



Skattenytt 12/2018

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

HØYESTERETTSDOMMER	1
SkN 18-085 Yara International ASA	1
SkN 18-086 Bravo Capital AS	14
LAGMANNNSRETTSDOMMER	25
SkN 18-087 Internprising	25
SkN 18-088 Spørsmål om fradrag i grunnrenteinntekten	42
SkN 18-089 Medvirkning til grovt skattesvik	62
BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER	114
SkN 18-090 Vedrørende et AS' investering i JV selskap i utlandet.	114
LOVENDRINGER	120
SkN 18-091 Endringslov til skatteloven	120
SkN 18-092 Lov om endringer i skatteloven	123
SkN 18-093 Endringslov til endringslov til skatteloven	135
SkN 18-094 Lov om endringer i skattebetalingsloven	136
SkN 18-095 Endringslov til eigedomsskattelova	138
SkN 18-096 Endringslov til folketrygdloven	139
SKATTEVEDTAK	140
SkN 18-097 Vedtak om finansskatt på lønn 2019	140
SkN 18-098 Folketrygdvedtaket 2019	141
FORSKRIFTSENDRINGER	147
SkN 18-099 Endring i skattebetalingsforskriften	147
SkN 18-100 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven	149
SkN 18-101 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven	149

SkN 18-102 Endring i FSFIN Forskrift til skatteloven	151
SkN 18-103 Endring FSFIN Forskrift til skatteloven	152
SkN 18-104 Endring i skattebetalingsforskriften	153
SkN 18-105 Endring i forskrift om beregning av a-avgift mv	153
SkN 18-106 Endring i FSFIN Forskrift til skatteloven	154
SkN 18-107 Forskrift om avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden, 2019	156
SkN 18-108 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven	158
SkN 18-109 Endring i skattebetalingsforskriften	159

Høyesterettsdommer

SkN 18-085 Yara International ASA

Lovstoff: Skatteloven §§ 2-38, 5-1 og 5-30.

Høyesterett: Dom av 20. desember 2018. **Saksnr.:** HR-2018-2433-A

Dommere: Bergsjø, Bergh, Falch, Normann og Indreberg.

Ankende part: Yara International ASA (advokat Kaare Andreas Shetelig)

Ankemotpart: Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (Regjeringsadvokaten v/advokat Nils Sture Nilsson).

Hva saken dreide seg om: Spørsmål om det var hjemmel for å skattlegge mottaker for et termineringsgebyr som ble utbetalt da et kjøp av aksjene i et selskap ikke ble akseptert av aksjonærene, jf. sktl. § 5-1. Også spørsmål om sktl. § 2-38 kunne få anvendelse på transaksjonen. Omtvistet beløp utgjorde 666 millioner kroner.

Kort omtale av dommen: Yara International ASA (Yara) inngikk i 2010 avtale med et amerikansk gjødselselskap, Terra Industries Inc. (Terra), om oppkjøp av samtlige aksjer i selskapet. Kjøpet krevde imidlertid samtykke fra Terras aksjonærer. Det var avtalt at Yara skulle få et termineringsgebyr på MUSD 123 hvis godkjenning ikke ble gitt. Da dette ikke skjedde ble gebyret på MNOK 717 utbetalt til Yara. Etter å ha dekket kostnader ved transaksjonen satt Yara igjen med en netto på MNOK 666.

Ved ligningen for 2010 hevdet Yara at det ikke var hjemmel til å skattlegge beløpet.

Sentralskattekontoret for storbedrifter (SfS) varslet i august 2011 selskapet om fravikelse av selvangivelsen for 2010. Den 20.09.2011 ble det fattet vedtak i samsvar med varselet. Det ble lagt til grunn at termineringsgebyret var skattepliktig fordel vunnet ved virksomhet, jf. sktl. § 5-1 (1) og videre at inntekten ikke var unntatt etter sktl. § 2-38 (fritaksmetoden).

Vedtaket ble fastholdt av SfS etter klage men da med en noe annen begrunnelse, nemlig at gebyret måtte skattlegges som gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet, sktl. § 5-1 (2). Og gevinsten var ikke fritatt etter sktl. § 2-38.

Etter klage kom Skatteklagenemnda i sitt vedtak av 29.10.2015 til at gebyret måtte anses som en erstatning for tapte fremtidige inntekter. Gebyret måtte da etter et surrogatprinsipp skattlegges som realisasjonsgevinst etter sktl. § 5-1 (2). Den faktiske situasjon måtte være avgjørende ved anvendelse av fritaksmetoden i § 2-38 som ikke ga hjemmel for fritak.

Rettslig overprøving: **Oslo tingrett** kom i sin dom av 17.10.2016 til at Staten v/SfS måtte frifinnes – dog uten å bli tilkjent saksomkostninger. Tingretten bygget på samme

rettsoppfatning som skatteklagenemnda.

Borgarting lagmannsrett forkastet anken i sin dom av 12.03.2018 – dissens 2-1. Flertallet fant at kjøper ville ha krav på å få erstattet den positive kontraktsinteresse ved kontraktsbrudd – et tap som ville være knyttet direkte til aksjeinvesteringen uavhengig av om Yara hadde eid aksjene eller ikke. Surrogatprinsippet måtte tilsi at en kompensasjon for et fremtidig inntektstap må skattlegges på samme måte som den inntekt den erstatter. Det var følgelig etter flertallets oppfatning hjemmel for å skattlegge termineringsgebyret, og fritaksmetoden fikk ikke anvendelse. Resultatet ble følgelig at anken måtte forkastes, men også her uten at staten ble tilkjent dekning av sakskostnader.

Mindretallet kom til at det ikke gjaldt et surrogatprinsipp som omfattet sktl. § 5-1 (2) og subsidiært hvis det skulle anvendes måtte det skje konsekvent slik at inntekten var skattefri etter sktl. § 2-38.

Yara anket saken over rettsanvendelsen. Staten anførte da i sitt tilsvarende en ny prinsipal anførsel som gikk ut på at termineringsgebyret var skattepliktig som fordel vunnet ved virksomhet etter sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-30. Subsidiært anførte staten at termineringsgebyret var et surrogat for skattepliktig aksjeinntekt og følgelig skattepliktig etter kapitalregelen i sktl. § 5-1 (1) eller som realisasjonsgevinst etter sktl. § 5-1 (2). Denne anførsel ble imidlertid frafalt for Høyesterett.

Etter noe frem og tilbake ble anken tillatt fremmet til behandling for Høyesterett i sin helhet. Men i et saksforberedende møte presiserte forberedende dommer at partene fortsatt skulle prosedere spørsmålet om skatteplikt basert på et surrogatprinsipp anvendt på kapital eller gevinstregelen i sktl. § 5-1 (1). Staten frafalt imidlertid denne anførsel for Høyesterett og gjorde i stedet gjeldende at gebyret var skattepliktig virksomhetsinntekt etter sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-30, se avsnitt 31.

Høyesterett kom i sin dom av 20.12.18 til samme resultat som de underordnede instanser. Anken ble altså forkastet uten at staten v/SfS ble tilkjent sakskostnader.

Høyesterett har først noen synspunkter på selve termineringsgebyret, hvor det karakteriseres som *"en erstatning for aksjeinntekter som falt bort ved at Yara ikke fikk kjøpe aksjene i Terra"* – noe som retten fant kunne fremstå som "noe unyansert". Dette var imidlertid partenes syn under ligningsbehandlingen og for domstolene i denne sak, og Høyesterett la derfor dette til grunn – noe som for øvrig ikke fikk betydning for resultatet (se avsnitt 29).

Deretter tar retten standpunkt til spørsmålet om termineringsgebyret utgjør en skattepliktig virksomhetsinntekt etter sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-30. Høyesterett tok her utgangspunkt i sktl. §§ 5-1 (1) og 5-30. Skatteplikt for termineringsgebyr forutsetter at to vilkår er oppfylt:

i) Yara må drive virksomhet og

ii) gebyret må være "vunnet ved" denne virksomhet.

i) Drev Yara virksomhet i tilknytning til sin rolle som konsernspiss? Høyesterett fant som Skatteklagenemnda at konsernledelsen i Yara utøvde en "strategisk utvikling og ledelse av virksomheten i konsernselskapene som gikk ut over eier- og styreoppgaver i datterselskapene. Yara utøvde altså en *virksomhet i skattemessig forstand* ved forvaltningen av

datterselskapene ved bl.a. å yte tjenester som omfatter "finans, strategi, HR, juridisk arbeid, skatt og transaksjoner". Og dette gjaldt uavhengig av omfanget av aksjekjøp og aksjesalg.

ii) *Høyesterett tok deretter standpunkt til tilknytningskravet*: Om det var en *tilstrekkelig sammenheng* mellom termineringsgebyret og den virksomhet Yara drev – altså om gebyret var "vunnet ved" denne virksomhet etter sktl. § 5-1 (1). Det vises bl.a. til Rt-1958-583 (Hagerup) og Rt-2000-1739 (Pre Finans) som fokuserer på sammenhengen mellom en fordel og arbeidsforhold eller en virksomhet. Og i juridisk teori uttales at arbeidsforholdet eller en virksomhet må ha vært *foranledningen* til at skattyter ervervet fordelene.

Det ble anført fra skattyters side at det i enkelte dommer, bl.a. Rt-1990-958 (Quatro), er oppstilt et krav om at det må være "*en særlig og nær tilknytning mellom aksjebesittelse og aksjonærens egen næring*" for at aksjene skulle ha karakter av næringsaksjer. Men det forhold at aksjegevinster utenfor næring ble skattepliktige ved skattereformen i 1992 kunne tilsi at det ikke lenger kunne oppstilles noe krav om særlig og nær tilknytning. Også det forhold at Yara aldri ble eier av aksjene i Terra og følgelig ikke hadde direkte gevinst på aksjer eller fordringer, tilsa at det ikke kunne oppstilles et krav om "en særlig og nær tilknytning" (avsnitt 44).

Høyesterett tar imidlertid ikke stilling til hvilket tilknytningskriterium som måtte gjelde i den foreliggende sak, da det ikke kunne få noen avgjørende betydning for resultatet og heller ikke hadde vært vurdert av ligningsmyndighetene. Men likevel tas det i den videre drøftelse høyde for at det gjelder et krav om særlig og nær tilknytning som anført av Yara (avsnitt 46).

Høyesterett tar deretter stilling til den *konkrete vurderingen av sammenhengen mellom gebyret og virksomheten*. Det legges her vekt på at forretningsutvikling gjennom oppkjøp var en helt sentral del av Yaras virksomhet. Og oppkjøpsavtalen som utløste termineringsgebyret lå i kjernen av den forretningsutvikling som Yara foretok. Forsøket på erverv av aksjene i Terra hadde følgelig en "særlig og nær tilknytning til Yaras virksomhet" (avsnitt 49), og termineringsgebyret var følgelig skattepliktig virksomhetsinntekt etter sktl. § 5-1 (1), jfr. § 5-30.

iii) *Deretter tok Høyesterett standpunkt til om fritaksmetoden kunne anvendes*. Etter sktl. § 2-38 (2) gjelder bestemmelsen for *realisasjon* eller *uttak* av eierandel i selskaper som faller innenfor fritaksmetoden. Og termineringsgebyret faller ikke direkte inn under denne bestemmelse og kunne heller ikke betegnes som et utbytte.

Sktl. § 2-38 fremstår som en "utpreget positivrettslig bestemmelse". Og etter forarbeidene er det bare "utbytte og gevinst på eierandeler i visse selskaper mv. som kan kvalifisere for skattefritak". Og lovgiver har gitt uttrykk for at bestemmelsen skal være uttømmende.

Fritaksmetoden fikk altså ikke anvendelse på termineringsgebyrene. Konklusjonen var dermed gitt: Nettofortjenesten ved termineringsgebyrene på MNOK 666 kunne skattlegges som virksomhetsinntekt.

iv) Avslutningsvis i dommen er det noen betraktninger om *domstolene kan bygge på en annen rettslig begrunnelse enn den som vedtaket bygger på*. Høyesterett bygget på samme rettslige grunnlag som det opprinnelige ligningsvedtaket av 20. september 2011 – at termineringsgebyret var virksomhetsinntekt for Yara. Men skatteklagenemnda bygget som nevnt på et annet grunnlag, nemlig at det dreide seg om en skattepliktig gevinst utenfor

virksomhet.

Høyesterett påpeker at det er sikker rett at domstolene kan bygge på et annet rettsgrunnlag enn ligningsmyndighetene så lenge det dreier seg om samme privatrettslige disposisjon som ligningsmyndighetene har vurdert. Og det siste var tilfelle i denne sak. Domstolene kunne altså avgjøre saken ut i fra et annet rettslig grunnlag enn det Skatteklagenemnda hadde bygget på.

Sakskostnader: Med den uenighet det var både på ligningsstadiet og de ulike rettsinstanser ved den rettslige overprøving av ligningsvedtaket, var det ikke overraskende at Høyesterett konkluderte med at begge parter måtte bære sine sakskostnader.

Referentens kommentarer: Virksomhetsinntekt: Det er etter min mening lett i å være enig med Høyesterett i at termineringsgebyret i den foreliggende sak har en slik tilknytning og sammenheng med skattepliktiges virksomhet, at inntekten må anses som "fordel vunnet ved virksomhet" etter sktl. § 5-1 (1). Når "forretningsutvikling gjennom oppkjøp" betegnes som en sentral del av Yaras virksomhet, synes det rimelig klart at forsøket på å erverve aksjene i Terra var knyttet til virksomheten. Og da måtte også termineringsgebyret ha en tilsvarende tilknytning til Yaras virksomhet.

Fritaksmetoden: Rent umiddelbart kunne man tro at fritaksmetoden nedfelt i sktl. § 2-38 måtte få anvendelse siden det her dreide seg om en inntekt knyttet til forsøk på å erverve aksjer. Men som Høyesterett påpeker faller ikke kanselleringsgebyret direkte inn under de transaksjoner som nevnes i sktl. § 2-38 (2) – det er verken gevinst ved realisasjon eller uttak av eierandel i selskaper som omfattes av fritaksmetoden. Og når lovgiver har uttrykt at de inntektstyper som omfattes av regelen er positivt angitt i bestemmelsen, må konklusjonen bli at et termineringsgebyr – som ikke er uttrykkelig nevnt i bestemmelsen – ikke omfattes av denne.

Syv

(1) Dommer **Bergsjø:** Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak om ligningen av Yara International ASA for inntektsåret 2010. Den reiser spørsmål om det er hjemmel for å skatlegge et termineringsgebyr som ble utbetalt til selskapet, etter at et avtalt oppkjøp ikke ble gjennomført.

(2) Yara International ASA – heretter stort sett benevnt Yara – er morselskapet i et konsern som på verdensbasis er en betydelig aktør innen produksjon og salg av gjødselprodukter. Selskapet inngikk i 2010 en avtale med det amerikanske gjødselselskapet Terra Industries Inc. – heretter Terra – om oppkjøp av samtlige aksjer i Terra for om lag 24,5 milliarder kroner. Fra Yaras side var oppkjøpsavtalen industrielt motivert, og formålet var å styrke konsernet i det amerikanske markedet.

(3) Avtalen måtte godkjennes av Terras aksjonærer før oppkjøpet kunne gjennomføres. Yaras kjøp var planlagt finansiert ved en egenkapitalemisjon, hvor blant annet den norske stat skulle skyte inn rundt 5 milliarder kroner. Staten eide 42 prosent av aksjene i Yara. Emisjonen måtte godkjennes av aksjonærene i selskapet.

(4) I avtalen var det inntatt bestemmelser om et gjensidig termineringsgebyr. Gebyret var fastsatt til USD 123 millioner, noe som da tilsvarte om lag 717 millioner kroner. Yara hadde rett til å få utbetalt termineringsgebyret hvis Terras aksjonærer på grunn av et høyere bud valgte ikke å selge til Yara, mens Yara måtte betale gebyret hvis aksjonærene ikke godkjente finansieringen.

(5) Det kom inn et høyere bud på aksjene i Terra, og selskapets aksjonærer avsto tilbudet fra Yara. Termineringsgebyret på 717 millioner kroner ble som følge av dette utbetalt til Yara. Yara brukte til sammen 51 millioner kroner av termineringsgebyret til dekning av sine kostnader ved oppkjøpsforsøket. I selvangivelsen for 2010 gjorde selskapet gjeldende at det ikke var hjemmel for å beskatte det overskytende beløpet på 666 millioner kroner. Selskapet baserte sitt syn på at både inntekter og påløpte kostnader var direkte knyttet til en investering som ville falle inn under fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38. Når jeg i fortsettelsen omtaler termineringsgebyret, er det nettobeløpet på 666 millioner kroner jeg har i tankene.

(6) Sentralskattekontoret for storbedrifter sendte i august 2011 varsel om fravik fra selvangivelsen for 2010. I vedtak 20. september 2011 la sentralskattekontoret til grunn at termineringsgebyret var skattepliktig som fordel vunnet ved virksomhet, jf. skatteloven § 5-1 første ledd. Videre bygget vedtaket på at inntekten ikke var omfattet av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38.

(7) Etter klage fra Yara fastholdt Sentralskattekontoret for storbedrifter ligningen i vedtak 28. oktober 2013. Begrunnelsen var imidlertid en annen enn i det opprinnelige vedtaket, idet sentralskattekontoret nå bygget på at termineringsgebyret var skattepliktig som gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet, jf. skatteloven § 5-1 andre ledd. Sentralskattekontoret mente fortsatt at inntekten ikke var fritatt for skatteplikt etter § 2-38.

(8) Yara klaget til Skatteklagenemnda, som fattet vedtak 29. oktober 2015. Nemnda la til grunn at termineringsgebyret kunne anses som en erstatning for tapte fremtidige inntekter. Ut fra anvendelse av et surrogatprinsipp måtte det etter nemndas syn da være skattepliktig som en realisasjonsgevinst, jf. skatteloven § 5-1 andre ledd. Samtidig kom nemnda til at den faktiske situasjonen måtte være avgjørende ved anvendelsen av fritaksregelen i § 2-38, og at bestemmelsen dermed ikke ga hjemmel for fritak. Ligningen ble på dette grunnlaget fastholdt.

(9) Ved stevning 5. april 2016 brakte Yara nemndas vedtak inn for Oslo tingrett til overprøving. Tingretten avsa 17. oktober 2016 dom med slik domsslutning:

- «1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
- 2. Partene bærer sine egne sakskostnader.»

(10) Tingretten bygget på samme rettsoppfatning som Skatteklagenemnda. I dommen la tingretten til grunn at termineringsgebyret var en erstatning for aksjeinntekt. Ut fra anvendelse av et surrogatprinsipp måtte det da bedømmes som en skattepliktig gevinst ved realisasjon, jf. skatteloven § 5-1 andre ledd. Tingretten kom til at vilkårene ikke var oppfylt for å unnta termineringsgebyret fra beskatning etter skatteloven § 2-38 tredje ledd.

(11) Yara anket til Borgarting lagmannsrett, som 12. mars 2018 avsa dom med slik domsslutning:

- «1. Anken forkastes.

2. Partene bærer sine egne sakskostnader.»

(12) Dommen ble avsagt under dissens. Flertallet fant på samme måte som tingretten at det var hjemmel for å beskatte termineringsgebyret etter et surrogatsynspunkt anvendt på skatteloven § 5-1 andre ledd om gevinst ved realisasjon. Også i vurderingen av fritaksregelen i § 2-38 var flertallet enig med tingretten. Mindretallet kom til at det ikke var rettskildemessig dekning for at det gjelder et surrogatprinsipp som omfatter skatteloven § 5-1 andre ledd. Hvis først et surrogatsynspunkt skulle anvendes, måtte dette etter mindretallets syn gjennomføres konsekvent, slik at inntekten ble fritatt fra beskatning etter § 2-38.

(13) Yara har anket til Høyesterett over rettsanvendelsen. I sitt tilsvaer gjorde staten som ny prinsipal anførsel gjeldende at termineringsgebyret er skattepliktig som fordel vunnet ved virksomhet, jf. skatteloven § 5-1 første ledd jf. § 5-30. Subsidiært anførte staten at termineringsgebyret er et surrogat for skattepliktig aksjeinntekt og dermed skattepliktig etter kapitalregelen i skatteloven § 5-1 første ledd eller gevinstregelen i andre ledd. Høyesteretts ankeutvalg traff 29. juni 2018 beslutning med slik slutning:

«Anken fremmes til behandling i Høyesterett.

I medhold av tvisteloven § 30-14 tredje ledd begrenses forhandlingene for Høyesterett slik at det foreløpig ikke forhandles om termineringsgebyret er skattepliktig som fordel vunnet ved virksomhet etter skatteloven § 5-30.»

(14) I prosesskriv 27. september 2018 frafalt staten det subsidiære grunnlaget i anketilsvaret om at termineringsgebyret er skattepliktig etter et surrogatsynspunkt anvendt på kapitalregelen eller gevinstregelen i skatteloven § 5-1. Som følge av dette fant Høyesteretts ankeutvalg å måtte omgjøre henvisningsbeslutningen 29. juni 2018 for så vidt gjaldt begrensningen om at det ikke skulle forhandles om termineringsgebyret er skattepliktig som fordel vunnet ved virksomhet. I utvalgets nye henvisningsbeslutning 16. oktober 2018 ble anken fremmet til behandling i sin helhet. Forberedende dommer presiserte i et saksforberedende møte 7. november 2018 at partene fortsatt skulle prosedere spørsmålet om skatteplikt basert på et surrogatprinsipp anvendt på kapitalregelen eller gevinstregelen i skatteloven § 5-1 første ledd.

(15) Ankende part – **Yara International ASA** – har i korte trekk gjort gjeldende:

(16) Vurderingen av skatteplikt må ta utgangspunkt i at termineringsgebyret er en erstatning for tapt fremtidig aksjeinntekt fra den planlagte investeringen i Terra. Legalitetsprinsippet gjelder i skatteretten, og hensynet til forutsigbarhet for skattyterne setter grenser ved vurderingen av hjemmelsspørsmålet. Skatteloven gir ikke hjemmel for å beskatte gebyret.

(17) Yara ervervet ikke aksjer i Terra og kan da ikke ha realisert dem. Skatteloven § 5-1 andre ledd om gevinst ved realisasjon gir dermed ikke hjemmel for beskatning. Fordi termineringsgebyret ikke er vunnet ved kapital, er det heller ikke skattepliktig etter kapitalregelen i § 5-1 første ledd. Det bestrides at et ulovfestet surrogatprinsipp kan begrunne skatteplikt etter disse bestemmelsene. Hvis skatteplikt i utgangspunktet likevel skulle baseres på et

surrogatsynspunkt, må dette anvendes også ved vurderingen av fritaksregelen i skatteloven § 2-38. Skattefrihet følger da av bestemmelsens tredje ledd bokstav b eller d.

(18) Heller ikke virksomhetsregelen i § 5-1 første ledd jf. § 5-30 kan begrunne skatteplikt for termineringsgebyret. Riktignok bestrides ikke at Yara generelt driver virksomhet, men selskapets kjøp og salg av aksjer har ikke et omfang som oppfyller virksomhetskravet. Termineringsgebyret er under enhver omstendighet ikke vunnet ved virksomheten, idet det ikke har en så særlig og nær tilknytning som kreves. Ut fra et surrogatprinsipp er gebyret uansett skattefritt etter § 2-38.

(19) Yara International ASA har lagt ned slik påstand:

- «1. Skatteklagenemndas vedtak 29. oktober 2015 vedrørende ligningen for 2010 for Yara International ASA oppheves. Ved ny ligning anses mottatt termineringsgebyr som skattefri inntekt.
2. Yara International ASA tilkjennes sakskostnader for alle instanser.»

(20) Ankemotparten – **staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter** – har i korte trekk gjort gjeldende:

(21) Beskatning av termineringsgebyret som gevinst ved realisasjon av formuesgode etter § 5-1 andre ledd krever en betydelig utvidende tolkning. Det er et spinkelt rettskildemessig grunnlag for en slik forståelse, og surrogatprinsippet rekker ikke så langt at gebyret kan beskattes etter bestemmelsen. Staten har derfor frafalt den rettslige begrunnelsen som Skatteklagenemndas vedtak og underinstansenes dommer bygger på. Domstolene kan imidlertid opprettholde vedtaket på et annet rettslig grunnlag, så lenge den samme privatrettslige disposisjonen behandles. Fordi termineringsgebyret er skattepliktig etter virksomhetsregelen i skatteloven § 5-1 første ledd jf. § 5-30, er vedtaket gyldig.

(22) Yara driver som konsernspiss virksomhet blant annet i form av forretningsutvikling. Termineringsgebyret er videre foranlediget av denne virksomheten, og det tilknytningskravet som ligger i uttrykket «vunnet ved», er dermed oppfylt. Skatteloven § 2-38 andre ledd angir uttømmende hvilke inntekter og tap som omfattes av fritaksmetoden. Det utbetalte gebyret faller utenfor. Vilkårene i § 2-38 tredje ledd bokstav b og d er under enhver omstendighet ikke oppfylt. Surrogatprinsippet kan ikke begrunne skattefrihet etter bestemmelsen, og inntekten er dermed skattepliktig.

(23) Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har lagt ned slik påstand:

- «1. Anken forkastes.
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»

(24) **Mitt syn på saken**

(25) Saken gjelder som nevnt spørsmålet om skatteplikt for et termineringsgebyr. Gebyret ble utbetalt til Yara etter at et avtalt oppkjøp av Terra ikke ble gjennomført. Før jeg går nærmere inn på spørsmålet om skatteplikt, finner jeg det naturlig å knytte noen kommentarer til egenskapene til og formålet med klausuler om termineringsgebyr, og mer konkret til det gebyret som er utbetalt i dette tilfellet.

(26) Kort om termineringsgebyret

(27) Skatteklagenemnda har i sitt vedtak gitt en redegjørelse for klausuler om termineringsgebyr – også kalt «break-up fees» eller «break fees». Redegjørelsen er basert på Dramstad, «M&A Break fee-klausuler i et norsk perspektiv», Tidsskrift for Forretningsjus nr. 3 2011 side 155 flg. Nemnda uttaler blant annet at klausulene skal tiltrekke bud på selskapet, bidra til risikoplassering, innebære avtalebeskyttelse og fungere som en «låsemekanisme» og en avtalt misligholdsbeføyelse. Dette utdypes slik:

«I følge Dramstad ivaretar 'break fee-klausulen' blant annet budgivers finansielle sikkerhet. Den sikrer budgiver kompensasjon for kostnader i forbindelse med forberedelsen av budet dersom transaksjonen ikke gjennomføres. Det vil da være mer attraktivt å ta initiativ til overtakelse. Videre legger klausulen ansvar for brudd i selskapsovertakelsen på målselskapet. En høy 'break-up fee' kan også virke avskrekkende på interesserte konkurrerende kjøpere, og legger press på målselskapets styre og aksjonærer til faktisk å gjennomføre transaksjonen. Klausulen regulerer dessuten misligholdsvirkningene for brudd på avtalen mellom målselskapet og budgiver, og angir enkelt sagt hvem som skal betale hva til hvem i hvilke situasjoner. Den representerer en forhåndsavtalt kontraktsbruddssanksjon, der både erstatningssummen og hvilke begivenheter som skal være erstatningsbetingende er klarert mellom partene.»

(28) I saken her har Skatteklagenemnda lagt til grunn at termineringsgebyret var en erstatning for tapte fremtidige aksjeinntekter. Tingretten har på samme måte bygget på at gebyret har erstattet inntekter av de aksjene Yara ikke fikk kjøpt. Lagmannsretten har trukket frem også andre sider av termineringsgebyrene i sine innledende betraktninger, men har bygget på samme utgangspunkt som Skatteklagenemnda og tingretten i de konkrete vurderingene.

(29) På bakgrunn av Skatteklagenemndas generelle redegjørelse for funksjonen til og formålet med klausuler om termineringsgebyr, kan det fremstå som noe unyansert å se gebyret utelukkende som en erstatning for bortfalte fremtidsinntekter. Dette har imidlertid vært partenes syn både under ligningsbehandlingen og for domstolene. Statens prosessfullmektig har i skranken i Høyesterett bekreftet at dette ikke bestrides. Også jeg bygger derfor i min videre drøftelse på at termineringsgebyret er å anse som en erstatning for aksjeinntekter som falt bort ved at Yara ikke fikk kjøpe aksjene i Terra. Slik jeg ser på saken, får dette imidlertid ikke betydning for resultatet.

(30) Er termineringsgebyret skattepliktig som virksomhetsinntekt, jf. skatteloven § 5-1 første ledd jf. § 5-30?

(31) Skatteklagenemnda har som nevnt bygget vedtaket på at termineringsgebyret er skattepliktig som gevinst ved realisasjon av formuesobjekt, jf. skatteloven § 5-1 andre ledd. I vurderingen har nemnda lagt til grunn at et ulovfestet surrogatprinsipp kan gis anvendelse. For Høyesterett har staten frafalt dette grunnlaget for beskatning og i stedet gjort gjeldende at gebyret er skattepliktig som virksomhetsinntekt etter § 5-1 første ledd jf. § 5-30. Domstolene står fritt i sin rettsanvendelse, og ligningsvedtak kan i utgangspunktet opprettholdes på et annet rettslig grunnlag enn det ligningsmyndighetene har bygget på. De reservasjonene som gjelder, kommer

jeg tilbake til. På denne bakgrunn finner jeg det naturlig først å vurdere statens anførsel for Høyesterett om skatteplikt etter virksomhetsregelen.

(32) Skatteloven § 5-1 første ledd har denne ordlyden:

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

(33) Etter § 5-30 omfatter fordel ved virksomhet «blant annet fordel vunnet ved omsetning av varer eller tjenester, realisasjon av andre formuesobjekter i virksomheten og avkastning av kapital i virksomheten».

(34) Skatteplikt for termineringsgebyret som virksomhetsinntekt forutsetter at to vilkår er oppfylt: Yara må drive «virksomhet» i skattelovens forstand, og gebyret må være «vunnet ved» denne virksomheten. I uttrykket «vunnet ved» ligger et tilknytningskrav, og det er særlig dette partene har vært uenige om. Jeg knytter likevel først noen kommentarer til spørsmålet om Yara oppfyller *virksomhetskravet*. Som nevnt i HR-2017-628-A *Thinggaard* avsnitt 44 er det ikke noen helt klar grense mellom dette kravet og kravet til tilknytning.

(35) Skatteloven inneholder ingen legaldefinisjon av virksomhetsbegrepet, men innholdet er drøftet i en omfattende praksis fra Høyesterett. Flere av dommene tar utgangspunkt i de skjønnsmomentene som er angitt i Ot.prp.nr. 86 (1997–1998) side 48. Momentene er sammenfattet slik i Rt-2015-628 *Solér* avsnitt 27:

«Her fremkommer at det for det første må være utøvd aktivitet av et visst omfang og en viss varighet. Denne aktiviteten må videre være utøvd for skattyterens regning og risiko. Endelig må aktiviteten ha økonomisk karakter og objektivt sett være egnet til å gi overskudd.»

(36) I saken her har det særlig interesse å se på kilder som knytter seg til morselskapers skattemessige posisjon. Rt-1990-958 *Quatro* gjaldt spørsmålet om et holdingselskap eide aksjer i næring. Dette ble besvart benektende, og førstvoterende trakk i den forbindelse frem at selskapet ikke utøvde noen «overordnede styrings- og ledelsesfunksjoner» overfor datterselskapet. I teorien er dommen forstått slik at et holdingselskaps aktive deltakelse overfor et datterselskap kan anses som virksomhet, se Zimmer (red.), *Bedrift, selskap og skatt*, 6. utgave, 2014 side 183. Dette er et syn jeg deler.

(37) Forvaltningspraksis bekrefter at et morselskaps styrings- og ledelsesfunksjoner overfor datterselskaper vil kunne kvalifisere som virksomhet, se UTV-1989-881, BFU-2003-73 og BFU-2004-92. Slik denne saken ligger an, finner jeg ikke grunn til å utdype dette.

(38) Det er etter mitt syn ikke tvilsomt at Yaras aktiviteter i egenskap av konsernspiss oppfyller virksomhetskravet, og jeg nøyer meg med å fremheve to forhold i den sammenhengen: I brev 16. september 2011 fra selskapets advokat til Sentralskattekontoret for storbedrifter heter det blant annet at betydelige deler av konsernets hovedkontorfunksjoner er lagt til Yara, herunder administrative og finansielle tjenester og strategiske analyser knyttet til forretningsutvikling. Det gjøres i brevet gjeldende at aktiviteten innebærer at Yara driver virksomhet i skattelovens

forstand. Jeg peker videre på følgende beskrivelse i Skatteklagenemndas vedtak 9. juni 2016 i en annen sak som gjaldt Yara:

«Slik nemnda vurderer det fremlagte faktum i saken, utøver konsernledelsen strategisk utvikling og ledelse av virksomhetene i konsernselskapene, som går utover eier- og styreoppgaver i datterselskapene. Konsernstabene utøver også en rekke funksjoner for konsernselskapene ved å yte ulike typer tjenester. Dette omfatter bl.a. finans, strategi, HR, juridisk arbeid, skatt, transaksjoner.»

(39) Yara har innvendt at selskapets kjøp og salg av selskaper har hatt et for begrenset omfang til at det kan anses som en del av virksomheten. Så lenge Yara faktisk driver en virksomhet gjennom de funksjoner og tjenester som jeg har skissert, kan jeg ikke se at omfanget av aksjekjøp og -salg kan ha betydning i vurderingen av virksomhetskravet. Problemstillingen kan derimot ha interesse når jeg nå kommer til tilknytningskravet.

(40) Spørsmålet er om det *tilknytningskravet* som ligger i uttrykket «vunnet ved» i § 5-1 første ledd, er oppfylt. I Ot.prp.nr.86 (1997–1998) side 49 uttaler departementet at det i begrepet «vunnet ved» ligger «et krav om tilstrekkelig sammenheng mellom fordel og virksomheten». Departementet viser videre til Rt-1958-583 *Hagerup*. Førstvoterende uttaler i dommen at det avgjørende kriterium må bli om det «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».

(41) I Rt-2000-1739 *Pre Finans* var spørsmålet om de fordeler ved avtaler om kjøp og salg av aksjer i selskapet som partnerne hadde fått, var vunnet ved arbeid, eller om det dreide seg om ulike former for kapitalgevinst, se side 1747 i dommen. Førstvoterende drøfter i overgangen mellom side 1747 og 1748 «[d]en alminnelige forståelsen» av bestemmelsen om fordel vunnet ved arbeid i skatteloven 1911. Om tilknytningskravet heter det her at «arbeidsforholdet må ha vært foranledning til at skattyter har innvunnet fordel». Zimmer, Lærebok i skatterett, 8. utgave, 2018 side 161 uttaler på samme måte at «arbeidet/virksomheten må ha gitt *foranledningen* til ervervet av fordel». Uttalelsen er gitt i en generell drøftelse av kravet til sammenhengen mellom fordel og arbeid/virksomhet, og under overskriften «Allment». Også Aarbakke, Skatt på inntekt, 4. utgave, 1990 bruker på side 144 uttrykket «foranledning» for å beskrive innholdet i tilknytningskriteriet.

(42) Staten har gjort gjeldende at det tilknytningskriteriet som jeg her har gjort rede for, må anvendes også i denne saken. Jeg forstår for min del disse drøftelsene i rettspraksis og teori som uttrykk for mer alminnelige utgangspunkter. Spørsmålet er om det, i tråd med Yaras argumentasjon, er grunnlag for å operere med et annet og strengere kriterium ved vurderingen av om termineringsgebyret har den nødvendige tilknytningen til selskapets virksomhet.

(43) Yara har på dette punktet fremhevet Rt-1990-958 *Quatro*, som jeg allerede har vært inne på. I dommen stilte førstvoterende opp vilkår om en «særlig og nær tilknytning mellom aksjebesittelsen og aksjonærens egen næring» for at Quatros aksjer i et datterselskap skulle anses som næringsaksjer, se side 962. Førstvoterende viste i den forbindelse til «en så godt som entydig domspraksis, ligningspraksis og teori». Også i Rt-2008-145 *Norsk Struts* avsnitt 43 er det uttalt at

rettspraksis krever en særlig og nær tilknytning mellom aksjeervervet og virksomheten for at fradragsrett for tap skal utløses. Jeg viser til Rt-1993-396 for en mer utfyllende beskrivelse av den praksis det her er tale om, se side 399 i dommen.

(44) Denne praksisen omhandler gevinst og tap på aksjer og fordringer. Etter at aksjegevinster utenfor næring ble skattepliktige ved skattereformen i 1992, er avgrensningen ikke lenger avgjørende for skatteplikten ved realisasjon av aksjer. Yara ble aldri eier av aksjene i Terra, og termineringsgebyret er ingen direkte gevinst verken på aksjer eller fordringer. Dette kan i utgangspunktet tilsi at det ikke er grunn til å anvende kravet om en særlig og nær tilknytning ved vurderingen av sammenhengen mellom Yaras virksomhet og gebyret.

(45) På den annen side er det betydelige likhetstrekk mellom tilfellene i den skisserte praksisen og problemstillingen i foreliggende sak. I Pre Finans-dommen var spørsmålet som nevnt om fordelene var vunnet ved arbeid, eller om det dreide seg om ulike former for kapitalgevinst. Tilknytningsspørsmålet var ikke direkte avgjørende for skatteplikten, og da ble kriteriet «foranledning til» benyttet. Kravet om «særlig og nær tilknytning» synes anvendt i tilfeller hvor inntekstposten ikke er skattepliktig og tap ikke fradragsberettiget utenfor virksomhet. Avhengig av hvordan man måtte se på surrogatprinsippets rekkevidde, *kan* dette være situasjonen også her.

(46) Slik jeg ser på saken, er det imidlertid ikke nødvendig å ta stilling til om termineringsgebyret ville vært skattepliktig utenfor virksomhet. Valget av tilknytningskriterium får ikke avgjørende betydning for resultatet, og spørsmålet har ikke vært vurdert verken av ligningsmyndighetene eller underinstansene. Jeg tar derfor ikke endelig stilling til hvilket tilknytningskriterium som gjelder i et tilfelle som dette. I den videre drøftelsen tar jeg imidlertid høyde for at det gjelder et krav om særlig og nær tilknytning, slik Yara har tatt til orde for.

(47) På denne bakgrunn går jeg over til den *konkrete vurderingen* av sammenhengen mellom gebyret og virksomheten. Jeg finner det på dette punktet tilstrekkelig å vise til den børsmeldingen som Yara sendte ut 15. februar 2010 etter inngåelsen av oppkjøpsavtalen med Terra. Her heter det:

«Yara legger stor vekt på det amerikanske markedet, og denne transaksjonen er en attraktiv mulighet for begge selskaper til å styrke sine posisjoner i USA. Yara og Terra passer perfekt sammen. Kombinasjonen vil gjøre Yara til den ledende globale aktør i gjødselindustrien. Begge selskapene er sterke innenfor ammoniakk og nitrater, og er komplementære geografisk. Terras distribusjonssystem for ammoniakk og gjødsel i USA vil bli kombinert med Yaras globale innkjøps- og optimaliseringsmuligheter, som verdens største produsent og selger av gjødsel og ammoniakk' sier Jørgen Ole Haslestad konsernsjef i Yara International ASA.»

(48) I børsmeldingen fremhever Yara også at selskapet har en «historie med verdiskapning gjennom oppkjøp». Det opplyses videre at selskapet «har identifisert årlige kostnadssynergier før skatt på USD 60 millioner» og i tillegg «målsatt andre synergieffekter i samme størrelsesorden».

(49) Jeg ser det slik at forretningsutvikling gjennom oppkjøp er en helt sentral del av den virksomheten Yara utøver. Oppkjøp synes å være en naturlig og integrert del av morselskapets ledelse og utvikling av konsernets virksomhet. På samme måte som staten mener jeg at

oppkjøpsavtalen som utløste utbetalingen av termineringsgebyret, ligger i kjernen av den forretningsutvikling som et stort børsnotert morselskap foretar. Forsøket på å kjøpe aksjene i Terra har da en særlig og nær tilknytning til Yaras virksomhet. Med mindre fritaksmetoden får anvendelse, er termineringsgebyret dermed skattepliktig etter virksomhetsregelen i skatteloven § 5-1 første ledd jf. § 5-30.

(50) Spørsmålet om fritaksmetoden får anvendelse

(51) Yara har anført at termineringsgebyret uansett ikke er skattepliktig, fordi det erstatter en inntekt som ville vært skattefri etter skatteloven § 2-38. Staten har på sin side gjort gjeldende at gebyret faller utenfor anvendelsesområdet for fritaksmetoden slik det er angitt i § 2-38 andre ledd, og at vilkårene for skattefritak i tredje ledd uansett ikke er oppfylt. Det er uomtvistet at Yara er et skattesubjekt som kan oppnå fritak etter første ledd bokstav a. Spørsmålet er om termineringsgebyret er en inntekt som faller inn under virkeområdet for fritaksmetoden, jf. § 2-38 andre ledd. Det aktuelle alternativet er bokstav a, som slår fast at følgende inntekter og tap omfattes av første ledd:

«gevinst eller tap ved realisasjon eller uttak av eierandel i selskap mv. som nevnt i første ledd a til c eller tilsvarende selskap mv. hjemmehørende i utlandet, samt lovlig utdelt utbytte som nevnt i § 10-11 annet ledd, jf. tredje ledd på slik eierandel, ...»

(52) Termineringsgebyret faller ikke direkte inn under denne oppregningen av inntekter som omfattes. Det er ikke en gevinst ved realisasjon eller uttak av eierandel i selskap, og det kan heller ikke betegnes som et utbytte. Yara har imidlertid anført at gebyret er å anse som en erstatning for bortfalte aksjeinntekter, noe jeg som nevnt må legge til grunn. Selskapets syn er at fritaksmetoden da får anvendelse ut fra et surrogatsynspunkt.

(53) Til dette bemerker jeg at skatteplikten i saken her bygger direkte på virksomhetsregelen i skatteloven § 5-1 første ledd jf. § 5-30, og ikke på et surrogatsynspunkt. Av den grunn har jeg ikke foranledning til å vurdere hva løsningen ville vært om selve skatteplikten bygget på surrogatprinsippet, slik problemstillingen fortonte seg for lagmannsretten. Jeg ser heller ikke grunn til å gå inn på surrogatprinsippet rekkevidde i sin alminnelighet. Spørsmålet blir for meg om det ut fra rettskildene knyttet til § 2-38 er grunnlag for en utvidende fortolkning av bestemmelsen.

(54) Jeg peker først på at § 2-38 fremstår som en utpreget positivrettslig bestemmelse. Den inneholder en detaljert oppregning av hvilke skattytere, inntekter og tap som er ment omfattet. Slik den er formulert, har det i utgangspunktet en viss formodning mot seg at den skal kunne tolkes utvidende ut fra et surrogatprinsipp.

(55) Forarbeidene peker i samme retning. I Ot.prp.nr.1 (2004–2005) side 56 fremhever departementet at det i utgangspunktet bare er «utbytte og gevinst på eierandeler i visse selskaper mv. som kan kvalifisere for skattefritak». Samme sted heter det at «fritaksmetoden bare skal omfatte inntekt som er vunnet direkte ved en kapitalinvestering». Uttalelsene tilsier at angivelsen av anvendelsesområdet er ment å være uttømmende. Dette sies også mer uttrykkelig på side 61:

«Departementet foreslår at fritaksmetoden lovfestes i ny § 2-38 i skatteloven. Her er skattesubjektene og inntektstypene som vil være omfattet av fritaksmetoden positivt og uttømmende angitt.»

(56) Lovgiver har her gitt et klart og utvetydig uttrykk for at § 2-38 er ment å være uttømmende, noe som for meg har stor vekt. Surrogatprinsippet synes utviklet i tilknytning til erstatning for inntektstap ved personskade, og det er et usikkert rettskildemessig grunnlag for et mer allment anvendelsesområde. Jeg er på denne bakgrunn kommet til at termineringsgebyret ikke kan fritas for beskatning etter § 2-38, selv når det legges til grunn at gebyret anses som erstatning for bortfalt aksjeinntekt.

(57) Min konklusjon er etter dette at nettobeløpet på 666 millioner kroner er skattepliktig som virksomhetsinntekt. Dette er et annet rettslig grunnlag enn Skatteklagenemnda har bygget på, og spørsmålet er om vedtaket da kan opprettholdes av domstolene.

(58) Adgangen til å bygge på en annen rettslig begrunnelse enn i vedtaket

(59) Som jeg allerede har nevnt, er utgangspunktet at domstolene kan bygge på et annet rettslig grunnlag enn skattevedtaket. I Rt-2010-999 *First Securities* avsnitt 46 uttaler førstvoterende at dette er «sikker rett». Forutsetningen er imidlertid at domstolene behandler den samme privatrettslige disposisjonen som ligningsmyndighetene – domstolene skal ikke opptre som ligningsorgan, se avsnitt 51. Av Rt-2008-1510 *Reitan* avsnitt 46 følger at det faktiske grunnlaget for rettens lovanvendelse må være påberopt under domstolsbehandlingen.

(60) Slik jeg ser det, utfordres ikke de nevnte skrankene i dette tilfellet. I det første ligningsvedtaket i saken ble det lagt til grunn at termineringsgebyret var skattepliktig etter virksomhetsregelen. Skatteplikt etter denne regelen baserer seg videre på den samme disposisjonen som under ligningsbehandlingen, og jeg kan heller ikke se at partene har vært uenige om faktum på noen vesentlige punkter. Jeg mener på denne bakgrunn at vedtaket kan opprettholdes på et annet grunnlag enn det Skatteklagenemnda har bygget på. Anken blir etter dette å forkaste.

(61) Staten har vunnet saken og har i utgangspunktet krav på sakskostnader etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd. Yara har imidlertid hatt grunn til å få prøvd saken på bakgrunn av de ulike rettslige begrunnelsene for skatteplikt under ligningsbehandlingen og for domstolene. Selskapet bør derfor fritas for kostnadsansvaret, jf. § 20-2 tredje ledd bokstav a.

(62) Jeg stemmer for denne

DOM:

1. Anken forkastes.
2. Sakskostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.

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

(64) Dommer **Falch**: Likeså.

(65) Dommer **Normann**: Likeså.

(66) Dommer **Indreberg**: Likeså.

(67) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

DOM:

1. Anken forkastes.

2. Sakskostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.

SkN 18-086 Bravo Capital AS

Lovstoff: Skatteloven § 14-90. Ligningsloven § 10-4 nr. 3.

Høyesterett: Dom av 10. desember 2018. **Saksnr.:** HR-2018-2338-A

Dommere: Bergsjø, Indreberg, Normann, Falch og justitiarius Øie.

Ankende part: Bravo Capital AS (advokat Egil Stefan Eilertsen – til prøve)

Ankemotpart: Staten v/Skatt øst (Regjeringsadvokaten v/advokat Ole Kristian Rigland)

Hva saken dreide seg om: Tilleggsskatt ved bruk av fremført underskudd som ble avskåret etter sktl. § 14-90 på grunn av eierskifte. Høyesterett tillot anken fremmet for spørsmålet om lignl. § 10-4 nr. 3 kunne få anvendelse på vedtak om tilleggsskatt vedrørende et underskudd som ikke kunne fremføres etter reglene i sktl. § 14-90.

Kort omtale av dommen: Bravo Capital AS (Bravo) som var eiet av A, skyldte en kreditor, Luxor Group LP, et beløp som ble varslet tvangsinndrevet i mars 2011. Kravet hadde da en antatt verdi ved en eventuell tvangsinndrivning på MNOK 1,9. Tvangsrealisasjon ble unngått ved at As svigersønn, B, via sitt selskap Hauken Capital AS (Hauken), kjøpte fordringen til Luxor for et tilsvarende beløp. Kjøpet fant sted 7. april 2011, og fordringen ble samme dag overført til B personlig.

Deretter ervervet B alle aksjene i Bravo for kr 1. Senere samme år ble innmaten i Hauken overført til Bravo. I selvangivelsen til Bravo for 2011 krysset B av for at det ikke hadde skjedd noe eierskifte i løpet av året – altså en feil opplysning. Det ble opplyst at selskapet hadde et fremførbart underskudd på omlag MNOK 13,7, som ikke ble benyttet da selskapet hadde driftsunderskudd dette år. Underskuddet ble imidlertid benyttet i 2012 (MNOK 1,47), 2013 (MNOK 2,17) og 2014 (MNOK 4,3).

Ved ligningen for 2013 ble Skatt øst oppmerksom på at det i 2011 hadde vært eierskifte i Bravo. Underskuddet på MNOK 13,7 ble avskåret med hjemmel i sktl. § 14-90 da det fremførbare underskuddet ble ansett for å være hovedmotivet for kjøpet. Bravo ble ilagt 30

% tilleggsskatt av den skatt som ville ha blitt spart dersom underskuddet hadde blitt brukt fullt ut dette år – et beløp som utgjorde MNOK 1,150.

Rettslig overprøving: Bravo tok ut stevning mot vedtaket om avskjæring av underskudd og tilleggsskatt. Staten ble frifunnet og tilkjent sakskostnader ved **Oslo tingretts dom** av 08.11.2016.

Borgarting lagmannsrett forkastet anken i sin dom av 07.05.2018. Også her ble staten v/Skatt øst tilkjent saksomkostninger. Retten bygget på hva som var det *objektive motiv* for transaksjonen og fant at utnyttelse av de fremførbare underskudd veide tyngre enn de påberopte forretningsmessige motiv. Det var *ikke* krav til noen *kvalifisert overvekt* og det var heller ikke rom for noen *illojalitetsvurdering* etter bestemmelsen, slik som ved anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsnormen. Fremføring av underskuddene kunne således nektes etter sktl. § 14-90.

Lagmannsretten fant videre at det kunne beregnes tilleggsskatt av den skattefordel som selskapet kunne ha oppnådd ved fremføring av underskuddene, etter endringen av lignl. § 10-4 (4).

Anken til Høyesterett: Bravos anke gjaldt kun spørsmål om rettsanvendelsen ved illeggelse av tilleggsskatt. Og anken ble tillatt fremmet kun for spørsmålet om lignl. § 10-4 nr. 3 kom til anvendelse på vedtak om tilleggsskatt på underskudd etter eierskifte som ble krevet fremført i strid med sktl. § 14-90.

Og sluttresultatet for Høyesterett ble det samme som de underordnede instanser – anken ble forkastet, og staten v/Skatt øst ble tilkjent saksomkostninger som for alle instanser utgjorde kr 557.733.

Høyesteretts syn: Saken gjaldt for Høyesterett som nevnt utelukkende spørsmålet om tilleggsskatt. Spørsmålet måtte avgjøres etter ligningslovens regler, siden det gjaldt ligningen for 2011 – altså før skatteforvaltningsloven trådte i kraft 01.01.2017.

Høyesterett fant at det i saken var gitt "uriktige eller ufullstendige opplysninger" om et fremførbart underskudd som kunne gi skattemessige fordeler i ligningsåret eller i fremtidige år – altså at vilkårene for å illegge tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 nr. 1 var oppfylt – noe som for øvrig ikke var omstridt. Det presiseres at det ikke var noe vilkår at de skattemessige fordelene måtte oppstå i det år de uriktige opplysninger ble gitt – også fremtidige skattefordeler var relevant. Og når lignl. § 10-4 nr. 1 gir uttrykk for at tilleggsskatt kan beregnes med 30 prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt, må satsen gjelde uansett om fordelene oppstår i det år unndragelsen fant sted eller i et senere år (avsn. 24).

Høyesterett tar deretter stilling til om bestemmelsen i lignl. § 10-4 nr. 3 kunne føre til et annet resultat. Etter rettens syn er dette en særregel om at tilleggsskatt kan ilegges uavhengig av om opplysningssvikten på grunn av *skattemessig underskudd* ikke får noen virkning det år opplysningssvikten skjedde (se sitat i avsnitt 25). Og begrepet skattemessig underskudd er vidt, og omfatter ikke bare driftsunderskudd i inntektsåret, men også *fremførbare underskudd fra tidligere år*. Og det er ikke noe vilkår at opplysningssvikten skulle ha gitt en skattemessig fordel i det aktuelle inntektsår.

Høyesterett var videre ikke enig i at uttrykket "*utlignet*" i nevnte bestemmelse kunne medføre at bestemmelsen ikke fikk anvendelse på fremførbart underskudd. Opplysningene

om det fremførbare underskudd fremgikk av post 280 i selvangivelsen for 2011 og ville kunne gi grunnlag for fradrag i et senere år.

Og heller ikke uttrykket "*den unndratte formue eller inntekt*" kunne medføre et annet resultat. Uttrykket "ville blitt" i § 10-4 nr. 3 medfører at det ikke kan oppstilles et krav om at opplysningssvikten må ha gitt en skattemessig fordel i det år opplysningssvikten skjedde.

Deretter foretas en gjennomgang av Tilleggsskatteutvalgets forslag om endringer i bestemmelsene om tilleggsskatt. Førstvoterende konkluderer med at forarbeidene pekte klart i retning av at lignl. § 10-4 nr. 3 også får anvendelse på en opplysningssvikt som knytter seg til et fremførbart underskudd. Heller ikke etterarbeider, forvaltningspraksis og juridisk teori kunne føre til noe annet resultat. En noe uheldig høringsuttalelse fra Skattedirektoratet om lovforslaget til ny skatteforvaltningslov, kunne ikke tillegges noen vekt.

Høyesterett kom altså til samme konklusjon som Skatteklagenemnda. Tilleggsskatt skulle altså i det foreliggende tilfelle "beregnes av den skatten som isolert sett ville blitt utlignet på inntekt som tilsvarer det uriktige fremførte underskudd" (avsnitt 49)

Referentens kommentarer: Det er etter min mening vanskelig å være uenig med utfallet i denne sak. Et effektivt sanksjonssystem tilsier avgjort at også opplysningssvikt i underskuddstilfellene bør få konsekvenser det år den skattepliktige ga de uriktige eller ufullstendige opplysninger. Medfører opplysningssvikten at den skattepliktige oppgir et for stort fremførbart underskudd, ville en utsettelse med å legge tilleggsskatt til det fremtidige år underskuddet avregnes mot inntekt, innebære en form for "kreditt" for den skattepliktige som ville gjøre reglene mer kompliserte og mindre effektive sett fra en ligningsadministrativ synsvinkel.

Syv.

(1) Dommer **Bergsjø**: Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak om å ilegge tilleggsskatt, etter at bruk av fremførbart underskudd ble avskåret på grunn av eierskifte, jf. skatteloven § 14-90. Hovedspørsmålet er om ligningsloven 1980 § 10-4 nr. 3 om beregningsgrunnlaget ved skattemessig underskudd kommer til anvendelse.

(2) Bravo Capital AS – heretter Bravo – var eid av A. Han brukte selskapet som holdingselskap for sine aksjeinvesteringer, hovedsakelig aksjer i Blom ASA. Børsverdien av aksjene i Blom ASA falt fra 2008, og Bravo hadde ved årsskiftet 2010/2011 et fremførbart underskudd på noe over 13,7 millioner kroner.

(3) Luxor Group LP, som var Bravos hovedkreditor, varslet i mars 2011 om tvangsrealisasjon av sin pantesikkerhet i Bravos aktiva. Bravos eiendeler hadde på det tidspunktet en samlet verdi på rundt 1,9 millioner kroner. Tvangsrealisasjon ble unngått ved at A fikk sin svigersønn, B, til å kjøpe Luxor Group LPs fordring for et beløp tilsvarende det en tvangsrealisasjon ville innbringe, altså 1,9 millioner kroner. B kjøpte fordringen gjennom sitt investeringsselskap Hauken Capital AS 7. april 2011. Selskapet transporterte samme dag fordringen videre til B personlig. Den 4. juli 2011 ervervet B samtlige aksjer i Bravo fra A for 1 krone, før han senere samme år flyttet hele innmaten i Hauken Capital AS over i Bravo.

(4) Ved innlevering av Bravos selvangivelse for 2011 krysset B av for at det ikke hadde skjedd noe eierskifte i løpet av året. Videre oppga han at selskapet hadde et ubenyttet fremførbart underskudd på 13 738 126 kroner. Fordi Bravo dette året hadde et driftsunderskudd, ble ikke det fremførbare underskuddet benyttet i 2011. Underskuddet ble derimot brukt med 1 471 234 kroner i 2012, 2 173 127 kroner i 2013 og 4 259 654 kroner i 2014.

(5) Skattekontoret ble ved ligningen for 2013 oppmerksom på at det i 2011 hadde skjedd et eierskifte i Bravo. På den bakgrunn besluttet skattekontoret å avskjære selskapets ubenyttede fremførbare underskudd på 13 738 126 kroner under henvisning til skatteloven § 14-90 om bortfall av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner. Bravo ble for ligningsåret 2011 ilagt tilleggsskatt på 30 prosent av den skatten som ville blitt spart dersom underskuddet hadde blitt brukt fullt ut dette året. Tilleggsskatten utgjorde om lag 1 150 000 kroner. Bravo klaget, men i vedtak 14. desember 2015 fastholdt Skatteklagenemnda skattekontorets vedtak.

(6) Ved stevning 26. februar 2016 gikk Bravo til søksmål mot staten ved Skatt øst med påstand om opphevelse av skattekontorets vedtak om avskjæring av underskudd og tilleggsskatt. Oslo tingrett avsa 8. november 2016 dom med slik domsslutning:

«1. Staten v/Skatt øst frifinnes.

2. Bravo Capital AS skal innen to uker fra dommens forkynnelse betale sakskostnader til staten v/Skatt øst med 223 763 – tohundreogtjutretusensyvhundreogsekstire – kroner.»

(7) Etter anke fra Bravo avsa Borgarting lagmannsrett 7. mai 2018 dom med slik domsslutning:

«1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Bravo Capital AS til staten v/Skatt øst 220 320 – tohundreogtjuetusentrehundreogtjue – kroner innen to uker fra forkynnelse av dommen.»

