

Del II:

Skattebehandling i 2007 og 2008

Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i Skatt øst i 2007/2008. Denne delen (II) av artikkelen omhandler vedtak fra ligningskontoret, ligningsnemnda eller skattekontoret.



Artikkelen er forfattet av:

Seksjonssjef
Monica Sivertsen
Skatt øst

Hun er DH-kandidat 1989 og har juridikum fra 1994. Hun var juridisk rådgiver ved Oslo likningskontor i perioden 1995–1998, seniorrådgiver Skattedirektoratet 1999–2000, underdirektør ved Oslo likningskontor fra 1.6.2000 og seksjonssjef i Skatt øst fra 1.1.2008.

Vedtak fra ligningskontoret, ligningsnemnda eller skattekontoret

Tap ved transaksjoner mellom nærstående

AS Sjøfart er et privat holdingselskap med formål å drive handel, administrasjon, konsulentvirksomhet, erverv av fast eiendom og deltakelse i andre selskaper.

Selskapets aksjekapital var fordelt på to aksjeklasser. Pappa var styreformann og datteren var styremedlem. Aksjene fordelte seg med 74 % til Pappa og resten på de to barna. Det ble avholdt bokettersyn i AS Sjøfart. Under bokettersynet ble det klart at Pappa hadde kjøpt en seilbåt som først ble overdratt til selskapet og deretter tilbake til Pappa. Transaksjonene ga selskapet et samlet tap på flere titalls millioner kroner.

Det viste seg at Pappa personlig hadde inngått en avtale med et skipsverft om bygging av en seilbåt. Byggetiden var avtalt til 36 måneder.

Under bokettersynet ble det funnet et notat fra administrerende direktør i AS Sjøfart til Pappa. Av notatet fremgikk det

at Pappa burde vurdere hvorvidt det var smart at seilbåten i lange tider ville ligge uvirksom når familien ikke hadde tid til å benytte den. Han foreslo derfor at seilbåten ble forberedt for utleie. I så fall burde kontrakten overføres fra Pappa til AS Sjøfart slik at den kunne benyttes i kommersiell drift.

Vedlagt notatet fulgte en vurdering av inntekter og kostnader ved å leie ut båten. Av vedlegget fremgikk det at utleien ville gi skattemessig underskudd de første årene pga. høye skattemessige avskrivninger. Det ble forutsatt at Pappa skulle leie båten på ordinære vilkår 22 uker i året og at den ble leid ut i ytterligere 22 uker til andre. Avslutningsvis i notatet ble det foreslått at kontrakten ble transportert fra Pappa til AS Sjøfart. Dette ble gjort etter et par dager.

Kjøpesummen var basert på to forskjellige takster som var utarbeidet av anerkjente takstmenn i bransjen.

Skipsverftet ble vesentlig forsinket med ferdigstillelsen.

I memorandum til styret i AS Sjøfart to år etter byggestart fremgikk det at seilbåten var blitt vesentlig dyrere enn planlagt. På grunn av utgifter til klassifisering og økte krav til teknisk stand var prisen nesten fordoblet. Rammebetingelsene for å drive seilbåten kommersielt var derfor vesentlig forverret. Administrerende direktør hadde ikke funnet egnede markeder å leie ut seilbåten i. Det var derfor uaktuelt for AS Sjøfart å drive utleie med denne seilbåten.

Kontrakten ble deretter ført tilbake til Pappa før levering av båten. Prisen var

basert på takster utarbeidet av anerkjente takstmenn i bransjen og var om lag den samme som Pappa solgte for to år tidligere.

De kostnadene som AS Sjøfart hadde hatt til klassifisering, økt teknisk standard, advokater og konsulenter beløp seg til flere titalls millioner kroner. Disse ble fradragsført i næringsoppgaven som tap ved realisasjon av anleggsmiddel. Fradrag for tapet ble innrømmet ved ligningen.

Selskapet ble varslet om at skattekontoret vurderte å ta opp ligningen til ny behandling.

Etter ligningsloven § 8-1 nr. 1 er det ligningsmyndighetene som avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger. Hvis ligningsmyndighetene finner at skattyterens oppgaver er uriktige eller ufullstendige, kan de endre, utelate eller tilføye poster. Fastsettelsen av det faktiske grunnlaget for ligningen foretas etter en fri bevisbedømmelse av alle faktiske opplysninger som foreligger.

Skatteoven § 13-1 stiller som vilkår for å fastsette skattyters formue eller inntekt ved skjønn at det foreligger et interessefelleskap, at skattepliktig formue eller inntekt er blitt redusert, og at årsaken til denne reduksjonen skyldes interessefelleskapet.

Det var ikke tvilsomt at det forelå et interessefelleskap.

Etter skattyters vurdering var ikke inntekten redusert samlet sett og dette skyldtes i alle fall ikke interessefelleskapet.

Avviket mellom budsjettert og faktisk byggekostnad hadde med sertifisering av seilbåten å gjøre. Denne viste seg å bli betydelig dyrere enn opprinnelig planlagt. Det anføres at verftet påtok seg en større og mer komplisert oppgave enn de var i stand til å utføre på en rasjonell måte. Kontrakten var ikke en fastpriskontrakt, men selskapet måtte betale for medgåtte arbeidstimer. Dette medførte derfor vesentlig høyere kostnader enn antatt. Selve klassifiseringen ble utelukkende gjennomført for å benytte seilbåten i kommersiell virksomhet. Alle disse utgiftene var meningsløse dersom båten kun skulle benyttes til privat bruk.

Videre ble det anført at loven ikke oppstiller krav om at kostnaden eller tapet faktisk må ha resultert i skattepliktig inntekt. Også kostnader ved mislykkede prosjekter er derfor fradragsberettigede, jf. lagmannsrettsdom i Utv. 2007 side 589 og Høyesterettsdom inntatt i Utv. 1981 side 256 (Bjerke Pedersen).

