

Del II:

Skattebehandlingen i 2010 og 2011

Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i Skatt øst i 2009/2010. Del II av artikkelen tar for seg vedtak fra skatteklagenemnda.



Artikkelen er forfattet av:

Seksjonssjef
Monica Sivertsen
Skatt øst

Hun er DH-kandidat 1989, har juridikum fra 1994, var juridisk rådgiver v/Oslo likningskontor fra

1995–98, seniorrådgiver i Skattedirektoratet 1999–2000, underdirektør v/Oslo likningskontor fra 1.6.00 og seksjonssjef i Skatt Øst fra 1.1.08.

Vedtak fra Skatteklagenemnda

Skattlegging i Norge av styrehonorar fra Sverige – i strid med EØS-avtalen?

Skattyter, som er bosatt i Norge, hadde inntekt som styremedlem i et svensk selskap i 2008 og 2009. Av honoraret ble det trukket svensk kildeskatt med 25 %.

Skattyter ble skattlagt i Norge for styrehonoraret fra Sverige i tråd med skatte-lovens regler¹ og den nordiske skatteavtalen artikkel 16. Skattyter fikk kreditfradrag² i norsk skatt for den skatten som var betalt i Sverige. Resultatet av dette ble at styrehonorarene fra Sverige ble skattlagt etter norske regler og med høyere skatt enn det kildeskatten i Sverige utgjorde.

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda. Skattyter hevdet at beskatningen av styrehonoraret i Norge var i strid med EØS-avtalens bestemmelser om fri flyt av arbeidskraft. Han skulle på bakgrunn av disse bestemmelsene ha de samme fordelene som sine svenske kolleger, og skattemessig diskriminering som følge av statsborgerskap, skal ikke forekomme.

Skatteklagenemnda bemerket at spørsmålet om beskatning av styrehonoraret fra Sverige var i strid med EØS-avtalens bestemmelser om fri bevegelighet av arbeidstakere innenfor EØS-området, måtte ses i lys av EØS-avtalen³ artikkel 28 og EØS-arbeidstakerloven⁴ artikkel 7.

Det følger blant annet av EØS-arbeidstakerloven artikkel 7 at en arbeidstaker som er statsborger i en EØS-stat, ikke kan behandles annerledes enn innenlandske arbeidstakere når det gjelder ansettelses- og arbeidsvilkår. Nemnda la følgelig til grunn at EØS-arbeidstakerloven ikke regulerer hvordan en arbeidstaker skal behandles i den staten han er bosatt.

Det forholdet at styrehonoraret regnes med i det norske beskatningsgrunnlaget, og således medfører en høyere beskatning i forhold til svenske kolleger, var derfor etter nemndas oppfatning ikke i strid med disse bestemmelsene. Nemnda la til grunn at den ulike beskatningen snarere var et resultat av forskjellene i norske og svenske skatteregler. Nemnda viste i denne sammenheng til EF-domstolens avgjørelse i Gilly-saken⁵, hvor domstolen konkluderte med at forskjeller mellom statenes skattesystemer ikke medfører diskriminering i strid med EU-retten. Nemnda viste også til Frederik Zimmer⁶ hvor det fremgår at for å være relevant forskjellsbehandling eller restriksjon i forhold til de alminnelige reglene om fri bevegelighet for arbeidskraft i EØS-avtalen, må ulempen skyldes regler innen ett og samme skattesystem. Ulemper som skyldes ulikheter mellom to eller flere skattesystemer, utgjør derfor ikke traktat-

stridig forskjellsbehandling eller restriksjon. Dette gjelder typisk hvor den ufordelaktige skattleggingen kan tilbakeføres til høyere skattenivå i en annen stat. Skattyters anførsel om at det må være likhet mellom sammenlignbare skattegrunnlag i Norge og Sverige kunne etter nemndas syn ikke bli hensyntatt så lenge forskjellen skyldes de norske skattereglene.

Skatteklagenemnda konkluderte med at beskatningen i Norge av styrehonorar fra et svensk selskap ikke var i strid med EØS-avtalens bestemmelser om fri flyt av arbeidskraft. Ligningen ble derfor fastholdt.

Tap ved transaksjoner mellom nærstående

AS Sjøsprøyt er et heleid familieselskap som driver med investeringsvirksomhet. Hovedaksjonæren, som også var styreleder, inngikk en avtale om å erverve en seilbåt til 12 MNOK. Kort tid etter avtaleinngåelsen ble verftskontrakten overdratt til selskapet.

Bakgrunnen for overdragelsen av kontrakten var et ønske om kommersiell drift av seilbåten når den ikke ble brukt av hovedaksjonæren og hans familie. Før overføringen av kontrakten ble det utarbeidet en kalkyle som etter selskapets oppfatning viste at utleie og senere salg kunne gi en god avkastning på investeringen.

Det viste seg imidlertid straks at utleie av båten betinget flere større endringer, både av utformingsmessig karakter og tekniske løsninger. Prisen ble derfor 10 MNOK høyere enn den avtalte kontraktssummen.

I løpet av byggeperioden falt utleiemarkedet for slike seilbåter. Sjøsprøyt kom da til

3 Lov av 27.11.1992 nr. 109.

4 Lov av 27.11.1992 nr. 112.

5 Sak C-336/96.

6 Internasjonal inntektsskatterett, 4. utgave side 102.

1 Skatteloven § 2–1 niende ledd.

2 Skatteloven § 16–20 første ledd.

at forutsetningene for utleie var bortfalt, og ønsket derfor å selge seilbåten når den var ferdig.

Hovedaksjonæren kjøpte båten tilbake for en pris på 12 MNOK, som var basert på avholdte takster. Sjøsprøyt krevde fradrag for tapet på 10 MNOK i selvangivelsen.

Skattekontoret nektet fradrag for tapet etter en vurdering av skatteloven § 13–1. Det forelå åpenbart et interessefellesskap mellom selskapet og hovedaksjonæren. Hovedaksjonæren pådro seg forpliktelsene ved inngåelsen av kontrakten om bygging av båten, men kunne beslutte at selskapet skulle overta denne. Etter skattekontorets vurdering førte overdragelsen til at selskapet led et tap på 10 MNOK, og dette tapet skyldtes interessefellesskapet. Det ble ilagt tilleggsskatt med 45 %.

I klagen til skatteklagenemnda bestred selskapet at det var grunnlag for å nekte fradrag for tapet ved salget av båten. Verken skatteloven § 13–1 eller den ulovfestede omgåelsesnormen kunne komme til anvendelse.

Selskapet anførte at det ikke var grunnlag for å sette til side de forretningsmessige vurderingene som ble foretatt. Tapet skyldtes uforutsette forhold knyttet til markeds-situasjonen, og salget til hovedaksjonæren ble foretatt til markedspris.

Skatteklagenemnda tok utgangspunkt i de beregningene og prognosene som ble lagt til grunn da kontrakten ble overdratt fra hovedaksjonæren til selskapet. Etter nemndas syn hadde ikke selskapet foretatt selv de enkleste analyser av markedet eller gjort en relevant finansiell vurdering for en investering i denne størrelsesorden. Vurderingene og kalkylene var lite nøyaktige og manglet vesentlige elementer som er naturlige i en slik vurdering. Dessuten ble de fleste vurderingene og kalkylene foretatt etter at kontrakten ble inngått, og uten at det ble tatt hensyn til økte kostnader i forbindelse med utleie. Etter at selskapets kalkyler ble korrigert for opplagte elementer i en finansierings- og markeds-situasjon, konkluderte nemnda med at anskaffelsen av båten ikke kunne ha gitt selskapet en økonomisk avkastning. Overdragelsen av kontrakten fra hovedaksjonæren til selskapet kunne således ikke være i selskapets interesse.