(8) Bravo har anket til Høyesterett over rettsanvendelsen for så vidt gjelder illeggelsen av tilleggsskatt. Ved beslutning 10. september 2018 tillot Høyesteretts ankeutvalg anken fremmet for «spørsmålet om ligningsloven § 10-4 nr. 3 kommer til anvendelse på vedtak om tilleggsskatt som gjelder fremføring av underskudd etter eierskifte i strid med skatteloven § 14-90». Ankeutvalget fant ikke tilstrekkelig grunn til å tillate fremmet en subsidiær anførsel om at tilleggsskatten er uriktig beregnet.

(9) Den ankende part – **Bravo Capital AS** – har i korte trekk gjort gjeldende:

(10) Skatteklagenemndas vedtak om tilleggsskatt bygger på feil rettsanvendelse og er dermed ugyldig. Ligningsloven 1980 § 10-4 nr. 3 får ikke anvendelse når opplysningssvikten knytter seg til fremføring av underskudd. Situasjonen faller utenfor ordlyden i bestemmelsen. Uttrykkene «utlignet» og «den unndratte formue eller inntekt» viser at den bare er ment å regulere opplysningssvikt som får betydning for ligningsfastsettelsen, noe uriktige opplysninger om fremførbart underskudd ikke gjør i et tilfelle som dette. Videre fremføring av underskudd fra tidligere år er ikke en del av ligningen.

(11) Selv om enkeltuttalelser kan hevdes å peke i en annen retning, underbygger også forarbeidene til § 10-4 nr. 3 samlet sett ordlydsfortolkningen. Det samme gjør Skattedirektoratets

høringsuttalelse til ny skatteforvaltningslov. Kravet til klar lovhjemmel kommer inn som et tolkningsmoment og støtter opp om at det ikke er grunnlag for tilleggsskatt her.

(12) Bravo Capital AS har lagt ned slik påstand:

- «1. Skatteklagenemndas vedtak av 18. desember 2015 om ileggelse av tilleggsskatt oppheves.
- 2. Ankende part tilkjennes sakskostnader for alle instanser.»

(13) Ankemotparten – **staten ved Skatt øst** – har i korte trekk gjort gjeldende:

(14) Det hefter ingen feil ved Skatteklagenemndas vedtak. Særregelen i ligningsloven 1980 § 10-4 nr. 3 må ses i sammenheng med vilkårene for å ilegge tilleggsskatt i § 10-2 nr. 1 og hovedregelen om beregningsgrunnlag i § 10-4 nr. 1. Ordlyden i § 10-4 nr. 3 viser at bestemmelsen gjelder beregning av tilleggsskatt i alle tilfeller hvor skattyter ikke er i skatteposisjon, også når det er gitt uriktige opplysninger om fremføring av underskudd. Opplysningssvikten skal da bedømmes isolert.

(15) Forarbeidene støtter den naturlige ordlydsfortolkningen og slår fast at tilleggsskatten skal effektueres det året vedtak om tilleggsskatt treffes. Etterarbeider, forvaltningspraksis, juridisk teori og reelle hensyn peker i samme retning. Kravet til klar lovhjemmel er oppfylt og får ikke betydning ved tolkningen.

(16) Staten ved Skatt øst har lagt ned slik påstand:

- «1. Anken forkastes.
- 2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»

(17) **Mitt syn på saken**

(18) Spørsmålet er som nevnt om Skatteklagenemndas vedtak 14. desember 2015 må settes til side som ugyldig. Ved lagmannsrettens dom er det endelig avgjort at overdragelsen av aksjene i Bravo i juli 2011 ga grunnlag for å anvende skatteloven § 14-90 om bortfall av generelle skatteposisjoner. Saken for Høyesterett gjelder dermed bare nemndas ileggelse av tilleggsskatt.

(19) Vedtaket knytter seg på dette punktet til Bravos ligning for inntektsåret 2011. Gyldigheten må derfor bedømmes etter reglene i ligningsloven 1980, som nå er avløst av skatteforvaltningsloven 27. mai 2016 nr. 14.

(20) Bravo har ikke bestridt at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt – innvendingene mot vedtaket knytter seg til anvendelsen av beregningsregelen i ligningsloven § 10-4 nr. 3. Ved tolkningen av denne bestemmelsen må imidlertid regelverket ses i sammenheng. Jeg knytter derfor først noen kommentarer til vilkårene for tilleggsskatt i § 10-2 nr. 1, hvor det blant annet heter:

«Skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatte pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. ...»

(21) Tilleggsskatt ilegges altså når skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. «Skattemessige fordeler» er et vidt begrep. Vurderingstemaet er om opplysningssvikten har eller kunne hatt skattemessig virkning til fordel for skattyteren. Jeg finner det klart at formuleringen dekker virkningen av uriktige opplysninger om et fremførbart underskudd: Et slikt underskudd danner grunnlag for et fremtidig fradrag i inntekten, og et urettmessig fradrag vil gi en skattemessig fordel.

(22) Det er verdt å merke seg at § 10-2 nr. 1 ikke oppstiller noe krav om at de skattemessige fordelene må oppstå i det inntektsåret de uriktige eller ufullstendige opplysningene gis. Dette er presisert også i forarbeidene, se Ot.prp.nr.29 (1978–1979). På side 122 uttaler departementet at det vil «være adgang til å anvende tilleggsskatt i forbindelse med oppgaver som først får skattemessig virkning ved ligningen for senere år». Som eksempel nevner departementet situasjonen hvor «uriktige oppgaver har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for høyt underskudd til fremføring og fradrag i senere års inntekt».

(23) Jeg legger etter dette til grunn at § 10-2 nr. 1 gir hjemmel for tilleggsskatt ved uriktige opplysninger om fremførbart underskudd. Det er videre ikke et vilkår at de skattemessige fordelene oppstår i det året de uriktige eller ufullstendige opplysningene gis. Dette gir etter mitt syn føringer for forståelsen av beregningsreglene i § 10-4. Det er nærliggende å anta at lovgiver har ment å gi beregningsregler for *alle* tilfeller hvor tilleggsskatt kan ilegges, og at § 10-4 derfor omfatter beregningen også ved opplysningssvikt knyttet til fremførbart underskudd. Og når det i tilknytning til § 10-2 nr. 1 er gjort klart at det ikke er et vilkår for tilleggsskatt at de skattemessige fordelene oppstår i det aktuelle inntektsåret, får også det betydning for forståelsen av beregningsreglene.

(24) Når jeg så går over til å se på disse reglene, tar jeg utgangspunkt i hovedregelen i § 10-4 nr. 1. Bestemmelsen slår fast at tilleggsskatt «beregnes med 30 prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt». Heller ikke ordlyden her gir holdepunkter for at fordelene må oppnås det året opplysningssvikten inntreffer.

(25) Selv om disse utgangspunktene har interesse for forståelsen av ligningsloven § 10-4 nr. 3, beror tolkningen først og fremst på ordlyden i bestemmelsen og de rettskildene som direkte knytter seg til den. Bestemmelsen lyder:

«Har skattyter et skattemessig underskudd, beregnes tilleggsskatten av den skatt som ville blitt utlignet på grunnlag av den unndratte formue eller inntekt. Det samme gjelder når den utlignede skatt er lavere enn den skatt som ville blitt utlignet på grunnlag av den unndratte formue eller inntekt.»

(26) Jeg oppfatter første punktum som en særregel for tilfeller hvor skattyter har et skattemessig underskudd, slik at opplysningssvikten ikke får noen virkning det aktuelle året. Andre punktum får anvendelse når overskuddet ikke er stort nok til at opplysningssvikten får full effekt. Bestemmelsen er videreført uten materielle endringer i skatteforvaltningsloven § 14-5 nr. 3, se Prop.38 L (2015–2016) side 264.

(27) Uenigheten mellom partene knytter seg til *anvendelsesområdet* for bestemmelsen, som etter ordlyden reguleres gjennom vilkåret om at det må foreligge et «skattemessig underskudd». Resten av første punktum gir bestemmelser om beregningsmåten – tilleggsskatten skal beregnes «av den skatt som ville blitt utlignet på grunnlag av den unndratte formue eller inntekt».

(28) Begrepet «*skattemessig underskudd*» er vidt og omfatter enhver situasjon hvor nettoinntekt til beskatning er negativ. Ordlyden gir ingen signaler om at underskuddet må ha en bestemt årsak. Den dekker ikke bare situasjonen hvor skattyteren har driftsunderskudd i inntektsåret, men også tilfellene hvor underskuddet skyldes et fremførbart underskudd fra tidligere år. Det oppstilles heller ikke noe vilkår om at opplysningssvikten må gi en skattemessig fordel det aktuelle inntektsåret, noe som samsvarer med det jeg allerede har utledet av vilkårsbestemmelsen i § 10-2 nr. 1. Så langt er det ingen holdepunkter for at § 10-4 nr. 3 ikke skulle få anvendelse i et tilfelle som vårt.

(29) Bravo har imidlertid argumentert for det motsatte synet med utgangspunkt i formuleringene i første punktum for øvrig, som altså etter ordlyden gjelder beregningsmåten. Slik jeg ser det, blir spørsmålet om beregningsreglene gir grunnlag for en innskrenkende fortolkning av angivelsen av anvendelsesområdet. Når anvendelsesområdet er angitt som her gjennom uttrykket «skattemessig underskudd», måtte en slik innskrenkende fortolkning etter mitt syn kreve klare holdepunkter i de øvrige delene av bestemmelsen.

(30) For det første har Bravo fremhevet at uttrykket «*utlignet*» viser at bestemmelsen ikke omfatter tilfeller hvor opplysningssvikten knytter seg til fremførbart underskudd. Jeg er ikke uenig i at formuleringen passer bedre på andre former for uriktige eller ufullstendige opplysninger, som for eksempel når inntektsposter ikke oppgis til beskatning. Men for at problemstillingen i saken her skal oppstå, må skattyter ta opplysninger om fremførbart underskudd inn i selvangivelsen. Dersom skattyter et år unnlater å kreve fradrag for et fremførbart underskudd, bortfaller adgangen til fremføring til fradrag i senere års inntekt, se Lignings-ABC 2011/2012 side 1259. I tråd med dette har Bravo tatt inn opplysninger om det fremførbare underskuddet på noe over 13,7 millioner kroner i post 280 i selvangivelsen for 2011. Opplysningene går frem av ligningen og vil kunne gi grunnlag for fradrag senere år. Jeg kan på den bakgrunn ikke tillegge uttrykket «*utlignet*» den betydningen som Bravo gjør.

(31) Bravo har for det andre gjort gjeldende at formuleringen «*den unndratte formue eller inntekt*» tilsier at fradrag faktisk må være krevd. Synspunktet er at dette ikke er situasjonen når skattyter har driftsunderskudd, slik at det fremførbare underskuddet ikke får noen skattemessig effekt.

(32) Til dette bemerker jeg at det er naturlig å lese formuleringen i sammenheng med vilkåret om «skattemessige fordeler» i § 10-2 nr. 1, som omfatter situasjonen i foreliggende sak. Uttrykket «ville blitt» i § 10-4 nr. 3 tilsier dessuten at det ikke er avgjørende at opplysningssvikten faktisk har ført til at formue eller inntekt er unndratt. Endelig vil effekten av uriktige opplysninger om fremførbart underskudd nettopp kunne bli unndratt inntekt, om enn i senere år. Selv om uttrykksmåten i loven heller ikke her passer spesielt godt, kan jeg ikke si meg enig i at vårt tilfelle faller utenfor ordlyden.

(33) Som det vil ha fremgått, passer ikke alle formuleringer like godt på opplysningssvikt som knytter seg til fremførbart underskudd. Min foreløpige konklusjon er likevel at situasjonen i foreliggende sak faller innenfor ordlyden i § 10-4 nr. 3. På den bakgrunn ser jeg på *lovhistorikken* og forarbeidene.

(34) Her nevner jeg først at ligningsloven § 10-4 nr. 3 ble endret ved lov 19. juni 2009 nr. 49 med virkning fra 1. januar 2010. Før endringen var praksis i underskuddstilfellene at det skulle treffes vedtak om tilleggsskatt ved avdekkingen av opplysningssvikt, mens tilleggsskatten først ble effektuert det året skattyter ville fått skattereduksjon, hvis forholdet ikke hadde blitt oppdaget. I Rt-1997-1117 heter det på side 1123 at reglene på det tidspunkt hadde blitt praktisert slik i minst 40 år. Dommen viser dessuten at praksisen ble fulgt også ved uriktig fremføring av underskudd, se side 1118.

(35) I NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m. fremmet lovutvalget forslag om endringer i bestemmelsene om tilleggsskatt. På side 115 i utredningen drøftes først behovet for å endre den praksisen som jeg nettopp skisserte. Her heter det:

«For ligningsmyndighetene er det svært upraktisk å ilegge tilleggsskatt for samme opplysningssvikt over flere år, samtidig som en slik ordning innebærer en viss risiko for at tilleggsskatten blir uteglemt. Dessuten må skattyter selv kreve fremføring av underskudd slik at ligningsmyndighetene ikke vil vite med sikkerhet om skattyter vil kreve slik fremføring og dermed unndra skatt. For skattyter innebærer dagens praksis at sanksjonen for skatteunndragelsen, ilegges flere år etter at den sanksjonsbelagte handlingen ble foretatt.»

(36) Utvalgets flertall uttaler deretter:

«For å unngå de praktiske problemene som en etterfølgende effektuering forårsaker, mener utvalgets flertall,..., at tilleggsskatten bør effektueres fullt ut det året vedtak om tilleggsskatt treffes. En slik løsning vil dessuten medføre at skattyter blir ferdig med saken en gang for alle. Flertallet foreslår derfor at ligningsmyndighetene, ved beregning av tilleggsskatten, skal se bort fra et eventuelt skattemessig underskudd, og fastsette tilleggsskatten i prosent av den skatt som ville blitt ilagt av de uriktige eller ufullstendige opplysningene. Dette innebærer at de poster hvor det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, vurderes isolert fra skattyters øvrige inntekter og fradrag, og at tilleggsskatten beregnes på grunnlag av den skatt som ville ha blitt ilagt disse postene, når det ses bort fra det skattemessige underskuddet.»

(37) Mindretallet ville beholde den tidligere praksisen med å effektuere tilleggsskatten først når skattyter fikk positiv inntekt. Begrunnelsen var at skattekreditor ikke lider noe tap i år med underskudd, se side 116.

(38) Drøftelsen i utredningen er generell, og problemstillingen knyttet til fremførbart underskudd nevnes ikke uttrykkelig. Men det er heller ikke gjort unntak for disse tilfellene, samtidig som hensynene bak flertallsforslaget slår til for fullt også her. Utredningen gir dermed støtte til det som etter mitt syn også er den mest naturlige forståelsen av ordlyden, nemlig at § 10-4 nr. 3 også gjelder i et tilfelle som i foreliggende sak.

(39) Departementet fulgte opp forslaget fra utvalgets flertall i Ot.prp.nr.82 (2008–2009). På side 52 i proposisjonen drøfter departementet underskuddstilfellene. Problemstillingen introduseres slik:

«I enkelte tilfeller blir det, uavhengig av en eventuell opplysningssvikt, ikke utlignet skatt, for eksempel fordi skattyteren det aktuelle inntektsåret har et tilstrekkelig stort underskudd i næringsvirksomheten, eller fordi skattyter har et fremførbart underskudd fra tidligere år. Opplysningssvikten, dersom den ikke blir oppdaget, vil i slike tilfeller medføre at skattyter får et større, fremførbart underskudd enn han rettmessig har krav på. Økningen av underskuddet medfører ikke noen forskjell i utlignet skatt i underskuddsåret, men dersom skattyteren i et senere år får positiv inntekt, kan (det urettmessige) underskuddet komme til fradrag. Spørsmålet er da om tilleggsskatten skal beregnes og innkreves i underskuddsåret, eller om den først skal effektueres ved senere ligninger hvor skattyter har et skattemessig overskudd.»

(40) Formuleringen av problemstillingen viser at departementet også hadde for øye situasjonen hvor underskuddet skyldes fremføring fra tidligere inntektsår. Selv om departementet ikke sier noe uttrykkelig om tilfellene hvor opplysningssvikten gjelder det fremførbare underskuddet, er det ikke holdepunkter for at meningen var å holde disse utenfor vurderingene.

(41) I den videre drøftelsen tar departementet utgangspunkt i innvendingen fra lovutvalgets mindretall, om at det offentlige ikke lider noe tap før skattyter kunne fått en fordel av opplysningssvikten. Departementet konkluderer slik:

«Departementet kan likevel ikke se at dette forholdet bør være avgjørende for spørsmålet om tidspunktet for effektuering av tilleggsskatten. Selve ligningen blir uriktig for det aktuelle inntektsåret selv om den økonomiske virkningen av opplysningssvikten først viser seg senere. Departementet foreslår derfor at i tilfeller hvor den utlignede skatt er lavere enn den skatten som er eller kunne vært unndratt, beregnes tilleggsskatten med utgangspunkt i den skatt som isolert sett skulle vært utlignet av den ikke oppgitte inntekten eller formuen. Dette innebærer en endring i forhold til gjeldende rett.»

(42) Drøftelsen viser at den tidligere praksisen med å effektuere tilleggsskatten først i år med overskudd, ikke var ment videreført. Riktignok er det heller ikke her noen uttrykkelige henvisninger til problemstillingen i foreliggende sak. Men det er på den annen side ikke noe som tyder på at den tidligere rettstilstanden skulle videreføres på ett spesielt felt. Hvis det var meningen, ville jeg forventet at det ble sagt uttrykkelig. Forarbeidene peker etter dette klart i retning av at ligningsloven § 10-4 nr. 3 også får anvendelse når opplysningssvikten knytter seg til et fremførbart underskudd.

(43) Partene har trukket frem også *etterarbeider, forvaltningspraksis og juridisk teori*. Slik denne saken ligger an, finner jeg det tilstrekkelig med noen få og korte kommentarer til disse kildene.

(44) Jeg minner på dette punktet først om at bestemmelsen i ligningsloven § 10-4 nr. 3 ble videreført uten endringer i skatteforvaltningsloven § 14-5 nr. 3. I sin høringsuttalelse 2. mars 2015 til lovforslaget uttalte Skattedirektoratet at «feil i selve underskuddsfremføringen» ikke var

omfattet av ordlyden i ligningsloven § 10-4 nr. 3. På den bakgrunn foreslo direktoratet en egen bestemmelse om dette typetilfellet.

(45) Forslaget ble ikke fulgt opp av departementet. Direktoratet begrunnet heller ikke sin forståelse av § 10-4 nr. 3 nærmere i høringsuttalelsen og la dessuten til grunn at det var hjemmel for å sanksjonere også feil i underskuddsfremføringen med tilleggsskatt. Jeg kan på den bakgrunn ikke legge særlig vekt på uttalelsen. Forarbeidene til skatteforvaltningsloven gir for øvrig ingen bidrag til tolkningen.

(46) Begge parter har vist til forvaltningspraksis. Denne synes ikke å være helt entydig og har derfor ikke særlig vekt i vurderingen. Jeg finner derimot en viss støtte for mitt syn i Harboe mfl., Ligningsloven, kommentarutgave, 7. utgave 2015 side 420.

(47) På bakgrunn av denne drøftelsen er min oppfatning at ligningsloven § 10-4 nr. 3 får anvendelse også på vedtak om tilleggsskatt som gjelder fremføring av underskudd etter eierskifte i strid med skatteloven § 14-90. Tilfellet faller innenfor en naturlig forståelse av ordlyden, samtidig som forarbeidene gir støtte til løsningen. Det er ikke påvist andre kilder som med noen tyngde peker i en annen retning.

(48) Jeg kan ikke se at denne forståelsen støter an mot det *kravet til klar lovhjemmel* som følger av Grunnloven § 113 og Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) artikkel 7 nr. 1. Det oppstilles her ikke noe krav om at rettsstilstanden utelukkende må kunne utledes av en skreven lovtekst – det sentrale er om rettsstilstanden bygger på tilgjengelige rettsregler og er tilstrekkelig forutsigbar, se blant annet Rt-2014-1281 avsnitt 48 og HR-2016-1982-A avsnitt 38. Jeg mener at min drøftelse av lovtekst og forarbeider har vist at disse kravene er oppfylt.

(49) Etter dette forstår jeg ligningsloven § 10-4 nr. 3 på samme måte som Skatteklagenemnda. Tilleggsskatten skal i et tilfelle som det foreliggende beregnes av den skatten som isolert sett ville blitt utlignet på inntekt som tilsvarer det uriktig fremførte underskuddet. Anken blir å forkaste.

(50) Staten ved Skatt øst har vunnet saken og tilkjennes sakskostnader i medhold av hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd. Sakskostnader for Høyesterett er krevd med 111 650 kroner. Kravet tas til følge.

(51) Jeg stemmer for denne

DOM:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Bravo Capital AS til staten ved Skatt øst 111 650 – etthundreogellevetusensekshundreogfemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

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

(53) Dommer **Normann**: Likeså.

(54) Dommer **Falch**: Likeså.

(55) Justitiarius **Øie**: Likeså.

(56) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

DOM:

1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Bravo Capital AS til staten ved Skatt øst 111 650 – etthundreogellevetusensekshundreogfemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Lagmannsrettsdommer

SkN 18-087 Internprising

Lovstoff: Skatteloven § 13-1.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 11. desember 2018.

Dommere: Lagdommer Tine Kari Nordengen, lagdommer Arne-Martin H. Sørli og lagdommer Elizabeth Baumann. Meddommere: professor Hans Robert Schwencke og professor Snorre Lindset.

Parter: Stanley Black & Decker Norway AS (advokat Finn Backer-Grøndahl og advokat Morten Platou) mot Skatt øst (advokat Jon Vinje).

Sammendrag: Internprising. Hovedproblemstillingen i saken var om det forelå en inntektsreduksjon ved internprising av elektroverktøy mellom konsernets europeiske handelsselskap og det norske salgsselskapet. Prisene mellom konsernselskapene var fastsatt felles for hele Europa ved bruk av en nettomarginmetode. Lagmannsretten kom til skattyters sammenlignbarhetsanalyser hadde slike svakheter at de ikke kunne legges til grunn for å finne armlengdeprisen. Det ble særlig vist til påviste forskjeller mellom det norske og europeiske markedet, samt hvilke inntektsår det var sammenlignet med. Lagmannsretten kom til at det var sannsynliggjort at det forelå en inntektsreduksjon. Ved vurderingen ble flere forhold tillagt vekt, blant annet skattekontorets sammenlignbarhetsanalyse og at selskapets driftsmargin endret seg markant ved innføringen av det nye internprisingsregimet i 2003/2004 – uten at selskapet kunne påvise at det på dette tidspunktet inntrådte andre forhold som kunne påvirke virksomhetens lønnsomhet. En av de sakkyndige meddommerne dissenterterte, og mente at det ikke var påvist en inntektsreduksjon.

Sakens tema

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak 19. desember 2014 om fastsettelse av Stanley Black & Decker Norway AS' ligning for inntektsårene 2005 til 2008.

Hovedproblemstilling i saken er om det foreligger en inntektsreduksjon i internprisingen av elektroverktøy mellom Stanley Black & Deckers europeiske handelsselskap og det norske salgsselskapet, jf. skatteloven § 13-1.

Black & Decker-konsernet

Stanley Black & Decker Norway AS («B&D N») er et heleid datterselskap i Stanley Black & Decker-konsernet. Konsernet har totalt ca. 50 000 ansatte i mer enn 100 land. Det amerikanske morselskapet, Stanley Black & Decker Inc., er notert på børsen i New York (NYSE). Konsernet selger elektroverktøy og tilbehør – for forbrukere under varemerket «Black & Decker» og for profesjonelle under varemerket «deWalt». I 2010 fusjonerte det daværende Black & Decker-konsernet med det daværende Stanley-konsernet, og skapte dagens konsern.

B&D N opererer i det norske engrosmarkedet og selger produkter til detaljister som Maxbo, Coop, Montér osv. Mer enn 75 % av selskapets omsetning skjer på grunnlag av rammeavtaler med de fem største kundene. Selskapet består av 11 selgere, to key account managere, en salgssjef og to markedsføringsassistenter.

B&D N kjøper alle sine produkter fra konsernselskapet Black & Decker Limited S.A.R.L. («B&D SARL»), som ble opprettet i 2003 og er registrert i Luxembourg. B&D SARL er konsernets sentrale handelsenhet med ansvar for distribusjonen til salgsselskapene i de enkelte landene. B&D SARL har ca. 100 ansatte fordelt på tre driftssteder, to i Belgia og ett i Irland.

Distribusjonsavtalen mellom B&D SARL og B&D N

Den 1. januar 2004 ble det inngått en distribusjonsavtale mellom B&D SARL og B&D N. Avtalen oppstiller vilkårene for løpende levering av elektroverktøy fra B&D SARL til B&D N.

Etter avtalens artikkel 3 er B&D N ansvarlig for å drive aktiv markedsføring av produktene overfor detaljister i det nasjonale markedet og yte kundeservice før og etter salg. Det påligger videre B&D N å opprettholde lagerfasiliteter og transport fra lager til kundene, jf. avtalens artikkel 5.4 og 5.5. Etter det opplyste er imidlertid avtalen praktisert slik at varene har blitt levert direkte fra B&D SARL til detaljisten i Norge. B&D N disponerer ikke lagerfasiliteter.

Prisingen av produktene skal etter avtalens artikkel 7.1 «be determined in accordance with the arm's length pricing guidelines as set out in the OECD guidelines.» Av samme fremgår at et konsulentfirma skal utarbeide en studie for prisingen av produktene:

Distributor shall choose an international consulting firm from a list provided by Sarl to conduct a study to determine the appropriate pricing methodology and Products price, taking into account the respective functions and market risks borne by Sarl and Distributor respectively.

Distribusjonsavtalen suppleres av «Warranty agreement» av 26. mai 2003. Etter denne er B&D SARL ansvarlig for «all valid Warranty Claims brought by customers of Norway with respect to power tools products supplied by Sarl.»

Distribusjonsavtalen suppleres videre av en tilleggsavtale av 24. november 2004. Etter denne skal det ved utløpet av hvert år foretas et justeringsoppgjør mellom partene med utgangspunkt i B&D Ns nettomargin:

Price Adjustment. Within 45 days after the end of each Contract Year, Distributor's Net Operating Margin shall be calculated.

- a) To the extent that the calculated Net Operating Margin is below the low end of the range of operating margins determined as appropriate pursuant to the OECD pricing study described in section 7.1, SARL shall within 30 days thereafter issue a credit note to Distributer in an amount such that the recalculated Net Operating Margin (taking into account) such credit note is at the low end of the operating margin described above.

- b) To the extent that the calculated Net Operating Margin is above the high end of the range of operating margins determined as appropriate pursuant to the OECD pricing study described in section 7.1, SARL shall within 30 days thereafter issue a debit note to Distributor in an amount such that the recalculated Net Operating Margin (taking into account such debit note) is at the high end of the operating margin range described above.

Ernst & Youngs internprisingsstudier

Som forutsatt i distribusjonsavtalen og tilleggssavtalen, har et konsulentfirma utarbeidet internprisingsstudier. Arbeidet har blitt utført av Ernst & Young («EY»).

I desember 2003 avga EY en internprisingsstudie benevnt Black & Decker European Distribution Activities, Transfer Pricing Master File. Studien var felles for hele det europeiske markedet og etablerte en armlengdes referansepris mellom B&D SARL og de europeiske salgsselskapene.

Metoden i studien bestod i å selektere et utvalg av uavhengige selskaper som ble ansett som sammenlignbare med salgsselskapene. Seleksjonen foregikk i tre trinn: Først et automatisk søk i Amadeusdatabasen avgrenset gjennom seks nærmere definerte kriterier; deretter en manuell eliminasjon basert på Amadeusdatabasens beskrivelse av selskapenes virksomhet; og til sist en nærmere analyse og eliminasjon basert på andre kilder, herunder selskapenes hjemmesider og annen åpen informasjon. EY satt etter dette igjen med 10 selskaper. Disse selskapenes netto driftsmargin for inntektsårene 1999, 2000 og 2001 ble lagt til grunn som et utgangspunkt for å etablere en armlengdepris. Selskapene i sammenligningsgrunnlaget hadde imidlertid egne varelagre, i motsetning til Stanley Black & Decker-selskapene. For å kompensere for denne forskjellen ble det foretatt en justering av selskapenes driftsmarginer. EY konkluderte etter dette med at en netto driftsmargin for uavhengige selskaper, sammenlignbare med Stanley Black & Decker-konsernets europeiske salgsselskaper, ville ligge i intervallet mellom 1,2 og 3,3 % («armlengdeintervallet»). Driftsmarginene på 1,2 og 3,3 % representerte nedre og øvre kvartil. Medianen var en driftsmargin på 2,6 %. EYs konklusjon oppsummeres som følger:

In view of such differences, we do believe that the lower-end of the range up to the median provides a more accurate approximation of an arm's length range for the B&D distributors. However, in order to define a targeted arm's length operating margin, B&D relies upon a more conservative approach than using the lower-end of the range by selecting the median result to define arm's length prices. Thus, an operating margin of 2.6 % constitutes an arm's length remuneration for the B&D distributors.

I april 2007 avga EY en ny internprisingsstudie til Stanley Black & Decker-konsernet. Metoden for studien var i det vesentlige tilsvarende som i 2003-rapporten, men omfattet inntektsårene 2002, 2003 og 2004. EY endte denne gangen opp med 84 sammenlignbare selskaper. Etter justering for betydningen av varelager konkluderte EY med et armlengdeintervall mellom 1,3 og 4,6 %, med en median på 2,8 %. Som i 2003-rapporten var intervallet satt til området mellom nedre og øvre kvartil.

EY avga også prisingsstudier til Stanley Black & Decker-konsernet i november 2011 og i april 2013. For de inntektsårene som er tema i saken her er det studien fra 2003 og 2007 som har vært anvendt: 2003-rapporten for inntektsårene 2004–2007 og 2007-rapporten for inntektsåret 2008.

Stanley Black & Decker-selskapenes fastsettelse av internprisen

Fastsettelsen av internprisen mellom B&D SARL og B&D N har skjedd gjennom en trinnvis prosess det enkelte inntektsår.

Ved inngangen til det enkelte år har det blitt fastsatt en foreløpig budsjettpris. Beregningen av denne har tatt utgangspunkt i en «standard produktkost», tilsvarende produksjonskostnadene. Til dette har det blitt lagt til en «mark up». Mark-upen har ifølge B&D N blitt beregnet på grunnlag av budsjetterte inntekter og utgifter og en «target» netto fortjenestemargin tilsvarende medianverdien i studiene fra EY. Prisene som har vært lagt til grunn mellom B&D SARL og B&D N gjennom året har bestått av disse to komponentene: Standard produktkost + mark-up. Ved årsslutt har det så blitt gjennomført et justeringsoppgjør («true up/down») for å bringe salgsselskapets netto driftsmargin innenfor det armlengdeintervallet som var fastsatt av EY, i tråd med prosedyren beskrevet i tilleggsavtalen av 24. november 2004. Dersom oppnådd netto driftsmargin var innenfor armlengdeintervallet skulle det ikke skje noen justering. Var den oppnådde netto driftsmarginen over eller under armlengdeintervallet skulle det foretas et justeringsoppgjør for å bringe marginen innenfor intervallet.

B&D Ns oppnådde netto driftsmargin før justeringsoppgjør har vært under armlengdeintervallet i alle de årene som er omfattet av vedtaket: I 2005 0,42 %, i 2006 -0,13 %, i 2007 -3,79 % og i 2008 -0,61 %. I 2009, som var omfattet av bokettersynet, men hvor ligningen ikke ble fraveket, var B&D Ns driftsmargin 1,83 %, som var innenfor armlengdeintervallet.

I praksis har det ikke blitt foretatt en justering eksakt tilsvarende nedre verdi i armlengdeintervallet. B&D Ns endelige driftsresultat i perioden, etter justeringsoppgjør, har vært som følger:

År	2005	2006	2007	2008	2009
Driftsresultat (kr)	3 599 695	2 389 063	2 740 027	3 802 018	2 971 389
Driftsmargin (%)	1,48	1,03	1,15	1,76	1,83

B&D Ns driftsmargin før 2005

Stanley Black & Decker-konsernets gjeldende internprisingssystem ble innført i 2003/2004, i etterkant av etableringen av B&D SARL og i etterkant av EYs første internprisingssystemstudie. Forut for dette var B&D Ns driftsmarginer som følger:

År	2001	2002	2003	2004
Driftsmargin (%)	8,85	6,97	9,40	3,97

Økonomien i Stanley Black & Decker-konsernet

B&D Ns omsetning i perioden 2005–2009 har vært som følger:

År	2005	2006	2007	2008	2009
Omsetning (kr)	243 037 971	231 887 446	239 263 760	215 942 580	162 042 439

Med utgangspunkt i B&D N og B&D SARLs regnskaper har skattemyndighetene estimert Stanley Black & Decker-konsernets felles økonomiske overskudd, for så vidt gjelder virksomheten i Norge:

År	2005	2006	2007	2008	2009
Driftsresultat (kr)	52 134 905	49 213 466	47 766 741	40 579 512	23 361 053
Driftsmargin (%)	21,25	21,22	19,96	18,79	14,42

B&D SARLs driftsmargin har i den samme perioden vært som følger:

År	2005	2006	2007	2008	2009
Driftsmargin (%)	10,41	8,55	7,69	8,61	4,06

B&D SARLs effektive skattesats i Luxemburg i årene 2005–2009 er opplyst å utgjøre henholdsvis 0,47 % (2005), 0,26 % (2006), 0,22 % (2007), 0,24 % (2008) og 1,14 % (2009).

Morselskapet Stanley Black & Decker Inc. har hatt følgende driftsmargin i perioden 2005–2009:

År	2005	2006	2007	2008	2009
Driftsmargin (%)	12,19	11,48	8,87	6,93	5,22

Ligningsbehandlingen

I brev av 18. september 2009 ba Skatt øst B&D N om internprisingsdokumentasjon for inntektsåret 2008. På bakgrunn av mangler i den mottatte dokumentasjonen varslet Skatt øst om kontroll for inntektsårene 2005–2009. Kontrollen ble utført i 2010 og 2011 og avsluttet med bokettersynsrapport av 29. august 2011. På grunnlag av bokettersynet ble ligningen fraveket for inntektsårene 2005–2008, jf. Skatt østs vedtak 7. juni 2013. Selskapets skattbare inntekt ble økt med totalt 50 073 427 kroner, fordelt på de fire inntektsårene.

Under bokettersynet gjennomførte Skatt øst en egen sammenlignbarhetsanalyse, etter en lignende metode som EY. Skatt øst begrenset imidlertid søket til norske selskaper. Søket resulterte i et sammenligningsgrunnlag bestående av 8 selskaper. På samme måte som EY justerte Skatt øst

resultatene, for å ta høyde for at B&D N ikke har varelager. Skattekontoret la videre til grunn et armlengdeintervall mellom nedre og øvre kvartil i utvalget. Netto driftsmarginer i Skatt østs sammenlignbarhetsanalyse, etter varelagerjustering, var som følger:

År	2005	2006	2007	2008	2009
Nedre kvartil (%)	3,58	4,47	4,94	3,37	-0,22
Øvre kvartil (%)	8,02	8,29	11,25	9,57	7,01
Median (%)	4,89	6,33	8,15	7,66	4,44
Gjennomsnitt (%)	5,47	6,85	7,95	6,84	3,87

Skattekontorets vedtak ble påklaget den 28. august 2013. Skatteklagenemnda la til grunn at det forelå skjønnsadgang, men reduserte inntektstillegget til totalt 26 409 611 kroner, fordelt på de fire inntektsårene, jf. Skatteklagenemndas vedtak 19. desember 2014. Reduksjonen var i tråd med Skatt østs innstilling og skyldtes at inntektsfastsettelsen ble basert på nedre kvartil i skattekontorets sammenlignbarhetsanalyse.

Søksmålet

Ved stevning til Oslo tingrett 19. juni 2015 brakte B&D N Skatteklagenemndas vedtak inn for rettslig prøving.

Oslo tingrett avsa 19. april 2016 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Stanley Black & Decker Norway AS betaler sakskostnader til Staten v/Skatt øst med 315 900 – trehundreogfemtentusennihundre – kroner.

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

B&D N har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 16. – 18. oktober 2018 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene møtte ved sine prosessfullmektiger. Det ble avhørt to vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Den ankende part, Stanley Black & Decker Norway AS, har i hovedtrekk anført:

Det ikke bevist at vilkåret om inntektsreduksjon er oppfylt. Staten har bevisbyrden. Domstolene har full prøvelsesrett. Det er ikke tilstrekkelig å påvise svakheter ved skattyters internprisingsdokumentasjon eller metode – staten må bevise at prisen er feil. Tingretten har ved vurderingen av om det foreligger en inntektsreduksjon først og fremst vist til svakheter ved skattyters internprising, men har ikke gjort noen egen vurdering av om prisen er feil.

Det er enighet om at nettomarginmetoden kan legges til grunn ved prøvingen av om internprisen er armlengdes.

Skattekontorets vurdering av inntektsreduksjonsvilkåret bygger i stor grad på skattekontorets egen sammenlignbarhetsanalyse.

Selskapene i skattekontorets utvalg er ikke sammenlignbare med B&D N.

Detaljister – som skattekontoret har sammenlignet med – utfører ikke de samme funksjonene som en grossist som B&D N. Skattekontorets databasesøk, som ifølge skattekontoret skal vise at detaljister gjennomgående har lavere marginer enn grossister, er misvisende. Søket inkluderer detaljister og grossister innen alle bransjer og tar ikke høyde for ulikheter i funksjoner som varelager osv.

Selskapene i skattekontorets sammenligningsgrunnlag har også en helt annen forhandlingsposisjon enn B&D N.

Det må etableres et armlengdeintervall. Alle resultatene i utvalget skal i utgangspunktet inkluderes ved etableringen av et armlengdeintervall. Kun i særlige tilfeller kan resultater i intervallets ytterkanter elimineres. Dette må i tilfellet begrunnes særskilt. Det vises særlig til Skattedirektoratets veiledning for gjennomføring av databasesøk.

Det er ikke forhold ved skattekontorets sammenligningsgrunnlag som kan begrunne at ikke alle observasjonene er benyttet ved etableringen av armlengdeintervallet. Skattekontoret har ikke begrunnet hvorfor de kun har lagt til grunn det interkvartile intervallet.

Det kan stilles spørsmål ved uavhengigheten til flere av selskapene i skattekontorets sammenligningsgrunnlag. Flere av selskapene er familieeide selskaper. Det er ikke gjort noen vurdering av lønnsfastsettelsen til daglig leder i selskaper hvor daglig leder også er eier i selskapet eller av betydningen dette måtte ha for selskapets netto driftsmargin.

Tingrettens og skattekontorets sammenligning med Stanley Black & Decker-konsernets felles netto overskudd fra omsetningen i Norge tar ikke i tilstrekkelig grad høyde for den særegne funksjonsfordelingen mellom B&D SARL og B&D N. Det kan heller ikke sammenlignes med B&D Ns egne driftsmarginer fra 2001 til 2003, da påliteligheten av selskapets prising og driftsmarginer disse årene ikke er vurdert. Kontrollerte transaksjoner kan ikke brukes som sammenligningsgrunnlag.

Det er ikke dokumentert at utsalgspriser i Norge er høyere enn ellers i Europa. Under enhver omstendighet sier dette ikke noe om grossistenes marginer ved salg til detaljist. B&D Ns svake forhandlingsposisjon tilsier uansett at B&D N ikke får noen del av en eventuell høyere fortjenestemargin ved salg i Norge.

Det er ikke grunnlag for påstanden om systematisk feilbudsjettering. Den endelige driftsmarginen fastsettes uansett ut fra armlengdeintervallet, ikke budsjetteringen.

Det aksepteres at domstolene ikke kan overprøve skattekontorets skjønn fullt ut. Domstolene kan imidlertid prøve om skjønnen er vilkårlig eller grovt urimelig. Feilene som er påpekt ved skattekontorets sammenligningsgrunnlag innebærer at skjønnen er vilkårlig.

Under enhver omstendighet må Skatteklagenemndas vedtak oppheves på grunn av saksbehandlingsfeil. To av nemndsmedlemmene har ikke brukt tilstrekkelig tid til å vurdere saken. Skatteklagenemnda har også manglet viktige opplysninger, da det kun var visse dokumenter som ble gjort tilgjengelige for nemndsmedlemmene. Skatteklagenemnda manglet bl.a. sentral informasjon om selskapene som inngikk i skattekontorets sammenligningsgrunnlag.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak 19. desember 2014 oppheves.
2. Stanley Black & Decker Norway AS tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

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

Det er enighet om at domstolene kan prøve om det foreligger en inntektsreduksjon og at det er staten som har bevisbyrden. Vurderingen skal skje etter en fri bevisbedømmelse hvor skattekontorets sammenlignbarhetsanalyse er ett blant flere momenter. Det er ikke nødvendig å finne den riktige prisen for å konstatere at inntekten er redusert.

Ved tolkningen av skatteloven § 13-1 skal det tas hensyn til OECDs retningslinjer for internprising. Retningslinjene er av veiledende karakter og må anvendes med rimelig grad av skjønn og fleksibilitet.

Det er sannsynliggjort en inntektsreduksjon for inntektsårene 2005–2008.

Selskapet har i perioden systematisk feilbudsjettert og hvert år endt langt under deres eget måltall på 2,6 og 2,8 %.

Konsernets felles overskudd fra omsetningen i Norge er høyt. B&D SARL har relativt enkle funksjoner, men har allikevel fått 80 % av overskuddet. B&D Ns overskudd falt betraktelig etter at B&D SARL ble etablert.

EYs sammenlignbarhetsanalyser er ikke representative for det norske markedet. Som følge av høye priser til sluttbruker vil Stanley Black & Decker-konsernets samlede overskudd ved omsetning i Norge være høyere enn i andre markeder. Hvis forhandlingsstyrken mellom B&D SARL og salgsselskapene er lik i de ulike landene, skal salgsselskapet i Norge sitte igjen med en høyere margin, fordi den samlede marginen til fordeling mellom B&D SARL og salgsselskapet er større i Norge enn i de øvrige landene. Det geografiske tyngdepunktet i EYs sammenlignbarhetsanalyser er selskaper fra middelhavslandene, hvor driftsmarginene er langt lavere enn i det norske markedet.

Skattekontorets sammenlignbarhetsanalyse er utført i tråd med OECDs retningslinjer. At selskapene i sammenligningsgrunnlaget er detaljister, ikke grossister, er en ulikhet i skattyters favør. I Norge har grossister gjennomgående høyere netto driftsmargin enn detaljister.

De øvrige forhold ankende part har påpekt ved selskapene i skattekontorets sammenligningsgrunnlag har marginal betydning for driftsmarginene. Det er foretatt korreksjon for at B&D N ikke har varelager.

Skattekontorets skjønnsfastsettelse er et fritt forvaltningskjønn hvor domstolenes prøvelsesrett er begrenset. Det er foretatt et moderat og forsvarlig skjønn. Av forsiktighetshensyn er skjønnet fastsatt til nedre kvartil.

Det foreligger ikke saksbehandlingsfeil som kan ha hatt betydning for vedtakets innhold.

Det er ikke grunnlag for ankende parts anførsel om at nemndsmedlemmene ikke har vurdert saken tilstrekkelig. Nemndas arbeid må ses i lys av det arbeidet som gjøres av skattekontoret i innstillingen.

Det er normalt og nødvendig at kun et utvalg av dokumenter gjøres tilgjengelig for nemndsmedlemmene. Nemndsmedlemmene kan etterspørre ytterligere dokumenter. Verken i merknadene til utkast til vedtak eller i klagen har selskapet selv problematisert de faktiske forholdene som det nå anføres at skulle vært oversendt til nemnda.

Det er nedlagt slik påstand:

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

Lagmannsretten har kommet til samme resultat som tingretten og forkaster anken.

Rettslige utgangspunkter

Etter skatteloven § 13-1 første ledd kan skattyters inntekt fastsettes ved skjønn hvis inntekten er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annet selskap. Bestemmelsen oppstiller tre kumulative vilkår: Skattyters *inntekt må være redusert*, det må foreligge et *interessefellesskap* og det må være *årsakssammenheng* mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet. Vilkårene i første ledd er et rettsanvendelsesskjønn som domstolene kan prøve fullt ut, jf. Rt-2012-1025 (Norland) avsnitt 45. Det er kun det første vilkåret – om det foreligger en inntektsreduksjon – som er omtvistet i saken her.

Er vilkårene i skatteloven § 13-1 første ledd oppfylt, foreligger det skjønnsadgang. Inntekten skal da fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget, det vil si etter såkalte armlengdepriser, jf. skatteloven § 13-1 tredje ledd. Inntektsfastsettelsen etter tredje ledd er et fritt forvaltningskjønn, jf. Rt-2012-1025 (Norland) avsnitt 62.

OECDs Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations gir nærmere anvisning på ulike metoder som kan brukes for å finne armlengdeprisen. Retningslinjene har vært lagt til grunn i norsk ligningsforvaltningsrett i lang tid, og er med virkning fra og med inntektsåret 2008 innarbeidet i skatteloven § 13-1 fjerde ledd:

Når det foreligger interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og utlandet, og deres kommersielle eller finansielle samkvem er underlagt armlengdebetingelser nedfelt i skatteavtale mellom de respektive stater, skal det ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter første ledd og ved skjønnsmessig fastsettelse av formue eller inntekt etter tredje ledd, tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD).

Bestemmelsen kommer til anvendelse i saken her, jf. artikkel 9 i skatteavtalen mellom Norge og Luxemburg.

Lagmannsretten har i det følgende vist til siste utgave av OECDs retningslinjer fra 2017, men har samtidig kontrollert at de nye retningslinjene ikke fraviker fra de tidligere utgavene av retningslinjene.

Inntektsreduksjonsvilkåret

Lagmannsretten tar først stilling til om det foreligger en *inntektsreduksjon*, og derved skjønnssadgang etter skatteloven § 13-1 første ledd.

Inntektsreduksjonsvilkåret er oppfylt dersom det kan påvises en prisforskjell mellom den kontrollerte transaksjonen og armlengdeprisen. Det stilles ikke krav om at prisforskjellen er vesentlig eller klar, jf. Rt-2011-1265 (Agip) på side 1278.

Lagmannsretten legger til grunn at subsumsjonen under inntektsreduksjonsvilkåret skal skje etter en fri bevisbedømmelse. Det skal tas hensyn til de analyser som er utført i henhold til OECDs retningslinjer, men også andre forhold vil etter omstendighetene kunne tillegges vekt.

Både staten og ankende part har lagt til grunn at etableringen av en armlengdepris mellom B&D SARL og B&D N bør ta utgangspunkt i den såkalte nettomarginmetoden (Transactional Net Margin Method/TNMM). Metoden består i å sammenligne *netto overskuddsmargin* i den kontrollerte transaksjonen med tilsvarende margin i sammenlignbare transaksjoner, jf. OECDs retningslinjer (2017) på side 117 flg. I en sak som denne – hvor skattyter kjøper alle varer gjennom kontrollerte transaksjoner – er det ikke noe alternativ å sammenligne med marginer skattyter selv har oppnådd i sammenlignbare uavhengige transaksjoner. Man er da henvist til å sammenligne skattyters *driftsmargin* med driftsmarginen i andre sammenlignbare selskaper. Sentralt blir da at det fastsettes utvelgelseskriterier som sikrer at selskapene i sammenligningsgrunnlaget er tilstrekkelig sammenlignbare med skattyter. Er det forskjeller mellom skattyter og selskapene i sammenligningsgrunnlaget – som kan begrunne ulik driftsmargin – må det gjøres kompenserende justeringer i resultatene.

Både ankende part selv, gjennom EY, og skattekontoret har foretatt sammenlignbarhetsanalyser etter nettomarginmetoden. Det er særlig på tre punkter analysene skiller seg fra hverandre: Avgrensningen av bransje, avgrensningen av det geografiske markedet og hvilket inntektsår man har sammenlignet med.

Den relevante bransje

Ankende part har gjort gjeldende at det er en avgjørende feil ved skattekontorets sammenlignbarhetsanalyse at selskapene i sammenligningsgrunnlaget ikke er rene grossister, men også opptrer som detaljister. Til dette har staten vist til at eventuelle forskjeller i netto overskuddsmargin mellom detaljister og grossister i Norge går motsatt vei av det ankende part hevder – og således eventuelt har vært en forskjell i skattyters favør. Statens anførsel er basert på et søk i ORBIS-databasen, som ble foretatt av Skatt øst under forvaltningsbehandlingen av saken. Søket omfattet alle detaljister og grossister i det norske markedet, uavhengig av bransje, for perioden 2004–2012. Undersøkelsen viser at grossistene har en høyere nettomargin enn detaljistene. Ankende part har fremhevet at undersøkelsen ikke oppfyller kriteriene for en nettomarginanalyse etter OECD-retningslinjene, herunder særlig at undersøkelsen ikke er bransjespesifikk. Dette innebærer etter lagmannsrettens syn at resultatene av undersøkelsene må anvendes med forsiktighet. Som et moment i en vurdering av om detaljistfunksjonen gjennomgående vil påvirke nettomarginen, er imidlertid undersøkelsen relevant, og indikerer at en eventuell forskjell går i skattyters favør.

OECDs retningslinjer fremhever for øvrig i flere sammenhenger at en styrke ved nettomarginmetoden er at den er mer «robust» enn andre metoder overfor funksjonelle forskjeller, se 2017-retningslinjene på side 117-118 og 121. Funksjonsforskjeller vil gjenspeiles i driftskostnadene og vil således – i alle fall for en del funksjonsforskjellers vedkommende – være av mindre betydning for nettomarginen.

Lagmannsretten tillegger det etter dette mindre betydning at selskapene i skattekontorets sammenligningsgrunnlag også har opptrådt som detaljister.

Ankende part har videre trukket frem at flere av selskapene i skattekontorets sammenligningsgrunnlag omsetter andre typer produkter enn B&D N. Lagmannsretten er enig med ankende part i at det for flere av selskapene kan stilles spørsmål ved produktlikheten. I alle fall ett av selskapene driver også med tjenesteyting (reparasjon av verktøy) i tillegg til salgsvirksomheten. Etter lagmannsrettens syn er dette en svakhet ved skattekontorets sammenlignbarhetsanalyse, som må tas i betraktning ved anvendelsen av resultatene. Samtidig må det legges til at OECDs retningslinjer fremhever at nettomarginmetoden er mindre påvirkelig for produktulikheter enn andre metoder, jf. 2017-retningslinjene på side 121.

Hvordan *EYs sammenlignbarhetsstudier* er gjennomført med tanke på produktlikhet og eventuelle detaljistroller har vært lite belyst for lagmannsretten.

Det relevante marked

Lagmannsretten går med det over til å vurdere avgrensningen av det geografiske markedet. Skattekontoret har avgrenset sammenligningsgrunnlaget til norske selskaper, mens EY har inkludert alle europeiske selskaper. I EYs studie fra 2003 fordelte selskapene i det endelige sammenligningsgrunnlaget seg på Italia, Frankrike, Spania (3 selskaper), Storbritannia, Belgia og Finland (3 selskaper). I studien fra 2007, hvor det endelige sammenligningsgrunnlaget bestod av 84 selskaper, var 67 av selskapene hjemmørende i Italia, Frankrike eller Spania.

Et grunnleggende premiss for enhver sammenlignbarhetsanalyse er at det må tas utgangspunkt i samme marked som skattyter opererer i, jf. OECDs retningslinjer (2017) på side 74 flg. Staten har gjort gjeldende at EYs sammenlignbarhetsanalyser ikke bare inkluderer langt mer enn det relevante markedet, men langt på vei gjelder et helt annet marked. Særlig 2007-studien fremholdes det fra statens side at fremstår som en sør-europeisk undersøkelse, av liten relevans for det norske markedet.

Skattekontoret foretok under forvaltningsbehandlingen av saken en undersøkelse av utsalgspriser på Black & Decker-produkter hos detaljister i henholdsvis Norge, Sverige og Storbritannia. Undersøkelsen viste at de norske prisene var 14 % høyere enn i Sverige og 30 % høyere enn i Storbritannia. Skattekontoret foretok også en vurdering av kostnadssiden – for å besvare om den høyere utsalgsprisen vil bli utlignet av et høyere kostnadsnivå. Imidlertid utgjør de lokale distribusjonskostnadene kun en mindre del av kostnadene. De vesentligste kostnadene vil være de samme uavhengig av hvor varene selges, siden varene produseres felles utenfor distribusjonslandene. Omsetning av varene i det norske markedet vil således gi en høyere nettomargin enn omsetning i de øvrige landene. For øvrig vil lagmannsretten legge til at ankende part både har hatt tid, mulighet og oppfordring til å fremlegge priser fra andre europeiske land enn de skattekontoret har undersøkt, dersom selskapet var av den oppfatning av skattekontorets prisundersøkelse ga et lite representativt bilde.

Også Black & Decker-selskapenes egne regnskaper indikerer at nettomarginene ved omsetning i Norge er høyere enn i de øvrige landene konsernet opererer i. Stanley Black & Decker-konsernets estimerte felles økonomiske overskudd for omsetningen i Norge ligger mellom 18 og 21 % i de årene vedtaket omfatter. De tilsvarende marginene totalt for alle markeder Black & Decker opererer i ligger i samme periode mellom 7 og 11 %.

Skattekontoret har også utført en mer generell undersøkelse av nettomarginer mellom grossistselskaper i Norge og grossistselskaper i andre europeiske land. Undersøkelsen er utført som et søk i ORBIS-databasen for inntektsårene 2003–2012 og inkluderer alle selskaper med koden grossist («wholesale trade»), unntatt forhandlere av motoriserte kjøretøyer. Undersøkelsen er således ikke bransjespesifikk. Med dette forbehold viser undersøkelsen betydelige forskjeller i marginer mellom Norge og øvrige europeiske land. Kun uavhengige selskaper inkludert, og basert på medianen i utvalgene, fremgår det eksempelvis at nettomarginen i Norge er 66% høyere enn i de europeiske landene. Undersøkelsen må anvendes med forsiktighet, men fremstår etter lagmannsrettens syn som en egnet kontrollundersøkelse for å verifisere de mer spesifikke undersøkelsene.

Lagmannsretten har etter dette kommet til at det er markedsmessige forskjeller mellom det norske markedet og det europeiske markedet EY har sammenlignet med.

Ankende part har gjort gjeldende at eventuelle markedsmessige forskjeller under enhver omstendighet er uten betydning, på grunn av B&D Ns svake forhandlingsposisjon. Etter ankende parts syn vil en aktør som B&D SARL kunne diktere vilkårene i en distribusjonsavtale, slik at markedet salgsselskapet operer i vil være uten betydning for salgsselskapets overskudd. Lagmannsretten betviler ikke at forhandlingsstyrken mellom partene vil være førende for

prisingen, men kan ikke se at dette skulle innebære at B&D Ns driftsmargin skulle være helt upåvirket av det markedet selskapet operer i. Distribusjonsavtalen mellom B&D SARL og B&D N fremstår for øvrig som en normalt balansert distribusjonsavtale. At det er B&D SARL som sitter på rettighetene til merkevaren, fremstår heller ikke som noe særegent, men vil være tilfellet i de fleste forhandlerforhold. At selskapet ikke har tatt høyde for markedsforskjellene i sin prisfastsettelse indikerer etter lagmannsrettens syn i seg selv at prisfastsettelsen ikke er i overenstemmelse med armlengdeprisen.

Ulike/samme inntektsår

Lagmannsretten går med det over til å vurdere inntektsårene det er sammenlignet med. Skattekontoret har brukt sammenligningsselskapenes marginer det samme inntektsåret som inntektsåret som vurderes, mens EY i studiene fra 2003 og 2007 henholdsvis har bygget på inntektsårene 1999–2001 og 2002–2004. På dette punkt vil kontrollorganets analyse, som gjøres i retrospekt, kunne forventes å være mer presis enn analysene som er utført i forkant for å fastsette prisen. Det som imidlertid utmerker seg ved denne saken er at selskapet til dels har bygget prisingen på inntektsår som ligger svært langt tilbake i tid – eksempelvis bygger prisingen for inntektsåret 2007 på en sammenligning med 6-8 år gamle inntektstall. En slik metode har åpenbare svakheter, med mindre det skulle dreie seg om et helt stabilt marked. Markedet for elektroverktøy er beskrevet å ligge i motsatt ende av skalaen – som et svært volatilt marked.

Særegne forhold ved selskapene i sammenligningsgrunnlaget

Utover de tre hovedpunktene lagmannsretten har drøfter ovenfor har ankende part påpekt flere mer konkrete forhold ved selskapene som inngår i skattekontorets sammenligningsgrunnlag. Det er bl.a. stilt spørsmål ved uavhengigheten til enkelte av selskapene, fordi samme familie er majoritetseiere; det er påpekt at daglig leder også er eier i et selskap, hvilket kan påvirke lønnsfastsettelsen til daglig leder; og det er påpekt at et av selskapene eier sitt eget bygg. Lagmannsretten finner ikke å kunne utelukke at flere av disse forholdene etter omstendighetene vil kunne påvirke vedkommende selskaps nettomargin. Etter lagmannsrettens syn er imidlertid de påviste forholdene ikke av en slik karakter at de er egnet til å påvirke nettomarginene i en slik grad at det kan være av betydning for om det foreligger skjønnsadgang. For ordens skyld nevnes samtidig at skattekontoret ved skjønnsfastsettelsen har lagt inn en «sikkerhetsmargin» ved å legge skjønnet til nedre kvartil.

Armlengdeintervall

Både skattekontoret og EY har fastsatt armlengdeprisen som et armlengdeintervall som kun inkluderer resultatene mellom nedre og øvre kvartil – det interkvartile intervallet. Hensikten med en slik avgrensning av armlengdeintervallet er å luke ut resultater som er påvirket av uidentifiserte unike forhold, jf. OECDs retningslinjer (2017) på side 122. Metoden er omtalt både i OECDs retningslinjer og i Skattedirektoratets veiledning for gjennomføring av databaseundersøkelser.