AS Sjøfart bestred at det var grunnlag for tilsidesettelse. Selskapet foretok kommersielle vurderinger av investeringen og konkluderte med at kjøpet av båten ville gi god avkastning. Grunnen til at kjøpet resulterte i et tap var først og fremst at markedet fikk en negativ utvikling og at det oppsto ekstra problemer knyttet til bygging av båten. Selskapet måtte da revurdere sine planer. For å begrense tapet av investeringen ble båten solgt tilbake til Pappa. Verken kjøpet eller salget var skattemessig motivert.

Selskapet krevde fradrag for et tap på flere titalls millioner kroner. Etter skattekontorets vurdering var det derfor heller ikke tvilsomt at inntekten var redusert.

Selskapet valgte å kjøpe kontrakten av Pappa uten nevneverdige finansielle vurderinger. Det ble aldri vurdert å kjøpe andre seilbåter for utleie. Det forelå ingen analyser av markedssituasjonen eller av hvilke krav som stilles for seilbåter til bruk i utleiemarkedet. Det fremgikk av beregningene at inntekter og utgifter var inflasjonsjustert, mens investeringen/salgssummen ikke var det. Det fremgikk heller ikke om leieinntekter/resultat av utleien var før eller etter skatt. Valget av diskonteringsfaktor var ikke begrunnet. Det fremgikk heller ikke om det ble tatt hensyn til inflasjon ved fastsettelse av avkastningskravet.

Under bokettersynet ble det også funnet et notat stilet til AS Sjøfart hvor det fremgikk at selskapet allerede ved kontraktsinngåelsen var klar over at seilbåten var av en slik størrelse at den måtte klassifiseres hvis den skulle leies ut. I så fall ville det vært naturlig å få klassifiseringsutgiftene estimert.

AS Sjøfart hadde ikke som formål å drive utleie av båter. Det ble for øvrig opplyst at en av årsakene til kostnadsoverskridelsene i forbindelse med byggingen skyldtes liten bemanning i selskapet. Dersom chartertrafikk skulle være et nytt virksomhetsområde for selskapet i fremtiden, ville det vært naturlig å ansette flere til å følge opp dette. Likeledes ville det vært naturlig å foreta grundigere finansielle undersøkelser. Verftets angitte kostpris er lagt til grunn i den finansielle oversikten uten at det er tatt høyde for noen form for uforutsette kostnader.

Da Pappa lot selskapet overta investeringen, oppnådde han at selskapet fikk store kostnader som skulle vært belastet ham privat. I tillegg ble selskapet påført inntektsbortfall i form av tapt formuesavkastning.

AS Sjøfart hadde heller ikke innkalkulert utgifter til brygge, advokat eller konsulentbistand i forbindelse med registreringen. Ikke engang utgifter til bistand i forbindelse med byggingen ble innkalkulert i vurderingen. Dollarkursen varierte mellom kr 6,73 og kr 8,80 i byggeperioden og det ble ikke tatt høyde for noen kursendring.

Det hadde dessuten formodningen mot seg at Pappa og/eller familien faktisk ville ha leid båten i 22 uker pr. år.

Ut fra ovennevnte kom skattekontoret til at selskapet ikke seriøst hadde vurdert utleie av seilbåt som et nytt virksomhetsområde for selskapet før kontrakten ble overdratt fra Pappa.

Etter ligningsmyndighetenes vurdering ville ikke transaksjonene vært foretatt mellom uavhengige parter dersom man hadde lagt bedriftsøkonomiske hensyn til grunn nettopp fordi de finansielle kalkylene ville inkludert de kostnader som nå kom som en overraskelse og som dermed ikke inn gikk i vurderingen. Kalkylene ville da vist at virksomheten vanskelig kunne gi overskudd.

De avgitte takstene hadde ligningsmyndighetene små muligheter for å overprøve.

Begge takstene var avgitt samme dag, og konkluderte med samme pris. Det fremgikk imidlertid av den ene taksten at dersom båten «were to be put on the market for sale» kunne selger antas å oppnå en økning i prisen på 2 millioner euro. Denne uttalelsen kunne tyde på at det var opplyst at båten ikke skulle selges på det åpne markedet.

I den forbindelse anførte skattyter at det å annonsere en ny båt i media på et tidspunkt hvor markedet var svært dårlig, ble ansett som lite hensiktsmessig. Annonseringen kunne skape negativ omtale av båten og påvirke markedet negativt. Dette var også meglernes oppfatning. I tillegg kunne også selskapet, etter egen mening, få negativ omtale dersom båten hadde blitt annonsert i media.

Skattekontoret konkluderte med at interessefellesskapet var årsaken til at inntekten var redusert. Inntekten i AS Sjøfart ble deretter fastsatt som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. AS Sjøfart hadde dessuten dekket utgifter for Pappa. Beløpet ble ansett for å være utbytte til Pappa, jf. skatteloven § 10-11 annet ledd.

AS Sjøfart hadde ikke gitt noen opplysninger i selvangivelsen om at selskapet hadde tatt et tap på vegne av aksjonæren. Det var for øvrig heller ikke opplyst at seilbåten var overdratt fra aksjonæren – og senere tilbake til aksjonæren igjen.

Det ble derfor ilagt tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1. Selskapet påberopte seg at det må være unnskyldelig rettsvillfarelse at selskapet ikke forsto relevansen av at aksjonæren tidligere hadde stått som kontraktsinnehaver av båten. Etter skattekontorets vurdering kunne den påberopte rettsvillfarelsen ikke anses unnskyldelig. I den forbindelse viste skattekontoret til at det stilles større krav til aktsomhet hos en næringsdrivende enn til en personlig skattyter uten slik bakgrunn.

Ligningen er påklaget.

Tap på fordring

AS Frukt var del av et norsk konsern som også hadde datterselskap i Sverige. I selvangivelsen for 2006 hadde selskapet fradragsført tap på fordringer med ca. 98,5 MNOK. Selskapet opplyste at tapet hadde oppstått i forbindelse med konverteringer av fordringer til såkalt ubetinget aksjeeiertilskudd.



KONSERN: AS Frukt var del av et norsk konsern som også hadde datterselskap i Sverige.