Nemnda pekte på at mulighetene for økonomisk avkastning av investeringen ville



12 MILLIONER: Hovedaksjonæren inngikk en avtale om å erverve en seilbåt til 12 MNOK.

ha betydning både for vurderingene etter skatteloven 13–1 første ledd og ulovfestet gjennomskjæring.

Etter skatteloven § 13–1 kan inntekten fastsettes ved skjønn hvis følgende vilkår er oppfylt:

- det foreligger interessefellesskap mellom partene
- skattyters inntekt er redusert, og
- interessefellesskapet er årsak til inntektsreduksjonen

Det var ikke tvilsomt at det forelå interessefellesskap mellom Sjøsprøyt og hovedaksjonæren. Selskapets inntekt ble samlet redusert med 10 MNOK. Etter nemndas vurdering var det også usannsynlig at en utenforstående part ville inngått en tilsvarende avtale. Nemnda la derfor til grunn at interessefellesskapet var årsaken til inntektsreduksjonen, og at skatteloven § 13–1 kunne gi anvendelse.

Skatteklagenemnda drøftet subsidiært forholdet til ulovfestet gjennomskjæring.

I henhold til gjeldende rett kan en privatrettslig disposisjon eller transaksjon settes til side eller ses helt bort fra ved anvendelsen av skattereglene dersom den har liten eller ingen egenverdi utover de skattemessige. I tillegg kreves det at disposisjonen må være illojal mot skattereglene.

Skatteklagenemnda la til grunn at de vurderingene som ble foretatt, var såpass ufullstendige og lite underbygget at det forretningsmessige motivet ikke kunne ha vært i fokus. Denne konklusjonen ble også underbygget av nye beregninger fra skattekontoret. Etter en konkret vurdering av alle relevante momenter fant skatteklagenemnda det derfor sannsynliggjort at det primære formålet med transaksjonene var å spare skatt.

Ved å overføre kontrakten flyttet hovedaksjonæren risikoen i båtens byggeperiode til Sjøsprøyt, og påførte selskapet store kostnader som ellers ville vært hans private. Ifølge skatteloven § 6–1 annet ledd kan det ikke innrømmes fradrag for private kostnader, og transaksjonene måtte derfor anses illojale mot de alminnelige fradragsreglene. Ligningen ble derfor fastholdt.

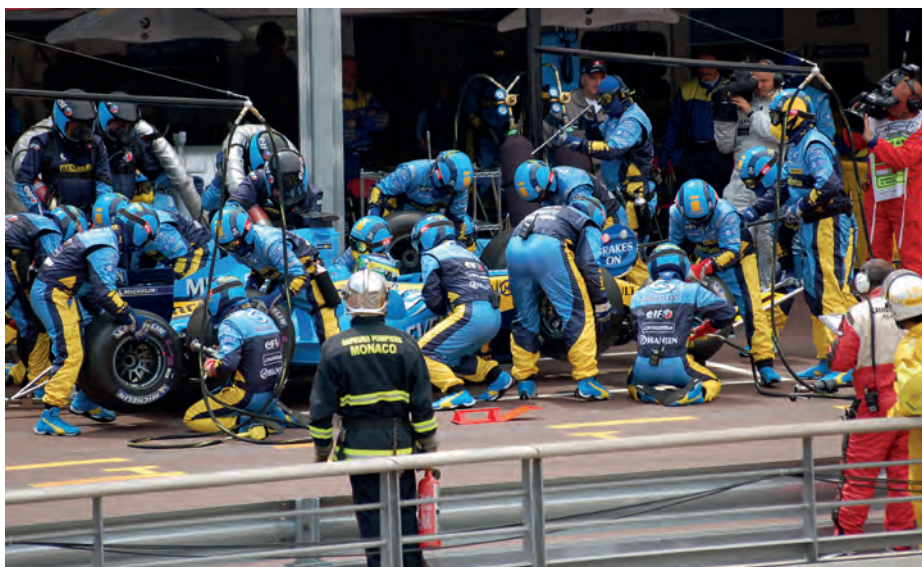
Kundepleie – deltakelse på tur til Monaco Grand Prix

I forbindelse med bokettersyn i selskapet Systemer AS ble det funnet opplysninger om at fem administrerende direktører deltok på reise fra fredag til mandag til Monaco Grand Prix. Programmet for turen inneholdt i hovedsak måltider og aktiviteter som båtturer, strandturer og bilrace. Aktivitetene på formiddagen var f.eks. beskrevet slik:

«Kl 09.00 Oppmøte i resepsjonen. Til fots i marinaen i La Napoule. Antrekk Shorts/pique-skjorte og eventuelt en windbraker. Badebukse, skift til kvelden (pen skjorte) samt solbriller og caps.»

Ankomstdagen var det avsatt tid til en faglig diskusjon fra klokken 16.00. Varigheten var ikke angitt. I tillegg ble det avsatt 1 ½ time til faglig diskusjon på avreisedagen.

Selskapet forklarte at reisen var en kundetur hvor det ble satt av tid til å diskutere spesielle temaer, i tillegg til uformelle diskusjoner. Direktørene ble invitert med på turen fordi selskapene de ledet var kunder hos Systemer. Alle direktørene hevdet å være på jobb og anførte at reisen utelukkende hadde preg av arbeid. Dette gjaldt også de ikke-faglige delene av programmet, da tiden også her ble benyttet til drøfting av faglige spørsmål. Direktørene mente det måtte være uten betydning om diskusjonene foregikk i utlandet, på en cabincruiser, på svømmetur, på stranden, under et Grand Prix-løp eller i baren.



TUR: Fem administrerende direktører deltok på reise til Monaco Grand Prix. Programmet for turen inneholdt i hovedsak måltider og aktiviteter som båtturer, strandturer og bilrace.

Skatteklagenemnda bemerket at enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet omfattes av skatteplikten. Dette gjelder uavhengig av om fordelen er mottatt i penger eller som naturalytelser. Følgelig omfattes også ytelser som mottas i forbindelse med representasjon, f.eks. reiser til sportsarrangementer, jakt- og fisketurer.

I praksis blir mottakeren likevel ikke beskattet for fordelen av representasjonstiltak av mindre verdi, f.eks. enkle middager. Spørsmålet om skatteplikt vil da være avhengig av om tiltaket i det alt vesentligste er av sosial karakter eller om det er betydelig innslag av faglig karakter eller annet forretningsmessig innhold.

Etter en vurdering av programmet konkluderte nemnda med at turen i hovedsak var av sosial karakter. Verdien var også vesentlig for hver av deltakerne.

Nemnda viste til at reisen hovedsakelig hadde preg av å bygge relasjoner gjennom sosiale tiltak. Etter en helhetsvurdering, hvor det blant annet ble lagt vekt på det skriftlige programmet, turens kostnad og innslagene av sosial karakter, kom nemnda til at turen representerte en skattepliktig fordel. Ved vurderingen ble det lagt avgjørende vekt på hvordan reisen objektivt sett fremstod, i all hovedsak som et sosialt tiltak med lite programfestet tid til faglige innslag.

Direktørene anførte at det ikke var korrekt å foreta vurderingen ut fra et objektivt ståsted når de anså seg forpliktet til å delta.

