



Skattenytt 8 og 9/2018

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

LAGMANNsRETTSDOMMER	1
SkN 18-060 Skatteplikten for gjeldsettergivelse	1
SkN 18-061 Grovt skattesvik	10
SkN 18-062 Fradrag for kontant lønn mv.	41
SkN 18-063 Skatteplikt for aksjegevinster	50
TINGRETTSDOMMER	76
SkN 18-064 Stedbunden inntekt/egenleie	76
SkN 18-065 Klassifisering av vederlag ved aksjekjøp	95
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	102
SkN 18-066 Ulempeerstatning	102
SkN 18-067 Hjemmehørendebegrepet	102
FORSKRIFTSENDRINGER	105
SkN 18-068 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven	105

Lagmannsrettsdommer

SkN 18-060 Skatteplikten for gjeldsettergivelse

Lovstoff: Skatteloven § 5-1.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 20. august 2018, **sak nr.:** LB-2017-59419

Dommere: Lagdommer Marit Bjørånesset Frogner, lagdommer Irene Sogn og lagdommer Jan Eivind Norheim.

Parter: Comvie AS (advokat Torgeir Fjeldskaar) mot Staten v/Skatt sør (advokat Haakon Borgen).

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om skatteplikt for gjeldsettergivelse. Et selskap leverte strøm mot forskuddsbetaling fra sine kunder. På grunn av betalingsproblemer i selskapet anmodet de sine kunder om gjeldsakkord. Det ble inngått avtaler om ettergivelse av gjeld med kundene på henholdsvis omtrent 16 millioner kroner og 10 millioner kroner for årene 2011 og 2012. Etter lagmannsrettens syn var ikke vilkårene for å skattlegge gjeldsettergivelsene oppfylt – de var ikke «vunnet ved» virksomheten, jf. skatteloven § 5-1. Skattevedtakene for de aktuelle inntektsårene ble derfor opphevet.

Saken gjelder overprøving av skatteklagenemndas vedtak av 24. februar 2016 og skattekontorets vedtak av 7. juni 2016 som begge gjaldt spørsmål om skatteplikt for gjeldsettergivelse.

Partene er enige om at tingrettens saksframstilling kan legges til grunn for lagmannsrettens behandling av saken. Tingretten har redegjort slik for sakens bakgrunn:

Saksøker, Comvie AS (Comvie), fusjonerte i 2016 med selskapet Vitel AS (Vitel). Ettersom Vitel var selskapsnavnet i de aktuelle inntektsår, vil saksøker i det følgende benevnes Vitel eller selskapet.

Vitel var i 2011 morselskap til fem datterselskaper, hvor eierinteressene for Vitel var 94 % eller mer. Den største aksjonæren i Vitel var på dette tidspunktet GNK AS, med en aksjepost på 64,64 %. GNK AS eies i sin helhet av Glenn Nøstdahl, som har vært daglig leder i Vitel. GNK AS' datterselskap, GN Power AS (GN Power) hadde en mindre aksjepost i Vitel. Det ble under hovedforhandlingen opplyst at den var et sted mellom 4 og 13 %. GN Power hadde datterselskapene Raveien 422 AS og St.Olavsgate 1 AS inntil 2011, da de ble kjøpt av Vitel.

Vitel var frem til februar 2010 leverandør av strøm mot forskuddsbetaling. Vitel leverte strøm både til privatkunder og bedrifter, og hadde i februar 2010 mellom 20 og 30 000 kunder. I forbindelse med at strømprisene økte i begynnelsen av 2010, ble kravene til sikkerhet for strømkjøpene økt tilsvarende. Vitel evnet ikke å få på plass økt garanti innen fristen stilt av kraftbørsen Nord Pool, og ble stengt ute av markedet. Vitel måtte med umiddelbar virkning stanse salget av strøm. Selskapet la om driften og begynte som investerings-/holdingselskap.

Ettersom Vitel hadde tatt forskuddsbetalt av kundene, ble det våren 2010 begynt tilbakebetaling. Oppgjøret med kundene skjedde ved innsending av måleravlesing og avregning mot innbetalt forskudd. Mot slutten av 2010 sendte Vitel ut brev til sine kunder, der det ble orientert om betalingsproblemer i selskapet og anmodet om gjeldsakkord ved delvis ettergivelse av gjeld. Det ble inngått avtaler om ettergivelse av gjeld med kundene i 2011 og 2012. Dette er ført som skattefri gjeldsettergivelse på kr 16.488.729 i 2011 og kr 10.789.724 i 2012. Regnskapsteknisk medførte dette at posten for gjeld til strømkunder ble redusert og posten for egenkapital økt tilsvarende. (...)

Ved skattekontorets etterkontroll i 2013, ønsket skattekontoret å vurdere om fordelene ved gjeldsettergivelsen gitt i 2011 var skattepliktig. Det ble stilt spørsmål om forutsetningen om manglende betalingsevne som grunnlag for ettergivelsen var til stede.

Vitel, representert av KPMG Law, opplyste i sitt svar til dette at Vitel ikke hadde midler til å gjøre opp sine forpliktelser og gjennomførte gjeldsforhandlinger som en siste, men uønsket, utvei for å unngå konkurs. Selskapet viste til at ettergivelsene var begrunnet i reelle og ikke forbigående betalingsvansker. Skattekontoret fattet den 8. oktober 2013 vedtak der gjeldsettergivelsen på kr 16.488.729 ble vurdert som skattepliktig fordel vunnet ved virksomhet etter skatteloven § 5-1. Vitel påklaget skattekontorets vedtak 14. november 2013. Den 24. februar 2016 opprettholdt skatteklagenemnda skattekontorets vedtak.

Tilsvarende vedtak er gjort for ligningen for 2012 den 7. juni 2016, der oppgitt ettergivelse av gjeld fra strømkunder på kr 10.789.724 ble vurdert som skattbar inntekt. Partene er enige om at vurderingstemaene for de to ligningene er sammenfallende.

Lagmannsretten vil hovedsakelig omtale selskapet som Comvie AS, selv om selskapet hadde et annet navn, Vitel AS, i de aktuelle årene.

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

1. Staten v/Skatt sør frifinnes.
2. I sakskostnader for tingretten betaler Comvie AS 146 400 – etthundreogførtisekstusenfirehundre – kroner til staten v/Skatt sør innen 2 – to – uker fra forkynnelse av denne dom.

Comvie AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling ble holdt 14. og 15. august 2018 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene var representert ved sine prosessfullmektiger. I tillegg møtte Sofie R. van der Vlist Spiten som stedfortreder etter fullmakt fra Skatt sør. Øvrig bevisførsel går fram av rettsboka.

Comvie AS sitt syn på saken

Gjeldsettergivelse er i utgangspunktet ikke «vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet» og er derfor ikke skattepliktig etter skatteloven § 5-1 første ledd. Det følger av rettspraksis at fordel i form av gjeldsettergivelse normalt ikke anses som en skattepliktig inntekt.

I de tilfellene der det kan stilles spørsmål ved om ettergivelsen er reell, kan likevel tilknytningsvilkåret i skatteloven § 5-1 være oppfylt, for eksempel der gjeldsettergivelsen i realiteten innebærer et oppgjør for en vare eller tjeneste, et tilskudd eller lignende. Det samme gjelder situasjoner der det består et interessefellesskap mellom debitor og kreditor. Det skal imidlertid svært mye til for at tilknytningskriteriet er oppfylt ved gjeldsettergivelse.

Begrunnelsen for ettergivelsen er sentral for vurderingen av tilknytningskriteriet. Tingretten har uriktig lagt til grunn at tilknytningskriteriet er oppfylt under henvisning til Rt-1978-1001. Avgjørelsen gjaldt et tilfelle der det på forhånd var avtalt at dersom prosjektet var mislykket, skulle lånet omgjøres til støtte.

At gjelden i vår sak ble stiftet i tilknytning til virksomhetsutøvelsen, er ikke tilstrekkelig til at tilknytningskriteriet ved gjeldsettergivelsene er oppfylt. Gjeldsettergivelsene ble ikke gitt som et ledd i virksomheten. Den aktuelle virksomheten var dessuten opphørt da ettergivelsene skjedde. Det var ikke noe interessefellesskap mellom Comvie AS og strømkundene.

Dersom bakgrunnen for gjeldsettergivelsen er debtors økonomiske situasjon, har ettergivelsen ikke tilknytning til skattyters virksomhet. Det må skilles mellom tidspunktet for etableringen av fordringen og tidspunktet der fordringen ettergis.

I vår sak var begrunnelsen for gjeldsettergivelsene utelukkende den økonomiske situasjonen i Comvie AS. Dette følger både av brevet som ble sendt ut til alle strømkundene og at strømkundene aksepterte gjeldsettergivelse uten noen form for motytelse.

Det er uten betydning om Comvie AS hadde betalingsevne forut for gjeldsettergivelsene. Det er situasjonen på innvinningstidspunktet som er avgjørende for vurderingen av betalingsevnen. På tidspunktet for gjeldsettergivelsene hadde selskapet ikke mulighet til å betale sine fordringshavere fullt ut. I tilfeller med et stort antall kreditorer, må det normalt legges til grunn at gjeldsettergivelsen ikke er motivert av noen gjenytelse.

Det er uten betydning hvilke disposisjoner skattyter har foretatt forut for gjeldsettergivelsen, selv om disse disposisjonene har bidratt til selskapets økonomiske problemer. Foranlediget av statens argumentasjon, vil Comvie AS uansett bestride at det ble foretatt selskapsfremmede disposisjoner. Comvie AS var en integrert del av et konsern, og var avhengig av de øvrige selskapene i konsernet for å kunne drive sin virksomhet. Utlån og konsernbidrag til de øvrige selskapene var nødvendig for å sikre verdiene og inntjening i disse selskapene.

Comvie AS hadde verken i 2010, 2011 eller 2012 likvide midler til å betale tilbake alle strømkundene. Selv om selskapet hadde positiv egenkapital, var denne bundet opp og kunne derfor ikke brukes til å gjøre opp gjelden til strømkundene. Flere av strømkundene begjærte selskapet konkurs, men selskapet unngikk dette gjennom avtaler med kundene om gjeldsettergivelse. Det ble avholdt en rekke utleggsforretninger mot selskapet, og fra august 2011 er det angitt «intet til utlegg». At selskapet kunne ha gjort opp med noen av strømkundene, kan ikke være avgjørende siden selskapet ikke hadde mulighet til å dekke all kortsiktig gjeld.

Det bestrides uansett at vurderingen av betalingsevnen skal foretas for alle disse årene under ett siden det er tidspunktet for gjeldsettergivelsen som er avgjørende. Det er ingen rettskildemessig

dekning for statens syn om at skattyters disposisjoner forut for gjeldsettergivelsen er relevant eller at det skal foretas noen nærmere vurdering av disse disposisjonene.

Uansett er det kreditorenes begrunnelse for ettergivelsen som er avgjørende, ikke debtors faktiske betalingsevne.

Comvie AS har lagt ned slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 24. februar 2016 for Vitel AS oppheves.
2. Skattekontorets vedtak av 7. juni 2016 for Vitel AS oppheves.
3. Comvie AS tilkjennes sakens omkostninger for begge instanser.

Staten ved Skatt sør sitt syn på saken

Tingretten har korrekt kommet til at gjeldsettergivelsene skyldtes manglende betalingsvilje og ikke manglende betalingsevne. Tingretten har videre korrekt kommet til at tilknytningskravet er oppfylt. Gjeldsettergivelsene er derfor skattepliktig inntekt etter skatteloven § 5-1.

Gjeldsettergivelsene skyldtes ikke manglende betalingsevne. Comvie AS overførte betydelige beløp til de øvrige selskapene i konsernet forut for gjeldsettergivelsene. I selskapets årsberetning for 2009, som ble utarbeidet i juni 2010, uttalte styret at likviditeten var god og at selskapet fint klarte å betjene sine forpliktelser likviditetsmessig. Dette var flere måneder etter at selskapet hadde innstilt strømleveransene og dermed pådratt seg tilbakebetalingsforpliktelsene. Det ble videre besluttet å utdele utbytte på 2,4 millioner kroner, noe som underbygger at selskapet hadde frie midler til å dekke gjeld.

Comvie AS hadde positiv egenkapital i årene 2009 til 2012. Det har derfor formodningen mot seg at selskapet ikke skulle være i stand til å dekke sine forpliktelser. Det følger av aksjeloven at selskapet til enhver tid skal ha en forsvarlig egenkapital og likviditet. At Comvie AS fikk likviditetsmessige utfordringer i 2011 og 2012, skyldtes selskapets egne disposisjoner i form av utlån og bidrag til andre selskaper i konsernet som førte til «innlåsnings» av selskapets egenkapital. Disse overføringene ble ikke gjort som ledd virksomheten Comvie AS drev, og må anses som selskapsfremmede.

Staten er enig i at utgangspunktet for vurderingen av tilknytningskravet er innvinningstidspunktet. Når årsaken til likviditetsproblemene er debtors egne disposisjoner, må det likevel foretas en bredere vurdering. Den arbeidskapitalen som Comvie AS disponerte må hovedsakelig ha vært strømkundenes forskuddsbetalinger.

Tilbakebetalingsplikten overfor strømkundene oppsto i februar 2010 da strømleveransene opphørte. I stedet for å benytte de innbetalte forskuddene til å betale tilbake gjelden til strømkundene, overførte Comvie AS pengene til andre selskaper i konsernet og foretok investeringer. Comvie AS lånte blant annet ut 30 millioner kroner til søsterselskapet GN Power AS med et tilbakebetalingstidspunkt tolv år fram i tid. Formålet kan ikke ha vært å sikre verdiene i dette selskapet, men å bygge opp en eiendomsportefølje. Comvie AS lånte også ut penger til andre selskaper i konsernet.

Comvie AS mottok dessuten en innbetaling på 17 millioner kroner fra Fiber Nett AS i 2011. Dette beløpet overstiger det samlede gjeldsbeløpet som ble ettergitt av strømkundene i 2011, og det er uklart hvordan dette beløpet er benyttet. Dette viser at Comvie AS hadde tilgjengelige midler som kunne vært benyttet til å gjøre opp gjelden overfor strømkundene. Så sent som i juni 2013 skrev styret i årsberetningen for 2012 at det var grunnlag for fortsatt drift i selskapet.

Staten er i utgangspunktet enig i at skattemyndighetene ikke skal overprøve skattyters forretningsmessige vurderinger. Når skattyter påberoper seg skattefritak for gjeldsettergivelse, må det likevel foretas en nærmere vurdering av selskapets økonomiske disposisjoner.

Det kan ikke være den enkelte kreditors subjektive motiv for gjeldsettergivelsen som er avgjørende for skatteplikten, særlig ikke i tilfeller med tusenvis av småkreditorer. Kreditorne hadde heller ingen forutsetninger for å vurdere den økonomiske situasjonen i Comvie AS. At de har akseptert delvis gjeldsettergivelse, skyldes sannsynligvis en vurdering om at det er bedre å få deler av beløpet tilbakebetalt umiddelbart framfor en ressurskrevende prosess mot selskapet.

Hvorvidt gjeldsettergivelsen er begrunnet i skattyters betalingsudyktighet, må derfor vurderes ut fra sakens objektive omstendigheter. Den enkelte kreditorens motivasjon for ettergivelsen er uansett ikke kjent. Tingretten har korrekt lagt til grunn at det er skattyter som har bevisbyrden for at ettergivelsen er skattefri, og Comvie AS har ikke oppfylt bevisbyrden.

De eldre avgjørelsene fra Høyesterett, der gjeldsettergivelse på grunn av skattyters betalingsudyktighet ble ansett skattefri, ble nyansert i Rt-1978-1001. Førstvoterendes uttalelse om at hun ikke tok stilling til rekkevidden av de tidligere dommene og om de bare gjaldt gjeldsettergivelse overfor insolvente skyldnere, kan oppfattes som en reservasjon overfor de tidligere avgjørelsene. Dette er antagelig bakgrunnen for uttalelser i teorien om at det er tvilsomt om gjeldsettergivelse er skattefri i andre situasjoner enn der skattyter er insolvent.

Vår sak er sammenlignbar med situasjonen i Rt-1978-1001. I likhet med saksforholdet i den avgjørelsen, kan virksomheten i Comvie AS ikke anses for å ha opphørt før gjeldsettergivelsen ble akseptert. Begge selskapene mislyktes i sin virksomhet, og ettergivelsene var et resultat av dette. Tilknytningsvilkåret i skatteloven § 5-1 er derfor oppfylt.

Staten ved Skatt sør har lagt ned slik påstand:

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

Lagmannsrettens syn på saken

Lagmannsretten har kommet til et annet resultat enn tingretten. Etter lagmannsrettens syn er ikke vilkårene for å skattlegge gjeldsettergivelsene som Comvie AS oppnådde i 2011 og 2012 oppfylt. Skatteklagenemndas vedtak av 24. februar 2016 og skattekontorets vedtak av 7. juni 2016 er derfor ugyldige og må oppheves.

Partene er enige om at spørsmålet om skatteplikt for årene 2011 og 2012 skal bedømmes likt. Skattekontorets vedtak av 7. juni 2016 for inntektsåret 2012 er en refleks av skatteklagenemndas vedtak av 24. februar 2016 for inntektsåret 2011. Lagmannsretten legger også dette til grunn.

Hovedregelen om skattepliktig inntekt følger av skatteloven § 5-1 første ledd som har slik ordlyd:

Som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente.

Det er ikke tvilsomt at gjeldsettergivelse er en fordel. Spørsmålet i saken er om de gjeldsettergivelsene som Comvie AS fikk fra strømkundene i 2011 og 2012 var «vunnet ved» selskapets «virksomhet», det såkalte tilknytningskriteriet.

I Rt-1958-583 ble kravet om at fordelene må være «vunnet ved» formulert slik:

Under enhver omstendighet må det avgjørende kriterium bli om det i det konkrete tilfelle består en så nær sammenheng mellom det arbeid eller den virksomhet som er ytet, og den fordel som er oppnådd, at det er naturlig å se den som «vunnet» ved arbeidet eller virksomheten.

Hvorvidt gjeldsettergivelse skal anses som «vunnet ved» virksomhet har vært behandlet i tre eldre Høyesterettsavgjørelser. I den første avgjørelsen, Rt-1928-371, sluttet Høyesterett seg til denne uttalelsen fra mindretallet i overretten:

Den fordel en mand erhverver ved at faa sin gjæld eftergit, hvadenten eftergivelsen er en almindelig gave, eller som her en i forretningsmæssige hensyn grundet akkord, kan imidlertid ikke ansees «vundet ved eiendom, kapital, arbeide eller virksomhet».

Det går ikke fram av dommens premisser hvordan skattyternes økonomiske situasjon var da gjelden ble ettergitt. Flertallet i overretten uttalte at det ikke foreligger noen bevis som klart og bestemt viser hva som var kreditors motiv for ettergivelsen, uten at dette er kommentert av verken Høyesterett eller overrettens mindretall. Lagmannsretten oppfatter derfor denne avgjørelsen slik at gjeldsettergivelsen ble ansett som skattefri av Høyesterett uten at det var nødvendig å foreta noen nærmere vurdering verken av skattyternes økonomiske situasjon eller kreditors motivasjon for gjeldsettergivelsen.

Avgjørelsen ble fulgt opp i Rt-1930-328 og Rt-1931-1250. I avgjørelsen fra 1930 presiserte Høyesterett at det var på det rene at det var tale om en virkelig ettergivelse og ikke om fiksering av et forlik om en omtvistet fordring. Det må altså være tale om en reell gjeldsettergivelse.

Høyesterett uttalte videre i disse avgjørelsene at det var uten betydning om skattyteren tidligere hadde fått fradrag i forbindelse med at fordringen ble pådratt. Forutsetningen for at en skatteyder gis fradrag er normalt at utgiften har sammenheng med virksomheten. Lagmannsretten legger derfor til grunn at ved vurderingen av om tilknytningskriteriet i skatteloven § 5-1 er oppfylt, kan det ikke være avgjørende at den ettergitte gjelden er pådratt som ledd i virksomheten. For vår sak betyr det at selv om strømkundenes tilbakebetalingskrav mot Comvie AS har sammenheng med virksomheten, er det ikke tilstrekkelig til at gjeldsettergivelsene må anses som «vunnet ved»

virksomheten. Fordringer som ettergis overfor en næringsvirksomhet vil normalt være pådratt i tilknytning til virksomheten.

I Rt-1956-1323 la Høyesterett til grunn at foreldelse av fordringer måtte vurderes på samme måte som ettergivelse. Høyesterett viste til at det på bakgrunn av de tidligere dommene om gjeldsettergivelse var blitt en bindende praksis for at oppnådd fordel ved ettergivelse av gjeld ikke er gjenstand for inntektsbeskatning.

Slik lagmannsretten forstår rettstilstanden basert på disse avgjørelsene, kunne gjeldsettergivelse, selv om dette skjedde i forbindelse med næringsvirksomhet, ikke anses som vunnet ved virksomheten. Forutsetningen var imidlertid at det var tale om en reell gjeldsettergivelse. I disse avgjørelsene ble det ikke foretatt noen nærmere vurdering verken av skattyterens økonomiske situasjon eller kreditors motivasjon for ettergivelsen. Etter lagmannsrettens syn vil det likevel kunne være relevant å vurdere slike omstendigheter som ledd i vurderingen av om det er tale om en reell gjeldsettergivelse. Dersom debitor er insolvent, vil det være et moment som taler for at det sannsynligvis er skattyters manglende betalingsevne som gjør at kreditor er villig til å oppgi fordringen uten noen motytelse. Insolvens eller betalingsproblemer av mildere grad, kan derfor være et sentralt bevismoment dersom det er tvil om det foreligger en reell gjeldsettergivelse.

Spørsmålet er om Rt-1978-1001 endrer rettstilstanden, eventuelt presiserer den, slik at det i dag ikke er tilstrekkelig å vurdere om det er tale om en reell gjeldsettergivelse.

Etter lagmannsrettens syn skiller saksforholdet i Rt-1978-1001 seg fra saksforholdet i de tidligere høyesterettsdommene. Avgjørelsen gjaldt et selskap som hadde fått innvilget lån fra Fondet til fremme av forsknings- og utviklingsarbeider i industrien for å utvikle en ny type buss. Det var på forhånd avtalt at dersom prosjektet ikke førte fram til økonomisk utnyttbare resultater, kunne fondet helt eller delvis ettergi lånet. Høyesteretts flertall karakteriserte gjeldsettergivelsen som «statsstøtte» og kom til at gjeldsettergivelsen var skattepliktig. Førstvoterende, som representerte flertallet, uttalte:

Avgjørende for meg er den direkte sammenknytning mellom utviklingsprosjektet, låneavtalen og ettergivelsen, hvor det er det «negative» utslag av bedriftens virksomhet – nemlig at prosjektet er mislykket – som utløser og er bestemmende for støtten fra det offentlige i form av en ettergivelse av lånet. Denne sammenheng er slik at det for meg er naturlig å karakterisere gjeldsettergivelsen – dvs. statsstøtten – som «vunnet ved» bedriftens virksomhet.

Etter lagmannsrettens syn er det særlig lånevilkåret om at gjelden helt eller delvis kan ettergis dersom prosjektet mislyktes, som skiller denne saken fra andre tilfeller der kreditor ettergir gjeld. Selv om skattyter ikke hadde noe krav på ettergivelse dersom prosjektet var mislykket, var det allerede før skattyter gikk i gang med sitt prosjekt klart at selskapet kunne oppnå en ren støtte fra utviklingsfondet dersom prosjektet mislyktes. En slik sammenknytning foreligger ikke i vår sak.

Lagmannsretten finner det videre vanskelig å trekke noen avgjørende slutninger for vår sak ut fra førstvoterendes uttalelse i det neste avsnittet, der det heter:

Jeg tilføyer at jeg ikke kan se at dommene i Rt-1928-371, Rt-1930-328 og Rt-1931-1250 er avgjørende for det tilfelle av ettergivelse av lån som denne saken gjelder. Hvilken rekkevidde

disse dommer ellers har – særlig om de bare gjelder gjeldsettergivelse overfor insolvente skyldnere – finner jeg etter omstendighetene ikke grunn til å gå inn på.

Uttalelsen kan i hvert fall ikke oppfattes slik at det er et vilkår for at gjeldsettergivelsen skal være skattefri at skattyter var insolvent da gjelden ble ettergitt. Lagmannsretten finner det sannsynlig at uttalelsen danner grunnlaget for at det i forvaltningspraksis, rettspraksis og juridisk teori har vært lagt til grunn at gjeldsettergivelse overfor en insolvent debitor er skattefri uten at det er nødvendig å foreta en nærmere vurdering av tilknytningsvilkåret. I Rt-1999-1924 ble det for eksempel generelt uttalt at:

Det er en i praksis etablert regel at en gjeldsettergivelse overfor en insolvent debitor ikke regnes som skattepliktig inntekt, se Rt-1931-369 og Rt-1931-1250, jf. også Rt-1956-1323, som gjaldt foreldelse.

Uavhengig av rekkevidden av disse uttalelsene for insolvenstilfellene, kan de ikke forstås slik at gjeldsettergivelse i andre tilfeller alltid vil være skattepliktig. Heller ikke staten har gitt uttrykk for en slik forståelse, idet staten er enig i at det i så fall må foretas en nærmere vurdering av om tilknytningskravet er oppfylt.

Lagmannsretten oppfatter at det verken i Rt-1978-1001 eller i Rt-1999-1924 tas avstand fra den rettstilstanden som ble etablert ved de tidligere avgjørelsene fra Høyesterett, nemlig at gjeldsettergivelse vanligvis ikke kan anses som «vunnet ved» debtors arbeid, kapital eller virksomhet. Unntak vil være aktuelt der gjeldsettergivelsen i realiteten er noe annet, for eksempel vederlag for en ytelse fra debitor, slik dommer Bugge er inne på i sin særmerknad i Rt-1999-1924.

Det samme synes å være lagt til grunn i juridisk teori. I Magnus Aarbakkes «Skatt på inntekt» (1987) punkt 21.6.2 heter det:

Fordelen ved at kreditor ettergir debitor hans forpliktelse, er i alminnelighet ikke skattepliktig, se Rt-1928-371. En slik fordel har i alminnelighet ikke tilstrekkelig sammenheng med skattyterens inntektserv. Dette gjelder selv om forpliktelsen tidligere har dannet grunnlag for fradrag etter § 44, se Rt-1930-328, Rt-1931-1250.

Aarbakke tar likevel forbehold om at det ikke kan oppstilles en «kategorisk regel» om at ettergivelse gir en skattefri fordel og viser til Rt-1978-1001.

Slik lagmannsretten oppfatter annen juridisk teori på området, foreligger den ingen uenighet om dette rettslige utgangspunktet.

Etter lagmannsrettens syn er det ikke nødvendig å ta endelig stilling til i hvilken grad Comvie AS hadde mulighet til å gjøre opp sine forpliktelser overfor strømkundene. Det synes uansett på det rene at selskapet ikke hadde likvide midler til å dekke samtlige krav fra strømkundene på de tidspunktene kundene aksepterte delvis ettergivelse av sine fordringer. Lagmannsretten finner det heller ikke nødvendig å ta endelig stilling til i hvilken grad likviditetsproblemene hos Comvie AS skyldtes selskapets egne disposisjoner, eventuelt i hvilken grad disse disposisjonene var selskapsfremmede. Det avgjørende etter skatteloven § 5-1 første ledd er om det består en så nær

sammenheng mellom selskapets virksomhet og gjeldsettergivelsen at det er naturlig å se den som «vunnet ved» virksomheten.

Etter lagmannsrettens syn er det lite tvilsomt at gjeldsettergivelsene var reelle. Det var ikke tale om noe form for tilskudd, gave eller vederlag for ytelser fra strømkundenes side til Comvie AS. I dette tilfellet finner lagmannsretten det mest sannsynlig at kreditorene aksepterte gjeldsettergivelse på grunn av den økonomiske situasjonen i selskapet. I brevet som ble sendt ut til samtlige kreditorer med anmodning om ettergivelse ble det vist til selskapets vanskelige økonomiske situasjon. I ett av disse brevene, som er lagt fram for lagmannsretten, heter det blant annet:

Etter at Vitel AS måtte innstille sin strømvirksomhet vinteren 2010 har vi fått store problemer med å få innbetalinger fra kunder samt store utfordringer på driftssiden. Dette har igjen ført til at selskapet har kommet i en veldig vanskelig likviditets situasjon og må derfor vurdere videre drift.

Vi jobber både mot eiere og banker om tilførsel av penger men det viser seg veldig vanskelig i dagens marked. Vi vil nå prøve en siste utvei med frivillig gjeldsakkord av skyldig beløp pr 26.01.2011.

Selv om det ikke er ført bevis for hvilket motiv den enkelte kreditor hadde for å akseptere gjeldsettergivelse, er det ingen holdepunkter for at gjeldsettergivelsene ikke var reelle. Det er ikke ført bevis for, og lagmannsretten ser derfor bort fra muligheten for, at gjeldsettergivelsen innebar noen form for vederlag for den virksomheten Comvie AS drev.

Selv om det skulle være slik at noen av strømkundene aksepterte gjeldsettergivelse fordi de vurderte den økonomiske situasjonen i Comvie AS som verre enn den faktisk var, kan lagmannsretten likevel ikke se at det innebærer at gjeldsettergivelsen skifter karakter og dermed må anses som vunnet ved selskapets virksomhet. Det samme gjelder dersom det skulle være slik at Comvie AS har foretatt selskapsfremmede disposisjoner som har ført til at selskapet ikke hadde likvide midler til å dekke sine forpliktelser. Slike omstendigheter innebærer ikke at gjeldsettergivelsene står i en nærmere sammenheng med selskapets virksomhet.

Lagmannsretten har derfor kommet til at gjeldsettergivelsene fra strømkundene i 2011 og 2012 ikke er vunnet ved virksomheten og derfor ikke skal regnes som skattepliktig inntekt etter skatteloven § 5-1 første ledd.

Sakskostnader

Comvie AS har vunnet saken fullstendig og har etter hovedregelen krav på erstatning for sine sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2. Det er ingen tungtveiende grunner som tilsier at staten bør fritas for kostnadsansvaret etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Advokat Fjeldskaar har lagt fram en sakskostnadsoppgave på til sammen 324 592 kroner for lagmannsretten, som består av 280 000 kroner i salær til prosessfullmektigen og utlegg til reise, kopiering og rettsgebyret. Salærkravet er høyt, men lagmannsretten har forståelse for at det har vært nødvendig for prosessfullmektigen å bruke en del tid på den økonomiske situasjonen i Comvie AS siden dette

temaet har vært sentralt for staten. Lagmannsretten finner derfor under noe tvil at kostnadene har vært nødvendige, og kostnadsoppgaven legges til grunn.

Når det gjelder kostnadene for tingretten, skal lagmannsretten legge sitt resultat til grunn. Comvie AS har derfor krav på erstatning for sine kostnader til behandlingen av saken i tingretten. Kostnadskravet for tingretten utgjorde 312 592 kroner. Under noe tvil har lagmannsretten kommet til at også dette beløpet legges til grunn, jf. begrunnelsen ovenfor.

Staten pålegges etter dette å betale til sammen 637 184 kroner i sakskostnader for tingretten og lagmannsretten til Comvie AS.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. Skatteklagenemndas vedtak av 24. februar 2016 for Vitel AS oppheves.
2. Skattekontorets vedtak av 7. juni 2016 for Vitel AS oppheves.
3. I sakskostnader for tingretten og lagmannsretten betaler staten ved Skatt sør 637 184 – sekshundreogtrettisjutusenetthundreogåttifire – kroner til Comvie AS innen to uker fra forkynnelsen av denne dommen.

SKN 18-061 Grovt skattesvik

Lovstoff: Ligningsloven § 12-2, jf. § 12-1 nr. 1 bokstav a.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 27. august 2018, **sak nr.:** LB-2017-35848

Dommere: Lagdommer Inger Wiig, lagdommer Vibeke Løvold og ekstraordinær lagdommer Halvard Hauge. Meddommere: key account manager Jon Karl Guerricagoitia Muhlbradt og barne- og ungdomsarbeider Marianne Fosse.

Parter: Økokrim (førstestatsadvokat Petter Nordeng og politiadvokat Elisabeth Frankrig) mot A (advokat Arnt Lauritz Kvitberg Angell, advokat Erik Johan Frydenbø og advokat Einar Harboe).

Sammendrag: Saken gjaldt grovt skattesvik. Lagmannsretten fant at tiltalte hadde unnlatt å oppgi utenlandske inntekter og formue i flere år. Samlet unndratt skatt ble beregnet til omtrent 37 millioner kroner. Lagmannsretten utmålte en straff på fengsel i fire år og seks måneder og en bot på fem millioner kroner.

A, er født 0.0.1952 og bor i [adresse1]. A har arbeidet som riggmegler og er i dag arbeidsledig.

Økokrim tok ut 11. desember 2015 ut tiltalebeslutning mot A for overtredelse av:

Ligningsloven § 12-2 nr 1 jf nr 2 jf § 12-1 nr 1 bokstav a

for å ha gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forsto eller burde forstått at dette kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler, og dette anses som grovt idet det særlig legges vekt på at handlingen kunne ledet til unndragelse av et meget betydelig beløp i skatt eller avgift eller handlingen ble utført på en måte som særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen

Grunnlag:

I selvangivelsene for inntektsårene 2005–2013 unnlot han å oppgi skattepliktige inntekter med minst kr 136.699.816. I samme periode unnlot han å oppgi skattepliktig formue med minst kr ~~347.844.431~~ (*) 202 931 022. Forholdet anses som grovt fordi inntekt og formue som ikke er oppgitt til norske myndigheter gjelder meget betydelige beløp og fordi handlingen er utført på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelse.

a)

I selvangivelsen for inntektsåret 2005 unnlot han å oppgi skattepliktige inntekter med minst kr 5.325.992 og formue med minst kr ~~6.615.522~~ (*) 4 869 022, idet han unnlot å opplyse om følgende inntekter og formue:

- Inntekt fra [selskap1] Ltd med kr 249.878, inntekten fremgår av utskrift fra kypriotiske skattemyndigheter.
- Inntekt fra [selskap2] Limited med kr 3.926.429.
- Inntekt mottatt fra [selskap3] ASA med kr 1.149.685.
- Formue i form av innestående på konto på Kypros, Sveits og Storbritannia per 31. desember 2005 med kr 4.282.978.
- Formue i form av innestående på konto i DnB i Norge per 31. desember 2005 med kr 586.044.
- ~~Formue i form av biler registrert på ham i Norge med en ligningsverdi på kr 1.746.500.~~ (*)

b)

I selvangivelsen for inntektsåret 2006 unnlot han å oppgi skattepliktige inntekter med minst kr 8.736.289 og formue med minst kr ~~4.514.762~~ (*) 1 807 762, idet han unnlot å opplyse om følgende inntekter og formue:

- Inntekt med kr 230.718, inntekten fremgår av utskrift fra kypriotiske skattemyndigheter.
- Inntekt fra [selskap2] Limited med kr 6.747.564.
- Inntekt mottatt fra [selskap3] ASA med kr 1.758.007.
- Formue i form av innestående på konto på Kypros, Sveits og Storbritannia per 31. desember 2006 med kr 802.812.
- Formue i form av innestående på konto i DnB i Norge per 31. desember 2006 med kr 1.004.950.
- ~~Formue i form av biler registrert på ham i Norge med en ligningsverdi på kr 2.707.000.~~ (*)

c)

I selvangivelsen for inntektsåret 2007 unnlot han å oppgi skattepliktige inntekter med minst kr 11.019.070 og formue med minst kr ~~9.175.232~~ (*) 6 558 232, idet han unnlot å opplyse om følgende inntekter og formue:

- Inntekt fra [selskap2] Limited med kr 9.669.070.

- Inntekt mottatt fra [selskap3] ASA med kr 1.350.000, inntekten er oppgitt i selvangivelsen på Kypros.
- Formue i form av innestående på konto på Kypros, Sveits og Storbritannia per 31. desember 2007 med kr 3.056.246.
- Formue i form av innestående på konto i DnB i Norge per 31. desember 2007 med kr 1.490.353.
- ~~Formue i form av biler registrert på ham i Norge med en ligningsverdi på kr 2.617.000. (*)~~
- Formue i form av en fordring på [selskap4] AS med kr 2.011.633.

d)

I selvangivelsen for inntektsåret 2008 unnlot han å oppgi skattepliktige inntekter med minst kr 21.870.535 og formue med minst kr ~~84.845.126 (*)~~ 77 270 427, idet han unnlot å opplyse om følgende inntekter og formue:

- Inntekt fra [selskap2] Limited med kr 9.657.850.
- Inntekt mottatt fra [selskap5] Limited og [selskap6] Limited med kr 1.728.729, inntekten er oppgitt i selvangivelsen på Kypros.
- Inntekt mottatt fra konto på Kypros opprettet i navnet til [selskap7] Ltd med kr 10.483.957.
- Formue i form av innestående på konto på Kypros, Sveits og Storbritannia per 31. desember 2008 med kr 80.212.620 (*) 74 857 420.
- Formue i form av innestående på konto i DnB i Norge per 31. desember 2008 med kr 137.373.
- ~~Formue i form av biler registrert på ham i Norge med en ligningsverdi på kr 2.219.500 (*).~~
- Formue i form av en fordring på [selskap4] AS med kr 2.275.663.

e)

I selvangivelsen for inntektsåret 2009 unnlot han å oppgi skattepliktige inntekter med minst kr 13.035.947 og formue med minst kr ~~42.949.343 (*)~~ 3 101 705, idet han unnlot å opplyse om følgende inntekter og formue:

- Inntekt fra [selskap2] Limited med kr 1.954.330.
- Inntekt mottatt fra [selskap5] Limited og [selskap6] Limited med kr 1.867.133, inntekten er oppgitt i selvangivelse på Kypros.
- Inntekt mottatt fra fra konto på Kypros opprettet i navnet til [selskap7] Ltd med kr 9.214.590.
- Formue i form av innestående på konto på Kypros, Sveits og Storbritannia per 31. desember 2009 med kr ~~38.072.983 (*)~~ 508 345.
- Formue i form av innestående på konto i DnB i Norge per 31. desember 2009 med kr 32.727
- ~~Formue i form av biler registrert på ham i Norge med en ligningsverdi på kr 2.283.000 (*)~~
- Formue i form av en fordring på [selskap4] AS med kr 2.560.633.

f)

I selvangivelsen for inntektsåret 2010 unnlot han å oppgi skattepliktige inntekter med minst kr 20.705.228 og formue med minst kr ~~75.518.559 (*)~~ 3 042 988 idet han unnlot å opplyse om følgende inntekter og formue:

- Inntekt mottatt fra [selskap8] og [selskap6] Limited med kr 580.493, inntekten er oppgitt i selvangivelse på Kypros.
- Inntekt mottatt fra konto på Kypros opprettet i navnet til [selskap7] Ltd med kr 20.124.735.
- Formue i form av innestående på konto på Kypros, Sveits og Storbritannia per 31. desember 2010 med kr ~~68.149.142~~ (*) 9 774.
- Formue i form av innestående på konto i DnB i Norge per 31. desember 2010 med kr 93.656.
- ~~Formue i form av biler registrert på ham i Norge med en ligningsverdi på kr 1.962.900 (*)~~.
- Formue i form av en fordring på [selskap4] AS med kr 2.939.558
- ~~Formue basert på beregnet ligningsverdi på eiendommen [adresse1] med kr 1.218.000 (*)~~.
- ~~Formue basert på ligningsverdi på eiendommen [adresse2] og [adresse3] med kr 1.155.303 (*)~~.

g)

I selvangivelsen for inntektsåret 2011 unnlot han å oppgi skattepliktige inntekter med minst kr 53.622.039 og formue med minst kr ~~59.411.031~~ (*) 51 590 970, idet han unnlot å opplyse om følgende inntekter og formue:

- Inntekt mottatt fra [selskap8] med kr 935.112, inntekten er oppgitt i selvangivelse på Kypros.
- Inntekt mottatt fra konto på Kypros opprettet i navnet til [selskap7] Ltd med kr 52.686.927.
- Formue i form av Innestående på konto på Kypros, Sveits og Storbritannia per 31. desember 2011 med kr ~~50.333.597~~ (*) 46 352 686.
- Formue i form av innestående på konto i DnB i Norge per 31. desember 2011 med kr 1.894.471
- ~~Formue i form av biler registrert på ham i Norge med en ligningsverdi på kr 2.621.150 (*)~~.
- Formue i form av en fordring på [selskap4] AS med kr 3.343.813.
- ~~Formue basert på beregnet ligningsverdi på eiendommen [adresse1] med kr 1.218.000 (*)~~

h)

I selvangivelsen for inntektsåret 2012 unnlot han å oppgi skattepliktige inntekter med minst kr 885.324 og formue med ~~37 082 784~~ (*) 30 903 320, idet han unnlot å opplyse om følgende inntekter og formue:

- Inntekt mottatt fra [selskap8] med kr 448.464, arbeidsinntekten er oppgitt i selvangivelse på Kypros.
- Inntekt mottatt fra konto på Kypros opprettet i navnet til [selskap7] Ltd med kr 436.860.
- Formue i form av Innestående på konto på Kypros, Sveits og Storbritannia per 31. desember 2012 med kr ~~29.194.045~~ (*) 26 675 881.
- Formue i form av innestående på konto i DnB i Norge per 31. desember 2012 med kr 673.622.
- ~~Formue i form av biler registrert på ham i Norge med en ligningsverdi på 2 443 300 (*)~~.
- Formue i form av en fordring på [selskap4] AS med kr 3.553.817.
- ~~Formue basert på beregnet ligningsverdi på eiendommen [adresse1] med kr 1.218.000 (*)~~

i)

I selvangivelse for inntektsåret 2013 unnlot han å oppgi skattepliktige inntekter med minst kr 1.499.392 og formue med minst kr ~~27.732.072~~ (*) 23 786 597, idet han unnlot å opplyse om følgende inntekter og formue:

- Inntekt mottatt fra [selskap8] med kr 468.540, inntekten er oppgitt i selvangivelse på Kypros.
- Inntekt mottatt fra konto på Kypros opprettet i navnet til [selskap7] Ltd med kr 1.030.870.
- Formue i form av Innestående på konto på Kypros, Sveits og Storbritannia per 31. desember 2013 med kr ~~20.965.028~~ (*) 19 960 153.
- Formue i form av innestående på konto i DnB i Norge per 31. desember 2013 med kr 120.484.
- ~~Formue i form av biler registrert på ham i Norge med en ligningsverdi på 1 722 600 (*)~~.
- Formue i form av en fordring på [selskap4] AS med kr 3.705.960.
- ~~Formue basert på beregnet ligningsverdi på eiendommen [adresse1] med kr 1.218.000 (*)~~

Aktor rettet tiltalebeslutningen under hovedforhandlingen slik det fremgår av (*) over.