Ligningskontoret varslet om endring av ligningen idet kontoret ikke hadde funnet det dokumentert eller sannsynliggjort at fordringen ikke kunne anses realisert og heller ikke endelig tapt.

Selskapets inntekt ble derfor økt med 98,5 MNOK ved ligningskontorets vedtak. Skattyter påklagde vedtaket til skatteklagenemnda. Saken ble behandlet i utvidet avdeling.

Aksjeeiertilskudd eksisterer ikke i norsk rett, men anvendes i Sverige. I en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet (BFU 11/02) er det innhentet uttalelse fra det aktuelle selskapets svenske revisor for å få avklart hvordan aksjeeiertilskudd behandles i Sverige samt forskjellen mellom et betinget og ubetinget aksjeeiertilskudd. Et ubetinget aksjeeiertilskudd gir ikke krav på tilbakebetaling av innskuddet. En eventuell tilbakebetaling vil, etter svensk rett, skje i form av utdeling av selskapets frie egenkapital eller ved nedsetting av egenkapitalen. Et ubetinget aksjeeiertilskudd inngår heller ikke i selskapets ansvarsforpliktelser (gjeld). Aksjeeiertilskuddet skal imidlertid, etter svensk rett,

tillegges inngangsverdien på aksjene for den som yter tilskuddet.

Skatteklagenemnda la til grunn at aksjenes inngangsverdi skal settes til det beløp skattyter har betalt for aksjen, tillagt eventuelle kostnader i forbindelse med ervervet, jf. skatteloven § 10-32 (2). Nemnda viste videre til at Finansdepartementet i brev datert 8. februar 1995 til et advokatfirma hadde uttalt at tilskudd til aksjeselskap uten forbindelse med erverv av aksjer eller forhøyelse av aksjekapitalen ikke kunne anses som en del av anskaffelsesverdien på aksjene.

Dersom AS Frukt skulle kunne få fradrag for tap på denne fordringen, måtte fordringen være uerholdelig forut for omgjøring til aksjeeiertilskudd. Det kan ikke anses tilstrekkelig at kreditorposisjonen faller bort ved at fordringen konverteres til egenkapital.

Av skatteloven § 6-2 (1) fremgår det at realiserte tap må være endelig konstatert før de kan fradras skattepliktig inntekt.

Urealiserte tap på fordringer kan gi rett til fradrag dersom tapet er oppstått i virksomhet og kreditor dokumenterer at fordringen er uerholdelig. I foreliggende tilfelle var det ikke tvilsomt at det var særlig og nær tilknytning mellom virksomheten i AS Frukt og virksomheten i datterselskapet.

AS Frukt hadde ikke forsøkt å tvangsinn-drive kravet, debitor var ikke konkurs og

det var ikke gjennomført akkord. Datterselskapet drev sin virksomhet med store underskudd hvert år, men det fremgikk av all dokumentasjon at datterselskapets virksomhet i Sverige fortsatt var et satsingsområde. Dokumentasjonen viste at AS Frukt anså virksomheten i Sverige som en langsiktig satsing i det skandinaviske markedet. De hadde erkjent at satsingen ville ta lenge tid og være mer kostbar enn forutsatt. AS Frukt hadde derfor arbeidet med en restruktureringsplan for perioden frem mot 2010 som skulle sikre at selskapet utviklet seg i henhold til styrets forventninger.

Skatteklagenemnda viste til at AS Frukt ensidig hadde oppgitt sin kreditorposisjon og derved minnet situasjonen mer om en gjeldsettergivelse. Skatteklagenemnda viste til Norse-dommen i Utv. 1991 side 143 hvor morselskapet hadde et betydelig krav mot sitt 100 % eide amerikanske datterselskap. I dommen uttalte Høyesterett at en slik ettergivelse bare er en indikasjon for at fordringen er uerholdelig, men at ettergivelsen har liten vekt som bevismoment når det skjer overfor et heleid datterselskap hvor kreditor i egenskap av eneaksjonær vil kunne få igjen det han gir avkall på som kreditor.

Det ble derfor ikke innrømmet fradrag.

Avskjæring av skatteposisjoner – ulovfestet gjennomskjæring

Partnerne AS ble stiftet i 1999. Selskapet hadde til formål å eie aksjer i selskapet Leilighet Ltd., som ble stiftet for å bygge et

TREGT SALG: Selskapet hadde til formål å eie aksjer i et selskap som bygde et leilighetskompleks, men salget av leilighetene gikk tregt.



leilighetskompleks. Dette ble ferdigstilt i 2002, men salget av leilighetene gikk tregt.

Uten at banken, som var den største kreditor, fikk kjennskap til det, inngikk aksjonærene i Partnerne AS en avtale med de øvrige kreditorene i Leilighet Ltd. om at de under visse forutsetninger ville få full kontroll over selskapet. Økonomien i Leilighet Ltd. var betydelig svekket i 2002 og kreditorene påberopte seg retten til å kontrollere selskapet. Konsekvensen ble at Partnerne AS tapte sine investeringer fullstendig og kreditorene stiftet et nytt selskap høsten 2002. Partnerne AS tegnet seg for en liten promille av den nye aksjekapitalen. Bankens var lite fornøyd med å miste sin sikkerhet og krevde på sin side lånet innfridd. Etter forhandlinger med banken ble det inngått avtale om innbetaling av deler av lånet og at en av de personlige aksjonærene skulle kjøpe alle aksjene i Partnerne AS for 2 MNOK, nyttiggjøre seg effekten av underskuddet og innbetale skattereduksjonen til banken. Da signaturene skulle påføres avtalen, var imidlertid aksjonæren ikke villig til å godta kontraktsvilkåret om å innbetale skatteeffekten til banken. Bankens gikk likevel med på avtalen, men forbeholdt seg en rett til å kjøpe aksjene i Part-

nerne AS innen en måned. Denne retten ble aldri benyttet.

