

mer for utdelinger hvis vilkårene i bestemmelsen er oppfylt.»

Retten fant heller ingen støtte i § 8–5 annet ledd, dens forarbeider eller tilknyttet rettspraksis for at begrensningene til fri egenkapital etter kapittel 8 oppheves i avviklingssituasjonen. Følgelig fant retten at «*reelle hensyn må bli utslagsgivende*».

I denne vurderingen tok retten utgangspunkt i hensynet bak restriksjonene kapittel 8 legger på bruken av selskapets egenkapital. Det er først og fremst selskapets kreditorer som skal vernes. Deres interesser er imidlertid fullt ut ivarettet i situasjoner hvor kreditorene har fått dekning og kreditorfristen har utløpt. Det er da ingen reelle grunner som skulle medføre at det er «*nødvendig å gå inn på de beregninger som § 8–1 legger opp til*».

Følgelig konkluderte retten med at såfremt vilkårene i aksjelovens § 16–9 første ledd er oppfylt, må bestemmelsen tolkes slik at det selskapsrettslig kan gis et konsernbi-

drag i avviklingsfasen uten hensyn til restriksjonene på fri egenkapital etter lovens kapittel 8. Retten la til grunn at selv om bestemmelsen i aksjeloven § 16–9 opphever restriksjonene på fri egenkapital som er angitt i kapittel 8 – var det fortsatt tale om et konsernbidrag gitt etter aksjeloven § 8–5.

Det neste spørsmålet retten måtte ta stilling til var hvilken klassifisering utdelingen skulle ha for skatteformål.

Skattemessig behandling

Staten argumenterte for at en utdeling etter aksjelovens § 16–9 for skatteformål måtte klassifiseres som realisasjonsvederlag. Rent umiddelbart synes standpunktet å ha noe for seg. Skatteloven § 10–37 første ledd annet punktum lyder som følger:

«Utdeling etter aksjeloven § 16–9 og allmennaksjeloven § 16–9 regnes som vederlag for aksjen.»

Dersom den korrekte skatterettslige bedømmelsen er realisasjonsvederlag, må naturligvis konsekvensen være at avgivende selskap ikke kan få fradrag i alminnelig inntekt for utdelingen.

Retten tok imidlertid utgangspunkt i lovlighetskravet i skatteloven § 10–2 og konstaterte at konsernbidragets lovlighet måtte vurderes etter de selskapsrettslige kildene. Dette har også Høyesterett slått fast i en sak om lovlighetskravet for en fisjon, jf. Urtv-2008–832 (Habberstad).

I motsetning til reglene om fisjon i aksjeloven kapittel 14, inneholder aksjeloven § 8–5 første ledd en uttrykkelig henvisning til skatteloven. Igjen viste imidlertid retten til at konsernbidraget var gitt etter aksjeloven kapittel 8, og «*verken etter § 16–9 eller mot oppgivelse av eierposisjon/innlevering av aksjebrev*». Følgelig falt utdelingen utenfor anvendelsesområdet til aksjeloven § 10–37.

Del III:

Skattebehandlingen i 2013 og 2014

Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i **Skatt øst i 2013/2014**. I denne del III omtales saker behandlet i skatteklagenemnda og enkelte saker som tar for seg merverdiavgiftsspørsmål.



Artikkelen er forfattet av:

Seksjonssjef
Monica Sivertsen
Skatt øst

Hun er DH-kandidat 1989, juridikum 1994, juridisk rådgiver v/Oslo likningskontor fra 1995–98, seniorrådgiver i Skattedirektoratet 1999–2000, underdirektor v/Oslo likningskontor fra 1.6.00 og seksjonssjef i Skatt øst fra 1.1.2008.

Skatteklagenemnda

Unnskyldelege forhold – faktumvillfarelse

Kronestykket AS er et investeringselskap som ble stiftet i 1970. I 1985 ble det foretatt en økning av aksjekapitalen ved en fondsemisjon. Ved registreringen av innbetalt kapital i Aksjonærregisteret i 2003, ble den nominelle aksjekapitalen ved en feil fra selskapet innberettet som innbetalt kapital. Denne feilen ble videreført i sel-

skapets oppgaver for de etterfølgende årene.

