

«[d]et er lurt å melde seg for å unngå politianmeldelse og straffesak» og at «årsaka til at så mange melder frå er at dei slepp både straff og tilleggs katt». På denne måten har myndighetene skapt en klar – og berettiget – forventning hos dem som vurderer frivillig retting om at de ikke vil bli straffet. Det må etter mitt syn veie tungt i vurderingen.»

Om betydningen av etablert praksis uttaler Høyesterett i avsnitt (43):

«Det er gjennom mer enn 60 år etablert en praksis for at skattytere som ber om frivillig retting, ikke blir etterforsket og straffet. En så ensartet og langvarig praksis må ha skapt en forventning hos A om at han ikke ville bli behandlet annerledes enn andre i tilsvarende situasjon.»

Høyesterett kom etter dette til at den riktige reaksjonen var at det gis straffutmålingsutsettelse, både for egen skatteunndragelse og for medvirkning til annen

persons unndragelse som skattytere hadde drevet sammenvevd virksomhet med.¹

For praktiske formål tilsier straffutmålingsutsettelse ingen straff, eller rett og slett et amnesti mot straff.²

Noen tankekors

Dommen er meget godt begrunnet av Høyesterett, men saken reiser noen tankekors. Dersom Høyesterett hadde sluttet seg til ting- og lagmannsrettens vurderinger, hadde det blitt satt en effektiv stopp for en særdeles fornuftig og god skatteamnestiordning. Et skatteamnesti må for å ha betydning være betinget av at skattytere ikke bare er beskyttet mot tilleggs katt,

1 Det ble imidlertid ikke gitt straffutmålingsutsettelse for medvirkning i annen sammenheng.

2 Høyesterett påpekte rett nok at bestemmelsene om skatteamnesti i ligningsloven ikke inneholder noe formelt hinder for at påtalemyndigheten innleder straffeforfølgning ved mistanke om skatteunndragelser. Påtalemyndigheten har følgelig hatt kompetanse til å forfølge saken strafferettslig, og det var ikke grunnlag for avvising.

men også mot straff. Dersom Høyesterett hadde kommet til et annet resultat, ville også skattytere, som i de seneste årene samlet har rettet ligninger for beløp i størrelsesorden flere milliarder kroner, fått endret en klar forutsetning om trygghet i prosessen, til usikkerhet.

Forøvrig er det et tankekors at saken måtte helt til Høyesterett for at skatteamnestiet i realiteten må kunne anses å være opprettholdt.

Amnestiet mot straff må også anses å ha rekkevidde utover tilfeller av uoppgett utenlandsinntekt og -formue. Dette uansett om skattyters forhold ligger i den ene ende av skalaen; forholdet er regelrett oversett, eller i den annen ende; en godt planlagt unndragelse som det angres på. Mellom disse ytterpunkter ligger tallrike tilfeller. Skattytere skal kunne være trygget under og etter rettingsprosessen.

Skattedirektoratets domskomentarer – enkelte presiseringer



Artikkelen er forfattet av:

Seksjonssjef
Heide Lindsjorn
Skattedirektoratet, Rettsavdelingen,
seksjon foretaksskatt

domskomentar til henholdsvis Dell-dommen (Rt. 2011 side 1581) og Einar Rasmussen Invest-dommen (Rt. 2011 side 1473). På bakgrunn av artikkelen ønsker direktoratet å komme med enkelte presiseringer.

[Einar Rasmussen Invest-dommen \(Rt. 2011 side 1473\)](#)

Einar Rasmussen Invest-dommen gjelder spørsmålet om kapitalforhøyelser som

gjennomføres etter avslutning av et regnskapsår, får betydning for vurderingen etter aksjeloven § 8–1 (2). Bestemmelsen slår fast at det ikke kan utdeles utbytte dersom egenkapitalen etter balansen er mindre enn ti prosent av balansesummen, med mindre man følger bestemmelsene om kapitalnedsettelse.

Det var i saken enighet om at selskapet hadde tilstrekkelig egenkapital til å dele ut utbytte etter aksjeloven § 8–1 (1). Tvistemaet var om vilkårene i aksjeloven § 8–1 (2) var oppfylt eller om utbyttet var ulov-



SAKEN GJALDT: Får kapitalforhøyelser som gjennomføres etter avslutning av et regnskapsår, betydning for vurderingen etter aksjeloven § 8-1 (2)?

lig. Selskapet hevdet at man måtte ta hensyn til kapitalforhøyelser som var gjennomført i tidsrommet mellom balansedagen og utbyttebeslutningen. Hvis det var anledning til å ta hensyn til slike kapitalforhøyelser, var partene enige om at utbytteutdelingen ville vært lovlig. Høyesterett kom imidlertid til at det ikke var anledning til å ta hensyn til kapitalforhøyelser etter balansedagen.

I Skattedirektoratets domskommentar av 3. januar 2012 fremgår det at direktoratet legger samme forståelse til grunn ved tolkningen av aksjeloven § 8-1 (1), og at dette innebærer at det ikke skal tas hensyn til kapitalforhøyelser etter balansedagen ved beregning av lovlig utbytte. Det fremgår også at dommen etter direktoratets syn gir en god avklaring av rettstilstanden med hensyn til betydning av utbyttereglene i aksjeloven § 8-1 første og annet ledd og forholdet mellom leddene i relasjon til kravet til lovlig utdelt utbytte i skatteloven.