Drammen tingrett avsa 09.12.2016 dom med slik domsslutning:

1. A, f. 0.0.1952, dømmes for overtredelse av ligningsloven § 12-2 nr. 1 jf. nr. 2 jf. § 12-1 nr. 1 bokstav a, sammenholdt med straffeloven 1902 § 62 første ledd, til en straff av fengsel i 4 - fire- år og 6 -seks- måneder.
2. A, f. 0.0.1952, dømmes til å betale en bot til statskassen på 5.000.000 -femmillioner- kroner, subsidiært fengsel i 90 -nitti- dager.
3. A dømmes til å betale saksomkostninger til det offentlige med 20.000 -tjuetusen- kroner.

A har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Anken gjelder bevisvurderingen under skyldspørsmålet, lovanvendelsen, saksbehandlingen, straffutmålingen og sakskostnadene. Ved Borgarting lagmannsretts beslutning 27. mars 2017 ble anken over bevisvurderingen under skyldspørsmålet henvist til ankeforhandling.

Ankeforhandling er holdt fra 5. til 20. juni 2018 over ni rettsdager i Borgarting lagmannsretts hus. A og åtte vitner forklarte seg. Den øvrige bevisførselen fremgår av rettsboken. I lagmannsretten møtte de to forsvarerne som var oppnevnt for A. I tillegg møtte en privat antatt forsvarer.

Aktoratet la ned slik påstand:

1. A, f. 0.0.1952, dømmes for overtredelse av ligningsloven § 12-2 nr. 1 jf. nr. 2 jf. § 12-1 nr. 1 bokstav a, til en straff av fengsel i 4 -fire- år og 6 -seks- måneder, samt en bot til statskassen på 5 000 000 kroner -femmillioner- kroner, subsidiært fengsel i 90 -nitti- dager. Straffeloven § 79 a får anvendelse.
2. A dømmes til å betale saksomkostninger utmålt etter rettens skjønn.

Forsvarerne la ned slik påstand:

Prinsipalt:

A frifinnes.

Subsidiært:

A behandles på mildeste måte.

Lagmannsretten bemerker:

1. Innledning

1.1 Sakens bakgrunn

Om sakens bakgrunn viser lagmannsretten til tingrettens dom på side 6-7 hvor det fremgår:

Tiltalte A (heretter A) er 64 år gammel, og har to voksne sønner. As karriere som megler av offshore borerigger startet i Norge i 1970 årene. Han ble ansatt som meglerassistent i R.S. Platou, og flyttet i 1979 til USA. Der jobbet han for ulike selskaper i Houston de neste årene. Da As daværende kone og sønner flyttet tilbake til Norge i 1989, ble A registrert som innvandret til Norge igjen. De neste årene pendlet han mellom Houston og Norge. I 1998 meldte A seg utvandret fra Norge til Kypros, og det er fortsatt status i det norske folkeregisteret.

I 1990 stiftet A et selskap innen riggmegling, og senere fulgte flere selskaper. Megling av offshore borerigger har vært As hovedinntektskilde i den perioden tiltalen gjelder. Om bakgrunnen for etterforskningen i saken, viser lagmannsretten til tingrettens dom på side 6 hvor det fremgår:

Tiltalebeslutningen har bakgrunn i etterforskning Økokrim startet i mai 2013, da A ble anmeldt av Skatt sør for brudd på ligningsloven. Anmeldelsen hadde utspring i et landsdekkende betalingskortprosjekt fra 2007, hvor skatteetaten kartla bruk av utenlandske betalingskort i Norge. A ble da identifisert med to utenlandske betalingskort som var brukt i Norge i kontrollperioden 2004–2007. Skatteetaten undersøkte selvangivelser, kontoutskrifter m.m. og dette arbeidet resulterte i nevnte anmeldelse datert 16. mai 2013.

Den 30. mai 2013 ble A siktet av Økokrim for grovt skattesvik i 2006–2011. Økokrim ransaket på flere adresser den 17. juni 2013 i samarbeid med skatteetaten, blant annet As eiendom [adresse1] og [selskap3]s kontorlokaler i Oslo. ...

...

Ved ransakingen ble det tatt beslag i en stor mengde dokumenter og gjort databaseslag. Beslaget omfatter blant annet kontrakter, fakturaer, regnskaper, styreprotokoller, en betydelig mengde e-poster og annen korrespondanse. En god del av dette er fremlagt som bevis i saken.

...

Økokrim har laget flere hjelpedokumenter som er basert på bevisene som er inntatt i dokumentutdragene. Innholdet i hjelpedokumentene er ikke bestridt, men det er uenighet om den rettslige betydningen av innholdet.

Parallelt med Økokrims etterforskning har skatteetaten gjort egne undersøkelser. De har utført stedlig kontroll av As opphold i Norge fra 2004–2013, og beregnet As inntekt og formue i samme periode. Resultatet av undersøkelsen er inntatt i to rapporter som er datert 26. juni 2015 og 29. september 2015. ...

Den 22. september 2016 fattet skatteetaten vedtak om endring i As ligning for inntektsårene 2004–2013.

Skatteetaten har mottatt taushetsbelagt informasjon fra kypriotiske myndigheter. Denne informasjonen har verken Økokrim eller retten fått innsyn i. Av denne grunn er deler av innholdet i rapportene om stedlig kontroll og vedtaket av 22. september 2016 blitt sladdet. Det er heller ikke ført bevis for taushetsbelagt informasjon gjennom vitneforklaringer.

Det som er gjengitt over er i samsvar med det som fremkom under ankeforhandlingen. Partene hadde ikke innsigelser til tingrettens beskrivelse.

Når det gjelder klagen over skatteetatens vedtak, tilføyer lagmannsretten at A har innsendt nærmere begrunnelse for klagen 21. mars 2018 til Skatteklagenemnda. Det er ikke kjent når klagen vil bli avgjort av nemnda.

1.2 Ligningsloven § 12-1 og § 12-2

Etter tidligere ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a var det straffbart som skattesvik å forsettlig eller grovt uaktsomt å gi ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når skattyteren forsto eller burde forstå at dette kunne føre til skatte- og avgiftsmessige fordeler. Hovedspørsmålet i saken er om A er skyldig i å ha gitt ufullstendige opplysninger ved ikke å oppgi til norske skattemyndigheter at han hadde inntekter og formue i utlandet i tiltaleperioden. En person som er skattemessig bosatt i Norge skal gi opplysninger om inntekt og formue i utlandet, selv om inntektene eller formuen ikke skulle være skattepliktig her på grunn av skatteavtale med et annet land. Det heter i Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 77:

Det avgjørende for plikten til å levere selvangivelse er at formuen og inntekten i prinsippet er skattepliktig etter norsk skattelov. Det fritar derfor ikke for selvangivelsesplikt at det foreligger fritak for skatteplikt etter skatteavtale som Norge har inngått med andre land.

Selvangivelsesblankettene har eget felt hvor inntekt og formue i utlandet skal oppgis.

For at A skal kunne dømmes for skattesvik, må han i tillegg i det minste burde forstått at unnlatsen av å gi opplysninger kunne føre til skattemessige fordeler. Omfanget av unndratt skatt har betydning for om tidligere ligningsloven § 12-8 om grovt skattesvik kommer til anvendelse, samt for straffutmålingen.

De forhold tiltalen gjelder er beskrevet slik i tingrettens dom på side 8:

Den korrigerte tiltalen bygger på at A var skattemessig bosatt i Norge i tiltaleperioden 2005–2013, og at han disse årene har mottatt inntekter med minst kr 136.699.816 og hatt formue på samlet minst kr 202.931.022, uten at dette er oppgitt til beskatning i As selvangivelser til Norge.

Selve kontantstrømmen og beløpene i tiltalen har A ikke bestridt. Det bestrides heller ikke at A faktisk ikke har oppgitt noe av dette i selvangivelser til Norge.

I tiltalen er alle beløp oppgitt i norske kroner. I virkeligheten har A mottatt penger både i norske kroner og utenlandsk valuta, henholdsvis euro, amerikanske dollar, kypriotiske pund og britiske pund. Økokrim har gjennomgående omregnet utenlandsk valuta til norske kroner med grunnlag i Norges Banks årlige gjennomsnittskurs for veksling av aktuelle valuta. Selve omregningen er ikke bestridt annet enn at forsvarer har påpekt at kursen på formue burde vært beregnet per 31. desember hvert år. ...

Heller ikke for lagmannsretten har A bestridt omfanget av de inntekter og den formue han har hatt i tiltaleperioden. Det er også ubestridt, og dokumentert ved fremleggelse av selvangivelser, at de nevnte beløp i inntekt og formue ikke er ført opp i As selvangivelser eller på annen måte informert om i tiltaleperioden.

Om As selvangivelser viser lagmannsretten til tingrettens dom side 11 hvor det heter:

A meldte utflytting fra Norge til Kypros i 1998, og ble registrert i folkeregisteret som utflyttet 1. mai 1998. Ligningskontoret godkjente ikke utflyttingen som emigrasjon før den 17. oktober 2005 og da med virkning fra 1. januar 2004. Ligningskontorets vedtak om emigrasjon var basert på opplysninger i As selvangivelse for 2004. Ut fra disse opplysningene ble A ansett å ha begrenset skatteplikt til Norge fra og med inntektsåret 2004.

Alle selvangivelser A leverte til Norge fra 2004 og utover ble basert på begrenset skatteplikt. Det ble kun oppgitt leieinntekt på utleie av eiendom i Norge og formue i form av fast eiendom i Norge.

Ved vurdering av skatteplikt til Norge, må det tas stilling til om A er innflyttet til Norge i tiltaleperioden etter interne norske regler om skattemessig bosted, jf. pkt. 4.1 og 4.2.

Det er på det rene at A ble registrert som skattepliktig til Kypros fra 18. mars 1999, etter interne kypriotiske regler om skattemessig bosted.

1.3 Lovvalg

De forhold saken gjelder er begått før 1. oktober 2015 da straffeloven 20. mai 2005 nr. 28 (straffeloven 2005) trådte i kraft. Av straffeloven 2005 § 3 første ledd fremgår at det som utgangspunkt er straffelovgivningen på handlingstidspunktet som skal anvendes. Likevel skal lovgivningen på tidspunktet for avgjørelsen legges til grunn når dette fører til et gunstigere resultat for den siktede, og lovendringen skyldes et endret syn på hvilke handlinger som bør straffes, eller på bruken av strafferettslige reaksjoner.

Bestemmelsene i tidligere ligningsloven § 12-2 og § 12-1 nr. 1 bokstav a, som tiltalen gjelder, ble opphevet ved ikraftsettingen av straffeloven 2005 og avløst av bestemmelsene i straffeloven 2005 §§ 378 til 380. Bestemmelsen i ligningsloven § 12-1 bokstav a rammet både forsettlig og grovt uaktsomt skattesvik. I tillegg var skyldkravet delt, idet det var tilstrekkelig at det var utvist uaktsomhet vedrørende det forhold at de uriktige eller ufullstendige opplysningene kunne medføre skattemessige fordeler. Det fulgte av § 12-2 nr. 4 om grovt skattesvik at skyldkravet for omstendigheter som medførte at overtredelsen var grov, var grov uaktsomhet.

Det er ligningslovens bestemmelser som får anvendelse hvis lagmannsretten finner bevist at A forsettlig har gjort seg skyldig i skattesvik, mens det er straffeloven 2005 § 380 jf. § 379 som får anvendelse dersom lagmannsretten finner at A er skyldig i grovt uaktsom overtredelse. Lagmannsretten viser til avgjørelse i HR-2017-553-A om grovt uaktsomt skattesvik, særlig avsnittene 19-23.

Det var enighet under ankeforhandlingen om at unnlatelse av å gi opplysninger for hvert inntektsår må regnes som ett straffbart forhold, slik at lagmannsretten skal ta stilling til ni selvstendige forhold.

1.4 Reglene om skatteplikt til Norge for inntekt og formue i utlandet

Det følger av skatteloven 26. mars 1999 nr. 14 § 2-1 første ledd at «enhver person som er bosatt i riket» har plikt til å betale skatt til Norge.

Personer som er skattepliktige som bosatt i Norge, er skattepliktig til Norge for hele sin formue og inntekt etter norsk intern rett (globalskatteplikt), jf. skatteloven § 2-1 første, syvende og niende ledd. Dette gjelder uansett om formuen/inntekten befinner seg/ervertes innenlands eller utenlands. Formue og inntekt i utlandet kan også være skattepliktig dit. I Norge forebygges dobbeltbeskatning gjennom interne regler og/eller skatteavtaler.

Ved lov 6. juni 2003 nr. 36 ble det vedtatt endringer i bestemmelsen om når skattemessig bosted i Norge inntreffer og opphører. Disse reglene, som trådte i kraft fra og med inntektsåret 2004, gjelder fortsatt.

Det fremgår av den såkalte innflyttingsregelen i skatteloven § 2-1 andre ledd:

Person som

- a) i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 183 dager i riket i løpet av enhver tolv månedersperiode, eller
- b) i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 270 dager i riket i løpet av enhver trettiseks månedersperiode, anses som bosatt i riket, men først i det inntektsår oppholdet i riket overstiger antallet dager som nevnt i henholdsvis a og b.

Bokstav a innebærer at en person som oppholder seg i Norge mer enn 183 dager i en 12-måneders periode som løper over to inntektsår, ikke anses skattemessig bosatt i Norge det første av de to årene. I det første året skal personen lignes som begrenset skattepliktig til Norge, og skatteplikt som bosatt inntreffer fra 1. januar i det andre året, jf. Ot.prp.nr.42 (2002-2003) side 808.

I Ot.prp.nr.42 (2002-2003) side 809 står følgende om bokstav b, som er den aktuelle bestemmelsen i saken her:

Med et tillatt opphold på gjennomsnittlig 90 dager pr år, har en tatt rimelig hensyn til at en person kan ha relativt lange ferieopphold i Norge uten skattemessige konsekvenser. Ved beregningen av antall dager skal alle hele eller deler av kalenderdøgn med opphold i Norge medregnes. Trettiseks månedersperioden skal regnes fra dato til dato, Tidspunktet for når det skattemessige bostedet etableres, fastsettes etter de samme prinsipper som ved 183 dagersregelen.

Det fremgår av lovforarbeidene at reisedager – dager med kortere opphold i Norge – telles med som en dag skattyteren har opphold i Norge, jf. Ot.prp.nr.42 (2002-2003), hvor departementet uttaler om § 2-1 at «hele eller deler av kalenderdøgn med opphold i Norge medregnes», jf. blant annet side 808 og 809.

Ved lovendringen i 2003 ble det også vedtatt en regel om opphør av skattemessig bosted ved utflytting fra Norge. Før 2003 hadde skatteloven ingen slik bestemmelse. Skattemessig utflytting ble i praksis formulert som det motsatte av innflytting. Det følger av utflyttingsregelen i skatteloven § 2-1 tredje ledd at skattemessig bosted opphører når en person tar fast opphold i utlandet og godtgjør at vedkommende eller hans nærstående verken eier, leier eller på annen måte disponerer bolig i Norge, eller oppholder seg her mer enn 61 dager i det inntektsår vedkommende tar fast opphold i utlandet.

1.5 Beviskravet i straffesaker

Beviskravet i straffesaker er strengt. All rimelig og fornuftig tvil skal komme tiltalte til gode. Beviskravet gjelder bevisresultatet for hvert enkelt straffbarhetsvilkår (handlingen og skyldkravet), ikke det enkelte element i bevisbedømmelsen. I Rt-2005-1353 avsnitt 14 heter det:

Prinsippet om at enhver rimelig og fornuftig tvil skal komme den tiltalte til gode er en bærebjelke i straffeprosessen. Kravet gjelder for bevisresultatet som sådan – i vår sak om A hadde utvist forsett med hensyn til den omstendighet at det dreide seg om narkotika. Bevisbedømmelsen beror ofte på en vurdering av flere momenter som hver for seg kan ha ulik bevisstyrke. Det kreves ikke at hvert enkelt moment skal være bevist utover enhver rimelig tvil, så lenge det etter en samlet vurdering av momentene ikke er rimelig tvil om konklusjonen.

Lagmannsretten bemerker at de samme strenge beviskrav gjelder også ved vurderingen av omfanget av de ufullstendige opplysningene tiltalen gjelder, jf. prinsippet i avgjørelsene i Rt-1998-1945 og Rt-2011-654 avsnitt 10.

2. Er A skyldig i å ha gitt ufullstendige opplysninger til ligningskontoret for inntektsårene 2005 til 2013?

2.1 Antall dager A oppholdt seg i Norge

Økokrim har fremlagt hjelpedokumenter som viser antall dager det er funnet bevis for at A har oppholdt seg i Norge fra januar 2004 til og med juni 2013. Bevismaterialet er kontoutskrifter som viser bruk av As betalingskort på Gardermoen og andre steder i Norge, flyreiser inn og ut av Norge, samt e-poster og SMS-er til og fra A.

Økokrims optelling, som er basert på det nevnte bevismaterialet, viser at A oppholdt seg i Norge følgende antall dager i tiltaleperioden:

- 2004: 191 dager
- 2005: 158 dager
- 2006: 163 dager
- 2007: 172 dager
- 2008: 155 dager

- 2009: 149 dager
- 2010: 141 dager
- 2011: 193 dager
- 2012: 181 dager
- 2013: 95 dager ut juni

Økokrims dagtelling viser at A overskred grensen på 270 dager i juli 2005. Skatteplikten inntreffer fra og med det inntektsåret grensen nås, dvs. fra og med inntektsåret 2005.

Også reisedager hvor A bare har vært deler av dagen i Norge, er medregnet i Økokrims dagtelling. Økokrim har for øvrig fremlagt oversikt over identifiserte reiser hvor det fremgår at antall dager som A bare har hatt delvis opphold i Norge varierer fra 16 (2013) til 37 (2008). Forsvarerne bekreftet under ankeforhandlingen at det er enighet om selve dagtellingen. Det er altså ubestridt at A faktisk har oppholdt seg mer enn 270 dager i Norge i løpet av en trettiseksmånedersperiode i hele tiltaleperioden, jf. skatteloven § 2-1 annet ledd bokstav b.

Lagmannsretten finner det på bakgrunn av dokumentbevisene bevist utover enhver rimelig tvil at A oppholdt seg i Norge i det antall dager som fremgår av Økokrims oversikt. Han var derfor å anse som skattemessig bosatt i Norge fra juli 2005. Han ble globalskattepliktig til Norge for all sin inntekt og formue fra og med 2005. Han pliktet å gi opplysninger om sin inntekt og formue i utlandet til norske skattemyndigheter. Lagmannsretten kommer tilbake til omfanget av opplysningsplikten.

Når en person er skattemessig bosatt i Norge etter interne norske skatteregler, vil han ha skatteplikt til Norge selv om han også er skattepliktig til en annen stat etter interne regler der. Lagmannsretten kommer tilbake til betydningen av skatteavtalen Norge har inngått med Kypros.

2.2 Subjektive vilkår

Skyldkravet etter ligningsloven tidl. § 12-1 vedrørende det forhold at skattyteren gir ufullstendige opplysninger er forsett eller grov uaktsomhet. Hovedspørsmålet i saken er om A var klar over at han var skattemessig bosatt i Norge, eller om han i hvert fall kan bebreides som grovt uaktsomt at han ikke var klar over dette.

Spørsmålet er nærmere bestemt om A visste eller utviste grov uaktsomhet mht. det forhold at han befant seg mer enn 270 dager over 36 måneder i Norge i tiltaleperioden, samt om han var kjent med «270-dagersregelen». Partene er enige om at eventuell villfarelse om «270-dagersregelen» rettslig skal likestilles med faktisk villfarelse.

Ved vurderingen av dette spørsmålet viser lagmannsretten innledningsvis til tingrettens dom side 13 hvor det heter:

A kjøpte «[eiendom1]» i Lier kommune i midten av 1990 årene, og har eid det siden. Eiendommen er ca. 70 dekar, og hovedhuset har adresse [adresse1]. B har bodd fast på eiendommen siden starten av 2000 tallet, og bor der fortsatt.

B og A har vært kjærester de siste ca. 16 årene. Når A har vært i Norge har han bodd i [adresse1] sammen med B. Som en fast ordning har de tilbrakt juleferien og påskeferien på en

hytte på Hafjell, som B eier. Som et fast mønster har A også vært på fiske en uke hver sommer ved Førde.

Disse faktiske forhold er ubestridt for lagmannsretten.

Ved bevisvurderingen på dette punkt har lagmannsretten delt seg i et flertall og et mindretall.

Lagmannsrettens flertall, lagdommerne Wiig og Løvold, ekstraordinær lagdommer Hauge, de fagkyndige meddommerne Amdal og Udnæs og legdommer Fosse, finner det bevist utover rimelig tvil at A visste at han var mer enn 270 dager over 36 måneder i Norge i tiltaleperioden. Flertallet viser til at grensen på 90 dager per år er betydelig overskredet hvert år, også selv om reisedager holdes utenfor.

A har forklart at han er en person med dårlig oversikt, og at han følte det slik at han nærmest kontinuerlig var på reisefot, og at han ikke trodde han var så mye i Norge som dagtellingen viser. Flertallet finner det, på bakgrunn av det høye antall dager han var i Norge hvert år, helt usannsynlig at han ikke visste at han befant seg i Norge minst 90 dager hvert år i tiltaleperioden. Flertallet viser herunder til at A hadde vært i Norge i minst 349 dager i 2004 og 2005. Av disse var 61 dager reisedager. Selv om A ikke hadde medregnet reisedager, hadde han da vært 288 hele dager i Norge disse to årene.

Flertallet viser for øvrig til at formuen og hoveddelen av de inntekter tiltalen gjelder, heller ikke var oppgitt til beskatning på Kypros eller i andre land. Det er påfallende at skatteopplysninger ikke er oppgitt i noe annet land, dersom A mente å ikke være bosatt i Norge.

Flertallet finner det også bevist ut over rimelig tvil at A kjente til «270-dagersregelen». Ved bevisvurderingen legger flertallet vekt på en e-post som A sendte til C 12. februar 2005. A har forklart at C var sjef for selskapet [selskap1] på Kypros, og at de hadde et tett samarbeid. I e-posten skrev A:

Between you and me the lawyers are saying I am insane to move back to Norway right now. They tell me the Norwegian tax authorities have fully accepted I live abroad, but I will never be able to do that after the new rules are in place. You know JF has had discussions with Norwegian tax authorities and they are not willing to show «flexibility».

E-posten viser etter flertallets syn at A var kjent med at det var kommet nye regler om skattemessig bosted.

A har forklart at regnskapsfører D tok seg av alt vedrørende hans ligning til Norge. Han ble kjent med D da de var naboer i Asker. D arbeidet da som ligningsfunksjonær på Asker ligningskontor. A engasjerte da D til å ta seg av alt vedrørende hans selvangivelser, herunder kommunikasjonen med ligningskontoret. Etter at A flyttet til Lier, fortsatte D å bistå ham, og det var D som sendte informasjon til Lier og Vadsø ligningskontor (kontoret for utenlands beskatning). Brevene fra ligningskontoret ble sendt til D, og hun formidlet innholdet videre til A. D døde etter lengre tids sykdom i september 2009. Hun bisto A frem til ca. ett år før hun døde.

A forklarte i lagmannsretten at bakgrunnen for e-posten 12. februar 2005 var at han hadde passert 50 år, og at han lurte på om han skulle avslutte sitt arbeid som riggmegler. Når han skrev «advokat», siktet han til D. Det var D som mente at han ikke kunne slutte å jobbe. «JF» er skipsreder John Fredriksen. Fredriksen ønsket på det tidspunktet å flytte tilbake til Norge. A har forklart at D sa han var innenfor reglene, og at han først ble kjent med grensene på 270 dager og 183 dager etter at Økokrim hadde ransaket gården hans i mai 2013. I forbindelse med etterforskningen kontaktet A advokat Morten Garman som fortalte ham om disse reglene.

I tingretten forklarte A at D bare hadde orientert ham om en ny utflyttingsregel før e-posten ble sendt, og ikke om de nye innflyttingsreglene.

Etter flertallets syn taler e-posten klart for at A var kjent med at de nye reglene ville ha skattemessige konsekvenser for ham. Flertallet finner det ikke troverdig at han trodde han var «innenfor reglene» fordi D hadde sagt dette.

Det er fremlagt dokumentbevis som klart tyder på at D ikke kan ha vært orientert om hvor mange dager A oppholdt seg i Norge hvert år i tiltaleperioden. D ba om utsettelse av fristen for innlevering av selvangivelsene i flere år. I brev 2. oktober 2005 til Lier ligningskontor, hvor D sendte inn As selvangivelse, skriver hun:

... Jeg beklager at dette kommer sent, men A er sjelden i Norge og jeg må vente for å få hans underskrift.

Det fremgår av hjelpedokumentet Økokrim har fremlagt over As opphold i Norge, at A var henholdsvis 18 og 16 dager i Norge i august og september 2005, herav henholdsvis seks og to reisedager. Dette tilsier at D ikke var orientert om hvor mye A var i Norge.

I brev 31. mai 2006 til Lier ligningskontor skrev D:

Jeg beklager den sene innleveringen men skattyter er bosatt i utlandet, han er sjelden i Norge og jeg er avhengig av å få hans underskrift.

Det fremgår av Økokrims hjelpedokumenter at A var henholdsvis 12 og 19 dager i Norge i april og mai 2006. Av disse dagene var en dag i april og fire dager i mai reisedager. Heller ikke i 2006 synes D å ha kjent til omfanget av As opphold i Norge.

A har forklart at han dro på årlige fisketurer til Norge. Ved bevisvurderingen for så vidt gjelder hans kjennskap til «270-dagersregelen», legger flertallet også betydelig vekt på en e-post 15. januar 2011 som A sendte til E, som var daglig leder av [selskap15] AS i Førde. I e-posten skrev A:

Hadde bare lyst til å gi feedback på at mitt fravær på styremøte(r) ikke er et tegn på mangel på interesse, men en konsekvens av jobben. Jeg kan bare være 90 dager i Norge.

I lagmannsretten forklarte A at han husket at han hadde hørt om «90-dagersregelen», men ikke visste hva den innebar. A har også forklart at han skrev e-posten for å slippe å påta seg styreoppgaver og/eller delta på styremøter.

Flertallet finner det ikke troverdig at A var ukjent med 90-dagersgrensen. Det fremgår av tingrettens dom at han for tingretten forklarte at «alle har jo hørt om 90-dagers regelen», og at det var flere nordmenn i utlandet som var opptatt av «den nye regelen». E-posten 15. januar 2011 taler klart for at han var kjent med regelen.

Selv om det ikke er avgjørende for bevisvurderingen, bemerker flertallet at det fremstår som lite sannsynlig at D med sin bakgrunn ikke hadde orientert A om de nye reglene om bosted i Norge.

Foranlediget av forsvarernes anførsler bemerkes at de brev som ble sendt til D fra ligningskontoret i august 1999, som lagmannsretten kommer tilbake til, gjaldt spørsmålet om skatteavtalen med Kypros var en kreditavtale eller fordelingsavtale. At A på grunn av disse brevene fra 2005 og ut tiltaleperioden kunne ha misforstått reglene om hvor mange dagers opphold i Norge som medfører skattemessig bosted her, finner flertallet usannsynlig. Brevet var sendt fem år før de nye reglene trådte i kraft, og som nevnt finner flertallet det bevist at A var kjent med at det i 2005 var kommet nye regler om skattemessig bosted.

Mindretallet *legdommer Muhlbradt*, har kommet til at A utviste grov uaktsomhet, men ikke forsett, når han unnlot å gi opplysninger om sine inntekts- og formuesforhold til ligningskontoret.

Mindretallet viser til at A har forklart at han var en person som brukte all sin energi på sitt arbeid, og overlot til andre å ha oversikt over de regler som gjaldt. Det var også andre som ordnet det praktiske med billetter osv. når A var på reise. Mindretallet legger videre vekt på As forklaring om at han ikke regnet med de dagene han hadde korte opphold i Norge på grunn av inn- og utreise. Mindretallet mener det derfor ikke kan utelukkes at han ikke kjente til at han var mer enn 90 dager i Norge hvert år i tiltaleperioden. På grunn av de betydelige skattemessige konsekvensene av å være bosatt i Norge, finner mindretallet det klart at A utviste grov uaktsomhet ved ikke å ha oversikt over sitt opphold i Norge og orientere ligningskontoret riktig om dette.

Mindretallet slutter seg til flertallets vurdering om As kjennskap til «270- dagersregelen».

Mindretallet finner derfor at A er skyldig i grovt uaktsom overtredelse, noe som skal subsumeres under straffeloven 2005 § 380 jf. § 379 første ledd.

3. Følgevilkåret

Det neste spørsmål lagmannsretten skal ta stilling til er om A i det minste burde forstått at unnlatelsen av å opplyse om inntektene og formuen i utlandet kunne føre til skattemessige fordeler for ham.

3.1 Betydningen av bestemmelsen i tidl. ligningsloven § 9-6 nr. 1 og 2

Forsvarerne har anført at det ikke var adgang til å ta ut tiltale i saken for mer enn de siste tre inntektsårene. Som begrunnelse for dette har forsvarerne vist til tidl. ligningsloven § 9-6.

Ligningsloven § 9-6 nr. 1 til 3 lød:

1. Spørsmål om endring av ligningen kan ikke tas opp mer enn ti år etter inntektsåret.
2. Fristen skal være tre år når endringen gjelder ligningsmyndighetenes skønnsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen, og det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelse ikke var uriktig eller ufullstendig.
3. Er endringen til ugunst for skattyteren skal fristen være
 - a) to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller ikke har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er eller burde vært klar over,
 - b) to år etter inntektsåret, når eventuelt ett år etter tidligere vedtak i endringssak, når endringen gjelder retting av skrive- eller regnefeil som han ikke var eller burde ha vært klar over.

Forsvarerne har anført at endringsadgangen var begrenset til tre år fordi skattemyndigheten har endret rettsoppfatning i saken. Det er i denne forbindelse vist til brev til A som ble sendt D 31. august 1999.

Ligningskontoret skrev i brev 18. august 1999 til D:

For å unngå dobbeltbeskatning har Norge en skatteavtale med Kypros som bygger på kreditmetoden. Dette innebærer at begge land skal beskatte inntekt/formue og at skattyter kan kreve at skatt som er betalt i utlandet kommer til fradrag (kredit) i de land skattyter er skattemessig bosatt eller hjemmehørende.

Etter dette bes eventuell arbeidsinntekt og formue på Kypros dokumentert, samt eventuell utlignet skatt.

I ligningskontorets brev 31. august 1999 ble opplysningen om at skatteavtalen var en kreditavtale korrigert til at den er en fordelingsavtale. Det fremgår av brevet:

... Skatteavtalen med Kypros er foreløpig en fordelingsavtale (...) Det beklages at vi var feilinformert og har gitt feil opplysninger tidligere. Den nye avtalen med Kypros er fortsatt under revisjon. Ved fordelingsmetoden unngås dobbeltbeskatning ved at den skattemessige bostedsstaten unnlater å ta med i beregningsgrunnlag den inntekt som etter avtalen kan beskattes i den andre stat. Norge har i skatteavtalen med Kypros frasagt seg beskatningsretten for arbeidsinntekt på Kypros.

Aktoratet har bestridt at adgangen til å ta ut tiltale er avskåret. Aktoratet har med henvisning til Rt-2011-340 anført at fristene i ligningsloven ikke begrenser adgangen til å reise straffesak så lenge forholdet ikke er foreldet.

Som det fremgår av ordlyden i ligningsloven § 9-6 og Rt-2011-340 avsnitt 35, er det ene vilkåret for å anvende treårsfristen at det faktiske grunnlaget for det opprinnelige vedtaket ikke har vært «uriktig eller ufullstendig». Dette innebærer at hvor skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, er det tiårsfristen som gjelder.

Under enhver omstendighet er det i en straffesak strafferettens regler om foreldelse av straffansvar som er avgjørende, ikke de sivilrettslige regler om frister for å endre ligning. Det er

ikke anført at forholdene i saken er foreldet etter regelen i tidl. ligningsloven § 12-3 for noen av inntektsårene. Dersom manglende opplysninger i selvangivelsene skulle ha medvirket til at fristen for å endre ligningen løp ut, ville dette under enhver omstendighet være et forhold (en unnlatelse) som «kunne føre til skattemessige fordeler», slik at følgevilkåret i ligningsloven § 12-1 også da ville vært oppfylt.

3.2 Aktsomhetskravet når det gjelder skattefordelen

For at unnlatelse av å gi opplysninger om inntekt og formue skal være straffbar etter ligningsloven § 12-1 nr. 2, kreves at de unnlatte opplysningene kunne føre til skatte- og avgiftsmessige fordeler, og at skattyteren i det minste burde forstå dette.

Aktsomhetskravet er strengt, jf. Ot.prp.nr.21 (1991-1992) side 41 og 42 hvor det heter:

Det er nærmest utenkelig at en skattyter forsettlig eller grovt uaktsomt gir ligningsmyndighetene uriktige opplysninger hvis det ikke er for å oppnå skatte- eller avgiftsmessig fordeler. Skulle handlingen mot formodning ha et annet formål, vil det likevel være påregnelig for skattyter at handlingen var egnet til å oppnå en slik fordel. Når man gir uriktige eller ufullstendige opplysninger direkte til ligningsmyndighetene, vil sannsynligheten for at det får konsekvenser for ligningen være stor. Finansdepartementet legger derfor til grunn at det er naturlig å stille strenge krav til aktsomheten på dette punkt.

Rt-1991-741 gjaldt bl.a. spørsmålet om en unnlatelse kunne bebreides en skattyter som grovt uaktsom, når selvangivelsen var utarbeidet av en medhjelper/rådgiver han hadde tillit til, og han selv bare hadde undertegnet, slik A har forklart at situasjonen var for ham. For den ene tiltalte i Rt-1991-741 gjaldt spørsmålet om han hadde utvist grov uaktsomhet. Skattyteren bygget sin oppfatning om manglende skatteplikt på opplysninger han fikk fra en ligningsfunksjonær da han første gang kjøpte banksertifikat. Han overlot til en ligningsfunksjonær å sette opp selvangivelsen og unnlot å opplyse om formue og inntekter fra banksertifikater. Sertifikatene og inntektene av disse utgjorde en vesentlig del av hans formue og inntekt. Førstvoterende bemerket at ut fra de store beløp det var tale om, måtte skattyteren ha en «særlig oppfordring til å forvise seg om at hans oppfatning om skattefrihet medførte riktighet», og at han burde ha sørget for å få sikre opplysninger på dette punkt. Det heter videre i dommen:

At han hadde mangelfull innsikt i økonomi og skatt, kan etter min mening i liten grad tjene som unnskyldning for ikke å ta opp sentrale spørsmål, som meget lett lot seg avklare (...) Jeg kan ikke se annet enn at B har holdt seg i uvitenhet på en måte som må betegnes som grovt uaktsom.

Som det fremgår av gjennomgåelsen nedenfor av de enkelte inntekts- og formuesposter, er den samlede lagmannsrett ikke i tvil om at A burde ha forstått at unnlatelsene for hvert år kunne medføre skattefordel for ham.

A har forklart at han stolte på rådene han fikk fra D og fra sine rådgivere på Kypros, særlig C. Han har også forklart at han trodde han ikke var skattepliktig til Norge på grunn av ligningskontorets to brev datert 18. og 31. august 1999.

Til dette bemerker lagmannsretten for det første at det er på det rene at As rådgivere ikke hadde full oversikt over As bostedsforhold eller inntekter. D må ha trodd at A oppholdt seg mindre i Norge enn han faktisk gjorde. D hadde for øvrig ikke opplysninger om hans inntekter og formue i utlandet. Heller ikke regnskapsfirmaet som hjalp A med hans norske selvangivelser fra 2009 til 2013 hadde opplysninger om annet enn det som gjaldt hans faste eiendom i Norge.

C forklarte for lagmannsretten at han kun bygget på de opplysninger som A ga ham, og at han ikke fikk noen totaloversikt over As inntekter, eller over hvor mye han oppholdt seg på Kypros.

Lagmannsretten bemerker at det er åpenbart at en skattyter ikke kan nøye seg med å bygge på råd fra andre som ikke er gitt fullstendig informasjon om skatterettslig relevante forhold. A hadde svært betydelige inntekter og formue i årene 2005 til 2013, og flertallet har kommet til at han visste at han oppholdt seg mer enn 90 dager årlig i Norge. I en slik situasjon er det etter flertallets syn klart grovt uaktsomt at han ikke kontaktet norske skattemyndigheter, eventuelt skatterådgivere, i tiltaleperioden og fikk avklart skatteplikten. Når utenlandske inntekter og formue ikke var tatt med i selvangivelsene, hadde norske skattemyndigheter ikke noe eget grunnlag for å informere ham om skatteplikten.

Som nevnt foran, gjaldt ligningskontorets brev av 1999 spørsmålet om skatteavtalen med Kypros var en kreditavtale eller en fordelingsavtale. Som lagmannsretten kommer tilbake til nedenfor, ga disse brevene etter lagmannsrettens syn ikke noen grunn for A til å gå ut fra at han ikke pliktet å skatte til Norge når han var skattemessig bosatt her.

Omfanget av de beløp som skulle vært oppgitt gjennomgås nærmere under punkt 3.3 og 3.4.

3.3 Formue

Det heter i tingrettens dom side 30:

Tiltalen omfatter formue i form av bankinnskudd på As konti i norske og utenlandske banker. Beløpene som ikke er opplyst i selvangivelser til Norge inntektsårene 2005 til og med 2013 er den samlede formuen som følger:

- Innestående på As bankkonti på Kypros, Sveits og Storbritannia totalt kr 176.506.295. Utenlandsk valuta (amerikanske dollar, euro og britiske pund) er omregnet til norske kroner etter Norges Banks gjennomsnittskurs det enkelte år.
- Innestående på As norske bankkonto i DnB totalt kr 6.033.680.

Tiltalen omfatter også en fordring som A hadde på det norske selskapet [selskap4] AS. For inntektsårene 2007 til og med 2013 er formue knyttet til fordringen på kr 20.391.047.

[selskap4] AS ble stiftet i september 2007 med næringskode «Utleie og leasing av lufttransportmateriell». Selskapet eier blant annet et helikopter. Selskapets aksjonærer er A og F med 50 % hver, og A har vært varamedlem i styret siden 2008.

Bevis for innestående beløp på norske og utenlandske bankkonti er kontoutskrifter og annen dokumentasjon fra aktuelle banker og skatteetatens rapport om stedlig kontroll av 29. september 2015. Bevis for fordringen på [selskap4] AS er årsregnskapet for 2007 til og med

2011 og nevnte rapport om stedlig kontroll i 2012 og 2013. Her fremkommer selskapets gjeld til aksjonærene, hvor As halvpert utgjør kr 20.391.047 til sammen. A har ikke bestridt formuen som er beskrevet i tiltalen.

Heller ikke for lagmannsretten har A bestridt at dette er riktige beløp for formuen han hadde i utlandet i tiltaleperioden. Han mener likevel at det skal gjøres fradrag for fordringen på [selskap4] AS. Lagmannsretten finner det på bakgrunn av tiltaltes erkjennelse av de faktiske forhold og beregningene Økokrim har foretatt, bevist ut over rimelig tvil at As formue i form av inntekter på konti – summert for alle årene i tiltaleperioden – har vært 182 539 975 kroner.

Tiltalen post c til i gjelder foruten inntekter på bankkonto, også unnlatelse av å opplyse om en fordring A hadde mot [selskap4] AS. Fordringen økte fra 2 011 633 kroner i 2007 til 3 705 960 kroner i 2013. Når tingretten har angitt at «formue knyttet til fordringen [er] på kr 20.391.047», er dette en summering av fordringens størrelse for hvert av årene fra 2007 til 2013.

Forsvarerne har anført at fordringen ikke kan verdsettes til pålydende, men at verdien av fordringen må reduseres med underbalansen i [selskap4] AS. Det er vist til at selskapet hadde negativ egenkapital og senere ble avvirket med tap på fordringer.

Det har ikke vært noen fullstendig bevisføring under ankeforhandlingen om kapitalen i selskapet, men lagmannsretten legger til grunn som ubestridt at [selskap4] AS hadde negativ egenkapital i perioden 2007 til 2013.

Etter skatteloven § 4-1 er hovedregelen at skattepliktig formue fastsettes til omsetningsverdi. Etter § 4-15 verdsettes utestående krav til «det kravet med rimelig sikkerhet vil innbringe». Etter ligningsloven § 4-3 nr. 1 skulle selvangivelsene inneholde spesifiserte opplysninger om skattyters formue. Skattyter pliktet ikke å føre opp beløp for poster som måtte ansettes ved skjønn, men skulle gi de opplysninger som var nødvendige for at ligningsmyndighetene kunne fastsette beløpet. A var derfor pliktig å opplyse om fordringen for hvert av inntektsårene. Lagmannsretten finner det mest sannsynlig at fordringen ved fastsettelsen av ligningsformuen ville vært verdsatt vesentlig lavere enn pålydende, men har ikke grunnlag for å angi nøyaktig beløp for hvert år.