OECDs 2017-retningslinjer på side 164, siteres som følger:

It may also be the case that, while every effort has been made to exclude points that have a lesser degree of comparability, what is arrived at is a range of figures for which it is considered, given process used for selecting comparables and limitations in information available on comparables, that some comparability defects remain that cannot be identified and/or quantified, and are therefore not adjusted. In such cases, if the range includes a sizeable number of observations, statistical tools that take account of central tendency to narrow the range (e.g. the interquartile range of percentiles) might help to enhance the reliability of the analysis.

Skattedirektoratets veileder for gjennomføring av databaseundersøkelser (2007) punkt 6, siteres som følger:

Ved bruk av statistiske metoder må valg av metode begrunnes særskilt slik at det sikres at ikke de mest sammenlignbare transaksjoner velges bort. For eksempel det interkvartile intervall ikke anvendes ukritisk.

Lagmannsretten er enig med ankende part i at avgrensningen av armlengdeintervallet burde vært begrunnet i vedtaket. Lagmannsretten er også enig med ankende part i at skattekontorets inkludering av detaljister i sammenligningsgrunnlaget ikke kan begrunne en avgrensning av armlengdeintervallet. En avgrensning av armlengdeintervallet ved statistiske verktøy er som nevnt begrunnet i en erkjennelse av at det vil forekomme *uidentifiserte særegenheter* ved faktorene i sammenligningsgrunnlaget. Kjente og gjennomgående forskjeller mellom sammenligningsgrunnlaget og den kontrollerte transaksjonen kan eventuelt føre til en justering av resultatene, ikke til en avgrensning av intervallet.

Lagmannsretten er imidlertid av det syn at det i denne saken var riktig å avgrense armlengdeintervallet. Sannsynligheten for at sammenligningsgrunnlaget inneholder resultater som er påvirket av uidentifiserte særegenheter, vil øke med antallet resultater i sammenligningsgrunnlaget. Er det et betydelig antall resultater i sammenligningsgrunnlaget, kan det være grunn til å skjære bort «ekstremitetene», jf. OECDs retningslinjer, som sitert. Imidlertid må dette etter lagmannsrettens syn avpasses etter hvilken metode som benyttes for å finne armlengdeprisen. En sammenligning av netto driftsmarginer skiller seg i så måte fra metoder hvor det sammenlignes direkte mellom transaksjoner. Spekteret av forhold som kan påvirke resultatene vil være særlig bredt når gjenstanden for sammenligning er selskapers driftsmarginer gjennom et år. Lagmannsretten har på denne bakgrunn kommet til at skattekontorets avgrensning av armlengdeintervallet ikke er i strid med retningslinjene og skatteloven § 13-1.

Oppsummering og konklusjon vedrørende skjønnsadgang

Oppsummert finner lagmannsretten at skattyters sammenlignbarhetsanalyser har slike svakheter at de ikke kan legges til grunn som en indikator for å finne armlengdeprisen mellom B&D SARL og B&D N. Det vises særlig til de forskjeller som er påvist mellom de geografiske markedene samt hvilke inntektsår det er sammenlignet med.

Også skattekontorets sammenlignbarhetsanalyse har etter lagmannsrettens syn svakheter, særlig knyttet til produktlikheten. Det er videre en usikkerhetsfaktor ved skattekontorets

sammenligningsgrunnlag at det består av kun åtte selskaper. Av disse grunner har lagmannsretten vært noe i tvil om hvorvidt skattekontorets sammenlignbarhetsanalyse i seg selv vil kunne opprettholde en konklusjon om at det foreligger en inntektsreduksjon. Svakheterne er imidlertid ikke av en slik karakter at analysene ikke kan tillegges vekt i en samlet vurderingen av inntektsreduksjonsvilkåret.

Avviket mellom B&D Ns netto driftsmarginer og armlengdeintervallet i skattekontorets sammenlignbarhetsanalyse er betydelig. I 2005 var B&D Ns netto driftsmargin 1,48 %. Nedre grense for armlengdeintervallet var dette året 3,58 %. Tilsvarende, og også betydelig større avvik, gjør seg gjeldende de øvrige inntektsårene: I 2006 1,03 % mot 4,47 %, i 2007 1,15 % mot 4,94 % og i 2008 1,76 % mot 3,37 %.

Lagmannsretten tillegger det for øvrig en viss vekt at avviket er gjennomgående for alle inntektsårene. At det på en slik måte tas et videre perspektiv enn det enkelte inntektsår er i tråd med OECDs retningslinjer, jf. nærmere Skaar, Norsk skatteavtalerett (2006) på side 77-78. At driftsmarginen i 2009 var innenfor armlengdeintervallet endrer etter lagmannsrettens syn ikke dette bildet.

I vurderingen av inntektsreduksjonsvilkåret har lagmannsretten også lagt vekt på at selskapets driftsmargin endret seg markant ved innføringen av det nye internprisingsregimet i 2003/2004 – uten at selskapet har kunnet påvise at det på dette tidspunktet inntrådte andre forhold som kunne påvirke virksomhetens lønnsomhet. Slik saken har vært opplyst for lagmannsretten fremstår således nedgangen i selskapets driftsmargin fra 2003/2004 som en ren konsekvens av konsernets nye internprisingspolicy.

Lagmannsretten tillegger det også selvstendig vekt at selskapets prisfastsettelse ikke har tatt hensyn til de geografiske markedsforskjellene som er påvist.

Lagmannsretten har etter dette kommet til at det er sannsynliggjort at det foreligger en inntektsreduksjon.

Ligningsmyndighetenes skjønn

Det følger av Høyesteretts avgjørelse i Norland-saken at skattemyndighetenes inntektsfastsettelse er et fritt forvaltningsskjønn, jf. lagmannsrettens premisser ovenfor. Lagmannsretten skal med det ikke foreta en realitetsprøving av skattemyndighetenes skjønnsutøvelse, men kan prøve skjønnsutøvelsen opp mot de standarder som er utviklet i rettspraksis, jf. nærmere Norlanddommen avsnitt 68.

Ankende parts innsigelser mot skattemyndighetenes skjønn knytter seg til skattekontorets sammenligningsgrunnlag og er de samme som for inntektsreduksjonsvilkåret. Lagmannsretten har ovenfor lagt til grunn at skattekontorets sammenligningsgrunnlag har visse svakheter. De svakheterne som er påpekt er imidlertid ikke av en slik kvalifisert karakter at det kan komme på tale å anvende de standarder som er utviklet ved prøvingen av forvaltningens frie skjønn. Som nevnt ovenfor har for øvrig skattekontoret lagt inn en «sikkerhetsmargin» ved at skjønnet ble lagt til nedre kvartil.

Dissens fra sakkyndig meddommer Schwencke

Et mindretall, sakkyndig meddommer Schwencke, mener at det ikke er påvist en inntektsreduksjon og stemmer for at B&D Ns anke tas til følge.

Til tross for svakheter ved EYs internprisingsrapporter, finner mindretallet grunn til å bygge på disse. For det første er det naturlig at rapporten skal ha Europa i fokus da formålet til selskapet er å få utarbeidet en internprisingsrapport for Europa som region. Mindretallet er likevel beredt til å kritisere utfallet av rapportene, og stiller spørsmål om ikke en inndeling i underregioner i Europa hadde vært mulig. Dessuten bør det være mulig å justere kriterier noe, slik at antallet selskaper kan være større.

I denne sammenheng vil mindretallet henvise til LB-2011-36941 (Vingcard-dommen). På side 9 i dommen legger lagmannsretten til grunn et fortjenestemarginsintervall mellom 1,1-2,9 %, noe som fremstår som sammenlignbart med EYs beregninger. Mindretallet vektlegger dessuten – i likhet med Vingcard-dommen side 9 – konsernselskapenes «legitime behov for å regulere det økonomiske forholdet seg imellom på en forutsigbar måte». Et stort konsern må ha en viss frihet til å bestemme sin egen forretningmodell.

Mindretallet støtter dessuten selskapets argumentasjon om at et uavhengig selskap ville hatt begrenset forhandlingsmakt, noe som indikerer at det norske selskapets driftsmargin antas å være på samme nivå som i andre land – målt i prosent. Det norske selskapet får likevel en høyere driftsmargin målt i kroner grunnet høyere omsetning enn de fleste andre europeiske salgsselskaper.

Når det gjelder forholdet til begrenset forhandlingsmakt vil mindretallet henvise til selskapets argumentasjon samt presentasjonen fra vitnet, professor Tommy Staahl Gabrielsen.

Skattemyndighetenes sammenligningsanalyse har etter mindretallets syn begrenset relevans grunnet produktulikhet og høyere forhandlingsmakt og risikoforhold.

Flertallet har vektlagt den vesentlige endringen i driftsmargin som ble en konsekvens av innføringen av internprisingsregimet i 2003/2004. Da premissene for de tidligere beregningene framstår som uopplyste, finner mindretallet ikke grunn til å vektlegge dette forholdet.

Avslutningsvis vil mindretallet påpeke at staten har bevisbyrden i saken.

Saksbehandlingsfeil

Ankende part har subsidiært gjort gjeldende at Skatteklagenemndas vedtak må kjennes ugyldig på grunn av saksbehandlingsfeil.

Siden deler av vedtaket er unntatt fra full domstolsprøving vil en saksbehandlingsfeil i forvaltningen etter omstendighetene kunne lede til ugyldighet.

Ankende part har for det første gjort gjeldende at det basert på tidspunktene for nemndsmedlemmenes innlogginger i nemndsportalen – en nettportal hvor nemndsmedlemmene får tilgang til saksdokumentene – må legges til grunn at tidsbruken hos to av nemndsmedlemmene har vært uforsvarlig kort. Det er vist til at et av nemndsmedlemmene første gang logget seg inn i nemndsportalen to dager før vedkommende daterte saksprotokollen, mens et annet nemndsmedlem første gang logget seg inn klokken 14.24 samme dag som vedkommende daterte protokollen. Datering og signering av saksprotokollen skjer ikke digitalt. Protokollene gir således ikke opplysninger om tidspunktet for signeringen utover nemndsmedlemmets egen datering av protokollen. Saksprotokollen bestod i dette tilfellet av totalt 15 saker. Saksdokumentene ble gjort tilgjengelige for nemndsmedlemmene i nemndsportalen den 28. november 2014. Protokollene fra de to omtalte nemndsmedlemmene er datert 13. og 17. desember 2014. Det er ikke ført andre bevis rundt nemndsmedlemmenes arbeid med saken enn de signerte protokollene og tidspunktene for innloggingene i nemndsportalen.

Basert på ovennevnte har lagmannsretten ikke grunnlag for å konkludere med at det er begått saksbehandlingsfeil i Skatteklagenemnda. Dersom innloggingene og dateringene legges til grunn, kan nemndsmedlemmet som daterte protokollen samme dag ha brukt 8-9 timer på å vurdere sakene. Lagmannsretten har ikke opplysninger om omfanget av de øvrige sakene i denne saksprotokollen, eller om hvordan medlemmet fordelte tiden mellom de ulike sakene. For øvrig nevnes at stillingen som nemndsmedlem er et verv nemndsmedlemmene har ved siden av fulltidsstillinger. At arbeidet er gjort på kveldstid eller i helger er således det normale.

For det annet har ankende part gjort gjeldende at Skatteklagenemnda manglet viktige opplysninger da de vurderte saken. De saksdokumentene som ble gjort tilgjengelige i nemndsportalen var selskapets kommentarer til utkast til vedtak, vedtaket fra Skatt øst, selskapets klage til Skatteklagenemnda og Skatt østs innstilling. Ankende part har særlig vist til at klagenemnda manglet detaljert informasjon om eierskapet til selskapene i skattekontorets sammenligningsgrunnlag. Videre er det vist til at klagenemnda ikke hadde en oversikt over sammenligningsselskapenes driftsmarginer etter varelagerjustering for det enkelte inntektsår, som ville vist at det i 2005, 2007 og 2008 fantes ett selskap i sammenligningsgrunnlaget som hadde lavere driftsmargin enn B&D N.

Etter lagmannsrettens syn er det ikke en saksbehandlingsfeil at de nevnte opplysningene ikke ble lagt inn i nemndsportalen. Opplysningene hadde ikke vært et tema i saksforberedelsen til nemnda, og var verken nevnt av selskapet i merknadene til innstillingen til vedtak eller i klagen. Klagen ble utarbeidet av Ernst & Young og inneholdt en detaljert gjennomgang av selskapene i skattekontorets sammenligningsgrunnlag. Lagmannsretten har vanskelig for å se at klagenemnda av eget tiltak skulle ha vurdert og vektlagt annen informasjon om selskapene i sammenligningsgrunnlaget, som verken skattekontoret, selskapet selv eller dets rådgivere i Ernst & Young hadde trukket frem. For øvrig er det etter lagmannsrettens syn en naturlig konsekvens av selve klagesystemet, når klagenemnda får presentert de sentrale dokumentene i saken, og deretter selv må be om ytterligere dokumentasjon dersom det vurderes som nødvendig. Hele klagesystemet, med en uavhengig nemnd og et sekretariat, er lagt opp slik at tilretteleggingen av saken skjer forut for behandlingen i nemnda, ikke av nemnda selv.

Sakskostnader

Ankemotparten har vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på full erstatning for sine sakskostnader. Etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd kan motparten helt eller delvis fritas for erstatningsansvar «hvis tungtveiende grunner gjør det rimelig». Saken har budt på tvil og ankende part har etter lagmannsrettens syn hatt god grunn til å få saken prøvd, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd bokstav a. Lagmannsretten vil også vise til at sakens uklarheter særlig knytter seg til forhold ved skattekontorets sammenligningsgrunnlag, som er et faktum utenfor selskapets sfære, som det er skattemyndighetene som har brakt inn i saken. Etter en samlet vurdering har lagmannsretten kommet til at «tungtveiende grunner» gjør det rimelig å frita ankende part for erstatningsansvar for sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Dommen er avsagt med slik dissens som fremgår ovenfor.

Domsslutning

1. Anken forkastes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.

SkN 18-088 Spørsmål om fradrag i grunnrenteinntekten

Lovstoff: Skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a.

Hålogaland lagmannsrett: Dom av 6. desember 2018.

Dommere: Lagdommer Kari Mjøhus, lagdommer Frode Stock og sorenskriver Anders Flock Bachmann.

Parter: Sks Produksjon AS (advokat Asbjørn Berg og advokat Einar Bakko) mot Sentralskattekontoret For Storbedrifter (advokat Nils Sture Nilsson).

Sammendrag: Tvistetemaet i saken var om engangsvederlag på omtrent 208 millioner kroner betalt for innløsning av forpliktelser til å levere kvotekraft og frikraft kunne føres til fradrag i grunnrenteinntekten etter skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1. Lagmannsretten kom til at kostnadene ikke var fradragsberettiget i grunnrenteinntekten.

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak 23. mai 2016 for inntektsåret 2013 for SKS Produksjon AS («SKS-P»).

Tvistetemaet er om engangsvederlag på 208 100 000 NOK betalt for innløsning av forpliktelser til å levere kvotekraft og frikraft kan føres til fradrag i grunnrenteinntekten etter skatteloven § 18-3(3) bokstav a nr. 1.

Salten tingrett avsa 27. februar 2018 dom med slik domsslutning:

1. Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. SKS Produksjon AS dømmes til å betale sakskostnader til staten ved sentralskattekontoret for storbedrifter med kr 152.000 innen to uker fra dommens forkynnelse.

SKS Produksjon AS har i rett tid anket dommen til Hålogaland lagmannsrett. Anken gjelder rettsanvendelsen. Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har tatt til motmæle.

Ankeforhandling ble holdt 23. og 24. oktober 2018. Fra SKS Produksjon AS møtte styrets leder Steinar Pettersen og ga forklaring. Det ble hørt to vitner; finansdirektør Sten-Rune Brekke, som fulgte forhandlingene i sin helhet, og tidligere administrerende direktør i Sjøfossen, Perry Berg Strømdal. Fra Staten møtte seniorskattejurist Hege Høgalmen. Hun fulgte forhandlingene, men ga ikke forklaring. Det ble foretatt slik dokumentasjon som går fram av rettsboka.

Partene er i hovedsak enige om tingrettens beskrivelse av sakens historikk. Lagmannsretten gjengir med noen justeringer og tilføyelser fra dommen side 2-8.

Interessentskapet:

I/S Sundsfjord Kraftlag, (heretter interessentskapet) ble stiftet i 1957 av Sjøfossen, A/L Salten Kraftsamband og Norsk Hydro-Elektrisk Kvælstofaktieselskab (heretter Norsk Hydro). Interessentene hadde som formål med interessentskapet å bygge ut Sundsfjord- og Forsåvassdraget i Gildeskål kommune i Nordland. Interessentskapsavtalen av 31.07.57 for I/S Sundsfjord Kraftlag regulerte forholdet interessentene imellom. I Interessent-skapsavtalen pkt 7 ble interessentene gitt rett og plikt til å ta ut kvotekraft basert på deres eierandel i interessentskapet. Utbyggingen ble i henhold til interessentskapsavtalen pkt 5 finansiert ved at interessentene i fellesskap opptok lån samt at Norsk Hydro bidro med egne midler. Interessentene var i henhold til pkt 2 utad solidarisk ansvarlige for interessentskapets forpliktelser. I henhold til pkt 13 var interessentene forpliktet til å dekke interessentskapets drifts- og vedlikeholdsutgifter i forhold til deres eierandeler. På tidspunktet for etableringen av Interessentskapet drev Sjøfossen allerede kraftvirksomhet gjennom Sjøfossen kraftverk.

Grunnlaget for interessentskapets etablering av Sundsfjordverkene var konsesjonsvedtak av 4. juli 1958 samt kontrakt mellom interessentskapet og staten av 16. mai 1959. Konsesjonen omfattet i hovedtrekk regulering av Sokumvatnet samt Langvatnet og Fellvatnet, med overføring fra Langvatnet og Fellvatnet til Sokumvatn. Konsesjonen ble behandlet i en tilråding fra Industridepartementet inntatt i St.prp.nr.105 (1958).

Sjøfossen:

Sjøfossen ble stiftet i 1945 og inngikk i 1947 en leieavtale med Staten som gav rett til utnyttelse av eiendommen Sundsfjord, herunder fallrettighetene i Sundsfjordselva og rett til å utnytte tilliggende grunnareal. I 1949 fikk Sjøfossen konsesjon til å regulere Sundsfjordvassdraget. Konsesjonen innbefattet regulering av Storvannet samt sprenging av en tunnel inn i Langvatnet for å sikre vanntilførsel til Storvannet og dermed et stabilt vannreservoar. Sjøfossen kraftverk hadde ved ferdigstilling i 1951 en produksjonskapasitet på ca 24 GWh.

Frikraftrettigheten:

I forbindelse med utbygging av Sundsfjordverkene ble interessentskapet gitt konsesjon til å regulere Sokumvatnet og Langvatnet. Vann fra det nærliggende Fellvatnet blir ført i tunnel til Langvatnet, og vann fra Langvatnet blir deretter ført i en tunnel til Sokumvatnet. Fra Sokumvatnet blir vannet deretter ført i rør til kraftstasjonen. Som følge av utbyggingen av Sundsfjordverkene ble vannreservoaret i Langvatnet tappet, noe som førte til at Sjøfossens eksisterende kraftproduksjon ble redusert. Forut for utbyggingen av Sundsfjordverkene hadde Sjøfossen kraftverk som nevnt en produksjonskapasitet på 24 GWh. Som følge av utbyggingen av Sundsfjordverkene ble Sjøfossen kraftverks tilgang til driftsvann redusert ved at vannreservoaret i Langvatnet ble tappet. Vann fra Langvatnet ble ledet gjennom tunnelen til Sokumvatnet, som var Sundsfjordverkenes vannreservoar. Som følge av det reduserte vannreservoaret i Langvatnet ble produksjonskapasiteten ved Sjøfossen kraftverk redusert fra 24 GWh til 16 GWh.

I henhold til leieavtale mellom Sjøfossen Kraftlag A/S og staten av 1947 pliktet staten å erstatte tap av tilgang på driftsvann som følge av andre utbygginger i vassdraget.

Det fremgår av avtalen pkt 8 at Sjøfossen Kraftlag A/S måtte tåle andre utbygginger i tilknytning til vassdraget, men at staten i så fall var pliktig til å levere til Sjøfossen en kraftmengde som tilsvarte Sjøfossens tapte kraftproduksjon som følge av utbyggingen. Frikraften ble levert vederlagsfritt. Sjøfossen ble imidlertid belastet for andel overordnede kostnader som følge av at interessentskapet stod for driften av Sjøfossen kraftverk. Ved fordelingen av disse kostnadene mellom interessentskapet og Sjøfossen tok en utgangspunkt i at Sjøfossens andel av den samlede produksjon utgjorde 24 GWh (senere målt til 25,5 GWh).

Statens tildeling av konsesjon til interessentskapet, som ville føre til tapping av vannreservoaret i Langvatnet, førte dermed til at Staten i utgangspunktet ville pådra seg en erstatningsplikt overfor Sjøfossen i henhold til leieavtalen av 1947 pkt 8. Erstatningsplikten besto i å levere en kraftproduksjon på 8 GWh levert til Sjøfossens antatte kostpris.

Staten stilte som vilkår for utbyggingen at interessentskapet overtok denne erstatningsplikten overfor Sjøfossen gjennom avtale. Utkast til slik avtale er inntatt i St.prp.nr.105 (1958), og dette utkastet er likelydende med den avtale som ble inngått mellom staten og I/S Sundsfjord Kraftlag den 16. mai 1959. Interessentskapet måtte dermed påta seg plikt til å levere en kraftmengde på 8 GWh til Sjøfossen for å kunne foreta utbyggingen og dermed å utnytte konsesjonen. Det fremgår av avtalen pkt 4 at interessentskapet skal ta over statens forpliktelser overfor Sjøfossen basert på leieavtalen av 1947. Det fremgår videre av pkt 12 at staten kan heve kontrakten med tre måneders varsel, og dermed tilbakekalle interessentskapets rettigheter til å utnytte reguleringsanlegget mv., dersom interessentskapet ikke overholder sine forpliktelser bl.a. til å levere frikraft til Sjøfossen.

St.prp.nr.105 (1958) s. 2 viser til bakgrunnen for at Interessentskapet måtte påta seg leveringsplikten:

«Sjøfossen Kraftverk vil miste en del av sitt nedslagsfelt, herunder også Langvatnet som er regulert for Sjøfossen Kraftverk. Sjøfossen Kraftverk eies av Sjøfossen Kraftlag A/S, og den

reduerte kraftproduksjon ved Sjøfossen skal erstattes ved tilsvarende kraftlevering fra det nye verk etter særskilt overenskomst mellom Sundsfjord Kraftlag og Sjøfossen Kraftlag.»

Kvotekraftrettigheten:

Kvotekraftrettigheten oppstod i forbindelse med stiftelsen av interessentskapet og utbyggingen av Sundsfjordverkene.

Bakgrunnen for etablering av interessentskapet var interessentenes behov for å sikre kraftleveranser. Det var da hensiktsmessig å pålegge interessentskapet en leveringsplikt og interessentene en tilsvarende rett til uttak av kraft. Norsk Hydro hadde behov for å sikre kraft til smelteverket i Glomfjord, mens eierkommunene til Sjøfossen og A/L Salten Kraftsamband hadde behov for å sikre tilstrekkelig kraft til å oppfylle sin regionale leveringsplikt. Det var normalt for denne type produksjonsfellesskap at interessentskapet ble pålagt en plikt til å levere den produserte kraft til interessentene til kostpris, samtidig som interessentene var forpliktet til å kjøpe kraften til samme pris.

Det følger av interessentavtalen pkt 7, at Sjøfossen gis rett til 20 % av årlig kraftproduksjon til kostpris. Ved en normal årsproduksjon på 250 GWh gav kvotekraftrettigheten Sjøfossen rett til 50 GWh. A/L Salten Kraftsamband og Norsk Hydro ble gitt tilsvarende rettigheter basert på deres andel i interessentskapet. Rett og plikt til kvotekraft ble fordelt mellom interessentene i samme forhold som de forpliktelser og det ansvar interessentene påtok seg ved utbyggingen av Sundsfjordverkene.

Interessentene har etter interessentskapsavtalen anledning til å overdra sine andeler i interessentskapet, men slik at de øvrige interessentene har forkjøpsrett. Kjøpesummen ved utøvelse av forkjøpsrett skal fastsettes ved enighet, og ellers ved voldgift. Interessentskapsavtalen regulerer ikke uttrykkelig hvorvidt en interessent kan overdra sin andel av kvotekraftrettigheten uten at interessentskapsandelen samtidig overdras.

I 1975 ble Sjøfossens uttaksrett- og plikt skilt fra eierandelen gjennom en større restrukturering. NVE hadde tidligere tatt initiativ til å etablere komiteen for kraftforsyningen i Salten og Nord-Helgeland, som utarbeidet en anbefaling om integrering og rasjonalisering av kraftproduksjonen i regionen. Et sentralt formål med anbefalingen var å sørge for tilstrekkelig kraftforsyning i regionen.

Initiativet fra NVE resulterte i 1975 i fusjon av I/S Sulitjelma Kraft og A/S Salten Kraftlag med A/S Salten Kraftsamband som det overtakende selskapet. A/S Salten Kraftsamband (nåværende SKS-P) ble stiftet i forbindelse med fusjonen. Formålet med fusjonen var å samle kraftproduksjonen i regionen. Sjøfossen overdro sine eierandeler i interessentskapet til A/S Salten Kraftsamband og trådte inn som aksjonær i selskapet. Sjøfossen hadde imidlertid forut for fusjonen tilstrekkelig kraftproduksjon til å oppfylle sin forsyningsplikt i eget område, og var derfor i utgangspunktet ikke interessert i å delta i fusjonen. Sjøfossen stilte derfor som vilkår for å delta i fusjonen at retten til kvotekraft ble videreført, noe som ble godtatt av interessentskapet og A/S Salten Kraftsamband (nåværende SKS-P). Det fremgår av fusjonsavtalen pkt 8 at rettighetene skulle videreføres.

Etter restruktureringen besto eierne i interessentskapet av SKS-P og Norsk Hydro. Interessentskapet eide og driftet fortsatt Sundsfjordverkene, og Sjøfossen beholdt sin rett til frikraft og kvotekraft. Overdragelsen innebar således et skille mellom eierskap i interessentskapet og Sjøfossens kvotekraftrettighet. Kvotekraftrettigheten var en forpliktelse som SKS-P måtte påta seg for å få gjennomført fusjonen.

I 2003 ble det gjennomført en større omorganisering av SKS-P og interessentskapet. Formålet med omorganiseringen var å etablere en rendyrket konsernstruktur med egne selskaper for henholdsvis kraftproduksjon, overføring/nett og salg av kraft. Samtidig overdro Norsk Hydro sin eierandel i interessentskapet til SKS-P mot at Norsk Hydro ble aksjonær i SKS-P. SKS-P ble dermed eier av Sundsfjordverkene alene og interessentskapet ble oppløst. I denne forbindelse endret Salten Kraftsamband AS navn til SKS-Produksjon AS. All produksjonsvirksomhet ble heretter drevet og eiet av SKS-P. Etter oppløsning av interessentskapet videreførte SKS-P forpliktelsene om frikraft og kvotekraft overfor Sjøfossen.

I 2002 oppstod det en tvist mellom SKS-P og Sjøfossen vedrørende varigheten av kvotekraftrettigheten, og tvisten ble i 2003 brakt inn for voldgiftsrett.

I voldgiftsdommen ble det fastslått at Sjøfossens kvotekraftrettighet var evigvarende. SKS-P ønsket å slippe den løpende belastningen ved å avgi kvotekraft til kostpris og frikraft til Sjøfossen i et evighetsperspektiv.

I løpet av 2013 ervervet derfor SKS-P alle aksjene i Sjøfossen, og det ble inngått avtale 13.12.2013 mellom SKS-P og Sjøfossen Energi AS om innløsning av kvote- og frikraftrettighetene ved kontant engangsoppgjør. Innløsningssummen var kr 41,6 millioner kroner for frikraftrettigheten og kr 166,5 millioner kroner for kvotekraftrettigheten. Kostnaden ble fradragsført samme år.

Ligningsbehandlingen:

SKS-P krevde i selvangivelsen for inntektsåret 2013 fradrag for engangsvederlaget ved innløsning av kvote- og frikraftrettighetene både i alminnelige inntekt og grunnrenteinntekt. SKS-P ga nærmere begrunnelse for fradragsføringen i et eget vedlegg til selvangivelsen.

Sentralskattekontoret godtok fradraget i alminnelig inntekt, men varslet i brev av 21.11.2014 at det ble vurdert å nekte fradrag i grunnrenteinntekten. SKS-P besvarte Skattekontorets henvendelse i brev av 03.12.2014 og ga tilleggsopplysninger som anmodet.

Sentralskattekontoret sendte 22.06.2015 utkast til endringsvedtak. SKS-P ved Deloitte innga merknader til utkastet til kontorvedtak 26.08.2015.

På bakgrunn av innsendte dokumenter og korrespondanse med Deloitte fattet Sentralskattekontoret 07.10.2015 vedtak om endring av ligningen for 2013 der Sentralskattekontoret nektet fradrag i grunnrenteinntekten med den begrunnelse at kostnaden ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til kraftproduksjonen i SKS-P.

Klagebehandlingen:

Skattekontorets vedtak ble påklaget av Deloitte 27.10.2015. SKS-P mottok utkast til vedtak fra Skatteklagenemnda. Deloitte innga merknader til utkastet 18.04.2016 og ga ytterligere tilleggsopplysninger i brev 11.05.2016. Skatteklagenemnda fattet vedtak 23.05.2016, der Sentralskattekontorets vedtak av 07.10.2015 ble stadfestet.

SKS Produksjon AS har i hovedsak anført:

Det er ikke omtvistet at engangsvederlaget på 208,1 millioner kroner for innløsning av frikraften og kvotekraften samsvarte med markedsverdi. Det er heller ikke omtvistet at engangsvederlaget er en kostnad som er fradragsberettiget i SKS-P sin alminnelige inntekt etter skatteloven (sktl.) § 6-1.

Konsekvensen av innløsningen var at frikraften og kvotekraften ble inkludert i grunnrenteinntekten for SKS-P. Verdien av fradrag i grunnrenteinntekten var 62,4 millioner kroner mens nåverdien av økningen i grunnrenteskatt som følge av innløsningen var på 124,5 millioner kroner.

Hovedregelen for fradrag i norsk skattelovgivning følger av sktl. § 6-1. Etter bestemmelsen gis det fradrag for kostnad som er pådradd for å «erhverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Selv om § 6-1 og § 18-3(3) bokstav a nr. 1 har forskjellig ordlyd, er grunnvilkåret for å oppnå fradrag i skattepliktig inntekt det samme. Kostnaden må være pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.

Med virkning fra 1. juli 2007 ble det innført krav om selskapsmessig skille for kraftvirksomheter med nettvirksomhet med over 100 000 nettkunder, og fra 1. juli 2021 må alle energiforetak ha et selskapsmessig og funksjonelt skille mellom nettvirksomhet og annen virksomhet. SKS-P er et rendyrket produksjonsselskap. Det er derfor ikke nødvendig å avgrense kostnader knyttet til kraftproduksjon mot kostnader ved overføring/distribusjon og omsetning. Konsernstrukturen har betydning for hvordan § 18-3(3) bokstav a, skal forstås. Det foreligger en klar presumsjon for at kostnader som er pådratt i produksjonsselskapet er knyttet til kraftproduksjonen.

Etter sktl. § 6-1 må det for det første foreligge oppofrelse av en fordel. Oppofrelsen må være en fordel i skatterettslig forstand. For det andre må oppofrelsen av fordelene ha tilknytning til inntekt eller inntektsskapende virksomhet, jf. Zimmer/Bahr: Bedrift, selskap og skatt, 6. utgave 2014) side 740-750 og 755-757, Innst.O.nr.62 (1995–1996) pkt. 6 og UTV-2013-436 (2006-023SKN).

Fradragshjemmelsen i § 18-3(3) bokstav a nr. 1 inneholder tre ulike vurderingstemaer, men innholdet kommer fram ved en sammenstilling av de tre temaene. En slik sammenstilling danner videre rammer for fradragsretten enn hva Skatteklagenemnda har lagt til grunn.

Ordlyden stiller krav til tilknytning mellom kostnaden og virksomheten knyttet til produksjon av kraft. I og med at det er produksjonsvirksomheten som genererer grunnrenteinntekten, må også kostnader som bidrar til å erverve, sikre og vedlikeholde grunnrenteinntekten være

fradragsberettiget. Det kreves ikke noen fysisk tilknytning mellom den aktuelle kostnaden og produksjon av kraft. Det er tilstrekkelig at kostnaden er knyttet til det inntektsgrunnlag kraftproduksjonen representerer. Eksemplifiseringen i bestemmelsen viser at det er tilknytning til virksomhetens kraftproduksjon, og ikke selve den fysiske produksjonen, som er fradragsberettiget i grunninntekten. Opplistingen, som ikke er uttømmende, gir veiledning og viser at lovgiver har sett for seg at et bredt spekter av fradragsberettigede kostnader. Listen suppleres av «andre produksjons- og reguleringskostnader som er henførbare til kraftverket», og avgrenser mot «kostnader vedrørende overføring eller distribusjon av kraft, markedsføring og salg» samt «finanskostnader, herunder gjeldsrenter», jf. Lignings ABC (s. 830). Konesjonsavgift og eiendomsskatt er fradragsberettiget etter særskilt bestemmelse i § 18-3(3) bokstav a nr. 2. Disse kostnadene er ikke fysisk knyttet til produksjonen, men nødvendige forutsetninger for å etablere og drive virksomhet med kraftproduksjon samt kostnader som oppstår som en konsekvens av slik virksomhet. Det er svært lite som kommer til fradrag i den alminnelige inntekt, som ikke kommer til fradrag i grunnrenteinntekten, jf. forklaringen til Sten-Rune Brekke.

Fradragsretten er ikke begrenset til å gjelde kostnader som har en fysisk tilknytning til produksjonsvirksomheten. § 18-3(3) bokstav nr. 1 må formuleres slik at det utgifter som er pådratt for å erverve, sikre eller vedlikeholde grunnrenteinntekt som menes, altså det samme som i § 6-1. Det blir for snevert å kreve at «(k)ostnadene må ha vært innsatsfaktorer i prosessen med omdanning av energi i et vassdrag til elektrisk kraft», slik tingretten kom til. Tilknytningskriteriet er det samme i de to bestemmelsene, men tilknytningspunktet er snevrere i § 18-3(3) bokstav nr. 1. Dette følger av forarbeidene.

Det var et mål for departementet at tilknytningskriteriet skulle være det samme, jf. Ot.prp.nr.23 (1995–1996), se pkt. 7.5.3, jf. også pkt. 9.4.3, s. 119 andre avsnitt. Departementet var bekymret for at man skulle be om fradrag for kostnader som var knyttet til andre deler av virksomheten. Avskjæringsproblematikken er i stor grad løst ved at man nå har rene produksjonsselskaper. Komiteen sluttet seg til departementets forslag.

Det er lite rettspraksis. Avgjørelsen i Rt-2002-304 (Istad) gir ikke veiledning for vår sak. Det samme gjelder Oslo tingretts dom 21. april 2016 (TOSLO-2015-158718).

Forvaltningspraksis må tillegges vekt. Det vises særlig til Sentralskattekontorets avgjørelse i SKS-Ps sak fra 2008, hvor fradrag i grunnrenteinntekten ble godtatt. Avgjørelsen skapte en forventning om at fradrag for innløsning av frikraft og kvotekraft ville bli godtatt. Av avgjørelser fra Sentralskattekontoret vises ellers til sak 1-1997-539TRD, 2-2001-007FSN og 8-2001-007FSN, inntatt i «Bedriftsbeskatning i praksis». Særlig sak 8, hvor det ble gitt fradrag for årlige frikraftleveranser, er av interesse. I sak 1 og 2 ble det gitt fradrag for årlig frikraftleveranse som vederlag for erverv, noe som er nært opp til vår sak. Avgjørelsene viser at staten konsekvent har godtatt fradrag for kostnader til frikraftleveranser, men endret standpunkt når denne saken kom opp.

Av juridisk teori vises til Zimmer/Bahr, Bedrift, selskap og skatt, 6. utgave, s. 128, pkt. 30.6.3.1, Ravnaas/Sollund, Kraftverk Beskatning (1999) s.149 flg. og Norsk Lovkommentar, note 1482 til skatteloven.

Reelle hensyn tilsier at fradrag godtas. Symmetrihensynet i skatteretten innebærer at kostnader som er pådradd til å erverve skattepliktig inntekt er fradragsberettiget. Innløsning av rettighetene vil føre til økt grunnrenteinntekt hvor nåverdi av skatten langt overstiger verdien av fradraget. Det blir høyere skatt ved utløsning av rettighetene enn om utløsning ikke hadde skjedd. Det vises til forklaringen til tidligere administrerende direktør i Sjøfossen, Perry Berg Strømdal. Innløsningen innebar at produksjonen kunne rasjonaliseres betraktelig, noe som ga økt inntekt og økt skatt, både grunnrenteinntekt/skatt og alminnelig inntekt/skatt.

Hensynet til sammenheng i rettssystemet er et annet viktig moment. Selskapet har brukt MNOK 208,1 uten å få fradrag. Hadde det samme beløpet vært brukt på å bygge ut og øke kapasiteten, ville kostnaden vært fradragsberettiget. Ytterligere kommer innlåsningseffekten. Det er ønskelig å optimalisere produksjonen til SKS-P. Når fradrag ikke innrømmes, hindres selskapet i å innløse kvoterettigheter.

Kostnadene til å innløse frikraften og kvotekraften har tilstrekkelig tilknytning til SKSP sin kraftproduksjon.

Innløsning av *frikraften* innebar at produksjonen gikk inn i grunnrenteinntekten fra 2014. Kostnaden til innløsning er dermed pådratt for å «erverve, sikre og vedlikeholde» skattepliktig grunninntekt. Frikraftrettigheten var nødvendig for å etablere vannkraftproduksjon. Sjøfossen hadde kapasitet på 24 GWh før og 16 GWh etter. Det vises til bakgrunnen for etablering av rettigheten, se blant annet St.prp.nr.105 s. 2 første spalte, s. 10 andre spalte, s. 11 andre spalte, s. 13 og kontrakt inngått i 1959 mellom Direktoratet for statens skoger og I/S Sundsfjord kraftlag om overføring av vann fra Sundsfjordvassdraget.

Bakgrunnen for etablering av retten til frikraft har sterke likhetstrekk med erstatning til grunneier. Det følger av forvaltningspraksis at kostnader til frikraftleveranser som erstatning til grunneier kan føres til fradrag i grunnrenteinntekten. Avløsning av frikraften var viktig for at SKS-P kunne effektivisere og samordne kraftproduksjonen mellom alle sine produksjonsverk. Frikraften kan ikke anses som erverv av fallrettighet. Det er reduksjon i naturlig tilsig som er det vesentlige for vår sak.

Det er kvalifisert tilknytning mellom kostnadene til innløsning av frikraft og SKS-Ps produksjon av vannkraft.

Innløsning av *kvotekraften* innebar at produksjonen inngikk i grunnrenteinntekten fra 2014. Kostnaden til innløsning er dermed pådradd for å «erverve, sikre og vedlikeholde» skattepliktig grunnrenteinntekt.

Etablering av kvotekraften var nødvendig for å etablere vannkraftproduksjon. Det vises til bakgrunnen for etablering av rettigheten, se interessentskapsavtale fra 1957, særlig § 7 om fordeling av kraften mellom interessentene, fusjonsavtalen fra 1975 og rammeavtale fra 2002 mellom Salten Kraftsamband og Hydro. Videreføring av rettighetene var nødvendig for at Sjøfossen skulle gå inngå i fusjonen.

Videreføring av kvotekraftplikten og kvotekraften var nødvendige forutsetninger for å oppnå senere effektivisering og omorganisering av vannkraftproduksjonen og videreutvikling av SKS-P. Avløsning av kvotekraften var viktig av hensyn til kraftproduksjonen i SKS-P.

Ved å innløse frikraften og kvotekraften fikk SKS-P en kraftmengde på 60 GWh inn i grunnrenteinntektsgrunnlaget, som ikke var der tidligere.

SKS Produksjon AS har lagt ned slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 23. mai 2016 for inntektsåret 2013 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at kostnadene for utkjøp til Sjøfossens rettigheter til frikraft og kvotekraft er fradragsberettiget i grunnrenteinntekten.
2. Staten betaler sakens kostnader for tingrett og lagmannsretten innen 2 uker fra dommens forkynnelse.

Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har hovedsak anført:

I tillegg til skatt på alminnelige inntekt, betaler eiere av kraftverk også enkelte andre skatter, herunder grunnrenteskatt til staten. Reglene om grunnrenteskatt bygger på at vannkraft er en nasjonal ressurs som skal komme fellesskapet til gode.

Det følger av sktl. § 18-3 at eier av kraftverk skal betale grunnrenteskatt til staten. Grunnrenteskatten fremkommer ved at det fastsettes en grunnrenteinntekt som multipliseres med skattesatsen for grunnrente. I andre ledd framgår hvilken bruttoinntekt som inngår i grunnrenteinntekten. Tredje ledd regulerer de fradrag som trekkes fra bruttoinntekten for å komme fram til grunnrenteinntekten. Tvisten gjelder forståelsen av fradragsregelen i § 18-3(3) bokstav a nr. 1.

Bestemmelsen må forstås slik at den hjemler fradrag for driftskostnader i kraftproduksjon, det vil si kostnader relatert til omdanning av energien i et vassdrag til elektrisk kraft, jf. tingrettens dom s. 18. Både ordlyden og øvrige rettskildefaktorer gir støtte for en slik forståelse.

Konsesjonsavgift og eiendomsskatt er tatt inn i et eget punkt, og er ikke driftskostnader. Det gis ikke fradrag for salgs-, overførings- eller finanskostnader.

Lovgiver har hatt i tankene at kostnadene skal være til nytte for produksjonen. Dette gjelder generelt; fradragsberettigede kostnader må være «til nytte for produksjonen». Det er en indikasjon på hva slags kostnader som er fradragsberettiget. Det er begrepet «produksjonskostnader»; kostnader ved å omdanne vannkraft til elektrisk kraft, som er kjernen i saken.

Forarbeidene gir støtte for en slik forståelse. Det vises til Ot.prp.nr.23 (1995–1996) Skattlegging av kraftforetak, pkt. 7.5.3. Problemstillingen var om det skulle gis fradrag for de faktiske driftsutgiftene hvert enkelt år eller sjablonmessig beregning. Forarbeidene presiserer dette på s. 95. Det er bare driftsutgifter som regulært følger av kraftproduksjonen som skal være fradragsberettiget. Videre framgår det at omkostninger som ikke har betydning for produksjonen,

ikke kan trekkes fra. Av dette kan utledes at det er omkostninger som har betydning for produksjonen som kan trekkes fra.

Det er lite rettspraksis. Oslo tingretts dom 21. april 2016 har begrenset rettskildemessig verdi, men staten er enig i argumentasjonen. Tingretten fant at rettskildene entydig trakk i retning av at fradrag retten er «begrenset til driftskostnader som har sammenheng med selve produksjonsprosessen.» Det må være en tilknytning til selve produksjonsprosessen, omdanningen fra vannkraft til elektrisk kraft.

Formålet med bestemmelsen tilsier at det er produksjonskostnadene som skal trekkes fra i grunninntekten. Vannkraft er en nasjonal ressurs som skal disponeres til beste for fellesskapet. Det er et formål at hele grunnrenten skal komme til beskatning. Fordelen ved å disponere over vannfallet er verdien av den produserte kraften minus kostnadene ved å produsere kraften, det vil si nettoverdien ved utnyttelsen.

Fra forvaltningspraksis vises til Lignings ABC 2013/24 s.829-831. Det som står om kostnader som kommer til fradrag i grunnrenteinntekten er en gjentakelse av lovteksten og må bety at denne er dekkende for hva bestemmelsen innebærer. På s. 830 er uttalt at det ikke gis fradrag for premie til avbruddsforsikring «i det kostnaden mangler den nødvendige tilknytningen til den faktiske produksjonen ved kraftverket.» Det vises også til Skatteklagenemndas uttalelse av 21. juni 2016 (SKN-2011-23) hvor det er uttalt at «fradrag retten er begrenset til driftskostnader som har sammenheng med selve produksjonsprosessen». For så vidt gjelder SKS-P sin henvisning til avgjørelser hvor skattemyndighetene har gitt fradrag i grunninntekten for vederlag for utnyttelse av fallrettigheter, bemerkes at Finansdepartementet ikke var enig i den ligningspraksis som forelå på dette området, se Prop.1 LS (2010–2011) pkt. 13.2.1.2 hvor gjeldende rett er beskrevet. Det skal ikke gis fradrag for kostnader ved utnyttelse av fallrettigheter eller fradrag for leiekostnader til fallrettigheter. Frikraftrettighetene er ikke leie av fallrettighet, men effekten og hensynene bak er de samme. Det viser systembetragtninger og lovgiverintensjonen tydelig, slik at frikraften ikke skal komme til fradrag.

Alminnelig inntekt er et annet skattegrunnlag enn grunnrenteinntekten. § 18-3(3) må tolkes på eget grunnlag. Staten er enig i at avgjørelsen i Rt-2002-304 (Istad) gjelder en spesiell sak, men uttalelsene på siste side (JU s. 87) om sammenhengen mellom grunnrentereglene og reglene om alminnelig inntekt, er allmenngyldig. Beskatningsreglene for kraft var ment å stå på egne ben. Det er en sammenheng mellom § 6-1 og § 18-3(3), men det må foretas en helt selvstendig tolking av de to bestemmelsene, jf. pkt. 13.2.1.2.

At skattemyndighetene ikke gikk videre med saken fra 2008, har liten betydning ved rettens tolking av § 18-3(3). Det kan ikke legges vekt på den ligningspraksis det er vist til. Administrativ praksis har generelt en viss betydning, men det skal mye til i form av varighet, konsekvens og at det er kjent praksis, for at det skal bli en tung rettskilde, jf. Rt-1987-729.

Kvotekraften og frikraften har vært en del av grunninntekten, begge har inngått i beregningsgrunnlaget på inntektssiden, men de har ikke vært beregnet som en kostnad.

Innløsningen er bare et oppgjør av den løpende forpliktelsen. Uansett hvor vidt man tolker begrepet driftskostnader er kvotekraft ikke en produksjonskostnad.

Det at eier har bestemt seg for å ta ut kraften til en kostpris, er ikke noen produksjonskostnad. Ved fusjonen i 1975 slo virksomhetene seg sammen og ble eiere sammen. Sjøfossen gjorde en god handel på bekostning av de øvrige eierne. Dette har ikke noe å gjøre med den virksomheten som foregår i Sundsfjordverkene. Der skjer det en kraftproduksjon, og produksjonen er upåvirket av fordelingen av verdier internt. Heller ikke ved omorganiseringen i 2003 skjedde det noe som skulle tilsi at det oppsto noen produksjonskostnader.

Forpliktelsen til å levere *frikraft* er ikke en produksjonskostnad ved kraftverket. Sjøfossens årlige produksjon reduseres med 8 GWh som følge av utbyggingen av Sundsfjordvassdragene. Dersom den frikraft som skal kompensere dette produksjonsbortfallet blir fradragsberettiget for SKS-P, innebærer det i prinsippet at en årlig produksjon på 8 GWh unntas fra grunnrentebeskatning. Dette vil være klart i strid med lovgiverviljen og grunnrenteskattens system. Selv om Sjøfossens produksjon eventuelt i dette tilfellet har et så lite omfang at den ikke ville blitt gjenstand for grunnrenteskatt, endrer ikke dette det prinsipielle grunnlaget for at denne type kraftleveranser ikke kan føres til fradrag i grunnrenteinntekten.

Saken vår gjelder ikke leie av fallrettigheter, men effekten er lik. Det gis ikke fradrag fordi leien tilfaller en annen som egentlig har rettigheten, og denne personen beskattes ikke. Dermed blir det et hull i beskatningen. Det samme skjer i vårt tilfelle. Det er en betaling til en grunneier som ikke betaler grunnrenteskatt. Om det gis fradrag for leien, forsvinner den fra grunnrentebeskatning totalt. Forarbeidene viser at lovgiver ikke ønsket fradragsrett for kostnader som reelt sett er vederlag for at kraftverkseier får tilgang til vannressurser fordi dette medfører at deler av grunnrenten ikke beskattes, jf. Prop.1 LS (2010–2011) kapittel 3.3.5 og kapittel 13, jf. også tingrettens dom side 20.

Det er ikke grunnlag for å betrakte leveransen av frikraft som erstatning til grunneier. Sjøfossen er ikke grunneier. Her er det erstatning til en annen enn grunneier. Erstatning til grunneier retter seg mot noe annet enn at grunneieren selv mister muligheten til å drive med kraftproduksjon, jf. Ot.prp.nr.23 (1995–1996) pkt. 9.1.

Staten trekker ikke i tvil at det ble vurdert som bedriftsøkonomisk forsvarlig å innløse forpliktelsene, men det har ikke betydning for det som er tema her.

Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har lagt ned slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Lagmannsretten skal bemerke:

Innledning

Saken gjelder Skatteklagenemndas vedtak 23. mai 2016. I vedtaket har nemnda opprettholdt Sentralskattekontorets vedtak 7. oktober 2015. Ligningsvedtaket bygget på at det ikke gis fradrag

i grunnrenteinntekten for vederlag på 208,1 millioner kroner for innløsning av frikraft- og kvotekraftrettigheter. Dette er sakens tvistetema. Det er gitt fradrag i alminnelig inntekt.

I skatteloven § 18-3 første ledd er bestemt at eier av kraftverk skal betale grunnrenteskatt til staten på grunnlag av grunnrenteinntekt beregnet ved det enkelte kraftverk. Med «kraftverk» menes «selve kraftstasjonen», jf. § 18-1 andre ledd bokstav b.

Grunnrenteskatten er i Rt-2005-394 avsnitt 37 (Gloppen) avsnitt 37 forklart slik:

«Grunnrenteskatten er en skatt som tar sikte på å treffe avkastning av vannkraftverk utover normalavkastning av investert kapital, såkalt «superprofitt». Om bakgrunnen viser jeg til Ot.prp.nr.23 (1995–1996) Skattlegging av kraftforetak, sidene 117 ff. Som jeg har vært inne på, ble den innført med virkning fra 1997, og skulle etter skatteloven av 1911 § 19A-4 nr. 1 betales av «skattepliktig som eier vannkraftverk eller som er berettiget til uttak av kraft». Bestemmelsen gikk uten endring inn i skatteloven av 1999 som § 18-3, men ved en lovendring i 2003 ble alternativet «berettiget til uttak av kraft» strøket. ...»

I NOU 1992:34, Rødseth-utvalget «Skatt på kraftselskap», forklares den slik (side 17-18):

«Den kapitalavkastningen ut over avkastningen i andre næringer som oppstår fordi det er en gitt tilgang på utbyggbare vassdrag, kalles grunnrente. Grunnrenten varierer fra verk til verk fordi innenfor den gitte tilgangen av vassdrag, varierer utbyggingskostnadene med naturgitte forhold. Vassdragene kunne i prinsippet vært leid ut til utbyggerne. Grunnrenten er den høyeste leien en kunne ta før utbyggerne ville finne det lønnsomt å heller investere i andre prosjekter enn vannkraftverk.»

Reglene om grunnrenteskatt er utformet slik at skatten først slår inn etter at det enkelte kraftverk har fått dekket en normalavkastning på investert kapital. Det er dette som har ført til at den også omtales som skatt på «superprofitt» og kommer på toppen av vanlig inntektsskatt, jf. HR-2008-685-A. Grunnrenteskatten skal sikre at en del av den ekstraordinære avkastningen i vannkraftsektoren tilfaller fellesskapet, jf. Prop.1 LS (2010–2011) side 199. Beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt fremgår av skatteloven § 18-3 andre ledd.

Skattemessige fradrag

Hovedregelen om skattemessige fradrag for utgifter er inntatt i skatteloven § 6-1. Første ledd lyder:

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

Kostnaden må være «pådradd». Det må også være tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntekt – «for å erverve, vedlikeholde eller sikre ...», jf. Rt-2014-108 (Angola) avsnitt 47. Hva som må til for at en kostnad skal kunne anses pådradd, er omtalt nærmere i avsnitt 48 hvor det heter:

«For at en kostnad skal kunne anses «pådratt», må det foreligge en oppofrelse av en fordel. En viktig side ved dette vilkåret er at en ren ombytting av verdier ikke innebærer oppofrelse og derfor ikke gir fradragsrett, jf. Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave, 2014, side 182. Om oppofrelsesvilkåret uttaler Zimmer på side 184:

«Kjernen i oppofrelsesvilkåret er at det må finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling. Dette kan skje på flere måter: Typisk skjer det ved utbetaling av penger, ved at skattyters eiendeler reduseres i verdi ved slit, elde eller på andre måter, eller ved at verdier konstateres tapt ved avståelse, underslag e.l.

...

Utbetaling av penger vil ofte reflektere et forbruk av verdier som innebærer oppofrelse (det forutsettes at skattyter ikke har krav på å få pengene tilbake). En virksomhetsutøvers utbetalinger til leie, vedlikeholdskostnader osv. vil altså innebære oppofrelse. ...

Slike pengeutbetalinger o.l. er gjerne ledd i en gjensidig bebyrdende avtale der man normalt kan regne med at ytelsene er like mye verd. For så vidt innebærer det ikke noen formuesreduksjon av skattyteren oppfyller sin del av en slik avtale. Men i mange tilfeller har motpartens vederlag ingen verdi for skattyteren ut over det aktuelle inntektsåret. Typiske eksempler er betaling av lønn og leie for en periode som er utløpt når året er omme. Da er vederlaget allerede forbrukt ved årets utløp, og pengene er oppofret (og verdien av motytelsen, f.eks. bruksretten, reflekteres i bruttoinntekten). I andre tilfeller har nok betalingen verdi ut over inntektsåret, men det kan være så usikkert om og hvilken verdi motpartens vederlag har for skatteyteren at hans betaling likevel må anses for oppofret. Typiske eksempler er utgifter til markedsføring og til forskning: Om markedsføringen leder til økt salg, eller om forskningen leder frem til et patent, er som regel svært usikkert. Også i slike tilfeller anses pengene som er utbetalt, for oppofret.»»

De vanlige reglene om fastsettelse av alminnelig inntekt kommer i utgangspunktet også til anvendelse på vannkraftrelatert virksomhet. På enkelte områder er det gitt spesialregler som modifierer og supplerer de vanlige regler, se Zimmer/Bahr, Bedrift, selskap og skatt, 5. utgave, side 760. Det er tilfelle ved skattlegging av kraftforetak, jf. skatteloven kapittel 18.

I skatteloven § 18-3(3) er det for brutto grunnrenteinntekt regulert hvilke poster som kan fradras, jf. samme bok side 776. Bestemmelsen har slik ordlyd:

«Grunnrenteinntekten for løpende inntekt fra kraftvirksomhet fremkommer ved at det i beregningsgrunnlaget gis følgende fradrag:

- a) I brutto salgsinntekter etter annet ledd fradras følgende påløpte kostnader som har eller vil få sammenheng med produksjonen ved kraftverket:
 - 1. Driftskostnader som regulært følger av kraftproduksjonen, herunder arbeidslønn og andre personalkostnader, kostnader til vedlikehold, forsikring, administrasjon, erstatninger til grunneiere, pumping, tap ved realisasjon av driftsmidler som fradragsføres etter bestemmelsene i §§ 14-44 til 14-46, og andre produksjonskostnader som er henførbare

til kraftverket. Det gis ikke fradrag for salgs-, overførings- eller finanskostnader. Det gis likevel fradrag for kostnader som påløper ved innmating av kraft til nettet. Kostnader som etter sin art faller inn under første punktum, og som er til nytte ved produksjonen i flere kraftverk som skattyter driver, skal fordeles på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom kostnadsandel og nytte for hvert kraftverk. Tilsvarende fordeling skal foretas for kostnader som er til nytte både for kraftproduksjon og annen virksomhet som skattyter driver. Det gis ikke fradrag for kostnader til leie av fallrettighet.»

Skatteloven § 18-3(3) første ledd erstatter tidligere § 19A-2 nr. 4. Under merknadene til denne bestemmelsen heter det i Ot.prp.nr.23 (1995–1996) under punkt 16.1.2 at det gis:

« ... fradrag for driftsomkostninger ved hvert verk som regulært følger av kraftproduksjonen. Dette omfatter bl.a. arbeidslønn og andre personalomkostninger, omkostninger til vedlikehold, forsikring, erstatning til grunneier, administrasjon og pumping. Oppregningen av driftsomkostninger er ikke uttømmende; det gis også fradrag for andre produksjonsomkostninger som er henførbare til verket. Derimot gis det ikke fradrag for omkostninger som knytter seg til salg og markedsføring av kraften.»

Innholdet i § 18-3(3) første ledd og tidligere § 19A-2 nr. 4 er det samme. § 18-3(3) første ledd bokstav a bestemmer innledningsvis at det gis fradrag for «påløpte kostnader som har eller vil få sammenheng med produksjonen ved kraftverket.» Deretter angis at det gis fradrag for driftskostnader som «regulært» følger av kraftproduksjonen og for andre produksjonskostnader som er «henførbare» til kraftverket. Driftskostnader omfatter blant annet arbeidslønn og andre personalomkostnader, kostnader til vedlikehold, forsikring, administrasjon, erstatninger til grunneiere og pumping. Oppregningen av driftskostnader er ikke uttømmende, jf. ordet «herunder», og sekkebestemmelsen «andre produksjonskostnader som er henførbare til kraftverket.»