Samme dag som aksjene i Partnerne AS ble overdratt til en av de personlige aksjonærene, ble disse videregitt til aksjonærens holdingselskap, Holding AS. Det ble deretter overført en rekke aktiva fra Holding-konsernet til Partnerne AS med hjemmel i reglene om konserninterne overføringer, jf. skatteloven § 11-21 flg. I tillegg mottok Partnerne AS et konsernbidrag på 18 MNOK samme år.

Skattekontoret skulle ta stilling til hvorvidt ervervet av aksjene i Partnerne AS i det alt vesentligste var motivert av muligheten for å kunne utnytte det fremførbare underskuddet. Selskapet anførte at de forretningsmessige formålene var motiverende for ervervet. Det ble hevdet at aksjene ble ervervet for å unngå at banken gjorde styreansvaret gjeldende og for å sikre at ett av selskapene i Holding-konsernet fikk beholde managementoppdraget for leilighetskomplekset.

Skattekontoret la til grunn at det klare utgangspunktet er at aksjesalg ikke påvirker et selskaps skatteposisjoner, men hvis

transaksjonen i hovedsak er skattemotivert, kan de ulovfestede bestemmelser om gjennomskjæring komme til anvendelse.

De ulovfestede bestemmelser om gjennomskjæring har vokst frem gjennom en forholdsvis omfattende høyesterettspraksis. Av sentrale dommer kan nevnes Hydro-dommen, inntatt i Utv. 2002 side 639, Aker Maritime-dommen, inntatt i Utv. 2004 side 921, Telenor-dommen, inntatt i Utv. 2006 side 1416 og Hex-dommen, inntatt i Utv. 2007 side 512.

For at bestemmelsene om ulovfestet gjennomskjæring skal komme til anvendelse, er det to vilkår som må være oppfylt. Det hovedsakelige formål med transaksjonen må ha vært å spare skatt, og disposisjonen må etter en totalvurdering fremstå som illojal eller stridende mot skattereglenes formål. Motivasjonsfaktoren ved en transaksjon må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken.

Underskuddet til fremføring i Partnerne AS var ca. 220 MNOK, dvs. med en nominell verdi på i underkant av 62 MNOK. Av det fremførbare underskuddet

ble ca. 60 MNOK benyttet i perioden 2002 til 2006 via konsernbidrag. Det var derfor ingen tvil om at Holding-konsernet hadde et betydelig skattemessig incitament for å erverve aksjene.

Skattekontoret fant det ikke godtgjort at det forelå forretningsmessige motiver bak ervervet av aksjene i Partnerne AS og at skattemotivet derfor nærmest fremstod som enerådende.

Det neste spørsmålet var hvorvidt den aktuelle transaksjonen var illojal mot skattereglenes formål. Skattekontoret la i denne forbindelse til grunn at det er et grunnleggende hensyn bak fremføringsretten at det skattemessige underskudd skal anvendes av det skattesubjekt som har lidt det økonomiske tapet, og ikke av andre skattytere. Dette er blant annet i ettertid fulgt opp via bestemmelsene om avskjæring av skatteposisjoner i skatteloven § 14-90. Transaksjonen fremsto av denne grunn som illojal mot skatteloven og dens formål.

I henhold til ligningsloven § 10-2 nr. 1 skal det ilegges tilleggsatt når skattyter i selvangivelse eller næringsoppgave har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har eller kunne ha ført til fastsettelse av for lav skatt. Selskapet hadde ikke gitt noen opplysninger om transaksjonen i den innsendte selvangivelsen, og grunnvilkåret for å ilegge tilleggsatt var følgelig til stede.

Tilleggsatt skal i alminnelighet ilegges med 30 %, jf. ligningsloven § 10-4 nr. 1, men kan ilegges med inntil 60 % når forholdet som avdekkes er utøvet forsettlig eller ved grov uaktsomhet.

Selskapet var uten tvil kjent med at skatteposisjoner ikke kunne utnyttes i alle tilfeller. Selskapet hadde dermed en særlig oppfordring til å redegjøre uttrykkelig for de faktiske forhold i vedlegg til selvangivelsen, slik at ligningsmyndighetene kunne ta stilling til de skattespørsmål aksjeoverdragelsen reiste. Skattekontoret påpekte dessuten at selskapet og dets fullmektig hadde vært svært tilbakeholdne med å gi opplysninger under saksbehandlingen.

Tilleggsatt ble derfor ilagt med 60 %.

På bakgrunn av underskudd i ervervsåret måtte den ilagte tilleggsatt bli å beregne for etterfølgende år hvor selskapet oppbeholder positiv inntekt.

Avskjæring av skatteposisjoner – ulovfestet gjennomskjæring

Skattekontoret har hatt fokus på skatteposisjoner, og vi tar derfor med en lignende sak som saken beskrevet ovenfor.

AS Konsulenten hadde et skattemessig underskudd til fremføring pr. 31.12.03 på ca. 85 MNOK.

Selskapet ble kjøpt opp etappevis i løpet av 2003 og 2004 av Aksjespekulanten AS. Oppkjøpet skjedde etter følgende fremgangsmåte:

- 1 Det ble i desember 2003 foretatt en rettet emisjon mot Aksjespekulanten AS, hvor Aksjespekulanten foretok tingsinnskudd med egne aksjer. Aksjespekulanten AS ble da eier av 60 % av AS Konsulenten.
- 2 Sommeren 2004 ervervet Aksjespekulanten aksjer fra den andre hovedaksjonæren, og ble etter dette ervervet eier med 92 % av aksjene.
- 3 Høsten 2004 ble minoritetsaksjonærene tvangsinnløst, og Aksjespekulanten AS ble eneier.

AS Konsulenten mottok konsernbidrag fra Aksjespekulanten AS med 15 MNOK i 2004. Etter dette var underskuddet til fremføring 70 MNOK.

I forbindelse med endring av ligningen etter reglene i ligningsloven § 9-5 anførte selskapet at opprinnelig formål med ervervet av aksjene i AS Konsulenten var å skape et investeringselskap sammen med den andre hovedaksjonæren. Imidlertid hadde ikke den andre hovedaksjonæren anledning eller mulighet til å delta i flere investeringer, og aksjene ble derfor overdratt til Aksjespekulanten AS.