Når det gjelder skatteplikt for mottakerne, er det ikke avgjørende hvorvidt deltakerne hadde en plikt til å delta på turen eller om de oppfattet det som en belastning å delta. De faglige diskusjonene syntes heller ikke å ha redusert verdien av de ytelsene som var mottatt.

Det ble i tillegg hevdet at det ikke kunne være korrekt å beskatte deltakerne når utgiftene til Systemer var pådratt til inntektens ervervelse. Skatteklagenemnda fant det ikke tvilsomt at formålet med turen fra selskapets side i hovedsak var å bygge relasjoner med kunder. Det er naturlig nok lønnsomt å ha gode relasjoner med både kunder og leverandører, og formålet ble oppnådd ved selve deltakelsen på turen. Det forelå derfor en utgift til inntektens ervervelse for Systemer. Det er likevel ikke fradragsrett for utgiftene fordi særbestemmelsen om representasjon⁷ går foran den alminnelige regelen om fradrag for utgifter til inntektens ervervelse.

Kostnadene ved turen var kr 65 000 pr. deltaker. Ved verdsettelse av fordelen for deltakerne la nemnda til grunn at deler av kostnadene var knyttet til faglige tiltak, og reduserte derfor fordelen skjønnsmessig med 20 %. Etter skattekontorets vurdering er dette ikke korrekt metode. Skattekontoret vil derfor ikke følge en slik praksis i innstillinger i senere saker. Det vil imidlertid bli innrømmet fradrag for konkrete kostnader til faglige tiltak, f.eks. leie av møterom, foreleser etc.

Realisasjon av aksjer til eget selskap – skatteloven § 13–1

Skattyter var aksjonær med 40 % eierandel i Sykestua AS. Hans heleide selskap, Frisk Holding AS, var aksjonær med 10 %. De resterende aksjene var eiet med 35 % av skattyters forretningsforbindelse og 15 % av det britiske selskapet Hospital Ltd.

Skattyter ønsket opprinnelig å overføre sine aksjer i Sykestua til Frisk Holding etter overgangsregel E, men av ulike årsaker ble overføringen ikke gjennomført innen utløpet av 2005. Aksjene ble derfor solgt til Frisk Holding i mars 2006. Overføringen av aksjene fra skattyter til Frisk Holding ble gjennomført til en pris lik andel av selskapets regnskapsmessige egenkapital. Ifølge vedtektene til Sykestua hadde de øvrige aksjonærene forkjøpsrett til en pris lik andel av regnskapsmessig egenkapital, men ingen av aksjonærene benyttet forkjøpsretten. Vederlaget ved realisasjonen fra skattyter til Frisk Holding var på 2 MNOK, og førte til et tap på kr 500 000.

I mai 2006 ble aksjene realisert fra Frisk Holding til Hospital for totalt 15 MNOK. Gevinsten på Frisk Holdings hånd på 13 MNOK var skattefri pga. fritaksmetoden.

Skattyters ligning ble endret og skattekontoret la til grunn at skatteloven § 13–1 kom til anvendelse. Ved skjønnsutøvelsen ble vederlaget ved realisasjonen av aksjene fastsatt lik vederlaget ved den etterfølgende realisasjonen til Hospital, dvs. 15 MNOK. Tilleggsskatt ble ilagt med 30 %.

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda.

Skattyter anførte at skatteloven § 13–1 ikke kunne komme til anvendelse. Vederlaget ved overdragelsen av aksjene fra skattyter personlig til Frisk Holding var i overensstemmelse med vedtektene i Sykestua hvor det fremgikk at de øvrige aksjonærene hadde forkjøpsrett til en pris som nevnt. Selv om Frisk Holding var heleid av skattyter, kunne dette isolert sett ikke være tilstrekkelig til skjønnsmessig fastsettelse av inntekten. Da de øvrige aksjonærene hadde forkjøpsrett til en pris tilsvarende andel av selskapets regnskapsmessige egenkapital, måtte denne verdien anses som en korrekt omsetningsverdi for aksjene. Overføring til regnskapsmessig verdi var også i overensstemmelse med de retningslinjene lovgiver har gitt i forbindelse med fastsettelse av aksjeverdi i situasjoner der den

⁷ Skatteloven § 6–21.

reelle verdien ikke med rimelig sikkerhet kan fastsettes på salgstidspunktet⁸.

Det ble i tillegg anført at Frisk Holding i 2005 ervervet en liten andel aksjer fra skattyters bror til andel av regnskapsmessig verdi. Det kunne ikke anses å være interessefellesskap mellom Frisk Holding og skattyters bror, som indikerte at vederlaget måtte anses å tilsvare omsetningsverdien.

Skatteklagenemnda henviste til skatteloven § 13–1 og konstaterte at inntekten kunne fastsettes ved skjønn hvis inntekten hadde blitt redusert pga. direkte eller indirekte interessefellesskap. Ved skjønnet skal inntekten fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Skatteklagenemnda fant det ikke tvilsomt at det forelå et interessefellesskap mellom skattyter og hans heleide selskap.

Skattyter anførte at kravet til årsakssammenheng ikke var oppfylt. Det ble i denne forbindelsen påpekt at det var bestemmelsene i vedtektene som var årsaken til prisen, og ikke interessefellesskapet. Skatteklagenemnda var enig i at dersom aksjene ikke kunne vært realisert til en høyere verdi enn andel av selskapets regnskapsmessige egenkapital, ville antakelig vilkåret om årsakssammenheng ikke være oppfylt. I foreliggende tilfelle ble aksjene faktisk realisert til en verdi som var langt høyere enn vedtektene skulle tilsi og den vedtektsfestede verdsettelsesmetoden kunne derfor ikke være et uttrykk for markedsverdien. Skatteklagenemnda la derfor til grunn at det forelå årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen, og at det fremstod som åpenbart at skattyter ikke ville ha realisert aksjene til denne prisen til en aktor han ikke hadde interessefellesskap med.

Det er ingen lovbestemte regler om hvordan en verdsettelse skal foretas. Et skjønn skal ta sikte på å fastsette en armlengdepris, dvs. den prisen som ville vært fastsatt dersom interessefellesskapet ikke hadde foreligget. I tilfeller med omsetning av aksjer i tilsvarende periode, vil det være naturlig å ta utgangspunkt i omsetningsverdien for de øvrige transaksjonene. Aksjene ble realisert til Hospital, som var en uavhengig part, kun kort tid etter overføringen til skattyters holdingselskap. Den siste transaksjonen kunne derfor benyttes som et klart utgangspunkt for verdsettelsen av verdien pr. aksje ved overføringen til Frisk Holding. Skattyter anførte at det

hadde vært en verdistigning på aksjene i eierperioden, men den påståtte verdistigningen kunne verken dokumenteres eller sannsynliggjøres. Etter en konkret vurdering av de fremsatte påstandene, fant skatteklagenemnda at det i den korte eierperioden til Frisk Holding ikke hadde inntruffet omstendigheter i Sykestua som påvirket verdien på aksjene.

Det ble fremlagt en beregning som viste at aksjenes fulle skattemessige formuesverdi utgjorde 5 MNOK, og at denne verdien alternativt kunne benyttes. Skatteklagenemnda bemerket at forskriften omhandler verdsettelse av aksjer i arbeidsforhold, og derfor ikke kunne gis anvendelse. I tillegg ble det bemerket at beregningsmetoden kun skulle komme til anvendelse i de tilfellene verdien med rimelig sikkerhet ikke kunne fastsettes på annen måte.