For inntektsåret 2012 ble det fattet vedtak om tilbakebetaling av innbetalt kapital. Vedtaket ble selskapsrettslig gjennomført korrekt. Utbetalingen til aksjonærene på totalt 5 MNOK ble i sin helhet antatt å være tilbakebetaling av innbetalt kapital, og derfor ikke tatt med til beskatning i aksjonærenes selvangivelser. Aksjonærene ga heller ikke tilleggsopplysninger.

Ved utbetalinger i forbindelse med nedskrivning av aksjekapitalen, skal fondsemittert kapital anses som tatt ut først.¹ Skattekontoret gjennomførte en kontroll som viste at 2 MNOK av tilbakebetalingen vedrørte den fondsemitterte kapitalen, og la til grunn at denne delen skulle anses som skattepliktig utbytte.

Aksjonærenes ligninger ble endret med den konsekvens at inntekten samlet ble forhøyet med 2 MNOK. Tilleggsskatt ble ilagt med 30 %.

Ligningene ble påklaget til skatteklagenemnda. Det var ingen uenighet om skatteplikten vedrørende den tilbakebetalte fondsemitterte kapitalen, og klagen vedrørte derfor kun spørsmålet om tilleggsskatt.

I klagen ble det påberopt diverse unnskyldelege forhold, som f.eks. at fondsemisjonen ble uteglemt, at saken til dels reiste kompliserte skatte- og selskapsrettslige spørsmål, og at utfyllingen av næringsopp-gaven skapte utfordringer for aksjonærene og rådgiverne. Ved utbetalingen trodde både aksjonærene, forretningsføreren og revisoren at beløpet i sin helhet var tilbakebetaling av innbetalt kapital. De anførte videre at unnskyldelege forhold skal prakti-

¹ Skatteloven § 10-11 femte ledd.

seres lempeligere og at unnskyldningsgrunnene uerfarenhet eller annen årsak burde komme til anvendelse.

Skattekontoret la i innstillingen til skatteklagenemnda til grunn at det var gitt uriktige/ufullstendige opplysninger som hadde ført til skattemessige fordeler. Grunnvilkåret for ileggelse av tilleggsskatt var derfor oppfylt.²

Det er unntak fra tilleggsskatt når skattyters forhold må anses unnskyldelig pga. sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.³ Det er skattemyndighetene som med klar sannsynlighetsovervekt må tilbakevise at unnskyldelige forhold foreligger.

I skattekontorets innstillinger til vedtak ble de anførte unnskyldelige forholdene vurdert konkret. Det ble blant annet tatt hensyn til at unnskyldelige forhold ifølge forarbeidene⁴ og etterfølgende uttalelser fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet, skulle benyttes i større utstrekning enn etter de tidligere reglene. Kontoret fant likevel ikke at unnskyldelige forhold kunne anses å foreligge, og viste til at skatteplikten burde være ganske klar. Feilen kunne derfor ikke være unnskyldelig som rettsvillfarelse. Feilen kunne i en viss utstrekning lastes selskapets fullmektig ved feilaktig innberetning av innbetalt kapital til aksjonærregisteret. Feil som skyldes fullmektig er likevel normalt kun unnskyldelig for skattyterne hvis feilen også kan anses unnskyldelig for fullmektigen. Dette vilkåret var ikke oppfylt.

Kontoret kunne heller ikke se at det forelå øvrige individuelle forhold hos aksjonærene som kunne føre til at unntaket fra tilleggsskatt kunne gis anvendelse.

Innstillingene til vedtak ble sendt på inn-syn. I tilsvaret ble det påberopt et nytt unnskyldelig forhold som ikke hadde vært vurdert i de opprinnelige innstillingene – faktumvillfarelse.

At spørsmålet om faktumvillfarelse kunne være et unnskyldelig forhold, synes ikke å være direkte omtalt i verken forarbeidene til de nye tilleggsskattebestemmelsene eller i juridisk litteratur. Kontoret la likevel til grunn at faktumvillfarelse i prinsippet kunne være et unnskyldelig forhold, men

at dette måtte vurderes konkret for hver av aksjonærene.

Petrus var aksjonær med en eierandel på 40 %. Han hadde vært eier siden selskapet ble stiftet, og hadde i hele eierperioden hatt ulike styreverv i selskapet. Både på tidspunktet for fondsemissjonen og utbetalingen var han også styreleder, og han hadde ved begge hendelsene undertegnet på de nødvendige dokumentene. Skattekontoret la ved vurderingene likevel til grunn at han av ulike årsaker faktisk ikke erindret fondsemissjonen, og at det derfor forelå faktumvillfarelse også for han.