Skattekontoret foretok en gjennomgang av sentrale Høyesterettsdommer som nevnt i saken Avskjæring av skatteposisjoner – ulovfestet gjennomskjæring.

For at bestemmelsene om ulovfestet gjennomskjæring skal komme til anvendelse, er det to vilkår som må være oppfylt. Det hovedsakelige formål med transaksjonen må ha vært å spare skatt, og disposisjonen må etter en totalvurdering fremstå som illojal eller stridende mot skattereglenes formål. Motivasjonsfaktoren ved en transaksjon må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken.

Underskuddet til fremføring i AS Konsulenten var ca. 85 MNOK, dvs. med en nominell verdi på i underkant av 24 MNOK. Av det fremførbare underskuddet ble 15 MNOK benyttet i 2004 via konsernbidrag. Det var derfor ingen tvil om at Aksjespekulanten AS hadde et betydelig skattemessig incitament for å erverve aksjene.

Med hensyn til de forretningsmessige motivene ble det bemerket at AS Konsulenten ved oppkjøpet kun var eier av relativt små aksjeposter. Disse aksjepostene ble realisert i løpet av 2004, samlet sett med tap. Ved utgangen av 2004 var Konsulenten AS sin eneste eiendel, med unntak for kontanter, aksjene i Aksjespekulanten AS som ble tilført i forbindelse med den rettede emisjon i desember 2003.

Den påståtte intensjonen om samarbeid med den andre hovedaksjonæren med henblikk på investeringer i nye prosjekter etc., var ikke nærmere dokumentert eller sannsynliggjort. Påstanden ble derfor ikke tillagt vekt ved vurderingen av de forretningsmessige motivene.

Aksjespekulanten AS hadde, med unntak for investeringen i de underliggende aksjene i AS Konsulenten, ingen øvrige forretningsmessige motiver for oppkjøpet. Det ble i denne forbindelse også bemerket at den største aksjeposten i AS Konsulenten regnskapsmessig ble nedskrevet med ca. 7 MNOK i 2003, og realisert med et skattemessig tap av tilsvarende størrelse i løpet av 2004. På bakgrunn av de foreliggende opplysningene la skattekontoret til grunn at skattemotivet nærmest fremsto som enerådende ved ervervet av aksjene.

Det neste spørsmålet var hvorvidt den aktuelle transaksjonen var illojal mot skattereglenes formål. Skattekontoret la i denne forbindelse til grunn at det er et grunnleggende hensyn bak fremføringsretten at det skattemessige underskudd skal anvendes av det skattesubjekt som har lidt det økonomiske tapet, og ikke av andre skattytere. Dette er blant annet i ettertid fulgt opp via bestemmelsene om avskjæring av skatteposisjoner i skatteloven § 14-90. Transaksjonen fremsto av denne grunn som illojal mot skatteloven og dens formål.

Det ble konkludert med at hovedmotivet for oppkjøpet var utnyttelse av skatteposisjonen, og underskuddet ble derfor avskåret etter de ulovfestede bestemmelser om gjennomskjæring.

Tilleggsskatt ble ilagt med 45 %.

Ligningen er påklaget.

Inntekt etter overgangsregel C

Spørsmål om inntekt etter overgangsregel C til skatteloven § 2-38 nr. 2.

Etter overgangsregel C skulle selskapet i 2005 foreta inntektsføring når selskapets generalforsamling hadde truffet beslutning om utdeling av ubeskattet inntekt.

Holdingselskapet hadde en gevinst ved realisasjon av aksjer på 6 MNOK etter 25.03.04. Selskapets innbetalte aksjekapital var 1,5 MNOK, mens netto negative midlertidige forskjeller var 4 MNOK. Egenkapitalen i balansen var 3,9 MNOK.

Det ble utarbeidet et eget skjema, RF-1208 «Hjelpeberegninger til overgangsregel C og D for inntektsåret 2005». Selskapet hadde ikke fylt ut skjemaet korrekt. Det var blant annet ikke ført korrekt beløp i post 105, sum midlertidige forskjeller, og i motsetning til ved beregning av korreksjonsinntekt skulle negative midlertidige forskjeller settes til kr 0 ved beregningen. Gevinsten fra 2004 var heller ikke ført i skjemaets post 107. Selskapets underdekning ble beregnet til 3,6 MNOK, dvs. innbetalt aksjekapital + netto gevinst – egenkapital i henhold til balansen. Beregnet inntekt etter overgangsregel C ble 3,6 MNOK : 0,72 = 5 MNOK.

Det ble videre ilagt tilleggsskatt.

Skjønnsmessig fastsettelse av gevinst etter skatteloven § 13-1

Skattyterne var to norske aksjeselskaper som eide aksjer i et forholdsvis nyetablert sveitsisk selskap kalt Frang Ltd. Frang Ltd. hadde trådt inn i en avtale om erverv av aksjeselskaper i Latin-Amerika i 2004. Frang Ltd. hadde ikke tilstrekkelig kapital til å finansiere ervervet av selskapene og Frang Ltd. og dets aksjonærer la ned betydelig arbeid for å få til finansiering av ervervet. På bakgrunn av problemene med å innhente kapital til Frang Ltd., ble det ervervet et nytt norsk selskap, Kapital AS, hvor aksjefordelingen var i samme forhold som i Frang Ltd. Samtidig med closing av avtalen om erverv av aksjene i Latin-Amerika, ble aksjene i Frang Ltd. solgt til Kapital AS for et beløp på CHF 100 000 som tilsvarte innskutt egenkapital i Frang Ltd. Skattekontoret mottok to avtaler om overføring av aksjene der tidspunktet for overdragelse varierte med seks dager. På samme

dato som den siste avtalen om aksjeoverdragelse ble det også foretatt en emisjon i Frang Ltd. overfor eksterne investorer hvor selskapets verdi i markedet ble fastslått til 255 MNOK. De to norske aksjeselskapene ga ikke opplysninger i selvangivelsen om ervervet eller salget av aksjene i Frang Ltd.