Lagmannsretten finner det etter dette bevist ut over rimelig tvil at A samlet har unnlatte å oppgi formue på 182 539 975 kroner for inntektsårene 2005 til 2013, når unnlatelsen for hvert inntektsår summeres. I tillegg skulle han opplyst om fordringen på [selskap4] AS. Denne ville trolig blitt verdsatt lavere enn pålydende. Formuen var høyest i 2008 med 74 994 794 kroner.

Lagmannsretten finner det utvilsomt at A burde forstått at unnlatelsen av å opplyse om en formue i en slik størrelsesorden, kunne medføre skattemessige fordeler. Lagmannsretten finner det videre utvilsomt at hans uaktsomhet må karakteriseres som grov, når det legges vekt på formuens størrelse, og at A ikke gjorde noen undersøkelser hos skattemyndighetene i tiltaleperioden om sin skatteplikt for formuen.

3.4 Inntekter

3.4.1 Generelt om inntekt

Lagmannsretten viser til tingrettens dom side 23 flg., der det heter:

5.0 Skattepliktig inntekt og formue til Norge

As hovedinntektskilde har sin opprinnelse i meglerkommisjoner ved kjøp og salg av rigger. I perioder har han også mottatt lønn. A har gitt en lengre, detaljert forklaring om riggvirksomheten som støttes av flere vitner. Det gis her en kort oversikt over forhold som har særlig interesse.

Ved riggsalg tar det normalt 6 til 18 måneder før kontrakt er inngått. Utfordringen er å finne en type rigg som passer best i kjøpers geografiske bruksområde. Ved nybygg møter A ved det aktuelle verftet i Singapore, Kina, Korea mv. og avtaler design/utstyr, pris og leveringsvilkår. A håndterer riggkontrakten, og målet er å få den signert så tidlig som mulig. Da foreligger det en rettslig bindende avtale.

Det er vanlig prosedyre at kjøper betaler et depositum på 10 % av kjøpesummen i en bank når kontrakt er undertegnet. I normaltilfellene avregnes depositum i forbindelse med overlevering og sluttoppgjør. Hvis det oppstår brudd i kontrakten, er det banken som frigjør depositum til selger eller betaler det tilbake til kjøper.

Nybygg leveres ca. 24 til 30 måneder etter at bindende avtale er inngått. Riggmegleren må selv dekke alle kostnader som påløper i denne perioden, og får først betalt ved levering av riggen i form av meglerkommisjon. Hvis prosjektet blir lukket, har megler ikke krav på kommisjon, selv om han har hatt betydelige kostnader i perioden frem til kansellering av kontrakt.

A arbeidet hovedsakelig med kjøp og salg av brukte rigger. A anslo i retten at han har solgt om lag 250 oljerigger totalt. Netto fortjeneste for en riggmegler er 1 % av aktuelle salgssum. For en typisk, relativt enkel «Jackup»-rigg kunne et normalt meglerhonorar utgjøre ca. kr 16 millioner i 2004, som tilsvarer 1 % av 200 millioner amerikanske dollar etter kursen den gang (ca. kr 8). Til sammenligning kunne en komplisert nedsenkbar rigg for tøffe farvann koste 750-800 millioner amerikanske dollar.

5.1 Generelt om inntekt

Skatteloven § 5-1 er lovens hovedbestemmelse om inntekt. Som skattepliktig inntekt anses blant annet «enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet».

Skatteloven § 14-2 er lovens hovedregel om tidfesting av inntekt. «Med mindre annet er bestemt, skal en fordel tas til inntekt i det året da fordelten tilflyter skattyteren», jf. første ledd.

Både A og vitner har opplyst at inntekt i riggmeglervirksomhet tilflyter skattyteren på tidspunktet for betaling.

I tiltaleperioden hadde A inntekt fra følgende kilder:

- [selskap1], [selskap5] og [selskap8]
- [selskap2]
- [selskap7]
- [selskap3]

Forsvarerne har anført at inntektene etter sin art ikke var skattepliktige i Norge. Begrunnelsen varierer for hver inntektskilde. Lagmannsretten vurderer dette nedenfor under 3.4.2 til 3.4.5.

3.4.2 Inntekter som ble oppgitt i selvangivelser til Kypros

Beløpene for inntekt fra selskapene [selskap1] Ltd ([selskap1]), [selskap5] Ltd ([selskap5]) og [selskap8] Ltd ([selskap8]) er angitt i tiltalen post a-b og d-i. A var ansatt i [selskap1] og [selskap5] frem til henholdsvis 2006 og 2010 og eide [selskap8]. Disse tre selskapene var hjemmehørende på Kypros.

I tingrettens dom side 16 er inntektene som A oppga i selvangivelser til Kypros listet opp som følger (beløpene er ubestridt også for lagmannsretten):

- Inntektsåret 2005: Lønn fra [selskap1] Ltd med kr 249.878
- Inntektsåret 2006: Lønn kr 230.718 fra ukjent arbeidsgiver på Kypros
- Inntektsåret 2007: Konsulenthonorar fra [selskap3] ASA Oslo kr 750.000 og 600.000
- Inntektsåret 2008: Lønn fra [selskap5] Ltd og [selskap6] Ltd med samlet kr 1.728.729
- Inntektsåret 2009: Lønn fra [selskap5] Ltd og [selskap6] Ltd med samlet kr 1.867.133
- Inntektsåret 2010: Lønn fra [selskap6] Ltd og [selskap8] Ltd med kr 580.493
- Inntektsåret 2011: Lønn fra [selskap8] Ltd med kr 935.112
- Inntektsåret 2012: Lønn fra [selskap8] Ltd med kr 448.464
- Inntektsåret 2013: Lønn fra [selskap8] Ltd med kr 468.540

Lagmannsretten viser til at summen av disse inntektene er 7 859 067 kroner for årene 2005 til 2013.

Av dette ble samlet 1 350 000 kroner, som var konsulenthonorarer fra [selskap3] ASA utbetalt i 2007, først innberettet til kypriotiske skattemyndigheter i 2015. Konsulenthonorarene er ikke beskattet på Kypros. Beløpet er basert på to fakturaer fra A for konsulenthonorar, datert 24. april og 9. mai 2007. På fakturaene på henholdsvis 750 000 kroner og 600 000 kroner ble det angitt at beløpene gjaldt «Consultancy fee» fra «[selskap3] ASA».

Forsvarerne har anført at A ikke pliktet å opplyse om noen av inntektene på 7 859 067 kroner til Norge på grunn av brevet 31. august 1999 fra Lier ligningskontor, der det gis uttrykk for at skatteavtalen med Kypros foreløpig var en fordelingsavtale.

Det heter i brevet 31. august 1999:

Skatteavtalen med Kypros er foreløpig en fordelingsavtale, slik vi opplyste i den første telefonsamtalen angående skatteplikt. Viser imidlertid også til brev og telefonsamtale hvor vi opplyste at avtalen er en kreditavtale. Det beklages at vi var feilinformert og har gitt feil opplysning videre. Den nye avtalen med Kypros er fortsatt under revisjon. Ved fordelingsmodellen unngås dobbeltbeskatning ved at den skattemessige bostedsstaten unnlater å ta med i sitt beregningsgrunnlag den inntekt som etter avtalen kan beskattes i den andre stat. Norge har i skatteavtalen med Kypros frasagt seg beskatningsretten for arbeidsinntekt på Kypros.

Forsvarerne har anført at brevet medfører at A ikke var pliktig å oppgi sine arbeidsinntekter fra Kypros i sine norske selvangivelser, idet han på grunn av brevet måtte anses å være i aktsom god tro om at disse inntektene var skattefrie i Norge.

Lagmannsretten bemerker at den riktige rettsoppfatning når det gjaldt beskatningsretten, var at inntektene skulle vært beskattet også i Norge, men at det skulle gjøres fradrag for skatten som ble betalt på Kypros. For årene 2005, 2008 og 2012, da A kun var å regne som bosatt i Norge, kunne han også kreve fradrag for skatt som faktisk var betalt til Kypros. Det vises til tingrettens dom side 17 første til syvende avsnitt. Lagmannsretten slutter seg til den rettsoppfatning som kommer til uttrykk der når det gjelder norsk beskatningsrett for inntekter fra Kypros.

Lagmannsretten bemerker at siden A var skattemessig bosatt i Norge i tiltaleperioden, skulle han oppgitt inntekter og formue fra utlandet på selvangivelsen, også for det tilfellet at de ikke var skattepliktige til Norge etter skatteavtalen. Det vises til Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 77, som er sitert foran. Lagmannsretten finner videre at A burde ha forstått at unnlatelsene av å opplyse om disse inntektene i sine norske selvangivelser kunne medføre skattemessige fordeler. Når A unnlot å opplyse om inntektene i selvangivelsene, fikk norske myndigheter ikke noen foranledning til å vurdere beskatningsretten nærmere. Brevet fra ligningskontoret som forsvarerne har vist til var sendt seks år før det første av årene i tiltaleperioden, og var kortfattet. Det var opplyst at skatteavtalen med Kypros var under revisjon. Lagmannsretten finner at det utvilsomt var uaktsomt dersom A kun baserte seg på opplysningene om norsk beskatningsrett i brevet fra 1999, uten å undersøke nærmere hva som var reglene i 2005 til 2013. Dette gjelder selv om brevet etter sitt innhold kunne være egnet til å misforstå skatteplikten til Norge, og selv om skatteavtalen ikke ble revidert. Det vises også til at Lier likningskontor i brev 22. august 2001 klart ga uttrykk for at A i utgangspunktet var skattepliktig til Norge for all formue og inntekt (skatteavtalen er ikke nærmere omtalt i dette brevet). Lagmannsretten viser til tingrettens dom side 21, fjerde til sjuende hovedavsnitt, når det gjelder dette brevet.

På denne bakgrunn finner lagmannsretten det bevist ut over rimelig tvil at A mottok lønn og honorarer på til sammen 7 859 067 kroner som var inntekt skattepliktig til Norge, og at A burde ha forstått dette.

Sett hen til utbetalingenes størrelse og at A ikke har gjort noen undersøkelser om skatteplikten, finner lagmannsretten at hans uaktsomhet må anses som grov.

3.4.3 Inntekter fra [selskap3] ASA, Oslo

Tiltalen post a-c gjelder blant annet inntekter fra [selskap3] ASA ([selskap3]). [selskap3] ble stiftet i Oslo den 30. september 2004 og var eid av [selskap3.1] ASA.

Tiltalen post a og b gjelder inntekter fra [selskap3] med 1 149 685 kroner i 2005 og 1 758 007 kroner i 2006.

Inntektene har grunnlag i tre fakturaer som ble utstedt fra selskapet [selskap11] (også kalt [selskap11]) Investment Ltd, et selskap som var heleid av A. Den første fakturaen var datert 29. november 2005 og lød på USD som er omregnet i norske kroner til 1 149 685 kroner. De to neste fakturaene var utstedt 23. mai og 16. november 2006 og lød på henholdsvis 989 029 kroner og 768 977 kroner, samlet 1 758 007 kroner.

I de to første fakturaene er selskapet kalt «[selskap11]», mens det i den tredje er kalt «[selskap11]». Selskapets adresse er den samme. Den første fakturaen ble betalt fra [selskap3] til [selskap11]s konto som angitt på fakturaen. De to andre fakturaene ble betalt fra [selskap3] til As konto på Kypros. Denne kontoen er en annen enn den fakturaene gir anvisning på.

A har ikke opplyst om inntektene i selvangivelser til Norge eller til noe annet land. Han har erkjent at han har mottatt beløpene som er angitt i tiltalen post a og b fra [selskap3].

Tiltalen post c omfatter blant annet inntekt i form av konsulenthonorar fra [selskap3] i 2007. Denne inntekten er omtalt foran under punkt 3.4.2.

Lagmannsretten finner det på grunnlag av As erkjennelse og dokumentasjonen bevist ut over rimelig tvil at A hadde inntekter fra [selskap3] på til sammen 2 907 692 kroner i 2005 og 2006 som var skattepliktige til Norge. Lagmannsretten finner det utvilsomt at A burde forstått at unnlatsen av å opplyse om inntektene i norske selvangivelser kunne medføre skattemessige fordeler. Heller ikke for denne del av As inntekter medfører brevet fra ligningskontoret 31. august 1999 at A kan anses for å ha vært i aktsom god tro om skatteplikten. Det vises til vurderingen foran under punkt 3.4.2. Dette var for øvrig inntekter som heller ikke ble oppgitt til beskatning på Kypros, og er da uansett ikke omfattet av skatteavtalen, jf. tingrettens dom side 17, siste avsnitt.

Sett hen til utbetalingenes størrelse og at A ikke har gjort noen undersøkelser om skatteplikten, finner lagmannsretten at hans uaktsomhet må anses som grov.

3.4.4 Inntekter fra [selskap2] Ltd

[selskap2] Ltd ble stiftet 28. juni 2004. A mottok utbetalinger fra selskapet i 2005 til 2009, jf. tiltalen post a-e. Beløpene for disse fem inntektsårene er på til sammen 31 955 244 kroner. Det er for lagmannsretten ubestridt at A har mottatt utbetalinger med disse beløp.

Lagmannsretten viser til tingrettens dom punkt 5.3 side 24-25, hvor det heter:

[selskap2] Ltd ble registrert på Bermuda 28. juni 2004 (heretter [selskap2]). Selskapet var eid av A og G med fordeling 70/30. I avtalen «Letter of agreement» som A og G inngikk 22. mars 2004, fremgår at [selskap2] «will be effective» fra 1. januar 2004. [selskap2] foretok utbetalinger til A og G. Det ble ført regnskap, og utgående fakturaer ble kontrollert mot selskapets regnskaper. ...

Det fremgår av dokumenterte kontoutskrifter at det i 2005, 2006, 2007, 2008 og 2009 ble overført totalt 5.335.283 amerikanske dollar fra konto tilhørende [selskap2] i Nordea Bank Finland til As konto i Barclays Bank. Omregnet til norske kroner tilsvarer det overførte beløpet kr 31.955.244. Fordelt på hvert enkelt år utgjør dette kr 3.926.429 i 2005, kr 6.747.564 i 2006, kr 9.669.070 i 2007, kr 9.657.850 i 2008 og kr 1.954.330 i 2009, som er beløpene i tiltalen. Selve pengestrømmen er ikke bestridt.

Forsvarer har anført at [selskap2]-inntektene på kr 31.955.244 ikke er skattepliktig til Norge på to grunnlag:

- a) Størstedelen av inntektene (2/3) stammer fra Awilco-kontrakten som opprinnelig ble inngått i «gamle» [selskap7], dvs. før [selskap2] ble stiftet. Inntektene er knyttet til løpende avtaler inngått før 2004, men som ble utbetalt gjennom [selskap2]. A tok kontraktene med seg ved uttreten av «gamle» [selskap7] i 2003, og han fikk rett til betaling av kundefordringene som realisasjonsvederlag. Meglerkommisjon fra allerede inngåtte avtaler ble ikke overdratt til [selskap2]. De var innvunnet før 2004, og [selskap2] oppebar kun inntektene på vegne av A og G for fordeling dem imellom. Dette var ikke utbytte fra [selskap2].

Forsvarer hevder at krav på kommisjon ved omsetning av brukte rigger oppstår idet selger og kjøper har inngått bindende kontrakt. Ved bestilling av nye rigger oppstår kravet idet bestiller og verftet inngår entreprisekontrakt. Hvis kontrakten inkluderer opsjoner, er kommisjon på nye bestillinger avhengig av at bestiller tiltrer opsjonene. Inngåtte kontrakter, og selve megleroppdraget, representerer en verdi for riggmegleren. A skulle blitt realisasjonsbeskattet for rettighetene ved uttreten fra «gamle» [selskap7], noe han ikke ble. Da kan dette ikke beskattes i årene etter 2003.

- b) Den øvrige delen av inntektene (1/3), som gjelder kontrakter inngått i 2004, er skapt under As ansettelse i [selskap1]. Dette er kyprosbasert arbeidsinntekt. Dette er skattepliktig dersom A er skattemessig hjemmehørende i Norge, men forsvarer mener skatteplikten utgår som følge av ligningskontorets brev av 31. august 1999.

Det er enighet om at tingrettens beskrivelse, herunder om forsvarers anførsler, er riktig gjengitt. Anførselene er fastholdt i lagmannsretten.

For det som er anført i pkt. b i sitatet fra tingrettens dom, viser lagmannsretten til vurderingene foran under punkt 3.4.2. Lagmannsretten finner det klart at ligningskontorets brev 31. august 1999 ikke medfører at A var i aktsom god tro dersom han la til grunn at denne del av inntekten ikke var skattepliktig til Norge.

Når det gjelder den øvrige del av utbetalingene fra [selskap2] Ltd., er hovedspørsmålet om inntektene kan anses som utbytte fra selskapet, slik det er lagt til grunn for tiltalen og i skattekontorets vedtak. Det er ikke tvilsomt at utbytte fra selskap med begrenset ansvar er skattepliktig inntekt etter norsk skatterett.

Ved vurderingen av hva slags inntekt utbetalingene var, viser lagmannsretten til en samarbeidsavtale, «Letter of agreement», som ble inngått i 22. mars 2004 mellom A og G. G er administrerende direktør i [selskap3]. Det ble blant annet avtalt hvordan kommisjoner skulle behandles og fordeles mellom de to aksjonærene i selskapet. Lagmannsretten viser til avtalen pkt. 2-4 hvor det fremgår:

Any owing interest, commissions or carried interest in new projects other than those described in the «break-up» agreement signed by A and H on March 9th 2004 (hereinafter called the break up agreement) will be split 70/30 between A and G.

Any 10 % bonuses received from old deals i. e. deals described in the «break-up» agreement will be split 60/40 to the acting broker.

If G accounts for more than 50 % of the total commission on an annual basis, his percentage of the profit will be increased to 40 %.

Lagmannsretten viser også til en kjøpsavtale, «Purchase agreement», datert 30. september samme år, som ble inngått mellom [selskap9] Ltd ([selskap9] Ltd) og [selskap3] AS ([selskap3]) hvor G var registrert som daglig leder. Avtalen gjaldt salg av «innmaten» i [selskap2]. Det fremgår av pkt. 4 i avtalen:

[selskap9] Ltd and [selskap2] Ltd will subsequent to the sale of [selskap9] Ltd continue their activities to collect outstanding commissions, and similar income in respect of business transactions concluded prior to Completion where the compensation will be due at a later date and options related to these transactions declared anytime in the future. A list of such transactions has been presented to the Purchase prior to Completion.

Tingretten har lagt til grunn på side 26 at:

... Alle kommisjonsinntektene ble fakturert fra [selskap2]-selskapet fortløpende fra 2004–2009. Fakturaene ble betalt til [selskap2]s konto, og inntektsført som «sales» i [selskap2]s regnskap på betalingstidspunktet, som ble ansett som det korrekte tidspunkt for inntektsføring.

Det har ikke vært innsigelser til dette under ankesaken. G forklarte under ankeforhandlingen at det generelt er vanlig at kommisjonsinntekter ved riggmegling blir inntektsført på det tidspunkt avtale om salg av riggen er signert uten forbehold. Ved nybygg føres inntekten normalt når avtalen er inngått.

G forklarte for lagmannsretten at han innberettet sine inntekter fra [selskap2] Ltd. som aksjeutbytte i sine norske selvangivelser.

Under sin forklaring ble G forelagt en beslutning han og A har underskrevet 31. mai 2005 om utbetaling av utbytte og en telefaks til Nordea Bank Finland om utbetaling av dette 23. mai 2005. G forklarte at dette var deler av utbyttet til aksjeeierne for 2005. I telefaksen, som er undertegnet av G og A, heter det «Please mark the transfer with dividend». Lagmannsretten viser også til tilsvarende dokumenter datert desember 2005 og telefaks 12. oktober 2005 hvor det ble besluttet utbetaling av utbytte på USD 600 000. Ved de to overføringene ble A godskrevet 189 221 USD og 420 000 USD. Også i telefaksen 12. oktober 2005 er det bedt om at overførselen skal merkes «dividend». Dette ble også gjort av Nordea på bankutskriften av overføringene. Denne dokumentasjonen trekker klart i retning av at utbetalingene gjaldt utbytte, slik G har forklart. Tilsvarende beslutninger om utbetaling av utbytte ble truffet for de øvrige årene frem til og med 2009, og det ble for alle år bedt om at bankoverføringen skulle merkes som «dividend».

[selskap2] Ltd. regnskapsførte utbetalingene til A og G som aksjeutbytte.

Det er ikke noe i den skriftlige dokumentasjonen som er fremlagt for lagmannsretten som tyder på at utbetalingene var å anse som noe annet enn utbytte.

Lagmannsretten finner det på bakgrunn av dokumentasjonen og Gs forklaring utvilsomt at utbetalingene fra [selskap2] Ltd. til A rettslig sett var å betrakte som utbetaling av aksjeutbytte.

Inntektene var skattepliktige til Norge, og lagmannsretten finner det ikke tvilsomt at A burde forstått dette.

Sett hen til utbetalingenes størrelse og at A ikke har gjort noen undersøkelser om skatteplikten, finner lagmannsretten at hans uaktsomhet må anses som grov.

3.4.5 [selskap7] Ltd

A mottok utbetalinger fra [selskap7] Ltd ([selskap7]) i inntektsårene 2008 til 2013, jf. tiltalen post d-i. Beløpene for de seks inntektsårene er på til sammen 93 977 939 kroner. Det er for lagmannsretten ubestridt at A har mottatt utbetalinger med disse beløp.

Lagmannsretten viser til tingrettens dom side 27, der det heter:

[selskap7] Ltd (heretter [selskap7]) ble registrert i Liberia med virkning fra 23. januar 2008, med adresse [adresse4], Liberia. Selskapet var heleid av A ifølge «Declaration and professional intermediary» utstedt av Bank of Cyprus den 30. juli 2014. Det ble fastsatt et antall aksjer, men det er ukjent hva aksjekapitalen faktisk var. I protokoll fra styremøte 24. januar 2008 fremgår det at [selskap7]s styremedlemmer var I, J og C.

Det er ikke ført regnskap, utarbeidet årsregnskap eller ligningsdokumenter i [selskap7]. C førte en oversikt over As inn- og utbetalinger på bankkonto. Det er ikke lagt frem noen oversikt over dette i retten, og bilag hevdes å være borte.

Det er på det rene at kommisjonsinntektene ble fakturert fra [selskap7] fortløpende fra 2008–2013 og fakturaene ble betalt til [selskap7]s konto.

Kontoutskrifter viser at det i 2008–2011 gikk minst kr 128 millioner inn på kyproskonti tilhørende [selskap7] og A. Innskuddene var i norske kroner og amerikanske dollar. Det dreier seg om ti transaksjoner i alt. Kontoutskriftene viser med tekst hvem som har betalt innskuddene. Kun ett innskudd gikk til As konto, nemlig kr 73.454.177 i 2008 fra K. De resterende ni innskuddene gikk til [selskap7]s konto, og ble betalt fra konti tilhørende [selskap12] AS, [selskap3], [selskap13], [selskap14] m.fl. Det er på det rene at A utførte megleroppdrag for betalerne i aktuelle periode. Det er ikke omtvistet at innskuddene på kr 128 millioner er inntekter knyttet til disse oppdragene.

Det er også dokumentert uttak fra [selskap7]s og As kyproskonti. Det synes å være enighet om at syv transaksjoner på i alt kr 27.459.893 i ulik valuta, som ble overført fra [selskap7]s konto i 2008, 2009 og 2011 til navngitte mottakere, var betaling til co-meglere som A hadde avtaler med. Videre ble det overført totalt ca. kr 3 millioner i ulik valuta fra [selskap7]s og As kyproskonti til nitten navngitte mottakere i 2008–2013, som var betaling for ulike tjenester og utgifter. Annen dokumentasjon for kostnader er ikke fremlagt.

Tiltalen er avgrenset til å gjelde et samlet beløp på kr 93.977.939, som ble overført fra [selskap7]s konto på Kypros til As norske kroner konto, dollarkonto og eurokonto i 2008–2013. For hvert enkelt år ble det overført kr 10.483.957 i 2008, kr 9.214.590 i 2009, kr 20.124.735 i 2010, kr 52.686.927 i 2011, kr 436.860 i 2012 og kr 1.030.870 i 2013, som er

beløpene i tiltalen. Selve pengestrømmen er ikke bestridt, og den er klart bevist gjennom kontoutskrifter og annen dokumentasjon.

Forsvarerne har anført at overføringer fra [selskap7]s konto til A ikke er skattepliktig inntekt. Begrunnelsen er at dette var overføringer mellom As egne konti. Det anføres at [selskap7] ikke var et selvstendig rettssubjekt eller skattesubjekt, men skatterettslig transparent. Det er videre anført at A hadde utgifter i virksomheten som må komme til fradrag ved beskatningen.

I skattekontorets vedtak 22. september 2016 er den skattepliktige inntekten ansett å være As personlige næringsinntekt, med fradrag for kostnader som ble beregnet skjønnsmessig fordi regnskap ikke forelå. Skattekontorets konklusjon er bygget på anførsler fra advokat Harboe.

Lagmannsretten finner at [selskap7] må anses som et selvstendig rettssubjekt. Det vises til at det er opprettet som et selskap, og selskapsregistrert i Liberia. Det fikk samme navn som fire tidligere selskaper. Det er fastsatt et antall aksjer og valgt et styre. Det er opprettet egne bankkonti i selskapets navn, og utstedt fakturaer i selskapets navn. Etter det A selv har forklart, ønsket han som riggmegler å ikke fremstå som personlig næringsdrivende. Også dette underbygger etter lagmannsrettens syn at etableringen av selskapet var en rettslig realitet, og ikke et pro forma arrangement. Lagmannsretten er enig med tingretten at det forhold at det ikke er ført regnskaper i selskapet, ikke er tilstrekkelig til å se bort fra selskapsetableringen. Lagmannsretten er videre enig med tingretten i at overføringene av [selskap7]s overskudd til A må anses som utbetaling av utbytte fra selskapet. Det vises herunder til vurderingen i tingrettens dom på side 29 tredje avsnitt, som lagmannsretten slutter seg til.

Forsvarerne har anført at det må gjøres fradrag i utbetalingene fra [selskap7] til A fordi A har betalt kostnader knyttet til virksomheten som ble drevet gjennom [selskap7]. Da det ikke er ført regnskaper i [selskap7], foreligger det ingen dokumentasjon for at A har dekket noen kostnader. Fra [selskap7]s inntekter på ca. 128 millioner kroner har Økokrim trukket fra 34 millioner kroner, herav ca. 27,5 millioner kroner som gjaldt betaling til co-meglere. Økokrim har fremlagt et hjelpedokument over innbetalinger på [selskap7]s konti på Kypros i perioden 2008 til 2011. Ingen av disse innbetalingene er fra A. Lagmannsretten finner derfor ikke grunnlag for at det skal gjøres fradrag i denne del av inntekten.

Lagmannsretten finner det på denne bakgrunn bevist ut over rimelig tvil at beløpet på 93 977 933 kroner er aksjeutbytte til A, og skattepliktig til Norge. Lagmannsretten finner det klart at A burde forstått at beløpet var skattepliktig.

På grunn av beløpets størrelse og det forhold at A ikke har gjort noe for å avklare skatteplikten til Norge for disse inntektene, må uaktsomheten karakteriseres som grov.

3.4.6 Oppsummering

Summen av inntekter som lagmannsretten har funnet er unndratt fra beskatning utgjør:

- Inntekter oppgitt i selvangivelser på Kypros med 7 859 067 kroner (tiltalen post a-b og d-i),
- Inntekter fra [selskap3] med 2 907 692 kroner (tiltalen post a-c),
- Inntekter fra [selskap2] med 31 955 244 kroner (tiltalen post a-e), og
- Inntekter fra [selskap7] med 93 977 933 kroner (tiltalen post d-i)

De samlede unndratte inntekter for inntektsårene 2005 til 2013 utgjør 136 699 936 kroner som er 120 kroner høyere enn beløpet i tiltalen på 136 699 816 kroner. Beløpet i tiltalen legges til grunn for den videre behandling.

4. Spørsmålet om skattesviket er grovt

Lagmannsretten viser til tingrettens dom side 33 hvor det heter:

Ligningsloven § 12-2 om grovt skattesvik lød slik i tiltaleperioden:

Ved avgjørelsen av om skattesviket er grovt skal det særlig legges vekt på om handlingen kan lede til unndragelse av et meget betydelig beløp i skatt og avgift, om handlingen er utført på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen ...

Bestemmelsen er nå overført til straffeloven 2005 § 379, med den forskjell at § 379 nevner noen flere momenter det særlig skal legges vekt på. Dette medfører ingen realitetsendring, jf. Ot.prp.nr.22 (2008-2009) side 336 og 467.

I forarbeidene til ligningsloven Ot.prp.nr.21 (1991-1992) pkt. 5.2.3.1 er det angitt at et «skattebeløp på kr 1 million eller mer i dagens pengeverdi» vil være et betydelig beløp. Denne grensen er klart overskredet her.

Aktoratet har anført at omfanget av unndratt skatt i dag bør være minst 1,4 til 1,5 millioner kroner for å regnes som et betydelig beløp. Lagmannsretten er enig i dette.

Lagmannsretten finner det klart at skatteunndragelsene for hvert år, alene ut fra beløpenes størrelse, må regnes som grove overtredelser, som skal subsumeres under tidl. ligningsloven § 12-2. At inntekter og formue er unnlatt oppgitt over en periode på ni år, tilsier også klart at overtredelsene er grove, jf. prinsippet i § 12-2 nr. 3.

A skal derfor, på bakgrunn av flertallets syn, domfelles for ni forsettlig overtredelser av ligningsloven § 12-2 nr.1 jf. § 12-1 nr. 1 bokstav a, jf. straffeloven 1902 § 62 første ledd.

5. Straffutmåling

5.1 Utgangspunkt

Strafferammen for grovt skattesvik etter ligningsloven § 12-2 nr. 1, jf. § 12-1 nr. 1 bokstav a er fengsel i seks år. I saken utgjør hvert inntektsår ett forhold slik at strafferammen forhøyes på grunn av konkurrens, jf. straffeloven 1902 § 62.

Skattesvik er en forbrytelse av særlig samfunnsskadelig karakter. Det er særlig allmennpreventive hensyn som er bærende for straffutmålingen i slike saker.

Lagmannsretten viser til Ot.prp.nr.21 (1991-1992) om at straffutmålingen ved skatteunndragelser bør være omtrent like streng som ved annen økonomisk kriminalitet og til proposisjonen på side 44-45 hvor det heter:

Ved at maksimumsstraffen her er satt til fengsel i 6 år er straffenivået etter denne bestemmelsen tilpasset straffenivået for lignende grov økonomisk kriminalitet, jf. straffelovens bestemmelser om grovt underslag (§ 256) og grovt bedrageri (§ 271).

5.2 Skjerpende omstendigheter

Det skal utmåles straff for ni tilfeller av grovt skattesvik, for inntektsårene 2005 til 2013.

Når det gjelder omfanget av unndratt skatt, viser lagmannsretten til tingrettens dom pkt. 7.1 side 33 hvor det fremgår:

I tiltalen er inntektene år for år basert på kontantstrømmen, og de er ikke klassifisert. De er «periodisert» på inntektsår under post a), b) osv. ut fra det året A mottok pengene på sin konto.

Dette avviker fra modellen skatteetaten har brukt i sitt vedtak av 22. september 2016. Der er inntektene klassifisert, og næringsinntekter er periodisert etter regnskapsprinsippet og utbytte etter kontantprinsippet. Videre er det gjort skjønnsmessig fradrag for kostnader. En slik modell har Økokrim ikke hatt grunnlag for å benytte, siden de har hatt begrenset innsyn i dokumentasjonen vedtaket bygger på og selve vedtaket.

Det er reist spørsmål om A kan dømmes for å ha unndratt et høyere skattebeløp enn det skatteetaten fastsatte i sitt vedtak, sett i lys av at hvert inntektsår er et selvstendig straffbart forhold. Forsvarer mener det vil stride med straffeprosessloven § 38 å «flytte» beløp til et annet inntektsår.

Etter rettens vurdering er det ikke nødvendig å ta stilling til hvilket år inntekten skulle vært tilordnet så lenge alt ligger innenfor tiltalens tidsramme. Det er ikke rettens oppgave å fastsette riktig ligning. Retten skal komme frem til et beløp som samlet sett trygt kan legges til grunn som unndratt skatt ut fra prinsippet om at all rimelig tvil skal komme tiltalte til gode. Retten vil således kunne dømme etter tiltalen selv om noen beløp kunne vært tilordnet et annet år. Det er totalrammen som er avgjørende, og da forandres ikke det straffbare forholdets identitet.

Det er på det rene at skatteetaten i det påklagde vedtaket av 22. september 2016, fastsatte As alminnelige inntekt i tiltaleperioden til kr 129.042.001. Dette er ca. kr 7,6 millioner lavere enn tiltalens inntekt på totalt kr 136.699.816.

Retten er ikke bundet av skatteetatens beregning av unndratt skatt, men finner det riktig å legge den laveste inntekten til grunn, slik også Økokrim har gjort.

Når skatt beregnes med grunnlag i en inntekt på kr 129.042.001 vil 28 % utgjøre kr 36.131.760. Når betalt skatt til Kypros på kr 1.153.265 trekkes fra, er beregnet unndratt skatt kr 34.978.495.

Når det gjelder formue er situasjonen motsatt. Mens samlet formue i tiltalen er kr 202.931.022 er formuen i skatteetatens vedtak kr 328.325.663. Det skyldes at vedtaket omfatter flere poster. Også her bør det laveste beløpet legges til grunn. Når skatt beregnes med grunnlag i formue på kr 202.931.022 vil 1,1 % utgjøre kr 2.232.241.

Som det fremgår over i pkt. 3.4.6 har lagmannsretten kommet til at de samlede unndratte inntekter for årene 2005 til 2013, er på 136 699 816 kroner. Lagmannsretten er enig med tingrettens begrunnelse som gjengitt over og legger det laveste beløpet på 129 042 265 kroner til grunn slik at unndratt skatt på inntekt med en skattesats på 28 prosent utgjør 36 131 760 kroner. Etter fradrag for skatt betalt på Kypros med 1 153 265 kroner blir beregnet unndratt skatt 34 978 495 kroner.

Når det gjelder omfanget av formuen som er unndratt fra beskatning, har lagmannsretten kommet til at den del av formuen som gjelder innestående på konti er på 182 359 975 kroner. I tillegg kommer fordringen på [selskap4] AS, jf. pkt. 3.3. over som økte fra 2 011 633 kroner i 2007 til 3 705 960 kroner i 2013. Når skatten beregnes med en skattesats på 1,1 prosent for innestående på konti, utgjør skatten på dette beløpet 2 007 939 kroner. I tillegg kommer skatt på fordringen på [selskap4] AS.

Samlet unndratt skatt er etter dette minst 36 986 434 kroner. Beregningen er uten toppskatt og renter. Skatteunndragelsen gjelder et meget betydelig beløp, noe som tillegges betydelig vekt i skjerpene retning.

Lagmannsretten legger videre vekt på at unndragelsene er gjort mulig i stor grad ved bruk av utenlandskregistrerte selskaper hvor skatteetatens kontrollmuligheter har vært små og gjennom et sett transaksjoner som var egnet til å tildekke realiteten. Skatteunndragelsene ble avdekket i forbindelse med et landsdekkende betalingskortprosjekt hvor skatteetaten kartla bruk av utenlandske betalingskort i Norge.

5.3 Andre straffutmålingsmomenter

A har forklart at hans liv er «satt på vent» i tiden fra etterforskningen i saken ble innledet. A har videre forklart at han mistet jobben han hadde på Kypros «på dagen» da etterforskningen ble iverksatt, og at han har måttet selge deler av [adresse1] for å dekke krav fra kreditorer.

Økokrim har fremlagt en oversikt over innfordringsskritt som er foretatt mot A til inn driving av skattekravet. Et bruksnummer i Lier kommune er solgt etter forutgående utleggsforretning, og ga en dekning av skattekrav på 2 691 452 kroner. Flere andre bruksnummer er solgt, men på tidspunktet for ankeforhandlingen hadde de ikke gitt dekning av skattekravene. Det er etter det innkrevingsmyndigheten har opplyst, ikke foretatt noen frivillige innbetalinger i saken. Per 14. juni 2018 var skattemyndighetens sivile krav mot A beregnet til 68 016 044 kroner. Da det kun er et lavt beløp av skattekravene som er dekket, og denne inndekningen er skjedd ved tvangsfullbyrdelse, er det ikke grunnlag for å tillegge dekningen formildende vekt ved straffutmålingen.

Å miste stillingen som riggmegler, er en konsekvens som fremstår som påregnelig for A og ikke kan tillegges vekt i formildende retning.

A erkjente i tingretten at Økokrims beregning av antall dager slik det er gjengitt i tingrettens dom på side 14 objektivt sett er riktig, en forklaring han har opprettholdt i lagmannsretten. Han har også erkjent de faktiske forhold for så vidt gjelder størrelse av inntekter og formue. A har imidlertid bestridt at de subjektive vilkår for domfellelse var oppfylt. Lagmannsretten bemerker

at erkjennelsen av de nevnte faktiske forhold har medført en prosessøkonomisk gevinst under ankeforhandlingen slik at dette forholdet tillegges en viss vekt i formildende retning.

Når det gjelder tidsforløpet, viser lagmannsretten til at A ble siktet i saken 17. juni 2013 i forbindelse med ransakingen som ble foretatt flere steder, blant annet på hans bopel i [adresse1]. A ble avhørt flere ganger frem til slutten av oktober 2014. Etterforskningen har vært omfattende med blant annet gjennomgang av databaseslag og avhør av personer som oppholder seg på Kypros. At det er fremlagt et faktisk utdrag på cirka 7 500 sider i lagmannsretten, illustrerer dette. Tiltale i saken ble tatt ut i desember 2015, og det fremgår av tingrettens dom at hovedforhandling kunne avholdes før sommeren 2016, men at forsvarer ønsket mer tid til forberedelse av saken slik at saken først ble berammet i desember 2016.

Etter at tingrettens dom var avsagt i desember 2016, ble anken henvist til behandling i lagmannsretten 27. mars 2017. Ankeforhandling ble berammet 30. mai 2017 fra 5. juni 2018. Det er ikke opplysninger som tilsier at tidsforløpet i forbindelse med ankesaken kan bebreides A.

5.4 Utmålingen av straffen

Omfanget av unndratt skatt utgjør til sammen ca. 37 millioner kroner. Lagmannsretten har ikke funnet rettspraksis som gjelder grovt skattesvik i størrelsesorden som i saken her, men tar utgangspunkt i noen avgjørelser som gir en viss veiledning.

I HR-2018-875-A ble utgangspunktet for straffutmålingen i en sak om unndragelse av skatt og avgift med 18 millioner kroner, samt flere brudd på bokføringsloven, angitt «opp mot fem år».

I Rt-2011-1509 (HR-2011-2145-A) ble en person domfelt for unnlatelse av å oppgi inntekter på ca. 18 millioner kroner slik at det ble unndratt skatt med fem millioner kroner. Det fremgår i avsnitt 22 at Høyesterett fant at fengsel i to år og åtte måneder ville være et riktig utgangspunkt for straffen. På grunn av tilståelse ble straffen redusert til fengsel i to år og en måned. I tillegg ble domfelte ilagt en bot på 750 000 kroner.

Lagmannsretten viser også til Borgarting lagmannsretts dom av 31. oktober 2016 (LB-2015-173013) som gjaldt grovt skattesvik for ikke å ha oppgitt uttak på 42 millioner kroner fra et utenlandsk selskap til beskatning. Skatteunndragelsen var på ca. 12 millioner kroner.

Lagmannsretten fant at straffen i utgangspunktet burde settes til fengsel i tre år og seks måneder, men det ble gjort fradrag for et langt tidsforløp slik at straffen ble utmålt til tre års fengsel, herav seks måneder betinget. For ordens skyld bemerkes at domfelte anket over saksbehandlingen og lovanvendelsen, men at anken ble nektet fremmet (HR-2017-638-U).

Lagmannsretten viser også til Gulating lagmannsretts dom 27. juni 2016 (LG-2016-25863). Saken gjaldt grovt skattesvik for ikke å ha oppgitt inntekter og formue i utlandet på henholdsvis 29 250 000 kroner og 204 000 000 kroner slik at unndratt skatt utgjorde 10,4 millioner kroner. Lagmannsretten la til grunn at straffen som utgangspunkt burde settes til fengsel i tre år, men det forelå formildende omstendigheter fordi saken var blitt gammel, slik at straffen ble to år og åtte måneder som ble gjort betinget med to års prøvetid. Også anke i denne saken ble nektet fremmet (HR-2016-2063-U).

Lagmannsretten viser til at beløpene som de grove skattesvikene gjaldt i de foran tre nevnte sakene, er vesentlig lavere enn i saken her. Lagmannsretten finner at skatteunndragelsene i saken i utgangspunktet tilsier en straff på i overkant av fem års fengsel.

I formildende retning legger lagmannsretten vekt på at As erkjennelser av de faktiske forhold som nevnt foran. Videre legger lagmannsretten vekt på at det gikk ca. 1 ½ år fra saken ble pådømt i tingretten til ankeforhandlingen ble avholdt i lagmannsretten. Lagmannsretten finner at straffen bør settes til fengsel i fire år og seks måneder.

Det er nedlagt påstand om at A i tillegg idømmes en bot på fem millioner kroner, subsidiært fengsel i nitti dager.