Selv om formuleringene ikke er identiske, er meningsinnholdet etter lagmannsrettens oppfatning det samme, jf. Zimmer/Bahr: Bedrift, selskap og skatt (6. utgave), Oslo, 2014 s. 755. Partene er for øvrig enige om at formuleringene materielt uttrykker det samme.

De opplistede eksemplene viser at driftskostnadene må knytte seg til produksjonen; at det må dreie seg om kostnader som trengs for produksjon av kraft. Lovens videre oppbygging og eksemplifiseringen støtter opp om dette. Konesjonsavgift og eiendomsskatt til kraftverket kan ikke betegnes som kostnader som har sammenheng med produksjonen. Dette forklarer etter lagmannsrettens vurdering at fradragsrett for disse postene er bestemt særskilt i 18-3(3) første ledd nr. 2.

Kostnader til innløsning av frikraft- og kvoterettigheter ligger etter lagmannsrettens vurdering utenfor det som etter lovens ordlyd er fradragsberettiget.

Forarbeidene

I forarbeidene er det så vidt lagmannsretten kan se et gjennomgående trekk at fradragsreglene er utformet med sikte på at formålet med grunnrenteinntektsskatten skal oppnås. Etter lagmannsrettens oppfatning har derfor formålsbetraktninger stor vekt.

Det er videre et gjennomgående trekk at det ved omtale av driftskostnader legges til formuleringer som viser at kostnadene må ha sammenheng med produksjonen.

I Ot.prp.nr.23 (1995–1996) om Skattlegging av kraftforetak pkt. 7.5.3 andre avsnitt neste siste setning side 95-96, som omhandler spørsmål om fradrag for driftsutgifter ved fastsettelse av vannkraftinntekt, er det på side 95/96 uttalt:

«Departementet foreslår at det bare er driftsutgifter som regulært følger av kraftproduksjonen som skal være fradragsberettiget ved beregning av vannkraftinntekten. Av fradragsberettigede omkostninger kan nevnes lønn og andre personalomkostninger, omkostninger til administrasjon, vedlikehold, forsikring og pumping. Eventuelle årlige erstatningsutbetalinger til grunneiere skal også være fradragsberettiget. Omkostninger som ikke har betydning for produksjonen, men som vedrører andre deler av skattyterens virksomhet, f.eks. salg og overføring/distribusjon av kraft, kan ikke trekkes fra. Fordi norminntekten beregnes på grunnlag av spotmarkedspriser som er referert innmatet i nettet, må likevel kostnader som påløper ved å bringe kraften fra kraftverket til spotmarkedsprisens referansepunkt være fradragsberettiget, herunder påløpt innmatingsavgift.

Det foreslås videre at det ikke gis fradrag for finanskostnader eller andre kostnader som ikke er henførbare til produksjonsvirksomheten.»

«Vannkraftinntekten» kan i denne sammenheng leses som «grunnrenteinntekten». Det er bare er driftsutgifter som «regulært» følger av produksjonen som kan trekkes fra. Det må være nær sammenheng mellom driftskostnaden og produksjonen. Kostnader som ikke har betydning for produksjonen er ikke fradragsberettiget. Det refererte oppfattes som en gjentakelse/presisering av lovens ordlyd.

Lagmannsretten finner at lovforarbeidene støtter opp om at det bare er kostnader som har sammenheng med produksjonen som kan føres til fradrag, det vil si som er produksjonsrelaterte. Det reiser spørsmål hva som menes med produksjon. Lagmannsretten kommer inn på dette i avsnittet under.

Rettspraksis

Det er lite rettspraksis. Begge parter har vist til Rt-2002-304 (Istad). Saken gjaldt fradrag for påløpt produksjonsavgift ved fastsettelse av grunnrenteinntekt for vannkraftverk etter skatteloven av 1911 § 19A-4. Produksjonsavgiften på elektrisk kraft ble innført i 1993 og ble ved kraftskattereformen av 1996 opphevet med virkning fra 1998. Samtidig ble grunnrenteskatten innført med virkning fra inntektsåret 1997. Spørsmålet i saken var knyttet til overgangen mellom ordningene og hadde bare betydning for inntektsåret 1997, se dommens innledende avsnitt. Høyesterett kom til at det ikke var adgang til fradrag for produksjonsavgift i 1997. Det vises til dommen side 307 hvor det er uttalt:

«Istad Kraft AS har gjort gjeldende at produksjonsavgiften må ses som en driftsomkostning som går direkte inn under § 19A-4 bokstav a, og har vist til sammenheng med skatteloven § 44. Ut fra forhistorien finner jeg det klart at de særlige kraftbeskatningsreglene i skatteloven § 19A er ment å stå på egne ben med hensyn til fradragsbestemmelser, og at den forskjell som oppstår med hensyn til produksjonsavgiften for 1997, var tilsiktet fra lovgivers side. Når overgangsreglene for opphevelse av produksjonsavgiften gjør unntak fra fradrag i den alminnelige inntekt, finner jeg derfor ikke grunnlag for å tolke dette antitetisk. Når grunnrenteskatt ikke er nevnt, er det etter mitt syn fordi fradrag i denne nettopp ikke var hjemlet i skatteloven, slik at særskilt unntak ikke ble ansett nødvendig. Det ville for øvrig gi dårlig sammenheng mellom reglene dersom fradrag i overgangsåret var avskåret i forhold til den generelle fradragsregelen for inntektsskatten, men ikke i forhold til den spesielle grunnrenteskatten.»

Det er særlig uttalelsen om at de særlige kraftbeskatningsreglene i skatteloven § 19A «er ment å stå på egne ben», som staten mener har interesse for vår sak.

Høyesterett har i dommen presisert at spørsmålet i saken «utelukkende» har betydning for inntektsåret 1997 (s. 307). Lagmannsretten vil derfor være varsom med å trekke for sikre slutninger ut fra Høyesteretts uttalelser i denne konkrete saken. På den annen side er det som her er uttalt i tråd med det som følger av lovens oppbygging og uttalelser i forarbeidene. Det uttales i Ot.prp.nr.23 (1995–1996) punkt 9.1:

«Driftsutgifter m.v. og avskrivninger som kan trekkes fra ved beregning av grunnrenteinntekten tilsvarer det som kan trekkes fra ved beregning av f.eks. alminnelig inntekt.».

Det som kan trekkes fra i grunnrenteinntekten skal også kunne trekkes fra i alminnelig inntekt. Etter lagmannsrettens syn betyr dette ikke nødvendigvis det motsatte; at det som kan trekkes fra i alminnelig inntekt også kan trekkes fra i grunnrenteinntekten. Hva som gir grunnlag for fradrag i grunnrenteinntekten, følger av de særlige kraftbeskatningsregler i skatteloven § 18-3(3) nr. 1. Det er som nevnt gitt fradrag i alminnelig inntekt i vår sak.

I Oslo tingretts dom 21. april 2016 (TOSLO-2015-158718) kom tingretten til at bare kostnader til den faktiske produksjon er fradragsberettiget. Spørsmålet i saken var om et kraftselskap hadde fradragsrett i grunnrenteinntekten for kontraktsfestede innbetalinger til «Ulla-Førre-fondet.» Tingretten kom til at det bare er kostnader til den faktiske produksjonen som er fradragsberettiget og uttalte:

«Retten forstår ordlyden slik at fradragsretten er begrenset til driftskostnader som har sammenheng med selve produksjonsprosessen ... Eksempelene i lovteksten støtter opp om en slik fortolkning.»

Produksjon ble definert som i skatteklagenemndas vedtak (UTV-2016-1164), slik:

«Produksjon er en prosess der materielle faktorer (råvarer, halvfabrikata e.l.) og immaterielle faktorer (ideer, informasjon, kunnskap) transformeres til formuesgoder eller tjenester som kan omsettes. Vurderingstemaet er hvorvidt selskapets innbetalinger til Ulla-Førrefondet er en kostnad pådratt i sammenheng med denne prosessen.»

Lagmannsretten legger denne definisjonen til grunn også i vår sak.

Fra tingrettens begrunnelse gjengis:

«Lyses forpliktelse til å innbetale til fondet er en kontraktsrettslig forpliktelse knyttet til overdragelse av deler av fylkeskommunens medeendomsrett, men er på ingen måte nødvendig for selve produksjonsprosessen i kraftverket.»

I vår sak ble SKS-P ved innløsningen kvitt kontraktsrettslige forpliktelser, og innløsningen var ikke nødvendig for selve produksjonsprosessen.

Særlig om fallrettigheter

Siste setning i § 18-3(3) nr.1 bokstav a om at det ikke gis fradrag for leie av fallrettigheter kom inn ved endringslov 10. desember 2010 nr. 67 med virkning fra inntektsåret 2011.

Ved lovendringen ble begrepet «driftskostnader» i sktl. § 18-3(3) omtalt i forarbeidene, jf. Prop.1 LS (2010–2011) punkt 13.2 «Skattemessig behandling av fallrettigheter» hvor det på side 198 er uttalt:

«Ved beregning av grunnrenteinntekt kan kraftverkseier kreve fradrag for driftskostnader som regulært følge av kraftproduksjonen, med enkelte unntak og presiseringer, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1. Det framgår ikke eksplisitt av ordlyden hvorvidt kraftverkseier kan kreve fradrag for kostnader til leie av fallrettigheter i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt. I forarbeidene til skatteloven 1911 § 19 A-4 (tilsvarende skatteloven 1999 § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1) uttaler departementet at kraftverkseier «får ikke fradrag for eventuelle utgifter til leie av fallrettigheter», jf. Ot.prp.nr.23 (1995–1996) side 193.»

På side 199 heter det videre:

«I forarbeidene til skatteloven 1911 § 19-A-4 (...) uttaler departementet at kraftverkseier «får ikke fradrag for eventuelle utgifter til leie av fallrettigheter», jf. Ot.prp.nr.23 (1995–1996) side 193. Synspunktet er gjentatt i Ot.prp.nr.1 (2008–2009) side 78, og det framgår i dag av Lignings-ABC 2009/10 side 713. I tidligere ligningspraksis er det imidlertid eksempler på at kraftverkseier har fått fradrag i grunnrenteskattgrunnlaget for kostnader til å utnytte tidsbegrensede fallrettigheter. Det kan ikke utelukkes at også andre har fått fradrag for leiekostnader ved ligningen.»

Lovendringen var ment å klargjøre at kostnader til leie av fallrettigheter ikke skulle komme til fradrag i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt.

Etter lagmannsrettens oppfatning tjener det som her er uttalt til støtte for at kostnadene i vår sak ikke er fradragsberettiget. Lagmannsretten kommer nærmere inn på dette under.

Forvaltningspraksis

Skatteklagenemnda har i vedtak 25. mai 2018 – SKNS1-2018-67- uttalt om begrepsbruken:

« ... Etter ordinær begrepsbruk blir produksjonskostnader ansett å være slike kostnader som varierer i forbindelse med produksjonen, slik som råvarer, materialer, strøm, innpakning og lignende. Ervervskostnader til grunneiendommen der fabrikken står vil derimot ikke være fradragsberettiget som en produksjonskostnad.»

Skatteklagenemnda har også i andre vedtak uttrykt at fradragsretten er begrenset til driftskostnader som har sammenheng med selve produksjonsprosessen, se SKN-2011-23.

SKS-P har anført at det må legges vekt på tidligere ligningspraksis. Det er blant annet vist til vedtak i sak 1997-539TRD og 2001-007FS, hvor det ble gitt fradrag for årlig frikraftleveranse som vederlag for erverv og sak 8-2001-0007FSN hvor det ble gitt fradrag for årlige frikraftleveranser. Det anføres at disse sakene ligger nær opp til vår sak. Sakene er omtalt i Carlsen m.fl.: Bedriftsbeskatning i praksis, 4. utgave, Bergen 2012 side 1101-1102 og 1137. Sak 2001-007FSN gjaldt spørsmål om fradragsrett i grunnrenteinntekten for verdien av levert erstatningskraft ved redusert utnyttelse av vannfall på grunn av omregulering. Skatteklagenemnda fant at verdien av gratiskraften var omfattet av typetilfellet «erstatning til grunneier», jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 og dermed var fradragsberettiget i grunnrenteinntekten. Vår sak gjelder ikke erstatning til grunneier.

Lagmannsretten bemerker for øvrig at det på tiden for vedtakene ble lagt til grunn fullt fradrag for falleie. Når det senere ble tatt inn i loven at det ikke gis fradrag for kostnader til leie av fallrettighet, kan disse vedtakene etter lagmannsrettens syn ikke brukes som argument for å kreve fradrag i vår sak, jf. SKN-2011-23. Skatteklagenemnda kom i denne saken til at årlig utbetaling for å utnytte en stedsevarig fallrettighet ikke var fradragsberettiget i grunnrenteinntekten, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a) siste setning.

I forbindelse med innløsning av kvoterettigheter for Fagerli kraftverk og Oldereid kraftverk av BDF Energi i 2008, fradragsførte SKS innløsningsvederlaget på 34 millioner kroner i grunnrenteinntekten. Sentralskattekontoret ba om tilleggsopplysninger, noe de fikk. Selskapets selvangivelse ble lagt til grunn for ligningen uten ytterligere spørsmål. Lagmannsretten kan forstå at vedtaket kunne skape en forventning hos SKS-P om at selskapet ville få fradrag i grunnrenteinntekten for innløsningssummen. Dette er imidlertid ikke tilstrekkelig til å kunne si at det foreligger en «praksis» på området eller at ligningsmyndighetene godtok selskapets forståelse av hva som er fradragsberettiget. Det vises til Sentralskattekontorets vedtak side 12 andre avsnitt.

Det er ikke uttalt i lovteksten og heller ikke sagt noe om i forarbeidene til lovendringen om hvordan det forholder seg ved erverv av fallrettigheter, og for evigvarende årlige betalinger til grunneier, for retten til å disponere vannfall (fallrettigheter). Skatteklagenemnda tok stilling til spørsmålet i vedtak 24. mai 2018 – SKNS1-2018-67 -. Det ble ikke vist til vedtaket under

ankeforhandlingen, men lagmannsretten finner problemstillingen der av interesse for vår sak. Nemnda kom til at det ikke skulle gis fradrag i grunnrenteinntekten for årlige ervervskostnader til fallrettigheter.

SKS-P har anført at reelle hensyn taler for at innløsningskostnadene er fradragsberettiget. Det er vist til at selskapet ble fritatt for mange oppgaver knyttet til rettighetene, for eksempel beregninger og ukentlig/månedlig rapportering. Dette gjorde at produksjonen kunne gjennomføres mer kostnadseffektivt og innløsningen hadde dermed betydning for produksjonen. Lagmannsretten kan se at SKS-P som følge av innløsningen kunne planlegge sin produksjon på en slik måte at den totalt sett ble mer effektiv, men mener innløsningskostnadene uansett ikke anses som fradragsberettigede «produksjonskostnader», slik lagmannsretten forstår innholdet i begrepet.

SKS-P har videre anført at det gir lite sammenheng at selskapet ikke får fradrag om det bruker 200 millioner kroner for å kjøpe rettigheter, men ville fått fradrag om den samme summen hadde blitt brukt for å bygge ut og øke kapasiteten. Ytterligere er vist til at det er mange kvoterettigheter «ute», og anført at selskapet fratas muligheten for å innløse disse dersom det ikke gis fradrag. Lagmannsretten finner heller ikke at disse anførselene kan føre fram.

Oppsummert er lagmannsrettens konklusjon at det etter ordlyden bare er de rene produksjonskostnadene som kan føres til fradrag i grunnrenteinntekten. Fradragsretten er begrenset til driftskostnader som har sammenheng med selve produksjonsprosessen. Eksempelene i lovteksten og forarbeidene støtter opp om dette.

Særlig om kvotekraft og frikraft

Det følger av det som er sagt foran at SKS-P ikke kan gis medhold i at vederlag for innløsning av frikraft og kvotekraft er fradragsberettiget.

SKS-P hadde før innløsningen en årlig og evigvarende forpliktelse til å levere kvotekraft. Ved innløsningen bortfalt forpliktelsen. Ut fra den forståelse av «produksjonskostnad» som lagmannsretten foran har lagt til grunn, er det ikke naturlig å omtale vederlaget ved innløsning av kvotekraften som en produksjonskostnad ved kraftverket. Etter lagmannsrettens vurdering er det mer nærliggende å betrakte vederlaget som en form for ervervskostnader. SKS-P ble kvitt en kontraktsmessig forpliktelse ved innløsningen og sikret seg verdien av kvotekraften. Dette har ikke noe med produksjonsprosessen å gjøre.

Engangsvederlaget betalt ved innløsning av kvotekraften gir ikke rett til fradrag i grunnrenteinntekten.

Ved utbygging av Sundsfjordverkene ble driftsvannet redusert for Sjøfossen. Som vederlag for bortfall av driftsvannet (vannressursen) fikk Sjøfossen kompensasjon i form av levering av 8 GWh frikraft per år. Før innløsningen hadde SKS-P en årlig forpliktelse til å levere denne mengde frikraft. Ved innløsningen bortfalt forpliktelsen, SKS-P sikret seg rett til selv å disponere ressursen. Slik lagmannsretten forstår «produksjonskostnad» er det heller ikke naturlig å omtale vederlag for innløsning av frikraft som en produksjonskostnad ved kraftverket. Etter

lagmannsrettens vurdering er problemstillingen langt på vei den samme som ved leie av fallrettigheter. Det er som redegjort for foran uttrykkelig bestemt i skatteloven § 18-3(3) bokstav a) siste punktum at det ikke gis fradrag for leie av fallrettigheter. I forarbeidene til bestemmelsen er det flere ganger understreket hvor viktig det er å sikre at hele grunnrenten skattlegges og unngå skattemotivert «uthuling» av grunnrenteskatten, jf. Prop.1 LS (2010–2011) pkt. 3.3.5, 13.1, 13.2.1.2 og 13.2.2.

Lagmannsretten viser særlig til punkt 13.2.2. hvor departementet blant annet uttaler:

«Fradragsbegrensningen omfatter kostnader som reelt er vederlag for at kraftverkseier får tilgang til fallrettighet og vannressurs. I lovforslaget er dette betegnet som «kostnader til leie av fallrettighet.» Både kontantvederlag og naturalytelser (typisk kraftleveranser) kan være kostnader til leie av fallrettighet. Videre kan leies ytes i form av løpende vederlag, forskudd- og etterskuddsbetaling eller gjennom motregning. Hvordan partene formelt betegner vederlaget har ingen betydning for klassifiseringen. Det må imidlertid foretas en avgrensning mot kostnader som pådras ved utnyttelse av leide fallrettigheter, eksempelvis erstatninger mv. til grunneierne etter vassdragslovgivningen. Slike kostnader kan komme til fradrag i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt dersom de «regulært følger av kraftproduksjonen», jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 første punktum.»

SKS-P har betalt et engangsvederlag/en innløsningssum for å få tilgang til driftsvannet (vannressursen). Vederlaget beskattes ikke som grunnrente på Sjøfossens hånd. Fradrag for SKS-P ville – som anført av staten – medføre at deler av grunnrenten ikke ble skattlagt. Dette lar seg vanskelig forene med bakgrunnen for og formålet med grunnrenteskatten.

Erstatning til grunneiere er etter skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a) nr. 1 fradragsberettiget. Sjøfossen er ikke grunneier. Lagmannsretten finner det uansett ikke naturlig å likestille vederlaget for innløsning av frikraften med erstatning til grunneier.

Engangsvederlaget betalt ved innløsning av frikraften gir ikke rett til fradrag i grunnrenteinntekten.

Oppsummering

Lagmannsrettens konklusjon er at SKS-P sine kostnader på 208,1 millioner kroner for innløsning av kvotekraft og frikraft ikke er fradragsberettiget i grunnrenteinntekten, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1.

Anken blir etter dette forkastet.

Sakskostnader

Anken har vært forgjeves. Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har fått medhold fullt ut og har etter lovens hovedregel krav på å få erstattet sine sakskostnader for lagmannsretten, jf. tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. Lagmannsretten har vurdert, men finner ikke at tungtveiende grunner gjør det rimelig å gjøre unntak fra hovedregelen, jf. tvisteloven § 20-2

tredje ledd. Statens prosessfullmektig har krevd dekket sakskostnader med 104 600 kroner. Av dette er 98 600 kroner salær og 6 000 kroner reise- og oppholdsutgifter. Lagmannsretten legger oppgaven til grunn. Kostnadene finnes nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.

Ved avgjørelse av sakskostnader for tingretten legger lagmannsretten sitt resultat til grunn, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Lagmannsretten finner ikke at det bør gjøres endringer i tingrettens kostnadsavgjørelse.

Dommen er enstemmig.

Dommen er avsagt ikke avsagt innen lovens frist, jf. tvisteloven § 19-4 femte ledd. Det skyldes stor arbeidsbyrde og mellomliggende rettsmøter.

Domsslutning:

1. Anken forkastes.
2. SKS Produksjon AS erstatter Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter sine sakskostnader for lagmannsretten med 104 600 – etthundreogfiretusensekshundre – kroner. Oppfyllelsesfristen er 2 – to – uker fra dommens forkynnelse.

SkN 18-089 Medvirkning til grovt skattesvik

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

Eidsivating lagmannsrett: Dom av 22. november 2018.

Dommere: Lagdommer Johannes Høy, kst lagdommer Cathrine Fossen og ekstraordinær lagdommer Harald Thoresen. Meddommere: statsaut. revisor Hans Kolstad, statsaut. revisor Rolv Hjemli, pensjonist Finn Harald Martinsen og rådgiver Inger Helene Smedstad.

Parter: A (advokat Einar Brask og advokat Ulrik Sverdrup-Thygeson) mot Oslo statsadvokatembeter (politiadvokat Mathias Emil Hager).

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om medvirkning til grovt skattesvik. Lagmannsretten fant det bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte for ligningsårene fra og med 2006 til og med 2011 forsettlig hadde medvirket til grovt skattesvik ved at hun selv, eller ansatte på hennes instruks, i minst 2 900 selvangivelser ga uriktige eller ufullstendige opplysninger av skatterettslig relevans vel vitende om at dette kunne føre til skattemessige fordeler for den enkelte skattyter, og at dette medførte minst 50 millioner kroner i unndratt skatt. Lagmannsretten fant at beløpets størrelse – også fordi medvirkningen skjedde som ledd i næringsutøvelse og at tiltalte forsøkte å holde virksomheten skjult blant annet ved at hun ikke innrapporterte omsetningen, benyttet skjult telefonnummer og registrerte foretaket med en ikke-reell forretningsadresse – måtte medføre at tiltalte ble domfelt for medvirkning til grovt skattesvik. Kvinnen ble dømt til seks års fengsel. Ilagt inndragningskrav på 2,5 millioner kroner ble stående.

A, født 0.0.1976, er av Oslo statsadvokatembeter satt under tiltale for overtredelse av:

I Merverdiavgiftsloven § 72 nr 2 annet ledd jf nr 3 (før 1. januar 2010) og § 21-4 annet ledd annet straffealternativ (etter 1. januar 2010)

for i hensikt å unndra merverdiavgift, forsettlig å ha unnlatt å la seg registrere etter bestemmelsene i kap. VII eller å sende omsetningsoppgave i kap. VIII eller kap. X. (Gammel lov)

for i hensikt å unndra seg merverdiavgift, å ha unnlatt å la seg registrere i Merverdiavgiftsregisteret etter kapittel 2 og 14 eller overtrådt reglene om dokumentasjons- og bistandsplikt i kapittel 15. (Ny lov)

Grunnlag:

I egenskap av å drive konsulentvirksomhet i X, unnlot hun fra og med 5. termin 2007 til og med 6. termin 2012 å registrere virksomheten og å sende oppgave over omsetningen i den hensikt å unndra avgift, til tross for at hun var pliktig til det. I perioden hadde hun en avgiftspliktig omsetning eksklusive utgående merverdiavgift på tilsammen kr 6.626.960, som fordeler seg slik per år:

2007:	kr	45.321
2008:	kr	457.972
2009:	kr	689.388
2010:	kr	1.166.392
2011:	kr	1.591.791
2012:	kr	2.626.097.

Hun unndro dermed merverdiavgift med tilsammen kr 1.644.240, som fordeler seg slik per år:

2007:	kr	11.330
2008:	kr	114.493
2009:	kr	172.347
2010:	kr	291.598
2011:	kr	397.948
2012:	kr	656.524.

II. 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 ledes til unndragelse av et meget betydelig beløp i skatt eller avgift eller handlingen ble utført på en måte som særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen eller at handlingen er utført under utøvelse av næring

Grunnlag er følgende forhold eller medvirkning til dette:

- a) I sin selvangivelsen for 2007 unnlot hun å oppgi inntekt fra næring med kr 90.679. Hun unndro dermed et beløp i skatt med kr 35.455.
- b) I 2007 i X, i egenskap av å drive konsulentvirksomhet, medvirket hun til at minst 40 skattytere ga uriktige opplysninger i sine selvangivelser for 2006 ved at hun fylte ut og

sendte inn selvangivelsene deres hvor fradragsført beløp var beløp som ikke er fradragsberettigede med til sammen kr 2.481.842. Hun medvirket dermed til at et beløp i skatt med kr 694.916 ble unndratt.

- c) I sin selvangivelse fra 2008 unnlot hun å oppgi inntekt fra næring med kr 357.158. Hun unndro dermed et beløp i skatt med kr 137.814.
- d) I 2008 i X, i egenskap av å drive konsulentvirksomhet, medvirket hun til at minst 218 skattytere ga uriktige opplysninger i sine selvangivelser for 2007 ved at hun fylte ut og sendte inn selvangivelsene deres hvor fradragsført beløp var beløp som ikke er fradragsberettigede med til sammen kr 18.912.646. Hun medvirket dermed til at et beløp i skatt med kr 5.295.541 ble unndratt.
- e) I sin selvangivelse for 2009 unnlot hun å oppgi inntekt fra næring med kr 591.726. Hun unndro dermed et beløp i skatt med kr 241.364.
- f) I 2009 i X, i egenskap av å drive konsulentvirksomhet, medvirket hun til at minst 369 skattytere ga uriktige opplysninger i sine selvangivelser for 2008 ved at hun fylte ut og sendte inn selvangivelsene deres hvor fradragsført beløp var beløp som ikke er fradragsberettigede med til sammen kr 26.189.666. Hun medvirket dermed til at et beløp i skatt med kr 7.333.106 ble unndratt.
- g) I selvangivelse for 2010 unnlot hun å oppgi inntekt fra næring med kr 937.418. Hun unndro dermed et beløp i skatt med kr 402.579.
- h) I 2010 i X, i egenskap av å drive konsulentvirksomhet, medvirket hun til at minst 612 skattytere ga uriktige opplysninger i sine selvangivelser for 2009 ved at hun fylte ut og sendte inn selvangivelsene deres hvor fradragsført beløp var beløp som ikke er fradragsberettigede med til sammen kr 34.416.590. Hun medvirket dermed til at et beløp i skatt med kr 9.636.645 ble unndratt.
- i) I sin selvangivelse for 2011 unnlot hun å oppgi inntekt fra næring med kr 942.822. Hun unndro dermed et beløp i skatt med kr 312.454.
- j) I 2011 i X, i egenskap av å drive konsulentvirksomhet, medvirket hun til at minst 780 skattytere ga uriktige opplysninger i sine selvangivelser for 2010 ved at hun fylte ut og sendte inn selvangivelsene deres hvor fradragsført beløp var beløp som ikke er fradragsberettigede med til sammen kr 48.887.713. Hun medvirket dermed til at et beløp i skatt med kr 13.688.560 ble unndratt.
- k) I sin selvangivelse for 2012 unnlot hun å oppgi inntekt fra næring med kr 1.692.139. Hun unndro dermed et beløp i skatt med kr 791.630.
- l) I 2012 i X, i egenskap av å drive konsulentvirksomhet, medvirket hun til at minst 1038 skattytere ga uriktige opplysninger i sine selvangivelser for 2011 ved at hun fylte ut og sendte inn selvangivelsene deres hvor fradragsført beløp var beløp som ikke er fradragsberettigede med til sammen kr 70.897.383. Hun medvirket dermed til at et beløp i skatt med kr 19.851.267 ble unndratt.

III. Ligningsloven § 12-2 nr 1 jf nr 2 jf § 12-1 nr 1 bokstav d if kapittel 4

for forsettlig eller grovt uaktsomt på annen måte vesentlig å ha overtrådt bestemmelser i ligningsloven og skattesviket var grovt fordi det kunne lede til unndragelse av betydelig beløp i skatt, handlingen er utført i næring på en slik måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen.

Jf. ligningsloven § 4-1,

hvoretter skattyter skal opptre aktsomt og lojalt og bidra til at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt.

Jf. ligningsloven § 4-2 nr. 1 a,
hvoretter selvangivelse for vedkommende år skal leveres av den som har hatt formue eller inntekt som han er skattepliktig for her i landet etter annen bestemmelse enn § 10-3 i skatteloven.

Jf. ligningsloven § 4-4 nr. 1,
hvoretter skattyter som driver virksomhet skal levere næringsoppgave og utskrift av konti som har betydning for vurderingen av årsoppgjøret som vedlegg til selvangivelsen.

Jf. ligningsloven § 4-7,
hvoretter selvangivelse med vedlegg skal leveres innen utgangen av mai i året etter inntektsåret.

Grunnlag:

- a) I egenskap av å drive konsulentvirksomhet, i X, unnlot hun innen den lovbestemte fristen i 2011 å levere selvangivelse vedlagt næringsoppgave for virksomheten for inntektsåret 2010 til skattekontoret, dette til tross for at hun har inntekt med kr 1.067.103 fra virksomheten.
- b) I egenskap av å drive konsulentvirksomhet, i X, unnlot hun innen den lovbestemte fristen i 2012 å levere selvangivelse vedlagt næringsoppgave for virksomheten for inntektsåret 2011 til skattekontoret, dette til tross for at hun har inntekt med kr 1.186.815 fra virksomheten.

**IV. Folketrygdloven § 24-4 femte ledd jf Ligningsloven § 12-2 (før 22. juni 2012)
og Folketrygdloven § 24-3 femte ledd, jf Ligningsloven § 12-2 (etter 22. juni 2012)**

for forsettlig eller grovt uaktsomt å ha unnlatt å sende inn pliktig oppgave til skatteoppkreveren eller ligningsmyndighetene i forbindelse med beregning, fastsetting eller endring av arbeidsgiveravgiften. Overtredelser straffes etter bestemmelsene i ligningsloven kapittel 12. Overtredelsen er grov fordi det kunne lede til unndragelse av et betydelig beløp i arbeidsgiveravgift og handlingen er utført på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen.

Jf. folketrygdloven § 23-2 første ledd,
hvoretter arbeidsgiver skal betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innberette.

Jf. folketrygdloven § 24-3 første ledd,
hvoretter arbeidsgiver av eget tiltak skal beregne arbeidsgiveravgiften etter § 23-2 og levere oppgave (terminoppgave) over beregnet avgift til vedkommende skatteoppkrever.

Jf. folketrygdloven § 24-3 andre ledd,
hvoretter arbeidsgiver etter utgangen av kalenderåret skal gi oppgave (årsoppgave) over grunnlaget for beregningen av arbeidsgiveravgift etter § 23-2. (Gammel lov)

for forsettlig eller grovt uaktsomt å ha unnlatt å sende inn pliktig oppgave til skatteoppkreveren eller ligningsmyndighetene i forbindelse med beregning, fastsetting eller endring av arbeidsgiveravgiften. Overtredelser straffes etter bestemmelsene i ligningsloven kapittel 12. Overtredelsen er grov fordi det kunne lede til unndragelse av et betydelig beløp i arbeidsgiveravgift og handlingen er utført på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen.

Jf. folketrygdloven § 23-2 første ledd,
hvoretter arbeidsgiver skal betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innberette.

Jf. folketrygdloven § 24-2 første ledd,
hvoretter arbeidsgiver av eget tiltak skal beregne arbeidsgiveravgiften etter § 23-2 og levere oppgave (terminoppgave) over beregnet avgift til vedkommende skatteoppkrever.

Jf. folketrygdloven § 24-2 andre ledd,
hvoretter arbeidsgiver etter utgangen av kalenderåret skal gi oppgave (årsoppgave) over grunnlaget for beregningen av arbeidsgiveravgift etter § 23-2. (Ny lov)

Grunnlag:

- a) I egenskap av å drive konsulentvirksomhet i X, unnlot hun å beregne arbeidsgiveravgift og å sende terminoppgaver for arbeidsgiveravgift for perioden 2008 til 2012, til tross for at selskapet hadde utbetalinger på kr 849.717 som er arbeidsgiveravgiftpliktige med kr 119.810. Beløpene fordeler seg som følger:

3. termin 2008	kr	0
3. termin 2009	kr	0
3. termin 2010	kr	75.000
3. termin 2011	kr	301.671
3. termin 2012	kr	473.046

- b) I egenskap av å drive konsulentvirksomhet i X, unnlot hun å sende årsoppgaver for arbeidsgiveravgift (RF 1025) for 2008, 2009, 2010, 2011 og 2012, til tross for at selskapet hadde utbetalinger som er arbeidsgiveravgiftspliktige. Beløpene fordeler seg slik:

2008	kr	0 i grunnlag (tilsvarende kr 0 i arbeidsgiveravgift)
2009	kr	0 i grunnlag (tilsvarende kr 0 i arbeidsgiveravgift)
2010	kr	75.000 i grunnlag (tilsvarende kr 10.575 i arbeidsgiveravgift)
2011	kr	301.671 i grunnlag (tilsvarende kr 42.535 i arbeidsgiveravgift)
2012	kr	473.046 i grunnlag (tilsvarende kr 66.699 i arbeidsgiveravgift)

V. Bokføringsloven § 15 første ledd annet punktum, jf § 7 første ledd

for forsettlig eller uaktsomt vesentlig å ha overtrådt denne lov eller forskrift gitt i medhold av loven, og særlig skjerpene omstendigheter anses å foreligge.

for som bokføringspliktig vesentlig å ha unnlatt å bokføre alle opplysninger som var nødvendig for å kunne utarbeide spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i lovens § 5.

Jf. § 4 som bestemmer at regnskapet skal være fullstendig, reelt, nøyaktig dokumentert og ajour så ofte som virksomhetens art og omfang tilsier det, og oppbevaring skal skje i en form som opprettholder muligheten for å lese materialet.

Jf. § 10, hvoretter bokføringspliktige skal dokumentere bokførte opplysninger med bilag.

Jf. § 13, annet, tredje og fjerde ledd, hvoretter regnskapsmateriale som nevnt i første ledd nr 1-4 skal oppbevares i Norge i 10 år etter retter regnskapsårets slutt.

Grunnlag:

I egenskap og på sted som nevnt i post I, unnlot hun å føre eller besørge føring av fullverdig regnskap og kassabok for virksomheten. Det foreligger ikke inntektsdokumentasjon, og kostnadsdokumentasjonen er svært mangelfull. Det foreligger ikke spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering eller kassabok. Virksomhetens bilag ble ikke oppbevart. Særlig skjerpene omstendigheter anses å foreligge fordi det ikke er ført regnskap og kassabok over en lengre periode og oppgjøret med det offentlige har blitt vesentlig feil og unnlatsene har vanskeliggjort kontrollen.

VI. Straffeloven § 270 første ledd nr 1 if annet ledd if § 271

for i hensikt å skaffe seg eller andre en uberettiget vinning ved å fremkalle, styrke eller utnytte en villfarelse, rettsstridig forlede noen til en handling som voldt fare for tap, eller bruker uriktige eller ufullstendige opplysninger, idet bedrageriet anses som grovt, særlig fordi handlingen har voldt betydelig økonomisk skade.

Grunnlag:

I perioden 25. februar 2009 til 11. januar 2011 i X forledet hun ansatte i NAV til å foreta urettmessige utbetalinger til henne ved å fremsette krav om sykepenge og foreldrepenger. I sykepengeperioden opplyste hun at hun var helt eller delvis arbeidsufør, men hun var i realiteten i arbeid som selvstendig næringsdrivende. I foreldrepengerperioden opplyste hun at hun ikke var i arbeid, men hun var i realiteten i arbeid som selvstendig næringsdrivende. Samlet utbetalt beløp utgjorde 580 219 kroner og medførte fare for tap for NAV.

VII. Straffeloven § 166 første ledd

for å ha avgitt falsk forklaring til noen offentlig myndighet i tilfelle hvor forklaringen var bestemt til å avgi bevis.

Grunnlag:

På tid og sted som nevnt i post VI forholdt hun seg som der beskrevet.

Tiltalebeslutningen er gjengitt slik den lyder etter de endringer møtende aktor foretok under både hovedforhandlingen i tingretten og under ankeforhandlingen.

Nedre Romerike tingrett avsa dom i saken 13. januar 2017 med slik slutning:

1. A, født 0.0.1976, frifinnes for tiltalebeslutningen post III.
2. A, født 0.0.1976, dømmes for overtredelse av:

- Merverdiavgiftsloven § 72 nr. 2 annet ledd jf. nr. 3 (før 1. januar 2010) og § 21-4 annet ledd annet straffalternativ (etter 1. januar 2010)
- Ligningsloven § 12-2 nr 1 jf. nr 2 jf. § 12-1 nr 1 bokstav a
- Folketrygdloven § 24-4 femte ledd jf. Ligningsloven § 12-2 (før 22. juni 2012) og Folketrygdloven § 24-3 femte ledd, jf. Ligningsloven § 12-2 (etter 22. juni 2012)
- Bokføringsloven § 15 første ledd annet punktum, jf. § 7 første ledd
- Straffeloven § 270 første ledd nr. 1 jf. annet ledd jf. 271
- Straffeloven § 166 første ledd

til fengsel i 6 – seks – år, jf. straffeloven 1902 § 62.

Varetekt kommer til fradrag med 15 – femten – dager jf. straffeloven 1902 § 60.

3. A, født 0.0.1976 dømmes til å tåle inndragning av 2 500 000 – tomillionerfemhundretusen – kroner til fordel for statskassen, jf. straffeloven § 34.

4. A, født 0.0.1976 dømmes til å tåle inndragning av følgende gjenstander, jf. Straffeloven § 35:

- Battle IV stasjonær PC
- Samsung bærbar PC
- Harddisk med adapter
- Asus bærbar PC
- Sandisk 64 GB
- Sandisk 32 GB
- Kingston 8 GB
- Kingston 16 GB
- Sandisk Cruzer 8 GB
- Lacie Silverscreen
- WD ekstern harddisk
- My passport
- 1 HP XW4600 stasjonær PC
- Apple MacBook.

5. A, født 0.0.1976 fradømmes retten til å drive næringsvirksomhet for alltid, jf. straffeloven § 29, jf. § 33 a.

Både tiltalte og påtalemyndigheten har påanket tingrettens dom.

Tiltaltes anke gjelder for det første tiltalebeslutningens post II bokstavene b, d, f, h, j og l (medvirkning til andres skatteunndragelse), med ankegrunnene lovanvendelse under skyldspørsmålet, saksbehandling og bevisvurdering under skyldspørsmålet. For det andre har tiltalte påanket bevisvurderingen under skyldspørsmålet for tiltalens poster VI og VII (trygdebedrageri og falsk forklaring). Subsidiært har tiltalte påanket den del av straffutmålingen som gjelder fengselsstraffens lengde.

Påtalemyndighetens anke gjelder utmålingen av fengselsstraffens lengde.

Lagmannsretten avsa beslutning 26. september 2017 med slik slutning:

1. Siktedes anke over bevisvurderingen under skyldspørsmålet for tiltalepost II bokstavene b, d, f, h, j og l, henvises til ankeforhandling. Siktedes øvrige ankegrunner tilknyttet denne tiltaleposten stilles i bero.
2. Siktedes anke over domfellelsen for tiltalepostene VI og VII nektes fremmet.
3. Påtalemyndighetens straffutmålingsanke stilles i bero.

Ankeforhandling ble holdt i Hamar tinghus over 27 rettsdager i perioden fra 20. august 2018 til 10. oktober 2018. Ved ankeforhandlingen var lagmannsretten satt med tre fagdommere og fire meddommere, hvorav to fagkyndige. Tiltalte møtte med sine forsvarere og forklarte seg. Det ble ført 38 vitner og foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken, jf. også vedlagte lagringsmedium hvor det som ble dokumentert under ankeforhandlingen er avmerket.

For tiltalens post I, post II bokstavene a, c, e, g, i og k, samt postene III – VII er skyldspørsmålet endelig avgjort ved tingrettens dom. Også inndragningsspørsmålet og idømt rettighetstap (punktene 3 – 5 i tingrettens domsslutning) er endelig avgjort.

Under ankeforhandlingen nedla aktor slik påstand:

A, født 0.0.1976, dømmes for overtredelse av ligningsloven § 12-2 nr 1 jf nr 2 jf § 12-1 bokstav a samt for overtredelsene rettskraftig avgjort ved Nedre Romerike tingretts dom av 13. januar 2017 sammenholdt med straffeloven § 62 til en straff av fengsel i 7 – syv – år. Varetekt kommer til fradrag med 15 – femten – dager.

Under ankeforhandlingen nedla forsvarerne slik påstand:

Tiltalte frifinnes for overtredelse av tiltalens post II bokstavene b, d, f, h, j og l og anses for øvrig på mildeste måte.

Lagmannsretten bemerker:

1. Kort om tiltalte

Tiltalte er 42 år og bosatt på X. Hun er gift og har to barn på henholdsvis 9 og 13 år. Hun har [land i Asia]ske foreldre og bodde i [land i Asia] frem til familien i 1984 ble gjenforent i Norge. Da var tiltalte 8 år.

Tiltalte brukte kort tid på å lære seg norsk. Allerede som barn ble hun morens «høyre hånd». I den forbindelse bisto hun med blant annet pass og stell av yngre søsken, skjema-/dokumenthåndtering og tolking ved legebesøk, foreldremøter og lignende.

I tidlige ungdomsår ble tiltalte opptatt av integrerings- og annet frivillig arbeid. Blant annet engasjerte hun seg i en internasjonal kvinnegruppe, hvor hun etter hvert ble både styremedlem og sekretær. Senere startet tiltalte SOS Rasisme i sin bydel i Oslo. Hun etablerte også et opplegg med norskopplæring og leksehjelp for barn, drev som svømmeinstruktør og var involvert i et [land i Asia]sk flyktningeforbund og i [forbund].

Tiltalte har gjennomført allmennfag på Y videregående skole i Oslo. Deretter utdannet hun seg til sykehussekretær. Hun begynte på psykologistudiet, men gjennomførte ikke. I stedet påbegynte hun studier i helseøkonomi, som ble avbrutt av barnefødsel. Hun har ikke gjenopptatt studiene.

Som 10-åring hadde tiltalte sitt første lønnede arbeidsforhold. I barne- og ungdomsårene hadde hun flere jobber, herunder avisbud, renholder, servitør, pleieassistent og skoleassistent. Som voksen har hun, forut for etableringen av egen næringsvirksomhet, jobbet som sykehussekretær og laborant på Rikshospitalet. I tillegg har tiltalte hatt ulike tolkeoppdrag.

2. Sakens opptakt

Da tiltalte var ca. 16 år hjalp hun sine foreldre med å skrive selvangivelse. Senere bisto hun også andre slektninger med selvangivelser og annen form for dokumenthåndtering.

Tiltalte har en eldre bror som var ansatt på Z på X. I 2007 ble denne broren og tiltalte enige om at hun – mot betaling – skulle føre 2006-selvangivelsen for 30 – 40 av brorens kolleger. Tiltalte leverte disse selvangivelsene via den elektroniske tjenesten Altinn. Det vises til post II bokstav b i tiltalebeslutningen. De påfølgende årene leverte tiltalte selvangivelser for stadig flere kunder.

Sommeren 2008 etablerte hun enkeltpersonforetaket [bedrift], organisasjonsnummer [org.nr]. Fra det tidspunktet ble arbeidet med selvangivelser rutet inn i foretaket. Foretaket skulle, i tillegg til føring av selvangivelser, bistå kunder med utfylling av skjemaer, brevskriving, lånesøknader, tolking og lignende oppgaver. Virksomheten utviklet seg i hovedsak til å gjelde føring av kundenes selvangivelser.

[bedrift] ble ikke registrert i merverdiavgiftsmanntallet. I tillegg er det ikke omstridt at den registrerte forretningsadressen ikke er identisk med den reelle adressen, at tiltalte benyttet skjult telefonnummer når hun kontaktet kundene, og at hun gjennomførte kundemøtene på kjøpesentre, parkeringsplasser, bensinstasjoner, IKEA og lignende.

Forretningsmodellen utviklet seg til at tiltalte hadde en rekke og stadig flere mellommenn/kontaktpersoner som formidlet selvangivelseskunder til tiltalte. Som hovedregel fikk kontaktpersonene kompensasjon fra tiltalte ved at de og eventuell ektefelle fikk gratis eller rabattert bistand til føring av sine selvangivelser, avhengig av det kundevolum vedkommende genererte.

Forut for oppdragsutførelsen mottok tiltalte opplysninger om kundens arbeidsgiver, familieforhold, helsetilstand og lignende fra kunden selv og/eller fra kundens kontaktperson. I tillegg mottok hun kundens preutfylte selvangivelse, skatteetatens forhåndsutfylte utkast til skatteoppgjør for vedkommende kunde («Foreløpig beregning av skatter og avgifter») og kundens koder for innlogging på Altinn. Disse opplysningene dannet grunnlag for oppdragsutførelsen.

Arbeidet med de enkelte selvangivelsene var særlig rettet mot fradragspostene, som i stor utstrekning enten ble lagt til eller endret i forhold til kundens preutfylte selvangivelse. Oppdraget ble fullført ved at tiltalte eller ansatte i virksomheten leverte kundens ferdige selvangivelsene via Altinn. I tillegg bisto tiltalte i noen tilfeller kunder som ville ha hjelp til å påklage skatteoppgjøret

eller besvare varsler under den ordinære ligningen. Heller ikke i disse tilfellene fremkom det at kunden hadde bistand.

Lagmannsretten legger til grunn at tiltalte frem til og med 2009 personlig sto for utfylling av kundenes selvangivelser. Som følge av volumøkningen foretok hun i 2010 flere ansettelser, jf. tingrettens endelige avgjørelse tilknyttet post IV i tiltalebeslutningen. Fra dette tidspunktet ble kundenes selvangivelser fylt ut og levert både av tiltalte og de ansatte i [bedrift].

Det er på det rene at den enkelte selvangivelseskunde betalte et depositum som senere ble avregnet mot et provisjonsberegnet honorar. Ut over dette fremstår det muntlige avtaleforholdet som nokså uklart fordi bevisførselen har vist eksempler på provisjonssatser på både 20, 25 og 30 %. Uklarhetene i avtaleforholdet er uten betydning for det som er til behandling i lagmannsretten. Lagmannsretten legger tiltaltes forklaring om provisjonsberegningen til grunn. Hun har forklart at ikke næringsdrivende kunder betalte et depositum på kr 500, som senere ble avregnet mot en provisjon som hovedsakelig utgjorde 20 % av differansen mellom det preutfylte og det endelige skatteoppgjøret for vedkommende. Tiltalte forklarte at næringsdrivende kunder betalte 25 % provisjon av samme differanse samt et depositum som gjerne var noe høyere enn kr 500.

Det er på det rene at tiltaltes næringsvirksomhet pågikk fra 2007 til 2012. Ved tingrettens dom, jf. tiltalebeslutningens post I, er det rettskraftig avgjort at samlet avgiftspliktig omsetning utgjorde avrundet kr 6.600.000, som fordeler seg som angitt i tiltalen.

Senhøsten 2010 mottok tipsmottaket i Skatteetaten et anonymt tips om at ei jente med asiatisk opprinnelse tok betalt for å endre selvangivelser for folk, og at hun hadde bistand fra en utro medarbeider i Skatt Øst. Tipseren sa at kundene betalte kr 500 pluss 20 % av den skatt han eller hun fikk tilbake i sitt ligningsoppgjør. Som følge av tipset iverksatte Skatteetaten internundersøkelser, uten at det ble avdekket noen utro tjener.

I oktober 2012 innga Skatt Øst anmeldelse til Romerike politidistrikt. Anmeldelsen gjaldt overtredelse av ligningsloven og merverdiavgiftsloven.

Den 1. februar 2013 gjennomførte politiet, med bistand fra Skatteetaten, ransaking og omfattende beslag hos tiltalte. Tiltalte ble pågrepet og var varetektsfengslet i 15 dager.

Etterforskningen avdekket at tiltalte hadde et elektronisk arkiv som, fordelt på den enkelte kunde, omfattet skriftlige kundeopplysninger, preutfylt selvangivelse, andre dokumenter mottatt fra den enkelte kunde, samt innlevert selvangivelse og eventuelt etterfølgende varsler, tilsvær, vedtak og klager under den ordinære ligningen. Dette materialet inngår i politibeslaget, og ble for en rekke skattytere dokumentert under ankeforhandlingen.

Politiaksjonen medførte avvikling av næringsvirksomheten. Enkeltpersonforetaket ble slettet i Enhetsregisteret 18. mars 2013.

Politiet etterforsket saken frem til slutten av juni 2014. Siktelse med innstilling om tiltalebeslutning ble sendt Oslo statsadvokatembeter i februar 2015. Tiltalebeslutningen er datert 10. september 2015.

Med utgangspunkt i beslaget fikk skatteetaten etter hvert oversikt over tiltalte kunder for de ulike inntektsårene. I forlengelsen av dette opprettet skatteetaten en prosjektgruppe som jobbet med å endre ligningen for kundene samt ilegge tilleggsskatt dersom vilkårene for dette forelå. Lagmannsretten har forstått det slik at prosjektgruppen gjennomgikk selvangivelser og ligningsoppgjør for ett eller flere år for nærmere 2 150 ulike skattytere, som var kunde hos tiltalte/[bedrift] for ett eller flere av ligningsårene i perioden 2006 – 2011.

Av disse henla skatteetaten endringssaken for i overkant av 400 skattytere. Varsel om endringsligning og tilleggsskatt ble dermed sendt til ca. 1 700 skattytere med frist for tilsvarende svar. Som vedlegg til hvert varsel fulgte en kortfattet og enkel redegjørelse for fradragsreglene. Seniorrådgiver Ole Anders Grindalen jobbet i skatteetatens prosjektgruppe. Han møtte som vitne og forklarte at ca. 40 % av skattyterne innga tilsvarende svar.

Etter utløpt tilsvarende svarfrist ble det truffet vedtak om endringsligning og tilleggsskatt for de fleste som hadde mottatt varsel. Vitnet Grindalen forklarte at noen få, «færre enn 50», unngikk tilleggsskatt og at enkelte andre fikk gjennomslag for redusert tilleggsskatt. Grindalen forklarte videre at det innkom svært få klager, og at disse hovedsakelig gjaldt ileggelsen av tilleggsskatt. Han kunne ikke huske at noen av klagenes førte frem.

3. Kort om det norske ligningssystemet

Det norske ligningssystemet bygger på at de skattepliktige er best i stand til å fremskaffe og innge de opplysninger som skal til for å foreta riktig ligning. Deres opplysninger formidles til ligningsmyndighetene ved en egenoppgave. Frem til skatteforvaltningsloven av 2016 trådte i kraft den 1. januar 2017, ble egenoppgaven benevnt selvangivelse. Ved skatteforvaltningsloven ble betegnelsen endret til skattemelding.

Ligningsbehandlingen må anses som et masseforvaltningssystem idet det omfatter mer enn 4 millioner skattytere. Post II i tiltalen gjelder ligningsårene 2006 – 2011, hvor ordningen med lokal ligningsbehandling, herunder en angivelig mer omfattende kontroll med enkeltselvangivelser, skal ha blitt avviklet. Omleggingen må ses i sammenheng med at nåtidens ligningsbehandling tar utgangspunkt i opplysninger som mottas fra arbeidsgivere, NAV, banker, andre kredittinstitusjoner, barnehager, veldedige organisasjoner og lignende tredjeparter, og som vil fremgå av den enkelte skattepliktiges preutfylte selvangivelse. Det er opplyst at ligningsmyndighetene i perioden 2007 – 2012 ikke hadde ressurser til å kontrollere mer enn ca. 5 % av de innleverte selvangivelsene.

Ovennevnte forhold innebærer at de opplysningene som gis av de skattepliktige er grunnleggende både for en korrekt ligning av den enkelte og for et velfungerende ligningssystem. Ligningssystemet er av stor betydning blant annet for finansiering av velferdsstaten. Forholdet mellom den enkelte skattyter og ligningsmyndighetene må altså anses som et utpreget tillitsbasert system, noe som også kommer til uttrykk ved at skattyter, ved levering av selvangivelsen (nå skattemeldingen), bekrefter at:

«Jeg har kontrollert tallene i selvangivelsen, og har ført opp endringer eller tilføyelser dersom dette har vært nødvendig. Opplysningene er gitt etter beste skjønn og overbevisning og så fullstendig som mulig.

Jeg er kjent med at jeg kan komme i straffansvar om jeg gir uriktige eller ufullstendige opplysninger.»

Lagmannsretten legger til grunn at det norske ligningssystemet, før avdekking av denne saken, ikke var forberedt på virksomheter som bevisst illojalt og systematisk utnytter det reduserte kontrollvolumet.

4. Utforming av tiltalebeslutningens post II

Lagmannsretten tar først stilling til det overordnede spørsmålet om tiltalebeslutningens post II, underpunktene om medvirkning til skattesvik, beskriver et straffbart forhold.

Forsvarerne har prinsipalt anført at tiltalte må frifinnes fordi det forhold som er beskrevet i tiltalens post II bokstavene b, d, f, h, j og l (medvirkning til andres skattesvik) ikke er straffbart, jf. straffeprosessloven § 286, jf. § 272 første ledd bokstav b, jf. § 252 første ledd nr. 4:

«Dersom det blir reist spørsmål om frifinnelse fordi det forhold som er beskrevet i tiltalebeslutningen, ikke er straffbart, (...), kan forhandlingen foreløpig begrenses til dette. På grunnlag av slik forhandling kan retten avsi frifinnende dom (...)»

Lagmannsretten finner at den del av tiltalebeslutningen som gjelder grunnlagsbeskrivelsen av medvirkning til andres skattesvik, i seg selv og lest i sammenheng, beskriver et straffbart forhold. Kjernen i denne delen av tiltalen er at tiltalte medvirket til at det i kundenes selvangivelser ble gitt «uriktige opplysninger», jf. selve grunnlagsbeskrivelsen. Etter lagmannsrettens syn må tilføysen «ved at hun fylte ut (...)» kun leses som en angivelse av hvordan det ble gitt uriktige opplysninger.

På denne bakgrunn har lagmannsretten kommet til at tiltalebeslutningens post II, de deler som gjelder medvirkning til andres skattesvik, beskriver et straffbart forhold.

Lagmannsretten finner videre – som tingretten – at denne delen av tiltalebeslutningen er så godt individualisert at tiltalte har fått forberedt sitt forsvar. Grunnlagsbeskrivelsen gir i tillegg retten godt nok grunnlag både til å kontrollere lovanvendelsen og til å vurdere om de subjektive og objektive vilkår for straff er oppfylt. For øvrig bemerkes at saksforholdet helhetlig vurdert må anses som et sammenhengende fortsatt lovbrudd, jf. retningslinjen trukket i Rt-1994-203. I dette ligger et annet krav til tiltalebeslutningens individualisering av det enkelte lovbrudd, jf. blant annet Rt-1940-25.

5. Lovanvendelse under skyldspørsmålet

5.1 Lovvalg

Tiltalebeslutningens post II gjelder overtredelse av ligningsloven. Lagmannsretten bemerker at ligningsloven nå er erstattet av skatteforvaltningsloven av 27. mai 2016, og at straffebudet mot

skattesvik nå er inntatt i straffeloven (2005) § 378 og § 379 med ikrafttredelse 1. oktober 2015. Lagmannsretten kan ikke se at tiltalte oppnår et gunstigere resultat dersom någjeldende lovgivning legges til grunn. I tråd med hovedregelen i straffeloven (2005) § 3 første ledd anvendes straffelovgivningen på handlingstidspunktet.

5.2 Uriktige eller ufullstendige opplysninger

Ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a retter seg mot den som «gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger». Lagmannsretten tar først for seg forståelsen av denne delen av det objektive gjerningsinnholdet i straffebudet.

Ligningsloven bruker formuleringen «uriktige eller ufullstendige opplysninger» i flere sammenhenger enn i straffebestemmelsen. Det vises til § 9-6 om forlenget frist for endringsligning og § 10-2 om tilleggsskatt. I rettspraksis om § 9-6 og § 10-2 er det fastslått at spørsmålet om uriktige eller ufullstendige opplysninger er uløselig knyttet til opplysningsplikten i ligningsloven § 4-1. Det vises til blant annet Rt-1997-1430 («Elf»), HR-2016-1179 avsnitt 72 og Ot.prp.nr.82 (2008–2009) punkt 8.2.3. På side 36 i Ot. proposisjonen uttales at formuleringen uriktig eller ufullstendig opplysning i hovedsak har det samme innholdet i ligningslovens § 9-6, § 10-2 og § 12-1 nr. 1 bokstav a, og lagmannsretten legger dette til grunn, jf. også Harboe, Leikvang og Lystads kommentarutgave til ligningsloven (7. utgave 2015) side 452.

Etter lagmannsrettens syn må spørsmålet om hva som ligger i uriktige eller ufullstendige opplysninger etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a etter dette avgjøres med utgangspunkt i § 4-1 om alminnelige opplysningsplikt. Dette må ses i sammenheng med lovens § 4-3 nr. 1 første punktum om innholdet i selvangivelsen:

«Selvangivelse, herunder forhåndsutfylt selvangivelse, skal inneholde spesifisert oppgave over skattyters brutto formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen.»

Ligningsloven § 4-1 ble endret i den periode lagmannsretten har til behandling. Frem til endringsloven av 11. desember 2009 lød bestemmelsen slik:

«Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er klar over.»