Advokat Høyland er kritisk til disse uttalelsene, og anfører at det ikke er opplagt at de to bestemmelsene må forstås på samme måte. Videre anfører advokat Høyland at Skattedirektoratet ser bort fra

Høyesteretts uttalelser om at hensynene bak aksjeloven § 12-2 ikke nødvendigvis er de samme som i forhold til aksjeloven § 8-1 annet ledd. Vi vil derfor komme med enkelte presiseringer vedrørende Skattedirektoratets forståelse av aksjeloven § 8-1 (1) og aksjeloven § 12-2.

Utdeling av utbytte i henhold til aksjeloven § 8-1 (1)

Som nevnt var aksjeloven § 8-1 (1) ikke vurderingstema i Einar Rasmussen Invest-dommen, men etter Skattedirektoratets oppfatning er Høyesteretts uttalelser i dommen likevel av interesse ved tolkningen av denne bestemmelsen.

Ved vurderingen av aksjeloven § 8-1 (2) viser Høyesterett til at bestemmelsens andre ledd, på samme måte som første ledd, har karakter av å være en teknisk regel som ikke skal åpne for skjønn. Dette underbygger at aksjeloven § 8-1 (1), på samme måte som § 8-1 (2), må forstås slik at det ikke er anledning til å dele ut utbytte basert på kapitalforhøyelser eller andre disposisjoner som skjer i perioden etter balansedagen. Målingstidspunktet for vurdering av om det er grunnlag for utdeling av utbytte vil derfor være 31. desember i året før utdelingsåret, med de begrensningene som følger av § 8-1 (4).

Skattedirektoratet er ikke uenige i at gode grunner taler for å ta hensyn til for eksempel en nedsettelse av aksjekapital og overkurs med overføring til annen egenkapital når dette skjer med kreditorvarsel og gjennomføres i løpet av inntektsåret. Kreditorene har i disse tilfellene fått varsel om omdisponeringen, og kapitalendringene registreres i Foretaksregisteret. Selskapsrettslig trer slike endringer i kraft fra gjennomføringstidspunktet.

Samtidig er ordlyden i aksjeloven § 8-1 (1) klar i sin henvisning til det godkjente resultatregnskapet for siste regnskapsår. Etter Skattedirektoratets syn vil det være avgjørende ved vurdering av utbytteutdelinger etter aksjeloven § 8-1 (1). Dette innebærer at kapitalendringer som gjennomføres i løpet av inntektsåret etter direktoratets syn ikke vil øke utbyttegrunnlaget før det foreligger et nytt, godkjent årsregnskap for det aktuelle året.

Kapitalnedsettelse og tolkningen av aksjeloven § 12-2

Ved kapitalnedsettelse, herunder fisjon der det overdragende selskapet fortsetter,

følger det av aksjeloven § 12-2 at selskapet må ha dekning for gjenværende aksjekapital og den bundne egenkapitalen etter aksjeloven § 8-1 (1). Selv om utgangspunktet er at begrensningene i § 8-1 (1) gjelder tilsvarende, har det gjennom praksis blitt akseptert en mer fleksibel tolkning ved kapitalnedsettelse.

I Einar Rasmussen Invest-dommen ble det vist til to bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet som omhandlet aksjeloven § 12-2 og som kan tas til inntekt for en viss fleksibilitet i tolkningen ved kapitalnedsettelse. Høyesterett uttalte at den fleksibiliteten som er utvist, er et svar på de særskilte problemene som oppstår ved fisjoner og fusjoner, og at det samme synet vanskelig kan gis gjennomslag ved vurderingen av aksjeloven § 8-1, som regulerer utbytte.

Etter Skattedirektoratets syn innebærer gjeldende praksis at det ved vurderingen etter aksjeloven § 12-2 i forbindelse med kapitalnedsettelse og fisjoner som hovedregel også kan tas hensyn til for eksempel omdisponering av selskapets egenkapital. Et praktisk eksempel på dette er nedsettelse av overkursfondet med overføring til annen egenkapital der nedsettelsen skjer etter balansedagen, men før beslutning om kapitalnedsettelse eller fisjon.

Skattedirektoratet legger til grunn at verken Einar Rasmussen Invest-dommen eller domskommentaren innebærer noen endring eller innskrenkning av den eksisterende praksisen.

Dell-dommen (Rt. 2011 side 1581)

Dell-dommen gjelder et kommisjonsforhold hvor det var uomtvistet at mellommannen ikke rettslig sett kunne binde hovedmannen overfor tredjemann. Dette var regulert i kommisjonsavtalen som igjen bygget på kommisjonsloven av 1916.

Direktoratet er enig med advokat Høyland i at det i mellommannsforhold hvor spørsmålet om rettslig binding ikke er gjenstand for lovregulering, må foretas en konkret vurdering av om mellommannen rettslig sett kan binde hovedmannen overfor tredjemann. I slike tilfeller må spørsmålet avgjøres blant annet med hensyn til avtalegrunnlaget og den avtalerettslige fullmaktslæren.