I klagen ble det avslutningsvis anført at skatteklagenemnda måtte ta hensyn til at skattyters opprinnelige hensikt var å overføre aksjene til sitt eget selskap etter overgangsregel E, men at han av ulike årsaker ikke rakk å gjennomføre transaksjonen innen utløpet av 2005. Nemnda fant ikke grunn til å legge vekt på dette forholdet, men bemerket at transaksjonen måtte behandles etter skattelovens alminnelige regler. Ligningen ble derfor fastholdt.

Fradrag for kostnader til infrastruktur

Industribygg AS stiftet Utbygg AS i januar 2006. Formålet til Utbygg var oppføring og salg av fast eiendom. Industribygg forpliktet seg til å overføre en tomt til selskapet innen 30.11.2006. Industribygg hadde gjennom avtaler forpliktet seg til å betale bidrag for å dekke infrastruktur i utbyggingsområdet. Ved overdragelse av tomt/prosjekt/eiendom til andre, ble forpliktelsen overført til den nye eieren.

Selskapet Infra AS skulle drifte og bygge ut teknisk infrastruktur og ha alt ansvaret for prosjektstyring og drift av infrastruktur anleggene på industriområdet. Utgiftene forbundet med disse tiltakene var således ikke relatert til de enkelte tomtene, men gjaldt området som helhet. Følgelig ville kostnadene for det enkelte selskap i vesentlig grad være knyttet til infrastrukturtiltak på fremmed grunn. Da Utbygg overtok tomten, overtok selskapet samtidig ansvaret for tomtens andel av infrastrukturkostnadene.

Infra krevde inn bidragene fra den enkelte byggherren ut fra størrelsen på utbygget

areal over bakken. Plikten til å betale inntraff på tre ulike tidspunkter; 25 % ved byggestart, 55 % ved ferdig bygg og 20 % ved midlertidig brukstillatelse.

I 2007 oppførte Utbygg et større bygg i industriområdet, og i vedlegg til selvangivelsen opplyste selskapet at det hadde ytet et infrastrukturbidrag til Infra på 22 MNOK. Kostnadene til infrastruktur var fordelt med 20 % på tomt og 80 % på bygg.

Skattekontoret kom til at det forelå fradragrett etter skatteloven § 6–15, men at hele beløpet skulle aktiveres på tomten. Selskapet påklaget skattekontorets vedtak.

Etter skatteklagenemndas vurdering kunne ikke § 6–15 anvendes på kostnader forbundet med infrastrukturtiltak, og fradragretten måtte vurderes etter hovedregelen i skatteloven § 6–1. Nemnda slo fast at det forelå en kostnad som hadde tilknytning til skattepliktig inntekt. I forbindelse med oppførelseskravet viste nemnda til Frederik Zimmers lærebok⁹ der det fremgår at ren ombytting av verdier ikke innebærer oppførelse og derfor ikke gir fradragrett.

Skatteklagenemnda viste videre til at det er lite rettspraksis på området. I en dom fra 2002¹⁰ kom Frostating lagmannsrett til at utgifter knyttet til pålagt tilkobling av kloakk i forbindelse med et nytt kommunalt anlegg, måtte aktiveres. Skattyters gamle anlegg fungerte tilfredsstillende og hadde på det aktuelle tidspunktet ikke behov for vedlikehold.

I Lignings-ABC¹¹ er det uttalt følgende om kostnader til utbedring av infrastruktur på fremmed grunn:

«I visse tilfeller får skattyter i forbindelse med utbyggingsprosjekt offentlig pålegg om å utbedre/utbygge infrastruktur i nærheten av skattyters utbyggingsprosjekt. Utbedringen/utbyggingen utføres på grunn som ikke tilhører skattyteren og sluttproduktet skal tilfalle offentlig myndighet. Kostnadene til slike arbeider skal aktiveres på tomtegrunnen uten rett til avskrivning. Dette gjelder uavhengig av om fordelingsnøkkelen ved fordelingen av kostnadene mellom grunneiendommene er basert på størrelsen på tomtene eller på

9 Lærebok i Skatterett 6. utgave side 174.

10 Utv. 2002 side 1028.

11 Lignings-ABC 2011/12 side 352 pkt. 16.14.5.

8 FSPIN § 5–14.1.

bygningens størrelse eller utforming, jf. BFU nr. 01/09.»

Som i denne saken var også spørsmålet i BFU 01/09 om kostnader til finansiering av infrastruktur på annen manns grunn kunne utgiftsføres direkte eller om de måtte aktiveres. På bakgrunn av rettsstilstanden kom direktoratet til at forpliktelse til å bidra til infrastrukturtiltak som ga selskapet rett til å gjennomføre sitt planlagte utbyggingsprosjekt, ikke var å anse som oppfret i forhold til skatteloven § 6–1 og at kostnadene dermed måtte aktiveres.

I denne saken var det ervervet varige verdier i form av tomt som skulle bebygges og utstyres med infrastruktur. Skatteklagenemnda var av den oppfatning at kostnadene til infrastruktur måtte regnes som en del av ervervskostnadene for tomten, uavhengig av om kostnadene i seg selv førte til økt verdi for tomten.

Skatteklagenemnda konkluderte med at kostnadene til infrastruktur ikke kunne anses som oppfret etter skatteloven § 6–1. Det avtalte infrastrukturbidraget måtte derfor anses som en del av investeringskostnadene for tomten og aktiveres.

Nemnda måtte deretter ta stilling til om kostnadene skulle aktiveres på tomten eller på bygget.

Skatteklagenemnda la til grunn at forpliktelsen oppstod allerede ved ervervet av tomten, selv om betalingen først skulle skje ved bygging. Så vidt nemnda forstod faktum, var det snakk om et utbyggingsområde som var helhetlig planlagt, og skattyter stod ikke fritt til å velge hva tomten skulle brukes til.

Ligningspraksis¹² gir anvisning på en positiv avgrensning med hensyn til hvilke kostnader som skal aktiveres på bygget. Bare kostnader som har direkte tilknytning til bygget, skal regnes som byggets kostpris og avskrives sammen med dette. Andre aktiveringspliktige kostnader skal henføres til grunnens kostpris.

Infrastrukturiltakene i denne saken bestod blant annet av utbygging av fortau, gatebelysning, gang- og sykkelveier og kollektivfelt. Videre omfattet tiltakene allmenninger og drift av fjernvarme- og fjernkjøleanlegg.

¹² Lignings-ABC 2011/2012 side 351 pkt. 16.14.3.

Skatteklagenemnda kunne ikke se at kostnadene hadde direkte tilknytning til bygget, men derimot var knyttet til henholdsvis prosjektets fremdrift og størrelsen på bygget. Partenes valg av fordelingsnøkkel for kostnadene var imidlertid ikke avgjørende for den skattemessige bedømmelsen. Selskapets forpliktelse til å bidra økonomisk til utvikling av infrastruktur oppstod allerede ved ervervet av tomten.

På bakgrunn av ovennevnte ligningspraksis konkluderte skatteklagenemnda med at det ikke var grunnlag for en fordeling av kostnadene, men at disse skulle aktiveres på tomten. Ligningen ble derfor fastholdt.