I forarbeidene til nevnte endringslov, Prop.1 L (2009–2010) pkt. 5.9, beskrives gjeldende rett slik:

«Høyesterett har lagt til grunn at en skattyter har gitt riktige og fullstendige opplysninger når han har gitt alle de opplysninger som man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt, jf. Rt-1992-1588 (Loffland). På grunnlag av denne dommen og senere rettspraksis kan det oppstilles et krav om at skattyter skal opptre aktsomt og lojalt når han eller hun gir opplysninger til ligningsmyndighetene.»

Allerede i Ot.prp.nr.29 (1978–1979) side 76 venstre spalte omtales § 4-1 som en markering av at det foreligger «et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene (...)» Lagmannsretten finner således at lovendringen i 2009 kun utgjør en kodifisering av en etablert rettstilstand. Ved lovendringen i 2009 fikk § 4-1 slik ordlyd:

«Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal opptre aktsomt og lojalt. Han skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal også gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret.»

Lagmannsretten presiserer at ligningsloven § 4-1 ikke er et selvstendig straffebud, men angir lovens generelle opplysnings- og lojalitetsplikt. Det er ikke nødvendig å ta stilling til om daværende ligningslov § 12-1 første ledd nr. 1 bokstav d ga hjemmel for å straffe annet vesentlig brudd på opplysningsplikten. Videre bemerkes at anførsler og påstander i god tro om forståelsen av skattelovgivningen ikke kan anses som brudd på opplysningsplikten, jf. blant annet Rt-1999-1924, som var en sivil sak hvor det var spørsmål om tilleggsskatt som følge av uriktige eller ufullstendige opplysninger. Der er det uttalt:

«Om en skattyter i selvangivelsen tilkjenner en rettsoppfatning som blir underkjent ved ligningsbehandlingen eller ved senere domstolsbehandling, kan ikke dette betraktes som en uriktig opplysning i lovens forstand.»

I Ot.prp.nr.29 (1978–1979) side 36 uttrykkes dette slik:

«Departementet vil innledningsvis fremheve at begrepet «skattesvikt» ikke er identisk med «skattesnyteri». Det kan ordinært ikke regnes som skattesnyteri at man under fremleggelse av alle relevante fakta for en vurdering påstår eller oppnår en beskatning som er for lav. Skattesnyteri blir det først når det gjøres i det skjulte, under tilbakeholdelse av opplysninger til ligningsmyndighetene.»

Lagmannsretten legger videre til grunn at opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 praktiseres strengt. Det vises til Rt-2006-333 om tilleggsskatt. I avsnitt 43 uttaler Høyesterett:

«Utgangspunktet for bedømmelsen av om skattytere har oppfylt sin opplysningsplikt, er ligningsloven § 4-1, som slår fast at en skattyter har plikt til å bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Bestemmelsen er praktisert strengt. Jeg viser særlig til avgjørelsen i Rt-1996-932, hvor Høyesterett fant at en skattyter pliktet å opplyse om et eiendomssalg til tross for at hun selv oppfattet salget som skattefri avhendelse av egen bolig. Og i avgjørelsen i Rt-1997-1117 understreker førstvoterende på side 1126 viktigheten av at man ved anvendelsen av § 10-3 setter en standard for utfyllingen av selvangivelsen som sikrer en riktig ligning.»

Etter lagmannsrettens syn er det i utgangspunktet ikke vanskelig å konstatere om en opplysning er uriktig. Det er de tilfellene hvor man objektivt kan konstatere at opplysningen ikke stemmer med de faktiske forhold. Dersom skattyters avstand til arbeidsstedet er 4 kilometer, utgjør det å kreve reisefradrag for en annen avstand i objektiv forstand en uriktig opplysning. Det samme gjelder krav om fradrag for gave til frivillige organisasjoner dersom det ikke er gitt noen slik gave, eller dersom det kreves foreldrefradrag dersom en ikke har hatt utgifter til barnepass.

Dersom det gis opplysninger som er egnet til å villede ligningsmyndighetene fordi det i selvangivelsen gis et fortegnet bilde av de underliggende realiteter, vil det etter lagmannsrettens syn kunne foreligge en overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a selv om opplysningen ikke nødvendigvis er faktisk uriktig, jf. blant annet Ot.prp.nr.82 (2008–2009) punkt 8.2.3. Som eksempel nevnes å medta utgift til bom i reisefradraget, uten å kommentere den underliggende faktiske forutsetningen om to timers tidsbesparelse i forhold til å benytte kollektivtransport, jf. punkt 7.1 nedenfor. Lagmannsretten anser dette for å utgjøre en så ufullstendig og/eller tvetydig opplysning at det faller innenfor ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a.

Bevisførselen har påvist at en rekke fradrag ble strøket under ordinær ligning, slik at vedkommende fradragspost – til tross for selvangivelsens innhold – likevel ble lignet korrekt. Etter lagmannsrettens syn er dette uten betydning for både skyldspørsmålet og straffutmålingen.

«Loffland-standarden»

Forsvarerne anfører at tiltalte må frifinnes fordi det i samtlige omhandlede selvangivelser er inngitt nok opplysninger til å fastsette korrekt ligning for den enkelte skattyter. Denne anførselen tar utgangspunkt i Rt-1992-1588 «Loffland», hvor Høyesterett – i en sivil tvist hvor spørsmålet om det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i relasjon til ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a var ett av temaene – uttalte:

«Bestemmelsen i § 9-6 nr 3 a er klar nok dersom det gjelder opplysninger som bevisst er holdt tilbake, til tross for at skattyteren forsto at de kunne ha betydning ved ligningen. Dette må likestilles med at han har gitt uriktige opplysninger. Også om det ikke foreligger bevisst tilbakeholdelse, kan det bli tale om å anse de gitte opplysninger som ufullstendige. Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skattyteren rent faktisk har hatt kunnskap om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning. På den annen side synes det lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde. Dette vil også medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene. Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at like tilfelle blir behandlet likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.»

Lagmannsretten kan ikke se at Loffland-dommen har overføringsverdi der det i selvangivelsen forsettlig eller grovt uaktsomt er gitt direkte uriktige faktiske opplysninger av betydning for ligningen. Eksempler på dette er å føre feil avstand og/eller en ikke reell bomutgift under fradragspost 3.2.8/3.2.9 (reisefradrag), eventuelt også medta tidligere års reiseutgifter til fradrag som fremførbart underskudd (post 3.3.11). Tilsvarende gjelder blant annet fradragføring av en ikke reell utgift til barnepass (post 3.2.10 – foreldrefradrag), ikke reell gave til frivillige organisasjoner (post 3.3.7 – gavefradrag), ikke reelle utgifter på grunn av sykdom (post 3.5.4) og ikke reell reiseutgift fordi en for eksempel benytter arbeidsgivers bil for reise mellom hjem og

arbeidssted. Ved disse typetilfellene av uriktige faktiske opplysninger vil det i selvangivelsen ikke foreligge tilstrekkelige opplysninger for å fastsette korrekt ligning, og korrekte opplysninger er heller ikke på annet vis lett tilgjengelig for ligningsmyndighetene. Etter lagmannsrettens syn faller denne kategorien av opplysninger utenfor «Loffland-standard».

Lagmannsretten finner videre at Loffland-dommen heller ikke har overføringsverdi for selvangivelser hvor opplysninger bevisst er holdt tilbake for å oppnå gunstigere beskatning. Etter lagmannsrettens syn må dette likestilles med å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger. Et eksempel på dette er å kreve fradrag for utgifter til privat barnepass (post 3.2.10 – foreldrebetaling), uten å opplyse det reelt dreier seg om «svart betaling», forutsatt at en er kjent med at dette utelukker fradragrett. Et annet eksempel er å medta en reell bom-utgift i reisefradraget uten å opplyse at bruk av bil, sammenlignet med kollektivtransport, ikke innebærer minst to timer kortere reisetid for hver reise tur-retur, forutsatt at en er kjent med denne faktiske forutsetningen for å medregne bomutgiften i reisefradraget. Heller ikke for dette typetilfellet vil det foreligge tilstrekkelige opplysninger for å fastsette korrekt ligning. Etter lagmannsrettens syn faller også denne kategorien av opplysninger «Loffland-standard».

Som lagmannsretten kommer tilbake til i punkt 7 nedenfor, er det ført bevis ut over enhver rimelig tvil at tiltalte i kundeselvangivelser forsettlig og i stort omfang både har gitt direkte uriktige eller ufullstendige faktiske opplysninger, og holdt tilbake avgjørende opplysninger. Som følge av dette kan Loffland-standard ikke under noen omstendighet medføre frifinnelse av tiltalte.

Fordi det har betydning for straffutmålingen – omfanget av det straffbare forholdet – går lagmannsretten allerede nå over til å vurdere om «Loffland-standard» har relevans for den delen av saken. Problemstillingen gjør seg gjeldende for fradragsposter hvor de innleverte selvangivelsene i seg selv, eventuelt sammenholdt med skattereglene, inneholder de opplysningene som skal til for å foreta riktig ligning.

Som et første eksempel nevnes selvangivelsespost 3.2.7 – fradrag for merkostnader ved arbeidsforhold utenfor hjemmet – der vedkommende krever fradrag med lav sats fordi han eller hun ikke overnatter borte. For lønnstakere inngår dette fradraget i minstefradraget, jf. årlig forskrift om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved ligningen § 1-3-6, noe ligningsmyndighetene er vel kjent med. Kombinasjonen av kjent jus og selvangivelsen legger derfor til rette for riktig ligningsbehandling, nemlig å stryke fradraget. Et annet eksempel er post 3.5.4 i selvangivelsen – særfradrag for store sykdomskostnader, når det av selvangivelsen fremgår at utgiften relaterer seg til syke slektninger i utlandet, og dermed ikke er fradragberettiget, jf. dagjeldende § 6-83 første ledd første punktum i skatteloven.

Ved vurderingen av denne problemstillingen tar lagmannsretten utgangspunkt i Borgarting lagmannsretts dom av 18. juni 2018, LB-2017-35187, som gjaldt tilleggsskatt. Dommen ble rettskraftig ved beslutning av 8. oktober 2018, jf. HR-2018-1893-U. Fra dommen hitsettes:

«Som for tingretten, har ankende part også for lagmannsretten dessuten vist til uttalelser i Ot.prp.nr.82 (2008–2009) punkt 8.2.3 til støtte for sitt syn. Her legger departementet til grunn at «(...) skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt dersom det er gitt opplysninger som gjør at

ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag.

Lagmannsretten bemerker at departementet her uttaler seg om når skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt, ikke om hva som ligger i kriteriet uriktige opplysninger. Uriktige opplysninger foreligger ifølge departementet dersom skattyter har gitt «opplysninger som ikke stemmer med de faktiske forhold».

I Ot.prp.nr.62 (2006–2007) punkt 6.1.1 heter det:

I de fleste tilfeller vil det være enkelt å fastslå om skattyteren har gitt uriktige opplysninger. Når skattyter påviselig har gitt opplysninger som ikke stemmer med de faktiske forhold er det klart at det objektivt sett er gitt uriktige opplysninger. På den annen side må det legges til grunn at skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt der han har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmålet, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger kunne få de opplysningene de har behov for, vil skattyter i utgangspunktet anses for å ha gitt fullstendige og riktige opplysninger.

Etter ordlyden kunne man tolke dette slik at en opplysning ikke kan være uriktig hvis det er gitt nok opplysninger. I likhet med tingretten, finner imidlertid lagmannsretten at dette ikke kan ha vært meningen. Det er ikke gitt at uriktige opplysninger blir riktige selv om det ellers er gitt opplysninger som er tilstrekkelige til at ligningsmyndighetene kan ta opp det aktuelle skattespørsmålet. Dette må bero på de konkrete omstendighetene, blant annet om det er gitt uttrykk for tvil i forklarende vedlegg eller lignende til selvangivelsen.»

Denne lagmannsrett slutter seg til Borgarting lagmannsretts vurdering.

Det er ingen tvil om at vår sak også omfatter fradragposter hvor selvangivelsen, eventuelt sammenholdt med skattereglene, inneholder de opplysninger som skal til for å foreta riktig ligning. Ut fra flere konkrete omstendigheter finner lagmannsretten at også denne kategorien er å anse som uriktige eller ufullstendige opplysninger i relasjon til straffebudet.

Som lagmannsretten kommer tilbake til, er det ført fellende bevis for at tiltalte på gjerningstidspunktet hadde eksplisitt kunnskap om at også disse fradragspostene var uberettigede, jf. punktene 6.3 og 7 nedenfor. Til tross for dette valgte hun bevisst og illojalt å medta slike fradrag i kunders selvangivelser fordi hun kjente til den lave oppdagelsesrisikoen.

For det andre vil lagmannsretten særlig fremheve at tiltaltes fremgangsmåte er spekulativ og inngår i en systematisk, illojal, profesjonalisert og profittbasert næringsvirksomhet hvor forretningsideen var å medvirke til andres skattesvik ved å føre uberettigede fradrag, og dermed oppnå høyere honorar.

For det tredje bemerkes at tiltalte i samme selvangivelse, når dette typetilfellet ble benyttet, regelmessig også benyttet fradragsposter som inneholder direkte uriktige eller ufullstendige faktiske opplysninger, slik at selvangivelsen – eventuelt sammenholdt med skattereglene – helhetlig vurdert uansett ikke inneholder de opplysninger som skal til for å foreta riktig ligning.

På denne bakgrunn kan lagmannsretten ikke se at «Loffland-standard» har relevans for skyldspørsmålet eller straffutmålingen i denne saken.

Lett kontrollerbare opplysninger

Som selvstendig frifinnelsesgrunn anfører forsvarerne at tiltaltes forhold ikke er straffbart fordi samtlige inngitte opplysninger i selvangivelsene var av lett kontrollerbar art.

Anførselen tar utgangspunkt i ligningsloven § 10-4 nr. 1 tredje punktum, som gjaldt til og med 2009, hvor det fremgår at det skal benyttes redusert sats (15 % mot normalt 30 %) for tilleggsskatt når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder forhold som lett kan kontrolleres. Det er vist til regelbegrunnelsen i Ot.prp.nr.29 (1978–1979) side 45, nemlig at ligningsmyndighetene i disse tilfellene har langt større mulighet for å avdekke skattesvik. Det er videre vist til at bestemmelsen om redusert tilleggsskattesats ved lett kontrollerbare opplysninger ble opphevet med virkning fra 1. januar 2010, begrunnelsen for dette fremkommer av Ot.prp.nr.82 (2008–2009) punkt 1.2:

«Som hovedregel vil de som i dag har fått 15 prosent tilleggsskatt ikke få tilleggsskatt etter forslaget og departementet foreslår derfor å ikke videreføre bestemmelsene om redusert sats.»

Forsvarerne gjør gjeldende at sanksjonssystemet ved uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsene må anses som en pyramide, hvor straff utgjør den strengeste reaksjonsformen. Når det i de lett kontrollerbare tilfellene ikke lenger er grunnlag for å benytte en mildere sanksjon som tilleggsskatt, kan det heller ikke være grunnlag for å ilegge straff.

Lagmannsretten deler ikke forsvarernes syn på dette rettsanvendelsesspørsmålet. Innledningsvis bemerkes at hverken straffebudets ordlyd eller dets historikk inneholder noen reservasjon for lett kontrollerbare opplysninger. Lagmannsretten kan heller ikke se at lovens system eller andre rettskilder gir dekning for forsvarernes lovtolkning. Etter lagmannsrettens syn er en opplysning uriktig selv om den er av lett kontrollerbar art.

Unntaket for lett kontrollerbare opplysninger, slik rettstilstanden var frem til og med 2009, er omhandlet i punktet om tilleggsskatt i Ot.prp.nr.29 (1978–1979), jf. punkt 7.2.3. Forholdet er likevel ikke nevnt som strafferettslig relevant i den samme proposisjonens punkt om straff, jf. punkt 7.2.4. Lagmannsretten konstaterer at tilsvarende gjelder Ot.prp.nr.82 (2008–2009), som danner grunnlag for rettstilstanden for tilleggsskatt fra og med 2010. Det samme gjelder Ot.prp.nr.21 (1991–1992), som omhandler de objektive og subjektive vilkår for straff i medhold av ligningsloven kapittel 12, jf. proposisjonens punkt 5.2. Skattesvik rammes nå av straffeloven (2005) § 378, som for alle praktiske formål har identisk ordlyd med det straffebud lagmannsretten har til behandling. Heller ikke denne bestemmelsen nevner forholdet mellom skattyters opplysninger og opplysninger som er lett kontrollerbare for skatteetaten. Spørsmålet om lett kontrollerbare opplysninger er heller ikke nevnt i lovforarbeidenes beskrivelse av gjeldende rett,

jf. Ot.prp.nr.22 (2008–2009) punkt 11.6. Lagmannsretten har heller ikke funnet juridisk teori eller ytterligere rettskilder som støtter anførselen om at tiltalte ikke kan straffes dersom opplysningene helt eller delvis var av lett kontrollerbar art.

Etter dette konkluderer lagmannsretten med at det for skyldspørsmålet er uten betydning om uriktige eller ufullstendige opplysninger var av lett kontrollerbar art.

5.3 Skattefølge

Det å inngi en uriktig eller ufullstendig opplysning av skatterettslig relevans er i seg selv ikke straffbart. Som et ytterligere objektivt straffbarhetsvilkår, oppstiller ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a krav om at de uriktige eller ufullstendige opplysningene «kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler». I dette ligger ikke noe krav om at det er oppnådd slike fordeler.

Denne saken gjelder opplysninger benyttet til ulike fradragsposter i selvangivelsen. Slike opplysninger medfører reduksjon av skattepliktig inntekt, og faller etter lagmannsrettens syn derfor innenfor det objektive kravet om at opplysningen kan medføre en skattefølge i skattyters favør.

5.4 Medvirkning

Skattyter er ansvarlig for opplysningene i sin selvangivelse. Dette gjelder selv om utfylling og innlevering er foretatt av en regnskapsfører eller annen fullmektig. Slik identifikasjon er fastslått i blant annet Rt-1996-932.

Ligningslovens straffebud omfatter medvirkning til skattesvik, jf. § 12-1 nr. 2 annet punktum. Straffbar medvirkning foreligger når vedkommende har bidratt til lovbruddet enten ved den fysiske utførelsen eller har tilskyndet, instruert eller på annet vis styrket den utførende sitt forsett, jf. Rt-2014-930 avsnitt 11. Ut over bevisvurderingen tilknyttet tiltaltes rolle, reiser medvirkningsalternativet ingen særskilte spørsmål i saken.

5.5 Subjektive straffbarhetsvilkår

Det subjektive skyldkravet tilknyttet det å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger av skatterettslig relevans er forsett eller grov uaktsomhet. Skyldkravet er oppfylt dersom tiltalte, da hun på skattyternes vegne innga selvangivelser, enten visste at disse inneholdt én eller flere uriktige eller ufullstendige opplysninger av skatterettslig relevans, holdt dette for overveiende sannsynlig, eller at hun i det minste er kvalifisert å bebreide for sin manglende kjennskap til dette.

Straffebudets ordlyd – «når han forstår eller bør forstå» – tilsier at simpel uaktsomhet er tilstrekkelig når det gjelder kravet om skattefølge. I juridisk teori er det reist tvil om dette er tilstrekkelig, jf. Harboe, Leikvang og Lystad kommentarutgave til ligningsloven (7. utgave) 2015 side 458. Slik bevisene i saken ligger an, trenger lagmannsretten ikke ta stilling til dette rettsanvendelsesspørsmålet. Dette skyldes at tiltalte utvilsomt visste at uberettiget fradragføring kan føre til skattemessige fordeler for skattyter.

Lagmannsretten kan etter dette ikke se at de subjektive straffbarhetsvilkår reiser særskilte spørsmål av juridisk art i denne saken. Også for dette straffbarhetsvilkåret vil utfallet av bevisvurderingen være avgjørende.

5.6 Om grovt skattesvik

Tiltalen gjelder grovt skattesvik som følge av at handlingen kunne lede til unndragelse av et meget betydelig beløp i skatt, at handlingen ble utført på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen eller at handlingen er utført som ledd i næringsutøvelse.

Ligningsloven angir ingen beløpsgrense for «meget betydelig beløp», men det er på det rene at en sikter til unndratt skatt og ikke unndratt inntekt eller formue.

Utfallet av bevisvurderingen vil være avgjørende for spørsmålet om saken gjelder medvirkning til grovt skattesvik.

6. Innledende om bevisbedømmelsen

6.1 Beviskravet

Ved bevisbedømmelsen har lagmannsretten lagt til grunn at det for domfellelse kreves at det fra påtalemyndighetens side er ført fullt bevis for de faktiske forhold, både i objektivt og i subjektivt henseende. Lagmannsretten bemerker videre at enhver rimelig tvil skal løses til fordel for tiltalte, og at beviskravet i straffesaker skal håndheves strengt. Det er ikke noe krav om at hvert enkelt bevismoment skal være bevist utover enhver rimelig tvil, så lenge det etter en samlet vurdering ikke er rimelig tvil om konklusjonen.

6.2 Tiltaltes forklaring og vurdering av denne

Som nevnt anser ikke tiltalte seg skyldig i medvirkning til grovt skattesvik. Hun har en nokså omfattende begrunnelse for dette, både av faktisk og rettslig karakter.

Den del av tiltaltes forklaring som gjelder det rettslige, er dels behandlet ovenfor og vil delvis bli utdypet i tilknytning til de enkelte fradragsposter, jf. punkt 7 nedenfor. Også den del av forklaringen som gjelder hennes ligningsrelatert kompetanse vil bli behandlet i eget punkt, jf. punkt 6.3 nedenfor.

Når det gjelder den del av skyldspørsmålet som omhandler faktum løsrevet fra ovennevnte og den enkelte fradragspost, har tiltalte – i kortversjon – forklart at de leverte kundeselvangivelsene er basert på opplysninger fra kundene, at hun trodde faktaopplysningene var riktige og/eller misforsto regelverket.

Tiltalte forklarte videre at hun trodde fradragsføring i selvangivelsen var å anse som en søknadsprosess hvor alt ble individuelt vurdert av en saksbehandler. I den forbindelse fremhever tiltalte at hun erfarte at noe eller alt ble strøket under ordinær ligning for enkelte skattytere, mens alt ble godtatt for andre. Tiltalte viser til dokumentasjon i saken, hvor hun har uttalt «her har han også hatt en veldig vanskelig saksbehandler som ikke godtar alt det jeg har fylt ut for han».

Tiltalte bestrider i tillegg at virksomheten opererte i det skjulte. Bruken av skjult telefonnummer, bruk av en annen adresse enn den registrerte forretningsadressen, kundemøter på kjøpesentre og lignende, skyldes utelukkende at det var nødvendig å skjerme seg og naboene for kundeoppgang. Tiltalte hevder videre at hun ikke hadde annet motiv enn å hjelpe kundene.

Etter lagmannsrettens syn har tiltalte på enkelte punkter kommet med utsagn som etter sitt innhold i seg selv ikke står til troende. Dette gjelder for det første forklaringen om at hun anså selvangivelsen som en «søknadsprosess». Lagmannsretten utelukker at en så oppegående kvinne så sent som i 2007 kan ha hatt en slik oppfatning. For det andre har tiltalte forklart at hun trodde at reisefradragsposten «bom- og fergeutgifter» omfattet månedskort for kollektivtransport, og at hun ikke forsto at en slik forståelse er uforenlig med at hun mer eller mindre konsekvent også medtok antall reisedager og reiseavstand multiplisert med en kilometersats, og førte også dette som reisefradrag (post 3.2.8/3.2.9 i selvangivelsen). Lagmannsretten utelukker at tiltaltes forklaring om dette kan være korrekt.

For det tredje hevder tiltalte at hun ikke forsto at en arbeidstaker som reiste til og fra jobb med arbeidsgivers bil/firmabil, eller på annet vis fikk dekket sine reisekostnader, ikke kan føre reisefradrag i selvangivelsen. Også på dette punktet finner lagmannsretten det helt klart at en kan se bort fra at tiltaltes forklaring kan være riktig.

Lagmannsretten finner videre at tiltalte under ankeforhandlingen svarte unnvikende og til dels motstridende på flere av de sentrale spørsmålene i saken. Et eksempel på det siste, er at tiltalte først forklarte at de enkelte kunders reisefradrag var basert på korteste avstand mellom hjem og jobb som hun/virksomheten fant ved karttjenester som Google, Gule sider og lignende, mens hun senere sa at avstanden var basert på kundens opplysninger om faktisk avstand.

Lagmannsretten vil også fremheve at det ved politiets ransaking ble funnet tre forfalskede dokumenter i tiltaltes besittelse. Fremgangsmåten er lik for de tre forfalskningene. Tiltalte stiller seg uforstående til disse. Det første dokumentet er en forfalsket og endret versjon av en original legeerklæring fra [legesenter], og den gjelder tiltalte. Det andre dokumentet er en forfalsket og endret versjon av en original skaderapport fra Østlandet Skadesanering. Det tredje dokumentet er en forfalsket og endret versjon av en bekreftelse fra [land i Asia]ske myndigheter.

Lagmannsretten finner det klart at den første forfalskningen må ses i sammenheng med at tiltalte i sine selvangivelser for 2003 og 2004 krevde særfradrag for store sykdomsutgifter, og at den andre forfalskningen må ses i sammenheng med at tiltaltes ektefelle krevde fradrag for ekstraordinær skade på boligen i 2004. Bakgrunnen for den tredje forfalskningen er uklar for lagmannsretten.

Ved vurderingen av tiltaltes generelle troverdighet vil lagmannsretten også fremheve at det i databaseslaget hos tiltalte ble funnet en skriftlig bekreftelse på et ikke reelt forhold signert av tiltalte i 2010. Lagmannsretten antar at bekreftelsen var tenkt benyttet i forbindelse med et uberettiget foreldrebetaling. Bekreftelsen lyder slik:

«Jeg, A, bekrefter herved at jeg passer N01 og N02 og får kr 2000,- i mnd.»

Også flere andre dokumentbevis som ikke gjelder enkeltskattytere, trekker klart i retning av at tiltalte forklarer seg uriktig. Dokumentene ble funnet i beslaget. Lagmannsretten vil særlig nevne det såkalte «Kontrollskjemaet» og det såkalte «kundeskjemaet».

Kontrollskjemaet ble i sin tid utarbeidet av tiltalte til veiledning ved utfylling av selvangivelser. Skjemaet tar for seg de ulike fradragspostene, noe lagmannsretten kommer delvis tilbake til. Det som i denne omgang er sentralt, er at kontrollskjemaets siste avsnitt, etter lagmannsrettens syn, entydig trekker i retning av at tiltalte og hennes virksomhet ved utfylling av selvangivelser bevisst ga uriktige eller ufullstendige opplysninger:

«Tilbake til meny- Se oppdatert skatteberegning- oppdatert skatteberegning. Fornøyd/ikke? – eventuelt gjøre endringer. Husk å gå tilbake å levere!!!!!»

Kundeskjemaet ble i sin tid laget av tiltalte for å systematisere og forenkle opplysninger om den enkelte kunde. Skjemaet ble forelagt kundene for utfylling, og etterspør en rekke opplysninger som dels er relevant for utfylling av selvangivelsen. Det lagmannsretten vil fremheve i denne omgang, er det påfallende poeng at skjemaet ikke etterspør reiseavstand mellom hjem og arbeidssted, reisemåte, og eventuell avklaring om det er grunnlag for å medta utgifter til bompassering i reisefradraget. Etter lagmannsrettens syn trekker også dette entydig i retning av at tiltalte ikke var opptatt av korrekte reiseutgifter, og stilte seg helt fritt til sannheten når hun benyttet fradragsposten 3.2.8/3.2.9 – reisefradrag. I tillegg kommer at kundeskjemaet etterspør en rekke opplysninger som er uten relevans for lojal utfylling av selvangivelser, herunder skjemaets punkt 22 om barnebidrag og punkt 25 om forsørgelse av syke slektninger.

Lagmannsretten vektlegger i tillegg de mange kundeutsagnene om at tiltalte, uten deres kunnskap, har påført direkte uriktige faktiske opplysninger i deres selvangivelser. Det vises til en lang rekke vitneforklaringer fra skattepliktige som nå er ilagt tilleggsskatt og således ikke risikerer ytterligere sanksjon i sakens anledning.

Videre er det ført dokumentbevis som skriver seg fra tiden før politianslaget mot tiltalte, hvor det fremgår at kunder konfronterte tiltalte med at hun hadde inngitt uriktige opplysninger i deres selvangivelse. Tiltalte har ikke anført at hun på SMS eller på annet formalisert vis tok til motmæle. Som eksempel på kundehenvendelser som kritiserer tiltalte for bruk av uriktige opplysninger, nevnes SMS av 19. januar 2013 fra kunden N03 til tiltalte:

«Hvor er bom mellom Lier og Drammen og fergepenger. Gi meg korrekt svar på det ellers så kan jeg anmelde deg. N03:).

Hvorfor har du gitt feil informasjon til skattekontoret?»

Henvendelsen fra N03 ble ikke besvart, og lagmannsretten legger til grunn at tiltalte selv har funnet på faktiske forhold tilknyttet denne skattyterens reisefradrag.

Lignende frustrerte kundeutsagn fremkommer i et betydelig antall tilsvarende fra skattytere som i perioden fra høsten 2013 ble varslet om endringsligning og tilleggsskatt fordi selvangivelsen, som var innlevert av tiltaltes virksomhet, inneholdt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Til

illustrasjon viser lagmannsretten til kunden N04s e-post av 17. juni 2013 til skatteetaten, som illustrerer reaksjonen fra svært mange av de skattytere som mottok slikt varsel:

«Jeg viser til telefonsamtale i dag. De fradragene som er oppgitt i brevet fra Dere er ukjent for meg. De ble sendt inn av en annen person.»

Også notater på enkelte av selvangivelsene underbygger at tiltalte uten innspill fra kundene diktet opp fradrag i kundenes selvangivelser. Det er funnet flere eksempler på at kunden ikke var tilgjengelig da vedkommendes selvangivelse ble inngitt. Til tross for dette inneholder deres leverte selvangivelse fradragsposter med opplysninger som tiltalte/[bedrift] ikke hadde tilgang, for eksempel om sykdomsutgifter og foreldrefradrag ut over det som var innberettet og fremkom på preutfylt selvangivelse.

Det første eksemplet på dette, er kunden N05s preutfylte selvangivelse for 2009. Der har tiltalte påført at det ikke var oppnådd kontakt med ham. Det fremgår videre at tiltalte på det samme dokumentet skrev «Ta han og sats på ikke endringer». I den innleverte selvangivelsen for 2009 ble det medtatt reisefradrag med kr 15.200, merkostnader ved arbeidsforhold utenfor hjemmet med kr 7.500, foreldrefradrag med kr 42.000 og særfradrag store sykdomskostnader med kr 10.000. Samtlige av de nevnte fradragene ble strøket ved endringsligning foretatt etter politianslaget mot tiltalte, og de samme fradragene inngår i skatteetatens begrunnelse for at skattyter ble ilagt tilleggsskatt fordi selvangivelsen inneholdt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det tilføyes at skattyter hverken innga tilsvaret til varselet eller påklaget vedtaket av 22. november 2013 om endringsligning og tilleggsskatt.

Det neste eksemplet er kunden N06, senere N06. På hans preutfylte selvangivelse for 2010 har tiltalte skrevet «Ta det vi kan uten opplysninger». I den leverte selvangivelsen ble det medtatt reisefradrag med kr 4.050, fremførbart underskudd med kr 18.676 og gave til frivillige organisasjoner med kr 6.000. Som følge av de to førstnevnte fradragene, ble skattyter 9. juli 2013 varslet om endringsligning og tilleggsskatt som følge av uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen. Skattyter besvarte varselet den 30. juli 2013 ved å inngi signert papierselvangivelse uten de nevnte fradragene. Det ble deretter truffet vedtak om endringsligning og tilleggsskatt. Vedtaket ble ikke påklaget.

Kunden N07s selvangivelse for 2009 er et tredje eksempel i denne kategorien. På hans preutfylte selvangivelse er det notert «De r i Pakistan! Bare ta reise, foreldrefradr. og gaver». I den leverte selvangivelsen ble det ført kr 11.950 i reisefradrag, kr 20.000 i foreldrefradrag og kr 12.000 i gavefradrag. Etter politianslaget mot tiltalte mottok skattyteren varsel om endringsligning og tilleggsskatt som følge av uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen for 2009, jf. de nevnte fradragspostene. Skattyter innga ikke tilsvaret. Ved skatteetatens vedtak av 14. november 2013 ble fradragene strøket. Fradragene medførte at skattyter ble ilagt tilleggsskatt, og vedtaket ble ikke påklaget.

Det foreligger også annen begivenhetsnær dokumentasjon som underbygger at tiltalte innrettet sin virksomhet på bevisst å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger, herunder for ektefeller, og derfor rådet kunder til å ikke involvere ligningsmyndighetene i form av klage som kunne medføre at ligningsmyndighetene så nærmere på ektefellens ligning. Det vises til N08 sin preutfylte

selvangivelse for 2009, hvor tiltalte har notert at denne skatteyderens ligning ikke skal påklages fordi ektefellen, som også fikk bistand fra tiltalte, fikk et gunstig skatteoppgjør på grunn av fradragsføring, jf. påtegningen «Klages ikke fordi han har fått veldig mye».

Et eksempel på at skattyter selv kunne komme dårligere ut ved klage, er tiltaltes brev av 10. desember 2009 til kunden N09:

«Hvis jeg skulle klage på dette igjen, ville du fått minst 21560 mindre til gode, dvs du vil få bare 13734 til gode i stedet for 35294.

Jeg syns ikke vi skal gjøre noe med dette, for da vil du få mindre i tilgodebeløpet.»

Lagmannsretten understreker videre at tiltalte innrettet seg slik at hun unngikk oppmerksomhet fra skatte- og avgiftsmyndighetene, noe som i seg selv tyder på at virksomheten drev med bevisste ulovligheter. Det er på det rene at samtlige selvangivelser fremstår som levert av skattyterne. Det vises videre til at tiltalte opererte fra skjult telefonnummer, at den reelle forretningsadressen avvek fra den adresse som var registrert i Enhetsregisteret, og at kundemøtene fant sted på parkeringsplasser, kjøpesentre, bensinstasjoner og lignende. I tillegg bemerkes at virksomheten, til tross for at den hadde betydelig avgiftspliktig omsetning og ansatte, unnlot å registrere seg i merverdiavgiftsmanntallet samt unnlot å sende pliktige termin- og årsoppgaver til det offentlige om omsetningen og lønnsforhold mv.

Et annet påfallende trekk ved tiltaltes handlemåte, er at hun, der skattyter hadde hatt bistand fra regnskapsfører, likevel medtok nye fradragsposter og/eller økte beløpene i forhold til det regnskapsfører hadde kommet frem til. Også dette viser at tiltalte bevisst ga uriktige eller ufullstendige opplysninger som medførte at kundene oppnådde lavere beskatning. Som eksempel nevnes tiltaltes SMS av 19. oktober 2010 til kunden N10:

«Etter jobben fra regnskapsføreren er fullført kommer de til meg og jeg hjelper med fradrag på selvangivelsen hvor de sparer en god del, som ikke regnskapsfører hadde fått med.»

Når det gjelder vurderingen av tiltaltes troverdighet, har lagmannsretten også festet seg ved flere eksempler på at tiltaltes forklaring ikke stemmer med andre begivenhetsnære dokumentbevis. Et eksempel er at tiltalte bestrider at hun var kjent med at kundene risikerte annet enn å få fradrag strøket under ligningsbehandlingen. Dette står i kontrast til at politiet hos tiltalte fant minst to dokumenter som omhandler tilleggsskatt for kunder på grunn av uriktige opplysninger i selvangivelser. Det vises til hennes klage på vegne av N11 vedrørende hans ligning for 2008 og til skatteetatens varsel av 12. august 2010 til kunden N12. Et annet eksempel er at tiltalte bestrider at hun førte regnskap for kunder. Dette utsagnet bryter med SMS-dialog med kunden N13 høsten 2011 og ikke minst med tiltaltes SMS av 24. juli 2012 til N14:

«(...) PS: Jeg vil gjerne ha 3000 for regnskapet (...).»

N15 var opprinnelig en av tiltaltes såkalte kontaktpersoner/mellommenn for ligningsåret 2008. Fra og med ligningsåret 2009 valgte han å etablere tilsvarende virksomhet som tiltalte. Dette resulterte i at han ble satt under tiltale for blant annet medvirkning til andres skattesvik. Ved

Nedre Romerike tingretts rettskraftige dom av 30. mars 2017 ble N15 domfelt i samsvar med tiltalen. N15 forklarte seg for lagmannsretten. Lagmannsretten vurderer hans forklaring som sentral og troverdig, idet den bekreftes av andre bevis. Av straffedommen mot N15 fremgår at han erkjente seg skyldig. Dommens gjengivelse av hans forklaring er sammenfallende med det han forklarte under ankeforhandlingen. Fra dommen hitsettes:

«Tiltalte forklarte at han i 2007 arbeidet i produksjonsenheten på Z på X. I forbindelse med innlevering av selvangivelsen, snakket han med en kollega som igjen fortalte at hans søster kunne bistå med utfylling og innsending av selvangivelser. Denne mannen hadde også sagt at det var en rekke lover og regler de fleste ikke kjente til, og at søsteren kunne bistå slik at den enkelte kunne redusere skatten. Denne mannen samlet inn selvangivelser fra en rekke av kollegaene på Z , inkludert fra N03.

For dette skatteoppgjøret fikk N03 tilbake penger fra skatteoppgjøret, og han ble nysgjerrig på denne virksomheten. Han sjekket da sin egen selvangivelse på Altinn, og fant ut at det blant annet var krevet for høye reisefradrag, og at dette ga ham penger tilbake på skatten. Tiltalte hadde da ringt direkte til kollegaens søster, som er N16, og sa til henne at hun hadde oppført for høyt reisefradrag for ham i tillegg til andre uriktige fradrag. A hadde da sagt at man måtte skrive litt mer for å spare penger, og at selv om det var ulovlig, så var det verste som kunne skje, at man fikk litt tilleggsskatt. Tiltalte gjorde ingenting med saken.

Det påfølgende året fylte han ut sin egen selvangivelse, og sendte inn denne. Ved denne innsendelsen kopierte han bare de fradrag som var ført forrige året av A, kanskje med små endringer på antall reisedager eller kilometer, slik at det ikke skulle bli for påfallende. (...)

Tiltalte forklarte videre at i alle tilfellene han fylte ut selvangivelser så han hva A hadde gjort året før, og hvilke fradrag hun hadde krevet. Det var på den måten han ble oppmerksom på, og begynte å bruke, eksempelvis fradrag for gaver, fremførbart underskudd, foreldrefradrag, merkostnader osv. Tiltalte ble på denne måten litt flinkere, og fikk gjennom flere fradrag og større beløp.

Som følge av dette fikk han også en økende kundemasse. Han tok mindre betalt for sine tjenester enn A, samtidig som han bare kopierte det hun hadde gjort. Tiltalte fikk de neste årene flere og flere kunder som tidligere hadde benyttet A, men han fikk også kunder utenfor As nettverk og kundekrets.

Aktiviteten var organisert slik at N03 hadde 11-13 mellommenn under seg, som samlet inn både selvangivelser, pinkoder til Altinn og penger fra kundene, og leverte dette til N03. Den enkelte kunde betalte 500 kr i depositum for tjenesten. Avtalen var så videre at N03, og eventuelt også mellommennene, i betaling skulle ha en prosentsats av den enkelte kundes sparte skatt. N03 fylte ut den enkelte selvangivelse, og leverte disse på Altinn. Da skatteoppgjøret kom krevde han den avtalte prosentsatsen av spart skatt fra den enkelte kunde. Det var mellommennene som sto for den praktiske innsamlingen også av dette. N03 fikk noe betaling overført til sine konti, i tillegg til at det var en ikke ubetydelig kontant betaling. (..)

Tiltalte forklarte selv, slik også gjengitt ovenfor, at han fikk ideen av A da hun fylte ut hans egen selvangivelse med uriktige og ufullstendige opplysninger. Dette førte til at han uberettiget fikk penger igjen på skatten. Han videreførte denne praksisen med sine kunder.»

Etter lagmannsrettens syn er det heller ingen grunn til å feste lit til tiltaltes forklaring om at hun ikke hadde noe profittmotiv. Det er på det rene at kontaktpersonene/mellommennene ble tilgodesett med gratis bistand til egen, og eventuelt ektefellens, selvangivelse dersom de rekrutterte et visst antall kunder. I tillegg kommer at tiltalte etablerte rutiner for å sikre at den enkelte kunde gjorde opp for seg og betalte korrekt beløp, jf. særlig de såkalte «betalingslistene» i beslaget.

Med grunnlag i ovennevnte finner lagmannsretten – som tingretten – etter en bred og samlet bevisvurdering at tiltalte har så lav troverdighet at hennes versjon av faktum trygt kan utelukkes.

6.3 Tiltaltes ligningsrelaterte kompetanse

Tiltalte har forklart at hun er selvlært når det gjelder føring av selvangivelser, herunder de enkelte fradragspostene. Slik lærdom tilegnet hun seg ved å føre egen og det nærmeste familienettverkets selvangivelser samt lese nyhetsartikler og skatteetatens rettleddninger om emnet. Lagmannsretten legger dette til grunn.

Basert på bevisførselen finner lagmannsretten at det med sikkerhet kan fastslås at tiltalte er en arbeidsom og svært ressurssterk person som lett tilegner seg kunnskap. Dette er av betydning for lagmannsrettens vurdering av hennes innsikt og forståelse av det norske ligningssystemet og reglene som knytter seg til de omhandlede fradragspostene.

Under ankeforhandlingen dokumenterte aktor at tiltalte allerede i 2003 og 2004 mottok varsler fra likningsmyndighetene som omhandler særfradrag for store sykdomsutgifter (post 3.5.4 i selvangivelsen). I varslene forklares både reglene og hvilken dokumentasjon som kreves for å oppnå fradraget.

Ved politiets ransaking hos tiltalte, ble blant annet skatteetatens rettleddninger til utfylling av selvangivelse for det enkelte ligningsår fra 2006 til 2011 funnet. Det samme gjelder utdrag av Lignings ABC for 2006. I tillegg fant politiet kursmateriell som viser at tiltalte har deltatt på kurs om «aksjeselskap, skatt, fradrag», «etablererkurs» i regi av Næringsetaten i Oslo kommune og kurs i grunnleggende regnskapsforståelse.

Tiltalte forklarte at hun førte selvangivelsen blant annet for ektefellen både før og etter 2006. Under ankeforhandlingen dokumenterte aktor at ektefellen i 2006 mottok varsel som omhandler fradrag for merutgifter ved arbeidsforhold utenfor hjemmet (post 3.2.7 i selvangivelsen). Det vises til [likningskontor]s brev til tiltaltes ektefelle av 16. september 2006.

Etter lagmannsrettens syn er det bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte allerede da hun skrev kundenes selvangivelser for 2006, hadde god kunnskap om fradragspostene. I tillegg til at hun lett tilegner seg kunnskap, bemerkes at hun forut for 2007 hadde noe erfaring med å føre selvangivelser for andre. Konkret gjelder dette ektefellen og andre personer i hennes nærmeste nettverk.

Lagmannsretten legger videre til grunn at tiltalte parallelt med dette opparbeidet seg stadig dypere innsikt i skattereglene. Dette skyldes at hun løpende fikk tilgang til, og arkiverte, de varsler kundene mottok under ordinær ligning. For lagmannsretten ble det dokumentert tallrike varsler som omhandler de ulike fradragspostene. I beslaget ble det funnet ett varsel fra 2007, 22 varsler fra 2008, 72 varsler fra 2009, 79 varsler fra 2010 og 43 varsler fra 2011. Etter lagmannsrettens syn valgte tiltalte å ignorere både varslene og det faktum at et betydelig antall fradrag ble strøket under ordinær ligning hvert eneste år.

På denne bakgrunn finner lagmannsretten det bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte allerede forut for tiltaleperioden hadde god kjennskap til skattereglene og de fradragspostene som er til behandling i denne straffesaken. Lagmannsretten legger videre til grunn at erfaring og de mange varslene medførte at tiltaltes ligningsrelaterte kompetanse ble stadig forbedret i løpet av perioden.

6.4 Forholdet til kundeopplysninger

Tiltalte har forklart at de innleverte selvangivelsene er basert på informasjon hun mottok fra kundene, og at hun i god tro la disse opplysningene til grunn.

Lagmannsretten fremhever at det er dokumentert svært mange selvangivelser hvor faktum avviker fra opplysningene i kundeskjemaene og/eller fra håndskrevne notater på de preutfylte selvangivelsene. Tiltalte forklarte at hun i disse tilfellene har mottatt telefonisk eller annen uformell informasjon fra kundene. Vitnene i saken bestrider dette, og forklarte – for slike tilfeller – at opplysningene i kundeskjemaet er korrekte. Tilsvarende fremgår av en mengde tilsvær til de etterfølgende varslene om endringsligning og tilleggsskatt. Lagmannsretten finner ingen holdepunkter for at tiltaltes forklaring kan være riktig. I den forbindelse bemerkes at selvangivelsen i stor utstrekning ble levert på tider av døgnet hvor kundene neppe var tilgjengelige. Etter lagmannsrettens syn kan en også på dette punktet trygt utelukke tiltaltes forklaring.

Lagmannsrettens bevisvurdering blir den samme for de tilfellene hvor det ikke er inngitt kundeskjema og opplysninger i selvangivelsen avviker fra det skattyterne opplyser i vitneforklaringer eller i tilsvær til varsel om endringsligning og tilleggsskatt.

Lagmannsretten kan ikke utelukke at et ukjent antall enkeltkunder var innforstått med – og muligens også kilde til – de uriktige opplysningene som lå til grunn for fradragsføringen. Dette er etter lagmannsrettens syn uten betydning idet retten finner det bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte på ethvert tidspunkt var innforstått med at opplysningene var uriktige eller ufullstendige og kunne medføre en skattefølge i favør av skattyter.

På denne bakgrunn finner lagmannsretten det bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte i det minste var innforstått med at de inngitte opplysningene var uriktige eller ufullstendige. Dette gjelder også tilfeller hvor kunden var kilde til opplysningene.

6.5 Forholdet til ansattes arbeidsutførelse

Bevisførselen har vist at de ansatte i tiltaltes enkeltpersonforetak har stått for innlevering og utfylling av flere selvangivelser som inneholder uriktige eller ufullstendige opplysninger som har

eller kunne medført en skattefølge i kundens favør, og som dermed inngår i tiltalebeslutningen. Som følge av dette oppstår spørsmålet om tiltalte kan holdes strafferettslig ansvarlig for uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelser som ikke er levert av henne.

Etter bevisførselen og tiltaltes forklaring legger lagmannsretten til grunn at tiltalte foretok opplæring av de ansatte, og instruerte disse, både ved opplæringen og senere, til å følge «forretningsmodellen» om å inngi uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsene for at kundene skulle oppnå uberettigede skattefradrag.

Det foreligger dokumentbevis som klart tilkjennegir at tiltalte instruerte de ansatte til å inngi uriktige eller ufullstendige opplysninger i kundenes selvangivelse. Til illustrasjon vises til virksomhetens «Kontrollskjema» slik dette er sitert i punkt 6.2 ovenfor og til kontrollskjemaets omtale av gavefradrag:

«Bruk denne mest! Blir godkjent!!!».

I tillegg kommer den ansatte N17s håndskrevne sjekkliste for arbeidsutførelsen, benevnt som «Selvangivelse – sjekkliste 1-2-3», som etter lagmannsrettens oppfatning utvilsomt er basert på tiltaltes opplæring. Lagmannsretten finner det klart at sjekklisten angir at det skal gis uriktige eller ufullstendige opplysninger om blant annet reisefradrag, jf. gjengivelsen i punkt 7.1 nedenfor, foreldrefradrag, jf. gjengivelsen i punkt 7.2 nedenfor og merkostnader, jf. gjengivelsen i punkt 7.6 nedenfor.

Lagmannsretten finner det i tillegg bevist at tiltalte praktisk talt detaljkontrollerte alt arbeid som ble utført av de ansatte, og at hun løpende ga instruksjoner om hvordan arbeidet skulle utføres. Det vises til vitneforklaringene fra N18, N17 og N19. I tillegg kommer SMS mellom tiltalte og den ansatte N18 4. april 2012 klokken 21:39:

«Be kan lære N20 å sjonglere på ektefeller når en har mye restsk og en har til gode Jobbe med begge samtidig, og finn frem til beste resultat!»

I samme kommunikasjon fremkommer følgende SMS som tiltalte sendte klokken 21:53:

«Det er ikke farlig om det er feil, men gjøre best mulig ut av det. Når med ektefeller er det viktig at disse jobbes parallelt slik at det blir best utbytte. Hele tiden frem og tilbake på den ene og den andre. [initialer] bruker tid på å sitte å sjonglere selv. Ikke riktig ferdig ennå.

En viktig ting til N20, gaver i år i Norge blir ikke godkjent. Bruk heller i utlandet til fattige.»

Det bemerkes at «[initialer]» er forkortelse for tiltaltes klengenavn «[klengenavn]».

Ved bevisvurderingen under dette punktet har lagmannsretten i tillegg vektlagt at kun tiltalte og kundene hadde egeninteresse i at det ble inngitt selvangivelser med uriktige eller ufullstendige opplysninger. De ansattes lønnsberegning var altså ikke basert på oppnådde fradrag i kundenes ligningsoppgjør.

På denne bakgrunn finner lagmannsretten det bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte i det minste har initiert at de ansatte i [bedrift] har påført uriktige og ufullstendige opplysninger i kundenes selvangivelser, og at dette gjelder opplysninger som kunne medføre skattemessige fordeler for kundene. I det følgende er det således ingen grunn til å sondre mellom de selvangivelser tiltalte har fylt ut og/eller levert og selvangivelser som er fylt ut og/eller levert av hennes ansatte.

7. Bevisvurdering knyttet til de ulike fradragspostene

Lagmannsretten går etter dette over til å vurdere de ulike fradragspostene som er mest benyttet ved føring av selvangivelsene for andre skattytere.

Partene er enige om de rettslige vilkårene for at en skattyter skal være berettiget til de ulike fradragene. De er også enige om hvordan fradragets størrelse skal beregnes.

7.1 Reisefradrag, post 3.2.8/3.2.9 i selvangivelsen

Reisefradrag er hjemlet i skatteloven § 6-44 og utfylt av forskrift og årlige takseringsregler.

Fradrag for arbeidsreiser skal i utgangspunktet beregnes med utgangspunkt i korteste strekning mellom jobb og arbeidssted, og er uavhengig av reisemåte. Dette visste tiltalte, jf. blant annet at det i beslaget hos henne ble funnet rettledning til utfylling av selvangivelsen for de enkelte ligningsår som omfattes av tiltalen.

Årlige reiseutgifter må, for å være fradragsberettiget, overstige det regelfastsatte beløp som fremgår av selvangivelsen.

Eventuelle bomutgifter på strekningen kan, hvis de overstiger regelfastsatt beløp som fremgår av selvangivelsen, medtas i reisefradraget dersom bruk av bil innebærer en tidsbesparelse på to timer tur/retur sammenlignet med bruk av kollektivtransport. I det følgende benevnes dette som «totimersregelen».

Reisefradragets størrelse beregnes ut fra antall reisedager multiplisert med reiseavstand i kilometer og deretter multiplisert med en regelfastsatt sats.

Fradragsposten er enkelt forklart i blant annet skatteetatens «Rettledning til postene» i selvangivelsen. I beslaget hos tiltalte ble rettledningen funnet for samtlige ligningsår fra 2006 til 2011.

Første dokumenterte kundeinformasjon fra ligningsmyndighetene om denne fradragsposten er datert 6. desember 2007 og gjelder vedtak i endringssak for inntektsåret 2006 for kunden N21. Vedtaket ble funnet i beslaget hos tiltalte:

«Kostnader ved kjøring av barn til og fra barnehage/skolefritidsordning inngår i foreldrefradraget.»

Første varsel som omhandler totimersregelen tilknyttet utgift til bom, er datert 1. oktober 2008 og gjelder kunden N22, og ble funnet i beslaget hos tiltalte:

«Fradrag for bompenger gis bare dersom bruk av rutegående transportmiddel gir en økning i reise-/ventetid på 2 timer eller mer.»

Totimersregelen er gjentatt i en rekke senere varsler og vedtak funnet i beslaget.

Tiltalte forklarte at hun i god tro om faktum og regelverk førte opp den reiseavstanden kunden oppga. I noen tilfeller brukte hun Gule Sider, Google maps eller lignende for å finne korrekt reiseavstand. Tiltalte forklarte videre at hun ikke visste at det skulle tas utgangspunkt i korteste avstand mellom hjem og jobb. I tillegg forklarte tiltalte at hun trodde at reiseutgiften «bom- og fergeutgifter» omfattet månedskort for kollektivtransport, og at en skattepliktig som benytter arbeidsgivers bil kan føre reisefradrag selv om arbeidsgiver dekker drivstoff, bilvedlikehold m.v.

Lagmannsretten finner det bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte senest ved utgangen av 2006 hadde grunnleggende kunnskap både om vilkårene for å være berettiget til reisefradrag, herunder forutsetningen om at utgiften er reell, hovedregelen om at korteste strekning skal legges til grunn, betydningen av å angi korrekt reiseavstand og korrekt antall reisedager samt blant annet at utgifter til månedskort for kollektivtransportreiser ikke kan fradragføres. Som følge av det strenge beviskravet må lagmannsretten legge til grunn at tiltalte før oktober 2008 var ukjent med totimersregelen tilknyttet bomutgifter i reisefradraget, jf. nevnte varsel av 1. oktober 2008.

Som allerede nevnt finner lagmannsretten det påfallende at tiltalte ikke etterspurte reiseavstand og eventuelle bompasseringer i det såkalte kundeskjemaet. I beslaget ble som nevnt «Selvangivelse – sjekkliste 1-2-3» funnet. På dette punktet har sjekklisten i seg selv et innhold som klart trekker i retning av at virksomheten ikke var opptatt av reell reiseavstand:

«Gule sider → kart, beregne km t/r + «omvei»

Under bevisførselen fremkom at tiltalte i særdeles mange tilfeller har gitt uriktige opplysninger om reiseavstand og/eller antall reisedager og/eller medtatt en ikke eksisterende bomutgift og/eller medtatt en reell bomutgift selv om totimersregelen er til hinder for å fradragføre utgiften. Lagmannsretten er ikke i det minste tvil om at tiltalte bevisst, eller hennes ansatte i tråd med tiltaltes instruks, ga uriktige eller ufullstendige opplysninger om reisefradraget i selvangivelser som ble innlevert på vegne av kundene. Til illustrasjon nevnes at det i databeslaget ble funnet et håndskrevet brev vedrørende en kundeselvangivelse for 2008, hvor noen andre enn tiltalte har skrevet:

«(...) Kilometer og bom er bare forslag, men ikke ta for hardt i! Your choice! Tvi tvi»

Den bevisførsel som fant sted under ankeforhandlingen, avdekket – etter lagmannsrettens syn – at tiltalte bevisst, eller de ansatte i tråd med hennes instruks, tilnærmet konsekvent ga uriktige opplysninger tilknyttet reisefradragsposten i selvangivelsene. Dette gjelder både avstand, antall reisedager, at arbeidsgiver dekket reisekostnadene, ikke reelle bompasseringer, at reelle bomutgifter er medtatt til tross for totimersregelen og ulike kombinasjoner av disse uriktighetene.

For øvrig bemerkes at selvangivelsen for enkeltkunder jevnlig ble levert flere ganger, ofte med få minutters mellomrom og/eller på nattestid, hvor reisefradraget økes for eksempel som følge av endret avstand og/eller endret antall reisedager.

Det er på det rene at uriktige eller ufullstendige opplysninger tilknyttet reisefradragsposten i selvangivelser inngitt av tiltalte/[bedrift] inngår i skatteetatens begrunnelse for at tilnærmet alle kundene i ettertid har blitt ilagt tilleggsskatt.

Lagmannsretten vil illustrere de straffbare fremgangsmåtene tilknyttet fradragsposten med noen eksempler som dekker hele tiltaleperioden. I samtlige eksempler har tiltalte bevisst, eventuelt de ansatte i tråd med hennes instruks, gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i kundenes selvangivelser. I de eksemplene som nevnes har lagmannsretten lagt skattyters forklaring til grunn som bevis. Det er ført dokumentbevis for at samtlige i ettertid blitt ilagt tilleggsskatt fordi det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i denne fradragsposten.

N23 var kunde for ligningsårene 2006 – 2008 og forklarte seg under ankeforhandlingen. I de leverte selvangivelsene er reiseavstanden angitt til 30 kilometer samt at det er opplyst at det er bompassering(er) på strekningen. Realiteten er at avstanden er begrenset til ca. 6 kilometer og at det ikke er noen bompassering på strekningen.

N15 var kunde for ligningsårene 2006 og 2007 og forklarte seg under ankeforhandlingen. I de leverte selvangivelsene er hans reiseavstand angitt til 40 kilometer samt at det er opplyst at det er bompassering på strekningen. Den reelle avstanden er kortere og det er ingen bom på strekningen.

N24 var kunde for ligningsårene 2007 – 2011 og forklarte seg under ankeforhandlingen. I de leverte selvangivelsene er det benyttet uriktig avstand mellom hjem og jobb samt at det uten rot i virkeligheten er medtatt utgifter for bompassering på strekningen.

