kan heller ikke se at de øvrige rettskildene de ankede parter har vist til, gir støtte til en annen konklusjon.

Lagmannsretten har på denne bakgrunn kommet til at eiendomsskatteloven § 29 må forstås slik at forvaltningsloven § 27 b gjelder for vedtak om utskriving av eiendomsskatt. Dermed har Oslo kommune gyldig satt som vilkår for søksmål at klageadgangen må ha vært utnyttet. Skatteyderne ble orientert om vilkåret i utskrivingsvedtaket, jf. forvaltningsloven § 27 tredje ledd tredje punktum.

Etter dette er utnyttelse av adgangen til forvaltningsklage en absolutt forutsetning for å reise søksmål om gyldigheten av utskrivingsvedtakene. Dermed foreligger det ikke rettslig interesse etter tvisteloven § 1-3 for de av medlemmene i gruppesøksmålet som ikke påklaget utskrivingsvedtakene, og søksmålet må avvises for deres del.

Denne konklusjonen innebærer at anken ikke tas til følge på dette punktet. Ettersom ordlyden i tingrettens domsslutning punkt 1 ikke angir at avvisningen bare gjelder søksmålet om gyldigheten av utskrivingsvedtakene, finner lagmannsretten likevel grunn til å utforme ny slutning. Avgjørelsesformen er kjennelse, jf. tvisteloven § 19-1 annet ledd bokstav a.

Oslo kommune har anført at også søksmålet om gyldigheten av *forskriften* må avvises under henvisning til manglende benyttelse av klageadgangen. Kommunen har vist til at gruppemedlemmene som får søksmålet om overprøving av utskrivingsvedtakene avvist, heller ikke har noe «reelt behov», jf. tvisteloven § 1-3, for å få forskriften om eiendomsskatt for 2016 kjent ugyldig. Lagmannsretten finner det som nevnt hensiktsmessig å komme tilbake til denne problemstillingen mot slutten av dommen.

Ugyldig utskriving som følge av fristbrudd

De ankende parter har anført at Oslo kommunes vedtak om utskriving av eiendomsskatt for 2016 er ugyldige som følge av fristbrudd, jf. eiendomsskatteloven § 14 annet ledd.

Lagmannsretten legger til grunn at Oslo kommune traff og sendte ut samtlige vedtak om utskriving av eiendomsskatt den 30. juni 2016. Lagmannsretten må ta stilling til om utskrivingen skjedde innenfor fristene fastsatt i eiendomsskatteloven § 14 annet ledd. Bestemmelsen har slik ordlyd:

Skatten skal så langt råd er, vera utskriven før 1. mars i skatteåret. Første året kommunen nyttar botnfrådrag i eigedomsskatten er det likevel tilstrekkeleg at skatten så langt råd er, vert utskriven før 1. april i skatteåret. Første året det vert skrive ut eigedomsskatt i ein kommune, må allmenn taksering og utskriving vere avslutta innan utgongen av juni i dette året. Dette gjeld likevel ikkje for moglege overtakstar.

Oslo kommune har *prinsipalt* anført at fristen i tredje punktum kommer til anvendelse, slik at utskrivningen skjedde rettidig. Dette har de ankende parter bestridt.

Partene er enige om at 2016 rent faktisk ikke var det første året Oslo kommune skrev ut eiendomsskatt. Oslo kommune har hatt eiendomsskatt tidligere, og det er på det rene at det i 2016 var 16 år siden ordningen ble avviklet, etter skatteåret 1998. Spørsmålet er om loven må forstås slik at 2016 likevel er å anse som «første året det vert skrive ut eiendomsskatt», slik at den forlengede fristen i tredje punktum kommer til anvendelse.

Tolkingen av § 14 annet ledd tredje punktum må løses med utgangspunkt i bestemmelsens ordlyd. Lagmannsretten finner det klart at «første året» etter en alminnelig språklig forståelse bare omhandler det aller første året det skrives ut eiendomsskatt i en kommune. Dersom en kommune innfører en eiendomsskatt som så avvikles, og senere gjeninnfører eiendomsskatt, er det ikke lenger tale om det «første året». Lagmannsretten anser ordlyden som relativt klar på dette punktet.

Spørsmålet blir da om det er grunnlag for en utvidende tolkning av lovens ordlyd. Lagmannsretten finner i denne forbindelse grunn til å peke på legalitetsprinsippet, som fremgår av Grunnloven § 113:

Myndighetenes inngrep overfor den enkelte må ha grunnlag i lov.

Legalitetsprinsippet kjerne er at forvaltningen må ha et rettslig grunnlag for å gripe inn overfor borgerne. I dette tilfellet skal lagmannsretten tolke fullmaktslovgivning. Om dette uttaler Høyesterett følgende i HR-2018-1907-A avsnitt 49:

Ved fullmaktslovgivning på forvaltningsrettens område gir Grunnloven § 113 uttrykk for det grunnleggende prinsipp at myndighetshandlinger og myndighetsbeslutninger skal være forankret i folkeflertallets vilje, jf. Dok.nr. 16 (2011-2012) side 248. Den utøvende makt kan med andre ord ikke gå lenger i sin maktbruk overfor borgerne enn det fullmaktene fra lovgiver gir uttrykk for, jf. Rt-2014-1105 avsnitt 26.

Kravet til lovhjemmel gjelder ikke bare selve inngrepet og materielle vilkår for inngrepet. Også lovens prosessuelle vilkår – herunder lovbestemte frister – må være overholdt.

At legalitetsprinsippet likevel ikke er absolutt, fremgår av Rt-1995-530 på side 537:

Kravet til lovhjemmel må nyanseres blant annet ut fra hvilket område en befinner seg på, arten av inngrepet, hvordan det rammer og hvor tyngende det er overfor den som rammes.

Hensynet til forutberegnelighet setter likevel en grense for hvor langt man kan gå. Borgerne skal på skatterettens område i rimelig utstrekning kunne forutse sin rettsstilling og kunne innrette seg etter reglene, jf. Zimmer, Frederik: Lærebok i skatterett (Oslo, 8. utg. 2018) side 49.

Lagmannsretten viser i denne forbindelse til Rt-1990-1293, der Høyesterett tolket en skatterettslig lovbestemmelse til skatteyderens gunst under henvisning til lovens ordlyd. Høyesterett uttalte følgende på side 1297:

Den lovforståelse som staten hevder, er således verken i loven eller dens forarbeider kommet til uttrykk med den klarhet som må kreves for at skattyterne skal kunne innrette seg etter regelverket. At hensynet til forutberegnelighet på skatterettens område må tillegges betydelig vekt, er kommet til uttrykk både i rettspraksis og i teori.

Lagmannsretten mener på denne bakgrunn at legalitetsprinsippets krav om klar lovhjemmel og forutberegnelighet på skatterettens område tilsier at en skal være tilbakeholden med å tolke en relativt klar ordlyd i eiendomsskatteloven utvidende, til skatteyderens ugunst. En utvidende tolkning må forutsette relativt klare holdepunkter i forarbeider eller andre rettskilder av en viss vekt.

Med dette som utgangspunkt skal lagmannsretten vurdere om det finnes tilstrekkelig grunnlag i forarbeider eller andre rettskilder til at det er grunnlag for en utvidende lovtolkning av fristregelen i eiendomsskatteloven § 14 annet ledd tredje punktum.

Den forlengede fristen for første gangs utskriving av eiendomsskatt ble inntatt i eiendomsskatteloven § 14 ved endringslov 22. juni 2012 nr. 44. Før lovendringen fantes regelen i lov 4. mars 1960 om tillegg til skattelover for landet og byene § 2. Det fremgår av Prop.112 L (2011-2012) punkt 3.7.2 at det var tale om en rent lovteknisk revisjon.

Av forarbeidene til lov 4. mars 1960 ser det ikke ut til å fremgå noe om bakgrunnen for lovbestemmelsen. Ordlyden i lov 4. mars 1960 § 2 fremstår imidlertid som noe mer uklar enn dagens lovbestemmelse. I § 2 første ledd står det:

Når vedtak som nevnt i § 1, første ledd, er truffet, må alminnelig taksering, herunder dog ikke mulige overtakster, være avsluttet innen utgangen av juni i det år skatt eller takstverdien første gang skal svares.

Lovens § 1 omhandler kommunestyrets adgang til å treffe vedtak om utskriving av eiendomsskatt. Slik loven fra 1960 er formulert, etterlater den etter lagmannsrettens syn noe større grad av tolkningstvil med hensyn til om den utsatte fristen også gjelder ved gjeninnføring av eiendomsskatt, enn dagens lovbestemmelse. Under henvisning til legalitetsprinsippet vurderes imidlertid en slik tolkningstvil isolert sett ikke å kunne underbygge en utvidende tolkning av dagens lovbestemmelse.

Lagmannsretten kan ikke se at problemstillingen er behandlet i rettspraksis.

Av øvrige rettskilder har partene vist til ulike forarbeider til andre endringer i eiendomsskatteloven, samt uttalelser fra Finansdepartementet.

I 1993, da adgangen til å benytte bunnfradrag ble tatt inn i loven, vedtok Stortinget en særregel i § 14 annet ledd annet punktum om utsatt frist til 1. april det første året en kommune benytter bunnfradrag. I Ot.prp.nr.12 (1992-1993), forarbeidene til endringsloven, uttaler departementet følgende i punkt 1.7:

Dersom kommunen tidligere har benyttet bunnfradrag, og gjeninnfører dette etter en periode uten bunnfradrag, foreslår departementet at den forlengede frist ikke skal gjelde. I slike tilfelle

vil kommunen allerede ha et etablert system for bruk av bunnfradrag, og behovet for forlenget frist er ikke til stede i samme grad.

Her legger departementet til grunn at den utsatte fristen som gjelder første år med bunnfradrag, ikke gjelder ved gjeninnføring av bunnfradrag. Ettersom ordlyden i § 14 annet ledd annet punktum langt på vei er den samme som i tredje punktum, støtter uttalelsen opp under en tilsvarende restriktiv tolkning av tredje punktum. Dette gjelder etter lagmannsrettens syn selv om uttalelsen om at behovet for forlenget frist ikke er til stede i samme grad, ikke er treffende i vår sak.

I forbindelse med at eiendomsskattelovens virkeområde ved endringslov 28. juni 1996 nr. 47 ble utvidet til å gjelde «faste eiendomar i heile kommunen», jf. § 3, ble det fastsatt en overgangsregel om utvidet frist for skatteåret 2007. Om denne overgangsregelen uttaler departementet følgende i Ot.prp.nr.77 (2005-2006) punkt 14.4.4.2:

Kommunar som skriv ut eiendomsskatt for skatteåret 2007, og som vil nytte alternativet om eiendomsskatt i heile kommunen, må etter dei gjeldande formelle reglane ha taksert dei nye eiedomane som blir eiendomsskattepliktige som følgje av framlegget om at kommunen kan skrive ut eiendomsskatt i heile kommunen før 1. mars 2007. For mange kommunar kan det bli vanskeleg å gjennomføre takseringa av eiedomane i tide. Departementet foreslår difor ein overgangsregel for skatteåret 2007 om at eiendomsskatten må være utskreven før 1. juni 2007 for dei kommunane som nyttar alternativet om utskriving i heile kommunen.

Uttalelsen viser for det første at departementet tolket loven slik at utvidelse av eiendomsskatten til «heile kommunen», som nødvendigvis ville medføre en hel del administrativt arbeid, ikke kunne føre til at den utvidede fristen for første gangs utskriving gjaldt. For det andre viser uttalelsen at lovgiver her traff et bevisst valg om å utvide fristen i dette konkrete tilfellet på grunn av kommunenes behov for ekstra tid. Det samme skjedde ved innføringen av et nytt utskrivingsalternativ i eiendomsskatteloven § 3 g ved endringslov 22. juni 2012 nr. 44. Også her ble det innført en overgangsregel om utsatt frist til utgangen av juni måned fordi man forventet at det ville bli vanskelig for kommunene å overholde den ordinære fristen, jf. Prop.1 LS (2011-2012) punkt 20.4.2.

I forbindelse med flere ulike lovendringer synes dermed departementet å ha lagt til grunn at utsatt frist i andre tilfeller enn det som følger av lovens ordlyd, krever særlig lovhjemmel.

Kommunen har vist til en upublisert uttalelse fra Finansdepartementet til KS-advokatene datert 11. september 2014. Uttalelsen besvarer et spørsmål om tilleggsfristen i § 14 annet ledd tredje punktum gjaldt ved gjeninnføring av eiendomsskatt. Departementet konkluderer slik:

På den bakgrunn mener departementet at tilleggsfristen etter § 14 gjelder ved gjeninnføring av eiendomsskatt uavhengig av om oppholdet mellom førstegangsutskrivelse og gjeninnføringen er langvarig eller kort.

I begrunnelsen viser departementet til at behovet for tid til å utskrive skatten gjør seg gjeldende med tilsvarende styrke ved gjeninnføring av eiendomsskatt som ved første gangs innføring. Departementet viser også til at en tidligere uttalelse til Melhus kommune datert 28. november

1995, der det fremgår at lovens minimumssats det første året på to promille, jf. § 13, både gjelder ved første gangs innføring av eiendomsskatt og ved gjeninnføring. Sammenhengen i regelverket tilsier etter departementets syn at fristbestemmelsen tolkes på samme måte.

Etter lagmannsrettens syn har den upubliserte avgjørelsen fra departementet, som ikke ser ut til å ha blitt fulgt opp av senere praksis eller uttalelser, i utgangspunktet begrenset rettskildemessig verdi. Lagmannsretten vil likevel kommentere uttalelsen.

Lagmannsretten er i utgangspunktet enig med departementet i at en utvidende tolkning av «første året» i § 13 første ledd første punktum kan tale for at «første året» i § 14 annet ledd bør tolkes på den samme måten. Dette synspunktet er imidlertid lite underbygget, slik lagmannsretten ser det. I denne forbindelse bemerker lagmannsretten at det ikke fremstår som klart at departementet i uttalelsen fra 1995 tar stilling til tolkningen av § 13 første ledd første punktum. Departementet henviser bare til § 13 uten å spesifisere ledd eller punktum. Mens § 13 første ledd første punktum fastsetter maksimumssatsen til to promille det første året med eiendomsskatt, fremgår det av første ledd annet punktum at skatten «ikkje i noko år [kan] aukast med meir enn kr 2 for kvart kr 1.000». Dermed blir ikke tolkingen av «første året» i § 13 i utgangspunktet satt på spissen ved gjeninnføring av eiendomsskatt. Uansett om man anvender første eller annet punktum, vil maksimumssatsen det første året ved gjeninnføring i utgangspunktet være to promille, jf. Harboe, Einar: Eiendomsskatteloven – kommentarutgave (2. utg., Oslo 2004) side 108-109. Dette gjelder med mindre unntakene i § 13 første ledd tredje og fjerde punktum kommer til anvendelse. Det fremstår på denne bakgrunn som uklart om uttalelsen fra 1995 kan underbygge at «første året» i § 13 også omfatter det første året ved gjeninnføring av eiendomsskatt, slik departementet la til grunn i 2014.

Lagmannsretten bemerker at dersom det legges til grunn at «første året» i § 13 første ledd første punktum under enhver omstendighet omfatter gjeninnføringstilfellene, dreier dette seg om en utvidende tolkning til gunst for skatteyderne. I motsetning til etter § 14 står dermed ikke legalitetsprinsippet i veien for en utvidende tolkning. Etter lagmannsrettens syn skal det tyngre rettskildemessig grunnlag til for å begrunne en utvidende tolkning av fristbestemmelsen i § 14 enn de nevnte uttalelsene fra Finansdepartementet.

Et sentralt moment i kommunens argumentasjon, som også departementet legger vekt på i brevet av 11. september 2014, har vært at de samme hensynene som gjør seg gjeldende ved første gangs innføring av eiendomsskatt, også gjør seg gjeldende ved gjeninnføring. Lagmannsretten har ovenfor, under redegjørelsen for sakens bakgrunn, beskrevet det omfattende administrative arbeidet som måtte gjøres fra valget i september 2015 til utskrivningen av eiendomsskatt 30. juni 2016. Det oppfattes å være uomtvistet at den lange tiden som hadde gått siden sist Oslo kommune skrev ut eiendomsskatt, gjorde at arbeidet var like omfattende som det hadde vært dersom det hadde vært tale om innføring av eiendomsskatt i Oslo for aller første gang. Lagmannsretten antar at dette ikke er spesielt for Oslo kommune, men at situasjonen i alminnelighet må antas å være slik ved gjeninnføring av eiendomsskatt etter lengre tids opphold.

Lagmannsretten er enig med kommunen i at den omstendighet at de samme hensyn gjør seg gjeldende ved gjeninnføring etter lengre tid uten eiendomsskatt som ved første gangs innføring av eiendomsskatt, er et moment som vil kunne tale for en utvidende lovtolkning. Her vil det måtte

foretas en avveining mellom kommunenes behov for utsatt frist på den ene siden og borgernes behov for forutberegnelighet under henvisning til legalitetsprinsippet på den andre siden.

Lagmannsretten kan vanskelig se at kommunene har et så særlig behov for utsatt frist at dette kan begrunne en utvidende tolkning i skatteyternes disfavør. Lagmannsretten viser i denne forbindelse til at fristen for å skrive ut eiendomsskatt 1. mars fremgår klart av loven, og at kommunens politikere og administrasjon i sin planlegging må forvente å forholde seg til denne fristen. Lagmannsretten bemerker også at det under ankeforhandlingen ble opplyst at Oslo kommune på 1980-tallet, forrige gang kommunen innførte eiendomsskatt, brukte tre år på taksering og andre administrative forberedelser. Det er ikke fremlagt opplysninger om hvor lang tid andre kommuner har brukt på å forberede første års utskriving av eiendomsskatt, verken ved første gangs innføring eller ved gjeninnføring. Etter lagmannsrettens syn kan det imidlertid ikke være upåregnelig for kommunepolitikere at det kan være praktisk vanskelig å rekke å få skrevet ut eiendomsskatt det første året etter et kommunevalg.

Lagmannsretten viser igjen til at lovgiver ved flere anledninger har tatt inn utsatte frister i loven for å imøtekomme kommunenes ønsker om å kunne innføre eiendomsskatt eller gjøre endringer raskt. Som lagmannsretten har vært inne på ovenfor, har ikke lovgiver foretatt et tilsvarende bevisst valg om å utsette fristen ved gjeninnføring av eiendomsskatt.

Lagmannsretten finner på denne bakgrunn at det ikke foreligger tilstrekkelige holdepunkter i forarbeider eller øvrige rettskilder til at det er grunnlag for å tolke ordlyden i eiendomsskatteloven § 14 annet ledd tredje punktum utvidende, slik kommunen har anført.

Lagmannsretten bemerker at lovens frist er knyttet til selve utskrivingen. Den omstendighet at skatteyterne i dette tilfellet fikk et skriftlig varsel om utskriving av eiendomsskatt innen 1. mars 2016, var ikke tilstrekkelig til å avbryte fristen. Selv om en slik løsning et stykke på vei ivaretok skatteyternes krav på forutberegnelighet, forutsetter også aksept av en slik løsning en utvidende tolkning av lovens ordlyd. Dette kan ikke lagmannsretten se at forarbeidene eller øvrige rettskilder gir grunnlag for.

Lagmannsrettens konklusjon blir på denne bakgrunn at fristen for utskriving av eiendomsskatt i Oslo for 2016 utløp 1. mars 2016, slik at Oslo kommune i utgangspunktet skrev ut eiendomsskatten for sent.

Oslo kommune har subsidiært anført at utskrivingen under enhver omstendighet skjedde innenfor fristen i § 14 annet ledd første punktum. Bestemmelsen er gjengitt ovenfor.

Ettersom utskrivingen ikke skjedde innen 1. mars 2016, blir spørsmålet om kommunen kan anses å ha skrevet ut skatten «så langt råd er» før 1. mars.

Det kan ikke være tvilsomt at forbeholdet «så langt råd er» er ment å ivareta kommunens praktiske behov for å forberede utskrivingsvedtaket i tilfeller der det ikke lar seg gjøre å overholde fristen 1. mars. Slik var også situasjonen for Oslo kommune i 2016. Spørsmålet blir hvordan vilkåret nærmere skal forstås.

Med formuleringen «så langt råd er», som er på nynorsk, forstår lagmannsretten «så langt det er mulig» på bokmål. Bestemmelsen kan neppe tolkes bokstavelig, ettersom det objektivt sett alltid vil være mulig å treffe utskrivingsvedtak før 1. mars, bare kommunen starter forberedelsene tidlig nok. Etter lagmannsrettens syn er det vanskelig å utlede klare grenser ut fra lovens ordlyd, og man må gå til de øvrige rettskildene for å avgjøre hvilke nærmere krav som må stilles til kommunen og hvor lang overskridelse av fristen 1. mars som etter omstendighetene kan aksepteres. Et utgangspunkt er imidlertid at legalitetsprinsippet tilsier at bestemmelsen ikke bør tolkes for vidt. Som tolkningsregel vil legalitetsprinsippet i denne sammenheng i praksis gli over i en vurdering av forholdsmessighet, jf. Graver, Hans Petter: Alminnelig forvaltningsrett (Oslo, 4. utg. 2015) side 87.

Fristbestemmelsen i § 14 annet ledd første punktum har stått uendret i loven siden 1975. Det ser ikke ut til å fremgå noe av forarbeidene om tolkingen av «så langt råd er», ut over en henvisning i Ot.prp.nr.44 (1974-1975) på side 14 til at regelen tidligere fremgikk av «skattetakstvedtektene». Dette antas å være en henvisning til kommunale skattetakstvedtekter. Gjennom vedtakelsen av eiendomsskatteoven ble flere saksbehandlingsregler som tidligere ble fastsatt av hver enkelt kommune, gitt i lovs form.

Forbeholdet «så langt råd er» er kommentert i forbindelse med at tilleggsfristen ved innføring av bunnfradrag i § 14 annet ledd annet punktum ble tatt inn i loven i 1993 (se ovenfor). I Ot.prp.nr.12 (1992-1993) på side 7 til 8 skriver departementet at formuleringen «så langt råd er» må forstås som et pålegg om å utskrive eiendomsskatten «så tidlig som mulig i året, slik at de eiendomsskattepliktige får beskjed om skattens størrelse på et forholdsvis tidlig tidspunkt».

Som retten har vært inne på ovenfor, ble et nytt utskrivingsalternativ tatt inn i loven i § 3 første ledd bokstav g i 2011. Det ble da vedtatt en overgangsregel som ga utsatt frist ved utskriving av eiendomsskatt etter det nye alternativet. I denne forbindelse uttalte departementet i Prop.1 LS (2011-2012) punkt 20.4.2:

Eiendomsskatt skal i henhold til eiendomsskatteova § 14 første ledd «så langt råd er, vera utskriven før 1 mars i skatteåret.» For å overholde fristen må takseringen av de aktuelle eiendommene være avsluttet noen tid i forveien. Det er kommunene selv som vil være ansvarlig for å foreta taksering, med unntak for kraftverk. For sen iverksettelse eller gjennomføring av takseringen gir normalt ikke grunnlag for å oversitte fristen. Utskriving etter fristen kan innebære at utskrivingen blir ugyldig.

Departementet går her vesentlig lenger enn i Ot.prp.nr.12 (1992-1993) i å konkretisere hvilke krav som kan utledes av loven. Lagmannsretten kommer tilbake til dette nedenfor.

Når det gjelder øvrige rettskilder, har lagmannsretten – i likhet med partene – ikke kunnet se at det foreligger direkte relevant rettspraksis.

Sivilombudsmannen har kommentert tolkningen av § 14 annet ledd første punktum i en uttalelse datert 21. oktober 2016 i sak SOM-2016-1368. En skatteyder hadde påklaget et vedtak fra Midtre Gauldal kommune om utskriving av eiendomsskatt for 2015. Utskrivingsvedtakene var truffet 15. september 2015, og kommunen utvidet dette året eiendomsskatteordningen fra å gjelde kun «verk og bruk» til også å gjelde boligeiendom. Sivilombudsmannen viser i vedtaket til formålet med

fristen, «at skattyterne tidlig i året skal få vite hvor stor eiendomsskatt det blir på eiendommen». Ombudsmannen viser til en uttalelse fra Finansdepartementet 11. mars 1983 (UTV-1983-338), der det heter:

[D]et ble antatt at ny alminnelig taksering må besluttes og påbegynnes til slik tid at det er realistisk mulighet for å oppfylle intensjonene. Departementet skrev også at fristen «ikke kan oversittes uten at det foreligger spesielle grunner og at en for sen iverksettelse av taksering normalt ikke er tilstrekkelig grunn».

Deretter uttaler Sivilombudsmannen:

Det kan vanskelig sees at det er andre enn praktiske og uforutsette forhold ved utskrivningen som kan gi kommunen anledning til å skrive ut etter utgangen av februar.

Sivilombudsmannen konkluderte med at Midtre Gauldal kommune hadde overtrådt lovens frist selv om kommunen etter forholdene måtte anses å ha gjennomført en effektiv og forsvarlig takserings- og utskrivningsprosess. Sivilombudsmannen bemerket at det i alle tilfelle ikke var hjemmel til å skrive ut eiendomsskatten så sent som 15. september, «altså etter utgangen av juni måned».

Det foreligger også enkelte uttalelser av interesse fra Finansdepartementet. Ut over uttalelsen av 11. mars 1983, som er nevnt ovenfor, viser lagmannsretten til en uttalelse av 23. januar 2006 (UTV-2006-332) der departementet gjengir og bygger på den siterte delen av uttalelsen fra 1983.

Etter lagmannsrettens syn underbygger både utdraget fra Prop.1 LS (2011-2012), gjengitt ovenfor, og de nevnte uttalelsene fra Sivilombudsmannen og Finansdepartementet, at forbeholdet «så langt råd er» i eiendomsskatteloven § 14 annet ledd tredje punktum ikke kan tolkes for vidt. Hvorvidt et fristbrudd kan aksepteres, vil måtte bero på en konkret helhetsvurdering. Det kan ikke være tvilsomt at mindre forsinkelser som følge av for eksempel forsinkede takseringer av enkelte eiendommer eller vanskelige arbeidsforhold på eiendomsskattekontoret bør aksepteres, se Stavang, Mattis: Eiedomsskatt (1. utg., 1994) side 82. Også større forsinkelser kan nok godtas, ut fra de konkrete omstendighetene. Sivilombudsmannens oppfatning om at alminnelig taksering må besluttes og påbegynnes slik at det vil være en realistisk mulighet for å overholde lovens frister, har støtte i Prop.1 LS (2011-2012) og i uttalelsene fra Finansdepartementet. Lagmannsretten er enig i denne lovforståelsen, i hvert fall som et utgangspunkt.

Lagmannsretten går etter dette over til den konkrete vurderingen i den foreliggende saken. Lagmannsretten legger i denne forbindelse til grunn at det ikke er noe å utsette på fremdriften i Oslo kommunes arbeid fra eiendomsskatten ble vedtatt 16. desember 2015 og frem til utskrivningsvedtakene 30. juni 2016. Slik sett kan det hevdes at Oslo kommune så langt det har vært mulig, har overholdt fristen 1. mars.

Kommunen har gjort gjeldende at det må legges vekt på at det samme behovet for å bruke lang tid på å forberede utskrivningsvedtakene gjør seg gjeldende her som ved første gangs innføring av eiendomsskatt og første gangs innføring av bunnfradrag. Kommunen har i denne forbindelse vist til de forlengede fristene i § 14 annet ledd, annet og tredje punktum. Lagmannsretten er enig i at kommunen kan sies å ha det samme behovet for en lang frist ved gjeninnføring av eiendomsskatt

som ved første gangs utskriving. Lagmannsretten har imidlertid ovenfor funnet at det er ikke grunnlag for noen utvidende tolkning av fristen i tredje punktum. De samme momentene som tilsier at tredje punktum ikke kan tolkes utvidende, gjør seg gjeldende ved tolkningen av «så langt råd er» i første punktum: Lovgiver har bevisst valgt å utvide fristen i visse, spesifiserte tilfeller – men ikke ved gjeninnføring av eiendomsskatt. Lagmannsretten kan dermed ikke se at dette synspunktet kan tillegges noen vesentlig vekt.

Ved vurderingen av om fristen er overtrådt finner lagmannsretten det i utgangspunktet relevant å se hen til bredere, lokaldemokratiske hensyn, slik kommunen har anført. De rødgrønne kommunepolitikerne i Oslo gikk i 2015 til valg på å innføre eiendomsskatt raskt, fikk flertall i valget og besluttet å innføre skatten så raskt det lot seg gjøre. Det må legges til grunn at det ikke var praktisk gjennomførbart å rekke fristen for å innføre eiendomsskatt for 2016. På den annen side ville det ha vært uproblematisk å rekke fristen for utskriving i 2017. Det dreier seg om gjeninnføring av eiendomsskatt i Norges mest folkerike kommune, som har en svært omfattende eiendomsmasse. Som lagmannsretten allerede har vært inne på, kan det ikke være upåregnelig for kommunepolitikere at det kan ta noe tid å etablere en ny eiendomsskatteordning. At gjeninnføring av eiendomsskatt ikke lar seg gjennomføre det første skatteåret etter et kommunevalg, men på grunn av fristene i loven må vente til det påfølgende året, utgjør etter lagmannsrettens oppfatning ikke noen urimelig begrensning av kommunens handlefrihet. Samlet sett kan ikke lagmannsretten se at lokaldemokratiske hensyn utgjør noe tungtveiende moment i favør av en forlenget frist.

De ankende parter har pekt på at Oslo kommune fra begynnelsen av *planla* å bryte lovens frist ved at utskrivingsvedtakene skulle ferdigstilles 30. juni 2016. Det forelå aldri noen plan, og heller ikke noen realistisk mulighet, for å overholde fristen 1. mars. Videre er det på det rene at takseringen av de av eiendommene det ikke forelå skattetakst for, ikke var påbegynt den 1. mars. Lagmannsretten er enig med de ankende parter i at den omstendighet at det dreier seg om et planlagt fristbrudd og at det ikke har foreligget noen realistisk mulighet for at fristen ville bli overholdt, taler med tyngde for at lovens frist ikke kan være overholdt. Lagmannsretten viser i denne forbindelse til lovforståelsen lagt til grunn ovenfor.

Lagmannsretten mener videre at fristoverskridelsens lengde tilsier at fristbruddet må anses som alvorlig. Bruddet gjelder samtlige eiendommer i kommunen, og lovens frist er overskredet med nesten fire måneder. At kommunen tidlig gjorde det kjent at det skulle utskrives eiendomsskatt, og at alle skatteyterne mottok forhåndsvarsel om eiendomsskatten innen 1. mars 2016, sikret riktignok en viss forutberegnelighet. For en ikke ubetydelig andel av skatteyterne – dem hvis eiendommer skulle takseres – forelå det imidlertid på dette tidspunktet ikke noen presis informasjon om hvilken skatt som ville bli skrevet ut for 2016. Etter lagmannsrettens oppfatning ivaretok ikke forhåndsvarselet innbyggernes krav på forutberegnelighet i tilstrekkelig grad til at fristbruddet ikke må karakteriseres som vesentlig.

Samlet sett mener lagmannsretten på denne bakgrunn at det dreier seg om et så alvorlig fristbrudd at kommunen ikke kan påberope at den «så langt råd er» har overholdt fristen 1. mars.

Konklusjonen blir på denne bakgrunn at utskrivingsvedtakene ikke ble truffet innenfor fristen i eiendomsskatteoven § 14 annet ledd første punktum.

Dermed fører heller ikke Oslo kommunes subsidiære anførsel frem.

Lagmannsretten må etter dette ta stilling til hva som blir *konsekvensen av kommunens fristbrudd*. Deltakerne i gruppesøksmålet har krevet dom for at kommunen plikter å tilbakebetale innbetalt eiendomsskatt for 2016. Kommunen bestrider at det er grunnlag for dette.

Pålegger lagmannsretten kommunen ved dom å tilbakebetale innbetalt eiendomsskatt, innebærer dette at det avsies dom for realiteten. For å kunne avsi dom om realiteten i et forvaltningsvedtak er det en forutsetning at forvaltningsorganet er rettslig forpliktet til å oppheve det avsatte vedtaket. Hvilke nærmere vilkår som må stilles, kommer lagmannsretten tilbake til nedenfor.

Ettersom Oslo kommune ikke hadde anledning til å skrive ut eiendomsskatt etter fristene fastsatt i loven, finner lagmannsretten det ikke tvilsomt at utskrivingsvedtakene er ugyldige. Dette oppfattes heller ikke å være omtvistet.

Lagmannsretten finner det heller ikke tvilsomt at kommunen er forpliktet til å rette utskrivingsvedtakene, slik at vedtakene må oppheves. Lagmannsretten viser i denne forbindelse først til at forvaltningen i medhold av forvaltningsloven § 35 har *rett* til å rette et vedtak dersom vedtaket er ugyldig, jf. første ledd bokstav c. Hvorvidt det også foreligger en *plikt* til retting er ikke regulert i loven, men må løses etter alminnelige forvaltningsrettslige regler, jf. Ot.prp.nr.3 (1976-1977) side 98. Spørsmålet må løses etter en konkret helhetsvurdering, og et sentralt moment er hvor grov feilen er, jf. Graver, Hans Petter: Alminnelig forvaltningsrett (4. utg., Oslo 2015) side 490. I dette tilfellet har kommunen begått en klar saksbehandlingsfeil ved at lovens frist for å treffe utskrivingsvedtakene er vesentlig overskredet. De ugyldige utskrivingsvedtakene er alle til ugunst for de private partene. Det er ikke mulig å reparere feilen. Hensynet til kommunens behov for skatteinntekter tillegger lagmannsretten i denne sammenheng mindre vekt. Også de øvrige hensynene kommunen har påberopt i argumentasjonen knyttet til fristfastsettelsen, som kommunen har vist til også her, vurderes å ha liten vekt. Det vises til drøftelsen av disse momentene ovenfor. Samlet sett mener lagmannsretten at kommunen har begått en så alvorlig feil at utskrivingsvedtakene må oppheves.

Etter dette må lagmannsretten se nærmere på om det er adgang til å avsi dom for tilbakebetaling av den innbetalte eiendomsskatten som ble skrevet ut for sent. Dette vil innebære at domstolen tar stilling til realiteten i hver enkelt skattesak for gruppesøksmålsdeltakerne. Etter rettspraksis er utgangspunktet at domstolene ikke kan gi dom for realiteten uten særskilt lovhjemmel, jf. Rt-2001-995 på side 1003 til 1004:

Etter min mening er det ikke grunnlag i tradisjonell norsk rett for en generell regel om at domstolene ved lovbundne forvaltningsvedtak kan gi dom for realiteten. Jeg vil ikke utelukke at domstolene bør ha adgang til å gi realitetsdom i særlige tilfeller, for eksempel der noe annet vil være unødig formalisme eller hvis et forvaltningsorgan mot formodning ikke innretter seg lojalt etter en domstolsavgjørelse. Men den klare hovedregelen er den motsatte: domstolenes kontroll med forvaltningen er innskrenket til en legalitetskontroll. Dom på positivt vedtak krever særskilt hjemmel, jf. tvistemålsloven § 482 og skattebetalingsloven § 48 nr. 6.

I vår sak finner jeg det klart at det ikke er adgang til å kreve realitetsavgjørelse. Det dreier seg ved uførepensjon nettopp om den type faglige skjønn under rettsanvendelsen der domstolene bør begrense seg til sin vanlige rolle.

Et eksempel på at Høyesterett har funnet grunnlag for å avsi dom for realiteten fremgår av Rt-1951-19 (Mortvedt). Saken gjaldt overprøving av vedtak om tilbakekall av drosjebevillinger. Høyesterett fant at den eneste grunnen som begrunnet tilbakekallet ikke var holdbar, og at det dermed ikke oppstod spørsmål om utøvelse av noe administrativt skjønn (side 26).

Lagmannsretten mener at det er treffende å betegne det som «unødig formalisme» dersom det i dette tilfellet ikke avsies dom for realiteten. Slik lagmannsretten ser det, er kommunen rettslig forpliktet til refundere den innbetalte eiendomsskatten for 2016. Dermed blir det ikke spørsmål om utøvelse av noe administrativt skjønn.

Lagmannsretten gir på denne bakgrunn de ankende parter medhold i kravet om at kommunen pålegges å tilbakebetale den innbetalte eiendomsskatten for 2016.

Som anført av de ankende parter, gir forskrift 18. desember 1987 nr. 977 § 2, som er fastsatt i medhold av eiendomsskatteloven § 26, skatteyterne krav på rentegodtgjøring «frå betalingsdagen og til skatten vert betalt attende». Det er imidlertid ikke lagt ned påstand om renter, og lagmannsretten tar derfor ikke med renter i domsslutningen.

Endelig bemerker lagmannsretten for ordens skyld at denne dommen bare vil få rettskraftvirkning for de av skatteyterne som påklaget utskrivingsvedtaket til kommunen innen klagefristen, og som er registrerte medlemmer av gruppesøksmålet på domsavsigelsestidspunktet.

Ugyldighet som følge av ulovlig bunnfradrag

Det neste lagmannsretten skal vurdere, er de ankende parter anførsel om at Oslo kommunes fastsettelse av bunnfradrag er ulovlig.

De ankende parter har anført at både utskrivningen av eiendomsskatt i 2016 og forskriften om eiendomsskatt for 2016 må kjennes ugyldig på dette grunnlaget. På bakgrunn av lagmannsrettens konklusjon om at utskrivingsvedtakene er ugyldige som følge av fristbrudd, blir imidlertid spørsmålet om lovligheten av bunnfradraget bare satt på spissen med hensyn til gyldigheten av forskriften.

I forskriften om eiendomsskatt i Oslo for 2016 § 4 er det under henvisning til eiendomsskatteloven § 11 annet ledd fastsatt at det skal gis «et bunnfradrag på 4 000 000 kroner for alle selvstendige boenheter som ikke benyttes i næringsvirksomhet». De ankende parter har anført at et så høyt bunnfradrag, som medfører at bare et mindretall av boligeierne i Oslo må betale eiendomsskatt, ligger utenfor hva loven gir kommunestyret kompetanse til å beslutte.

Det er på det rene – og uomtvistet – at fastsettelsen av bunnfradrag i utgangspunktet hører inn under kommunens frie skjønn. Spørsmålet er om Oslo kommune har holdt seg innenfor rammene loven stiller for skjønnsutøvelsen. Nærmere bestemt må lagmannsretten vurdere om loven

oppstiller en grense for hvor høyt det er adgang til å sette bunnfradraget, og om denne grensen i så fall er overskredet.

Eiendomsskatteloven § 11 har følgende ordlyd:

Eigedomsskatten skal vera minst kr 2 og ikkje meir enn kr 7 for kvar kr 1.000 av takstverdet.

Kommunestyret kan fastsetje botnfrådrag i eigedomsskatten for alle sjølvstendige bustaddelar i faste eigedomar som ikkje vert nytta i næringsverksemd.

Etter lagmannsrettens syn tilsier ordlyden i annet ledd at kommunestyret i utgangspunktet må stå fritt ved fastsettelsen av bunnfradragets størrelse. I motsetning til i første ledd om skattesats, er det i annet ledd ikke fastsatt beløpsmessige begrensninger for størrelsen på bunnfradraget. Spørsmålet blir da om andre rettskilder enn ordlyden kan gi grunnlag for å tolke loven innskrenkende.

De ankende parter mener at lovens ordlyd, struktur, systematikk og historikk tilsier at dersom kommunen ønsker å skrive ut skatt på boliger, må kommunen ilegge eiendomsskatt på alle boliger i kommunen eller alle boliger i bymessig strøk. Når det er dokumentert at virkningen av bunnfradraget på fire millioner er at om lag 80 prosent av boligene unntas fra beskatning, og at dette også har vært tilsiktet fra kommunestyrets side, mener de ankende partene at kommunen i realiteten går utenfor lovens utskrivings- og fritaksalternativer. Etter de ankende parters syn krever det lovendring dersom man ønsker å innføre en så vidt prinsipiell omlegging av en skatteordning som er lovregulert i detalj.

Adgangen til å fastsette bunnfradrag ble tatt inn i eiendomsskatteloven ved endringslov 5. februar 1993 nr. 28. Av forarbeidene fremgår følgende om bakgrunnen for bestemmelsen i Ot.prp.nr.12 (1992-1993) punkt 1.1:

Departementet fremmer forslag om endringer i eiendomsskatteloven ved at det åpnes adgang for kommunene til å innføre bunnfradrag i eiendomsskattetakstene for bolig og fritidseiendommer. Dette vil isolert sett kunne gi redusert eiendomsbeskatning. For å oppveie dette foreslås en moderat økning av maksimumssatsen for eiendomsskatt for de eiendommer som er berettiget til bunnfradrag (...).

Departementet finner at de foreslåtte endringene vil gi kommunene større muligheter for å foreta mer individuelle tilpasninger av eiendomsskatten på bolig- og fritidseiendommer til forholdene i de enkelte kommunene. Gjennom endringene oppnås et mer fleksibelt system for utskriving av eiendomsskatt i kommunene, hvor blant annet ønsker om særskilte fordelingsprofiler bedre kan ivaretas.

Videre fremgår følgende i punkt 1.3.2:

Departementet foreslår ingen bestemt nedre eller øvre beløpsgrense for bunnfradragets størrelse. Ved bruk av høyere skattesats enn 7 promille skal imidlertid bruken av bunnfradrag være obligatorisk, og departementet foreslår da bindinger i kommunenes adgang til fritt å velge fradragets størrelse, jf. avsnitt 1.3.1.

Departementets forslag gikk ut på innføring av adgang til å fastsette bunnfradrag kombinert med en økning av den maksimale skattesatsen. Det fremgår av Finanskomiteens merknader i Innst.O.nr.49 (1992-1993) og av protokollen fra forhandlingene i Odelstinget (Stortingstidende 1992-93 del I side 345 følgende) at det var debatt om forslaget. Arbeiderpartiet, som hadde regeringsmakten alene på denne tiden, fikk ikke flertall i Odelstinget for forslaget om å endre satsstrukturen. Det var først under den etterfølgende debatten i Lagtinget at Arbeiderpartiet bestemte seg for å gå inn for å innføre adgang til bunnfradrag uten samtidig å endre satsstrukturen. Saken ble deretter sendt tilbake til Odelstinget for ny behandling. Den andre gangen saken ble behandlet i Odelstinget og Lagtinget ble det flertall for Arbeiderpartiets forslag, jf. Stortingstidende 1992-93 del I side 395 og del II side 29.

Det fremgår av sitatet ovenfor fra proposisjonen, samt i Innst.O.nr.49 (1992-1993) på side 7 at man ved det opprinnelige lovforslaget ønsket å ivareta fordelingsmessige hensyn. Det samme fremgår av et innlegg fra en av Arbeiderpartiets representanter under debatten i Odelstinget, jf. Stortingstidende 1992-93 del I side 345. En tilsvarende begrunnelse fremgår ikke i tilknytning til det vedtatte lovforslaget om utelukkende å innføre adgang til å gi bunnfradrag. De ankende parter har på denne bakgrunn anført at begrunnelsen om å ivareta fordelingsmålsetninger bare er relevant for det samlede forslaget om både adgang til å innføre bunnfradrag og endring av satsstrukturen.

Lagmannsretten er ikke enig i at det er grunnlag for å tolke begrunnelsen i forarbeidene så snevert som de ankende parter anfører. At bunnfradrag ivaretar fordelingshensyn følger etter lagmannsrettens syn av bunnfradragets natur, ved at skattebyrden for eiere av mindre verdifulle eiendommer relativt sett reduseres mer enn skattebyrden for eiere av dyrere eiendommer. Selv om fordelingsmålsetninger muligens ville ha blitt ivaretatt i enda større grad dersom man i tillegg til å åpne for bunnfradrag hadde gitt anledning til å øke skattesatsene, vil også innføring av bunnfradrag alene ha en omfordelende virkning. Dette synspunktet var også fremme i Odelstingsdebatten, under innlegget til en stortingsrepresentant fra Kristelig Folkeparti som var med på å danne flertallet for Arbeiderpartiets lovforslag, jf. Stortingstidende 1992-93 del I side 348. Også en representant fra Sosialistisk Venstreparti synes å knytte fordelingsvirkninger og «mulighet til å lage et progressivt system» til innføring av bunnfradrag alene, uten endringer av satsstrukturen, jf. Stortingstidende 1992-93 del I side 348.

Lagmannsretten mener at det etter dette må legges til grunn at et formål med bunnfradragsbestemmelsen var å ivareta fordelingshensyn.

Etter lagmannsrettens syn underbygger både forarbeidene til bunnfradragsbestemmelsen og forarbeider til senere lovendringer at kommunene har stor grad av skjønnsfrihet ved eventuell fastsettelse av bunnfradrag.

Det fremgår uttrykkelig av sitatet ovenfor fra Ot.prp.nr.12 (1992-1993) punkt 1.3.2 at lovgiver foretok et bevisst valg om ikke å sette noen bestemt øvre grense for bunnfradraget. De eneste bindingene departementet foreslo, var knyttet til forslaget om samtidig å endre satsstrukturen, som altså ikke ble vedtatt. Fleksibiliteten bunnfradragsbestemmelsen gir kommunene er også understreket av stortingsrepresentanter under debatten i Odelstinget, jf. Stortingstidene 1992-93 del I side 347-348 og 350.

Lagmannsretten er enig med tingretten når den i dommen på side 25 uttaler at det i senere lovforarbeider er «kommunenes skjønnsfrihet som fremheves, og ikke begrensningene til denne». Det er i denne forbindelse vist til Ot.prp.nr.77 (2005-2006), Prp. 112 L (2011-2012) og Prp. 1 L (2012-2013).

De ankende parter har som nevnt vist til eiendomsskattelovens systematikk, historikk og struktur. Det er blant annet pekt på at loven etter de ankende parters syn har strengt lovbundne utskrivingsalternativer og fritaksregler, og at Oslo kommunes bruk av bunnfradrag i realiteten utgjør et forsøk på å innføre et utskrivingsalternativ som ikke finnes i loven.

Lagmannsretten er ikke enig med de ankende parter i at lovens systematikk, historikk og struktur tilsier at Oslo kommune ikke kunne sette bunnfradraget til fire millioner kroner. Det er riktignok et faktum at loven nokså detaljert regulerer de ulike utskrivingsalternativene for eiendomsskatt samt fritaksreglene. Etter lagmannsrettens syn kan det imidlertid ikke sluttet fra dette at også bunnfradragsbestemmelsen skal tolkes restriktivt. Tvert imot kan det hevdes at når loven setter en hel del klare begrensninger for kommunens valgfrihet, og lovgiver bevisst velger ikke å sette beløpsgrenser for bunnfradraget, kan dette tilsi at kommunene er tiltenkt stor handlefrihet når det gjelder bunnfradragets størrelse.

De ankende parter har vist til Rt-1971-1259 (Sunndal), Rt-1974-723 (Kragerø) og Rt-1994-1267 (Evje). Disse sakene gjaldt ikke bunnfradrag, men andre problemstillinger knyttet til grunnlaget for å utskrive eiendomsskatt. I alle disse tre sakene tolket Høyesterett lovgivningen om eiendomsskatt innskrenkende, og kommunenes vedtak om iligning av eiendomsskatt ble opphevet. I samtlige tre avgjørelser bygget imidlertid Høyesterett den innskrenkende lovtolkningen blant annet på klare uttalelser i forarbeidene. Tilsvarende holdepunkter i forarbeidene foreligger etter lagmannsrettens syn ikke med hensyn til bunnfradragsbestemmelsen. Etter lagmannsrettens oppfatning kan dermed ikke disse avgjørelsene underbygge en innskrenkning av kommunens handlefrihet når det gjelder bunnfradragets størrelse.

Videre har begge parter vist til ulike uttalelser fra Finansdepartementet om tolkningen av eiendomsskatteloven § 11 annet ledd. Lagmannsretten finner grunn til å komme inn på enkelte av disse.

Finansdepartementets uttalelse av 13. november 2003 i sak UFIN-2003-3042 besvarer et spørsmål fra Skedsmo kommune om hvorvidt det er adgang til å sette bunnfradraget så høyt «at det ikke blir boligskatt på noen boligeiendom». Spørsmålet ble stilt i en situasjon da loven ikke ga adgang til å skattlegge næringseiendom og bruk alene – dette ble det først adgang til etter en lovendring i 2011. I departementets uttalelse heter det:

At det i enkelte tilfeller vil være takstverdier som er lavere enn bunnfradraget, med den følge at eiendommer fritas for beskatning, vil ikke være tilstrekkelig til å fjerne fradragets generelle karakter av å være et bunnfradrag.

En ordning som beskrevet i deres brev, som i praksis fører til et generelt fritak for alle boligeiendommer som omfattes av skatteutskrivningen, vil derimot innebære at fradraget

mister karakteren av å være et bunnfradrag, og i stedet blir likt med en fritaksbestemmelse for boligeiendommer. Dette må anses lovstridig.

Lagmannsretten mener at departementet her bygger på et rent omgåelsessynspunkt. Ettersom eiendomsskatteloven regulerer hvilke typer eiendommer det i alminnelighet kan gis fritak for, og det i 2003 ikke fantes noe fritaksalternativ for boligeiendommer, ville et høyt bunnfradrag som hadde til formål å fritta alle boligeiendommer for eiendomsskatt, ha utgjort en omgåelse av loven.

Finansdepartementets uttalelse av 3. oktober 2006 i sak UFIN-2006-31A er et svar på et skriftlig spørsmål fra en stortingsrepresentant. Spørsmålet var om bunnfradrag ved eiendomsskatt må være «et fast beløp som gjelder for alle boligenheter, eller [om det kan] fastsettes som en prosentsats av boligenhetens verdi». Departementet svarte at bunnfradraget må utgjøre et «et fast beløp som fradras i taksten». Til slutt bemerket departementet:

Loven gir ingen begrensning i fradragets størrelse, men fradraget kan ikke settes så høyt at det reelt vil innebære et generelt eiendomsskattefritak for det store flertall av boligeiendommer i kommunen.

Til denne uttalelsen bemerker lagmannsretten at den ikke ser ut til å ha støtte i andre rettskilder av betydning. De ankende parter har vist til en tilsvarende uttalelse i veilederen «Bruk av formuesgrunnlag ved utskriving av eiendomsskatt på boliger» utgitt av Kommunenes Sentralforbund (KS) v/ KS Eiendomsskatteforum i april 2013, der departementets uttalelse benyttes som kilde. Uttalelsen fra KS vurderes imidlertid å ha beskjeden vekt som rettskilde.

Partene har videre referert til NOU 1996:20 Ny lov om eiendomsskatt og NOU 2003:9 Skatteutvalget – Forslag til endringer i skattesystemet. Partene har også vist til uttalelser i forarbeider til senere endringer av eiendomsskatteloven samt juridisk teori. Lagmannsretten kan ikke se at det fremkommer noe av betydning i disse kildene.

De ankende parter har fremholdt at en rekke reelle legislative hensyn som gjør seg gjeldende i denne saken, tilsier at det ikke er adgang til å bruke bunnfradraget til å ilegge eiendomsskatt til et lite mindretall av boligeierne. De ankende parter har blant annet vist til at eiendomsskatten har vært begrunnet i brukeravgiftssynspunkter – altså at skatten er ment å finansiere utgifter som eiendomsbesitterne i kommunen har nytte av, og at det høye bunnfradraget skaper et gratispassasjerproblem. Videre er det vist til at velgerkontrollen med eiendomsskatten forsvinner ved at representanter for et flertall av kommunens innbyggere kan pålegge et lite mindretall å finansiere felles goder, eller goder som bare tilfaller det bestemmende flertallet. I denne forbindelse er det pekt på at eiendomsskatten i Oslo fra de rødgrønne partienes side ble utformet i den hensikt å få ulik effekt på de ulike bydelene og velgergruppene, og at særlig Arbeiderpartiet gjennom sin skattepolitikk ville verne egne velgergrupper. Videre mener de ankende parter at det høye bunnfradraget forskjellsbehandler skatteyttere ut fra boligenes beliggenhet, og at bunnfradraget er lite treffende fordelingspolitikk.

Lagmannsretten bemerker at eiendomsskatten historisk sett har vært en måte å inndrive en form for brukerbetaling for utgifter knyttet til faste eiendommer på. Denne formen for brukerbetaling ble imidlertid etter hvert erstattet av ulike typer kommunale avgifter, for eksempel til vann, kloakk og renovasjon, se Ot.prp.nr.44 (1974-1975) side 7. I nyere tid har dermed

eiendomsskatten i stedet ivaretatt kommunenes generelle behov for inntekter til kommunekassen. I dag kan ikke lagmannsretten se at brukerbetalingssynspunkter har noen betydning for tolkningen av lovens bunnfradragsbestemmelse.

Politisk sett kan man være enig eller uenig med flertallet i Oslo bystyre om avveiningene som ligger bak beslutningen om å innføre et bunnfradrag som medfører at mange boligeiere slipper å betale eiendomsskatt. Likeledes kan det diskuteres om politikere bør gå til valg på å gi goder som i stor grad tilkommer egne velgere, samtidig som de pålegger byrder som i stor grad går ut over de øvrige partienes velgere. En kan også stille spørsmål ved om det er hensiktsmessig at fordelingshensyn søkes ivaretatt ved hjelp av en eiendomsskatt med bunnfradrag som tar utgangspunkt i eiendommenes markedsverdi, og som dermed kan sies å forskjellsbehandle eiere av likeartede boliger med ulik geografisk beliggenhet. Etter lagmannsrettens syn beror imidlertid de spørsmålene de ankende parter her peker på, på rent politiske avveininger. Lagmannsretten kan ikke se at disse momentene er relevante for vurderingen av hvilken handlefrihet loven gir kommunen ved fastsettelsen av bunnfradraget.

Lagmannsrettens syn er på denne bakgrunn at kommunen har stor handlefrihet ved fastsettelsen av bunnfradraget etter eiendomsskatteloven § 11. Grensen vil imidlertid kunne være overtrådt ut fra et omgåelsessynspunkt, slik eksempelet i UFIN-2003-3042 viser. Videre gjelder skrankene som følger av læren om myndighetsmisbruk.

Etter lagmannsrettens mening kan ikke Oslo kommunes fastsettelse av bunnfradraget til fire millioner kroner settes til side ut fra omgåelsesbetraktninger. Selv om eiendomsskatten i utgangspunktet skrives ut på alle faste eiendommer, jf. eiendomsskatteloven § 4, og loven spesifiserer hvilke grupper eiendommer som skal og kan gis fritak, medfører bruk av bunnfradrag nødvendigvis at det ikke vil påløpe eiendomsskatt for eiendommer med lavere verdi enn bunnfradraget. Lagmannsretten har ovenfor konkludert med at lovgiver har gitt kommunene stor grad av skjønnsfrihet ved fastsettelsen av størrelsen på bunnfradraget. Benyttes denne skjønnsfriheten til å fastsette et høyt bunnfradrag, vil dette få som konsekvens at et større antall boliger ikke blir ilagt skatt. I Oslo kommune medfører bunnfradraget på fire millioner kroner at det ikke skrives ut skatt på inntil 80 prosent av boligene, noe som også var tilsiktet av kommunestyrets flertall. Etter lagmannsrettens syn utgjør ikke dette noen omgåelse.

Lagmannsretten bemerker at det likevel må antas å gjelde en øvre grense for hva som kan aksepteres. Lagmannsretten skal i denne saken ikke ta stilling til nøyaktig hvor denne grensen går. Lagmannsretten antar imidlertid at for eksempel et bunnfradrag som settes så høyt at bare én eller noen svært få eiendommer i en stor kommune betaler eiendomsskatt, i for stor grad vil utgjøre en omgåelse av eiendomsskatten som en generell skatteordning.

Lagmannsretten kan heller ikke se at fastsettelsen av bunnfradrag er i strid med læren om myndighetsmisbruk. Myndighetsmisbrukslæren knyttes gjerne til forbudet mot å ta utenforliggende hensyn, vilkårlighet, grovt urimelige avgjørelser og usaklig forskjellsbehandling, jf. Graver, Hans Petter: Alminnelig forvaltningsrett (Oslo, 4. utg. 2015) side 115. Forskjellsbehandlingen de ankende parter har påpekt, er langt på vei en konsekvens av eiendomsskattelovens system, ved at eiendomsskatten ilegges med utgangspunkt i eiendommers brutto markedsverdi. Dermed vil skatten for eksempel kunne være særlig tyngende for personer som eier verdifulle eiendommer, men som har lav inntekt og høy gjeld. At kommunen velger å

fastsette bunnfradraget på et høyt nivå kan sies å medføre ytterligere forskjellsbehandling. Bunnfradraget er imidlertid det samme uansett hvilket parti man stemmer på og hvor man bor. Selv om en legger til grunn at det høye bunnfradraget fører til en form for forskjellsbehandling, kan ikke lagmannsretten se at det er grunnlag for å anse denne forskjellsbehandlingen som usaklig eller urimelig. At lovgivningen gir lokalpolitikere handlefrihet til å ta beslutninger som i størst grad kommer egne velgere til gode, er en del av vårt politiske system.

Lagmannsretten mener på denne bakgrunn at Oslo kommunes beslutning om å sette bunnfradraget til fire millioner kroner ligger innenfor kommunens skjønnsmargin etter eiendomsskatteloven. Det foreligger ikke myndighetsmisbruk eller andre grunnlag for å sette beslutningen til side.

Lagmannsrettens konklusjon blir at Oslo kommune ikke handlet i strid med loven ved å sette bunnfradraget for 2016 til fire millioner kroner.

De ankende parter krav om at forskriften kjennes ugyldig på dette grunnlaget tas dermed ikke til følge.

Tilordning av bunnfradrag for eiendommer med flere selvstendige boenheter

I gruppesøksmålet er det ved Oslo tingretts beslutning av 10. mars 2017 etablert en undergruppe bestående av de av gruppemedlemmene som besitter eiendommer med flere selvstendige boenheter. Dette omfatter for eksempel enkeltboliger i borettslag, boligaksjeselskaper og eneboliger med utleieleilighet. På vegne av denne undergruppen er det anført at Oslos kommunes tilordning av bunnfradrag for eiendommer med flere selvstendige boenheter er i strid med loven og forskriften, slik at det er skrevet ut for høy eiendomsskatt på de berørte eiendommene.

Lagmannsrettens konklusjon ovenfor om at utskrivingsvedtakene er ugyldige som følge av fristbrudd, medfører at problemstillingen med tilordning av bunnfradrag ikke blir satt på spissen. Lagmannsretten finner likevel grunn til å vurdere spørsmålet.

Metoden Oslo kommune har benyttet for å beregne eiendomsskatten for disse eiendommene, går ut på at hvert bunnfradrag er beregnet separat med utgangspunkt i hver enkelt boenhets verdi. Det vil si at kommunen har måttet ta stilling til verdien av hver enkelt boenhet. Verdien ble fastsatt med utgangspunkt i den samlede verdien av eiendommen (skattegrunnlaget), fordelt på boenhetene ut fra innhentede opplysninger om den enkelte boenhets areal. En konsekvens av denne måten å tilordne bunnfradrag på, er at boenheter med lavere verdi enn fire millioner ikke kvalifiserte til fullt bunnfradrag på fire millioner. For eksempel fikk en eiendom med to boenheter med et samlet skattegrunnlag på ni millioner, der den ene boenheten er verdt tre millioner og den andre seks millioner, et bunnfradrag på tre millioner for den første boenheten og et bunnfradrag på fire millioner for den andre. Det vil si syv millioner i samlet bunnfradrag.

De ankende parter mener at kommunens måte å tilordne bunnfradrag på er i strid med loven, og at skatteyderne har krav på ett uavkortet bunnfradrag per boenhet. Slik de ankende parter ser det, skulle bunnfradraget i det nevnte eksempelet ha vært på fire millioner for begge boenhetene – det vil si åtte millioner i samlet bunnfradrag.

Her oppstår det for det første et spørsmål om kommunens metode er i overensstemmelse med loven, og for det andre et spørsmål om metoden er i overensstemmelse med Oslo kommunes forskrift om eiendomsskatt.

Eiendomsskatteloven § 11 annet ledd har følgende ordlyd:

Kommunestyret kan fastsette botnfradrag i eiendomsskatten for alle sjølvstendige bustaddelar i faste eigedomar som ikkje vert nytta i næringsverksemd.

Etter lagmannsrettens oppfatning innebærer begge de to metodene at det gis bunnfradrag «for alle sjølvstendige bustaddeler». Spørsmålet er på hvilken måte bunnfradragene skal beregnes. Lagmannsretten er ikke enig med de ankende parter i at det følger av lovens ordlyd at det skal gis fulle bunnfradrag uavhengig av den enkelte boenhets størrelse og verdi.

Lagmannsretten er heller ikke enig med de ankende parter i at måten Oslo kommune har tilordnet bunnfradrag på, er i strid med lovens system. Lovens ordning er at skatten skrives ut på de faste eiendommene, at de enkelte boenhetene ikke er selvstendige skatteobjekter og at det skal gis bunnfradrag for hver boenhet. Etter lagmannsrettens syn åpner lovens system for begge løsninger.

Slik lagmannsretten ser det, etterlater loven en tolkningstvil som må søkes løst i andre rettskilder.

Bunnfradragsbestemmelsen ble tatt inn i loven ved endringslov 5. februar 1993 nr. 28. Kommunen har vist til følgende som fremgår av Ot.prp.nr.12 (1992-1993) på side 5:

Det forutsettes at bruken av bunnfradrag skal være knyttet til *selvstendige* boenheter. (...) For selvstendige boenheter som ikke benyttes i forbindelse med næringsvirksomhet skal bunnfradrag imidlertid kunne innrømmes uansett hvordan boenheten anvendes. Det skal således blant annet fastsettes bunnfradrag også i takstverdien for selvstendige boenheter som benyttes som fritidseiendom eller i forbindelse med utleie. Bunnfradrag vil bli gitt i takstverdien for eiendommer uavhengig av om eiendommen er i bruk.

Lagmannsretten er enig med kommunen i at ordlyden «i takstverdien for selvstendige boenheter» taler for at bunnfradraget forutsettes å skulle trekkes fra verdien av hver enkelt boenhet. Også overskriftene i Ot.prp.nr.12 (1992-1993) punkt 1.4.1 og Innst.O.nr.49 (1992-1993) punkt 1.3.1 kan tyde på dette: «Bunnfradrag må tilordnes hver boenhet».

Videre fremgår følgende på side 6:

For å oppnå likebehandling av ulike boliger uavhengig av eiendomstype og eierform, legger departementet til grunn at det skal gis ett bunnfradrag for hver enkelt boenhet. I lovforslaget er dette angitt ved at bunnfradraget er knyttet til begrepet selvstendig boenhet («sjølvstendige bustaddelar»). Kommunene må opprette egne registre over selvstendige boenheter, som alle skal tilkomme bunnfradrag.

Det fremgår her at formålet med å gi bunnfradrag for hver selvstendig boenhet er å likebehandle boliger, uavhengig av eierform. Det samme synspunktet fremgår av Innst.O.nr.49 (1992-1993) side 5, der det henvises til proposisjonen.

Slik lagmannsretten ser det, taler formålet om likebehandling med styrke for at modellen kommunen har benyttet er i tråd med loven. Dersom eiendommer med mange boenheter av ulik verdi tilordnes fullt bunnfradrag på fire millioner kroner for hver eneste boenhet, vil de som besitter disse boligene få en tilfeldig fordel som ikke er saklig begrunnet. Det fremstår etter lagmannsrettens syn som urimelig forskjellsbehandling dersom eiendomsskatten for en borettslagsleilighet verdt seks millioner i realiteten reduseres som følge av at en annen leilighet i samme borettslag er verdt tre millioner, mens en tilsvarende eierseksjonsleilighet kun gis ordinært bunnfradrag.

De ankende parter har fremholdt at forskrift 11. februar 1993 nr. 107 om innhenting av opplysninger ved fastsettelse av bunnfradrag bare gir adgang til å innhente opplysninger om antall boenheter og om bruken av boenheter, og ikke om boenhetenes størrelse. Lagmannsretten legger til grunn at forskriften ble utarbeidet ut fra de konkrete behovene for opplysninger kommunene så ut til å ha i 1993. Behovet for informasjon om boenhetenes størrelse blir særlig aktuelt når bunnfradraget settes så høyt at det overstiger verdien av mindre boliger. Ut fra bevisførselen sitter lagmannsretten igjen med det inntrykk at høye bunnfradrag ikke har vært benyttet før i de senere år, og at problemstillingen om metodevalg for tilordning av bunnfradragene bare er satt på spissen i et fåtall kommuner. Lagmannsretten kan ikke se at utformingen av forskriften kan underbygge at departementet har tolket eiendomsskatteloven slik de ankende parter anfører.

Videre er lagmannsretten ikke enig med de ankende parter i at kommunens modell for tilordning av bunnfradrag enten må anses som en ulovlig justering av formuesgrunnlagene eller som en avkortning av bunnfradragene. Etter lagmannsrettens syn er det mest treffende å anse kommunens modell som en tilordning av bunnfradragene på en måte som ivaretar formålene med loven.

