

Del I:

Skattebehandlingen i 2011 og 2012



Artikkelen er forfattet av:

Seksjonssjef
Monica Sivertsen
Skatt øst

Hun er DH-kandidat 1989, juridisk 1994, juridisk rådgiver v/Oslo likningskontor fra 1995–1998, seniorrådgiver i Skattedirektoratet 1999–2000, underdirektør v/Oslo likningskontor fra 01.06.00 og seksjonssjef i Skatt Øst fra 01.01.08.

Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i Skatt øst i 2011/2012. Del I av artikkelen tar for seg forhåndsuttalelser og vedtak fra skattekontoret.

Forhåndsuttalelser

Realisasjon av bolig – brukshindring

Skattyter kjøpte og flyttet inn i ny bolig i 2004. Hun hadde på tidspunktet for kjøpet av boligen store psykiske problemer, med angst og panikkklidelser. Skattyter har siden kjøpet og frem til i dag fått regelmessig psykoterapeutisk behandling.

I 2008 ble skattyter samboer, og flyttet til samboerens gård hvor hun i ettertid har arbeidet. Arbeidet har ikke vært lønnet, men skattyter har mottatt arbeidsavklaringspenger fra NAV i påvente av eventuell arbeidsførhet. Årsaken til flyttingen var at hun så muligheter for bedring i sykdommen ved å jobbe med dyr på gården. Hennes bolig ble beholdt da muligheten for å flytte tilbake til et trygt og kjent oppholdssted var helt vesentlig.

Skattyter og samboeren vurderer å bygge nytt hus på gården, og starte med sauedrift. Eventuell oppstart av sauedrift vil være et samarbeid mellom NAV, fastlegen og landbruksetaten.

Skattyter vurderer å selge sin bolig, og stilte spørsmål om reglene for brukshindring er oppfylt.

Skattekontoret bemerket at brukshindring¹ blant annet vil foreligge når eieren pga. sykdom er forhindret fra å bruke boligen. Kontoret la til grunn at muligheten for bedring i sykdommen ved flytting til gården måtte anses som en relevant brukshindring.

Det er likevel en forutsetning for godskrivning av botid at brukshindringen ikke var kjent eller burde vært kjent på ervervs-tidspunktet for boligen. Selv om skattyter kjente til sine psykiske lidelser på tidspunktet da boligen ble kjøpt, var hun på dette tidspunktet ikke kjent med at flytting til en gård kunne være en adekvat behandlingsform for hennes lidelser. Skattekontoret konkluderte derfor med at botid pga. brukshindring kunne godskrives.

Kjøp av bruksrett i bolig

Skattyter er 64 år og planlegger å kjøpe en rettighet av sønnen til å benytte ca. en fjerdedel av hans bolig etter både areal og utleieverdi. Kjøpesummen for rettigheten skal finansieres ved lån. Den avtalte prisen for leieretten er 1,5 MNOK og utover dette engangsvederlaget skal det ikke betales leie. Leieretten varer så lenge skattyter lever og faller deretter bort.

Skattyter stilte spørsmål om skattemessige konsekvenser for henne og sønnen.

Skattekontoret viste til at avtalen som partene planlegger å inngå vil gi skattyter en tidsbegrenset leierett til deler av sønnens bolig. Tidsbegrensede bruksrettigheter formuesslignes ikke hos rettighetshaveren². På den annen side skal sønnen for-

muesbeskattes for hele eiendommen uten fradrag for heftelsen som hviler på den.

Engangsvederlaget ved stiftelsen av en slik tidsbegrenset rettighet skal behandles som avkastning og ikke som realisasjonsvederlag. Etter skattelovens særregler om fastsettelse av inntekt fra egen bolig er utleieinntekter i utgangspunktet skattepliktige med mindre eieren benytter minst halvparten av boligen til eget bruk³. I denne saken er det utleide arealet stipulert til en fjerdedel av boligarealet og leieverdien, og engangsvederlaget vil derfor være fritatt for beskatning på sønnens hånd.

Fradrag for merutgifter til losji i bobåt

Skattyter vurderer å begynne i ny jobb i en kystby. Avstanden fra skattyters bosted til byen er ca. 160 km, og han må også benytte ferge. Reisetiden er stipulert til tre timer.

Skattyter opplyser at det koster ca. kr 6000 pr. måned å leie en liten leilighet i byen. Han har mulighet for å redusere bokostnadene ved å flytte sin bobåt fra en annen by i samme fylke. Bobåten kan benyttes som bolig den delen av året havnen ikke er islagt. Kostnadene til drivstoff i forbindelse med flyttingen vil utgjøre ca. kr 10 000, og øvrige kostnader til forsikring, havneavgifter, strøm og husleie til pendlerleilighet i tre måneder ca. kr 36 000. Alternativet, leie av pendlerbolig hele året, vil være ca. kr 26 000 dyrere.

Skattyter ønsket å få avklart fradragmulighetene for bokostnader i forbindelse med ukependlingen.

Skattekontoret viste innledningsvis til at det avgjørende vil være om kostnadene til bobåt kan anses som fradragberettigede merkostnader etter skatteloven § 6–13.

1 Skatteloven § 9–3 annet ledd bokstav b.

2 Skatteloven § 4–2 første ledd bokstav b.

3 Skatteloven § 7–2 første ledd bokstav a.



Etter ligningspraksis⁴ gis et skjønnsmessig fradrag med kr 55 pr. døgn når eieren benytter campingvogn til overnatting ved arbeidsopphold utenfor hjemmet. I tillegg gis det fradrag for legitimerede kostnader til eventuell campingplass.

Skattekontoret konkluderte med at bobåt er et mobilt bosted som kan sammenlignes med campingvogn. Skattyter vil derfor kunne innrømmes fradrag med kr 55 pr. døgn for de døgnene som båten ligger til havn i kystbyen. Utover det sjablongmessige fradraget kan det ikke innrømmes fradrag for faktiske utgifter utover eventuelle kostnader til båt plass.

Stipender til prester – spørsmål om skatte-/arbeidsgiveravgiftsplikt

Det er en skikk innen et kirkesamfunn at menighetsmedlemmer og andre troende kan fremsette ønsker overfor kirken om at det blir applisert (tilpasset) en messe i henhold til en bestemt intensjon for den troende. Prester som celebrerer (feirer) eller koncelebrerer (slutter seg til en messe som en annen prest feirer) kan motta et stipend fra de troende. Stipendene, som normalt er på kr 50 000, kan enten gis direkte til presten eller til kirkesamfunnet som sådan som deretter videreformidler dette til den enkelte presten.

I forbindelse med utbetaling av stipendene rettet kirkesamfunnet en forespørsel til skattekontoret om disse var skattepliktige eller kunne anses som skattefrie gaver.

I tillegg ble det stilt spørsmål om utbetalingene ville være arbeidsgiveravgiftspliktige på kirkesamfunnets hånd.

Skatteplikten etter skatteloven § 5–1 hjemler i tillegg til lønn også annen godtgjørelse i og utenfor tjenesteforhold. Som annen godtgjørelse anses blant annet tantieme, gratiale, ventepenger, drikkepenge, provisjon, premier, priser, stipend og lignende ytelser.

I forarbeidene til ny skattelov⁵ uttales følgende om denne bestemmelsen:

«... Denne eksemplifiseringer danner ikke noen yttergrense for inntektsbegrepet. Avgjørende vil være om fordelene kan anses vunnet ved arbeidsforholdet. Dette vilkåret kan være oppfylt også for fordeler som har løsere tilknytning til arbeidsforholdet enn de fordelene som er nevnt eksplisitt i bokstav a annet punktum....»

Etter skattekontorets oppfatning forelå det en klar sammenheng mellom stipendene og prestenes ansettelsesforhold i menigheten. Stipendene ble derfor ansett som fordel vunnet ved arbeid.

En arbeidsgiver skal betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innberette⁶. Spørsmålet ble hvorvidt kirkesamfunnets rolle var av en slik karakter at dette måtte anses å være arbeidsgiver i relasjon til stipendene, eller

om kirkesamfunnet kun hadde et oppbevarings- og formidlingsansvar.

Det forelå en rekke detaljerte bestemmelser om stipendene og hvordan disse skulle behandles. Det ble ført skriftlig oversikt i særskilte bøker over alle stipendene, uavhengig av om disse skulle utbetales via kirkesamfunnet eller ble gitt direkte fra giveren til presten. Kirkesamfunnet førte kontroll av disse bøkene for å sikre at stipendordningen ble gjennomført i henhold til kirkesamfunnets lover.

Etter skattekontorets oppfatning førte de detaljerte bestemmelsene til at kirkesamfunnet måtte anses å ha en innflytelse over stipendene som i vesentlig grad oversteg en ren formidlerfunksjon. Skattekontoret la avgjørende vekt på at kirkesamfunnet hadde kontroll og ble ansett for å ha utbetalingsfunksjonen for pengene, og ble derfor pliktig til å svare arbeidsgiveravgift av ytelsene.

Aksjer ervervet ved gave – fordel vunnet ved arbeid?

Per og Pål var tidligere selvstendig næringsdrivende som håndverkere. I 2005 ble de enige om et samarbeid for å kunne påta seg større oppdrag og stiftet Skrua AS. Per hadde mest erfaring, flest kunder og størst forhandlingsstyrke, og aksjene ble derfor fordelt i forholdet 70/30. Per og Pål arbeider nå i praksis likestilt, og grunnlaget for skjevdelingen av aksjekapitalen ved stiftelsen av selskapet har bortfalt.