Skattekontoret viste til at en eventuell gevinst ved salget av aksjene i Frang Ltd. var skattepliktig etter skatteloven § 2-38 tredje ledd. Spørsmålet var om vederlaget for aksjene var fastsatt riktig, jf. skatteloven § 13-1, der det fremgår at transaksjoner mellom selskaper hvor det foreligger interessefellesskap skal skje som om transaksjonen har skjedd mellom uavhengige parter.

Skattekontoret la til grunn at det forelå interessefellesskap mellom Frang Ltd., Kapital AS og skattyterne. Når det gjaldt spørsmålet om det forelå en inntektsreduksjon, drøftet skattekontoret først tidspunktet for overdragelsen av aksjene. Skattekontoret kom til at det ikke hadde noen innvirkning på aksjenes markedsverdi om de var overdratt ved den første eller den andre avtalen. Det forelå en verdivurdering av Frang Ltd. som var utarbeidet i ettertid og som fastsatte verdien av selskapet pr. dagen før første aksjeoverdragelse til bokført verdi av egenkapitalen, dvs. CHF 100 000. Skattekontoret gikk gjennom verdivurderingen og kom til at den var gitt på delvis bristende faktum som måtte ha påvirket subsamsjonen og resultatet av verdibetraktningen negativt i forhold til det som kunne anses å være markedsverdi. Skattekontoret kom derfor til at aksjene ikke var overdratt til markedsverdi, og at vilkåret om inntektsreduksjon dermed var oppfylt. Etter skattekontorets mening kunne ikke prissettingen ved transaksjonen ha noen annen årsak enn det interessefellesskap som forelå mellom selgere og kjøpere av aksjene, og vilkåret om årsakssammenheng var også oppfylt.

Vilkårene i skatteloven § 13-1 var etter dette til stede, og gevinsten fra salget av aksjene ble fastsatt ved skjønn. Ved skjønnsutøvelsen la skattekontoret til grunn en gevinstberegning basert på markedets prissetting av emisjonen i Frang Ltd. samtidig med aksjeoverdragelsen. Det medførte at skattepliktig gevinst ble satt til 20 MNOK.

Skattyterne ble ilagt 45 % tilleggsskatt.

Ligningene er påklaget.

Overføring til underpris i konsern

Kontantkortet AS driver med salg av nettverks- og kommunikasjonsprodukter, samt tilhørende servicetjenester. Gjennom Kontantkortkonsernets internprisingspolitikk er det lagt opp til at Kontantkortet skulle ha en netto fortjenestemargin (driftsresultat dividert med omsetning) på 3–5 % hvert enkelt år. Dersom det i løpet av året viser seg at fortjenestemarginen er høyere eller lavere enn 3–5 %, foretas det justeringer av selskapets (interne) innkjøpspriser ved hjelp av fakturaer merket med teksten «Price Amendment for the year XXX» slik at fortjenestemarginen faktisk blir liggende i intervallet 3–5 %. Dette tilsier at selskapet nærmest er sikret et overskudd av en viss størrelse hvert år. Kontantkortet AS ble betegnet som en såkalt «low-risk distributor».

Med virkning fra 1. januar 2004 gikk Kontantkortet AS over fra å være en såkalt «low-risk distributor» av varer og tilknyttede servicetjenester, til å bli en ren tjenesteleverandør.

I forbindelse med omorganiseringen ble følgende overført fra Kontantkortet AS til Kontantkortet AB i Sverige:

- Varelageret og oppdrag under utførelse
- Nettverksvirksomhet 1
- Nettverksvirksomhet 2

NETTVERK: Selskapet driver med salg av nettverks- og kommunikasjonsprodukter, samt tilhørende servicetjenester.



Varelageret og oppdrag under utførelse ble overført til bokført verdi.

Nettverksvirksomhet 1 ble overført vederlagsfritt. Selskapet har begrunnet dette med at teknologien på overføringstidspunktet var på et tidlig utviklingsnivå og knapt hadde blitt etablert. Selskapet opplyste at det derfor var usikkert om virksomheten ville bli lønnsom, samt at Kontantkortet i Sverige påtok seg et stort ansvar ved overtakelsen av virksomhetsområdet.

Nettverksvirksomhet 2 ble overført for ca. 4 MNOK. Selskapet begrunnet fastsettelsen av vederlaget med at kompensasjonsbeløpet ble beregnet på grunnlag av konsernets globale transferpricing policy som ga de lokale distributørselskapene en armlengdes fortjeneste for sin funksjon som risikofrie distributører. Kompensasjonen ble etter beste estimat fastsatt til 3 % av budsjettert omsetning for 12 måneder.

For å vurdere om det var overført eiendeler eller virksomhet til underpris, var det nødvendig å verdsette Kontantkortet AS. Etter skattekontorets vurdering var avkastningsverdimetoden anvendelig for å finne frem til nåverdien av selskapet. Metoden tar utgangspunkt i en årlig forventet fremtidig kontantstrøm som neddiskonteres. Kontantkortet AB i Sverige betalte 4 MNOK for virksomhet som ut i fra en nåverdiberegning etter avkastningsmetoden hadde en verdi på mellom 111 og 146 MNOK.

Skattekontoret la til grunn at inntekten til det norske foretaket var redusert og at dette skyldtes interessefellesskapet med det finske selskapet. Det forelå derfor hjemmel til å fastsette inntekten til det norske selskapet ved skjønn, jf. skatteloven § 13-1 nr. 1.

Ved skjønnsutøvelsen skal inntekten fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget, jf. skatteloven § 13-1 nr. 3. Verdivurderingen konkluderte med at verdien av Kontantkortet AS var langt større enn vederlaget som ble betalt for overført virksomhet i forbindelse med omorganiseringen.