Til støtte for sine anførsler har partene vist til ulike uttalelser fra Finansdepartementet. Lagmannsretten kan imidlertid ikke se at disse bidrar til noen avklaring. De ankende parter har også vist til «Veileder om bunnfradrag» fra KS' eiendomsskatteforum. I en tidligere versjon av denne veilederen er det anført et syn i tråd med de ankende parters anførsler, under henvisning til at man på denne måten likebehandler eiendommer med flere boenheter og at løsningen er administrativt sett enkel. Etter lagmannsrettens syn er synspunktet ikke i overensstemmelse med det som følger av forarbeidene, jf. drøftelsen ovenfor, og veilederen har ikke særlig vekt som rettskilde.

Endelig har de ankende parter vist til andre kommuners praksis. Etter det opplyste er det bare Oslo kommune som tilordner bunnfradragene på den måten Oslo kommune har gjort. De øvrige kommunenes praksis skal ikke ha vært overprøvd rettslig eller vurdert av for eksempel Sivilombudsmannen. Etter lagmannsrettens oppfatning kan ikke en slik praksis være utslagsgivende når det finnes mer tungtveiende rettskilder som klart taler i motsatt retning.

Samlet sett mener lagmannsretten at det må legges avgjørende vekt på formålet med bunnfradragsbestemmelsen, slik dette er kommet til uttrykk i forarbeidene. Måten å tilordne bunnfradrag på som kommunen har benyttet, er klart mest i overensstemmelse med formålet om likebehandling av boenheter.

Lagmannsretten finner på denne bakgrunn at kommunens praksis ved tilordning av bunnfradrag for eiendommer med flere selvstendige boenheter er i samsvar med eiendomsskatteloven.

Lagmannsretten skal også ta stilling om Oslo kommunens praksis knyttet til eiendommer med flere boenheter er i samsvar med kommunens forskrift om eiendomsskatt for 2016.

Det fremgår av forskriften § 3 første ledd at bystyret har fastsatt «et bunnfradrag på kr 4.000.000 for alle selvstendige boenheter i faste eiendommer som ikke benyttes i næringsvirksomhet, jf. esktl. § 11 annet ledd.» Videre fastsetter § 3 tredje og fjerde ledd:

Der noe er registrert som boenhet i matrikkelen gis det automatisk ett bunnfradrag for enheten.

I andre tilfeller må eieren gi nødvendige opplysninger for å ha krav på bunnfradrag. (...)

De ankende parter har påpekt at det ikke står «inntil kr 4.000.000» per boenhet, noe som ville ha vært naturlig dersom det var meningen å avkorte bunnfradraget slik kommunen har gjort. Videre er det vist til at det i henhold til forskriften «automatisk» skal gis ett bunnfradrag per boenhet.

Lagmannsretten kan ikke se at forskriften gir grunnlag for en annen tolkning enn den som følger av loven. Også i forskriften fremgår det at det skal gis et bunnfradrag per boenhet, og det er ikke regulert *hvordan* dette skal tilordnes den enkelte eiendom. At bunnfradraget gis automatisk når en boenhet er registrert i matrikkelen, jf. tredje ledd, må forstås i lys av bestemmelsen om eierens plikt etter fjerde ledd til i andre tilfeller å inngi nødvendige opplysninger, ettersom kommunen i slike tilfeller mangler nødvendig informasjon.

Lagmannsretten mener på denne bakgrunn at forskriften ikke gir grunnlag for noen annen tolkning enn den som følger av loven. Spørsmålet partene har reist om hvordan en eventuell motstrid mellom loven og forskriften skal løses, blir dermed ikke satt på spissen.

Lagmannsrettens konklusjon blir at kommunen har tilordnet bunnfradragene for eiendommer med flere selvstendige boenheter i overensstemmelse med loven og forskriften.

Avvisning av de ankende parters krav om at forskriften kjennes ugyldig

Lagmannsretten skal avslutningsvis kommentere Oslo kommunes anførsel om at de ankende parter ikke har rettslig interesse i å få kjent Oslo kommunes forskrift om eiendomsskatt for 2016 ugyldig, slik at denne delen av gruppesøksmålet må avvises.

Kommunen har vist til at det ikke foreligger «reelt behov», jf. tvisteloven § 1-3, for å få kjent forskriften ugyldig i tillegg til utskrivingsvedtakene. Når det gjelder de av gruppemedlemmene som ikke har fått utskrevet eiendomsskatt og de av gruppemedlemmene som ikke har klaget, har

kommunen anført at den manglende søksmålsinteressen knyttet til utskrivingsvedtakene medfører at de heller ikke har «reelt behov» for å få prøvet gyldigheten av forskriften.

Lagmannsretten viser til at ingen av de ankende partenes materielle anførsler knyttet til gyldigheten av forskriften har ført frem, slik at ingen av disse avvisningsspørsmålene blir satt på spissen. I likhet med tingretten mener lagmannsretten at det på denne bakgrunn ikke er nødvendig å ta stilling til begjæringen om avvisning. Lagmannsretten slutter seg til følgende bemerkning i tingrettens dom på side 32:

Retten vil vise til det prinsipp som fremgår av tvisteloven § 9-6 (3) siste setning, hvoretter retten kan frifinne uten at det tas standpunkt til et spørsmål om avvisning. Regelen forutsetter at grunnlaget for frifinnelsen er klart og av [skal vel stå «at»] avvisningsvurderingen er tvilsom. Regelen gjelder under saksforberedelsen. I og med at det nå avises [skal vel stå «avsies»] en dom som gjør rettens stillingtaken til denne påstandsposten overflødig, må dette prinsippet kunne gis anvendelse også her.

Sakskostnader

Sakskostnader tilkjennes den part som har fått medhold fullt ut eller i det vesentlige og dermed vunnet saken, jf. tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Hvor det er fremmet flere krav, er det samlede utfallet avgjørende ved vurderingen av om saken er vunnet fullt ut eller i det vesentlige, jf. tvisteloven § 20-2 annet ledd annet punktum.

Er det flere parter på samme side, skal sakskostnadsspørsmålet i utgangspunktet avgjøres særskilt for hver part, jf. § 20-6 første ledd. Pålegges flere parter sakskostnader, kan retten likevel bestemme at de helt eller delvis skal hefte felles for beløpet, jf. annet ledd.

Ved gruppesøksmål er det en særregel om sakskostnader i § 35-12. Av første ledd fremgår det at det er grupperepresentanten som har rett og plikt knyttet til sakskostnader i gruppesøksmålet. Ved skifte av grupperepresentant bestemmer retten hvordan rett og plikt til sakskostnader skal fordeles, jf. annet ledd.

I kjennelsen har de av medlemmene i gruppesøksmålet som ikke påklaget illeggelsen av eiendomsskatt, og de av medlemmene som ikke er ilagt eiendomsskatt, fått sine søksmål avvist. Kommunen har da fått medhold fullt ut, og har krav på å få erstattet sine sakskostnader. Lagmannsretten kan ikke se at det foreligger tungtveiende grunner som tilsier at det gjøres unntak fra hovedregelen om sakskostnadsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Lagmannsretten legger sitt resultat til grunn ved avgjørelsen av krav om sakskostnader for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd. Lagmannsretten finner at kommunen bør tilkjennes sakskostnader også for tingretten. Det vises til drøftelsen ovenfor.

Partene har ikke anslått hvor stor del av saken som knytter seg til kjennelsen. Lagmannsretten antar skjønnsmessig at om lag ti prosent av prosessfullmektigenes arbeid i både tingretten og lagmannsretten gjelder avvisningsspørsmålet. På denne bakgrunn tilkjennes kommunen erstatning for ti prosent av sakskostnadene for begge instanser.

Kommunens prosessfullmektig har innlevert salær oppgave for lagmannsretten på i alt 445 181 kroner. De ankende parter har ikke hatt innvendinger til kravet, og lagmannsretten finner kostnadene rimelige og nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Kommunen tilkjennes dermed ti prosent av beløpet, som utgjør 44 518 kroner.

Også kommunens sakskostnadskrav i henhold til salær oppgaven for tingretten, på 471 263 kroner, anses som rimelig og nødvendig. Kommunen tilkjennes dermed 47 126 kroner.

I dommen har de øvrige medlemmene i gruppesøksmålet fått medhold i kravet om at utskrivingsvedtakene for 2016 kjennes ugyldige samt i kravet om tilbakebetaling av eiendomsskatt for 2016. De har imidlertid ikke fått medhold i kravet om at forskriften kjennes ugyldig, noe som også har vært et ikke uvesentlig tvistepunkt. På denne bakgrunn vurderes ikke gruppe medlemmene å ha fått medhold «i det vesentlige», jf. § 20-2 annet ledd.

Lagmannsretten finner det imidlertid klart at disse gruppe medlemmene har fått medhold «av betydning», jf. tvisteloven § 20-3. Dermed kan gruppe medlemmene helt eller delvis tilkjennes sakskostnader «hvis tungtveiende grunner tilsier det». Lagmannsretten mener at kommunen kan bebreides for å ha skrevet ut eiendomsskatten for 2016 for sent, i strid med ordlyden i eiendomsskatteloven, slik at det kom til sak. Videre mener lagmannsretten at gruppe medlemmene har fått medhold i så betydelig grad at man ligger nært opp til grensen for medhold «i det vesentlige». Forskriften regulerer bare eiendomsskatten i Oslo for skatteåret 2016. Ser man på dommens rettskraftvirkning, ville ikke gruppe medlemmene ha oppnådd noe mer dersom de hadde fått medhold i sin anførsel om at Oslo kommunes bunnfradrag er i strid med loven. På den annen side har en stor del av bevisførselen og prosedyrene knyttet seg til denne anførselen. Lagmannsretten legger til grunn at saken er reist ut fra et ønske om rettsavklaring også med henblikk på senere skatteår. Samlet sett mener lagmannsretten at det foreligger tungtveiende grunner som tilsier at gruppe medlemmene tilkjennes erstatning for 60 prosent av sine sakskostnader.

Lagmannsretten legger sitt resultat til grunn for vurderingen av sakskostnader for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd. Saken stod i det vesentlige likt for tingretten som for lagmannsretten, og lagmannsretten finner at gruppe medlemmene også for tingretten bør tilkjennes erstatning for 60 prosent av sakskostnadene i medhold av § 20-3. Det vises til drøftelsen ovenfor.

Advokat Banoun har fremlagt salær oppgave for lagmannsretten på 1 731 480 kroner. 90 prosent av dette utgjør 1 558 332 kroner. I tillegg kommer merverdiavgift på 389 583 kroner, slik at det samlede beløpet blir 1 947 915 kroner. Kommunen har gjort gjeldende at kravet er for høyt.

Lagmannsretten mener at kravet går ut over det som kan anses som rimelig og nødvendig for en sak med tre dagers ankeforhandling, selv om det tas i betraktning at det dreier seg om et gruppesøksmål med mange deltakere, at saken reiser prinsipielle og uavklarte spørsmål og at det kan forsvares å benytte advokat med spesialisering i skatterett og høy timepris. Lagmannsretten mener også at de ankende parter har bidratt til å vidløftiggjøre saken ved å bruke mye tid på rent politiske spørsmål uten rettslig relevans. Videre har de ankende parter prosessfullmektig også ført saken for tingretten, og hun kjente derfor saken godt. Etter en samlet vurdering finner lagmannsretten at salær kravet for lagmannsretten bør nedjusteres med 40 prosent til 1 168 749

kroner. Av dette utgjør 233 749,80 kroner merverdiavgift. I tillegg kommer 90 prosent av rettsgebyret for anken på 31 470 kroner, det vil si 28 323 kroner. Samlet blir dette 1 197 072 kroner. Gruppemedlemmene skal ha erstatning for 60 prosent av dette beløpet, som utgjør 718 243 kroner.

De ankende parter sakskostnadskrav i tingretten var på 2 523 312 kroner i salær og diverse utlegg, med tillegg av merverdiavgift og rettsgebyr. 90 prosent av salærkravet utgjør 2 270 981 kroner. Inkludert merverdiavgift blir dette 2 838 726 kroner. Kommunen har gjort gjeldende at salærkravet er for høyt.

Etter lagmannsrettens syn går også de ankende parter salærkrav for tingretten ut over det som kan anses som rimelig og nødvendig. Hovedforhandlingens varighet var 3 dager, og retten viser til de samme momenter som ovenfor. Lagmannsretten mener likevel at det kan forsvares større tidsbruk i tingretten enn i lagmannsretten, ettersom saken måtte forberedes for første gang. Etter en samlet vurdering finner lagmannsretten at salærkravet for tingretten bør nedjusteres med 30 prosent til 1 987 108 kroner. Av dette utgjør 397 421,60 kroner merverdiavgift. I tillegg kommer 90 prosent av rettsgebyret i tingretten på 11 275 kroner, det vil si 10 148 kroner. Samlet blir dette 1 997 256 kroner. Gruppemedlemmene tilkjennes 60 prosent av dette, det vil si 1 198 354 kroner.

Ettersom det har vært ulike grupperepresentanter i tingretten og lagmannsretten, er det grunn til å fordele rett og plikt til sakskostnader til den som har vært grupperepresentant i hver instans, jf. tvisteloven § 35-12 annet ledd. På denne bakgrunn fastsettes rett og plikt til sakskostnader til grupperepresentant Huseiernes Landsforbund for tingretten og til grupperepresentant John Sverre Svendsen for lagmannsretten.

Dommen er avsagt etter fristen i tvisteloven § 19-4 femte ledd på grunn av arbeidspresset i lagmannsretten. Partene er orientert om dette på e-post.

Dommen er enstemmig.

Slutning

i kjennelsen:

- 1. Gruppesøksmålet fra de av gruppemedlemmene som ikke ble ilagt eiendomsskatt i 2016, avvises hva gjelder overprøvingen av utskrivingsvedtakene.*
- 2. Gruppesøksmålet fra de av gruppemedlemmene som ikke påklaget vedtaket om utskriving av eiendomsskatt for 2016 innen klagefristen, avvises hva gjelder overprøvingen av utskrivingsvedtakene.*
- 3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler John Sverre Svendsen 44 518 – førtifiretusenfemhundreogatten – kroner til Oslo kommune innen to uker fra kjennelsens forkynnelse.*
- 4. I sakskostnader for tingretten betaler Huseiernes Landsforbund 47 126 – førtisjutusenethundreogtjueseks – kroner til Oslo kommune innen to uker fra kjennelsens forkynnelse.*

i dommen:

1. Oslo kommune frifinnes for kravet om at forskrift av 15. desember 2015 nr. 1654 kjennes ugyldig.
2. Oslos kommunes vedtak om utskriving av eiendomsskatt for 2016 kjennes ugyldig. Oslo kommune pålegges å tilbakebetale innbetalt eiendomsskatt for 2016.
3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Oslo kommune 718 243 – sjuhundreogattentusentohundreogførtitre – kroner til John Sverre Svendsen innen to uker fra dommens forkynnelse.
4. I sakskostnader for tingretten betaler Oslo kommune 1 198 354 – énmillionetthundreognittiåttetusentrehundreogfemtifire – kroner til Huseiernes Landsforbund innen to uker fra dommens forkynnelse.

SKN 18-072 Skjønnsligning

Lovstoff: Skatteloven § 13-1.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 28. august 2018, **sak nr.:** LB-2017-63839

Dommere: Lagdommer Pål Morten Andreassen, lagdommer Vincent Galtung og ekstraordinær lagdommer Dag A. Minsaas.

Parter: A (advokat Hans Olav Hemnes) mot Staten v/Skatt øst (advokat Goud Helge Homme Fjellheim).

Sammendrag: Skattyter solgt aksjene i sitt heleide aksjeselskap til sitt eget holdingselskap. Prisen var fastsatt til aksjeselskapets bokførte egenkapital, omtrent 1,5 millioner kroner. Skattemyndighetene mente bokført egenkapital ikke ga uttrykk for aksjenes omsetningsverdi, og økte aksjenes verdi til 6,2 millioner kroner. Lagmannsretten la til grunn at vilkårene for skjønnsfastsettelse var oppfylt, men kom likevel til at ligningen måtte oppheves på grunn av en regnefeil i Skatteklagenemndas vedtak. Feilen var i skattyters disfavør, og kunne ha virket inn på vedtakets innhold. Skatteklagenemndas vedtak ble opphevet.

Saken gjelder ligningen av A for 2012.

A var eneeier av aksjene i Løvetann AS (Løvetann). Ved sluttseddel datert 22. mai 2012 overdro hun aksjene til Løvetann Holding AS (holdingselskapet) for 1 535 554 kroner. Beløpet tilsvarer Løvetanns bokførte egenkapital pr. 31.12.2011. A eier 70 % av aksjekapitalen i holdingselskapet, og hennes sønn C eier de resterende 30 %. Holdingselskapet eier også aksjene i Mentalverkstedet AS.

Løvetann driver bedriftskantiner. A står selv for ledelsen og driften av selskapet, assistert av B. De ansatte rekrutteres gjennom NAVs rehabiliteringsprogrammer og er i stor grad godt voksne kvinner med ulik etnisk bakgrunn. Ved inngangen av 2012 hadde selskapet 36 ansatte på hel- og deltid og 18 avtaler med forskjellige bedrifter om kantinedrift. Avtalene var løpende med henholdsvis tre og seks måneders oppsigelsesfrist. Løvetann har i alle år hatt overskudd, også etter aksjeoverdragelsen. A har selv tre måneders oppsigelsestid.

På grunnlag av undersøkelser hos Løvetann og holdingselskapet varslet Skatt øst at bokført egenkapital pr. 31.12.2011 ikke ga uttrykk for omsetningsverdien av Løvetanns aksjer. Skatt øst viste til det lange tidsrommet mellom verdsettelsen og realisasjonen, og at verdien for en pågående virksomhet – som Løvetann – må vurderes på grunnlag av forventningene til selskapets fremtid, utvikling, vekst og utbytte. Ny inntekt ville derfor bli å fastsette med utgangspunkt i avkastningsberegninger.

Etter at A hadde uttalt seg, satte Skatt øst i vedtak av 6. januar 2015 aksjenes verdi pr. 22. mai 2012 til 6,2 millioner kroner. As alminnelige inntekt for 2012 ble økt med 1 729 558 kroner, fra 2 849 963 kroner til 4 579 521 kroner, jfr. skatteloven § 13-1 første og tredje ledd. Hun ble også ilagt 30 % tilleggsskatt av inntektsøkningen.

A varslet at vedtaket ville bli brakt direkte inn for domstolene. Skattekontoret oppdaget da at det var gitt dobbelt fradrag for salgsvederlaget. Skattekontoret brakte derfor saken inn for Skatteklagenemnda. I vedtak av 27. januar 2016 nedjusterte nemnda aksjenes verdi til 4,5 millioner kroner og økte As alminnelige inntekt med 345 554 kroner til 4 925 075 kroner. Grunnlaget for tilleggsskatten ble endret tilsvarende.

Ved stevning av 6. mai 2016 reiste A søksmål mot staten v/ Skatt øst ved Oslo tingrett med påstand om at hennes ligning for 2012 oppheves.

Oslo tingrett avsa 25. januar 2017 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/ Skatt øst frifinnes.
2. A dømmes til å betale erstatning for sakskostnader til staten v/ Skatt øst med 213 766,25 – tohundreogtrententusensjuhundreogsekstiseks 25/100 – kroner innen 2 – to – uker fra dommen er forkynt.

Om saksforholdet for øvrig vises til tingrettens dom og lagmannsrettens bemerkninger nedenfor. A har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandlingen ble holdt 14. og 15. august 2018 i lagmannsrettens rettslokaler i Oslo. Partene møtte sammen med sine prosessfullmektiger. For staten møtte seniorskattejurist Grete Dybsjord. A avga forklaring. Det ble avhørt to vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Den ankende part, A, anfører sammenfatningsvis:

A bestrider at vilkårene for skjønnslikning av henne etter skatteloven § 13-1 er oppfylt. At det i vår sak foreligger et interessefellesskap mellom henne og holdingselskapet bestrides ikke, men hun bestrider at aksjene hadde en høyere verdi enn bokført egenkapital. Dermed foreligger det ingen inntektsreduksjon. Hvis lagmannsretten likevel skulle komme til at inntekten hennes er redusert, aksepterer hun at det foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen.

Skatteloven § 13-1 er en presisering skattelovens alminnelige regler om hvem som skal tilordnes skattepliktig inntekt og formue. Bestemmelsen har til formål å motvirke omgåelser av skattelovgivningen ved at inntekts- og formuesposter søkes overført fra en skattyter til en annen

ved skjev prissetting, jfr. HR-2016-2156-A. Vår transaksjon var ikke ledd i en skatteplanlegging, men den ble valgt fordi en konsernmodell ble ansett å være mest hensiktsmessig av andre årsaker.

Det kan ikke påvises andre immaterielle eiendeler eller systemverdier i Løvetann ut over de bokførte verdier. Da må bokført verdi legges til grunn ved verdsettelsen av aksjene. Vitnet revisor Nordby uttalte at all merverdi i selskapet var knyttet til As goodwill, men en personlig goodwill som denne må holdes utenfor verdifastsettelsen av selskapet og aksjene. Skatteklagenemnda har derfor gjort en feil da den bygget på verdien av As personlige goodwill. De ansattes innsats er knyttet til hennes lederstil, og det er lite trolig at de ville yte samme innsats uten henne. En ny leder ville neppe kunne læres opp i løpet av hennes tre måneders oppsigelsestid. Kontraktene med kundene var kortsiktige og tilførte ingen merverdi.

Inntekten skal fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget, jfr. skatteloven § 13-1 tredje ledd. Bestemmelsen gir uttrykk for det såkalte «armlengdeprinsippet» hvis kjerne er at man aksepterer den foretatte transaksjonen som sådan, men justerer betingelsene, og da særlig prisen, som partene har avtalt, jfr. Joachim M. Bjerke: Internprissetting (1997) side 168. Bestemmelsen kan ikke – slik Skatteklagenemnda har gjort – brukes til å endre sentrale avtalevilkår. Skattemyndighetene har således ikke adgang til å innfortolke i transaksjonen bindingsklausuler som at A er forpliktet til å stå i stillingen en viss tid fremover og at hun forbys å starte konkurrerende virksomhet. En slik innfortolkning av sentrale avtalevilkår måtte i tilfelle ha bygget på de ulovfestede reglene om gjennomskjæring, som staten ikke har påberopt seg.

Spørsmålet er hva en uavhengig part ville ha betalt for aksjene i en tilsvarende situasjon. I vårt tilfelle ville kjøperen ikke ha fått med seg en merverdi ut over de bokførte verdier. Dessuten løp han en risiko for at A kunne slutte etter tre måneder og starte en konkurende virksomhet. I denne situasjonen er det lite trolig at en uavhengig tredjepart ville ha betalt 4,5 millioner kroner for Løvetanns aksjer.

Skatt øst har valgt å benytte en avkastningsberegning som grunnlag for verdiberegningen. En avkastningsberegning er en anerkjent metode for å verdsette større virksomheter, men ikke for internprising. Da må det gjøres sammenligningsanalyse på grunnlag av en sammenlignbar ukontrollert transaksjon under sammenlignbare omstendigheter. Skatt øst har ikke forsøkt å finne noen tilsvarende transaksjoner og har heller ikke vurdert metodevalget. Sammenligningen trenger for øvrig ikke å begrenses til bedrifter som driver kantiner, den kan gjøres med salg av småbedrifter generelt.

Skatteklagenemnda har forøvrig gjort en regnefeil i As disfavør. Feilen er erkjent av staten, og den påvirker verdien av aksjene med cirka 900 000 kroner som utgjør 20 % av aksjenes verdi. Når det hefter en slik feil ved vedtaket, kan det ikke sies at «godt overveiet og begrunnet», og det må alene av denne grunn oppheves, jfr. Rt-2009-105 avsnitt 112. Feilen kan ikke – slik tingretten har gjort – oppveies ved at det foreligger en annen feil i As favør, og at skjønnsutøvelsen generelt er forsiktig.

Subsidiært anføres at Skatt øst i et tilfelle som dette må foreta en sekundærjustering for å unngå at A blir dobbeltbeskattet. Hun er blitt skattlagt for en inntekt som hun aldri har mottatt, og hun risikerer å måtte betale skatt på nytt hvis verdiene tilbakeføres til henne. En slik dobbeltbeskatning må unngås, jfr. Bjerke i festskrift til Frederik Zimmer (2014) side 95-96,

skatteetatens uttalelse av 22. februar 2016 om forbud mot dobbeltbeskatning mv., Rt-1938-825, Finansdepartementets uttalelse av 12. juli 1995 og Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse av 3. juni 2013 (BFU 12/13). Det mest nærliggende tiltaket ville være å forhøye inngangsverdien på As aksjer i holdingselskapet.

Vilkårene for å ilegge A tilleggsskatt er ikke til stede. Hun har ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og staten har ikke med kvalifisert sannsynlighetsovervekt kunnet bevise noe annet. Løvetann leverte næringsoppgave, resultatregnskap, balanse og aksjonæroppgave der de nødvendige opplysningene fremgår.

A har nedlagt denne påstand:

1. Ligningen for 2012 oppheves.
2. Staten v/ Skatt øst dømmes til å betale A sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

Ankemotparten, Staten v/Skatt øst, anfører sammenfatningsvis:

Skattemyndighetene hadde adgang til å skjønnsligne A for 2012, jfr. skattebetalingsloven § 13-1.

As inntekt av aksjesalget var redusert på grunn av interessefellesskapet med holdingselskapet allerede av den grunn at Løvetanns driftsresultat og derav økte verdi frem til 22. mai 2012 ikke var hensyntatt i hennes verdsettelse. Dernest ville Løvetann ha generert nettoinntekter også etter overdragelsen selv om A hadde sagt opp sin stilling umiddelbart. Bedriften hadde, og har, erfarne og selvstendige kantinearbeidere med til dels lang erfaring, og de er vant til å drive kantine uten overordnet styring. A innehar ikke en enestående kompetanse på kantinedrift. Løvetann har dessuten en meget erfaren administrativ ressurs i B, og bedriften hadde en ikke ubetydelig portefølje av kundekontrakter.

Staten er i utgangspunktet enig med A i at man ved sammenligningen av den foretatte og den tenkte transaksjonen skal legge identiske kontraktsvilkår til grunn. Dette gjelder imidlertid ikke uten unntak. I et tilfelle som vårt, der skattyteren har kontroll over transaksjonen både på selger og kjøpersiden, er det ikke nødvendig for partene å regulere salgsvilkårene nærmere. Det må da være adgang for skattemyndighetene å legge inn kontraktsvilkår i den hypotetiske transaksjonen som medfører at de to transaksjonene gir samme økonomiske realitet. I vårt tilfelle er det vanskelig å tenke seg at en uavhengig kjøper ville ha kjøpt aksjene med mindre A hadde forpliktet seg til en viss tid å stå i stillingen og til ikke å starte en konkurrerende virksomhet.

Skjønnsutøvelsen er hverken vilkårlig eller grovt urimelig.

Det er i samsvar med skattebetalingsloven § 13-1 å velge en avkastningsbasert verdsettelsesmetode for å fastlegge verdien av en virksomhet, jfr. blant annet Rt-2012-1025. Armlengdeprinsippet, som ligger til grunn for bestemmelsen, er kun et hjelpemiddel ved verdsettelsen som ikke alltid vil gi et klart svar. Prinsippet forutsetter at det finnes et marked for den ytelse det er tale om. OECDs retningslinjer, som det henvises til i bestemmelsens fjerde ledd, er ikke rettsregler, men kun retningslinjer, jfr. blant annet Rt-2012-1025. Det er derfor adgang til å anvende andre metoder.

Skatteklagenemnda har foretatt en meget forsiktig fastsettelse av kontantstrømmen i Løve-tann. Nemnda har tatt hensyn til at en ny daglig leder etter all sannsynlighet ville fått en høyere lønn enn A, det er gitt en dokumentert begrunnelse for alle elementene i diskonteringsrenten, det er tatt hensyn til risikoen for at A kunne slutte etter kort tid og for at hun startet en konkurrerende virksomhet, samt den årlige inflasjon. Det er ikke tatt hensyn til verdiskapningen frem til 22. mai, og heller ikke tatt hensyn til at virksomheten ville vokse.

At skatteklagenemnda ved skjønnsutøvelsen gjorde en feil da den ikke tok hensyn til at Løvetann skulle hatt en beregnet arbeidskapital på 10 % av årsomsetningen, gjør ikke skjønnsutøvelsen vilkårlig eller grovt urimelig. Feilen gjelder kun ett moment av mange. Avgjørende er om skjønnsresultatet som følge av feilen samlet sett klart avviker i skattyterens disfavør fra det som et mer korrekt gjennomført skjønn ville ha ført til, jfr. LB-2006-75393. I vår sak førte feilen til at selskapets samlede verdi ville vært cirka 900 000 kroner lavere. Dette oppveies imidlertid av at verdistigningen frem til 22. mai 2012 ikke er hensyntatt, og at skjønnsutøvelsen for øvrig bygger på forsiktige vurderinger i As favør.

Det er ikke grunnlag for å foreta sekundærjusteringer. Eventuelle justeringer vil ikke få betydning for inntektsåret 2012, og de er dermed uten betydning for gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak. Hvordan en eventuell fremtidig utdeling av verdier fra holdingselskapet til A skatterettslig skal bedømmes, må vurderes for det aktuelle frem-tidige ligningsåret.

Det er hjemmel for å ilegge A tilleggsskatt. Hun har i sin selvangivelse ikke gitt noen opplysninger av betydning for verdsettelsen av aksjene. Det gjelder et strengt krav til hvilke opplysninger skattyter må gi for å oppfylle sin opplysningsplikt etter ligningsloven § 4-1, jfr. HR-2016-01179-A. Av As selvangivelse fremgår ikke at aksjene ble solgt til et holdingselskap der hun selv eier 70 % av aksjene, og hennes sønn eier de resterende 30%. At hun stolte fullt og helt på sin revisor, fritar henne ikke for plikten til selv å inngi fullstendig og dekkende selvangivelse, jfr. Rt-2006-333 avsnitt 48.

Staten v/ Skatt øst har nedlagt denne påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/ Skatt Øst tilkjennes sakens omkostninger.

Lagmannsretten er kommet til at anken fører frem og bemerker:

Lagmannsretten er enig med tingretten i at As inntekt av aksjesalget er redusert på grunn av interessefellesskapet med holdingselskapet, og at inntekten derfor kan fastsettes ved skjønn, jfr. skatteloven § 13-1. Lagmannsretten viser i det vesentlige til tingrettens domsgrunner om dette, særlig dommen sidene 7-8. Derimot er lagmannsretten av den oppfatning at den begåtte regnefeilen til skade for A må føre til at ligningen oppheves.

Aksjene i Løvetann ble overdradd ved en «sluttseddel» datert 22. mai 2012 «med virkning fra 01.01.12». Kjøpesummen ble satt lik selskapets bokførte verdi pr. 31. desember 2011, og utbytte avsatt pr. samme datum tilfalt A. Ytterligere avtalevilkår fremgår hverken av sluttseddelen eller andre steder. Frem til 22. mai 2012 økte imidlertid Løvetanns verdi, ettersom selskapet hadde et

driftsresultat etter skatt på cirka 750 000 kroner i løpet av denne tiden. Lagmannsretten er enig med tingretten i at A ved et salg til en uavhengig tredjemann mest sannsynlig ville ha krevd et vederlag for denne verdistigningen. Allerede dette forholdet viser at aksjenes reelle verdi var høyere ved overdragelsestidspunktet enn det som A oppga i sin selvangivelse.

Derne ble Løvetann solgt som en igangværende virksomhet. Det er ingen holdepunkter for at driften var tenkt å skulle opphøre i nær fremtid. Alt tilsier at driften ville ha skapt nettoinntekter, iallfall i en periode etter overdragelsen. Løvetann hadde gode fortjenestemarginer. Selskapet hadde 18 løpende samarbeidsavtaler og 36 ansatte. I tillegg kommer verdien av konseptet, kontakter og systemverdier. Lagmannsretten har ikke grunn til å bestride at Løvetann er utviklet i samsvar med As idéer, og at mye av bedriftens suksess skyldes hennes lederstil og kundebehandling. Likevel er det lite sannsynlig at alle avtaler ville ha blitt sagt opp, og at alle ansettelsesforhold ville ha opphørt alene fordi hun sluttet. Løvetann hadde derfor etter all sannsynlighet en viss merverdi utover den bokførte.

Denne merverdien må fastsettes ved skjønn etter skatteloven § 13-1. Ved skjønn skal formue og inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget, jfr. bestemmelsens tredje ledd.

Skatteloven § 13-1 gir uttrykk for det såkalte «armlengdeprinsippet». Prinsippet går ut på at forretningsmessigheten av den aktuelle transaksjon skal undersøkes ved at den blir sammenlignet med en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter. Dette forutsetter at det finnes et marked for den ytelse som det er tale om. Dersom det ikke finnes noe marked for den aktuelle ytelse, må disposisjonens forretningsmessighet avgjøres ut fra en vurdering av disposisjonens innhold og hva de aktuelle selskapenes interesser tilsier, jfr. Rt-2007-1025 avsnittene 37-43. OECDs retningslinjer, som det henvises til i skattebetalingsloven § 13-1 fjerde ledd, er ikke rettsregler, men kun retningslinjer. I vår sak er lagmannsretten ikke blitt forelagt noe konkret eksempel på en sammenlignbar transaksjon. Det er lite sannsynlig at dette skyldes manglende søk fra Skatt østs side. Heller ikke A har kunnet vise til en konkret sammenlignbar transaksjon. Lagmannsretten må derfor legge til grunn at det ikke finnes et marked for aksjesalg av den type vår sak gjelder.

Lagmannsretten tar ikke stilling til om det i den tenkte uavhengige transaksjonen er adgang til å legge inn en forutsetning om en viss bindingstid for A og et forbud for henne mot å starte konkurrerende virksomhet. Aksjene hadde etter lagmannsrettens oppfatning uansett en viss merverdi ut over bokført verdi. En annen sak er at merverdien sannsynligvis vil bli vurdert høyere hvis slike forutsetninger legges inn i den tenkte transaksjonen.

Ved skjønn har Skatteklagenemnda benyttet en avkastningsberegning. Når det ikke finnes noen sammenlignbare transaksjoner, har lagmannsretten ingen innvending mot dette metodevalget. Det finnes flere alternative modeller som kan benyttes ved verdsetting av aksjer, uten at én modell fremstår som den eneste rette. Verdivurderinger er ingen eksakt vitenskap der man kan regne seg frem til den eneste riktige verdien, jfr. Rt-2012-1025 avsnitt 70. En uavhengig kjøper ville mest sannsynlig ha vurdert selskapets fremtidige inntjeningssevne før han inngikk en kjøpsavtale. At Skatteklagenemnda verdsatte aksjene på grunnlag av en tilsvarende metode, må derfor være forsvarlig.

Ved anvendelsen av denne metoden har imidlertid Skatteklagenemda gjort en regnefeil i As disfavør. Det er ikke hensyntatt at Løvetann skulle hatt en beregnet arbeidskapital på ti prosent av årsomsetningen. Feilen er erkjent av staten, og den medfører at verdien av ikke-driftsrelaterte eiendeler må reduseres med cirka 1,2 millioner kroner. Dette påvirker igjen verdien av aksjene med cirka 900 000 kroner som utgjør 20 % av aksjenes anslåtte verdi. Feilen er erkjent av staten, og lagmannsretten går derfor ikke nærmere inn i utregningene.

Etter lagmannsrettens oppfatning kan feilen ha virket inn på vedtakets innhold. En viktig premiss for skjønnnet blir uriktig. Uten feilen ville ilagt skatt etter det opplyste ha vært minst 90 000 kroner lavere. Etter lagmannsrettens oppfatning vil et beløp i denne størrelsesorden normalt være en ikke ubetydelig sum for en personlig skattyter.

Lagmannsretten er ikke enig med tingretten i at feilen oppveies av at opparbeidet overskudd frem til 22. mai 2012 ikke er hensyntatt ved skjønnnet, og at det ved skønnsutøvelsen for øvrig er lagt til grunn forsiktige anslag i As favør. Feilen er betegnet som en regnefeil, og lagmannsretten må derfor legge til grunn at den ikke påvirker de øvrige skjønnselementene. I Skatteklagenemndas beregning. Uten regnefeilen er det grunn til å anta at regnestykket hadde ført til en lavere verdsettelse av aksjene. Betydningen av feilen må vurderes på grunnlag av vedtaket slik det foreligger, ikke slik det kunne ha vært hvis andre skjønnselementer var trukket inn, eller skønnsutøvelsen for øvrig hadde vært mindre forsiktig i favør av A.

På dette grunnlaget må Skatteklagenemndas vedtak bli å oppheve. Det er da unødvendig for lagmannsretten å gå inn på de øvrige anførselene i saken.

A har vunnet saken og tilkjennes saksomkostninger i samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. Det foreligger ingen tungtveiende grunner som tilsier at staten helt eller delvis bør fritas for erstatningsansvaret etter bestemmelsens tredje ledd. Beløpet for lagmannsretten settes i samsvar med omkostningsoppgaven og tvisteloven § 20-5 til ~~345 982~~ 411 982* kroner, inkludert merverdiavgift. I tillegg kommer rettsgebyret, 28 323 kroner, tilsammen ~~374 305~~ 440 305* kroner.

Lagmannsretten legger sitt resultat til grunn for erstatningsbeløpet i tingretten, jfr. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Beløpet settes i samsvar med omkostningsoppgaven for tingretten og tvisteloven § 20-5 til ~~315 000~~ 389 125** kroner, inkludert merverdiavgift. I tillegg kommer rettsgebyret, 8 200 kroner, til sammen ~~323 200~~ 397 325** kroner.

Dommen er enstemmig.

* Rettet i medhold av tvisteloven § 19-8
23/10-18 Pål Morten Andreassen

** Rettet i medhold av tvisteloven § 19-8
7/11-18 Pål Morten Andreassen

Domsslutning:

1. Ligningen av A for 2012 oppheves.

2. Staten v/ Skatt øst betaler innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse til A ~~374 305~~ – ~~trehundreogsyttifiretusentrehundreogfem~~* – kroner i saksomkostninger for lagmannsretten, inkludert merverdiavgift, og ~~323 200~~ – ~~trehundreogtjuefretusentohundre~~** – kroner i saksomkostninger for tingretten, inkludert merverdiavgift.

* 440 305 – firehundreogførtitusentrehundreogfem –
Rettet i medhold av tvisteloven § 19-8
23/10-18 Pål Morten Andreassen

** 397 325 – trehundreognittisvttusentrehundreogtjuefem –
Rettet i medhold av tvisteloven § 19-8
7/11-18 Pål Morten Andreassen

SkN 18-073 Virksomhetsbegrepet

Borgarting lagmannsrett: Dom av 22. november 2018, **sak nr.:** LB-2017-88892

Dommere: Lagdommer Carl August Heilmann, lagdommer Mats Wilhelm Ruland og konstituert lagdommer Karl Inge Rohde.

Parter: Staten v/Skatt sør (advokat Simen Skjold Søgaard) mot Mimose AS (advokat Anders Nordli og advokat Finn Backer-Grøndahl).

Sammendrag: Saken gjaldt gyldigheten av skatte- og avgiftsvedtak som konkluderte med at driften av en forpaktet gård bare delvis – for så vidt gjaldt sauehold – var å anse som næringsvirksomhet. Spørsmålet var særlig om det skulle foretas en samlet vurdering av de enkelte aktivitetene på gården med sikte på om de var egnet til å gå med overskudd, eller om avl/oppdrett av hester skulle skilles ut til separat vurdering. Avgjørelsen hadde særlig betydning for retten til fradrag for inngående merverdiavgift, og fradrag for kostnader etter skatteloven § 6-1. Lagmannsrettens flertall la til grunn at saueholdet skulle anses som næringsvirksomhet, men ikke de øvrige aktivitetene på gården. De øvrige aktivitetene var ikke egnet til å gå med overskudd, og det var ikke tilstrekkelig økonomisk eller innholdsmessig sammenheng mellom saueholdet og øvrige aktiviteter til at aktivitetene kunne vurderes samlet. Skattemyndighetenes vedtak var gyldige. Rettens mindretall fant at gårdsdriften skulle vurderes samlet. Staten frifunnet.

Saken gjelder gyldigheten av skatte- og avgiftsvedtak som konkluderer med at driften av en forpaktet gård bare delvis – for så vidt gjelder sauehold – er å anse som næringsvirksomhet. Spørsmålet er særlig om det skal foretas en samlet vurdering av de enkelte aktivitetene på gården med sikte på om de er egnet til å gå med overskudd, eller om avl/oppdrett av hester skal skilles ut til separat vurdering. Avgjørelsen har særlig betydning for retten til fradrag for inngående merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1, og fradrag for kostnader etter skatteloven § 6-1.

Tingretten har i sin dom gitt en fremstilling av sakens bakgrunn som lagmannsretten her gjengir i sin helhet:

Roar Fjeld var ferdig utdannet lege i 1975. Han ble spesialist i gynekologi i 1983 og har eid og drevet privat gynekologpraksis i Skien siden 1984. Roar Fjeld er gift med Aase Fjeld. Også Aase Fjeld arbeider i gynekologpraksisen. De har to voksne sønner.

Helt fra starten har Roar Fjeld arbeidet to dager i uken med gynekologpraksisen og brukt resten av arbeidstiden på andre prosjekter. I hovedsak har tiden utover arbeidet med gynekologpraksisen gått med til eiendomsinvesteringer. Roar Fjeld anslo under hovedforhandlingen at han har kjøpt og solgt utleieeiendommer for rundt 100 millioner kroner siden 1984. På det meste eide han 16 utleieeiendommer i Skien.

I 2003 kjøpte Roar Fjeld og Aase Fjeld Kleppen gård i Sauland i Hjartdal kommune i Telemark. Ekteparet Fjeld hadde lenge hatt lyst til å kjøpe gård. Det var i utgangspunktet mange interessenter til gården. Som følge av at det var boplikt, forsvant imidlertid mye av interessen. Roar Fjeld og Aase Fjeld betalte cirka 5 millioner kroner for gården.

Kleppen gård er en stor gård. Totalt areal er cirka 17 500 mål. Cirka 3500 mål er skog, 210 mål fulldyrket areal og 150 mål er innmarksbeite. Resten av arealet utgjøres av vann, fjell mv. Det er både elg, hjort, fugl og fisk innenfor gårdens areal. I tillegg omfatter Kleppen gård Kleppenstua. Kleppenstua er fra 1750 og ble fredet i 1923. Dette som følge av at bygningens 2. etasje blant annet inneholder rosemaling av rosemaleren Olav Hansson fra cirka 1800. I tilknytning til Kleppenstua er det et 300 år gammelt fengsel. Kleppen gård mottar rundt 100 000 kroner i året fra Riksantikvaren til å pusse opp Kleppenstua.

Det er på det rene at Kleppen gård var i svært dårlig stand da ekteparet Fjeld kjøpte gården i 2003. Det også på det rene at det måtte gjøres store investeringer i både bygningsmasse og infrastruktur før gården kunne tas i bruk som gårdsbruk. I forbindelse med kjøpet av gården, trappet Roar Fjeld ned eiendomsinvesteringene, men ekteparet Fjeld fortsatte å arbeide to dager i uken med gynekologpraksisen. Resten av tiden gikk med til gården.

Roar Fjeld og Aase Fjeld eier selskapet Mimose AS («Mimose»). Selskapet het tidligere Argro AS, men byttet navn til Mimose i 2013. Roar Fjeld er daglig leder i selskapet. Ekteparet Fjeld utgjør selskapets styre. Gynekologpraksisen ble tidligere drevet av Mimose, men drives i dag gjennom datterselskapet Gyn AS. Salg av eiendom, gevinst og utbytte fra aksjeinvesteringer samt konsernbidrag ga Mimose inntekter i størrelsesorden 24,8 millioner kroner i perioden 2006–2016. Som retten kommer tilbake til, inngikk Mimose en forpaktningsavtale i 2006. Gårdsdrift ble da en del av selskapets aktiviteter.

Etter overtakelsen, begynte nemlig Roar Fjeld og Aase Fjeld å utvikle gården, frem til 2006 i privat regi. Ekteparet Fjeld valgte å satse på særlig to områder: sau og hest. Hva gjelder sauene, så satset de på norsk spælsau. Dette fordi ekteparet Fjeld hadde et godt forhold til ull, og fordi en nabo med erfaring fra spælsau hjalp dem i gang. I perioden fra de overtok gården og frem til 2006, skaffet de seg cirka 75 vinterforede spælsauer.

Hva gjelder hestene, valgte Roar Fjeld og Aase Fjeld å satse på araberhester. Retten oppfatter det som ubestridt at Roar Fjeld og Aase Fjeld i 2004 hadde inntrykk av at en satsning på araberhester kunne være lønnsom. Dette blant annet som følge av et besøk på stutтериet Calbar Arabians i Danmark og samtaler med stutтериets eier Gøsta Heitmann. Ekteparet Fjeld startet

med å kjøpe tre hopper fra Calbar Arabians. Ifølge Roar Fjeld var planen for hesteholdet at hestene skulle avles frem på Kleppen gård og så trenes opp hos en profesjonell trener på Vestlandet. Deretter så man for seg å tjene penger på å selge føll og avlsdyr, samt på å arrangere hesteshow mv. på Kleppen gård.

Den 1. september 2006 inngikk Roar Fjeld og Aase Fjeld avtale om forpaktning av deler av Kleppen gård med Mimose. Det følger av forpaktningsavtalen punkt 1 at:

«Eieren bortforpakter herved deler av sin eiendom, Kleppen Gård, g.nr. 68, b.nr. 1, beliggende i Hjartdal kommune, til forpakteren. Forpaktningen omfatter 200 dekar dyrket jord og ca. 100 dekar kulturbeite og 3000 dekar fjellbeite i Gausdalen, se vedlagte oversiktskart. Med i forpaktningen går alle bygninger utenom bolighuset.»

Videre følger det av forpaktningsavtalen punkt 2 at:

«Forpaktningssavgiften settes til kr 60.000,- for jorder og beiter og kr 250.000,- for bygningssmassen, inkl. sagbruket og Kleppenstua, tilsammen kr. 310.000,-.»

Det følger av punkt 6 at:

«Forpakteren har ansvar for utvendig og innvendig vedlikehold av bygninger, anlegg og annet fast utstyr som inngår i forpaktningen. »

Det følger av punkt 7 at:

«Forpakteren har rett til å foreta påkostninger på eiendommen etter særskilt avtale med eieren. Eventuell godtgjøring for slike påkostninger avtales slik: Dersom forpaktningssavtalen avbrytes/opphever, godtgjøres påkostningen, foretatt av forpakter, etter takst.»

Og av punkt 8 at:

«Forpakteren skal drive jorda forsvarlig. (...)»

På bakgrunn av forpliktelsene i forpaktningssavtalen, brukte Mimose store beløp på å pusse opp bygningssmasse, bygge ny bygningssmasse, anlegge og reparere veier og på å utvide areal til dyrket mark i perioden 2006–2013. Det ble også kjøpt inn bl.a. traktorer, gravemaskiner, en lastebil, diverse tilhengere og annet materiell i perioden 2006–2013. Slik retten har forstått det, var en god del av maskinparken (og deler av bygningssmassen) leaset. Mimose har opplyst at samlet kjøpesum for maskiner/materiell var over 3 millioner kroner. Mimose investerte også i et flisfyringsanlegg som blir brukt til å varme opp gården.

Forpaktningssavtalen ble gitt en varighet på ti år fra 1. september 2006. Om bakgrunnen for forpaktningssavtalen, forklarte Roar Fjeld at enkeltpersonforetaket hans ikke ville motta offentlige driftstilskudd for gårdsdriften etter at han fylte 70 år. Forpaktningssavtalen gjaldt for 10 år, ifølge Roar Fjeld som følge av konsesjonsreglene. Det følger av forpaktningssavtalen punkt 10 og punkt 11 at skog, jakt og fiske ikke var omfattet av avtalen. Retten legger til at

forpaktningsavtalen ble endret i oktober 2013. Det ble inngått en ny forpaktningsavtale mellom Mimose og ekteparet Fjeld i september 2016.

For Mimose var gårdsdrift en ny aktivitet. Om bakgrunnen for Mimoses (da Argro AS) satsning på Kleppen gård i 2006, skrev selskapet følgende i årsberetningen for 2006:

«Argro AS har inngått en avtale om forpaktning av Kleppen gård, som eies av Aase og Roar M Fjeld. Vi mener dette er et interessant satsingsområde for selskapet I løpet av de neste 4-5 årene er det meningen å øke saueantallet fra 75 til 400 vinterforede sauer. Dette vil øke de årlige inntekter til ca. kr 800.000. Kleppenstua skal restaureres for ca. kr 400.000 til sommeren og vil bli en stor turistattraksjon. I denne sammenheng er det meningen å tilby overnatting og matservering i en ikke for stor skala. Beregnet overskudd kr 200-300.000. For at dette skal kunne realiseres må grunneieren rive nåværende låve og oppføre en mye større driftsbygning, samt en stor lagerbygning og inngå en leieavtale med Argro AS for den nye bygningsmassen.

Ved siden av skal vi fortsette å satse på oppdrett av araberhester til utstilling og ridning. For tiden har vi 3 drektige hopper som er bedekt med hingster av verdensklasse. Det kan nevnes at vår 4 år gamle hoppe Sida ble Champion på den nasjonale utstillingen i fjor og fikk høyeste poengsum av samtlige hopper i Norge. Vi kalkulerer med kr 100-200.000 ved salg av føll – avhengig av hvor fine de blir.

Ellers vil sagbruket også kunne bidra med et lite overskudd.

Grunneier har hugget en del av skogen rundt gården, slik at dyrket areal kommer til å øke fra 200 til ca. 250 mål i løpet av 3-4 år. »

Retten kan ikke se at årsberetningene for 2007–2013 sier noe konkret om gårdsdriften.

Som det følger av årsberetningen for 2006, ble det ansett som nødvendig å oppføre ny en «driftsbygning». I tråd med dette oppførte ekteparet Fjeld en leaset stålhall på cirka 1500 m². Hallen stod ferdig i 2007. I henhold til leieavtale datert 9. desember 2007, ble stålhallen leid ut til Mimose fra og med 1. januar 2008. Leien var 81 675 kroner pr. måned. Mimose skulle i tillegg dekke vedlikeholdsutgifter inne og ute. Slik retten har forstått det, tilsvarte leien Mimose betalte, ekteparet Fjelds årlige kostnader med stålhallen. Etter at en taksmann fra DNB hadde befart stålhallen, ble leien redusert til 56 719 kroner pr. måned. Det Mimose hadde betalt for mye frem til den nye taksten forelå, ble betalt tilbake. Leieavtalen ble sagt opp 2011. Av en påtegning på leieavtalen fremgår det at Mimose til tross for at avtalen var sagt opp, skulle fortsette å bruke hallen mot å dekke vanlige vedlikeholdsutgifter. Det følger av Skatteetatens rapport datert 25. november 2014, at Mimose betalte cirka 2,2 millioner kroner i leie for stålhallen i perioden 2008–2011.

Det er på det rene, og følger direkte av leieavtalen for stålhallen datert 9. desember 2007, at stålhallen var tenkt brukt til ridning og trening av araberhester, samt lagring. Det er imidlertid også på det rene at stålhallen aldri har blitt brukt fullt ut i tråd med intensjonen. Retten legger til grunn som ubestridt at finanskrisen førte til ekteparet Fjeld oppfattet at hesteholdet ville bli langt mindre lønnsomt enn det de hadde sett for seg. Ifølge Skatteetatens rapport punkt

5.1.1.4, eide Mimose fem hester i 2006, åtte i 2007, seks i 2008, elleve i 2009, tretten i 2010, tolv i 2011, syv i 2012 og seks i 2013. Hesteholdet ble altså bygget opp og avviklet over en periode på flere år. Retten legger til at stålhallen i dag bl.a. brukes til vinteropplag av bobiler mv. og lagring av gårdens maskiner. Det synes ubestridt at stålhallen er fleksibel, og at den kan bygges om til fjøs o.l.

Heller ikke for saueholdet, Kleppenstua eller sagbrukets del gikk det sånn Mimose så for seg i årsberetningen for 2006. For saueholdets del forklarte Roar Fjeld at tilskudds-politikken ikke gjorde det attraktivt med mer enn cirka 100 sauer. Sauebestanden holdt seg ifølge Skatteetatens rapport datert 25. november i størrelsesorden 100-120 vinterforede spælsauer i perioden 2006–2013, med en topp på 138 sauer i 2009. Arbeidene med Kleppenstua fortsatte i hele perioden, men retten forsto det slik at arbeidene har tatt lenger tid enn opprinnelig antatt og at Kleppenstua ikke vil stå ferdig før om enda noen år. Etter å ha undersøkt de økonomiske forutsetningene nærmere, viste det seg at det ikke ville være regningsvarende å satse på sagbruket, og dette ble da heller ikke gjort.

I 2014 ble det gjennomført bokettersyn i Mimose. Kontrollperioden ble etterhvert utvidet til å omfatte perioden 2006–2013. Bokettersynet resulterte i en rapport etter bokettersyn datert 25. november 2014. Det ble i rapporten for skatteformål foreslått å tilbakeføre samlet fradragført underskudd knyttet til gårdsaktivitetene. For merverdiavgiftsformål ble det lagt til grunn at gården ikke var drevet i næring, og at selskapet dermed heller ikke hadde lov til å beregne utgående merverdiavgift og kreve fradrag for inngående merverdiavgift for gårdsdriftens del. I brev fra Skatt sør av 26. november 2014 ble Mimose varslet om etterberegning av merverdiavgift og endring av ligning. Vedtak ble fattet 28. april 2015. Mimose klaget over vedtaket. Det ble fattet endringsvedtak 11. desember 2015. Endringen besto i at myndighetene aksepterte saueholdet som næring/virksomhet i skatte- og avgiftsrettslig forstand, men ikke de øvrige aktivitetene.

Retten oppfatter det som ubestridt mellom partene at saueholdet, hesteholdet og Mimoses øvrige aktiviteter på Kleppen gård, medførte at Mimose pådro seg et underskudd for gårdsdriftens del i størrelsesorden 13 millioner kroner i perioden 2006–2013. Dette som følge av cirka 3,2 millioner kroner i inntekter og cirka 16,2 millioner kroner i utgifter. Underskuddet ble finansiert med inntekter fra de andre aktivitetene i Mimose, som samlet altså utgjorde i størrelsesorden 24,8 millioner kroner i samme periode.

Det følger av endringsvedtaket at Mimose og Skatt sør hadde gått gjennom alle inntekter og utgifter og fordelt dem skjønnsmessig på sau, hest og andre aktiviteter. Det samlenye underskuddet på cirka 13 millioner kroner ble fordelt med cirka 2,6 millioner kroner på sau, 8,7 millioner kroner på hest og 1,6 millioner kroner på annet. Retten bemerker at Mimose opprinnelig godtok fordelingen, men at Mimose under saksforberedelsen og hovedforhandlingen bl.a. uttrykte tvil om for mye av kostnadene ble fordelt på hesteholdet. Mimose påklaget vedtaket. Vedtaket ble opprettholdt i Klagenemda for merverdiavgifts vedtak av 18. april 2016 og Skatteklagenemdas vedtak av 18. september 2016. Det er disse to vedtakene saken gjelder, og som Mimose mener er ugyldige og skal oppheves.

Retten legger avslutningsvis til at Roar Fjeld opplyste at Mimose i tiden fremover ønsker å utvide satsningen på sau i tråd med det som opprinnelig var planen i 2006. For å oppnå dette,

ønsker Mimose å bygge om stålhallen til sauefjøs. Videre ønsker selskapet å satse på utleie av maskinene/materiellet på gården og å fortsette å leie ut stålhallen til bobiler, båter mv. om vinteren. Mimose ønsker også å satse på gårdsturisme gjennom utvikling av Kleppenstua, og å selge overskuddsvarme fra flisfyringsanlegget til bygg i nærområdet.

Lagmannsretten forstår det slik at staten har visse innvendinger til tingrettens uttalelser om ekteparet Fjelds subjektive oppfatninger om at det kunne være lønnsomt å satse på araberhester. Videre har staten påpekt at det er unøyaktig når tingretten uttaler at «inntekter fra de andre aktivitetene i Mimose [...] utgjorde i størrelsesorden 24,8 millioner kroner i samme periode», fordi man også må ta med leieinntekter og inntekter fra gynekologvirksomhet (før sistnevnte ble skilt ut til et eget selskap). Bortsett fra disse forholdene – som ikke har betydning for lagmannsrettens vurderinger – oppfatter lagmannsretten at partene er enige i tingrettens saksfremstilling, som derfor legges til grunn, jf. tvisteloven § 29-16 andre ledd.

Mimose AS tok 25. oktober 2016 ut stevning mot Staten v/Skatt sør for Oslo tingrett, med påstand om opphevelse av Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak av 18. april 2016 og Skatteklagenemndas vedtak av 18. september 2016. Staten v/Skatt sør innga tilsvaer med påstand om frifinnelse.

I sluttinnlegget for tingretten endret Mimose AS påstanden noe, slik at kravet om opphevelse bare gjaldt «aktiviteter utover sauehold». Det fremgår av sluttinnlegget at påstandsendringen ble gjort «for å reflektere at Mimose selv sagt er enig i at saueholdet utgjør en skatte- og avgiftsmessig virksomhet, slik det er lagt til grunn i de vedtakene som er til prøving i saken. Tvisten knytter seg til hvorvidt øvrige aktiviteter som har inngått i Mimose AS sin gårdsdrift også utgjør en slik virksomhet».

Oslo tingrett avsa 22. mars 2017 dom med slik domsslutning:

1. Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak datert 18. april 2016 for Mimose AS oppheves, for så vidt gjelder merverdiavgiftsmessig behandling av aktiviteter utover sauehold.
2. Skatteklagenemndas vedtak datert 18. september 2016 for Mimose AS oppheves, for så vidt gjelder skattemessig behandling av aktiviteter utover sauehold.
3. I sakskostnader for tingretten betaler Staten v/Skatt sør 408 200 – firehundreogåttetusentohundre – kroner til Mimose AS innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen.

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

Staten v/Skatt Øst har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Anken er angitt å gjelde i all hovedsak rettsanvendelsen, men også visse forhold som kan anses som bevisvurdering. Ankeforhandling er holdt 23. og 24. oktober 2018 i Borgarting lagmannsretts hus. For ankende part møtte seniorskattejurist Henning Waldemar fra Skatt sør sammen med prosessfullmektigen. For ankemotparten møtte styreleder/daglig leder Roar Fjeld sammen med prosessfullmektigen. Roar Fjeld ga partsforklaring, og to vitner ga forklaring. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Den ankende part, Staten v/Skatt sør, har i hovedtrekk anført:

De to vedtakene som er gjenstand for prøving, er gyldige. I vedtakene er aktivitetene vedrørende sau og hest korrekt vurdert separat, og det er korrekt konkludert med at hesteaktivitetene ikke har overskuddsevne.

Kravet om overskuddsevne i næringsbegrepet hviler på det sentrale hensynet at staten ikke skal subsidiere tapsbringende aktiviteter. Dersom ankemotparten gis medhold, betyr det at ca. 5,7 millioner kroner overføres fra statskassen til selskapet for den aktuelle perioden.

Rettens vurdering må bygge på de konkrete aktivitetene og det opplegg som selskapet igangsatte i 2006. Ettersom selskapet er et selvstendig skattesubjekt, må det bedømmes ut fra sine egne forhold. Det kan ikke foretas en samlet vurdering av selskap og aksjonærene.

En etterfølgende omdisponering av driftsmidler må vurderes som en eventuell ny virksomhet. Når det gjelder allokeringen av kostnader til henholdsvis hest og sau, så er dette i første rekke gjort av selskapet selv.

Ved bevisvurderingen er det skattyter som har hovedansvaret og risikoen for et eventuelt feilaktig faktum på vedtakstidspunktet, jf. Rt-1995-1768. Den tidsnære dokumentasjonen må tillegges større vekt enn etterfølgende redegjørelser fra skattyter.

Hesteaktiviteten oppfyller etter statens syn ikke kravet om overskuddsevne. Underskuddet for denne aktiviteten var på ca. 9 millioner kroner i perioden som saken gjelder, årene 2006–2013.

Spørsmålet er om aktiviteten var egnet til å gi overskudd etter en objektiv vurdering, jf. Rt-1985-319. Overskuddet må dekke rimelig avkastning på investert kapital og rimelig eierlønn hvis eieren er aktiv. Kostnadene ved aktiviteten må måles mot rimelige utsikter til inntekter. Den relevante tidshorisonten er ifølge rettspraksis mellom 5 og 10 år. Levetid for enkeltinvesteringer kan være mye lenger enn denne tidshorisonten, men verdifall på investeringer er en kostnad som må hensyntas, jf. LB-2017-9933. Det foreligger ingen feil på dette punktet ved begrunnelsen eller vurderingen i vedtakene. Domstolen har uansett full kompetanse til å prøve de aktuelle spørsmålene.

Når overskuddsvurderingen skal være objektiv, er selskapets subjektive motiv eller forhåpninger ikke avgjørende. Vurderingen skiller seg på dette punktet fra tilfeller hvor det foreligger en virksomhet og hvor spørsmålet er om kostnader oppfyller tilknytningskravet.

Etter rettspraksis er det også relevant om det gjelder en aktivitet som etter sin art kan være motivert av annet enn profitt, og om det foreligger interessefellesskap som er egnet til å påvirke skattyters valg. Underrettspraksis og ligningspraksis viser at oppdrett og avl ofte ikke vil være egnet til å gi overskudd.

Det er stor mangel på tidsnære bevis som kan underbygge noen realistisk mulighet for å oppnå overskudd, eller at det er foretatt forsvarlige vurderinger av dette. Årsberetningen fra 2006 er i realiteten det eneste selskapsdokumentet som omtaler hesteholdet, og da bare i form av udokumenterte forhåpninger om salgspris, og uten omtale av kostnader eller risiko. Det er ikke

opplyst at det er gjort markeds- eller kundeundersøkelser, eller andre typer forretningsmessige vurderinger. Skriftlige erklæringer som er fremskaffet i anledning av skatte- og avgiftstvisten, har liten eller ingen vekt, og de inneholder uansett ingen analyser.

Faktiske driftsresultater er ikke avgjørende, men kan være et relevant moment, særlig for å verifisere realismen i beslutningsgrunnlaget når det mangler en realistisk og tidsnær dokumentasjon fra oppstartstidspunktet. De faktiske driftsresultatene viser at hesteholdet ikke hadde overskuddsevne. Oppnådde inntekter var 41 250 kroner, mens pådratte kostnader og investeringer var ca. 9 millioner kroner.

Siden hesteaktiviteten eller gården ikke var selskapets fulltidsbeskjeftigelse eller «levevei», er det ikke grunnlag for noen tilbakeholdenhet i domstolenes prøving, jf. Rt-1995-1422. Selskapets «levevei» i perioden 2006–2013 har særlig vært inntekter fra eiendomsgevinster, utbytte, konsernbidrag og aksjesalg, samt i 2006 og 2007 også gynekologvirksomhet.

Selskapet har ikke kunnet konkretisere hvilken betydning finanskrisen skal ha hatt, og i rettspraksis har slike anførsler om finanskrisen sjelden ført frem. Selv om selskapets subjektive estimater på inntekt var riktige, ville det blitt underskudd. Det forhold at hesteaktiviteten etter hvert ble avviklet, kan ikke ses som et bevis på at selskapet «tok konsekvensen» av at virksomheten ikke viste seg å gå med overskudd. De største kostnadene – over 5 millioner kroner – er dessuten pådratt fra 2009 og fremover.

Statens argumentasjon på hesteaktivitetenes overskuddsevne vil i stor grad gjelde tilsvarende ved en samlet vurdering av gårdsaktivitetene. For eksempel er det et fravær av forsvarlig beslutningsgrunnlag også om en ser gården som en helhet.

En samlet vurdering av hesteaktivitetene og sauevirksomheten på gården forutsetter en økonomisk og innholdsmessig sammenheng mellom aktivitetene, jf. blant annet Ot.prp.nr.35 (1990–1991) side 247 og momentene som er angitt i Lignings-ABC. Ved vurderingen av om det er tilstrekkelig funksjonell forbindelse mellom aktivitetene, er det ifølge ligningspraksis et sentralt moment om hestene brukes i jord- og skogbruksvirksomhet eller ikke.

Saken skiller seg vesentlig fra Rt-1995-1422 (Kiønig), hvor jord- og skogbruk ble vurdert samlet fordi det var tale om et «vanlig gårdsbruk» og en type «kombinasjonsdrift» som var «vanlig» i landbruket. Tingretten har feilaktig anvendt Rt-1995-1422 som om hest og sau alltid vil være samme virksomhet på en gård.

Sammenhengen må vurderes med utgangspunkt i de konkrete aktivitetene som faktisk er gjennomført i perioden. Spørsmålet er derfor om avl/oppdrett av araberhest med sikte på salg har en tilstrekkelig innholdsmessig og økonomisk sammenheng med sauedrift. En rekke momenter taler mot å vurdere de to aktivitetene samlet, blant annet at aktivitetene ikke er integrert på en måte som gjør at den ene forsterker den andre. De to aktivitetene fordrer heller ikke i det alt vesentlige tilsvarende kostnader, jf. blant annet at det er oppført en stor og kostbar ridehall som ifølge selskapet var en helt sentral forutsetning for satsningen på hest. Det taler også mot en samlet vurdering at hesteaktiviteten er uten selvstendig overskuddsevne.