En aksjefordeling som er i strid med hvordan verdien på arbeidet er fordelt, kan føre

⁵ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) side 50.
⁶ Folketrygdloven § 23–2 første ledd.



til redusert motivasjon. Per ønsket derfor å overføre noen aksjer til Pål vederlagsfritt, slik at fordelingen av aksjekapitalen ble 60/40. Verdien på gaven ble anslått til ca. kr 500 000.

Pål stilte spørsmål om en slik gaveoverføring ville bli beskattet som fordel vunnet ved arbeid⁷.

Skattekontoret bemerket at formuesforøkelse ved arv eller gave⁸ ikke er skattepliktig inntekt. Ved vurderingen av om gaveregelen kan komme til anvendelse, er det et vesentlig moment om det er forhold mellom giver og mottaker som gjør det naturlig å gi en gave av et slikt omfang. På bakgrunn av de gitte opplysningene la skattekontoret til grunn at gaven ikke ville bli gitt dersom det ikke hadde vært for samarbeidet i Skrua.

Skattekontoret viste for øvrig til at forholdet mellom gavebegrepet og arbeidsbegrepet er drøftet i Hagerup-dommen⁹, hvor Høyesterett uttalte:

«Etter forarbeidene og lovens hensikt er det etter min mening klart at et beløp som har karakteren av en fordel, vunnet ved arbeid eller virksomhet, kan beskattes som inntekt selv om den til like har de egenskaper som etter vanlig språkbruk kjennetegner en gave.»

Enhver fordel vunnet ved arbeid er å anse som skattepliktig inntekt. Det er ikke noe vilkår for skatteplikt at det er arbeidsgiveren som utreder fordelene. Fordelen kan like gjerne komme fra en tredjeperson, som f.eks. en aksjonær. Det grunnleggende spørsmålet ble da om det var en klar sammenheng mellom den oppnådde fordelene og det utførte arbeidet. I Lignings-ABC¹⁰ er det anført:

«Selv om gaven ikke gis direkte fra arbeidsgiver, vil det foreligge skatteplikt hvis gaven har klar sammenheng med arbeidsforholdet.

Ville det m.a.o. ikke vært sannsynlig at gaven hadde vært ytet om vedkommende ikke hadde vært ansatt der han er eller fått det oppdraget han har, vil det i alminnelighet foreligge skatteplikt....»

Skattekontoret konkluderte med at det var arbeidsforholdet som ville utløse en over-

føring av aksjene, og ervervet av disse ville derfor bli ansett skattepliktig som fordel vunnet ved arbeid.

Vurdering av skattefrihet og spørsmål om skatteplikt ved utbytte for gaveoverføringer

Skattyter og hans familie ønsker å stifte et aksjeselskap, Verdig AS, med aksjekapital på kr 100 000. Aksjekapitalen skal fordeles likt på fire aksjer og aksjonærene skal være medlemmer i familien.

Selskapet skal ha et styre på mellom fire og ti personer. Selskapet skal ikke ha ansatte og arbeidet for selskapet skal være ulønnet. Det skal ikke utdeles utbytte til aksjonærene, og ved oppløsning skal midlene tilfalle allmenntilrette formål.

Bakgrunnen for, og drivkraften bak det planlagte selskapet, er opplyst å være et dødsfall hos et familiemedlem. Erfaringer knyttet til sykdommen og helsevesenet gjør at familien ønsker å hjelpe andre i tilsvarende situasjoner.

Planen er å selge et smykke som det avdøde familiemedlemmet designet før hun døde. Smykket har fått navnet Lev og ble designet for å beskrive en person med sterk overlevelsesvilje og positive medmenneskelige egenskaper. Overskuddet fra et fremtidig salg skal i sin helhet gis bort til ulike allmenntilrette organisasjoner.

Produksjonen og markedsføringen av smykket skal utføres av firmaet som har utarbeidet prototypen. Det skal klart fremgå av markedsføringen at Verdig har et ideelt formål. Salget skal skje via nett-handel.

Verdig skal dele ut midler til allmenntilrette organisasjoner minst to ganger pr. år. Det skal innhentes informasjon om alternative gavemottakere før det foretas en vurdering. En eventuell utdeling krever enstemmig vedtak av styret eller generalforsamlingen.

Skattekontoret ble bedt om å ta stilling til om Verdig ville anses som en skattefri institusjon etter skatteloven § 2–32 første ledd. I tillegg ble kontoret bedt om å vurdere om utdeling av gaver ville utløse utbytteskatt for Verdigs aksjonærer, enten med hjemmel i skattelovens utbyttebestemmelser¹¹ eller etter ulovfestet rett.

Skattekontoret bemerket innledningsvis at gavetransaksjonene ville skje i henhold til de selskapsrettslige reglene som gjelder for gaver fra aksjeselskap til allmenntilrette formål¹².

Skattekontoret vurderte først om Verdig ville være fritatt for beskatning. I utgangspunktet er en innretning skattepliktig for inntekt etter skatteloven § 2–2 første ledd. Etter skatteloven § 2–32 første ledd er imidlertid en mild stiftelse, selskap eller innretning som ikke har erverv til formål, fritatt for alminnelig skatteplikt.

Hvorvidt en innretning har erverv til formål, må avgjøres etter en helhetsvurdering av en rekke momenter. Sentralt i vurderingen er om innretningen kan være egnet til å gi økonomiske fordeler for seg selv eller aksjonærene. Formålsbegrepet relaterer seg til det som er siktemålet med virksomheten. Har innretningen flere formål, skal det etter rettspraksis legges vekt på hovedformålet¹³. Andre momenter som inngår i helhetsvurderingen, er blant annet det vedtektsbestemte formålet, virksomhetens oppbygging og hvordan virksomhet faktisk drives.

I henhold til selskapets utkast til vedtekter er formålet å gi økonomisk støtte til frivillige godkjente organisasjoner. Videre skal ikke Verdig ha ansatte og det skal ikke utdeles utbytte til aksjonærene. Midler ved en eventuell oppløsning skal tilfalle allmenntilrette formål og selskapets aktivitet baseres på frivillig og ulønnet arbeidsinnsats. Nevnte bestemmelser i utkastet til vedtekter indikerer at Verdig ikke har erverv til formål.

Det følger videre av utkastet til vedtekter at Verdig skal drive produktutvikling gjennom kjøp og salg av smykkeserien Lev. Smykkesalget skal gi inntekter som igjen skal doneres til ideelle organisasjoner. Skattekontoret var derfor av den oppfatning at vedtektene inneholdt ervervsmessige elementer.

Valg av organisasjonsform trakk i denne saken ikke i retning av at selskapet har erverv til formål i og med at utkastet til vedtekter inneholder bestemmelser om anvendelse av overskuddet og formuen ved oppløsning.

7 Skatteloven § 5–1.

8 Skatteloven § 5–50 tredje ledd.

9 Utv. 1958 side 616.

10 Lignings-ABC 2012/13 side 627 pkt. 6.1.

11 Skatteloven §§ 10–10 til 10–12.

12 Aksjeloven § 8–6.

13 Jf. bl.a. Utv. 1982 side 208 (Isberg).

bøker og tidsskrifter fra revisorforeningen.no



Abonnementen
for den årlige
utgaven av
Årsoppgjørsfacta er:

Medlem i
Revisorforeningen
Kr 175,-

Ikke-medlem:
Kr 250,-

Årsoppgjørsfacta

Årsoppgjørsfacta omtaler de viktigste regnskaps- og skattereglene som du trenger å være kjent med i forbindelse med årsoppgjøret. Utgivelsesdato i 2013 er 16. januar.



Årsabonnement:
Kr 800,-

Revisjon og Regnskap

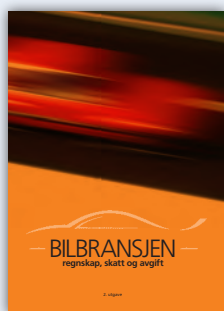
Revisjon og Regnskap er et ledende fagblad innen revisjon, regnskap, selskapsrett, skatt og avgift. Antall utgivelser i året: 8.



Kr 755,-

Fusjon og fisjon – skatt, regnskap, selskapsrett

En praktisk veiledning i skattefri fusjon og fisjon av aksjeselskap. Boken er skrevet av advokater og statsautoriserte revisorer i Deloitte: Torill H. Aamelfot, Stig I. Bjørken, Sylvi Bjørnslett, Kirsten L. Jacobsen, Odd Erik Johansen og Gunlaug N. Wilter. Januar 2013.

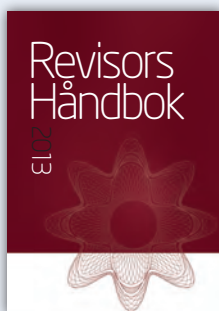


Trykt bok **kr 450,-**
eBok (ab.) **kr 400,-**
påfølgende år **kr 250,-***

Bilbransjen

Regler for regnskap, skatt og avgift som gjelder næringsdrivende i bilbransjen. Annen utgave juni 2012.

* eBilbransjen er nettbasert.
Abonnementet følger kalenderåret.



Kr 945,-

Revisors Håndbok 2013

En samling av de viktigste lover, forskrifter, regler m.m. som gjelder for revisjon og regnskap. En lisens til tittelens eBok følger med papirutgaven. Januar 2013.