En skattyter er den nærmeste til å kjenne faktum, ikke minst når det er få hendelser i selskapet og han i tillegg er styremedlem. En utbetaling til Petrus på kr 800 000 er betydelig, og betinger et skjerpet aktsomhetskrav. Selv om han på leveringstidspunktet for selvangivelsen faktisk ikke kunne erindre en fondsemissjon i overkant av 25 år tilbake i tid, kunne ikke en faktumvillfarelse for denne aksjonæren anses som unnskyldelig. Den ilagte tilleggsskatten på 30 % ble derfor foreslått fastholdt.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Petrine var aksjonær med 5 %. Aksjene ble ervervet ved arv i 1995. Hun hadde i hele eierperioden vært passiv aksjonær, og aldri hatt styreverv eller lignende i selskapet. Skattekontoret la under sterk tvil til grunn at forholdet kunne anses unnskyldelig for henne. Hun var aldri informert om den forutgående fondsemissjonen, og la ved utarbeidelsen av selvangivelsen til grunn at de opplysningene hun mottok fra selskapet, med hensyn til skattefri tilbakebetaling av innbetalt kapital, faktisk var korrekte. Petrine hadde etter skattekontorets oppfatning heller intet incitament til å stille spørsmål om deler av utbetalingen faktisk kunne være skattepliktig.

Den ilagte tilleggsskatten ble derfor frafalt av skattekontoret etter delegasjonsreglene.⁵

Spørsmål om oppgrossing av nettolønn til bruttolønn

Johnny B. Good var etter internretten bosatt i Norge,⁶ men bosatt i USA etter skatteavtalen.⁷ Han hadde under arbeidsopphold i USA inngått en avtale om net-

tolønn med sin norske arbeidsgiver. Etter skatteavtalen⁸ var det bare USA som kunne beskatte denne lønnen. Han var trygdet i Norge, og skulle derfor svare trygdeavgift. Trygdeavgift er ikke regulert i skatteavtalen, og spørsmålet i saken var hvordan inntekten skulle grosses opp fra nettolønn til bruttolønn.

I skattekontorets vedtak ble lønnen grosset opp med beregnet full norsk skatt.

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda. Johnny B. Good hevdet at det var den reelle betalte skatten i USA som utgjorde en skattepliktig fordel. Hvis nettolønnen ble grosset opp med full norsk skatt, ville dette etter skattyters syn medføre at trygdeavgiften ville bli utlignet på en hypotetisk fordel.

Skattekontoret la i innstillingen til skatteklagenemnda til grunn at trygdeavgift etter folketrygdlovens regler⁹ skal beregnes av personinntekt, som blant annet omfatter fordel vunnet ved arbeid.

Skattekontoret viste til at den skattemessige behandlingen av nettolønnsavtaler ikke har vært omhandlet i forarbeidene til skatteoven eller i rettspraksis. Kontoret viste til to uttalelser fra Finansdepartementet, henholdsvis av 28. juni 2004¹⁰ og 31. januar 2013, som støttet skattekontorets syn om hvordan nettolønn skulle grosses opp. Både ligningspraksis og innstillingen i denne konkrete saken bygde på disse uttalelsene. Selv om uttalelsen av 31. januar 2013 omhandler arbeidstakere som var bosatt i Norge etter skatteavtalen, mente kontoret at prinsippene gjaldt så lenge lønnsinntekten var skattepliktig etter

8 Skatteavtalen artikkel 14.

9 Folketrygdloven § 23-3.

10 Utv. 2004 side 807.



NETTOLØNN: Johnny B. Good hadde under arbeidsopphold i USA inngått en avtale om nettolønn med sin norske arbeidsgiver.

2 Ligningsloven § 10-2 nr. 1.

3 Ligningsloven § 10-3 nr. 1.

4 Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) side 41 pkt. 8.3.

5 Ligningsloven § 9-8 nr. 1.

6 Skatteoven § 2-1.

7 Skatteavtalen artikkel 3.

norsk skattelov. Skattekontoret siterte blant annet følgende om skattepliktige fordeler i nettolønnsavtaler fra den sistnevnte uttalelsen:

«Det er ikke tvilsomt at en skattyter som inngår en avtale med sin arbeidsgiver hvor arbeidsgiveren påtar seg skattyterens forpliktelse til å betale skatt, derved oppnår en fordel i skattelovens forstand.