En samlet vurdering av aktivitetene vil ikke ivareta hensynet bak regelverket, at staten ikke skal subsidiere underskuddsaktiviteter. En samlet vurdering vil også gi en lite rimelig enten/eller-løsning, hvor det enten gis fradrag for alle aktivitetene eller intet fradrag i det hele tatt, heller ikke for saueaktivitetene.

Domsslutningen i tingrettens dom innebærer at det er gitt realitetsdom for så vidt gjelder vurderingen av saueholdet. Det er ikke adgang til å gi en slik dom, jf. blant annet Rt-2001-995. Denne delen av motpartens krav påstås derfor avvist.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Saken avvises hva gjelder kravet om realitetsdom.
2. Staten v/Skatt sør frifinnes.
3. Staten v/Skatt sør tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

Ankemotparten, Mimose AS, har i hovedtrekk anført:

Selskapet mener at det foreligger tre grunner for at de to vedtakene er ugyldige. Prinsipalt anføres det at gårdsdriften må vurderes som én felles virksomhet, mens vedtakene derimot bygger på en separat vurdering av saueholdet og resten av gårdsdriften. Subsidiært anføres det at en separat vurdering av gårdsdriften utover sau uansett tilsier at også de øvrige aktivitetene utgjør virksomhet. Endelig anføres det at vedtakene ikke har foretatt alle de vurderinger som ifølge gjeldende rett må foretas for å avgjøre om driften var egnet til å gå med overskudd og dermed utgjorde virksomhet.

Hvorvidt gårdsdriften skal vurderes samlet eller om enkelte driftsformer skal vurderes separat, beror på en helhetsvurdering, jf. blant annet momentene som er angitt i Rt-1995-1422 (Kiønig) og Lignings-ABC.

I nærværende sak er sentrale momenter at all aktivitet har skjedd fra Kleppen gård, at den finansieres av samme person/kapital, samme person står for hele driften, det er felles driftsmidler, dyrene gikk på samme beite og brukte samme egenproduserte fôr. Aktivitetene kompletterer hverandre, og åpner også for omstilling og omdisponering over tid. Kombinasjonsdrift er vanlig i landbruket. I Skattedirektoratets «veileder om skatte- og avgiftsmessige forhold i hestebransjen» er det også lagt til grunn at avl og oppdrett drevet i tilknytning til jordbruksvirksomhet, eksempelvis ved utnyttelse av gårdens produksjonsmidler og egenprodusert fôr, «anses som en del av jordbruket».

Det var også felles regnskapsføring for de ulike aktivitetene på gården. Fordelingen av kostnader på hest og sau var noe selskapet måtte gjøre etter at skatteetaten ikke ville vurdere gårdsdriften samlet og derfor ba om en fordeling.

I de to vedtakene er det lagt vekt på momenter som må ha svært liten vekt i denne saken, nemlig at det var ulik kundekrets, ulike varer/tjenester og ikke sammenhengende tilbud av varer/tjenester.

Ved vurderingen av om gårdsdriften var egnet til å gå med overskudd, må det skilles mellom ulike typetilfeller, jf. forskjellene på saksforholdene i Rt-1985-319 (Ringnes) og Rt-1995-1422 (Kiøning). Den som har en gård med ferie- og fritidspreg, må finne seg i en streng vurdering. Den som driver en gård som levevei, har imidlertid større rom for å prøve og feile. Roar Fjeld er bonde og har skapt seg en ny «levevei» og livsstil. Han avviklet i stor grad eiendomsinvesteringene da han overtok gården. Han er fortsatt gynekolog på deltid, men har som hovedsakelig aktivitet å være bonde, gjennom Mimose AS. Kleppen gård er ikke et ferie- eller fritidssted.

Overskuddsvurderingen må knyttes til det reelle overskuddet, og ikke skattemessig overskudd, jf. blant annet Lignings-ABC. Kostnader må derfor fordeles over reell levetid, og grunnlagsinvesteringer som ikke verdiforringes, skal ikke trekkes fra. Vedlikeholdskostnader må fordeles over en passende periode. Økt omsetningsverdi av eiendeler må også tas i betraktning.

I nærværende sak gjelder store deler av de pådratte kostnadene driftsmidler med en levetid på 20 til 30 år, og for stålhallen betydelig lenger. Driftsregnskapet gir ikke et rettviseende bilde av årlige kostnader. Denne typen vurderinger er ikke gjort i skatteetatens vedtak, i hvert fall ikke i tilknytning til de utgiftene som er henført til hesteaktivitetene. Dette utgjør et selvstendig grunnlag for opphevelse av vedtakene.

Utover sau og hest var aktuelle satningsområder: Kleppenstua, sagbruket og et flisfyringsanlegg. Dette gjaldt imidlertid små kostnader, og satsningen ble også avvirket.

Vurderingen er i utgangspunktet objektiv, men skattyters subjektive formål er av betydning. Selskapet forsøker å tjene penger på gårdsdriften, slik det også er anskueliggjort i årsberetningen fra 2006. Man tok konsekvensen av endrede markedsforhold ved gradvis å avvikle hesteholdet. Dette står i motsetning til å ha hest som hobby. Fjeld gjorde grundige undersøkelser før oppstart av virksomheten, herunder ved kontakt med stuttoriet Calbar Arabians i Danmark. Han hadde også en medhjelper på gården med erfaring fra hest.

Vurderingstidspunktet er ifølge rettspraksis investerings-/oppstartstidspunktet. Tidsperspektivet for vurdering av overskudd er langsiktig, særlig i landbruksnæringen, og i Rt-1995-1422 er det nevnt en periode på 10 år. Det må ha betydning at gården var helt nedslitt da virksomheten startet.

Det må også tas hensyn til at de faktiske forutsetningene for driften kan endre seg. Det er lov å «prøve og feile», og det skal ikke foretas en streng vurdering i etterpåklokskapens lys.

Finanskrisen har hatt betydning for at hesteaktivitetene ikke var lønnsomme. I 2006 var markedet godt, men finanskrisen endret markedet fullstendig. Vedtakene må også forstås slik at dette er lagt til grunn. Det forhold at araberhester eventuelt anses som rettet mot et «luksusmarked» og innebærer høy risiko, står ikke i motsetning til at dette er å anse som næringsvirksomhet.

Fra og med 2014 har det vært overskudd på gårdsdriften som helhet. Dette må ha betydning i vurderingen også av foregående år. Det er de forutgående grunnlagsinvesteringene som nå gir grunnlag for overskudd.

Skatteetatens vurdering synes å ha den lite rimelige konsekvens at en aktivitet ikke anses som virksomhet i underskuddsår, men derimot i overskuddsår. Vurderingen tar ikke tilstrekkelig hensyn til at det koster å sette i gang en gård med sikte på gårdsdrift.

Når det gjelder statens krav om delvis avvisning, er det uklart hva staten ønsker. Det er adgang til å gi dom for delvis ugyldighet, slik tingretten har gjort.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt sør betaler sakens omkostninger.

Lagmannsretten bemerker:

Saken gjelder gyldigheten av to vedtak fra skatteetaten: Klagenemda for merverdiavgifts vedtak av 18. april 2016 og Skatteklagenemdas vedtak av 18. september 2016. Begge vedtakene gjelder inntektsårene 2006-2013. Når det gjelder sakens tema- vurderingen av virksomhets-/næringsbegrepet-er vurderingene i de to vedtakene sammenfallende, selv om det ikke er gitt helt identiske begrunnelser.

Lagmannsretten har etter de alminnelige reglene for prøving av forvaltningsvedtak i utgangspunktet full kompetanse til å prøve både bevisvurdering og rettsanvendelse i de to vedtakene. Vedrørende bevisvurderingen gjelder likevel den særregelen at den skatte-/avgiftspliktige har begrenset adgang til å endre eller supplere de faktiske opplysningene som vedkommende har gitt under den forvaltningsmessige behandlingen av saken, jf. blant annet Rt-1995-1768 og etterfølgende rettspraksis. Denne begrensningen får etter lagmannsrettens syn ingen direkte betydning i nærværende sak. Ved bevisvurderingen har det imidlertid en viss betydning at tidsnære bevis ofte vil ha større vekt enn etterfølgende redegjørelser fra den skatte-/avgiftspliktige.

Lagmannsretten er – under dissens – kommet til at de to vedtakene er gyldige, slik at anken skal tas til følge ved at staten frifinnes.

Den samlede lagmannsrett vil først redegjøre for noen rettslige utgangspunkter som ligger til grunn for både flertallets og mindretallets nærmere vurderinger.

Virksomhetsbegrepet – generelle rettslige utgangspunkter

Virksomhetsbegrepet som lagmannsretten skal ta stilling til, har blant annet betydning for hva som er skattepliktige inntekter og fradragberettigede kostnader, jf. skatteloven § 5-1 og § 6-1, samt for plikt og adgang til registrering i Merverdiavgiftsregisteret med tilhørende plikt til å innkreve utgående merverdiavgift og fradragrett for inngående merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1, jf. § 3-1 og § 8-1.

Virksomhetsbegrepet er i hovedsak sammenfallende i skatte- og avgiftsretten, jf. Ot.prp.nr.76 (2008–2009) punkt 6.8.1:

Merverdiavgiftsloven inneholder ingen definisjon av næringsbegrepet. I utgangspunktet er vurderingen av om kravet til næringsvirksomhet er oppfylt den samme som i skatteretten, men heller ikke skatteloven inneholder noen definisjon av næringsbegrepet. Begrepets innhold er imidlertid blitt presisert gjennom omfattende rettspraksis på skatterettens område.

Virksomheten må være av en viss varighet og ha et visst omfang, den må objektivt sett være egnet til å gi overskudd og den må drives for eiers egen regning og risiko. I vurderingen av om vilkårene er oppfylt, vil en rekke momenter være relevante. Hvilken vekt de ulike momentene skal tillegges, vil likevel være bransjeavhengig. I forhold til vilkåret om overskudd, må en f.eks. vurdere virksomheter innen jord- og skogbruk over en lengre tidsperiode enn f.eks. virksomheter som omsetter konsulenttjenester.

Selv om kravet til næring i utgangspunktet er det samme i skatte- og merverdiavgiftsretten, er det imidlertid for merverdiavgiften enkelte momenter som gjør at vurderingene kan slå ulikt ut. Dette gjelder bl.a. hensynet til at merverdiavgiftsloven i størst mulig grad skal være konkurransenøytral, dvs. at aktører i det samme marked bør ha samme vilkår.

Disse utgangspunktene er nærmere omtalt for eksempel i LB-2017-9933 (Granlund Eiendom) med videre henvisninger til rettspraksis.

I denne saken er det sentrale spørsmålet om aktivitetene objektivt sett er egnet til å gi overskudd. I Rt-1985-319 (Ringnes) – som gjaldt spørsmål om det ble utøvet jordbruksvirksomhet på en eiendom hvor eieren bare bodde i sommerhalvåret og hvor driften gikk med betydelig underskudd – uttalte Høyesterett om dette (på side 323):

Det sentrale i virksomhetsbegrepet, med henblikk på det som i denne saken framstiller seg som tvilsomt, er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år likningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt. Det er ikke tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene. Det er videre ikke holdepunkt for å legge et annet virksomhetsbegrep til grunn i forbindelse med drift av jordbrukseiendom enn når det gjelder annen aktivitet av økonomisk karakter.

I Rt-1995-1422 (Kiøning), som gjaldt en gård med kombinert jordbruk og skogbruk, uttalte Høyesterett om virksomhetsvurderingen (på side 1425-1426):

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

overskudd. Resultatet vil ofte først bli klarlagt etter atskillige år. Viser det seg å gå dårlig, må det ventes at skattyteren i egen interesse vil trekke konsekvensen av dette. Det kan ikke være noe i veien for at skattyterens vurdering av lønnsomheten skjer i et ganske langsiktig perspektiv, som tilfellet vil måtte være med juletreproduksjon. Jeg peker i denne sammenheng på at framføring av underskudd etter skatteloven § 53 kan skje i et tidsperspektiv på 10 år. Lønnsomhetsvurderingen må være framtidsrettet, og det blir etter min mening lite rom for å trekke akkumulerte underskudd av tidligere drift inn i vurderingen.

Et sentralt spørsmål i nærværende sak er også om ulike aktiviteter skal vurderes samlet eller separat i relasjon til virksomhetsbegrepet. Her vil lagmannsretten først vise til ovennevnte Rt-1995-1422 (Kiønig). Den saken ble avgjort på det grunnlag at det skulle foretas en samlet vurdering av jordbruk og skogbruk på den aktuelle gården, og Høyesterett uttalte om dette (på side 1425):

Etter min oppfatning er den mest naturlige betraktningssmåte i forhold til skatteloven inntekts- og fradragsregler å anse driften av jord- og skogbruket som et samlet hele, ikke som to forskjellige næringer. Kiønig drev det som i utgangspunktet var et vanlig gårdsbruk, men hvor skogbruket etter hvert dominerte. Det var samme eier som forestod driften, hans kapital som finansierte den, og det ble benyttet til dels samme driftsbygninger og maskiner. En slik kombinasjonsdrift er vanlig i landbruket.

Ut fra et slikt integrasjonssynspunkt må man se på det samlede resultat for jord- og skogbruksdriften. Underskuddet på det som kan betegnes som jordbruksdelen, blir en utgift som kan trekkes fra i den samlede inntekt.

Virksomhetsbegrepet er også omtalt i Skattedirektoratets publikasjoner Skatte-ABC (tidligere Lignings-ABC) og «Skatte- og avgiftsmessige forhold for hestebransjen» (oppdatert 2017). Det som står i disse publikasjonene, bygger dels på rettspraksis, og i noen grad må det anses å være uttrykk for ligningspraksis som av likhetshensyn må ha en viss vekt.

I Skatte-ABC (2018) er det redegjort for virksomhetsbegrepet under stikkordene «Virksomhet – allment». Herunder er det et punkt 3.5.2 om «Overskuddsbegrepet», hvor det blant annet fremgår at det er «det reelle overskuddet i vurderingsperioden som skal legges til grunn, ikke det skattemessige resultat (skattemessig overskudd)». Der fremgår også at dersom det foreligger «atstilte virksomheter, må det reelle overskudd vurderes separat for hver virksomhet». Dette kan sammenholdes med punkt 7, hvor problemstillingen er når det anses å foreligge «én eller flere atstilte virksomheter hos en eier», og hvor det sentrale vurderingstema er om det er «en innholdsmessig og/eller økonomisk nærhet mellom aktivitetene».

Når det gjelder den mer spesialiserte veilederen fra Skattedirektoratet om hestebransjen, vil lagmannsretten gjengi mer utførlig fra omtalen av både spørsmålet om overskuddsevne og om samlet/separat vurdering:

2.1.2.3 Eget til å gi overskudd

Et av de mest sentrale spørsmål i vurderingen av om en hesteaktivitet oppfyller kravet til skattemessig virksomhet er om det foreligger objektiv sannsynlighet for at aktiviteten vil gå

med overskudd, også på noe lengre sikt. Det som skal vurderes er muligheten for at den enkelte aktivitet, slik som skattyter driver den, skal kunne gi overskudd i fremtiden. I St.prp.nr.1 (2007–2008) Landbruks- og matdepartementet, under punkt 1.1, heter det om dette at hestehold med rimelige utsikter til å gi økonomisk overskudd skal bli behandlet som næring i skatte- og avgiftsmessig sammenheng. Ved denne vurderingen fremholder Finansdepartementet blant annet i brev 30. oktober 2007 at en skal basere seg på den gjeldende materielle lovgivningen og at grensdragningen mellom næring og hobby skal skje etter de samme prinsipper som gjelder for andre bransjer.

Oppdrett og oppstalling som er basert på løpende salgsinntekter og driftsvederlag, kan ofte anses som næringsvirksomhet. Men ved hestehold for trav og galopp er løpspremier den sentrale inntekten som aktiviteten sikter på. Slike inntekter kan gi overskudd for det løpssterke mindretall av hester med større premiesummer i året. I tillegg gir disse vinneren ofte ekstraintekter gjennom stigende salgs- og avlspotensiale. Hold av slike vinnerhester blir derfor lett næring. Men for det store flertallet av trav- og galopphestene er det ikke noe større netto vinnerpotensiale, selv om man ikke vet det før hestene har prøvet seg over tid i løpskonkurranser. De fleste trav- og galopphester vil i stor grad derfor fremstå som varige underskuddsforetagender i økonomisk henseende.

Generelt anses en virksomhet påbegynt når den inntektsgivende aktiviteten er kommet i gang, for eksempel når det er startet produksjon/kjøp av varer for lager. Dette gjelder selv om aktiviteten ikke har gitt inntekter. For ulike former for hestehold vil seriøse planer og beregninger for investeringer og sannsynliggjøring av inntekspotensiale tillegges stor vekt når aktiviteten skal vurderes som skatterettslig virksomhet. Skattyters planer, foretatte investeringer og innkjøp og utført arbeide vil være forhold som blir konkret vurdert. Hvor lang oppstartsperiode som kan aksepteres før overskudd forventes, må også vurderes konkret.

2.1.3 Virksomhetsbegrepet og diverse former for hestehold [...]

2.1.3.2 Hestehold som egen virksomhet eller del av jordbruks-/skogbruksvirksomhet

I praksis går det et hovedskille mellom hestehold der hesten nyttes til aktiviteter knyttet til, eller ikke knyttet til, jord- eller skogbruksvirksomhet. Er aktiviteten ikke knyttet til disse virksomheter, må spørsmålet om hesteholdet oppfyller vilkårene for å anses som en egen virksomhet, avgjøres etter de alminnelige regler, jf ovenfor.
[...]

2.1.3.3 Avl og oppdrett

Avl og oppdrett drevet i tilknytning til jordbruksvirksomhet, eksempelvis ved utnyttelse av gårdens produksjonsmidler og hovedsakelig egenprodusert fôr, anses som en del av jordbruket. I tillegg kan omsetning inntil 30 000 koner fra annen virksomhet tas med i jordbrukets driftsresultat.

Avl og oppdrett anses som en selvstendig virksomhet dersom det oppfyller de vanlige kravene om varighet og omfang, er egnet til å gi overskudd og drives for skattyters regning og risiko,

samtidig som det drives i tilstrekkelig stor utstrekning og uten en særlig tilknytning til jordbruket. (Avl og oppdrett drevet på et alminnelig gårdsbruk vil antakelig sjelden bli egen selvstendig virksomhet.)

Der skattyter legger til grunn at hester er innkjøpt med tanke på avl og oppdrett for å drive virksomhet, vil en sannsynliggjøring i form av realistiske planer for at oppdrettet vil gi overskudd, i de tilfeller det kan være spørsmål om hovedårsaken til anskaffelsen er privat interesse/hobbyhest, kunne underbygge den skattepliktiges vurdering. Dersom driften viser at avl og oppdrett drevet i tilknytning til gårdsbruk går med underskudd og ikke viser utsikter til bedre lønnsomhet, må denne driften skilles ut som ikke-økonomisk aktivitet.

På bakgrunn av de ovenstående kildene vil lagmannsretten som en kort oppsummering fremheve følgende om det skatte- og avgiftsrettslige virksomhetsbegrepet, med sikte på vurderingstemaene i nærværende sak:

De aktuelle aktivitetene må objektivt sett være egnet til å gi et reelt overskudd (som ikke nødvendigvis sammenfaller med skattemessig overskudd). Vurderingen tar utgangspunkt i hvilke utsikter og planer som forelå på oppstartstidspunktet, og vurderingen må skje på noe lengre sikt. I hvert fall dersom de aktuelle aktivitetene er «levevei» for vedkommende, anlegges det en romsligere vurdering, idet vedkommende «må kunne prøve og feile» uten at det blir «samme rom for en vurdering fra likningsmyndighetene av om hans disposisjoner objektivt sett vil være egnet til å gi overskudd» (Rt-1995-1422, Kjøning).

Når det, som her, er flere aktiviteter som skal vurderes med sikte på om de utgjør «virksomhet», skal de vurderes samlet dersom det etter en helhetsvurdering er tilstrekkelig innholdsmessig eller økonomisk sammenheng mellom aktivitetene.

Den konkrete anvendelsen av virksomhetsbegrepet – lagmannsrettens flertall

De to vedtakene som saken gjelder, omfatter perioden 2006-2013. De bygger på at saueholdet på Kleppen gård utgjorde virksomhet, men ikke de øvrige aktivitetene på gården. De øvrige aktivitetene som rent faktisk har vært utøvet, utgjør i det alt vesentlige hesteholdet. I tillegg kommer særlig planlagte aktiviteter knyttet til den delvis fredede «Kleppenstua» og et sagbruk. Fra og med slutten av 2013 har det også vært noe utleie av maskiner.

Lagmannsrettens flertall – lagdommer Ruland og konstituert lagdommer Rohde – er kommet til at det i vedtakene korrekt er konkludert med at aktivitetene på gården utover saueholdet ikke utgjør næringsvirksomhet. Vedtakene er derfor gyldige.

Begrunnelsen i de to vedtakene er i realiteten sammenfallende, selv om det er noen forskjeller i detaljene. Nedenfor vil det bli gjengitt delvis fra begge vedtakene.

Når det gjelder spørsmålet om det skal foretas en samlet eller separat vurdering av de ulike aktivitetene, står det i Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak av 18. april 2016 blant annet (på side 20; skattekontorets innstilling som klagenemnda sluttet seg til):

Mimose anfører prinsipalt at gårdsdriften skal ses under ett, da alle aktivitetene på gården hører naturlig sammen. I skattekontorets første vedtak ble det også forutsatt at gårdsdriften skulle

ses under ett. Dette er gjort om etter en vurdering av hva som naturlig hører under næringen på Kleppen gård. Det vises til Skattedirektoratets veileder «Skatte- og avgiftsmessige forhold i hestebransjen». Her heter det blant annet at «(d)ersom driften viser at avl og oppdrett drevet i tilknytning til gårdsbruk går med underskudd og ikke viser utsikter til bedre lønnsomhet, må denne driften skilles ut som ikke-økonomisk aktivitet», se pkt. 2.1.4.3. I Mimose er det ikke lagt fram realistiske planer og sannsynliggjøring for at hesteoppdrettet ville kunne gi overskudd. Aktiviteten kunne synes å ha mer preg av hobby/private interesser. Skattekontoret mener derfor at hestedriften skal skilles ut og vurderes særskilt.

Vedtakene viser at spørsmålet om det skal foretas en samlet eller separat vurdering av aktivitetene, henger sammen med spørsmålet om den enkelte aktiviteten er egnet til gå med overskudd. I denne forbindelse viser vedtakene til Skattedirektoratets veileder om hestebransjen, jf. gjengivelsen ovenfor fra denne.

Lagmannsrettens flertall er enig i at det er en slik sammenheng mellom de to spørsmålene. Dersom én av flere aktiviteter etter en separat vurdering ikke har økonomisk karakter – ved at den ikke er egnet til å gå med overskudd – vil dette i seg selv tale for at denne aktiviteten skilles ut fra de øvrige aktivitetene ved virksomhetsvurderingen, forutsatt at aktiviteten heller ikke er egnet til å bidra til de øvrige aktivitetenes overskuddsevne.

I tråd med dette vil lagmannsrettens flertall først vurdere hvorvidt aktivitetene utover saueholdet var egnet til å gå med overskudd.

I Skatteklagenemndas vedtak av 18. september 2016 er vurderingen av virksomhetsbegrepet delt opp i «Sauehold», «Hestehold» og «Sagbruk og turisme/overnatting/matservering».

Når det gjelder sauehold, er det konkludert med at dette på sikt var egnet til å gi overskudd, til tross for et underskudd på 2,6 millioner kroner i perioden 2006-2013. Det er vist til at det negative driftsresultatet «fremkommer imidlertid dels av de store investeringene selskapet har gjort de første årene, samt at man har valgt å lease og kostnadsføre anskaffede driftsmidler og i stedet for å kjøpe og aktivere. I de senere år har resultatet av sauedriften snudd til et positivt resultat på NOK 132 000 i 2013.»

Når det gjelder de øvrige aktivitetene, vil lagmannsretten gjengi Skatteklagenemndas vurdering (side 16-17 i vedtaket; sekretariatets innstilling som nemnda slutter seg til):

Hestehold

Hesteoppdrettet startet i 2004, og var knyttet til et marked som den gang fremstod som sterkt med mulighet for store gevinster. På bakgrunn av dette ble det gjort investeringer. I perioden 2009 til 2011 hadde selskapet gode utstillingsresultater og hadde 11-14 dyr.

På inntektssiden kalkulerte man med salg av føll i en størrelsesorden mellom 100 000 til 200 000 basert på tre drektige hopper. Imidlertid fremgår det at kostnadene ved hesteholdet er av en slik størrelsesorden at det fortsatt blir underskudd. Herunder vises det til at kostnadene ved leie av ridehall årlig utgjør NOK 544 500 årlig og totalt NOK 2 257 003 for inntektsårene 2008-2011.

Hva gjelder oppdrett av araberhester er det i solgt seks hester for til sammen NOK 18 000 i perioden 2006 til 2013. I inntektsåret 2014 ble det solgt fire hester for til sammen NOK 15 000. Samlet salg av araberhester utgjør altså NOK 33 000.

Samlet sett foreligger det inntekter på NOK 38 000 og kostnader på NOK 8 700 000. Utgiftene har altså vært store sammenlignet med inntektene.

Sekretariatet bemerker at det å satse innenfor hestehold må kunne karakteriseres som sterkt risikopreget. Markedet er internasjonalt, og finanskrisen rammet markedet hardt fra inntektsåret 2008 og årene som fulgte. Som følge av finanskrisen forsvant de kommersielle mulighetene gradvis. Selskapet valgte deretter gradvis å avvikle hesteholdet. Ridehallen benyttes ikke lenger som ridehall, men til sau og delvis også til verksted og annet. Selskapet planlegger å leie hallen ut til vinteropplag av båter, bobiler, osv. Sekretariatet bemerker til dette at det er Roar M. Fjeld som eier hallen, og at selskapet ikke har betalt leie etter 2011. Dersom selskapet skal disponere hallen til inntektsskapende utleie må det også kalkuleres med et leievederlag i samsvar med markedspris til Fjeld. Ifølge takst ble leien opprinnelig satt til NOK 544 000 som skulle indeksreguleres.

[...]

Sekretariatet bemerker at det ikke er lagt frem realistiske planer og sannsynliggjøring for at hesteholdet vil kunne gi overskudd. Selv om forhold utenfor selskapets kontroll spilte inn på hendelsesforløpet mener sekretariatet at hesteholdet bærer preg av å være en hobby/fritidssyssel.

Sagbruk og turisme/overnatting/matservering

Utleie av maskiner startet i desember 2013. At selskapet søker nye inntektskilder i tilknytning til gården er naturlig ettersom de opprinnelige planene ikke kunne gjennomføres som forutsatt. Utleien har foreløpig skjedd i begrenset grad, og det er tvilsomt om utleien selv om den utnyttes fullt ut bidrar til å snu utviklingen. Sekretariatet bemerker i denne sammenhengen at de inntekter som genereres er beskjedne.

Når det gjelder øvrige tiltak med overnatting i Kleppenstua, matservering i en ikke altfor stor skala, sagbruk og dyrket areal, har ikke disse blitt gjennomført. Selskapet har opplyst at man valgte å avvente drift på disse områdene. Dette innebærer at selskapet ikke startet med en drift de anså som et interessant satsningsområde, og som man mente kunne generere solide inntekter. Det er på det rene at det i løpet av inntektsårene 2006 til 2013 ikke er inntektsført noen omsetning fra «Kleppenstua» med matservering og overnatting eller fra sagbruket. Imidlertid har investeringene vært store, og til dels er disse egnet til privat bruk for bortforpakterne som også eier og styrer selskapet. Det å satse på sagbruket, matservering og overnatting fra Kleppenstua vil også kreve enda større kostnader i form av innleie av arbeidskraft og kostnader knyttet til lønnsutbetalinger. På bakgrunn av ovennevnte vurderinger anser Sekretariatet aktivitetene sagbruk og turisme, overnatting og matservering som private aktiviteter utenfor næring. Sekretariatet mener driften ikke er egnet til å gi overskudd over tid slik den er lagt opp.

Sekretariatet er enig i at planene må kunne endres over tid for å kunne tilpasse seg skiftende økonomiske rammer. I mangel av andre kilder til hva man tenkte da man startet driften i 2006 har sekretariatet sett på årsberetningen. Dette for å danne seg et bilde av hvilke visjoner man hadde for driften da denne startet. Sekretariatet bemerker i denne sammenheng at selskapet har tilpasset seg endrede forhold ved at deler av planene ikke ble gjennomført som planlagt. Imidlertid har selskapet ikke skaffet seg andre vesentlige inntektskilder slik at lønnsomhet kan oppnås.

Selskapet har stilte spørsmål om de vil være skattepliktige i overskuddsår, men ikke i underskuddsår. Sekretariatet bemerker til dette at det bare er dersom de ulike aktivitetene på gården blir drevet «i næring» at skatteplikt oppstår. Hvis det viser seg at en av aktivitetene på sikt begynner å generere overskudd kan det vurderes på nytt om den aktuelle aktiviteten oppfyller næringsbegrepet og skatteplikt kan dermed oppstå.

Sekretariatet kan ikke se at Kiøgnigdommen inntatt i Rt-1995-1422 er relevant i denne saken.

Sekretariatet bemerker at skattyter i Kiøgnigdommen hadde jord- og skogbruk som «levevei». I vår sak representerer deler av gårdsdriften en konkurrerende privat interesse. Roar M. Fjeld driver selskapet i egenskap av eier og daglig leder i selskapet som forpakter av gården. Selskapet er avhengig av andre inntektskilder enn gården for ikke å gå med underskudd over tid. Gårdsdriften er i realiteten finansiert av de andre virksomhetsområdene til selskapet. For Fjeld er det den gunstige løsning å bygge opp gården med midler fra selskapet fremfor å gjøre det med private midler. Sekretariatet avviser ikke at det kan ha vært Fjelds subjektive intensjon å drive gården med overskudd. Imidlertid var aktivitetene hestehold, sagbruk og turisme, overnatting og matservering ikke objektivt sett egnet til å gå med overskudd.

Endelig bemerker sekretariatet til anførselen knyttet til anvendelse av BFU 40/03 at det ved vurderingen av om virksomheten objektivt sett er egnet til å gå med overskudd er benyttet et langsiktig tidsperspektiv, og på bakgrunn av det foreliggende faktum ville ikke konklusjonen endret seg om vurderingen strakk seg over ytterligere år.

Lagmannsrettens flertall slutter seg i all hovedsak til disse vurderingene, men vil presisere og tilføye følgende når det gjelder begrunnelsen:

Dommen i Rt-1995-1422 (Kiøgnig) anses ikke *irrelevant* for nærværende sak, men Høyesteretts uttalelser i den saken tok utgangspunkt i at vedkommende hadde gårdsdriften som «levevei». Lagmannsrettens flertall er enig med nemnda i at man ikke kan si det samme i nærværende sak. Gårdseiendommen eies som nevnt av ekteparet Fjeld, men selskapet Mimose AS har en avtale om forpaktning av deler av eiendommen. I bokettersynsrapporten 25. november 2014 heter det: «Underskuddet i gårdsdriften er finansiert av selskapets øvrige virksomhet, først og fremst ved utleie og salg av fast eiendom, investeringer i aksjer og mottatt konsernbidrag fra datterselskap.» Selskapets virksomhet ble i årsberetningen for 2006 angitt som «kjøp, utvikling og drift av fast eiendom, drift av kvinneklinikk og forpaktning/drift av landbrukseiendom». Kvinneklinikken ble fra 2008 skilt ut i et datterselskap. Også eiendomsvirksomheten er skilt ut i datterselskaper. Selv om Roar Fjeld – som er aksjonær, daglig leder og styreleder i Mimose AS – har trappet ned på

eiendomsinvesteringer og sammen med sin ektefelle bruker den tiden som ikke går med til gynekologpraksisen, til gårdsdriften, skiller faktum i denne saken seg fra faktum i Kiønig-saken.

For øvrig vil lagmannsrettens flertall fremheve at det er en kontrast mellom de store beløpene som er brukt på gården og mangelen på dokumenterte forretningsmessige vurderinger av lønnsomheten. I den aktuelle perioden (2006–2013) har Mimose AS som forpakter av gården utgiftsført store kostnader, men hatt helt minimale inntekter fra annet enn saueholdet. Bortsett fra saueholdet er underskuddet på ca. 10 millioner kroner.

I et brev fra selskapets revisor 26. november 2009 ble det også påpekt følgende, under overskriften «Generelt om fradragsrett og næringsbegrepet»:

Vi ser at aktiviteten i selskapet er relativt begrenset når vi ser bort fra «intern» viderefakturerings. I den sammenheng er det viktig at selskapet løpende vurderer om aktivitetsnivået er tilstrekkelig for å kunne forsvare næringsbegrepet. Når kostnadsnivået er meget høyt i forhold til omsetningen, må også fradragsrett vurderes. Vi minner om at kostnadene må være *«pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt»*, jfr. skatteloven § 6-3.

Når det gjelder aktivitetene som i vedtaket ovenfor er omtalt som «Sagbruk og turisme/overnatting/matservering», vil lagmannsrettens flertall for øvrig nøye seg med å vise til vedtakets begrunnelse gjengitt ovenfor.

Når det gjelder hesteholdet, inneholder selskapets årsberetning for 2006 – det året forpaktningssavtalen ble inngått – følgende omtale:

Ved siden av skal vi fortsette å satse på oppdrett av araberhester til utstilling og ridning. For tiden har vi 3 drektige hopper som er bedekt med hingster av verdensklasse. Det kan nevnes at vår 4 år gamle hoppe Sida ble Champion på den nasjonale utstillingen i fjor og fikk høyeste poengsum av samtlige hopper i Norge. Vi kalkulerer med kr. 100-200.000 ved salg av føll – avhengig av hvor fine de blir.

Utover dette er det i perioden 2006-2013 ikke omtale av hesteoppdrett i selskapets årsberetninger. Dette oppveies heller ikke av annen dokumentasjon. Selv om man ikke kan oppstille absolutte krav til dokumenterbare analyser av lønnsomhet, er det i denne saken en påfallende mangel på slike.

Lagmannsrettens flertall kan heller ikke se at anførselene om finanskrisens betydning kan underbygge at hesteholdet opprinnelig var lagt opp som næringsvirksomhet, men at det var etterfølgende forhold som medførte at omsetningen uteble.

Finanskrisens betydning er i liten grad konkretisert av selskapet i forbindelse med saken. Det er imidlertid fremlagt noen skriftlige erklæringer om prisfall på araberhester. Den ene erklæringen er fra stuttoriet Nordlys Araber v/Nette Bådal (datert 16. februar 2016), mens den andre erklæringen er fra stuttoriet Calbar Arabians v/Gøsta Heitmann (datert 2. mars 2017). I begge erklæringene angis det at finanskrisen fikk store følger for prisene på araberhester. Bådal skriver blant annet: «Fine føll ble tidligere omsatt for 100-200.000 kr., og man kunne få millionbeløp for

flotte, voksne hester.» Det foreligger også en erklæring fra Telemark Bondelag (datert 25. februar 2016) som gir uttrykk for at selskapets satsing på araberhest «kunne fått et helt annet utfall hvis markedsforholdene ikke hadde utviklet seg så negativt».

Selv om det tas høyde for at finanskrisen har spilt en rolle – slik Skatteklagenemnda har gjort i det ovenfor siterte vedtaket – vurderer lagmannsrettens flertall bevisbildet både pr. oppstartstidspunktet og løpende i perioden 2006-2013 slik at finanskrisen ikke fremstår som noen sentral faktor i denne saken. Det vesentligste er at det ikke er godtgjort realistiske planer for å kunne drive oppdrett av araberhester med overskudd fra Kleppen gård. En stor del av kostnadene til hesteholdet har for øvrig påløpt etter finanskrisen, og antallet hester var på det høyeste i 2010 og 2011 (13 og 12 hester). Så sent som i 2013 hadde man 6 hester, og man har så vidt forstås fortsatt å ha hester også etter dette, uten at sluttpunktet er klart. Selv om flertallet har forståelse for at det ikke var naturlig å avslutte hesteholdet umiddelbart, er disse momentene av en viss betydning.

De store kostnadene knyttet til hesteholdet, nærmere 9 millioner kroner i perioden 2006-2013, er en vesentlig faktor i vurderingen av overskuddsevne. Inntektene fra salg av hester var bare rundt 30 000 kroner. Innkjøpsprisen for hestene synes å gjelde et relativt ubetydelig beløp; i regnskapene er posten «Kjøp av hest og andre husdyr» angitt til 28 000 kroner for årene 2006-2013. Selskapet har anført at store deler av kostnadene på ca. 9 millioner kroner kan anses som generell oppbygging av gården («grunnlagsinvesteringer»), og at gårdsdriften generelt er egnet til å gå med overskudd dersom man anlegger et lengre tidsperspektiv enn hva skatte- og avgiftsmyndighetene har gjort. Dette kan ses i sammenheng med at skatteetaten selv har uttalt at underskuddet ved gårdsdriften «er i hovedsak oppstått som følge av leiekostnader, leasingkostnader, driftsmidler, påkostninger og vedlikehold. Bygningene er rustet opp og det er bygd ny veg og utvidet dyrket mark, i tillegg til investering i hester og generell drift av gården. [...] En rekke store investeringer og kostnader er gjort de første årene, og selskapet har leaset og kostnadsført anskaffede driftsmidler (over tre år) i stedet for å kjøpe og aktivere», jf. Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak av 18. april 2016 (side 7-8).

Den fordelingen av kostnader som vedtakene bygger på, er gjort av selskapet selv i samråd med skattekontoret. Dette fremgår av et brev av 3. juli 2014 fra selskapets daværende advokat til skattekontoret, hvor det heter at fordelingen er gjort etter at selskapet «sammen med regnskapsfører har gått gjennom regnskapene for 2006-2013 med sikte på kostnadsfordelingen mellom saue- og hesteholdet». Fordelingen ble nærmere begrunnet i et eget notat. Det fremgår at noen poster utelukkende var knyttet til hesteholdet, nemlig utgifter til trening av hestene, en hestebil og leieutgiftene til ridehallen. For de øvrige postene ble det foretatt prosentvise fordelinger mellom hest/sau. Dette gjaldt «Vedlikehold bygninger», «Vedlikehold jorder/veier», «Drift maskiner veivedl.hold», «Drift maskiner planering», «Drift maskiner rundballeprod.», «Forpaktningssavgiften» og «Øvrige driftsutgifter». Av skattekontorets endringsvedtak av 13.11.2015, hvor saueholdet ble godtatt som næringsvirksomhet, fremgår at selskapet senere også fordelte noe inntekter og kostnader på «en sekkepost kalt 'annet' som består i sagbruk, Kleppenstua og diverse annet». Etter denne fordelingen var det for saueholdet kostnader på 5,4 millioner og inntekter på 2,8 millioner kroner, for hesteholdet kostnader på 8,7 millioner og inntekter på 38 000 kroner, og for sekkeposten «annet» kostnader på 1,9 millioner og inntekter på 116 000 kroner.

Lagmannsrettens flertall bemerker at det er vanskelig i ettertid å se bort fra den kostnadsfordelingen selskapet har gjort. Selv om selskapet i forbindelse med kostnadsfordelingen fastholdt at det rettslig sett er riktig å vurdere gårdsdriften under ett, må fordelingen ses som uttrykk for selskapets vurdering av hvilke aktiviteter kostnadene faktisk kunne relateres til. Lagmannsrettens flertall legger derfor kostnadsfordelingen til grunn.

Flertallet kan heller ikke se at vedtakene bygger på uriktig rettsanvendelse for så vidt gjelder prinsippene for fordeling av investeringer over forventet faktisk levetid mv., jf. om disse prinsippene Skatte-ABC punkt 3.5.2. under «Virksomhet – allment». Det grunnleggende i denne saken er at det ikke er godtgjort realistiske planer for inntektsbringende aktiviteter som står i noe rimelig forhold til kostnadene. Konklusjonen blir den samme selv om man skulle fordele kostnadene over et betydelig lengre tidsrom enn 2006-2013, og dessuten anlegge et noe lengre tidsperspektiv enn skatteetaten har gjort ved vurderingen av om aktivitetene er egnet til å gå med overskudd.

Flertallet bemerker at hesteholdet ble drevet over mange år, også etter finanskrisen, uten at det genererte særlig store inntekter. Dette illustrerer at aktiviteten ikke var egnet til å gå med overskudd.

Som en foreløpig oppsummering finner altså lagmannsrettens flertall at det i vedtakene korrekt er konkludert med at aktivitetene på gården utover saueholdet ikke var egnet til å gå med overskudd.

Som det fremgår ovenfor, anser flertallet den manglende overskuddsevnen for å være et selvstendig argument for at de aktuelle aktivitetene – i praksis er det særlig tale om hesteholdet – må undergis en særskilt vurdering med sikte på om det foreligger næringsvirksomhet.

Det overordnede vurderingstemaet er her om aktivitetene har tilstrekkelig nær innholdsmessig og økonomisk sammenheng, og det er da flere momenter som må vurderes. Om dette vil lagmannsrettens flertall først gjengi fra Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak av 18. april 2016 (på side 22-23; skattekontorets innstilling som klagenemnda sluttet seg til):

Klager har vist til Lignings-ABC og anført at det er innholdsmessig og/eller økonomisk nærhet mellom aktivitetene idet de har skjedd fra samme sted, av de samme personer og med felles regnskapsføring. Til dette bemerkes at av de momentene som er nevnt i Lignings-ABC er det flere som taler mot at aktivitetene henger innholdsmessig og økonomisk sammen. Det nevnes at de ulike aktivitetene ikke har samme kundekrets, at det er ulike varer/tjenester som produseres, og at aktivitetene ikke kompletterer hverandre med sikte på å gi et sammenhengende tilbud av varer/tjenester. For eksempel er ikke lam og føll samme type vare, og de selges heller ikke til de samme kundene. Det samme vil gjelde om en sammenligner turisme/overnatting og sagbruk med noen av de andre aktivitetene. Det er dermed klart at det ikke er verken innholdsmessig eller økonomisk nærhet mellom aktivitetene. Selv om de utføres av de samme personer, på det samme stedet og til dels med de samme driftsmidlene, er det også klare ulikheter som nevnt. Vi mener derfor at det skal skilles mellom aktivitetene slik det er gjort i endringsvedtaket.

Lagmannsrettens flertall anser det ikke i seg selv som et tungtveiende moment at de ulike gårdsaktivitetene – i praksis sauehold og hestehold – ikke produserer «samme vare».

Derimot anser flertallet det mer tungtveiende at mens sauehold er en alminnelig virksomhet på et gårdsbruk, kan ikke det samme sies om oppdrett og avl av araberhester, i hvert fall ikke på den måten som hesteholdet var lagt opp her. Saken skiller seg også på dette punktet fra Rt-1995-1422 (Kiønig), hvor det ble vist til at det var tale om en «kombinasjonsdrift» som var «vanlig i landbruket». Selv om begge aktivitetene i noen grad kan nyttiggjøre seg felles gårdsressurser, har hesteholdet en spesiell og selvstendig karakter. Det høye kostnadsnivået knyttet til hestene må også sammenholdes med at det ikke var et stort antall hester som ble holdt (varierende fra 5 til 13 hester).

Den spesielle og selvstendige karakteren av hesteholdet underbygges etter flertallets syn også av at ekteparet Fjeld investerte i en relativt kostbar stålhall, som deretter ble leid ut til selskapet, og som i leiekontrakten av 9. desember 2007 omtales som en «ridehall» som «skal brukes til ridning og trening av araberhester og lager for hestekjøretøy/-utstyr». Hallen forstås å ha kostet noe over 2 millioner kroner, som ble finansiert ved selskapets betaling av leie med ca. 2,2 millioner kroner i årene 2008-2011. I brev av 3. juli 2014 fra selskapets daværende advokat til skatteetaten ble hallen omtalt slik:

En svært viktig del av forretningsplanen til Mimose AS/Aase og Roar M. Fjeld var oppføring av en ridehall med internasjonale mål, som sto ferdig i 2007. Ridehallen var helt nødvendig for satsningen, siden den var en betingelse for helårstrening av hestene (showtrening og ridning).

At selskapet nå har planer for omdisponering av det som var ment som en ridehall i forbindelse med en økning av saueholdet, er etter flertallets syn ikke tilstrekkelig til å undergi aktivitetene en samlet vurdering for perioden 2006-2013, som saken gjelder.

Også når gjelder de øvrige aktivitetene (Kleppenstua, sagbruket mv.), er lagmannsrettens flertall enig i at disse ikke har en slik innholdsmessig eller økonomisk sammenheng med de øvrige aktivitetene at det vil være riktig å undergi dem en samlet vurdering.

I den grad selskapet etterfølgende finner nye måter å utnytte investeringer i gården til driftsformer som har overskuddsevne, vil dette kunne utgjøre en ny, selvstendig virksomhet. Dette får ikke betydning for vurderingen av om det – bortsett fra saueholdet – ble utøvet næringsvirksomhet på gården i perioden 2006-2013. Heller ikke det forhold at gårdsdriften som helhet fra 2014 viser overskudd, får avgjørende betydning. Denne gårdsdriften omfatter nettopp ikke – bortsett fra saueholdet – de aktivitetene som det ble satset på i perioden 2006-2013.

Oppsummert mener lagmannsrettens flertall at gårdsaktivitetene utover saueholdet ikke var egnet til å gi overskudd, og at det ikke foreligger en slik sammenheng mellom disse aktivitetene og saueholdet at det vil være riktig å vurdere gårdsaktivitetene under ett ved avgjørelsen av om det foreligger næringsvirksomhet. Gårdsaktivitetene utover saueholdet utgjør derfor ikke næringsvirksomhet.

Selv om lagmannsrettens flertall ikke anser det avgjørende, nevnes til slutt at det foreligger momenter som kan forklare at selskapet har pådratt seg store kostnader uten at dette bygget på en vanlig vurdering av om aktivitetene var egnet til å gi selskapet overskudd. Flertallet sikter da til interessefellesskapet mellom selskapet Mimose AS som forpakter av gården og ekteparet Fjeld som eiere av gården, og dessuten de private interessene knyttet til hestehold.

Flertallets konklusjon blir som nevnt at de to vedtakene er gyldige.

På bakgrunn av denne konklusjonen anses det unødvendig å ta stilling til punkt 1 i statens påstand, om avvisning «hva gjelder kravet om realitetsdom». Staten frifinnes derfor.

Den konkrete anvendelsen av virksomhetsbegrepet – lagmannsrettens mindretall

Lagmannsrettens mindretall – lagdommer Heilmann – er kommet at til at de to vedtakene er ugyldige, da de feilaktig bygger på at gårdsdriften ikke skal vurderes under ett ved avgjørelsen av om det foreligger næringsvirksomhet.

Når det gjelder de generelle rettslige utgangspunktene, viser mindretallet til den samlede lagmannsrettens redegjørelse ovenfor.

I motsetning til flertallet finner mindretallet at det ved den konkrete vurderingen er riktig å anlegge en romsligere vurdering av virksomhetens overskuddsevne i denne saken, da gården ikke har karakter av fritidssted eller hobby. Bortsett fra de to dagene Roar Fjeld driver gynekologvirksomhet, bruker han etter det opplyste -i kraft av å være daglig leder i selskapet som forpakter gården – resten av uken til gårdsdriften. Saksforholdet ligger derfor atskillig nærmere Rt-1995-1422 (Kiønig) enn Rt-1985-319 (Ringnes). Mindretallet vil i denne sammenheng bemerke at ingen av disse dommene, som begge gjelder gårdsdrift, forhindrer at det dreier seg om en særskilt vurdering for en virksomhetstype som er i utvikling. For gårdsnæring er det en oppfordring til å prøve nye og alternative driftsformer som samlet sett kan gi grunnlag for en mangesidig og i sum lønnsom drift. At elementer i driften isolert sett ikke går med overskudd kan i det konkrete tilfellet ikke nødvendigvis være avgjørende, og i alle fall ikke slik nærværende sak ligger an. Dette bør tilsi en tilpasset terskel for «prøving og feiling».

Videre finner mindretallet at store deler av kostnadene som er lagt ned i gården, må anses som grunnlagsinvesteringer som ikke var spesifikt knyttet til hesteholdet. Det forhold at selskapet etter anvisning fra skatteetaten henførte kostnadene til hesteholdet, kan ikke være avgjørende. Dette må også ses på bakgrunn av at selskapet fortsatt fastholdt at det riktige var å allokere kostnadene til gårdsdriften generelt, slik også de førte regnskapene bygget på. Allokeringen av utgifter til hesteholdet blir slik sett mer en tilfeldighet enn en realitet. Samtidig må det tas hensyn til at grunnlagsinvesteringene kan fordeles over tid i tråd med de prinsippene som blant annet er omtalt i Skatte-ABC (punkt 3.5.2 under stikkordet «Virksomhet – allment»). Til dette kommer at investeringene som sådan faktisk kunne nyttiggjøres i gårdsdriften for øvrig, se neste avsnitt.

Selv om hesteholdet ikke lyktes, var det altså til dels tale om investeringer i bygninger og maskinpark som kunne nyttiggjøres på flere måter, også innenfor de generelle planene om gårdsdrift som selskapet hadde allerede da forpaktningssavtalen ble inngått i 2006, og som til dels fremgår av årsberetningen for samme år. Slik sett var det ifølge årsberetningen planer om å ha et betydelig større antall sauer på gården enn det som har vært tilfellet i perioden 2006-2013.

Antallet sauer er forklart med at tilskuddsordningene likevel ikke gjorde det gunstig å ha et høyere saueantall. Grunnlaget for å holde flere sauer er nå endret gjennom politiske vedtak, og det foreligger planer for ytterligere økning og omdisponering av stålhallen for å øke besetningen. Til dette kommer at investeringene, herunder utgiftene til stålhallen, rent faktisk har kommet til nytte for gårdsdriften for øvrig. Stålhallen brukes enn så lenge nå til lagring og oppbevaring av gårdsmaskiner og maskiner for utleie.

Når det gjelder hesteaktivitetene isolert sett, finner mindretallet at man må legge større vekt på finanskrisen som forklaring på den uteblitte lønnsomheten enn hva skatte- og avgiftsmyndighetene synes å ha gjort. Skatteyder hadde et mål for driften av hester, dette var en virksomhet som lett kunne tilpasses gårdsdriften og den ga mulighet for fortjeneste. Skatteetaten har i den sammenheng stilt for strenge krav som til hva som kreves av lønnsomhetsanalyser mv. For mindretallet er det mer en kjensgjerning at et uttørket finansmarked gir svakere grunnlag for investering i hest enn at det er noe som krever slik dokumentasjon som skattemyndighetene synes å forvente.

Dom blir avsagt i tråd med flertallets konklusjon.

Sakskostnader

Etter *flertallets* konklusjon har ankende part vunnet saken, og skal da som hovedregel tilkjennes fulle sakskostnader både for lagmannsretten og tingretten, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd, jf. § 20-9 første og andre ledd. Flertallet mener videre at det ikke foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å gjøre unntak, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Ankende part har krevd sakskostnader for tingretten med 99 558 kroner og for lagmannsretten med 111 152 kroner, samlet 210 710 kroner. Det er ikke fremmet innsigelser mot beløpets størrelse, som anses nødvendig, jf. tvisteloven § 20-5. Med tillegg av ankegebyret på 28 323 kroner fastsettes samlede sakskostnader til 239 033 kroner.

Etter mindretallets konklusjon ville ankemotparten ha vunnet saken. I tråd med hovedregelen mener mindretallet at ankemotparten skulle ha vært tilkjent sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Dommen er avsagt med slik dissens som fremgår ovenfor.

Domsslutning:

1. *Staten v/Skatt sør frifinnes.*
2. *I sakskostnader for tingretten og lagmannsretten betaler Mimose AS 239 033 – tohundreogtrettinitusenogtrettitre – kroner til staten v/Skatt sør innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse.*

Tingrettsdommer

SkN 18-074 Krav om erstatning pga etablering av utleggspant

Lovstoff: Skadeserstatningsloven § 2-1.

Sandefjord tingrett: Dom av 10. juli 2018.

Dommer: Tingrettsdommer Anders Nesheim.

Parter: Stein Endresen (advokat Harald Fredrik Strandenæs) mot Staten v/Finansdepartementet (Regjeringsadvokaten v/advokat Kristin Hallsjø Aarvik).

Dommen er ikke anket.

Sammendrag: Saken gjaldt krav om erstatning for tap som følge av etablering av utleggspant, på grunnlag av senere opphevede skatte- og avgiftsvedtak, samt krav om erstatning for juridisk bistand i forbindelse med utarbeidelse av nye skatte- og avgiftsvedtak. For at erstatning skal tilkjennes må en rekke vilkår være oppfylt. Det må foreligge et ansvarsgrunnlag, det må sannsynliggjøres et konkret tap, og det må være årsakssammenheng mellom den erstatningsbetingende handlingen og tapet. Videre er det en forutsetning at et eventuelt påvist erstatningskrav ikke er foreldet. Påberopte ansvarsgrunnlag i saken var objektivt ansvar og arbeidsgiveransvar. Retten fant at det ikke var grunn til å pålegge det offentlige et objektivt ansvar for skade oppstått ved ulovhjemlet myndighetsutøvelse på skatte- og avgiftsrettens område. Heller ikke anførselen om arbeidsgiveransvar førte frem, da Skatteetatens saksbehandlere etter rettens oppfatning hadde opptrådt grundig og balansert. Siden ingen av de påberopte ansvarsgrunnlag førte frem, var ikke grunnvilkåret for erstatning oppfylt. Staten ble frifunnet.

Saken gjelder:

Krav om erstatning for tap som følge av etablering av utleggspant, på grunnlag av senere opphevede skatte- og avgiftsvedtak, samt krav om erstatning for juridisk bistand i forbindelse med utarbeidelse av nye skatte- og avgiftsvedtak.

Framstilling av saken:

Stein Endresen (Endresen/skattyter/saksøker) har gjennom Stall Bergan i en årrekke drevet avgiftspliktig virksomhet som bl.a. omfatter kjøp, opptrening og salg av sprangridningshester. Fram til 2010 ble virksomheten drevet som et enkeltpersonforetak, mens den fra 2010 har vært drevet gjennom et aksjeselskap.

Skatt Øst avholdt i tiden 07.12.2009 til 22.02.2010 bokettersyn i virksomheten for perioden 2004 til 2008.

Bokettersynsrapporten på 19 sider reiste bl.a. spørsmål om Endresen var eier av fire navngitte hester; Hoyo de Monterrey, Le Beau, Ricarda og Prima Vera, og dessuten om hestene hadde den nødvendige tilknytning til virksomheten som Endresen drev, eller om hestene var anskaffet av hensyn til saksøkers idrettsutøvelse ved deltakelse i OL i 2008.

Ernst & Young Tax Advokatfirma ble engasjert som rådgiver av saksøker. Advokatfirmaet innga i brev av 09.09.2010 svært omfattende kommentarer til bokettersynsrapporten.

Skatteyder ble varselet om endring av ligningen og etterberegning av merverdiavgift i brev fra Skatt øst datert 13.09.2012. Det ble i varselet gitt uttrykk for at skatteetaten mente at investeringene i de nevnte hestene hovedsakelig skyldtes skatteyers idrettsutøvelse og at de ikke hadde den nødvendige tilknytningen til hans næring. Skatteetaten ga dessuten i varselet uttrykk for at man mente Endresen ikke bar den økonomiske risikoen ved investeringene og at han derfor ikke kunne anses som reell eier av hestene.

Endresen engasjerte advokatfirmaet Strandenæs, som i brev av 14.11.2012 ga kommentarer til varselet om endring av ligning og merverdiavgift. I brev av 02.01.2013 ba man dessuten om et dialogmøte. Dette ble avholdt 07.02.2013. Advokatfirmaet Strandenæs fulgte opp dialogmøtet med brev av 21.02.2013. Etter at innstilling til vedtak var sendt saksøkers advokat 17.04.2013, kommenterte advokaten innstillingen i brev av 10.05.2013.

Den 24.05.2013 fattet skattekontoret vedtak om endring av saksøkers ligning og etterberegning av merverdiavgift. Det ble i vedtaket lagt til grunn at skatteyder ikke var å anse som eier av hestene og at anskaffelsen av hestene ikke utgjorde en del av hans næringsvirksomhet. Konsekvensen var en etterberegning av skatt med kr 1.318.301 og med merverdiavgift med kr 5.173.236.

Advokatfirmaet Strandenæs påklaget vedtaket på vegne av Endresen 05.07.2013.

Da Endresen ikke betalte etterberegnet skatt og mva. innen fastsatt frist, sikret staten kravene gjennom å ta utlegg i Endresens kombinerte bolig- og næringseiendom 03.09.2013.

Også innstillingen fra skattekontoret til vedtak i klageinstansene ble forelagt saksøker, og det ble inngitt kommentarer. Det ble ikke på noe tidspunkt fremmet formelle innsigelser mot saksbehandlingen

Skattevedtaket ble opprettholdt av Skatteklagenemnda den 29.11.2013.

Klagenemnda for merverdiavgift opprettholdt merverdiavgiftsvedtaket 09.12.2013.

Stevning til Sandefjord tingrett om gyldigheten av vedtakene ble tatt ut 10.04.2014. Tingretten avsa dom i saken 29.06.2015, der vedtakene ble opphevet og Endresen tilkjent saksomkostninger. Staten anket til Agder lagmannsrett, som i dom av 06.06.2016 forkastet anken og tilkjente

Endresen saksomkostninger for lagmannsretten og opprettholdt saksomkostningsavgjørelsen fra tingretten.

Lagmannsrettens dom ble ikke påanket. Etter at dommen var rettskraftig slettet staten utleggene, først for merverdiavgiftskravet etter kort tid, og deretter for skattekravet etter vel 3 måneder.

Skattemyndighetene fattet etter dette nye vedtak i saken, der det – slik lagmannsretten hadde kommet til – ble lagt til grunn at Endresen var eier av de fire hestene, og at anskaffelsen av hestene var gjort i hans næringsvirksomhet.

Ved stevning datert 07.07.2017 har Endresen reist nytt søksmål mot staten, med krav om erstatning for tap han gjør gjeldende å ha lidt som følge av at det var etablert utleggspant i hans eiendom. I tillegg krever han dekket egne omkostninger til bistand i forbindelse med skatteetatens utarbeidelse av nytt vedtak. Motpart i saken er staten v/Finansdepartementet (staten/saksøkte). Staten innga rettidig tilsvarende kravene ble bestridt i sin helhet.

Hovedforhandling ble avholdt 18. – 20.06.2018. Begge parter møtte sammen med sine respektive prosessfullmektiger. Som partsrepresentant for saksøkte møtte seniorskattejurist i Skattedirektoratet Inger-Johanne Grovassbakk. Saksøker forklarte seg, og retten mottok forklaring fra 7 vitner. For øvrig ble det foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

Saksøkerens påstandsgrunnlag.

Skatteklagenemnda og Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak av henholdsvis 29.11.2013 og 09.12.2013 vedr. Stein Endresen og hans enkeltpersonforetak, var uriktige.

De ble opphevet ved Sandefjord tingretts dom av 29.06.2015. Statens anke til Agder lagmannsrett ble forkastet ved lagmannsrettens dom av 06.06.2016.

Lagmannsrettens dom er rettskraftig, og må legges til grunn av tingretten. Det er ikke grunnlag for noen omkamp om den tidligere skatte- og avgiftssaken, slik staten synes å prøve seg på. Vedtakene er opphevet som ugyldige.

Staten hadde sikret sitt urettmessige krav gjennom utleggspant i Endresens faste eiendommer gnr. 31, bnr. 3 og 5 i Sandefjord kommune. Utleggene ble heftet på begge bruksnummer, slik at den totale panteheftelsen ble det dobbelte av de nominelle beløp. Utleggene har påført Endresen betydelige økonomiske tap.

Staten er ansvarlig for disse tapene på to forskjellige og selvstendige grunnlag.

For det første er staten ansvarlig etter arbeidsgiveransvaret som er hjemlet i skadeserstatningsloven § 2-1 (skyldansvar). For det andre foreligger et ulovfestet objektivt ansvar for staten i slike saker.

Skyldansvar.

Etter skadeserstatningsloven § 2-1 svarer arbeidsgiver for skade som voldes forsettlig eller uaktsomt under arbeidstakers utføring av arbeid for arbeidsgiveren, idet det tas hensyn til om de krav skadelidte med rimelighet kan stille til virksomheten eller tjenesten, er tilsidesatt.

Saksbehandlingen i saken mot Stein Endresen avviker vesentlig fra de krav man med rimelighet kan stille til virksomheten. Saksøker gjør ikke gjeldende at avviket kan henføres til enkeltpersoners handlinger, men at den samlede saksbehandlingen utgjør et slikt avvik.

Skattemyndighetene skal ved behandlingen av saken legge det mest sannsynlige faktum til grunn, etter en fri bevisbedømmelse. Det er da sentralt at samtlige tilgjengelige bevis vurderes. Endresen oppfylte sin opplysningsplikt fullt ut. Alle bevis i saken er fremskaffet av ham. Det er ikke ført ett motbevis fra statens side. Skattemyndighetene har dessuten unnlatt å hente inn bevis som skattyter hadde pekt på, til tross for at man satt skattyters forklaring til side. En slik innhenting av bevis ville avdekket at skattyters beskrivelse av den faktiske situasjonen var korrekt.

De skriftlige avtalene er uklare og tvetydige, og dermed nærmest verdiløse. Avtaleteksten ble utformet av kontraktsmotpartene, og Endresen hadde ikke noen mulighet til å påvirke innholdet. Hvorfor la skattemyndighetene da avgjørende vekt på ordlyden. Ved avtaletolkningen må man legge avgjørende vekt på partenes intensjoner. Skatteetaten skulle dessuten ha fremskaffet opplysninger om – og lagt vekt på – hvordan beløpene Endresen mottok fra Johan H Andresen jr. og Ojada AS v/ Erik G. Braathen var ført opp i deres respektive selvangivelser, og hvilke skattemessige konsekvenser skattemyndighetenes standpunkt ville gi for tap og gevinster, ut over den aktuelle sak. Andresen og Braathen utferdiget dessuten skriftlige erklæringer som bekreftet Endresens uttalelser om hva som var grunnlaget for at beløpene var blitt betalt. Begge er svært troverdige, og det som fremkom av deres erklæringer skulle vært lagt til grunn ved saksbehandlingen.

Skattemyndighetene har dessuten lagt for stor vekt på uttalelsen fra Ernst & Young Tax Advokatfirma.

Skattemyndighetene byttet heller ikke saksbehandler under klagebehandlingen, slik reglene tilsier. Jim Krüger Olsen var sentral under hele saksbehandlingen.

Skatteetatens saksbehandlere har ikke opptrådt tilstrekkelig balansert, objektivt og nøyaktig. Det foreligger et subjektivt skyldoverskudd, og staten er ansvarlig for tapet saksøker har lidt, etter reglene om arbeidsgiveransvar.

Objektivt ansvar

Staten v/Finansdepartementet har dessuten et objektivt ansvar for de tap som Endresen er påført som følge av de ugyldige vedtakene.

De ulovfestede reglene om objektivt ansvar har blitt til som følge av risikobetraktninger og interesseavveininger. Det grunnleggende spørsmålet er hvem som er nærmest til å bære ansvaret for skaden.

Pulveriseringshensyn tilsier at staten bør bære ansvaret for skader som følger av ugyldige vedtak på skatte- og avgiftsområdet. Staten er også nærmest til å bære et slikt tap.

Retten må imidlertid se ut over det rent skatte- og avgiftsmessige. Det er særlig vedtaket om å ta utleggspant i saksøkers faste eiendom som bør medføre objektivt ansvar for staten, når det har vist seg at kravene som ga grunnlag for utleggspantet var urettmessige. Staten har gitt seg selv en eksklusiv rett til å ta pant for å sikre bestridte krav, og må derfor ha et spesielt ansvar i disse tilfellene.

Slikt utleggspant er spesielt inngripende og rammer et sentralt retts gode, nemlig eiendomsretten.

Endresen ba gjentatte ganger om at pantet ble slettet, men det skjedde først etter lagmannsrettens dom.

Skattebetalingsloven § 11-4 inneholder en bestemmelse om objektivt ansvar, der formålet er å dekke skattyters likviditetstap. Bestemmelsen gir skattyter rett til morarenter av for mye innbetalt skatt på grunn av et urettmessig vedtak. Et tilsvarende prinsipp må legges til grunn ved urettmessig utleggspant. Reelle hensyn taler sterkt for en slik løsning. Endresen har gjort alt han kunne for å betale kravet. Hvorfor skal han stilles dårligere enn om han hadde betalt kravet. Objektivt ansvar vil være en rettferdig ordning.

Årsakssammenheng.

Det er ikke tvilsomt at det foreligger en klar og tydelig årsakssammenheng mellom skattemyndighetenes uforsvarlige saksbehandling, som har medført at vedtakene fikk en feilaktig konklusjon, og det oppståtte tapet. Det vises til vurderingene i tingrettens og lagmannsrettens dom.