For vurderingen av dette spørsmålet, viser lagmannsretten til tingrettens dom pkt. 7.2 side 36 hvor det heter:

Bot skal fastsettes med utgangspunkt i straffeloven 1902 § 27. Samtidig er bøtenivået skjerpet sammenlignet med eldre rettspraksis, jf. Rt-2011-1509 med videre henvisninger. I nevnte dom ga Høyesterett generelle bemerkninger om dobbeltstraff og utmåling av bot i skattesvik-saker, jf. særlig avsnitt 15-19 og 33-40. Her fremgår at boten normalt settes til 15 % av skatteunndragelsen, jf. avsnitt 39 hvor det står: «Tatt i betraktning at A betalte cirka fem millioner kroner for lite i skatt, kan dette tilsi et utgangspunkt på 750 000 kroner».

Ved en tilsvarende beregning i vår sak vil 15 % av unndratt skatt på kr 37 millioner utgjøre kr 5,5 millioner. ...

Lagmannsretten finner at det av allmennpreventive grunner må utmåles en betydelig bot i saken. Under henvisning til avgjørelsen i Rt-2011-1509 utmåles boten til fem millioner kroner, og den subsidiære fengselsstraffen settes til nitti dager, jf. straffeloven § 27.

Økokrim har videre nedlagt påstand om at A betaler saksomkostninger. For tingretten ble A idømt saksomkostninger med 20 000 kroner. Lagmannsretten finner at A også bør ilegges saksomkostninger for lagmannsretten. Det samlede beløpet for begge instanser fastsettes til 40 000 kroner.

Dommen er avsagt med slik dissens som fremgår foran.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist på tre dager, grunnet sakens omfang og kompleksitet og rettsferien.

Domsslutning

1. A, født 0.0.1952, dømmes for overtredelse av ligningsloven § 12-2 jf. nr. 2, nr.1, jf. § 12-1 nr. 1 bokstav a, sammenholdt med straffeloven 1902 § 62, til en straff av fengsel i 4 – fire – år og 6 – seks – måneder.
2. A dømmes til å betale en bot til statskassen på 5 – fem – millioner kroner, subsidiært fengsel i 90 – nitti – dager.

3. A dømmes til å betale saksomkostninger til det offentlige med 40 000 – førtitusen – kroner.

SKN 18-062 Fradrag for kontant lønn mv.

Lovstoff: Ligningsloven § 10-2 og § 10-3. Bokføringsloven § 4 jf. § 10.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 7. september 2018, **sak nr.:** LB-2017-50712

Dommere: Lagdommer Kristin Robberstad, lagdommer Vibeke Løvold og lagdommer Hugo Abelseth.

Parter: A (advokat Toralv Follestad) mot Staten v/Skatt øst (advokat Arne Haavind).

Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet.

Sammendrag: Saken gjaldt fradragsretten for leasingkostnader for årene 2010 og 2011 og fradragsretten for lønnskostnader som ikke var betalt via bank for inntektsåret 2009, samt tilleggsskatt. Skattyter var drosjeeier, og hadde betalt ut deler av lønnen kontant ved at sjåførene fortløpende beholdt den delen av betalingen de mottok kontant fra kunder. Etter skatteloven § 6-51 gis det for kostnader som ikke er betalt via bank mv. bare fradrag for betalinger som samlet er på mindre enn 10 000 kroner. Lagmannsretten kom til at drosjeeieren ikke hadde fradragsrett for 2,5 millioner kroner i lønnskostnader som ikke var betalt via bank. Den valgte oppgjørsmåten ivaretok ikke kontrollhensynene som begrunner regelen i skatteloven § 6-51. Tilleggsskatt ble fastholdt for den fradragsførte lønnen. Mangler i regnskap mv. gjorde at det etter en helhetsvurdering ikke var mest sannsynlig at biler leaset av et annet firma, men betalt av drosjeeieren, var brukt i drosjevirkksomheten, og ligningen ble fastholdt også på dette punkt.

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak 11. mars 2016 vedrørende ligningen for 2009 og 2010 når det gjelder fradragsførte leasingkostnader og ligningen for 2011 når det gjelder fradragsførte lønnskostnader som ikke er betalt via bank og illeggelse av tilleggsskatt.

Tingretten har innledningsvis i den påankede dommen redegjort for sakens bakgrunn. Partene er i hovedtrekk enige i tingrettens kortfattede redegjørelse:

A var deleier i, og daglig leder av, drosjesentralen Taxi 2 Norge Drift AS (Taxi2) som ble etablert i 1999. Fra 2005 utvidet A sin personlige drosjevirkksomhet fra ett til 16 drosjeløyver som alle var knyttet til Taxi2-sentralen. A drev drosjevirkksomheten gjennom sitt personlige enkeltmannsforetak.

A eide også 80 % av USA Spesialisten World Tours AS (USA Spesialisten). I 2009 og 2010 leaset dette selskapet fire DN-registrerte Mercedes. Disse leasingkostnadene ble kostnadsført i As personlige drosjevirkksomhet. Da A innleverte selvangivelser for 2009 og 2010 var ingen av bilene oppført på «Tilleggsskjema for drosje- og lastebilnæringen» som fulgte næringsoppgavene hans.

As drosjesjåfører fikk overensstemmende med bransjepraksis deler av sin lønn ved å beholde de kontantene som de mottok fra passasjerer som ikke betalte med kort. Denne kontantlønnen

ble senere avregnet med sjåførens lønnskrav. Etter en lovendring som trådte i kraft fra 1. januar 2011 kan ikke lenger næringsdrivende kreve skattemessig fradrag for kostnader som betales med kontanter. Dette omfattet også lønnskostnader. As sjåfører beholdt imidlertid også i 2011 passasjerenes kontantbetalinger som del av egen lønn, selv om A i 2011 instruerte dem om å betale kontantene til ham og fikk dette innarbeidet i ansettelsesavtalene.

I 2013 ble det foretatt bokettersyn i As enkeltmannsforetak. Det ble avdekket vesentlige regnskapsmangler. Skattekontoret tok opp igjen As ligning og foretok flere endringer. Skattekontorets avgjørelse ble pålagt. Ved avgiftsklagenemndas vedtak av 16. juni 2015 og skatteklagenemnda vedtak av 11. mars 2016 ble skattekontorets vedtak stadfestet.

Som det går fram av redegjørelsen, ble det etter bokettersynet i 2013 truffet vedtak både i Avgiftsklagenemnda og i Skatteklagenemnda. Ved stevning av 15. desember 2015 reiste A sak for Oslo tingrett for å få prøvd gyldigheten av deler av Avgiftsklagenemndas vedtak. Ved prosesskriv av 8. juli 2016 ble Skatteklagenemndas vedtak trukket inn i saken. Under hovedforhandlingen i tingretten erkjente staten at vedtakenes skjønnsmessige økning av inntekt og avgiftsgrunnlag for omsetning fra to biler, måtte settes til side som ugyldig. Disse to bilene er ikke blant de fire leasede bilene som denne ankesaken gjelder.

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

1. Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak av 16. juni 2015 kjennes ugyldig forsåvidt gjelder økningen av grunnlaget for utgående merverdiavgift med kr 1.304.667 for 2008 og kr 843.999 for 2009. Forøvrig frifinnes Staten v/Skatt Øst.
2. Skatteklagenemndas vedtak av 11. mars 2016 kjennes ugyldig forsåvidt angår inntektsføring med kr 1.304.667 for 2008 og kr 843.999 for 2009. Forøvrig frifinnes Staten v/Skatt Øst.
3. Partene bærer sine egne sakskostnader.

A har anket dommen, domsslutningen punkt 2 andre setning og punkt 3, til Borgarting lagmannsrett. For lagmannsretten gjelder saken dermed for det første om A hadde rett til fradrag for leasingkostnader for fire biler med 347 931 kroner i 2009 og 334 669 kroner i 2010. For det andre gjelder saken om han har rett til fradrag for den delen av lønnen til drosjesjåførene som ikke ble betalt over bank i 2011, og om det er grunnlag for ordinær tilleggsskatt.

Partene er blitt enige om at lagmannsretten kan legge til grunn at lønnsutbetalinger utenom bank i 2011 var på 2,5 millioner kroner. Dette er 284 202 kroner mindre enn lagt til grunn i skatteklagenemndas vedtak. Denne enigheten er reflektert i partenes påstander.

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

Ankeforhandling er holdt 16. og 17. august 2018 i Borgarting lagmannsretts hus. A møtte sammen med sin prosessfullmektig og avga forklaring. Staten møtte ved prosessfullmektigen. Det ble avhørt ett vitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Den ankende part, A, har lagt ned slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 11. mars 2016 kjennes ugyldig for så vidt gjelder tilbakeføring av fradragsførte lønnskostnader med kr 2.784.202 for inntektsåret 2011.

Ved ny ligning av A for inntektsåret 2011 skal det:

Prinsipalt: ikke tilbakeføres lønnskostnader.

Subsidiært: tilbakeførte lønnskostnader reduseres med kr 284.202.

I alle tilfelle: ikke ilegges tilleggsskatt av skatt på inntektstillegg som følge av tilbakeføring av lønnskostnader.

2. Skatteklagenemndas vedtak av 11. mars 2016 kjennes ugyldig for så vidt gjelder tilbakeføring av fradragsførte leasingkostnader med kr 347.931 for inntektsåret 2009 og kr 334.669 for inntektsåret 2010. Ved ny ligning for inntektsåret 2009 og 2010 skal det legges til grunn at det ikke er grunnlag for tilbakeføring av leasingkostnader.

3. Staten v/Skatt øst dømmes til å erstatte As sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Til støtte for påstanden har A i korte trekk anført følgende når det gjelder rett til fradrag for lønnskostnader som ikke er betalt via bank:

Forarbeidene viser at skatteloven § 6-51 opprinnelig skulle ramme kontant betaling *mellom* næringsdrivende. Det var lenge usikkerhet om bestemmelsen også gjaldt betaling av lønn. Bestemmelsen er meget inngripende, og den er ikke uten unntak. Det er blant annet unntak ved motregning. Dette motregningsunntaket kommer til anvendelse for den delen av lønnen som ikke er betalt over bank i 2011. I 2011 endret A avlønningsbestemmelsen i arbeidskontraktene med sjåførene, slik at de ikke lenger kunne ta forskudd på lønn fra kontantomsetningen. Det tok tid før sjåførene aksepterte og rettet seg etter denne omleggingen av avlønningsordningen, som hadde vært praktisert i bransjen i en årrekke. Pengene sjåfører beholdt var ikke noe lønnsforskudd, slik det feilaktig er lagt til grunn i en lignende sak i Borgarting lagmannsrett (LB-2016-104153). A hadde adgang til å motregne i lønnen med sitt krav på den delen av kontantomsetningen som sjåfører urettmessig hadde holdt tilbake. Arbeidsmiljøloven § 14-15 er ikke til hinder for motregning, jf. bestemmelsens andre ledd bokstav e. Kravet til skriftlighet er ikke absolutt, i hvert fall ikke når arbeidstaker har beholdt arbeidsgivers midler i ond tro. Sjåførene hadde dessuten i månedlige avregningsmøter muntlig akseptert motregning når A erklærte at han ville foreta motregning. De hadde til og med selv foreslått at de kunne trekkes i lønn. Lønnsslippene viser at motregning ble erklært og gjennomført. Bruken av uttrykket «forskudd» i lønnsslippene kan ikke ha noen rettslige konsekvenser i seg selv. Selv om motregningen skulle være gjennomført i strid med formelle regler, har A rett til fradrag, idet næringsdrivende har rett til fradrag også for ulovlige kostnader så lenge de ikke rammes av skatteloven § 6-22.

Det anføres at det ikke er grunnlag for tilleggsskatt, idet skatteloven § 6-51 og motregningsunntaket ikke ga en tilstrekkelig klar og tilgjengelig regel, jf. HR-2016-1982-A avsnitt 38. Bestemmelsen trådte i kraft fra 1. januar 2011 og var en ny og svært inngripende regel. Skattedirektoratets uttalelse om at lønn var omfattet kom først i februar 2011, og den ga ingen avklaring av hvor langt motregningsunntaket rekker. Det er ikke kvalifisert

sannsynlighetsovervekt for at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt. Det var uansett unnskyldelig ikke å gi opplysningen. Tilleggsskatt er sterkt urimelig i dette tilfellet.

Til spørsmålet om rett til fradrag for leasingkostnader for fire biler i 2009 og 2010 anføres i korte trekk at bilene ble brukt i den ordinære drosjevirksomheten. A hadde problemer med de gamle bilene av merket Rover, som stadig var ute av drift. Leasingbilene ble satt inn i stedet for Rovere. Det erkjennes at tilleggsoppgavene til næringsoppgaven var svært mangelfulle. Det er imidlertid på det rene at A betalte alle kostnadene ved leasingbilene, og at han leide dem fra selskapet USA Spesialisten, som bare var formell part i leasingavtalene med banken. Det er tilstrekkelige spor i regnskapsmaterialet, supplert med blant annet As forklaring og analyse i hjelpedokumenter, til at det etter en samlet bevisvurdering er mest sannsynlig at utgiftene kan tilordnes inntekter oppgitt i As selvangivelser. Den usignerte leieavtalen mellom USA spesialisten og A, datert i juni 2013 og fremlagt for første gang for lagmannsretten, supplerer bevisbildet ytterligere. A kan ikke bebreides for ikke å ha lagt den fram tidligere, og beviset kan ikke avskjæres.

Ankemotparten, **staten v/Skatt øst**, har lagt ned slik påstand:

1. Ligningen av A for inntektsåret 2011 endres ved at personinntekt i næring og alminnelig inntekt reduseres med kr 284.202. Grunnlaget for beregning av tilleggsskatt reduseres tilsvarende. For øvrig forkastes anken.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Til støtte for påstanden har staten når det gjelder rett til fradrag for leasingkostnader for fire biler, i korte trekk anført at kostnader skal tilordnes det skattesubjektet som etter det underliggende rettsforholdet er forpliktet, her selskapet USA Spesialisten. As anførsel om at han leide bilene av USA Spesialisten i 2009 og 2010 er ikke underbygget med tidsnær dokumentasjon. A kan bebreides for ikke å ha lagt fram den usignerte leieavtalen fra juni 2013 mellom ham og USA Spesialisten tidligere. Lagmannsretten skal derfor se bort fra det dokumentet. Denne leieavtalen har uansett liten bevisverdi, ettersom den gjelder et annet skatteår og er inngått etter oppstartsmøtet under bokettersynet. Heller ikke opplysninger fra Statens vegvesens kontroll i november 2012 har nevneverdig bevisverdi.

Det anføres videre at det ikke er mest sannsynlig at leasingsutgiftene har tilknytning til inntekter A har oppgitt i selvangivelsen. Kostnadene er ikke bokført i tråd med bokføringsloven § 4 nr. 4 og § 10, og bilene er ikke oppgitt i pliktig tilleggsskjema til næringsoppgaven i selvangivelsene for 2009 og 2010. De få sporene som kunne tilsi at kostnadene har tilknytning, er ikke tilstrekkelige etter en samlet vurdering.

Når det gjelder lønnskostnader som ikke er betalt over bank, anføres i korte trekk at ordlyden i skatteloven § 6-51 klart viser at bestemmelsen gjelder alle transaksjoner, ikke bare transaksjoner mellom næringsdrivende. A ble allerede høsten 2010 oppmerksom på bestemmelsen og endret arbeidsavtalene med sjåførene våren 2011. I praksis aksepterte han likevel kontant avlønning, og da er vurderingene og løsningen i LB-2015-167677 riktig; det er gitt forskudd på lønn, ikke gjennomført motregning. Uansett kan ikke oppgjørsmåten være omfattet av det unntaket det åpnes for i forarbeidene. Byttehandel mellom næringsdrivende har normalt god dokumentasjon og sporbarhet. Sterke legislative hensyn taler for at § 6-51 gjelder fullt ut i denne saken.

Det anføres at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at A ikke har oppfylt opplysningsplikten og at det førte til en skattemessig fordel for ham, jf. ligningsloven § 10-2. Det foreligger ingen relevante unnskyldelige grunner. Rettsvillfarelse om rekkevidden av et mulig motregningsunntak er ikke unnskyldelig. Eventuelle utfordringer med å snu kulturen når det gjaldt adgangen til få lønnsforskudd av kontantomsetningen kan heller ikke unnskyldte brudd på opplysningsplikten. Det vises ligningsloven § 10-3.

Lagmannsretten er kommet til at anken ikke fører fram, og bemerker:

Tilbakeføring av fradrag for lønnsutgifter som ikke er betalt via bank

Næringsdrivende har rett til fradrag for kostnader pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 6-1. For kostnader som ikke er betalt via bank eller annet foretak med rett til å drive betalingsformidling, gis det imidlertid bare fradrag for betalinger som samlet er på mindre enn 10 000 kroner, jf. skatteloven § 6-51.

I selvangivelsen for 2011 førte A kostnader til lønn til sjåførene i drosjevirksomheten til fradrag i selvangivelsen, også den delen av lønnen som ikke ble betalt via bank. Spørsmålet for lagmannsretten er om A har rett til fradrag for den delen av lønnskostnadene – 2,5 millioner kroner – som ikke er betalt via bank eller annen betalingsformidler.

Den relevante delen av skatteloven § 6-51 første ledd lyder slik:

Fradrag gis bare for kostnader etter dette kapittel når betaling skjer via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling, med mindre betalingen samlet utgjør mindre enn 10.000 kroner. ... Ved løpende eller periodiske ytelser skal flere betalinger ses samlet for kostnader som kommer til fradrag samme år.

Etter ordlyden gis det ikke rett til fradrag for kostnader på mer enn 10 000 kroner når kostnadene er gjort opp på annen måte enn via bank eller annen betalingsformidler, det være seg ved kontant betaling, oppgjør i naturalia eller motregning. Bestemmelsen er ikke begrenset til betaling mellom næringsdrivende.

I Skattedirektoratets uttalelse 8. februar 2011 er det presisert at bestemmelsen gjelder alle typer transaksjoner som gir fradragsrett etter skatteloven, også betaling av lønnskostnader.

Skatteloven § 6-51 ble vedtatt ved lov 11. desember 2009 nr. 123 og trådte i kraft 1. januar 2011. Formålet med bestemmelsen er særlig kontrollhensyn. Ved betaling via bank vil både betaleren, mottakeren og selve betalingen kunne spores og verifiseres, og det var et formål å begrense næringsdrivendes ikke sporbare inn- og utbetalinger med kontanter, se blant annet Prop.1 L (2009–2010) side 32-33 og NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser side 162 følgende.

I forarbeidene er det nevnt at det i en del tilfeller ved flere transaksjoner mellom to parter er praktisk at mellomværende «gjøres opp med motregning, f.eks. med byttehandel». Det uttales videre at forslaget om fradragsnekt «ikke [er] ment å begrense adgangen til å gjøre opp mellomværende ved motregning», jf. Prop.1 L (2009–2010) side 33. A har anført at uttalelsene

viser at det gjelder et motregningsunntak og at dette unntaket kommer til anvendelse for den delen av lønnskostnadene som ikke er betalt via bank.

Etter lagmannsrettens vurdering må formålet med skatteloven § 6-51 og kontrollhensynene som begrunner regelen veie tungt ved tolkningen av bestemmelsen. Et unntak må være forbeholdt situasjoner der det er en sterk presumsjon for at kontrollhensyn er betryggende ivaretatt på annen måte. Noe annet ville uthule forbudet mot fradrag for kostnader betalt kontant eller på annen vanskelig sporbar måte. I forarbeidene er det beskrevet at det i en rekke bransjer er en betydelig andel kontanter, blant annet i drosjenæringen, se NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser side 162, punkt 10.2.1. Kontroller i slike bransjer hadde «avdekket uoppgitte inntekter, uregistrerte ansatte og svart innkjøp av varer og tjenester». Dersom det for eksempel skulle foreligge skriftlig avtale mellom en butikkeier og en ekspeditør – eller en drosjeeier og en sjåfør – om adgang til å ta ut lønn kontant fra kassa, ville aksept av en slik praksis under synsvinkelen «motregningsunntak» langt på vei uthule forbudet mot fradrag for lønnskostnader betalt kontant.

A har anført at det ikke forelå denne typen avtale, men at enkelte sjåførere urettmessig tok det sjåførene selv anså som lønnsforskudd fra kontantomsetningen. A hadde dermed et krav mot disse sjåførene for det urettmessige uttaket, som han motregnet i sjåførenes lønn. Han forklarte at når han i det månedlige møtet med den enkelte sjåfør tok opp at deler av kontantomsetningen ikke var levert inn slik sjåførene i henhold til arbeidsavtalene hadde plikt til, ble han møtt med at de hadde brukt opp pengene og at han bare fikk trekke dem i lønn.

Lagmannsretten kan være enig i at det i et slikt tilfelle ikke uten videre er treffende å karakterisere drosjesjåførenes uttak fra kontantomsetningen som forskudd på lønn. I den utstrekning kontantomsetningen ikke lenger er i behold, vil arbeidsgiver ha en fordring mot arbeidstakeren – et obligatorisk krav på erstatning – for det unndratte beløpet. Motregningen ville imidlertid være avskåret etter arbeidsmiljøloven § 14-15 andre ledd bokstav e, som har et uttrykkelig krav til skriftlighet når arbeidsgiver ønsker å motregne et erstatningskrav i lønn. Her forelå det ikke noen slike avtaler, og det må etter lagmannsrettens syn være åpenbart at uttalelsen i forarbeidene ikke tar sikte på motregning i strid med preseptoriske bestemmelser i lov. I tillegg kommer at As framgangsmåte gir en svekket sporbarhet for betalinger, som ikke i tilstrekkelig grad ivaretar de tunge kontrollhensynene bak skatteloven § 6-51. Det er videre tale om betydelige beløp over en lang periode. Etter lagmannsrettens vurdering kan det motregningsunntaket forarbeidene nevner ikke omfatte et tilfelle som det lagmannsretten har til behandling.

Lagmannsretten har etter dette kommet til at skatteklagenemndas vedtak ikke er ugyldig så langt det konkluderer med at A ikke har rett til fradrag for 2,5 millioner kroner i lønnskostnader.

Tilleggsskatt

A har anført at det ikke er grunnlag for ordinær tilleggsskatt på lønnskostnadene som ikke er betalt via bank, jf. tidligere ligningslov § 10-2 og § 10-3.

Etter lagmannsrettens vurdering er det klar sannsynlighetsovervekt for at A ikke har gitt de opplysningene han skulle slik at skatteplikten i rett tid kunne bli klarlagt og oppfylt. I selvangivelsene nevnte han overhodet ikke at deler av lønnskostnadene var betalt kontant, til tross for at han var klar over at det bare kunne gjøres fradrag for kostnader betalt over bank og at

dette også gjaldt lønnskostnader. Han hadde allerede før jul 2010 blitt klar over at det ville komme en regelendring, og han gjorde flere tiltak i 2011 for sikre at fradragsretten skulle være i behold: Han endret avlønningsordningen i arbeidsavtalene ved å presisere at sjåførene ikke kunne ta ut kontakt forskudd. Han har forklart at han minnet om endringen i månedlige samtaler med de sjåførene som ikke rettet seg etter omleggingen. Etter lagmannsrettens syn hadde han høsten 2012 all oppfordring til å redegjøre for hvordan lønnskostnadene var gjort opp. Opplysningssvikten førte til at han fikk redusert skatt ved den ordinære ligningen.

Lagmannsretten kan ikke se at skatteloven § 6-51 og et motregningsunntak ikke var en tilstrekkelig tilgjengelig og forutsigbar regel, jf. EMK artikkel 7 og HR-2016-1982-A avsnitt 35 flg. Ordlyden i skatteloven § 6-51 er entydig, og Skattedirektoratet hadde i uttalelse 7. februar 2011 ryddet av veien all mulig tvil om lønnskostnader var omfattet. Rekkevidden av et motregningsunntak var rett nok ikke problematisert i lett tilgjengelige kilder. Det måtte uansett være tilstrekkelig klart at unntaket ikke kunne omfatte motregning i strid med preseptorisk lov, her arbeidsmiljøloven § 14-15.

Lagmannsretten kan heller ikke se at det er grunnlag for å gjøre unntak etter tidligere ligningslov § 10-3. Etter denne bestemmelsen skulle det ikke fastsettes tilleggsskatt «når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak».

A mener at opplysningssvikten er unnskyldelig fordi han gjorde det han kunne for å få sjåførene til å etterleve omleggingen i lønnsutbetalingen, og fordi det er sterkt urimelig om han på toppen av å nektes fradrag for faktiske lønnskostnader skal straffes med tilleggsskatt.

Lagmannsretten bemerker til dette at departementet i proposisjonen side 34 drøfter om det burde kunne gjøres unntak fra skatteloven § 6-51, blant annet i enkeltsaker. Konklusjonen ble at det bare ble åpnet for at departementet kan gjøre unntak når det er et stort samfunnsmessig behov for å gjennomføre kontanttransaksjoner på høyere beløp enn 10 000 kroner, for eksempel ved strømstans hos Bankenes betalingssentral eller streik i finanssektoren, jf. skatteloven § 6-51 tredje ledd. I tillegg kan det gjøres unntak i forskrift, jf. bestemmelsens fjerde ledd. Ingen av disse unntaksadgangene er aktuelle i denne saken. Departementet uttalte at de helt spesielle enkeltsituasjonene der det vil «fremstå som helt urimelig å kreve at betalingen skal ha skjedd via bank, kan vurderes etter ligningsloven § 9-12». Ligningsloven § 9-12, om nedsettelse eller bortfall av ilagt skatt, er videreført i skatteforvaltningsloven § 9-9. En vurdering etter denne bestemmelsen faller utenfor rammen for denne saken.

Som nevnt ovenfor, besto opplysningssvikten i at A ikke opplyste til ligningsmyndighetene at han krevde fradrag for kontantutgifter. At hans sjåfører ikke etterkom pålegget om å levere inn kontantomsetningen, kan etter lagmannsrettens syn ikke gjøre det urimelig å kreve at han opplyste om de faktiske forhold til ligningsmyndighetene.

Skatteklagenemdas vedtak om tilleggsskatt etter ordinær sats er etter dette ikke ugyldig så langt det gis tilleggsskatt på skatt av 2,5 millioner kroner.

Tilbakeføring av leasingutgifter til fire biler i 2009 og 2010

I selvangivelsene for 2009 og 2010 førte A til fradrag leasingkostnader til DNB Nor Finans AS (DNB). Kostnadene gjaldt fire biler av merket Mercedes Benz. Det er A som har betalt kostnadene, men fakturaene er stilet til et annet firma – USA Spesialisten – som også sto som leasingtaker i kontraktene med DNB.

Hovedregelen er at det er den som er forpliktet etter det underliggende rettsforholdet som kan føre en utgift til fradrag, se blant annet Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett (7. utgave 2014) side 214-215. Det som er dokumentert av underliggende rettsforhold viser at A ikke var forpliktet overfor banken til å betale fakturaene. A har anført at han hadde en avtale med USA Spesialisten, som var avtaleparten overfor banken, om at han skulle betale leasingkostnadene mot å få disponere bilene. Under ligningsbehandlingen er det imidlertid ikke lagt fram noen avtale med USA Spesialisten for 2009 og/eller 2010. Det er heller ikke senere lagt fram dokumentasjon for at det forelå slike avtaler i de to årene. Disse forholdene gjør at det må reises spørsmål om kostnadene kan tilordnes A. Lagmannsretten tar ikke endelig stilling til dette, idet fradrag kunne nektes på grunn av manglende tilknytning, se nedenfor.

En forutsetning for rett til fradrag etter skatteloven § 6-1, er at kostnaden er pådratt «for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Skatteklagenemnda har kommet til at det ikke foreligger tilstrekkelig opplysninger som gjør det mest sannsynlig at de fire leasingbilene ble brukt for å generere inntekter i drosjevirksomheten som A har oppgitt i selvangivelsen for 2009 og 2010. Skatteklagenemnda har foretatt en konkret vurdering, og etter lagmannsrettens vurdering er nemndas bevisbedømming forsvarlig.

A har pekt på at det er flere forhold som taler for at han brukte leasingbilene i drosjevirksomheten. Han betalte leasingkostnadene, og USA Spesialisten har ikke ført leasingkostnadene til fradrag i sin selvangivelse. I 2009 bestilte han ekstra nøkkelsett til bilene, noe som underbygger at han disponerte bilene. Det foreligger noen regnskapsbilag der løyvenummer er påført for hånd, og det er bilder av to av bilene med Taxi2-logo på. En oversikt A har utarbeidet over bilparken, viser at flere av Roverne ble faset ut av virksomheten i 2009 og 2010, noe som underbygger at leasingbilene overtok kjøringen på løyvene disse Roverne hadde kjørt på. A har videre vist til at opplysninger fra verksteder viser at bilene i 2012–2013 hadde kjørt langt, godt over 300 000 km høsten 2013.

Lagmannsretten er enig i at disse opplysningene gir visse holdepunkter for at leasingbilene er brukt i drosjevirksomhet. De øvrige opplysninger i saken fører imidlertid til så stor usikkerhet at det ikke framstår som mest sannsynlig at leasingbilene ble brukt til å generere inntekter for A i 2009 og 2010.

Lagmannsretten peker særlig på at regnskapene er svært mangelfulle på dette punktet. Det må konstateres at regnskapene for 2009 og 2010 ikke er bokført i tråd med bokføringsloven § 4, jf. § 10. Disse bestemmelsene skal sikre at opplysninger i regnskapet er dokumentert på en måte som viser at de er riktige og berettigede. Her manglet imidlertid dokumentasjon for at A leide leasingbilene og at bilene genererte inntekt i drosjevirksomheten. Leasingbilene ble heller ikke oppgitt i det pliktige tilleggsskjemaet til næringsoppgaven, RF-1223 Tilleggsskjema for drosje- og lastebilnæringen. Der skulle A blant annet opplyst hvilken bil som kjørte under det enkelte løyve. Hvis det var flere biler, skulle datoene opplyses, idet det ikke er adgang til å bruke mer enn

én bil om gangen på ett løyve. I tillegg skulle eventuell leasingleie oppgis. Dersom leasingbilene overtok for Rovere, slik A har forklart, skulle dette dermed gått fram av disse skjemaene.

Det må konstateres at tilleggsskjemaene er svært mangelfullt utfylt. A har overhodet ikke oppgitt at han har brukt leasede biler. Han har heller ikke oppgitt at flere Rovere skal ha vært i bruk bare deler av året og at han skal ha brukt de leasede Mercedesene i stedet. Under bokettersynet er det heller ikke funnet opplysninger i skiftdata eller skiftoppgjør som knytter de leasede bilene til As løyver. Det faktum at A disponerte flere biler enn han har oppgitt og at han ikke har oppgitt hvor langt hver av bilene han disponerte kjørte, skaper betydelig usikkerhet om hvilke biler han rent faktisk benyttet i den oppgitte drosjevirkksomheten. Fram til 2009 opplyste han hvor langt hver bil hadde kjørt, og han hadde for lagmannsretten ingen god forklaring på hvorfor han sluttet å gi denne opplysningen.

A har vist til at Statens vegvesen jevnlig gjennomførte kontroller, der sjåførene måtte legge fram løyve i original og dokumentasjon for at løyvehaver disponerte bilen. Konsekvensen hvis denne dokumentasjon ikke var tilgjengelig i bilen, var at bilen måtte stå. Dette har vitnet Skjollby fra Statens vegvesen bekreftet i sin forklaring for lagmannsretten.

Etter lagmannsrettens vurdering trekker dette i retning av at As forklaring om at det forelå skriftlig leieavtale mellom ham og USA Spesialisten stemmer. Lagmannsretten har imidlertid ikke fått noen opplysninger om hyppigheten av kontroller i 2009 og 2010. Under en kontroll i november 2012 forelå ikke leieavtale, og lagmannsretten har merket seg at A forklarte at han måtte skrive en leieavtale og komme ned til kontrollstedet med den. At avtalen måtte skrives, og ikke bare kopieres fra det eksemplaret det må forutsettes at A oppbevarte, kan tyde på at det ikke forelå en avtale fra før.

For lagmannsretten er det lagt fram en usignert avtale fra 2013. A har opplyst at avtalen ble utarbeidet i forbindelse med at USA Spesialisten byttet navn.

Lagmannsretten er enig med staten i at dette dokumentet ikke kan benyttes som bevis. Retten skal vurdere gyldigheten av vedtaket ut fra de opplysninger som forelå da vedtaket ble truffet. Det er adgang til å supplere bevisene senere, forutsatt at skattyter ikke kan klandres for å ha unnlatt å legge beviset fram tidligere, se blant annet HR-2006-598-A (Ivensys) avsnitt 38.

A har forklart at avtalen lå lagret på hans PC. Etter lagmannsrettens syn kunne han dermed ha tatt utskrift av den tidligere og kan klandres for ikke å ha prioritert å gjøre det under ligningsbehandlingen. For øvrig bemerkes at avtalen gjelder 2013, ikke 2009 og 2010 som denne saken gjelder. Den har derfor under enhver omstendighet ingen avgjørende bevisverdi.

Lagmannsrettens konklusjon er at det hefter så stor usikkerhet rundt bruken av de fire leasingbilene at det ikke kan anses som mest sannsynlig at de ble brukt til å generere inntektene oppgitt i selvangivelsene for 2009 og 2010. Skatteklagenemndas vedtak er dermed ikke ugyldig på dette punktet.

Sakskostnader

Anken har ikke ført fram for annet enn en mindre justering av tilbakeføringen av fradrag for lønnskostnader, og staten må anses for å ha vunnet saken i det vesentlige, jf. tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. Det foreligger ikke tilstrekkelig tungtveiende grunner for å gjøre unntak etter bestemmelsens tredje ledd. Staten har krevd sakskostnader dekket med 221 113 kroner. Salæret til prosessfullmektigen er oppgitt til 214 433 kroner inkludert merverdiavgift. Resten er utgifter til juridisk utdrag og kopiering.

A har protestert mot kravet, som han mener er for høyt, jf. tvisteloven § 20-5. Lagmannsretten bemerker at statens prosessfullmektig har brukt færre timer enn As prosessfullmektig og er kommet til at kravet ikke går ut over det som kan anses nødvendig og rimelig.

Staten har ikke krevd sakskostnader for tingretten, noe det heller ikke ville vært grunnlag for.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

- 1. Ligningen av A for inntektsåret 2011 endres ved at personinntekt i næring og alminnelig inntekt reduseres med 284 202 – tohundreogåttifiretusentohundreogto – kroner. Grunnlaget for beregning av tilleggsatt reduseres tilsvarende.*
- 2. For øvrig forkastes anken.*
- 3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler A 221 113 – tohundreogtjueentusenthundreogtrenten – kroner til staten v/Skatt øst innen 2 – to – uker fra dommen er forkynt.*

SkN 18-063 Skatteplikt for aksjegevinster

Lovstoff: Skatteloven § 10-31.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 20. september 2018, **sak nr.:** LB-2017-62197

Dommere: Lagdommer Jane Wesenberg, lagdommer Hedda Remen og ekstraordinær lagdommer Tore Lindseth.

Parter: Storebrand International Privat Equity V Limited (advokat Henning Harborg) (advokat Tore Mydske) mot Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter, (advokat Morten Søvik).

Sammendrag: Saken gjaldt overprøving av skatteklagenemndas vedtak av 27. april 2016, hvor skatteklagenemnda konkluderte med at Storebrand International Private Equity V Limited («SIPE V») for inntektsåret 2012 ikke var å anse som et verdipapirfond etter skatteloven § 10-31 tredje ledd. Konsekvensen av vedtaket var at SIPE V ikke var fritatt for skatteplikt på gevinst, og hadde fradragsrett for tap, ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS. SIPE V var derfor skattepliktig til Norge i 2012 for aksjegevinster på samlet NOK 21 104 325. Det var enighet om gevinstenes størrelse. Tvisten gjaldt skatteplikten. Tvistetemaet i saken

var således om SIPE V var å anse som et verdipapirfond etter skatteloven § 10-31 tredje ledd, slik den lød i 2012. Begrepet verdipapirfond er ikke definert i skatteloven, men partene var enige om at definisjonen av verdipapirfond i verdipapirfondloven skulle legges til grunn ved tolking av skatteloven § 10-31 tredje ledd. Selv om tvisten sprang ut av et skattevedtak, var det avgjørende spørsmålet derfor ikke av skatterettslig art, men om SIPE V var å anse som et verdipapirfond etter verdipapirfondloven. Lagmannsretten konkluderte med at de private equity fondsandelene som SIPE V hadde investert i, var å anse som finansielle instrumenter etter verdipapirhandeloven og ligningen ble opphevet.

Saken gjelder overprøving av skatteklagenemndas vedtak av 27. april 2016, hvor skatteklagenemnda konkluderte med at Storebrand International Private Equity V Limited («SIPE V») for inntektsåret 2012 ikke var å anse som et verdipapirfond etter skatteloven § 10-31 tredje ledd. Konsekvensen av vedtaket var at SIPE V ikke var fritatt for skatteplikt på gevinst, og hadde fradragsrett for tap, ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS. SIPE V var derfor skattepliktig til Norge i 2012 for aksjegevinster på samlet NOK 21 104 325. Det er enighet om gevinstenes størrelse. Tvisten gjelder skatteplikten.

Tvistetemaet i saken er således om SIPE V er å anse som et verdipapirfond etter skatteloven § 10-31 tredje ledd, slik den lød i 2012. Begrepet verdipapirfond er ikke definert i skatteloven, men partene er enige om at definisjonen av verdipapirfond i verdipapirfondloven 25. november 2011 nr. 44 skal legges til grunn ved tolking av skatteloven § 10-31 tredje ledd. Selv om tvisten springer ut av et skattevedtak, er det avgjørende spørsmålet derfor ikke av skatterettslig art, men om SIPE V er å anse som et verdipapirfond etter verdipapirfondloven.

SIPE V er stiftet i henhold til selskapsreglene på Cayman Islands, og er registrert hos Cayman Islands Monetary Authority som et Mutual Fund. SIPE V reguleres således i utgangspunktet av lovgivningen på Cayman Islands.

SIPE V er imidlertid skattemessig hjemmehørende i Norge, jf. skatteloven § 2-2 første ledd. Alle styremøter avholdes i Norge, og alle ledelsesfunksjoner utøves her. Styret i SIPE V består av norske statsborgere bosatt i Norge. Fondet forvaltes fra Norge av et norsk forvaltningsselskap, Storebrand Asset Management AS.

Investorene (andelseierne) i SIPE V er i hovedsak norske livsselskaper, pensjonskasser, stiftelser, investeringsselskaper og aksjeselskaper. Andelene i SIPE V er registrert i Verdipapirregisteret. SIPE V markedsføres ikke i Norge, og har ikke søkt om eller fått tillatelse fra Finanstilsynet til å markedsføre seg som et verdipapirfond i Norge.

SIPE V er et såkalt «fond-i-fond». Det innebærer at fondet ikke investerer direkte i aksjer og andre verdipapirer, men i andre private equity fond som i sin tur investerer i aksjer og andre verdipapirer. SIPE Vs investeringer består i andeler i 12 slike private equity fond etablert i utenlandske jurisdiksjoner utenfor EØS. Private equity fondene forvaltes av utenlandske fondsforvaltere, og SIPE V har ikke innflytelse over forvaltningen av fondene. SIPE V er ett av til sammen 17 fond-i-fond forvaltet av Storebrand Asset Management AS.

Konsekvensen av at SIPE V er skattemessig hjemmehørende i Norge, er at fondet i utgangspunktet er skattepliktig til Norge for all inntekt i Norge og i utlandet, jf. skatteloven § 2-2

første ledd. Skatteplikten omfatter også gevinst på aksjer, herunder gevinst ved realisasjon av aksjer i utenlandske selskaper, jf. skatteloven § 10-31 første ledd. Tilsvarende er tap ved realisasjon av aksjer i utenlandske selskaper fradragsberettiget, jf. skatteloven § 10-31 annet ledd.

Private equity fondene som SIPE V investerer i, er organisert som «limited partnerships» med én deltaker med ubegrenset ansvar («general partner») og flere deltakere med begrenset ansvar («limited partners»). Slike selskaper er ikke egne skattesubjekter, men anses som deltakerlignede selskaper etter skatteloven § 2-2 annet ledd. Det innebærer at SIPE V lignedes for sin andel av private equity fondenes formue og inntekt etter skatteloven § 2-2 tredje ledd, jf. § 10-40 flg.

Selskapers gevinst ved realisasjon eller uttak av aksjer og visse andre eierandeler er imidlertid i stor grad fritatt for beskatning, samtidig som det ikke kan kreves fradrag for tap, som følge av fritaksmetoden i skatteloven § 2-38. SIPE V anses som et kvalifiserende objekt etter fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 første ledd bokstav i, hvilket betyr at SIPE V i utgangspunktet ikke har skatteplikt for bl.a. aksjegevinster og ikke fradragsrett for tilsvarende tap.

Etter skatteloven § 2-38 tredje ledd er visse aksjeinntekter m.m. ikke omfattet av skattefriheten i fritaksmetoden. Blant annet omfattes ikke gevinst på eierandel i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS hvor eierandelen er under 10 prosent, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b. Gevinst ved realisasjon av slike aksjer er derfor i utgangspunktet skattepliktig etter den alminnelige regelen om skatteplikt på gevinst ved realisasjon av aksjer i skatteloven § 10-31. Fra denne hovedregelen er det imidlertid gjort et unntak i § 10-31 tredje ledd. Bestemmelsen fastslår at «verdipapirfond» er fritatt for skatteplikt på gevinst og har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS. Bestemmelsen i skatteloven § 10-31 tredje ledd er fra og med inntektsåret 2016 flyttet til skatteloven § 10-20 annet ledd. Sammen med fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 innebærer bestemmelsen at verdipapirfond har full skattefrihet for gevinst ved realisasjon av aksjer eller andre eierandeler i selskapene som de deltar i.