Fordeling av tomtekostnader

Hesteskoen AS er et eiendomsselskap som oppførte et kombinert nærings- og boligbygg. Bygget bestod av fem næringsseksjoner og 48 boligseksjoner. Næringsseksjonene er beliggende på gateplan i en tradisjonelt utformet rektangulær etasje. Annen til fjerde etasje, som i sin helhet består av leiligheter, har form som en hestesko med et beplantet atrium i midten. Hver av disse etasjene har dermed mindre areal enn første etasje. Samtlige leiligheter ble realisert etter at bygget var ferdig, mens



FORMÅL: Industribygg AS stiftet Utbygg AS i januar 2006. Formålet til Utbygg var oppføring og salg av fast eiendom.

næringsseksjonene ble utleid. Sameiebrøken er basert på areal, og fordelt med 60 % på boligseksjonene og 40 % på næringsseksjonene. De samlede tomtekostnadene var 50 MNOK.

Utformingen av byggets boligdel ble valgt med henblikk på å gjøre leilighetene så attraktive som mulig, ved at atriumet skulle sikre leilighetene både lys og luft. Utbyggerens tanke var at atriumløsningen ville gi en høyere pris på leilighetene, og at fortjenestemarginen minst ville kompensere for bortfallet av utnyttelsesgraden.

I forbindelse med en etterfølgende kontroll stilte selskapet spørsmål om fordelingen av tomtekostnader mellom nærings- og boligdelen. Selskapet anførte at en fordelingsnøkkel basert på eierbrøken ikke henspeilet det korrekte forholdet.

Ved skattekontorets vedtak ble fordelingen av tomtekostnadene basert på areal fastholdt. Andel tomtekostnader som ble aktivert på næringsseksjonene var 20 MNOK.

Selskapet påklagde ligningen til skatteklagenemnda. Hestekoens anførte at en større andel av tomtekostnadene skulle allokere til boligseksjonene. Disse var allerede solgt, og en omfordeling av kostnadene ville ført til høyere inngangsverdier og lavere skattepliktige gevinster.

Hestekoens valgte å bygge færre leiligheter, hvor alle hadde tilgang til atriumet. Alternativt kunne tomten i sin helhet vært bebygget med boliger, men en slik løsning ville antakelig ikke gitt tilsvarende verdi på leilighetene. Ved en tenkt utbygging av atriumet til leiligheter ville totalt 80 % av tomtekostnadene kunne henføres til boligseksjonene. Etter selskapets oppfatning måtte utbygger stå fritt til å velge full utbygging eller større fellesareal som ga samme eller høyere avkastning, og fordelingen av tomtekostnadene mellom disse alternativene måtte være nøytralt. Hestekoens konkluderte med at kun 20 % av kostnadene, dvs. 10 MNOK, skulle vært aktivert på næringsseksjonene.

Skatteklagenemnda la til grunn at det korrekte utgangspunktet ved fordelingen av tomtekostnader mellom bolig- og næringsseksjonene måtte være hvilke rettigheter de nye eierne fikk overført ved overtakelsen av boligseksjonene. I henhold til kontraktene overtok kjøperne ideelle andeler av felles eid tomt i henhold til

eierbrøken, dvs. basert på en fordelingsnøkkel med 60 % til boligseksjonene.

Skatteklagenemnda la vekt på at kjøperne av boligseksjonene ble eiere av ideelle andeler av tomten. Ifølge Lignings-ABC¹³ skal kostprisen for tomt for seksjonerte bygg fordeles på de enkelte seksjoner etter den sameiebrøken som er fastsatt for tomtefordelingen ved seksjoneringen. Nemnda la videre vekt på at sameierne stod fritt til å avtale brøk når denne fastsettes, men at det i ettertid kreves enstemmighet for å endre den. Ligningen ble derfor fastholdt.

Fisjon med etterfølgende aksjesalg – ulovfestet gjennomskjæring?

Krakk Eiendom AS ble stiftet i 1994. Selskapet hadde til formål å erverve eiendommer til Krakks butikkonsept og drift, i tillegg til forvaltning og salg av faste eiendommer. Høsten 2005 budsjetterte selskapet med at en del av eiendomsmassen skulle selges.

I 2006 ble det gjennomført en fisjons-/fusjonsprosess i to trinn. Trinn 1 innebar at 15 eiendommer ble utfisjonert til et nyopprettet selskap, Krakk Møbel AS. Trinn 2 innebar at de samme 15 eiendommene ble innfusjonert i tre nyopprettede datterselskaper av Krakk Eiendom ved en trekantfusjon¹⁴. Krakk Møbel ble slettet ved fusjonen. Transaksjonene ble vedtatt på de involverte selskapenes generalforsamlinger i september 2006, og trådte i kraft 15.12.2006 ved registrering i Foretaksregisteret.

Sommeren 2006 utarbeidet en megler et salgsprospekt for salg av 19 eiendommer, herunder de 15 eiendommene i de tre nyopprettede selskapene. I september 2006 ble det signert oppdragsavtale mellom selskapet og meglerfirmaet, og eiendommene ble annonsert for salg i riksdekkende presse.

Styret i Krakk Eiendom fattet vedtak om salg av eiendomsporteføljen i slutten av september 2006. Venture Ltd. kjøpte den samlede porteføljen 15. desember 2006 med avtalt overtakelse 15. februar 2007.

Selskapet opplyste om fisjons- og fusjonsprosessen i selvangivelsen for 2006, men la til grunn at transaksjonene var skattefrie. Gevinsten ved realisasjonen av aksjene ble regnskapsmessig inntektsført i 2007, men tilbakeført med skattemessig virkning.

Selskapet ga ingen tilleggsopplysninger vedrørende dette forholdet i selvangivelsen.

Skattekontoret kom til at selskapets valg av transaksjonsmodell, utfisjonering av fast eiendom med påfølgende salg av aksjer, hovedsakelig var skattemessig motivert og illojal mot fritaksmetoden og reglene om skattefri fisjon/fusjon. Kontoret konkluderte derfor med at selskapet skulle beskattes som om eiendommene var solgt direkte til kjøper som innmatsalg. Skattekontoret la videre til grunn at den skattepliktige gevinsten på 100 MNOK kunne føres på gevinst- og tapskonto. Kontoret ga videre selskapet adgang til å øke konsernbidraget med skattemessig virkning for inntektsåret 2007. Tilleggsskatt ble ilagt med 30 %.

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda.

Skatteklagenemnda skulle ta stilling til om den valgte transaksjonsmodellen utløste beskatning på grunnlag av ulovfestet gjennomskjæring. Nemnda viste til Hexdommen¹⁵ der det fremgår at den ulovfestede gjennomskjæringsnormen består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut i fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger, skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig, fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

Det følger av omfattende høyesterettspraksis at hele transaksjonsrekken skal vurderes, jf. blant annet Nordea-dommen¹⁶.

Skatteklagenemnda la til grunn at det i perioden fra budsjettarbeidet startet høsten 2005 til tidspunktet for generalforsamlingens vedtak om fisjon i september 2006, pågikk en salgsprosess parallelt med restruktureringen. Salgsprosessen ble intensivert fra sommeren 2006. På fisjonstidspunktet var det etter nemndas oppfatning klart hvilke eiendommer som skulle selges, og derfor ikke tilfeldig hvilke eiendommer som inngikk i fisjonen. Slik nemnda så det, var det derfor en klar sammenheng mellom planen om å selge eiendommene, fisjonen/fusjonen i 2006 og salg av aksjene i de tre datterselskapene.

¹³ Lignings-ABC 2011/12 side 664 pkt. 2.7.2.

¹⁴ Aksjeloven §13–2 annet ledd.

¹⁵ Utv. 2007 side 512.

¹⁶ Utv. 2002 side 968.

Ved avgjørelsen av om skattebesparelsen fremstod som den klart viktigste motivasjonsfaktoren, måtte nemnda ta utgangspunkt i de samlede virkningene av disposisjonen.