Økonomisk tap.

Det er ikke noen grunn til å tvile på at Endresen har blitt påført et stort økonomisk tap i saken. Det vises til hans forklaring og vitneforklaringene fra ektefellen og Geir Gulliksen, om dårlig likviditet og stillstand/nedgang i omsetningen. Det er imidlertid vanskelig å dokumentere konkrete tall. Utleggspantet har sperret for låneopptak og dermed gjort det umulig for Endresen å kjøpe inn dyre hester, som har et mye større gevinstpotensial enn rimelige hester.

Statens krav etter vedtakene var på ca. kr 7,8 mill. inkl. renter. Staten har tatt utleggspant i begge Endresens eiendommer, slik at samlet pantebelastning utgjorde ca. kr 15,6 mill. Begge eiendommene heftet da solidarisk for hele kravet. Det var statens valg å ta pant i begge eiendommene, og det er da riktig at erstatningen beregnes ut fra bruttobeløpet på kr 15,6 mill.

I stedet for å påvise konkrete tap har saksøker valgt å kreve renter som en normalisert erstatning for avsnitt av kapital. Det er vanlig med slik standardisering av erstatningskrav. Det vises igjen til skattebetalingsloven § 11-4. Det vises dessuten til alminnelige erstatningsregler.

Rentene som kreves erstattet bør beregnes ut fra morarentesatsen, jf. forsinkelsesrenteloven § 3, jf. skattebetalingsloven § 11-6.

Det økonomiske tapet utgjør da kroner 4 374 700, jf. fremlagt renteberegning.

Subsidiært kreves en rente tilsvarende normal lånerente, av hele beløpet.

Retten skal foreta en fri bevisbedømmelse, og kan selv utmåle erstatningen på grunnlag av de innspill saksøker har kommet med. Det vises til at etter at pantet ble slettet har saksøker økt låneopptaket med ca. kr 3 mill. og investert ca. kr 2 mill. av arvede midler. Det dokumenterer at saksøker hadde behov for å kunne foreta opplåning. Det vises dessuten til den påviste forskjellen i omsetningsutvikling mellom Endresen og Gulliksen. Det er ingen annen rimelig forklaring på disse forskjellene enn at utleggs pantet har hemmet Endresens virksomhet.

Erstatningskravet forfalt til betaling da skaden ble påført.

Det kreves dessuten erstatning for kostnader til bistand ved å få på plass et riktig skatte- og avgiftsvedtak, etter lagmannsrettens dom.

Det foreligger ikke grunnlag for lemping eller bortfall av erstatningsansvaret basert på forhold på saksøkersiden. Saksøker kunne ikke betale skatte- og avgiftskravene. Hadde han gjort det ville han hatt krav på renter. Han kan heller ikke klandres for noe i forbindelse med den avtalen han inngikk med Andresen og Braathen.

Foreldelse.

Erstatningskravet er ikke foreldet. Det ble fremmet så snart man fikk nødvendig kunnskap om skaden, jf. foreldelsesloven § 9. Det er trist at staten gjør gjeldende at kravet er foreldet.

Det var ikke forsvarlig å fremme erstatningskravet før dommen i lagmannsretten forelå. Først under den rettslige prosessen fikk man tilstrekkelig kunnskap om de mangler saksbehandlingen led av. Man kan ikke legge noen vekt på at det fra saksøkers side ble truet med erstatningssøksmål på et tidlig tidspunkt. Det var utelukkende et forsøk på få skattemyndighetene til å forstå hvor alvorlig saken var for Endresen.

Skatte- og avgiftssaken var dessuten under klagebehandling og domstolsbehandling, slik at foreldelsen var avbrutt, jf. foreldelsesloven § 16.

Dersom staten skulle få medhold i sitt standpunkt når det gjelder foreldelse, vil det være svært prosessdrivende og lede til mange unødvendige søksmål. Man vil da måtte anlegge erstatningssøksmål parallelt med et ugyldighetssøksmål.

Under enhver omstendighet skjer en eventuell foreldelse suksessivt. Man visste ikke hvor stort tapet ville bli, fordi man ikke visste når utleggs pantet ville bli slettet. Store deler av kravet vil derfor uansett ikke være foreldet.

Erstatningskravet er under alle omstendigheter fremmet innen tilleggsfristen på ett år i foreldelsesloven § 10, nr. 1.

Saksøkerens påstand:

1. Stein Endresen tilkjennes erstatning fra Staten v/Finansdepartementet for avsnitt av kapital, fastsatt etter rettens skjønn, oppad begrenset til kroner 4 374 700. I tillegg kommer forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer.

2. Stein Endresen tilkjennes erstatning fra Staten v/Finansdepartementet med kroner 56.425 for kostnader forbundet med utarbeidelse av nye vedtak, med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.
3. Stein Endresen tilkjennes sakskostnader, med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.

Saksøktes påstandsgrunnlag:

Det er ikke grunnlag for noe erstatningsansvar for staten. Det foreligger verken ansvarsgrunnlag, årsakssammenheng eller et økonomisk tap. Et eventuelt erstatningsansvar må dessuten falle bort eller lempes på grunn av saksøkers eget forhold. Erstatningskravet er uansett foreldet.

Objektivt ansvar.

Det gjelder ingen generell regel om objektivt ansvar for det offentlige for ulovhjemlet myndighetsutøvelse. Bare helt unntaksvis er det offentlige pålagt et slikt ansvar. Det har da vært ved svært inngripende myndighetsutøvelse.

Det gjelder ikke et objektivt ansvar på skatte- og avgiftsrettens område eller for ugyldige vedtak på andre forvaltningsområder.

Det er heller ikke noe grunnlag for å oppstille et objektivt ansvar i nærværende sak.

Arbeidsgiveransvar etter skadeserstatningsloven § 2-1.

Det er heller ikke grunnlag for skyldansvar etter skadeserstatningsloven § 2-1. Det foreligger ikke grunnlag for bebreidelser mot saksbehandlingen eller den konkrete rettsanvendelsen som ble utvist i saken.

At vedtakene er kjent ugyldige av domstolene er uten formell betydning for om skattemyndighetenes rettsanvendelse er forsvarlig.

Rettskraftvirkningen av lagmannsrettens dom binder ikke den rett som pådømmer erstatningskravet, når det gjelder den underliggende rettsanvendelse. Dette gjelder uansett opphevelsesgrunn.

Det offentliges ansvar for feil lovforståelse er strengt. For at det offentlige skal gå fri for ansvar, må rettsvillfarelsen være unnskyldelig. I dette tilfellet foreligger det imidlertid ikke noen rettsanvendelsesfeil.

Det er de to vedtakene fra klagenemndene som er kjent ugyldige av lagmannsretten.

Saksbehandlingen var forsvarlig, og det foreligger ingen generell utredningsplikt i skatte- og avgiftssaker. Det er skattesubjektet som har hovedansvaret for sakens opplysning.

Det hefter ingen ansvarsbetingende utredningssvikt ved saksbehandlingen.

Forvaltningens saksbehandling er skriftlig. I dette tilfellet har saksbehandlingen vært omfattende og langvarig. Det har vært bytte av saksbehandler mellom det opprinnelige vedtaket og innstillingen til vedtak i klageomgangen.

De opprinnelige vedtakene er blitt stadfestet av Skatteklagenemnda og Klagenemnda for merverdiavgift og vedtakene var forsvarlige på avgjørelsestidspunktene.

Ved vurderingen av eierskapet til hestene la nemndene vekt på; avtalenes ordlyd, at de mottatte beløp i forbindelse med innkjøpene av hestene var rente- og avgiftsfrie, at investorene hadde bestemmelsesrett over salgsprosess- og tidspunkt, at Endresen hadde bruksrett til hestene, at det etter tap ved salg av hestene var inntektsført ettergivelse av restbeløpene, at de mottatte opplysningene var inkonsistente, og at det forelå motstrid i opplysninger om utbetaling av salgssummen. Nemndene mente på grunnlag av disse vurderingene at den reelle økonomiske risikoen for hestene lå på investorene, og ikke på Endresen. Dette var fullt forsvarlig.

Ved vurderingen av om det forelå nødvendig næringsmessig tilknytning mellom investeringene og virksomheten la nemndene vekt på; at formålet i avalen var oppgitt å være Endresens sportsutøvelse og kvalifisering til OL-deltakelse, at Endresen ikke har vist til noen konkrete næringsmessige effekter (inntekter) utover generell markedsføring av stallen, at kostpris overstiger gjennomsnittlig salgssum for øvrige omsatte hester, samt inkonsistent argumentasjon om når en hest aldersmessig er på topp.

Det foreligger ingen lovtolkingsfeil ved nemndenes vedtak. Lagmannsrettens dom bygger bare på en annen bevisbedømmelse enn den nemndene foretok. Det skyldes bl.a. at domstolene la mindre vekt på tidsnære bevis enn det nemndene gjorde.

Nemndene bygget på et riktig rettslig utgangspunkt, vurderte dokumentasjon og opplysninger forsvarlig, og anvendte alminnelige bevisbedømmelsesprinsipper.

Årsakssammenheng.

Det foreligger ikke årsakssammenheng mellom det pretenderte tapet og de påståtte erstatningsbetingende feilene ved vedtakene.

Økonomisk tap.

Et økonomisk tap må sannsynliggjøres.

Etter skattebetalingsloven § 10-1 skal skatte- og avgiftskrav betales ved forfall med de beløp som er fastsatt, selv om fastsettingen er påklaget eller brakt inn for domstolene. Saksøker innbetalte ikke skatte- og avgiftskravet, som er tvangsgrunnlag for utlegg, jf. skattebetalingsloven § 14-1.

Utlegg til sikring av kravet er da vanlig prosedyre. Utleggene var lovhjemlet.

Skattebetalingsloven § 11-4 regulerer rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av for mye innbetalt skatt eller avgift som følge av vedtak om endring mv. og gjelder ikke der innbetaling ikke er foretatt. Rentesatsen er for øvrig ikke forsinkelsesrente, men skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten, jf. skattebetalingsloven § 11-6, andre ledd, andre punktum.

Det er heller ikke grunnlag for å kreve dekning av sakskostnader til advokat etter rettskraftig dom i skatte- og avgiftssaken. Det foreligger en hjemmel for å kreve slike kostnader dekket etter skatteforvaltningsloven § 5-9, første ledd. Kravet avgjøres da av forvaltningen, jf. bestemmelsens andre ledd. Kravet kan ikke kreves dekket på erstatningsrettslig grunnlag, og retten kan ikke gi dom for kravet.

Skadelidtes medvirkning.

Subsidiært gjøres det gjeldende at skadelidtes medvirkning tilsier lemping eller bortfall av erstatningen, jf. skadeerstatningsloven § 5-1, evtl. § 5-2.

Det vises til de uklare avtalene og til de uriktige og motstridene opplysninger som ble gitt til skattemyndighetene.

Foreldelse.

Under enhver omstendighet er et eventuelt erstatningsansvar foreldet, jf. foreldelsesloven § 9, nr. 1.

Foreldelsesfristen for erstatning for ugyldige vedtak begynner å løpe fra vedtakstidspunktet.

Skattekontoret fattet vedtak 24.05.2013. Skatteklagenemndas og Klagenemnda for MVAs vedtak forelå h.h.v. 09. og 29.12.2013. Pantessikkerheten ble etablert 03.09.2013

Stevning med påstand om at skatte- og avgiftsvedtakene var ugyldige ble tatt ut 10.04.2014. Uansett hvilke av disse tidspunktene man velger å legge til grunn for når foreldelsesfristen begynner å løpe var et evtl. krav foreldet da stevning i erstatningssaken ble tatt ut 07.07.2017.

Usikkerhet om et ugyldighetssøksmål vil føre fram, medfører ikke at foreldelsesfristen ikke begynner å løpe. For øvrig varslet Endresen erstatningskrav mot staten allerede 22.10.2013

Foreldelsesloven § 10, nr. 1, gir ingen tilleggsfrist som er aktuell i dette tilfellet.

Erstatningskravet foreldes dessuten under ett, og ikke suksessivt.

Klage eller søksmål i forvaltningssaken avbrøt ikke foreldelsesfristen. Foreldelsesloven § 16 kommer ikke til anvendelse.

Saksøktes påstand:

1. Staten v/Finansdepartementet frifinnes.
2. Staten v/Finansdepartementet tilkjennes sakens omkostninger.

Rettens vurdering:

Innledning:

For at erstatning skal tilkjennes må en rekke vilkår være oppfylt. Det må foreligge et ansvarsgrunnlag, det må sannsynliggjøres et konkret tap, og det må være årsakssammenheng

mellom den erstatningsbetingende handlingen og tapet. Videre er det en forutsetning at et eventuelt påvist erstatningskrav ikke er foreldet.

I det følgende omtales saken om skatte- og avgiftsvedtakets gyldighet, som er endelig avgjort ved Agder lagmannsretts dom av 06.06.2016, som skatte- og avgiftssaken, mens nærværende sak benevnes erstatningssaken.

Ansvarsgrunnlag:

Grunnvilkåret for tilkjennelse av erstatning er at det foreligger et ansvarsgrunnlag. Saksøkeren har påberopt seg to alternative ansvarsgrunnlag; arbeidsgiveransvar og objektivt ansvar. Retten velger å behandle spørsmålet om objektivt ansvar først.

Objektivt ansvar

På enkelte samfunnsområder har det utviklet seg et ulovfestet objektivt ansvar.

Det offentlige har gjennom rettspraksis, i enkelte sjeldne tilfelle, blitt pålagt objektivt ansvar for forvaltningsvedtak. Det har da gjort seg gjeldende helt særlige hensyn for den aktuelle type vedtak, f.eks. at det har vært svært inngripende.

Gjennom mange år har det vært diskutert om det offentlige har et generelt ulovfestet objektivt ansvar ved ulovhjemlet myndighetsutøvelse.

I Rt-2010-291 (Vangen Eiendom), som begge parter har vist til, heter det i avsnitt 33-35:

«(33) Ut fra den rettspraksis som foreligger, må det legges til grunn at det ikke gjelder noen generell regel om objektivt ansvar for ulovhjemlet myndighetsutøvelse. Ulovhjemlet myndighetsutøvelse som består i at forvaltningen har feiltolket en hjemmelslov, står imidlertid i en særstilling, og det kan reises spørsmål om det offentlige bør hefte på objektivt grunnlag for feil av denne karakter.

(34) Til støtte for at det offentlige i slike tilfeller bør pålegges objektivt ansvar, kan anføres at de organer som er satt til å håndheve loven, bør være nærmest til å vurdere hvor langt lovhjemmelen rekker. De omkostninger som borgerne blir påført ved at myndighetene tar feil av hvor langt lovhjemmelen rekker, vil ha karakter av «driftsomkostninger» ved myndighetsutøvelsen, og det kan anføres at slike omkostninger bør bæres av samfunnet, og ikke av det enkeltindivid som tilfeldigvis blir rammet. Som argument mot et slikt ansvar kan imidlertid anføres at det ikke er uvanlig at det på faglig forsvarlig grunnlag kan hevdes ulike tolkninger av en lovhjemmel. Dersom det offentlige i tilfeller hvor lovtolkningen byr på tvil, skulle være objektivt erstatningsansvarlig for å ha tolket loven annerledes enn det domstolene senere gjør, vil forvaltningen lett kunne bli for tilbakeholden i sin myndighetsutøvelse, og på denne måten vil viktige samfunnsmessige hensyn kunne bli skadelidende. Det er heller ikke nødvendig med rent objektivt ansvar for å gi borgerne en tilfredsstillende beskyttelse. Borgerne er i alle fall beskyttet av det offentliges arbeidsgiveransvar, og som jeg skal komme tilbake til, er det offentliges ansvar ved feiltolking av hjemmelsloven strengt. Etter rettspraksis må forvaltningens feiltolking ha vært unnskyldelig for at den skal frita det offentlige for ansvar. Da borgerne i tilfeller hvor tolkingen av hjemmelsloven byr på forstandig tvil, sjelden vil ha hatt et

beskyttelsesverdig grunnlag for å innrette seg på en bestemt tolking, fremstår det etter min mening som den best balanserte løsning å la det offentlige ansvar for feiltolking av hjemmelslov som hovedregel bli regulert av det alminnelige arbeidsgiveransvar.

(35) Som nevnt har Høyesterett på enkelte områder pålagt det offentlige objektivt ansvar for ulovhjemlet myndighetsutøvelse. Dette er imidlertid på områder hvor det gjør seg gjeldende særlige hensyn. Etter min mening foreligger det ikke tilstrekkelig tungtveiende grunner for at det offentlige skal ha objektivt ansvar for ulovhjemlet myndighetsutøvelse innenfor plan- og bygningsretten. Tvert imot vil et objektivt ansvar for ulovhjemlet myndighetsutøvelse innenfor plan- og bygningsretten kunne medføre at viktige samfunnsmessige hensyn ikke blir tilstrekkelig ivare tatt.»

I dommen konstateres det at det ikke er grunnlag for objektivt ansvar for ulovhjemlet myndighetsutøvelse innenfor plan- og bygningsretten.

I juridisk teori er det senere lagt til grunn at stat og kommune er likestilt når det gjelder objektivt ansvar. Dette passer også best med at det i dommen brukes begrepet «det offentlige».

Det er, slik retten ser det, heller ikke grunn til å pålegge det offentlige et objektivt ansvar for skade oppstått ved ulovhjemlet myndighetsutøvelse på skatte- og avgiftsrettens område.

De samme hensynene som er referert over, fra Rt-2010-291, gjør seg også gjeldende på dette området.

I vårt tilfelle er det for øvrig heller ikke snakk om feiltolking av en hjemmelslov, men forskjell i den bevisbedømmelse som er foretatt av forvaltningen og domstolene.

I Rt-2010-291 foretas det også en drøftelse av om EMK art 41 tilsier et objektivt ansvar for inngrep i eiendomsretten gjennom ugyldige forvaltningsvedtak. Konklusjonen er at EMK ikke gir noen slik beskyttelse. Selv om det ikke er direkte påberopt av saksøker, har det vært nevnt, og retten finner derfor grunn til å konstatere at heller ikke i denne saken er det grunn til å pålegge staten et slikt objektivt ansvar.

Selve utleggspantene var for øvrig ikke ulovhjemlet. For ordens skyld viser retten dessuten til at spesialbestemmelsen i skattebetalingsloven § 11-4 bare gir en ren rentekompensasjon for innbetalte beløp.

Arbeidsgiveransvar

Saksøkeren har videre påberopt seg skadeserstatningsloven § 2-1, som lyder slik: «Arbeidsgiver svarer for skade som voldes forsettlig eller uaktsomt under arbeidstakers utføring av arbeid eller verv for arbeidsgiveren, idet hensyn tas til om de krav skadelidte med rimelighet kan stille til virksomheten eller tjenesten, er tilsidesatt. Ansvarer omfatter ikke skade som skyldes at arbeidstakeren går utenfor det som er rimelig å regne med etter arten av virksomheten eller saksområdet og karakteren av arbeidet eller vervet.»

Spørsmålet er om skatte- og avgiftsmyndighetene forsettlig eller uaktsomt har voldt Endresen skade gjennom de aktuelle vedtakene.

Partene er enige om at ikke foreligger noen forsettlig skadeforvoldelse. Spørsmålet blir derfor om det foreligger noen uaktsom skadeforvoldelse.

Når det gjelder rettskraftvirkningen av lagmannsrettens dom viser retten igjen til Rt-2010-291 (Vangen Eiendom), der det i avsnitt 45 heter:

«Den materielle rettskraftvirkningen av en avgjørelse knytter seg til de rettskrav som var søksmålgjenstand i saken. Rettskraftvirkningen omfatter ikke rettens bevisbedømmelse eller lovtolking. Det er derfor ikke noe i veien for at domstolen i en senere sak mellom de samme parter legger til grunn en annen lovforståelse eller et annet faktum.»

De sentrale spørsmål i skatte- og avgiftssaken var om Stein Endresen var eier av de fire hestene, og om hestene hadde den nødvendige tilknytning til næringsvirksomheten, slik at anskaffelsen kunne anses foretatt i næringsvirksomheten.

Så vidt retten forstår var det under behandlingen av skatte- og avgiftssaken ingen uenighet om lovforståelsen. Dersom Endresen var eier av hestene og anskaffelsen hadde den nødvendige tilknytning til næringsvirksomheten, var det enighet om at vedtakene bygget på feil faktum, og måtte oppheves.

Spørsmålet var m.a.o. hvordan man bedømte bevisene for så vidt gjaldt eierforholdene og tilknytning til næringsvirksomheten.

Lagmannsretten kom – på grunnlag av sin bedømmelse av bevisene – til at Endresen var eier av hestene og at anskaffelsen hadde den nødvendige tilknytning til virksomheten for at anskaffelsen var skjedd i næring.

Spørsmålet blir etter dette – slik retten ser det – om skatte- og avgiftsmyndighetenes vurdering da de kom til det motsatte resultat, var forsvarlig. Normen for en slik vurdering må antas å være vesentlig mindre streng enn der det er spørsmål om det foreligger riktig lovforståelse. Særlig gjelder det på skatte- og avgiftsområdet, der de private parter ofte kan ha interesse av at skatte- og avgiftsmyndighetene legger andre omstendigheter til grunn enn de reelle. Dette kan påvirke bevissituasjonen i saken.

Etter bevisførselen i erstatningssaken legger retten til grunn at det i sprangridningsmiljøet opereres med forskjellige eierkonstellasjoner og interesser i forskjellige hester. Treneren kan eie en hest fullt ut selv. Han kan også trene hester som fullt ut tilhører andre. Og han kan trene hester som eies i sameie av flere, herunder ham selv. Personer som finansierer en hest – helt eller delvis – kan gjøre det i form av lån til eieren, eller skyte inn penger for å bli eier av hesten eller få en andel i den. Når det gjelder dette vises det særlig til Geir Gulliksens forklaring for retten i erstatningssaken.

De skriftlige avtalene mellom Endresen og kontraktsmotpartene (også omtalt som investorene) fremstår som uklare og motsetningsfylte, til tross for at de skal være satt opp etter råd fra advokat, og skal være inngått etter ønske av profesjonelle investorer. Stein Endresen har

dessuten, i sin rettslige forklaring i vår sak, forklart at han på avtaletidspunktet ikke hadde noen klar oppfatning av hvordan avtalene var å forstå.

Av avtalenes ordlyd fremgår det bl.a. at investorene hadde bestemmelsesrett når det gjaldt tidspunkt for salg av hestene og salgsprosessen.

I sluttsamtaler med bokettersynsrevisor og saksbehandler opplyste Endresen at de mottatte beløp ville bli ettergitt, i den grad de ikke ble dekket av salgssummene. Senere har han forklart at han bare sa dette for å berolige sin ektefelle. Ettergivelse av restbeløpene er likevel inntektsført i virksomhetens regnskap.

Hensikten med avtalene skal iflg. senere avgitte skriftlige erklæringer fra investorene ha vært å skaffe seg en (urettmessig) sikkerhet i hestene for lån de hadde ytt.

Endresens rådgivere under behandlingen av skattesaken har også gitt motstridende opplysninger til skattemyndighetene.

Med et så brokete bevisbilde er retten av den oppfatning at det var fullt forsvarlig av skatte- og avgiftsmyndighetene å vurdere det slik at den reelle økonomiske risikoen for hestene ikke lå hos Stein Endresen, og at han ikke var reell eier av hestene.

Det er da ikke nødvendig å ta standpunkt til om skatte- og avgiftsmyndighetenes vurdering av næringsspørsmålet var forsvarlig, siden Stein Endresen uansett ikke ville ha rett til å bokføre hestene i sin næringsvirksomhet.

For ordens skyld foretar imidlertid retten en vurdering også av dette spørsmålet.

Det fremgår av de skriftlige avtalene at hestene var innkjøpt med tanke på en OL-satsing. Innkjøpene skjedde til vesentlig høyere pris enn det som var vanlig hos Stall Bergan. Geir Gulliksen har som vitne i retten, i forbindelse med erstatningssaken, dessuten forklart at han var med på å påvirke investorene til å bidra med finansiering, slik at man kunne skaffe gode nok hester til å stille et lag på fire ryttere til OL 2008. Man hadde visstnok bare klart å stille et fullt lag under OL én gang tidligere.

Retten mener etter dette at det var fullt forsvarlig av skatte- og avgiftsmyndighetene å legge til grunn at innkjøpet av hestene skjedde som et ledd i Endresens idrettssatsing, og ikke i næring.

Rente- og avdragsfrie lån i næringsforhold er for øvrig også så pass spesielt at det ikke var rart om skatte- og avgiftsmyndighetene mente at beløpene investorene bidro med det enten måtte være ren sponning av idrett, eller investering i hest med tanke på utbytte.

Saksøker har i erstatningssaken reist kritikk mot skatte- og avgiftsmyndighetenes saksbehandling da den traff de aktuelle vedtakene. Retten kan ikke se at det var reist slike innvendinger mot saksbehandlingen under domstolsbehandlingen av skatte- og avgiftssaken.

Det er gjort gjeldende at skatte- og avgiftsmyndighetene ikke gjorde nok for å innhente ytterligere bevis under saksbehandlingen. Dette er en innsigelse det er vanskelig å forstå. Slik

retten har oppfattet det ble det ikke presentert avgjørende nye bevis under domstolsbehandlingen av saken. Vitnene bekreftet innholdet i tidligere avgitte skriftlige erklæringer. At retten vurderte de foreliggende bevis annerledes enn skatte- og avgiftsmyndighetene, skyldtes ikke mangler ved saksbehandlingen. Når det gjelder forsvarligheten av disse vurderingene vises til det som allerede er sagt. For øvrig viser retten til at det er på skatte- og avgiftsområdet påhviler skattyter et særlig ansvar for å fremlegge all relevant informasjon.

Det vises dessuten til at det er vanlig og naturlig at saksbehandlingen i all hovedsak er skriftlig. Det var derfor ingen feil at man ikke snakket med dem som hadde avgitt de skriftlige erklæringene, som for øvrig også ble bekreftet i retten.

Det er dessuten gjort gjeldende at skatte- og avgiftsmyndighetene ved tolkingen av avtalene skulle lagt avgjørende vekt på partenes felles intensjoner. Det er imidlertid på det rene at det var umulig for skatte- og avgiftsmyndighetene å bringe på det rene hva som var partenes intensjoner ved avtaleinngåelsen. Det vises til de inkonsistente opplysninger saksøker har gitt, for eksempel når det gjelder om underskudd ved salg av hestene måtte bæres av Endresen selv, eller om det var beløp som ville bli ettergitt.

Anførselen om at skatte- og avgiftsmyndighetene la for mye vekt på uttalelsen fra Ernst & Young Tax Advokatfirma er også vanskelig å forstå. Uttalelsen var avgitt på vegne av saksøker.

Endelig er det gjort gjeldende at skattemyndighetene ikke byttet saksbehandler under klagebehandlingen, og at dette innebærer en alvorlig svikt i saksbehandlingen. Retten kan ikke se at det er riktig. Saksbehandleren som fattet de opprinnelige vedtakene var Roar Kristiansen, mens saksbehandleren som forberedte og skrev innstillingene for nemndene var Hilde Aulejord Skog. Begge har vitnet for retten, og fremsto som erfarne, trygge og selvstendige saksbehandlere. Det er på det rene at Jim Krüger Olsen ble benyttet som en sparringspartner av Kristiansen og at han kvalitetssikret innstillingen fra Aulejord Skog. Retten kan være enig med saksøker i at det ikke var optimalt at Olsen hadde to forskjellige, uformelle roller på forskjellige stadier av saksbehandlingen. Retten kan imidlertid ikke se at det innebærer noen formell eller reell feil ved saksbehandlingen. Det er heller ikke grunn til å tro at det har hatt noen betydning for utfallet av saken ved den forvaltningsmessige behandlingen.

Skatteetatens saksbehandlere har etter rettens oppfatning opptrådt grundig og balansert.

Retten er også enig med staten i at det ikke er grunnlag for å kreve dekning av saksomkostninger til advokat etter rettskraftig dom i skatte- og avgiftssaken på erstatningsrettslig grunnlag.

Ingen av de påberopte ansvarsgrunnlag, som er vurdert så langt, har ført fram. Når det gjelder dekning av saksomkostninger er også skatteforvaltningsloven § 5-9, første ledd, påberopt. Det følger av bestemmelsens andre ledd at spørsmålet om dekning av saksomkostninger avgjøres av den myndigheten som endrer vedtaket, men av skattekontoret når endringsvedtaket er truffet av Skatteklagenemnda. Retten kan ikke avgjøre et krav om saksomkostninger etter skatteforvaltningsloven § 5-9 i første instans, bare prøve gyldigheten av et eventuelt vedtak truffet av skattemyndighetene. Det vises til Rt-2001-995, som staten har vist til.

Avsluttende

Siden retten har kommet til at det ikke foreligger noe ansvarsgrunnlag er ikke grunnvilkåret for erstatning oppfylt. Det er da ikke nødvendig å gå nærmere inn på statens øvrige innsigelser mot kravene.

Saksomkostninger (tvisteloven kap. 20):

Tvisteloven § 20-2 (1) og (2), lyder slik:

«(1) En part som har vunnet saken, har krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten.

(2) Saken er vunnet hvis parten har fått medhold fullt ut eller i det vesentlige, eller hvis motpartens sak er avvist eller hevet fordi den er frafalt eller ikke hører under domstolene. Gjelder saken flere krav mellom samme parter, er det samlede utfallet avgjørende.»

Staten har fått fullt medhold og har dermed vunnet saken. Staten har derfor etter hovedregelen krav på full erstatning for sine saksomkostninger fra Stein Endresen. Retten har vurdert om det er grunnlag for å fritta Endresen for saksomkostningsansvaret etter unntaksreglene i tvisteloven § 20-2 (3), men har kommet til at det ikke foreligger tungtveiende grunner som gjør et slikt fritak rimelig.

Statens prosessfullmektig innleverte ved hovedforhandlingens avslutning en omkostningsoppgave på kr 146.200 som refererer seg til salær med kr 142.100 og reise- og oppholdsutgifter med kr 4.100.

Endresens prosessfullmektig har ikke hatt innsigelser mot oppgaven. Hans salærkrav i saken utgjør, iflg. den omkostningsoppgave han har innlevert, til sammenlikning kr 290.350. Retten har heller ikke noen bemerkninger til oppgaven fra statens prosessfullmektig, og legger den til grunn.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist grunnet andre presserende oppgaver ved domstolen.

Domsslutning

- 1. Staten v/Finansdepartementet frifinnes.*
- 2. Stein Endresen dømmes til å betale saksomkostninger til staten v/Finansdepartementet med 146 200 – etthundreogførtisekstusentohundre – kroner. Beløpet forfaller til betaling innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse.*

SkN 18-075 Skjønnslikning, prising av opsjonsavtale

Lovstoff: Skatteloven 1911 § 54. Ligningsloven § 8-1, § 8-2 og § 9-6. EMK artikkel 6. Skatteloven § 13-1.

Oslo tingrett: Dom av 4. mai 2018.

Dommer: Tingrettsdommer Anne Cathrine Haug-Hustad.

Parter: Time Critical Petroleum Resources AS (advokat Erik Ulvesæter) mot Staten v/skatt vest (advokat Arne Haavind).

Dommen er anket.

Sammendrag: Saken gjaldt gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak, hvor Petroleum Drilling AS (PTD) sin inntekt for inntektsåret 1997 ble økt med kr 12.592.500. Grunnen til inntektsøkningen var at Skatteklagenemnda mente at prisingen av en opsjonsavtale på aksjekjøp inngått med selskapet Independent Oilfield Rentals Inc. var påvirket av interessefellesskap på en slik måte at PTDs inntekt var redusert. Retten fant at vilkårene for å foreta skjønnsfastsettelse var oppfylt, og at skjønnsfastsettelsen var forsvarlig. Skjønnsresultatet var ikke klart uforsvarlig eller vilkårlig, og det forelå heller ikke andre grunner som tilsa at skjønnen måtte settes til side. Partene var for øvrig enige om at Skatteklagenemndas vedtak måtte oppheves, for så vidt gjaldt tilleggsskatten på 30 prosent, og dom ble avsagt i tråd med dette. For øvrig ble staten frifunnet.

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 23. juni 2016, hvor Petroleum Drilling AS (PTD) sin inntekt for inntektsåret 1997 ble økt med kr 12.592.500. Grunnen til inntektsøkningen var at Skatteklagenemnda mente at prisingen av en opsjonsavtale på aksjekjøp inngått med selskapet Independent Oilfield Rentals Inc. (IOR Jersey) var påvirket av interessefellesskap på en slik måte at PTDs inntekt var redusert.

Framstilling av saken

1. Forretningsmessig kontekst

PTD var et 100 % eiet datterselskap av Time Critical Petroleum Resources AS (TCPR). Med virkning fra 1. januar 1999 ble PTD innfusjonert i TCPR. Det er grunnen til at TCPR er saksøker, og at TCPR ved sine prosessfullmektiger har stått for store deler av korrespondansen med skattemyndighetene i sakens anledning. For å forenkle fremstillingen vil imidlertid skattyter bli betegnet PTD også for perioden etter fusjonen.

A møtte som saksøkers stedfortreder under hovedforhandlingen, og er – og var også i den perioden som saken gjelder – 100 % eier av TCPR. Han var følgelig gjennom TCPR også 100 % eier av PTD. A var samtidig konsernsjef i DNO ASA og eide gjennom sine selskaper ca. 30 % av aksjene i selskapet. A eide videre selskapet Petrolia AS.

PTD, Petrolia AS og DNO ASA eide sammen kommandittselskapet KS Petrolia som var eier av boreriggen SS Petrolia. PTD var kommandittist med 12,5 % eierandel, mens DNO ASA og Petrolia AS hadde henholdsvis 77,5 % og 10 % eierandel.

DNO ASAs strategi var å drive økt oljeutvinning fra felt i sluttproduksjon og i tidskrisiske, marginale petroleumfelt. Selskapet hadde av den grunn gått inn i oljeproduksjon på britisk sokkel, blant annet i det såkalte Heather-feltet, hvor det i 1996 hadde en eierandel på 6,25 %. Selskapet hadde videre inngått prinsippavtale om kjøp av aksjene i Unocal Britain Ltd. som ville medføre at DNO overtok som eier og operatør av ytterligere 31,25 % av Heather-feltet. Prosjektet med kjøp av aksjene i Unocal var basert på en prosjektorientert nettverksmodell som A benyttet også i andre prosjekter.

Planene om kjøp av aksjene Unocal Britain Ltd. medførte et stort kapitalbehov hos DNO ASA. Selskapet ønsket derfor å redusere sin eierandel i riggen SS Petrolia gjennom salg av riggen til et nytt aksjeselskap. I tråd med dette besluttet styret i DNO ASA 13. mars 1997 å selge SS Petrolia for USD 41 millioner til et nytt aksjeselskap, hvor DNO ASA var tiltenkt eierandel på 40 %.

I tråd med planene om riggsalg, stiftet PTD 13. mars 1997 selskapet Petrolia Drilling ASA (PDR), som skulle stå som kjøper av boreriggen. Aksjekapitalen var ved stiftelsen kr 1.000.000 fordelt på 50 000 aksjer pålydende kr 20. PTD tegnet seg ved stiftelsen for hele aksjekapitalen i selskapet.

For å skaffe kapital til kjøp av boreriggen ble det kort tid etter stiftelsen foretatt en kapitalutvidelse i PDR, hvor aksjekapitalen ble økt med kr 72.000.000. Kapitalutvidelsen skjedde ved rettet emisjon, begrenset oppad til 50 investorer. Fearnley Fonds AS utarbeidet i forkant av emisjonen et informasjonsdokument datert 14. mars 1997, hvor det blant annet fremgikk:

... Kapitalutvidelsen gjøres i forbindelse med at Selskapet har inngått avtale om å kjøpe borefartøyet S/S Petrolia til en pris av USD 41 mill. I forbindelse med dette kjøpet vil Selskapet også oppta lån på inntil NOK 140 mill ... Riggen skal overtas ca. 15. mai, og skal samtidig settes inn på et bareboat-certeparti til DNO ...

Emisjonen ble vedtatt og fulltegnet på ekstraordinær generalforsamling i PDR 24. mars 1997. PTD tegnet seg for 315 000 aksjer. Tegningsbeløp per aksje var kr 50. PTD var følgelig etter emisjonen eier av totalt 365 000 aksjer i PDR ASA, hvilket utgjorde 10 % av aksjene i selskapet. De aksjene som PTD ervervet ved emisjonen ble registrert i Verdipapirsentralen henholdsvis 28. april (157 500 aksjer) og 9. mai 1997 (157 500 aksjer).

Den 15. april 1997 vedtok børsstyret ved Oslo Børs å oppta PDR-aksjen til notering på SMB-listen. Fearnley Fonds AS utarbeidet i den forbindelse et introduksjonsprospekt datert 29. april 1997, hvor det fremgår:

... Selskapet ble stiftet i mars 1997 og gjennomførte en emisjon som ga en egenkapital på ca. NOK 176 mill. Samtidig ble det inngått avtale om kjøp av boreriggen «S/S Petrolia» til en pris av USD 41 mill. (ca. NOK 287 mill.). Det inngås låneavtale for det resterende beløp. Riggen vil fra overtagelse i mai 1997 bli satt inn i et bareboat-certeparti med DNO som leietager. Certepartiet løper ut 1998. Frem til utløpet av 1997 mottar Selskapet en dagrate på USD 25.000, og deretter stiger raten til USD 35.000. Denne beskjeftigelsen gir god lønnsomhet.

PDR ble notert på SMB-listen 12. mai 1997. Aksjene i selskapet hadde imidlertid blitt omsatt også forut for dette. Siste omsetningskurs før børsnotering var i introduksjonsprospektet fra Fearnley Fonds AS oppgitt til kr 67.

Den 27. mai 1997 ble det børsmeldt at PDR hadde overtatt boreriggen SS Petrolia for en pris på USD 41 000 000.

2. IOR Jersey

Det Jersey-baserte selskapet Independent Oilfield Rentals Inc. (IOR Jersey) ble stiftet 18. november 1996. Etter kapitalforhøyelse i selskapet våren 1997, var aksjonærsammensetningen som følger:

- A 50 aksjer (25 %)
- IOR Aberdeen 48 aksjer (24 %)
- Herbert le Vougeurs 20 aksjer (12 %)
- Trevor Shepard 14 aksjer (7 %)
- Catherane Burnett 18 aksjer (9 %)
- Mike Piana 16 aksjer (8 %)
- Kevin Mundie 10 aksjer (5 %)

IOR Aberdeen var eiet av A og hans mindreårige sønn. Det er enighet mellom partene om at A direkte og indirekte kontrollerte 49% av aksjene i IOR Jersey våren 1997. Det er også enighet om at de øvrige aksjonærene var bekjente av A, og deler av hans forretningsnettverk.

3. Inngåelsen av opsjonsavtalen og innløsning av denne

I 1997 ble det inngått avtale mellom PTD og IOR Jersey, hvor IOR Jersey fikk rett (opsjon) til i en tidsperiode på 2 år å erverve PTDs 365 000 aksjer i PDR. Avtalen lød slik:

1. Introduction:

PT has sold its 22,5 % in KS Petrolia Drilling owning the Semi Submersible Drilling SS «Petrolia». In order to secure the sale of the rig, PT has purchased 10 % of the company Petrolia Drilling ASA, the purchaser of the SS «Petrolia» The sale was successful and PT now wishes to sell its shares of Petrolia Drilling ASA. However, IOR Ltd. needs time to establish financing for the shares and wishes therefore to first obtain option to purchase the shares.

2. Share Purchase:

PT hereby give IOR Ltd. the option to purchase 365 .000 shares for a strike price of NOK 50,- per share for a total amount of NOK 18.250.000,-.

3. Option

PT and IOR Ltd. has agreed to an option price of NOK 1,- per share for a total amount of NOK 365.000.

4. Duration

The option is valid for 2 years.

Avtalen var, som det fremgår, basert på en innløsningspris på kr 50 og opsjonspris på kr 1 per aksje. Avtaledokumentet er datert 9. april 1997 og er signert av A på vegne av

PTD og Trevor Norman for IOR Jersey. Partene er uenige om når avtalen faktisk ble inngått. Saksøker fastholder at avtalen ble inngått 9. april 1997, mens staten har gjort gjeldende 29. mai 1997 som avtaletidspunkt.

Det er imidlertid enighet om at opsjonen på kjøp av aksjene ble erklært omkring 26. august 1997, og at opsjonspremien på dette tidspunktet var kr 1 per aksje. Av verdipapirregisteret fremgår at PDR-aksjene ble registrert overført til IOR Jersey 26. august 1997.

IOR Jersey videresolgte deretter alle aksjene i perioden 1. oktober til 10. desember 1997 med en samlet gevinst på om lag kr 27.000.000.

Den 8. desember 1997 sendte PTDs representant krav om betaling for utøvelsen av opsjonsavtalen til IOR Jerseys representant på Jersey; Volaw Trust. Kravet var basert på en innløsningspris på kr 50 og opsjonspremie på kr 1 per aksje, og utgjorde totalt kr. 18 615 000.

I telefaks 9. desember 1997 fra PTDs representant til IOR Jersey ble betalingskravet endret til kr 19.892.500, hvilket var basert på en opsjonspris på kr 4,50 per aksje.

Opsjonsavtalens ordlyd ble endret i tråd med dette en gang etter 9. desember 1997. Avtalens varighet ble samtidig redusert fra 2 til 1 år. Endringene knyttet til opsjonspris og varighet ble tatt inn i den eksisterende avtaleteksten, uten at avtaledato eller teksten for øvrig ble endret.

IOR Jersey overførte 15. desember 1997 kr 19.892.500 til PTD, hvilket var basert på en opsjonspris på kr 4,50 per aksje.

5. Ligningsmyndighetenes behandling av saken

3.1 Ordinær ligning

I selvangivelsen for 1997 oppga PTD kr 3.142.500 i gevinst ved salg av aksjer, hvilket var basert på en opsjonspris på kr 4,50 per aksje. Det fremkom ikke opplysninger i selvangivelsen om PTDs bakenforliggende eier; A, sin tilknytning til IOR Jersey.

Opplysninger om dette fremgikk imidlertid av As personlige selvangivelse for 1997 og av offentlig aksjonærregister på Jersey.

Oslo likningskontor ba i brev av 19. mai 1998 om at sluttsedler ved kjøp og salg samt eventuell kjøps- og salgskontrakt ble innsendt.

I PTDs svarbrev 2. juni 1998 uttalte selskapets revisor at PDR-aksjene var solgt til IOR Jersey via en opsjonsavtale. Som dokumentasjon på handelen fulgte kopi av opsjonsavtalen, kjøpsordre fra IOR Jersey og oppstilling av gevinstberegningen. Både opsjonsavtalen og kjøpsordren var basert på en opsjonspris på kr 4,50 per aksje og varighet på 1 år. Det ble ikke opplyst at opsjonsavtalen hadde inneholdt andre vilkår på innløsnings tidspunktet; nemlig opsjonspris på kr 1 per aksje og varighet på 2 år.

Ligning av PTD ble deretter foretatt, basert på opplysningene i selvangivelsen.

3.2 Etterfølgende behandling

Hordaland fylkesskattekontor opplyste i brev av 27. oktober 2004 til PTD om at man hadde fått opplysninger om at A indirekte eide deler av IOR Jersey. Det ble derfor bedt opplyst hvem som eide resten av selskapet. Det ble videre bedt om at kopi av opsjonsavtalen ble oversendt, herunder opplysninger om når og hvor avtalen var inngått. Også andre dokumenter knyttet til opsjonsavtalen ble begjært fremlagt.

Henvendelsen ble besvart av PTDs daværende prosessfullmektig 9. desember 2004. Det ble påpekt at PTD var hjemhørende i Oslo, og bedt om at Oslo ligningskontor tok kontakt med selskapet. De materielle spørsmålene i fylkesskattekontorets brev ble ikke besvart.

Advokat Torvanger orienterte i e-post 5. januar 2006 fylkesskattekontoret om at han var prosessfullmektig for en rekke selskaper i A-sfæren, deriblant TCPR (PTD). Det var på det tidspunktet kun denne saken som verserte mot TCPR.

Parallelt med at denne saken ble behandlet, anmeldte Hordaland fylkesskattekontor A, for diverse overtredelser av ligningsloven. Tiltale ble tatt ut, og straffesaken ble behandlet både i Bergen tingrett og Gulating lagmannsrett, hvor A til slutt ble frifunnet. I forbindelse med politiets arbeid med straffesaken fremkom det dokumenter av betydning for denne saken. Hordaland fylkesskattekontor ba derfor ved brev 14. juni 2006 om utlån av beslag gjort i straffesaken.

Ved politiets brev 25. september 2007 ble fylkesskattekontoret gitt tilgang til det såkalte «Hopnesbeslaget» og «databeslaget». For dokumenter beslaglagt på Jersey; benevnt som «Jerseybeslaget», opplyste politiet at man ville avvente utlevering av dette til etter at forespørsel til stedlig myndighet på Jersey var besvart.

Blant dokumentene som det ble gitt tilgang til gjennom «Hopnesbeslaget» og «databeslaget» var blant annet en «purchase order» (kjøpsordre) knyttet til opsjonsavtalen i denne saken. Kjøpsordren var basert på en opsjonspris på kr 1 per aksje, hvilket stod i strid med de opplysninger PTD tidligere hadde gitt om opsjonsprisen.

Oslo ligningskontor varslet 19. desember 2007 om endring av PTDs ligning for inntektsåret 1997. Av varselet fremgikk:

... Ut fra ordlyden i avtalen synes det som om avtalen først er inngått i slutten av mai 1997, etter at riggen er solgt. Fylkesskattekontoret legger foreløpig til grunn at avtalen er utarbeidet etter at riggen ble solgt og tilbakedatert til den 9. april 1997.

Aksjer i Petrolia Drilling ASA ble fra 20.5.97 -29.5 handlet for NOK 66-67 pr aksje. Ved en inngåelse av avtalen i slutten av mai 1997 ville innløsningskursen minst vært lik børskursen på samme tidspunkt, eller opsjonspremien ville vært minst tilsvarende større. Opsjonspremien på NOK 4,50 pr aksje er også etter vår oppfatning alt for lav, uavhengig av tidspunkt for innløsning av opsjonen.

Forskjellen fra markedsverdi i transaksjonen er stor. Fylkesskattekontorets oppfatning er at transaksjonen ville skjedd til en annen pris dersom den hadde vært gjennomført mellom uavhengige parter. Den store forskjellen mellom markedsverdi og transaksjonsverdi

underbygger således vår oppfatning av at partene er kontrollert av samme eier. Da Petroleum Drilling AS og Independent Oilfield Rentals IOR Ltd etter likningskontorets oppfatning er parter med interessefellesskap, jf. skatteloven § 18-11 ledd, kan inntekten fastsettes ved skjønn, jf. ligningsloven § 8-1 jf. § 8-2. Ved skjønnet skal inntekten fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Det varsles at vi vurderer å forhøye inntekten for 1997 med et beløp tilsvarende forskjellen mellom transaksjonsprisen og omsetningsverdien.

Den 28. januar 2008 ble PTD varslet om bokettersyn for inntektsårene 1997 og 1998. Varselet ble besvart 11. februar 2008, hvor dokumentasjon for 1998 ble fremlagt.

Selskapet bestred at det forelå plikt til å fremlegge dokumentasjon for 1997 under henvisning til ligningslovens 10-årsfrist.

PTD ble 28. januar 2008 også varslet om at Skatt vest ville åpne en backuptape som var innhentet i forbindelse med bokettersyn mot selskapet Bernh. Holding AS. Det ble opplyst at tapen ville gjennomgå blant annet med sikte på pålegg om utlevering av materiale av betydning for ligningen og kontrollen med denne for blant annet PTD.

Fordi PTD var et Oslo-basert selskap, tillå vedtakskompetansen Skatt Øst. Skatt Vest anmodet imidlertid 6. februar 2008 Skattedirektoratet om å få overført vedtakskompetansen for selskapet for inntektsåret 1997. Dette ble innvilget 28. mars 2008. PTD anmodet deretter om innsyn i saksdokumentene knyttet til overføringen, hvilket ble innvilget 5. september 2008.

I brev 2. oktober 2008 fra PTDs prosessfullmektig ba selskapet om svar på en rekke spørsmål, herunder en uttømmende angivelse av klage- og endringssaker hvor vedtakskompetansen var bedt overført. Prosessfullmektigen ba videre 9. oktober 2008 om redegjørelse for hvilken bistand Skatt vest hadde fått fra Skatt øst i sakskomplekset.

Deretter fulgte ytterligere korrespondanse knyttet til overføring av vedtakskompetansen uten at det er behov for en detaljert redegjørelse for dette.

I brev fra PTDs prosessfullmektig 16. april 2009 ble det det bedt om oversendelse av eventuelt varsel om bokettersyn og varsel om endring av ligning. Anmodningen ble begrunnet som følger:

Vårt kontor kan imidlertid ikke se å besitte dokumentasjon for at det er avholdt bokettersyn mot Petroleum Drilling AS, og heller ikke for at det skal være varslet om endring av ligning for selskapet tilknyttet inntektsårene 1997 og 1998 ...

Kopi av varsel om bokettersyn og endring av ligningen ble deretter oversendt 24. juni 2009.

Den 17. november 2009 opplyste politiet at Skatt vest ville få utlevert beslag som var gjort hos PTDs revisor; «revisorbeslaget». Ved gjennomgang av dette beslaget fremkom opsjonsavtale med likelydende datering og ordlyd som den PTD tidligere hadde oversendt, men da med en opsjonspris på kr 1 per aksje og varighet på 2 år.

I brev av 19. november 2010 uttalte PTDs prosessfullmektig seg om grunnen til at endringsvarselet ikke var kommentert. Det ble videre opplyst at kommentarer til varselet ville bli inngitt på et senere tidspunkt.

Utkast til vedtak om endring av ligningen for inntektsåret 1997 ble deretter utferdiget. Skatt vest fant at vilkårene for å foreta skjønnsfastsettelse etter skatteloven 1911 § 54 var oppfylt. Også vilkårene for tilleggsskatt og forhøyet tilleggsskatt ble funnet oppfylt. EMK artikkel 6s krav til at avgjørelser skal treffes innen «rimelig tid» ble ansett krenket, og ilagt tilleggsskatt ble derfor redusert med en halvpart til 30 %.

Utkastet ble oversendt PTD 2. juli 2012 med frist for kommentarer. Merknader ble ikke gitt innen fristen. PTD opplyste senere at vedtaksutkastet ikke var registrert mottatt.

Den 12. september 2012 tok skattekontoret kontakt med advokat Matre, for å avklare om han representerte PTD i saken. Advokat Matre bekreftet dette, og ba om å få vedtaksutkastet oversendt. Nytt vedtaksutkastet ble oversendt 13. september 2012 med frist for kommentarer.

Merknader til vedtaksutkastet ble inngitt 1. oktober 2012, hvor det blant annet ble fremsatt innsigelser mot Skatt vests habilitet. Det ble også fremsatt andre innsigelser mot utkastet, blant annet fremholdt at endringsadgangen var bortfalt pga. passivitet og at det ikke forelå grunnlag for å legge tilleggsskatt. Det ble videre uttalt blant annet:

Skattekontoret legger til grunn at opsjonsavtale 1 er antedatert pga. at teksten viser til et fremtidig salg av riggen SS Petrolia. Kontoret unnlater imidlertid å kommentere at teksten er den samme i opsjonsavtale 2. Poenget ligger i at partene forventet et salg før de formelle avtaler ble inngått. Opsjonsavtalen er således i høyden upresis i den utstrekning avtalen oppfattes å henvise til et gjennomført salg. Det bestrides således at det foreligger antedatering.

Skatt vest redegjorde i brev 28. november 2012 for hvilke vurderinger som lå til grunn for verdivurderingen av opsjonen. Deretter fulgte ytterligere korrespondanse rundt dette i desember 2012.

Parallelt med denne korrespondansen fikk skattekontoret 3. desember 2012 fra politiet oversendt «introduksjonsprospekt» og «informasjonsdokument» utarbeidet av Fearnley Fonds i forbindelse med børsnoteringen av PDR. Dokumentene ble oversendt TCPR med frist for merknader. Også børskurser fra Oslo Børs og opplysninger fra VPS vedrørende omsatte aksjer i PDR for april og mai 1997 ble oversendt. Videre fremgikk:

Vi mener at det er korrekt å legge til grunn børskurs ved verdsettelsen/skjønnet. Uansett er det ikke holdepunkter for at Petroleum Drilling AS ikke kunne ha oppnådd børskurs ved salg av aksjene i mai 1997. Ettersom det er uklart når i mai 1997 avtalen ble inngått, og børskursen varierte i mai 1997, må det tas stilling til hvilken børskurs som skal legges til grunn. Slik skattekontoret ser det, kan opsjonsavtalen som nevnt tidligst være inngått 13. mai 1997 da avtale om salg av riggen ble inngått. Den kan imidlertid også være inngått etter at generalforsamlingen godkjente avtalen den 23. mai 1997 eller etter at riggen var overlevert, hvilket fant sted 27. mai 1997. Børskursen sank fra kr 69 den 13. mai 1997 til kr 66 i perioden 15. mai 1997-28. mai 1997. Ettersom det er tvil om når avtalen ble inngått, vil skattekontoret

legge til grunn det minst byrdefulle resultat for skattyter, og vil derfor basere verdsettelsen/skjønnet på at omsetningsverdien på aksjene var kr 66.

Frist for kommentarer ble satt til tre uker, men fristen ble begjært utsatt.

I advokat Matres brev av 12. april 2013 ble det gjort gjeldende at verken skattyter eller dens advokat hadde mottatt varselet om endring fra 2007. Det ble videre reist spørsmål om varselet var lovformelig, og om det var utferdiget av stedlig kompetent myndighet. Sakens materielle sider ble ikke kommentert.

Deretter fulgte ytterligere korrespondanse mellom partene i juni 2013, hvor Skatt vest fastholdt at fristavbrytende varsel var oversendt, mens PTD bestred dette. Skatt vest oversendte 24. juni 2013 dokumentasjon for fristavbrytende varsel. Ytterligere merknader fra PTD på dette punkt innkom ikke etter dette.

PTD hadde i korrespondansen gjort gjeldende at Skatt vest var inhabil til å behandle saker mot A og selskaper tilknyttet ham. Privatetterforsker Ola Thune foretok undersøkelser vedrørende dette og utarbeidet en rapport, som ble oversendt til skattekontoret 16. september 2013.

Den 4. oktober 2013 avsa Bergen tingrett dom i straffesaken mot A, hvor A ble domfelt i tråd med tiltalebeslutningen.

Skatt vest fattet deretter 7. januar 2014 vedtak i nærværende sak, hvor også en del opplysninger fra straffedommen ble lagt til grunn. Skatt vest la til grunn at opsjonsavtalen opprinnelig var basert på opsjonspris på kr 1 og løpetid på to år, og at den ble innløst i henhold til disse vilkårene. Skattekontoret fant det videre mest sannsynlig at avtalen ble inngått i mai 1997 i tilknytning til et styremøtet 29. mai 1997 i IOR Jersey. Det ble videre lagt til grunn at opsjonsprisen og opsjonens varighet ble endret til kr 4,50 og 1 år etter 8. desember 1997.

På bakgrunn av Bergen tingretts dom la Skatt vest til grunn at A reelt hadde klar eiermajoritet i IOR Jersey, og at det uansett forelå interessefellesskap mellom selskapene basert på kumulasjon av økonomiske og personlige forhold. Skatt vest fant videre at PTDs inntekt var redusert som følge av interessefellesskapet, og at det således var grunnlag for å fastsette inntekten ved skjønn etter skatteloven 1911 § 54. Opsjonsprisen ble skjønnsmessig fastsatt til kr 22 pr. aksje, totalt kr 8.030.000, mens inngangsverdien ble fastsatt til kr 97 pr. aksje fratrukket kr 67 pr. aksje; totalt kr 10.950.000. Inntekten for 1997 ble etter dette økt med kr 12.592.500. Tilleggsskatt ble videre ilagt med 60 %, men redusert til 30 % grunnet tidsbruken, jf. EMK art. 6, jf. 13.

PTD påklaget vedtaket 29. januar 2014, og gjorde blant annet gjeldende at Skatt vest ikke hadde kompetanse til å treffe vedtaket. Det ble videre gjort gjeldende at endringsadgangen var bortfalt på grunn av passivitet og at vilkårene for skjønnfastsettelse og tilleggsskatt ikke var oppfylt.

Tilleggsmerknader til klagen ble inngitt 3. mars 2014. Skatt vest utarbeidet deretter innstilling til Skatteklagenemnda, som ble oversendt PTD for kommentarer 26. august 2014. Av innstillingen fremgikk blant annet:

Skattyter har ikke hatt innvendinger mot skattekontorets fremstilling av passivitetsperiodene i vedtaket, det anses dermed å foreligge enighet at det var tre passivitetsperioder på henholdsvis ett år og seks måneder, ett år og fem måneder og ett år og syv måneder, totalt ca. fire år og seks måneder. Når passiviteten er av en slik lengde må det foretas en konkret vurdering av om passiviteten kan anses klanderverdig slik at endringsadgangen er bortfalt.

Innstillingen var for øvrig nokså likelydende med Skatt vests tidligere vedtak, og gikk ut på at vedtaket ble fastholdt.

PTD innga merknader til innstillingen 10. september 2014. Det ble blant annet fremholdt at endringsadgangen var bortfalt grunnet passivitet og at vedtak var fattet etter utløp av fristen i ligningsloven § 9-6 nr. 1, at EMK art. 6 var krenket, at vedtaket var bygget på ulovlige bevis og at vilkårene for endringsligning og tilleggsskatt ikke var oppfylt.

Skatt vest opplyste deretter i brev til PTD 23. oktober 2014 at saken, på grunn av mengden nye anførsler, var planlagt oversendt Skatteklagenemnda først i desember måned.

Ny innstilling til vedtak i Skatteklagenemnda – innstilling II – ble oversendt PTD 10. juni 2015. Skatt vest hadde her endret sitt tidligere syn på passivitetsperioder under behandlingen av saken. Om dette fremgikk:

Ved nærmere gjennomgang viser det seg at saksbehandling av prosessuelle avklaringer i forbindelse med skattyters endringssak ikke ble medtatt i vedtakets saksfremstilling. Tidligere vurderinger av passivitetsperioder er således til dels mangelfulle i forhold til skattekontorets totale saksbehandling i foreliggende sak. Skattekontoret har ved klagebehandling for nemnda gjennomgått all korrespondanse mellom skattekontoret og skattyters representanter etter tilsendt varsel om endringssak i 2007, herunder saksbehandling av skattyters, samt skattyters indirekte eneeiers, anførsler av prosessuell og materiell karakter i forbindelse med foreliggende endringssak. En ikke-uttømmende dokumentliste og oversikt over rettslige avgjørelser viser at saken har vært fortløpende behandlet fra skattekontorets side.

Skatt vests innstilling var forøvrig i hovedtrekk som tidligere.

PTDs prosessfullmektig ba 11. juli 2015 om innsyn i vedlegg 84 til 86 til innstillingen, samt begrunnelse for Skattekontorets endrede passivitetsvurdering.

Anmodningen ble besvart 15. juli 2015, og et nytt dokument – vedlegg 89 – som gjaldt metadata for opsjonsavtalen, ble samtidig oversendt. Bakgrunnen for at opplysningene om metadata ble tatt inn i saken på dette tidspunkt er beskrevet slik:

Ved åpning av backuptape i 2013 fikk skattekontoret mulighet til å hente ut metadata fra skattyters elektroniske dokumenter på serveren. Ved overlevering av straffesaksdokumenter fra Hordaland Statsadvokatembeter juni 2015 fikk Skatt vest også tilgang til «Databeslaget (D)» samt «Politiets databeslag (D2)». Metadata for opsjonsavtale i foreliggende sak kunne da gjennomgå en endelig kontroll og fremlegges som dokument i klagesak.

I endringssak for Petroleum Drilling AS er det tale om to ulike opsjonsavtaler med likelydende filnavn og filsti, jf. vedlegg 1 og 2. Opsjonsavtalene går over to sider, hvorav side 2 har identisk ordlyd og signaturer.

Begge opsjonsavtalene samsvarer med metadata IOT090497.doc, jf. vedlegg 89.

Metadataene for opsjonsavtalen er sist «endret» og «sist skrevet ut» den 9. desember 1997. Den aktuelle filen ble opprettet 10. april 1997, og har forelagt i fire versjoner.

Metadatene gir ingen indikasjoner på hvilket dokument som opprinnelig har blitt bearbeidet, jf. at det er fire versjoner og dokumentnavn starter med selskapsnavnet IOT. Et dokument som åpnes, f.eks. for utskrivning, og som deretter lukkes uten at det er foretatt endringer, vil ikke bli registrert som endret på dette tidspunkt. For at endringsregistrering skal finne sted må altså dokumentet faktisk ha vært endret (og lagret).

Den registrerte endringen den 9. desember kan ikke anses for å utgjøre entydig bevis for at opsjonsavtale 1 ble «omgjort» til opsjonsavtale 2. Metadataene skaper derimot en presumpsjon for at det bevisst ble foretatt endringer på opsjonsavtalen den 9. desember 1997, kfr. Samsvarende dato for korrigering av opsjonspremie ved telefaks fra A Oil & Gas til Volaw.

Den 23. juli 2015 ba PTD om innsyn i fullstendig versjon av de dokumenter Skatt vest hadde vist til i sin innstilling. Deretter fulgte e-postkorrespondanse mellom Skatt vest og PTDs prosessfullmektig i perioden 17. til 20. august 2015, hvorefter det igjen ble bedt om dokumentinnsyn. Ytterligere redegjørelse for innsynsbejæringen ble gitt i e-post av 28. august 2015.

Skatt vest oversendte 9. oktober 2015 minnepinne med samtlige vedlegg til innstillingen. Det ble samtidig gitt en utfyllende begrunnelse for skattekontorets vurdering av passivitetsspørsmålet.

PTD fikk frist med å gi kommentarer til innstilling II, som etter anmodning ble utsatt til 5. januar 2016. I sine merknader til innstillingen fastholdt selskapet at endringsadgangen var bortfalt grunnet passivitet. Vedrørende opsjonsavtalen ble det fremholdt:

... Metadataene indikerer at avtalen sist ble endret den 9. desember 1997. den registrerte endringen underbygger at vederlaget ble endret til fordel for PDAS. A har opplyst under ankeforhandlingen i Gulating lagmannsrett, at nettverksselskapene kan ha reforhandlet vederlaget i lys av den betydelige gevinsten som Independent Jersey hadde ved salg av aksjene i markedet. Independent Jerseys gevinst ved etterfølgende salg er av skattekontoret anslått til MNOK 30,6 jf. vedlegg 87. Det er det reforhandlede/oppjusterte vederlag som er oppgitt i selvangivelsen og beskattet ved ligningen av PDAS i 1997.

Avtalen er datert 9. april 1997, hvilket taler for at dette er tidspunktet avtalen ble inngått, jf. også Innstilling II s 49. Opsjonsavtalen er i henhold til metadataene opprettet den 10. april 1997. Dette underbygger ytterligere opp at avtaleverket ble utarbeidet i tilknytning til emisjonen i PDR i april 1997. Det er således uriktig når det på s. 50 i Innstilling II uttales at det utover avtalens dato ikke er andre forhold som taler for at avtalen er inngått 9. april 1997. At avtalen ikke er antedatert, underbygges også av at datoen for opsjonsavtalen fremgår av

filnavnet i metadataene. I denne tidsperioden foregikk store deler av virksomheten over telefonen. Opsjonsavtalen som ble opprettet den 10. april 1997, kan være en formalisering av en muntlig avtale den 9. april 1997.

En ny innstilling – innstilling III – ble deretter utarbeidet og oversendt PTDs prosessfullmektig 26. april 2016. Beregningsgrunnlaget for forhøyet tilleggsskatt var her redusert. Skatt vest endringsvedtak var for øvrig fastholdt.

PTD innga merknader til innstillingen 18. mai 2016. Skatteklagenemnda fattet deretter vedtak i tråd med skattekontorets innstilling. Beregningsgrunnlaget for forhøyet tilleggsskatt ble redusert i tråd med forslaget i innstilling III. For øvrig ble Skatt vests vedtak fastholdt.

Gulating lagmannsrett avsa deretter 31. august 2016 dom i straffesaken mot A, hvor han ble frifunnet for tiltalen i sin helhet.

Den 22. desember 2016 tok PTD ut stevning for Oslo tingrett med påstand om at Skatteklagenemndas vedtak måtte oppheves, og sakskostnader tilkjennes. Staten tok i rettidig tilsvaer til motmæle mot dette, og nedla påstand om frifinnelse og tilkjennelse av sakskostnader. Det ble deretter utvekslet ytterligere prosesskriv i saken.

Hovedforhandling ble holdt 5. mars til 14. mars 2018. Partene møtte med sine prosessfullmektiger. Det ble avhørt 4 vitner og ett sakkyndig vitne, og for øvrig ført beviser som angitt i rettsboken. Staten frafalt etter lunsj på forhandlingenes andre dag tilleggsskatten i saken i sin helhet, og påstanden ble korrigert i tråd med dette. Saksøker hadde ingen innvendinger til dette, men fremholdt at frafall på et så vidt sent stadium måtte få betydning for kostnadsspørsmålet.