I selvangivelsen for 2012 oppga SIPE V alminnelig inntekt fra deltakelse i 12 deltakerlignede selskaper (private equity fond) på netto NOK 32 712 049. SIPE V anvendte fritaksmetoden i skatteloven § 2-38, men la i selvangivelsen til grunn at selskapets indirekte andel av private equity fondenes gevinster/tap ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende utenfor EØS, ikke var omfattet av fritaksmetoden etter skatteloven § 2-38 tredje ledd. Fondet ble lignet i samsvar med selvangivelsen.

Ved brev 19. september 2013 anmodet SIPE V om endring av ligningen for inntektsåret 2012. SIPE V gjorde gjeldende at selskapet måtte anses å være verdipapirfond omfattet av skatteloven § 10-31 tredje ledd, og at selskapets indirekte andel av de 12 private equity fondenes gevinster/tap ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende utenfor EØS, og som ikke omfattes av fritaksmetoden, måtte behandles etter denne bestemmelsen. SIPE V anmodet derfor om at selskapets skattepliktige inntekt fra deltakelsen i private equity fondene skulle korrigeres og reduseres med NOK 21 104 325 til NOK 11 607 724.

SIPE Vs anmodning om endring av ligningen ble behandlet etter reglene om klage over ligning i ligningsloven § 9-2 nr. 1 bokstav a. Sentralskattekontoret avsa kontorvedtak den 1. juli 2014 om

at klagen ikke tas til følge. Sentralskattekontoret la avgjørende vekt på at andeler i limited partnerships (private equity fondene) ikke var finansielle instrumenter, at innløsningen av investorer i SIPE V ikke skjer til markedspris, jf. verdipapirfondloven § 1-2 og § 6-1, og at SIPE V dermed ikke var et verdipapirfond i skatteloven § 10-31 tredje ledds forstand.

SIPE V påklaget vedtaket til skatteklagenemnda, som i vedtak 27. april 2016 fastholdt ligningen for 2012 (SKN-2012-5 – UTV-2017-1013). Skatteklagenemnda la avgjørende vekt på at innløsningsmekanismen i SIPE V medførte at man ikke kunne tale om et verdipapirfond i skatteloven § 10-31 tredje ledds forstand, da innløsning etter skatteklagenemndas syn ikke vil skje til full markedsverdi.

SIPE V tok ut stevning for Oslo tingrett den 8. juli 2016 med krav om at skatteklagenemndas vedtak av 27. april 2016 oppheves, og at SIPE V for inntektsåret 2012 skal anses som et verdipapirfond etter skatteloven § 10-31 tredje ledd, med den konsekvens at SIPE V er fritatt for skatteplikt på gevinst og ikke har fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tok til motmæle, og påsto seg frifunnet.

Oslo tingrett avsa den 1. februar 2017 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Storebrand International Private Equity V Limited betaler sakskostnader til Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter med 312 650 – trehundreogtolvtusensekshundreogfemti – kroner.

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

SIPE V har anket tingrettens dom til Borgarting lagmannsrett. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har inngitt avledet anke over domsslutningen punkt 2. Ankeforhandling er holdt 26. til 28. juni 2018 i Borgarting lagmannsretts hus. På vegne av SIPE V møtte chief tax officer Tore Lind. Som prosessfullmektig for SIPE V møtte advokat Henning Harborg og rettslig medhjelper advokat Tore Mydske. På vegne av staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter møtte senior skattejurist Ole-Kristian Michalsen. Som prosessfullmektig for staten møtte advokat Morten Søvik. Det ble avhørt ett vitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Dommen er avsagt etter lovens frist. Dette skyldes delvis at arbeidet med dommen har vært krevende, og delvis rettsferien og dommernes tilgjengelighet for å kunne avsi dom.

Den ankende part, Storebrand International Private Equity V Limited, har i hovedtrekk anført:

SIPE V var å regne som et verdipapirfond etter skatteloven § 10-31 tredje ledd i inntektsåret 2012, og var således fritatt for skatteplikt på gevinst og uten fradragsrett for tap ved private equity fondenes realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende utenfor EØS.

Definisjonen av verdipapirfond i skatteloven § 10-31 tredje ledd følger legaldefinisjonen av verdipapirfond i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1. Denne definisjonen oppstiller fem vilkår. Også utenlandske fond omfattes av legaldefinisjonen dersom de oppfyller vilkårene i § 1-2 første ledd nr. 1. Det er kun vilkåret om at fondet for det vesentlige må bestå av finansielle instrumenter, som er bestridt.

Det er enighet om at definisjonen av finansielle instrumenter i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 følger definisjonen i verdipapirhandelloven § 2-2. Andelene SIPE V eier i private equity fondene, utgjør finansielle instrumenter slik disse er definert i verdipapirhandelloven § 2-2. Andelene utgjør både verdipapirfondsandeler etter § 2-2 nr. 2 og omsettelige verdipapirer etter § 2-2 nr.1.

For skatteloven § 10-31 tredje ledds formål er det tilstrekkelig at de fem vilkårene i legaldefinisjonen av verdipapirfond i verdipapirfondloven § 1-2 er oppfylt. Det kan ikke stilles tilleggskrav om at fondet også må møte en rekke andre kjennetegn ved norske verdipapirfond. Dette gjelder kravet i verdipapirfondloven § 4-12 om innløsning av andeler til markedsverdi, § 4-16 fjerde ledd om at andelseierne ikke plikter å gjøre ytterligere innskudd og/eller § 1-3 om at forvaltningen av fondet må foretas av et forvaltningsselskap. Overholdelse av disse bestemmelsene er uten betydning for vurderingene av om SIPE V er et verdipapirfond, slik dette er definert i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1. Subsidiært anføres at SIPE V oppfyller bestemmelsene i verdipapirfondloven § 4-12 og § 4-16 fjerde ledd.

Det avgjørende ved vurderingen av om SIPE Vs andeler i private equity fondene er finansielle instrumenter som definert i verdipapirhandelloven § 2-2, er om de faller innenfor noen av kategoriene som er nevnt i § 2-2 første ledd nr. 1 til 4. Tingretten tar feil når den har foretatt en subsumsjon direkte under begrepet finansielle instrumenter.

Staten tar feil når den anfører at andelene SIPE V eier i private equity fondene ikke er finansielle instrumenter. SIPE V er enig med staten i at private equity fondene er organisert som såkalte «limited partnerships», som minner om norske kommandittselskaper. Det er imidlertid ikke riktig, slik staten anfører, at andeler i utenlandske selskaper som er sammenlignbare med norske kommandittselskaper, aldri kan være finansielle instrumenter.

SIPE V har nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemnda over Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 27. april 2016 (2012-005SKN) oppheves.
2. Storebrand International Private Equity V Limited skal for inntektsåret 2012 anses som et verdipapirfond og er fritatt for skatteplikt på gevinst og har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS, jf. skatteloven § 10-31 tredje ledd.
3. Storebrand International Private Equity V Limited tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten, staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter, har i hovedtrekk anført:

SIPE V var ikke å regne som et verdipapirfond etter skatteloven § 10-31 tredje ledd i inntektsåret 2012. SIPE Vs gevinster ved private equity fondenes realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende utenfor EØS var således skattepliktig inntekt, og SIPE V hadde fradragsrett for tap ved slik realisasjon. Skatteklagenemndas vedtak 27. april 2016 er derfor korrekt.

Hva som anses som verdipapirfond etter skatteloven § 10-31 beror på hva som anses som verdipapirfond etter verdipapirfondloven. Også utenlandske registrerte fond omfattes dersom de oppfyller verdipapirfondlovens krav til verdipapirfond. Det er imidlertid ikke tilstrekkelig at de fem vilkårene i legaldefinisjonen av verdipapirfond i verdipapirfond-loven § 1-2 er oppfylt. For å være et verdipapirfond etter verdipapirfondloven, må også kravene i verdipapirfondloven kapittel 4 og kapittel 6 med forskrifter være oppfylt. Disse stiller krav til verdipapirfond og regulerer plassering av verdipapirfondets midler.

Staten er enig med SIPE V i at fondet oppfyller vilkårene i definisjonen av verdipapirfond i verdipapirfondloven § 1-2, bortsett fra vilkåret om at fondet for det vesentlige må bestå av finansielle instrumenter og/eller innskudd i kredittinstitusjon. Det er enighet om at SIPE V ikke i det vesentlige består av innskudd i kredittinstitusjoner. SIPE V består heller ikke i det vesentlige av finansielle instrumenter.

Staten er enig med SIPE V i at hva som skal anses som finansielle instrumenter etter verdipapirfondloven beror på hva som anses som finansielle instrumenter etter verdipapirhandelloyen § 2-2. SIPE Vs investeringer i private equity fondene kan imidlertid ikke anses som investeringer i finansielle instrumenter. Private equity fondene SIPE V har investert i tilsvarer i hovedsak norske kommandittselskaper. Hvert av private equity fondene har en general partner med ubegrenset ansvar og flere limited partners med begrenset ansvar. Investeringer i ansvarlige selskaper, kommandittselskaper og lignende selskaper faller utenfor hva som omfattes av finansielle instrumenter. Slike investeringer er verken omsettelige verdipapirer eller verdipapirfondsandeler som definert i verdipapirhandelloyen § 2-2 første ledd jf. annet og tredje ledd.

Verdipapirhandelloyen § 2-2 annet ledd angir hva som menes med omsettelige verdipapirer og lister opp hvilke verdipapirer som omfattes. Et verdipapir må omfattes av en av de opplistede kategoriene for å omfattes av definisjonen. Det aktuelle alternativet i denne saken er «aksjer og andre verdipapirer som kan sidestilles med aksjer», jf. § 2-2 annet ledd nr. 1. Andeler i ansvarlige selskaper, kommandittselskaper og lignende selskaper er ikke aksjer og kan heller ikke sidestilles med aksjer.

Verdipapirhandelloyen § 2-2 tredje ledd angir hva som menes med verdipapirfondsandeler. Det omfatter andeler i fond nevnt i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 og verdipapirer som kan sidestilles med slike andeler. Investeringer i ansvarlige selskaper, kommandittselskaper og lignende selskaper er ikke verdipapirfondsandeler etter verdipapirhandelloyen § 2-2. De er andeler i slike selskaper og ikke andeler i fond og herunder ikke i verdipapirfond. Andeler i ansvarlige selskaper, kommandittselskaper og lignende selskaper kan heller ikke sidestilles med andeler i verdipapirfond.

Det er et sentralt kjennetegn ved verdipapirfond at andelseierne ikke har noe ansvar for fondets forpliktelser utover den innskutte kapitalen. Dette var fra 1. juli 2010 reflektert i definisjonen av

verdipapirfond i verdipapirfondloven av 12. juni 1981 nr. 52 etter en lovendring 27. juni 2008 nr. 63. Denne delen av definisjonen på verdipapirfond ble i verdipapirfondloven 2011 flyttet til § 4-16 tredje ledd. Dette endrer imidlertid ikke på at ansvarsbegrensningen er et sentralt kjennetegn ved verdipapirfond. Dette kjennetegnet er ikke oppfylt for ansvarlige selskaper, kommandittselskaper og lignende selskaper. Det er heller ikke oppfylt for de private equity fondene SIPE V har investert i.

Et annet sentralt kjennetegn ved verdipapirfond er at de skal forvaltes av et eget forvaltningsselskap, jf. verdipapirfondloven § 1-3. Dette kjennetegnet er heller ikke oppfylt for ansvarlige selskaper, kommandittselskaper og lignende selskaper, og er heller ikke oppfylt for de private equity fondene SIPE V har investert i.

Et tredje sentralt kjennetegn ved verdipapirfond er at andelseierne ikke plikter å gjøre ytterligere innskudd i fondet, jf. verdipapirfondloven § 4-16 fjerde ledd. SIPE V mangler også dette kjennetegnet. SIPE V kan i henhold til Offering Memorandum innkalle kapital fra andelseierne så langt de har forpliktet seg. Dette er i strid med verdipapirfondloven § 4-16 fjerde ledd, og innebærer at SIPE V ikke kan anses som et verdipapirfond.

Et fjerde kjennetegn ved verdipapirfond er at andelseierne har krav på innløsning til markedsverdi, kun med fradrag for innløsningskostnader, jf. verdipapirfondloven § 4-12. Det fremgår imidlertid av Offering Memorandum at andelseierne i SIPE V ikke har krav på innløsning til markedsverdi. Også dette innebærer at SIPE V ikke kan anses som et verdipapirfond.

Både hver for seg og samlet medfører de foregående momentene at SIPE V ikke er et verdipapirfond etter skatteloven § 10-31 tredje ledd. Skatteklagenemndas vedtak av 27. april 2016 er dermed riktig.

Tingrettens sakskostnadsavgjørelse er feil. Staten har fått tilkjent sakskostnader, men uten merverdiavgift. Det skulle ha blitt tilkjent merverdiavgift på de tilkjente sakskostnader. I Rt-2004-723 avsnitt 23 slo Høyesterett fast at når staten har engasjert en privatpraktiserende advokat som sin prosessfullmektig har staten, når den blir tilkjent sakskostnader, også krav på å få tilkjent den merverdiavgiften som prosessfullmektigen har tillagt sin faktura til staten. Innføringen av nettoføringsordningen i 2015 er en administrativ ordning i statsforvaltningen og endrer ikke på dette, jf. HR-2017-331-A avsnitt 54 til 66.

Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har nedlagt slik påstand:

1. Anken over tingrettens domsslutning pkt. 1 forkastes.
2. For tingretten tilkjennes staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter sakskostnader på NOK 312 650,- med tillegg av mva., totalt NOK 390 812,50.
3. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Lagmannsretten bemerker:

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak av 27. april 2016. Det overordnede spørsmålet i saken er, som nevnt innledningsvis, om SIPE V har krav på skattefritak for gevinster

ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende utenfor EØS etter skatteloven § 10-31 tredje ledd, slik bestemmelsen lød i ligningsåret/inntektsåret 2012. Den gang lød bestemmelsen slik:

Verdipapirfond er fritatt for skatteplikt på gevinst og har ikke fradragrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS.

Det rettslige spørsmålet som lagmannsretten skal ta stilling til, er begrenset til spørsmålet om SIPE V er å anse som et «verdipapirfond» etter skatteloven § 10-31 tredje ledd, slik den lød i 2012. Staten aksepterer at SIPE V har krav på skattefritak for gevinster ved realisasjon av aksjer i selskaper utenfor EØS etter skatteloven § 10-31 tredje ledd hvis det er å anse som et verdipapirfond, og at det ikke har krav på skattefritak for slike gevinster hvis det ikke er å anse som et verdipapirfond. Partene er også enige om størrelsen på gevinsten og det eventuelle skattefritaket.

Begrepet verdipapirfond er ikke definert i skatteloven. Partene er enige om at hva som anses som verdipapirfond etter skatteloven § 10-31, beror på hva som anses som verdipapirfond etter verdipapirfondloven. Det er imidlertid uenighet om det kun er definisjonen av verdipapirfond i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 som er avgjørende, eller om andre vilkår i verdipapirfondloven også må være oppfylt.

SIPE V har gjort gjeldende at definisjonen av verdipapirfond i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 er avgjørende for skattefritaket etter skatteloven § 10-31 tredje ledd, og at det er tilstrekkelig for skattefritak at vilkårene som fremgår av legaldefinisjonen er oppfylt. Verdipapirfond er i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 definert som følger:

Verdipapirfond (fond): selvstendig formuesmasse oppstått ved kapitalinnskudd fra en ubestemt krets av personer mot utstedelse av andeler i fondet og som for det vesentlige består av finansielle instrumenter og/eller innskudd i kredittinstitusjon.

Staten har på sin side gjort gjeldende at fondet i tillegg må oppfylle andre sentrale vilkår («kjennetegn») som gjelder for norske verdipapirfond og som ikke følger direkte av legaldefinisjonen, men av andre bestemmelser i verdipapirfondloven. Staten har påberopt fire slike kjennetegn som ifølge staten må være oppfylt. For det første må forvaltningen av fondet foretas av et eget forvaltningsselskap og ikke av verdipapirfondet selv, jf. verdipapirfondloven § 1-3. For det andre kreves det at andelseierne ikke er ansvarlige for fondets forpliktelser utover andelsinnskuddet, jf. verdipapirfondloven § 4-16 tredje ledd. For det tredje kreves det at andelseierne ikke plikter å gjøre ytterligere innskudd i fondet, jf. verdipapirfondloven § 4-16 fjerde ledd. Og endelig kreves det at andelseierne har krav på innløsning av sine andeler til markedsverdi, jf. verdipapirfondloven § 4-12.

Til støtte for sitt syn har SIPE V anført at legalitetsprinsippet tilsier at verdipapirfondbegrepet i skatteloven § 10-31 tredje ledd må tolkes i samsvar med legaldefinisjonen i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1. Staten kan ikke ifølge SIPE V fritt innsnevre skattefritakets rekkevidde ved å stille ytterligere vilkår som ikke følger av legaldefinisjonen. Til dette bemerker lagmannsretten at legalitetsprinsippet må forstås på samme måte innenfor skatteretten som innenfor andre rettsområder. Det gjelder ikke et strengere legalitetsprinsipp innenfor skatteretten enn ellers der staten gjør inngrep overfor den enkelte, jf. Rt-2014-1281 avsnitt 47-48.

Legalitetsprinsippet krever at skattehjemmelen må være tilstrekkelig klar, men ved tolking av ord og uttrykk i skattelovgivningen må man på vanlig vis anvende de alminnelige prinsippene for lovtolking, hvor lovens ordlyd står sentralt. Dette innebærer at ord og uttrykk som er benyttet i skattelovgivningen i mangel av andre holdepunkter må gis samme innhold som i privatretten.

Spørsmålet er således om verdipapirfondbegrepet i skatteloven § 10-31 tredje ledd må forstås på annen måte enn det som følger av legaldefinisjonen i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1. Lagmannsretten kan ikke se at det er holdepunkter for dette.

Skatteloven § 10-31 tredje ledd henviser ikke direkte til legaldefinisjonen av verdipapirfond i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1. Lagmannsretten kan ikke se at forarbeidene til skatteloven § 10-31 kaster lys over hvordan verdipapirfondsbegrepet i bestemmelsen skal forstås.

I omtalen av beskatning av verdipapirfond i Lignings-ABC 2015/16 på side 1571 skriver imidlertid Skattedirektoratet følgende:

4.2.2 Aksjefond, gevinst og tap ved realisasjon

Aksjefond omfattes av fritaksmetoden som subjekt, jf. sktl. § 2-38 første ledd bokstav b, (...). I tillegg er verdipapirfond generelt fritatt for skatteplikt på gevinst og har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskaper utenfor EØS, jf. sktl. § 10-31 tredje ledd. Fritaksbestemmelsen i sktl. § 10-31 tredje ledd gjelder også for utenlandske fond som skattlegges som hjemmehørende i Norge, når fondet oppfyller vilkårene for å anses som verdipapirfond etter norske regler, jf. verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1.

Samme formulering fremgår av Lignings-ABC 2014/15 side 1552. Henvisningen til verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 tyder på at Skattedirektoratet forstår det slik at det er tilstrekkelig for skattelovens formål at vilkårene i legaldefinisjonen av verdipapirfond er oppfylt.

I forbindelse med vedtakelse av nye regler for beskatning av verdipapirfond, ble bestemmelsen i skatteloven § 10-31 tredje ledd fra og med inntektsåret 2016 flyttet til skatteloven § 10-20, uten at det var ment å innebære en realitetsendring. Under høringen om lovendringen foreslo både Deloitte Advokatfirma AS og Skattedirektoratet at verdipapirfondbegrepet i skatteloven skulle defineres nærmere, jf. Prop.1 LS (2015–2016) avsnitt 7.4.2. Deloitte påpekte at definisjonen for norske verdipapirfond ville være uproblematisk, men at det var ønskelig med en definisjon som anga hvilke kriterier som ville være relevante i vurderingen av om en utenlandsk enhet faller inn under regelverket eller ikke. Skattedirektoratet nøyet seg i sin høringsuttalelse med å påpeke at begrepet «verdipapirfond» ikke var definert i lovforslaget, men antok «at det med «verdipapirfond» menes verdipapirfond som definert i verdipapirfondloven § 2-1 første ledd nr 1». Verdipapirfond ble som kjent ikke definert i § 10-20, og i Prop.1 LS (2015–2016) avsnitt 7.4.4 skriver Finansdepartementet:

Med verdipapirfond menes i denne proposisjonen fond som definert i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1. I tillegg skal reglene gjelde tilsvarende når norske andelshavere eier andeler i utenlandske fond som tilsvare verdipapirfond etter verdipapirloven.

Skatteklagenemnda la også til grunn i sitt vedtak 27. april 2016 at verdipapirfondsbegrepet i skatteloven § 10-31 tredje ledd må forstås på samme måte som legaldefinisjonen i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1. Fra vedtaket punkt 5.3.1 siteres:

Ved vurderingen av om SIPE V er et «verdipapirfond» etter sktl. § 10-31 tredje ledd, legger nemnda til grunn at det er naturlig å foreta en sammenligning med utgangspunkt i definisjonen av «verdipapirfond» i vpfl. § 1-2 første ledd, nr. 1 som regulerer verdipapirfond registrert i Norge.

Nemnda viser til at Finansdepartementet i forbindelse med vedtakelse av endrede regler for beskatning av verdipapirfond i sktl. § 11-20, herunder flytting av bestemmelsen i sktl. § 10-31 tredje ledd til sktl. § 10-20 annet ledd, uttaler i Prop 1 LS (2015–2016), side 112:

«Med verdipapirfond menes i denne proposisjonen fond som definert i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1. I tillegg skal reglene gjelde tilsvarende når norske andelshavere eier andeler i utenlandske fond som tilsvarer verdipapirfond etter verdipapirloven.»

Det fremgår av proposisjonens side 115 at endret plassering kun er av redaksjonell art og ikke innebærer en realitetsendring av innholdet i bestemmelsen:

«Den gjeldende bestemmelsen i skatteloven § 10-31 tredje ledd om at verdipapirfond er fritatt for skatteplikt på gevinst og ikke har fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskap utenfor EØS, foreslås videreført uten realitetsendringer. Men bestemmelsen foreslås flyttet til § 10-20 annet ledd.»

Nemnda legger således til grunn at det for skatterettslige formål må oppstilles som et krav at fondet tilsvarer et verdipapirfond slik det er definert i vpfl. § 1-2 første ledd, nr. 1.

Nemnda presiserer at formålet med en komparativ analyse av SIPE V og definisjonen av verdipapirfond i vpfl. § 1-2 første ledd, nr. 1, ikke er å vurdere om SIPE V oppfyller vilkårene for tillatelse til å etablere seg eller markedsføre seg i Norge etter verdipapirfondloven. Sammenligningen begrenser seg til definisjonen av verdipapirfond i vpfl. § 1-2 første ledd, nr. 1.

Etter lagmannsrettens syn tilsier også verdipapirfondlovens system at et fond må anses som et verdipapirfond såfremt det oppfyller vilkårene i legaldefinisjonen i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1. Loven gjelder ifølge § 1-1 første ledd «verdipapirfond, forvaltningen av verdipapirfond og øvrige virksomhet som drives av forvaltningsselskap etter denne lov». Loven er bygget opp slik at den først definerer hvilke kollektive investeringer som er omfattet av loven – verdipapirfond som definert i § 1-2 første ledd nr. 1 - og så fastsetter de materielle reglene som kommer til anvendelse på disse kollektive investeringer. Verdipapirfondloven er en typisk offentligrettslig reguleringslov. De materielle reglene i loven kommer til anvendelse på og regulerer de fondene som faller innenfor lovens virkeområde. I Ot.prp.nr.36 (2007–2008) om endringer i verdipapirfondloven er det i avsnitt 7.1 om gjeldende rett formulert slik:

Verdipapirfond er definert slik i verdipapirfondloven § 1-2 nr. 1 (...).

Virksomhet som omfattes av lovens definisjon har konsesjonsplikt, og er underlagt lovens øvrige krav.

Kravet i verdipapirfondloven § 1-3 om at verdipapirfond må forvaltes av et eget forvaltningsselskap og ikke av verdipapirfondet selv, er således en konsekvens av at en kollektiv investering faller inn under lovens legaldefinisjon, men definisjonen av verdipapirfond er ikke begrenset til kollektive investeringer som forvaltes av et eget forvaltningsselskap. Tilsvarende vil bestemmelsene om andelseiernes rådighet og ansvar i § 4-16 og innløsning av andeler i § 4-12 komme til anvendelse på kollektive investeringer som en konsekvens av at de omfattes av legaldefinisjonen av verdipapirfond. Et verdipapirfond som oppfyller vilkårene i legaldefinisjonen mister imidlertid ikke sin karakter av verdipapirfond hvis det ikke oppfyller kravene i §§ 4-12 og 4-16.

Dette fremgår av verdipapirfondlovens preseptoriske karakter. Som utgangspunkt står man fritt ved organisering av kollektiv investeringsvirksomhet. Verdipapirfondloven er imidlertid preseptorisk med hensyn til hvilke kollektive investeringsformer som skal organiseres som verdipapirfond og forvaltes i samsvar med loven. En kollektiv investering som ikke tilfredsstiller lovens definisjon av verdipapirfond, kan ikke gis tillatelse av Finanstilsynet til å etablere seg som verdipapirfond i Norge. Tilsvarende må det søkes om tillatelse etter § 4-1 for en kollektiv investering som tilfredsstiller lovens definisjon av verdipapirfond. Dersom en kollektiv investering tilfredsstiller legaldefinisjonen av verdipapirfond uten at det er gitt tillatelse etter § 4-1, kan Finanstilsynet treffe vedtak om at virksomheten i Norge må stanses, jf. finanstilsynsloven § 41. Det vil også kunne være aktuelt med strafferettslig forfølgning, jf. verdipapirfondloven § 11-6. Et forvaltningsselskap kan også få pålegg om retting og eventuelt straffes dersom et verdipapirfond som det er gitt tillatelse for etter § 4-1, ikke oppfyller lovens materielle krav, jf. § 11-4. Det er imidlertid ikke slik at verdipapirfondet dermed mister sin karakter av å være et verdipapirfond.

Videre er det relevant ved tolking av verdipapirfondbegrepet i skatteloven § 10-31 tredje ledd at ikke alle fond som omfattes av legaldefinisjonen i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 er underlagt lovens materielle krav. Verdipapirfondloven regulerer alle norske verdipapirfond, som naturlig nok må oppfylle samtlige materielle krav i loven med mindre det er gitt dispensasjon i det enkelte tilfellet. Loven får imidlertid også anvendelse på utenlandske verdipapirfond som markedsføres i Norge, og regulerer utenlandske forvaltningsselskapers adgang til etablering og tjenesteyting i Norge. Disse er undergitt regulering kun i særskilte bestemmelser. Når det gjelder markedsføring av utenlandske verdipapirfond, sondres det mellom utenlandske fond etablert i samsvar med direktiv 2009/65/EF av 13. juli 2009 om samordning av lover og forskrifter om foretak for kollektiv investering i omsettelige verdipapirer (UCITS), og utenlandske fond som ikke er UCITS. UCITS-direktivet oppstiller en rekke materielle krav som et verdipapirfond må oppfylle for å kunne anses som et UCITS-fond, men kravene er ikke sammenfallende med de materielle kravene til norske fond i verdipapirfondloven. Blant annet tillater UCITS-direktivet at verdipapirfond organiseres etter ulike modeller, hvorav forvaltning av et forvaltningsselskap er kun én av flere modeller. UCITS-fond vil heller ikke nødvendigvis oppfylle de norske kravene til andelseiernes rådighet og ansvar i verdipapirfondloven § 4-16 eller innløsning av andeler i verdipapirfondloven § 4-12. UCITS-fond som ikke forvaltes av et forvaltningsselskap, eller som ikke oppfyller de norske kravene i verdipapirfondloven §§ 4-16 eller 4-12 anses likevel å være verdipapirfond etter verdipapirfondloven, jf. § 1-2 første ledd nr. 4 og kapittel 6.

Lagmannsretten påpeker videre at innløsningsretten, som staten anfører er et vilkår for at et fond skal anses som et verdipapirfond etter skatteloven § 10-31 tredje ledd, ikke er et ufravikelig vilkår for alle verdipapirfond som omfattes av verdipapirfondloven. Såkalte «spesialfond» kan i sine vedtekter «begrense innløsningsretten utover det som følger av § 4-12», jf. verdipapirfondloven § 7-5 første punktum. Fondet må etter annet punktum i utgangspunktet være åpent for innløsning minst én gang hvert kalenderår. Finanstilsynet kan imidlertid etter tredje punktum «gi samtykke til at spesialfond fraviker bestemmelsen i annet punktum». Konsekvensen av et slikt samtykke vil være at innløsningsretten bortfaller helt. Et slikt spesialfond uten innløsningsrett vil likevel anses som et verdipapirfond etter verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 6 og kapittel 7.

Etter en totalvurdering av det foreliggende rettskildebildet, konkluderer lagmannsretten med at det avgjørende for skattefritaket etter skatteloven § 10-31 tredje ledd er om kravene som følger av legaldefinisjonen av verdipapirfond i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 er oppfylt. Lagmannsretten kan ikke se at det er noen holdepunkter for å tolke verdipapirfondbegrepet i skatteloven § 10-31 tredje ledd slik at et verdipapirfond som oppfyller kravene som følger av legaldefinisjonen i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1, i tillegg må oppfylle andre krav som stilles til norske verdipapirfond slik staten anfører.

Etter dette er spørsmålet som lagmannsretten skal ta stilling til, om SIPE V oppfyller kravene som følger av legaldefinisjonen av verdipapirfond i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1.

Verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr.1 (siteret foran) inneholder fem kumulative vilkår. Et verdipapirfond er 1) en selvstendig formuesmasse, 2) oppstått ved kapitalinnskudd, 3) fra en ubestemt krets av personer, 4) mot utstedelse av andeler i fondet, 5) som for det vesentlige består av finansielle instrumenter og/eller innskudd i kredittinstitusjon. I vår sak er partene enige om at de fire første vilkårene er oppfylt. Det er videre enighet om at alternativet «innskudd i kredittinstitusjon» i det siste vilkåret ikke er aktuelt, og at vesentlighetskriteriet heller ikke er et tema. Det omtvistede spørsmålet er således begrenset til om SIPE V er investert i finansielle instrumenter.

Som nevnt innledningsvis består SIPE Vs investeringer i andeler i 12 private equity fond etablert i utenlandske jurisdiksjoner utenfor EØS. Det avgjørende derfor er om andelene i disse private equity fondene er finansielle instrumenter i verdipapirfondlovens forstand.

Verdipapirfondloven inneholdt i 2012 ikke noen definisjon av finansielle instrumenter. En slik definisjon ble først inntatt ved lov 16. desember 2016. For å avgjøre om SIPE Vs investeringer i ligningsåret 2012 for det vesentlige består av finansielle instrumenter, er partene imidlertid enige om at utgangspunktet må tas i definisjonen av finansielle instrumenter i verdipapirhandelloyen § 2-2. Enigheten mellom partene stopper imidlertid der, og partene har avvikende syn både på hvordan bestemmelsen skal forstås og den konkrete anvendelsen i vår sak. Lagmannsretten anser det derfor hensiktsmessig å redegjøre nærmere for partenes ulike anførsler på dette punktet.

Bestemmelsen i verdipapirhandelloyen § 2-2 første ledd lyder som følger:

Med finansielle instrumenter menes

1. omsettelige verdipapirer,
2. verdipapirfondsandeler,
3. pengemarkedsinstrumenter
4. derivater.

SIPE V anfører at andelene i de 12 private equity fondene som SIPE V er investert i, er både verdipapirfondsandeler (jf. nr. 2) og omsettelige verdipapirer (jf. nr. 1).

Verdipapirfondsandeler er definert nærmere i verdipapirhandeloven § 2-2 tredje ledd. Bestemmelsen lyder:

Med verdipapirfondsandeler menes andeler i fond som nevnt i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 og verdipapirer som kan sidestilles med slike andeler.

I følge SIPE V oppfyller private equity fondsandelene som det har investert i, samtlige vilkår i definisjonen av verdipapirfond i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1. Hvert fond er ifølge SIPE V en selvstendig formuesmasse oppstått ved kapitalinnskudd fra en ubestemt krets av personer mot utstedelse av andeler i fondet, og de er bare investert i aksjer. Fondsandelene er ifølge SIPE V uansett «verdipapirer som kan sidestilles med slike andeler». Verdipapirer som kan sidestilles med slike andeler omfatter etter gjeldende rett alle de konstruksjoner for kollektive innretninger som i dag vil omtales som alternative investeringsfond (AIF-fond), uten hensyn til hvordan disse er organisert. De private equity fondsandelene som SIPE V har investert i, er AIF-andeler. Statens innvending om at fondene er organisert som limited partnerships (jf. nedenfor) er ifølge SIPE V uten betydning for vurderingen av hvorvidt andelene i private equity fondene kan sidestilles med verdipapirfondsandeler.

SIPE V gjør videre gjeldende at private equity fondsandelene som det har investert i, også er omsettelige verdipapirer i verdipapirhandelovens forstand. «Omsettelige verdipapirer» er i verdipapirhandeloven § 2-2 annet ledd definert som «de klasser av verdipapirer som kan omsettes på kapitalmarkedet». Hvis dette vilkåret er oppfylt, er det ikke nødvendig at verdipapiret er av en type som er opplistet i § 2-2 annet ledd nr. 1-3. Listen inneholder bare eksempler på klasser av verdipapirer som typisk vil falle inn under definisjonen, men den er ikke uttømmende. Andeler i private equity fond er omsettelige, og det finnes et ikke ubetydelig annenhåndsmarked for slike andeler. Det er uten betydning at de private equity fondsandelene som SIPE V har investert i, er organisert som limited partnerships.

Staten gjør på sin side gjeldende at andelene i private equity fondene som SIPE V har investert i, ikke er finansielle instrumenter, og at SIPE V derfor ikke er et verdipapirfond. Staten er som nevnt enig med SIPE V i at utgangspunktet må tas i definisjonen av finansielle instrumenter i verdipapirhandeloven § 2-2, men viser til at de private equity fondene som SIPE V har investert i, tilsvarende i hovedsak norske kommandittselskaper. De har én general partner (tilsvarende komplementaren) med ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser og som står for forvaltningen av selskapet, og flere limited partners (tilsvarende kommandittister) med begrenset ansvar for selskapets forpliktelser.

Andeler i et kommandittselskap kan ifølge staten aldri oppfylle definisjonen av verdipapirfondsandeler i verdipapirhandeloven § 2-2 første ledd nr. 2 jf. tredje ledd. Et

kommandittselskap er et selskap og ikke et verdipapirfond. Det er stiftet etter reglene i selskapsloven og regulert av selskapsloven, mens verdipapirfond er stiftet etter reglene i verdipapirfondloven og regulert av verdipapirfondloven. Et kommandittselskap kan heller ikke sidestilles med verdipapirfond idet et kommandittselskap mangler sentrale kjennetegn ved verdipapirfond. Sentrale kjennetegn ved verdipapirfond er at de forvaltes av et forvaltningsselskap, at andelseierne ikke hefter for fondets forpliktelser og fondet er et eget skattesubjekt. Et kommandittselskap forvaltes derimot ikke av et forvaltningsselskap, minst én av deltakerne hefter for selskapets forpliktelser, og det er ikke et eget skattesubjekt.

Andeler i et kommandittselskap kan heller aldri ifølge staten oppfylle definisjonen av omsettelige verdipapirer i verdipapirhandeloven § 2-2 første ledd nr. 1 jf. annet ledd. Definisjonen av omsettelige verdipapirer i § 2-2 annet ledd må leses i sammenheng. Omsettelighet på kapitalmarkedet er et inngangsvilkår for at et verdipapir skal anses som et omsettelig verdipapir, men det er ikke et tilstrekkelig vilkår. I tillegg til å være en klasse av verdipapirer som kan omsettes på kapitalmarkedet, må et verdipapir for å kunne omfattes av definisjonen falle inn under ett av alternativene i § 2-2 annet ledd nr. 1-3.

Andeler i kommandittselskaper, ansvarlige selskaper og lignende omfattes ikke av noen av alternativene i § 2-2 annet ledd nr. 1-3. Slike selskapsandeler er ikke aksjer, og anses etter gjeldende rett ikke som verdipapirer som kan sidestilles med aksjer, jf. NOU 2006:3 om gjennomføring av MiFID [2004/39/EF] mv. avsnitt 2.5.2.3. Verdipapirmarkedslovutvalget var tydelig på at andeler i kommandittselskaper ikke anses som omsettelige verdipapirer.

De private equity fondene som SIPE V har investert i, er organisert som limited partnerships. De er ikke norske kommandittselskaper, men tilsvarer i hovedsak norske kommandittselskaper. Ved anvendelse av norske lover, må klassifiseringen av utenlandske innretninger skje etter norsk rett, jf. Rt-2012-1380 (Statoil Holding) og Rt-2001-747 (Ptarmigan Trust). Da andeler i norske kommandittselskaper og ansvarlige selskaper ikke er finansielle instrumenter, følger det at heller ikke andeler i utenlandske innretninger som tilsvarer norske kommandittselskaper eller ansvarlige selskaper, kan anses som finansielle instrumenter.

Lagmannsretten bemerker at det synes klart at andeler i norske kommandittselskaper og ansvarlige selskaper ikke er å anse som finansielle instrumenter etter gjeldende norsk rett. Lagmannsretten oppfatter heller ikke at dette er bestridt av SIPE V. Det synes også klart at spørsmålet om en utenlandsk juridisk person skal anses å tilsvare et norsk selskap mv., må løses ved en konkret vurdering hvor det foretas en sammenligning på grunnlag av en klassifisering av det utenlandske selskapet basert på norsk rett, jf. Rt-2012-1380 (Statoil Holding) avsnitt 48 flg. Videre er det ikke bestridt at de private equity fondene som SIPE V har investert i, er organisert som limited partnerships, som langt på vei tilsvarer norske kommandittselskap.

Etter lagmannsrettens syn kan det imidlertid ikke ut fra fondenes selskapsrettslige organisering dermed slutes at andelene i private equity fondene som SIPE V har investert i, ikke kan være finansielle instrumenter i verdipapirhandelovens forstand. I motsetning til tingretten, mener lagmannsretten at spørsmålet om andelene i private equity fondene er finansielle instrumenter i verdipapirhandelovens forstand, må løses ved en nærmere og konkret vurdering av om andelene i fondene faller innenfor en (eller flere) av kategoriene av finansielle instrumenter opplistet i verdipapirhandeloven § 2-2 første ledd. Det rettslige spørsmålet i vår sak skiller seg således fra

spørsmålet i Rt-2012-1380, som var om et tysk kommandittselskap ved anvendelse av fritaksmodellen i skatteloven § 2-38 skulle anses å tilsvare et norsk aksjeselskap, jf. § 2-38 første ledd bokstav i. Den rettslige klassifiseringen av det tyske kommandittselskapet var avgjørende for anvendelsen av de aktuelle lovreglene. Det er ikke, slik lagmannsretten ser det, tilfellet i vår sak.

Lagmannsretten behandler først spørsmålet om private equity fondsandelene som SIPE V har investert i, omfattes av definisjonen av verdipapirfondsandeler i verdipapirhandelloven § 2-2 første ledd nr. 2 jf. tredje ledd. Bestemmelsen lyder som følger:

- (3) Med verdipapirfondsandeler menes andeler i fond som nevnt i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 og verdipapirer som kan sidestilles med slike andeler.

Verdipapirfond som nevnt i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 er, som gjengitt foran, selvstendig formuesmasse oppstått ved kapitalinnskudd fra en ubestemt krets av personer mot utstedelse av andeler i fondet og som for det vesentlige består av finansielle instrumenter og/eller innskudd i kredittinstitusjon. Det følger imidlertid av ordlyden i verdipapirhandelloven § 2-2 tredje ledd at det ikke er nødvendig at andelene i private equity fondene som SIPE V har investert i, er andeler i verdipapirfond slik dette er definert i verdipapirfondloven. Det er tilstrekkelig etter loven at andelene kan sidestilles med slike andeler.

Verdipapirhandelloven definerer ikke nærmere hva som skal til for at verdipapirer som ikke er andeler i fond som nevnt i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1, skal anses som sidestilt med slike verdipapirfondsandeler. Det fremgår imidlertid av forarbeidene til bestemmelsen at andeler i utenlandske verdipapirfond i utgangspunktet skal være omfattet. I NOU 2006:3 om gjennomføring av MiFID mv. skriver Verdipapirmarkedslovutvalget i avsnitt 2.5.4.3:

Utvalget legger til grunn at verdipapirfondlovens definisjon av verdipapirfond (...) vil være retningsgivende for hvilke norske andeler som skal anses som verdipapirfondsandeler etter verdipapirhandelloven § 1-2 annet ledd nr. 2. Imidlertid anses også utenlandske verdipapirfondsandeler som finansielle instrumenter. Det må foretas en konkret vurdering av hvilke utenlandske andeler som blir å anse som verdipapirfondsandeler. Utvalget antar at andeler i en selvstendig formuesmasse som benyttes til investeringsvirksomhet i finansielle instrumenter eller bankinnskudd vil være å anse som verdipapirfondsandeler, dersom ikke formuesmassen har en organisering som gjør at andelene heller bør anses som andre typer verdipapirer. En mer presis angivelse av hva som anses som verdipapirfondsandeler er vanskelig å gi, og formålsbetraktninger vil derfor stå sentralt ved den konkrete vurderingen. Utvalget finner i forlengelsen av dette grunn til å presisere at det ikke i seg selv er avgjørende om det kreves konsesjon eller markedsføringstillatelse for å tilby de aktuelle andelene, selv om dette vil ha betydning. Et viktig moment i tvilstilfelle er om det foreligger tilstrekkelige grunner til å la verdipapirhandellovens ulike bestemmelser (som er koblet til definisjonen av finansielle instrumenter) komme til anvendelse.