Et salg av eiendommene som innmatsalg, ville som nevnt utløst en betydelig skattepliktig gevinst. Selv om selskapet hadde ført gevinsten over gevinst- og tapskonto, kom nemnda til at den reelle skattebesparelsen var betydelig.

Selskapet anførte at omorganiseringen ville føre til en bedre finansierings- og styringsstruktur av eiendomsmassen, og viste blant annet til fisjonsplanen. Slik nemnda så det oppnådde ikke selskapet disse virkningene for fisjonen i 2006, siden avtale om salg av datterselskapene ble inngått samtidig med at fisjonen trådte i kraft. Etter nemndas oppfatning var det heller ikke sannsynlig at det var en motivasjonsfaktor for selskapet å oppnå disse virkningene i forbindelse med fisjonen. Det fremkom heller ikke av styre- eller generalforsamlingsprotokoller eller annen tidsnær dokumentasjon hvilke forretningsmessige motiver som lå til grunn for fisjonen.

Selskapet gjennomførte også fisjoner i 2007 og 2008 og anførte samme begrunnelse som for fisjonen i 2006. Disse selskapene ble imidlertid beholdt av Krakk Eiendom. Skatteklagenemnda bestred ikke at fisjonene som ble gjennomført i 2007 og 2008, hadde en realitet, men etter nemndas oppfatning måtte hver fisjon vurderes for seg med hensyn til formål og virkninger.

Skatteklagenemnda kom til at den klart viktigste motivasjonsfaktoren for selskapets valg av transaksjonsmodell hadde vært å spare skatt. Grunnvilkåret for å anvende ulovfestet gjennomskjæring var derfor oppfylt.

Ved vurderingen av tilleggsvilkåret ble transaksjonsrekken vurdert opp mot skattelovens regler om fisjon og fritaksmetoden.

I forbindelse med innføringen av fritaksmetoden vurderte departementet tiltak mot skattemotivert valg av transaksjonsform, og kommenterte at ulovfestet gjennomskjæring kunne anvendes ved tilpasninger¹⁷. I stortingsmeldingen om «Evaluering av skattereformen 2006»¹⁸ uttalte departementet at gjennomskjæringssynspunkter kunne være nærliggende i tilfeller der selskapet omstruktureres i umiddelbar

sammenheng med salget. Skatteklagenemnda kom på denne bakgrunn til at transaksjonsrekken var i strid med fritaksmetodens formål. Nemnda fant også støtte for standpunktet i juridisk teori¹⁹.

Nemnda drøftet deretter om transaksjonsrekken var illojal mot skattelovens regler om fisjon. Det fremgår av forarbeidene at formålet med fusjons- og fisjonsreglene er at skatte-reglene ikke skal motvirke rasjonelle omorganiseringer. I tilfeller der skatteformålet er helt dominerende i forhold til andre forretningsmessige formål, kan ulovfestet gjennomskjæring anvendes²⁰. På bakgrunn av de momentene som ble drøftet under grunnvilkåret, kom nemnda til at den klart viktigste motivasjonsfaktoren var å spare skatt.

Skatteklagenemnda viste også til lagmannsrettsdommene vedrørende Friis & Friis²¹ og Protector Eiendom AS²². Særlig den siste dommen er sammenlignbar med denne saken, da den gjaldt fisjon av eiendom med påfølgende realisasjon av aksjer.

Nemnda fant videre støtte i juridisk teori, og viste til Ole Gjems-Onstad²³ og Benn Folkvord²⁴. Avslutningsvis pekte skatteklagenemnda på at Skattedirektoratet i flere bindende forhåndsuttalelser har gitt anvisning på at ulovfestet gjennomskjæring kan anvendes ved utfisjonering av eiendeler og påfølgende salg av aksjer. Nemnda viste i denne sammenhengen til direktoratets artikkel med typetilfeller inntatt i Utv. 2008 side 1873. Skatteklagenemnda konkluderte med at ulovfestet gjennomskjæring kom til anvendelse, og ligningen ble derfor fastholdt.

Fisjon – konsekvenser ved brudd på skattemessig kontinuitet

Hundehuset AS utfisjonerte åtte eiendommer til Hundehuset II AS i 2007. I selvangivelsen opplyste selskapet at fisjonen var gjennomført som en skattefri fisjon.

Selskapet fradragførte likevel en differanse ved fisjonen på 3 MNOK i RF-1217 post 3.

Skattekontoret ba selskapet om å redegjøre for differansen. Etter kontorets oppfatning skulle tilsvarende beløp vært ført som motpost i RF-1217 post 91. Selskapet erkjente feilen, og bemerket at den manglende korrigeringen skyldtes en ren forglemmelse

fra revisor. Etter selskapets oppfatning kunne imidlertid ikke feilføringen rokke ved fisjonens forutsetning om skattefrihet ved kontinuitet.

Etter skattekontorets oppfatning oppfylte imidlertid ikke fisjonen kravene til skattefrihet i skatteloven kapittel 11. Hundehuset ble etter dette skattlagt for gevinst ved salg av eiendommene, og alminnelig inntekt ble økt med 25 MNOK.

Selskapet påklaget skattekontorets vedtak til skatteklagenemnda.

Det var ingen uenighet om at selskapet faktisk hadde foretatt en feilføring som førte til at inntekten ble fastsatt 3 MNOK for lavt. Spørsmålet ble derfor om feilføringen skulle føre til at transaksjonen ble skattepliktig etter skattelovens alminnelige regler. En fisjon kan gjennomføres uten beskatning dersom den gjennomføres på lovlig måte etter selskaps-/regnskapsrettslige regler²⁵, og med skattemessig kontinuitet.

Av forarbeidene²⁶ til fusjons-/fisjonsreglene fremkommer det at ethvert brudd på de oppstilte vilkårene utløser beskatning.

I et brev fra Finansdepartementet²⁷ er imidlertid uttalelsen i forarbeidene blitt noe modifisert. Etter departementets oppfatning tilsier formålsbetraktninger og reelle hensyn at ikke enhver feil ved gjennomføringen av en fusjon/fisjon kan utløse skatteplikt. Finansdepartementet ga derfor anvisning på et vesentlighetskriterium ved vurderingen.

Feilføringen var en etterfølgende feil, og ikke en feil som oppstod i forbindelse med fisjonsprosessen. Etter skatteklagenemndas oppfatning ville en skatteplikt ved fisjonen bli en uforholdsmessig konsekvens av en feil begått i ettertid. Nemnda la derfor til grunn at feilen ikke var vesentlig i forhold til de kriteriene som Finansdepartementet har angitt i sin uttalelse.

Feilen skulle derfor ikke føre til skatteplikt ved transaksjonen, men sanksjoneres separat. Selskapets alminnelige inntekt ble økt med 3 MNOK på dette punktet. Tilleggs-skatt ble ilagt med 30 %.

19 Benn Folkvord: «Skatt ved fusjon og fisjon» 1. utgave side 428.

20 Ot.prp. nr. 71 (1995–1996) pkt. 2.3.5.1.

21 Utv. 2008 side 1594.

22 Agder lagmannsrett 2. desember 2011 – dommen er påanket til Høyesterett.

23 Norsk Bedriftsskatterett 7. utgave side 1108.

24 Skatt ved fusjon og fisjon 1. utgave side 427.

25 Skatteloven § 11–1 annet ledd slik bestemmelsen lød før lovendring av 10.6.2011 nr. 16.

26 Ot.prp. nr. 71 (1995–1996) side 43 pkt. 2.6.4.

27 Utv. 2003 side 796.

17 Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 6.5.6.