Det er arbeidsgivers dekning av skatten som etter en slik avtale utgjør fordelene, ikke skatten som sådan.

Fordelen anses ikke som skattepliktig fordi den er innvunnet og periodisert. Fritaket fra skatteforpliktelsen er etter sin art en fordel vunnet ved arbeid. Tidsmessig er en slik fordel innvunnet når avtalen om nettolønn inngås.

Periodisering av lønnsinntekter skjer etter kontantprinsippet. På grunn av fordelens særlige karakter (dvs. et fritak fra en betalingsforpliktelse) vil en slik fordel ikke kunne mottas som et positivt pengebeløp i forbindelse med lønnsutbetalingene. Selv om fordelene består i et beløp som skattyteren etter avtalen med arbeidsgiveren ikke skal få utbetalt, er dette imidlertid ikke til hinder for at periodiseringen av denne fordelene skjer etter hvert som skattyteren løpende mottar lønnsutbetalingene i form av nettobeløp.

Departementet er ikke enige i synspunktet om at arbeidsgiverens forpliktelse til å dekke arbeidstakerens skatt ikke utgjør en skattepliktig fordel, når en skattyter ved ligningen rent faktisk ikke får utlignet en norsk skatt på lønnsinntekten på grunn av særlige fritaksregler som anvendes på ligningsstadiet og som innebærer unntak eller nedsettelse av en skatteforpliktelse. Det kan ikke unnlates å gisse opp nettolønnen med norsk skatt på dette grunnlaget.

I disse tilfellene skal derfor brutto beløp oppgrosset med norsk skatt lønnsinnberettes og danne grunnlag for eventuell beregning av trygde- og arbeidsgiveravgift.»

Skattyter hevdet, etter innsyn, at innstillingen til vedtak var i strid med legalitetsprinsippet fordi skattekontoret ikke viste til et rettslig grunnlag for å endre grunnlaget for beregning av trygdeavgift.

Skattekontoret mente at innstillingen ikke var i strid med legalitetsprinsippet.

Utgangspunktet er at skattelovens bestemmelser skal følges ved fastsettelse av en fordel mottatt fra arbeidsgiver. I skatteretten skal et alminnelig bruttoprinsipp legges til grunn på alle stadier av den skatte- og avgiftsmessige behandlingen av lønnsinntekter.

Skattekontoret innstilte derfor på at ligningen skulle fastholdes. Skatteklagenemnda fulgte ikke kontorets innstilling, men tok skattyters klage til følge. Nemndas flertall bemerket som følger:

«Det er krav om hjemmel i lov for å beskatte inntekt, jf. «fordel vunnet ved arbeid.» En økonomisk verdi er en fordel, så også at arbeidsgiver betaler ens forpliktelser. Den skatt som faller på inntekten (og blir betalt av arbeidsgiver) er en slik fordel. Når inntekten ikke er skattepliktig til Norge, vil en oppgrossing med norsk skatt være en hypotetisk, ikke aktuell fordel. En slik hypotetisk fordel er ikke økonomisk verdi og derfor ikke en fordel i skattelovens forstand, og således heller ikke skattepliktig. I den grad arbeidsgiver betaler skatt til utlandet, må det oppgrosset med reelt betalt skatt. Dersom Finansdepartementet av praktiske eller andre årsaker ønsker en annen løsning, må det etter flertallets syn skje ved lov- eller forskriftsendring. Det er ikke tilstrekkelig med en uttalelse fra departementet.»

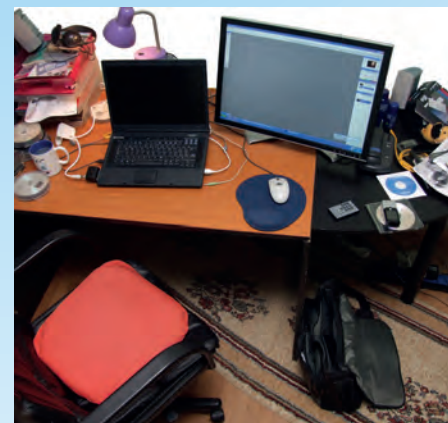
Skattekontoret har sendt saken til Skattedirektoratet og anmodet om at saken overprøves av Riksskattenemnda.¹¹

Utleie av lokaler i privat bolig

Skattyter leide ut noen rom i sin private bolig til Konsulent AS som var et heleid selskap. Skattekontoret vurderte om leieforholdet var reelt og om prisen var korrekt. Dersom leieforholdet ikke var reelt eller var overpriset, måtte det vurderes om overføringen av vederlaget helt eller delvis var å anse som lønn eller utbytte. Ved eventuell omklassifisering til lønn, måtte Konsulenten betale arbeidsgiveravgift av det omklassifiserte beløpet.¹² I motsatt fall ville leieinntekten være skattefri pga. fritaksligning av bolig.