Kredittilsynet sluttet seg til lovutvalgets uttalelse i sin høringsuttalelse, jf. Ot.prp.nr.34 (2006–2007) avsnitt 4.4 (på side 46):

Kredittilsynet er enig med utvalget i at begrepet verdipapirfondsandeler som ansees som finansielle instrumenter ikke nødvendigvis må være regulert av verdipapirfondloven.

Utenlandske ordninger og rettslige konstruksjoner kan være vanskelige å vurdere. Kredittilsynet er derfor også enig med utvalget i at utgangspunktet bør være at konstruksjoner med kollektive investeringer i finansielle instrumenter og bankinnskudd skal defineres som verdipapirfond, med mindre de omfattes av øvrige definisjoner under begrepet finansielle instrumenter. En slik presumpsjon vil antakelig i tilstrekkelig grad sikre det nødvendige nivå av investorbeskyttelse der slike «andeler» tilbys for eksempel over internett eller på annen måte direkte til ikke-profesjonelle investorer.

Finansdepartementet hadde ikke merknader til uttalelsene fra lovutvalget eller Kredittilsynet. Dette taler etter lagmannsrettens syn for at «utenlandske konstruksjoner med kollektive investeringer i finansielle instrumenter» i utgangspunktet må anses som sidestilt med verdipapirfondsandeler etter verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1, og omfattes av definisjonen av verdipapirfondsandeler i verdipapirhandeloven § 2-2.

Spørsmålet er dernest om det ligger noen begrensninger i hvordan en utenlandsk kollektiv investering i finansielle instrumenter skal være organisert for å kunne sidestilles med verdipapirfondsandeler etter verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1, slik staten anfører. Lagmannsretten kan ikke se at en slik begrensning følger av forarbeidene. Tvert om synes det i uttalelsene sitert foran å være lagt til grunn at utenlandske ordninger og rettslige konstruksjoner kan være forskjelligartede og vanskelige å vurdere, og at det av den grunn er ønskelig med en vid definisjon av verdipapirfondsandeler. En vid definisjon har som konsekvens at reglene i verdipapirhandeloven, som i stor grad er en beskyttelseslov, kommer til anvendelse på flest mulig utenlandske fond. Denne konsekvensen var, slik lagmannsretten forstår det, tilsiktet.

Lagmannsretten kan heller ikke se at uttalelser fra Verdipapirmarkedsløvutvalget i NOU 2006:3 om den rettslige klassifiseringen av andeler i kommandittselskaper og ansvarlige selskaper, som staten har vist til, endrer på dette.

I NOU 2006:3 avsnitt 2.5.2.3 viser lovutvalget til at andeler i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper etter gjeldende rett ikke anses som verdipapirer som kan sidestilles med aksjer. Det fremgår at lovutvalget hadde diskutert om andeler i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper «bør omfattes av definisjonen av omsettelige verdipapirer, og dermed anses som finansielle instrumenter». Utgangspunktet for diskusjonen var at det var uklart om slike selskapsandeler var omfattet av definisjonen av omsettelige verdipapirer i MiFID I artikkel 4 (1) (18) (a). Drøftelsen gjelder med andre ord tolking av begrepet omsettelige verdipapirer og ikke verdipapirfondsandeler. Lagmannsretten kan ikke se at drøftelsen er relevant for hvordan begrepet verdipapirfondsandeler skal forstås, enn mindre at den kan forstås slik at den legger begrensninger i hvordan en utenlandsk kollektiv investering i finansielle instrumenter kan være organisert for å omfattes av begrepet.

I forlengelsen av drøftelsen skriver lovutvalget på side 34 at det ikke anser andeler i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper som omsettelige verdipapirer, men at det ser gode grunner for å anse slike selskapsandeler som finansielle instrumenter. Utvalget foreslo på denne bakgrunn at slike selskapsandeler generelt skulle tas inn i verdipapirhandeloven § 2-2 første ledd som en egen kategori av finansielle instrumenter. Dette forslaget møtte imidlertid kritikk fra Kredittilsynet, og ble ikke fulgt opp av departementet. I Ot.prp.nr.34 (2006–2007) side 54 uttalte Finansdepartementet:

Departementet er langt på vei enig i at gode grunner taler for at KS/ANS-andeler bør inkluderes i definisjonen av finansielle instrumenter. På den annen side, slik Kredittilsynet påpeker, er det imidlertid også grunner til ikke å foreslå at slike andeler inkluderes i denne omgang. Departementet viser til at utvalget ikke har vurdert forholdet til andre regelsett, og at det kan være uklart hvilke følger en slik utvidelse av begrepet finansielle instrumenter vil kunne få. På denne bakgrunn vil departementet ikke foreslå å følge opp utvalgets forslag på dette området i denne omgang. Departementet legger imidlertid opp til at problemstillingen utredes ytterligere.

Lagmannsretten kan heller ikke se at drøftelsen av hvorvidt andeler i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper generelt skal defineres som en egen underkategori av finansielle instrumenter, er relevant for hvordan begrepet verdipapirfondsandeler skal forstås. Finansdepartementet avviser lovutvalgets forslag, men drøfter ikke spørsmålet om utenlandske kollektive investeringer i finansielle instrumenter som er organisert på en måte som ligner på norske kommandittselskaper eller ansvarlige selskaper, kan være omfattet av definisjonen av verdipapirfondsandeler.

Uttalelser i NOU 2017:1 om markeder for finansielle instrumenter synes å forutsette at det ikke ligger noen begrensninger i hvordan en utenlandsk kollektiv investering i finansielle instrumenter skal kunne være organisert for å kunne sidestilles med verdipapirfondsandeler etter verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1. Utredningen inneholder Verdipapirlovutvalgets forslag til gjennomføring av EUs reviderte regelverket på verdipapirområdet i norsk rett, herunder MiFID II [2014/65/EU]. Det reviderte regelverk vil erstatte blant annet MiFID I, som verdipapirhandelloven er basert på, og definisjonen av finansielle instrumenter i verdipapirhandelloven § 2-2 vil til en viss grad bli berørt. Under omtalen av gjeldende rett i avsnitt 2.4.2 skriver lovutvalget følgende om begrepet verdipapirfondsandeler på side 30:

Verdipapirfondsandeler er i henhold til bestemmelsens tredje ledd andeler som omfattes av verdipapirfondloven eller verdipapirer som kan sidestilles med slike andeler. Sistnevnte er for eksempel andeler i alternative investeringsfond. Definisjonen av verdipapirfond har ikke noe motstykke i MiFID I. MiFID I benytter heller ikke begrepet verdipapirfondsandeler i sin oppregning av de finansielle instrumentene, men «andeler i innretning for kollektiv investering».

Lovutvalget foreslår å erstatte begrepet «verdipapirfondsandeler» i verdipapirhandelloven § 2-2 første ledd nr. 2 med begrepet «andeler i innretning for kollektive investeringer». Lovutvalget foreslår også å oppheve definisjonen av verdipapirfondsandeler i § 2-2 tredje ledd, men presiserer at forslagene ikke innebærer materielle endringer i gjeldende rett. Om bakgrunnen for dette skriver lovutvalget på side 31:

Noen uttrykkelig definisjon av «andeler i innretning for kollektive investeringer» finnes hverken i MiFID I eller i MiFID II. I den norske loven er det imidlertid tatt inn en definisjon av «verdipapirfondsandeler». I forarbeidene til verdipapirhandelloven er det lagt til grunn at det den nærmere avgrensningen vil bero på en konkret vurdering. Det fremgår imidlertid klart at hensikten med å benytte begrepet «verdipapirfondsandeler» ikke har vært å avgrense mot kollektive investeringer som avviker fra fondsstrukturene som finnes i det norske markedet.

Utvalget bemerker at det finnes utenlandske fondskonstruksjoner som er organisert slik at de har likhetstrekk med aksjeselskaper, se for eksempel MiFID II artikkel 25 nr. 4 bokstav a) underpunkt (i). Selv om hverken norske fond eller spesialfond er konstruert på denne måten, mener utvalget det er hensiktsmessig at definisjonen passer også for de utenlandske konstruksjonene. Kommisjonen kan gi delegerte rettsakter som ytterligere presiserer definisjonene av de ulike finansielle instrumentene blant annet i lys av markedsutviklingen. I lys av denne muligheten synes det lite hensiktsmessig å operere med en definisjon uten noe motstykke i MiFID II. Utvalget foreslår på denne bakgrunn å oppheve verdipapirhandelloven § 2-2 tredje ledd, samt å endre første ledd nr. 2 til «andeler i innretning for kollektive investeringer». Det understrekes at forslaget ikke innebærer noen materielle endringer.

I Prop.77 L (2017–2018) om endringer i verdipapirhandelloven mv., slutter Finansdepartementet seg til lovutvalgets forslag, og til lovutvalgets vurdering av at endringene ikke medfører materielle endringer i gjeldende rett. Fra proposisjonens avsnitt 4.2.5 (side 23) siteres:

Departementet viser til at utvalget blant annet foreslår å endre gjeldende verdipapirhandellov § 2-2 første ledd nr. 2 fra verdipapirfondsandeler til andeler i innretning for kollektive investeringer, og å oppheve definisjonen av verdipapirfondsandeler i tredje ledd. Departementet er enig i at det er hensiktsmessig å benytte begrepet «andeler i innretning for kollektiv investering» i lovteksten.

Departementet bemerker at verdipapirhandellovens definisjon av finansielle instrumenter ble utarbeidet i tid før, og ble ikke endret av, innføringen av regelverket for alternative investeringsfond. De fondsstrukturer man i første rekke siktet til da bestemmelsen ble vedtatt, var norske verdipapirfond og utenlandske fondskonstruksjoner som er organisert på en annen måte enn norske verdipapirfond, men som kan sidestilles med verdipapirfondsandeler etter en konkret vurdering. Med «andeler i innretning for kollektiv investering» er å forstå alle typer andeler i alternative investeringsfond, som definert i lov om alternative investeringsfond eller tilsvarende EØS-lovgivning, i tillegg til andeler i UCITS-fond, uten nærmere vurdering av hvordan disse er organisert. Se forslag til verdipapirhandelloven § 2-2 første ledd nr. 2.

Finanstilsynet har i separate brev 29. juni 2017 til Skatteetaten og Storebrand Asset Management AS gitt uttrykk for at det ikke ligger noen begrensninger i hvordan en utenlandsk kollektiv investering i finansielle instrumenter skal kunne være organisert for å kunne sidestilles med verdipapirfondsandeler etter verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1. Uttalelsen var foranlediget av en henvendelse fra Storebrand Asset Management AS med spørsmål om andeler i alternative investeringsfond (AIF) kan klassifiseres som finansielle instrumenter i relasjon til verdipapirhandelloven uavhengig av om fondet er organisert som aksjeselskap, ansvarlig selskap eller tilsvarende utenlandsk selskap. Rettskildeverdien av uttalelsen er noe begrenset, men uttalelsen er interessant i det den konkretiserer departementets uttalelser i Prop.77 L (2017–2018) sitert foran. Finanstilsynet uttalte:

Finanstilsynet (er) av den oppfatning at definisjonen i alle fall omfatter andeler i utenlandske aksjeselskaper og utenlandske ansvarlige selskaper, så fremt selskapet i tillegg oppfyller de øvrige vilkår i definisjonen av alternative investeringsfond i AIF-loven § 1-2 bokstav a). Det vises i denne sammenheng til omtalen i avsnitt 2.5.4.3 i NOU 2006:3.

Etter Finanstilsynets syn omfatter definisjonen også andeler i norske AIF-fond slik dette er definert i AIF-loven § 1-2 bokstav a). Det vises i denne sammenheng til lovens ordlyd. I tillegg gir omtalen i avsnitt 2.5.4.3 i NOU 2006:3 støtte for en slik forståelse. Finanstilsynet er derfor også enig i beskrivelsen av gjeldende rett i NOU 2017:1 side 30 på dette punktet.

Finanstilsynet er etter dette av den oppfatning at andeler i alternative investeringsfond skal anses som «verdipapirfondsandeler» i relasjon til vphl. § 2-2 første ledd nr. 2, og dermed finansielle instrumenter, uavhengig av om det alternative investeringsfond er organisert som et aksjeselskap, ansvarlig selskap eller tilsvarende utenlandsk selskap. Forutsetningen er at de øvrige vilkår i definisjonen av «alternativt investeringsfond» i AIF-loven § 1-2 bokstav a) er oppfylt.

Finanstilsynet har i ettertid moderert uttalelsen noe, jf. brev 6. februar 2018 til Storebrand Asset Management AS:

Etter en fornyet vurdering ønsker Finanstilsynet å presisere at definisjonen av verdipapirfondsandeler ikke forstås slik at andeler i alle typer fond som i dag anses som alternative investeringsfond omfattes. Med verdipapirer som kan sidestilles med verdipapirfondsandeler, jf. vphl. § 2-2 tredje ledd, legges til grunn at det i første rekke siktes til andeler i utenlandske fond som ligner på norske verdipapirfond, men som kan være organisert på en annen måte enn norske verdipapirfond. I punkt 2.5.4.3 i NOU 2006:3 uttales det om dette at det foretas en konkret vurdering av hvilke utenlandske andeler som blir å anse som verdipapirfondsandeler. Det vises i denne sammenheng også til at definisjonen av finansielle instrumenter i verdipapirhandeloven ble utarbeidet før regelverket om alternative investeringsfond ble vedtatt.

Det siste brevet fra Finanstilsynet er tilsynelatende foranlediget av denne konkrete saken og må leses med det for øyet. Lagmannsretten kan imidlertid ikke se at Finanstilsynets fornyede vurdering endrer i vesentlig grad på det som er uttalt i brevene av 29. juni 2017. I begge uttalelsene legger Finanstilsynet til grunn at det ikke foreligger noen begrensninger i hvordan en utenlandsk kollektiv investering i finansielle instrumenter skal være organisert for å kunne sidestilles med verdipapirfondsandeler etter verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1.

Lagmannsretten legger etter dette til grunn at begrepet «verdipapirfondsandeler» i verdipapirhandeloven § 2-2 første ledd nr. 2 jf. tredje ledd omfatter alle type andeler i innretninger for kollektiv investering, herunder andeler i alternative investeringsfond, som definert i lov om alternative investeringsfond eller tilsvarende EØS-lovgivning, og andeler i UCITS-fond, uten hensyn til hvordan de er organisert.

Spørsmålet er da om private equity fondsandelene som SIPE V har investert i, etter en konkret vurdering er andeler i slike kollektiv investeringer som nevnt over. Etter lagmannsrettens syn må spørsmålet besvares bekreftende.

Et «alternativt investeringsfond» er i lov av 20. juni 2014 nr. 28 om forvaltning av alternativinvesteringsfond (AIF-loven) definert som en «innretning for kollektiv investering som ikke er et UCITS, jf. verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 4, og som innhenter kapital fra et

antall investorer med sikte på å investere kapitalen i henhold til en definert investeringsstrategi til fordel for investorene».

European Securities and Markets Authority har publisert bindende retningslinjer for å «sikre en felles, ensartet og konsekvent anvendelse av begreper som inngår i definisjonen av AIF», jf. ESMA/2013/611. Begrepet «kollektiv investering» er i retningslinjene forklart som følger:

The following characteristics, if all of them are exhibited by an undertaking, should show that the undertaking is a collective investment undertaking mentioned in Article 4(1)(a) of the AIFMD. The characteristics are that:

- (a) the undertaking does not have a general commercial or industrial purpose;
- (b) the undertaking pools together capital raised from its investors for the purpose of investment with a view to generating a pooled return for those investors; and
- (c) the unitholders or shareholders of the undertaking – as a collective group – have no day-to-day discretion or control. The fact that one or more but not all of the aforementioned unitholders or shareholders are granted day-to-day discretion or control should not be taken to show that the undertaking is not a collective investment undertaking.

Finanstilsynet skriver følgende om alternative investeringsfond på sine hjemmesider:

Alternative investeringsfond (AIF) dekker et bredt spekter av ulike typer kollektive investeringer og omfatter alt fra det som betegnes som «nasjonale verdipapirfond» til eiendomsfond, aktive eierfond (private equity) og hedgefond. Et AIF defineres i AIF-loven som en innretning for kollektiv investering som ikke er et UCITS (verdipapirfond). Et AIF innhenter kapital fra et antall investorer med mål om å investere kapitalen basert på en definert investeringsstrategi til fordel for investorene. (...)

Det er uten betydning hvilke typer aktiva det investeres i, og valg av selskapsform har heller ingen betydning for vurderingen av om det dreier seg om et alternativt investeringsfond.

Det fremgår av statuttene til de private equity fondene som SIPE V har investert, og av fondsavtalene mellom SIPE V og private equity fondene, at fondene har et investeringsformål, og verken et industrielt eller kommersielt formål. Hovedformålet er å innhente kapital fra investorer (limited partners) og på vegne av partnerne å foreta såkalte venture capital investeringer, primært ved å investere i aksjer eller aksjelignende verdipapirer («equity or equity-oriented securities») i privateide selskaper i henhold til en nærmere definert investeringsstrategi. Hovedtrekket i fondsavtalene er at andelshaverne (SIPE V i vårt tilfelle) tegner seg for et «kommittert beløp» («capital contribution»). Dette innebærer at andelshaverne ved tegning gir et bindende utsagn om innbetaling. En andel av det kommitterte beløpet betales ved tegning («initial capital contribution»), mens resten innbetales etter påkrav fra general partner etter hvert som fondet foretar de underliggende investeringene, og behovet for likviditet dermed oppstår («subsequent capital contributions»). Andelshaverne har ingen forpliktelser til å foreta innbetalinger utover det kommitterte beløp. Fondene er forvaltet av egne management companies (general partner), og andelshaverne (limited partners) har dermed ingen innflytelse over fondenes investeringer. Fondene oppfyller således alle kravene som stilles til AIF-fond.

Lagmannsretten oppfatter at det heller ikke er bestridt av staten at private equity fondene som SIPE V har investert i har karakteristikken til AIF-fond. Statens innvendinger gjelder utelukkende at fondene er organisert som limited partnerships, hvilket som nevnt etter lagmannsrettens syn ikke er relevant.

Lagmannsretten konkluderer etter dette med at private equity fondsandelene som SIPE V har investert i, må betraktes som AIF-fondsandeler, og at de dermed må anses som verdipapirer som kan sidestilles med slike andeler som nevnt i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1. De utgjør dermed etter lagmannsrettens syn finansielle instrumenter etter verdipapirhandelloyen § 2-2. Det er som nevnt ikke bestridt at de andre vilkårene i legaldefinisjonen av verdipapirfond i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 er oppfylt. Følgelig er samtlige vilkår i legaldefinisjonen av verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 oppfylt, og SIPE V var å anse som et verdipapirfond i henhold til skatteloven § 10-31 tredje ledd, slik den lød i 2012.

Ut fra det resultatet lagmannsretten har kommet til, er det ikke nødvendig å vurdere om de private equity fondsandelene som SIPE V har investert i, utgjør «omsettelige verdipapirer». I lys av statens anførsler finner lagmannsretten likevel grunn til å kommentere dette.

Verdipapirhandelloyen § 2-2 annet ledd definerer «omsettelige verdipapirer» som følger:

Med omsettelige verdipapirer menes de klasser av verdipapirer som kan omsettes på kapitalmarkedet, herunder:

1. aksjer og andre verdipapirer som kan sidestilles med aksjer, samt depotbevis for slike,
2. obligasjoner og andre gjeldsinstrumenter, samt depotbevis for slike,
3. alle andre verdipapirer som gir rett til å erverve eller selge slike omsettelige verdipapirer eller som gir rett til kontant oppgjør

Definisjonen av omsettelige verdipapirer i verdipapirhandelloyen gjennomfører i norsk rett MiFID I artikkel 4 (1) (18), som lyder som følger:

'Transferable securities' means those classes of securities which are negotiable on the capital market, with the exception of instruments of payment, such as:

- (a) shares in companies and other securities equivalent to shares in companies, partnerships or other entities, and depositary receipts in respect of shares;
- (b) bonds or other forms of securitised debt, including depositary receipts in respect of such securities;
- (c) any other securities giving the right to acquire or sell any such transferable securities or giving rise to a cash settlement determined by reference to transferable securities, currencies, interest rates or yields, commodities or other indices or measures;

Grunnvilkåret i verdipapirhandelloyen § 2-2 annet ledd er om verdipapiret tilhører en klasse av verdipapirer som omsettes i kapitalmarkedet. I NOU 2006:3 avsnitt 2.5.2.3 (side 33) skriver Verdipapirmarkedslovutvalget følgende:

Utvalget legger til grunn at omsettelighet på kapitalmarkedet er et inngangsvilkår for at et finansielt instrument skal anses som omsettelig verdipapir. Dette inngangsvilkåret må således være oppfylt både for aksjer, obligasjoner og andre verdipapirer.

Staten har hevdet at omsettelighet på kapitalmarkedet ikke er et tilstrekkelig vilkår, men at det i tillegg kreves at verdipapiret må være aksjer, obligasjoner eller slike andre verdipapirer som nevnt i § 2-2 annet ledd nr. 1-3. Lagmannsretten finner ikke holdepunkter for dette.

En slik tolking er for det første vanskelig å forene med ordlyden i både verdipapirhandelloven § 2-2 annet ledd og MiFID artikkel 4 (1) (18). Ordlyden i begge bestemmelser tyder på at listen bare inneholder eksempler på verdipapirer som vil omfattes av definisjonen, forutsatt at de tilhører en klasse av verdipapirer som omsettes i kapitalmarkedet, jf. «herunder» og «such as».

Uttalelser i forarbeidene trekker i samme retning. Verdipapirmarkedslovutvalget skriver i NOU 2006:3 avsnitt 2.5.2.3 (på side 33):

Utvalget antar for øvrig at «kan omsettes» («are negotiable») innebærer at det både er nødvendig og tilstrekkelig at verdipapirklassen som de konkrete verdipapirene tilhører («those classes of securities») kan omsettes i et sekundærmarked (behøver ikke være et organisert «marked» som sådan). Etter utvalgets syn innebærer dette som utgangspunkt at et verdipapir anses som omsettelig, såfremt det ikke følger av lov eller annen regulering at omsetning er utelukket. Omsetningsbegrensninger som for eksempel samtykkekrav eller forkjøpsrett, er imidlertid ikke til hinder for at verdipapirene «kan» omsettes.

I Ot.prp.nr.34 (2006–2007) avsnitt 4.5 (på side 53) uttalte Finansdepartementet følgende:

Departementet viser for øvrig til at MiFID – i motsetning til ISD – ikke inneholder en uttømmende definisjon av begrepet omsettelige verdipapirer. Omsettelige verdipapirer defineres som de klasser av verdipapirer som kan omsettes på verdipapirmarkedet, herunder de nærmere angitte verdipapirklasser angitt i direktivets artikkel 4 (1) nr. 18 litra a) til c). Det kan derfor ikke utelukkes at det vil kunne finnes eller oppstå andre typer omsettelige verdipapirer enn de som er nevnt i direktivet og i den norske lovbestemmelsen som gjennomfører direktivet.

I forbindelse med gjennomføring av direktiv 2007/16/EF til direktiv 85/611/EØF (UCITS-direktivet), oppsto det spørsmål om man i verdipapirfondloven skulle benytte samme definisjon av omsettelige verdipapirer som i verdipapirhandelloven § 2-2 annet ledd, som er basert på definisjonen i MiFID I, eller den noe snevrere definisjonen som følger av UCITS-direktivet. I høringsbrevet 26. juni 2008 om lovendringen uttalte Finansdepartementet følgende (avsnitt 2.3):

Det følger av ordlyden i innledningen til vphl. § 2-2 annet ledd, ved bruken av ordet *herunder*, at opplistingen av omsettelige verdipapirer i nr. 1, 2 og 3, ikke er ment som en uttømmende angivelse av hvilke verdipapirer som vil kunne anses som omsettelige. Dette tilsvarer ordlyden i MiFID der opplistingen av de forskjellige omsettelige verdipapirer innledes med «such as». I Ot.prp.nr.34 (2006–2007) peker departementet på at MiFID ikke inneholder en uttømmende definisjon av begrepet omsettelige verdipapirer. Departement uttaler at det kan ikke utelukkes at det vil kunne finnes eller oppstå andre typer omsettelige verdipapirer enn de som er nevnt i MiFID og i den norske lovbestemmelsen.

Lagmannsretten nevner at Finansdepartementet konkluderte med at det var mest hensiktsmessig at verdipapirfondloven inneholder en særskilt definisjon av omsettelige verdipapirer som bygger på UCITS-direktivet og ikke MiFID, som definisjonen i verdipapirhandelloven § 2-2 annet ledd er basert på. Definisjonene i de to lovene er således ulike.

I en tolkingsuttalelse av 14. august 2007 fra EU-kommisjonen om forståelsen av bestemmelsen i MiFID artikkel 4 (1) (18), uttaler EU-kommisjonen at tilhørighet til en klasse av verdipapirer som omsettes i kapitalmarkedet er både et nødvendig og tilstrekkelig vilkår for å omfattes av definisjonen:

The essence of the definition of transferrable securities [in] Article 4 (18) MiFID is that, as a class, they are negotiable on the capital markets. The classes of securities mentioned in points (a) to (c) of the definition are non-exhaustive examples of securities that fall within the definition.

Og endelig i NOU 2017:1 avsnitt 2.4.2 (på side 29 flg.) uttaler Verdipapirmarkedsløvsutvalget i sin redegjørelse av gjeldende rett følgende om definisjonen av omsettelige verdipapirer:

For så vidt gjelder omsettelige verdipapirer er hovedkriteriet at verdipapirene etter sin art er omsettelige.

Dette innebærer at avtaler eller vedtektsbestemmelser om omsetningsbegrensninger ikke vil være avgjørende for om verdipapiret anses som omsettelig. Det avgjørende er om instrumentet kan omsettes på kapitalmarkedet. Bestemmelsen nevner eksempler på verdipapirer som er å regne som omsettelige, uten at eksemplene er ment å danne noen uttømmende liste.

Etter lagmannsrettens syn kan det etter dette ikke være noen tvil om at tilhørighet til en klasse av verdipapirer som omsettes i kapitalmarkedet er et nødvendig og tilstrekkelig vilkår for å omfattes av definisjonen av omsettelige verdipapirer. Videre synes det klart at det avgjørende i denne sammenhengen er om verdipapirklassen som de aktuelle verdipapirene tilhører, kan omsettes i et sekundærmarked på den måten at det ikke følger av lov eller annen regulering at omsetning er utelukket.

Slik lagmannsretten forstår statens anførsler, er det ikke bestridt at private equity fondsandeler etter sin art er omsettelige. Etter bevisføringen legger lagmannsretten også til grunn at det er et fungerende marked for andeler i slike private equity fond (også ofte kalt venture capital fond eller aktive eierfond). Lagmannsretten nøyter seg i denne sammenhengen med å vise til et brev 8. januar 2018 til Finansdepartementet fra Norges Bank om investeringsuniverset for Statens pensjonsfond utland. Norges Bank skriver:

Aktive eierfond investerer i unoterte selskaper med ambisjon om å selge disse på et senere tidspunkt. Flere av disse selskapene er aldri inntatt av børsene som selvstendige selskaper, verken før eller etter de har vært eid av aktive eierfond. Aktive eierfond hadde i midten av 2016 i underkant av 2500 milliarder dollar til forvaltning. Til sammenligning var verdien av FTSE Global All Cap på samme tidspunkt 51 000 milliarder dollar. Kapitalen til forvaltning i aktive eierfond var dermed om lag 5 prosent av verdien av denne brede, globale aksjeindeksen ved

utgangen av juni 2016. Forholdet mellom kapital til forvaltning i aktive eierfond og verdien av FTSE Global All Cap har holdt seg forholdsvis stabilt siden finanskrisen.

Kapitalen til forvaltning i aktive eierfond er fordelt mellom oppkjøpsfond, oppstartsfond, vekstfond og andre typer fond. Av denne kapitalen var 60 prosent forvaltet av oppkjøpsfond. Disse tar normalt en kontrollerende eierposisjon i selskapene de investerer i og engasjerer seg direkte i driften av selskapene. I løpet av perioden selskapene eies av oppkjøpsfondene gjennomgår de ofte store strukturelle endringer. Oppstartsfond utgjør den andre store gruppen fond med om lag 20 prosent av kapitalen. Oppstartsfond tar normalt mindre eierposisjoner i relativt nystartede selskaper med potensiale for rask vekst. Vekstfondene forvalter i dag i overkant av 10 prosent av kapitalen. Vekstfondene opererer i skjæringspunktet mellom oppstartsfondene og oppkjøpsfondene, og investerer vanligvis i etablerte bedrifter som har behov for kapital for å finansiere videre vekst.

For andeler i aktive eierfond eksisterer det i dag et fungerende annenhåndsmarked.

Staten har imidlertid gjort gjeldende at private equity fondsandelene som SIPE V har investert i, ikke kan være omsettelige verdipapirer etter verdipapirhandelloven fordi private equity fondene er organisert som limited partnerships, tilsvarende norske kommandittselskaper. Andeler i norske kommandittselskaper anses etter gjeldende norsk rett ikke som omsettelige verdipapirer. Etter statens syn må det følge at andeler i utenlandske innretninger som tilsvare norske kommandittselskaper, ikke kan være omsettelige verdipapirer.

Etter lagmannsrettens syn kan ikke statens argumenter føre frem. Som nevnt er det et tilstrekkelig vilkår for å omfattes av definisjonen av omsettelige verdipapirer i verdipapirhandelloven § 2-2 annet ledd, at verdipapiret tilhører en klasse av verdipapirer som omsettes i kapitalmarkedet. Hvorvidt dette er tilfellet beror på en konkret vurdering av omsettelighet alene. Den omstendighet at private equity fondene som SIPE V har investert i, er organisert som limited partnerships er således også i denne sammenhengen uten betydning.

EU-kommisjonen har i den forannevnte tolkingsuttalelsen tatt standpunkt til dette spørsmålet. EU-kommisjonens uttalelse var foranlediget av et spørsmål om hvorvidt andeler i limited partnerships og limited liability partnerships omfattes av definisjonen av «transferable securities» i MiFID I. Spørsmålet som ble stilt var som følger:

Would interests in limited partnerships and limited liability partnerships fall within the definition of transferable securities particularly if:-

- they are a basket of contractual rights arising from a partnership agreement;
- they are not traded on a securities market; and
- they are subject to transfer restrictions within the partnership agreement such that they are not freely transferable.

Etter å ha konstatert at essensen i definisjonen av «transferable securities» er at de tilhører en klasse av verdipapirer som kan omsettes på kapitalmarkedet, og at de klassene som er nevnt i punkt (a) til (c) kun er eksempler på verdipapirer som omfattes av definisjonen, fortsetter EU-kommisjonen:

The fact that shares in partnerships are mentioned in point (a) is not conclusive. That reference is intended to cover partnership shares that are equivalent to shares in companies. Interests in partnership shares that are not 'negotiable on the capital markets' are not equivalent to negotiable shares.

The key determinant, therefore, is whether such interests in partnerships and LLPs are negotiable on the capital markets. If the securities in question are of a kind that is capable of being traded on a regulated market or MTF, this will be a conclusive indication that they are transferable securities, even if the individual securities in question are not in fact traded.

Conversely, if they are not capable of being traded in such multilateral systems this may indicate that they are not transferable securities, but this is not conclusive. The reference to the 'capital markets' is not defined but (...) the concept is broad and is meant to include all contexts where buying and selling interest in securities meet. The concept of negotiability contains the notion that the instrument is tradable. If restrictions on transfer prevent an instrument from being tradable in such contexts, it is not a transferable security.

Presumsjonsprinsippet i EØS-loven § 2 tilsier etter lagmannsrettens syn at begrepet omsettelige verdipapirer i verdipapirhandeloven § 2-2 annet ledd må forstås på samme måte.

Lagmannsretten konkluderer etter dette med at private equity fondsandelene som SIPE V har investert i, også må betraktes som omsettelige verdipapirer etter verdipapirhandeloven § 2-2 annet ledd.

Private equity fondsandelene er derfor å anse som finansielle instrumenter etter verdipapirhandeloven § 2-2, både fordi de er verdipapirer som kan sidestilles med andeler i verdipapirfond som nevnt i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1, og fordi de er omsettelige verdipapirer. Samtlige vilkår i legaldefinisjonen av verdipapirfond i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr.1 er dermed oppfylt. Det følger at SIPE V var å anse som et verdipapirfond i henhold til skatteloven § 10-31 tredje ledd, slik den lød i 2012. Skatteklagenemndas vedtak av 27. april 2016 var derfor ikke riktig.

Anken har ført frem. Etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd har den part som har vunnet saken, krav på full erstatning for sine sakskostnader. Lagmannsretten kan ikke se at det er grunnlag for helt eller delvis å fravike hovedregelen, jf. § tvisteloven 20-2 tredje ledd. Advokat Harborg har inngitt omkostningsoppgave med et krav for lagmannsretten på 1 290 908 kroner inkludert merverdiavgift. Av dette utgjør 1 281 931 kroner salær og 8 977 kroner utgifter. I tillegg kommer utgifter til rettsgebyr med 31 470 kroner. Samlet omkostningskrav for lagmannsretten er 1 322 378 kroner. Det er ikke fremsatt bemerkninger til kravet, som legges til grunn ved omkostningsavgjørelsen, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.

Lagmannsrettens resultat er styrende også for omkostningene for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd. Omkostningskravet for tingretten var 1 120 485 kroner inkludert merverdiavgift. Av dette er 1 116 508 kroner salær og resten utgifter. Kravet legges til grunn ved omkostningsavgjørelsen. I tillegg kommer rettsgebyr for tingretten med 8 200 kroner.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 27. april 2016 (2012-005SKN) oppheves.
2. *Storebrand International Private Equity V Limited* skal for inntektsåret 2012 anses som et verdipapirfond og er fritatt for skatteplikt på gevinst og har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS, jf. skatteloven § 10-31 tredje ledd.
3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter til *Storebrand International Private Equity V Limited* 1 322 378 – enmilliontrehundreogtjuetotusentrehundreogsyttiåtte – kroner. Oppfyllelsesfristen er to uker fra dommens forkynnelse.
4. I sakskostnader for tingretten betaler staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter til *Storebrand International Private Equity V Limited* 1 128 685 – enmillionetthundreogtjueåttetusensekshundreogåttifem – kroner. Oppfyllelsesfristen er to uker fra dommens forkynnelse.

Tingrettsdommer

SKN 18-064 Stedbunden inntekt/egenleie

Lovstoff: Petroleumsloven § 3.

Oslo tingrett: Dom av 18. april 2018.

Dommer: Dommerfullmektig Simen Kristoffer Warp.

Parter: Total E&P Norge AS (advokat Amund Noss) mot Staten v/oljeskattekontoret (advokat Ida Thue).

Dommen er ikke anket.

Sammendrag: Saken gjaldt gyldigheten av Klagenemnda for Petroleumsloven (klagenemndas) kjennelse av 16. januar 2017 om ligningen av Total E&P Norge AS (Total) for inntektsåret 2009. Sakens hovedspørsmål var om det skulle beregnes stedbunden inntekt/egenleie for en likeretterstasjon på Lista fra det året den sto ferdig i 2009, ut fra en armlengdes vurdering av hvilket starttidspunkt uavhengige parter ville ha avtalt i en leieavtale, eller om det først skulle beregnes stedbunden leie fra 2011, da likeretterstasjonen ble koblet opp mot Vallhall-feltet og tatt i bruk i utvinningsvirksomheten. Subsidiært var det et spørsmål om avskrivningene av landanlegget skulle gi fradrag i særskattepliktig inntekt samme inntektsår. Etter en samlet vurdering mente tingretten at praksisen med å beregne egenleie måtte forstås slik at også spørsmålet om når leieberegningen starter måtte bero på en vurdering av hva uavhengige parter ville ha avtalt. Det fulgte av rettens konklusjon at klagenemndas flertall hadde lagt feil vurderingsnorm til grunn for sin vurdering, noe som var tilstrekkelig for å oppheve vedtaket.

Saken gjelder gyldigheten Klagenemnda for Petroleumsloven (klagenemndas) kjennelse av 16. januar 2017 om ligningen av Total E&P Norge AS (Total) for inntektsåret 2009.

Sakens hovedspørsmål er om det skal beregnes stedbunden inntekt/ egenleie for en likeretterstasjon på Lista fra det året den sto ferdig i 2009, ut fra en armlengdes vurdering av hvilket starttidspunkt uavhengige parter ville ha avtalt i en leieavtale, eller om det først skal beregnes stedbunden leie fra 2011, da likeretterstasjonen ble koblet opp mot Vallhall-feltet og tatt i bruk i utvinningsvirksomheten. Subsidiært er det et spørsmål om avskrivningene av landanlegget skal gi fradrag i særskattepliktig inntekt samme inntektsår.

Fremstilling av saken

For så vidt gjelder sakens bakgrunn, er partenes enige at fremstillingen i klagenemndas kjennelse punktene 1 og 2 kan legges til grunn. Retten siterer derfor fra kjennelsen:

1 Innledende bemerkninger

Total Norge AS (heretter Total eller selskapet) drev i inntektsåret 2009 utvinningsvirksomhet på norsk kontinentalsokkel, herunder på feltet Valhall.

Produksjonsanleggene på Valhall har i den aktuelle perioden vært gjenstand for fornyet utbygging ved prosjektet Valhall Redevelopment. Som ledd i prosjektet er det etablert strømforsyning fra land til sokkelanleggene via et likeretteranlegg på Lista. Ved endringsvedtak av 31. august 2012 ble selskapets ligning for inntektsårene 2005–2009 endret på flere punkter. De skattemessige problemstillingene gjelder spørsmålet om når beregning av stedbunden inntekt og avskrivninger av landanlegget skal starte, i 2009 eller 2011.

Selskapet har påklaget endringsvedtaket for så vidt gjelder inntektsåret 2009 ved brev av 24. september 2012. Oljeskattekontoret har redegjort for sitt syn i klagenotat av 29. februar 2016. Klagenotatet er ikke kommentert av selskapet.

2 Saksforholdet og ligningen

Feltet Valhall ble opprinnelig utbygget med produksjonsstart i 1982. I 2007 ble det i St.prp.nr.76 (2006-07) fremmet og godkjent plan for Valhall Redevelopment (VRD).

Planen innebærer bygging av et nytt feltsenter med prosessanlegg og boligkvarter. Det ble ved utbyggingen forutsatt at feltet skulle elektrifiseres ved strømforsyning fra landnettet. Dette skulle skje ved å legge en sjøkabel til feltsenteret via et likeretteranlegg beliggende på Lista. Videre krevet løsningen at det ble bygget et vekselretteranlegg på plattformen.

Feltsenteret var opprinnelig planlagt å stå ferdig i 2010, men ble som følge av forsinkelser ferdig i 2013. Likeretteranlegget på land var ferdig og tilkoblet strømmettet i 2009, tilkobling og legging av landdelen av sjøkabelen foregikk i 2010, mens sokkeldelen av strømforsyningsanlegget, herunder legging av sjøkabelen og ferdigstillelse/tilkobling av vekselretteranlegget skjedde i juni 2011. Strømforsyningen fra land via det nye anlegget startet den 1. juli 2011. Selskapet solgte seg ut fra feltet med virkning fra 1. januar 2010.

Ifølge Oljeskattenemndas bindende forhåndsuttalelse avgitt 3. februar 2005 er likeretteranlegget å anse som et driftsmiddel i Valhall-selskapenes særskattepliktige virksomhet, men uten avskrivningsrett etter petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 [bokstav] b.

Likeretteranlegget og den delen av strømkabelen som ligger på land skulle etter uttalelsen undergis stedbunden beskatning. Dette innebærer at det ansettes en tenkt brutto leie for landanleggene som fradras i sokkel inntekten. Samme beløp henføres til en tenkt utleievirksomhet hos samme selskap som en leieinntekt til beskatning på land. Til fradrag kommer kostnader som en utleier ville hatt ved utleie av landanleggene.

I Klagenemndas praksis er beregningen av leieinntekt blitt forenklet ved at det kun beregnes en netto inntekt som fradras i sokkelinntekten og beskattes på land («Standard II- modellen»).

I selvangivelsen for inntektsåret 2009 hadde selskapet fradragsført saldoavskrivninger kr 1 823 196 og beregnet stedbunden inntekt med kr 1 847 475 på investeringene i likeretteranlegget etter Standard II-modellen.

Selskapets påstand ble lagt til grunn ved ligningen for inntektsåret 2009. Selskapet ble etter ligningen varslet om at spørsmålet om beskatningen av likeretteranlegget ville bli vurdert nærmere. Ved Oljeskattenemndas endringsvedtak av 31. august 2012 ble det foretatt i korreksjoner i selskapets føring av poster i tilknytning til likeretteranlegget. Beregningen av stedbunden landinntekt kr 1 847 475 ble tilbakeført. Avskrivningene kr 1 823 196 ble overført fra sokkel til land. Samlet ble sokkel inntekten forhøyet med kr 3.645.191 samtidig som landinntekten ble nedsatt med samme beløp.

Klagenemnda for petroleumsskatt avsa kjennelse 16. januar 2017 med slik slutning:

Endringsvedtak av 21. august 2012 for Total Norge AS for inntektsåret 2009 fastholdes hva angår skattemessig behandling av investeringer i landdelen av strømforsyningsanlegget til Vallhall.

Kjennelsen er avsagt under dissens (4-3).

Klagenemndas flertall kom til at selskapet ikke kunne beregne stedbunden leie før likeretterstasjonen var tatt i bruk i sokkelvirksomheten, og anså ikke spørsmålet om hva uavhengige parter ville ha avtalt i en leieavtale etter Standard II-modellen relevant for spørsmålet om når leieberegningen starter.