Saksøker, Time Critical Petroleum Resources AS, sitt påstandsgrunnlag:

Skatteklagenemndas vedtak er ugyldig, da det er bygget på uriktig bevisbedømmelse, rettsanvendelse og beheftet med saksbehandlingsfeil.

PTD ga i selvangivelsen korrekte opplysninger om opsjonsavtalen. PTD opplyste korrekt at avtalen var inngått 9. april 1997. PTD ga heller ikke på andre punkter uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. De opplysninger som ble gitt var under enhver omstendighet tilstrekkelige til at ligningsmyndighetene ble oppmerksom på at ytterligere opplysninger burde innhentes. Fristen for å ta opp spørsmål om endring av ligningen var derfor 2 år etter inntektsåret, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 a). Denne fristen var utløpt da varsel om endring ble sendt.

Opsjonsavtalen var basert på markedsmessige vilkår. Selv om retten finner at avvik fra markedsmessig pris foreligger, er avviket uansett ikke tilstrekkelig endring kan foretas. Det vises blant annet til Rt-1999-1087 (Baker Hughes), hvor 40 % avvik er etablert som veiledende norm.

For det tilfelle at retten skulle finne at tiårsfristen i ligningsloven § 9-6 første ledd kommer til anvendelse, er vilkårene for endring i skatteloven 1911 § 54 uansett ikke oppfylt.

Bevisførselen viser at opsjonsavtalen ble inngått 9. april 1997. Avtalen er datert denne datoen, og metadata viser at dokumentet ble opprettet på dette tidspunktet. Også øvrige tolkningsfaktorer viser at avtalen ble inngått på dette tidspunkt. Det er på det rene at riggsalget var «successfull» allerede i mars 1997. Også avtalens ordlyd taler følgelig for at avtalen ble inngått 9. april 1997.

At avtalevilkårene ble endret i desember 1997 er uten betydning i denne sammenheng. En slik senere endring er ikke uvanlig i avtaleforhold, og innebærer ikke at tidspunkt for avtaleinngåelsen endres.

Retten må følgelig legge til grunn at avtalen ble inngått 9. april 1997. Det foreligger da ingen inntektsreduksjon, hvilket partene også er enige om. Vilkårene i skatteloven § 54 er følgelig ikke oppfylt dersom dette avtaletidspunktet legges til grunn.

Det er ikke bevismessig grunnlag for å legge til grunn at avtalen ble inngått 29. mai 1997, slik Skatteklagenemnda har gjort. En slik konklusjon forutsetter bevisst, rettsstridig og illojal antedatering, som staten i tilfelle har bevisbyrden for. Beviskravet er kvalifisert sannsynlighetsovervekt. Et slikt skjerpet beviskrav er ikke gjenspeilet i Skatteklagenemndas vedtak, og er uansett ikke oppfylt. Det er imidlertid heller ikke bevist med alminnelig sannsynlighetsovervekt at avtalen ble inngått på noe annet tidspunkt enn det som følger av avtalen selv; nemlig 9. april 1997.

For det tilfelle at retten skulle finne tilstrekkelig sannsynliggjort at avtalen ble inngått 29. mai 1997, er vilkårene i skatteloven 1911 § 54 uansett ikke oppfylt. Det foreligger ingen inntektsreduksjon, idet både innløsningspris og opsjonspris er i samsvar med det som ville ha blitt avtalt mellom uavhengige parter for rett til å kjøpe et så vidt stort antall aksjer i det nyopprettede selskapet PDR. Skatteklagenemndas vurdering er på dette punkt basert på en teoretisk tilnærming ut fra børskurs, uten at det er gjort noen vurdering av hvilken pris som rent faktisk kunne oppnås i markedet.

Det forelå videre, i motsetning til hva Skatteklagenemnda la til grunn, heller ikke interessefellesskap mellom PTD og IOR Jersey. A var på avtaletidspunktet kun minoritetsseier i IOR Jersey – en eierpost som ble ytterligere redusert i det tidsrom saken gjelder. A hadde heller ikke kontrollerende innflytelse over IOR Jersey på annen måte. At andre aksjonærer i IOR Jersey i større eller mindre grad var bekjente av A er ikke tilstrekkelig til å etablere interessefellesskap. A hadde under enhver omstendighet ikke slik kontroll over de øvrige aksjonærer i IOR Jersey som vilkåret om «interessefellesskap» forutsetter.

En eventuell inntektsreduksjon er under enhver omstendighet ikke følge av slikt interessefellesskap. Det foreligger følgelig ingen årsakssammenheng mellom det interessefellesskap og den inntektsreduksjon som eventuelt foreligger. Vilkårene for å fastsette inntekten ved skjønn etter skatteloven § 54 er heller ikke av den grunn oppfylt.

Selv om vilkårene i skatteloven 1911 § 54 skulle anses oppfylt, er endringsadgangen uansett bortfalt grunnet passivitet og uforsvarlig saksbehandling. Skattemyndighetene har gjennom svært langvarig passivitet gitt saksøker en berettiget forventning om at endringssaken var bortfalt. Tidsbruk knyttet til straffesaken mot A og øvrige skattesaker mot ham og selskaper i hans sfære er ikke relevant i denne forbindelse. Tidsbruken må vurderes ut fra denne saken konkret.

Selv om tidsbruk knyttet til øvrige saker i komplekset skulle tas i betraktning, er endringsadgangen uansett bortfalt. Den totale saksbehandlingstid er på om lag 20 år fra det aktuelle ligningsår. Dette i seg selv medfører at endringsadgangen er bortfalt. Dette gjelder især fordi en slik tidsbruk medfører at skattyters mulighet for kontradiksjon er svært begrenset.

Også øvrige feil medfører at Skatteklagenemndas vedtak må oppheves som ugyldig. Skatteklagenemnda har foretatt manglende vurderinger av en rekke forhold, blant annet:

- Hvordan opsjonsavtalen var bokført internt
- Informasjonsdokumentet fra Fearnley Fonds AS
- Metadataene for opsjonsavtalen

Vedtaket er videre direkte og indirekte basert på Bergen tingretts ikke-rettskraftig straffedom som senere er endret, hvilket er problematisk i relasjon til EMK artikkel 6.

For det tilfelle retten skulle finne at endringsadgang foreligger, er Skatteklagenemndas skjønnsutøvelse uansett klart uforsvarlig og uriktig. Skjønnsfastsettelsen er basert på bruk av en nettbasert opsjonskalkulator som er uegnet til å danne grunnlag for et forsvarlig skjønn. Bruk av slik kalkulator forutsetter et «perfekt marked» som på ingen måte var tilfelle her. Skjønnen er også forøvrig basert på uriktige premisser, blant annet med hensyn til hvilken pris som kunne oppnås for det aktuelle antall aksjer på avtaletidspunktet.

Uavhengig av rettens konklusjon på spørsmålet om vedtakets gyldighet, må sakskostnader knyttet til spørsmålet om tilleggsskatt og brudd på EMK uansett tilkjennes. Staten frafalt denne delen av saken så sent som i innledningen. Saksøker har følgelig vunnet denne delen av saken fullt ut. Erstatning for sakskostnader knyttet til denne delen av saken er nødvendig for å oppfylle saksøkers krav på effective remedy for krenkelse av EMK artikkel 6 som foreligger i saken. Saksøker har følgelig krav på å få disse kostnadene erstattet etter EMK artikkel 13.

Saksøkers påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 23/6-16 oppheves.
2. Saksøker tilkjennes saksomkostninger.

Saksøkte, staten v/ Skatt Vest, sitt påstandsgrunnlag:

På grunn av den lange tiden siden forholdet fant sted, er staten kommet til at tilleggsskatten må frafalles. Skatteklagenemndas vedtak må følgelig oppheves hva gjelder tilleggsskatten. Det er imidlertid ikke grunnlag for å tilkjenne saksøker sakskostnader for denne delen av saken, jf. Utv-2017-1121.

Vedtaket for øvrig er imidlertid basert på korrekt bevisbedømmelse, rettsanvendelse og saksbehandling.

PTD ga i selvangivelsen for 1997 uriktige og ufullstendige opplysninger både om tidspunkt for inngåelse av opsjonsavtalen, avtalens vilkår og interessefellesskapet. Endringsfristen etter

ligningsloven § 9-6 var som følge av dette 10 år, og ligningen ble tatt opp til endring innen fristen.

Skatteklagenemnda har videre korrekt lagt til grunn at vilkårene for skjønnsfastsettelse i skatteloven 1911 § 54 er oppfylt. Bevisførselen har vist at opsjonsavtalen ble inngått 29. mai 1997, ikke 9. april slik ordlyden i avtalen tilsier. Alminnelig sannsynlighetsovervekt er tilstrekkelig i denne sammenheng, jf. blant annet Utv-2016-266 og Utv-2017-1121. Selv om beviskravet skulle være kvalifisert sannsynlighetsovervekt, er dette imidlertid oppfylt. Retten må følgelig legge til grunn at avtalen ble inngått 29. mai 1997, med en opsjonspris på kr 1 og en innløsningspris på kr 50 per aksje.

Det forelå interessefellesskap mellom PTD og IOR Jersey AS på det tidspunkt opsjonsavtalen ble inngått. A var via sitt eierskap i TCPR 100 % eier av PTD. Han hadde sammen med sin mindreårige sønn et registrert og formelt direkte og indirekte eierskap til 49 % av aksjene i IOR Jersey. Dette kombinert med hans økonomiske og personlige forhold til de øvrige registrerte aksjonærer i IOR Jersey og hans styrende rolle i nettverksselskapene, herunder IOR Jersey, tilsier at interessefellesskap forelå. At det var tilfelle underbygges også av måten transaksjonen er gjennomført.

Også vilkåret om inntektsreduksjon er oppfylt. Uavhengige parter ville i en tilsvarende situasjon ha avtalt høyere pris enn det PTD og IOR Jersey avtalte.

Det foreligger ikke noen annen forklaring på underprisen enn interessefellesskapet mellom partene. Bevisbyrderregelen i skatteloven § 54 første ledd annet punktum kommer til anvendelse. Det er følgelig PTD som må godtgjøre at inntektsreduksjonen ikke skyldes interessefellesskapet. Det er ikke gjort.

Skatteklagenemnda har følgelig korrekt lagt til grunn at vilkårene for å fastsette inntekten ved skjønn etter skatteloven 1911 § 54 er oppfylt.

Skjønnsadgangen er ikke bortfalt på grunn av passivitet. Et vilkår for å statuere bortfall på dette grunnlag, er at skattyter har fått en berettiget forventning om at saken er henlagt eller at av andre grunner er bortfalt. Det er også av betydning om det foreligger klanderverdig passivitet fra skattemyndighetenes side. Ingen av disse forhold gjør seg gjeldende her.

Skattyter har videre opptrådt klanderverdig ved å oppgi uriktige/ufullstendige opplysninger i forbindelse med ligningen. Det foreligger som følge av dette ikke noe grunnlag for bortfall av endringsadgang grunnet passivitet.

Også Skatteklagenemndas skjønnsfastsettelse er korrekt. Nemnda har lagt til grunn at innløsningsprisen per aksje skal settes til kr 67, som var børskursen 29. mai 1997.

Opsjonspremien er videre fastsatt til kr 22, basert på beregninger foretatt med bakgrunn i opsjonens varighet, aksjens volatilitet, risikofri rente og aksjekurs i forhold til innløsningskurs. Nemnda har foretatt et forsvarlig skjønn, og det foreligger ikke grunnlag for å sette dette til side.

Det foreligger heller ikke andre feil som kan gi grunnlag for å sette vedtaket til side. Metadataene ble forelagt nemnda, og det er følgelig ingen feil at disse ikke er grundigere vurdert. En eventuell feil på dette punkt har uansett ikke innvirket på vedtakets innhold, jf. ligningsloven § 3-12.

Saksøktes påstand:

1. Tilleggsskatten frafalles. For øvrig frifinnes staten v/ Skatt vest.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke.

Rettens vurdering

1. Spørsmålene som saken reiser

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 23. juni 2016. For å avgjøre om vedtaket er gyldig, må retten ta stilling til følgende hovedspørsmål:

1. Er vilkårene for å foreta skjønnsfastsettelse etter skatteloven 1911 § 54 oppfylt?
2. Er den skjønnsfastsettelsen Skatteklagenemnda har foretatt innenfor rammene for skjønnet?
3. Er endringsfristen i ligningsloven § 9-6 overholdt?
4. Er endringsadgangen bortfalt på grunn av passivitet og uforsvarlig saksbehandling?
5. Foreligger det andre feil som medfører at vedtaket må oppheves?

Disse spørsmålene vil bli behandlet i det følgende.

2. Er vilkårene for å foreta skjønnsfastsettelse etter sktl. 1911 § 54 oppfylt?

2.1 Skatteloven 1911 § 54

Skatteloven av 1999 var ikke trådt i kraft da opsjonsavtalen ble inngått og innløst. Forholdet reguleres derfor av loven slik den lød på disposisjonstidspunktet; nemlig skatteloven av 1911 § 54. De relevante deler av bestemmelsen lød som følger:

§ 54. For skattyter som får formue eller inntekt redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med en annen person, selskap eller innretning, kan formuen eller inntekten fastsettes ved skjønn. Er den annen person, selskap eller innretning bosatt eller hjemmehørende i utlandet og det foreligger grunn til å anta at inntekten eller formuen er redusert, skal dette anses å være en følge av interessefellesskap med mindre skattyteren godtgjør noe annet. Ved skjønnet skal formue eller inntekt settes til det den antas å ville ha vært om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.

...

Bestemmelsen gir ligningsmyndighetene adgang til å fastsette inntekten ved skjønn dersom; 1) det foreligger interessefellesskap, 2) skattyter har fått sin inntekt eller formue « redusert » og 3) interessefellesskapet er årsak til inntektsreduksjonen. Ligningsmyndighetene har i utgangspunktet bevisbyrden for at vilkårene er oppfylt, og beviskravet er alminnelig sannsynlighetsovervekt.

Dette er imidlertid noe annerledes hvor den annen part er « bosatt eller hjemmehørende i utlandet », slik tilfellet var for IOR Jersey. Hvor dette er tilfelle har ligningsmyndighetene bevisbyrden for at inntekten eller formuen er redusert, dog muligens med et noe redusert

beviskrav, jf. formuleringen «grunn til å anta». Høyesterett uttaler i Rt-1999-1087 (Baker Hughes) om dette:

... Etter mitt syn forutsetter likevel gjennomskjæring etter § 54 første ledd alltid at ligningsmyndighetene anser at det foreligger sannsynlighetsovervekt for at inntekten er redusert. Men kravene til det grunnlaget vurderingen skjer ut fra, er i utenlandstilfellene ikke så store som ved en vurdering etter § 54 første punktum. Den reelle forskjell mellom første og annet punktum blir dermed ikke særlig stor i denne relasjon.

Skjønnsfastsettelse er følgelig også i utenlandstilfellene betinget av at det foreligger sannsynlighetsovervekt for inntektsreduksjon.

Dersom inntektsreduksjon finnes sannsynliggjort, skal dette imidlertid anses å være en følge av interessefellesskap «med mindre skattyteren godtgjør noe annet». Bevistemaet og bevisbyrden for disse vilkårene er følgelig i utenlandstilfellene snudd, slik at det er opp til skattyter å godtgjøre at inntektsreduksjonen ikke skyldes interessefellesskap.

Ikke bare bestemmelsens ordlyd, men også forarbeidene inntatt i Ot.prp.nr.26 (1980–1981) punkt 8-1 underbygger en slik forståelse:

For utenlandske forretningsforhold e.l. vil en foreslå en viss lette ligningsmyndighetenes bevisbyrde. Dette anbefales gjort ved for det første å redusere noe på graden av sannsynliggjøring som skal til for at en skal kunne legge til grunn som bevist at konkrete transaksjoner o.l. har redusert skattyters inntekt eller formue mot hva en ville ventet mellom uavhengige parter. Klarer ligningsmyndigheten å oppfylle denne bevisbyrde vil en dernest pålegge skattyteren å godtgjøre at interessefellesskap ikke foreligger eller i alle fall ikke har bevirket inntekts- eller formuesreduksjonen.

At bestemmelsen må forstås slik, underbygges også av øvrige rettskilder, blant annet Bjerke: Internprising side 150.

Dersom det finnes sannsynliggjort at det foreligger inntektsreduksjon, må det følgelig – i utenlandstilfellene – legges til grunn at denne skyldes interessefellesskap, med mindre skattyter godtgjør noe annet.

Domstolene har full kompetanse og kan prøve både rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen knyttet til om vilkårene for skjønnsfastsettelse er oppfylt, jf. Rt-2012-1025 (Norland) avsnitt 45 og Rt-1999-1087 (Baker Hughes) på side 1096. Prøvingen må skje ut fra faktum slik det forelå på tidspunktet for Skatteklagenemndas vedtak, jf. blant annet Rt-2014-760 avsnitt 40. Partene har ikke gjort gjeldende at det er fremsatt nytt faktum for domstolen i denne saken.

Retten vil i det følgende først ta stilling til om det foreligger inntektsreduksjon, og dernest vurdere om de øvrige vilkår for skjønnsfastsettelse er oppfylt.

2.2 Vilåret om at inntekten må være «redusert»

2.2.1 Generelt om vilåret

Et absolutt vilkår for skjønnsfastsettelse er at skattyter har fått sin inntekt «reduisert». Innholdet i vilkåret er nærmere presisert i forarbeidene inntatt i Ot.prp.nr.26 (1980–1981) punkt 8.2, hvor det fremgår:

Det må videre ha skjedd en inntekts- eller formuesreduksjon hos skattyter på grunn av interessefellesskapet. Dette er tilfelle når en transaksjon – eller en samhandel totalt over tid – er økonomisk dårligere for skattyter enn den ville ha vært i et uavhengig forhold. Måten dette er skjedd på er i prinsippet uten betydning. Det kan gjøres ved uriktig prisfastsetting på varer, tjenester eller andre ytelser, unaturlig høy lånefinansiering m.v.

Avgjørende er med andre ord om vederlaget avviker fra det som ville ha blitt avtalt i et uavhengig forhold, på avtaletidspunktet, jf. blant annet kommentarer til bestemmelsen inntatt i Norsk lovkommentar note 1096. Spørsmålet er om det er tilfelle her; mao. om innløsnings- og opsjonsprisen i avtalen med IOR Jersey er lavere enn det som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter.

Aksjepris, verdien på en aksjekjøpsopsjon og derved også opsjonsprisen vil kunne variere over tid. Tidspunktet for avtaleinngåelsen er derfor et sentralt moment ved vurderingen av hvilken pris som ville ha blitt avtalt mellom uavhengige parter, og derved også for spørsmålet om det foreligger en inntektsreduksjon.

Partene er uenige om når opsjonsavtalen ble inngått. Retten vil derfor ta stilling til dette før det vurderes om underpris foreligger.

Saksøker har imidlertid bestridt at skatteloven 1911 § 54 gir hjemmel for å fravike det avtaletidspunkt partene har oppgitt. Det er vist til at det privatrettslige forhold mellom partene også styrer disposisjonens skattemessige virkninger, jf. blant annet Rt-1996-1064 og Zimmer: Bevis og rettsanvendelse, omgåelse, internprising: Forholdet mellom problemstillinger i skatteretten side 187.

Det er på det rene at det privatrettslige forhold mellom partene er som hovedregel er styrende for de skattemessige virkninger av disposisjonen. Dette er imidlertid ikke til hinder for at riktigheten av faktiske opplysninger om avtaletidspunkt overprøves, som her. Uenigheten om når opsjonsavtalen ble inngått, knytter seg i dette tilfellet ikke til privatrettslige regler om avtaleinngåelse, men beror på en ren bevisvurdering av når avtalen rent faktisk ble inngått. Det er etter rettens syn på det rene at en slik faktisk bevisvurdering kan foretas ved anvendelsen av skatteloven 1911 § 54. Det vises i den forbindelse også til ligningsloven § 8-1 med tilhørende kilder, som underbygger dette.

2.2.2 Når ble opsjonsavtalen inngått?

Opsjonsavtalen er datert 9. april 1997. Saksøker har gjort gjeldende at fravikelse av dette tidspunktet impliserer en rettsstridig og illojal handlemåte, som krever kvalifisert sannsynlighetsovervekt. Staten har bestridt dette. Retten finner ikke grunn til å ta endelig stilling til dette, da den uansett har kommet til at det foreligger kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at opsjonsavtalen ble inngått 29. mai 1997.

Opsjonsavtalen er datert 9. april 1997, og metadata viser at dokumentet ble opprettet på dette tidspunktet. Hva som var innholdet i dokumentet da det ble opprettet lar seg imidlertid ikke utlede av metadataene. Metadataene er følgelig ikke noe entydig bevis på at opsjonsavtalen ble inngått 9. april 1997.

Med unntak for dateringen, taler avtalens ordlyd mot at den ble inngått så tidlig som 9. april 1997. Avtalen lød slik:

1. Introduction:

PT has sold its 22,5 % in KS Petrolia Drilling owning the Semi Submersible Drilling SS «Petrolia». In order to secure the sale of the rig, PT has purchased 10 % of the company Petrolia Drilling ASA, the purchaser of the SS «Petrolia» The sale was successful and PT now wishes to sell its shares of Petrolia Drilling ASA. However, IOR Ltd. needs time to establish financing for the shares and wishes therefore to first obtain option to purchase the shares.

2. Share Purchase:

PT hereby give IOR Ltd. the option to purchase 365 .000 shares for a strike price of NOK 50,- per share for a total amount of NOK 18.250.000,-.

3. Option

PT and IOR Ltd. has agreed to an option price of NOK 1,- per share for a total amount of NOK 365.000.

4. Duration

The option is valid for 2 years.

Som det fremgår, hadde PT – forkortelse for PTD – kjøpt 10 % av PDR på det tidspunkt avtalen ble inngått. Slik 10 % eierandel forelå tidligst ved emisjonen 24. mars 1997 hvor PTD tegnet seg for 315 000 aksjer, selv om dette ervervet ble registrert i Verdipapirsentralen henholdsvis 28. april og 9. mai 1997.

Som det fremgår av ordlyden hadde imidlertid PTD også solgt sine 22,5 % i KS Petrolia på det tidspunkt avtalen ble inngått. Det fremgår videre at «the sale was successful and PT now wishes to sell its shares». Denne formuleringen sammenholdt med ordlyden forøvrig tilsier at også riggsalget var gjennomført på det tidspunkt opsjonsavtalen ble inngått.

Retten finner etter en samlet vurdering av bevisførselen bevist med kvalifisert sannsynlighetsovervekt at salget av riggen SS Petrolia først var «successful», altså gjennomført, i slutten av mai 1997. Det vises blant annet til protokoll fra styremøte i PDR 6. mai 1997, hvor det fremgår:

1. Kjøp av «PETROLIA» («Riggen»)

Møtelederen redegjorde for de forhandlinger og avtaler som var ført med Petrolia KS («Selgeren») vedrørende kjøp av Riggen. Han fremla og gjennomgikk utkast til avtale om kjøp av Riggen («MOA»).

..

Det ble enstemmig besluttet som følger:

- a) Selskapet overtar Rikken fra Selgeren for USD 41.000.000,-
- b) Selskap inngår MOA med Selgeren i overensstemmelse med det fremlagte utkast.

...

Som det her fremgår, foregikk det frem til 6. mai 1997 fremdeles forhandlinger om kjøp av rikken. Formell styrebeslutning om inngåelse av avtale om kjøp av rikken forelå videre først 6. mai 1997.

I protokoll fra styremøte i PDR 7. mai 1997 fremgår videre at det ble fattet vedtak om at selskapet skulle inngå låneavtale med Bergen Skillingsbank AS på USD 20.000.000,- i forbindelse med riggekjøpet. Det ble samtidig besluttet at det skulle innkalles til ekstraordinær generalforsamling 16. mai 1997, hvor riggekjøpet skulle forelegges generalforsamlingen for godkjenning. Generalforsamling ble deretter avholdt 23. mai 1997, hvor kjøpsavtalen for rigg «ble enstemmig godkjent».

Disse dokumentene tilsier klart at riggsalget ikke var gjennomført før etter dette tidspunkt.

Det samme underbygges også av «termination agreement» av 13. mai 1997 mellom Petrolia KS, A Oil & Gas AS og A Oil & Gas Drilling Ltd., hvor det fremgår:

Petrolia KS, which is the present registered owners of the semisubmersible drilling rig S/S «Petrolia» (the «Rig») has entered into a Memorandum of Agreement dated 13 May 1997 with Petrolia Drilling ASA, wherein Petrolia KS has agreed to sell and Petrolia Drilling ASA has agreed to purchase the Rig.

Også dette viser at endelig avtale om salg av rikken først ble inngått 13. mai 1997. Det samme underbygges også av at det først 27. mai 1997 ble børsmeldt at PDR hadde overtatt borerikken SS Petrolia for en pris på USD 41 000 000.

Introduksjonsprospektet utarbeidet av Fearnley Fonds 29. april 1997, som saksøker har vist til, taler ikke i noen annen retning. Av introduksjonsprospektet fremgår blant annet om PDR at

... Selskapet ble stiftet i mars 1997 og gjennomførte en emisjon som ga en egenkapital på ca. NOK 176 mill. Samtidig ble det inngått avtale om kjøp av borerikken «S/S Petrolia» til en pris av USD 41 mill. (ca. NOK 287 mill.). Det inngås låneavtale for det resterende beløp. Rikken vil fra overtagelse i mai 1997 bli satt inn i et bareboat-certeparti med DNO som leietager ...

... I forbindelse med kjøpet av Rikken har Selskapet behov for lånefinansiering av opptil ca. USD 20 mill. (ca. NOK 140 mill.). Det er mottatt tilbud fra norsk bank som er akseptert. .

Som det fremgår, var låneavtale knyttet til riggekjøpet ennå ikke inngått, og overtakelse var satt til mai 1997. Også introduksjonsprospektet taler følgelig for at riggsalget ikke var gjennomført 9. april 1997.

Dokumentene i saken viser etter rettens syn samlet at riggkjøpet var gjennomført, altså «successful» tidligst 13. mai 1997. Dette sammenholdt med opsjonsavtalens ordlyd, tilsier at opsjonsavtalen ble inngått etter dette tidspunkt.

Også dokumentasjon knyttet til behandling av opsjonsavtalen hos IOR Jersey underbygger dette.

Den 26. mai 1997 sendte Lars Moldestad PTDs vegne en telefaks til Volaw Trust, som var de som administrerte selskapet IOR Jersey, hvor det fremgikk:

Re: Enclosed agreement

Judith

Please signed enclosed twice by authorized persons and keep one in file, and return none by mail to us.

Best regards for
Independent Oilfield Rentals INC

A

Vedlagt fulgte opsjonsavtale basert på en opsjonspris på kr 1 og opsjonsperiode på 2 år. At opsjonsavtalen ble oversendt og anmodet undertegnet 26. mai 1997, taler for at avtalen først ble inngått på dette tidspunkt. Retten kan ikke se at formuleringen «Re;», som saksøker har vist til, taler i noen annen retning. Det er ut fra sammenhengen uklart hvordan forkortelsen skal forstås. Ordlyden i faksen sett i sammenheng tilsier uansett at avtalen ble inngått omkring dette tidspunktet.

Også protokoll fra styremøte i IOR Jersey 29. mai 1997 underbygger dette. Av protokollen fremgår:

The Chairman tabled an Agreement for the purchase of shares of Petrolia Drilling ASA between Petroleum Drilling AS (PT) and the Company. It was noted that Petroleum Drilling AS (PT) had purchased shares in Petrolia Drilling ASA and was now offering an option to purchase these shares to the Company. After due consideration IT WAS RESOLVED to enter into an Agreement for the purchase of shares of Petrolia Drilling ASA in the terms of the Agreement now tabled which T.L. Norman, Director, be and is hereby authorised to execute on behalf of the Company.

Formuleringen om at Petroleum Drilling AS «was now offering an option to purchase shares» taler klart for at avtalen først ble inngått på dette tidspunkt. Også protokollen sett som helhet tilsier dette. Retten kan ut fra protokollens ordlyd vanskelig se at behandlingen i styremøtet kun var en formell oppfølging av en allerede inngått avtale, slik saksøker har hevdet.

Også etterfølgende brev fra Volaw Trust på vegne av IOR Jersey 29. mai 1997 underbygger dette. Her fremgår:

Thank you for your letter of 26 May 1997 enclosing the Agreement for the purchase of shares of Petrolia Drilling ASA. A copy of the Agreement, duly signed, by Independent Oilfield Rentals IOR Limited is returned herewith for your records.

Retten finner at disse dokumentene sammenholdt med den øvrige bevisførselen klart sannsynliggjør at opsjonsavtalen først ble inngått 29. mai 1997, slik også Skatteklagenemnda har lagt til grunn. Skatteklagenemndas vedtak er følgelig på dette punkt korrekt.

2.2.3 Er innløsnings- og opsjonsprisen i samsvar med det som ville ha blitt avtalt mellom uavhengige parter?

Spørsmålet er etter dette om det foreligger en inntektsreduksjon, nemlig om innløsnings- og opsjonsprisen er lavere enn det som ville ha blitt avtalt mellom uavhengige parter på avtaletidspunktet 29. mai 1997.

En opsjon er en rett, men ikke en plikt, til å kjøpe eller selge verdipapirer, her aksjer, på et fremtidig tidspunkt til en forhåndsavtalt pris (innløsningsprisen). Utsteder (PTD) er bundet av avtalen, og må selge til forhåndsavtalt pris dersom kjøper (IOR Jersey) velger å utøve opsjonen. IOR Jersey kan også velge å ikke utøve opsjonen, og vil i tilfelle tape betalingen for opsjonen (opsjonsprisen).

Prising av en kjøpsopsjon består av to elementer:

- 1) Innløsningspris; prisen som må betales for å erverve det underliggende objekt – her aksjene
- 2) Opsjonspris; prisen som må betales for å få muligheten til å kjøpe aksjene for innløsningsprisen

Innløsningsprisen kan settes over, under eller lik markedsverdien av aksjene på det tidspunkt opsjonsavtalen inngås.

Dersom det er avvik mellom innløsningsprisen og verdien av det underliggende objektet, vil opsjonsprisen justeres for dette. Er innløsningsprisen lav, settes opsjonsprisen høyere og omvendt. Også opsjonens varighet har betydning for opsjonsprisen. Desto lengre varighet, jo høyere pris. Dette fordi det da foreligger et lengre tidsrom som opsjonsinnehaver kan oppnå verdiøkning på. Også forventet kurssvingning (volatilitet) på aksjen har betydning i denne sammenheng. Hvor aksjen forventes å ha store kurssvingninger (høy volatilitet), vil dette medføre høyere opsjonspris enn hvor volatiliteten er lav. Også risikofri rente er av betydning.

Saksøker har vist til at opsjonens løpetid og opsjonsprisen ble endret til 1 år og kr 4,50 i desember 1997. Opsjonen ble imidlertid erklært og innløst i august 1997. Opsjonens løpetid var på dette tidspunkt 2 år, og opsjonsprisen kr 1 per aksje. Av skatteloven 1911 § 43A-1 flg. følger at gevinst/tap på en opsjon skal beregnes ut fra forholdene på innløsningstidspunktet. Retten finner det derfor klart at spørsmålet om inntektsreduksjon må vurderes ut fra avtalen slik den lød på dette tidspunkt; altså i august 1997. Opsjonens løpetid var da 2 år og opsjonsprisen kr 1 per aksje.

Partene er enige om at børskurs på PDR-aksjen var kr 67 den 29. mai 1997. Saksøker har imidlertid fremholdt at PDR-aksjen hadde lav omsetning (likviditet) og at den observerte aksjekursen derfor ikke gjenspeiler markedsverdien på en så stor aksjepost som det her var tale

om. Det fremholdes at det måtte forventes en betydelig prisreduksjon i forhold til børskurs, ved salg av hele 10% av aksjene i PDR. Som eksempel er blant annet vist til aksjetransaksjoner foretatt 29. april 1997, som etter saksøkers syn tilsier at salg av et store aksjeposter medfører redusert pris. Det er videre vist til at salg fra en innsider med tett relasjon og god kjennskap til virksomheten, som det her var tale om, ville svekke verdien på aksjene.

Retten har vurdert, men finner ikke at de tre transaksjonene med stort kvantum aksjer foretatt 29. april 1997 for en pris på kr 57, utgjør bevis for at et høyt antall aksjer ville bli omsatt til underpris, slik saksøker anfører. Mye tyder på at de transaksjoner det vises til er interne transaksjoner mellom meglerkonto og meglers egenhandelskonto i Fearnley Fonds. Transaksjonene er uansett foretatt til en pris per aksje på kr 58 – 59 per aksje, hvilket langt overskrider den innløsningspris som opsjonsavtalen er basert på. Transaksjonene er videre foretatt en måned før opsjonsavtalen ble inngått, og er også av den grunn ikke representativ for hva som var markedsmessig innløsningspris på avtaletidspunktet.

Spørsmålet om børskursens betydning for verdsettelse av aksjer er behandlet i Rt-1976-519, hvor Høyesterett uttaler:

Jeg kan ikke se at det var noen feil av ligningsmyndighetene å sette verdien av GNI-aksjene i samsvar med kursen på London-børsen. Det foreligger ikke opplysninger som viser at denne kurs ikke var reell. Da de norske aksjonærer hadde fri adgang til å selge sine aksjer i London, kan det ikke tillegges noen betydning om kursen ved omsetning i Oslo ville blitt lavere. Aksjonærene kunne selv bestemme om og når de ville selge GNI-aksjene. Det var ingen grunn til å vente at de ville bli kastet ut på markedet samlet. Jeg kan da ikke se at det bør tillegges betydning at en post på nær 17 % av aksjekapitalen i GNI neppe kunne vært solgt samlet til den børskurs som er lagt til grunn for gevinstberegningen.

Tilsvarende synspunkt er lagt til grunn også i LB-2011-24513 (Utv-2012-1524). Selv om avgjørelsene gjaldt andre problemstillinger enn nærværende sak, må tilsvarende synspunkt etter rettens syn gjelde også her. Det vises i den forbindelse også til forskrift av 22. januar 1992 nr. 29 om beregning av gevinst og tap ved innløsning av finansielle opsjoner § 3 som underbygger dette. Retten finner etter dette å måtte ta utgangspunkt i børskursen på aksjene ved vurderingen av om opsjonsavtalen var inngått på markedsmessige vilkår.

Fremlagt oversikt viser at børskurs på PDR-aksjen 29. mai 1997 var kr 67. Oversikten viser videre at børskursen lå mellom 66 og 70 kr i perioden 12. til 29. mai 1997.

Tilsvarende var tilfelle for perioden etter dette og frem til 3. juli 1997. Det er ut fra disse opplysningene klart at opsjonen var basert på en innløsningspris som lå vesentlig under aksjens markedsverdi på avtaletidspunktet.

Også opplysninger om omsetningskurs i perioden før børsnotering viser at innløsningsprisen var satt svært lavt. Fremlagt oversikt viser at det ble omsatt et relativt betydelig antall aksjer før børsnotering 12. mai 1997, og at aksjekursen i denne perioden varierte fra kr 56,83 til over kr 67.

Retten finner det etter dette klart at opsjonsavtalen var basert på en innløsningspris; kr 50, som lå vesentlig under markedsverdien av aksjen på avtaletidspunktet; nemlig kr 67.

Underprisen på kr 17 per aksje er ikke oppveiet av opsjonsprisen på kr 1 per aksje. Selv hensyntatt opsjonspris, lå prisen som IOR Jersey skulle betale per aksje langt under markedsprisen på avtaletidspunktet. Avtalens vilkår reflekterte følgelig ikke på noen måte PTDs risiko ved å binde seg til opsjonsavtalen, og IOR Jerseys fordel knyttet til denne.

Også opsjonsprisen lå følgelig betydelig under markedspris.

Retten finner det etter dette klart at avtalen er inngått til underpris sammenlignet med det som må anses som markedsmessige vilkår på avtaletidspunktet. Det foreligger følgelig en reduksjon i inntekt som kan gi grunnlag for skjønnsfastsettelse etter skatteloven 1911 § 54. Skatteklagenemndas vedtak er dermed på dette punkt korrekt.

2.3 Er det godtgjort at inntektsreduksjonen ikke er en følge av interessefellesskap?

Vilkåret om interessefellesskap i skatteloven 1911 § 54 fikk sin form ved lovendring i 1981. Om vilkårets innhold fremgår i Ot.prp.nr.26 (1980–1981) punkt 8.1:

... De gjennomgående krav her er at det må foreligge et direkte eller indirekte interessefellesskap mellom skattyteren og fordelsmottakeren som gir den ene faktisk myndighet over den annens disposisjoner.

I punkt 8.2 i samme proposisjon fremgår videre:

... Interessefellesskapet må gi den ene en faktisk innflytelse over den annens disposisjoner på vesentlig samme måte som f.eks. en deltaker i et foretak. Innflytelsesgrunnlaget er i prinsippet likegyldig – det kan være eiendomsrett til en dominerende aksjepost, faktisk monopol på salg av råvarer eller energi, et utstrakt låne- eller kredittforhold m.v.

Det er følgelig ikke nødvendig at vedkommende har majoritetseie for at vilkåret om interessefellesskap skal anses oppfylt. Det sentrale er om den ene parten har faktisk innflytelse over den annens disposisjoner, jf. også Skaar m.fl.: Norsk Skatteavtalerett s. 348, Bjerke: Internprising side 116 og LA-2006-91457. Om dette er tilfelle hvilket må avgjøres etter en helhetsvurdering av det enkelte tilfelle.

Av skatteloven 1911 § 54 første ledd, annet punktum følger at dersom vilkåret om inntektsreduksjon er oppfylt, skal dette i utenlandstilfellene anses å være en følge av interessefellesskap «med mindre skattyteren godtgjør noe annet». Bevistemaet og bevisbyrden er altså snudd, slik at det er opp til skattyter å godtgjøre at inntektsreduksjonen ikke skyldes interessefellesskap, jf. punkt 2.1. Beviskravet er alminnelig sannsynlighetsovervekt, jf. blant annet Bjerke: Internprising, side 150.

Skatteklagenemnda har i vedtaket lagt til grunn at inntektsreduksjonen var en følge av interessefellesskap, idet skattyter ikke hadde godtgjort annet. Spørsmålet er om det er korrekt.

Saksøker har fremholdt at opsjonsavtalen var forretningsmessig begrunnet fra PTDs side. Det er blant annet vist til at A hadde behov for å frigjøre midler til det kapitalkrevende Heather-prosjektet i DNO ASA og at A også ønsket å redusere sin eksponering i det risikofylte rigggmarkedet. For å unngå slik negativ påvirkning av aksjekursen som direkte aksjesalg fra PDRs gründer; A, kunne medført, ble opsjonsavtale valgt i stedet for direkte aksjesalg.

Det betviles ikke at dette var bakgrunnen for at opsjonsavtalen ble inngått. Retten finner likevel at de økonomiske vilkårene i avtalen var vesentlig dårligere for PTD enn det som ville ha blitt avtalt i et uavhengig forhold.

A var, som nevnt, 100 % eier av PTD. Han hadde også direkte og indirekte eierskap til 49 % av aksjene i avtaleparten IOR Jersey. Retten finner, ut fra As forklaring sammenholdt med de øvrige beviser, at A dessuten hadde et nært forhold til samtlige av de øvrige aksjonærene i IOR Jersey. Ken Hodcroft, som eide 12 % av aksjene i selskapet, var en nær venn og forretningspartner av A. Også de øvrige aksjonærene Herbert Le Vogueur, Trevor Shepard, Catherane Burnett, Mike Piana og Kevin Mundie var bekjente av A, og personer som inngikk i hans forretningsnettverk.

Selv om A ikke var majoritets-eier, hadde han i egenskap av største aksjonær innflytelse i selskapet. Hans forretnings-/vennskapsforhold med de øvrige aksjonærene medførte etter rettens syn ytterligere innflytelse. Dette, sammenholdt med avtalens innhold, taler for at interessefellesskap forelå.

Opsjonsavtalen var, som det har fremgått, svært ugunstig for PTD. Avtalen innebar kort sagt at PTD var forhindret fra å selge aksjene til andre dersom kursen i toårsperioden gikk opp, samtidig som selskapet hadde risikoen for at IOR Jersey ikke ville innløse aksjene ved kursnedgang. PTD forpliktet seg videre til – over en toårsperiode – å selge aksjene i PDR for en pris som allerede på avtaletidspunktet lå 17 kroner under børskursen. Opsjonsprisen på kr 1 kompenserte ikke for underprisen, og utgjorde således heller ingen betaling for de økonomiske fordelene IOR Jersey oppnådde gjennom avtalen. Opsjonsprisen ga videre ikke PTD noen økonomisk kompensasjon for selskapets risiko ved kursnedgang. Avtalen var samlet sett svært gunstig for IOR Jersey, og tilsvarende ugunstig for PTD. Det er lite trolig at en så ugunstig avtale ville blitt inngått mellom uavhengige parter.

Det forhold at det ikke var satt noen betalingsbetingelser for opsjonsprisen medførte en ytterligere ubalanse i avtaleforholdet. Retten legger ut fra vitnet Røeds forklaring til grunn at opsjonspris normalt betales ved avtaleinngåelse eller kort tid deretter, og at det normalt vil bli avtalt rentekompensasjon dersom slik betaling ikke foretas. Det ble ikke gjort her.

Også det forhold at innløsnings- og opsjonspris ikke ble betalt i forbindelse at aksjene ble overført til IOR Jersey 26. august 1997, taler for at partene ikke var uavhengige. Betaling ble først foretatt 8. desember 1997, mer enn tre måneder etter at aksjene var overført. Det er lite tenkelig at betalingsutsettelse av et beløp på over 18 millioner kroner ville blitt gitt i et uavhengig forhold, iallfall ikke uten økonomisk kompensasjon i form av renter.

Også avtalepartenes opptreden for øvrig underbygger at interessefellesskap forelå. Det er på det rene at partene avtalte endring av opsjonspris og løpetid 9. desember 1997, slik at opsjonsprisen ble økt til kr 4,50 og løpetiden redusert til ett år. Endringsavtalen ble inngått flere måneder etter

at opsjonen var innløst, og innebar i praksis ikke annet enn et krav om tilleggsbetaling fra IOR Jerseys side. En slik endring av vederlag etter at innløsning er foretatt, er uvanlig i uavhengige forhold.

Også måten representanter for PTD forholdt seg til IOR Jersey, taler i retning av interessefellesskap. PTDs representanter sendte flere telefakser til IOR Jerseys representant som etter ordlyden kan oppfattes som instruksjer til selskapet. Det vises blant annet til telefaks fra PTDs representant Moldestad 26. mai 1997, hvor det fremgår:

Judith

Please signed enclosed twice by authorized persons and keep one in file, and return none by mail to us ...

Videre vises til telefaks av 26. august 1997 fra PTD v/Svenheim, vedlagt kjøpsordre utarbeidet på IOR Jerseys brevpapir, hvor det fremgikk:

Dear Judith,

Enclosed please find Purchase Order. Could you please have it signed and faxed/mailed back to us.

Also, in the next board meeting, or as soon as possible, please include a resolution confirming the declaration of the above option ...

Etter at betaling basert på opsjonspris på kr 1 var foretatt, sendte PTD v/Moldestad 9. desember 1997 en telefaks om at et større beløp på kr 19.892.500 skulle overføres til PTD, hvilket var basert på en opsjonspris på kr 4,50. Moldestad sendte deretter 3. februar 1998 telefaks til IOR Jerseys representant med følgende innhold:

This agreement/invoice has already been made up for.

Just replace this agreement/invoice and delete the existing – for your file.

Også andre opplysninger taler for slikt interessefellesskap. I forbindelse med kapitalutvidelse i selskapet Increased Oil Recovery AS, ble IOR Jersey omtalt som «A kontrollert selskap». Det samme fremgår også i referat fra møte i Increased Oil Recovery AS 3. oktober 1997, hvor det uttales at et av «As selskaper» ville delta på kapitalutvidelsen i IOR. Det er på det rene at det selskapet som her omtales, var IOR Jersey.

Retten finner etter en samlet vurdering av bevisførselen sannsynlighetsovervekt for at inntektsreduksjonen på PTDs hånd var følge av interessefellesskap. Saksøker har ikke sannsynliggjort noen annen forklaring på underprisen enn interessefellesskap mellom avtalepartene. Skatteklagenemndas vedtak er følgelig også på dette punkt korrekt.

Skatteklagenemnda har følgelig korrekt lagt til grunn at vilkårene for skjønnsfastsettelse var oppfylt.

2.4 Er skjønnsfastsettelsen innenfor rammene for det frie skjønn?

Hvor vilkårene for skjønnsfastsettelse er oppfylt, skal inntekten «[v]ed skjønn» settes til «det den antas å ville ha vært om interessefellesskapet ikke hadde foreligget», jf. skatteloven § 54 første ledd, tredje punktum. Dette er i Ot.prp.nr.26 (1980–1981) punkt 8.2 presisert dithen at en ved skjønnsfastsettelsen skal sette inntekten eller formuen til hva «den sannsynligvis ville ha vært» om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.

Høyesterett tok i Rt-2012-1025 (Norland) avsnitt 47 og 68 stilling til domstolens kompetanse ved overprøving av ligningsmyndighetenes skjønnsfastsettelse. Avgjørelsen gjaldt skjønnsfastsettelse etter skatteloven 1999 § 13-1. Bestemmelsen er en ren videreføring av skatteloven 1911 § 54, og tilsvarende synspunkter gjelder derfor her.

Retten legger i lys av dette til grunn at skjønnsfastsettelsen er å anse som et fritt forvaltningsskjønn, hvor domstolene kun kan prøve «om det er hjemmel for skjønnslikning, om saksbehandlingen og det faktiske grunnlaget for skjønnnet er korrekt, om rettslige normer for hvordan skjønnnet skal gjennomføres er fulgt, om det skjønnnet som er utøvd er tilstrekkelig bredt og saklig og at skjønnsresultatet ikke fremstår som åpenbart urimelig».

Retten har, som nevnt, funnet vilkårene for skjønnslikning i § 54 første ledd oppfylt. Retten finner heller ikke at det foreligger feil knyttet til ligningsmyndighetenes saksbehandling, og uansett ikke slike feil som kan ha innvirket på skjønnsresultatet. Det er heller ikke påvist at det foreligger feil i det faktiske eller rettslige grunnlaget for skjønnnet. Skjønnsfastsettelsen kan følgelig ikke oppheves på dette grunnlag.

Saksøker har imidlertid fremholdt at skjønnsresultatet er klart uforsvarlig og vilkårlig og derfor må settes til side. Det er særlig vist til at opsjonskalkulatoren som ble benyttet ved skjønnsfastsettelsen, ikke er egnet til å gi en riktig pris på opsjonen. De forutsetninger som ble lagt inn i opsjonskalkulatoren med hensyn til volatilitet var videre uforsvarlig høye. Det var heller ikke korrekt å basere beregningen på aksjens børskurs.

Skatteklagenemnda la i sin beregning skjønnsmessig til grunn at innløsningspris mellom uavhengige parter ville ha vært kr 67, som var børskursen på avtaletidspunktet. Det foreligger, som nevnt under punkt 2.2.3, ikke opplysninger som skulle tilsi at børskursen ikke var reell. Skatteklagenemnda har etter rettens syn bygget på et forsvarlig skjønn når den har basert seg på denne.

For opsjonsprisen, har Skatteklagenemnda foretatt beregninger med Dagens Næringslivs opsjonskalkulator. Kalkulatoren er, ifølge sakkyndig vitne Røed, basert på den såkalte Black & Scholes-modellen, som er en teoretisk anerkjent metode for å fastsette en rettferdig pris på europeiske opsjoner. Europeiske opsjoner særtegnes ved at de kun kan utøves på forfallsdatoen. En amerikansk opsjon, som denne saken gjelder, kan derimot utøves på alle tidspunkter i opsjonsperioden. Europeiske og amerikanske opsjoner prises nesten likt, men, ifølge Røed, har amerikanske opsjoner har en noe høyere verdi på grunn av fleksibiliteten med hensyn til innløsningsstidspunkt. Det ligger følgelig inne en viss sikkerhetsmargin mot at verdien settes for

høyt ved å bruke opsjonskalkulatoren på en amerikansk opsjon – som her. Retten finner at det i utgangspunktet var forsvarlig å basere skjønnnet på bruk av en slik kalkulator.

Saksøker har imidlertid fremholdt at Black & Scholes-modellen, og derved også kalkulatoren, har betydelige svakheter, fordi den bygger på en teoretisk tilnærming hvor markedet fungerer perfekt. Det er blant annet vist til at aksjekursen og verdien på den underliggende aksjeposten er fastsatt i et fullstendig likvid marked hvor alle aksjestørrelser kan kjøpes og selges fritt til enhver tid uten at det påvirker børskursen, at modellen bygger på at svingninger i aksjekursen (volatilitet) fremover kan fastsettes og at opsjonen i seg selv kan omsettes i et perfekt og likvid marked med uavhengige kjøpere og selgere. Det er vist til at dette ikke var tilfelle for PDR-aksjen/opsjonen.

Retten har forståelse for innvendingene. Det er imidlertid ikke påvist andre metoder som ville gitt et bedre grunnlag for skønnsfastsettelsen. Retten finner derfor at det var forsvarlig av Skatteklagenemnda å basere seg på opsjonskalkulatoren ved skønnsfastsettelsen.

Skatteklagenemnda har ut fra beregninger foretatt med denne kalkulatoren, skønnsmessig fastsatt opsjonspremien til kr 22. Beregningen er basert på en forutsetning om risikofri rente på 4 %, som ikke er bestridt. Beregningen er videre basert på at PDR-aksjen hadde en volatilitet på 55 %, som etter saksøkers oppfatning var uforsvarlig høyt.

Skatteklagenemndas vurdering på dette punkt viser til beregning foretatt av spesialrevisor Lie, hvor det fremgår:

... På hjemmesiden til Oslo Børs sies følgende om volatilitet:

Volatilitet er et statistisk mål på kursbevegelser og forteller dermed noe om sannsynligheten for at en opsjon på den underliggende aksjen/indeksen skal få verdi. Regelen er at jo mer volatil kursutviklingen for den underliggende aksjen/indeksen er, desto høyere verdi har opsjonspremien på både kjøps- og salgsoptionene. De fire faktorene vi har forklart hittil er faktorer som alle enkelt kan velges og dermed legges inn i en opsjonsprismodell. Volatilitet er imidlertid en faktor hver enkelt har sin oppfatning og forventning til. Dette innebærer dermed at hvis teoretisk beregnet opsjonspremie avviker fra den premien man finner på tilsvarende opsjon i markedet, skyldes avviket forskjellig forventning til volatilitet. Volatilitet kan enten måles statistisk basert på historisk kursutvikling (historisk volatilitet), eller den kan utledes av opsjonspremien man finner i markedet som en forventning (implisitt volatilitet).

På dette tidspunktet var det ikke mulig å beregne en statistisk volatilitet idet Petrolia Drilling ble notert på Oslo Børs først 12/5-97. Det antas at standardavviket for offshorenæringen er høyere enn for Oslo Børs (ca. 25%). Når det gjelder forventet volatilitet så har Petrolia Drilling ASA i løpet av sommeren/høsten 1997 børsmeldt flere opsjoner som er utstedt og som jeg har sammenlignet med, se oversikt under over de opsjonene som det er mulig å gjøre beregninger ut fra:

Dato	Høy	Lav	Slutt-kurs	Antall aksjer	Innl kurs	Bortf. dato	Varighet	Opsjons premie	Implisitt volatilitet
03.07.1997	69	68	69	10000	65	03.11.1997	4 mnd	12	61,15
03.07.1997	69	68	69	10000	65	03.11.1997	4 mnd	13	67,88
30.09.1997	120	115	118	10000	100	02.01.1998	3 mnd	24	55,95
30.09.1997	120	115	118	15000	100	02.01.1998	3 mnd	23,75	54,55
01.10.1997	32	29	29	75000	27	18.12.1997	2,5 mnd	4,7	67,87
02.10.1997	30	28,5	30	40000	25	02.01.1998	3 mnd	6,5	59,12
06.10.1997	34,5	32	33	8000	30	31.12.1997	3 mnd	6,9	84,57
08.10.1997	37,5	34	36,3	20000	30	06.01.1998	3 mnd	8,25	63,95
08.10.1997	37,5	34	36,3	20000	30	06.01.1998	3 mnd	8,75	73,23
09.10.1997	36,5	34	35	100000	28	30.12.1997	80 dg	8,75	70,79
17.10.1997	36,5	33	35	350000	33	14.01.1998	3 mnd	4,25	63,49

Jeg har ikke hatt tilgang til avtalene for ovennevnte opsjoner. Det er i beregningene hensyntatt at opsjonene er utstedt til andre kurser enn hva aktuell børskurs for dagene er. Jeg har lagt til grunn sist omsatt der innløsningskursen ikke er mellom høy og lav samme dag.

Etter børsnoteringen og frem til senhøstes 1997 så steg kursen på Petrolia fra emisjonskursen ved kapitalutvidelsen i mars 1997 som var kr 50 pr aksje til kursen ved splitten pr 1.10.97 som var 100 og videre til kursen ved årsslutt på nærmere 40 etter splitt i 4, dvs 160 i forhold til kapitalutvidelsen i mars. Dette kan ha påvirket markedets forventninger til kurssvingninger og volatiliteten vil da bli høyere.

Forventningene var allerede i begynnelsen av juli på over 60 %.

Fra 10. april og frem til noteringen i mai er det også omsatt en del aksjer i selskapet. Kursene for perioden (10. april -12. mai) på FHPR transaksjoner dvs transaksjoner som gjennomføres normalt mellom megler og privat investor var allerede da mellom kr 56,72 og kr 70 pr aksje. Dette vil si at det allerede da var forventninger til at kursen kunne variere mye. Børskursen varierte ikke ytterligere fra 12. mai og frem til 3. juli.

Konklusjon

Volatiliteten må være betydelig høyere enn for Oslo Børs som helhet (25 %).

Oversikten som viser implisitt volatilitet har et snitt på ca. 65 %. De første opsjonene fra 3. juli 1997 har et snitt på 64,5 % $((61,15+67,88)/2)$.

På grunn av usikkerheten mht børsintroduksjon/manglende data for beregning av historisk volatilitet antar jeg at en volatilitet opp mot 60 % vil være rimelig å legge til grunn, dvs mellom 20,42 og 23,76 pr. aksje.

Skatteklagenemnda uttalte videre som begrunnelse for en skønnsmessig fastsatt opsjonspris på kr 22:

De først omsatte opsjonene fra 3. juli 1997 hadde implisitt volatilitet på 64,5 %. Spesialrevisor tok høyde for usikkerhet med henhold til børsintroduksjon/manglende data for historisk volatilitet og la til grunn en volatilitet opp mot 60 %. For volatilitet mellom 50 % og 60 % ville opsjonspremien ha vært i intervallet kr 21,06 til 24,51 pr aksje. Skattekontoret la således til grunn et forsiktig skjønn ved beregning av armlengdes opsjonspremie på kr 22. Opsjonspremien på kr 22 er således basert på lavere volatilitet enn andre omsatte opsjoner samme år.

Retten finner, som Skatteklagenemnda, at det ikke var mulig å beregne statistisk volatilitet på avtaletidspunktet 29. mai 1997. Volatilitet måtte derfor beregnes implisitt, ut fra opsjonspremien man fant i markedet som en forventning. De opsjonsavtaler man så hen til ved beregningen er inngått i perioden 3. juli til 17. oktober 1997, og altså etter opsjonsavtalen som saken gjelder. Saksøker har gjort gjeldende at det var feilaktig at man her så hen til etterfølgende informasjon som partene ikke hadde tilgjengelig.

Retten er ikke enig i dette. Ved en slik skønnsfastsettelse som her måtte foretas, er målet å finne riktigst mulig pris på opsjonsavtalen som ble inngått i denne saken; nemlig opsjon på kjøp av 365.000 PDR-aksjer inngått 29. mai 1997. Hvilken pris – og derved også hvilken implisitt volatilitet – som ble fastsatt mellom uavhengige parter for opsjoner i samme selskap i perioden rundt avtaletidspunktet er i så måte av interesse. Dette gjelder selv om avtalene er inngått etter at avtalen i denne saken ble inngått, forutsatt at en viss tidsmessig nærhet foreligger. Retten finner følgelig at det var forsvarlig av Skatteklagenemnda å se hen til disse avtalene ved vurderingen av hvilken volatilitet som skulle legges til grunn.

Saksøker har videre vist til at volatilitet fra sammenlignbare selskaper i shipping, rigg og oljeservice burde ha vært benyttet, hvilket tilsa en volatilitet på rundt 30%. Retten er ikke enig i det. Volatilitet må i utgangspunktet fastsettes ut fra forventet kursutvikling for den konkrete aksjen som opsjonen gjelder. Det er da mest nærliggende å ta utgangspunkt i de opplysninger som foreligger om markedets vurdering av volatiliteten for den konkrete aksjen som opsjonen gjelder, slik Skatteklagenemnda har gjort.

Retten finner i lys av ovennevnte at Skatteklagenemnda har utøvd et forsvarlig skjønn når opsjonsprisen er satt til kr 22. Skønnsresultatet er ikke klart uforsvarlig eller vilkårlig, og det foreligger heller ikke andre grunner som tilsier at skjønnnet må settes til side.

3. Må Skatteklagenemndas vedtak oppheves av andre grunner?

Saksøker har gjort gjeldende at vedtaket må oppheves fordi endringsfristen i ligningsloven § 9-6 ikke er overholdt. Det er videre fremholdt at endringsadgangen er bortfalt på grunn av passivitet og uforsvarlig saksbehandling. Retten vil det følgende ta stilling til dette.

3.1 Er vedtaket fattet innenfor endringsfristen i ligningsloven § 9-6?

Skatteforvaltningsloven av 2016 oppstiller absolutte frister for myndighetenes adgang til å endre skattefastsetting. Tilsvarende regler fulgte på det tidspunkt som denne saken gjelder, av ligningsloven av 1980. Av lovens § 9-6 fulgte:

§ 9-6. Frister

1. Spørsmål om endring av ligning kan ikke tas opp mer enn ti år etter inntektsåret.

...

3. Er endringen til ugunst for skattyteren skal fristen være

a. to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger

...

Bestemmelsen oppstilte en absolutt frist på 10 år etter inntektsåret for å ta opp spørsmål om endring av ligning. Endringsfristen var imidlertid kun to år dersom skattyter ikke hadde gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger».

Spørsmål om endring av ligningen ble i dette tilfellet tatt opp ved endringsvarsel 19. desember 2007. Dette var innenfor lovens 10-årsfrist, men etter utløpet av 2-årsfristen. Avgjørende for endringsadgangen er følgelig om 10-årsfristen kommer til anvendelse. Dette beror på om skattyter «har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger».

Spørsmålet om det er gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger», må sees i sammenheng reglene om skattyters opplysningsplikt. Særlig aktuell er ligningslovens § 4-3, hvoretter skattyters selvangivelse skal inneholde spesifisert oppgave over formue inntekt og fradragsposter samt «andre opplysninger som har betydning for gjennomføring av ligningen». Skattyter plikter følgelig å gi de opplysninger som har betydning for gjennomføring av ligningen. Det er en implisitt forutsetning at de opplysninger som gis skal være riktige og fullstendige.

Konsekvensen dersom uriktige eller ufullstendige opplysninger gis, er at endringsfristen på 10 år gjelder. Hva som er å anse som «uriktige eller ufullstendige opplysninger» er nærmere presisert i Rt-1992-1588 (Loffland), hvor det fremgår:

Bestemmelsen i § 9-6 nr. 3 a er klar nok dersom det gjelder opplysninger som bevisst er holdt tilbake, til tross for at skattyteren forsto at de kunne ha betydning ved ligningen. Dette må likestilles med at han har gitt uriktige opplysninger. Også om det ikke foreligger bevisst tilbakeholdelse, kan det bli tale om å anse de gitte opplysninger som ufullstendige. Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skattyteren rent faktisk har hatt kunnskap om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning. På den annen side synes det lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde.

Dette vil også medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene. Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at like tilfeller blir behandlet likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere

opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.

Tilsvarende fremgår også av Rt-2009-813 (Gaard) avsnitt 84, hvor det fremgår:

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 ...

Spørsmålet er om PTD i forbindelse med den ordinære ligningen ga alle de opplysninger som selskapet etter en objektiv vurdering burde ha gitt.

PTD oppga i selvangivelsen for 1997 en aksjesalgsgevinst på kr 3.142.500, og opplyste også om opsjonen. Det ble videre angitt at opsjonsprisen var på kr 1.642.500; mao. kr 4,50 per aksje. I etterfølgende brev til Oslo ligningskontor 2. juni 1998 ble opsjonsavtalen og kjøpsordre for aksjene oversendt – begge basert på en opsjonspris på kr 4,50 per aksje. Opsjonsavtalen var videre datert 9. april 1997 med en varighet på 1 år. I telefaks av 25. juni 1998 ble ytterligere opplysninger innsendt, uten at verken opsjonspris eller varighet ble korrigert. Det ble heller ikke opplyst om den tilknytning PTDs bakenforliggende eier hadde til IOR Jersey.

Det er på det rene at disse opplysningene både var uriktige og ufullstendige. Det må, som nevnt under punkt 2.2.2, legges til grunn at opsjonsavtalen ble inngått 29. mai 1997.

Bevisførselen har videre vist at avtalen på innløsningstidspunktet hadde en løpetid på 2 år og var basert på en opsjonspris på kr 1. Det er i lys av dette på det rene at opplysningen om avtaletidspunkt var uriktig. Opplysningene om løpetid og opsjonspris var videre ufullstendige, da det ikke ble opplyst at avtalen hadde blitt endret etter innløsningstidspunktet. Det ble heller ikke gitt fullstendige opplysninger om PTDs forhold til avtaleparten IOR Jersey.

Disse uriktige og ufullstendige opplysningene var klart av skatterettslig betydning. Det er etter rettens syn sannsynlighetsovervekt for at PTD forsto eller iallfall burde ha forstått dette. Lovens tiårsfrist kommer etter dette til anvendelse. Endringsadgangen var derved i behold da endringsvarsel ble sendt.

Saksøker har imidlertid anført at avviket fra markedsmessig pris ikke er tilstrekkelig til at uriktige opplysninger kan anses gitt, og at endringsfristen på 10 år likevel ikke kommer til anvendelse. Det er i den forbindelse vist til Rt-1999-1087 (Baker Hughes) hvor det fremgår:

Ligningsmyndighetenes undersøkelser påviste en ikke ubetydelig differanse mellom den pris TNO betalte i leie og den leiepris som fulgte av armlengdeprinsippet i de aktuelle årene. Det dreier seg om avvik fra armlengdes leie på rundt 40 %.

Spørsmålet blir om internprisene da kan anses som uriktige i relasjon til ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Når skattyter i ligningssammenheng benytter en pris som avviker betydelig fra armlengdeprisen, mener jeg at prisen må anses som uriktig. Differansene i vår sak er så store at de opplysninger som ble gitt av TNO i selvangivelsene for årene 1986–1988, må anses som uriktige.

Det siterte må leses i lys av problemstillingen i saken, og kan ikke forstås slik at det gjelder et generelt krav om 40 %-avvik fra armlengdeprisen for at 10-årsfristen skal komme til anvendelse. Det vises i den forbindelse til Rt-2012-1648 (Statoil) avsnitt 50, hvor det uttales:

(50) I Baker Hughes-dommen er det altså lagt til grunn at det må foreligge en faktisk betalt pris som «avviker betydelig» fra armlengdeprisen, for at opplysning om den faktisk betalte prisen må anses som uriktig ...

Spørsmålet i Baker Hughes- og Statoil-dommene var med andre ord om det forelå endringsadgang fordi opplysningene om faktisk betalt pris var «uriktig» og ga grunnlag for 10 års endringsfrist, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, jf. nr. 1. Dette utelukker imidlertid ikke at oppgivelse av andre uriktige eller ufullstendige opplysninger av skatterettslig betydning, som her, er tilstrekkelig til at tiårsfristen kommer til anvendelse.

Det vises til ovennevnte redegjørelse for dette.

Retten finner imidlertid uansett at det avviket fra armlengdeprisen i denne saken er tilstrekkelig til at tiårsfristen kommer til anvendelse. Skatteklagenemnda kan følgelig heller ikke settes til side på dette grunnlag.