Kr 250,-

Merverdiavgift i regnskapet 2013

Et stikkordsbasert oppslagsverk og nyttig supplement til lov og forskrift, meldinger og uttalelser om merverdiavgift. Januar 2013.



Kr 350,-

Bokføringsloven

En praktisk veiledning i bokføringsreglene med konkrete eksempler og gjengivelse av lov, forskrift og uttalelser om god bokføringsskikk. Syvende utgave er oppdatert pr. 15. oktober 2012. November 2012.



Kr 675,-

Finansielle instrumenter

Boken omhandler regnskapsmessig behandling av finansielle instrumenter innenfor de tre regnskapspråkene GRS, IFRS og IFRS SME. Boken er skrevet av en forfattergruppe fra fagavdelingen i BDO: Arne Bjørnstadjordet, Reidar Jensen, Bart Kamp, Hans Robert Schwencke og Børre Skisland. Januar 2013.



Engelske oversettelser av norske lover

Bokføringsreglene (Bookkeeping Legislation) kr 500,-
Merverdiavgiftsloven (VAT Act) kr 410,-
Regnskapsloven (Accounting Act) kr 390,-
Aksjelovene (Company Legislation) kr 520,-

Med trykt eksemplar følger en lisens til tittelens eBok.



Se hele boklisten og bestill på revisorforeningen.no

Alle priser er ekskl. frakt, eksp.omk. og mva.

Selskapets opplysninger om den planlagte driften ble etter dette avgjørende for skattepliktsvurderingen.

Salg av smykker med henblikk på overskudd er etter skattekontorets oppfatning virksomhet i skattelovens forstand. På bakgrunn av opplysninger om den planlagte driften, la kontoret til grunn at Verdig har som formål å gå med overskudd, for igjen å kunne gi til ideelle organisasjoner. Har en innretning som formål å gå med overskudd, eller faktisk går med overskudd, trekker dette i retning av at innretningen har erverv til formål. Driver innretningen virksomhet som direkte realiserer/virkeliggjør et ikke-ervervsmessig formål, er imidlertid virksomheten skattefri selv om den går med overskudd.

Skattekontoret konkluderte med at den planlagte virksomheten, slik den var beskrevet, ikke syntes å realisere formålet, men derimot finansierte dette. Verdig kunne derfor ikke unntas beskatning.

Skattekontoret tok så stilling til om de planlagte gaveoverføringene kunne anses som utbytteutdelinger etter skatteloven § 10–11 annet ledd. Bestemmelsen omhandler utdeling av utbytte fra selskap til aksjonærer eller aksjonærenes nærstående. Etter skattekontorets oppfatning taler ordlyden i bestemmelsen for å sette grensen for slektskap ved onkel eller tante. En slik tolkning har også støtte i juridisk teori¹⁴.

Verken aksjonærene eller personer i aksjonærenes slekt skal tilføres verdier, da utdelingene i sin helhet skal skje til ideelle organisasjoner. Skattekontoret konkluderte derfor med at det ikke var hjemmel for å utbyttebeskatte aksjonærene.

Kontoret vurderte deretter om ulovfestet gjennomskjæring kunne anvendes. I Skattelovkommentaren av Greni m.fl.¹⁵ antar forfatterne generelt at utdelinger til andre enn personkretsen som er nevnt i skatteloven § 10–11, kan utbyttebeskattes ut fra omgælsesbetraktninger. Standpunktet er basert på at aksjonærene kontrollerer selskapet og at gaven preges av deres ønsker. Det samme standpunktet har kommet til uttrykk i øvrig juridisk teori.

Finansdepartementet har omtalt spørsmålet i en uttalelse¹⁶ og legger til grunn at

¹⁴ Zimmer Bedrift, selskap og skatt, 5. utg. side 283 pkt. 12.2.2.5.

¹⁵ Utv. 2003/04 side 715.

¹⁶ Utv. 2009 side 728.

gjennomskjæring bare kan anvendes helt unntaksvis. Det avgjørende er om transaksjonen er illojal mot utbytteregele.

Skattekontoret viste deretter til at formålet med utbytteregele er å beskatte enhver vederlagsfri overføring fra selskapet til den personlige aksjonæren og dennes nærstående. Formålet forutsetter at aksjonærene mottar en fordel. Skattekontoret kunne ikke se at aksjonærene hadde noen økonomisk interesse i forhold til gavemottakerne, og gavene synes heller ikke å komme aksjonærene til gode ved at de får fordeler overfor gavemottakerne.

Kontoret konkluderte med at de skisserte transaksjonene ikke kunne anses å være i strid med reglene om utbyttebeskatning og at aksjonærene ikke kunne utbyttebeskattes ved ulovfestet gjennomskjæring.

Generasjonsskifte – spørsmål om ulovfestet gjennomskjæring

Mor og far er aksjonærer med 50 % hver i Tøffel Holding AS. Holdingselskapet eier 100 % av Tøffelhelten AS, som utøver virksomhet med produksjon og salg av tøfler. Tøffel Holding har i tillegg til aksjene i Tøffelhelten øvrige eiendeler i form av kontanter og fordringer. Mor og far ønsker å overdra virksomheten til sønnen som ledd i et generasjonsskifte, da de nærmer seg pensjonsalderen. De ønsker likevel å beholde likvidene i holdingselskapet som en økonomisk garanti for pensjonsalderen. Transaksjonene som de ønsker å gjennomføre er en fisjon av aksjene i Tøffelhelten til et nystiftet selskap, Newco AS, etter reglene i aksjeloven § 14–2. Fisjonen vil bli gjennomført skattefritt etter reglene i skatteloven kapittel 11. Umiddelbart etter fisjonen vil aksjene i Newco bli overført til sønnen som gave.

En alternativ fremgangsmåte som har blitt vurdert, er å gi aksjene i Tøffelhelten direkte fra Tøffel Holding til sønnen, men en slik modell er ikke ønskelig da Skattedirektoratet i en bindende forhåndsuttalelse¹⁷ har lagt til grunn at en slik transaksjon vil utløse utbyttebeskatning hos de personlige aksjonærene.

Mor og far stilte spørsmål om fisjonen kunne gjennomføres skattefritt selv om aksjene i Newco blir overført til sønnen umiddelbart etter at fisjonen har trådt i kraft selskapsrettslig og skattemessig. Det ble påpekt at det er et krav om kontinuitet i skatteloven § 11–7, inklusiv eierforhol-

¹⁷ BFU 27/09.



dene. Det ble stilt spørsmål om den umiddelbare overføringen av aksjene til sønnen vil anses som et brudd på kravene til eierkontinuitet, eller om ulovfestet gjennomskjæring vil komme til anvendelse på transaksjonene.

Skattekontoret bemerket innledningsvis at vederlag i form av aksjer mottas når fisjonen er registrert i Foretaksregisteret¹⁸. Dette tidspunktet ville etter kontorets syn være avgjørende for om kravet til eierkontinuitet blir oppfylt. Et eventuelt salg eller annen overføring av aksjene etter dette tidspunktet vil derfor ikke være i strid med aksjelovens fisjonsregler. Skattelovens¹⁹ bestemmelser om krav til kontinuitet viser kun til aksjeloven kapittel 14, og har ingen ytterligere bestemmelser om krav til eiertid. En umiddelbar overdragelse av aksjene vil derfor ikke være til hinder for at fisjonen vil være skattefri.

Skattekontoret la for øvrig til grunn at gjennomføringen av fisjonen ville følge kravene til skattefrihet i skatteloven kapittel 11, og drøftet deretter om fisjonen med den påfølgende gaveoverføringen av aksjene i Newco kunne rammes av ulovfestet gjennomskjæring.

Spørsmålet om ulovfestet gjennomskjæring har vært oppe til behandling i Høyesterett en rekke ganger. I Hex-dommen²⁰ la Høyesterett til grunn, med henvisning til tidli-

¹⁸ Aksjeloven § 14–8 første ledd, jf. § 13–16 første ledd nr. 4.

¹⁹ Skatteloven § 11–4.

²⁰ Utv. 2007 side 512.

gere praksis, at ulovfestet gjennomskjæring består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår. I tillegg er det et krav om at formålet med disposisjonen fremstår som stridende mot skattereglens formål. Det er en lang rettspraksis²¹ for at man ved vurderingen ser flere transaksjoner under ett.

Den planlagte transaksjonen ville ikke utløse beskatning, men gaveoverføringen ville bli arveavgiftspliktig²². En alternativ måte å gjennomføre generasjonsskiftet på ville være å overføre alle aksjene i Tøffel Holding til sønnen. Dette alternativet ville heller ikke utløst beskatning, men plikt til å svare arveavgift. Fremgangsmåten var likevel ikke aktuell da mor og far ønsket å beholde likvidene i selskapet. Fisjonen av Tøffel Holding ville derfor ikke føre til noen skattemessige fordeler i forhold til en gaveoverdragelse av aksjene. Fisjonen kunne derfor være motivert av andre forhold enn de skattemessige.

Alternativet med gaveoverføring av aksjene i Tøffelhelten fra Tøffel Holding til sønnen var ikke ønskelig, da direktoratet i en tidligere bindende forhåndsuttalelse har lagt til grunn at en slik transaksjonsmodell vil utløse utbyttebeskatning av aksjonærene i holdingselskapet. Skattemotivet var derfor uten tvil betydelig, men skattekontoret fant det ikke nødvendig å ta endelig standpunkt til om grunnvilkåret for ulovfestet gjennomskjæring var oppfylt. Saken ble derimot løst ved en vurdering av om formålet med disposisjonen fremsto som stridende mot skattereglens formål.