Mindretallet mente at spørsmålet måtte avgjøres i samsvar med Standard II-modellen, ut fra hva som må antas å ville ha blitt avtalt mellom uavhengige parter, og stemte for å gi Total medhold.

Når det gjelder den subsidiære avskrivningsanførselen, kom flertallet til hele anlegget måtte anses som ett driftsmiddel, som først kunne avskrives ved ferdigstillelse i 2011.

Mindretallet kom til motsatt konklusjon, og ville også for dette spørsmål gi Total medhold.

Total tok ut stevning for Oslo tingrett 29. juni 2017, med påstand om at ligningen av Total for 2009 oppheves og prinsipalt at det ved ny ligning beregnes stedbunden inntekt, subsidiært at det gis fradrag for skattemessige avskrivninger i særskattepliktig virksomhet.

Staten v/Oljeskattekontoret (staten) innga tilsvare 4. september 2017 med påstand om frifinnelse.

Hovedforhandling ble holdt 29. januar 2018 i Oslo tingrett etter hovedinnleggsmoellen. Partenes prosessfullmektiger holdt to innlegg hver. For øvrig vises det til rettsboken.

Total har i hovedtrekk anført:

Det anføres prinsipalt at det skal beregnes stedbunden leie fra 2009.

Klagenemndas mindretall har tatt riktig utgangspunkt når de har lagt til grunn at «hva som antas å ville blitt fastsatt i en avtale mellom uavhengige parter forstås ikke bare å gjelde vurderingen av egenleiens størrelse, men også vurderingen av tidspunktet for når leieberegningen bør starte.»

I Borgarting lagmannsretts dom 24. november 2004 [LB-2003-7900] er det lagt til grunn at ordningen med stedbunden leie er videreført, selv om det ene opprinnelige formålet, å sikre landkommunen skatteinntekter, ikke lenger gjør seg gjeldende etter lovendringen i 1999.

Hva som er korrekt vurderingstema for beregning av egenleien, må utledes av en tolkning av relevant rettspraksis og ligningspraksis.

Det anføres at det ikke bare er hensynet til landkommunens leieinntekter som ligger bak ordningen, men også å sikre skattemessig likebehandling mellom selskaper som eier og leier sine anlegg. For å forfølge dette formålet fullt ut, må man operere med et fullverdig armlengdeprinsipp, hvis ikke blir det en skattemessig forskjell mellom de to alternativene.

I og med at praksisen ikke har lovforankring, er rettspraksis den tyngste kilden. Gjennom dommene i Statpipe II-saken er det klargjort at det viktigste formålet i dag er å sikre likebehandling mellom eie og leietilfellene, jf. Oslo tingretts dom 2. februar 2012 [TOSLO-2011-48604] og Borgarting lagmannsretts dom 3. desember 2013 [LB-2012-62217].

Den andre rettskilden, er klagenemndas egen praksis. Klagenemnda la allerede i kjennelse 15. juni 1992 [PSK-1992-0615-C] til grunn at beregningen av stedbunden leie må ta utgangspunkt i markedsleien.

I kjennelse 1. mars 1994 uttalte klagenemnda at markedsleien for enkelte leieobjekter fastsettes gjennom langsiktige leieavtaler, hvor bindingstiden avhenger av leiens størrelse i forhold til investeringene. Dersom man ser for seg likeretteranlegget som et leieobjekt, vil også slike hensyn gjøre seg gjeldende. Det er derfor ikke riktig som staten hevder, at det er enighet om at det gjelder et armlengdeprinsipp ved beregningen av egenleiens størrelse, men ikke når leieberegningen starter. Som nevnt, er dette to sider av samme sak.

I klagenemndas kjennelse 1. mars 1994 ble det også lagt til grunn at hensynet til likebehandling mellom eie og leietilfellene er et av to hovedhensyn som ligger bak. I kjennelsen ble det også tatt stilling til at det kan beregnes stedbunden leie for boliger som står tomme for beredskapsformål. Det er altså ikke bruk i snever forstand som avgjør om det skal beregnes stedbunden leie: Det avgjørende er om det av hensyn til driften er rasjonelt å ha driftsmiddelet. Også her går det en linje til likeretteranlegget i vår sak.

Selv om det ene delformålet, å sikre landkommunens skatteinntekter, er bortfalt, er det likebehandlingsprinsippet som er blitt løftet frem og lagt vekt på i rettspraksis i nyere tid.

Skal man realisere formålet bak ordningen med egenleie i dag, må man oppstille det vurderingstemaet mindretallet har gjort ved å spørre; hva ville uavhengige parter ha avtalt?

Armlengdeprinsippet er også det relevante prinsippet i alle de andre fordelingssituasjonene som er gjennomgått, og domstolene har trukket dette ganske langt. Statpipe-dommen [Rt-2003-1324] er et konkret eksempel på at armlengdeprinsippet av Høyesterett er blitt løftet frem som det hensiktsmessige prinsippet for fordeling av inntekter mellom sokkel og land.

Et armlengdeprinsipp beskytter også statens interesser på en god måte. Til anførselen om at et slik prinsipp gir insentiver til å bli ferdig med anlegget på land tidligere enn nødvendig, bemerkes det at staten kan føre kontroll på samme måte som de gjør ved leieberegningen.

Bjerke, Internprissetting, 1997, s. 217 har også lagt til grunn at stedbunden inntekt fastsettes ut fra hva det ville ha kostet å leie en tilsvarende eiendom av en uavhengig part.

Han mener at det er tvilsomt om det kan gjøres forskjell ved beregning av stedbunden inntekt dersom det mellom uavhengige parter ville ha blitt inngått langvarige kontrakter.

Det må etter dette legges til grunn at hva som kan kreves i månedlig leie, avhenger av oppstartstidspunktet for leieberegningen. Likeretteranlegget på Lista er utelukkende bygget for å forsyne Vallhall-feltet med strøm. Brukstiden vil derfor være begrenset til feltets levetid, og det årlige leiebeløpet vil være en funksjon av avtalt leieperiode.

Standard II-modellen bygger på en forutsetning om at stedbunden leie og avskrivninger begynner på ferdigstillestidspunktet. Dersom stedbunden leie skal løpe fra et senere tidspunkt, må det lages en særløsning, for å oppjustere den historiske kostnaden. Korrekt tidfesting er helt avgjørende for Total, som solgte seg ut av Vallhall-prosjektet i 2010.

Klagenemndas flertalls resonnement, om at stedbunden leie først skal beregnes fra det «tidspunktet hvor den faktiske utnyttelsesmuligheten på sokkelen har materialisert seg» er vanskelig å forstå. Resonnementet er ikke i samsvar med relevante rettskilder på området. Flertallet kommer skjevt ut allerede innledningsvis, når de hevder at det gjelder et krav om fysisk tilknytning og konkret avkastning for at noe skal være et relevant driftsmiddel.

Flertallet hevder at deres syn sammenfaller med ligningspraksis. Man kan kanskje si at flertallet syn ikke er i strid med ligningspraksis, sett hen til praksisen for boliger, men det er ikke støtte for deres syn i ligningspraksis heller. Flertallets henvisning til Syversen, Skatt på petroleumsvinning, 1991, side 402-403, bygger dessuten på en misforståelse. Det Syversen drøfter, er hvordan man skal betrakte inntektsservervet i eiendomskommunen, ikke når beregningen av egenleien begynner.

Flertallet kan ha rett i at et armlengdeprinsipp retts teknisk ikke gjør det like enkelt, men det i seg selv gir ikke grunn til å stille opp en annen vurderingsnorm. Skatteinntektene vil uansett bli de samme, dersom man legger et armlengdeprinsipp til grunn.

Flertallet trekker også en fundamental feilslutning når de hevder at det uansett ikke får noen betydning om man legger til grunn at uavhengige parter ville ha avtalt ferdigstillelse det planlagte oppstartstidspunktet, fordi tjenesteyter ikke har krav på vederlag når han misligholder sin leveringsforpliktelse. Når anlegget på land er ferdig som planlagt, men ikke på sokkel, er det ikke mislighold, men kreditormora etter obligasjonsrettslige termer.

Mindretallets syn harmonerer best med rettspraksis, ligningspraksis og formålet bak beskatningsreglene. Det er ingen holdepunkter for å fravike armlengdeprinsippet.

Spørsmålet er så om retten skal ta stilling til hva uavhengige parter ville ha avtalt med hensyn til når leien begynte å løpe. Total er i utgangspunktet enig med staten hva gjelder de rettslige utgangspunktene, men vil likevel bemerke at klagenemndas flertall ikke tok stilling til den konkrete vurderingen med utgangspunkt i armlengdeprinsippet, kun mindretallet. Det følger av rettspraksis at domstolen bør vike tilbake for å foreta vurderinger dersom det i realiteten innebærer at domstolen opptrer som ligningsorgan. Dersom domstolen etter en konkret vurdering mener at staten bør gis medhold, mister Total muligheten til å få prøvd spørsmålet med utgangspunkt i riktig vurderingstema, før saken bringes inn for retten. Og dersom kreves ytterligere faktum for at Total skal gis medhold, vil det være urimelig at retten tar stilling til dette spørsmålet.

Når det gjelder spørsmålet om hva uavhengige parter ville ha avtalt, bemerkes det at statens anførsler i prosesskriv 16. januar 2018 bygger på en uriktig forståelse av armlengdeprinsippet. Dersom utbygger også skulle ha leid ut anlegget, ville ikke utbyggingsarbeidet ha startet før leieavtalen var på plass. Når man får beskjed om et bestemt ferdigstillestidspunkt, beregnes det leie fra dette tidspunkt. Det er utenkelig at utleier ville ha tatt risikoen forhold utenfor utleiers kontroll, som forsinkelser på sokkel- delen. Dette har ikke noe å gjøre med et «utleierperspektiv», slik staten hevder. Det er helt grunnleggende, og i samsvar med retningslinjene til OECD og juridisk litteratur, at en part ikke tar risikoen over forhold han ikke har kontroll over. Det må etter dette legges til grunn at uavhengige parter ville ha avtalt leie fra ferdigstillelse av anlegget på Lista i 2009.

Subsidiært anføres det at det skal gis fradrag for avskrivninger i sokkelinntekten fra 2009. Den praksis klagenemndas flertall har vist til for å underbygge sitt syn, er ikke relevant.

Ifølge den bindende forhåndsuttalelsen står man overfor to separate driftsmidler, og da må dette også følges opp på en konsistent måte. Prinsippet i skatteloven § 14-2 er at avskrivningene begynner ved ferdigstillelse, i dette tilfellet når landdelen er ferdig ettersom den bindende forhåndsuttalelsen har lagt til grunn at landdelen utgjør et eget driftsmiddel.

Alternativt kan man følge klagenemndas mindretalls begrunnelse, om at man har å gjøre med separate driftsmidler fordi dette uansett følger av de ordinære skattereglene. Dette er det imidlertid ikke nødvendig å gå inn på, ettersom man kan løse spørsmålet med utgangspunkt i den bindende forhåndsuttalelsen og det som er fastsatt i den.

Til begrunnelsene i endringsvedtaket, klagenotatet og tilsvaret bemerkes det at dersom man ikke beregner stedbunden leie, vil man falle ned på de alminnelige prinsippene og måtte avskrive mot sokkelinntekt for at det skal bli symmetrisk.

Total har nedlagt slik påstand:

1. Ligningen av Total E&P Norge AS for inntektsåret 2009 oppheves.
 - a) Prinsipalt forslag til direktiv:
Ved ny ligning skal det beregnes stedbunden inntekt.
 - b) Subsidiært forslag til direktiv:
Ved ny ligning skal det gis fradrag for avskrivninger i særskattepliktig inntekt.
2. Total E&P Norge AS tilkjennes sakskostnader.

Staten v/Oljeskattekontoret har i hovedtrekk anført:

Selv om det er likhetsstrekk med internprisingsreglene, ved at når det først skal beregnes egenleie må det være markedsleie, er det kun snakk om å fordele inntekter og fradrag innenfor ett og samme subjekt. Rettskilder om internprising er dermed ikke relevant for denne saken. Staten kan heller ikke se at man blir hjulpet av disse rettskildene. Man har ingen avtale og ikke en gang en bruk som kan beregne et vederlag og fingere en avtale.

Det rettslige utgangspunktet for stedbunden beskatning følger av skatteloven 1911 § 18, som etter tidligere § 20 åttende ledd også gjaldt for selskaper. Etter at kommuneskatten for selskaper ble opphevet, er ordningen med å beregne egenleie likevel videreført for sokkelselskaper, jf. Borgarting lagmannsretts dom 24. november 2004 [LB-2003-7900].

Det er ikke uklart hva som i dag ligger i reglene om stedbunden beskatning. Den eneste endringen, er at all skatt går til staten.

Vurderingen av vilkårene for å beregne egenleie må ta utgangspunkt i den bindende forhåndsuttalelsen 25. januar 2005, som slår fast anlegget på land faller utenfor petroleumslovens § 3 bokstav b og skattlegges etter reglene om stedbunden beskatning.

Høyesteretts dom, Rt-2003-1324 (Statpipe), er ingen dom om stedbunden beskatning. Borgarting lagmannsretts dommer 24. november 2004 [LB-2003-7900] (Statoil) og 3. desember 2012 [LB-2012-62217] (Statpipe-II) gir heller ikke veiledning for vår sak.

Vurderingen av hva som er vilkårene for å beregne egenleie må ta utgangspunkt i ligningspraksis. I klagenemndas kjennelse 15. juni 1992 [PSK-1992-0615-C] er det uttalt at det beregnes egenleie når man «eier og tar i bruk» fast eiendom i sokkelvirksomhet.

Beregning av egenleie handler om fordeling av inntekter. Egenleien er ment å representere den leieinntekt man går glipp av ved å bruke eiendelen i egen virksomhet, eller den besparelse det medfører å eie og ta i bruk egen eiendom, fremfor å leie den. Dette argumentet slår bare inn når eiendommen faktisk tas i bruk.

De generelle betraktningene om utleietilfellene i klagenemndas kjennelse 1. mars 1994 punkt (1) gjelder ikke egen bruk. Bruk av egne anlegg er omtalt under punkt (3).

Klagenemnda formulerer det som om man «leier ut» eller «bruker», nettopp fordi det er bruken som utgjør fordelingen i egen virksomhet. I Rt-1933-129 (Hydro I) er det i annenvoterende sitt votum redegjort nærmere for bakgrunnen for hvorfor det er slik.

Det er klagenemndas kjennelse 26. februar 1996 som danner grunnlaget for Standard II-modellen. Standard II-modellen er ikke hard juss, men et konkret hjelpemiddel som klagenemnda har utviklet for å fordele inntekter mellom sokkel og land. Modellen er kun en metode for å finne frem til brutto leie når det ikke er mulig å påvise en markedspris. At leien skal tilsvare en markedspris, betyr ikke at reglene om internprising kommer til anvendelse. At modellen også gir uttrykk for netto leie, er en kun en praktisk konsekvens.

I klagenemndas kjennelse 26. februar 1996 sies det også uttrykkelig at det ikke kan beregnes egenleie på land for et bygg før det tas i bruk. Det er først ved egen bruk man sparer penger ved ikke å leie, jf. Syversen, Skatt på petroleumsvinning, 1991, side 402.

I vår sak er det ingen bruk fordi hele strømforbindelsen ikke var ferdig i 2009, og da skal det heller ikke beregnes egenleie for ligningsåret 2009.

Subsidiært kan Total heller ikke gis medhold ut fra internprisingssynspunkter.

Etter statens syn kan retten ta stilling til dette spørsmålet. Det er ikke snakk om en privatrettslig disposisjon, kun den rettslige forståelsen av fordeling av inntekter, noe retten kan ta stilling til, jf. Rt-2010-999 (First Securities). Problemstillingen er oppfattet og behandlet av både flertallet og mindretallet i klagenemnda, og faktum er tilstrekkelig bredt og dekkene til at klagenemnda har kunnet ta stilling til det, jf. Rt-2014-760 (Terratec).

Ved spørsmålet om en tenkt utleier kunne ha levert i 2009, må det tas i betraktning at landkabelen ikke var ferdig før i 2010. I vår sak har man også å gjøre med et heleid anlegg. Det er helt åpenbart at når man kontraherer for å eie, tenker man ikke likt som om man skulle leie. Vurderingene som er gjort underveis, er ikke gjort i utleiefunksjon. Selv sammenlignet med vanlige internprisingsavtaler begynner dette å bli veldig spekulativt.

Som nemndas flertall er inne på, gir internprisingssynspunkter også uheldige insentiver og retts tekniske utfordringer. Stedbunden beskatning har aldri vært ment å være så komplisert.

Total har i sin armlengdevurdering utelukkende tatt et utleierperspektiv. Strømforbindelsen er kun en liten del av et større anlegg. Det må legges til grunn at en tenkt leietaker ville ha leid hele anlegget. En tenkt leietaker ville heller ikke ha bundet seg til å betale leie fra et tenkt tidspunkt mange år før anlegget ble tatt i bruk. I så tilfelle må det legges til grunn at en tenkt leietaker ville ha tatt forbehold for uforutsette omstendigheter. Det er imidlertid et forhandlingsspørsmål hvem som ville ha vunnet frem i forhandlingene om vilkårene, noe som også viser at en slik vurderingsform er utrolig spekulativ og ikke kan være riktig.

Det kan selvfølgelig spørres hvor det skal bli av kostnader ved forsinkelser. Det kan være at leien blir høyere enn opprinnelig, noe Oljeskattekontoret i nyere tid har lagt til grunn. Så er det synd at den som selger seg ut av anlegget, før det tas i bruk, ikke får nytte godt av dette, men de får da ta høyde for det i salgsprisen. I dette prosjektet ble det tidlig klart at man kunne få en forsinkelse.

Når det gjelder Totals subsidiære anførsel, bemerkes det at Total har fått avskrivninger for landdelen av anlegget i landinntekten i 2009. Det er derfor ikke nødvendig å ta stilling til om vilkårene i skatteloven § 14-30 er oppfylt. Det er kun et spørsmål om avskrivningene skal gis i landinntekten eller i sokkelinntekten. Det rettslige utgangspunktet er den bindende forhåndsuttalelsen av 25. januar 2005, som legger til grunn at delene på land faller utenfor petroleumsskatteloven § 3 [bokstav] b. Ved stedbunden beskatning henføres alle inntekter og fradrag knyttet til eiendommen/anlegget til land, jf. Zimmer, Lærebok i skatterett, 1995, side 456. Det kan derfor aldri bli snakk om å henføre fradrag som gjelder landinntekten til sokkelen. Leieberegningen etter Standard II-modellen betyr ikke at det gis fradrag i sokkelinntekten for

avskrivninger som er knyttet til delene på land. Standard II- modellen er kun en praktisk utregningsmåte som ikke endrer på reglene om avskrivning.

Staten v/Oljeskattekontoret har nedlagt slik påstand:

1. Staten v/Oljeskattekontoret frifinnes.
2. Staten v/Oljeskattekontoret tilkjennes sakens kostnader.

Rettens vurdering

Retten har funnet avgjørelsen vanskelig, men er kommet til at Total må gis medhold.

Bakgrunnen for problemstillingen i saken er at det i forbindelse med prosjektet Vallhall Redevelopment ble bestemt at de nye oljeplattformene skulle forsynes med strøm fra land. Dette innebar bygging av et likeretteranlegg tilkoblet strømmettet på Lista, legging av kabel fra likeretteranlegget ut til feltet, samt installasjon av et vekselretteranlegg på plattformene.

Som en følge av at sokkelen skulle forsynes med strøm fra land oppsto det et spørsmål om hvordan strømforsyningsanlegget skulle behandles for skatteformål. For skatteyter er det vesentlig gunstigere om et driftsmiddel avskrives etter reglene i petroleumsskatteloven § 3 [bokstav] b enn de alminnelige reglene i skatteloven kapittel 14, ettersom § 3b-driftsmidler avskrives vesentlig raskere enn ellers og også gir fradrag i friinntekt. Retten finner det imidlertid ikke nødvendig å gå nærmere inn på detaljene rundt avskrivningsreglene her.

En av operatørene på Vallhall-feltet, BP, ba i brev 25. januar 2005 Oljeskattenemnda om en bindende forhåndsuttalelse om den planlagte strømforsyningen fra land til Vallhall-anleggene i sin helhet skulle anses som et driftsmiddel etter petroleumsskatteloven § 3 [bokstav] b.

I sin bindende forhåndsuttalelse 3. februar 2005 kom Oljeskatteklagenemnda til at likestrømsforbindelsen til Vallhall i sin helhet måtte anses å utgjøre særskattepliktig virksomhet, men at landdelen og sokkeldelen for skatteformål måtte anses som separate driftsmidler. Vekselretterstasjonen og kablene innenfor det geografiske området i petroleumsskatteloven § 1 (sokkeldelen) måtte anses som § 3 [bokstav] b-driftsmidler, men ikke likeretterstasjonen på Lista og kablene frem til det nevnte området (landdelen).

Delingen ble av Oljeskatteklagenemnda begrunnet med at gjeldende rett legger avgjørende vekt på geografisk plassering, og at funksjonelle betraktninger og andre reelle hensyn har begrenset relevans ved objektavgrensningen etter petroleumsskatteloven § 3 [bokstav] b. Nemnda la derfor til grunn at landdelen måtte bli å skattlegge etter reglene om stedbunden beskatning.

Stedbunden beskatning innebærer at fast eiendom eller anlegg skal beskattes i det distrikt hvor eiendommen eller anlegget ligger. Dette fulgte tidligere av skatteloven 1911 § 18 første ledd, med hjemmel i samme lovs § 20 åttende ledd for aksjeselskaper. Selskaper som benytter eiendom eller anlegg i en annen kommune enn hvor det er hjemmehørende, betaler altså inntektsskatt av eiendommen eller anlegget til eiendommens kommunen.

Mens det på land kun betales vanlig inntektsskatt, betales det for virksomhet på sokkel også særskatt til staten. For ligningsåret 2009 var inntektsskatten på 28 %, mens særskatten var på 50 %. Den forskjell som ligger i skattenivå mellom sokkel og land gjør at det får stor betydning hvor en inntekts- eller utgiftspost skattlegges eller fradragsføres. Når sokkelselskapers inntekter og utgifter består av både en landdel og en sokkeldel som er undergitt ulike skatteregimer, må det «ved ligningen [...] finne sted en nærmere fordeling av inntektene – men og utgiftene – mellom sokkel og land.», jf. Rt-2003-1324 (Statpipe).

I ligningspraksis er det utviklet en egen metode for å fordele inntekter og utgifter når eiendommer og anlegg på land benyttes i sokkelvirksomhet. I Borgarting lagmannsretts dom 24. november 2004 er bakgrunnen for praksisen og innholdet i den beskrevet slik:

Samtidig med innføring av petroleumsskatteloven i 1975 fikk de selskaper som benyttet faste eiendommer på land som en integrert del av utvinningsvirksomheten en egen form for beskatning for bruken av eiendommene. Man beregnet en teoretisk leie, en såkalt egenleie, som kom til fradrag i sokkelinntekten, og i stedet ble tillagt den skattepliktige inntekt av virksomheten på land. [...] Beskatning ved beregning av egenleie er spesielt for petroleumsbeskatningen, og det finnes ingen tilsvarende ordning for den ordinære stedbundne beskatning.

I klagenemndas kjennelse 1. mars 1994 er bakgrunnen for praksisen beskrevet nærmere:

Ved bruk i egen virksomhet av egen fast eiendom og egne anlegg sikres kommunens skattefundament ved at en beregnet leieinntekt av eiendommen eller anleggene henføres til beskatning i kommunen, mot at en tilsvarende leieutgift kommer til fradrag i skattyterens næringsinntekt. Skattyteren beskattes derfor som om han hadde inngått en leieavtale med seg selv. Som utleier beskattes han for leieinntekten i eiendomskommunen, med fradrag for de omkostninger som er henførbare til eiendommen, og som leietager får han fradrag for leieutgiften i næringsinntekten.

Den her beskrevne «selvkontraheringsmetode» er det lang tradisjon for i norsk ligningspraksis. Høyesterett har riktignok i ett spesielt tilfelle underkjent metoden (se Rt-1933-129), men praksis har ikke latt seg påvirke av denne dom. Synspunktet er at det ikke bør få noen betydning for kommunens beskatningsrett om skattyteren leier ut eiendommen eller anlegget, eller han bruker den i egen næringsvirksomhet.

Som det fremgår av det som er sitert, er det i praksis blitt beregnet en teoretisk stedbunden leie, en egenleie for landdelen, som fradragsføres på sokkel og inntektsføres på land. Det er lagt til grunn at leien i slike tilfeller skal svare til den leie som sannsynligvis ville ha blitt fastsatt i en avtale mellom uavhengige parter, jf. klagenemndas kjennelse 15. juni 1992:

Klagenemnda legger til grunn at det er markedsleien som skal henføres til eiendomskommunen i disse tilfellene, den leie som sannsynligvis ville ha vært fastsatt i avtale mellom uavhengige parter. Dette er den leieinntekt den næringsdrivende går glipp av ved å bruke eiendommen i egen virksomhet, og som må regnes som en omkostning i virksomheten.

Spørsmålet i vår sak er om vurderingen av hva uavhengige parter ville avtalt ikke bare skal forstås å gjelde leiens størrelse, men også spørsmålet om når begynner å løpe, eller om ligningspraksis må forstås slik at det ikke kan beregnes egenleie før anlegget tas i bruk.

Frem til høsten 2006 var planen at hele strømforbindelsen skulle være ferdig og tas i bruk i 2009, men på grunn av forsinkelser med sokkeldelen av anlegget, skjedde ikke dette. Selv om likeretteranlegget var ferdig og tilkoblet strømmettet i 2009, ble ikke landdelen av kabelen ferdig før i 2010 og kabelen ut til sokkel og vekselretterstasjonen på sokkel ferdig før i 2011. Om årsaken til forsinkelsen er det i klagenemndas vedtak gjengitt følgende:

Vekselretterstasjonen på Valhall skulle leveres av Heerema som en del av et integrert dekk offshore, og skulle egentlig også være klart i 2009. På grunn av merarbeid fra Heerema ble installasjonen av dekket offshore, og dermed også oppkobling av strømkabelen, forsinket – og sto ikke klar før i 2011. Ettersom det ikke var mulig eller ønskelig å endre strømforsyningen ved å koble opp den ferdigstilte strømkabelen fra land før vekselretterstasjonen på Valhall var ferdigstilt fra Heerema, valgte rettighetshaverne i mellomtiden å bruke de gamle kraftgeneratorene på Valhall for å unngå tap av produksjon. Det var ikke mulig å kjøre de gamle kraftgeneratorene med kraft fra land. [...]

Partene er uenige om Total kan beregne egenleie for likeretteranlegget for 2009 når strømforbindelsen ikke var ferdig og klar til å forsyne sokkelen med strøm før i 2011. Total solgte seg ut av Vallhall-feltet med virkning fra 1. januar 2010, og vil ikke kunne få beregnet egenleie for likeretteranlegget hvis ikke leien kan beregnes for ligningsåret 2009.

Som nevnt i Borgarting lagmannsretts dom 24. november 2004, er beskatning ved beregning av egenleie spesielt for petroleumsbeskatning. Når modellen for å beregne egenleie er utviklet og forankret i ligningspraksis, må retten også ta utgangspunkt i ligningspraksis ved vurderingen av hvordan vilkårene for å beregne egenleien skal forstås.

Modellen som ligger til grunn for beregningen av egenleien, kalles Standard II-modellen, og er forankret i klagenemndas kjennelse 26. februar 1996, som er en videreføring og mindre justering av Standard I-modellen i klagenemndas kjennelse 1. mars 1994. Retten går ikke inn på forskjellen mellom modellene, da det ikke er relevant for problemstillingen i vår sak. De elementer som ligger til grunn for beregningen av egenleien i henhold til modellen, er i klagenemndas kjennelse 1. mars 1994 sammenfatningsvis beskrevet slik:

Modellen er i utgangspunktet en metode for beregning av *brutto leieinntekt*. Men ettersom avskrivningselementet skal settes lik de skattemessig foretatte avskrivninger og driftsomkostningselementet skal settes lik de driftsomkostninger som ved beskatningen skal henføres til eiendommen, nøytraliseres disse to elementer av de motsvarende utgiftsposter, og man står igjen med modellens avkastningselement, som vil være lik netto leieinntekt.

Modellen gir etter dette en metode for beregning av *netto leieinntekt*.

Som det fremgår av kjennelsen, er Standardmodellen en metode for å beregne brutto leieinntekt som består av tre elementer; avskrivninger, driftsomkostninger og avkastninger. Ettersom

avskrivningene og driftsomkostningene nøytraliseres gjennom tilsvarende fradrag, står man også igjen med en metode for å beregne netto leieinntekt.

Når forskjellen i skattesatsene mellom sokkel og land i 2009 var på 50 %, vil skatteeffekten av den leien som fradragsføres i sokkelinntekten utgjøre 50 % av avkastningselementet. For Total er det følgelig en fordel å få beregnet egenleie for likeretteranlegget i ligningen for 2009, som kan fradragsføres i sokkelinntekten som skattlegges etter høyere satser.

Spørsmålet er imidlertid hva som er vurderingstemaet for når leieberegningen starter.

Ettersom den ligningspraksis som partene har vist til ikke direkte gjelder spørsmålet vi står overfor i vår sak, finner retten det hensiktsmessig å først se på se på hvilke hensyn som ligger bak ordningen. I klagenemndas kjennelse 1. mars 1994 er det uttalt at:

Når markedsleie ikke lar seg påvise, tilsier praktiske hensyn at man finner frem til et alternativ. Dette må vareta hensynet til landkommunenes interesser i fordelingsspørsmålet, og så langt som mulig ta sikte på en skattemessig likestilling mellom selskaper som eier sine næringslokaler på land, og selskaper som har valgt å leie slike lokaler.

At skattemessig likebehandling av eie og leietilfellene er et av de viktigste hensynene som ligger bak ordningen, er også lagt til grunn i klagenemndas kjennelse 26. februar 1996:

Klagenemnda mener fortsatt at det er grunnlag for å benytte en standardmodell som sammenligningsgrunnlag ved vurderingen av selskapenes leieutgifter til bygg der en ellers ikke har tilstrekkelig grunnlag i aktuelle markedsleier for å foreta en vurdering av selskapenes egen leiefastsettelse. Modellen bør være enkel å arbeide med, både av hensyn til ligningsmyndighetene og selskapene, men målet vil stadig være å finne frem til et resultat som kan antas å være tilnærmet likt det uavhengige parter ville avtalt. Det er imidlertid svært mange alternativer for fastsettelse av en leie, og det vil være delte meninger om hvilke elementer og variabler en standardmodell bør inneholde. [Rettens understrekning].

Den samme forståelsen er også lagt til grunn av både tingretten og lagmannsretten i Statpipe II-saken, som riktignok gjaldt virksomhetsalternativet og spørsmålet skattemessig eierskap i den forbindelse, men hvor begge instanser også gikk inn på formålet bak ordningen. I Oslo tingretts dom 2. februar 2012 [TOSLO-2011-48604] ble det uttalt at:

[...] Hensikten med praksisen med å godta overføring av inntekt fra sokkel til land synes å ligge særlig i to forhold.

Som nevnt ovenfor, var det en periode et ønske å sikre kommunen der anlegget eller bygningen er, skatt av den inntekt som installasjonen genererer. [...]

Viktigere, og trolig mer opprinnelig, er det andre formålet med praksisen, nemlig å utvirke at et utvinningsselskap som bruker egne anlegg på land, stilles likt med andre utvinningsselskaper, som kjøper tilsvarende tjenester. [...]

I Borgarting lagmannsretts dom 3. desember 2013 [LB-2012-62217] ble det uttalt at:

Tanken bak regelen er at selskapene på denne måten blir stilt i samme skattemessige posisjon som om de hadde kjøpt tjenesten hos et uavhengig selskap som i sin pris/tariff må legge på et fortjenestelement knyttet til de investeringer som er foretatt.

På denne bakgrunn legger retten til grunn at det er hensynet til eiendomskommunens næringsinntekter, og hensynet til skattemessig likebehandling av selskaper som eier sine anlegg på land og selskaper som leier sine anlegg, som opprinnelig ligger bak ordningen.

Ved lovendring i 1999 ble bestemt at aksjeselskaper betaler skatt til staten og ikke lenger skatt til kommunen. Praksisen med å beregne stedbunden leie ble imidlertid videreført på bakgrunn av at Borgarting lagmannsrett i dom 24. november 2004 [LB-2003-7900] kom til at lovendringen ikke kunne ha betydning for adgangen til å fradragsføre stedbunden leie i sokkelinntekten, når den bygget på fast ligningspraksis i over 20 år og skatteskjerpelsen endringen ville medføre for sokkelselskaper ikke var en tilsiktet virkning av lovendringen.

Etter rettens syn må det derfor legges til grunn at det er hensynet til å sikre likebehandling av selskaper som eier sine anlegg på land, og selskaper som velger å leie sine anlegg, som i dag er det primære hensynet bak å godta fradrag for egenleie i sokkelinntekten.

Total har anført at for å oppnå skattemessig likebehandling mellom eie og leietilfellene, må ikke bare spørsmålet om egenleiens størrelse, men også spørsmålet om når leien begynner å løpe bero på en armlengdes vurdering av hva uavhengige parter ville ha avtalt.

Total har til støtte for sitt syn vist til kjennelse 1. mars 1994, hvor klagenemnda skriver at:

Andre ganger inngås det imidlertid langsiktige leiekontrakter, med bestemmelser som regulerer leien en årrekke fremover. Dette kan – som advokat [...] er inne på (816-817) – blant annet være aktuelt i forbindelse med bygging av spesielle leieobjekter, tilpasset behovet til en enkelt eller et lite fåtall leietagere. Slike leieobjekter vil kunne være ukurante på det vanlige leiemarked. Det kunne være for risikabelt for investor å sette i gang et slikt byggeprosjekt uten på forhånd å sikre seg leietagere som ikke kunne si opp leieforholdet på kort varsel, og uten å sikre seg at han gjennom leien, foruten dekning av vanlige driftsomkostninger mv samt en normal avkastning på den investerte kapital, også i løpet av leieperioden fikk dekket inn de investeringer som han vanskelig kan nyttiggjøre seg på det vanlige leiemarked. Også leietager vil på tilsvarende måte kunne være interessert i å sikre seg en langsiktig leierett, med en leie som ikke følger markedets vanlige svingninger.

Dette hensyn rekker imidlertid, etter Klagenemndas mening, ikke så langt at det kan begrunne en fast leie, som ligger over markedsleien, i et ubegrenset tidsrom. Investors legitime behov for en langsiktig leiekontrakt er begrenset til det som er nødvendig for at han, ved leieperiodens utløp, skal ha fått dekning for investeringene, i den grad han ikke ved videre utleie kan antas å nyttiggjøre seg disse på regningssvarende måte ved utleie på det åpne marked -, i tillegg til driftsomkostningene (vedlikehold mv) samt en rimelig avkastning.

Klagenemnda antar videre at bindingstiden for en leieavtale også vil måtte avhenge av leiens størrelse, sett i forhold til investeringene. Jo høyere den årlige leie er, jo kortere tid vil det ta

før investor har fått dekket inn sine særlige investeringer, i tillegg til sine driftsomkostninger og en rimelig fortjeneste.

Retten er enig med Total i at dersom man ser for seg likeretteranlegget som et tenkt utleieobjekt, så ville de hensyn som er nevnt ha gjort seg gjeldende. Når likeretteranlegget utelukkende er bygget for å forsyne Vallhall-feltet med strøm, vil brukstiden være begrenset til feltets levetid og årlig leiebeløp være en funksjon av en avtalt leieperiode. Det beløp som kan kreves i månedlig leie, vil da også måtte avhenge av oppstartstidspunktet for betalingen. Slik retten oppfatter staten, er dette heller ikke bestridt på generelt grunnlag.

Staten har imidlertid anført at de generelle betraktningene om utleietilfellene ikke er relevant for egenleietilfellene. Staten har vist til at klagenemnda i samme kjennelse har redegjort særskilt for bruk av egne anlegg. Retten er ikke enig i en slik forståelse. Et av spørsmålene i saken var om selskapet kunne ta utgangspunkt i at uavhengige parter ville ha inngått en langsiktig leieavtale, som sikret leieavtalen mot svingninger i markedet, noe klagenemnda besvarte bekreftende. I sin konkrete vurdering uttalte klagenemnda følgende:

Spørsmålet er så om man ved en slik selvkontrahering som her er nevnt, også kan velge den konstruksjon at leieavtalen er inngått på lengre sikt med bestemmelser som i større eller mindre utstrekning sikrer årsleien mot svingninger i leiemarkedet.

Klagenemnda er kommet til at de beste grunner taler for å gi et bekreftende svar, i tilfelle hvor forholdene er slik at en tilsvarende avtale sannsynligvis også ville ha vært inngått ved regulær utleie. Det vises i denne forbindelse til Klagenemndas uttalelse i sitatet under b (1) ovenfor, om at den inntekt som skal henføres til beskatning i eiendomskommunen i disse tilfellene, er «den leie som sannsynligvis ville ha vært fastsatt i avtale mellom uavhengige parter». Riktignok har man ved selvkontrahering større muligheter for å endre leievilkårene ut fra skattemessige hensyn, og f.eks. sette opp leien i takt med en nivåstigning i markedet. Men har man lojalt fulgt et fornuftig armlengdes leieopplegg, uten å utnytte mulighetene til å sette opp leien i et stigende marked, synes det liten grunn til å nekte vedkommende selskap å følge det samme opplegg når leienivået er gått ned.

Slik retten leser klagenemndas kjennelse i sammenheng, må de generelle betraktningene om utleietilfellene forstås som et bakteppe for klagenemndas drøftelse av hvilket leieopplegg som må kunne godtas i en Standardmodell. Etter rettens syn må de hensyn som er nevnt også kunne tas i betraktning i andre tilfeller, når det er relevant å se hen til dem.

Spørsmålet er imidlertid om ligningspraksis skal forstås slik at det gjelder et eget vilkår om at anlegget rent faktisk må tas i bruk i snever forstand før selskapet kan beregne egenleie av anlegget som kan fradragsføres i sokkelinntekten, og som gjør at slike betraktninger ikke er relevante for spørsmålet om når leieberegningen starter, slik staten anfører.

Staten har anført at egenleien er ment å representere den leieinntekt man går glipp av ved å bruke eiendelen i egen virksomhet, eller den besparelse det medfører å eie og ta i bruk egen eiendom fremfor å leie den, noe som først slår inn når eiendommen faktisk tas i bruk.

Staten har til støtte for sitt syn blant annet vist til klagenemndas kjennelse 15. juni 1992, hvor spørsmålet var om sokkelselskapet kunne ta utgangspunkt i markedsleien ved beregningen av egenleie for boliger som ble leid ut til de ansatte, selv om boligene ble leid ut til de ansatte til en rimeligere leie. I den kjennelsen er ligningspraksisen beskrevet slik:

Det følger av bestemmelsene i skattelovens § 18 at formue i og inntekt av fast eiendom mv er gjenstand for stedbunden beskatning i den kommune hvor eiendommen ligger. I tilfelle hvor en næringsdrivende eier og tar i bruk fast eiendom i næringsvirksomheten [...] har det i ligningspraksis vært vanlig å beregne en bruttoleie, som henføres til særskilt beskatning i eiendomskommunen mot at det gis fradrag i næringsinntekten for en tilsvarende leieutgift. [...]

Når fast eiendom tas i bruk i utvinningsvirksomhet, har man gått frem på tilsvarende måte. Den beregnede bruttoleie har ikke vært ansett som utvinningsinntekt, og den har vært beskattet i eiendomskommunen etter de satser som gjelder for vanlige leieinntekter. Den beregnede brutto leieutgift er kommet til fradrag i utvinningsinntekten, som beskattes etter høyere satser.

Klagenemnda legger til grunn at det er markedsleien som skal henføres til eiendomskommunen i disse tilfellene, den leie som sannsynligvis ville ha vært fastsatt i avtale mellom uavhengige parter. Dette er den leieinntekt den næringsdrivende går glipp av ved å bruke eiendommen i egen virksomhet, og som må regnes som en omkostning i virksomheten [Rettens understrekning].

Selv om klagenemndas uttalelser kan leses som at bruk er et eget vilkår for å beregne egenleie, mener retten at det må tas i betraktning at saken gjaldt boliger, som også kan brukes til andre formål. Boligtilfellene er derfor ikke sammenlignbare med tilfellet i vår sak, hvor man har å gjøre med et likeretteranlegg som utelukkende er bygget for å forsyne plattformen med strøm. Retten mener derfor at det ikke nødvendigvis kan legges til grunn at det er bruk i snever forstand klagenemnda har ment å referere til med disse uttalelsene.

Staten og har også til støtte for sitt syn vist til klagenemndas kjennelse 26. februar 1996, hvor klagenemnda uttalte at

[...] Nemnda er enig med Oljeskattekontoret i at det ikke kan henføres leieutgifter til land for et bygg før dette er tatt i bruk. [..].

Spørsmålet i den saken var om det kunne beregnes egenleie for kontorbygg som var under oppføring. Saksforholdet i den saken er derfor ikke sammenlignbart med vår sak. I vår sak er likeretteranlegget på land ferdigstilt, men ikke tatt i bruk på grunn av forsinkelser. Etter rettens syn er det også verdt å merke seg at Oljeskattekontoret i sitt klagenotat i den saken synes å ha begrunnet sitt syn, om at det ikke kan beregnes egenleie før kontorbyggene er tatt i bruk, ut fra armlengdebetraktninger, det som kontoret i denne saken mener er feil vurderingsnorm for spørsmålet om når leieberegningen starter. Fra klagenotat gjengis:

Kontoret er av den oppfatning at når det gjelder nye bygg/tilbygg må en legge til grunn at disse ikke generer inntekter før de er tatt i bruk. Inntekt allokert til land etter standardmodellen beregnes således første fra og med det inntektsåret bygget er tatt i bruk. Dette er i tråd med

Klagenemndas utgangspunkt om at en skal sammenligne oljeselskapene med uavhengige investorer. Det er først fra dette tidspunktet en investor ville ha fått leieinntekter. [Retten understrekning].