3.2 Er endringsadgangen bortfalt som følge av passivitet?

Ligningsloven inneholder ingen regler om at endringsadgangen kan bortfalle som følge av passivitet. Høyesterett har imidlertid på ulovfestet grunnlag oppstilt en regel om dette. Den grunnleggende avgjørelsen er Rt-1967-598 (Rodeløkken), hvor 4-5 års passivitet medførte at endringsadgangen var bortfalt. Begrunnelsen for dette var som følger (side 586):

... Som det vil fremgå, mener jeg at ligningsnemnda med kjennskap til de samme opplysninger som i 1962 førte til etterligning i 1957 har akkviescert ved at etterligning ikke foretas. Rodeløkken har på sin side ikke bevisst forsøkt å føre ligningsmyndighetene bak lyset ved sin posteringsmåte i oppgjørsskjemaet for inntektsåret 1955 og har heller ikke ellers på noen måte opptrådt klanderverdig. Selskapet fikk anledning til å uttale seg i forbindelse med at spørsmålet om etterligning ble reist i 1957, og det fremgår av klagekjennelsen av 28.

november 1957 at revisors bokettersynsrapport på forhånd var gjennomgått i konferanse med selskapets kontorsjef Scavenius. Når spørsmålet om etterligning på denne måte har vært reist overfor skattyteren, og den bestemmende myndighet har fått seg forelagt alle relevante opplysninger, må det kunne kreves at beslutning om etterligning i tilfelle blir truffet innen rimelig tid. Uansett at adgangen til etterligning i 1962 ikke var foreldet etter byskattelovens § 114 nr. 7, kan jeg under de foreliggende omstendigheter ikke finne at ligningsmyndighetene på det tidspunkt – etter 4-5 års forløp – kunne ha adgang til å ta spørsmålet opp på nytt og foreta etterligning på grunnlag av de selvsamme opplysninger som forelå i 1957. Rodeløkken må ha rimelig krav på å kunne anse etterligningsspørsmålet endelig brakt ut av verden og på å kunne innrette sine disposisjoner etter dette ...

Høyesterett foretok, som det fremgår, en helhetsvurdering av ligningsmyndighetenes og skattyters forhold, og fant at skattyter i det konkrete tilfellet hadde «rimelig krav på å kunne anse etterligningsspørsmålet endelig brakt ut av verden».

Bortfall av endringsadgang grunnet ligningsmyndighetenes passivitet har vært anført også i andre saker for Høyesterett, uten at dette har ført frem. I Rt-1974-558 (Haugsrud) var 4,5 års kritikkverdig passivitet ikke tilstrekkelig til at endringsadgangen var falt bort. Det samme var tilfelle også i Rt-1990-189 (Faktum Forlag), Rt-1992-236 (Breiland) og Rt- 1995–1883 (Slørdal), hvor passivitet i kortere tidsperioder ikke ble ansett tilstrekkelig til at endringsadgangen falt bort.

Det må i lys av dette legges til grunn at passivitet fra ligningsmyndighetenes side kan medføre at endringsadgangen bortfaller. Forutsetningen er at passivitetsperioden er lang; trolig 4-5 år, og at det i tillegg foreligger andre forhold som gir skattyter en berettiget forventning om at endring ikke vil bli foretatt. Relevante momenter ved vurderingen er blant annet om skattyter har opptrådt lojalt eller om det foreligger klanderverdig opptreden eller uriktige eller mangelfulle opplysninger fra skattytersiden. Det er videre av betydning om ligningsmyndighetenes passivitet er klanderverdig eller begrunnet i arbeidsoppgavenes omfang og ressursituasjonen, jf. blant annet Rt-1992-236 (Breiland).

I Innstilling nr. 1 til Skatteklagenemnda 6. august 2014 erkjente Skatt vest at det forelå tre passivitetsperioder fra 25. september 2007 til 13. september 2012 på henholdsvis ett år og seks måneder, ett år og fem måneder og ett år og syv måneder, totalt ca. fire år og seks måneder. Skatt vest gikk imidlertid senere bort fra dette, og bestred at det forelå passivitetsperioder av en slik varighet som er nødvendig for bortfall av endringsadgang.

Dette synspunktet ble lagt til grunn også av Skatteklagenemnda. Saksøker har imidlertid gjort gjeldende at det foreligger en total passivitetsperiode på 7 år.

Retten finner ut fra fremlagte dokumenter og hjelpedokumenter sammenholdt med forklaring fra vitnene Lie og Seljevoll at det iallfall ikke foreligger passivitet fra ligningsmyndighetene på mer enn totalt 4 år og 6 måneder, slik Skatt vest opprinnelig la til grunn.

Den passivitet som foreligger er imidlertid etter rettens syn uansett ikke å anse som klanderverdig. Nærværende sak inngår i et stort kompleks av skattesaker mot PTDs bakenforliggende eier og en rekke selskaper tilknyttet ham. Det er på det rene at skattemyndighetene – i de perioder behandlingen av nærværende sak stod i bero – nedla et

betydelig arbeide i sakskomplekset som sådan. Det ble herunder foretatt prosessuelle avklaringer av betydning for behandlingen av denne saken, blant annet knyttet til Skatt vests habilitet og vedtakskompetanse, tilgang til politiets beslag og adgangen til å åpne beslaglagt backuptape.

Retten finner det klart at saksbehandlingstiden i saken har vært begrunnet i sakskomplekset størrelse og omfang, snarere enn en bevisst nedprioritering fra skattemyndighetens side. En eventuell passivitet er følgelig ikke å anse som klanderverdig. Deler av tidsbruken skyldes videre at spesialrevisor Erling Kristensen, som var en sentral person knyttet til behandlingen av saken, var utlånt til politiet i forbindelse med straffesaken mot A.

Heller ikke dette tilsier – slik forholdene her ligger an – at tidsbruken kan anses klanderverdig.

Det sentrale i denne sammenheng er likevel at den eventuelle passiviteten fra ligningsmyndighetene, ikke har gitt PTD noen berettiget forventning om at saken var lagt bort og at skjønnsfastsettelse ikke ville bli foretatt.

Det var i perioden fra ordinær ligningsbehandling ble foretatt i 1998 og frem til endringsvarsel ble sendt i 2007, intet som tilsa at ligningsvedtaket var endelig. PTD unnlot, som nevnt, under ligningsbehandlingen å opplyse om bakenforliggende eneeiers tilknytning til IOR Jersey og at opsjonsavtalen på innløsningstidspunktet hadde vært basert mer ugunstige vilkår. Først i forbindelse med at ligningsmyndighetene fikk tilgang til det såkalte «Hopnesbeslaget» 25. september 2007, begynte opplysninger om dette å fremkomme. Det var først fra dette tidspunkt at ligningsmyndighetene fikk en oppfordring til å gå nærmere inn i saken, hvilket ble gjort ved at endringsvarsel ble sendt 19. desember 2007. Retten finner det klart at det ikke forelå noen klanderverdig passivitet frem til dette tidspunkt. Det forelå frem til dette tidspunkt ei heller noe grunnlag for en berettiget forventning hos skattyter om at endring ikke ville bli foretatt.

I perioden etter at endringsvarsel var sendt og frem til endringsvedtak ble fattet, var det jevnlig kontakt mellom ligningskontoret og representanter for skattyter. Det er ut fra denne kontakten på det rene at skattyter var kjent med den saken som pågikk, og at endringsvedtak kunne forventes. Det vises i korte trekk til følgende:

- Varsel om bokettersyn hos PTD for inntektsårene 1997 og 1998 ble oversendt PTD 28. januar 2008.
- Varsel til PTD 28. januar 2008 om at backuptape ville gjennomgås blant annet med sikte på pålegg om utlevering av materiale av betydning for PTDs ligning og kontrollen med denne.
- Overføring av vedtakskompetanse i denne saken til Skatt vest, og PTDs innsyn i dokumentene knyttet til dette 5. september 2008.
- PTD v/ advokat Torvangers brev av 16. april 2009, hvor det bes om at kopi av eventuelt varsel om endring av ligning for PTD oversendes.
- Varsel om bokettersyn og endring av ligning fra 2007 oversendes på nytt til PTD 24. juni 2009.
- PTD v/advokat Torvangers brev av 19. november 2010 hvor det fremgår at varselet om endring vil bli kommentert på et senere stadium av saksforberedelsen.
- Utkast til vedtak om endring av ligningen for 1997 oversendes til PTD 2. juli 2012. Skattyter hevdet senere å ikke ha mottatt utkastet og nytt vedtaksutkast ble derfor sendt til skattyters prosessfullmektig 13. september 2012.

- Kontakt mellom partene i oktober, november og desember 2012 og april, juni og september 2013.
- Skatt vests vedtak av 7. januar 2014 om endring av ligningen for 1997.
- Deretter relativt løpende kontakt frem til Skatteklagenemndas vedtak.

Det er etter rettens syn klart at skattyter – ut fra kontakten mellom partene – ikke på noe tidspunkt har fått noen forventning om at endringsadgangen var frafalt. En eventuell forventning om dette var i alle tilfelle ikke berettiget. Det vises i den forbindelse særlig til selskapets manglende bidrag til opplysning av saken hva gjaldt tidspunkt for avtaleinngåelse, avtalens vilkår og interessefellesskapet med medkontrahenten. Retten finner i lys av dette ikke at saksøker har noe rimelig krav på at etterligningsvedtaket anses brakt ut av verden. Skatteklagenemndas vedtak kan følgelig heller ikke på dette grunnlag settes til side.

3.3 Er endringsadgangen bortfalt av andre grunner

Retten har vurdert, men finner ikke at det foreligger andre grunner som skulle tilsi at endringsadgangen har bortfalt. Skattemyndighetenes behandling av saken har vært grundig og forsvarlig. Det er ikke påvist feil knyttet til saksbehandlingen som kan gi grunnlag for at endringsadgangen skulle falle bort.

Heller ikke det forhold at det har gått nærmere 20 år fra ligningsåret og til endelig endringsvedtak ble truffet, medfører at endringsadgangen er falt bort. Endringssaken er tatt opp innenfor ligningslovens frister, og er heller ikke falt bort ved passivitet. Det foreligger da ikke noe rettslig grunnlag for bortfall av endringsadgangen, selv om den totale behandlingstiden har vært lang.

Heller ikke det forhold at Skatteklagenemndas vedtak til dels bygger på faktiske opplysninger hentet fra Bergen tingretts ikke-rettskraftige straffedom, gir grunnlag for bortfall av endringsadgangen. Det er ikke tvilsomt at faktiske opplysninger fra en ikke-rettskraftig straffedom kan brukes som bevis, selv om bevisverdien etter omstendighetene vil være begrenset. Det er ikke påvist praksis som skulle tilsi at slik bruk av faktiske opplysninger er i strid med EMK artikkel 6 nr. 2, slik saksøker synes å anføre.

De faktiske opplysningene som Skatteklagenemnda bygget på i denne saken, er gjennom dokumentfremleggelse for retten dokumentert å være korrekte. Vedtaket kan således uansett ikke settes til side på dette grunnlag. Dette gjelder især fordi Skatteklagenemnda korrekt har konkludert med at vilkårene for skjønnsfastsettelse var oppfylt.

4. Tilleggsskatt

Partene er enige om at Skatteklagenemndas vedtak må oppheves, for så vidt gjelder tilleggsskatten på 30 %. Dom avsies derfor i tråd med dette, jf. tvisteloven § 9-7 første ledd, jf. § 11-2.

5. Sakskostnader

Staten har ikke nedlagt påstand om sakskostnader. Spørsmålet er om det er grunnlag for å tilkjenne saksøker erstatning for sakskostnader.

Av tvisteloven § 20-2 første, jf. annet ledd, følger at en part som har «vunnet saken», altså fått medhold «fullt ut eller i det vesentligste», som hovedregel har krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten, jf. tvisteloven § 20-2 første, jf. annet ledd. Ved vurderingen av om saken er «vunnet», skal det tas utgangspunkt i påstanden i stevning og tilsvarende.

Saksøker har nedlagt påstand om at Skatteklagenemndas vedtak må oppheves i sin helhet, men har kun fått medhold i at vedtaket må oppheves for så vidt gjelder tilleggsskatten. Det er følgelig på det rene at saksøker ikke har fått medhold fullt ut, jf. Schei m.fl.: Tvisteloven kommentarutgave, 2. utg. side 698.

Retten finner etter en helhetsvurdering heller ikke at saksøker har fått medhold «i det vesentligste». Det vises særlig til at tilleggsskatten utgjorde rundt 30 % av den totale tvistesummen, og at tyngdepunktet i saken heller ikke lå på spørsmålet om tilleggsskatt. Det er etter dette ikke grunnlag for å tilkjenne saksøker erstatning for sakskostnader i medhold av tvisteloven § 20-2 første ledd.

Begge parter må imidlertid anses for å ha fått medhold av betydning. Hovedregelen er da at erstatning for sakskostnader ikke skal tilkjennes. Det følger av tvisteloven § 20-3 at en part som har fått «medhold av betydning», helt eller delvis «kan» tilkjennes sakskostnader av motparten hvis «tungtveiende grunner» tilsier det, jf. tvisteloven § 20-3. Ved vurderingen av om «tungtveiende grunner foreligger» skal det særlig legges vekt på momentene i tvisteloven § 20-2 tredje ledd, hvor mye parten har fått medhold og andelen sakskostnader som knytter seg til denne delen.

Retten har vurdert, men finner ikke at det foreligger slike tungtveiende grunner som tilsier at saksøker gis hel eller delvis dekning for sine sakskostnader. Retten har ved vurderingen sett hen til saksøkers anførsler om at 50 % av arbeidet knytter seg til spørsmålet om tilleggsskatt. Retten finner det på tross av dette klart at alt overveiende delen av sakskostnadene for tingretten knytter seg til spørsmål som utelukkende eller også har hatt betydning for vedtaket om skjønnsfastsettelse, hvor staten har fått medhold. Det vises til underbyggelse av dette særlig til at vedtaket om tilleggsskatt bygger på samme faktum som vedtaket om skjønnsfastsettelse er bygget på, hvor staten har fått fullt medhold.

Det er uheldig at krav frafalles på et sent stadium av saken. Retten finner likevel ikke at dette i seg selv gir grunnlag for å tilkjenne saksøker erstatning for sakskostnader. Det vises i den forbindelse særlig til at det etter rettens syn ikke er grunn til å bebreide staten for at kravet på tilleggsskatt ble opprettholdt så vidt lenge, som her. Heller ikke velferdsmessige forhold eller styrkeforholdet mellom partene tilsier etter rettens syn at sakskostnader bør tilkjennes.

Retten kan heller ikke se at det er nødvendig å tilkjenne sakskostnader for vedtaket om tilleggsskatt for å gi saksøker et «effektive remedy» etter EMK artikkel 13, for det brudd på EMK artikkel 6 som saksbehandlingstiden innebar for så vidt gjaldt spørsmålet om tilleggsskatt. Det forhold at tilleggsskatten ble frafalt i sin helhet anses som tilstrekkelig kompensasjon i så måte, jf. også Utv-2017-1121.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er ferieavvikling og andre presserende arbeidsoppgaver.

Slutning

1. Skatteklagenemndas vedtak av 23. juni 2016 oppheves for så vidt gjelder ilagt tilleggsskatt.
For øvrig frifinnes staten v/Skatt vest.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke.

SKN 18-076 Internprising

Lovstoff: Skatteloven § 13-1.

Oslo tingrett: Dom av 30. juli 2018.

Dommer: Tingrettsdommer Heidi Heggdal.

Parter: Total E&P Norge AS (advokat Amund Noss og advokat Anders Voje Heieren) mot Staten v/ Oljeskattekontoret (advokat Nils Sture Nilsson)

Dommen er anket.

Sammendrag: Saken gjaldt gyldigheten av ligningen for Total E&P Norge AS for inntektsårene 2007, 2008 og 2009. Oljeskatteklagenemda avga i 2014 kjennelse der sokkelinntekten til Total E&P Norge AS ble økt med kr 801.748.402 samlet for årene 2007-2009. Beløpene var basert på en tilbakeføring av fradragsførte erstatningsutbetalinger til et nærstående selskap. Videre ble sokkelinntekten for ligningsåret 2009 økt med henholdsvis kr 121.199.303 og kr 205.048.986. Problemstillingen for sistnevnte inntektsøkning var om faktisk leverte laster med flytende naturgass var solgt på markedsmessige vilkår. Staten ble frifunnet

Saken gjelder gyldigheten av ligningen for Total E&P Norge AS for inntektsårene 2007, 2008 og 2009.

I. Framstilling av saken:

1. Innledning

Oljeskatteklagenemda (heretter kalt Klagenemnda) avsa den 15. desember 2014 kjennelse der sokkelinntekten til Total E&P Norge AS (heretter kalt TEPN) ble økt med kr 801.748.402 samlet for årene 2007–2009. Beløpene er basert på en tilbakeføring av fradragsførte erstatningsutbetalinger til det nærstående selskapet Total Gas & Power Limited (heretter kalt TGPL). Denne delen av Klagenemndas vedtak omtales som erstatningsspørsmålet. Videre ble sokkelinntekten for ligningsåret 2009 økt med henholdsvis kr 121.199.303 og kr 205.048.986. Problemstillingen for sistnevnte inntektsøkning var om faktisk leverte laster med flytende naturgass (heretter kalt LNG) var solgt på markedsmessige vilkår. Denne problemstillingen benevnes i saken som prisreferansespørsmålet.

TEPN tok ut søksmål for Stavanger tingrett den 12. juni 15. Den 15. oktober 2015 ble saken stanset etter en avtale mellom partene, jfr. tvisteloven § 16-17. Saken ble igangsatt etter begjæring fra saksøker og deretter overført til Oslo tingrett etter en begjæring fra begge parter i saken i juni 2017. I juli 2017 ble saken besluttet delt, slik at erstatningsspørsmålet skal forhandles og pådømmes særskilt, mens prisreferansespørsmålet stanses inntil det er avklart om spørsmålet blir løst gjennom MAP-forhandlinger mellom Norge og Storbritannia.

Dette innebærer at det er kun erstatningsspørsmålet som skal avgjøres i denne saken.

Hovedforhandling i saken ble avholdt 17. – 24. april 2018. Partene møtte med prosessfullmektiger og det ble foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

2. Partene i saken

TEPN er et norsk aksjeselskap i det franske Totalkonsernet. Virksomheten i Norge består av undersøkelse og utnyttelse av petroleumsforekomster på den norske kontinentalsokkelen. TEPN har eierandeler i produserende felt og rørledninger på norsk kontinentalsokkel samt i landanlegg.

TGPL er et britisk selskap i samme konsern som TEPN. TGPL er konsernets viktigste enhet i gass og kraftdivisjonen. Selskapet driver hovedsakelig med handel og markedsføring av narturgass og naturgass fra Snøhvit utgjør bare en mindre del av selskapets samlede mengde av gass-salg. Selskapet er videre TEPNs viktigste kjøper av LNG.

TEPN krevde for inntektsårene 2007, 2008 og 2009 fradrag i sokkelinntekten for betaling av erstatninger til TGPL på til sammen kr 1.091.984.453. Erstatningene knyttet seg til manglende levering av LNG-laster til TGPL. I vedtak av Oljeskattenemnda av 16. juni 2011 ble TEPN nektet fradrag, med unntak av erstatning for fem laster på til sammen kr 290.236.051 for inntektsåret 2008.

TEPN påklagde vedtaket til Klagenemnda, som den 15. desember 2014 opprettholdt Oljeskattenemndas vedtak.

3. Avtalene

Snøhvit er et gassfelt i Barentshavet vest for Hammerfest. TEPN har en eierandel på 18,4 % i feltet. Øvrige rettighetshavere på Snøhvit er Statoil Petroleum AS (operatør) med 36,79 %, Petoro AS 30 %, GDF Suez E&P Norge AS med 12 % og RWE Dea Norge AS med 2,81 %.

Plan for utbygging og drift (PUD) for Snøhvit ble godkjent av Stortinget 7. mars 2002. Utbyggingen av feltet ble påbegynt 2002 og skulle i henhold til PUD komme i produksjon 1. desember 2005. Produksjonen kom imidlertid ikke i gang før mot slutten av 2008 og var i en lang periode etter dette preget av ustabilitet.

Gass som utvinnes fra Snøhvitfeltet føres inn med rørledninger i LNG-anlegget på Melkøya utenfor Hammerfest, der gassen blir prosessert og kondensert. LNG er som nevnt flytende naturgass (Liquified Natural Gas). Naturgass gjøres flytende for å kunne transporteres på skip. Den flytende gassen transporteres med spesialbygde LNG-skip til mottaksterminaler i hele verden. Skipslasten med flytende naturgass blir deretter behandlet og gjort om til gass

(regassifisering). Denne gassen blir sendt videre til sluttbruker via de rørsystemene som er tilknyttet mottaksterminalen. Prosessen med utvinning, nedkjøling, lagring, transport, regassifisering og distribusjon til sluttbruker genererer en kjede med kontrakter mellom flere aktører.

Som deleier i Snøhvitfeltet har TEPN rett til å utta en andel av produsert petroleum fra feltet tilsvarende deltakerandelen. Utøvelsen av retten til å utta naturgass forutsettes nærmere regulert i en løfteavtale. Løfteavtalen var ferdig forhandlet våren/sommeren 2005, men ble signert først 25. oktober 2006. Løfteavtalen regulerer i hovedsak overføring av eiendomsrett for laster av LNG fra Snøhvit til hver lisenshaver, ansvarsforhold i forbindelse med denne overføringen og notifikasjon av når disse lastene er tilgjengelige.

Den 15. november 2004 inngikk TEPN «LNG Sale and Purchase Agreement» med TGPL om salg av selskapets produksjon av LNG fra Snøhvitfeltet. Avtalen kalles heretter SPA eller gassalgsavtalen. Avtalen har en løpetid på 20 år. Faste leveringer under SPA skulle starte i perioden 1. oktober 2006 til 1. oktober 2007.

TEPN skulle etter SPA artikkel 2.3 senest den 1. april 2005 nominere et tidsvindu på 180 dager der faste leveranser skulle starte. Før oppstart av faste leveranser ble det avtalt en såkalt Run-In-Period (RIP), dvs en periode for testing og igangkjøring av anlegget hvor partene ikke har noen faste leverings- eller mottaksforpliktelser. Denne perioden kunne i henhold til SPA ikke starte før 15. januar 2006, jfr. pkt 3.1.

Opprinnelig var det samsvar mellom RIP i utkastet til løfteavtalen og RIP i SPA. Eksakt dato for oppstart av RIP i henhold til avtaleutkastet skulle ha blitt notifisert av operatør den 1. april 2005, men fristen ble ikke overholdt. Dette var også, som nevnt ovenfor, datoen hvor TEPN etter SPA skulle foreta en nærmere bestemt nominering av tidspunkt for faste leveranser. TEPN og TGPL ble som følge av dette enige om å utsette nomineringen av faste leveranser.

Den 16. august 2005 nominerte operatøren, basert på utkastet til løfteavtale, en tentativ/ikke juridisk forpliktende startperiode for RIP. Tentativt skulle RIP starte i perioden 5. juli 2006 til 31. desember 2006. TEPN nominerte på denne bakgrunn oppstart av faste leveranser i henhold til SPA til å starte ikke senere enn 29. juni 2007.

Snøhvitutbyggingen ble imidlertid ytterligere forsinket og den fremforhandlede løfteavtalen ble reforhandlet for å ta hensyn til de nye forholdene på Snøhvitfeltet. Da løfteavtalen ble reforhandlet befant TEPN seg i en situasjon hvor det ikke lenger var samsvar mellom nomineringene operatøren var forpliktet til under løfteavtalen og nomineringen TEPN var forpliktet til under SPA.

Den opprinnelige RIP under løfteavtalen ble den 31. mars 2008 forlenget med opptil ett år, dvs. til 1. oktober 2008. RIP-forlengelsen medførte at operatøren ikke lenger var bundet til årlig løfteprogram overfor TEPN.

Forsinkelsene av utbyggingen på Snøhvitfeltet medførte store produksjonsavvik i forhold til det som i SPA var antatt å bli produsert under regulær drift i perioden 2007–2009. Produksjon fra

Snehvit startet først opp 26. september 2007, men ble kort tid etter ytterligere forsinket. Også etter dette tidspunktet har det vært til dels store produksjonsproblemer ved anlegget.

TEPN inngikk i perioden flere forliksavtaler med TGPL, der selskapet forpliktet seg til å betale erstatning for TGPL for manglende leveranser av LNG. I forliksavtalene la partene til grunn at TEPN ikke ville klare å oppfylle de fremtidige leveringsforpliktelsene, slik at det forelå et antasipert mislighold som skulle medføre erstatningsansvar. Det ble også lagt til grunn, og dette er sakens kjerne, at SPA etablerte en leveringsforpliktelse for TEPN på 12 laster i året.

Den første forliksavtalen som ble inngått er Amendment nr. 1 av 16. april 2007. I denne avtalen ble det avtalt å betale erstatninger for antasipert leveringssvikt av 3 laster i tredje kvartal 2007 og 5 laster i 2. halvår i 2007. I henhold til forliksavtale av 2. januar 2008 (Forliksavtale A) ble det utbetalt erstatning for 8 laster i perioden januar-september 2008. Den siste forliksavtalen (Forliksavtale B) ble inngått 2. april 2008. I henhold til denne avtalen ble det betalt erstatning for 11 laster i oktober 2008-september 2009. Til sammen ble det utbetalt kr 1.091.974.453 i erstatning til TGPL. Felles for alle tre forliksavtalene var at de etablerte en leveringsplikt for TEPN som var formulert annerledes enn i SPA og at erstatningene ble satt til 40 % av kontraktssummen for lastene, uavhengig av tap på TGPLs side.

Forliksavtalene kan oppsummeres som slik:

Avtale	Type	Periode	antall laster	Beløp i NOK
Amendment no 1, 16.04.07	uten FLP	juli-nov 2007	6	179 418 715
Forliksavtale 02.01.08	uten FLP	jan-mars 2008	3	133 072 218
Forliksavtale 02.01.08	med FLP	april – sept 2008	5	287 671 958*
Forliksavtale 02.04.08	uten FLP	okt – des 2008	3	189 540 504
Forliksavtale 02.04.08	uten FLP	jan- aug 2009	8	302 281 058
				Sum
				1 091 984 453

* Godkjent av Klagenemnda med et beløp på kr 290.236.051

4. Bindende forhåndsuttalelse

TEPN søkte om bindende forhåndsuttalelse (BFU) i medhold av petroleumsskatteloven § 6 nr. 5 den 19. juni 2007.

Basert på informasjonen i Selskapets søknad, avga Oljeskattekontoret den 10. desember 2007 BFU om prisen på LNG fra Snøhvit, dvs. en vurdering av armlengdes pris på levert gass i forhold til sktl. § 13-1. Kontoret mente i sin BFU at den avtalte pris for leveranser til Spania ikke var markedsmessig, og foreslo en høyere pris der normalintervallet for forventet oljepris ble justert. TEPN var uenig i de vurderinger som lå til grunn for endringen, men aksepterte likevel uttalelsen.

Partene er til dels uenige om hvilken betydning TEPNs uttalelser i BFU skal ha for tolkingen av SPA og retten kommer nedenfor tilbake til BFU og betydningen av denne søknaden under rettens vurdering.

5. Skattemyndighetens behandling

TEPN ble lignet etter påstand for inntektsårene 2007, 2008 og 2009. Erstatningsspørsmålet ble vurdert nærmere i forbindelse med ligningsbehandlingen for 2008, og TEPN ble i brev av 2. oktober 2009 varslet om fravikelse for hele eller deler av erstatningen som var betalt til TGPL, med hjemmel i skatteloven (sktl.) § 13-1. Under ligningsbehandlingen for 2009 ble det også foretatt en nærmere vurdering av forliksavtalene. Den 2. oktober 2009 varslet Oljeskattekontoret TEPN om endring av ligningen for 2007 og 2008. Den 15. september varslet Oljeskattekontoret om endring for inntektsårene 2007, 2008 og varsel om fravikelse for inntektsåret 2009. Oljeskattekontoret opplyste i varselet at erstatningsutbetalingene til TGPL var vurdert tilbakeført som inntekt.

Vedtak i Oljeskattenemnda forelå den 16. juni 2011. Oljeskattenemnda mente for det første at erstatningsansvaret var basert på en uriktig tolkning av leveringsforpliktelsene i SPA. Nemnda mente at det ikke forelå noen bindende årlig leveringsforpliktelse i SPA slik TEPN hevdet, og dermed heller ikke mislighold som ga grunnlag for erstatning slik TEPN la til grunn. Oljeskattenemnda kom likevel til at det forelå erstatningsplikt for misligholdte laster som var nominert i Final Loading Programme, alt 5 laster i 2008. Det ble dermed innrømmet fradrag for erstatninger med kr 290.236.051. Nemnda mente videre at det uansett tolkning av leveringsforpliktelsene ikke var sannsynliggjort noe tap på TGPLs hånd som kunne lede til erstatningsansvar for TEPN slik det var lagt til grunn i forliksavtalene. Selskapets sokkelinntekt ble økt med kr 801.748.402 for de tre årene.

Oljeskattenemndas endringsvedtak ble påklaget i brev av 1. juli 2011 og i brev av 26. oktober 2011.

Oljeskatteklagenemnda avsa, som ovenfor nevnt, kjennelse den 15. desember 2014, der klagen over Oljeskattenemndas vedtak ikke ble tatt til følge.

II. Saksøkeren har i hovedsak anført:

1. Prinsipalt anføres det at vilkårene for skjønn (for så vidt gjelder leveringsforpliktelsen) er ikke oppfylt.

Kravet om inntektsreduksjon i skatteloven § 13-1 første ledd ikke er oppfylt.

TEPN har en rekke forpliktelser etter SPA som skal sikre at regulære leveranser kommer i gang til avtalt tid. TEPN skulle sørge for oppstart av regulære leveranser innen 29. juni 2007, jfr. SPA art 2.3 og etterfølgende nominasjon. Etter at regulære leveranser hadde kommet i gang, skulle TEPN levere all LNG som ble gjort tilgjengelig, jfr. art 5.1., 4.4 og 4.1. Kontraktspartene har forutsatt at det årlige kontraktsvolumet (ACQ) da vil tilsvare ca. 12 laster, jfr. art 4.1.

Da anlegget til slutt kom i normal drift, ble det levert LNG i henhold til partenes forutsetning, dvs. ca. 12 laster i året.

TEPN klarte ikke å oppfylle sin forpliktelse til å starte opp regulære leveranser. Dette skyldtes forhold som TEPN hadde risikoen for, nemlig oppstartsproblemene på Melkøya.

Når TEPN ikke kunne levere LNG til TGPL som planlagt, førte dette til at TGPL enten måtte skaffe LNG fra andre kilder eller kjøpe seg fri fra eksisterende forpliktelser. Eventuelle dekningskjøp måtte normalt gjennomføres til en høyere pris enn den som var avtalt i den langsiktige avtalen (SPA) mellom TEPN og TGPL. Uansett hvilken fremgangsmåte som ble valgt, ville det derfor oppstå et tap på TGPLs hånd.

Ved inngåelse av tilleggsavtalene baserte TEPN seg på den konklusjonen som ble trukket allerede høsten 2005, nemlig at TEPN hadde risikoen for forsinket oppstart på grunn av tekniske feil ved anlegget. Tilleggsavtalene bygger derfor på at TEPN har en forpliktelse til å levere det antall laster som sannsynligvis hadde blitt levert dersom anlegget hadde fungert som forutsatt, dvs. ca. 12 laster i året. Tilleggsavtalene konkretiserer bare den leveringsforpliktelse som allerede følger av SPA.

Etter TEPNs syn følger denne forpliknelsen direkte av SPA. Inngåelsen av tilleggsavtalene medførte derfor ikke noen vesentlig endring i TEPNs leveringsforpliktelse.

Ved inngåelsen av den første tilleggsavtalen forelå det et antesipert mislighold av leveringsforpliknelsen. I tillegg forelå det et faktisk mislighold av prosedyren for fastlegging av endelig løfteprogram (FLP). På tidspunktet for de øvrige tilleggsavtalene hadde misligholdet av leveringsforpliknelsen materialisert seg, samtidig som det da var klart at situasjonen ville vedvare. Det er helt på det rene at TGPL ble påført et økonomisk tap som følge av dette misligholdet.

Erstatningsbestemmelsen i SPA art. 5.2 ikke bare til leveringsforpliknelsen, men til alle de øvrige bestemmelsene i kontrakten: «... *in accordance with the provisions of this Agreement*». TEPN vil anføre at erstatningsbestemmelsen får anvendelse etter sin ordlyd, slik at ethvert brudd på en kontraktsforpliktelse som medfører manglende levering av LNG som ellers ville blitt levert, medfører erstatningsansvar for TEPN. Hvilket volum som ville blitt levert dersom misligholdet ikke hadde inntrådt, er en faktisk vurdering (bevissspørsmål). Den faktiske situasjonen, med oppfyllelshindringer som TEPN har risikoen for, må holdes opp mot hva som ville blitt levert dersom disse tenkes borte. Prinsipielt er dette samme type vurdering som ved enhver erstatningsutmåling. Men siden det her ikke er avtalt et helt eksakt kontraktsvolum, må den faktiske utviklingen holdes opp mot en hypotetisk situasjon – hva som ville blitt levert under normal drift, som er ca. 12 laster.

Det bestrides at leveringsforpliknelsen fremgår av det endelige løfteprogrammet og at misligholdsbeføyelser bare vil kunne gjøres gjeldende dersom TEPN misligholder plikten til å levere i samsvar med det endelige løfteprogrammet, slik som Staten anfører.

Uttrykket «entitlement» i SPA har ikke samme meningsinnhold som «entitlement» i løfteavtalen. Et bindende løfteprogram gir ikke «entitlement» i løfteavtalens forstand. «Entitlement» til LNG oppstår etter hvert som det kommer LNG inn på tanken.

SPA art. 4.4 innebærer ingen «back to back»-regulering av TEPNs leveringsforpliktelse. Nominering og organisering av avtaket er selvsagt forsøkt gjort «back to back». Hvis selve leveringsforpliknelsen skulle ha vært «back to back», måtte kontrakten ha vært utformet på en helt annen måte.

Det er illustrerende at TEPN, basert på Klagenemndas forståelse, allerede har fått fradrag for fem laster som aldri kom, dvs. som TEPN aldri ble «entitled» til i henhold til løfteavtalen. Dette viser at avtalene ikke innebærer en fullstendig back- to back regulering.

Nomineringen i henhold til SPA art. 4.4 skal skje 1. juli, dvs. 3 til 15 måneder før lastene kommer. Dersom TEPN skal nominere sitt «entitlement» etter løfteavtalen pr. 1. juli, vil ikke TEPN kunne nominere noen laster. Dette gjelder selv om anlegget er i normal drift

Nomineringen må nødvendigvis bygge på en forventning.

Spørsmålet er ikke hvor mange laster TEPN plikter å nominere i henhold til SPA art. 4.4, Uansett hva som er TEPNs leveringsforpliktelse, må lasteprogrammene være realistiske. Ved normal drift vil det være naturlig å utarbeide endelig lasteprogram i samsvar med det årlige løfteprogrammet. Spørsmålet er hvem som har risikoen for at det ikke kan utstedes et endelig lasteprogram basert på normal drift, jf. Dyrlands notat av 3. april 2013. Det er TEPN som må ha denne risikoen.

Skillet mellom innkjøring (RIP) og regulær levering tilsier at det foreligger en leveringsforpliktelse etter SPA for TEPN. Det er enighet om at regulære leveranser skulle starte 29. juni 2007. Det er videre enighet om at forpliktelsene i SPA gjelder fullt ut, selv om det fortsatt er innkjøringsperiode under løfteavtalen. Statens tolkning innebærer at det blir marginal forskjell mellom innkjøringsperiode og regulære leveranser.

Poenget er at kjøpers 20-årige take-or-pay-forpliktelse begynner å løpe fra oppstart av regulære leveranser. Motstykket til dette må være at selger har en leveringsforpliktelse. Enten leverer selger eller så betaler han erstatning.

Avtalens forhistorie, jfr. de ulike utkastene, tilsier at det foreligger en leveringsforpliktelse for TEPN. Sammenligning av SPA avtaleutkast av 6. februar 2004 og utkast av 2. april 2004 med spor endringer beviser ikke noe annet enn et ønske om å gi selger en viss fleksibilitet. Det bestrides at disse endringene gir uttrykk for at risikoen er flyttet over til kjøper.

Uttrykket «operational and technical requirements of Seller's Facilities» i avtaleutkastet hindrer at selger tar «utenforliggende hensyn» ved nomineringen, f.eks. selge lasten til noen andre. Dersom formålet var å flytte risiko for teknisk svikt til kjøper, skulle man forvente at prisformelen ble endret. Det skjedde ikke. Det er ingen endringer i prisformlene i de to utkastene verken for USA (Gulf of Mexico) eller Spania. Risikoen må gjenspeiles i prisen.

Oljeskattemyndighetene er opptatt av at prisen vil være tilstrekkelig høy i Norge. Det var dette som myndighetene også var opptatt av i BFU. Derfor er det ikke skattemessig motivert at prisen ikke ble endret dersom man ville endre risikoen. Prisformlenes konstanter, A og B, er også uendret.

Partene har fastsatt prisen basert på at det er en langsiktig SPA med normal risikofordeling. Prisen er dokumentert med CUP-metoden (sammenlignbar ukontrollert pris). Kontrakten har elementer av en uttømmingskontrakt og det er derfor normalt at man legger inn en viss fleksibilitet.

Misligholdsbeføyelsene i kontrakten taler også for TEPNs tolkning av leveringsforpliktelsen. Hevingsbestemmelsen i SPA art. 30 (3) blir meningsløs med statens tolkning. Erstatningsbestemmelsen i SPA art. 5.2 vil ikke fungere som en mekanisme for å balansere kjøpers take-or-pay-forpliktelse. Take or pay forpliktelse må kombineres med en leveringsforpliktelse for selger.

Force Majeure-bestemmelsen i SPA punkt 24.1 ville normalt ha regulert hvem av partene som har risikoen for teknisk svikt. Denne bestemmelsen får marginal betydning med statens tolkning. Den naturlige måte å tenke på i bransjen er at det er force majeure bestemmelsene som regulerer risikofordelingen ved teknisk svikt. Det var ikke force majeure i dette kontraktsforholdet, fordi det var designfeil ved anlegget, som må være selgers risiko.

Alminnelige kontraktsrettslige prinsipper tilsier at risikoen ligger hos den som har mulighet til å kontrollere risikoen. Kontraktspraksis for gassalgskontrakter tilsier også at risikoen for teknisk svikt bør reguleres av force majeure bestemmelsen.

Konklusjonene er etter dette at forlikssavtalene bare konkretiserer den leveringsforpliktelse som allerede følger av SPA og kravet om inntektsreduksjon er dermed ikke oppfylt.

Kravet om årsakssammenheng er ikke oppfylt.

Staten har ikke påvist at en eventuell inntektsreduksjon har skjedd på grunn av interessefellesskapet mellom selskapene.

I BFU-søknaden ble SPA beskrevet som en vanlig, langsiktig avtale med normal risikofordeling. Det ble søkt om samtykke til en kontraktspris på samme nivå som i andre langsiktige LNG-kontrakter inngått i samme tidsrom.

Som særtrekk ved avtalen ble det i BFU søknaden beskrevet at ved verdsetting av LNG-kontrakter vil graden av fleksibilitet for hhv. kjøper og selger ha stor betydning. Selgers leveringsforpliktelse er ikke angitt som et eksakt volum. Det er selger som nominerer og det årlige volumet kan variere noe. Selger har derfor en viss fleksibilitet. Dette er en fordel for selger og en ulempe for kjøper.

Et annet særtrekk ved kontrakten var at kjøper hadde en 100 % take-or-pay-forpliktelse. Det er ingen bestemmelser om såkalt «carry forward» eller «make up gas» i kontrakten. Kjøper hadde derfor ingen fleksibilitet.

Videre ble det opplyst at kjøpers 100 % take-or-pay-forpliktelse ikke var knyttet opp mot et eksakt volum. Den var knyttet opp mot et volum som kan variere noe fra år til år. Dette innebar at kjøpers take-or-pay-forpliktelse ble ekstra byrdefull. Dette er uvanlig – selv om det kan observeres i markedet.

Klagenemndas vurdering av årsakskravet synes å bygge på to uriktige forutsetninger: At TEPN tidligere har ment at kjøper hadde risikoen for oppstartsproblemene og at dette var TEPNs opprinnelige standpunkt. Helt siden Statoil varslet om oppstartsproblemer den 16. september

2005 har imidlertid TEPN lagt til grunn at selskapet har risikoen for de tekniske problemene ved eget anlegg som førte til at regulære leveranser ikke kom i gang til avtalt tid.

Selv om Statens tolkning er den riktige, betyr ikke det nødvendigvis at denne tolkningen vil ha betydning mellom partene. De samme tilleggsavtalene ville uansett blitt inngått.

Hvis man mener at tolkningsspørsmålet er så tvilsomt at det ikke er interessefellesskapet som har medført erstatningen, er ikke vilkåret om årsakssammenheng oppfylt.

2. Subsidiært anføres det at TEPN uansett ville ha inngått tilleggsavtaler med leveringsforpliktelse.

Dersom Statens tolkning av SPA legges til grunn ville TEPN ved normal drift ha nominert ca. 12 laster i det endelige løfteprogrammet (FLP) og TGP ville ha en korresponderende take-or-pay-forpliktelse

Ved irregulær drift som skyldes tekniske problemer med selgers anlegg, men som ikke utgjør force majeure, ville selger, dersom Statens tolkning legges til grunn, kunne utstede FLP med null laster, uten at kjøper har noen misligholdssanksjoner. Kjøper ville fortsatt være bundet av den generelle, langsiktige take-or-pay-forpliktelsen, men i det aktuelle året vil kjøper ikke være forpliktet til å motta noen laster.

TEPN vil anføre at Klagenemndas skjønn bygger på en uriktig forutsetning når det legges til grunn at en uavhengig selger ikke ville ha inngått tilleggsavtaler. Fremgangsmåten strider også mot grunnleggende prinsipper for oppbygning av armlengdeskjønn, nemlig at man bare skal foreta helt nødvendige justeringer av transaksjonen.

Ved skjønnsutøvelsen må det legges til grunn at uavhengige parter ville ha inngått tilleggsavtaler for å løse de problemene som oppstod. I disse tilleggsavtalene ville det også ha vært nødvendig å konkretisere TEPNs leveringsforpliktelse. Selv om TEPNs forhandlingsposisjon hadde vært sammenfallende med Klagenemndas tolkning av gassalgsavtalen (SPA), ville prosessrisikoen har vært så høy og behovet for å få mer fleksible nomineringsprosedyrer så stort at det ville ha vært rasjonelt å inngå en tilleggsavtale som fastsatte en mer omfattende leveringsforpliktelse enn de fem lastene som ble fastsatt i løfteprogrammet (FLP) for kontraktsåret 2007.

Etter TEPNs syn var kontraktsbruddet et faktum allerede før det var aktuelt å lage FLP. På dette tidspunktet hadde TGPL allerede påtatt seg videre forpliktelser med uavhengige tredjemenn. Dessuten ville utstedelse av et «null FLP» ha medført at TEPN ville stått uten en forpliktet kjøper. TGPL måtte ha dekket sine forpliktelser på annen måte og var ikke nødt til å kjøpe irregulære laster fra TEPN. Et «null FLP» ville derfor på ingen måte bidratt til å løse TEPN sitt problem. Det ville ha ledet til en svært uklar situasjon.

Dersom TEPN likevel ble berettiget til laster, måtte disse løftes innen en viss tid for å unngå tap, jf. løfteavtalen punkt 3.2.2. TEPN ville være tilpliktet å tilby lasten til TGPL kjøper, jf. SPA art. 7 (Excess Quantity). TGPL ville derimot ikke ha plikt til å ta i mot lasten. Hvis TGPL velger å ta i mot, skal det betales full kontraktspris for lasten

TEPNs faktiske handlingsalternativer ville være å selge lastene selv eller fremforhandle tilleggsavtaler som gjenetablerer kjøper take-or-pay-forpliktelse. Det første alternativet ville på grunn av flere omstendigheter medført at partenes samlede tap i perioden ville blitt unødvendig høyt. Det mest rasjonelle og hensiktsmessige handlingsalternativet ville være å fremforhandle tilleggsavtaler.

Dersom leveringsforpliktelsen nulles ut fullstendig ville dette dessuten innebære selger ble fritatt for fra nomineringsforpliktelsene i SPA, mens kjøper likevel var forpliktet til take-or-pay for 100 % av de lastene som faktisk blir levert. Kjøper vil måtte betale full kontraktspris for de lastene som mottas, enten de leveres som planlagt eller ikke. Dette er ikke en balansert løsning som ville blitt avtalt mellom uavhengige kontraktparter.

Utgangspunktet for hvor omfattende leveringsforpliktelsene TEPN ville ha påtatt seg, ville være TEPNs behov for å etablere en take-or-pay-forpliktelse. Basert på informasjonen i løftemeldingene, skulle TEPN ha mottatt 18 laster.

3. Atter subsidiært anføres det at TEPN ville også uten tilleggsavtaler ville ha betalt erstatning for mer enn fem laster.

Staten synes nå å innrømme at det var leveringsplikt under FLP 2008. Staten har en ny anførsel i sitt innledningsforedrag, der det anføres at TEPN i klagen ikke har anført eller dokumentert noe tap, og at Klagenemnda ikke har hatt foranledning til å gå inn på spørsmålet.

Det dreier seg om store beløp i denne saken. Det er grunn til å stille spørsmålstegn ved hvorfor ikke Klagenemnda har etterspurt dokumentasjon og rettet opp feilen. På dette punktet må ligningen uansett oppheves da den klart bygger på feil faktisk premiss om leveringspliktens omfang.

Hva med de øvrige lastene som hadde lasteprogrammer. Hvordan ville forløpet vært uten tilleggsavtaler. Ville TGPL vært kjøper og til hvilken pris? Det er mange spørsmål som illustrer hvorfor skatteytters faktum ikke skal erstattes med skjønn/hypotetisk faktum.

Saksøkerens påstand:

1. Ligningen av Total E&P Norge AS for inntektsårene 2007, 2008 og 2009 oppheves for så vidt gjelder nektelse av fradrag for erstatningsutbetaling
2. Total E&P Norge AS tilkjennes sakskostnader for tingretten

III. Staten har i hovedsak anført:

1. Leveringsplikt etter SPA

Hvorvidt det foreligger skjønnsadgang er et spørsmål om i hvilken utstrekning det foreligger en leveringsplikt etter SPA.

I profesjonelle kontraktsforhold har ordlyden vesentlig vekt. Dette er slått fast i flere høyesterettsdommer. Høyesterett har også slått fast at noe som hadde vært naturlig å regulere i

avtalen på avtaletidspunktet, kan ikke fanges opp ved senere tolkning. Det følger videre av rettspraksis at det normalt bør legges størst vekt på de bevis som har størst tidsmessig nærhet til hendelsen. Etterfølgende forklaringer har dermed liten bevismessig vekt.

Leveringsplikten (og dermed erstatningsplikten) er uttømmende regulert i SPA artikkel 5, jf. artikkel 4. Erstatning kan kreves for manglende levering av LNG, jf. SPA artikkel 5.2 og 5.4. Det bestrides at erstatningsbestemmelsen i artikkel 5.2 gjelder brudd på alle de øvrige bestemmelsene i kontrakten. Artikkel 5.2 viser til *leveringsplikten*. Leveringsplikten følger av SPA artikkel 5.1. Det er med andre ord ACQ som bestemmer omfanget av leveringsforpliktelsen og ACQ er uttrykkelig fastsatt i artikkel 4.4: «*The number of Full Cargo Lots nominated in Final Loading Programme shall be the Annual Contract Quantity ('ACQ') of LNG to be delivered to the Buyer in such Contract Year.*»

Det er mulig å avtale et bestemt volum eller at nominert ACQ skal ligge innenfor visse ytterrammer. Men dette er ikke gjort i avtalen. Det følger av høyesterettspraksis at det kan ikke fanges opp ved en utvidende tolkning noe som det hadde vært nærliggende å regulere i avtalen.

TEPN hadde plikt til å levere sin «entitlement» fra Snøhvitfeltet. Dette var den eneste binding etter SPA, jfr. SPA artikkel 4.4. Det foreligger ingen *rettslig* binding til løfteavtalen, ettersom løfteavtalen ikke var inngått i 2004, men SPA artikkel 4.4 bestemmer at selger skal nominere sin «entitlement» fra Snøhvit. TEPNs «entitlement» fra Snøhvit følger av den senere inngåtte løfteavtalen.

Kontraktspartene la til grunn at TEPN per 1. juli kunne si noe om sin «entitlement» for etterfølgende år. Det vises til intern presentasjon av SPAen av 28. Mai 2004, hvor det fremgår at «*Quantity flexibility lies with TEPN (in line with lifting rights) og TGPL commits to take the annual quantity nominated by TEPN as per its actual annual lifting entitlement, estimated at 1 Gm3/year (i.e. 38 TBTu)*». Dette fremgår også av BFU-søknaden pkt. 7.2 og interprisingsdokumentasjon (2009).

Totals forståelse følger heller ikke av hvordan «entitlement» er definert i løfteavtalen, jfr. artikkel 1. Innen 1. juli fastsettes et Annual Lifting Program, jf. løfteavtalen artikkel 4.1.4. Det endelige Annual Lifting Program «shall be binding», jf. artikkel 4.1.4 annet ledd. Det årlige løfteprogrammet inneholder også Loading Windows, jf. også artikkel 4.2.1

Samtlige av systembetraktningene gir god mening også hvis man følger ordlyden.

Funksjonen til «Date of First Regular Delivery» er å etablere en tidsmessig avgrensing mellom kontraktens RIP og kontraktens ordinære bestemmelser. Statens tolkning av leveringsforpliktelsen innebærer ikke at avtalen blir den samme under RIP som ved regulære leveranser. Det er forskjellig nomineringsplikt og annen leveringsplikt etter RIP.

Termineringsbestemmelsen i SPA art 30.1 blir ikke meningsløs med Statens tolkning. Men den forutsetter et kontraktsbrudd i likhet men andre hevingsbestemmelser.

Total hevder at kjøpers «take or pay»-forpliktelse må balanseres mot en leveringsforpliktelse. Staten viser her til at balansen er ivaretatt ved at begge forpliktelser inntreffer ved årlig nominering.

Force majeure-klausulen får virkning dersom det foreligger et mislighold. Klausulen får derfor ikke marginal betydning ved statens tolkning av avtalen, slik som hevdet av TEPN.

Tilblivelseshistorien viser at man bevisst gikk bort fra reguleringer hvor forpliktelsen er fastsatt til en bestemt ACQ som i El Paso-avtalen, eller hvor forpliktelsen er fastsatt slik at ACQ skal ligge innenfor et bånd, som i Iberdrola avtalen. I disse avtalene er det levert erstatningsgass. TEPN har vært kjent med formene for ACQ, men har bevisst valgt en annen regulering.

Hverken avtalepraksis for eller alminnelige kontraktsrettslige prinsipper gir særlig veiledning i denne saken. Avtalen er spesiell, noe også TEPN har gitt uttrykk for, bl.a i BFU-søknaden.

Også TEPNs tidsnære uttalelser om SPA støtter statens tolkning av avtalen. Det vises til at TEPN i BFU-søknaden i 2007 uttalte at SPA var uvanlig når det gjaldt bestemmelsen om kontraktsvolum og at volumrisikoen lå hos kjøper alene. Dette skulle også gjelde ved reduserte leveranser.

Heller ikke balansen i avtalen tilsier en annen tolkning.

Det er fullt samsvar mellom TEPNs tidsnære uttalelser om prisingen i BFU-søknaden og Statens vurdering av kontrakten. TEPN uttalte uttrykkelig at plasseringen av volumrisikoen påvirket prisingen.

Statens vurdering av SPAs regulering av volumrisikoen er ikke uhensiktsmessig. En av partene må ha volumrisikoen og det er TGPL som har best forutsetninger for å håndtere volumrisikoen. Selskapet er et tradingsselskap som driver med kjøp og salg av gass, mens TEPN ikke har tilsvarende apparat til å kjøpe erstatningslaster eller selge overskuddslaster.

Det er heller ikke riktig at risikoen er ensidig fordelt. Ved nominering 1. juli tar TEPN på seg en leveringsplikt av LNG for neste kontraktsår

Konklusjonen er at leveringsforpliktelsen etter SPA er de laster LNG som nomineres i FLP.

2. Vilkårene for å anvende skattelovens § 13-1 er oppfylt.

Det er ikke omtvistet at det foreligger et *interessefellesskap* mellom partene i avtalen.

Staten anfører at det foreligger en *inntektsreduksjon* ved at TEPN har betalt en erstatning som ikke ville vært betalt mellom uavhengige parter. Staten legger til grunn at det er enighet om at dette vilkåret er oppfylt, hvis retten er enig i statens forståelse av leveringsplikten i SPA.

Når det gjelder kravet om *årsakssammenheng* volder dette kravet sjelden problemer når inntektsreduksjon og interessefellesskap er fastslått. TEPN hevder at selskapet ville forstått SPA på samme måte om kjøper var en uavhengig part. Staten anfører at det ikke er sannsynlig at TEPN ville vært i villfarelse om sine forpliktelser og betalt erstatning på 1 milliard kroner til uavhengig tredjepart. TEPN er en stor og meget profesjonell næringsdrivende. Erstatningen er et meget høyt beløp og det har formodningen mot seg at et selskap betaler en et slikt beløp uten å

uttømme alle muligheter for å unngå betalingen. I tillegg at TEPN i BFU-søknaden uttalt at kjøper har den fulle volumrisiko.

TEPNs behandling av behandling av erstatningskravet også klart preget av interessefellesskapet. Det er ikke innhentet eksterne juridiske betenkninger for å vurdere egne forpliktelser etter SPA, i motsetning til hvordan spørsmålet er fightet i forhold til skattemyndigheten. TEPN har heller ikke benyttet muligheten for voldgift, en mulighet som følger av SPA artikkel 33. Et erstatningskrav på 1 milliard fra uavhengig kjøper ville blitt behandlet på helt annen måte enn kravet fra TGPL

Det er der dermed årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen og vilkårene for skjønn etter § 13-1 er oppfylt.

3. Det er ingen feil ved klagenemndas skjønn som kan medføre at vedtaket må kjennes ugyldig.

Staten anfører prinsipalt at TEPNs anførsel om at klagenemnda skulle hensyntatt behovet for større fleksibilitet er et nytt påstandsgrunnlag i erstatningssaken. Behovet for mer fleksible leveringsbetingelser ble anført og vurdert under prisreferansespørsmålet, med det ble ikke anført under klagebehandlingen som et påstandsgrunnlag under erstatningsspørsmålet. Det er ikke anledning til å påberope dette nye påstandsgrunnlaget som grunnlag for ugyldighet for domstolene.

Klagenemnda hadde ingen foranledning til å vurdere anførselen om behov for større fleksibilitet under erstatningsspørsmålet når anførselen ble anført og vurdert av nemnda under prisreferansespørsmålet. Logisk sett dette en anførsel som hører hjemme under prisreferansespørsmålet. er fleksible leveringsbetingelser må eventuelt vurderes i sammenheng med endret pris.

TEPN har anført at erstatningen skulle ha omfattet flere laster enn de fem som det ble akseptert inntektsfradrag for. Staten anfører prispalt at denne anførselen er ny og dermed ikke kan påberopes for domstolen.

Subsidiært anføres at skjønnet uansett ikke er beheftet med feil. Skjønnet har vært tilstrekkelig bredt og saklig. De åtte lastene hvor det ikke forelå FLP var det ingen leveringsforpliktelse for og dermed ikke erstatningsansvar. De fem lastene med FLP for kontraktsåret 2008 hadde ikke klagenemnda noen forutsetning for å gå inn på. Det ble ikke anført noe tap på lastene i klagen til klagenemnda. Lastene ble dessuten levert, selv om ikke alle ble levert i rett tid. Det er ikke dokumentert noe økonomisk tap for kjøper for disse lastene.

Saksøktes påstand:

1. Staten v/Oljeskattekontoret frifinnes.
2. Staten v/Oljeskattekontoret tilkjennes sakskostnader

IV. Rettens vurdering:

1. Rettslig utgangspunkt og problemstillinger

Etter skatteloven § 13-1, 1. ledd kan det foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av interessefellesskap med et annet selskap. Ved skjønn skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget, jfr. § 13-1 tredje ledd. Bestemmelsen statuerer det såkalte armlengdeprinsippet i norsk rett. Bestemmelsen oppstiller tre kumulative vilkår for å kunne fastsette skatteyters inntekt ved skjønn:

- Det må foreligge interessefellesskap
- Det må foreligge reduksjon av inntekten eller formuen
- Det må være årsakssammenheng mellom inntekts- eller formuesreduksjonen og interessefellesskapet

Partene er enige om at det foreligger interessefellesskap, men er uenige om de to andre vilkårene for skjønnsmessig fastsetting av inntekten er oppfylt.

Ved vurderingen av om vilkåret for inntektsreduksjon er til stede er det nødvendig å fastlegge hvilke rettigheter og plikter som gjaldt mellom partene. Klagenemnda kom til at erstatningsutbetalingene som medførte inntektsreduksjonen var basert på en uriktig tolkning av leveringsforpliktelsen i SPA og ikke ville blitt foretatt mellom uavhengige parter.

Domstolene full kompetanse til å prøve hvorvidt vilkårene for å foreta skjønnfastsettelse etter skatteloven § 13-1 første ledd er til stede. Dersom vilkårene for skjønnfastsettelse er oppfylt, kan det skjønn som er utøvd bare overprøves etter de regler som gjelder for prøving det frie forvaltningsskjønn, jfr. Rt-2012-1025.

Retten kan dermed prøve om Klagenemndas tolkning av leveringsforpliktelsen i SPA er korrekt og om det er årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og erstatningsutbetalingene. Retten har begrenset kompetanse til å prøve den skjønnsmessige inntektsreduksjonen.

Den rettslige prøvingen skal skje på samme faktiske grunnlag som forelå for ligningsmyndighetene og det er ikke anledning til å påberope nye faktiske grunnlag som innsigelser mot vedtaket, jfr. Rt-2006-404 (38).

2. Er kravet til inntektsreduksjon oppfylt?

Utgangspunktet for alminnelig avtaletolkning er avtalens ordlyd. Ved tolkning av kontrakt i næring inngått mellom profesjonelle parter følger det av Høyesteretts praksis at slike kontrakter som utgangspunkt skal tolkes objektivt og at kontraktens ordlyd må tillegges stor vekt, jfr. Rt-2002-1155, hvor det fremgår følgende på s. 1159:

At prinsippet om objektiv fortolkning har særlig styrke i avtaler mellom næringsdrivende, understrekes av forretningslivets behov for sikkerhet og forutberegnelighet, som åpenbart fremmes best av en tolkning basert på objektive, tilgjengelige elementer.

Subjektive momenter kan likevel tillegges vekt, jfr. Rt-2003-1132, avsnitt 34-35:

Subjektive momenter ved fortolkningen kan imidlertid også i næringslivets kontrakter føre til en annen forståelse enn det som følger av kontraktens ordlyd. I de tilfeller det kan påvises at kontraktspartene har hatt en felles forståelse som avviker fra en naturlig forståelse av

kontrakten, må den omforente forståelse legges til grunn. Det kreves i slike tilfeller relativt klare holdepunkter for at partene har vært enige om en avvikende forståelse.

I denne saken har kontraktspartene et interessefellesskap som uansett innebærer at en enighet i ettertid om avvikende forståelse enn det som følger av kontraktens ordlyd vil ha begrenset betydning. Det er på det rene at begge kontraktsparter «tjener» på den forståelse av SPA som TEPN anfører. TEPN får redusert sin skattbare sokkelinntekt vesentlig, mens TGPL får økt sine inntekter og belastes med en langt lavere skattesats.

Det fremkommer også av rettspraksis at det er lite rom for en utvidet tolkning av ordlyden i kontrakter mellom profesjonelle. Det kan ikke ved utvidet tolking av ordlyden fanges opp forhold som det var nærliggende å fange opp i kontrakten. Det vises til Rt-1994-581 på s. 587:

En utvidende tolking kan jeg under ingen omstendighet finne grunnlag for i et tilfelle som dette. Avtalen er en forretningsmessig avtale utformet av personer med stor profesjonell kompetanse i slike forhold. Det ville etter mitt syn åpne for tvil og uklarhet om man ved tolkingen av slike avtaler skulle fravike ordlyden ut fra mer eller mindre klare antagelser om formålet. Da avtalen ble inngått var det ikke aktuelt med andre, utenforstående oppkjøp.

(...)

At man ved avtaletolkning også i forretningsforhold kan trekke inn den utvikling som har funnet sted etter avtalens inngåelse, og at det ved mer langvarige kontrakter kan tillegges vekt at forholdene har endret seg, får etter mitt syn ikke betydning her. Man kan ikke ved tolking fange opp tilfelle som det var nærliggende å regulere dersom avtalen også skulle omfatte dem.

Det er videre et generelt prinsipp ved tolkningen at tidsnære bevis normalt skal tillegges størst vekt og at etterfølgende forklaringer dermed tillegges liten vekt, jfr. bl.a Rt-2012-1267 (47).

3. Leveringsforpliktelsen etter SPA

Ordlyden:

SPA kapittel 5 regulerer «Seller's Delivery Obligation», altså selgers leveringsforpliktelse.

Av 5.1 fremgår:

In respect of each Contract Year, the Seller shall sell and deliver to the Buyer the ADQ as follows:

$$ADQ = ACQ - R$$

R er ikke relevant for tolkningen.

ADQ er forkortelse for Annual Delivery Quantity. ACQ er forkortelse for Annual Contract Quantity, jfr. definisjonene i SPA art 1.1. Leveringsforpliktelsen er i SPA art. 4.4 fastsatt som følger:

The number of Full Cargo Lots nominated in Final Loading Programme shall be the Annual Contract Quantity ('ACQ') of LNG to be delivered to the Buyer in such Contract Year.

Etter ordlyden i SPA er selgers leveringsforpliktelse (ACQ) etter dette definert som antallet laster som er nominert i Final Loading Programme (FLP).

Ordlyden i art 4.4 sammenholdt med art. 5.1, er etter rettens vurdering klar. Den årlige leveringsforpliktelsen – ACQ – fastlegges ved underrettelse til kjøper om antall laster i FLP etter artikkel 4.4, jf. artikkel 5.1. FLP i henhold til artikkel 4.4 blir dermed bestemmende for TEPNs leveringsforpliktelse etter artikkel 5.1.

SPA kapittel 4 beskriver en gradvis nomineringsprosedyre frem til FLP. Ordlyden i art 4.1 er som følger:

No later than 1st of April prior to the start of any Contract Year, the Seller shall notify the Buyer of the amount of its estimated entitlement of LNG for the next Contract Year, from its yearly production forecast, expected to amount to approximately twelve (12) Full Cargo Lots of approx. 147,000m3 provided that Seller's nomination shall be based on the operational and technical requirements of the Loading Terminal.

Prosedyren starter med informasjon og ender i artikkel 4.4, hvor TEPN innen 1. juli skal

notify the buyer of the Final Loading Programme which shall include the final amount of its entitlement of LNG for the next Contract Year and the number of Full Cargo Lots comprising the delivery to Buyer of this amount of LNG

Deretter fastlegges ACQ som:

The number of Full Cargo Lots nominated in Final Loading Programme shall be the annual Contract Delivery («ACQ») of LNG to be delivered to the Buyer in such Contract Year.

Etter ordlyden kan ikke retten se at det foreligger en plikt for TEPN å nominere ca. 12 laster, slik som TEPN anfører. SPA art 4.1 sier noe om hva som er forventet: «*estimated entitlement of LNG*», «*yearly production forecast, expected to amount to approximately twelve (12) Full Cargo Lots*». En naturlig forståelse av ordlyden i artikkel 4.1 og nomineringsprosedyren som er beskrevet i kapittel 4 tilsier ikke at det har oppstått en leveringsforpliktelse på ca. 12 laster LNG på det tidspunkt TEPN meddeler estimatet av LNG for neste år (1. april). Det årlige kvantum av LNG som TEPN er forpliktet til å levere angis i det endelige løfteprogrammet (FLP).

Retten er ikke enig med TEPN i at nomineringen bygger på en forventning, eller et estimat, fordi nomineringen skal skje før 1. juli, 3 til 15 måneder før lastene kommer. Etter rettens vurdering fremgår det uttrykkelig av ordlyden at når det endelige løfteprogrammet blir meddelt (før 1. juli) oppstår det leveringsforpliktelse for TEPN for det påfølgende kontraktsår. Det som TEPN skal levere angis i FLP og skal baseres på «*entitlement of LNG*».

«Entitlement of LNG»

TEPN hevder at uttrykket «entitlement» i SPA ikke kan ha samme meningsinnhold som «entitlement» i løfteavtalen, men at «entitlement» til LNG oppstår etter hvert som det kommer LNG inn på tanken. Retten er heller ikke enig i dette.

Som nevnt fremgår det av SPA artikkel 4.4 første punktum at TEPN må nominere sin «entitlement of LNG». Uttrykket er ikke nærmere definert i SPA, men må forstås som en rett til LNG. TEPNs rett til LNG bygger på deltakelsen i lisensen på Snøhvit reguleres av løfteavtalen. Løfteavtalens definisjon av «entitlement» i artikkel 1.1 (9) lyder som følger:

«Entitlement» shall mean each Shipper's entitlement to Snøhvit LNG deriving from the Participating Interest of the Corresponding Partner

Selv om løfteavtalen ikke var inngått i 2004, er det etter rettens vurdering ingen annen måte å forstå «entitlement av LNG» på enn slik «entitlement» er definert i løfteavtalen. Slik retten ser det er denne forståelsen også i tråd med TEPNs tidligere oppfatning av forholdet mellom avtalene.