18 Meld. St.11 (2010–2011).

Fritaksmetoden – utbytte fra selskap hjemmehørende utenfor EØS

Utbytteprinsen AS mottok for inntektsårene 2004 og 2005 utbytte fra flere selskaper hjemmehørende utenfor EØS med totalt ca. 160 MNOK. Skattekontoret anså utbyttet som skattepliktig, da det ikke kom inn under noen av unntakene i skatteloven § 2–38 tredje ledd. Det ble ikke innrømmet kreditfradrag for betalt skatt i utlandet²⁸ på ca. 20 MNOK, pga. manglende stemmerett på generalforsamlingene i de utenlandske selskapene.

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda. Selskapet anførte at de utenlandske selskapene var «tilsvarende selskap» som nevnt i skatteloven § 2–38 første ledd bokstav a, og derfor omfattet av fritaksmetoden. Det ble i tillegg anført at kravene til eier- og stemmerettsandel²⁹ var oppfylt, og vist til at kravene er de samme som i skatteloven § 16–30. Eierandelene var langt over 10%, men ga ikke stemmerett på generalforsamlingene. Aksjonæravtaler ga imidlertid selskapet en betydelig innflytelse i de utenlandske selskapene. Den valgte løsningen ble begrunnet i visse forretningsmessige fordeler for de utenlandske selskapene i deres hjemstat. Utbytteprinsen viste blant annet til forarbeidene³⁰, og anførte at den reelle innflytelsen selskapet hadde i kraft av aksjonæravtalene måtte likestilles med en formell stemmerett.

Skatteklagenemnda tok utgangspunkt i at skatteloven § 2–38 tredje ledd bokstav d innebærer at utbytte fra et selskap hjemmehørende i en stat utenfor EØS, omfattes av fritaksmetoden dersom det norske selskapet i tillegg til å oppfylle kravet til eierandel og eiertid, har minst 10% av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Eiertid og eierandel var ikke omstridt. Selskapets eierform ga etter den utenlandske selskapslovgivningen ikke stemmerett på generalforsamlingen. Aksjonæravtaler opplyste om dette, og inneholdt en rekke bestemmelser om hvilken innflytelse selskapet likevel skulle ha blant annet med hensyn til valg av styre mv.

Skatteklagenemnda viste til at ordlyden både i skatteloven § 2–38 og § 16–30 er klar. I begge bestemmelsene foreligger det et krav om en angitt prosentandel av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Forarbeidene kan være relevante rettskilder ved tolkningen, men dette vil særlig

gjelde i de tilfellene lovens ordlyd er uklar eller kan forstås på flere ulike måter. Verken formålet med bestemmelsen eller forarbeidene kunne tolkes på en måte som medførte at bestemmelsen ble anvendt i strid med en klar ordlyd. I forarbeidene til fritaksmetoden³¹ fremgår det blant annet at «Praktiske hensyn tilsier at det bør være størrelsen på skattyters eierinteresse som bestemmer hvorvidt fritaksmetoden skal komme til anvendelse for inntekt eller tap på investering utenfor EØS.» Forarbeidene viser til den avgrensningen som alt var innført i skatteloven § 16–30, og at avgrensningen av fritaksmetoden mot inntekt på porteføljeinvesteringer utenfor EØS ble foreslått gjennomført etter tilsvarende kriterier. Det blir i forarbeidene uttalt at «... fritaksmetoden ikke kommer til anvendelse dersom skattyters eierinteresse i det aktuelle utenlandske selskapet er lavere enn 10 pst., målt ved skattyters andel av kapitalen og stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet.»

Skatteklagenemnda la til grunn at praktiske hensyn hadde vært avgjørende ved lovgivers valg av avgrensningsmetode. Det var et ønske om å unngå konkrete vurderinger av grensen mellom direkte- og porteføljeinvesteringer. Nemnda konkluderte med at selskapet ikke oppfylte stemmerettskravet, og utbyttene var derfor ikke omfattet av fritaksmetoden. Det samme kravet til eierandel og stemmerett gjelder også etter kreditreglene. Selskapet kunne derfor heller ikke gis kreditfradrag for betalt utenlandsk skatt. Ligningene ble derfor fastholdt.

Tilleggsskatt – unnskyldelige forhold?

Skattyters heleide selskap, Handyman AS, ble tatt under behandling som tvangsoppløsningsbo i 2009 fordi revisor hadde fra-trådt. Selskapet hadde ikke sendt inn selv-angivelser eller årsregnskap i den perioden det hadde eksistert. Hovedaksjonæren mottok i 2008 lønn med kr 300 000, men beløpet ble ikke innberettet. Skattyter benyttet seg av ordningen med leveringsfritak for selvangivelsen, og inntekten kom derfor ikke med til beskatning.

Skattyters ligning ble endret og det ble ilagt tilleggsskatt med 60%. Saken ble påklaget til skatteklagenemnda.

Det var ingen uenighet om det materielle spørsmålet, og klagen til skatteklagenemnda omhandlet derfor kun tilleggsskatt. I klagen anførte skattyter at han ble

varetektsfengslet i juni 2008, og at han var fengslet med brev- og besøksforbud til mars 2009. Etter dette tidspunktet var han fortsatt varetektsfengslet, men med ordinære brev- og besøksbegrensninger. Han hadde ingen muligheter til å oppfylle sine plikter med hensyn til levering av egne korrekte oppgaver, eller de pliktene han hadde som daglig leder og styreleder av Handyman. Broren hadde derfor fått prokura da skattyter ble varetektsfengslet, og skulle også ivareta selskapets forpliktelser overfor skattemyndighetene. Det ble for øvrig presisert at skattyter ikke mottok den preutfylte selvangivelsen eller annen post fra skattemyndighetene.

Skatteklagenemnda la innledningsvis til grunn at når en skattyter påberoper seg unnskyldelige forhold³², må skattemyndighetene med klar sannsynlighetsovervekt³³ kunne tilbakevise at disse har vært medvirkende årsak til opplysningssvikten.

Brev- og besøksforbudet ble opphevet ca. en måned før selvangivelsesfristen for 2008 utløp, og skattyter hadde derfor mulighet til å gi korrekte opplysninger. Varetektsfengslingen kunne etter skatteklagenemndas oppfatning isolert sett ikke anses tilstrekkelig til at tilleggsskatten kunne frafalles, selv om forarbeidene til de nye tilleggsskattereglene³⁴ nevner fengselsopphold som et mulig unnskyldelig forhold.

³² Ligningsloven § 10–3 nr. 1.

³³ Sorum-dommen – Utv. 2008 side 1548.

³⁴ Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) side 42 pkt. 8.3.2.



UMULIG: Skattyter hadde ingen muligheter til å oppfylle sine plikter med hensyn til levering av egne korrekte oppgaver, eller de pliktene han hadde som daglig leder og styreleder av selskapet.

²⁸ Skatteloven § 16–30.

²⁹ Skatteloven § 2–38 tredje ledd bokstav d.

³⁰ Ot.prp. nr. 1 (2004–2005).

³¹ Ot.prp. nr.1 (2004–2005) pkt. 6.5.4.5.

Det måtte også være årsakssammenheng mellom varetektsfengslingen og skattyters opplysningssvikt. Nemnda la til grunn at skattyter ikke hadde mottatt den preutfylte selvangivelsen, og derfor ikke kunne kontrollere hva som var kommet med på denne. Selskapets plikter overfor skattemyndighetene skulle som nevnt ivaretas av broren, og skattyter var derfor ikke nødvendigvis klar over at inntekten fra Handyman ikke ble innberettet. Skatteklagenemnda konkluderte med at tilleggs-skatten kunne frafalles.