Det er forskjellige anerkjente metoder for å komme frem til riktig pris ved beregning av interntpriser i et konsern. Generelt bør partene forsøke å komme frem til en fornuftig ordning som tar hensyn til de ulike metoders mangel på presisjon, samt ønsket om høyere grad av sammenlignbarhet og et mer direkte og tettere forhold til transak-

sjonen. Skattekontoret søker å velge den metoden som gir det beste estimatet på hva som er armlengdepriser. Skattekontoret har imidlertid ikke kunnet finne sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. Selskapet har heller ikke lagt frem eksterne verdsettelser eller sammenligningsgrunnlag. Etter en nåverdiberegning etter avkastningsmetoden var verdien av Kontantkortet AS i intervallet 111 til 146 MNOK forut for omorganiseringen og i intervallet 27 til 38 MNOK etter omorganiseringen. Etter en forsiktig vurdering ble verdiene før og etter omorganiseringen fastsatt til henholdsvis 111 MNOK og 27 MNOK, hvilket gir en differanse på 84 MNOK. Kontantkortet AB betalte 4 MNOK for virksomheten, og skattekontoret la til grunn at underprisen utgjorde 80 MNOK. Virksomhetsområdet var dessuten klassifisert som lavrisiko-virksomhet.

Et alternativ til ovennevnte metode var å verdsette Kontantkortet AS sitt inntektsbortfall i forbindelse med overdragelsen. Etter skattekontorets oppfatning ville et uavhengig selskap som nærmest var sikret en relativt lav, men sikker fortjeneste, ikke akseptert at fortjenesten ble erstattet med en tilsvarende sikker, men betydelig lavere fortjeneste. Etter en verdsettelse av inntektsbortfallet basert på samme forutsetninger om diskonteringsrenten, ble verdien av inntektsbortfallet ca. 88 MNOK. En annen variant av avkastningsverdimetoden er P/E-metoden som ga et intervall på mellom 66 MNOK og 92 MNOK.

Etter skattekontorets vurdering var det således forsvarlig å fastsette underprisen til 80 MNOK.

Vederlaget ved realisasjon av goodwill kan nedskrives på saldo i gruppe b, jf. skatteloven § 14-44 annet ledd. Negativ saldo fra saldogruppe b skal overføres til gevinst- og tapskonto, jf. skatteloven § 14-45 annet ledd, og inntektsføres med minst 20 % årlig. Selskapet hadde imidlertid ikke fastsatt krav om inntektsføring over gevinst- og tapskonto og gevinsten ble derfor tatt til inntekt i sin helhet i 2003.

Tilleggsskatt – spørsmål om sats

Selskapet ble opprinnelig lignet i samsvar med selvangivelsens påstand.

En gjennomgang av skjema for midlertidige forskjeller, RF-1217, etter utlegg av ligningen, viste at selskapet hadde ført opp et beløp til fradrag på ca. 75 MNOK i post 82. Beløpet var oppgitt å være kortsiktig

gjeld. Ligningskontoret ba om en nærmere redegjørelse for denne forskjellen samt kopi av låneavtale og bokføringsbilag som viste innløsning av lånet i løpet av inntektsåret. Dessuten ble selskapet bedt om å komme med nærmere opplysninger og dokumentasjon for fradragført tap på fordring med 6 MNOK.

I sitt svar påpekte selskapet at tapet på fordringene ikke var lidit i næring, og at feilen skyldtes manglende vurderinger vedrørende næringstilknytningen.

Når det gjaldt RF-1217, post 82, opplyste selskapets revisor at tidligere eier hadde foretatt regnskapsmessige opp- og nedskrivninger av finansielle omløps- og anleggsmidler som skattemessig ble tilbakeført i denne posten. Dette ble endret i 2004 da ny eier benyttet næringsoppgavens poster for tilbakeføring. Forskjellen i RF-1217 post 82 ble dermed oppløst. Dette medførte en feilaktig skattemessig fradragføring på 75 MNOK. Det ble hevdet at tilbakeføringen i post 82 skyldtes en skrivefeil som følge av at ny regnskapsfører benyttet en annen fremgangsmåte under utarbeidelsen av næringsoppgaven. Det var dessuten satt på et nytt revisjonsteam og verken regnskapsfører eller revisor hadde tilstrekkelig fokus på den midlertidige forskjellen, da selskapet hadde skattemessig underskudd og forskjellen ikke medførte utsatt skattefordel i regnskapet.

Det var ingen uenighet mellom ligningsmyndighetene og selskapet om at inntekten samlet skulle forhøyes med 81 MNOK. Spørsmålet for ligningsnemnda var om det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger slik at det skulle ilegges tilleggsskatt.

Selskapet hevdet at feilen ikke var tilsiktet og beklaget at de ikke hadde foretatt tilstrekkelige vurderinger knyttet til fordringene. Selskapet anførte prinsipalt at feilen måtte anses som en åpenbar skrivefeil og subsidiært at tilleggsskatten måtte settes til 15 % fordi feilen var lett kontrollerbar.

Ligningsnemnda bemerket innledningsvis at grunnvilkåret for tilleggsskatt var oppfylt ettersom selskapet hadde gitt uriktige opplysninger i selvangivelsen. Opplysningsfeilen kunne ha ført til at det ble fastsatt for lav skatt.

Etter ligningsloven § 10-3 bokstavene a og b skal tilleggsskatt ikke fastsettes på grunn-

lag av åpenbare regne- eller skrivefeil i skattyterens oppgaver eller når skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges ham til last. I tillegg følger det av ligningsloven § 10-4 nr. 1 tredje punktum at satsen for tilleggsskatt skal reduseres til 15 % når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over.

Loven gir ingen nærmere definisjon av hva som må anses som «åpenbare regne- og skrivefeil». Ifølge forarbeidene, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-79), skal tilleggsskatt ikke ilegges når feilene både er åpenbare og utilsiktede. For at feilen skal være åpenbar må den være så iøynefallende at ligningsmyndighetene når de gransker oppgavene med alminnelig nøyaktighet, ikke kan unngå å oppdage den.

Det ble ved vurderingen av skrivefeil vist til Høyesteretts dommer av 18. mai 2006 vedrørende Eksportfinans ASA og Gezina AS, inntatt i Utv. 2006 side 778 og Utv. 2006 side 787.