I intern presentasjon av 28. mai 2004 la TEPN og TGPL til grunn at TEPN kunne si noe om sin «entitlement» for neste år. Det vises til s. 16 hvor det fremgår følgende:

Quantity Flexibility lies with TEPN (in line with lifting rights)

Og på side 17:

Annual Contract Quantity:

TGPL commits to take the annual quantity nominated by TEPN as per its actual annual lifting entitlement, estimated at 1 Gm3/year (i.e. 38 TBTu)

Synspunktet ble opprettholdt i BFU-søknaden, hvor det fremgår under punkt 7.2:

During the regular delivery period of the Agreement, the contract quantity will equal seller's entitlement to LNG from the Melkøya plant. The seller is consequently assured that he will be able to sell his entire production on a yearly basis, while the buyer will have to take the annual quantities nominated by the seller regardless of the actual quantity that this represents.

Opplysninger som TEPN har gitt i Internprisdokumentasjon (2009) på s. 2, 3. avsnitt taler også for denne tolkningen:

Det årlige løfteprogrammet er bindende for operatøren og skiperne. Disse prinsippene, som er fastsatt i løfteavtalen, er videre essensielle for at selger skal kunne påta seg å nominere leveringsforpliktelser mot kundene. Det årlige løfteprogrammet danner også grunnlag for de leveringsforpliktelser som selskapet har ovenfor TGPL etter SPA. I henhold til løfteavtalens art. 4.1.4. avtalte selskapet den 2. juli 2007 et årlig løfteprogram, jf. vedlegg H, sammen med de øvrige Snøhvit skiperne og operatøren. Basert på det avtalte årlige løfteprogrammet forpliktet selskapet seg til Final Loading Programma (FLP), jf. vedlegg I, med TGPL, i

henhold til SPA art. 4.4. Det årlige løfteprogrammet danner også grunnlag for de leveringsforpliktelser som selskapet har ovenfor TGPL etter SPA.

Etter rettens oppfatning innebærer ordlyden i SPA og løfteavtalen, sammenholdt med TEPNs tidsnære uttalelser at «entitlement of LNG» i SPA må forstås som en kobling til løfteavtalen og at rett til LNG etter løfteavtalen dermed danner grunnlaget for TEPNs leveringsforpliktelse overfor TGPL. Dette innebærer også at TEPN ikke er rettslig forpliktet til å levere LNG til TGPL dersom et løfteprogram ikke er blitt fastsatt etter løfteavtalen.

SPAs øvrige bestemmelser og struktur

TEPN anfører at regulære leveranser (First Regular Delivery) skulle starte opp 29. juni 2007. TGPLs 20-årige take-or-pay-forpliktelse begynte å løpe fra dette tidspunkt og motstykket må dermed være at selger har en leveringsforpliktelse fra samme tidspunkt.

Run in Period (RIP) er definert i SPA art 3.1 som:

(...) period of testing and commissioning of the production, processing, liquefaction, transportation, and shipping facilities which the seller shall use to deliver LNG to the buyer under this agreement

Slik retten forstår kontrakten er det ingen leveringsforpliktelse i Run in Period, utover den forpliktelsen som følger av artikkel 3.2:

If the Seller has entitlement to any LNG available for sale during Run in Period, the Seller shall offer such LNG in Full Cargo Lots as soon as possible ...

Av dette følger at dersom partene i løfteavtalen er i en RIP, har TEPN rett og plikt til å nominere i FLP de laster TEPN har rett til i RIP-perioden. Derfor kan også antall nominerte laster avvike fra estimatet. Det er tatt høyde for slike avvik ved henvisningen i artikkel 4.1, jf. uttrykket «the operational and technical requirements of the loading terminal».

RIP opphører ved Date of First Regular Delivery. Ved Date of First Regular Delivery begynner regulære leveranser, jfr. SPA artikkel 2.2:

The seller shall assume full delivery obligations and the Buyer shall assume full take or pay obligations as set forth in this Agreement as from Date of First Regular Delivery

Når selger skal «assume full delivery obligations» etter artikkel 2.2 fra det tidspunktet regulære leveranser starter, er «full delivery obligations» det som er definert som leveringsforpliktelsen i SPA artikkel 5.1 og 4.4. Det kan synes som det dermed blir liten forskjell på RIP og Date of First Regular Delivery, noe TEPN hevder er ulogisk. Det er imidlertid forskjeller med hensyn til nomineringsprosedyrer, tidsfrister og hva kjøper må akseptere av nominert gass. Men det er korrekt at det kan være liten forskjell på de to periodene i SPA før Snøhvit har ordinær produksjon. Men dette er etter rettens oppfatning en konsekvens av partenes kontrakt og taler dermed ikke for at leveringsforpliktelsen oppstår før og med et annet omfang enn nomineringen i FLP.

Misligholdsbeføyelsene i kontrakten.

TEPN hevder at misligholdsbeføyelsene i kontrakten blir meningsløse ikke TEPNs tolkning av leveringsforpliktelsen legges til grunn.

Termineringsbestemmelsen i 30.3 forutsetter kontraktsbrudd. TGPL kan påberope seg bestemmelsen dersom TEPN misligholder sin leveringsforpliktelse med 3 eller flere laster. Men her som ellers i kontrakten må misligholdet knyttes opp mot leveringsforpliktelsen som fastlegges etter artikkel 4.4, jfr. artikkel 5.1. Kontraktsbrudd vil f.eks oppstå ved at laster som er nominert i FLP ikke blir levert. I 2008, hvor TEPN nominerte laster i FLP som ikke ble levert, ville bestemmelsen kunne komme til anvendelse. Bestemmelsen er dermed ikke meningsløs.

TEPN anfører at erstatningsbestemmelsen i SPA art 5.2 henviser til alle bestemmelsene i SPA, ikke bare leveringsforpliktelsen, slik at ethvert brudd på en kontraktsforpliktelse som medfører manglende levering av LNG, som ellers ville blitt levert, medfører erstatningsansvar. TEPN hevder at bestemmelsen skal fungere som en mekanisme for å balansere kjøpers take or pay forpliktelse. Retten er ikke enig i dette. Det vises også her til ordlyden. Det fremgår av SPA art 5.2 at erstatning kan kreves for manglende levering av LNG. Artikkelen er plassert i kapittelet om leveringsplikt for selger. Artikkel 5.2 viser til leveringsforplikelsen som følger av artikkel 5.1, jfr. art 4.4. ACQ definerer omfanget av leveringsforplikten og dermed også erstatningsplikten. Det følger ikke av en naturlig fortolkning av bestemmelsen i artikkel 5.2 at den gjelder enhver forpliktelse i SPA.

SPA inneholder ikke bestemmelser som pålegger TEPN en volumforpliktelse og et erstatningsansvar før nominering av FLP, slik den uttrykkelig gjør etter nominering av FLP. TEPN viser til artikkel 20 om etablering av «Loading Terminal», som en av forpliktelsene som erstatningsbestemmelsen viser til. TEPNs forpliktelse etter artikkel 20 er en forpliktelse til å opptre aktsomt og det er ikke tema for denne saken om TEPN eller Statoil har opptrådt i henhold til standarder på området.

Heller ikke Force Majeure – klausulen i SPA art 24 blir meningsløs ved den tolkningen av leveringsforpliktelsen som retten ovenfor har lagt til grunn. Denne bestemmelsen får virkning dersom det foreligger et kontraktsbrudd i forhold til leveringsforpliktelsen definert i 5.1, jfr. 4.4.

Etter rettens vurdering taler ikke misligholdsbeføyelsene i kontrakten for TEPNs tolkning av leveringsforpliktelsen i SPA.

Avtalens forhistorie – de ulike utkastene.

Presentasjonen «Snøhvit LNG- internprising» datert 29. januar 2004, ca en uke før det første avtaleutkastet, er en intern presentasjon i TEPN, på s. 10 uttales det:

«The overall structure of the SPA between TEPN and TGP has been copied from the 3 executed or initialled Statoil SPAs, and particularly from the Iberdrola and CMS ones (the El Paso one was judged too Buyer's oriented...) ...

Seller has a +/- 5 % flexibility on the annual quantity»

Uttalelsen tyder på at TEPN hadde tenkt å inngå en kontrakt som ga kjøperen sikkerhet for levering av et bestemt volum.

I utkast til SPA datert 6. februar 2004 heter det i artikkel 2.3 om ACQ:

«The Annual Contract Quantity to be delivered to the Buyer in a Contract Year shall be all the Seller's Share of LNG Production from the Snøhvit Area amounting to [38 TBTU] (approx. 1 BCM) plus or minus up to and including 5 % (five per cent) at Seller option (the 'Basic Quantity'), provided that Seller's nomination shall be based on the operational and technical requirements of Seller's Facilities.»

TEPNs leveringsforpliktelse (ADQ) bygger på ACQ, jfr. artikkel 2.7. Kontraktutkastet viser at selger var forpliktet til å levere et visst forhåndsfastsatt LNG, men med adgang til en viss regulering for operasjonelle og tekniske forhold ved selgers anlegg.

TEPN hadde også adgang til å levere erstatningsgass fra andre terminaler, jfr. artikkel 2.9.

I det senere kontraktutkastet av 8. mars 2004 var det en lik regulering av leveringsforpliktelsen i artikkel 2.3.

I det tredje avtaleutkastet av 2. april 2004 kom det en endring i leveringsforpliktelsen. Artikkel 2.3 i med spor endringer lyder som følger:

The Annual Contract Quantity to be delivered to the Buyer in a Contract Year shall be all the Seller's entitlement Share of LNG production from the Snøhvit LNG, from its yearly production forecast for the next Contract Year, Area nominated to Buyer in the previous Contract Year, expected to amounting to at least 1 38 TBtu 1 BCM plus or minus up to and including 5% (five percent) at Seller option (the «Basic Quantity»), provided that Seller's nomination shall be based on the operational and technical requirements of Seller's Facilities.

ACQ skal etter dette kontraktsutkastet nomineres og knyttes til TEPNS rett til Snøhvit LNG, men med et forventet volum på minst 38 TBtu. Artikkel 2.9 om adgangen til å levere erstatningsgass fra andre terminaler ble tatt bort, noe retten legger til grunn må sees i sammenheng med at når leveringsforpliktelsen knyttes til «entitlement of Snøhvit LNG», så er det ikke behov for erstatningslast.

I intern presentasjon av 28. mai 2004 av den siste avtalen uttales det på s. 16, som også er inntatt ovenfor:

Quantity flexibility lies with TEPN (in line with lifting rights)

(...)

TGPL commits to take the annual quantity nominated by TEPN as per its actual annual lifting entitlement, estimated at 1 Gm3/year (i.e. 38 TBTu)

Etter rettens vurdering er denne endringen en sterk indikasjon på at partene i kontrakten bevisst har forlatt en forpliktelse for TEPN til å levere et estimert volum, og har i stedet lagt en plikt på TGPL til å motta selgers faktiske årlige løfterettigheter. TEPNs leveringsforpliktelse må etter dette være tilsvarende TGPLs kjøpsforpliktelse. Noe annet vil kreve en svært anstrengt tolkning av ordlyden.

I det fjerde avtaleutkastet av 4. juni 2004 kom det en ny definisjon av ACQ, i artikkel 4.4:

The number of Full Cargo Lots nominated in Final Loading Program shall be the Annual Contract Quantity of Snøhvit LNG to be delivered to the Buyer in such Contract Year.

Dette ble også den endelige definisjonen av ACQ og dermed leveringsforpliktelsen til TEPN. Selv om retten legger til grunn at kontraktspartene la opp til en SPA som tok utgangspunkt i de øvrige Snøhvitkontraktene, er det på det rene at partene har forlatt dette utgangspunktet når det gjelder TEPNs leveringsforpliktelse. Ordlyden i avtalen er klar. Leveringsforpliktelsen til TEPN er knyttet til TEPNs rett til gass fra Snøhvit og dette har vært et bevisst valg.

TEPN har anført at det ikke er noen endringer i prisformlene i de ulike kontraktutkastene og at dersom det var meningen til partene å overføre hele volumrisikoen til kjøper, så ville dette gitt seg utslag i prisen. Retten har en viss forståelse for dette synspunktet, men det er likevel på det rene at det har vært forhandlinger over lang tid, det er profesjonelle parter som har forhandlet og da må ordlyden og en objektiv tolkningen av denne få størst betydning.

Det hadde vært mulig å utforme kontrakten annerledes, noe partene også var i ferd med å gjøre i begynnelsen. I andre Snøhvitkontrakter ble ACQ regulert annerledes. I Statoils avtale med El Paso var ACQ satt til et bestemt volum og i avtalen med Ibderola til ACQ innenfor visse ytterrammer. Dette ble ikke gjort i SPA mellom TEPN og TGPL, og etter gjennomgangen ovenfor må retten legge til grunn at dette var et bevisst valg. Det vises til at avtalen er inngått mellom profesjonelle parter på et område der kontraktspartene hadde meget god kompetanse. Retten viser her også til at i avtaler mellom profesjonelle kan det ikke ved utvidet tolking av ordlyden fanges opp forhold som det var nærliggende å fange opp i kontrakten, jfr. ovenfor nevnte høyesterettsdom.

Avtalens forhistorie støtter dermed ordlyden.

Tidsnære uttalelser fra TEPN

Tidsnære uttalelser fra TEPN peker også sterkt i retning av at leveringsforpliktelsen til er knyttet til nominering i endelig løfteprogram og at volumrisikoen ligger hos kjøper. TEPN var også klar over at dette var en uvanlig regulering av volumrisikoen.

I BFU-søknaden av 19. juni 2007 på s. 34 fremgår det:

«As Gas Strategies point out in Section 7.2 on page 42, the approach taken by the parties as to contract quantity is unusual.»

I Gas Strategies av mars 2007 som var vedlagt BFU uttales det om SPA på s. 3:

The quantities to be delivered are nominated by the Seiler, not the Buyer, which leaves the Buyer disadvantaged to the extent that he must bear the cost of maintaining regasification capacity and marketing capability for the full potential volumes, while managing the possibility of reduced volumes from time to time.

Og på s. 45:

The Seller has some advantages, in that he nominates the volumes for delivery each year, not the Buyer. Apart from this, we do not believe that the differences seen in the Agreement would justify any significant variation in price from other contracts agreed around the same time for delivery into the Spanish market.

TEPN var klar over at kontrakten hadde en uvanlig regulering av ACQ i 2007. Den uvanlige reguleringen hadde ingen innvirkning på prisen i kontrakten.

Videre fremgår det i BFU-søknaden:

«During the regular delivery period of the Agreement the contract quantity will equal seller's entitlement to LNG from the Melkøya plant.»

« .. the buyer will have to take the annual quantities nominated by the seller regardless of the actual quantity that this represents.»

«The volume risk on a year by year basis therefore resides exclusively with the buyer and he will be exposed to the effects of any changes in the annual quantity produced at the Melkøya plant.»

Her er det sagt rett ut: Volumrisikoen ligger hos kjøper. Dette skulle også gjelde ved reduserte leveranser:

«(The risk) exposes him to potential costs and losses should the capacity of the Snøhvit plant change in the future leaving buyer with a supply surplus/deficit compared to his own sales commitments»

« ... exposing buyer to risk of losses should the quantities to be supplied by seller be smaller than expected»

På tidspunktet for søknad om bindende forhåndsuttalelse var TEPN klar over at oppstarten var forsinket. TEPNs forståelse av leveringsplikten/volumrisikoen på dette tidspunkt må derfor tillegges betydelig vekt. Det er videre uttrykkelig uttalt i Gas Strategies' notat at prisen ikke ble påvirket av hvordan leveringsplikten var regulert.

TEPN har anført at uttalelsene om volumrisiko i BFU-søknaden knytter seg til avvikling av kontrakten etter at testperioden (RIP) er utløpt. Retten klarer ikke å lese dette ut av søknaden.

Balansen i avtalen.

TEPN anfører at avtalereguleringen som Klagenemnda bygger på ville fått konsekvenser for prisingen av avtalen.

I redegjørelsen i BFU-søknaden, synes TEPN å være av en annen oppfatning:

Although it is impossible to quantify the impact it is clear that the risk allocation on this issue did impact the commercial conditions of the contract.

The allocation of risk on the other individual contractual elements discussed in this section 7, were of minor importance compared to the volume risk. Although the allocation of risk on certain elements is more or less favourable to one of the parties, the overall risk allocation on all these elements were perceived to be relatively balanced. Other elements than the volume risk did therefore not have any significant impact on the contract price.

Her uttales det at kontrakten ble oppfattet å være relativt balansert på tross av volumrisikoen er mer gunstig for en av partene. Etter rettens oppfatning står dette i motsetning til det TEPN har hevdet i klageomgangen og ved tingrettsbehandlingen. Retten må også legge vekt på at prisingen ble godtatt av skattemyndighetene i BFU som en armlengdes pris med den risikofordelingen som var beskrevet. TEPN hevder at prisen i SPA er vanlig for en langsiktig SPA med normal risikofordeling. Dette er det vanskelig for retten å vurdere. Uansett mener retten at TEPN og TGPL som profesjonelle parter har inngått en avtale de god forsto rekkevidden av.

Etter rettens vurdering kan ikke prisen på avtalen medføre en annen tolkningen av leveringsforpliktelsen enn det retten ovenfor har lagt til grunn.

Retten er dessuten enig med Staten når det gjelder hensiktsmessigheten av SPAens regulering av volumrisikoen. En av partene vil risikere å bli sittende med mer LNG enn det som kan avsettes og en vil risikere å få for lite. TGPL har best forutsetning for å håndtere både for mye og for lite LNG. TGPL er et tradingsselskap som driver med kjøp og salg av gass. TGPL har en stor portefølge, hvor gass fra Snøhvit bare utgjør en mindre del av den samlede gassmengde selskapet selger. TEPN har på sin side ikke tilsvarende apparat til å kjøpe erstatningslaster eller selge overskuddslaster. Dessuten tar TEPN leveringsplikten ved nominert av LNG for neste kontraktsår.

Oppsummering og konklusjon:

Etter dette er det rettens vurdering at ordlyden er klar når det gjelder hvilken leveringsforpliktelse TEPN har. TEPN er forpliktet til å levere det antall laster selskapet har nominert i henhold til artikkel 4.4. Ordlyden støttes av de øvrige tolkningsmomenter i saken, herunder avtalens tilblivelse, TEPNs tidsnære uttalelser om leveringsforpliktelsen og SPAs øvrige bestemmelser. Partene er profesjonelle og begge er godt kjent med gassalgsavtaler. Hverken balansen i forpliktelsene etter avtalen eller prisen tilsier en annen forståelse av leveringsplikten enn det som følger av ordlyden.

TEPN har nominert fem laster etter artikkel 4.4. som ikke ble levert. For disse lastene forelå det dermed erstatningsplikt og fradrag i sokkelinntekten ble akseptert.

4. Årsakssammenheng:

Det er enighet om at det foreligger interessefellesskap mellom partene i SPA. Ovenfor har retten kommet til at det foreligger en inntektsreduksjon ved at TEPN har utbetalt en erstatning 1 milliard som ikke følger av SPA. Spørsmålet er da om det tredje vilkåret for anvendelse av skattelovens § 13-1 foreligger, nemlig om Staten kan påvise at inntektsreduksjonen har skjedd på grunn av interessefellesskapet.

Normalt vil vilkåret om årsakssammenheng være oppfylt når det er konstatert interessefellesskap og inntektsreduksjon, jfr. Zimmer (2017) s. 168-169 og Bjerke (1997) side 138.

TEPN hevder at selskapet ville ha forstått sin leveringsplikt på samme måte, selv om kjøper var en uavhengig part. Staten hevder på sin side at det ikke er sannsynlig at TEPN ville vært i villfarelse om sine forpliktelser og betalt erstatning på 1 milliard kroner til en uavhengig tredjepart.

Retten er enig med Staten i at det har formodningen mot seg at TEPN ville vært i villfarelse om sine forpliktelser.

TEPN er en profesjonell næringsdrivende og erstatningen er et meget høyt beløp. Dersom kjøper var en uavhengig part, er det mest sannsynlig at TEPN ville ha hevdet at det ikke forelå noen leveringsplikt før nomineringen av laster i FLP og dermed heller ikke noe erstatningsansvar. Særlig fordi dette er den løsningen som følger av ordlyden og som er den mest nærliggende tolkningen av SPA.

TEPN har dessuten i søknaden om BFU gitt uttrykk for at volumrisikoen lå hos TGPL. Det vises til søknaden på s. 33:

The volume risk on a year by year basis therefore resides exclusively with the buyer and he will be exposed to the effects of any changes in the annual quantity produced at the Melkøya plant.

This risk complicates buyer's long term planning of his resale of the Snøhvit LNG. It also exposes him to potential costs and losses should the capacity of the Snøhvit plant change in the future leaving buyer with a supply surplus/deficit compared to his own sales commitments.

Uttalelsen viser, som nevnt ovenfor, at TEPN var klar over at TGPL hadde volumrisikoen og dermed ikke hadde rett til erstatning.

TEPN hevder at selskapet helt siden Statoil varslet om oppstartsproblemer har lagt til grunn at det har risikoen for de tekniske problemene ved eget anlegg. Etter rettens vurdering er det ikke dette TEPN gir uttrykk for i BFU-søknaden. TEPNs uttalelser i BFU må tillegges betydelig vekt, både fordi uttalelsene sier noe om TEPNs syn på leveringsforpliktelsen på det tidspunkt Amendment 1 allerede var inngått og fordi retten må anta at TEPN ikke gir uriktig informasjon til skattemyndighetene.

Retten er videre enig med Staten i at behandlingen av erstatningskravet fra TGPL også taler for årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet. I en intern vurdering av erstatningskravet av 29. september 2005 fremgår det:

The actual delivery obligations under the agreement are somewhat unclear, but there is an estimated delivery of 12 Full Caro Lots per Contract Year

Denne uttalelsen ville ha utløst ytterligere betenknninger dersom avtalen var inngått med en uavhengig kjøper. Det er ikke innhentet eksterne juridiske betenknninger for å vurdere egne forpliktelser etter SPA. Det er ikke benyttet muligheten for voldgift, jf. SPA artikkel 33.

Etter dette finner retten at det er mest sannsynlig at inntektsreduksjonen erstatningsutbetalingen) har skjedd på grunn av interessefellesskapet og vilkårene for skjønn etter skatteloven § 13-1 er dermed oppfylt.

5. Klagenemndas skjønn.

Under forutsetning av at retten er enig i Statens tolkning av leveringsforpliktelsen anfører TEPN subsidiært at det må legges til grunn at uavhengige parter ville inngått tilleggsavtaler for å løse de problemer som oppstod. TEPN anfører at selv med Statens tolkning av SPA ville prosessrisikoen vært så høy og behovet for å få mer fleksible nomineringsprosedyrer vært så stort at det ville vært rasjonelt å inngå tilleggsavtaler som fastsatte en mer rasjonell leveringsforpliktelse. Klagenemndas skjønn bygger dermed på en uriktig forutsetning.

Staten hevder at anførselen er ny for retten.

Etter det retten kan se ble anførselen om behov for forliksavtaler som sikret en mer fleksibel nomineringsprosedyre anført i brev av TEPNs brev til Oljeskattekontoret av 26. oktober 2010, pkt. 5.5.1.2. Forutsetningen for inngåelsen av forliksavtalene var imidlertid at TEPN hevder de hadde en leveringsforpliktelse på ca. 12 laster. Forutsetningen om at det ikke forelå leveringsforpliktelse før nominering i FLP og at det likevel var hensiktsmessig å inngå forliksavtaler på grunn av behov for fleksibilitet, kan ikke retten se er anført tidligere.

Retten kan ikke prøve anførsler som ikke var påberopt under klagebehandlingen. Det vises til Rt-2006-404, hvor Høyesterett uttalte at det er sikker rett at det i utgangspunktet ikke er anledning til å påberope seg nye faktiske grunnlag som innsigelser mot et ligningsvedtak etter at den forvaltningsmessige behandlingen er avsluttet. Den rettslige prøvingen skal skje på samme faktiske grunnlag som forelå for ligningsmyndighetene. Etter dette gis ikke TEPN medhold i sin subsidiære påstand.

Atter subsidiært hevder TEPN at erstatningen skulle ha omfattet flere enn 5 laster, nemlig lastene med FLP for kontraktsåret 2008. Dette er åpenbart en ny anførsel for tingretten. TEPN har tidligere under klagebehandlingen anført at erstatningsbeløpet for de 5 aksepterte lastene skulle ha vært økt med i 3 201 523 millioner. Retten viser til det som ovenfor er uttalt om muligheten til å fremme nye anførsler etter klagebehandlings avslutning. Anførselen kan ikke føre frem.

Konklusjonen når det gjelder de subsidiære anførslene er dermed at det ikke er feil ved Klagenemndas skjønn.

6. Saksomkostninger

Staten har vunnet saken fullstendig og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2.ledd krav på å få dekket sin omkostninger med saken. Retten ikke se at det foreligger tungtveiende grunn som gjør det rimelig å fravike hovedregelen. Saken har ikke vært tvilsom og den tapende part er ressurssterk.

Staten har fremlagt en saksomkostningsoppgave på kr 681.789, hvorav kr 398.750 er salær og kr 283.039 er utgifter til vitner og sakkyndige. Retten finner at omkostningene har nødvendige og at det har vært rimelig å pådra denne saken omkostninger av denne størrelsesorden. Retten viser i den forbindelse til at saken har vært omfattende og har krevd mye arbeid, også til domsskriving. Det vises også til at TEPN har fremlagt en omkostningsoppgave på kr 6.970.461, hvorav kr 6.102.178 er salær.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er stor arbeidsbelastning, ferie og at dommen har vært krevende å skrive.

Domsslutning

1. *Staten v/Oljeskattekontoret frifinnes.*
2. *Total E & P Norge AS dømmes til å betale saksomkostninger til Staten v/Oljeskattekontoret med 681 789 -sekshundreogåttientusensyvhundreogåtti – kroner innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse.*

Uttalelser Skattedirektoratet

SkN 18-077 Nye regler om personalrabatter mv.

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet avgitt 15. november 2018.

Nye regler om rabatter i arbeidsforhold og arbeidsgiverforpliktelser gjeldende for inntektsåret 2019

Fra 2019 gjelder nye regler om den skattemessige behandlingen av rabatter som har tilknytning til arbeidsforholdet, og arbeidsgivers forpliktelser når det ytes slike rabatter.

Hva går endringene ut på?

- Klarere grense for hvilke rabatter som har tilknytning til arbeidsforholdet
- Klarere avgrensning av hvem som er forretningspartner
- Klargjøring av at arbeidsgiver har rapporteringsansvaret for skattepliktige ytelser via forretningspartnere og plikt til å foreta forskuddstrekk og beregne arbeidsgiveravgift
- Utsatt rapporteringsfrist for skattepliktige ytelser via forretningspartnere
- Klarere og mer ensartede regler for verdsetting
- Klarere rammer for skattefrie personalrabatter

Skatte- og rapporteringsplikt for rabatter i arbeidsforhold, herunder særlig om rabatter via arbeidsgivers forretningspartnere eller tredjeparter

Etter skatteloven er enhver økonomisk fordel mottatt i arbeidsforholdet skattepliktig, med mindre det er gitt særskilt skattefritak. Rabatter den ansatte mottar i arbeidsforholdet er derfor i utgangspunktet skattepliktige etter gjeldende regler. Når en ansatt mottar rabatt fra andre enn arbeidsgiveren (tredjeparter), er utgangspunktet for vurderingen av skatteplikt for rabatten om det foreligger tilstrekkelig sammenheng mellom ytelsen og arbeidsforholdet. Spørsmålet må avgjøres etter en konkret vurdering av hvert tilfelle.

Rabatter som har tilknytning til arbeidsforholdet

- Rabatter fra en av arbeidsgivers forretningspartnere
- Rabatter som ansatte mottar **fra andre enn forretningspartnere**, er skattepliktige dersom arbeidsgiveren gir noe tilbake til tredjeparten for at de ansatte skal få prisavslaget. Det trenger ikke å være penger arbeidsgiveren gir, men det må foreligge en form for bytteforhold mellom partene. Det vil ikke være skatteplikt eller rapporteringsplikt hvis arbeidsgiveren ikke gjør mer enn å formidle rabatttilbudet. Med dette menes eksempelvis å henge opp en lapp på personalrommet, videresende en e-post mv.

- Når den ansatte kjøper varer eller tjenester på vegne av arbeidsgiveren og får kostnadene refundert, skal handelen anses som foretatt av arbeidsgiveren. Fordeler i form av bonuspoeng, kick-backs osv. som tilfaller arbeidstakeren fordi kjøpet er foretatt i arbeidstakerens navn eller ved bruk av arbeidstakerens betalingskort mv., skal også anses som en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid, forutsatt at fordelene benyttes privat. Dette vil for eksempel gjelde privat bruk av bonuspoeng som den ansatte har opptjent ved kjøp av flybilletter til tjenestereiser.
- Arbeidsgivere bevilger midler til ulike foreningers aktiviteter mv., og ansatte kan motta fordeler gjennom medlemskap i disse foreningene. For eksempel kunstforeninger der ansatte kan kjøpe kunst til rabatterte priser fra diverse kunstnere. I disse tilfellene er det ikke foreningen selv som yter fordelene, og spørsmålet blir da om slike fordeler likevel skal anses som skattepliktige fordi "arbeidsgiver har gitt noe tilbake" til foreningen som fordelene kanaliseres gjennom. Skattedirektoratet legger til grunn at det vil være tilstrekkelig nær tilknytning til arbeidsforholdet i disse tilfellene dersom det dreier seg om en rabatt som er unik for medlemmer i den gitte foreningen, medlemskap er avhengig av at du arbeider et bestemt sted, rabatten ikke kunne vært oppnådd på annet vis, og arbeidsgiver bevilger midler til foreningen.

Når slike rabatter er skattepliktige som fordel vunnet ved arbeid, vil det være skatteplikt fra første krone, med mindre skattefritaket for personalrabatter kan komme til anvendelse, hvilket kan være aktuelt for rabatter fra visse forretningspartnere. Skattedirektoratet legger videre til grunn at det kan gjøres unntak for bagatellmessige rabatter ved bruk av fordelskort. Se nærmere om disse unntakene under.

Dersom det er etablert ordninger med rabatter for ansatte gjennom sitt arbeidsforhold fra andre enn arbeidsgiver, må arbeidsgiver sikre tilgang til informasjon om de rabatter som gis. Arbeidsgiveren må derfor sørge for å få på plass rutiner som sikrer denne informasjonsflyten. Arbeidsgiveren må innrette dialogen med ansatte og forretningspartnere slik at de får tilstrekkelig informasjon for å overholde sin rapporteringsplikt. Hvis arbeidsgiveren ikke mottar informasjon eller på annen måte forstår at det er ytet en rabatt, kan arbeidsgiver ikke pålegges reaksjoner eller sanksjoner for brudd på pliktene, se mer om dette under. Arbeidsgiveren kan evt. regulere muligheten til å motta rabatter fra forretningspartnere i arbeidsavtalen/arbeidsinstruksen.

Unntak for enkelte rabatter

Rabatter som gis som ensidige markedsføringstiltak eller liknende fra tredjeparter som ikke er forretningspartnere, vil ikke utløse skatteplikt, da tilknytningen til arbeidsforholdet er for fjern. Eksempelvis vil såkalte nabolagsrabatter, som virksomheter tilbyr til ansatte i andre virksomheter i nærområdet i profileringsammenheng, være en rabatt som ikke utløser skatte- eller rapporteringsplikt. Såkalte "kjøpesenterrabatter", der alle butikkene på et kjøpesenter gir gjensidige rabatter til hverandres ansatte, er i utgangspunktet et gjensidig bytteforhold mellom arbeidsgiverne, men vil av praktiske årsaker ikke skattlegges.

Det vil ikke være skatte- eller rapporteringsplikt for bagatellmessige bonuser/kick backs arbeidstageren mottar ved kjøp av varer og tjenester på vegne av arbeidsgiver, som f.eks. Trumf-poeng.

Hvem anses som arbeidsgivers forretningspartner?

- Kunder
- Leverandører
- Andre som arbeidsgiver inngår avtale med om kjøp eller salg av varer eller tjenester
- Virksomheter som ansatte kjøper varer eller tjenester fra på vegne av arbeidsgiver, når kostnadene blir refundert av arbeidsgiver (f.eks. ved tjenestereise eller andre tjenestlige innkjøp)
- Andre virksomheter dersom arbeidsgiver yter noe til denne for at arbeidstaker skal få rabatt

Rapportering

En arbeidsgiver har i utgangspunktet plikt til å rapportere, gjennomføre forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift av alle fordeler hans ansatte mottar i arbeidsforholdet. Disse pliktene gjelder på samme måte uavhengig av om fordelene mottas direkte fra arbeidsgiver eller via en forretningspartner eller en tredjepart.

Det må trekkes en grense mot tilfeller der det foreligger en arbeidsavtale også mellom arbeidstakeren og forretningspartneren som gir ytelsen, med andre ord de situasjoner der det foreligger to eller flere arbeidsforhold. Forretningspartneren kan ha arbeidsgiveransvaret for rabatten dersom det foreligger en selvstendig avtale mellom den og arbeidstakeren om det arbeidet/oppdraget som skal utføres. Avtalen kan være skriftlig eller muntlig, og det må bero på en konkret vurdering av de faktiske omstendighetene rundt ytelsen.

Arbeidsgiveren er avhengig av å få opplysninger om ytelser de ansatte mottar fra forretningspartnere, enten fra arbeidstakeren eller fra den som gir ytelsen. Arbeidsgiveren må ha rutiner som sikrer denne informasjonsflyten. Skattedirektoratet anbefaler at det inntas som en del i arbeidsavtalen eller arbeidsinstruksen hvilke plikter den ansatte har for ytelser som mottas gjennom arbeidsforholdet, eventuelt om det ikke skal være tillatt for arbeidstakeren å motta slike ytelser.

Hvis arbeidsgiver ikke har all relevant informasjon for å ivareta sine rapporteringsforpliktelser må han, basert på de opplysningene han faktisk har, fastsette verdien ved skjønn. Dette kan for eksempel være invitasjoner, reiseruter, program m.m.

Dersom arbeidsgiveren har gjort det som med rimelighet kan forventes for å få informasjon fra arbeidstakeren og forretningspartneren eller tredjeparten, kan arbeidsgiveren ikke pålegges reaksjoner eller sanksjoner for brudd på pliktene. Den grunnleggende plikten til å innrapportere og betale selve avgiften bortfaller imidlertid ikke. Dette vil for eksempel være tilfellet der det er inntatt i arbeidsavtalen at arbeidstakeren plikter å opplyse om ytelser mottatt fra tredjeparter, og arbeidstakeren unnlater å overholde denne forpliktelsen og arbeidsgiveren heller ikke har eller burde ha oppdaget forholdet på annen måte.

Rapportering skal som hovedregel skje når beløpet utbetales eller ytelsen gis (kontantprinsippet). Rapporteringsplikten er utsatt for rabatter via forretningspartnere fordi arbeidsgiver må få tilstrekkelig tid til å fremskaffe opplysninger fra forretningspartneren for å vurdere skatteplikt,

verdsetting, tidfesting, gjennomføre forskuddstrekk og beregne arbeidsgiveravgift. For slike ytelser forlenges fristen for rapportering med 2 måneder. Utsatt rapporteringsfrist får også virkning for tidfesting av inntekten.

Skattepliktig rabatt fra tredjepart rapporteres i samme beskrivelse som skattepliktig personalrabatt på a-meldingen.

Verdsettelsen av rabatterte ytelser

Hovedregelen for verdsettelse av naturalytelser i arbeidsforhold er verdsettelse til omsetningsverdi i sluttbrukermarkedet.

Utgangspunkt for verdsettelsen:

- Verdsettelsen skal skje på tidfestingstidspunktet
- Varer og tjenester skal verdsettes til omsetningsverdien i sluttbrukermarkedet
Med omsetningsverdien i sluttbrukermarkedet menes den prisen som er allment tilgjengelig for forbrukere for samme vare eller tjeneste på kjøps-/bestillingstidspunktet. Grunnlaget for beregningen av for eksempel personalrabatter skal med dette være det samme, uavhengig av i hvilket omsetningsledd i verdikjeden den ansatte arbeider
- Rabatter og tilbudspriser reduserer omsetningsverdien hvis de er allment tilgjengelige på kjøps/bestillingstidspunktet. Dette gjelder også ved beregning av rabattgrensen for skattefrie personalrabatter

Eksempler på hvordan allment tilgjengelige rabatter kan dokumenteres:

- For leiebil, hotell, fly mv. vil utskrift av et identisk produkt (tidspunkt, klasse, reiserute) uten rabatt på det samme tidspunktet bestillingen/kjøpet med rabatt ble gjennomført
- For varer vil dette kunne dokumenteres med et bilde av annonse e.l. som viser tilbudspris på identisk produkt som gjelder på det tidspunktet varen ble kjøpt/bestilt

Rabatter i tilknytning til medlemskap, bankkort, fordelskort og lignende

Ansatte kan gjennom sin arbeidsgiver oppnå medlemskap i foreninger eller inneha spesielle typer bankkort eller fordelskort. Dersom terskelen for å inneha disse fordelene anses så lav at tilnærmet hvem som helst kan oppnå fordelene, kan den rabatterte prisen legges til grunn som omsetningsverdien i sluttbrukermarkedet. Dette gjelder uavhengig av om arbeidstakeren har det aktuelle medlemskapet eller betalingskortet. Som eksempel kan nevnes medlemskap i Den Norske Turistforening eller OBOS.

Rabatter som oppnås gjennom medlemskap i interesseorganisasjoner der du for eksempel må ha en bestemt utdanning eller bakgrunn for å være medlem anses ikke å være allment tilgjengelige. Det samme gjelder medlemskap der medlemskontingenten er høy, eller det krever spesielt høy inntekt. I slike tilfeller anses ikke den rabatterte prisen for å være allment tilgjengelig.

Dersom det i utgangspunktet foreligger en skattepliktig rabatt fordi rabatten har tilknytning til arbeidsforholdet, vil det likevel ikke anses som noen fordel dersom det kan sannsynliggjøres at tilsvarende rabatt er allment tilgjengelig. Dette vil for eksempel være tilfellet dersom en ansatt får 30 % personalrabatt på en bestemt vare, og samtidig kan vise til at alle Obos-medlemmer får tilsvarende rabatt på samme vare gjennom medlemskapet. Det foreligger ikke noen skattepliktig fordel dersom arbeidstaker ikke har oppnådd noe mer gjennom arbeidsforholdet enn det som er allment tilgjengelig for de fleste.

Særlig om privat bruk av bonuspoeng

Bonusytelser fra flyselskap mv. som er opptjent i jobbsammenheng er tredjepartsytelser som er skattepliktig som fordel vunnet ved arbeid når poengene benyttes privat. Fordelen skal verdsettes til det den samme reisen eller oppholdet ville kostet på samme tidspunkt, uten bruk av bonuspoeng. Dette innebærer at man må ta utgangspunkt i hva det ville kostet å bestille det samme setet på den samme flighten, eller det samme hotellrommet, på det aktuelle reisetidspunktet uten bruk av bonuspoeng. Det er prisen på bestillingstidspunktet som da skal legges til grunn. Dersom det ikke er mulig å fastsette prisen på bestillingstidspunktet kan den skjønnsmessig fastsettes.

I forbindelse med jobbskifte skal bonusytelser som er opptjent hos tidligere arbeidsgiver rapporteres av denne når poengene benyttes privat av den tidligere ansatte. Dette fordi det her dreier seg om en ytelse som kommer fra den tidligere arbeidsgiveren, og rapporteringsplikten mv. er knyttet til den som yter fordelene. Ny arbeidsgiver har bare ansvar for poeng som er opptjent hos denne. Av praktiske årsaker legger Skattedirektoratet til grunn at arbeidsgiver blir ansvarlig for innrapportering av privat uttak av bonuspoeng opptjent fra og med 1. januar 2019.

Bonuspoeng kan benyttes til kjøp av en rekke varer og tjenester i tillegg til selve reisen. Videre kan det at man har sølv- eller gullkort innebære at man får tilgang til en rekke fordeler uten ytterligere betaling/bruk av bonuspoeng mv. Dette gjelder for eksempel oppgraderinger av flybilletter eller hotellrom, mat, inngang til lounge, "fast track" osv. I mange tilfeller er det ikke angitt en pris i kroneverdi fordi fordelene bare kan kjøpes med bonuspoeng, alternativt fremvisning av kort med en bestemt status. Av praktiske årsaker skal slike fordeler ikke innrapporteres eller skattlegges. Tilsvarende gjelder for bruk av bonuspoeng mv. til kjøp av tilleggstyelser/tjenester til reisen, som f.eks. fast track og adgang til lounge, når dette ikke kjøpes samtidig med reisen, men på selve reisetidspunktet. Dette gjelder også når tilleggstjenesten/ytelsen omfatter den ansattes reisefølge.

Det antas at det i de fleste tilfeller er mulig å skille på hvordan bonuspoengene er opptjent, enten privat eller gjennom arbeid, men dersom dette er vanskelig skal det legges til grunn at antatt private opptjente bonuspoeng benyttes først, evt. foreta en forholdsmessig fordeling.

Det er mulig å donere opptjente bonuspoeng til frivillige organisasjoner. Slike donasjoner utløser ikke en skatteplikt for den ansatte.

Skattefritak for personalrabatter

Det er gitt klarere regler for når en personalrabatt er skattefri og det vil bli fastsatt en særskilt øvre beløpsgrense for verdien av slike rabatter.

Når er personalrabatten skattefri?

- Varen eller tjenesten skal verdsettes til omsetningsverdi i sluttbrukermarkedet
- Rabatten kan ikke overstige 50 prosent av omsetningsverdien i sluttbrukermarkedet for den enkelte vare eller tjeneste
- Arbeidsgiver må omsette varen eller tjenesten i sin virksomhet
- Øvre beløpsgrense for samlet rabatt som kan mottas skattefritt er foreslått til kr 7000 per ansatt per år, ref. forslag til Statsbudsjett
- Beløpsgrensen gjelder per arbeidsgiver
- Rabatt hos kunder eller leverandører kan omfattes av reglene om personalrabatt hvis varen eller tjenesten omsettes i arbeidsgivers virksomhet
- Rabatter som gis ansatte innen samme konsern behandles etter reglene om personalrabatter

Samlet personalrabatt som overstiger beløpsgrensen er skattepliktig med overskytende beløp.

Eksempel

Hvis en arbeidstaker i en urmakerforretning kjøper en klokke med omsetningsverdi på kr 20 000 og får 50 prosent personalrabatt, oppnår han en rabatt verdt 10 000 kroner. Av dette vil 7000 [1] kroner være skattefri rabatt, mens de overstigende kr 3 000 utgjøre en skattepliktig fordel som må innrapporteres. Hvis arbeidstakeren kjøper andre varer fra sin arbeidsgiver i samme kalenderår vil all personalrabatt være skattepliktig fra første krone.

Rapportering

Reglene innebærer at arbeidsgivere som tilbyr sine ansatte personalrabatter må få på plass systemer og rutiner som sørger for å holde oversikt over hvilke rabatter den enkelte ansatte har fått i løpet av et kalenderår, slik at de kan innrapportere evt. skattepliktige rabatter. Personalrabatter hos kunder og leverandører som faller inn under skattefritaket, skal også medregnes i summen av mottatt rabatt.

Det er ingen plikt til å rapportere skattefrie rabatter. Det er først når den årlige grensen overstiges, at det foreligger rapporteringsplikt.

Beløpsgrensen for skattefrie personalrabatter gjelder per inntektsår, og det er ikke anledning til å «spare» deler av det skattefrie beløpet til senere år.

Skattepliktig personalrabatt rapporteres på a-meldingen.

[1] Forutsatt at regjeringens forslag blir vedtatt.

SkN 18-078 Overføring av eiendeler ved omdanning av selskap med deltakerfastsetting

Lovstoff: Skatteloven § 11-20 og FSFIN § 11-20-1 flg.

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet av 30. november 2018.

Overføring av eiendeler ved omdanning av selskap med deltakerfastsetting

Ved omdanning av selskap med deltakerfastsetting til AS eller ASA etter skatteloven § 11-20 jf. FSFIN § 11-20-1 flg. er det ikke nødvendig å vurdere om eiendeler og forpliktelser i det overdragende selskapet har en særlig tilknytning til virksomhet i selskapet. Når vilkåret om virksomhet er oppfylt i det overdragende selskapet, anses alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser i selskapet for omdanningsformål å inngå i denne virksomheten.

Selskap med deltakerfastsetting (ANS, DA, KS) kan omdannes skattefritt til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap etter reglene i skatteloven § 11-20 og FSFIN §§ 11-20-1 flg. Ved slik omdanning er utgangspunktet at aktivitet, driftsmidler og forpliktelser i virksomheten som omdannes i det vesentlige må overføres til aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet jf. FSFIN § 11-20-5 første ledd.

Skattedirektoratet har fått spørsmål om det må vurderes om eiendeler og forpliktelser som kan overføres til det overtakende selskapet ved omdanning av selskap med deltakerfastsetting, må ha en særlig tilknytning til virksomhet i selskapet.

Skatteloven § 11-20 regulerer omdanning av virksomhet. Det går fram av ordlyden i første ledd at selskap eller foretak kan omdannes. Det følger av de nærmere vilkårene for omdanning etter skatteloven § 11-20 andre ledd og FSFIN §§ 11-20-1 flg. at bare foretak som driver virksomhet kan omdannes skattefritt, se FSFIN § 11-20-1 første ledd og § 11-20-2.

Etter ordlyden i FSFIN § 11-20-5 første ledd må aktivitet, driftsmidler og forpliktelser i den virksomheten som omdannes, "i det vesentlige" overføres til aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet.

Unntak som er angitt i FSFIN § 11-20-5 fjerde ledd gjelder kun for enkeltpersonforetak. Ved omdanning av selskap med deltakerfastsetting må FSFIN § 11-20-5 første ledd derfor forstås slik at det vesentligste av selskapets aktivitet, driftsmidler og forpliktelser må overføres til det overtakende selskapet.

Det er en forutsetning for skattefri omdanning etter skatteloven § 11-20 at det overdragende selskapet driver virksomhet. Når vilkåret om virksomhet er oppfylt anses alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser i selskapet for omdanningsformål å inngå i denne virksomheten.

SkN 18-079 Klassifisering av utenlandske private equity-fond – veiledende nedre grense for eierandel

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet av 4. desember 2018.

Klassifisering av utenlandske private equity-fond – veiledende nedre grense for eierandel

Innledning og oppsummering

Utenlandsk private equity-fond (PE-fond) kan selskapsrettslig etableres og struktureres på forskjellige måter. En vanlig struktureringsform er at PE-fondet etableres som et limited partnership med en eller flere limited partner(s) (LP) og en general partner (GP).

Skattedirektoratet har i en uttalelse 9. april 2015 uttalt at dersom GP i et limited partnership har foretatt innskudd som gir rett til overskuddsfordeling og plikt til å dekke underskudd på lik linje med andre deltakere i selskapet vil dette tale for at GP er deltaker for "felles regning og risiko" i selskapet. Dette gjelder i utgangspunktet også selv om innskuddet er lite.

Skattedirektoratet har i denne uttalelsen vurdert om det kan legges til grunn en kvantifisert nedre grense for GPs innskudd/eierandel for å kvalifisere som deltaker for "felles regning og risiko" ved klassifisering av PE-fond for norske skatteformål.

Skattedirektoratet er av den oppfatning at det i utgangspunktet må gjøres en konkret vurdering av det enkelte PE-fond, herunder deltakernes forpliktelser og innskudd. Av hensyn til forutberegnelighet og praktisk gjennomførbarhet legger Skattedirektoratet likevel til grunn at GP normalt kan anses som deltaker for "felles regning og risiko" i utenlandsk limited partnership etter norske skatteformål, der GP har en eierandel/innskudd på mer enn 0,1 % av total eierandel/innskudd i selskapet. Dette er i samsvar med en bindende forhåndsuttalelse fra Sentralskattekontoret for storbedrifter inntatt i Utv. 2018 side 398 (på side 435). I slike tilfeller vil et PE-fond dermed anses som et utenlandsk selskap med deltakerfastsetting for norske skatteformål.

For de tilfeller hvor norsk deltaker/eier i skattemeldingen påstår at PE-fondet skal deltakerfastsettes når GP har under 0,1 prosent eierandel, og GP ikke har del i overskuddet utover sin eierandel, vil Sentralskattekontoret for storbedrifter gjøre en konkret vurdering av om det foreligger et selskap som skal deltakerfastsettes i samsvar med de kriterier som Høyesterett har stilt opp i Statoil holding-dommen (Rt. 2012 s. 1380.)

Skattedirektoratets vurdering

Når to eller flere rettssubjekter driver inntektsgivende aktivitet og/eller eier formuesobjekter sammen, må det avgjøres hvilket subjekt beskatningen skal skje hos. For PE-fond selskapsrettslig etablert i utlandet som limited partnerships, blir spørsmålet nærmere bestemt om et slikt selskap (fond) ved beskatningen av de norske eiere skal anses som et eget skattesubjekt eller om det skal anses som et utenlandsk selskap med deltakerfastsetting, jf. bestemmelsene i henholdsvis skatteloven § 2-2 første ledd (selskapsfastsetting) og § 2-2 annet og tredje ledd (deltakerfastsetting). Spørsmålet er tidligere omtalt i Skattedirektoratets uttalelse 9. april 2015.

Vurderingen er aktuell hvor en av deltakerne/eierne av PE-fondet hefter for fondets forpliktelser personlig og ubegrenset, mens de øvrige har et begrenset ansvar. Deltakeren som hefter

ubegrenset er ofte en general partner (GP) etter utenlandsk selskapsrett, og kan ha liten eller ingen eierandel og tilsvarende liten eller ingen andel av overskuddet fra PE-fondet. Klassifiseringen av et utenlandsk selskap må baseres på norsk rett, jf. Statoil Holding, Rt. 2012 s. 1380, og en slik måte å organisere et selskap vil som et utgangspunkt kunne falle inn under definisjonen av kommandittselskap i selskapsloven § 1-2 (1) bokstav e.

Når bare GP har ubegrenset personlig ansvar for virksomhetens samlede forpliktelser, jf. selskapsloven § 1-2 (1) bokstav f, blir det avgjørende om GP for norske formål kan anses som deltaker i PE-fondet i den forstand at GP deltar i virksomheten for "felles regning og risiko", jf. selskapsloven § 1-1 (1) første punktum.

I Statoil Holding, Rt. 2012 s. 1380, var spørsmålet om et tysk kommandittselskap kunne anses tilsvarende et norsk aksjeselskap etter fritaksmetoden (skatteloven § 2-38). I samsvar med Statoil Holding-dommen (avsnitt 63) legger Skattedirektoratet til grunn at det ved vurderingen av om et selskap skal deltakerfastsettes må tas utgangspunkt i den prinsipielle avklaringen av grensen mellom ansvarlige selskaper og aksjeselskaper. Utgangspunktet for sammenligningen er som nevnt over, norsk rett. I avsnitt 60 i dommen peker retten på at det var av særlig interesse for klassifiseringen som enten kommandittselskap eller aksjeselskap at komplementaren har slike "... inntekter på sin deltakelse i kommandittselskapet at det kan akkumuleres midler som blant annet kan tjene til dekning av kommandittselskapets forpliktelser."

Slik Skattedirektoratet forstår det kan en slik akkumulering av midler hos komplementar/GP skje via utdelinger fra fondet eller indirekte ved økning av GPs andelsverdier. I tillegg til andre verdier i GP vil dette kunne bidra til å dekke kommandittselskapets forpliktelser dersom det skulle bli aktuelt for GP.

Størrelsen på GPs eierandel i fondet påvirker kapitaliseringen av GP, samt fremtidige mulige kontantstrømmer fra fondet. Jo høyere eierandel, desto mer midler vil kunne akkumuleres hos GP. Når det gjelder PE-fond som investerer i aksjer, kan risikoen for GP ofte være liten som følge av at fondet er fullfinansiert ved innskudd fra kommandittister og komplementar og fordi investeringsobjektene (porteføljeaksjene) medfører liten risiko ut over investert beløp. Dette kan bety at risikoen for GP i forhold til fondets forpliktelser normalt er relativt lav. Med dette utgangspunktet legges det til grunn at kravet til størrelsen på GPs eierandel vil kunne bli relativt lavt.

I Skattedirektoratets uttalelse 9. april 2015 legges det til grunn at GP kan være deltaker for "felles regning og risiko" i selskapet selv om innskuddet er lite. Basert på gjeldende rettskildebilde kan det ikke kvantifiseres en eksakt nedre grense for størrelsen på GPs eierandel og/eller rett til overskudd før man kan si at komplementaren gjennom sin deltakelse i PE-fondet har eller ikke har mulighet til å bygge opp tilstrekkelig kapital for å møte sitt ubegrensede ansvar for fondets forpliktelser. Etter Skattedirektoratets syn følger det av Statoil Holding avsnitt 60 at andre forhold som styrker GPs evne til å dekke forpliktelser må vurderes i den enkelte sak.

Hensyn til forutberegnelighet og praktisk gjennomførbarhet taler for at det gis nærmere veiledning som angir en nedre grense for GPs eierandel i klassifiseringssakene hvor GP ikke har del i overskuddet utover eierandelen. I en del tilfeller hvor norsk deltaker/andelseier i et PE-fond i sin skattemelding har lagt til grunn at fondet skal deltakerfastsettes, har Sentralskattekontoret

for storbedrifter fra 2017 lagt denne påstanden til grunn ved skattefastsettingen såfremt det er dokumentert at GP har eierandel på mer enn 0,1 prosent av total eierandel/innskudd. Det vises i den forbindelse også til bindende forhåndsuttalelse fra sentralskattekontoret av 16. mars 2017, jf. Utv. 2018 side 398 (på side 435).

For de tilfeller hvor norsk deltaker/andelseier i skattemeldingen påstår at PE-fondet skal deltakerfastsettes når GP har under 0,1 prosent eierandel, vil Sentralskattekontoret for storbedrifter gjøre en konkret vurdering av om det foreligger et selskap som skal deltakerfastsettes i samsvar med de kriterier som Høyesterett har stilt opp i Statoil Holdingdommen.

Bindende forhåndsuttalelser

SkN 18-080 Aksjeoverføring, negativ inngangsverdi, gjennomskjæring

Lovstoff: Skatteloven § 13-1 og den ulovfestede omgåelsesnormen.

Bindende forhåndsuttalelse nr 8/2018, avgitt 29. oktober 2018, publisert 29. november 2018.

Sammendrag: Den skattepliktige planlegger et delvis generasjonsskifte i 2018, hvor aksjer skal overføres fra den skattepliktige personlig til barnas holdingselskaper. Det ble bl.a. lagt til grunn at aksjene representerer eierskap i en betydelig og igangværende virksomhet. Verdien av de aksjene som avstås, vil være betydelig høyere enn den skattefordelen giver oppnår ved å kvitte seg med aksjer med negativ inngangsverdi. Skattedirektoratet konkluderte med at det ikke er grunnlag for å anvende skatteloven § 13-1 eller den ulovfestede omgåelsesnormen på den skisserte transaksjonen.

1. Innsenders fremstilling av faktum og jus

Basert på anmoders redegjørelser for de faktiske forhold, legger Skattedirektoratet til grunn det følgende som grunnlag for den avgitte bindende forhåndsuttalelsen:

1.1. Faktiske forhold

I 2007 ble det gjennomført et delvis generasjonsskifte. Generasjonsskiftet ble gjennomført ved at Fars barn først stiftet hvert sitt eget heleide holdingselskap. Deretter overførte Far ved et gavesalg aksjer i Selskapet direkte til sine barns holdingselskaper.

Planlagte transaksjoner

Far planlegger nå å fortsette med generasjonsskiftet i Selskapet i 2018. I den forbindelse ønsker han å gi hvert av barnas holdingselskaper ytterligere aksjer som gave, dvs. uten krav om betaling av vederlag for aksjene.

Det gjøres oppmerksom på at det ikke foreligger planer om fremtidig salg av aksjer i Selskapet til eksterne parter. Formålet med gaveoverføringen er således å videreføre generasjonsskiftet som ble påbegynt i 2007. Videre bemerkes det at avtalene om gavesalg til barnas holdingselskaper i 2007 inneholder en klausul som har til formål å forhindre at aksjene i Selskapet skal bli solgt til eksterne parter.

Tilsvarende klausul vil bli inntatt i gavebrevene i forbindelse med overføring av ytterligere aksjer i Selskapet fra Far til barnas holdingselskaper.

Aksjenes skattemessige inngangsverdi

Skattemessig inngangsverdi på aksjene som i dag er eid av Far er negativ. Negativ inngangsverdi for aksjene som planlegges overført til barnas holdingselskaper som en gave, beløper seg til ca. 100 millioner kroner.

Aksjenes negative inngangsverdi skyldes en kombinasjon av tilbakebetaling av tidligere skattemessig innbetalt kapital og negativ RISK-regulering frem til 1. januar 2006.

Gavens faktiske verdi

Selskapet er konsernspiss i et konsern. Selskapet har foruten investeringer i datterselskap betydelige investeringer i markedsbaserte aksjer og fond. Konsernet har aktivitet innen ulike forretningsområder og er en betydelig arbeidsgiver.

Det vil ikke bli gjennomført noen ekstern verdivurdering av Selskapet i forbindelse med den påtenkte gavetransaksjonen, men det kan legges til grunn at verdijustert egenkapital minst tilsvarer regnskapsmessig balanseført kapital.

Basert på Selskapets regnskapsmessige balanseførte egenkapital legges det til grunn at virkelig verdi av aksjene som skal overføres beløper seg til godt over en halv milliard kroner.

Rettslig problemstilling

En gaveoverføring av aksjer i Selskapet fra Far til barnas holdingselskaper vil etter innsenders syn være uproblematisk privatrettslig. Skatterettslig kan det imidlertid oppstå spørsmål om tilsidesettelse på grunn av interessefellesskap, jf. skatteloven § 13-1 eller ulovfestet gjennomskjæring, ettersom Fars negative inngangsverdier på aksjene blir overført fra aksjonærmodellen til fritaksmetoden. Den latente gevinsten på Fars aksjer som overføres vil dermed bortfalle ved gavetransaksjonen, se nærmere nedenfor om gjeldende rett.

Realisasjon av aksjer

Realisasjon omfatter blant annet salg og gavesalg, jf. skatteloven § 9-2 første ledd. Dersom en privatperson realiserer aksjer vil en eventuell gevinst være skattepliktig, jf. skatteloven § 10-31 første ledd jf. § 5-20. Gevinst ved realisasjon av aksjer settes til vederlaget ved realisasjonen fratrasket aksjenes inngangsverdi. En negativ inngangsverdi vil på bakgrunn av dette kunne medføre en skattepliktig gevinst som overstiger et eventuelt realisasjonsvederlag.

Dersom et aksjeselskap realiserer aksjer vil en eventuell gevinst normalt ikke være skattepliktig, siden fritaksmetoden vil komme til anvendelse, jf. skatteloven § 2-38.

Gaveoverføringer

Gaveoverføringer anses derimot ikke som realisasjon, jf. skatteloven § 9-2 tredje ledd. Siden gaveoverføringer ikke regnes som realisasjon i skattemessig sammenheng, skal det heller ikke beregnes noen skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap på avhenders hånd. For Fars del

innebærer dette at overføring av B-aksjer i Selskapet til barnas holdingselskaper ikke vil medføre noen realisasjonsbeskatning.

Skattemessig kontinuitet ved gaveoverføringer

Gavemottaker må imidlertid tre inn i givers inngangsverdier og øvrige skatteposisjoner som er knyttet til formuesobjektet som overføres ved gave, jf. skatteloven § 9-7 tredje ledd. Dette innebærer at barnas holdingselskaper vil måtte overta negativ inngangsverdi på B-aksjene i Selskapet, samt øvrige skatteposisjoner som skattemessig innbetalt kapital, akkumulert skjermingsfradrag og ervervstidspunkt.

Inngangsverdi mv. på barnas aksjer i holdingselskapene

Gaveoverføringen av aksjer i Selskapet vil ikke medføre at barna blir direkte eiere av aksjene. Aksjene vil som nevnt ovenfor bli overført direkte til barnas holdingselskaper, slik at gaveoverføringen kommer barna indirekte til gode.

Siden barna ikke vil motta gaven direkte, vil barnas inngangsverdier og øvrige skatteposisjoner knyttet til barnas aksjer i de respektive holdingselskapene ikke påvirkes. Dette innebærer at barnas inngangsverdier og øvrige skatteposisjoner knyttet til aksjene i de respektive holdingselskapene blir å videreføre uendret etter at gavetransaksjonen er gjennomført.

Konklusjon

Etter gjeldende rett vil gaveoverføringene av aksjer i Selskapet fra Far til barnas holdingselskaper ikke regnes som en skatteutløsende realisasjon på Fars hånd. Videre blir aksjenes negative inngangsverdi, samt øvrige skatteposisjoner å videreføre uendret på de respektive holdingselskapenes hånd. For barna vil gaveoverføringen heller ikke utløse noen plikt til å svare skatt. Videre vil barnas inngangsverdier, samt øvrige skatteposisjoner knyttet til aksjene i de respektive holdingselskapene ikke påvirkes.

Tilsidesettelse på grunn av interessefellesskap – skatteloven § 13-1

Det følger av skatteloven § 13-1 første ledd at det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.

I utgangspunktet kan det tenkes at ordlyden i skatteloven § 13-1 første ledd vil omfatte rene gaveoverføringer mellom nærstående parter. Regelen er imidlertid utformet som en "kan-regel", hvilket innebærer at det må foretas en konkret vurdering på objektivt grunnlag av en transaksjon opp mot bestemmelsens formål.

Rene gaveoverføringer i forbindelse med et generasjonsskifte vil etter innsenders oppfatning ikke være en type transaksjon hvor skatteloven § 13-1 er ment å komme til anvendelse. Dette vil i så fall medføre at det i mange tilfeller vil være vanskelig å gjennomføre generasjonsskifter hvor objekter av betydelig verdi overføres til neste generasjon ved en ren gaveoverføring.

For gaveoverføringer som fant sted før 1. januar 2014 forelå det plikt for gavemottaker å svare arveavgift til staten. Selv om plikt til å svare arveavgift er opphørt for gaveoverføringer som finner sted etter 1. januar 2014, vil dette heller ikke ha noen innvirkning på vurderingen av om skatteloven § 13-1 kommer til anvendelse. I den forbindelse viser innsender til en bindende forhåndsuttalelse avgitt av Skattedirektoratet 7. november 2014 (BFU 25/14):

"Det å overføre aksjer i familieselskaper til barns aksjeselskap i stedet for til barnet personlig, er en fremgangsmåte som ofte benyttes ved generasjonsskifter. Ved opphevelse av arveavgiften fra og med 2014, innførte man kontinuitetsprinsippet som hovedregel for arve- og gaveoverføringer i og utenfor næring. Kontinuitetsprinsippet innebærer at mottaker overtar arvelaters eller givers skattemessig stilling knyttet til de overførte formuesobjekter, herunder inngangsverdi og andre skatteposisjoner, jf. skatteloven § 9-7 tredje ledd. Praksis med overføring av formuesverdier ved gave/gavesalg fra foreldre til barns aksjeselskap, var kjent for lovgiver ved opphevelse av arveavgiften og innføring av kontinuitetsreglene, uten at det ble gjort noen begrensning for så vidt gjelder gave/gavesalg til aksjeselskap som omfattes av fritaksmetoden.

Basert på faktum i denne konkrete saken kom Skattedirektoratet til at det ikke er grunnlag for å beskatte Far for "gaveelementet" ved det skisserte gavesalg av aksjene til Holding AS, etter skatteloven § 10-31 supplert med § 13-1 første ledd"

Innsenders konklusjon

Gaveoverføringen innebærer at det vil bli overført betydelige økonomiske verdier fra Far til barnas holdingselskaper. Barna vil således bli tilgodesett med betydelige økonomiske verdier ved en ren gaveoverføring. Gaveoverføringer er uttrykkelig unntatt fra realisasjonsbeskatning, jf. skatteloven § 9-2 tredje ledd bokstav a.

Videre bemerker innsender at gaveoverføring av aksjer i Selskapet fra Far til barnas holdingselskaper i prinsippet ikke stiller seg annerledes enn transaksjonen som ble vurdert av Skattedirektoratet i Bfu 25/14.

Konklusjonen må da, etter innsenders oppfatning, bli at skatteloven § 13-1 første ledd ikke kommer til anvendelse.

Tilsidesettelse på grunnlag av ulovfestede regler (gjennomskjæring)

Langvarig rettspraksis har utviklet en ulovfestet gjennomskjæringsregel som innebærer at en gjennomført transaksjon kan settes til side og omklassifiseres av skattemyndighetene, og dermed utløse andre skattemessige konsekvenser enn om transaksjonen ikke hadde vært gjenstand for gjennomskjæring.