Skattytere har ingen plikt til å innrette seg slik at de må betale mer skatt enn nødvendig²³. I Reitan-dommen²⁴ uttalte Høyesterett som følger:

«Borgerne har i tilfeller hvor de står overfor valgmuligheter som gir forskjellige skatte- eller avgiftsmessige konsekvenser, ikke plikt til å velge det alternativ som gir høyest skatt eller avgift. Så lenge det alternativ som blir valgt, er reelt og ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig, er det fullt lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften blir lavest mulig.»

Ønsket om å fisjonere Tøffel Holding hadde et ikke-skattemessig formål. Fisjonen skulle legge til rette for at mor og far kunne overføre virksomheten i Tøffelhelten til sønnen samtidig som de kunne beholde likvidene i holdingselskapet. Dette ga etter skattekontorets oppfatning fisjonen en forretningsmessig egenverdi. Formålet bak reglene om skattefri fusjon og fisjon er ifølge lovens forarbeider²⁵ å kunne legge til rette for at næringslivet kan gjennomføre bedriftsøkonomisk funderte omorganiseringer. Innenfor dette formålet ligger etter skattekontorets oppfatning også fisjoner som kan legge til rette for generasjonsskifte av virksomheter.

I BFU 27/09 la direktoratet til grunn at overføring av aksjer fra en fars aksjeselskap til et barns aksjeselskap kunne utbyttebeskattes etter ulovfestet gjennomskjæring. Det ble da lagt til grunn at gaven reelt måtte anses å være gitt fra faren, og at den vesentligste virkningen og hovedformålet med fremgangsmåten var å spare skatt. I tillegg ble transaksjonen ansett å være i strid med formålet bak reglene om utbyttebeskatning, som er å beskatte enhver vederlagsfri overføring fra selskapet til den personlige aksjonæren eller dennes nærstående.

Sakene hadde visse likhetstrekk, men den planlagte fremgangsmåten var ikke å overføre aksjer fra farens holdingselskap til et barns aksjeselskap, men derimot gave i form av aksjer direkte fra foreldrene til sønnen. Mens formålet med reglene om utbyttebeskatning er å beskatte enhver vederlagsfri overføring fra selskap til aksjonær, er den normale skatte- og avgiftsmessige konsekvensen av en gaveoverføring fra foreldre til barn plikt til å svare arveavgift.

Den planlagte fremgangsmåten for generasjonsskiftet var etter skattekontorets oppfatning reell og fremsto ikke som forretningsmessig unaturlig. Det kunne heller ikke ses å foreligge alternativer som ville være mer nærliggende ved et generasjonsskifte. Fisjonen hadde i tillegg en ikke-skattemessig begrunnelse, og gavetransaksjonen ville utløse normale skatte- og avgiftsmessige konsekvenser. Den ulovfestede gjennomskjæringsnormen ville derfor ikke komme til anvendelse på den planlagte transaksjonsrekken.

Fusjon mellom aksjeselskap og borettslag

Eiendomsgiganten AS eier et bygg som er regulert til bolig- og næringsformål. Det forhandles om en overdragelse av aksjene i selskapet til det nystiftede Borettslaget Gottåbo. Etter en eventuell overdragelse av aksjene er det ønskelig med en fusjon mellom Eiendomsgiganten og borettslaget. Fusjonen vil selskapsrettslig bli gjennomført ved en likvidasjon av Eiendomsgiganten, der borettslaget overtar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser. Fusjonen vil bli gjennomført med regnskapsmessig og skattemessig kontinuitet, slik at borettslaget viderefører de bokførte og skattemessige verdiene. Etter fusjonen vil borettslaget rive eksisterende bygningsmasse, og påbegynne oppføringen av et nytt boligbygg. Alle andelene i borettslaget vil bli solgt til boligformål, slik at andelshaverne kan nyte godt av reglene om boligbeskatning i skatteloven §7–3.

Fusjonen skal gjennomføres i 2012. Andelene planlegges solgt i 2013, og bygget forventes å være ferdigstilt og leilighetene overtatt av andelshaverne i løpet av 2014.

Det ble stilt spørsmål om fusjonen mellom aksjeselskapet og borettslaget kunne gjennomføres skattefritt, og om det etterfølgende salget av borettslagsandeler ville utløse beskatning av borettslaget eller andelshaverne.

Skattekontoret bemerket innledningsvis at en skattefri fusjon ikke kunne gjennomføres etter reglene i skatteloven kapittel 11, da fusjonspartene ville ha forskjellige selskapsformer. De kunne derfor ikke anses som likeartede selskaper i relasjon til bestemmelsene i § 11–2.

En skattefri fusjon med grunnlag i ulovfestet rett forutsetter at fusjonspartene har et vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå. Det ble i denne forbindelse henvist til lovens forarbeider²⁶, hvor det fremgår at det i administrative uttalelser er lagt til grunn at fusjon mellom selskaper med ulike selskaps- og ansvarsformer kan skje uten beskatning. Uttalelsene gjaldt innfusjonering av heleid datterselskap i henholdsvis sparebank og andelslag. Det ble i forarbeidene presisert at praksisen også skal opprettholdes etter at reglene om skattefri fusjon og fisjon ble vedtatt.

21 Utrv. 2008 side 1764 – Conoco Phillips.

22 Arveavgiftsloven §2 første ledd bokstav a.

23 Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) side 75 pkt. 6.5.6.

24 Utrv. 2008 side 1749.

25 Ot.prp. nr. 71 (1995–96) side 5 pkt. 1.2.

26 Ot.prp. nr. 71 (1995–96) side 44 pkt. 3.2.



Fusjonen mellom borettslaget og aksjeselskapet vil skje i et tidligere inntektsår enn overgangen til ligning av andelshaverne etter skatteloven kapittel 7 blir påbegynt. Både borettslaget og aksjeselskapet skal derfor lignedes som vanlige selskaper for fusjonsåret, og skattekontoret fant at fusjonen kunne gjennomføres skattefritt etter ulovfestet rett.

Med hensyn til overgangen fra selskapsligning av borettslaget til ligning av andelshaverne etter skatteloven § 7-3, viste skattekontoret til en uttalelse fra Finansdepartementet²⁷. Departementet la i denne uttalelsen til grunn at skifte av ligningsform innen boligselskapssektoren ikke gir grunnlag for beskatning av selskapet eller de nye andelshaverne. Overgangen fra

27 Utv. 2003 side 1192.

selskapsligning av borettslaget til ligning av andelshaverne ville derfor ikke utløse beskatning.

Tidfesting av vederlag for inntreden i renteswapavtale

I forbindelse med restrukturering av et konsern er det ønskelig med refinansiering av eksisterende lån. Dagens lån er i sin helhet rentesikret ved en renteswapavtale, som går ut på at kontraktspartene inngår en gjensidig forpliktende avtale om å bytte rentebetalinger på to lån til fastsatte betingelser i et nærmere avgrenset tidsrom. I forbindelse med restruktureringen vil lånet bli overført til et nytt rettssubjekt via avtale om transport av alle rettigheter og plikter. Renteswapavtalen har en negativ verdi på 30 MNOK, som vil bli oppgjort ved at overdrager betaler tilsvarende beløp

til overtaker av avtalen. Det overtakende selskapet stilte spørsmål om hvordan vederlaget skulle tidfestes.

En renteswapavtale er en selvstendig kontrakt som utelukkende innebærer stiftelse av nye rettigheter og forpliktelser mellom partene. Avtalen vil som hovedregel være et eget formuesobjekt som skal beskattes separat og tidfestes etter realisasjonsprinsippet.

Vederlaget representerer verdien av avtalen og må avregnes over avtalens løpetid. Et slikt standpunkt er lagt til grunn i høyesterettsdom²⁸ av 16. januar 2009 og i blant annet Lignings-ABC²⁹. Skattekontoret kunne ikke se at det var av betydning at vederlaget ble ytt for overdragelse av en eksisterende renteswapavtale til en annen part enn avtalemotparten. Da vederlaget var betaling for en fremtidig ugunstig økonomisk avtale, måtte det komme til beskatning ved gevinst-/tapsberegningen for hver enkelt rentetermin med like store beløp.

Skattemessig behandling av tilskudd

Kulturbygg AS er et eiendomsselskap som eier og driver utleie av et flerbruks hus i Lillevik kommune. Bygget leies hovedsakelig ut til kommunen til skoleformål og frivillig arbeid, men også til foreninger og enkeltpersoner.

Selskapet har planer om å rehabilitere en scene og gymsalgulvet, og rehabiliteringen har en kostnadsramme på ca. 1 MNOK.

Da bygget tjener allmenntilgjengelig formål, har selskapet fått tilsagn om midler til rehabiliteringen i form av tilskudd/gaver fra foreninger i Lillevik. Selskapet har også fått tilsagn om støtte fra Sparebankstiftelsen Lillevik på kr 450 000, men må formelt søke om denne støtten. Enkelte medlemmer i lagene/foreningene har forpliktet seg til å yte frivillig arbeidsinnsats i forbindelse med rehabiliteringen.

De innsamlede midlene fra foreningene vil i første omgang bli innbetalt til én av foreningene, Dansegledet, for deretter å bli utbetalt til Kulturbygg når rehabiliteringsprosjektet starter.