Retten mener også at klagenemndas kjennelse 1. mars 1994, hvor klagenemnda kom til at det skulle beregnes egenleie for boliger som sto tomme for beredskapsformål, underbygger at bruk ikke kan forstås som et eget vilkår for når et sokkelselskap kan beregne egenleie som inntektsføres på land og fradragsføres i sokkelinntekten. I den saken ble det uttalt at:

Klagenemnda er med hensyn til det foreliggende tvistepunkt – om brutto leieverdi skal reduseres når boligene ikke har vært utleiet hele året – kommet til at selskapene her må gis medhold. På samme måte som det å holde de ansatte med rimelige boliger er å anse som en del av personalutgiftene i videre forstand, må også det å holde boligene i beredskap for dem være det. I begge tilfelle må omkostningene settes lik markedsleien. Når denne skal legges til grunn ved beskatningen av selskapene, må man se bort fra tilfeldige variasjoner i den faktiske bruks tid som er en følge av selskapenes egne behov for å belegge boligene.

Synspunktet må være at boligene hele tiden er å anse som driftsmidler i virksomheten, og er med på å generere utvinningsinntekt.

Klagenemnda antar etter dette at også bruttoleien i perioder hvor boligene ikke har vært i bruk, må medregnes i det beløp som henføres til beskatning i eiendomskommunene og komme til fradrag i selskapenes utvinningsinntekt. [Retten understrekning].

Slik retten leser kjennelsen, la klagenemnda avgjørende vekt på at det ut fra hensynet til driften var rasjonelt å ha boligene som driftsmidler.

Når likeretteranlegget er bygget utelukkende for å forsyne sokkelen med strøm, må det legges til grunn at det har en slik tilknytning til driften at det er naturlig å ha det som driftsmiddel, også når det ikke er tatt i bruk som følge av forsinkelser. Retten er enig med klagenemndas mindretall i vår sak som legger til grunn at «Det sentrale må være at de er anskaffet til bruk i utvinningsvirksomheten og ikke tatt ut av denne bruken til andre formål».

Etter rettens syn underbygges en slik forståelse også av partenes omforente forståelse i klagenemndas kjennelse 11. desember 2006, som gjaldt beregning av stedbunden inntekt av en kondensatorrørledning mellom to terminaler. I den saken var det enighet mellom partene om at det skulle beregnes stedbunden inntekt av en kondensatorrørledningen, selv om den ikke lenger var i drift, men kun ble holdt operativ av beredskaps- og kommersielle hensyn.

Staten og klagenemndas flertall har imidlertid tolket klagenemndas kjennelse 1. mars 1994 og øvrig ligningspraksis annerledes, ut fra en forståelse av at det er først når utnyttelsesmuligheten på sokkel har materialisert seg gjennom faktisk bruk at det kan beregnes egenleie som kan fradragsføres i sokkelinntekten. Etter å ha sitert den bindende forhåndsuttalelsen 3. februar 2005 har klagenemndas flertall lagt til grunn at det er:

[...] landinnretningenes fysiske og funksjonelle tilknytning med innretningene på sokkel som begrunner fradrag i sokkel inntekten. Disse utgiftene gir ikke en avkastning med virkning for

sokkel virksomheten før hele strømforsyningen til plattformene er ferdigstilt. Et relevant og økonomisk driftsmiddel i sokkelvirksomheten blir følgelig ikke etablert før hele strømforsyningsanlegget er fullført.

Etter flertallets syn må derfor adgangen til å beregne stedbunden leie knyttes til tidspunktet hvor den faktiske utnyttelsesmuligheten på sokkelen har materialisert seg. Oppstart av leieberegningen kan i denne saken da først skje når installasjonene på land tas i bruk i sokkelvirksomheten.

Flertallets resonnement synes å bygge på at det må foreligge en form for kapitalavkastning med virkning for sokkelen gjennom egen bruk, og at det først er når likeretteranlegget er koblet opp mot sokkel og tatt i bruk i snever forstand at det kan beregnes en egenleie som fradragsføres på sokkel og inntektsføres på land. Flertallet har til støtte for sitt syn også vist til Jan Syversen i «Skatt på petroleumsutvinning», 1991, som på side 402 flg. skriver at:

Beskatning av fast anlegg til anleggskommunen etter skl. § 18 kan betraktes som et særskilt inntektsverv i denne kommune. Når grunnlaget for beskatningen er eierens netto fordel ved egen bruk av anlegget, kan dette betraktes som en form for kapitalavkastning – eventuelt en særskilt form for virksomhet hvis objektet har en slik størrelse at utleie ville bli å betrakte som virksomhet. – I og med at bygningen brukes til å fremme en virksomhet som foregår i et annet distrikt, kan reglene om stedbundet beskatning også ses som et ledd i en teknikk med sikte på å fordele nettoinntekten av selve virksomheten mellom produksjons- og anleggskommunen. Den første synsvinkel er etter min mening mest nærliggende så lenge beskatningen bare gjelder fordelene ved bruken av anlegget.

Slik retten leser Syversen, skriver han om ulike innfallsvinkler til hvordan man kan betrakte inntektsvervet i kommunen. Retten kan ikke se at det Syversen skriver om, kan tas til inntekt for at det gjelder et selvstendig vilkår om at anlegg må være tatt i bruk for at det skal kunne beregnes egneleie for anlegget på land som fradragsføres i sokkelinntekten.

At ligningspraksis ikke kan forstås slik at det gjelder et krav om faktisk bruk, samsvarer også med at kapitalbindingen som begrunner overføringen etter Standard II-modellen knytter seg til selve anskaffelsen, og ikke til bruken av eiendommen eller anlegget. Som nevnt innledningsvis, er hensynet bak ordningen at selskaper som eier sine anlegg blir stilt i samme skattemessige posisjon som selskaper som leier sine anlegg hos et uavhengig selskap, som i sin pris legger på et fortjenestelement i de investeringer som er foretatt.

Dersom man i leietilfellene godtar en overføring fra det tidspunkt da leien begynner å løpe, mens man i eietilfellene oppstiller et eget tilleggsvilkår om at anlegget må være tatt i bruk før det skal kunne beregnes en teoretisk egenleie, blir det en skattemessig forskjell mellom eie- og leietilfellene som, etter rettens syn, ikke er forenlig med formålet bak ordningen.

Staten har i sitt hovedinnlegg opplyst at Oljeskattekontoret i nyere tid har valgt å hensynta slike forskjeller ved å godta en oppjustering av leien når anlegg tas i bruk, for å bøte på den historiske forskjellen. Retten kan imidlertid ikke se at en slik praksis er fullt forenlig med formålet om å skattemessig likestille selskaper som eier sine og selskaper som velger å leie sine anlegg. Det er

tilstrekkelig å vise til at Total solgte seg ut av Vallhall-prosjektet med virkning fra 1. januar 2010, og ikke vil kunne dra nytte av en oppjustering senere år.

Når skatteinntektene som tilfaller staten uansett blir de samme, har retten vanskelig for å se hvorfor ikke et armlengdes opplegg også skal kunne legges til grunn også for vurderingen av når leieberegningen starter, når en slik tilnærming best ivaretar formålet med ordningen.

Staten har som en innvending også vist til at en slik tilnærming kan føre til uønskede skattetilpasninger. Retten kan ikke se at dette kan være avgjørende. På samme måte som for leiens størrelse må også en armlengdes vurdering av selskapets konstruksjon om oppstartstidspunkt kunne vurderes av ligningsmyndighetene. Når leibeløpet og løpetiden ofte vil henge sammen, synes en slik tilnærming tvert imot mer hensiktsmessig enn den praksis Oljeskattekontoret har lagt opp til, hvor det i ettertid foretas en oppjustering.

Etter en samlet vurdering mener retten at praksisen med å beregne egenleie må forstås slik at også spørsmålet om når leieberegningen starter må bero en vurdering av hva uavhengige parter ville ha avtalt. Det følger av rettens konklusjon at klagenemndas flertall har lagt feil vurderingsnorm til grunn for sin vurdering, noe som er tilstrekkelig for å oppheve vedtaket.

Spørsmålet blir så om retten også skal foreta en vurdering av hvorvidt uavhengige parter ville ha avtalt at det skulle betales leie fra 2009, eller om dette spørsmålet bør forelegges klagenemnda på nytt, nå som Total har fått medhold i hva som er riktig vurderingstema.

Utgangspunktet er at retten bør avstå fra å foreta vurderinger som innebærer at retten i realiteten opptrer som ligningsorgan, jf. Rt-2010-999 (First Securities) avsnitt 51. Hvor grensen går, blir i noen grad skjønnsmessig, men det er lagt til grunn at domstolen bør avstå fra å foreta vurderinger som ligningsforvaltningen ikke har foretatt og som innebærer at domstolen i realiteten opptrer som ligningsmyndighet i første instans, jf. Rt-1999-1087 (Baker Hughes) og Rt-2009-1577 (Stolt-Nielsen) avsnitt 67. At det er snakk om en vurdering som bygger på samme faktum og et grunnlag som også har vært tema for ligningsforvaltningen, taler for at domstolen bør kunne foreta vurderingen, jf. Rt-2010-999 (First Securities) avsnitt 46-52. Domstolen må også kunne vurdere rettslige anførsler som ikke har vært påberopt for ligningsmyndighetene, jf. Rt-2014-760 (Terratec) avsnitt 45-49.

Totals anførsel, om at uavhengige parter ville ha avtalt at det skulle beregnes leie fra 2009, har vært et tema under ligningsforvaltningens behandling. Anførselen er blitt kommentert i Oljeskattekontorets klagenotat, og blitt vurdert av klagenemndas mindretall, som ville gi Total medhold ut fra betraktninger om at en uavhengig utleier ikke ville ha tatt risikoen for forsinkelser på leietakers side. Klagenemndas flertall har imidlertid ikke foretatt en konkret vurdering basert på den vurderingsnorm som retten mener er riktig. Man vet derfor ikke hvordan flertallet ville ha resonneret og konkludert for så vidt gjelder dette spørsmålet.

Retten har også oppfattet partene slik at de har svært ulikt syn på hvilke momenter som bør kunne tas med i en konkret vurdering av hvilket oppstartstidspunkt uavhengige parter ville ha avtalt med utgangspunkt i en standardmodell. Når Standardmodellen ikke er ren juss, men et praktisk hjelpemiddel utviklet av ligningsmyndighetene, som er ment å være enkelt å arbeide med, bør

vurderingen av hvilke momenter som bør kunne tas i betraktning i en slik modell også avgjøres av ligningsmyndighetene og ikke av retten i første instans.

Når klagenemndas flertall ikke har foretatt en slik vurdering, mener retten at det riktige må være å oppheve vedtaket og sende saken tilbake til klagenemnda for ny behandling.

Retten vil imidlertid påpeke at Oljeskattekontorets resonnement i klagenotatet synes å bygge på en misforståelse av obligasjonsrettslige prinsipper. Dersom det legges til grunn at likeretteranlegget er ferdigstilt i henhold til fastsatt fremdriftsplan, vil en tenkt utleier ikke være i en misligholdssituasjon overfor leietaker. Det er mer nærliggende å omtale det som kreditormora når det er leietakeren som ikke er stand til å ta anlegget i bruk som forutsatt.

Retten er etter dette komme til at ligningen av Total for 2009 må oppheves.

Ved ny vurdering må klagenemnda for spørsmålet om når egenleien begynner å løpe ta utgangspunkt i det leietidspunkt uavhengige parter må antas å ville ha avtalt i en leieavtale.

Ettersom vedtaket oppheves, går retten ikke inn på Totals subsidiære hovedanførsel.

Sakskostnader

Total E&P Norge AS har vunnet saken og har i utgangspunktet krav på å få dekket sine sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd.

Som nevnt innledningsvis har retten funnet avgjørelsen vanskelig, blant annet fordi den ligningspraksis som foreligger gjelder spørsmål som ikke er direkte sammenlignbare med spørsmålet i vår sak, og fordi deler av ligningspraksisen også kan leses til støtte for statens hovedanførsel. At saken har vært tvilsom, reflekteres også av at klagenemndas kjennelse er avsagt under dissens hvor flertallet på fire av syv medlemmer ville gi staten medhold.

Retten kan imidlertid ikke se at tvilen i seg selv gjør at det foreligger tungtveiende grunner som helt eller delvis tilsier at staten bør fritas for sakskostnadsansvar, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Det skal mye til for ikke å tilkjenne en skatteyder som vinner en sak mot staten sakskostnader, selv når saken har vært tvilsom, jf. Rt-2002-1433 med videre henvisninger. Retten kan heller ikke se at det foreligger andre grunner som etter en helhetsvurdering tilsier at staten helt eller delvis bør fritas for sakskostnadsansvar i denne saken. Retten er derfor kommet til at Total skal tilkjennes fulle sakskostnader.

Advokat Noss har fremlagt en sakskostnadsoppgave på 462 825 kroner eks. mva., hvorav 453 750 kroner utgjør salær og resten utlegg. Av salærkravet utgjør 171 000 kroner 45 timers arbeid frem til stevning, 243 750 kroner 75 timers arbeid frem til muntlig forhandling og 39 000 kroner 10 timers arbeid i forbindelse med hovedforhandlingen.

Gjennomsnittlig timesats er i sakskostnadsoppgaven opplyst å være 3 490 kroner eks. mva.

Statens prosessfullmektig har protestert mot kravet og anført at timeantallet er for høyt i forhold til timebruken, jf. tvisteloven 20-5 første ledd. Retten er imidlertid enig med Totals prosessfullmektig i at saken rettslig sett har vært vanskelig. Retten er videre enig i at det å bedømme saken som en endagssak vil være for strengt. Retten finner under noe tvil å godta salærkravet og tilkjenner Total E&P Norge AS sakskostnader med det beløp som er krevd.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist på grunn av flere forhold, herunder sakens kompleksitet, ferieavvikling, sykefravær og andre berammelser. Partene er blitt orientert.

Domsslutning

- 1. Ligningen av Total E&P Norge AS for inntektsåret 2009 oppheves.*
- 2. Staten v/Oljeskattekontoret betaler Total E&P Norge AS' sakskostnader med 462 825 – firehundreogsekstiotusenåttehundreogtjuefem – kroner innen to – 2 – uker fra dommens forkynnelse.*

SkN 18-065 Klassifisering av vederlag ved aksjekjøp

Lovstoff: Skatteloven § 6-40.

Sogn og Fjordane tingrett: Dom av 16. april 2018.

Dommer: Tingrettsdommar Gunnhild Grove.

Parter: Svelgen Kraft Holding AS (advokat Kaare Andreas Shetelig) mot Staten v/ Skatt vest (advokat Helge Aarseth).

Dommen er anket.

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmålet om et avtalt justeringsvederlag ved kjøp av aksjeselskap var en del av kjøpesummen for aksjene, eller renter for kreditt med fradragsrett etter skatteloven § 6-40. Tingretten fant at justeringsvederlaget ikke var et vederlag på grunn av kreditten, men et vederlag som skulle kompensere for økt verdi på aksjene frem til det tidspunktet de formelt ble overført og betalt. Justeringsvederlaget kunne altså ikke klassifiseres som renteutgifter, og ga ikke fradragsrett. Staten ble frifunnet.

1. Saka gjeld

Saka gjeld spørsmålet om avtalt justeringsvederlag ved kjøp av aksjeselskap var ein del av kjøpesummen for aksjane eller renter for kreditt med fradragsrett etter skattelova § 6-40.

2. Framstilling av saka

Den 30. september 2009 inngjekk Elkem Energi Kraft AS (som seljar) og Svelgen Kraft Holding AS (som kjøpar) avtale om overdraging av samtlege aksjar i Elkem Energi Bremanger AS (Selskapet).

Elkem Energi Bremanger AS dreiv produksjon av elektrisitet frå vasskraft, og hadde rettar til fire kraftverk. Dette var Svelgen I og II som dei leigde frå staten etter heimfall og Svelgen III og IV som Selskapet eigde sjølv.

Avtalen fastsette at aksjane skulle overdragast etter at det var gitt konsesjon og konkurransetilsynet hadde gitt sitt samtykke. Samtidig vart det regulert kva som skulle skje dersom konsesjon ikkje vart gitt.

Kjøpesummen for aksjane vart i avtalen punkt 4.1 regulert på følgjande måte:

Kjøpesummen for Aksjene utgjør NOK 1 709 000 000 med tillegg/fradrag for avvik fra forutsatt justert netto rentebærende gjeld («Netto Gjeld») på NOK 0 – null – per 31. desember 2009 («Virkningstidspunktet») («Kjøpesummen»).

Selskapets kontantstrøm fra Virkningstidspunktet frem til Overtagelsesdato skal, med de unntak som eventuelt følger av Avtalen, forbli i Selskapet til etter Overtagelsesdato. Kjøpesummen skal derfor tillegges et avtalt justeringsvederlag beregnet i prosent av Kjøpesummen fra Virkningstidspunktet til forfallstidspunktet for Kjøpesummen («Justeringsvederlag»).

Samlet kjøpesum utgjør Kjøpesummen med tillegg av Justeringsvederlag («Samlet Kjøpesum»).

Nærmere bestemmelser om fastsettelse av Kjøpesummen, Netto gjeld, Justeringsvederlag og Samlet Kjøpesum er angitt punkt 4.2 og 4.3 nedenfor samt i Vedlegg 4.

Konkurransestyresmaktene hadde ingen merknader til transaksjonen og gav sitt samtykke før verknadstidspunktet 31. desember 2009.

Når det gjeld konsesjonsspørsmålet kom NVE med ei positiv innstilling den 16. desember 2009, dvs. før verknadstidspunktet den 31. desember 2009. Endeleg konsesjon frå Olje- og Energidepartementet kom likevel ikkje før den 17. desember 2010. Aksjane vart etter dette formelt overdratt ved overtakingsmemorandun den 21. desember 2010 og kjøpesummen vart samtidig betalt.

Sjølv om aksjane ikkje vart formelt overdratt før 21. desember 2010, fekk kjøpar den faktiske styringa med Selskapet si verksemd frå og med 31. desember 2009.

I samband med likninga for inntektsåret 2010 kravde Svelgen Kraft Holding AS frådrag for justeringsvederlaget på NOK 76 815 814. Det vart gjort gjeldande at dette var renter på gjeld i relasjon til skattelova § 6-40.

Varsel om endring av likninga for inntektsåret 2010 låg føre den 26. november 2012. Svelgen Kraft Holding AS svarte på dette i januar 2013. I januar 2015 kom det melding om at saka var sendt Skattedirektoratet for vurdering, før nytt varsel om endring låg føre den 2. juni 2015. Skattekontoret sitt vedtak er datert 30. mars 2017 og hadde følgjande oppsummering:

Etter dette har skattekontoret kommet til at det ikke var inngått en avtale om gjeld mellom partene, og at et gjeldsforhold heller ikke oppsto som følge av at den ene part ikke oppfylte sin del av avtalen. Justeringsvederlaget er følgelig ikke vederlag for kredittytelser/gjeldsrenter som kan fradragsføres etter skatteloven § 6-40. Som det fremgår ovenfor har skattekontoret lagt avgjørende vekt på avtalen, samt partenes innretning i etterkant av avtaleinngåelsen.

Oppførte gjeldsrenter med kr 76.815.814 blir å tilbakeføre.

Søksmål frå Svelgen Kraft Holding AS vart tatt ut den 29. september 2017. Rettidig tilsva frå Staten v/ Skatt vest låg føre den 6. november 2017. Hovudforhandling vart halde ved Sogn og Fjordane tingrett den 9. og 10. april 2018.

3. Partane sine påstandar og påstandsgrunnlag

3.1. Svelgen Kraft Holding AS

Saksøkar, Svelgen Kraft Holding AS, har lagt ned følgjande påstand:

1. Skattekontorets vedtak av 30. mars 2017 vedrørende Svelgen Kraft Holding AS oppheves.
2. Ved ny ligning for inntektsåret 2010 legges det til grunn av Svelgen Kraft Holding AS har fradrag for justeringsvederlaget på NOK 76 815 814.
3. Staten v/Skatt vest dømmes til betale sakskostnader.

Saksøkar, Svelgen Kraft Holding AS, har samanfatta gjort gjeldande følgjande grunnlag for sin påstand:

Saka gjeld skattekontoret sitt vedtak frå 30. mars 2017. Svelgen Kraft Holding AS gjer gjeldane at det ikkje er grunnlag for å nekte frådragsrett for justeringsvederlaget i tilknytning til kjøpet av aksjane i Elkem Energi Kraft AS (Selskapet).

Justeringsvederlaget utgjorde NOK 76.815.814. Svelgen Kraft Holding AS gjer gjeldande at justeringsvederlaget ikkje er eit tillegg i kjøpesummen som inngår i inngangsverdien på aksjane, og først kjem til frådrag ved ein eventuell realisasjon av aksjane, jf. skattelova § 10-30 flg.

Det blir gjort gjeldande at det på verknadstidspunktet etter aksjekjøpsavtalen oppstod ei gjeldsforplikting. Kjøpar og seljar var samde om at det skulle betalast ei rente på kjøpesummen fordi kjøpar hadde overtatt verksemda før kjøpesummen var betalt.

Det avgjerande må vere at Svelgen Kraft Holding AS hadde ei rettsleg plikt til å betale kjøpesummen frå og med verknadstidspunktet i avtalen, og at Svelgen Kraft Holding AS overtok den faktiske råderetten over verksemda frå same tidspunkt. Det ligg ved dette føre ei kredittyting frå seljar, og justeringsvederlaget er ein rentekompensasjon for denne kredittytinga. Justeringsvederlaget må derfor vurderast som gjeldsrenter som gir rett til frådrag etter skattelova § 6-40, jf. § 14-4.

3.2. Staten v/ Skatt vest

Saksøkte, Staten v/ Skatt vest, har lagt ned følgjande påstand:

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

Saksøkte, Staten v/ Skatt vest, har samanfatta gjort gjeldande følgjande grunnlag for sin påstand:

Saka gjeld skattekontoret sitt vedtak frå 30. mars 2017 vedkomande likninga til Svelgen Kraft Holding AS for inntektsåret 2010.

Hovudspørsmålet i saka er om det tilleggsvederlag som Svelgen Kraft Holding AS betalte i samband med kjøp av aksjane i Selskapet, er å sjå på som renter eller som ein del av vederlaget for aksjane. I aksjekjøpsavtalen frå 30. september 2009 er vederlaget omtalt som «*justeringsvederlag*».

Etter skattelova § 6-40 blir det gitt frådrag i inntekt for «*renter av skattyters gjeld*». Avgjerande for spørsmålet om frådragsrett er såleis om det tilleggsvederlaget som Svelgen Kraft Holding AS betalte er å sjå på som renter i relasjon til skattelova.

Det er eit typisk trekk ved renter at dette er vederlag for ei kredittytting. Plikt til å betale renter bygger såleis på ein føresetnad om at det er ytt eit lån. Skatt vest gjer gjeldande at det justeringsvederlaget som Svelgen Kraft AS har betalt, ikkje er vederlag for ei kredittytting og at beløpet ikkje er å sjå på som renter.

Den skatterettslege klassifiseringa må ta utgangspunkt i kva som er avtalt mellom partane.

Partane sin eigen bruk av omgrep vil likevel ikkje vere avgjerande for klassifiseringa.

Heimelsspørsmålet må avgjerast ved ei tolking av lovføresegna i sktl. § 6-40.

Den skatterettslege problemstillinga om kva som er å sjå på som gjeld og renter, må skiljast frå spørsmål om tidfesting (periodisering), realisasjon, rekneskapsmessig konsolidering og spørsmål om eigendomsrettens overgang m.m.

Aksjekjøpsavtalen frå 30. september 2009 seier at det er «*Overtagelsesdato*» som skal vere skjeringspunkt for når kjøpar får ein ubetinga rett til å disponere over aksjane og når seljar får rett på betaling av kjøpesummen. Det blir vist til pkt. 3.2.1. i avtalen.

Kjøpsobjektet etter avtalen er aksjane i Selskapet. Avtalen fastset vidare at «*Samlet Kjøpesum*» utgjer kjøpesum med tillegg av justeringsvederlag, jf. pkt. 4.1. i avtalen. Justeringsvederlaget er ein kompensasjon for at kontantstraumen frå drifta til selskapet i perioden fram til overtaking skulle bli verande i selskapet, jf. uttrykket «*derfor*» i pkt. 4.1. i avtalen. Aksjekjøpsavtalen pålegg ikkje kjøpar nokon plikt til å betale før kjøpar overtek aksjane, jf. pkt. 3.2.1. i avtalen.

Skatt vest gjer gjeldande at aksjekjøpsavtalen ikkje gir haldepunkt for at seljar har ytt kreditt til kjøpar.

4. Vurderinga til retten

Retten skal ta stilling til om Svelgen Kraft Holding AS har krav på frådrag i likninga for inntektsåret 2010 for eit justeringsvederlag på kr 76.815.814. Justeringsvederlaget vart betalt i samband med kjøp av aksjane i Elkem Bremanger Energi AS (Selskapet), jf. aksjekjøpsavtale datert 30. september 2009.

Det sentrale spørsmålet for retten er om dette justeringsvederlaget var ei rente som vart betalt for ei kredittyting i samband med aksjesalet, eller om justeringsvederlaget er ein del av kjøpesummen for aksjane. Klassifiseringa er avgjerande for spørsmålet om rett til frådrag etter skattelova § 6-40 (1) som fastset at

Det gis fradrag for renter av skattyters gjeld

For at justeringsvederlaget skal vurderast som ei rente med rett til frådrag i medhald av skattelova § 6-40, må det for det første ligge føre eit gjeldsforhold/ei kredittyting i relasjon til skattelova § 6-40. Vidare må justeringsvederlaget vere eit vederlag for denne kredittytinga.

Ut frå bevisføringa legg retten til grunn at Svelgen Kraft Holding AS overtok den faktiske styringa av Selskapet frå og med verknadstidspunktet 31. desember 2009. Det blir i denne samanheng vist til framlagt aktivitetsliste frå 10. november 2009 som viser overføring av ansvar for aktivitetar som drift/produksjon, forsikring, IT, økonomi/rekneskap, lønn/personale, samt eksempel på arbeidsplan frå hausen 2009. Det blir vist til kontakt i samband med tilsetjing av ny dagleg leiar, konsernintern avtale mellom SFE-konsernet og Selskapet datert 19. februar 2010, m.m.

Det er vidare på det reine at den formelle overføringa av aksjane, innføring av aksjeeigarboka, osv. og betaling av kjøpesummen for aksjane skjedde ved den 21. desember 2010, jf. overtakingsmemorandum datert på dette tidspunkt.

For retten har det ikkje vore nødvendig å ta stilling til om det på verknadstidspunktet den 31. desember 2009 oppstod ei kredittyting eller eit gjeldsforhold i relasjon til skattelova § 6-40. Dette då retten etter ei konkret totalvurdering uansett kjem til at det avtalte justeringsvederlaget ikkje var vederlag for ei slik kredittyting, men ein del av vederlaget for aksjane.

Den skattemessige klassifiseringa av justeringsvederlaget må ta utgangspunkt i dei privatrettslege forholda. Det avgjerande er ikkje bruken av uttrykket «justeringsvederlag», men kva vederlaget faktisk vart meint å vere ei godtgjering for. Retten finn det naturleg å ta utgangspunkt i avtalen sin ordlyd. I punkt 4.1. om kjøpesum er det i avtalen fastsett følgjande:

Selskapets kontantstrøm fra Virkningstidspunktet frem til Overtagelsesdato skal, med de unntak som eventuelt følger av Avtalen, forbli i Selskapet til etter Overtagelsesdato. Kjøpesummen skal derfor tillegges et avtalt justeringsvederlag beregnet i prosent av (retten si understreking).

Etter retten si vurdering peikar formuleringa «derfor» tilbake til det faktum at selskapet sin kontantstraum skulle haldast tilbake i selskapet. Ei naturleg forståing av formuleringa er då at bakgrunnen for justeringsvederlaget var at kontantstraumen frå verknadstidspunktet og fram til formell overtaking av aksjane/betalingstidspunktet vart verande i selskapet. Ved at kontantstraumen vart verande ville selskapet få ein større verdi/endra eigenkapital på det tidspunkt aksjane skulle betalast, og dette skulle justeringsvederlaget kompensere for. Justeringsvederlaget er då ikkje eit vederlag for ei kredittytting, men eit vederlag for auka verdi på aksjane.

Slik retten ser det støttar også dei andre formuleringane i avalen sitt punkt 4 opp under denne tolkinga. Det blir i denne samanhengen vist til tredje avsnitt i punkt 4.1., der det vart sagt at justeringsvederlaget er ein del av den samla kjøpesummen:

Samlet kjøpesum utgjør Kjøpesummen med tillegg av Justeringsvederlag («Samlet Kjøpesum»).

Dersom justeringsvederlaget var renter/betaling for ei kredittytting, ville det etter retten si vurdering vore meir naturleg å presisere dette enn å definere justeringsvederlaget som ein del av den samla kjøpesummen.

Retten er ved si vurdering merksam på at justeringsvederlaget er berekna med utgangspunkt i ein prosent av «Kjøpesummen» frå «Virkningstidspunktet» til forfallstidspunktet for «Kjøpesummen». Prosentsatsen er fastsett på følgjande måte, jf. punkt 4.3 i avtalen:

Justeringsvederlag beregnes basert på daglig kvotering av 3 måneders NIBOR (Reuters) klokken 12:00 CET med tillegg av 2 prosentpoeng. Justeringsvederlag legges tilberegningssgrunnlaget ved utløpet av hver kalendermåned og inngår dermed i beregningsgrunnlaget for Justeringsvederlag for påfølgende kalendermåned.

Isolert sett er avtalt berekningsmåte eit moment som talar for at justeringsvederlaget er ei rente. Men sett opp mot dei andre formuleringane i avtalen, har momentet ikkje tilstrekkeleg tyngde. Det er heller ikkje noko i vegen for å avtale at eit tilleggssvederlag for aksjane som skal kompensere for verdiauken, blir berekna etter ein slik modell.

Retten kan ikkje sjå at det er nokon formuleringar i aksjekjøpsavtalen som tilseier at det var partane si meining av justeringsvederlaget skulle vere ei godtgjering for kreditt.

Retten kan heller ikkje sjå at partane si etterfølgjande handtering av vederlaget er så eintyding at det i seg sjølv blir eit vesentleg moment i tolkinga av avtalen. Ut frå bevisvurderinga legg retten til grunn at kjøpar Svelgen Kraft Holding AS og deira morselskap har ført justeringsvederlaget som ein rentekostnad i sitt rekneskap. Seljar Elkem Energi Kraft AS har derimot i notane til sitt rekneskap for 2010 opplyst at posten inntekt på investering i dotterselskap i 2010 utgjer «resterende 7 % av kjøpesummen for aksjene i Elkem Energi Bremanger AS samt avtalefestet justeringstillegg og fradrag for salgskostnader.» Samtidig står det i årsrekneskapen til Orklakonsernet (note 32 og 21) at fordringa som oppstod i samband med salet var renteberande. Her er såleis moment som kan tolkast i begge retningar.

Etter dette har retten kome til at justeringsvederlaget på kr 76.815.814 ikkje var eitt vederlag på grunn av ei kredittytting, men eit vederlag som skulle kompensere for auka verdi på selskapet fram til det tidspunkt aksjane formelt vart overført og betalt. Justeringsvederlaget kan ikkje klassifiserast som rente på gjeld i medhald av skattelova § 6-40 og gir ikkje rett til frådrag i inntekt.

5. Sakskostnader

Tvistelova § 20-2 (1) jf. § 20-5 (1) fastset at ein part som har vunne saka, har krav på full erstatning for rimelege og nødvendige kostnader frå motparten. Ei sak er vunne dersom ein part har fått medhald fullt ut eller i det vesentlege, jf. tvistelova § 20-2 (2).

Med det resultat som retten har kome til, har Staten v/ Skatt vest vunne saka.

Retten har vurdert unntaksreglane i tvistelova § 20-2 (3) og § 20-4, men finn at desse ikkje kjem til bruk.

Advokat Aarseth har på vegne av Staten v/ Skatt vest lagt fram eit kostnadsoppgåve på kr 172.987. Svelgen Kraft Holding AS har ikkje hatt merknader til oppgåva. Ut frå saka sitt omfang og kompleksitet, meiner også retten at beløpet ligg innanfor det som er rimelege og nødvendige kostnader ved saka.

Svelgen Kraft Holding AS blir etter dette dømd til innan to veker frå forkynning å erstatte Staten v/ Skatt vest sine kostnader ved saka med kr 172.987,-.

Domsslutning

- 1. Staten v/ Skatt vest blir å frifinne.*
- 2. Svelgen Kraft Holding AS blir dømd til å innan 2 -to- veker frå forkynning av dommen å erstatte Staten v/ Skatt vest sine kostnader ved saka med 172 987 - hundreogsyttitotusennihundreogåttisju- kroner.*

Uttalelser Skattedirektoratet

SkN 18-066 Ulempeerstatning

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet, avgitt 21. september 2018.

Ulempeerstatning skal kompensere for verdiforringelse av en eiendom eller en ting som ikke er realisert i skattemessig forstand. Det kan være ulike årsaker til slik verdiforringelse.

Ulempeerstatning inntektsføres ikke som skattepliktig inntekt ved utbetalingen, men skal redusere inngangsverdien for den delen av eiendommen eller tingen som er redusert i verdi på grunn av skaden eller ulempen.

Vi har fått spørsmål om vilkårene for at en erstatningsutbetaling skattemessig skal behandles som ulempeerstatning. Nærmere bestemt er det spørsmål om ekspropriasjon av en del av eiendommen eller ekspropriasjonsliknende hendelser er et vilkår for slik skattemessig behandling.

Ulempeerstatning er et begrep som nyttes for erstatningsutbetalinger som skal kompensere for verdiforringelse av en eiendom eller en ting som ikke er realisert i skattemessig forstand. Det kan være ulike årsaker til slik verdiforringelse. Vanlige årsaker til verdiforringelse er ekspropriasjon av en del av en eiendom og alle former for skade eller ulempe etter grannelova.

Ulempeerstatning inntektsføres ikke som skattepliktig inntekt ved utbetalingen, men skal redusere inngangsverdien for den delen av eiendommen eller tingen som er redusert i verdi på grunn av skaden eller ulempen. Dette gjelder i den grad erstatningen ikke benyttes til å avhjelpe ulempene eller reparere skaden. Nedskrivning av kostprisen skal foretas selv om ulempeerstatningen overstiger inngangsverdien for eiendommen, slik at inngangsverdien blir negativ.

SkN 18-067 Hjemmehørendebegrepet

Lovstoff: Skatteloven § 10-21 og § 2-38.

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet, avgitt 27. september 2018.

Hjemmehørendebegrepet etter skatteloven § 10-21 (og § 2-38) og betydningen av en LoB-klausul

Skattedirektoratet har i brev av 27.09.2018 uttalt:

Vi viser til brev av 4. april 2018 oversendt fra Finansdepartementet i brev av 28. juni 2018. Dere ber om en tolkningsuttalelse om relevansen av en "Limitation of Benefits"-bestemmelse (heretter "LoB-klausul") i en skatteavtale ved tolkningen av hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 10-21 (og § 2-38). Vi vil nedenfor også komme inn på hvilken betydning en LoB-klausul har for tolkningen av om et selskap er hjemmehørende innenfor eller utenfor EØS etter nevnte bestemmelse(r).

I brev av 10. mai 2005 (Utv. 2006 s. 485) avga Finansdepartementet en tolkningsuttalelse om det nærmere innholdet i begrepet "hjemmehørende" i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b til d. Uttalelsen legger til grunn at et selskap skal anses "hjemmehørende" i et EØS-land etter skatteloven §§ 2-38 (3) b-d dersom selskapet har en alminnelig skatteplikt til det aktuelle landet etter landets internrett. Tilvarende er blant annet uttalt i Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 10. mai 2012. Skattedirektoratet legger til grunn at "hjemmehørende"-begrepet har tilsvarende innhold for så vidt gjelder skatteloven § 10-21.

Det fremkommer i nevnte uttalelse fra Finansdepartementet at dersom det følger av skatteavtale mellom de involverte land at et selskap ikke er undergitt alminnelig skatteplikt i EØS-landet, vil dette kunne innebære at selskapet likevel ikke skal anses skattemessig hjemmehørende i EØS-landet. Den etter forholdene relevante skatteavtalen vil dermed måtte tolkes for å bringe på det rene hvilken betydning skatteavtalen vil ha for vurderingen av i hvilken jurisdiksjon et selskap er hjemmehørende.

Ved en slik tolkning vil alle relevante bestemmelser i den konkrete skatteavtalen måtte tas i betraktning, også reguleringer av typen som gjerne går under samlebetegnelsen LoB-klausul. Skattedirektoratet er derfor, i likhet med innsender, av den oppfatning at eventuelle LoB-klausuler vil være relevante for tolkningen av hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 10-21 (og § 2-38).

Innholdet og rekkevidden av LoB-klausuler er det imidlertid opp til avtalepartene å forhandle seg frem til i hvert enkelt tilfelle. Det er ikke gitt at en slik klausul vil ha som konsekvens at skatteavtalen settes til side slik innsender synes å hevde. En LoB-klausul kan f. eks. innebære at for en type skattepliktige vil skatteavtalen som sådan ikke være anvendelig. Alternativt kan den begrense seg til å hindre tilgang til helt konkrete "benefits" i avtalen, som ikke nødvendigvis medfører at avtalen settes ut av spill i sin helhet. Hver enkelt bestemmelse som faller inn under samlebetegnelsen LoB-klausul må derfor tolkes konkret i hvert tilfelle med tanke på hvilken betydning anvendelsen av en slik bestemmelse vil ha for f.eks. bostedsbestemmelsen i den konkrete skatteavtalen.

LoB-klausulen inntatt i skatteavtalen mellom USA og Malta [1] artikkel 22, som det konkret vises til i spørsmålet, lyder:

"Except as otherwise provided in this Article, a resident of one of the Contracting States that derives income from the other Contracting State shall be entitled, in that other Contracting State, to all the benefits of this Convention otherwise accorded to residents of a Contracting State only if such resident is a "qualified person" as defined in paragraph 2 of this Article and satisfies any other conditions specified in the Convention for the obtaining of such benefits."

Bestemmelsen forutsetter at skattepliktige har fått fastsatt bosted i en av avtalestatene etter de alminnelige reglene om dette etter artikkel 4, jf. henvisningen til "*resident of one of the Contracting States*" og sammenligningen med "*benefits of this Convention otherwise accorded to residents of a Contracting State*". Konsekvensen av at bestemmelsen kommer til anvendelse er at skattepliktige som ikke er en "*qualified person*" er avskåret fra å påberope seg de fordeler ("*benefits*") skatteavtalen gir, som for eksempel rett til redusert beskatning i kildestaten, unngåelse av dobbeltbeskatning, osv.

Bostedet, og dermed angivelsen av f.eks. hvilken stat som er kildestat i denne sammenheng, kan etter Skattedirektoratets syn imidlertid ikke anses å være satt til side, fordi dette etter ordlyden i bestemmelsen og systemet i skatteavtalen ligger som en fundamental forutsetning for å kunne anvende artikkel 22. Vi viser i denne sammenheng også til Technical explanation vedrørende skatteavtalen mellom USA og Malta[1], hvor det i omtalen av artikkel 4 (side 13) fremgår (vår understrekning):

*"The fact that a person is determined to be a resident of a Contracting State under Article 4 does not necessarily entitle that person to the benefits of the Convention. **In addition to being a resident, a person also must qualify for benefits under Article 22 (Limitation on Benefits) in order to receive benefits conferred on residents of a Contracting State.**"*

Det siterte tilsier at bostedet etter artikkel 4 ligger fast, og at LoB-klausulen i artikkel 22 kun representerer ytterligere vilkår for at en person bosatt i en av avtalestatene skal kunne nyte godt av "*benefits*" i skatteavtalen.

Ved anvendelsen av hjemmehørende-kriteriet i skatteloven § 10-21 (og § 2-38) vil det aktuelle selskapet i slike tilfeller være hjemmehørende i den staten skatteavtalen artikkel 4 gir anvisning på, uavhengig av om artikkel 22 kommer til anvendelse.

Etter Skattedirektoratets syn vil LoB-klausuler som utformes etter mønster av den regulering som er inntatt i artikkel 29 i OECDs mønsteravtale medføre samme resultat, basert på tilsvarende begrunnelse som ovenfor i relasjon til skatteavtalen mellom USA og Malta.

[1] Department of the treasury technical explanation of the convention between the government of the United States of America and the Government of Malta for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income signed at Valletta on august 8, 2008

Forskriftsendringer

SkN 18-068 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven

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

Hjemmel: Fastsett av Finansdepartementet 28. august 2018 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 3-1 niende ledd.

I

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

Ny § 3-1-11 med ny deloverskrift skal lyde:

C. Skattemessig bosted for personer med strengt fortrolig adresse

§ 3-1-11. Skattemessig bosted for personer med strengt fortrolig adresse

Med strengt fortrolig adresse menes adresse hvor det vil kunne forårsake betydelig skade for enkeltperson at adressen blir kjent for uvedkommende. Politiet bestemmer om en persons adresse skal anses som strengt fortrolig.

Skatteetaten kan bestemme at personer som har strengt fortrolig adresse, skal anses å ha skattemessig bosted i en annen kommune enn den kommunen hvor de har sitt bosted.

II

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