N25 var kunde for ligningsårene 2008, 2010 og 2011 og forklarte seg under ankeforhandlingen. I de leverte selvangivelsene er det angitt uriktige avstander og medtatt bomutgifter. Realiteten er at arbeidsgiver dekket N25s reisekostnader for hele perioden. I sin vitneforklaring fortalte N25 at tiltalte allerede for ligningsåret 2008 var kjent med ordningen med at arbeidsgiver betalte reisekostnadene. Det vises særlig til at tiltalte den 23. april 2011 og 31. mai 2012 medtok reisefradrag i N25s selvangivelser for henholdsvis 2010 og 2011, til tross for at tiltalte den 11. april 2011 kl. 08:05 mottok følgende SMS fra N25:

«Jobben betaler alt. Vi skriver reiseregning og får tilbake»

N26 var kunde for blant annet ligningsåret 2011. I den leverte selvangivelsen er det angitt en reiseavstand på 40 kilometer samt at det er bom på strekningen. Den reelle avstanden er ca. 8 kilometer og det er ingen bom på strekningen.

Kunden og mellommannen N27 møtte som vitne og forklarte at hans reelle avstand til jobb er langt kortere enn det som er ført i hans selvangivelser for 2007 og 2009 – 2011. I tillegg forklarte han at det ikke er bom på strekningen.

Kunden N28 møtte som vitne og forklarte at avstanden til arbeidsstedet i 2010 var om lag 8 kilometer tur/retur og uten noen bompassering. I den leverte selvangivelsen er avstanden angitt til 20 kilometer samt at det uten grunnlag er medtatt utgifter til bompassering.

Kunden N29 møtte som vitne og forklarte at avstanden til arbeidsplassen i 2011 var om lag 34 kilometer tur/retur og en bompassering. I selvangivelsen for 2011 er det medtatt en reiseavstand på 80 kilometer. I tillegg er bomutgiften medregnet til tross for at den omfattes av totimersregelen.

Kunden N30 møtte som vitne og ble foreholdt de selvangivelsene tiltalte og tiltaltes virksomhet leverte på vitnets vegne for ligningsårene 2007 – 2011. Vitnet forklarte at reell avstand mellom hjem og arbeid er kortere enn det som er inntatt i selvangivelsene. Vitnet forklarte videre at hun benyttet kollektivtransport til og fra jobb. Til tross for dette er bomutgifter medtatt som reiseutgift i selvangivelsene.

I kunden N31 sine selvangivelser for 2010 og 2011 er avstanden mellom hjem og arbeid angitt til henholdsvis 50 og 60 kilometer tur/retur. Skattyter forklarte seg som vitne i ankesaken, og anslo avstanden til ca. 20 kilometer tur/retur. I tillegg forklarte han at bomutgiften var lavere enn det som fremkommer av selvangivelsen.

Også i kunden N32s selvangivelser for 2010 og 2011 er det ført reisefradrag med for lang avstand mellom hjem og jobb. I sin vitneforklaring forklarte skattyter i tillegg at hans reelle bomkostnader var lavere enn det som er ført i selvangivelsen. Han fylte heller ikke vilkårene for å få fradrag for bomutgifter, jf. totimersregelen.

N03 er et ytterligere eksempel på uriktig opplysning om reisefradrag. I hans selvangivelse for 2011 er reiseavstanden mellom hjem og jobb angitt til 40 kilometer tur/retur samt bompassering med en årlig kostnad på kr 12.840. Skattyteren forklarte at avstanden var vesentlig kortere og at det ikke var noen bom på strekningen.

Et eksempel på kunde hvor det i selvangivelsen er angitt både feil avstand og feil antall dager, er N33s selvangivelse for 2010. For lagmannsretten forklarte denne skattyteren blant annet at hun i 2010 var hjemmeværende med et barn som ble født 0.0.2010. Til tross for dette har tiltalte, eller ansatte på tiltaltes instruks, krevd reisefradrag for 240 dager à 75 kilometer med tillegg for utgifter for bompassering. N33 forklarte at den reelle avstanden er kortere og at det ikke er noen bom på strekningen. For 2011 består feilopplysningen i for lang avstand og ikke reell bompassering. Det samme gjelder kunden N34 sine selvangivelser for 2009 – 2011.

Lagmannsretten tilføyer at handlingsmønsteret med uriktige eller ufullstendige opplysninger ved reisefradraget gjenfinnes både i tiltaltes egne og i hennes ektefelles selvangivelser for en rekke ligningsår både før og etter 2006.

På denne bakgrunn finner lagmannsretten at den trygt kan utelukke tiltaltes forklaring om føring av reisefradrag. Forklaringen tilknyttet utgift til bom/ferge er i seg selv uforenlig med at tiltalte mer eller mindre konsekvent også medtok antall reisedager og reiseavstand multiplisert med en

kilometersats, og førte også dette som reisefradrag. Lagmannsretten finner videre å kunne se bort fra at en så oppgående person som tiltalte trodde at det var anledning til å fradragsføre ikke reelle reiseutgifter, for eksempel når den skattepliktige benytter tjenestebil/arbeidsbil til og fra arbeid.

Lagmannsretten bemerker at det i de bevisførte enkeltsakene er påvist kun to reisefradrag som i hvert fall delvis er korrekte.

Etter dette finner lagmannsretten det bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte for hvert av ligningsårene fra og med 2006 til og med 2011, i en svært lang rekke selvangivelser som hun eller hennes ansatte fylte ut og leverte for andre skattytere, ga bevisst uriktige eller ufullstendige opplysninger for at kundene skulle få et uberettiget eller for høyt reisefradrag og dermed et uriktig skatteoppgjør. Med samme bevisstyrke legger lagmannsretten til grunn at tiltalte opptrådte med profittmotiv.

7.2 Foreldrebetaling, post 3.2.10 i selvangivelsen

Det gis foreldrebetaling for legitimerede kostnader til pass og stell av hjemmевærende barn som er under 12 år i ligningsåret, jf. skatteloven § 6-48, oppad begrenset til regelfastsatt beløp som avhenger av antall barn utgiften knytter seg til. På nærmere vilkår kan betalingen innvilges selv om barnet er 12 år eller eldre.

Også dette fradraget er på lettfattelig vis forklart i skatteetatens «Rettledning til postene» i selvangivelsen.

Første dokumenterte kundeinformasjon fra ligningsmyndighetene om denne fradragsposten er datert 6. desember 2007 og gjelder vedtak i endringssak for inntektsåret 2006 for kunden N21. Vedtaket ble funnet i beslaget hos tiltalte:

«(...) Det gis fradrag for legitimerede kostnader til pass og stell av hjemmевærende barn som er under 12 år i inntektsåret. Det er et vilkår at barnet bor i hjemmet til den som krever foreldrebetalingen og at utgiftene er legitimerede.»

Tilsvarende formulering er gjentatt i en rekke senere varsler og vedtak funnet i beslaget hos tiltalte.

Tiltalte forklarte at hun i god tro om faktum og regelverk førte de opplysningene hun mottok fra kundene.

Lagmannsretten finner det bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte senest ved utgangen av 2006 hadde kunnskap om vilkårene for å være berettiget til foreldrebetaling. Som følge av beviskravet må lagmannsretten imidlertid legge til grunn at tiltalte, frem til desember 2007, kan ha trodd at «svart avlønning» for barnepass gir fradragsrett, jf. nevnte varsel av 6. desember 2007.

I nevnte «Selvangivelse – sjekkliste 1-2-3» fremkommer det lagmannsretten oppfatter som en bevisst distansering fra reelle utgifter til barnepass. Lagmannsretten utelukker at dette kan tilskrives andre enn tiltalte. Dokumentet angir at en skal benytte ca. kr 3.000 pr. måned i 11

måneder for pass av barn i skolealder og at beløpet skal være ca. kr 5.000 for pass av små barn. I tillegg fremkommer:

«→ Klikk/merk manglende innberetning»

Når det gjelder tiltaltes generelle holdning til å angi uriktige opplysninger om foreldrefradrag, vil lagmannsretten også fremheve at det i beslaget ble funnet et dokument hvor tiltalte i 2010 signerte en falsk bekreftelse på at hun passer barn for en annen skattyter og mottar månedlig kr 2.000 for dette, jf. punkt 6.2 ovenfor.

Også for denne fradragsposten har tiltalte bevisst, eventuelt hennes ansatte i tråd med tiltaltes instruks, i stor utstrekning gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i kundenes selvangivelser.

Det er på det rene at uriktige eller ufullstendige opplysninger tilknyttet foreldrefradragsposten i selvangivelser inngitt av tiltalte/[bedrift] inngår i skatteetatens begrunnelse for at tilnærmet alle kundene i ettertid har blitt ilagt tilleggsskatt.

For denne fradragsposten er det bevisført minst tre typetilfeller av uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Under ankeforhandlingen ble det bevisført en rekke eksempler på at tiltalte, eventuelt de ansatte i tråd med tiltaltes instruks, bevisst medtok ikke reelle utgifter til barnepass som foreldrefradrag i kunders selvangivelser. Som eksempler nevnes N15s selvangivelser for 2006 og 2007, N23s selvangivelser for 2007 og 2008, N35s selvangivelser for 2008 og 2009, N26s selvangivelser for 2008 og 2011, N30 for ligningsårene 2007, 2008 og 2010, N33 for 2010, N36s selvangivelse for 2010 og N03s selvangivelse for 2011. For flere av kundene i denne kategorien foreligger det kundeskjema hvor det klart fremkommer at vedkommende ikke har hatt utgifter til barnepass. N07s selvangivelse for 2009 er ett av mange eksempler på dette. I hans selvangivelse er det ført foreldrefradrag med kr 40.000 til tross for at kundeskjemaet viser at mor passer barna. Lagmannsretten utelukker at skattyterne senere har «kommet på» at de likevel hadde utgifter til barnepass.

For flere andre kunder er det på det rene at tiltalte bevisst, eller hennes ansatte i tråd med instruks fra henne, har ført foreldrefradrag selv om vedkommende ikke har hatt andre utgifter til barnepass enn det som fremkommer av preutfylt selvangivelse som er innberettet av barnehage eller lignende organisert barnepassordning.

Et annet typetilfelle av forsettlig juks med denne fradragsposten, er at det bevisst er påført høyere beløp enn tiltalte visste var realiteten. Dette gjelder blant annet N24 for ligningsåret 2009, N37 for ligningsåret 2011 og N33 for ligningsåret 2011.

Videre er det mange eksempler på at tiltalte, etter å ha blitt klar over regelen om at utgiften må være legitimert, likevel medtok «svart betaling» til barnepass for at kundene skulle oppnå et uberettiget foreldrefradrag. Dette gjelder blant annet N24s selvangivelser for 2009 – 2011 og N33s selvangivelse for 2011.

Kunden N38 er et eksempel på en skattyter som fikk strøket foreldrefradrag under ordinær ligning, men hvor foreldrefradraget likevel er gjentatt påfølgende år. For 2008 ble hans foreldrefradrag strøket under ordinær ligning. Til tross for dette medtok tiltalte foreldrefradraget i selvangivelsen for 2009, hvor det på nytt ble strøket under ordinær ligning. Tiltalte gjentok likevel foreldrefradraget også i 2010-selvangivelsen, hvor det på nytt ble strøket under ordinær ligning. Også i skattyters selvangivelse for 2011 medtok tiltalte foreldrefradrag, og da ble det ikke strøket under ordinær ligning.

Som nevnt er det mange eksempler på at kunden i kundeskjemaet har påført at han eller hun ikke har utgifter til barnepass, for eksempel fordi en av foreldrene er hjemmeværende. Selv i slike tilfeller hevder tiltalte at kunden senere «kom på» at han eller hun likevel hadde hatt utgifter til barnepass.

Lagmannsretten finner at tiltaltes forklaring også om denne fradragsposten trygt kan utelukkes.

Lagmannsretten finner det etter dette bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte for hvert av ligningsårene fra og med 2006 til og med 2011, i en lang rekke selvangivelser som hun eller hennes ansatte fylte ut og leverte for andre skattytere, ga bevisst uriktige eller ufullstendige opplysninger for at kundene skulle få et uberettiget eller for høyt foreldrefradrag og dermed et uriktig skatteoppgjør. Med samme bevisstyrke legger lagmannsretten til grunn at tiltalte opptrådte med profittmotiv.

7.3 Gavefradrag, post 3.3.7 i selvangivelsen

Det gis fradrag for reelle pengegaver i intervallet fra kr 500 til kr 12.000 til visse frivillige organisasjoner som har et nærmere fastsatt formål, jf. skatteloven § 6-50.

Også dette fradraget er enkelt forklart i skatteetatens «Rettledning til postene» i selvangivelsen. Rettledningene ble som nevnt funnet i beslaget.

Første dokumenterte kundeinformasjon fra ligningsmyndighetene om denne fradragsposten er datert 25. juni 2008 og gjelder vedtak i endringssak for inntektsåret 2007 for kunden N39. Vedtaket ble funnet i beslaget:

« (...) For at vi skal innrømme deg dette fradraget trenger vi dokumentasjon.»

I varsel av 20. september 2008 til kunden N40, funnet i beslaget, heter det:

«(...) Gaver er likevel fradragberettiget i den grad de gis til organisasjoner omfattet av skatteloven § 6-50. Da De ikke har oppgitt å ha gitt gaven til noen organisasjon overhodet kan skattekontoret ikke se at beløpet er fradragberettiget.»

I varsel av 22. september 2008 til kunden N41, funnet i beslaget, heter det i tillegg:

«Skattekontoret finner at det ikke er sannsynliggjort at din gave til fattige barn oppfyller vilkårene for fradrag (...)

Når det gjelder støtte til din kone i utlandet er dette ikke fradragsberettiget, jf skatteloven § 6-1 (2).»

Regelverket er ytterligere utdypet i varsel av 30. oktober 2008 til kunden N42. Også dette varselet ble funnet i beslaget:

«(...) Et av vilkårene for at det skal foreligge rett til fradrag er at giver [feilskrift for mottaker, lagmannsrettens merknad] innberettet beløpet til skattemyndighetene. Dette er ikke gjort i ditt tilfelle, og er årsaken til at det aktuelle beløpet er strøket ved likningen.»

Vilkårene for gavefradrag er gjentatt i en rekke senere varsler/vedtak funnet i beslaget.

Tiltalte forklarte at hun også på dette punktet i god tro om faktum og regelverk fradragsførte de opplysningene den enkelte kunde ga.

Lagmannsretten finner det bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte i hele tiltaleperioden hadde kunnskap om vilkårene for å være berettiget til gavefradrag. Det er således ingen tvil om at tiltalte blant annet visste at forsørgelse eller annen form for overføring til enkeltpersoner ikke gir fradragsrett. Det er tilsvarende klart at tiltalte visste at overføring til moske, tempel, flomofre, fattige og lignende ikke er fradragsberettiget med mindre mottaker i skatterettslig forstand er godkjente som gavemottakere og har glemt å innberette skattyters gave.

Som på flere andre fradragsposter er det i beslaget, etter lagmannsrettens syn, funnet dokumentasjon som tyder på at virksomheten benyttet en «oppskrift» på hvordan det kunne jukses med denne fradragsposten. Slik lagmannsrettens ser det, angir det nevnte «Kontrollskjemaet» at en skal se bort fra realiteten og isteden benytte en formulering som normalt fører til fradrag. I kontrollskjemaets omtale av denne fradragsposten heter det:

«Post 3.3.7 Gaver til frivillige organisasjoner- kirke, tempel, moske, Røde Kors (kvittering?)
- Ny gaver til utenlandske organisasjoner – Bruk denne mest! Blir godkjent!!!»

I beslaget ble det det også funnet SMS av 4. april 2012 kl. 21:54 fra tiltalte til en av de ansatte i [bedrift]:

«En viktig ting til N20, gaver i år i Norge blir ikke godkjent. Bruk heller i utlandet til fattige ...
»

Etter lagmannsrettens syn underbygger også SMS-en at tiltalte ikke så hen til realiteten i de opplysningene som ble fylt inn i gavefradragsposten i kundenes selvangivelser.

Det er på det rene at uriktige eller ufullstendige opplysninger tilknyttet gavefradragsposten i selvangivelser inngitt av tiltalte/[bedrift] inngår i skatteetatens begrunnelse for at tilnærmet alle kundene i ettertid har blitt ilagt tilleggsskatt.

I en rekke tilfeller har tiltalte – eventuelt hennes ansatte i tråd med tiltaltes instruks – ført gaver til fradrag i kunders selvangivelse selv om kunden i kundeskjemaet har krysset nei på spørsmålet

«Har du gitt noen gaver/penger til fattige eller frivillige organisasjoner, eks Moske eller Redd Barna?». Som eksempel nevnes N28s selvangivelse for 2010, hvor det er ført gavefradrag på til sammen kr 12.000 selv om skattyter har svart nei på kundeskjemaets spørsmålet om han har gitt gaver.

De bevisst uriktige eller ufullstendige opplysningene om gavefradrag ble i kundenes selvangivelser gitt på flere måter.

Den første fremgangsmåten tiltalte har benyttet, er å føre gavefradrag selv om kunden ikke hadde gitt noen pengegaver. Også på dette punktet legger lagmannsretten skattyternes forklaring til grunn. Blant disse finner vi kunden N23s selvangivelse for 2008, hvor det er medtatt et gavefradrag på kr 9.000. N23 forklarte at han aldri har hatt økonomi til å gi pengegaver. Et annet eksempel er kunden N28 sine selvangivelser for 2010 og 2011, hvor det er blant annet er medtatt et gavefradrag til moske. Under ankeforhandlingen forklarte N28 at han ikke hadde gitt noen pengegaver og at han dessuten er ateist. Som ytterligere eksempel nevnes kunden N43 sine selvangivelser for 2008–2010, hvor det er gjort et gavefradrag på henholdsvis kr 10.000, kr 10.000 og kr 12.000, selv om det er ført bevis for at tiltalte visste at skattyter ikke hadde gitt pengegaver disse ligningsårene, kun noen ikke fradragsberettigede overføringer til sine foreldre i hjemlandet.

Den andre fremgangsmåten er å benytte fradraget i tilfeller hvor kunden har gitt pengegaver til noen, men hvor tiltalte visste at dette ikke var fradragsberettiget.

Vitnet N44 sa til tiltalte at han ga penger til en fattig student i utlandet. Lagmannsretten bemerker at tiltalte visste at dette ikke var fradragsberettiget. Likevel ble beløpet ført til fradrag i post 3.3.7 i skattyters selvangivelse for 2008.

En tredje variant av uriktige eller ufullstendige opplysninger om gavefradrag, er de mange tilfellene hvor tiltalte, eller ansatte på instruks fra tiltalte, bevisst har ført for høyt beløp til fradrag. Kunden N45 sine selvangivelser for 2009 og 2010, kunden N31 sin selvangivelse for 2010 og kunden N46s selvangivelse for 2011 er eksempler på dette.

Bevisførselen avdekket også mange eksempler på at tiltalte, eller hennes ansatte, i kundenes selvangivelser benyttet gavefradraget til tross for at hun visste at det i realiteten gjaldt betalinger til for eksempel slektninger i utlandet. Tiltalte visste at slik forsørgelse ikke er fradragsberettiget. Blant disse finner vi kunden N46 sin selvangivelse for 2011, hvor det er medtatt et gavefradrag som tiltalte visste var forsørgelse av slektninger i utlandet. I tillegg forklarte dette vitnet at beløpet i selvangivelsen overstiger det reelle forsørgelsesbeløpet. Tilsvarende gjelder vitnet N33 sine selvangivelser for 2010 og 2011 og kunden N47 sine selvangivelser for 2009 – 2011.

På bakgrunn av ovennevnte finner lagmannsretten at en trygt kan utelukke tiltaltes forklaring om denne fradragsposten.

Det er ikke ført bevis for at tiltalte benyttet denne fradragsposten i selvangivelser for 2006.

Etter dette finner lagmannsretten det bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte for hvert av ligningsårene fra og med 2007 til og med 2011, i en lang rekke selvangivelser som hun eller hennes ansatte fylte ut leverte for andre skattytere, ga bevisst uriktige eller ufullstendige opplysninger for at kundene skulle få et uberettiget eller for høyt fradrag for pengegaver og dermed et uriktig skatteoppgjør. Med samme bevisstyrke legger lagmannsretten til grunn at tiltalte opptrådte med profittmotiv.

7.4 Fradrag for fremførbart underskudd, post 3.3.11 i selvangivelsen

Etter skatteloven § 14-6 første ledd, jf. § 6-3 første ledd, gis på nærmere vilkår fradrag for forutgående års underskudd. Dette forutsetter at de fradragsberettigede kostnadene forutgående år oversteg inntektene fra samme inntektskilde. Det er på det rene at utskrift av ligningen viser hvor stort fradrag som kan kreves.

Også dette fradraget er på en enkel og grei måte forklart i skatteetatens «Rettledning til postene» i selvangivelsen. Rettledningene ble som nevnt funnet i beslaget. Som eksempel vises til rettledningen for 2006 (side 14):

«Her fører du udekket underskudd fra tidligere år som du har fradragsrett for. Av «Utskrift av likningen» som fulgte skatteoppgjøret for 2005, går det fram hvor stort fradrag du kan kreve.»

Første dokumenterte kundeinformasjon om denne fradragsposten i saken er datert 6. desember 2007 og gjelder vedtak i endringssak for inntektsåret 2006 for kunden N21. Vedtaket ble funnet i beslaget:

«Udekket underskudd oppstått ved ligningen i et tidligere år kan fremføres mot positiv alminnelig inntekt i senere inntektsår hos samme skatteyter, jf. skatteloven § 14-6.

Ligningskontoret kan ikke se at det i dette tilfellet er underskudd til fremføring fra tidligere år, men at kravet heller gjelder fradrag som ikke er gitt ved ligningen for inntektsåret 2005.»

I varsel av 20. september 2008 til kunden N40, funnet i beslaget, heter det:

«Udekket underskudd ved ett års ligning kan fremføres til fradrag, jf skatteloven § 6-1 tredje ledd, jf § 14-6. Her hevder De ikke å ha fått hele det reisefradraget De skulle hatt i 2006. Slikt fradrag kan ikke føres i selvangivelsen for 2007. En kopi av selvangivelsen Deres vil bli sendt Skatt øst som klage over ligningen for inntektsåret 2006.»

Lignende klargjøring fremkommer i en rekke senere varsler og vedtak som ble funnet i beslaget.

Tiltalte forklarte at hun, ved bruk av denne fradragsposten, var i god tro både med tanke på regelverket og de faktiske opplysningene som ble gitt til ligningsmyndighetene.

Lagmannsretten finner at det i nevnte «Selvangivelse – sjekkliste 1-2-3» er holdepunkter for at en ikke skulle bry seg om berettigelsen av denne fradragsposten. Det vises til følgende formulering i sjekklisten:

«Fremførbart underskudd fra tidligere år = nye kunder.»

Lagmannsretten finner det bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte seneste ved utgangen av 2006 hadde kunnskap om vilkårene for å være berettiget til fradrag for fremførbart underskudd. Lagmannsretten utelukker at en så oppegående person på et så sent tidspunkt kan ha trodd at fradragsposten åpnet for å medta fradragsposter som eventuelt var uteglemt tidligere år. Det vises dessuten til at tiltalte, også etter de nevnte kundevarslene, fortsatte på samme vis.

Det er på det rene at uriktige eller ufullstendige opplysninger tilknyttet også denne fradragsposten inngår i skatteetatens begrunnelse for at tilnærmet alle kundene i ettertid har blitt ilagt tilleggsskatt.

En mye benyttet fremgangsmåte ved bruk av post 3.3.11, er å medta reisefradrag for de to siste forutgående ligningsårene som fremførbart underskudd. I slike tilfeller har tiltalte bevisst, eller ansatte i hennes virksomhet på tiltaltes instruks, benyttet for lang avstand og ved noen anledninger i tillegg tatt med bomutgift som enten ikke er reell eller som faller utenfor regelverket på grunn av totimersregelen beskrevet i punkt 7.1 ovenfor. Eksempler på dette er kunden N23s selvangivelse for 2006, kunden N27s selvangivelse for 2007, kunden N25s selvangivelse for 2008, kunden N45s selvangivelse for 2009, kunden N48s selvangivelse for 2010, kunden N49s selvangivelse for 2010 og kunden N50s selvangivelse for 2011.

Når det gjelder N49, fremhever lagmannsretten at denne fradragsposten ble strøket under ordinær ligning for 2009, men likevel gjentatt i selvangivelsen for 2010. Dette til tross for at tiltalte var kjent med både regelen og strykningen forutgående ligningsår.

En annen variant av bevisste feilopplysninger om post 3.3.11, er N43 sin selvangivelse for 2007, hvor barnepassutgifter for 2005 og 2006 er medtatt som fremførbart underskudd i 2007-ligningen, til tross at det er bevisført at tiltalte både var kjent med regelen og visste at skattyter for disse årene var hjemmeværende med barna.

Som for de øvrige fradragspostene finner lagmannsretten at det er bevismessig grunnlag for å utelukke at tiltaltes forklaring kan være riktig.

På denne bakgrunn finner lagmannsretten det bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte for hvert av ligningsårene fra og med 2006 til og med 2011, i en lang rekke selvangivelser som hun eller hennes ansatte fylte ut og leverte for andre skattytere, ga bevisst uriktige eller ufullstendige opplysninger for at kundene skulle få et uberettiget eller for høyt fradrag for fremførbart underskudd og dermed et uriktig skatteoppgjør. Med samme bevisstyrke legger lagmannsretten til grunn at tiltalte opptrådte med profittmotiv.

7.5 Fradrag for underholdsbidrag, post 3.3.3/4.8.1 i selvangivelsen

I medhold av skatteloven § 6-41, slik den lød i tiltaleperioden, gis fradrag for blant annet:

«regelmessig personlig understøttelse og lignende som skattyter er forpliktet til å yte etter lov eller avtale, og som etter denne lov er skattepliktig inntekt for mottaker».

Av dette følger blant annet at barnebidrag ikke gir fradragsrett, idet den ikke utgjør en skattepliktig inntekt for mottaker, jf. skatteloven § 5-43 første ledd bokstav h, slik den lød i tiltaleperioden. Det er tilsvarende klart at engangs- eller andre uregelmessige utbetalinger ikke er fradragsberettiget.

Også dette fradraget er enkelt forklart i skatteetatens «Rettledning til postene» i selvangivelsen. Rettledningene ble som nevnt funnet i beslaget.

Første dokumenterte kundeinformasjon fra ligningsmyndighetene om denne fradragsposten er datert 6. desember 2007 og gjelder vedtak i endringssak for inntektsåret 2006 for kunden N21. Vedtaket ble funnet i beslaget:

«Fra og med 1. oktober 2003 er det ikke lenger fradragsrett for betalt barnebidrag. (...)»

I varsel av 20. september 2008 til kunden N40, funnet i beslaget, heter det:

«Underholdsbidrag er fradragsberettiget dersom det er pålagt i henhold til lov eller avtale og er skattepliktig på mottakers hånd, jf skatteloven § 6-41.»

I beslaget ble det funnet en rekke senere varsler/vedtak som belyser de faktiske og rettslige betingelsene for denne fradragsposten.

Tiltalte har forklart at hun baserte seg på de opplysninger hun mottok fra kundene, samt at hun misforsto regelverket.

Lagmannsretten finner det bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte senest i 2006 visste at det denne fradragsposten ikke omfatter overføringer til ektefelle i et bestående ekteskap. Som følge av det strenge beviskravet må lagmannsretten legge til grunn at tiltalte før desember 2007 kan ha trodd at barnebidrag omfattes av fradragsposten, jf. nevnte varsel av 6. desember 2007 og at barnebidrag tidligere kunne fradragføres.

Etter lagmannsrettens syn gir kundeskjemaet i seg selv holdepunkter for at tiltalte hadde til hensikt å gi feilopplysninger for denne fradragsposten. Som følge av at tiltalte senest i desember 2007 ble klart over at barnebidrag ikke gir fradragsrett, er det påfallende at hun fortsatte å stille følgende spørsmål i kundeskjemaet som ble benyttet helt frem til 2012, jf. blant annet N29s kundeskjema av 20. april 2012:

«Er du skilt og betaler barnebidrag?»

Det er bevisført en rekke eksempler på at tiltalte bevisst, eller ansatte i tråd med hennes instruks, har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om denne fradragsposten.

Tilnærmet samtlige av disse kundene har i ettertid blitt ilagt tilleggsskatt, noe som blant annet begrunnes med uriktige eller ufullstendige opplysninger om denne fradragsposten.

Uriktighetene består for det første i bevisst føring av et ikke berettiget beløp, herunder overføringer til ektefelle i et bestående ekteskap eller barnebidrag. Som eksempler på dette nevnes kunden N23s selvangivelser for 2006 – 2008, hvor det gjort fradrag for underholdsbidrag på henholdsvis kr 4.000, kr 48.000 og kr 48.000 som tiltalte visste ikke var fradragsberettiget både fordi det gjaldt ektefellen i et bestående ekteskap og et ikke konkretisert beløp. I samme kategori kommer kunden N31s selvangivelser for 2010 og 2011, hvor det for begge år er fradragsført kr 36.000 under denne fradragsposten, til tross for at tiltalte visste at det dreier seg om ikke kvantifiserte overføringer til ektefellen i et bestående ekteskap. Som ytterligere eksempler nevnes mellommannen N27s selvangivelser for 2008 – 2011 og kunden N35s selvangivelser for 2008 – 2011.

En annen variant av skattesvik ved denne fradragsposten er bevisst føring av for høyt beløp.

En tredje variant av bevisst feilinformasjon fra tiltalte, eller ansatte etter instruks fra tiltalte, er kunden N47s selvangivelser for 2010 og 2011, hvor det under denne fradragsposten er medtatt et beløp på henholdsvis kr 90.000 og kr 121.800, selv om skattyter til tiltalte opplyste at det gjaldt barnebidrag samt at han ved noen anledninger gjorde ikke beløpsfestede overføringer av til sammen under kr 10.000 til sin mor i [land i Asia]. Etter lagmannsrettens syn kan det trygt legges til grunn at tiltalte bevisst, eller ansatte i tråd med hennes instruks, har diktet opp beløpet og fremstilt dette som fradragsberettiget for at skattyter skulle komme gunstigere ut av ligningsoppgjøret.

Under henvisning til bevisførselen finner lagmannsretten at tiltaltes forklaring om denne fradragsposten trygt kan utelukkes.

I de bevisførte enkeltsakene har lagmannsretten ikke funnet noe eksempel på skattytere som var berettiget til å kreve fradrag for underholdsbidrag.

Lagmannsretten finner det etter dette bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte for hvert av ligningsårene fra og med 2006 til og med 2011, i en lang rekke selvangivelser som hun eller hennes ansatte fylte ut og leverte for andre skattytere, ga bevisst uriktige eller ufullstendige opplysninger for at kundene skulle få et uberettiget fradrag for underholdsbidrag og dermed et uriktig skatteoppgjør. Med samme bevisstyrke legger lagmannsretten til grunn at tiltalte opptrådte med profittmotiv.

7.6. Fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, post 3.2.7 i selvangivelsen

Skatteloven § 6-13 gir hjemmel for å fradragsføre merkostnader som oppstår fordi skattyter må bo utenfor hjemmet.

Dersom skattyter overnatter hjemme, kan det likevel gjøres fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, men da med en lavere regelfastsatt sats. Dette forutsetter fravær av slik varighet at skattyter må spise ett ekstra daglig måltid utenfor hjemmet. Det er imidlertid lovbestemt at fradraget inngår i minstefradraget for lønsmottakere, jf. skatteloven § 6-30 første ledd. Begrensningen for lønsmottakere fremkommer klart i skatteetatens rettleiding til utfylling av selvangivelsens post 3.2.7.

Også dette fradraget er enkelt forklart i skatteetatens «Rettledning til postene» i selvangivelsen. Rettledningene ble som nevnt funnet i beslaget.

Første dokumenterte kundeinformasjon om denne fradragsposten i saken er datert 6. desember 2007 og gjelder vedtak for inntektsåret 2006 for kunden N21. Vedtaket ble funnet i beslaget og lyder blant annet slik:

«For lønnstakere inngår fradraget i minstefradraget»

Lignende formulering er brukt i en rekke senere varsler og vedtak funnet i beslaget.

Etter lagmannsrettens syn er det, også for denne fradragsposten, funn i beslaget som indikerer at tiltalte ikke brydde seg om realiteten. Av nevnte «Kontrollskjema» fremkommer følgende om denne fradragsposten:

«Post 3.2.7 Overtid- merutgifter -se i forhold til lønn- dagsats 79,-»

Lagmannsretten finner at dette punktet i kontrollskjemaet må sammenholdes med nevnte «Selvangivelse – sjekkliste 1-2-3», hvor det om denne fradragsposten fremkommer:

«(...) mer overtid = høyere lønn
2 jobber
opptil 100 dager overtid».

Ved politiets ransaking ble det også funnet to håndskrevne gule lapper som omhandler fradrag for merkostnader ved arbeidsforhold utenfor hjemmet. Også disse to lappene er skrevet av den ansatte N17. På samme måte som for hennes sjekkliste, utelukker lagmannsretten at andre enn tiltalte har funnet på innholdet. Lagmannsretten finner det klart at de to lappene angir en «formel» for beregning av fiktive merkostnader. Når dette sammenholdes med tiltaltes formulering «se i forhold til lønn» i kontrollskjemaet, og kundeskjemaets spørsmål om timelønn, finner lagmannsretten det klart at tiltalte, når denne fradragsposten ble benyttet, bevisst og konsekvent ga opplysninger hun visste var uriktige.

Lagmannsretten finner det bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte senest ved utgangen av 2006 hadde kunnskap om vilkårene for å være berettiget til fradrag for merkostnader for arbeidsforhold utenfor hjemmet. Lagmannsretten finner det også bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte senest i løpet av desember 2007 ble kjent med at dette fradraget inngår i minstefradraget for skattytere som er lønnstakere.

Også på dette punktet er det på det rene at uriktige eller ufullstendige opplysninger tilknyttet fradragsposten inngår i skatteetatens begrunnelse for at tilnærmet alle kundene i ettertid har blitt ilagt tilleggsskatt.

Til tross for tiltaltes kjennskap til reglene, har hun i stor utstrekning og i illojal hensikt medtatt denne fradragsposten selv om hun visste at kundens eventuelle merkostnader ikke oversteg

minstefradraget. Som eksempler nevnes N23s selvangivelser for 2007 og 2008, N27s selvangivelser for 2008 – 2011, N45s selvangivelser for 2010 og 2011, N25s selvangivelser for 2010 og 2011, N28s selvangivelser for 2010 og 2011 og N51s selvangivelse for 2011.

Også på dette punktet finner lagmannsretten at tiltaltes forklaring trygt kan utelukkes.

Det er ikke ført bevis for at tiltalte benyttet denne fradragsposten i selvangivelser for 2006.

På denne bakgrunn finner lagmannsretten det bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte, for hvert av ligningsårene fra og med 2007 til og med 2011, i en lang rekke selvangivelser som hun eller hennes ansatte fylte ut og leverte for andre skattytere, ga bevisst uriktige eller ufullstendige opplysninger for at kundene skulle få et uberettiget fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet og dermed et uriktig skatteoppgjør. Med samme bevisstyrke legger lagmannsretten til grunn at tiltalte handlet med profittmotiv.

7.7 Særfradrag for store sykdomskostnader, post 3.5.4 i selvangivelsen

Slik skatteloven § 6-83 første ledd lød i tiltaleperioden, ble det gitt særfradrag for skattyter som i inntektsåret hadde usedvanlig store kostnader på grunn av egen eller forsørget persons varige sykdom eller annen varig svakhet såfremt utgiften overstiger et regelbestemt beløp.

Også dette fradraget er på en lettfattelig måte forklart i skatteetatens «Rettledning til postene» i selvangivelsen. Rettledningene ble som nevnt funnet i beslaget.

Tiltalte forklarte at hun i god tro om faktum og regelverk førte de opplysningene hun mottok fra den enkelte kunde.

Lagmannsretten bemerker at tiltalte selv førte dette særfradraget i sin selvangivelse for 2002 og 2003, altså flere år før tiltaleperioden. I [likningskontor] s varsel til tiltalte av 2. april 2004 fikk hun på en lett forståelig måte forklart vilkårene for fradragsposten. Varslet, som også oppfordrer til å sette seg inn i «Rettledning til postene i selvangivelsen», angir klart at sykdommen må være varig og gjelde skattyter eller noen han/hun forsørger. I tillegg gjøres det klart at:

«Videre består begrensningene i at kostnader ved behandling (...) hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, bare gir rett til særfradrag dersom tilsvarende behandling, pleie eller opphold ikke tilbys av offentlig helse- og sosialvesen og helsemyndighetene vurderer det oppsøkte tilbudet som faglig forsvarlig.»

Første dokumenterte kundeinformasjon om denne fradragsposten i saken er datert 8. august 2008 og gjelder varsel om endringsligning for inntektsåret 2007 for kunden N52. Vedtaket ble funnet i beslaget:

«Beløpet må dokumenteres med legeerklæring og kvitteringer.»

Tilsvarende formulering er gjentatt i flere titalls senere varsler og vedtak funnet i beslaget.

Lagmannsretten finner det bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte forut for tiltaleperioden hadde kunnskap om vilkårene for å være berettiget til særfradrag for store sykdomskostnader. Tiltalte visste forut for 2006 at sykdommen måtte være varig og gjelde noen som skattyter forsørger, herunder at betaling for medisinsk behandling av slektninger i utlandet ikke gir fradragsrett.

Det er på det rene at uriktige eller ufullstendige opplysninger tilknyttet dette særfradraget inngår i skatteetatens begrunnelse for at tilnærmet alle kundene i ettertid har blitt ilagt tilleggsskatt.

Det er ulike former for uriktige eller ufullstendige opplysningene om denne fradragsposten.

En mye brukt fremgangsmåte er å begrunne fradraget med en ikke reell diagnose. Som eksempel på dette vises til N30s selvangivelser for 2007 – 2009. For ligningsåret 2007 begrunnes særfradraget med blant annet «tannkjøttssykdom». Vitnet N30 forklarte at hun aldri har hatt noen tannkjøttssykdom, kun ordinære tannlegeutgifter. Lagmannsretten finner det bevist at tiltalte selv, eller noen av de ansatte etter instruks fra tiltalte, diktet opp tannkjøttssykdom for å skape inntrykk av at kunden oppfyller kravet om å ha en varig helsemessig lidelse. Særfradraget for N30 ble strøket under ordinær ligning for 2007. Til tross for dette ble særfradraget gjentatt i hennes selvangivelse for 2008, og strøket på nytt. Likevel ble særfradraget gjentatt i selvangivelsen for 2009, og på nytt strøket under den ordinære ligningen. Særfradraget ble nok en gang gjentatt i selvangivelsen for 2010, men da ikke begrunnet med tannkjøttssykdom. Særfradraget ble på nytt strøket under ordinær ligning, men likevel gjentatt i N30s selvangivelse for 2011. For 2011 ble særfradraget ikke strøket under den ordinære ligningen. Opplysningen om særfradraget for 2011 er også uriktig og ufullstendig og inngår i begrunnelsen for at N30 ble ilagt tilleggsskatt, jf. vedtak av 23. april 2014.

Et annet eksempel hvor det i selvangivelsen er diktet opp en diagnose med tilhørende behandlingsutgifter, er N53s selvangivelser for 2009 – 2011, hvor det årlig er gjort særfradrag på kr 10.800 for store sykdomskostnader. I post 5.0 i selvangivelsene er fradraget begrunnet slik:

«Særfradrag store sykdomskostnader. jeg har vært psykisk syk og har vært hos psykolog. Ca. 900 kr i mnd.»

Skattyter reagerte sterkt da hun ble kjent med dette. I sitt tilsvarende av 24. juni 2013 til varsel om endringsligning skrev hun følgende:

«Jeg har aldri gått til psykiatrisk behandling eller psykolog.»

Lagmannsretten legger N53s forklaring til grunn. Ved skatteetatens vedtak av 24. februar 2014 ble særfradraget strøket. Opplysningene i selvangivelsen inngår i skatteetatens begrunnelse for at N53 senere ble ilagt tilleggsskatt.

Et annet typetilfelle er at det er krevd betydelig særfradrag for sykdomskostnader til tross for at skattyter hadde frikort fra Folketrygden. Som eksempel nevnes kunden N54, tidligere N54, sin selvangivelse for 2011, hvor det er ført fradrag for store sykdomskostnader med kr 15.930 til tross for at tiltalte hadde mottatt kundens frikort for 2011, jf. databaseslaget. Uriktige eller

ufullstendige opplysninger om dette særfradraget inngår i skatteetatens begrunnelse for at skattyter ble ilagt tilleggsskatt, jf. vedtak av 9. januar 2014.

En annen mye benyttet fremgangsmåte for å oppnå et uberettiget særfradrag for store sykdomskostnader, er å begrunne fradragskravet med at det gjelder medisinsk behandling av en syk slektning som ikke forsørges av skattyter. Som nevnt finner lagmannsretten det bevist at tiltalte visste at dette ikke gir fradragsrett. Kunden N33s selvangivelser for 2010 og 2011 er eksempler på slik fradragsføring. Skattyter møtte som vitne for lagmannsretten og ble foreholdt at det i nevnte selvangivelser er krevd særfradrag for store sykdomskostnader, som begrunnes med skattyters syke mor som er bosatt i [land i Asia]. Vitnet bekreftet at tiltalte var kjent med morens sykdom. Vitnet bekreftet videre at hun fortalte til tiltalte at hun med ujevne mellomrom sendte penger til moren, uten at det ble nevnt noe beløp. Lagmannsretten finner det bevist med sikkerhet at tiltalte bevisst, eller ansatte på tiltaltes instruks, diktet opp et fast månedlig beløp som i sum oversteg skattyters samlede reelle overføringer i anledning morens sykdom, og inntok dette i kundens selvangivelser for 2010 og 2011 som særfradrag. Beløpet er dermed uriktig samtidig som tiltalte visste at det blant annet ikke gis særfradrag for utgifter som knytter seg til syke slektninger i utlandet.

Det er også bevisført at tiltalte bevisst benyttet en reell, men ikke nødvendigvis fradragsberettiget, engangsutgift flere ganger. Også dette utgjør utvilsomt en uriktig eller ufullstendig opplysning. Kunden N51 hadde en laseroperasjon for brytningsfeil på øynene i 2007. På skattyters vegne førte tiltalte derfor kr 24.000 som særfradrag i selvangivelsen for 2007. Det er på det rene at tiltalte bevisst, eller ansatte i tråd med instruks fra henne, medtok den samme behandlingsutgiften som særfradrag for store sykdomskostnader i skattyteres selvangivelser både for 2008 og 2009.

Under bevisførselen fremkom også eksempler på at tiltalte har ført høyere beløp til fradrag enn det kunden har oppgitt i kundeskjemaet. Kunden N55 har i kundeskjemaet for 2011 opplyst at familien har ca. kr 5.000 i årlige utgifter som følge av sykdom, og at vedkommende i tillegg sender til sammen kr 12.000 til sine foreldre i utlandet. I selvangivelsen for 2011 er det likevel ført særfradrag med kr 36.000. Lagmannsretten bemerker for øvrig at beløpet på kr 12.000 under enhver omstendighet ikke er fradragsberettiget, jf. ovenfor.

I kunden N56 sin selvangivelse for 2008 medtok tiltalte både særfradrag for store sykdomskostnader og særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne. Begge fradragene ble strøket under ordinær ligning, og det legges til grunn at tiltalte ble kjent med dette. Likevel medtok hun særfradraget for store sykdomskostnader i skattyters selvangivelser for 2009 – 2011.

Lagmannsretten finner at det foreligger et bevismessig klart grunnlag for å se bort fra tiltaltes forklaring tilknyttet særfradrag for store sykdomskostnader.

Det er ikke ført bevis for at tiltalte benyttet denne fradragsposten i selvangivelser for 2006.

Lagmannsretten finner det etter dette bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte, for hvert av ligningsårene fra og med 2007 til og med 2011, i en lang rekke selvangivelser som hun eller hennes ansatte fylte ut og leverte for andre skattytere, ga bevisst uriktige eller ufullstendige

opplysninger for at kundene skulle få et uberettiget eller for høyt særfradrag for store sykdomskostnader og dermed et uriktig skatteoppgjør. Med samme bevisstyrke legger lagmannsretten til grunn at tiltalte opptrådte med profittmotiv.

7.8 Særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne, post 3.5.3 i selvangivelsen

Slik skatteloven § 6-83 lød i tiltaleperioden, ble det etter en samlet vurdering av skattyters økonomiske situasjon gitt særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne som skyldes varig sykdom eller annen varig svakhet, forutsatt at nedsettelsen er av så lett karakter at det ikke gis rett til uførepensjon eller annen offentlig stønad.

Også dette fradraget er i skatteetatens «Rettledning til postene» forklart på en lettfattelig måte. Rettledningene ble som nevnt funnet i beslaget.

I beslaget ble det funnet et vedtak av 18. februar 2009 som gjelder kunden N57. Av dette fremkommer at det ikke er anledning til å kombinere dette fradraget med andre særfradrag.

Tiltalte forklarte at hun i god tro om faktum og regelverk førte de opplysningene hun mottok fra kundene om denne fradragsposten.

Som følge av beviskravet i straffesaker må lagmannsretten legge til grunn at tiltalte frem til februar 2009 kan ha trodd at det er anledning til å kombinere dette særfradraget med andre særfradrag.

Det er på det rene at uriktige eller ufullstendige opplysninger tilknyttet også dette særfradraget i selvangivelser inngitt av tiltalte/[bedrift] inngår i skatteetatens begrunnelse for at tilnærmet samtlige kunder i ettertid har blitt ilagt tilleggsskatt.

Kunden N30s selvangivelse for 2008 ble levert 20. april 2009. Der er særfradrag for sykdomsutgifter, til tross for nevnte varsel av 18. februar 2009, kombinert med særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne. Det samme gjelder kunden N58s selvangivelse for 2009 og kunden N59s selvangivelser for 2010 og 2011. Det sentrale her er at tiltalte visste at dette fradraget ikke lar seg kombinere med særfradrag for store sykdomskostnader, men likevel medtok fradraget i illojal hensikt.

Lagmannsretten finner at den trygt kan utelukke tiltaltes forklaring om denne fradragsposten.

Også på dette punktet må samtlige typetilfeller etter lagmannsrettens syn anses som inngivelse av uriktige eller ufullstendige opplysninger av skatterettslig relevans, og at opplysningen kunne gi den enkelte skattyter en skattemessig fordel.

På denne bakgrunn finner lagmannsretten det bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte for selvangivelser ført etter februar 2009 og frem til og med ligningsåret 2011, i en lang rekke selvangivelser som hun eller hennes ansatte fylte ut og leverte for andre skattytere, ga bevisst uriktige eller ufullstendige opplysninger for at kundene skulle få et uberettiget eller for høyt særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne og dermed et uriktig skatteoppgjør. Med samme bevisstyrke legger lagmannsretten til grunn at tiltaltes motiv for dette var profitt.

7.9 Andre fradrag enn nevnt i punktene 7.1 – 7.8 ovenfor

De ovennevnte punktene 7.1 – 7.8 angir de mest benyttede fradragspostene i tiltaltes virksomhet. Det er ført bevis for at tiltalte ved noen anledninger også har benyttet andre fradragsposter ved å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Også disse fradragspostene er enkelt forklart i skatteetatens «Rettledning til postene» i selvangivelsen. Rettledningene ble som nevnt funnet i beslaget.

Som et eksempel på dette, nevnes at tiltalte førte «småutgifter for sjømenn» til fradrag med kr 6.720 under post 3.2.7 i N25s selvangivelse for 2010. N25, som i 2010 jobbet offshore, avga vitneforklaring under ankeforhandlingen. Hun var tydelig på at hun ikke hadde hatt slike utgifter, og at hun heller aldri har nevnt slike utgifter for tiltalte. Lagmannsretten legger N25s forklaring til grunn, og finner det bevist at tiltalte bevisst tilføyde denne ikke reelle utgiften da hun førte N25s selvangivelse for 2010.

Lagmannsretten finner det bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte for flere av ligningsårene i perioden 2006 – 2011, i flere selvangivelser som hun eller hennes ansatte fylte ut og leverte for andre skattytere, ga bevisst uriktige eller ufullstendige opplysninger om diverse andre fradragsposter enn nevnt i punktene 7.1 – 7.8 ovenfor, for at kundene skulle få et uberettiget eller for høyt fradrag og dermed et uriktig skatteoppgjør. Med samme bevisstyrke legger lagmannsretten til grunn at tiltalte opptrådte med profittmotiv.

8. Ytterligere om bevisvurderingen

Partene er enige om, og lagmannsretten legger til grunn, at tiltalebeslutningen kun omfatter selvangivelser som er innlevert via IP-adresser tilknyttet tiltaltes bopel, hvor [bedrift] hadde kontor.

Tiltalepunktet gjelder ligningsårene 2006 – 2011 og omfatter selvangivelsen for ett eller flere ligningsår for til sammen drøye 2 000 forskjellige skattytere og mer enn 3 000 selvangivelser. Tiltalen er videre basert på at de fradrag som bygger på uriktige eller ufullstendige opplysninger i sum for alle ligningsårene utgjør kr 201.785.840 og at samlet unndratt skatt utgjør kr 56.500.035.

I forbindelse med ankeforhandlingen hadde påtalemyndigheten lagt opp til å bevisføre selvangivelsene og etterfølgende ligning for ca. 170 skattytere. Under ankeforhandlingen avga 27 skattytere forklaring. I tillegg kom omfattende dokumentasjon tilknyttet ytterligere ca. 120 skattytere. Tiltalte har bistått samtlige med selvangivelser for minst ett ligningsår i tiltaleperioden.

For å få et inntrykk av om aktoratets bevisførsel var representativ for totalomfanget i tiltalen, besluttet lagmannsretten under ankeforhandlingen at det i tillegg skulle foretas bevisførsel som omfatter selvangivelsene, tilhørende ligningsoppgjør og endringsligningsprosessen for 15 tilfeldig valgte skattytere i aktoratets regneark. Regnearket omfatter samtlige skattytere omhandlet i tiltalen.

Under ankeforhandlingen var det således detaljert bevisførsel tilknyttet mer enn 150 skattytere og over 400 selvangivelser med påfølgende ligningsbehandling. For disse tilfellene utgjør samlet uberettiget fradrag avrundet kr 30.000.000 og samlet unndratt skatt avrundet kr 8.400.000.

I prinsippet hadde det vært mulig å gjennomføre tilsvarende detaljert bevisførsel for de resterende ca. 1 800 skattyterne.

Vitnet Grindalen, Skatt Øst, forklarte at de selvangivelsene som er bevisført er representative for samtlige selvangivelser i saken. Lagmannsretten er enig i at det er klare holdepunkter for dette.

Lagmannsretten finner at bevisførselen utvilsomt har avdekket et så fast handlingsmønster at det med sikkerhet og strafferettslig beviskrav kan fastslås at tiltalte bevisst har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i et mangedobbelt omfang av den detaljerte bevisførselen under ankeforhandlingen.

Ved vurderingen av omfanget av tiltaltes straffbare forhold, har lagmannsretten særlig vektlagt et repeterende og langvarig fast handlingsmønster, vitneforklaringen fra N60 og de tidligere nevnte generelle dokumentene som i seg selv gir holdepunkter for at hele tiltaltes virksomhet gikk ut på å gi ligningsmyndighetene bevisst uriktige eller ufullstendige opplysninger i kundenes selvangivelser.

Ved vurderingen omfanget har lagmannsretten i tillegg lagt vekt på den etterfølgende ligningsmessige behandling av tiltaltes kunder. Etter en kontradiktorisk forvaltningsbehandling har praktisk talt samtlige skattytere som omfattes av tiltalepunktet om medvirkning til andres skattesvik, fått strøket fradragposter med den begrunnelse at deres selvangivelser inneholder uriktige eller ufullstendige opplysninger. Den kontradiktoriske forvaltningsbehandlingen innebar dessuten at et overveldende flertall av disse ble ilagt tilleggsskatt fordi selvangivelsen inneholder uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Lagmannsretten kan forøvrig ikke se at det er noe ved tiltaltes forklaring som gir holdepunkter for at omfanget av hennes medvirkning til andres skattesvik i særlig grad avviker fra det som er beskrevet i tiltalebeslutningen.

På den annen side har lagmannsretten merket seg at det er holdepunkter for at noen få enkeltskattytere har fått strøket fradrag de helt eller delvis hadde krav på i faktisk og rettslig forstand.

Lagmannsretten bemerker videre at det under ankeforhandlingen, riktignok i svært beskjedent omfang, ble avdekket unøyaktigheter i det regnearket som synes å ha vært utgangspunktet for utforming av tiltalepunktet om medvirkning til andres skattesvik.

Som nevnt i forbindelse med noen av fradragspostene, knytter det seg også noe tvil til spørsmålet om når tiltalte fikk uttømmende kjennskap til fradragsbetingelsene, for eksempel at særfradragene for store sykdomskostnader og lettere nedsatt ervervsevne ikke kan kombineres, og totimersregelen vedrørende fradragføring av utgifter til bompassering.

Som følge av et marginalt innslag av usikkerhet knyttet til omfanget av tiltaltes medvirkning til andres skattesvik, kan lagmannsretten – i fravær av uttømmende bevisførsel – ikke se at det er grunnlag for fullt ut å legge tiltalebeslutningens omfangsbeskrivelse til grunn. Dette er en nødvendig følge av strafferettens strenge beviskrav.

På denne bakgrunn finner lagmannsretten at det må foretas en skjønnsmessig reduksjon av det omgang som er beskrevet i tiltalebeslutningen. Lagmannsretten må forsikre seg om at usikkerheten om omfanget kompenseres så romslig at tiltaltes grunnleggende rettigheter og hensynet til beviskravet blir ivaretatt.

Etter en samlet vurdering finner lagmannsretten det bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte i minst 2 900 selvangivelser for ligningsårene 2006 – 2011 har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og på den måten forsettlig medvirket til at et beløp i skatt på til sammen minst kr 50.000.000 ble unndratt.

9. Oppsummering av skyldspørsmålet

Under henvisning til ovennevnte finner lagmannsretten det bevist ut over enhver rimelig tvil at tiltalte for ligningsårene fra og med 2006 til og med 2011 forsettlig har medvirket til grovt skattesvik ved at hun selv, eller ansatte i [bedrift] på tiltaltes instruks, i minst 2 900 selvangivelser ga uriktige eller ufullstendige opplysninger av skatterettslig relevans vel vitende om at dette kunne føre til skattemessige fordeler for den enkelte skattyter, og at dette medførte minst kr 50.000.000 i unndratt skatt.

Lagmannsretten finner at beløpets størrelse – og også fordi medvirkningen skjedde som ledd i næringsutøvelse og at tiltalte forsøkte å holde virksomheten skjult blant annet ved at hun ikke innrapporterte omsetningen, benyttet skjult telefonnummer og registrerte foretaket med en ikke-reell forretningsadresse – må medføre at tiltalte domfelles for medvirkning til grovt skattesvik.

Etter dette finner lagmannsretten at så vel de objektive som subjektive vilkår for straff etter ligningsloven § 12-2 nr. 1, jf. nr. 2, jf. § 12-1 nr. 1 bokstav a, er oppfylt for den periode som er angitt i tiltalebeslutningens post II.

10. Straffutmålingen

Tiltalte er ikke tidligere straffedømt.

Ved straffutmålingen inngår de tiltaleposter som ble endelig avgjort ved tingrettens dom.

Flere av disse postene gjelder unndragelser av skatter og avgifter til det offentlige. Tiltalepost I og II bokstav a, c, e, g, i og k gjelder unndragelser i løpet seks år. Post I gjelder unndragelse av til sammen kr 1.644.240 i merverdiavgift mens post II bokstav a, c, e, g, i og k gjelder unndragelse av til sammen kr 1.976.520 i egen personskatt. Også tiltalepost IV bokstav a gjelder unndragelse av offentlige avgifter, selv om dette begrenser seg til tre år og unndratt arbeidsgiveravgift med samlet kr 119.810. Tiltalepost VI og VII gjelder et grovt trygdebedrageri, med tilhørende falsk forklaring, begått i løpet av ca. to år med et utbytte på kr 580.219. Tiltalepostene IV bokstav b og

V er formalforsømmelser knyttet til unnlattelse av henholdsvis innrapportering av arbeidsgiveravgift og løpende bokføring.

Lagmannsretten finner at straffenivået for de forholdene som ble endelig ved tingrettens dom isolert sett ligger i overkant av to års fengsel.

Den øvre strafferamme for grovt skattesvik er fengsel inntil seks år, jf. ligningsloven § 12-2 nr. 1. Som følge av de forhold som er pådømt i tingretten kommer straffeloven § 62 om sammenstøt av flere straffbare forhold til anvendelse. Dette innebærer at strafferammen øker til 12 års fengsel.

Ut over Nedre Romerike tingretts rettskraftige dom av 30. mars 2017 i nevnte sak mot N15, er lagmannsretten ikke kjent med rettspraksis om et sammenlignbart tilfelle.

Av forarbeidene til straffebudet i ligningsloven fremgår at en ved straffutmålingen for grovt skattesvik skal se hen til annen grov økonomisk kriminalitet. Dette er fulgt opp i rettspraksis, jf. blant annet Rt-2008-468 avsnitt 16.

Ved straffutmålingen fremhever lagmannsretten at det straffbare forholdet preges av systematisk, organisert og omfattende næringsvirksomhet hvor formålet har vært å drive innbringende næring tuftet på bevisst å bidra til andres skattesvik. Tiltaltes virksomhet må etter lagmannsrettens syn betegnes som åpenbart samfunnsskadelig, også når det ses bort fra størrelsen på det unndratte skattebeløpet. Graden av subjektiv skyld utgjør i seg selv en skjerpende omstendighet.

I skjerpende retning understrekes videre varigheten av det straffbare forholdet, seks ligningsår, og at det samlede unndratte skattebeløp er så høyt som minst kr 50.000.000.

I tillegg kommer at endringsligningen og illeggelsen av tilleggsskatt har rammet en rekke lavtlønnede skattytere. Ut fra bevisførselen legger lagmannsretten til grunn at mange av disse var i god tro ved at de antok at tiltalte ivaretok deres interesser på lovlig vis.