Kulturbygg stilte spørsmål om de skattemessige konsekvensene ved tilskuddene/gavene, og den frivillige arbeidsinnsatsen som ville bli ytt.

28 Utv. 2009 side 129.

29 Lignings-ABC 2012/13 side 489 pkt. 6.2.2.

Skattekontoret vurderte først om hele eller deler av tilskuddene/gavene kunne anses som fordel vunnet ved virksomhet³⁰ eller gave³¹.

I Lignings-ABC³² er en gave definert som en frivillig overføring av verdier uten motytelse. Det følger imidlertid av blant annet Hagerup-dommen³³, at skattelovens regel om skattefrihet for gaver i kollisjonstilfeller står tilbake for skatteplikt for fordel vunnet ved virksomhet. Skattekontoret la derfor til grunn at utgangspunktet er skatteplikt i tilfeller hvor begge reglene kan tenkes anvendt.

Kulturbygg drev virksomhet i skattemessig forstand. Det var heller ikke tvilsomt at ytelsen fra Sparebankstiftelsen og foreningene ville utgjøre en skattemessig fordel for selskapet. Det var i denne forbindelse ikke av betydning at midlene skulle kanaliseres via Dansegledet som et mellomledd. Arbeidsforpliktelsen ville også utgjøre en skattemessig fordel i form av spart kostnad.

Ifølge Hagerup-dommen må det i en viss utstrekning ha vært påregnelig at aktiviteten kunne lede til erverv av fordelen. Etter rettspraksis stilles det derimot ikke vilkår om at fordelen må være typisk/regelmessig eller at skattyter har krav på ytelsen.

Tilskuddet/gaven fra Sparebankstiftelsen Lillevik ville skje etter søknad, og bli gitt under forutsetning av at prosjektet blir gjennomført i henhold til forprosjektet. Det var derfor en klar sammenheng mellom virksomheten og fordelen.

Betingelsene viste at ytelsen har en klar likhet med et offentlig investeringstilskudd. Slike tilskudd kjennetegnes ofte ved at de ytes etter søknad og særlig med det formålet at mottakeren skal disponere over tilskuddet på en bestemt måte.

Offentlige investeringstilskudd er som hovedregel skattepliktige som fordel vunnet ved virksomhet, jf. også Lignings-ABC³⁴. Ytelsens karakter var et moment som trakk i retning av tilknytning mellom virksomheten og innvinningen av fordelen fra stiftelsen. Skattekontoret konkluderte derfor med at selskapets virksomhet måtte anses å ha foranlediget innvinningen av fordelen.

Med henvisning til Vesaas-dommen³⁵ kom kontoret også til at det var tilstrekkelig påregnelig for Kulturbygg at virksomheten kunne lede til innvinningen av fordelen fra Sparebankstiftelsen. Ytelsen måtte derfor anses som en skattepliktig fordel vunnet ved virksomhet.

Når det gjaldt pengeytelsene fra foreningene/foreningsmedlemmene, konkluderte skattekontoret også her med at selskapets virksomhet hadde foranlediget innvinningen. Fordelen kunne imidlertid ikke anses påregnelig for selskapet, og kunne ikke være vunnet ved virksomheten. Ytelsene måtte derfor anses som en skattefri gave³⁶.

Foreningsmedlemmenes forpliktelse til å yte fremtidig arbeidsinnsats ble heller ikke ansett tilstrekkelig påregnelig for Kulturbygg, og fordelen ble ansett som en skattefri gave.

Skattekontoret tok avslutningsvis stilling til tidfesting av inntekten. Utgangspunktet er at virksomhetsinntekt skal tas til beskatning i det inntektsåret skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen³⁷.

Skatteloven har imidlertid en særregel som innebærer at skattepliktig inntekt kan komme til beskatning ved reduksjon av kostprisen til et ervervet driftsmiddel. Det følger av skatteloven § 14–42 annet ledd bokstav a at «... Bidrag til erverv av drifts-

middel fra staten, en kommune eller et selskap med offentlig støtte, skal trekkes fra i kostprisen. ...»

Skattekontoret la til grunn at bygget var et driftsmiddel³⁸ som skulle avskrives i saldo-gruppe h³⁹. Etter kontorets oppfatning var tilskuddet til rehabilitering av scenen og gymsalgulvet et bidrag til erverv av driftsmiddel. Vilkåret om at tilskuddet måtte komme fra staten, en kommune eller et selskap med offentlig støtte, var imidlertid ikke oppfylt. Ordlyden er klar og skattekontoret kunne ikke finne tilstrekkelig rettskildemessig grunnlag for å tolke ordlyden utvidende, eller anvende bestemmelsen analogisk til også å omfatte tilskudd fra private.

Tilskuddet måtte derfor i samsvar med hovedregelen tas til inntekt i det inntektsåret Kulturbygg får en ubetinget rett til ytelsen.

Opsjonsavtale ved kjøp av tomteareal – tidfesting av tilleggsvederlag

Skattyter eier et areal på 120 dekar som er regulert til LNF-område. Området ligger i pendleravstand fra Oslo og er attraktivt for utbyggere. Det er forventet at kommunen vil omregulere arealet til boligutbygging og at dette vil gi økt tomteverdi.

Skattyter er i ferd med å inngå en opsjonsavtale som vil gi utbyggeren enerett til å kjøpe eiendommen på fastsatte vilkår

35 Utv. 1974 side 492.

36 Skatteloven § 5–50 tredje ledd.

37 Skatteloven § 14–2 første ledd annet punktum.

38 Skatteloven § 6–10 første ledd, jf. §§ 14–30 flg.

39 Skatteloven § 14–41 første ledd.



30 Skatteloven § 5–1, jf. § 5–30.

31 Skatteloven § 5–50 tredje ledd.

32 Lignings-ABC 2012/13 side 629 pkt. 2.

33 Utv. 1958 side 616.

34 Lignings-ABC 2012/13 side 1241 pkt. 3.4.

innen 1. juni 2016. Utbyggeren skal kvartalsvis betale opsjonspremie på kr 80 000 i opsjonsens løpetid. På visse betingelser kan opsjonsperioden forlenges med inntil ett år. Dersom utbyggeren benytter denne adgangen til forlengelse, økes opsjonspremien til det dobbelte. Hvis og når opsjonen gjøres gjeldende, skal utbyggeren betale en fast del av kjøpesummen, stipulert til 50 % av forventet totalpris, dvs. 40 MNOK. Betalt opsjonspremie kommer til fradrag i dette beløpet.

I tillegg skal utbyggeren betale en variabel kjøpesum avhengig av utbyggingsgraden. Det legges opp til at utbyggingen skal skje i tre byggetrinn, og at det for hvert byggetrinn fastsettes en utbyggingsgrad som besluttes av utbyggeren. Denne må ligge innenfor den rammen som kommunen fastsetter i reguleringsplanen. Den variable kjøpesummen skal betales når utbyggingsgraden for hvert byggetrinn er fastsatt av utbyggeren og i henhold til godkjent rammetillatelse. Tilleggsvederlaget skal utgjøre kr 1400 pr. kvadratmeter bruksareal. Beløpet skal indeksreguleres med 2 % årlig fra opsjonsinnløsningsstidspunktet og frem til terminbetaling av tilleggsvederlaget. Partene er enige om at maksimalt beregningsgrunnlag for den variable delen av kjøpesummen skal være 28 000 kvadratmeter bruksareal.

Dersom utbyggeren ikke gjør opsjonen gjeldende, beholder grunneieren innbetalt opsjonspremie og overtar vederlagsfritt det som måtte finnes av prosjekteringsmateriale og lignende.

Skattyteren la til grunn at inngåelse av en opsjonsavtale om kjøp av tomteareal ikke vil innebære at gevinsten er innvunnet allerede på inngåelsestidspunktet. Han viste til bindende forhåndsuttalelse⁴⁰ fra Skattedirektoratet til støtte for dette standpunktet.

Skattyter ønsket å få skattekontorets vurdering av når gevinsten for den variable delen av vederlaget (tilleggsvederlaget) skulle tidfestes.

Etter skatteloven § 14–2 første ledd annet punktum skal fordeler som innvinn ved overføring fra andre, tas til inntekt når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen.

Når det gjaldt spørsmålet om gevinsten skal anses innvunnet ved inngåelse av opsjonsavtalen, var skattekontoret enig

med skattyter i at inngåelse av slike avtaler ikke innebærer realisasjon⁴¹.

Skattekontoret skulle så ta stilling til om den skisserte avtalestrukturen ga rett til utsatt tidfesting av avtalt tilleggsvederlag. Inntekter som er betinget av en fremtidig uvis betingelse er omtalt i Lignings-ABC⁴² som følger:

«... Kan en rettighet ikke gjøres gjeldende før en gitt fremtidig uvis betingelse inntreffer (suspensiv betingelse), vil dette medføre at tidfestingen utsettes. Inntekten skal da tidfestes først når betingelsen inntreffer, selv om sannsynligheten for at betingelsen skal inntreffe er overveiende stor. Er f.eks. gjennomføringen av en avtale om kjøp gjort betinget av at kjøperen får konsesjon, vil overdragelsen bero på en suspensiv betingelse. Inntekter eller kostnader som avhenger av en betingelse som nærmest har karakter av en formsak, f.eks. tinglysning av et skjøte, anses likevel tidfestet når de øvrige vilkårene er oppfylt....»

Skattyter viste til to bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet⁴³, men etter kontorets oppfatning var ikke disse direkte overførbare til denne saken.