Av dommene fremgår det at de rent tekniske datafeil synes å være omfattet av bestemmelsen. Høyesterett presiserer imidlertid at forståelsesfeil ikke er omfattet av begrepet.

Dommene vedrørende Gezina og Eksportfinans gjaldt feil som skyldtes at vedkommende som fylte ut ligningsoppgavene i dataprogrammene hadde en uriktig oppfatning av hvordan programvaren virket.

Etter nemndas vurdering syntes forståelsesfeil å omfatte blant annet regelverksforståelse og skjemaforståelse, f.eks. tilfeller hvor man bevisst tar med eller unnlater å ta med beløp i poster fordi man ikke har forstått hvordan skjemaet skal benyttes.

I denne saken var det opplyst at feilen hadde oppstått ved omlegging av metoden for føring av visse poster i ligningsoppgavene. Regnskapsføreren som hadde foretatt denne omleggingen, måtte ha vært klar over at den forrige regnskapsføreren hadde benyttet andre poster ved utfyllingen, og det måtte derfor være grunn til å anta at han var klar over hvilke konkrete poster som tidligere ble benyttet. Når det gjaldt tilbakeføring av finansielle eiendeler, kan det umulig ha vært noen kobling mellom næringsoppgaven og forskjellsskjemaets

post 82, og regnskapsfører kan heller ikke ha hatt en slik oppfatning, da postene ikke har noen sammenheng.

Ligningsnemnda la derimot til grunn som et sannsynlig faktum at beløpet som fremkom i RF-1217 pr. 31.12 foregående inntektsår kunne bli overført til RF-1217 pr. 01.01 i inntektsåret, enten manuelt eller maskinelt. Dette var imidlertid noe som regnskapsfører ved utfyllingen kjente eller burde ha kjent til. En slik feil kan ikke likestilles med en teknisk feil som forelå i de påberøpte Høyesterettsdommene vedrørende Gezina AS og Eksportfinans ASA.

Slik feilen ble beskrevet for ligningsnemnda, hadde man ved omleggingen av rutinene enten ikke tenkt på alle konsekvensene eller glemt å foreta alle nødvendige korrigeringer. Ingen av disse alternativer kunne karakteriseres som skrivefeil.

Da feilen ikke ble ansett som skrivefeil, er det i sin alminnelighet ikke nødvendig å ta stilling til hvorvidt feilen var åpenbar. Ligningsnemnda knyttet likevel noen vurderinger til kriteriet.

Etter nemndas vurdering var det ikke mulig å se av oppgavene for det aktuelle inntektsår at det forelå en feil i RF-1217 post 82. Det var på ingen måte gitt opplysninger som skulle tilsi at denne posten hadde noen sammenheng med opp- og nedskrivninger av finansielle eiendeler og det var ikke gitt opplysninger om hva posten inneholdt verken i RF-1217 eller i annet vedlegg. Det var heller ikke opplyst at man hadde valgt en omlegging av måten å føre disse postene på. Selv om ligningskontoret hadde valgt å gå gjennom ligningsdokumentene grundigere, f.eks. ved å se nærmere på foregående inntektsårs oppgaver, ville det ikke uten videre være klart at føringen var feil. I motsetning til Høyesterettsdommene vedrørende Gezina AS og Eksportfinans ASA var det ikke tilstrekkelig å kontrollere poster som skulle korrespondere. En alminnelig nøyaktig kontroll av oppgavene innebærer ikke at det blir foretatt en ny grundig gjennomgang av foregående inntektsårs selvangivelse. Etter nemndas vurdering var feilen heller ikke åpenbar.

Ligningsloven § 10-3 bokstav a kom derfor ikke til anvendelse. Det forelå for øvrig heller ikke unnskyldelige forhold som nevnt i ligningsloven § 10-3 bokstav b.

I alminnelighet skal tilleggsskatt beregnes med 30 %, jf. ligningsloven § 10-4 nr. 1.

Tilleggsskatt skal anvendes med 15 % hvis det gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over, jf. ligningsloven § 10-4 nr. 1 tredje punktum. Ifølge avsagt Høyesterettsdom den 7. november 2006, inntatt i Utv. 2006 side 1601, kommer reglene til anvendelse selv om ligningsmyndighetene må innhente tilleggsopplysninger for å kunne foreta korrekt ligning.

Opplysninger i foregående års selvangivelse er i utgangspunktet opplysninger som kan danne grunnlag for anvendelse av tilleggsskatt med redusert sats.

Det var ingen tvil om at selvangivelsen for det omhandlede inntektsår isolert sett ikke inneholdt tilstrekkelige opplysninger for at bestemmelsen kunne komme til anvendelse. Føringerne måtte derfor ses i sammenheng med opplysninger i selvangivelsen for det foregående inntektsår. Etter en konkret gjennomgang av de foretatte føringerne la nemnda til grunn at det ikke var lett å se at føringerne var feilaktige. Feilen var derfor ikke lett kontrollerbar.

Dersom handlingen er utøvet forsettlig eller ved grov uaktsomhet, kan tilleggsskatt ilegges med inntil 60 %.

Når det gjaldt feilen som hadde oppstått i RF-1217 post 82, ble tilleggsskatten fastsatt til 30 % av den skatt som kunne vært unndratt. Nemnda la i denne forbindelse til grunn at feilen skyldtes regnskapsfører/revisor, og at det i slike tilfeller kun kan ilegges tilleggsskatt med forhøyet sats dersom det er utvist grov uaktsomhet ved å stole på medhjelper, jf. blant annet Lignings-ABC 2007/08 side 1060.

Med hensyn til fradragføring av tap på fordringer bemerket nemnda at selskapets revisor hadde erkjent at de ikke hadde foretatt en tilstrekkelig grundig vurdering av hvorvidt tapet på fordringene var fradragberettiget, men likevel ført til fradrag mer enn 6 MNOK. Etter en nærmere vurdering kom nemnda til at skattyter burde fanget opp denne feilen selv og at det i det minste var grovt uaktsomt at så ikke var gjort. Det ble derfor ilagt tilleggsskatt med 45 %.