Et annet skjerpende poeng i saken, er at tiltaltes virksomhet var så omfattende at det nødvendiggjorde en ressursbruk i skatteetaten på ca. ti årsverk, jf. blant annet Rt-2008-468 avsnitt 20.

I Rt-2008-468, den såkalte «drosjesaken» fra Oslo, var det unndratte skattebeløp nærmere kr 90.000.000. Lagmannsretten satte straffen til fengsel i åtte år og Høyesterett forkastet anken. Vår sak gjelder en lengre periode, men et vesentlig lavere unndratt skattebeløp.

LB-2012-189228-2 gjaldt grovt skattesvik over fire ligningsår hvor unndratt skatt utgjorde til sammen kr 21.318.309. Retten uttalte at «straffenivået for skatteunndragelser i den størrelsesorden som vår sak gjelder, vil ligge på fra tre år og seks måneder opp mot fire års fengsel.» I vår sak er det unndratte skattebeløpet mer enn dobbelt så stor.

Lagmannsretten kan ikke se at det knytter seg formildende omstendigheter til det straffbare forholdet. Herunder kan lagmannsretten ikke se at «Loffland-standard», eller spørsmålet om noen av opplysningene var av lett kontrollbar art, har betydning for straffutmålingen.

Som følge av sakens skjerpende omstendigheter finner lagmannsretten at det av allmennpreventive grunner er påkrevd med ubetinget fengsel av varighet. Etter lagmannsrettens syn er straff av fengsel mellom seks og et halvt og syv år et riktig utgangspunkt for den samlede straff som skal utmåles.

Tiltalte er mor til to barn og saken har allerede hatt negativ innvirkning på barna. Ved alle handlinger som berører barn, skal barnets beste være et grunnleggende hensyn, jf. Grunnloven § 104 annet ledd og FNs barnekonvensjon artikkel 3 nr. 1. Dette innebærer ikke at barnas interesser alltid skal ha avgjørende betydning for utmålingen, jf. blant annet Rt-2013-416. Lagmannsretten legger til grunn at barnas omsorgsbehov ivaretas av deres far dersom mor ikke kan ta del i omsorgsutøvelsen. Når dette sammenholdes med de tunge allmennpreventive hensyn som gjør seg gjeldende, kan lagmannsretten ikke se at hensynet til barna har nevneverdig betydning for straffutmålingen.

Som nevnt var et anonymt tips høsten 2010 opptakt til denne straffesaken. Frem til februar 2013 var tiltalte ukjent både med tipset og skatteetatens anmeldelse av 12. oktober 2012. Tidsforløpet fra politiaksjonen i februar 2013 har imidlertid vært en belastning for tiltalte og hennes familie. Den samlede behandlingstid deretter nærmer seg seks år.

Retten til behandling av sin sak innen rimelig tid er fastslått både i EMK artikkel 6 nr. 1, Grunnloven § 95 og langvarig rettspraksis. Etter lagmannsrettens syn kan ikke den del av tidsbruken som skyldes kompleksiteten og omfanget av etterforskning gis betydning ved straffutmålingen. Dette blir annerledes for såkalt liggetid. Partene synes å være enige om, og lagmannsretten legger til grunn, at saken var ferdig etterforsket i juni 2014. Saken lå deretter inaktiv i ca. syv måneder. Liggetid av slik varighet utgjør ikke en krenkelse av EMK artikkel 6 nr. 1, jf. HR-2016-225, men må etter lagmannsrettens syn tillegges noe vekt ved straffutmålingen.

Tiltalte har gjort seg skyldig i straffbare forhold av slikt omfang at hun må påregne at også domstolsbehandlingen av saken tar lang tid. Lagmannsretten finner likevel at selve irettføringen har tatt så langt tid at det må inngå i den straffutmålingsrelaterte kompensasjonen for lang saksbehandlingstid som ikke kan lastes tiltalte.

Lagmannsretten legger til grunn at tiltalte under etterforskningen samarbeidet med politiet. For tingretten erkjente hun straffeskyld for tiltalepostene om eget skattesvik og overtredelse av folketrygdloven (tiltalens post IV). Erkjennelsen hadde liten eller ingen betydning for oppklaringen. For lagmannsretten har tiltalte til en viss grad erkjent de faktiske forhold, uten at dette i særlig grad har medført noen prosessøkonomisk gevinst. Lagmannsretten finner at straffeloven (1902) § 59 annet ledd skal tillegges begrenset vekt ved utmålingen.

Ved straffutmålingen må det tas hensyn til at tiltalte er idømt rettighetstap for alltid og inndragning.

Etter en samlet vurdering finner lagmannsretten at straffen skal settes til fengsel i seks år.

11. Avslutning

Tiltalte er ikke i inntektsgivende arbeid og er idømt et inndragningskrav på kr 2.500.000 til fordel for statskassen. Det er derfor ikke grunnlag for å idømme saksomkostninger, jf. straffeprosessloven § 437 tredje ledd.

Som følge av sakens omfang er dommen ikke avsagt innen lovens frist.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. A, født 0.0.1976, dømmes for overtredelse av ligningsloven § 12-2 nr. 1 jf. nr. 2 jf. § 12-1 nr. 1 bokstav a. For dette og de forhold som ble endelig avgjort ved Nedre Romerike tingretts dom av 13. januar 2017, og sammenholdt med straffeloven (1902) § 62, dømmes hun til fengsel i 6 – seks – år.
Til fradrag i straffen kommer 15 – femten – dager for utholdt varetekt.
2. Det gjøres ingen endring av punktene 3, 4 og 5 i tingrettens domsslutning.

Bindende forhåndsuttalelser

SkN 18-090 Vedrørende et AS' investering i JV selskap i utlandet.

Lovstoff: Skatteloven § 10-40 flg.

Bindende forhåndsuttalelse nr. 10/2018 av 8. november 2018.

Sammendrag: Spørsmålet var om Holding AS investering i et Joint Venture selskap (JV) i landet Z, for norske skatteformål og etter norsk internrett, skal anses som investering i et selskap med deltakerfastsetting. I så fall skal skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt fastsettes hos JV som om dette selskap var skattyter og hvor nettoresultatet i så fall skal fordeles til Holding AS til beskatning. Alternativet er at JV i stedet skal ses som et selvstendig skattesubjekt etter skatteloven § 2-2 første ledd. Skattedirektoratet konkluderte med at Holding AS kan erverve 50 % andel i Newco uten å bli tilordnet en andel av selskapets fremtidige overskudd etter skatteloven § 10-40 flg. jf. § 2-2 annet og tredje ledd.

Om et aksjeselskaps investering i Joint Venture selskap i utlandet skal anses som en investering i selskap med deltakerfastsetting etter skatteloven § 10-40 flg.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at Selskap A er et selskap hjemmehørende i X.

Selskap A har datterselskap spredt over hele verden, deriblant i Norge. Globalt har konsernet ca 1500 ansatte, herunder både operativt og administrativt personell.

Konsernet har nylig etablert et holdingselskapet Holdings AS i Norge. Selskapet er eid via Selskap B i landet Y.

Holding AS er ment å være et såkalt «single purpose investment vehicle». Dette innebærer at selskapet er tiltenkt å være partner i Newco som er et Joint Venture selskap (JV) i landet Z som i sin tur eier selskap som eier kapitalobjekter.

Anmodningen gjelder hvorvidt det norske selskapets eventuelle investering i landet Z skal anses som investering i et deltakerlignet selskap, slik at Holding AS blir løpende beskattet for det underliggende overskuddet i den utenlandske strukturen, jf. skatteloven § 10-40 flg.

Den planlagte disposisjon

Holding AS vil, under forutsetning av en bekreftende forhåndsuttalelse, ha som eneste funksjon å investere i et JV i Z. De 2 øvrige JV-partnerne, se nedenfor, vil være selskap i landet Z, helt uavhengig av Holding AS.

Partene vil eie JV'et 50 % hver. JV-partneren vil imidlertid eie 49 % av JV'et direkte og 1 % gjennom et managementselskap som er tiltenkt enkelte managementfunksjoner i strukturen.

JV-selskapet vil være et kommandittselskap etter internretten i landet Z.

JV-selskapet vil eie en portefølje av selskaper som eier kapitalobjekter. Også disse vil være organisert som kommandittselskap etter internretten i Z.

I Z anses JV-selskapet, og underliggende kapitalobjektseiende selskap, som deltakerlignede selskaper. JV-partnerne vil bli beskattet i henhold til reglene i Z for de aktuelle kapitalobjekter.

Den konkrete problemstilling

JV-selskapet kan sammenlignes med det som etter norske regler er et kommandittselskap. Således vil partnersnes ansvar for selskapsforpliktelsene være begrenset til selskapskapitalen. Disse benevnes som kommandittister.

I tillegg har JV-selskapet en «General partner/komplementar» (GP), som etter internretten i Z er et selskap med begrenset ansvar. Aksjene i GP er eid med 50 % hver av de to JV-partnerne. GP har et ubegrenset ansvar for selskapsforpliktelsene.

GP skiller seg imidlertid ifra en komplementar etter norsk selskapsrett i den forstand at foretaket ikke har en eierinteresse eller tar del i overskuddet i JV-selskapet, men kun mottar en forhåndsfastsatt årlig godtgjørelse. GP skal i dette tilfellet likevel ha 60 % av stemmene i JV-selskapets besluttende organer.

I den tilsendte avtalen "Partnership Agreement of the limited partnership" § 11 (3) fremgår det at:

"The General partner shall be reimbursed for its costs and expenses incurred in managing the limited partnership, except for the remuneration of the managing directors. It shall receive a remuneration of EUR 5.000 (net) per annum for exercising its functions and the assumption of personal liability"

Avtalen skal i følge innsender på dette punkt forstås slik at GP får refundert forvaltningsrelevante kostnader med unntak av vederlag til administrerende direktører. I tillegg mottar GP et beløp på EUR 5 000 (netto) pr år for utøvelse av sine funksjoner og mulig personlig ansvar.

Følgende parter vil delta i JV'et:

- Holding AS (JV Partner kommandittist). Begrenset ansvar. Rett til 50 % av fortjenesten. 20 % av stemmene
- Et selskap i Z (JV Partner/kommandittist). Begrenset ansvar. Rett til 49 % av fortjenesten, 20 % av stemmene

- Et uavhengig management selskap i Z (JV Partner/kommandittist). Begrenset ansvar. Rett til 1 % av fortjenesten, 0 % av stemmene
- Et selskap i Z med begrenset ansvar, eid av JV partnerne i fellesskap. (General Partner/komplementar). Ubegrenset ansvar. Rett til 0 % av fortjenesten, men får et fast honorar. Har 60 % av stemmene.

Partene som har rett til overskuddsandel vil også være forpliktet til å foreta innskudd i JV-selskapet. GP skal ikke foreta noe innskudd.

Skattemessige vurderinger

Spørsmålet blir hvorvidt JV-selskapet i Z for norske skatteformål skal ansees som et eget skattesubjekt eller et deltakerlignet selskap. Dette må avgjøres etter norsk internrett. Med hensyn til denne problemstillingen viser innsender til at norske investorers deltakelse i tyske KG-strukturer tidligere har vært behandlet av Høyesterett i en dom inntatt i Utv. 2012 side 1373. Innsender mener prinsippene som kan utledes fra denne dommen får direkte betydning også her.

Det fremgår av Høyesteretts vurdering at en «General Partner/komplementar» som er fullt ut ansvarlig for KG'ets forpliktelser likevel ikke kan sies å være en deltaker etter norsk rett hvis ikke denne også har en egentlig selvstendig økonomisk interesse knyttet til selskapet.

Høyesterett fant i den konkrete saken at man ikke hadde å gjøre med et deltakerlignet selskap, all den tid ingen av «deltakerne» i det tyske KG'et hadde et ubegrenset ansvar. Høyesterett viste til at den tyske komplementaren ikke hadde noen eierandel og ikke rett til andel i overskuddet.

Innsender peker på at det også i den foreliggende sak er slik at den eneste parten med et ubegrenset ansvar for selskapsforpliktelsene er komplementaren, uten egentlig selvstendig økonomisk interesse i kommandittselskapet (JV-selskapet). Den vesentligste forskjellen fra saken som var oppe til vurdering i Høyesterett er at GP har stemmerett.

Høyesterett avgjorde imidlertid spørsmålet om deltakelse ut fra den økonomiske interessen. Det synes ikke som stemmerett har hatt noe betydning for spørsmålet om deltakelse. Innsender vurderer dette slik at GP i det utenlandske JV-selskapet ikke er «deltaker» selv om denne har 60 % av stemmene i JV-selskapets selskapsorganer. Det avgjørende er etter innsenders syn at GP ikke har noen egentlig eierandel, ingen innskuddsforpliktelse og ingen rett til andel i overskuddet.

All den tid ingen av de som kvalifiserer som «deltakere», i henhold til norsk rett, har et ubegrenset ansvar for selskapsforpliktelsene, mener innsender det utenlandske JV-selskapet ikke vil være deltakerlignet i henhold til norske skatteregler.

Innsender bemerker at Høyesterett i den konkrete saken vurderte hvorvidt tap ved avhendelse av KG'et ville falle inn under fritaksmetoden. Dommen tar derfor ikke direkte stilling til om det tyske KG'et skulle lignes som et deltakerlignet selskap etter skatteloven § 10-40 flg. Det rettslige spørsmålet i saken var imidlertid hvorvidt KG'et var et deltakerlignet selskap eller et aksjeselskap etter norske regler. Innsender mener derfor Høyesteretts vurdering må få direkte betydning også i saken her.

Spørsmål som ønskes besvart

Kan Holding AS erverve en 50 % andel i JV-selskapet uten å bli tilordnet en andel av JV-selskapets eventuelle fremtidige overskudd etter skatteloven § 10-40 flg.?

Skattedirektoratets vurderinger

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de(n) skisserte transaksjon(er) ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum som er beskrevet ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, vurdere om Holding AS investering i et Joint Venture selskap (JV), for norske skatteformål og etter norsk internrett, skal ansees som investering i et selskap med deltakerfastsetting hvor skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt fastsettes hos JV som om dette selskap var skattyter, jf. skatteloven §§ 2-2 (2) og (3) ledd, 10-40 og 10-41 første ledd og hvor Holding AS andel av nettoresultatet i så fall skal fordeles til Holding AS til beskatning. Dersom dette ikke er tilfelle anses JV som et selvstendig skattesubjekt etter skatteloven § 2-2 første ledd.

Med unntak av GP, som etter det opplyste har et ubegrenset ansvar for selskapsforpliktelsene, har alle de øvrige partnerne, herunder Holding AS, begrenset ansvar. For norske skatteformål blir det dermed avgjørende om GP kan anses for å være deltaker i JV i den forstand at GP deltar i partnerskapet for felles regning og risiko, jf. selskapsloven § 1-1 (1).

Spørsmålet om beskatningsmåte må etter Statoil Holding-dommen (Rt. 2012 s. 1380) anses å utgjøre en integrert del av klassifiseringen av det tyske kommandittselskapet JV etter norsk rett, se dommens avsnitt 49

For vurdering av Høyesteretts premisser for å anses som deltaker viser Skattedirektoratet til dommens avsnitt 60, 61, 67 og 68:

"(60) I NOU 1980:19 punkt 5.1 er det inntatt en nærmere redegjørelse for under hvilke omstendigheter et selskap formelt sett opprettet som et kommandittselskap, likevel måtte anses regulert av lov om aksjeselskaper av 4. juni 1976. Det som særlig synes å ha interesse i denne sammenheng, er at det fremheves at komplementarens stilling må være slik at denne har slike «inntekter på sin deltakelse i kommandittselskapet» at det kan akkumuleres midler som blant annet kan tjene til dekning av kommandittselskapets forpliktelser.

(61) Finansdepartementet synes i en uttalelse 10. september 1986, Utv. 1986 side 459, å forutsette at en formell eierandel i selskapet ikke er et vilkår. I et tilfelle der komplementaren hverken hadde eierandel eller andel i overskudd, ble det at kommandittselskapet måtte bedømmes som et aksjeselskap begrunnet med at komplementaren ikke gjennom sin deltakelse hadde noen mulighet til å bygge opp kapital for å møte et ansvar for kommandittselskapets forpliktelser.

.....

(67) HAH er en nødvendig brikke i selskapskonstruksjonen, men det er ikke noen egentlig selvstendig økonomisk interesse knyttet til selskapet. HAH er fullt ansvarlig for kommandittselskapets forpliktelser, men ansvaret i seg selv kan ikke sies å være et utslag av en deltakerinteresse. At HAHs egenkapital utgjør ca. en førtiendedels promille av kommandittselskapets egenkapital, og at eksponeringen for kommandittselskapets forpliktelser først blir effektiv etter at kommandittselskapet har tapt egenkapitalen, gjør ikke vurderingen vanskeligere, men disse sidene av selskapskonstruksjonen er etter mitt syn ikke avgjørende for resultatet.

(68) Som lagmannsretten konkluderer jeg da at HAH ikke var deltaker i NHD."

Med utgangspunkt i innsenders opplysninger om at GP ikke har noen eierandel, ingen innskuddsforpliktelse og ingen rett til andel i overskuddet kan Skattedirektoratet ikke se at Høyesteretts premisser over vil være oppfylt for GP, da denne gjennom sin deltakelse ikke kan sees å ha muligheten til å bygge opp kapital til å møte et eventuelt ansvar for JV's forpliktelser.

Det forhold at GP etter klausulen i "Partnership Agreement of the limited partnership" § 11 (3) har krav på å få dekket visse kostnader vil i prinsippet kunne stille GP i en bedre økonomisk situasjon, men gir i seg selv likevel ikke muligheten til å bygge opp kapital. Sett sammen med fraværet av inntektsmuligheter som beskrevet over vil kostnadsdekningen etter Skattedirektoratets ikke tilfredsstile Høyesteretts premisser.

Når det gjelder den samme klausulens bestemmelse om at GP skal motta et beløp på EUR 5 000 (netto) pr år for utøvelse av sine funksjoner og mulig personlig ansvar, så viser Skattedirektoratet til at Høyesterett i Statoil Holding-dommen (63) viste til NOU 1980:19 side 107 hvor på side 107 fremgår at:

"En som måtte være interessert i en virksomhet ved å ha krav på betaling uten hensyn til om virksomheten går med overskudd, er ikke "deltaker" i et selskap. Karakteristisk for selskapsdeltakere er altså at de sitter igjen med "resten" til fordeling, enten resten er positiv eller negativ."

En fast godtgjørelse som beskrevet i klausulen, løsrevet fra JV's driftsresultat, vil etter Skattedirektoratets syn dermed ikke i seg selv tale for at GP er "deltaker" i JV.

Det er videre opplyst at GP skal ha 60 % av stemmeretten i JV. Basert på Høyesteretts utlegning i Statoil Holding-dommen kan ikke Skattedirektoratet se at stemmeretten i seg selv vil ha noen avgjørende betydning for deltakers evne til å møte eventuelle fremtidige økonomiske forpliktelser. Direktoratet vil likevel presisere at vi i en bindende forhåndsuttalelse ikke kan ta stilling til eventuelle endringer som følge av at GP alene, eller sammen med øvrige deltakere, bruker stemmeretten på en slik måte at GPs evne til å møte fremtidige selskapsforpliktelser på JV's hånd bedres.

Etter en samlet vurdering av de nevnte forhold legger Skattedirektoratet til grunn at Holding AS kan erverve 50 % andel i det tyske JV-selskapet uten å bli tilordnet en andel av JV-selskapets fremtidige overskudd etter skatteloven § 10-40 flg. jf. § 2-2 annet og tredje ledd.

Konklusjon

Holding AS kan erverve 50 % andel i Newco uten å bli tilordnet en andel av selskapets fremtidige overskudd etter skatteloven § 10-40 flg. jf. 2-2 annet og tredje ledd.

Lovendringer

SkN 18-091 Endringslov til skatteloven

Prop.104 LS (2017–2018), Innst.23 L (2018–2019), Lovvedtak 2 (2018–2019). Stortingets første og andre gangs behandling hhv. 8. og 13. november 2018. Fremmet av Finansdepartementet.

Endringer i følgende lov:

Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endringer:

§ 8-13 nye femte til tiende ledd skal lyde:

(5) For selskaper innenfor ordningen gjelder begrensninger i adgangen til å leie ut fartøyer på bareboat-vilkår etter bestemmelsene i sjetten til niende ledd nedenfor.

(6) Som utleie på bareboat-vilkår regnes utleie der ansvaret for å bemanne fartøyet ikke påhviler uteieren eller et nærstående selskap. Som nærstående selskap etter dette ledd regnes

- a. selskap der uteieren har direkte eller indirekte interesse i form av eierskap eller stemmerettigheter på 25 prosent eller mer eller rett til å motta 25 prosent eller mer av overskuddet og
- b. selskap som har direkte eller indirekte interesse i uteieren i form av eierskap eller stemmerettigheter på 25 prosent eller mer eller rett til å motta 25 prosent eller mer av overskuddet.

Hvis et selskap har direkte eller indirekte interesse i uteieren og en eller flere andre enheter på 25 prosent eller mer, anses alle selskapene for nærstående. Som nærstående regnes også norske og utenlandske selskaper som utgjør et konsern i henhold til regnskapsloven § 1-3.

(7) Ved beregning av tonnasjeandel som er leid ut på bareboat-vilkår etter denne paragraf medtas den samlede innleide og eide tonnasjen i en selskapsgruppe som er omfattet av skatteordningen etter §§ 8-10 til 8-20. Med tonnasje forstås nettotonnasje slik denne til enhver tid er fastsatt i målebrev som er gyldige her i riket i henhold til forskrift 30. juni 2015 nr. 823 om måling av skip og flyttbare innretninger. I selskapsgruppe etter dette ledd inngår norske og utenlandske selskaper som per 31. desember i inntektsåret utgjør et konsern i henhold til regnskapsloven § 1-3.

Tonnasje som leies inn til et selskap på bareboat-vilkår og som leies ut igjen på bareboat-vilkår medtas ikke. Det samme gjelder tonnasje som leies inn til et selskap på time charter- eller voyage charter-vilkår og som leies ut igjen på time charter- eller voyage charter-vilkår, jf. tiende ledd annet punktum, unntatt når tonnasjen inngår i selskapets virksomhet knyttet til salg av

transporttjenester. Tonnasje i underliggende selskap som beskattes etter §§ 8-10 til 8-20, jf. § 8-11 første ledd g, medregnes bare dersom det underliggende selskapet tilhører selskapsgruppen. Tonnasjeandelen for inntektsåret beregnes som et vektet snitt av andelen for alle årets dager. Det enkelte selskap kan likevel velge at tonnasjeandelen for inntektsåret skal beregnes som et vektet snitt av alle dager i inntektsåret og de tre siste årene forut for inntektsåret. Tonnasje i underliggende selskap med deltakerfastsetting og NOKUS-selskap, jf. § 8-11 første ledd e og f, medregnes med en forholdsmessig andel. Ved endring i eierandel i løpet av et år medregnes tonnasje i underliggende selskap med deltakerfastsetting og NOKUS-selskap slik at selskapets samlede tonnasje for hele året fordeles i forhold til eierandel og dager andelen har vært eiet.

(8) Selskap innenfor ordningen kan ikke leie ut fartøy på bareboat-vilkår dersom:

- a. leieavtalen overfører eierskapet til fartøyet til leietaker eller en tredjepart ved utløpet av leieperioden, unntatt når prisen skal tilsvare markedspris vurdert på tidspunktet for utløp av leieperioden,
- b. leietaker eller en tredjepart har rett til å kjøpe fartøyet ved utløpet av leieperioden, unntatt når prisen skal tilsvare markedspris vurdert på tidspunktet for utløp av leieperioden,
- c. andre forhold gjør det sannsynlig at leietaker eller en tredjepart vil overta fartøyet i løpet av avtaleperioden eller senere, unntatt når prisen skal tilsvare markedspris vurdert på tidspunktet for overtakelse,
- d. nåverdien av minimum leiebetalinger tilsvare mer enn 90 prosent av markedsverdien for fartøyet ved inngåelse av leieavtalen,
- e. hele eller deler av gevinst og tap som følge av variasjoner i restmarkedsverdien av fartøyet tilfaller leietaker,
- f. leietaker har etter utløpet av den opprinnelige avtalen rett til å fornye denne, til en leie som ligger under markedsleie for et tilsvarende fartøy eller
- g. leieperioden går over mer enn 50 prosent av fartøyets totale økonomiske levetid, estimert ved leieperiodens begynnelse.

Andelen av selskapsgruppens tonnasje som er utleid på bareboat-vilkår kan ikke overstige 40 prosent av gruppens totale tonnasje.

(9) Oppfylles ikke vilkårene som nevnt under åttende ledd kan selskap som leier ut hjelpefartøyer i petroleumsvirksomhet mv. på bareboat-vilkår, og som ikke leier ut andre typer fartøyer på slike vilkår, likevel skattlegges etter §§ 8-10 til 8-20 dersom andelen av selskapsgruppens tonnasje som er utleid på bareboat-vilkår ikke overstiger 50 prosent av gruppens totale tonnasje.

Departementet gir forskrift om hvilke typer fartøy som omfattes av foregående punktum. Den strategiske ledelsen for fartøy som nevnt i første punktum må utøves av et selskap som er hjemmehørende i en EØS-stat og leieperioden kan være maksimalt fem år, med tillegg på inntil tre år dersom det foreligger avtale om adgang til å forlenge perioden.

(10) Andelen av selskapsgruppens tonnasje som er leid inn på time charter- eller voyage charter-vilkår og som ikke er EØS-registrert kan ikke overstige 90 prosent av den totale tonnassen i selskapsgruppen som er omfattet av skatteordningen etter §§ 8-10 til 8-20. Fartøyer anses som leid inn på time charter- eller voyage charter-vilkår dersom verken innleier eller et selskap i samme selskapsgruppe har overtatt ansvaret for bemanning av fartøyet. Med tonnasje forstås nettotonnasje slik denne til enhver tid er fastsatt i målebrev som er gyldige her i riket i henhold til forskrift 30. juni 2015 nr. 823 om måling av skip og flyttbare innretninger. I selskapsgruppe etter dette ledd inngår norske og utenlandske selskaper som utgjør et konsern i henhold til

regnskapsloven § 1-3 per 31. desember i inntektsåret. Tonnasje som leies inn til et selskap på bareboat-vilkår og som leies ut igjen på bareboat-vilkår medtas ikke. Tonnasje i underliggende selskap som beskattes etter §§ 8-10 til 8-20, jf. § 8-11 første ledd g, medregnes bare dersom det underliggende selskapet tilhører selskapsgruppen. Andelen beregnes som et vektet snitt av andelen for alle inntektsårets dager. Tonnasje i underliggende selskap med deltakerfastsetting og NOKUS-selskap, jf. § 8-11 første ledd e og f, medregnes med en forholdsmessig andel. Ved endring i eierandel i løpet av året medregnes tonnasje i underliggende selskap med deltakerfastsetting og NOKUS-selskap slik at selskapets samlede tonnasje for hele året fordeles i forhold til eierandel og dager andelen har vært eiet.

§ 8-17 tredje ledd nytt sjette og syvende punktum skal lyde:

Rettingsadgangen etter dette ledd gjelder ikke ved brudd på vilkåret etter § 8-13 åttende ledd om at andelen av selskapsgruppens tonnasje som er utleid på bareboat-vilkår ikke kan overstige 40 prosent av gruppens totale tonnasje eller ved brudd på vilkåret etter § 8-13 niende ledd om at andelen av selskapsgruppens tonnasje som er utleid på bareboat-vilkår ikke kan overstige 50 prosent av gruppens totale tonnasje. Rettingsadgangen gjelder heller ikke ved brudd på vilkåret i § 8-13 tiende ledd.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

III

Ved ikrafttreddelsen av endringene under I gjelder følgende overgangsregler:

(1) For selskap som er skattlagt etter den særskilte skatteordningen for inntektsåret 2017, og som for inntektsåret 2018 fortsatt skal skattlegges etter den særskilte skatteordningen, må kravene i § 8-13 åttende og niende ledd være oppfylt innen 1. november 2018. Ved beregningen av andelen av selskapsgruppens tonnasje som er utleid på bareboat-vilkår kan perioden 1. november 2018 til 31. desember 2018 alternativt legges til grunn. Selskaper som trer ut av ordningen på grunn av brudd på vilkårene i § 8-13 åttende og niende ledd anses som trådt ut av ordningen fra og med 1. november 2018.

(2) Tonnasje som er leid ut på bareboat-vilkår etter eksisterende kontrakter per 31. desember 2017 er ikke omfattet av begrensningene i § 8-13 åttende og niende ledd og skal ikke inngå ved beregningen av tonnasjeandel som er utleid på bareboat-vilkår. Foregående punktum gjelder ikke dersom gjenværende leieperiode per 1. januar 2018 overstiger åtte år. Ved anvendelse av § 8-13 niende ledd er tidsgrensen etter foregående punktum fem år, men slik at det ikke tas hensyn til adgang til å forlenge leieperioden med inntil tre år. Ved anvendelse av bestemmelsene i dette ledd tas det ikke hensyn til avtaler om reduksjon av leieperioden i eksisterende avtaler om bareboat-utleie som er gjort i perioden 15. november 2017 til 31. desember 2017.

(3) Tonnasje som er innleid på time charter- eller voyage charter-vilkår etter eksisterende kontrakter per 31. desember 2017 skal ikke inngå ved beregningen av tonnasjeandel som er innleid på time charter- og voyage charter-vilkår etter § 8-13 tiende ledd.

SkN 18-092 Lov om endringer i skatteloven

Prop.1 LS (2018–2019), Innst.4 L (2018–2019), Lovvedtak 25 (2018–2019). Stortingets første og andre gangs behandling hhv. 12. og 15. desember 2018. Fremmet av Finansdepartementet.

Endringer i følgende lov:

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endringer:

§ 8-11 åttende ledd tredje punktum skal lyde:

Med tonnasje forstås nettotonnasje slik denne til enhver tid er fastsatt i målebrev som er gyldige her i riket i henhold til forskrift 30. juni 2015 nr. 823 om måling av skip og flyttbare innretninger.

§ 8-13 første ledd første punktum skal lyde:

(1) Selskap innenfor ordningen kan ikke drive annen virksomhet enn utleie og drift av egne og innleide skip eller hjelpefartøy som nevnt i § 8-11 første ledd a, b og i.

§ 14-5 fjerde ledd bokstav f skal lyde:

f. Dette ledd omfatter ikke finansforetak som etter finansforetaksloven har konsesjon til å yte kreditt og stille garantier for egen regning.

§ 14-82 første ledd bokstav b annet punktum skal lyde:

Dersom kostprisen ved kjøp og inngangsverdien ved arv eller arveforskudd av livdyr overstiger den summen som er fastsatt for direkte kostnadsføring av avskrivbare driftsmidler, skal kostnadsfordelingen skje over tre år med like store årlige beløp.

II

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endringer:

§ 14-5 fjerde ledd nåværende bokstav h blir ny i.

§ 14-5 fjerde ledd bokstav h skal lyde:

h. For institusjoner nevnt under f som kan føre til fradrag tap på utlån og garantier som er ført til kostnad i årsregnskapet i samsvar med regnskapslovgivningens regler i g, som går over til anvendelse av IFRS 9 i regnskapsåret 2018 og der det oppstår en differanse i utgående tapsavsetninger beregnet etter IAS 39, sammenlignet med de inngående tapsavsetningene beregnet etter IFRS 9, gjelder følgende:

1. Økte tapsavsetninger knyttet til tap på utlån og garantier som føres direkte mot egenkapitalen i forbindelse med implementering av IFRS 9, jf. regnskapsloven § 4-3 annet ledd og IAS 8, kan fradras i sin helhet i inntektsåret 2019.
2. Reduserte tapsavsetninger knyttet til tap på utlån og garantier som føres direkte mot egenkapitalen i forbindelse med implementering av IFRS 9, jf. regnskapsloven § 4-3 annet ledd og IAS 8, skal inntektsføres i sin helhet i inntektsåret 2019.

§ 17-4 nytt femte ledd skal lyde:

(5) For inntektsåret 2018 kan skattebegrensning etter denne bestemmelsen kun gis til skattytere med tilsvarende rett til skattebegrensning for inntektsåret 2017. For etterfølgende inntektsår kreves det at skattyter hadde rett på skattebegrensning det foregående inntektsår.

III

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endringer:

§ 2-38 syvende ledd skal lyde:

(7) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i tredje og fjerde ledd.

§ 2-38 åttende ledd oppheves.

§ 6-10 fjerde ledd oppheves.

§ 8-5 første ledd skal lyde:

(1) Forsikrings- og pensjonsforetak gis fradrag for avsetninger til forsikringsforpliktelser etter følgende regler:

- a. Skadeforsikringsforetak gis fradrag for
 1. avsetning for ikke opptjent bruttopremie etter forskrift 18. desember 2015 nr. 1775 om årsregnskap for skadeforsikringsforetak § 3-5 første ledd,
 2. avsetning for ikke avløpt risiko etter forskrift 18. desember 2015 nr. 1775 om årsregnskap for skadeforsikringsforetak § 3-5 annet ledd og
 3. erstatningsavsetning etter forskrift 18. desember 2015 nr. 1775 om årsregnskap for skadeforsikringsforetak § 3-5 tredje ledd.
- b. Livsforsikringsforetak og pensjonsforetak gis fradrag for
 1. avsetning til forsikringsfond eller annet fond som tilsvarende midler i investeringsvalg- og kollektivportefølje og
 2. avsetninger som nevnt i a.

§ 8-5 fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) Regnskapslovgivningens regler legges til grunn ved skattlegging av inntekter og fradrag for kostnader, herunder gevinst og tap, knyttet til eiendeler som forvaltes i investeringsvalg- og kollektivportefølje i livsforsikringsforetak og pensjonsforetak. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i dette ledd.

(5) Mottatt konsernbidrag i livsforsikringsforetak og pensjonsforetak, jf. §§ 10-2 til 10-4, er ikke skattepliktig inntekt, for så vidt eierandelen i det avgivende selskapet forvaltes i investeringsvalg- eller kollektivporteføljen. Avgitt konsernbidrag i livsforsikringsforetak og pensjonsforetak er ikke fradragsberettiget for giveren eller skattepliktig inntekt for mottakeren for så vidt eierandelen i det mottakende selskapet forvaltes i investeringsvalg- eller kollektivporteføljen.

§ 8-5 nytt sjette til åttende ledd skal lyde:

(6) Ved fusjon og fisjon fastsettes skattemessige verdier i tråd med regnskapsreglene for overtakende selskap, for så vidt gjelder eiendeler som forvaltes i investeringsvalg- og kollektivporteføljen i livsforsikringsforetak og pensjonsforetak. Differanse mellom verdiene fastsatt etter forrige punktum og skattemessige verdier i overdragende selskap er skattepliktig eller fradragsberettiget for overtakende selskap i året for virkningstidspunktet.

(7) Ved overføring av eiendeler etter § 11-21 til investeringsvalg- og kollektivporteføljen i livsforsikringsforetak og pensjonsforetak, fastsettes skattemessige verdier i tråd med regnskapsreglene for overtakende selskap. Differanse mellom verdiene fastsatt etter forrige punktum og skattemessige verdier i overdragende selskap er skattepliktig eller fradragsberettiget for overtakende selskap i året for overdragelsen.

(8) Ved endring av regnskapsprinsipp som får virkning for investeringsvalg- og kollektivporteføljen i livsforsikringsforetak og pensjonsforetak, skal endring av balansestørrelse som er regnskapsført mot egenkapitalen være skattepliktig eller fradragsberettiget i det året prinsippendringen implementeres.

§ 9-2 annet ledd skal lyde:

(2) Likestilt med realisasjon er:

- a. stiftelse av varig rettighet i formuesobjekt mot engangsvederlag
- b. overføring av eierandeler og finansielle instrumenter mellom kundeportefølje og selskapsportefølje i selskaper mv. som driver forsikringsvirksomhet etter lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv.

§ 14-4 tredje ledd oppheves.

Ny § 14-28 skal lyde:

§ 14-28. Tidfesting for forsikringsforetak og pensjonsforetak

(1) Regnskapslovgivningens regler legges til grunn ved tidfestingen av inntekter og kostnader, herunder gevinst og tap, knyttet til investeringsvalg- og kollektivportefølje i livsforsikringsforetak og pensjonsforetak, jf. § 8-5 fjerde ledd.

(2) Fradrag for premie til skadeforsikring skal tidfestes til det inntektsåret forsikringsdekningen gjelder for.

(3) Premieinntekt i skadeforsikringsforetak inntektsføres ved forfall.

IV

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endringer:

§ 4-10 første ledd tredje punktum skal lyde:

Verdien av næringseiendom skal settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger 90 prosent av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.

§ 4-10 fjerde ledd tredje punktum skal lyde:

Verdien av næringseiendom settes til 75 prosent av eiendommens beregnede utleieverdi.

§ 4-12 første til tredje, femte og sjette ledd skal lyde:

(1) Børsnotert aksje verdsettes i alminnelighet til 75 prosent av kursverdien 1. januar i skattefastsettingsåret.

(2) Ikke-børsnotert aksje verdsettes til 75 prosent av aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar året før skattefastsettingsåret fordelt etter pålydende.

(3) Ikke-børsnotert aksje i utenlandsk selskap verdsettes til 75 prosent av aksjens antatte salgsverdi 1. januar i skattefastsettingsåret. Aksjen skal verdsettes etter annet ledd når skattyteren krever dette og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi.

(5) Egenkapitalbevis i sparebank, gjensidig forsikringsselskap, kreditt- og hypotekforening og selveiende finansieringsforetak verdsettes til 75 prosent av kursverdien 1. januar i skattefastsettingsåret. Er kursen ikke notert eller kjent, settes verdien til den antatte salgsverdi.

(6) Andel i verdipapirfond verdsettes til andelsverdien 1. januar i skattefastsettingsåret. Aksjeandel i verdipapirfond, jf. skatteloven § 10-20, verdsettes til 75 prosent av aksjeandelens verdi.

§ 4-13 første ledd første punktum skal lyde:

(1) For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er stiftet året før skattefastsettingsåret, settes aksjeverdien til 75 prosent av summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs.

§ 4-17 annet ledd skal lyde:

(2) Driftsmidler, unntatt eiendom som nevnt i skatteloven § 4-10 første ledd tredje punktum, verdsettes til 75 prosent av skattemessig formuesverdi.

§ 4-40 første ledd tredje punktum skal lyde:

Verdien av deltakerens selskapsandel settes til 75 prosent av andelen av nettoformuen beregnet etter første og andre punktum.

§ 5-10 bokstav a skal lyde:

- a. lønn, honorar, feriepenger og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold, men ikke i virksomhet. Som annen godtgjørelse anses blant annet tantieme, gratiale, ventepenger, tips, provisjon, premier, priser, stipend og lignende ytelser, samt ytelser som omfattes av §§ 5-11 til 5-14,

§ 6-40 femte ledd bokstav b og c skal lyde:

- b) rentetillegg som omfattes av skattebetalingsloven § 11-5, og tilsvarende rente beregnet etter andre lands lovgivning, ved for lite innbetalt skatt,
- c) renter som omfattes av skattebetalingsloven § 11-2, og tilsvarende rente beregnet etter andre lands lovgivning, ved for lite innbetalt skatt, med unntak for renter ved for lite innbetalt skatt etter petroleumsskatteloven.

§ 6-41 overskriften skal lyde:

§ 6-41. Begrensning av rentefradrag i konsern og mellom nærstående

§ 6-41 første ledd skal lyde:

- (1) Reglene i denne paragraf om begrensning av fradrag for netto rentekostnader gjelder for
 - a. selskap mv. som nevnt i § 2-2 første ledd,
 - b. selskap som nevnt i § 10-40 ved fastsettelse av overskudd og underskudd etter § 10-41,
 - c. selskap mv. som nevnt i § 10-60 ved fastsettelse av overskudd og underskudd etter § 10-65 og
 - d. selskap mv. som ikke er hjemmehørende i riket, men er begrenset skattepliktig etter § 2-3 eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2.

§ 6-41 tredje til sjette ledd skal lyde:

(3) Netto rentekostnader kan ikke fradras for den delen som overstiger 25 prosent av alminnelig inntekt eller årets udekkede underskudd før begrensning av fradrag etter denne paragraf, tillagt rentekostnader og skattemessige avskrivninger, og redusert med renteinntekter. Alminnelig inntekt eller årets udekkede underskudd i første punktum skal fratrekkes konsernbidrag mottatt fra selskap som benytter den egenkapitalbaserte unntaksregelen. For selskap mv. i konsern

avskjæres rentefradrag etter første punktum i netto rentekostnader på gjeld til nærstående og ikke-nærstående part. For selskap mv. som ikke er i konsern avskjæres rentefradrag etter første punktum bare for et beløp inntil størrelsen på netto rentekostnader på gjeld til nærstående part. Det gis ikke fradrag for ytterligere fremført underskudd, jf. § 14-6, eller konsernbidrag, jf. § 10-4, etter at det er foretatt avskjæring av rentefradrag etter dette ledd.

(4) Avskjæring av rentefradrag etter tredje ledd foretas bare dersom netto rentekostnader overstiger et terskelbeløp. For selskap mv. i konsern er terskelbeløpet 25 millioner kroner fastsatt samlet for den norske delen av konsernet. For selskap mv. som ikke er i konsern er terskelbeløpet 5 millioner kroner.

(5) Med selskap mv. i konsern menes i denne paragraf selskap mv. som regnskapsåret før inntektsåret er konsolidert linje for linje i utgående balanse i et konsernregnskap som er utarbeidet etter regnskapsregler nevnt i åttende ledd b. nr. 2, eller som regnskapsåret før inntektsåret ville ha vært konsolidert linje for linje i utgående balanse i et konsernregnskap dersom International Financial Reporting Standards (IFRS) hadde vært anvendt. Med selskap mv. i konsern menes i denne paragraf også selskap som er stiftet i inntektsåret når vilkårene nevnt i første punktum er oppfylt på stiftelsestidspunktet.

Med nærstående menes i denne paragraf

- a. selskap mv. som låntakeren, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent,
- b. person eller selskap mv. som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer låntaker med minst 50 prosent,
- c. selskap mv. som nærstående etter b, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent, og
- d. nærstående person etter b sine foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre, samt selskap mv. som disse, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent.

Hvis flere fylkeskommuner og kommuner eier eller kontrollerer låntaker, skal eier- eller kontrollandel beregnes samlet for disse fylkeskommunene og kommunene ved vurderingen av om de er nærstående etter dette ledd b.

Person eller selskap mv. regnes som nærstående etter tredje ledd dersom kravet til eierskap eller kontroll etter dette ledd har vært oppfylt på noe tidspunkt i inntektsåret.

(6) For selskap mv. som er begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-3 eller petroleumskatteloven § 1, jf. § 2, skal ved anvendelsen av denne paragraf de samlede faktiske gjeldsrentene i den norske virksomheten regnes som renter på gjeld til nærstående og renter på gjeld til ikke-nærstående i samme forhold som forholdet mellom selskapet eller innretningens gjeld til nærstående og gjeld til ikke-nærstående vurdert etter femte og syvende ledd på selskapets eller innretningens hånd. Gjeld til nærstående etter foregående punktum settes til gjennomsnittet av slik gjeld per 1. januar og 31. desember i inntektsåret. Tilsvarende settes gjeld til ikke-nærstående til gjennomsnittet av slik gjeld per 1. januar og 31. desember i inntektsåret.

Nåværende sjette ledd blir syvende ledd.

§ 6-41 åttende ledd skal lyde:

(8) Egenkapitalbasert unntaksregel

- a. Selskap mv. i konsern kan uten hensyn til tredje ledd kreve fullt fradrag for sine rentekostnader hvis det godtgjøres at
 - 1. forholdstallet mellom selskapets egenkapital og balansesum (egenkapitalandelen) svarer til eller er høyere enn tilsvarende forholdstall i konsernregnskapet, eller
 - 2. forholdstallet mellom egenkapital og balansesum (egenkapitalandelen) i konsolidert regnskap for den norske delen av konsernet svarer til eller er høyere enn tilsvarende forholdstall i konsernregnskapet.

Sammenligningen av egenkapitalandeler skal skje på grunnlag av utgående balanse i regnskap for året før inntektsåret. Med den norske delen av konsernet menes selskap mv. som er konsolidert linje for linje i konsernregnskapet som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel, jf. b., for så vidt de på noe tidspunkt i løpet av inntektsåret er skattepliktige til Norge, jf. første ledd. Selskap mv. som nevnt i §§ 10-40 og 10-60 regnes med forholdsmessig etter norske eierandeler. For begrenset skattepliktig medregnes bare regnskapet for den norske virksomheten. Norsk selskaps virksomhet med begrenset skatteplikt til utlandet regnes med dersom Norge anvender kreditmetoden for å unngå dobbeltbeskatning.

Selskap som er stiftet i inntektsåret kan ikke kreve fradrag etter nr. 1, men kan kreve fradrag etter nr. 2 dersom vilkårene for slikt unntak er oppfylt for den norske delen av konsernet selskapet stiftes inn i.

- b. Konsernregnskapet som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel, skal gjelde året før inntektsåret og må oppfylle følgende vilkår:
 - 1. Selskapet mv. som påberoper seg unntaksregelen er konsolidert linje for linje.
 - 2. Konsernregnskapet er utarbeidet etter NGAAP, IFRS, IFRS for SME, GAAP i et EØS-land, US GAAP eller japansk GAAP.
 - 3. Konsernregnskapet er utarbeidet av det øverste selskapet i konsernet, eller av et direkte underliggende selskap når det følger av regler nevnt i nr. 2 at det øverste selskapet ikke skal utarbeide konsernregnskap eller at selskapet mv. som benytter unntaksregelen ikke skal konsolideres.
- c. Ved anvendelse av bestemmelsene i dette ledd må selskapsregnskapet, eller det konsoliderte regnskapet for den norske delen av konsernet, være utarbeidet etter de samme regnskapsreglene og verdsettelsesprinsippene som konsernregnskapet. Er det anvendt ulike prinsipper mv., må selskapsregnskapet, eller det konsoliderte regnskapet for den norske delen av konsernet, omarbeides i samsvar med de regnskapsreglene og verdsettelsesprinsippene som konsernregnskapet er utarbeidet etter. For begrenset skattepliktig skal regnskapet for den norske virksomheten anses som selskapsregnskap.
- d. Ved beregningen av egenkapitalandelen i selskapet mv., jf. a nr. 1, skal det, etter eventuell omarbeiding i samsvar med c, gjøres følgende justeringer i selskapsregnskapet:
 - 1. Positiv forretningsverdi i konsernregnskapet som kan tilskrives selskapet, legges til balansesum og egenkapital. Negativ forretningsverdi i konsernregnskapet som kan tilskrives selskapet, trekkes fra balansesum og egenkapital.

2. Merverdier i konsernregnskapet som kan tilskrives selskapet, legges til balansesum og egenkapital. Mindreverdier i konsernregnskapet som kan tilskrives selskapet, trekkes fra balansesum og egenkapital.
3. Utsatt skatteforpliktelse knyttet til merverdiene som legges til egenkapital og balansesum, trekkes fra egenkapitalen. Utsatt skattefordel knyttet til mindreverdier som trekkes fra egenkapital og balansesum, legges til egenkapitalen.
4. Er selskapets gjeld verdsatt høyere i konsernregnskapet enn i selskapsregnskapet, legges differansen til balansesum og gjeld. Er selskapets gjeld verdsatt lavere i konsernregnskapet enn i selskapsregnskapet, trekkes differansen fra balansesum og gjeld.
5. Aksjer og andeler i selskap mv. som er konsolidert linje for linje i konsernregnskapet som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel, jf. b., trekkes fra balansesum og egenkapital.
6. Fordringer mot selskap mv. som er konsolidert linje for linje i konsernregnskapet som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel, jf. b, trekkes fra balansesum og gjeld.
- e. For beregningen av egenkapitalandelen i den norske delen av konsernet, jf. a nr. 2, skal det utarbeides et konsolidert regnskap for den norske delen av konsernet for året før inntektsåret etter samme regnskapsregler og verdsettelsesprinsipper som konsernregnskapet som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel. Det konsoliderte regnskapet for den norske delen av konsernet skal utarbeides som om konsernet bare består av den norske delen. I dette konsoliderte regnskapet skal det gjøres tilsvarende justeringer for den norske delen av konsernet som i selskapsregnskapet etter d.
- f. Egenkapital eller balansesum som etter justeringer, jf. d og e, er negativ, skal settes til null ved beregning av egenkapitalandelen. Settes balansesummen til null, skal egenkapitalandelen settes til 100 prosent dersom egenkapitalandelen er større enn null. Dersom egenkapital og balansesum fastsettes til null, settes egenkapitalandelen til null prosent. Tilsvarende gjelder ved fastsettelse av egenkapitalandel i konsernregnskapet.
- g. Egenkapitalandelen til selskapet mv., eller den norske delen av konsernet, anses for å svare til egenkapitalandelen i konsernregnskapets balanse hvis den ikke avviker med mer enn to prosentenheter.
- h. Unntak etter a forutsetter at selskapets regnskap, omarbeiding etter c, justert regnskap etter d, konsolidert regnskap for den norske delen av konsernet etter e og konsernregnskapet etter b samt tilknyttet skattefastsettingsskjema er godkjent av revisor. Den skattepliktige må kunne dokumentere at egenkapitalandelen beregnet etter d eller e svarer til eller er høyere enn egenkapitalandelen i konsernregnskapet.
- i. Uten hensyn til dette ledd gjelder bestemmelsen i tredje ledd fjerde punktum tilsvarende for selskap m.v. i konsern som har netto rentekostnader på gjeld til nærstående långiver som ikke er konsolidert linje for linje i konsernregnskapet, som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel, jf. b. Avskjæring av rentefradraget etter foregående punktum foretas bare for et beløp inntil størrelsen på netto rentekostnader til slik nærstående långiver, og bare dersom den skattepliktiges netto rentekostnader overstiger 5 millioner kroner.

§ 6-41 niende ledd skal lyde:

(9) Netto rentekostnader som etter tredje ledd ikke er fradragsberettiget, kan fradras i alminnelig inntekt i påfølgende ti år. Fradrag etter foregående punktum gis bare så langt netto rentekostnader

ligger innenfor grensen for fradrag etter tredje eller åttende ledd. For selskap mv. som nevnt i § 10-40 og § 10-60, fremføres netto rentekostnader etter første punktum til fradrag i påfølgende ti år ved fastsettelse av overskudd og underskudd etter §§ 10-41 eller 10-65. For selskap mv. som nevnt i foregående punktum skal netto rentekostnad til fremføring reduseres med 25 prosent av årets underskudd i selskapet mv., etter begrensning av fradrag etter denne paragraf. Netto rentekostnader til fremføring etter dette ledd anses å komme til fradrag før årets netto rentekostnader. Dette gjelder også for selskap mv. som benytter unntaksregelen i åttende ledd.

Nåværende åttende og niende ledd blir tiende og nytt ellefte ledd.

§ 6-41 nytt tolvte ledd skal lyde:

(12) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf, og herunder gi nærmere regler om hvilke poster som skal inngå som renteinntekter og rentekostnader og hvilke nærstående parter som skal omfattes av syvende ledd a. Departementet kan videre gi forskrift om hvilke selskap som er i konsern, herunder norsk del av konsern, og hvilke poster som skal inngå ved beregningen av egenkapitalandel etter åttende ledd.

§ 6-44 første og annet ledd skal lyde:

(1) For reiser til hjem innenfor EØS-området gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser etter § 6-13 etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradrag er begrenset til den del av beløpet som overstiger 22 700 kroner, og gis ikke for beløp som overstiger 97 000 kroner i året.

(2) For reiser til hjem utenfor EØS-området gis fradrag for dokumenterte utgifter til transport med andre transportmidler enn privatbil. Når skattyter kan dokumentere bruk av privatbil til hjemreisen, gis fradrag for utgiftene ved dette etter satser fastsatt av departementet i forskrift. Beløpsgrensene i første ledd gjelder tilsvarende.

§ 6-50 femte ledd skal lyde:

(5) Fradrag etter reglene i denne paragraf gis bare når gaven utgjør minst 500 kroner i det året da gaven er gitt. Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf med til sammen 50 000 kroner årlig.

§ 6-61 tredje ledd bokstav a skal lyde:

a. enhver godtgjørelse som utbetales av arbeidsgiver, samt serveringspenger, tips m.v.,

§ 10-11 første ledd annet punktum skal lyde:

For personlig aksjonær skal skattepliktig utbytte etter fradrag for skjerming etter § 10-12, oppjusteres med 1,44.

§ 10-21 første ledd skal lyde:

(1) Med aksjesparekonto menes en investeringskonto som kan opprettes av personlig skattyter bosatt i EØS, hos tilbyder av aksjesparekonto. Departementet kan gi forskrift om hvem som kan tilby aksjesparekonto og hvilke tjenester som må inngå i ordningen.

§ 10-21 tredje ledd skal lyde:

(3) Gevinst ved realisasjon av aksjer, egenkapitalbevis og andeler knyttet til aksjesparekontoen er fritatt for skatt. Det samme gjelder utbytte på slike eierandeler. Tap gir ikke rett til fradrag.

§ 10-21 fjerde ledd skal lyde:

(4) Ved uttak fra aksjesparekonto anses uttak først å være tilbakebetaling av innskudd. Uttak ut over tilbakebetaling av innskudd på kontoen regnes som skattepliktig inntekt. Skattepliktig uttak etter fradrag for skjerming etter femte ledd, skal oppjusteres med 1,44. For kontohavere bosatt i utlandet anses uttak ut over tilbakebetaling av innskudd på kontoen som utbytte.

§ 10-21 sjette ledd, nytt syvende punktum skal lyde:

For kontohavere bosatt i utlandet, anses gevinst ved realisasjon av aksjer, egenkapitalbevis eller aksjefondsandeler knyttet til kontoen som innskudd på kontoen, og tap reduserer innskuddet.

§ 10-21 syvende og åttende ledd skal lyde:

(7) Kontohaver kan overføre aksjer, egenkapitalbevis og andeler i aksjefond mellom egne aksjesparekontoer uten beskatning. Ved overføring av aksjer, egenkapitalbevis, andeler i aksjefond og kontanter mellom egne aksjesparekontoer, overføres samtidig en andel av kontohavers innskudd og ubenyttet skjerming fra tidligere år på den avgivende kontoen til den mottakende kontoen. Innskudd og ubenyttet skjerming overføres i samme forhold som overføring av verdier fra den avgivende kontoen. Det samme gjelder ved overføring til arvingss aksjesparekonto i forbindelse med utlodning fra dødsbo og overføring til ektefelles aksjesparekonto i forbindelse med skilsmisse.

(8) Ved opphør av aksjesparekonto skattlegges innestående på kontoen fratrasket innskudd på kontoen på samme måte som uttak fra kontoen, jf. fjerde og femte ledd. Er innestående på kontoen lavere enn innskudd på kontoen, anses differansen som tap på aksjer. Tapet skal oppjusteres med 1,44 og kan føres til fradrag i kontohavers inntekt.

§ 10-31 første ledd fjerde punktum skal lyde:

For personlig aksjonær skal skattepliktig gevinst etter fradrag for ubenyttet skjerming, oppjusteres med 1,44.

§ 10-31 annet ledd annet punktum skal lyde:

For personlig aksjonær skal tapet oppjusteres med 1,44.

§ 10-42 tredje ledd bokstav b skal lyde:

b. Nettoverdien av bokstav a oppjusteres med 1,44.

§ 10-44 første ledd tredje punktum skal lyde:

For personlig deltaker skal gevinst og tap etter fradrag for ubenyttet skjerming oppjusteres med 1,44.

§ 10-65 annet ledd tredje punktum skal lyde:

For deltaker som omfattes av § 10-67 annet ledd, skal likevel 22 prosent inntektsføres.

§ 10-67 annet ledd skal lyde:

(2) For deltaker som nevnt i § 10-12 første og tredje ledd, skal 78 prosent av mottatt utbytte, etter at utbyttet er økt med den andel av aksjonærens fradrag etter § 16-20 annet ledd som vedrører utbyttet, legges til grunn som utbytte og oppjusteres etter § 10-11 første ledd annet punktum.

V

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endringer:

§ 2-2 nytt syvende ledd skal lyde:

(7) Som hjemmehørende i riket etter første ledd anses selskaper m.v. som:

- a. er stiftet i henhold til norsk selskapsrett, eller
- b. har reell ledelse i Norge. I vurderingen av om reell ledelse er i Norge, skal det ses hen til hvor ledelse på styrenivå og daglig ledelse utøves, men også til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet.

§ 2-2 nytt åttende ledd skal lyde:

(8) Et selskap m.v. som nevnt i syvende ledd, skal likevel ikke anses som hjemmehørende i riket, dersom selskapet etter skatteavtale er hjemmehørende i en annen stat.

VI

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

Skadeforsikringsforetak kan likevel kreve at endringene i § 8-5 første ledd bare får virkning for avsetninger knyttet til forsikringsforpliktelser som ikke forelå per 31. desember 2017. For skadeforsikringsforetak med avvikende regnskapsår som starter etter 1. januar 2018 får endringene virkning fra og med første regnskapsår som starter etter 1. januar 2018.