I forbindelse med tidfesting av erstatningsutbetalinger er det i forarbeidene til skatte-reformen⁴⁴ anført at skattepliktige erstatningsutbetalinger som hovedregel skal inntektsføres når erstatningskravets størrelse er konstatert. I de tilfellene erstatningskravets størrelse er omtvistet, bør den uomtvistede delen av gevinsten inntektsføres straks. Inntektsføringen av eventuell ytterligere utbetaling utsettes til tvisten er løst.

Saksforholdet i denne saken tilsier at opsjonen vil bli innløst dersom området blir utbygd. En del av tilleggsvederlaget er derfor ikke usikkert og det vil være mulig å beregne en del av dette ved inngåelse av opsjonsavtalen, eventuelt på tidspunktet for innløsning av opsjonen. Det er opplyst at engangsvederlaget på 40 MNOK utgjør 50 % av forventet totalpris. Etter skattekontorets oppfatning var det derfor i det vesentlige fastsatt en pris for eiendommen uavhengig av den fremtidige fastsettelsen og godkjenning av utbyggingsgraden. Den sikre delen av vederlaget skal beskattes når opsjonen gjøres gjeldende, uavhengig av når betalingen faktisk skjer. Den usikre

delen av vederlaget skal tas til beskatning etter hvert som betingelsene for inntekten inntreffer.

Spørsmål om arbeidsgiveravgift

Bygg-konsernet er et internasjonalt entreprenørkonsern med ansatte i mange land. I Norge driver konsernet virksomhet innen bygg og anlegg og har ca. 2500 ansatte.

Bygg-konsernet har inngått en avtale med dataleverandøren Macro. Avtalen innebærer at de ansatte mot et administrasjonsgebyr på kr 100 pr. medarbeider får tilgang til et fordelsprogram med opplæring, support, verktøy og teknisk materiell i tillegg til de nyeste versjonene av programvaren. Fordelsprogrammet er satt sammen av Macro med det formålet å støtte og forenkle implementeringen av softwaren i bedriften.

Den enkelte ansatte blir imidlertid ikke eier av programmet, og retten til bruk av lisensen hjemme er betinget av den ansattes fortsatte arbeidsforhold og at arbeidsgiverens avtale med Macro fortsatt løper.

Konsernet stilte spørsmål om lisensordningen medførte plikt til å svare arbeidsgiveravgift.

Skattekontoret viste til atplikten til å betale arbeidsgiveravgift av naturalytelser er gjort avhengig av at det foreligger plikt til å foreta forskuddstrekk⁴⁵. Plikten til å foreta forskuddstrekk følger av skattebetalingsloven kapittel 5 med forskrift, som sier at utgangspunktet er at det skal foretas forskuddstrekk i skattepliktig lønn og andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5–10, jf. § 5–12.

Skattekontoret måtte etter dette ta stilling til om lisensavtalen medfører skatteplikt for de ansatte som fordel vunnet ved arbeid. Etter kontorets vurdering var det ikke tvilsomt at lisensen i utgangspunktet er en skattepliktig fordel som skal verdsettes til omsetningsverdien.

Spørsmålet ble da om unntaket i skatteloven § 5–15 annet ledd, jf. forskriften⁴⁶, ville komme til anvendelse. Det følger av forskriften at fordel ved privat bruk av datautstyr utplassert hos arbeidstaker ikke regnes som skattepliktig inntekt når utplasseringen er begrunnet i tjenestlig bruk. Skattekontoret kommenterte også at

41 Lignings-ABC 2012/13 side 940 pkt. 3.3.

42 Lignings-ABC 2012/13 side 1187 pkt. 4.3.

43 BFU 57/07 og BFU 62/06.

44 Ot.prp. nr. 35 (1990–91) side 107 pkt. 5.3.2.

45 Folketrykkeloven § 23–2 tredje ledd.

46 EFSFIN § 5–15–4.

lisensen opphører dersom den ansatte slutter i konsernet. Kontoret kom til at de ansattes rimelige programvare kunne anses som egnet til øvelsesbruk hjemme med sikte på å øke ferdighetene i jobben. Skattekontoret konkluderte derfor med at lisensavtalen ikke kunne anses som en skattepliktig fordel for de ansatte, og dermed ikke utløse plikt til å svare arbeidsgiveravgift.

Vedtak fra skattekontoret

Kreditfradrag for utenlandsk skatt på inntekt fra amerikansk LLC-selskap

En personlig skattyter mottok inntekt fra et amerikansk LLC-selskap. I USA var selskapet ansett som et transparent selskap og skattyter ble beskattet for sin andel av selskapets inntekt. Med støtte i uttalelse fra Finansdepartementet⁴⁷ la skattekontoret til grunn at inntekten måtte anses som aksjeutbytte. Skatteavtalen med USA begrenser ikke norsk beskatningsrett for utbytte. Kreditmetoden i skatteavtalen artikkel 23 (2) b kunne ikke avhjelpe dobbeltbeskatning.

Spørsmålet om kreditfradrag måtte derfor løses etter reglene i skatteloven §§ 16–20 til 16–28. Skatteloven § 16–27 begrenser kreditfradraget til det beløp Norge etter skatteavtalen er forpliktet til å gi fradrag for. I skatteavtalen med USA er skatt på utbytte begrenset til 15 %. Skattyter hevdet at denne begrensningen ikke kunne gjelde i et tilfelle som dette, da kreditfradraget ikke var hjemlet i skatteavtalen. Skattekontoret var enig med skattyter i denne forståelsen av skatteloven § 16–27. Kreditfradrag ble derfor innrømmet for den betalte skatten i USA, men begrenset til den norske skatten på inntekten.

Tilleggsskatt – unnskyldelige forhold?

Investeringsgiganten AS var kommanditist med 25 % eierandel i KS Femtilappen. Dette kommandittselskapet var kommanditist i ti andre kommandittselskaper. Ved utarbeidelsen av selskaps- og deltakeroppgavene for Femtilappen ble inntekten fra ett av de underliggende selskapene, 1 MNOK, ikke tatt med. Dette førte til at Investeringsgigantens inntekt ble fastsatt kr 250 000 for lavt.

Ved endring av ligningen var det ingen uenighet om at inntekten skulle forhøyes med tilsvarende beløp. Som svar på varsel om mulig ileggelse av tilleggsskatt anførte selskapet at inntekten fra ett av de underliggende kommandittselskapene ved en feil



ikke var kommet med, da dette selskapet benyttet en annen regnskapsfører. Regnskapsføreren for Femtilappen mottok heller ikke oppgave for det underliggende selskapet.

Det var ingen uenighet om at selskapet faktisk hadde gitt uriktige opplysninger som hadde ført til skattemessige fordeler, og at grunnvilkårene for ileggelse av tilleggsskatt var oppfylt⁴⁸. Spørsmålet ble derfor om feilen kunne anses unnskyldelig pga. annen årsak⁴⁹.

En skattyter er ansvarlig for at alle opplysninger som blir gitt til skattemyndighetene er riktige og fullstendige. I utgangspunktet svarer derfor skattyter også for feil som foretas av det deltakerlignede selskapet eller dette selskapets forretningsfører. Feil fra regnskapsfører ved utfylling av oppgavene vil isolert sett ikke være unnskyldelig for selskapet, hvis ikke feilen er av en slik karakter at denne også kan anses som unnskyldelig for medhjelperen.

Skattekontoret la til grunn at Investeringsgiganten ved utfyllingen av sin selvangivelse, hadde forholdt seg til den oppgaven selskapet hadde mottatt vedrørende deltakelsen i Femtilappen. Spørsmålet om feilen kunne anses unnskyldelig måtte bero på en konkret vurdering av blant annet Investeringsgigantens innflytelse over og kunnskap om Femtilappens skattemessige forhold.

I lovforarbeidene til bestemmelsene om tilleggsskatt⁵⁰ har departementet presisert at det må forventes grundige og betryggende kvalitetssikringsrutiner ved regnskapsføring og utarbeidelse av ligningsoppgaver for profesjonelle og ressurssterke skattytere med kompliserte skatteforhold. Investeringsgiganten var etter skattekontorets oppfatning en slik skattyter som omtalt i forarbeidene.

For aksjeselskaper tilligger ansvaret for å gi korrekte og fullstendige opplysninger selskapets styre eller styrelederen⁵¹. Investeringsgigantens daglige leder var styremedlem i både selskapet og Femtilappen på tidspunktet for levering av selvangivelsen. De sammenfallende styreinteressene talte etter skattekontorets syn klart i retning av at Investeringsgiganten hadde kunnskaper og muligheter til å sette seg inn i og kontrollere kommandittselskapets ligningsoppgaver.

Femtilappen deltok i ti andre kommandittselskaper, som etter skattekontorets oppfatning måtte anses som et begrenset og forholdsvis oversiktlig antall deltakelser. Eierandelen i det underliggende kommandittselskapet på 40 % måtte anses vesentlig. Inntekten på 1 MNOK var i tillegg betydelig sett i forhold til den samlede påståtte inntekten i Femtilappen på 1,5 MNOK.

Etter skattekontorets oppfatning var det tale om en feil som etter sin art kunne

47 Utv. 2001 side 1641.

48 Ligningsloven § 10–2 nr. 1.

49 Ligningsloven § 10–3 nr. 1.

50 Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) side 43 pkt. 8.3.2.