Høyesterett har i praksis oppstilt to kumulative vilkår for skattemessig gjennomskjæring:

1. Grunnvilkåret: Det hovedsakelige formålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt
2. Totalvurderingen: I tillegg til at grunnvilkåret er oppfylt må det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder den forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstå som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

Innsender er imidlertid ikke kjent at skattemyndighetene har foretatt gjennomskjæring etter ulovfestede regler når aksjer overføres fra foreldre direkte til barns holdingselskaper i tilfeller hvor gaveelementet er reelt og gaveoverføringen er et ledd i et faktisk generasjonsskifte.

Grunnvilkåret

Fars motiv for gaveoverføringen er, ifølge innsender, å videreføre generasjonsskiftet han påbegynte i 2007. Riktignok kan det hevdes at han ved å gjennomføre overføring av aksjene i Selskapet til barnas holdingselskaper som en ren gaveoverføring vil bli kvitt aksjer med negativ inngangsverdi uten at transaksjonen utløser skatt.

Latent skatt knyttet til negativ inngangsverdi fremstår imidlertid som et ubetydelig beløp i forhold til gavens faktiske verdi på godt over en halv milliard kroner. Skatteverdien av den negative inngangsverdien på aksjene beløper seg etter skattesatsen i 2018 til rundt 30 millioner kroner.

Normalt vil det kunne hevdes at grunnvilkåret for gjennomskjæring er oppfylt hvis gaven har liten verdi i seg selv, slik at gaven fremstår som ubetydelig i forhold til skattebesparelsen. I denne saken vil imidlertid de faktiske forhold være stikk motsatt, idet det vil være skattebesparelsen som fremstår som ubetydelig i forhold til gavens faktiske verdi.

Videre skriver innsender at når det gjelder barna vil ikke det forhold at aksjene i Selskapet overføres direkte til barnas holdingselskaper medføre noen form for skattebesparelse. Fremtidige utbytteutdelinger fra Selskapet til de respektive holdingselskapene vil ikke kunne utdeles videre til barna personlig uten utbyttebeskatning på barnas hender. I den sammenheng bemerkes at barnas inngangsverdier og skjermingsgrunnlag knyttet til aksjene i de respektive holdingselskaper vil være identisk med posisjonene før gaveoverføringen av aksjene. Dette selv om holdingselskapene tilføres betydelige verdier i forbindelse med gaveoverføringen av aksjer i Selskapet.

Selger holdingselskapene aksjene videre til en ekstern part vil heller ikke gevinst ved realisasjon kunne utdeles fra barnas holdingselskaper til barna personlig uten utbyttebeskatning på barnas hender. Om barnas holdingselskaper har negativ inngangsverdi eller positiv inngangsverdi på aksjene i Selskapet vil i denne sammenheng være irrelevant. Gevinsten vil uansett være fritatt beskatning etter fritaksmetoden og gevinsten vil i realiteten beløpe seg til salgssummen tillagt negativ inngangsverdi, siden det ikke er ytet vederlag for aksjene i forbindelse med gaveoverføringen. Selv om man i dette tilfelle unngår skatt på negativ inngangsverdi kan det som nevnt ikke hevdes at gaveoverføringen vil være en illojal tilpasning fra aksjonærmodellen til fritaksmetoden. Innsender presiserer at videresalg av aksjene i Selskapet ikke er en aktuell problemstilling, men kun er nevnt for å synliggjøre at en eventuell salgssum heller ikke vil kunne utdeles uten utbyttebeskatning på barnas hender.

Videre vil det rent teoretisk kunne tenkes en løsning hvor aksjene i Selskapet overføres direkte til barna personlig. Deretter skyter barna aksjene i Selskapet inn i sine egne holdingselskaper som tingsinnskudd. En slik løsning vil innebære at det vil bli utlignet en ikke ubetydelig

realisasjonsgevinst på barnas hender siden innskudd av aksjer i holdingselskapene i så fall vil måtte vurderes til virkelig verdi.

Dette vil da medføre en tilsvarende forhøyelse av samlet inngangsverdi på aksjene i holdingselskapene, samt etablering av skjermingsgrunnlag. Videre vil skattemessig innbetalt kapital kunne tilbakebetales aksjonærene som selskapsrettslig utbytte uten beskatning. I praksis vil en slik løsning gi tilnærmet samme beskatning over tid i forhold til den planlagte gaveoverføringen hvor aksjene i Selskapet gis direkte til barnas holdingselskaper uten at inngangsverdien eller skjermingsgrunnlaget for aksjene i holdingselskapene endres.

Som sitert fra BFU 25/14 ovenfor er det en vanlig fremgangsmåte å overføre aksjer i familieselskaper direkte til barnas holdingselskaper i forbindelse med et generasjonsskifte. Siden fremgangsmåten er vanlig og normalt aksepteres av skattemyndighetene legger innsender til grunn at aksept for metodevalget regnes som etablert ligningspraksis. Dersom barn som tilgodeses med aksjer som en ren gaveoverføring må realisasjonsbeskattes hvis aksjene overføres direkte til holdingselskaper, vil dette i realiteten innebære at skattefritak ved gaveoverføringer jf. skatteloven § 9-2 tredje ledd, oppheves.

Totalvurderingen

Gaveoverføringen er som nevnt ovenfor et ledd i et generasjonsskifte. Formålet er således å overføre verdier fra Far til barna. Generasjonsskiftet ble påbegynt i 2007 ved at Far overførte aksjer ved et gavesalg til sine barns holdingselskaper.

Virkelig verdi av aksjene i Selskapet som planlegges overført ved en gaveoverføring er ikke symbolsk, men utgjør et betydelig beløp. Gaveelementet er såpass betydelig at det vanskelig kan hevdes at de ikke inngår som en del av et reelt generasjonsskifte. Virkningen av transaksjonen, dvs. overføring av 30 % av aksjene i Selskapet til barnas holdingselskaper, vil da nettopp være en del av et planlagt generasjonsskifte.

Videre bemerkes det at å strukturere privat eierskap av investeringer i aksjeselskap gjennom et mellomliggende holdingselskap er en fullt ut akseptabel løsning. Denne løsningen ble valgt i 2007 og det vil da være helt naturlig at løsningen videreføres i forbindelse med den planlagte gaveoverføringen av aksjer i Selskapet. En struktur hvor barna eier deler av aksjene i Selskapet direkte og deler av aksjene i Selskapet gjennom holdingselskaper, vil fremstå som en uhensiktsmessig og kompliserende konstruksjon.

Innsenders konklusjon

Formålet med gaveoverføringen er å videreføre påbegynt generasjonsskifte. Gavens virkelige verdi er betydelig slik at det faktisk finner sted en videreføring av det påbegynte generasjonsskiftet. Etter innsenders oppfatning er ikke grunnvilkåret for gjennomskjæring etter ulovfestet rett oppfylt. I tillegg er innsender av den oppfatning at de normale skattemessige virkningene av den planlagte gaveoverføringen ikke kan tilsidesettes på basis av en totalvurdering.

2. Skattedirektoratets vurderinger

2.1. Problemstilling og avgrensning

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om skatteloven § 13-1 eller den ulovfestede omgåelsesnormen vil kunne komme til anvendelse på den skisserte gaveoverføringen av aksjer i Selskapet fra Far til barnas holdingselskaper.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjon ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum som er beskrevet ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

2.2. Kommer skatteloven § 13-1 til anvendelse på den planlagte gavetransaksjonen?

Skatteloven § 13-1 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."

Bestemmelsen innebærer etter sin ordlyd at det i visse tilfeller kan fastsettes en skjønnsmessig inntekt hos en skattyter hvis inntekten eller formuen er redusert som følge av interessefellesskap med en annen person.

Spørsmålet videre er da om gavetransaksjon fra Far til barnas holdingselskaper medfører at giver har fått sin formue eller inntekt redusert på en slik måte at skatteloven § 13-1 kommer til anvendelse.

En gave anses ikke som realisasjon av gaveobjektet, jf. skatteloven § 9-2 tredje ledd bokstav a. Skattedirektoratet legger til grunn, basert på innsenders redegjørelse, at den skisserte transaksjonen klassifiseres som en gave for skatteformål.

Da den skisserte transaksjonen ikke vil bli å anse som en realisasjon av aksjene som overføres, kan det ikke være grunnlag for å etablere en inntekts- eller formuesreduksjon etter skatteloven § 13-1 for Far. Det kan således ikke være grunnlag for å anvende skatteloven § 13-1 på gavetransaksjonen mellom Far og barnas holdingselskap.

2.3. Er det grunnlag for å anvende den ulovfestede omgåelsesnormen på den skisserte gavetransaksjonen?

Skattedirektoratet legger til grunn basert på rettspraksis, jf. bl.a. Rt. 2012-188, inntatt i Utv. 2013 s. 1, (Dyvi) og Utv. 2016 s. 1678 (Ikea), at den ulovfestede omgåelsesnormen består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

For at grunnvilkåret skal anses oppfylt for den skisserte gavetransaksjonen av aksjer i Selskapet fra Far til barnas holdingselskaper, må altså det hovedsakelig formålet med overføringen være å spare skatt.

Hva som nærmere ligger i vilkåret om "hovedsakelig formål" er utdypet i flere sentrale høyesterettsdommer. I Rt. 2007 s. 209 (Hex), inntatt i Utv. 2007 s. 512, uttales følgende i avsnitt 41:

"Det er etter dette et nødvendig vilkår for gjennomskjæring at skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor for disposisjonen. Ved avgjørelsen av om skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor, må det tas utgangspunkt i de samlede virkninger av disposisjonen. Den skatterettslige virkning må sammenholdes med andre virkninger. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, må den skatterettslige virkning fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor for skattyteren."

I premissene i denne dommen (avsnitt 39) vises det til Rt. 2006 s. 1232 (Telenor), inntatt i Utv. 2006 s. 1416, som også henviser til tidligere rettspraksis.

Det må derfor, basert på rettspraksis, legges til grunn at det kreves et skattemotiv som fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktoren for disposisjonen som skal vurderes, før det kan være aktuelt å anvende omgåelsesnormen.

I foreliggende sak knytter det seg en skatteforpliktelse til aksjene som gis bort til barnas holdingselskap, i form av negativ inngangsverdi som ville gitt opphav til skattepliktig inntekt hos giver ved eventuell realisasjon av aksjene. Skattedirektoratet legger til grunn som opplyst at negativ inngangsverdi på aksjene er ca. kr 100 millioner. Ved å gi bort aksjene til barnas holdingselskaper, vil giver oppnå å fri seg fra den skatteforpliktelsen som følger av den negative inngangsverdien. Samtidig kommer aksjene inn under fritaksmetoden for barnas del. Den negative inngangsverdien, som skal videreføres på mottakers hånd etter skatteloven § 9-7 tredje ledd, vil ikke komme til beskatning ved et eventuelt salg innenfor fritaksmetoden.

Innsender opplyser imidlertid at aksjene som gis i gave til barnas holdingselskap vil representere en betydelig underliggende verdi i Selskapet, oppgitt til å være godt over en halv milliard kroner. Ifølge innsender utledes verdien fra virksomhet i datterselskap innenfor konsernet og i markedsbaserte aksjer og fond som Selskapet eier og forvalter direkte. Skattedirektoratet legger basert på dette til grunn at aksjene representerer eierskap i en betydelig og igangværende virksomhet.

Skattedirektoratet legger også til grunn som opplyst at verdien av de aksjene som avstås, vil være betydelig høyere enn den skattefordelen giver oppnår ved å kvitte seg med aksjer med negativ inngangsverdi.

Det er videre, basert på innsenders redegjørelse, lagt til grunn at aksjene skal underlegges avtalerettslige begrensninger på retten til å selge aksjene videre til utenforstående, samt at det ikke er planlagt noe slikt videresalg i sammenheng med den planlagte gavetransaksjonen.

Det forhold at aksjene gis direkte til barnas holdingselskap, medfører at utbytte på aksjene i Selskapet som før ble beskattet direkte på Fars hånd, nå kommer inn under fritaksmetoden og dermed ikke beskattes direkte på barnas hånd. Avkastning som tilflyter barna personlig fra deres holdingselskaper vil imidlertid bli beskattet etter aksjonærmodellen, og skatteposisjonene på aksjene i de personlige holdingselskapene påvirkes ikke av gavetransaksjonen. Barna vil derfor ikke, etter gaveoverføringen, få noen bedret personlig skattemessig stilling med tanke på å hente ut avkastning på aksjene i sine holdingselskaper.

Skattedirektoratet er på bakgrunn av faktum i saken kommet til at det ikke kan legges til grunn at den klart viktigste motivasjonsfaktor for den planlagte gavetransaksjonen fra Far til barnas holdingselskaper kan anses å være å spare skatt. Det er derfor ikke grunnlag for å anvende den ulovfestede omgåelsesnormen på den skisserte gavetransaksjonen.

3. Konklusjon

Basert på det presenterte faktum og de forutsetninger som er tatt er Skattedirektoratet kommet til at det ikke er grunnlag for å anvende verken skatteloven § 13-1 eller den ulovfestede omgåelsesnormen på den skisserte gavetransaksjonen av aksjer fra Far til barnas holdingselskaper.

SkN 18-081 Skatt på oddspill - sportsbetting - verdispill

Lovstoff: Skatteloven § 5-50, og § 5-1, jf. § 5-30.

Bindende forhåndsuttalelse nr 9/2018, avgitt 10. oktober 2018, publisert 9. november 2018.

Sammendrag: Spørsmålet var om gevinster som overstiger kr 10 000 fra den skattepliktiges planlagte aktivitet tilknyttet oddspill ville utløse skatteplikt. Skattedirektoratet konkluderte med at skattyters gevinster som overstiger kr 10 000 fra skattepliktiges planlagte aktivitet ville utløse skatteplikt etter reglene om tilfeldig inntekt, jf. skatteloven § 5-50 første ledd.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

Innsender ønsker å vite om gevinster som overstiger kr 10 000 fra skattepliktiges planlagte aktivitet tilknyttet oddspill vil utløse skatteplikt etter reglene om tilfeldig inntekt jf. skatteloven § 5-50.

For det tilfellet at skattepliktiges inntekter fra bettingen ikke anses som tilfeldige gevinster, er spørsmålet om skattepliktiges planlagte aktivitet tilknyttet oddspill kan anses som skattepliktig virksomhet, jf. skatteloven § 5-1, jf. § 5-30.

Til slutt for det tilfellet at skattepliktiges gevinster/planlagte aktivitet ikke anses som tilfeldige gevinster eller virksomhet, er spørsmålet om inntekt fra skattepliktiges planlagte aktivitet vil bli ansett som skattefri hobbyinntekt.

Innsender har opplyst om at skattepliktige i flere år har hatt inntekter fra oddsspill. Spillene gjelder såkalt sportsbetting og er i praksis mange små veddemål på ulike resultater knyttet til utfallet av sportsbegivenheter. Oddsspillene foregår på internett hos ulike spillersider registrert i EU. Langt på vei tilsvarende spillene de som lovlig tilbys av Norsk Tipping. Innsender har også opplyst om at det ikke ønskes vurdert hvorvidt spillene oppfyller vilkårene for skattefrihet etter skatteloven § 5-50 annet ledd bokstav d.

Ifølge innsender er skattepliktige spesialisert innenfor noen få kategorier av oddsspill. Strategien er lagt opp slik at skattepliktige samler kunnskap om relevante opplysninger innenfor disse kategoriene. Opplysningene han benytter er offentlig tilgjengelig, slik som sportsnyheter, blogger, sosiale medier osv. Deretter foretar han en analyse og personlig vektning av tilgjengelig informasjon om spillene. Informasjonen som vektet og analyseres er eksempelvis tidligere resultater, formstatistikk, spillertropp, tidligere innbyrdes resultater, antatt lagpsykologi, tilgjengelighet på spillertropp, lagrelasjoner og øvrige faktorer.

Ved å benytte en inngående og oppdatert kunnskap for en gruppe utvalgte spill, leter skattepliktige etter spill som tilbyr en odds som han oppfatter høyere enn tilgjengelige opplysninger tilsier er riktig. Dersom han identifiserer odds som trolig er feilpriset, satses penger på det utfallet den feilprisede oddsen er tilknyttet. Denne formen for sportsbetting kalles også for verdispill og er i praksis et veddemål på hvorvidt en odds er satt feil eller ikke.

Gjennom skattepliktiges kunnskap og erfaring identifiseres og utføres verdispill, med en strategi som beskrevet, slik at aktiviteten genererer et overskudd over tid. Skattepliktige benytter seg etter det opplyste ikke av dataprogrammer eller lignende verktøy for å identifisere feilprisinger i markedet ved hjelp av algoritmer. Det er heller ikke tale om et system med en garantert prosentavkastning (arbitrasje) slik tilfellet var i BFU 60/05. Det er altså skattepliktiges kunnskap, erfaringer og hans ferdigheter til å anvende disse som gjør det mulig for ham å vinne penger på sportsbetting.

Ifølge innsender oppga skattepliktige for skatteleggingsperioden 2015 kr 400 000 til beskatning, ettersom denne inntekten bestod av enkeltgevinster på over kr 10 000 og derfor var å anse som skattepliktig inntekt etter skatteloven § 5-50 første ledd. I tillegg oppga han kr 30 000 for samme periode som skattefri inntekt fra oddsspill da denne inntekten bestod av enkeltgevinster på under kr 10 000. Samlet inntekt fra oddsspill for året var altså kr 430 000.

I 2016 tilpasset skattepliktige seg bestemmelsen i skatteloven § 5-50 ved at han kun utførte oddsspill som kunne gi ham gevinster under kr 10 000. Til sammen for 2016 hadde skattepliktige et netto overskudd på kr 350 000.

I 2017 hadde skattepliktige en samlet inntekt på kr 420 000. I tråd med fremgangsmåten for 2016, er samtlige av gevinstene under kr 10 000.

Det fremgår også av anmodningen at skattepliktige fremover i tid planlegger å fortsette med den beskrevne strategi som tidligere år, men øke pengeinnsatsen pr. spill og dermed øke transaksjonstørrrelsene i aktiviteten.

For en del spill vil skattepliktiges innsats være i samme størrelsesorden som tidligere, mens for enkelte spill vil det være aktuelt å satse pengebeløp som kan gi enkeltgevinster over kr 10 000. Dette vil typisk være der skattepliktige anser oddsen å være særlig fordelaktig. Oddsen som tilbys på de ulike spillene er uavhengig av innsatsen, slik at sannsynligheten for å vinne er altså den samme selv om innsatsen øker. Ifølge innsender er det derfor rimelig å anta at skattepliktiges strategi også for fremtiden er egnet til å skape et overskudd over tid.

Når det gjelder omfanget av aktiviteten, planlegger skattepliktige å nedlegge 20-25 timer med arbeid pr. uke. Skattepliktige estimerer at dette vil tilsvare et sted mellom 25-50 spill pr. uke.

Ved å øke den gjennomsnittlige pengeinnsatsen og antall spill, estimerer skattepliktige å kunne ha en nettoinntekt på kr 500 000-800 000 i året. Inntekten vil bestå av enkeltgevinster over og under kr 10 000.

I anmodningen fremgår innsenders rettslige vurderinger under punktet "Skatt på oddsspill":

Skattepliktig som tilfeldig inntekt?

Utgangspunktet for vurderingen av skatteplikt på spilleinntekter er skatteloven § 5-50. Vi legger til grunn at skattepliktiges inntekt fra de utenlandske spillselskapene ikke omfattes av skattefritaket i skatteloven § 5-50 annet ledd.

Etter skatteloven § 5-50 første ledd er inntekter fra tilfeldige gevinster skattepliktige når de overstiger kr 10 000. Utgangspunktet er at hver gevinst skal vurderes for seg og at det kun gis fradrag for kostnader knyttet til gevinster som beskattes. Hva som anses som «tilfeldige gevinster» har særlig vært omdiskutert i forbindelse med pokerinntekter de siste årene. Det er likevel klart at bestemmelsen også omfatter inntekter fra oddsspill, ettersom ordlyden konkret nevner eksempler som «gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende». Hvor mye tilfeldighet som kreves for å utløse en skatteplikt etter bestemmelsen er uklart.

Spørsmålet ble satt på spissen i en dom fra Gulating lagmannsrett i Utv-2016-1314 (Middelthoen) der spørsmålet om inntekt fra pokerspill, som ikke var egnet til å gå med overskudd, skulle skattlegges som tilfeldig gevinst etter skatteloven § 5-50 første ledd. Lagmannsretten hadde følgende vurdering om poker og tilfeldighet:

«Kort oppsummert mener lagmannsretten at tilfeldigheter alltid vil spille inn i utfallet av pokerspill, men at tilfeldighetene kan reduseres sterkt gjennom spillerens kunnskap og snarrådighet.»

Videre ga lagmannsretten uttrykk for at skillet mellom tilfeldighet og ferdigheter vil vise seg ved spill over tid:

«Lagmannsretten legger etter bevisførselen til grunn at "alle" kan vinne en enkelt hånd i poker. Det er elementer av tilfeldigheter i hver av spillets runder. Når det i en turnering spilles mange hender, øker sannsynligheten for at en snarrådig spiller med kunnskap vil gå av med seieren. Begynnerflaks kan bære et stykke, men sjelden helt frem. Den dyktige og erfarne spiller vil i

større grad enn andre innrette sitt spill fornuftig ut fra de andres spill enten han har gode kort på hånden eller ikke.»

Etter en vurdering av skattepliktiges pokeraktivitet sammenholdt med en sjeldent grundig analyse av juridisk teori, etterarbeid og praksis, konkluderte lagmannsretten med at hans pokerinntekter i sin helhet var skattefrie fordi de ikke falt inn under ordlyden «tilfeldig gevinst» i skatteloven § 5-50.

Dommen ble ikke anket av skattemyndighetene, og i etterkant er det lagt til et nytt avsnitt i Skatte-ABC under «Tilfeldige gevinster/inntekter». I Skatte-ABC 2017/18 er det i pkt. 5.1 trukket en grense mot inntekt hvor kunnskap og ferdigheter har stor betydning og derfor faller utenfor skatteloven § 5-50:

«Inntekt/gevinst som hovedsaklig oppnås som et resultat av den enkeltes kunnskaper, ferdigheter, snarrådighet mv. anses ikke som tilfeldig, og er derfor ikke skattepliktig etter sktl. § 5-50 første ledd. Dette gjelder gevinster som oppnås ved spill, konkurranser mv. som drives over tid og på et nivå hvor det i det lange løp vil være kunnskap, ferdigheter og snarrådighet som er avgjørende for om det oppnås gevinst eller ikke. Gevinsten faller da utenfor sktl. § 5-50 selv om gevinsten i det enkelte tilfellet kan ha et tilfeldig preg over seg. Slik inntekt/gevinst kan være skattepliktig som virksomhetsinntekt, ev. arbeidsinntekt etter § 5-1, eller den kan være en skattefri hobbyinntekt.

Om en gevinst er et resultat av kunnskap, ferdigheter og/eller snarrådighet eller om den anses tilfeldig må avgjøres konkret. Vurderingen må skje ut fra spillets karakter, spillerens ferdigheter og erfaring, om spillet foregår på en måte som gjør at det hovedsakelig vil være kunnskap, ferdigheter og/eller snarrådighet som er avgjørende for om det oppnås gevinst eller om det i større grad er tilfellet som er avgjørende.»

Vurderingen er altså todelt, slik at det må foretas en objektiv vurdering av spillets karakter og en subjektiv vurdering av spillerens ferdigheter og erfaring.

Hva gjelder spillets karakter, er det i utgangspunktet mange likhetstrekk mellom sportsbetting og poker. I begge tilfeller må spilleren forsøke å finne rett odds/vinnersjanser for ønsket spill og deretter avgjøre hvor stor sum som skal satses på det enkelte spillet/pokerhånden. Videre skjer det gjerne en omfordeling av innsatsen mellom spillerne på hver side av et veddemål, med fradrag for spillselskapets provisjon. For begge spill vil både tilfeldigheter og ferdigheter ha betydning for resultatet. Om poker er følgende uttalt i Skatte-ABC 2017/18 - «Tilfeldige gevinster/inntekter» under pkt. 7.1:

«Poker kan være et spill der tilfeldighetene i større eller mindre grad er medvirkende for spillets utfall, men kan også være et spill der gevinst beror på spillerens kunnskap og snarrådighet. For pokerspill som drives på et høyt nivå over tid kan det være kunnskap, ferdigheter og snarrådighet som vil være avgjørende for om det oppnås gevinst eller ikke mer enn tilfeldigheter, se pkt. 5.1.»

Sportsbetting er likevel ikke en konkurranse på samme måte som poker, ettersom oddsspillere ikke måles opp mot hverandre [1]. Derfor er det vanskeligere å fastslå hva som er et høyt nivå ved sportsbetting. I en avgjørelse fra Skatteklagenemnda publisert den 16.10.2017 (NS 81/2017) er det foretatt en vurdering av hvordan en kan fastslå hva som er et høyt nivå innenfor nettopp

sportsbetting. Saken gjaldt bl.a. spørsmålet om skattepliktiges inntekt fra oddspill på internett var «tilfeldige gevinster» etter skatteloven § 5-50. Saken ble behandlet i stor avdeling og nemnda sluttet seg til sekretariatets innstilling som på spørsmålet om tilfeldige gevinster fant at inntektene fra oddspill ikke var skattepliktig etter skatteloven § 5-50 første ledd, selv om mange av gevinstene var over kr 10 000.

I sin vurdering legger sekretariatet til grunn at oddspilleres nivå og kunnskap kan gjenspeiles i tilbakebetalingen, altså i hvilken grad de ender opp med en høyere tilbakebetalingsprosent enn gjennomsnittet.

Det er nødvendigvis slik at gjennomsnittet taper penger på sportsbetting, ettersom spillselskapet tar en provisjon av hvert veddemål. Ved vurderingen av spillerens ferdigheter og erfaring vil et tungtveiende moment dermed være hvorvidt vedkommende evner å vinne mer enn gjennomsnittet over tid. I nevnte sak fra Skatteklagenemnda ble skattepliktiges aktive innsats for å redusere tilfeldighetene vektlagt. Innsatsen ble målt både i arbeidsmetode og medgått tid.

I nærværende sak har skattepliktige benyttet mye tid på å opparbeide seg kunnskap, erfaringer og foreta analyser. Skattepliktige har i 2015, 2016 og 2017 jobbet målrettet og strategisk for å begrense tilfeldighetene som spiller inn ved sportsbetting. Arbeidsmetoden har vært suksessfull og dannet et overskudd med betydelig nettoinntekt i tre år på rad. Inntekten er langt over hva som kan forventes av gjennomsnittet der forventningen er tap over tid. Et overskudd over en så lang periode som tre år kan vanskelig sies å være et resultat av tilfeldigheter. På denne bakgrunnen anfører vi at skattepliktige for 2015 til og med 2017 har hatt inntekter fra oddspill som ikke kan anses tilfeldige etter skatteloven § 5-50 første ledd.

Konklusjonen må dermed være at skattepliktiges inntekter fra oddspill i tiden som kommer heller ikke er skattepliktige etter reglene om tilfeldig inntekt, forutsatt at hans strategi og innsats er av minst tilsvarende kvalitet og omfang.

Etter dette må skattepliktiges inntekt enten være skattepliktig som virksomhetsinntekt eller anses som skattefri hobbyinntekt.

Skattepliktig som virksomhetsinntekt?

Skattepliktiges planlagte inntekt fra oddspill vil være skattepliktig dersom den anses som inntekt vunnet ved virksomhet etter sktl. § 5-1, jf. § 5-30. Virksomhetsbegrepet er utviklet gjennom langvarig retts- og orvaltningspraksis. For at en inntekt skal kunne beskattes som fordel vunnet ved virksomhet, må skattepliktige utøve en aktivitet som objektivt sett er egnet til å gi overskudd, om ikke det enkelte år, så i alle fall på noe lengre sikt. Videre må aktiviteten ha et visst omfang og ta sikte på å ha en viss varighet. I tillegg må aktiviteten utøves for skattepliktiges regning og risiko.

I nærværende sak legger vi til grunn at skattepliktige kommer til å utøve oddspill av et slikt omfang og med en slik varighet at aktiviteten kvalifiserer til virksomhet. Videre skal aktiviteten utøves for skattepliktiges regning og risiko.

Problemstillingen er om oddsspillet kan anses som en aktivitet som objektivt sett er egnet til å gi overskudd over tid.

I praksis er det lagt til grunn at sportsbetting kan oppfylle dette vilkåret. I BFU 60/05 ble det lagt til grunn at skattepliktiges sportsbetting var inntekt vunnet ved virksomhet. Det samme var tilfellet i tidligere nevnte sak for Skatteklagenemnda, NS 81/2017, der skattepliktiges aktivitet for 2007 og 2008 ble ansett som egnet til å gå med overskudd og dermed utgjøre virksomhet.

Felles for begge sakene var at skattepliktiges aktivitet gjaldt sportsbetting med arbitrasjespill som alltid ville gi nettogevinst over tid. I saken i NS 81/2017 gikk skattepliktiges aktivitet over fra arbitrasje i 2007-2008 til verdispill i 2009-2011. For perioden med verdispill ble det konkludert med at aktiviteten ikke utgjorde virksomhet.

I nærværende sak er det som nevnt kun tale om verdispill. Hovedforskjellen mellom arbitrasjespill og verdispill, er at ved arbitrasjespill er spilleren garantert gevinst uavhengig av utfall. Dette er ikke tilfellet for verdispill, som etter sin natur inneholder et element av tilfeldighet. Derfor må det foretas en særskilt vurdering av om verdispill er en form for sportsbetting som objektivt sett er egnet til å gi overskudd over tid.

Ved vurderingen av om en aktivitet objektivt sett er egnet til å gå med overskudd, må det i utgangspunktet foretas en konkret vurdering av den enkelte skattepliktige og ikke en generell vurdering av aktivitetens karakter, jf. Rt 1985 s. 319 (Ringnes).

Imidlertid har SKD i Utv-2014-575 avgitt en prinsipputtalelse tilknyttet spørsmålet om sportsbetting generelt kunne anses for å være virksomhet når aktiviteten ble drevet på en måte hvor skattepliktige ikke var garantert gevinst. Om vurderingen ble følgende uttalt:

«Det finnes få kriterier som kan benyttes for å avgjøre om sportsbetting er objektivt egnet til å gå med overskudd over tid. I grensedragningen mellom hobby/fritidsaktivitet og virksomhet for andre aktiviteter, foreligger det normalt flere momenter til vurderingen. Selv om aktiviteten ikke går med overskudd i det enkelte år, kan driftsplaner, kalkyler, markedsaktiviteter mv., gi objektive indikasjoner på om aktiviteten, slik den drives, vil kunne gå med overskudd over tid. For sportsbetting må det normalt bedømmes i ettertid om aktiviteten faktisk har gått med overskudd. På grunn av innslaget av tilfeldighet, betyr ikke overskudd over én periode at aktiviteten vil gå med tilsvarende overskudd framover i tid, selv om det spilles på samme måte og i like stort omfang.»

Selv om SKD legger opp til at spørsmålet om sportsbetting er egnet til å gå med overskudd må avgjøres etter en konkret helhetsvurdering, legges det avgjørende vekt på andre hensyn:

«Spørsmålet om inntjeningen er tilstrekkelig langvarig og påregnelig til å gjøre aktiviteten objektivt egnet til å gå med overskudd over tid, vil innebære vanskelige grensedragninger både for skattyter og for Skatteetaten, og vil kunne gi tilfeldige utslag. Hensynet til forutberegnelighet og likebehandling tilsier derfor at slike gevinster behandles konsekvent som tilfeldig inntekt etter skatteloven § 5-50 første ledd.»

Prinsipputtalelsen synes dermed å snevre inn virksomhetsbegrepet ved å legge opp til at sportsbetting uten garantert gevinst, ikke under noen omstendigheter kan utgjøre virksomhet. Bakgrunnen er velbegrunnet, nemlig at saker med sportsbetting er vanskelig å skille i praksis.

Etter hva vi kjenner til finnes det ingen saker fra praksis etter at prinsipputtalelsen ble avgitt der sportsbetting i form av verdspill er ansett å utgjøre virksomhet. Vi kan derfor vanskelig se at skattepliktige i nærværende sak skal behandles på en annen måte, uavhengig av om hans aktivitet er objektivt egnet til å gå med overskudd over tid.

Konklusjonen etter dette er at skattepliktiges aktivitet gjennom oddspill ikke er å anse som virksomhet. Sammenholdt med konklusjonen om tilfeldig inntekt må hans inntekt fra oddspill derfor anses som skattefri hobbyinntekt.

Skattedirektoratets vurderinger

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om gevinster som overstiger kr 10 000 fra skattepliktiges planlagte aktivitet tilknyttet oddspill vil utløse skatteplikt etter reglene om tilfeldig inntekt, jf. skatteloven § 5-50 første ledd.

For det tilfellet at skattepliktiges inntekter fra bettingen ikke anses som tilfeldige gevinster, er spørsmålet om skattepliktiges planlagte aktivitet tilknyttet oddspill kan anses som skattepliktig virksomhet, jf. skatteloven § 5-1, jf. § 5-30.

Til slutt for det tilfellet at skattepliktiges gevinster/planlagte aktivitet ikke anses som tilfeldige gevinster eller virksomhet, er det stilt spørsmål ved om inntekt fra skattepliktiges planlagte aktivitet vil bli ansett som skattefri hobbyinntekt.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjon, ut over de spørsmål som er reist. Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum som er beskrevet ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes. Innsender har selv gitt uttrykk for at det ikke ønskes vurdert hvorvidt spillene oppfyller vilkårene for skattefrihet etter skatteloven § 5-50 annet ledd bokstav d.

Skattedirektoratet skal ta stilling til om skattepliktiges gevinster som overstiger kr 10 000 fra skattepliktiges planlagte aktivitet tilknyttet oddspill, vil utløse skatteplikt etter reglene om tilfeldig inntekt, jf. skatteloven § 5-50 første ledd. Hvis denne bestemmelsen får anvendelse, faller inntektene utenfor virksomhetsregelen i sktl. § 5-1.

Som utgangspunkt beskattes tilfeldige gevinster over kr 10 000 etter skatteloven § 5-50 første ledd. Bestemmelsen lyder:

«Som skattepliktig inntekt anses tilfeldige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende når verdien overstiger 10.000 kroner ...»

Historisk sett ble skatteplikt for tilfeldige gevinster innført ved skattelovene av 1911. Opprinnelig var det skatteplikt for "gevinst hvorved tilfellet i større eller mindre grad har vært medvirkende". Det var ingen unntak. Senere har bestemmelsen fått en del unntak, særlig ved en lovendring i 1990 hvor det også ble innført en skattefri grense på kr 10 000 for tilfeldige gevinster som falt utenfor unntakene. Bestemmelsen i skatteloven (1999) § 5-50 første ledd er en videreføring av § 43 første ledd a og c i skatteloven av 1911. Endringen av ordlyden til "tilfeldige gevinster" var ikke ment å innebære noen realitetsendring.

Hvis bestemmelsen får anvendelse, legger Skattedirektoratet til grunn at det ved gevinstberegningen skal gis fradrag for innsatsen knyttet til den enkelte skattepliktige gevinsten. Beløpsgrensen gjelder for hver enkelt gevinst før fradrag for innsatsen. Hvis gevinsten overstiger kr 10 000 er hele gevinsten skattepliktig, selv om gevinsten skal fordeles på flere skattepliktige slik at den for hver enkelt ikke overstiger kr 10 000.

Bestemmelsen omfatter bl.a. tilfeldige gevinster som oppstår ved "spill". Oddsspill, som det her gjelder, må utvilsomt anses som et "spill" i lovens forstand. Gevinster som oppnås ved denne typen spill må også normalt anses som tilfeldige, slik at bestemmelsen dermed får anvendelse når gevinsten overstiger 10 000 kroner. Skattedirektoratet legger til grunn at ingen av unntakene i annet ledd får anvendelse, idet innsender ikke ønsker vurdert om spillet faller inn under bokstav d om pengespill i en annen EØS-stat som svarer til spill som lovlig kan tilbys i Norge.

Skattepliktige hevder imidlertid at han gjennom sin kunnskap, erfaring og spillstrategi kan spille på en måte som gjør at inntekt som oppnås ved spillingen ikke kan anses tilfeldig, og dermed faller utenfor bestemmelsen.

Gevinster kan være skattepliktige etter § 5-50, selv om også erfaring, dyktighet, snarrådighet mv. har betydning for om det oppnås gevinst. Hvor innslaget av slike egenskaper blir betydelig og innslaget av tilfeldigheter bare har mindre betydning, kan det tilsi at bestemmelsen ikke får anvendelse. Om denne grensen heter det i Skatte-ABC 2018 pkt. 5.1:

«Inntekt/gevinst som hovedsaklig oppnås som et resultat av den enkeltes kunnskaper, ferdigheter, snarrådighet mv. anses ikke som tilfeldig, og er derfor ikke skattepliktig etter sktl. § 5-50 første ledd. Dette gjelder gevinster som oppnås ved spill, konkurranser mv. som drives over tid og på et nivå hvor det i det lange løp vil være kunnskap, ferdigheter og snarrådighet som er avgjørende for om det oppnås gevinst eller ikke. Gevinsten faller da utenfor sktl. § 5-50 selv om gevinsten i det enkelte tilfellet kan ha et tilfeldig preg over seg. Slik inntekt/gevinst kan være skattepliktig som virksomhetsinntekt, ev. arbeidsinntekt etter § 5-1, eller den kan være en skattefri hobbyinntekt.

Om en gevinst er et resultat av kunnskap, ferdigheter og/eller snarrådighet eller om den anses tilfeldig må avgjøres konkret. Vurderingen må skje ut fra spillets karakter, spillerens ferdigheter og erfaring, om spillet foregår på en måte som gjør at det hovedsakelig vil være kunnskap, ferdigheter og/eller snarrådighet som er avgjørende for om det oppnås gevinst eller om det i større grad er tilfellet som er avgjørende.»

I denne saken må spillets karakter klart tilsi at gevinster som oppnås må anses som tilfeldige. Skattedirektoratet ser ikke bort fra at det er mulig å øke vinnerejansene ved å opparbeide seg

ferdigheter, erfaring, foreta analyser mv. Det må imidlertid tas i betraktning at motparten er et profesjonelt spillselskap som forutsettes å ha til formål å tjene penger på bekostning av spillerne. Spillselskapet vil forutsetningsvis innrette spillet slik at spillerne finner spillet attraktivt, og ser muligheter for å oppnå store gevinster. Spillselskapets inntekter vil ikke være tilfeldige. Spillselskapet vil kalkulere hvor stor del av innsatsen som skal gå tilbake til spillerne, og det må forutsettes at spillselskapet vil innrette spillet slik at det ikke er mulig for spillerne å gå med overskudd over tid, ihvertfall ikke uten et ikke-ubetydelig innslag av tilfeldighet. Selv om skattepliktig i dette tilfellet hevder at han kan tjene penger over tid ved å identifisere odds som er feilpriset mv., vil spillet likevel ha en ikke ubetydelig grad av tilfeldighet over seg.

Skattedirektoratet har i en uttalelse i Utv. 2014 s. 575, lagt til grunn at inntekt ved sportsbetting må anses som tilfeldig gevinst etter § 5-50. Det ble bl.a. lagt vekt på at mange faktorer ligger utenfor spillerens kontroll, slik at innslaget av tilfeldighet er stort. Slik tilbudet av sportsbetting er innrettet, var det ikke meningen at spillere skal spille med overskudd over tid. Det ble også lagt vekt på at det ikke er mulig på forhånd å bedømme om aktiviteten vil gå med overskudd, og at det vil innebære vanskelige grensedragninger både for skattyter og for Skatteetaten, hvis en må foreta en vurdering i etterkant av om gevinsten ved aktiviteten har vært tilfeldig, virksomhet, eller skattefri hobbyinntekt. Selv om en har hatt overskudd i en periode, er det vanskelig å ha noen klar oppfatning av om det vil bli overskudd i neste periode. Til det vil innslaget av tilfeldighet være for stort.

Det kan nevnes at Skattedirektoratet i BFU 60/05 kom til at gevinst ved sportsbetting ikke var tilfeldig. Dette ble bl.a. begrunnet med at skattepliktige helgarderte kampene, slik at han var garantert gevinst (arbitrasjespill). I denne saken dreier det seg derimot om såkalt verdispill, hvor skattyter ikke er garantert gevinst. Uttalelsen kan derfor ikke ha noen betydning for denne saken.

Skatteklagenemnda har også hatt temaet oppe til behandling. I vedtak av 27.09.2017, SKNS1-2017-81 gjaldt saken spørsmål om skatteplikt for gevinst ved sportsbetting for årene 2007 til 2011. Nemnda sluttet seg til sekretariatets innstilling som la til grunn at gevinst ved sportsbetting for årene 2007 til 2008 var skattepliktig som fordel vunnet ved virksomhet (arbitrasjespill). Aktiviteten i perioden 2009 til 2011 skulle ikke ses i sammenheng med aktiviteten for årene 2007 til 2008. For årene 2009 til 2011 hadde det både vært endringer i de ytre rammene for skattepliktiges spill (markedsforholdene) og endringer i aktiviteten. Skattepliktige spilte i perioden 2009-2011 kun verdispill. Spillingen disse årene var ikke egnet til å gå med overskudd. Nemnda kom imidlertid til at gevinstene var et resultat av kunnskap, ferdigheter og/eller snarrådighet. I tillegg la nemnda vekt på at resultatet av skattleggingen etter skatteloven § 5-50 fremstod som urimelig.

Skattedirektoratet har på denne bakgrunn kommet til at gevinster som overstiger kr 10 000 fra skattepliktiges planlagte aktivitet tilknyttet oddsspill vil utløse skatteplikt etter reglene om tilfeldig inntekt jf. skatteloven § 5-50 første ledd.

Skattedirektoratet legger særlig vekt på at gevinstene faller klart innenfor bestemmelsens ordlyd og kjerneområde. Skattedirektoratet kan ikke se at gevinstene faller utenfor bestemmelsen om skattepliktige klarer å øke vinner sjansene gjennom erfaring og kunnskap mv. En slik løsning ville innebære vanskelige grensedragninger, og hensynet til forutberegnelighet og likebehandling

tilsier at slikt ikke tillegges vekt. Skattedirektoratet kan ikke se at den nevnte avgjørelsen fra Skatteklagenemnda endrer denne vurderingen.

På bakgrunn av dette resultatet, blir det dermed ikke aktuelt å vurdere om aktiviteten kan anses som virksomhet, eller skattefri hobbyinntekt, jf. spørsmål 2 og 3 i anmodningen.

Konklusjon

Skattedirektoratet konkluderer med at skattepliktiges gevinster som overstiger kr 10 000 fra skattepliktiges planlagte aktivitet tilknyttet oddspill vil utløse skatteplikt etter reglene om tilfeldig inntekt, jf. skatteloven § 5-50 første ledd.

[1] Det finnes sider hvor oddspillere tilbyr odds til andre spillere, samt sider for omsetning av allerede plasserte oddspill. Skattepliktige anvender slike sider kun i liten grad, men eksistensen av slike alternativer gjør at aktiviteten i større grad kan sammenlignes med pokerspill.

SKN 18-082 Konserntilknytning ved mor-datterfusjon etter fritaksmetoden

Lovstoff: Skatteloven § 2-38 sjette ledd bokstav c, jf. § 10-4.

Bindende forhåndsuttalelse nr. 7/2018, avgitt 3. oktober 2018, publisert 29. november 2018.

Sammendrag: Den skattepliktige planla å kjøpe 100 % av aksjene i flere norske selskaper. Etter kjøpet skulle det deles ut utbytte fra disse selskapene, som i utgangspunktet ville være fritatt fra beskatning, også etter den såkalte treprosent-regelen etter skatteloven § 2-38 sjette ledd bokstav c. Det var imidlertid planlagt en mor-datterfusjon som involverte selskapene som var part i utbyttetransaksjonene. Fusjonen skulle gjennomføres etter utbytteutdelingen, men før årsskiftet. Skattedirektoratet uttalte at den skisserte mor-datterfusjon i seg selv ikke ville medføre et brudd på kravet om konserntilknytning, jf. § 2-38 sjette ledd bokstav c, jf. § 10-4.

1. Innsenders fremstilling av faktum og jus

1.1. Innsenders redegjørelse for de faktiske forhold

Basert på anmoders redegjørelser av de faktiske forhold, legger Skattedirektoratet til grunn det følgende:

Skattepliktige vurderer, i løpet av kort tid og innen utgangen av 2018, å overta 100 % av aksjene flere norske selskap.

Etter å ha ervervet alle aksjer i disse selskapene skal det etter planen deles ut utbytte fra datterselskapene. Datterselskapene er deretter planlagt innfusjonert i Skattepliktige etter reglene om skattefri fusjon i skatteloven kapittel 11.

Innsender ønsker forut for de eventuelle utbytteutdelingene å få avklart om kravet til konserntilknytning i skatteloven § 2-38 sjette ledd bokstav c, jf. § 10-4 vil være oppfylt slik at utbyttet er skattefritt etter fritaksmetoden, selv om datterselskapene ved utgangen av inntektsåret som følge av fusjonen ikke lenger eksisterer.

1.2. Innsenders redegjørelse for det rettslige utgangspunktet

I henhold til skatteloven § 2-38 første og andre ledd, vil et lovlig utdelt utbytte fra et aksjeselskap til et annet aksjeselskap i utgangspunktet være fritatt for skatteplikt av inntekt og vil ikke ha fradragsrett for tap. Aksjonær hjemmehørende i Norge som omfattes av fritaksmetoden skal imidlertid inntektsføre 3 % av aksjeutbytte som faller inn under fritaksmetoden, jf. skatteloven 2-38 sjette ledd bokstav a.

Fra dette utgangspunktet oppstilles det et unntak. I henhold til skatteloven § 2-38 sjette ledd bokstav c skal det ikke foretas en 3 % inntektsføring av utbytte mellom selskap som anses for å være i samme konsern etter reglene i aksjeloven § 1-3, dersom vilkårene i skatteloven § 10-4 første ledd er oppfylt.

Etter skatteloven § 10-4 første ledd må det dreie seg om et utbytte mellom selskap som anses å være i samme konsern etter reglene i aksjeloven § 1-3.

Videre må vilkårene i skatteloven § 10-4 for å yte eller motta konsernbidrag være oppfylt, herunder kravet til konserntilknytning.

I henhold til skatteloven § 10-4 må kravet til konserntilknytning være oppfylt ved utgangen av inntektsåret. For et utbytte vil inntektsåret være det året beslutningen om å utdele utbytte treffes. Utbyttet vil følgelig kun være helt skattefritt dersom utdelende og mottakende selskap har en konserntilknytning på tidspunktet utbyttet besluttet utdelt og frem til utgangen av dette året.

Skatteloven og skattelovens forarbeider klargjør imidlertid ikke om kravet til konserntilknytning etter skatteloven § 2-38 sjette ledd bokstav c, jf. § 10-4, vil være oppfylt dersom et datterselskap som har delt ut et utbytte, samme år fusjoners inn i morselskapet ved en skattefri fusjon i tråd med skatteloven kapittel 11.

Innsender er heller ikke kjent med at det er gitt uttalelser om den ovennevnte problemstillingen i form av bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet eller tolkningsuttalelser fra Finansdepartementet.

Innsender viser imidlertid til bindende forhåndsuttalelse av 11. mars 2014 (BFU 6/14) som omhandlet opphør av betinget skattefritak ved konsernopphep etter skatteloven § 11-21 første ledd, jf. fsfin § 11-21-10. I denne uttalelsen kom Skattedirektoratet til at kravet til konserntilknytning etter skatteloven § 11-21 første ledd, jf. fsfin § 11-21-10, ikke var brutt ved en fusjon mellom selskapene som den betingede skattefrie transaksjonen var gjennomført mellom. Det ble her blant annet lagt vekt på at fusjonen gjennomføres med skattemessig kontinuitet og at den betingede fritatte gevinsten videreføres i overtakende selskap.

Innsender mener at selv om uttalelsen omhandler opphør av betinget skattefritak ved konsernopphep etter skatteloven § 11-21, illustrerer uttalelsen at en skattefri mor-datterfusjon

ikke nødvendigvis likestilles med andre konsernoppfør. Uttalelsen illustrerer videre at formålet bak reglene og reelle hensyn kan tilsi at konserntilknytningen ikke opphører ved en skattefri mor-datterfusjon.

1.3. Innsenders vurderinger

Skattepliktige skal overta 100 % av aksjene i datterselskapene, og vil på utbyttetidspunktet oppfylle konserndefinisjonen i aksjeloven § 1-3.

Videre vil giver og mottaker være norske selskaper eller sammenslutninger, jf. skatteloven § 10-4 og morselskapet vil eie mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapene samt ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen, jf. aksjeloven § 4-26.

Skattepliktiges mottatte utbytte vil være helt skattefritt dersom datterselskapene har en konserntilknytning med den skattepliktige på tidspunktet utbyttet besluttet utdelt og frem til årsslutt, jf. skatteloven § 10-4. Den skattepliktige er av den oppfatning av kravet til konserntilknytning i skatteloven § 10-4 vil være oppfylt ved utgangen av 2018, til tross for at datterselskapene fusjoneres inn i Skattepliktige før årsslutt.

Ved en skattefri mor-datterfusjon vil det overdragende selskapet oppløses ved ikrafttredelse av fusjonen. Rent formelt sett kan det sies at konserntilknytningen brytes, ved at datterselskapene oppløses og slettes.

På den annen side vil datterselskapene og Skattepliktiges forpliktelser, eiendeler og gjeld være i behold etter fusjonen. En skattefri mor-datterfusjon vil gjennomføres med skattemessig kontinuitet i tråd med reglene i skatteloven § 11-7. De skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser, samt øvrige skatteposisjoner vil overføres fra overdragende til overtakende selskap.

Sletting av selskap som ledd i en skattefri fusjon vil således skille seg fra en likvidasjon, der selskapets skatteposisjoner bringes til opphør, uten mulighet for å videreføre skatteposisjonene til et annet skattesubjekt.

Ved en skattefri mor-datterfusjon vil det skje en omorganisering av selskapene og deres midler, men alle selskapenes forpliktelser, eiendeler og gjeld vil være i behold innenfor den samme strukturen i tråd med kontinuitetsprinsippet. Formålet bak regelen og reelle hensyn tilsier dermed at kravet til konserntilknytning etter skatteloven § 10-4 er oppfylt ved utgangen av inntektsåret, slik at utbyttet ikke vil være gjenstand for en 3 % inntektsføring, jf. skatteloven § 2-38 sjette ledd bokstav c.

2. Skattedirektoratets vurderinger

2.1. Forutsetninger og avgrensninger

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om kravet til konserntilknytning i skatteloven § 2-38 sjette ledd, jf. § 10-4 må anses å være brutt som følge av at datterselskapene fusjoneres inn i Skattepliktige før årsskiftet.

Det gjøres oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjonen ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at det faktum som er tatt inn ovenfor er fullstendig for det spørsmål som drøftes.

2.2. Vil fusjon av datterselskapene inn i Skattepliktige medføre konsernbrudd?

Det følger av skatteloven § 2-38 sjette ledd bokstav a, at tre prosent av utbytte som er unntatt fra beskatning etter bestemmelsens foregående ledd likevel skal anses som skattepliktig inntekt.

Det følger imidlertid av skatteloven § 2-38 sjette ledd bokstav c at denne inntektsføring likevel ikke skal gjennomføres hvis selskapet som mottar utbyttet tilhører samme konsern som det utdelende selskapet, jf. aksjeloven § 1-3, dersom vilkårene i skatteloven § 10-4 første ledd er oppfylt.

Av skatteloven § 10-4 første ledd fremgår følgende:

«Giver og mottaker må være norske selskaper eller sammenslutninger. Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper må tilhøre samme konsern, jf. aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3, og morselskapet må eie mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet samt ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen, jf. aksjeloven § 4-26 og allmennaksjeloven § 4-25. Kravene må være oppfylt ved utgangen av inntektsåret. Det kan ytes konsernbidrag mellom selskaper hjemmehørende i Norge selv om morselskapet er hjemmehørende i en annen stat, dersom selskapene ellers tilfredsstiller kravene.»

I denne saken vil Skattepliktige og datterselskapene på utbyttetidspunktet og frem til en eventuell fusjon, være norske aksjeselskaper som tilhører samme konsern etter aksjeloven § 1-3 og som også oppfyller de særskilte eier- og stemmerettskravene i skatteloven § 10-4 første ledd.

For ordens skyld presiserer Skattedirektoratet at man med «inntektsåret» i denne sammenheng må forstå det inntektsåret hvor beslutningen om utdelingen av utbyttet foretas.

Fusjonen vil imidlertid gjennomføres før utløpet av det inntektsåret utbytte deles ut. Spørsmålet i det videre blir derfor om fusjonen i seg selv medfører at konsernkravene i skatteloven § 10-4 ikke er oppfylt når fusjonen gjennomføres før årsskiftet.

En mor-datterfusjon som beskrevet av innsender, vil medføre at datterselskapene må oppløses for at fusjonen skal kunne gjennomføres med skattemessig kontinuitet, jf. skatteloven § 11-9. Rent formelt vil derfor fusjonen resultere i at datterselskapene opphører å eksistere før utløpet av inntektsåret og at Skattepliktige ved utløpet av året ikke lenger kan anses å være i konsern med datterselskapene. Det blir da som et utgangspunkt ikke mulig å innfri kravene i skatteloven § 10-4 ved utløpet av inntektsåret.

En mor-datterfusjon som gjennomføres etter reglene i skatteloven kapittel 11 vil imidlertid medføre at alle eiendeler, forpliktelser og gjeld overføres med skattemessig kontinuitet til overtakende selskap. I dette tilfellet medfører dette at innmaten i datterselskapene etter fusjonen blir videreført innenfor konsernet som de oppløste datterselskapene tilhørte frem til fusjonen.

Dette reiser spørsmålet om fusjonen i seg selv likevel ikke skal anses å medføre et brudd på kravene om konserntilknytning i skatteloven § 10-4, selv om fusjonen gjennomføres før årsskiftet.

I bestemmelsens forarbeider, Prop. 1 LS (2011-2012) punkt 14.3.4, er ikke denne problemstillingen direkte diskutert. Det uttales generelt følgende om henvisningen til skatteloven § 10-4:

"§ 10-4 første ledd definerer hvilke selskaper som anses for å være i konsern etter konsernbidragsreglene. I forslaget til ny bokstav c gis denne avgrensningen tilsvarende anvendelse for konsernunntaket i treprosentregelen."

I forarbeidene sies det kun at skatteloven § 10-4 første ledd gis tilsvarende anvendelse som for selskaper som skal avgi konsernbidrag. Dette tilsier at alle vilkår i skatteloven § 10-4 første ledd må være oppfylt for at utbytter også skal være fritatt fra treprosentregelen. Utover dette gir uttalelsene i forarbeidene ingen direkte veiledning på hvordan det foreliggende spørsmålet skal løses.

Basert på bestemmelsens utforming og uttalelsene i forarbeidene er det Skattedirektoratets syn at formålet med å innta henvisningen til skatteloven § 10-4 første ledd i skatteloven § 2-38 sjette ledd bokstav c, er å sørge for at kapital som deles ut og skal være fritatt fra 3 % inntektsføring, faktisk overføres innen et konsern.

De samme hensyn ligger også til grunn for regelen om konserninterne overføringer i skatteloven § 11-21 og tilhørende forskriftsbestemmelser i FSFIN § 11-21-1 og § 11-21-10 om kravet til konserntilknytning. I Finansdepartementets brev publisert i Utv. 2001 s. 1639, uttaler departementet i relasjon til konsernkravet, jf. skatteloven § 11-21 og tilhørende forskriftsbestemmelser, at en fusjon mellom overdragende og overtakende selskap ikke medfører konsernbrudd etter disse bestemmelsene. Selv om dette gjelder et annet regelsett, bygger reglene etter Skattedirektoratets syn på samme type hensyn, nemlig å sikre at overføringer reelt sett skjer i et konsern. Dette tilsier at det bør være samme løsning etter begge regelsettene.

I tillegg kommer at Skattepliktige, som overtakende selskap i fusjonen, for skattefastsettingsformål vil bli skattlagt for overdragende selskaps inntekter og kostnader for hele inntektsåret, se SkatteABC 2018 under emnet "Fusjon – Innenlands" punkt 9.2. Selv om dette gir uttrykk for den praktiske tilnærmingen til skattefastsettingen i fusjonsåret, taler det også for at en slik mor-datterfusjon ikke bør anses å medføre konsernbrudd i denne sammenhengen.

Skattedirektoratet er derfor i foreliggende sak kommet til at en skattefri fusjon mellom Skattepliktige og datterselskapene ikke medfører brudd med konsernkravene i skatteloven § 10-4 første ledd, jf. § 2-38 sjette ledd bokstav c, selv om fusjonen gjennomføres før utgangen av det inntektsåret hvor beslutningen om utdeling foretas.

Skattedirektoratet forutsetter at overtakende selskap i etterkant av fusjonen, men før årsskiftet, ikke tar del i øvrige omorganiseringer eller transaksjoner som medfører at konsernbrudd likevel vil måtte anses å foreligge før årsskiftet, jf. skatteloven § 10-4 første ledd.

3. Konklusjon

Skattedirektoratet har på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som er tatt, kommet til at en skattefri fusjon mellom Skattepliktige og datterselskapene ikke medfører brudd med konsernkravene i skatteloven § 10-4 første ledd, jf. § 2-38 sjette ledd bokstav c, selv om fusjonen gjennomføres før utgangen av det inntektsåret hvor beslutningen om utdeling foretas.

Forskriftsendringer

SkN 18-083 Endring FSSD Skattedirektoratets skatteforskrift

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

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 23. november 2018 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-13, jf. forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 5-13-8.

I

I forskrift 22. november 1999 nr. 1160 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endring:

§ 5-13-1 endres ved at «303 900» erstattes med «308 500».

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

SkN 18-084 Endring i forskrift om skattefordeling mellom skattekreditorene

Forskrift om endring i forskrift om gjennomføringen av fordeling av skatt mv. mellom skattekreditorene

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 28. november 2018 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 8-1 fjerde og femte ledd, § 8-2 fjerde ledd og § 8-3 tredje ledd, jf. forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 8-1.

I

I forskrift 20. juni 2012 nr. 627 om gjennomføringen av fordeling av skatt mv. mellom skattekreditorene gjøres følgende endringer:

Ny § 1 nr. 5 skal lyde:

5. Skattekontoret: Divisjon innkreving, avdeling regnskap.

§ 2 nr. 2 og nr. 3 skal lyde:

2. Skatt fra upersonlige skattytere skal fordeles mellom kommunen, fylkeskommunen og staten.

3. Renter, innfordringsutgifter/-inntekter, gebyrer mv. skal fordeles mellom kommunen, fylkeskommunen, staten og folketrygden.

§ 3 nr. 1, nr. 2 og nr. 5 skal lyde:

1. Ved inntektsårets begynnelse, vanligvis innen utgangen av januar, fastsetter skattekontoret foreløpige fordelingstall for inntektsåret på grunnlag av forhåndsberegning av skatter og avgifter for personlige skattytere i den enkelte kommune. Inntil nye foreløpige fordelingstall er fastsatt, benyttes foregående års foreløpige fordelingstall.

2. I november året etter inntektsåret fastsetter skattekontoret korrigerte fordelingstall for personlige skattytere. Resultatet av skatteberegningen på tidspunktet for fastsettelsen skal legges til grunn.

5. Skattekontoret formidler resultatet av beregningen til skatteoppkreverene. Samtidig overføres resultatet elektronisk til den som drifter skatteregnskapene.

§ 4 nr. 1 skal lyde:

1. Når to år er gått etter utløpet av inntektsåret, fastsetter skattekontoret endelige fordelingstall. Resultatet av skatteberegningen på tidspunktet for fastsettelsen legges til grunn. Kommune- og fylkesskatt til andre kommuner og fra andre kommuner behandles som beskrevet i § 3 nr. 3.

§ 5 nr. 1, nr. 3, nr. 4 og nr. 5 skal lyde:

1. I begynnelsen av året etter inntektsåret, vanligvis innen utgangen av januar, fastsetter skattekontoret foreløpige fordelingstall for vedkommende inntektsår til bruk ved fordeling av innbetalt skatt (inklusive rentetillegg på restskatt) fra upersonlige skattytere for samme inntektsår.

3. Hvis satsene i skattevedtakene for det aktuelle inntektsår er uendret i forhold til foregående inntektsår, kan skattekontoret bestemme at innbetalt skatt som nevnt i nr. 1 blir å fordele etter korrigerte fordelingstall fastsatt på grunnlag av skatteberegningen for det foregående inntektsår.

4. I november året etter inntektsåret fastsetter skattekontoret korrigerte fordelingstall for upersonlige skattytere. Resultatet av skatteberegningen på tidspunktet for fastsettelsen skal legges til grunn.

5. Foreløpige og korrigerte fordelingstall til kommunen, fylkeskommunen og staten fastsettes med en nøyaktighet på minst 1 desimal. Kommunens fordelingstall utgjør differansen mellom 100,0 og summen av fylkeskommunens og statens fordelingstall

§ 6 nr. 1 og nr. 2 skal lyde:

1. Når to år er gått etter utløpet av inntektsåret, fastsetter skattekontoret endelige fordelingstall for upersonlige skattytere. Resultatet av skatteberegningen på tidspunktet for fastsettelsen legges til grunn.
2. Endelige fordelingstall til kommunen, fylkeskommunen og staten fastsettes med en nøyaktighet på minst 2 desimaler. Kommunens fordelingstall utgjør differansen mellom 100,0 og summen av fylkeskommunens og statens fordelingstall.

§ 7 nr. 1, nr. 2 og nr. 3 skal lyde:

1. Er det grunn til å anta at de foreløpige eller korrigerte fordelingstallene vil medføre en vesentlig forskyvning i forhold til hva som ventes beregnet av de forskjellige skattene mv. etter egne beregninger, kan skatteoppkreveren fremme begrunnet forslag for skattekontoret om fastsettelse av nye foreløpige eller korrigerte fordelingstall.
2. Blir forholdet mellom de forskjellige skattene mv. vesentlig forskjøvet gjennom endring av skatteberegningen eller av domstolene etter at endelige fordelingstall er fastsatt, kan det på samme måte fremmes forslag for skattekontoret om fastsettelse av nye endelige fordelingstall.
3. Når vilkårene for endring som nevnt i nr. 1 eller nr. 2 er oppfylt, kan skattekontoret av eget tiltak fastsette nye fordelingstall.

§ 8 nr. 2 og nr. 3 skal lyde:

2. Periodisk oppgjør avgis til skattekontoret og kommunen innen den 10. i måneden etter utløpet av perioden. Hvis denne fristdatoen faller på en lørdag, søndag, helligdag eller offentlig høytidsdag, er fristen den nærmest følgende virkedag. Kopi av periodisk oppgjør sendes fylkeskommunen.
3. Når oppgjøret avgis, skal skatteoppkreveren overføre fylkeskommunens andel til fylkeskassereren, og statens og folketrygdens andel til skattekontoret. Samtidig overføres kommunens andel til kommunen. Tilbakebetaling fra skattekreditorene til skatteoppkreveren skal skje innen den 20. i måneden etter utløpet av perioden.

§ 9 nr. 1 skal lyde:

Det kan utbetales forskudd på periodisk oppgjør av beløp som i en måned er innbetalt av skatt mv. Ved forskuddsfordeling skal det gjøres fradrag for den marginen som skal holdes tilbake på skatteoppkreverens bankkonto for skatt, jf. § 13. Ved forskuddsfordeling av innbetalt forskuddstrekk skal det beløp som tas med til forskuddsfordeling, totalt begrenses til kommunens forventede andel ved periodens slutt.

§ 10 nr. 2 skal lyde:

2. Dersom fordelingsmåten har medført en vesentlig skjevhet i fordelingen mellom skattekreditorene, kan skatteoppkreveren søke skattekontoret om å benytte de endelige fordelingstallene for det inntektsåret restansen gjelder.

§ 11 skal lyde:

Skattekontoret beregner også fordelingstall til bruk ved fordelingen av skatt mv. til staten. Fordelingstallene omfatter trinnskatt mv. og fellesskatt. Skattekontoret overfører resultatet av beregningen elektronisk til den som drifter skatteregnskapene, jf. § 3 nr. 5 siste punktum.

§ 14 fjerde ledd skal lyde:

Skattekontoret kan dispensere fra bestemmelsene i nr. 1, 2 og 3 når det vil være urimelig overfor skattekreditorene å fordele særlig store enkeltbeløp etter den vanlige fordelingsmåten.

§ 15 skal lyde:

Innbetaling fra anonyme skattytere bokføres til inntekt i skatteregnskapet i den kommunen hvor innbetalingen finner sted og fordeles etter de foreløpige fordelingstallene for personlige skattytere for inneværende inntektsår, jf. § 3 nr. 1. Tilsvarende gjelder ved innbetaling fra kjent skattyter som ukrevet foretar innbetaling, når skattemyndigheten ikke fastsetter en skatteforpliktelse.

§ 16 overskriften skal lyde:

§ 16. Tilfeldige inntekter/tilfeldige utgifter

§ 16 skal lyde:

Inntekts- og utgiftsføring av beløp i henhold til skattebetalingsforskriften § 10-4-3 fordeles etter gjeldende fordelingstall for personlige skattytere for det inntektsåret kravet eller innbetalingen vedrører.

II

Endringene under I trer i kraft fra 1. januar 2019.