Følgende overgangsregler gjelder:

- (1) Skadeforsikringsforetak kan føre positiv differanse mellom avsatt beløp etter skatteloven § 8-5 første ledd for inntektsåret 2017 og avsatt beløp etter skatteloven § 8-5 første ledd for inntektsåret 2018 på konto for avsetninger med utsatt inntektsføring. Avsatt beløp til naturskadekapital og garantiordningen medtas ikke ved beregning av differansen etter forrige punktum. Konto for avsetninger med utsatt inntektsføring skal inntektsføres med minst 10 prosent per år, fra og med inntektsåret 2018. Bestemmelsene i dette leddet gjelder ikke for skattepliktig som velger ikrafttredelse i samsvar med del VI tredje avsnitt annet punktum.
- (2) Skadeforsikringsforetak kan føre avsatt beløp til naturskadekapital og garantiordningen per 31. desember 2017 på en egen konto. Kontoen kommer til beskatning senest ved avvikling av skadeforsikringsvirksomheten.
- (3) For inntektsåret 2018 fastsettes skattemessige verdier og forpliktelser per 31. desember 2018 i tråd med regnskapsreglene, for så vidt gjelder eiendeler som forvaltes i investeringsvalg- eller kollektivportefølje i livsforsikringsforetak og pensjonsforetak. Endringen av skattemessige verdier mv. er skattepliktig eller fradragsberettiget for inntektsåret 2018. Det gis fradrag etter forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 8-5-2 i skattemessig inntektsføring av merverdier som ville ha tilflytt selskapsporteføljen. Netto skattepliktig inntekt for inntektsåret 2018 knyttet til eiendeler som forvaltes i investeringsvalg- eller kollektivportefølje i livsforsikringsforetak og pensjonsforetak etter fremføring av underskudd etter § 14-6, jf. § 6-3, kan føres på gevinst- og tapskontoen, jf. skatteloven § 14-45.
- (4) Samlede avsetninger til risikoutjevningssfond per 31. desember 2017, jf. forsikringsvirksomhetsloven § 3-14 tredje ledd, kan settes av på en egen konto. Kontoen kommer til beskatning senest ved avvikling av livsforsikrings- eller pensjonsvirksomheten.
- (5) For avsetninger knyttet til risikoprodukter i livsforsikringsforetak og pensjonsforetak per 31. desember 2017 gjelder første ledd tilsvarende.
- (6) For skattepliktig som har fått skatten fastsatt etter skatteloven § 8-5 fjerde ledd for inntektsåret 2017, skal skattemessige verdier for eiendeler og gjeld til bruk ved skattefastsettingen for inntektsåret 2018 settes til markedsverdien per 31. desember 2017. For inntektsåret 2018 skal en positiv eller negativ differanse mellom totale avsetninger, beregnet etter skatteloven § 8-5 første ledd slik bestemmelsen lyder fra og med inntektsåret 2018, og tenkte, totale avsetninger for 2017, beregnet etter samme bestemmelse, føres til fradrag eller tas til inntekt.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

Endringene under V trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

For selskaper mv. med regnskapsår som starter etter 1. januar 2019 får endringene virkning fra og med første regnskapsår som starter etter 1. januar 2019, men uansett ikke senere enn 1. januar 2020. For disse selskapene mv. skal skattemessige verdier på driftsmidler, eiendeler og

forpliktelser, fastsettes på selskapets hånd pr. siste dag i det regnskapsåret som går forut for det regnskapsåret endringene får virkning.

Følgende overgangsregler gjelder:

(1) Inngangsverdi for driftsmidler for selskap mv. som blir skattepliktig til riket etter endring under V, fastsettes i samsvar med skatteloven §§ 14-60 til 14-62 pr. 31. desember 2018.

(2) For andre eiendeler, herunder blant annet finansielle eiendeler, varer og lignende, skal skattemessig inngangsverdi settes til markedsverdi pr. 31. desember 2018. Det samme gjelder inngangsverdi for selskapets forpliktelser.

(3) Selskap mv. som nevnt i skatteloven § 10-60 flg. som blir skattepliktig til riket etter endringen under V, skal videreføre skattemessige verdier av eiendeler og gjeld som er fastsatt på selskapets hånd per 31. desember 2018 ved beskatning av eierne etter skatteloven § 10-65. Det samme gjelder for driftsmidler, eiendeler og/eller gjeld med norsk skattemessig verdi som tilhører selskaper som er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 ved overgangen.

SkN 18-093 Endringslov til endringslov til skatteloven

Prop.1 LS (2018–2019), Innst.4 L (2018–2019), Lovvedtak 35 (2018–2019). Stortingets første og andre gangs behandling hhv. 12. og 15. desember 2018. Fremmet av Finansdepartementet.

Endringer i følgende lov:

Lov om endringer i lov 20. desember 2016 nr. 111 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

I

I lov om endringer i lov 20. desember 2016 nr. 111 om endring i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endring:

Overgangsregler til skatteloven § 10-21 skal lyde:

Personlig skattyter kan i inntektsåret 2017, 2018 og 2019 overføre børsnoterte aksjer, børsnoterte egenkapitalbevis og andeler i aksjefond til aksjesparekonto uten beskatning. Kontohavers innskudd på kontoen settes til kontohaverens inngangsverdi på de overførte aksjene og andelene. Ubenyttet skjerming knyttet til de overførte aksjene og andelene anses etter overføringen som ubenyttet skjerming knyttet til aksjesparekontoen. Overføres det aksjer med negativ inngangsverdi, skal den negative inngangsverdien likevel regnes som skattepliktig inntekt. Skattepliktig negativ inngangsverdi etter fradrag for ubenyttet skjerming, oppjusteres med 1,44.

Kontohaverens innskudd på kontoen ved overføring av aksjer med negativ inngangsverdi, settes til null.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

SkN 18-094 Lov om endringer i skattebetalingsloven

Prop.1 LS (2018–2019), Innst.4 L (2018–2019), Lovvedtak 29 (2018–2019). Stortingets første og andre gangs behandling hhv. 12. og 15. desember 2018. Fremmet av Finansdepartementet.

Endringer i følgende lov:

Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven).

I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav gjøres følgende endringer:

§ 11-5 første ledd skal lyde:

(1) Restskatt tillegges rentetillegg. Rentetillegget beregnes med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum, redusert med 22 prosent. Rentetillegget beregnes fra 1. juli i inntektsåret for personlige skattytere og fra 15. mars i året etter inntektsåret for upersonlige skattytere, og fram til forfallsfristen for første termin av restskatten.

§ 11-5 annet ledd bokstav a skal lyde:

- a) For overskytende forskuddstrekk og overskytende utskrevet forskuddsskatt innbetalt innen utgangen av inntektsåret, samt negativ skatt, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 22 prosent, beregnet fra 1. juli i inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

§ 11-5 annet ledd bokstav b skal lyde:

- b) For overskytende utskrevet forskuddsskatt og tilleggskudd som blir innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 22 prosent, beregnet fra 31. mai og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

§ 11-5 tredje ledd bokstav a skal lyde:

- a) Når samlet forskuddsskatt innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret overstiger fastsatt skatt, gis rentegodtgjørelse for det overstigende beløpet med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 22 prosent, beregnet fra 15. mars i året etter inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

II

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav gjøres følgende endringer:

§ 2-2 første ledd skal lyde:

- (1) Skattekontoret er innkrevingsmyndighet for krav som ikke innkreves etter § 2-1. Departementet kan bestemme at Statens innkrevingssentral skal utøve myndighet som er lagt til skattekontoret i denne loven.

§ 3-3 første ledd annet punktum skal lyde:

Vedtak etter § 15-2 kan ikke påklages.

Ny § 3-5 skal lyde:

§ 3-5. Bruk av personopplysninger ved utvikling og testing av IT-systemer

- (1) Innkrevingsmyndighetene kan behandle innhentede personopplysninger for å utvikle og teste IT-systemer dersom det vil være umulig eller uforholdsmessig vanskelig å oppnå formålet ved å bruke anonyme eller fiktive opplysninger.

- (2) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om behandling etter første ledd.

§ 15-1 tredje ledd oppheves.

§ 15-2 annet og tredje ledd skal lyde:

- (2) Krav med forfall som ligger mer enn ti år tilbake i tid, kan settes ned dersom fortsatt innfordring ikke antas å gi dekning av betydning. Avgjørelsen må ikke virke støtende eller være egnet til å svekke den alminnelige betalingsmoralen.

- (3) Det kan settes ytterligere vilkår for å få innvilget en betalingsordning etter første og annet ledd.

Nåværende tredje ledd blir nytt fjerde ledd.

III

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2019.

Endringene under II trer i kraft 1. juli 2019.

SkN 18-095 Endringslov til eideomsskattelova

Prop.1 LS (2018–2019), Innst.4 L (2018–2019), Lovvedtak 22 (2018–2019). Stortingets første og andre gangs behandling hhv. 12. og 15. desember 2018. Fremmet av Finansdepartementet.

Endringer i følgende lov:

Lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane (eideomsskattelova).

I

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane gjøres følgende endringer:

§ 8 A-2 første ledd nytt annet punktum skal lyde:

Skattegrunnlaget for bustader og fritidsbustader vert sett til verdet multiplisert med 0,7.

Nåværende (vedtatt, ikke ikrafttrådt) annet punktum blir nytt tredje punktum.

§ 8 C-1 annet ledd første punktum skal lyde:

Skattegrunnlaget for bustader vert sett til verdet (taksten) etter skatteloven § 4-10 andre ledd multiplisert med 0,7.

§ 8 C-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Er verdet (taksten) for bustader sett ned ved fastsetjinga etter skatteloven § 4-10 første ledd andre eller fjerde punktum, utgjør skattegrunnlaget det justerte verdet multiplisert med 2,33 for primærbustad og 0,7 for sekundærbustad.

§ 11 første ledd skal lyde:

Eideomsskatten skal vera minst kr 1 og ikkje meir enn kr 7 for kvar kr 1 000 av takstverdet. For bustader og fritidsbustader kan eideomsskatten likevel ikkje vera meir enn kr 5 for kvar kr 1 000 av takstverdet.

II

Endringen i § 11 første ledd første punktum trer i kraft straks med virkning fra og med eiendomsskatteåret 2019.

Øvrige endringer under I trer i kraft straks med virkning fra og med eiendomsskatteåret 2020.

SkN 18-096 Endringslov til folketrygdloven

Prop.1 LS (2018–2019), Innst.4 L (2018–2019), Lovvedtak 24 (2018–2019). Stortingets første og andre gangs behandling hhv. 12. og 15. desember 2018. Fremmet av Finansdepartementet.

Endringer i følgende lov:

Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven).

I

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd gjøres følgende endringer:

§ 23-2 åttende ledd annet punktum skal lyde:

Fritaket etter første punktum gjelder bare dersom institusjonens eller organisasjonens totale lønnsutgifter er opp til 800 000 kroner, og bare for lønnsutbetalinger opp til 80 000 kroner per ansatt.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

Skattevedtak

SKN 18-097 Vedtak om finansskatt på lønn 2019

Stortingsvedtak om fastsettelse av finansskatt på lønn for 2019

Hjemmel: Kunngjøring fra Finansdepartementet av stortingsvedtak 12. desember 2018 med hjemmel i Kongeriket Norges Grunnlov 17. mai 1814 § 75 bokstav a og lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 23-2a.

For inntektsåret 2019 svares finansskatt på lønn etter følgende regler og satser, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 23-2a:

§ 1. Finansielle aktiviteter

(1) Arbeidsgivere som utøver aktiviteter omfattet av næringshovedområde K «Finansierings- og forsikringsvirksomhet» i Statistisk sentralbyrås standard for næringsgruppering anses å utøve finansielle aktiviteter.

§ 2. Unntak fra plikten til å svare finansskatt på lønn

(1) Arbeidsgivere som utøver finansielle aktiviteter er unntatt fra skatteplikten etter folketrygdloven § 23-2a dersom andelen av arbeidsgiverens lønnskostnader mv. knyttet til finansielle aktiviteter utgjør mindre enn 30 pst. av arbeidsgiverens totale lønnskostnader, jf. folketrygdloven § 23-2a annet ledd.

(2) Beregningen av andelen av arbeidsgiverens samlede lønnskostnader mv. knyttet til finansielle aktiviteter etter første ledd, skal enten basere seg på samlet lønn mv. omfattet av folketrygdloven § 23-2a annet ledd for foregående inntektsår, eller på det tilsvarende beløpet for januar 2019. For arbeidsgivere som etableres etter 31. januar 2019, og virksomheter som av andre årsaker ikke har lønnsgrunnlag som nevnt i forrige punktum, skal samlet lønn mv. for den første hele opplysningspliktige kalendermåneden legges til grunn for beregningen.

(3) Arbeidsgivere med finansielle aktiviteter hvor andelen lønn mv. knyttet til merverdiavgiftspliktig, finansiell aktivitet utgjør mer enn 70 pst. av arbeidsgiverens samlede lønn mv. knyttet til finansielle aktiviteter, er unntatt fra skatteplikten etter folketrygdloven § 23-2a. Annet ledd gjelder tilsvarende for beregningen av andelen lønn mv. knyttet til merverdiavgiftspliktig, finansiell aktivitet.

(4) Arbeidsgivere som driver ikke-økonomisk aktivitet kan, dersom de har et klart regnskapsmessig skille mellom lønn mv. knyttet til henholdsvis ikke-økonomisk aktivitet og økonomisk aktivitet, beregne finansskatt på lønn etter folketrygdloven § 23-2a bare for den delen av lønn mv. som knytter seg til virksomhetens økonomiske aktivitet.

§ 3. Sats for finansskatt på lønn

Satsen for finansskatt på lønn for inntektsåret 2019 er 5 pst.

§ 4. Forskriftsfullmakt

Departementet kan gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i dette vedtaket.

SkN 18-098 Folketrygdvedtaket 2019

Storingsvedtak om fastsettelse av avgifter mv. til folketrygden for 2019

Hjemmel: Kunngjøring fra Finansdepartementet av stortingsvedtak 12. desember 2018 med hjemmel i Kongeriket Norges Grunnlov 17. mai 1814 § 75 bokstav a og lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) kap. 23.

For inntektsåret 2019 svares folketrygdavgifter etter følgende regler og satser, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd kapittel 23::

Arbeidsgiveravgift

§ 1. Beregning av avgift og regler om soneplassering

(1) Arbeidsgiveravgift beregnes som hovedregel etter satsen som gjelder i den sonen hvor arbeidsgiver anses å drive virksomhet. Det kan likevel ikke benyttes redusert sats når arbeidsgiver har virksomhet innenfor nærmere angitte sektorer eller når arbeidsgiver er i økonomiske vanskeligheter, jf. § 4 og § 3 annet ledd.

(2) Et foretak som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor foretaket skal være registrert etter enhetsregisterloven. En privatperson som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor vedkommende er bosatt ifølge folkeregisteret.

(3) Dersom arbeidsgiver er et foretak med registrerte underenheter, jf. forskrift 9. februar 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret § 10, anses hver underenhet som egen beregningsenhet for arbeidsgiveravgift.

(4) Utføres hoveddelen av arbeidstakerens arbeid i en annen sone med høyere sats enn der virksomheten anses å bli drevet etter annet ledd, og enhetsregisterreglene på grunn av virksomhetens art ikke påbyr at underenhet registreres i sonen hvor arbeidet utføres (ambulerende virksomhet), benyttes likevel satsen i denne andre sonen hvor arbeidet utføres på den del av lønn mv. som knytter seg til dette arbeidet. Med hoveddelen av arbeidet menes her mer enn halvparten av antall arbeidsdager arbeidstakeren har gjennomført for arbeidsgiveren i løpet av kalendermåneden. Arbeidsgiveravgift av etterbetaling av lønn mv. beregnes forholdsmessig med

de satsene som skal benyttes på lønn mv. til den enkelte arbeidstaker for arbeid utført i inneværende kalendermåned.

(5) Flytter arbeidsgiveren eller underenheten fra en sone til en annen, legges satsen i tilflyttingssonen til grunn fra og med påfølgende kalendermåned etter registrert flyttedato.

§ 2. Soner for arbeidsgiveravgift

(1) Sone I omfatter de områder som ikke er nevnt nedenfor. Arbeidsgivere beregner avgiften etter satsen som gjelder for sone I, hvis ikke annet følger av dette vedtaket.

(2) Sone Ia omfatter:

- kommunene Frosta, Indre Fosen, Midtre Gauldal og Selbu i Trøndelag fylke,
- kommunene Herøy, Haram, Midsund, Aukra, Eide og Gjemnes i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Flora, Sogndal og Førde i Sogn og Fjordane fylke,
- kommunene Etne, Bømlo, Kvam og Modalen i Hordaland fylke,
- kommunene Finnøy og Vindafjord i Rogaland fylke,
- kommunene Åseral, Audnedal, Hægebostad og Sirdal i Vest Agder fylke,
- kommunene Vegårshei og Iveland i Aust-Agder fylke,
- kommunen Sigdal i Buskerud fylke,
- kommunen Gausdal i Oppland fylke.

(3) Sone II omfatter:

- kommunene Meråker, Verran, Inderøy, Ørland og Agdenes i Trøndelag fylke,
- kommunene Sande, Norddal, Stranda, Stordal, Vestnes, Rauma, Nesset, Sandøy, Tingvoll og Sunndal i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Gulen, Solund, Hyllestad, Høyanger, Vik, Balestrand, Leikanger, Aurland, Lærdal, Årdal, Luster, Askvoll, Fjaler, Gaular, Jølster, Naustdal, Bremanger, Vågsøy, Selje, Eid, Hornindal, Gloppen og Stryn i Sogn og Fjordane fylke,
- kommunene Tysnes, Kvinnherad, Jondal, Odda, Ullensvang, Eidfjord, Ulvik, Granvin, Fedje og Masfjorden i Hordaland fylke,
- kommunene Hjelmeland, Suldal, Sauda, Kvitsøy og Utsira i Rogaland fylke,
- kommunene Risør, Gjerstad, Åmli, Evje og Hornnes, Bygland, Valle og Bykle i Aust-Agder fylke,
- kommunene Drangedal, Nome, Tinn, Hjartdal, Seljord, Kviteseid, Nissedal, Fyresdal, Tokke og Vinje i Telemark fylke,
- kommunene Flå, Nes, Gol, Hemsedal, Ål, Hol, Rollag og Nore og Uvdal i Buskerud fylke,
- kommunene Nord-Fron, Sør-Fron, Ringebu, Søndre Land og Nordre Land i Oppland fylke,
- kommunene Kongsvinger, Nord-Odal, Sør-Odal, Eidskog, Grue, Åsnes, Våler, Trysil og Åmot i Hedmark fylke.

(4) Sone III omfatter:

- kommunene Snåsa, Hemne, Snillfjord, Bjugn, Oppdal, Rennebu, Meldal, Røros, Holtålen og Tydal i Trøndelag fylke,
- kommunene Vanylven, Surnadal, Rindal, Halså og Aure i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Dovre, Lesja, Skjåk, Lom, Vågå, Sel, Sør-Aurdal, Etnedal, Nord-Aurdal, Vestre Slidre, Øystre Slidre og Vang i Oppland fylke,

- kommunene Stor-Elvdal, Rendalen, Engerdal, Tolga, Tynset, Alvdal, Folldal og Os i Hedmark fylke.

(5) Sone IV omfatter:

- Troms fylke, med unntak av kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa, Kvænangen og Tromsø,
- Nordland fylke, med unntak av kommunen Bodø,
- kommunene Namsos, Namdalseid, Lierne, Røyrvik, Namsskogan, Grong, Høylandet, Overhalla, Fosnes, Flatanger, Vikna, Nærøy, Leka, Hitra, Frøya, Åfjord, Roan og Osen i Trøndelag fylke,
- kommunen Smøla i Møre og Romsdal fylke.

(6) Sone IVa omfatter:

- kommunen Tromsø i Troms fylke,
- kommunen Bodø i Nordland fylke.

(7) Sone V omfatter:

- Finnmark fylke,
- kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa og Kvænangen i Troms fylke.

§ 3. Satser for arbeidsgiveravgift etter sone

(1) Satsene for arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2019 er:

- Sone I: 14,1 pst.
- Sone Ia: 14,1 pst., men likevel 10,6 pst. så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av satser på henholdsvis 14,1 pst. og 10,6 pst. ikke overstiger grensene for bagatellmessig støtte, jf. § 4 tredje og fjerde ledd. Bestemmelsene om redusert avgiftssats i sone Ia gjelder ikke foretak som er omfattet av helseforetaksloven, og statsforvaltningen som omfattes av reglene i folketrygdloven § 24-5 tredje ledd.
- Sone II: 10,6 pst.
- Sone III: 6,4 pst.
- Sone IV: 5,1 pst.
- Sone IVa: 7,9 pst.
- Sone V: 0 pst. Samme sats gjelder for avgift som svares av arbeidsgivere hjemmehørende på Svalbard for arbeid utført der, og når andre arbeidsgivere utbetaler lønn og annen godtgjørelse som blir skattlagt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.

(2) Arbeidsgivere som er i økonomiske vanskeligheter, jf. ESAs retningslinjer for støtte til foretak i vanskeligheter, må beregne avgift etter satsen som gjelder i sone I. Det samme gjelder arbeidsgivere med utestående krav på tilbakebetaling av ulovlig statsstøtte. Bestemmelsen i første og annet punktum gjelder likevel ikke så lenge differansen mellom den avgiften som ville følge av satsen i lokaliseringssonen og satsen i sone I, ikke overstiger grensene for bagatellmessig støtte, jf. § 4 tredje ledd.

(3) Arbeidsgivere som beregner arbeidsgiveravgift etter reduserte satser, plikter å avgi erklæring om hvorvidt foretaket er i økonomiske vanskeligheter.

§ 4. Særregler om avgiftssats og avgiftsberegning for arbeidsgivere med aktiviteter innenfor visse sektorer og andre arbeidsgivere som beregner avgift med redusert sats etter reglene om bagatellmessig støtte

(1) Arbeidsgivere i sonene II–V, eller med ambulerende virksomhet i disse sonene, som utfører aktiviteter omfattet av tabellen nedenfor, skal beregne avgift etter satsen for sone I, uansett hvor arbeidsgiver er lokalisert eller arbeidet blir utført. Tilsvarende gjelder for lønn mv. til utleide arbeidstakere som utfører slike aktiviteter.

Stålsektoren

Aktiviteter knyttet til produksjon av produkter som nevnt i Annex II til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2014–2020

Syntetfibersektoren

Aktiviteter knyttet til produksjon av produkter som nevnt i Annex IIa til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2014–2020

Næringskoder, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)

Lufthavner

52.23

Andre tjenester tilknyttet lufttransport

Finansierings- og forsikringsvirksomhet mv.

64

Finansieringsvirksomhet

65

Forsikringsvirksomhet og pensjonskasser, unntatt trygdeordninger underlagt offentlig forvaltning

66

Tjenester tilknyttet finansierings- og forsikringsvirksomhet

70.10

Hovedkontortjenester, men bare for så vidt gjelder tjenester som ytes innenfor et konsern

70.22

Bedriftsrådgivning og annen administrativ rådgivning, men bare for så vidt gjelder tjenester som ytes innenfor et konsern

(2) Arbeidsgivere med blandet virksomhet kan, dersom de har et klart regnskapsmessig skille mellom lønn mv. knyttet til aktiviteter som nevnt i første ledd og andre aktiviteter, uten hinder av først ledd beregne avgiften etter satsene i § 3, eventuelt i § 5, for den del av avgiftsgrunnlaget som ikke er knyttet til aktiviteter som nevnt i første ledd.

(3) Arbeidsgivere kan uten hinder av første ledd beregne arbeidsgiveravgift for aktiviteter som nevnt i første ledd etter satsene for lokaliseringssonen, så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av satsen i lokaliseringssonen og satsen i sone I, ikke overstiger 500 000 kroner for arbeidsgiveren i 2019. Dersom arbeidsgiver anses å være en del av et konsern, jf. forordning (EU) nr. 1407/2013 om bagatellmessig støtte, gjelder beløpsgrensen for hele konsernet under ett.

(4) Når en arbeidsgiver beregner avgift med redusert sats i sone Ia eller etter tredje ledd, kan den samlede fordelingen av bagatellmessig støtte i form av redusert avgift og annen bagatellmessig støtte til arbeidsgiveren ikke overstige 500 000 kroner i 2019, jf. forordning (EU) nr. 1407/2013 om bagatellmessig støtte. For aktiviteter knyttet til godstransport på vei må slik samlet støtte i sone Ia ikke overstige 250 000 kroner i 2019. Arbeidsgiver som mottar annen støtte til dekning av lønn mv. kan ikke beregne redusert avgift etter bestemmelsene i denne paragraf, dersom det fører til at maksimal tillatt statsstøtte etter disse andre ordningene overskrides.

(5) Arbeidsgivere som beregner avgift med redusert sats etter bestemmelsen i tredje ledd plikter å gi opplysninger om eventuell annen bagatellmessig støtte og støtte til dekning av lønnskostnader som arbeidsgiver har blitt tildelt i kalendermåneden.

§ 5. Særregel om avgiftssats for aktiviteter knyttet til produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen

(1) Arbeidsgivere som utfører aktiviteter knyttet til produksjon, foredling og engroshandel av produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen, jf. avtalens artikkel 8, beregner arbeidsgiveravgift med 5,1 pst. når virksomheten drives i sone IVa, og med 10,6 pst. når den drives i sone Ia. Dette gjelder aktiviteter som er omfattet av næringskodene i tabellen nedenfor. Dersom arbeidsgiver også utfører andre aktiviteter enn de som er nevnt nedenfor, gjelder § 4 annet ledd om blandet virksomhet tilsvarende.

Næringskode, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)

01.1–01.3	Dyrking av ettårige vekster, flerårige vekster og planteformering
01.4	Husdyrhold
01.5	Kombinert husdyrhold og planteproduksjon
01.6	Tjenester tilknyttet jordbruk og etterbehandling av vekster etter innhøsting
01.7	Jakt, viltstell og tjenester tilknyttet jakt og viltstell
02.1–02.3	Skogskjøtsel og andre skogbruksaktiviteter, avvirkning og innsamling av viltvoksende produkter av annet enn tre og del av 16.10 (produksjon av pæler)
02.40	Tjenester tilknyttet skogbruk (med unntak av tømmermåling)
03.11–03.12	Hav- og kystfiske og fangst og ferskvannsfiske
03.21–03.22	Hav- og kystbasert akvakultur og ferskvannsbasert akvakultur
10.11–10.13	Bearbeiding og konservering av kjøtt og fjørfekjøtt og produksjon av kjøtt- og fjørfevarer
10.20	Bearbeiding og konservering av fisk, skalldyr og bløtdyr
10.3	Bearbeiding og konservering av frukt og grønnsaker
10.4	Produksjon av vegetabiliske og animalske oljer og fettstoffer
10.5	Produksjon av meierivarer og iskrem
10.6	Produksjon av kornvarer, stivelse og stivelsesprodukter, samt del av 10.89 (produksjon av kunstig honning og karamell)
10.85	Produksjon av ferdigmat
10.9	Produksjon av fôrvarer
46.2	Engroshandel med jordbruksråvarer og levende dyr

46.31	Engroshandel med frukt og grønnsaker, samt del av 10.39 (produksjon av skrellede grønnsaker og blandede salater)
46.32	Engroshandel med kjøtt og kjøttvarer
46.33	Engroshandel med meierivarer, egg, matolje og -fett
46.381	Engroshandel med fisk, skalldyr og bløtdyr
50.202	Innenriks sjøtransport med gods, men bare for så vidt gjelder drift av brønnbåter
52.10	Lagring, men bare for så vidt gjelder drift av kornsiloer.

Trygdeavgift

§ 6. Trygdeavgift av pensjon mv.

Av pensjon i og utenfor arbeidsforhold, føderåd, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven, engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale som er i samsvar med regler gitt av departementet, engangsutbetaling fra pensjonsavtale etter lov om individuell pensjonsordning og personinntekt for skattyter under 17 år og over 69 år, som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 1, beregnes trygdeavgift med 5,1 pst.

§ 7. Trygdeavgift av lønnsinntekt mv.

Av lønnsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 2, beregnes trygdeavgift med 8,2 pst.

§ 8. Trygdeavgift av næringsinntekt mv.

Av næringsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 3, beregnes trygdeavgift med 11,4 pst.

Andre bestemmelser

§ 9. Forskriftsfullmakt mv.

Departementet gir regler om grunnlag og satser for avgifter og tilskudd etter folketrygdloven § 23-4 for visse grupper av medlemmer i trygden. Satsen på 14,1 pst. skal legges til grunn for arbeidsgiveravgift fastsatt etter denne bestemmelsen.

Departementet kan gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i § 1 til § 5.

Forskriftsendringer

SkN 18-099 Endring i skattebetalingsforskriften

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

Hjemmel: Fastsett av Skattedirektoratet 11. desember 2018 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-10a og forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5.

I

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endring:

§ 5-10a skal lyde:

§ 5-10a. Gjennomføring av skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk utbyttemottaker og i utbyttekompensasjon

§ 5-10a-1. Skattetrekkgrunnlag for VPS-registrerte selskaper

(1) Dersom det utbetalende selskapet ikke kjenner den endelige utbyttemottakerens identitet og skattemessige status, skal selskapet trekke 25 prosent kildeskatt i aksjeutbyttet.

(2) Dersom aksjen er registrert på en konto i utenlandsk forvalters navn (NOM eller med angivelse av den endelige utbyttemottakerens navn) kan selskapet trekke lavere kildeskatt i samsvar med skatteavtale eller unnlate å trekke kildeskatt i medhold av skatteloven § 2-38 femte ledd, dersom følgende dokumentasjon foreligger hos forvalter forut for skattetrekket:

- a) for personlige utbyttemottakere som krever redusert sats etter skatteavtale: Bostedsbekreftelse utstedt av skattemyndighetene i utbyttemottakerens bostedsland, som uttrykkelig bekrefter at utbyttemottakeren er bosatt der etter skatteavtalen med Norge. Bostedsbekreftelsen må ikke være eldre enn tre år på tidspunktet for skattetrekket. Hvis utbytteutdelingen er på mindre enn 10 000 kroner kreves ikke bostedsbekreftelse. For selskaper som ordinært deler ut utbytte mer enn en gang i løpet av inntektsåret, skal beløpsgrensen på 10 000 kroner etter tredje punktum fordeles på antall ordinære utbytteutdelinger i inntektsåret. Ved ekstraordinære utbytteutdelinger gjelder en ny beløpsgrense på 10 000 kroner.
- b) for utbyttemottakere som er juridiske personer og andre enheter som krever redusert sats etter skatteavtale: Dokumentasjon på tidligere mottatt refusjon av kildeskatt eller godkjenning fra norske skattemyndigheter om at utbyttemottakeren har krav på lavere skatt etter skatteavtale.

Det må i tillegg foreligge bostedsbekreftelse utstedt av skattemyndighetene i utbytttemottakerens bostedsland, som uttrykkelig bekrefter at utbytttemottakeren er hjemmehørende der etter skatteavtalen med Norge. Bostedsbekreftelsen må ikke være eldre enn tre år på tidspunktet for skattetrekket.

- c) for utbytttemottakere som er juridiske personer hjemmehørende i EØS-området som krever fritak etter skatteloven § 2-38 femte ledd: Dokumentasjon på tidligere mottatt refusjon av kildeskatt eller godkjenning fra norske skattemyndigheter om at utbytttemottakeren har krav på fritak fra kildeskatt etter skatteloven § 2-38 femte ledd. Det må i tillegg foreligge bekreftelse på at utbytttemottakeren er hjemmehørende i et EØS-land, samt egenerklæring som bekrefter at grunnlaget for skattefritaket ikke har endret seg. Bostedsbekreftelsen og egenerklæringen må ikke være eldre enn tre år på tidspunktet for skattetrekket.
- d) bekreftelse fra utbytttemottaker som nevnt i bokstav a til c om at vedkommende er den endelige utbytttemottakeren.

(3) Dersom aksjen er registrert på en konto i utbytttemottakerens navn (direkteregistrert), kan selskapet trekke lavere kildeskatt i samsvar med skatteavtale eller unnlate å trekke kildeskatt i medhold av skatteloven § 2-38 femte ledd, dersom dokumentasjon som nevnt i annet ledd foreligger hos kontofører investor.

§ 5-10a-2. Tillatelse til å opprette NOM-konti

(1) Skattekontoret kan gi utenlandsk forvalter tillatelse til å ha NOM-konti med lavere skattetrekk enn 25 prosent. Forvalter plikter i slike tilfeller å legge frem opplysninger om hvem som er den endelige utbytttemottakeren, på forespørsel fra skattekontoret og innen den frist skattekontoret bestemmer. Opplysningene må være oppdatert per dato for vedtak om utbytteutdeling, og må inkludere utbytttemottakerens navn, adresse, skattemessige bostedsland og skatteregistreringsnummer (fødselsnummer, organisasjonsnummer eller lignende) i bostedslandet, samt antall aksjer det er trukket lavere skatt for og med hvilken skattesats. Forvalter plikter videre å fremlegge dokumentasjon som nevnt i § 5-10a-1 annet ledd, på forespørsel fra skattekontoret og innen den frist skattekontoret bestemmer.

(2) Dersom skattekontoret avdekker at utenlandsk forvalter har registrert aksjer på en konto med for lav skattesats, kan skattekontoret avgrense eller trekke tilbake tillatelsen etter første ledd.

§ 5-10a-3. Skattetrekkgrunnlag for selskaper utenfor VPS

(1) Dersom det utbetalende selskapet ikke kjenner den endelige utbytttemottakerens identitet og skattemessige status, skal selskapet trekke 25 prosent kildeskatt i aksjeutbyttet.

(2) Selskapet kan i alle tilfeller trekke lavere kildeskatt enn 25 prosent dersom selskapet forut for skattetrekket har mottatt dokumentasjon som nevnt i § 5-10a-1 annet ledd.

II

Forskriften trer i kraft 1. januar 2019. Fra samme tidspunkt oppheves forskrift 13. desember 2017 nr. 2005 om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften).

SkN 18-100 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven

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

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 18. desember 2018 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 6-44 første ledd.

I

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

§ 6-44-1 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) Samlet fradrag for kostnad ved arbeidsreise og besøksreise til hjemmet etter denne forskrift § 6-44 A kan ikke overstige øvre beløpsgrense for slike fradrag etter skatteloven § 6-44 første ledd.

Nåværende tredje til femte ledd blir fjerde til nytt sjette ledd.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

SkN 18-101 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven

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

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 18. desember 2018 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-15 annet ledd.

I

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

§ 5-15-1 skal lyde:

§ 5-15-1. Gaver i arbeidsforhold

(1) Gaver fra egen arbeidsgiver til en verdi av inntil 8 000 kroner regnes ikke som skattepliktig inntekt når gaven gis etter minst 20 års tjenestetid i bedriften og består av annet enn pengebeløp. Det samme gjelder når slike gaver gis etter minst 10 års ytterligere tjenestetid.

(2) Jubileums- eller oppmerksomhetsgaver i arbeidsforhold til en verdi av inntil 4 000 kroner per år regnes ikke som skattepliktig inntekt når gaven består av annet enn pengebeløp. Som jubileums- eller oppmerksomhetsgaver regnes gaver i anledning av at

- a. bedriften har bestått i 25 år eller i et antall år som er delelig med 25,
- b. mottakeren gifter seg,
- c. mottakeren fyller 50 år, og deretter hvert tiende år,
- d. mottakeren slutter etter minst 10 år i bedriften eller går av med pensjon.

(3) Gaver i arbeidsforhold til en verdi av inntil 1 000 kroner per år regnes ikke som skattepliktig inntekt når gaven består av annet enn pengebeløp.

(4) Gaver fra egen arbeidsgiver etter foregående ledd er bare skattefrie dersom gaven gis etter en generell ordning. Dersom beløpsgrensene overstiges, er overstigende beløp skattepliktig inntekt. Beløpsgrensene i annet og tredje ledd gjelder samlet for gaver både fra egen arbeidsgiver og tredjeparter.

Overskriften til § 5-15-2 skal lyde:

§ 5-15-2. Gaver utenfor arbeidsforhold

§ 5-15-3 skal lyde:

§ 5-15-3. Personalrabatter

(1) Personalrabatter på varer og tjenester som mottas i et arbeidsforhold regnes ikke som skattepliktig inntekt for den del av rabattene som samlet gir en prisreduksjon på inntil 7 000 kroner per år. Hvis varer eller tjenester selges med mer enn 50 prosent rabatt, vil ikke rabatten for noen del være skattefri etter første punktum. Bestemmelsene i dette ledd gjelder varer og tjenester som omsettes i arbeidsgivers virksomhet eller i et annet selskap i samme konsern.

(2) Rabatter som ytes via arbeidsgivers leverandører eller kunder likestilles med personalrabatter etter første ledd.

(3) Rabatter som nevnt i første og annet ledd skal beregnes på grunnlag av varens eller tjenestens omsetningsverdi i sluttbrukermarkedet.

§ 5-15-5 oppheves.

§ 5-15-6 til § 5-15-9 blir § 5-15-5 til § 5-15-8.

§ 5-15-5 annet og nytt tredje ledd skal lyde:

(2) Dersom arbeidsgiver dekker et måltid til en verdi av inntil 200 kroner for arbeidstaker som arbeider minst 10 timer sammenhengende, regnes dette ikke som skattepliktig inntekt når arbeidsgiver kjøper inn måltidet eller dekker arbeidstakerens dokumenterte kostnader.

(3) Fordel ved privat tilgang til en eller flere aviser eller nyhetstjenester dekket av arbeidsgiver skal ikke regnes som skattepliktig inntekt for arbeidstaker når det foreligger tjenstlig behov for den ansatte til å disponere tjenesten. Med nyhetstjenester menes tjeneste som nevnt i merverdiavgiftsloven § 6-2 annet ledd.

Nåværende tredje til tolvte ledd blir fjerde til nytt trettende ledd.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

SkN 18-102 Endring i FSFIN Forskrift til skatteloven

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

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 14. desember 2018 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 14-5 fjerde ledd bokstav g annet punktum.

I

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

§ 14-5-41 overskriften skal lyde:

§ 14-5-41. Utfyllende regler til skatteloven § 14-5 fjerde ledd g ved anvendelse av forskrift 21. desember 2004 nr. 1740 om regnskapsmessig behandling av utlån og garantier i finansinstitusjoner, internasjonal regnskapsstandard (IAS) 39 «Finansielle instrumenter – innregning og måling» og IFRS 9 Finansielle instrumenter som fastsatt ved forskrift 17. desember 2004 nr. 1852 om gjennomføring av EØS-regler om vedtatte internasjonale regnskapsstandarder § 2

§ 14-5-41 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) Denne bestemmelsens første og annet ledd gjelder tilsvarende for finansforetak, jf. skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav f, som avlegger regnskap etter IFRS 9.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

SKN 18-103 Endring FSFIN Forskrift til skatteloven

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

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 14. desember 2018 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 8-11 tiende ledd, § 8-13 niende ledd og § 8-16 annet ledd.

I

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

§ 8-11-1 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Skip uten eget fremdriftsmaskineri anses som skip i fart bare dersom skipet er på minst 1 000 brutto registertonn, er EØS-registrert, ikke vesentlig går i fart på innsjøer og elver og oppfyller vilkårene som nevnt i første ledd d til h.

Ny § 8-13-2 skal lyde:

§ 8-13-2. Anvendelsesområde for begrensningene i utleie på bareboat-vilkår av hjelpefartøyer i petroleumsvirksomhet mv.

Begrensningsregelen i skatteloven § 8-13 niende ledd gjelder for:

- a. hjelpefartøyer i petroleumsvirksomhet, jf. skatteloven § 8-11 første ledd bokstav b,
- b. skytteltankskip (shuttle tankers) som ikke er omfattet av skatteloven § 8-11 første ledd bokstav b,
- c. brønnbåter for frakt av fisk,
- d. kabelleggingsfartøyer som ikke er omfattet av skatteloven § 8-11 første ledd bokstav b eller i,
- e. taubåter som ikke brukes i tradisjonelle fraktoppdrag og som ikke er omfattet av skatteloven § 8-11 første ledd bokstav b,
- f. seismikkfartøyer som ikke er omfattet av skatteloven § 8-11 første ledd bokstav b og
- g. vindmøllefartøyer, jf. skatteloven § 8-11 første ledd bokstav i.

§ 8-16-1 fjerde ledd skal lyde:

Med skipets eller hjelpefartøyetts nettotonnasje forstås nettotonnasje slik denne til enhver tid er fastsatt i målebrev som er gyldig her i riket i henhold til forskrift 30. juni 2015 nr. 823 om måling av skip og flyttbare innretninger. Ved beregning av tonnasjeskatt skal nettotonnasjen avrundes til nærmeste hele tusen tonn. For skip med nettotonnasje under 1 000 tonn skal nettotonnasjen avrundes til nærmeste hele 100 tonn. For skip med nettotonnasje under 50 tonn skal nettotonnasjen avrundes til 100 tonn.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

III

Ved ikrafttreddelsen av endringen under I § 8-11-1 fjerde ledd gjelder følgende overgangsregel:

For selskap som er skattlagt etter den særskilte skatteordningen for inntektsåret 2017, og som for inntektsåret 2018 fortsatt skal skattlegges etter den særskilte skatteordningen, må vilkårene om at fartøyet skal være på minst 1 000 brutto registertonn og EØS-registrert være oppfylt innen 1. november 2018. Selskaper som trer ut av ordningen på grunn av brudd på vilkårene som nevnt i foregående punktum anses som trådt ut av ordningen fra og med 1. november 2018.

SkN 18-104 Endring i skattebetalingsforskriften

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 14. desember 2018 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 16-42.

I

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endring:

§ 16-42-1 første ledd bokstav b skal lyde:

b) elektrisk kraft etter særavgiftsforskriften § 3-12-4 til § 3-12-8 og § 3-12-12 til § 3-12-16,

II

Endringen under I trer i kraft 1. januar 2019.

SkN 18-105 Endring i forskrift om beregning av a-avgift mv

Forskrift om endring i forskrift om beregning og fastsetting m.v. av arbeidsgiveravgift til folketrygden

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 18. desember 2018 med hjemmel i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 23-2 trettende ledd.

I

I forskrift 2. desember 1997 nr. 1385 om beregning og fastsetting m.v. av arbeidsgiveravgift til folketrygden gjøres følgende endring:

§ 2 oppheves.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

SkN 18-106 Endring i FSFIN Forskrift til skatteloven **Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14**

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 18. desember 2018 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-11 tredje ledd, § 5-12 fjerde ledd, § 5-15 annet ledd siste punktum og § 19-7.

I

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

§ 5-11-1 annet ledd nytt annet punktum skal lyde:

Tilsvarende gjelder for arbeidstaker som er pendler og som skattlegges etter særreglene om skattlegging av utenlandske arbeidstakere i skatteloven kapittel 19.

§ 5-12-10 nytt annet punktum skal lyde:

Tilsvarende gjelder for arbeidstaker som er pendler og som skattlegges etter særreglene om skattlegging av utenlandske arbeidstakere i skatteloven kapittel 19.

§ 5-15-5 tolvte ledd skal lyde:

(12) Fordel i form av arbeidsgivers dekning av utgifter ved opphold utenfor hjemmet på grunn av arbeidet er skattefri så langt den ikke overstiger:

- Satser for kost fastsatt av Skattedirektoratet eller det dokumenteres at høyere utgifter er medgått. Det gis ikke skattefritak for dekning av kost dersom det kan oppbevares og tilberedes mat i pendlerboligen.
- Dokumenterte utgifter til losji.

Utgifter til besøksreiser til hjemmet kan dekkes skattefritt etter reglene i skatteloven § 6-44. Det gis ikke skattefritak for arbeidsgivers dekning av utgifter til kost, losji og besøksreiser til hjemmet for arbeidstaker som er pendler og som får standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker. Tilsvarende gjelder for arbeidstaker som er pendler og som skattlegges etter særreglene om skattlegging av utenlandske arbeidstakere i skatteloven kapittel 19.

Nytt kapittel 19 skal lyde:

Kapittel 19. Særregler om skattlegging av utenlandske arbeidstakere mv. (kildeskatteordning)

§ 19-1. Anvendelsesområde

§ 19-1-1. Begrensninger i anvendelsesområdet

Personer som anses bosatt på Svalbard etter skatteloven § 2-35 annet ledd bokstav b, omfattes ikke av særreglene om skattlegging av utenlandske arbeidstakere i skatteloven kapittel 19.

§ 19-3. Inntektstak

§ 19-3-1. Inntektstakets størrelse

Har skattyter årlig brutto arbeidsinntekt, jf. skatteloven § 19-1, som overstiger trinn 3 i trinnskatten, skal skattlegging skje etter skattelovens alminnelige regler for hele inntekten.

§ 19-5. Forholdet til bostedsregler

§ 19-5-1. Inntektstak for kapitalinntekter

Har skattyter som blir bosatt i riket, jf. skatteloven 2-1, brutto kapitalinntekter som overstiger 10 000 kroner, skal skattlegging skje etter skattelovens alminnelige regler.

§ 19-6. Valgadgang

§ 19-6-1. Overgang til alminnelige regler

(1) Skattyter kan velge å tre ut av kildeskatteordningen innenfor inntektsåret som kildeskatten blir fastsatt for. Slikt valg tas ved å søke om skattekort for skattlegging etter skattelovens alminnelige regler.

(2) Skattyter kan også tre ut av kildeskatteordningen etter utløpet av det inntektsåret kildeskatten er fastsatt for. Slikt valg må tas innen fristen for å levere skattemelding etter skatteforvaltningsloven § 8-2.

(3) Skattyter som har valgt skattlegging etter skattelovens alminnelige regler, kan ikke tre inn i kildeskatteordningen innenfor samme inntektsår.

Nåværende kapittel 19 blir nytt kapittel 20.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

SkN 18-107 Forskrift om avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden, 2019

Forskrift om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2019

Hjemmel: Fastsett av Arbeids- og sosialdepartementet 20. desember 2018 med hjemmel i stortingsvedtak 12. desember 2018 nr. 1994 om fastsettelse av avgifter mv. til folketrygden for 2019, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 23-2, § 23-3 og § 23-4.

§ 1. Personkrets

Denne forskriften omfatter personer som er medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-1 til § 2-6 med inntekt som ikke er skattepliktig til Norge etter de ordinære skattelover og skattevedtak, eller etter lov om skatt til Svalbard, samt medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-7, § 2-7a eller § 2-8 og utsendt arbeidstaker som er medlem i trygden etter konvensjon inngått etter lov om folketrygd § 1-3.

§ 2. Avgiftsgrunnlag

- a) For rettigheter etter kapitlene 5, 8, 9 og 14 i lov om folketrygd skal avgift fastsettes i prosent av inntekt som nevnt i skatteloven § 12-2.
Det skal ikke betales avgift når inntekten er mindre enn kr 54 650. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 prosent av den del av inntekten som overstiger kr 54 650.
- b) For rettigheter etter kapitlene 4, 6, 7, 10, 11 til 13 og 15 til 20 i lov om folketrygd skal avgiften fastsettes i prosent av pensjonsgivende inntekt, jf. lov om folketrygd § 3-15 første ledd.
Det skal ikke betales avgift når inntekten er mindre enn kr 54 650 kroner. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 prosent av den del av inntekten som overstiger kr 54 650.
- c) Når en person etter søknad er opptatt i folketrygdens pensjonsdel med hjemmel i § 2-7, § 2-7a eller § 2-8 og samtidig betaler trygdeavgift i Norge av personinntekt som nevnt i skatteloven § 12-2 bokstav f og g, skal differansen mellom den fulle avgiften og avgiften for slik personinntekt og tilskudd fra staten innkreves av Arbeids- og velferdsetaten.

§ 3. Avgiftssatser

- a) Pliktig medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-1 til § 2-5, herunder utsendte arbeidstakere som er medlem i trygden etter avtale i medhold av lovens § 1-3, med inntekt som ikke er skattepliktig til Norge etter de ordinære skattelover eller skattevedtak, eller lov om skatt til Svalbard, svarer ordinær trygdeavgift.
- b) For sjømenn som er ansatt på norsk skip i utenriksfart som er registrert i det ordinære norske skipsregisteret, med unntak av personer som er ansatt i tjeneste hos utenlandsk arbeidsgiver som driver næringsvirksomhet om bord, og er medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-6, betaler arbeidsgiveren en fast sats på kr 443 per måned uten hensyn til antall tjenestedager i måneden.

c) Medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-7, § 2-7a eller § 2-8 betaler trygdeavgift for de rettigheter medlemskapet omfatter.

Avgiften som innbetales til trygdemyndighetene fastsettes til følgende proSENTSATSER:

		Avgiftsgrunnlag				
		Etter § 2 a) Sykestønad mv.			Etter § 2 b) Pensjon mv.	
Ulike typetilfeller		Uten syke-penger	Tillegg for syke-penger	Tillegg for begrenset rett til syke-penger*	Uten yrkes-skade-trygd	Tillegg for yrkes-skade-trygd
		1	2a	2b	3	4
Medlemmet er ikke skatte-pliktig til Norge**	Arbeidsgiver plikter ikke å betale arbeidsgiveravgift	9,1	4,7	2,3	28,8	0,2
	Arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiveravgift	6,8	0,0	0,0	21,9	0,0
Medlemmet er skatte-pliktig i Norge	ORDINÆR TRYGDEAVGIFT BETALES IKKE SAMMEN MED SKATTEN TIL SKATTEMYNDIGHETENE					
	Arbeidsgiver plikter ikke å betale arbeidsgiveravgift	7,4	4,7	2,3	10,0	0,2
	Arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiveravgift	5,1	0,0	0,0	3,1	0,0
Medlemmet er skatte-pliktig i Norge	ORDINÆR TRYGDEAVGIFT BETALES SAMMEN MED SKATTEN TIL SKATTEMYNDIGHETENE					
	Arbeidsgiver plikter ikke å betale arbeidsgiveravgift	2,3	4,7	2,3	6,9	0,2

	Arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiveravgift	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
--	--	-----	-----	-----	-----	-----

* Gjelder for begrenset rett til sykepenger mv. i utlandet etter lov om folketrygd § 8-9 annet ledd.

** Omfatter også personer som ikke skattelignes i Norge etter bestemmelse i en skatteavtale.

§ 4. Ikrafttreden

Forskriften trer i kraft straks og gis virkning fra 1. januar 2019. Fra samme dag oppheves forskrift 20. desember 2017 nr. 2317 om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2018.

SkN 18-108 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven

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

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 20. desember 2018 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 2-38 åttende ledd og § 8-5 fjerde ledd.

I

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

§ 2-38 oppheves.

§ 8-5 skal lyde:

§ 8-5. Forsikringsvirksomhet

§ 8-5-1. Hovedregel

Livsforsikringsselskap og pensjonsforetak gis fradrag i inntekt som nevnt i skatteloven § 8-5 fjerde ledd etter bestemmelsene i § 8-5-2.

§ 8-5-2. Fradragsgrunnlag og fradragsberegning

(1) I grunnlaget for beregning av fradrag etter § 8-5-1 inngår følgende inntekter som tilflyter livsforsikringsselskap og pensjonsforetak:

- a. Andel av overskudd etter forsikringsvirksomhetsloven § 3-16 tredje ledd,
- b. Andel av overskudd etter forskrift 30. juni 2006 nr. 869 til forsikringsvirksomhetsloven (livsforsikring mv.) § 7-1,
- c. Andel av overskudd etter forskrift 30. juni 2006 nr. 869 til forsikringsvirksomhetsloven (livsforsikring mv.) § 4-1,
- d. Nettoinntekt ved samlet kapitalforvaltning etter forsikringsvirksomhetsloven § 3-11 niende ledd.

(2) Fradraget utgjør grunnlaget etter første ledd multiplisert med en faktor. Faktoren settes til den del av inntekten etter skatteloven § 8-5 fjerde ledd som er benevnt som skattefri etter skatteloven § 2-38 andre til fjerde ledd.

(3) Fradraget skal korrigeres for inntekt etter skatteloven § 2-38 sjette ledd.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

SKN 18-109 Endring i skattebetalingsforskriften

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 20. desember 2018 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-2, § 5-6, § 5-8, § 5-10 og § 5-11 og forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5.

I

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endringer:

§ 5-2-2 fjerde ledd skal lyde:

(4) Prosentsatsen på skattekortet skal som hovedregel fastsettes uten desimaler. Prosentsatsen kan fastsettes med desimaler når det er nødvendig for å sikre riktig forskuddstrekk eller skattetrekk.

§ 5-6-10 første ledd bokstav a skal lyde:

- a) Fri transport ved reise til og fra arbeidet og ved besøksreise til hjemmet for pendler hvis arbeidsgiver besørger transporten ved å eie eller disponere plass på kommunikasjonsmiddel. Kjøper arbeidsgiver billett hos reiseselskapet, gjelder trekkfritaket bare for kostnader som ikke overstiger 97 000 kroner i året. Trekkfritaket for arbeidsgivers dekning av pendlerreiser gjelder ikke for pendler som har fått skattekort med standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker eller skattekort for arbeidstaker som skattlegges etter særreglene om skattlegging av utenlandske arbeidstakere i skatteloven kapittel 19, jf. Finansdepartementets forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til skatteloven § 5-11-1 annet ledd

§ 5-6-11 første og annet ledd skal lyde:

(1) Det skal ikke foretas forskuddstrekk i utbetalinger (refusjon) som kun dekker utgifter som arbeidstakeren har pådratt seg i forbindelse med utførelse av arbeidet, når utgiftene dokumenteres med kvittering eller annet bilag som tilfredsstiller kravene i forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring kapittel 5, og dokumentasjonen vedlegges arbeidsgiverens regnskaper. Tilsvarende gjelder ved refusjon av pendlers reiseutgifter ved besøk i hjemmet begrenset til 97 000 kroner i året og utgifter til kost og losji under reisene. Det skal ikke foretas forskuddstrekk i refusjon av utgifter til overtidsmat som er skattefrie i samsvar med FSFIN § 5-15-5. Opplysninger om formålet med utgiftsdekningen og navnet på arbeidstakeren skal fremgå av bilaget eller av vedlegg til dette. Ved refusjon av reise- og oppholdsutgifter skal det også fremgå hvem utgiftene omfatter, og hvilke arrangementer den reisende har deltatt på. Ved refusjon av bevertningsutgifter skal formålet med bevertningen fremgå, navnet på de personer som bevertningen omfatter samt navnet på den virksomhet som personen representerer. Elektronisk dokumentasjon tilfredsstiller kravet til bilag når dokumentasjonen er utstedt i et filformat som ikke enkelt lar seg redigere i allment kjent sluttbrukerverktøy for tekstbehandling, regneark, e-post mv. uten at endringen fremgår direkte av dokumentasjonen.

(2) Bestemmelsene om trekkfritak i første ledd gjelder ikke ved dekning av merutgifter til kost og losji på arbeidsstedet og besøksreiser til hjemmet for pendler som har fått skattekort med standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker eller skattekort for arbeidstaker som skattlegges etter særreglene om skattlegging av utenlandske arbeidstakere i skatteloven kapittel 19.

§ 5-6-12 første ledd bokstav a og annet ledd skal lyde:

- a) arbeidstaker har bodd på hotell og kostgodtgjørelsen
- ikke overstiger Skattedirektoratets forskuddssatser, og
 - oppfyller legitimasjonskravene i tredje ledd, eller

(2) Trekkfritaket i første ledd bokstav a og b gjelder ikke utgiftsgodtgjørelse til kost til pendler som har fått skattekort med standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker eller skattekort for arbeidstaker som skattlegges etter særreglene om skattlegging av utenlandske arbeidstakere i skatteloven kapittel 19, jf. Finansdepartementets forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til skatteloven § 5-11-1 annet ledd.

§ 5-6-12 fjerde ledd tredje punktum skal lyde:

Bare ulegitimerte nattillegg på innenlandsreiser på inntil 435 kroner pr. døgn kan holdes trekkfritt.

§ 5-6-13 femte og sjette ledd skal lyde:

(5) Bilgodtgjørelse til dekning av pendlers besøksreiser til hjemmet er trekkfri når utbetalt beløp ikke overstiger 97 000 kroner i året etter forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven (FSFIN) § 6-44-4. Trekkfritaket er betinget av at godtgjørelsen ikke overstiger den kilometersatsen som Skattedirektoratet har fastsatt for fradrag for slike reiser. I tillegg må pendleren underskrive en oppgave med opplysninger om arbeidstakerens navn og adresse, at det er besøksreise, dato, start- og endepunkt for reisen og kjørelengde, jf.

Finansdepartementets forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven § 6-44-5.

(6) Bestemmelsene om trekkfritak gjelder ikke ved dekning av merutgifter til kost, losji og besøksreiser til hjemmet for pendler som har fått skattekort med standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker eller skattekort for arbeidstaker som skattlegges etter særreglene om skattlegging av utenlandske arbeidstakere i skatteloven kapittel 19, jf. Finansdepartementets forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven § 5-11-1 annet ledd.

§ 5-8-1 oppheves.

§ 5-8-10 syvende ledd skal lyde:

(7) Trekkfritaket etter fjerde og femte ledd gjelder ikke for arbeidstaker som har fått skattekort med standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker eller for pendler som har fått skattekort for arbeidstaker som skattlegges etter særreglene om skattlegging av utenlandske arbeidstakere i skatteloven kapittel 19, jf. Finansdepartementets forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven § 5-11-1 annet ledd.

§ 5-8-30 første ledd bokstav a og b skal lyde:

- a) Naturalytelser verdsettes til omsetningsverdi. Med omsetningsverdi menes den pris inklusive merverdiavgift som er allment tilgjengelig for forbrukere i sluttbrukermarkedet for samme vare eller tjeneste.
- b) Rabatter og tilbudspriser som er allment tilgjengelig for forbrukere kan tas med ved beregning av omsetningsverdien, når den reduserte prisen kan sannsynliggjøres ved annonse, prislister el.

Nåværende bokstav c oppheves. Nåværende bokstav d og e blir ny bokstav c og d.

§ 5-8-31 nytt siste punktum skal lyde:

Arbeidsgiver skal verdsette en naturalytelse betalt av tredjepart senest to måneder etter at arbeidstaker har mottatt fordelene eller tiltaket er gjennomført.

§ 5-8-32 nytt siste punktum skal lyde:

Er en naturalytelse betalt av tredjepart skal arbeidsgiver medregne denne ved trekkberegningen senest to måneder etter at arbeidstaker har mottatt fordelene eller tiltaket er gjennomført.

§ 5-10-12 oppheves.

§ 5-11-2 første ledd bokstav c oppheves. Nåværende bokstav d blir ny bokstav c.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.