51 Ligningsloven § 4–1, jf. § 4–5 nr. 3.

vært oppdaget ved en nærmere kontroll av det deltakerlignede selskapets oppgaver. Særlig måtte kontrollmuligheten via de sammenfallende styreinteressene tillegges vekt. Etter en vurdering av mulighetene for kontroll og innflytelse sett i forhold til lovforarbeidenes krav til grundige og betryggende kvalitetssikringsrutiner for profesjonelle skattytere, konkluderte skattekontoret med at selskapets forhold med klar sannsynlighetsovervekt ikke kunne anses unnskyldelig.

Femtilappen hadde til sammen 15 kommandittister. Mange av disse hadde relativt ubetydelige eierandeler, og ingen styrefunksjoner i kommandittselskapet. For disse kommandittistene la skattekontoret til grunn at mulighetene for kontroll av Femtilappens oppgaver var mer begrensede, og at forholdet for disse derfor måtte anses som unnskyldelig pga. annen årsak.

Utdeling fra indre selskap

Skattyter er advokat og stille deltaker i det indre selskapet Advokat IS. Han er i tillegg eneksjonær og styreleder i Advokat AS som er hovedmann i det indre selskapet. Av overskuddet på 5 MNOK ble 4 MNOK tilordnet aksjeselskapet mens 1 MNOK ble tilordnet skattyter personlig i henhold til inngått avtale om fordeling av overskuddet. Regnskapsføringen av inntekter og kostnader ble i sin helhet foretatt i aksjeselskapet, og andelen av resultatet som skulle tilordnes skattyter personlig, ble ført som en kostnad. Det var ingen egne bankkonti for det indre selskapet, men andelen av overskuddet for skattyter personlig, ble ført som en gjeld i regnskapet til aksjeselskapet på samme konto som øvrige gjeldsforpliktelse selskapet hadde overfor skattyter personlig. Det var ingen utdelinger fra aksjeselskapet i det aktuelle inntektsåret, verken i form av aksjeutbytte eller utbetaling av andel overskudd fra det indre selskapet.

I skattyters selvangivelse ble andel av overskuddet på 1 MNOK tatt med til beskatning som alminnelig inntekt.

Skattyter ble varslet om endring av ligningen, da andel av overskuddet fra det indre selskapet måtte anses å være utdelt til skattyter personlig⁵².

Skattyter anførte i sitt svar at det ikke ble foretatt noen utbetaling/avregning av den stille deltakerens overskuddsandel. All løpende bokføring gjennom året skjedde

i hovedmannens regnskap. Ved årsskiftet ble det utarbeidet ligningsdokumenter, og den stille deltakerens andel av resultatet ble ført på mellomregningskonto i aksjeselskapet. Da det indre selskapet ikke hadde egen bankkonto, måtte andelen av overskuddet som ikke ble utdelt til den personlige deltakeren føres som gjeld i aksjeselskapet med korresponderende fordring for skattyter personlig. En slik praksis var ifølge skattyter helt vanlig i indre selskaper.

Skattekontoret bemerket at beskatning ved utdeling fra et deltakerlignet selskap, herunder indre selskap, skal skje når en personlig deltaker mottar utdeling fra selskapet. Som utdeling regnes enhver vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til deltaker. Det følger imidlertid av forarbeidene⁵³ at det ikke er nødvendig med en faktisk overføring av verdier for at beskatning ved utdeling skal utløses. Som eksempel nevner forarbeidene at dersom en deltakers andel av egenkapitalen i selskapet blir konvertert til en fordring, innebærer dette at verdien må anses tatt ut av selskapet. Spørsmålet om midlene faktisk var tatt ut måtte avgjøres på bakgrunn av en konkret vurdering av de vesentligste trekkene ved forholdet mellom aksjeselskapet og skattyter personlig.

Andel av resultatet som skulle tilordnes den personlige deltakeren ble ført som en gjeldsforpliktelse i aksjeselskapet. Dette innebar likevel ikke at det privatrettslig sett automatisk forelå et fordrings-/gjeldsforhold mellom skattyter personlig og aksjeselskapet, da føringen fremsto som en konsekvens av den måten selskapsforholdet var organisert på.

Det som kjennetegner et indre selskap er at det ikke fremtrer som et selskap utad. Selskapet er først og fremst et forhold mellom partene. Det er ikke krav om skriftlig selskapsavtale⁵⁴, selskapet er ikke eget rettssubjekt, og det skal heller ikke registreres. Selskapsformen medfører derimot at det må stilles strenge krav til notoritet omkring forhold som gjelder selskapet og deltakerne, som også ble påpekt av lagmannsretten i Tveten-dommen⁵⁵.

Skattekontoret la til grunn at partene i saken måtte anses å være nærstående, da skattyter personlig både var stille deltaker og eneksjonær i aksjeselskapet. At det

stilles særlig strenge krav til notoritet i tilfeller hvor partene er nærstående, og at det i slike tilfeller er skattyter som har bevisbyrden for at et påstått forhold er reelt, fremgår blant annet av Vrybloeddommen⁵⁶.

En sammenblanding på mellomregningskontoen av stille deltakers overskuddsandel og øvrig mellomværende med aksjeselskapet vil som et utgangspunkt klart tale for at overskuddsandelen mangler tilstrekkelig notoritet. En slik situasjon kunne ha vært unngått ved f.eks. å føre overskuddsandelen på en egen regnskapskonto eller på en annen klar og notorisk måte holdt mellomværende mellom skattyter som eneksjonær og skattyter som stille deltaker adskilt.

Etter varsel om endring av ligningen sendte skattyter inn en oversikt over føringene på mellomregningskontoen, men skattekontoret fant ikke at disse føringene ga tilstrekkelig notoritet.

I skattyters personlige selvangivelse ble andel overskudd ført som formue fra et deltakerlignet selskap for det inntektsåret overskuddet ble oppbåret, mens det for etterfølgende år ble ført som en fordring på aksjeselskapet. Disse føringene var en sterk indikasjon på at det privatrettslig faktisk forelå et fordrings-/gjeldsforhold mellom aksjeselskapet og skattyter i form av hans posisjon som aksjonær.

Skattekontoret konkluderte etter en samlet vurdering med at midlene måtte anses å være tatt ut av det indre selskapet og skutt inn som lån i aksjeselskapet. Urdelingen ble derfor ansett skattepliktig etter de alminnelige reglene i skatteloven § 10–42 første ledd.

Skatteplikt ved debitorskifte

GodDag AS var eneksjonær i det franske selskapet BonJour SARL⁵⁷. GodDag hadde fordring på datterselskapet på 50 millioner EURO, med en urealisert kursgevinst på 20 MNOK. Av ulike årsaker ble det gjennomført en omorganisering i den franske virksomheten med stiftelse av blant annet to nye selskaper, BonSoir SARL og BonNuit SARL, som ble eid direkte av det norske morselskapet. Vesentlige deler av virksomheten i BonJour ble overført til de nystiftede selskaperne, og som betaling av vederlaget for

53 Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) side 43 pkt. 1.8.4.

54 Selskapsloven § 2–3 første ledd.

55 Urv. 2001 side 439.

56 Urv. 1998 side 630.

57 Aksjeselskap.

virksomheten overtok disse selskapene 40 millioner EURO av gjeldsforpliktelsen.

Skattekontoret vurderte om kursgevinsten kunne tas til beskatning ved debitorskiftet. I utgangspunktet er en realisert valutagevinst skattepliktig både i og utenfor virksomhet⁵⁸. Realisasjonsbegrepet omfatter blant annet innfrielse eller bortfall av fordring.

Ifølge Lignings-ABC⁵⁹ og annen juridisk litteratur⁶⁰ vil et debitorskifte normalt være en realisasjon av valutagevinst/-tap knyttet til gjelden for den opprinnelige debitoren. Et typisk eksempel vil være salg av en formuesgjenstand mot overdragelse av pantegjeld til kjøperen. De skattemessige konsekvensene for debitor var likevel av underordnet betydning, da selskapet ikke var skattepliktig til Norge.

Skattekontoret fant ikke problemstillingen om et debitorskifte ville utløse beskatning for kreditor direkte omtalt verken i Lignings-ABC eller øvrig litteratur. Kontoret fant det likevel nærliggende at beskatning ville inntre hvis det opprinnelige lånet måtte anses innfridd. Dette spørsmålet måtte avgjøres etter en helhetsvurdering, hvor reelle endringer i lånevilkårene ville være av vesentlig betydning.

Etter en konkret vurdering av de fremlagte avtaler la skattekontoret til grunn at BonSoir og BonNuit var blitt debitorer for deler av det opprinnelige lånet til BonJour, men at lånevilkårene med hensyn til tilbakebetaling, rentenivå og sikkerhetsstillelse ikke var endret. Det var heller ikke inngått ny låneavtale. Skattekontoret konkluderte derfor med at det ikke var etablert et nytt låneforhold, og valutagevinsten ble ikke ansett realisert.

Ulovfestet gjennomskjæring – konsekvenser for kjøper

Industri AS foretok en intern omorganisering med fisjon av fire eiendommer til et nystiftet selskap, Eiendomsspekulanten AS, som deretter ble solgt. Prosessen med salget av eiendommene var allerede på fisjonstidspunktet kommet så langt at fisjonen med det etterfølgende aksjesalget ble ansett som skattemotivert og i strid med skattereglenes formål. Ulovfestet gjennomskjæring kom derfor til anvendelse, med den konsekvensen at Industri

ble beskattet som om eiendommene ble solgt direkte. Gevinsten ble fastsatt til ca. 300 MNOK.