Tilleggsskatt – unnskyldelige forhold?

Pirka Smirnof er lønsmottaker og arbeidet blant annet som bartender i Restaurant Flaskehalsen. Arbeidsgiveren innberettet ikke lønnen tidsnok til at inntektene kom med i den preutfylte selvangivelsen. Hun benyttet seg av ordningen med leveringsfri-tak, dvs. at hun ikke korrigerer skjemaet med opplysninger om lønnsinntekten. Lønnen ble innberettet i ettertid og tidsnok til at den kom med på ligningen.

Til tross for at ligningen ble korrekt, ble skattyter ilagt tilleggsskatt med 30 %.

Vedtaket om tilleggsskatt ble påklaget til skatteklagenemnda. Skattyter anførte prinsipalt at grunnvilkåret for tilleggsskatt ikke var oppfylt. Lønnen ble innberettet for sent, men det forelå korrekte grunnlagsdata ved ligningen og skatteoppgjøret ble korrekt. Feilen kunne derfor ikke ført til skattemessige fordeler.

Skattyter anførte subsidiært at feilen måtte anses som unnskyldelig. Da hun mottok lønnsoppgaven i begynnelsen av april kontaktet hun arbeidsgiveren, som informerte om at de hadde innberettet for sent, men at alt var ordnet overfor skattemyndighetene. Hun trengte derfor ikke å korrigerer den mottatte preutfylte selvangivelsen eller på annen måte gi tilbakemelding om feilen til skattekontoret.

Skatteklagenemnda la innledningsvis til grunn at skattyter i sin selvangivelse hadde gitt uriktige opplysninger som kunne ført til skattemessige fordeler. Det ble i denne forbindelse henvisning til lovens forarbeider³⁵ og Skattedirektoratets brev av 18. mai 2011³⁶. Tilsvarende standpunkt er for øvrig lagt til grunn i Finansdepartementets høringsnotat om forslag til endringer av ligningsloven av 16. desember 2011 og i

Lignings-ABC³⁷. Grunnvilkåret for tilleggsskatt var derfor oppfylt.

Med hensyn til unntak fra tilleggsskatt³⁸ bemerket nemnda at en misforståelse om at det ikke var nødvendig å fylle ut eller korrigerer selvangivelsen, fordi det ville foreligge korrekte grunnlagsdata ved ligningen, isolert sett ikke kunne anses unnskyldelig. Ifølge lovens forarbeider skal unnskyldningsgrunnene etter de nye tilleggsskattereglene benyttes i større utstrekning enn etter de tidligere reglene, og det kunne derfor foreligge forhold hos skattyter som medførte at tilleggsskatten kunne frafalles. Som eksempler på unnskyldelige forhold er nevnt feilinformasjon fra arbeidsgiver eller fra skattemyndighetene.

Skatteklagenemnda la til grunn at skattyter faktisk ble feilinformert av arbeidsgiveren. Selv om skattyter uansett burde korrigerer den preutfylte selvangivelsen, fant nemnda at årsaken til feilen måtte anses å være unnskyldelig. Den ilagte tilleggsskatten ble derfor frafalt.

Feilføring av mottatt aksjeutbytte – åpenbar skrivefeil?

Investorselskapet AS mottok i 2009 aksjeutbytte på 30 MNOK. Utbyttet ble ikke regnskapsmessig inntektsført i næringsoppgaven side 2, men investeringens balanseførte verdi ble redusert i næringsoppgaven side 3. Utbyttet ble likevel tilbakeført i post 0815 i næringsoppgaven side 4, som førte til at selskapets skattepliktige inntekt ble fastsatt 30 MNOK for lavt.

Ligningen ble endret og inntekten ble økt med 30 MNOK. Det ble ilagt tilleggsskatt med 30 %.

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda. Selskapet hadde ingen bemerkninger til den inntektsmessige endringen, og klagen gjaldt kun tilleggsskatten.

Selskapet hevdet at feilføringen i oppgavene var en åpenbar skrivefeil. Selskapets fullmektig viste til høyesterettsdommen vedrørende Eksportfinans³⁹ og anførte at tilleggsskatt ikke kunne ilegges. Feilføringen skyldtes nemlig at investeringen ble ført etter egenkapitalmetoden, og utbyttet ble derfor ikke inntektsført i næringsoppgaven side 2. Det ble likevel ved en inkurie foretatt tilbakeføring med skattemessig virkning av det mottatte utbyttet i næringsoppgaven

side 4. Selskapet viste til at årsoppgjørprogrammet ikke hindret denne tilbakeføringen slik den etter deres mening burde ha gjort.

Etter skatteklagenemndas vurdering var grunnvilkåret for ilegging av tilleggsskatt oppfylt, da selskapet hadde gitt uriktige opplysninger som hadde ført til skattemessige fordeler.

Skattyters fullmektig viste imidlertid til at tilleggsskatt ikke skal ilegges hvis feilen kan anses som en åpenbar regne- eller skrivefeil⁴⁰. I rettspraksis, jf. Gezina⁴¹- og Eksportfinans-dommene, er det lagt til grunn at feil i dataprogrammer kan anses som åpenbare regne- og skrivefeil.

Ifølge Lignings-ABC⁴² foreligger det en skrivefeil hvis det er skrevet noe annet enn det som var ment å skrives, eksempelvis at sifrene i et tall er byttet om. En skrivefeil vil også kunne foreligge hvis det pga. automatisk link i et årsoppgjørprogram utilsiktet er kommet inn et beløp i en post som ikke skulle vært ført der, eller hvis et beløp som skulle ha vært overført automatisk fra en post til en annen ikke har blitt det. Det anses derimot ikke som skrivefeil hvis skattyter har hatt en feilaktig forståelse av hvordan oppgavene skulle føres eller det underliggende grunnlaget for oppgavene.

Skatteklagenemnda fant det tvilsomt om det i årsoppgjørprogrammet skulle vært en automatisk kobling fra post 0815, som er en korreksjonspost for beregning av skattemessig resultat, til post 8090 som er en post for regnskapsmessig inntekt. Selskapet ble derfor konkret forespurt om det var feil i koblingene i årsoppgjørprogrammet. Selskapet opplyste at det ikke direkte var en feil med dette, men at programmet burde hatt en sperre for manuell overstyring.

Nemnda konkluderte med at det var en vesentlig forskjell mellom faktum i de avsatte høyesterettsdommene og i den konkrete saken. Det var ingen programfeil, og selskapet hadde heller ingen grunn til å anta at årsoppgjørprogrammet hadde en automatisk link mellom de omhandlede postene. Skatteklagenemnda konkluderte derfor med at feilen ikke kunne anses som en skrivefeil, og fant det ikke nødvendig å vurdere hvorvidt feilen kunne anses som åpenbar. Den ilagte tilleggsskatten ble fastholdt.

35 Ot.prp. nr. 82 side 49 pkt. 8.6.3.

36 Utrv. 2011 side 930.

37 Lignings-ABC 2011/12 side 1210 pkt. 3.11.6.

38 Ligningsloven § 10–3 nr. 1.

39 Utrv. 2006 side 778.

40 Ligningsloven § 10–3 nr. 2 bokstav b.

41 Utrv. 2006 side 787.

42 Lignings-ABC 2011/12 side 1211 pkt. 3.12.