Eiendomsspekulanten fremmet i selvangivelsen påstand om økning av kostprisen på eiendommene med 300 MNOK. Begrunnelsen var at selskapet måtte kunne kreve tilsvarende økt skattemessig inngangsverdi/saldoavskrivninger for å unngå dobbeltbeskatning. Hensynet til konsekvens og sammenheng i regelverket måtte tillegges vekt, og selskapet fant også støtte for synspunktet i juridisk litteratur.

Skattekontoret bemerket innledningsvis at det er en relativt omfattende rettspraksis vedrørende ulovfestet gjennomskjæring. Sakene som har vært behandlet i rettsapparatet er nesten uten unntak ikke direkte sammenlignbare, og omtaler kun i meget begrenset utstrekning konsekvenser utover den transaksjonen og det skattesubjektet som blir rammet av gjennomskjæringen.

I Zenith-dommen⁶¹, som gjaldt ulovfestet gjennomskjæring i forbindelse med spørsmålet om salg av skatteposisjoner, uttalte Høyesterett som følger:

«Den ankende part har fremholdt at gjennomskjæringen i denne sak bare gjelder aksjeoverdragelsen, ikke selskapsstrukturen. Jeg bemerker at det ikke kan være noe til hinder for på denne måte å begrense en gjennomskjæring til aksjeoverdragelsens virkninger for skattekredittene i et selskap og for øvrig behandle selskapet og aksjeoverdragelsen etter vanlige skattemessige regler. En slik tilsynelatende inkonsekvens vil ofte være en nødvendig følge av at det foretas gjennomskjæring.»

I Lignings-ABC⁶² er det anført som følger:

«Skattemessig tilsidesettelse (gjennomskjæring) innebærer at transaksjonen eller deler av den gis andre skattemessige virkninger for skattyter enn det som normalt skulle følge av den.

Den skatterettslige tilsidesettelsen (gjennomskjæringen) har i og for seg ingen privatrettslig virkning mellom partene eller overfor tredjemann. Den skatterettslige tilsidesettelse (gjennomskjæring) har heller ingen virkning når det gjelder andre sider ved skattleggingen hos skattyter enn de(n) transaksjon(er) eller del av transaksjon som

er satt til side. Hvor langt tilsidesettelsen rekker, må vurderes konkret.»

Verken Zenith-dommen eller Lignings-ABC omtaler direkte problemstillingen, men begge kildene ga etter skattekontorets oppfatning uttrykk for at konsekvensene av en ulovfestet gjennomskjæring ikke nødvendigvis vil være at det samlet sett må være skattemessig nøytralitet på transaksjonene, men at konsekvensene må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle.

Øvrig juridisk litteratur⁶³ kunne heller ikke ses å omtale en problemstilling som var sammenlignbar med skattekontorets sak. I to artikler om ulovfestet gjennomskjæring⁶⁴ har artikkelforfatterne argumentert med at gjennomskjæring med omklassifisering fra aksjesalg til innmatsalg bør få konsekvenser for begge partene, da gjennomskjæringen vil føre til en økonomisk dobbeltbeskatning. Artikkene gir uttrykk for forfatternes oppfatninger, men inneholder etter skattekontorets oppfatning ingen avgjørende juridiske momenter. Disse kunne derfor ikke tillegges særlig vekt i foreliggende sak.

Kontoret vurderte om det kunne trekkes paralleller til feilføringer ved fisjoner. Hovedregelen er at overføring av verdier i forbindelse med en fisjon som et utgangspunkt utløser beskatning som realisasjon, uttak eller utbytte. Det er likevel unntak fra skatteplikten, hvis særskilte vilkår som skattemessig kontinuitet på selskaps- og aksjonærnivå blir oppfylt. Ved materielle feilføringer som fører til at fisjonene blir skattepliktige, foreligger det praksis for at inngangsverdiene for det overtakende selskapet skal settes til samme beløp som utgangsverdien for det overdragende selskapet.

I fisjonssakene fører brudd på vilkårene for skattefrihet kun til at skattelovens hovedregler om kjøp og salg kommer til anvendelse. Det er derfor en vesentlig forskjell på disse tilfellene og saker hvor ulovfestet gjennomskjæring blir anvendt.

En skattyter er i utgangspunktet bundet av de former som blir valgt, og konsekvensene av ulovfestet gjennomskjæring rekker derfor ikke nødvendigvis lenger enn for overdragende part. Uansett gjennomskjæ-

58 Skatteloven § 5-1, jf. § 5-30 og § 9-9

59 Lignings-ABC 2012/13 side 1435 pkt. 3.1.

60 Jf. f.eks. Ole Gjems-Onstad i Norsk bedriftsskatterett 8. utgave side 275 og BÅHR Bedrift, selskap og skatt 5. utgave side 243.

61 Utr. 1997 side 1123.

62 Lignings-ABC 2012/13 side 1234 pkt. 5.6.

63 Skattemessig gjennomskjæring (Einar Harboe), Norsk bedriftsskatterett (Ole Gjems-Onstad), Omgåelse av skattereglene (Bettina Banoun), Zimmer/BAHR Bedrift, selskap og skatt.

64 Skatterett nr. 2 2005 side 128 og Revisjon og Regnskap nr. 3 2012 side 45.

ring på Industris hånd kan det være nærliggende at den overtakende parten behandles med de konsekvenser som den inngåtte privatrettslige avtalen innebærer, dvs. erverv av aksjer med kontinuitet på de skattemessige underliggende verdiene.

Skattekontoret bemerket kort at det ikke ville foreligge juridisk dobbeltbeskatning, da det var to ulike skattesubjekter som ble realisasjonsbeskattet og krevde forhøyet skattemessig inngangsverdi. Skattekontoret foretok dessuten en vurdering av hvorvidt konsekvensene av ulovfestet gjennomskjæring ville gi utilsiktede og urimelige resultater hvis inngangsverdien på eiendommene i Eiendomsspekulanten ikke ble økt.

Gjennomskjæringen førte ikke til økning av inntekten til Industri, men kun til at fritaksmetoden ikke kom til anvendelse, og at gevinsten derfor ble beskattet som alminnelig inntekt.

For Eiendomsspekulanten fikk ikke gjennomskjæringen skattemessige konsekvenser. Uavhengig av om salget ble klassifisert som aksjesalg eller innmatsalg for Industri, ervervet kjøperne aksjer med de konsekvensene dette ville ha for blant annet de skattemessige inngangsverdiene på de underliggende eiendelene. Ved erverv av aksjer kontra innmat blir det også normalt gitt en rabatt på kjøpesummen pga. reduserte muligheter for avskrivninger/risiko for høyere gevinst ved et eventuelt fremtidig salg av innmaten. Det ville derfor etter skattekontorets oppfatning, ikke være rimelig at eventuelle negative skattemessige konsekvenser for Industri som skyld-



tes at fritaksmetoden ikke ble gitt anvendelse, skulle godskrives et annet subjekt.

Et annet moment som også måtte tas med ved vurderingene var at hvis inngangsverdien hadde blitt forhøyet, ville kjøperen fått godskrevet den forhøyede verdien dobbelt, både i form av kostprisen på aksjene og via eiendommene i selskapet.

Skattekontoret konkluderte etter en samlet vurdering med at inngangsverdien ikke skulle forhøyes, men videreføres med skattemessig kontinuitet.

Fiktiv fakturering – summarisk fellesoppgjør

I renholdsbransjen og bygg- og anlegg er det de senere årene avdekket betydelige skatte- og avgiftsunndragelser gjennom såkalt fiktiv fakturering. Den vanligste metoden består i at det registreres selskaper, uttaksledd, og opprettes bankkonti selv om selskapene ikke har til hensikt å drive virksomhet. Deretter produseres det fiktive fakturaer med utgående merverdiavgift i uttaksleddenes navn. Fakturaene angir å gjelde entrepris utført av uttaksleddene. Fakturaene fradragsføres avgiftsmessig og skattemessig av mellomledd, som har inngått reelle avtaler om levering av varer og tjenester til sine oppdragsgivere. I noen tilfeller avvikes det fra denne modellen ved at uttaksleddene har reell omsetning i tillegg til den fiktive.

Mellomleddene innbetaler fakturabeløpene til uttaksleddenes bankkonti. Beløpene tas ut i konanter etter meget kort tid. Uttaksleddene mottar et mindre honorar for sin innsats. I noen tilfeller avvikes det fra denne modellen ved at mellomleddet tar ut fakturabeløpene kontant og hevder å ha betalt de fiktive fakturaene kontant.

I en serie saker har skattekontoret lagt til grunn at kontantbeløpene er blitt værende igjen eller kommet tilbake til mellomleddet, og at de er blitt benyttet til svart avlønning av personer med status som ansatte. Mellomleddet anses dermed som arbeidsgiver som har levert uriktige oppgaver over ytelser til ansatte. Når de ansatte ikke kan identifiseres, vil det medføre uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte. Villkårene for å foreta et summarisk oppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgiverens hånd, summarisk fellesoppgjør⁶⁵, er dermed oppfylt.

I tillegg er det fattet vedtak om tilbakeføring av inngående merverdiavgift og de skattemessige fradragene er omklassifisert til lønn. I noen saker er det også lagt til grunn at kontantbeløpene delvis er tatt ut av eierne som lønn/utbytte.



⁶⁵ Ligningsloven §9-5 nr. 8.