Skattekontoret vurderte i innstillingen til vedtak for skatteklagenemnda om:

- det forelå en skriftlig leiekontrakt
- virksomheten hadde en eksklusiv disposisjonsrett til lokalene



REELL UTLEIE? Skattyter leide ut noen rom i sin private bolig til Konsulent AS som var et heleid selskap. Skattekontoret vurderte om leieforholdet var reelt og om prisen var korrekt.

- omfanget av arbeid som ble utført av virksomheten i lokalene sto i forhold til leiekostnadene
- lokalene kunne nås uten å gå gjennom rom som ble benyttet av skattyter til boligformål
- lokalene var laget spesielt for virksomhetens formål, og ikke lett kunne ominnredes til boligformål mv.
- virksomheten hadde plassert inventar og driftsmidler i lokalene, eller om lokalene ble benyttet til lager i noe omfang
- lokalene ble brukt til å ta imot kunder eller utlevere varer
- lokalene var markert utad, f.eks. ved skilt, oppføring i telefonkatalogen/gule sider eller oppføring på brevark
- lokalene var i bruk i vanlig arbeidstid og ikke bare ved overtid-/kveldsarbeid
- Konsulenten hadde annet kontor i området

Skattekontoret vurderte dessuten om leien oversteg markedsverdi for tilsvarende lokaler på det stedet eiendommen var beliggende, hensyntatt den faktiske bruken.

Det var inngått skriftlig leiekontrakt mellom skattyter personlig og Konsulenten hvor det fremgikk hvilke rom som var utleid, og at Konsulenten hadde eksklusiv bruksrett til disse. Den avtalte leien var kr 180 000 pr. år. Av leiekontrakten fremgikk det at Konsulenten eksklusivt disponerte hele første etasje med et samlet areal på 45 kvadratmeter. Konsulenten var registrert på adressen i Enhetsregisteret, og det forelå ingen andre adresser knyttet til virksomheten. Skattekontoret var på bakgrunn av de foreliggende opplysningene

¹¹ Ligningsloven § 9-5 nr. 5.

¹² Folketryktdoven § 23-2 første ledd.

ikke i tvil om at det forelå et reelt leieforhold.

I løpet av saksbehandlingen kom det imidlertid frem flere opplysninger om størrelsen på lokalene. Skattekontoret sendte derfor ut en uavhengig takstmann for å besiktige de utleide lokalene. Ved besiktigelsen ble det foretatt kontrollmåling og gjennomgang av lokalene. Det viste seg da at hele første etasje var på nærmere 90 kvadratmeter, og at virksomheten benyttet ca. 60 kvadratmeter. Skattekontoret la deretter til grunn at det var 60 kvadratmeter som ble utleid til Konsulenten.

Vurdering av markedsleie

For å finne markedspris, måtte kontoret vurdere hva en uavhengig tredjepart ville ha vært villig til å betale for å leie lokalene til samme formål som Konsulenten benyttet lokalene til. Etterspørselen etter kontorlokaler i privatbolig i boligstrøk er generelt sett svært lav og tilnærmet ikke-eksisterende, og dette reduserer nivået på markedsleien tilsvarende.

Konsulenten anførte at prisnivået var riktig, og at partene hadde tatt utgangspunkt i det alminnelige prisnivået i Lillestrøm. Selskapet la også ved flere eksempler som skulle dokumentere markedsmessig leie.

Skattekontoret tok derimot utgangspunkt i at lokalene lå langt fra sentrum i Lillestrøm, og mer enn én kilometer fra nærmeste tettbebyggelse. Videre måtte det anses som prisreducerende at lokalene lå inne i skattyters private bolig, og at det ikke var annen næringsvirksomhet i området. Det ble laget en oversikt over skattyters prisdokumentasjon og de funnene skattekontoret hadde gjort ved bruk av finn.no, OPAKs prisstigningsrapport og Eiendomsverdi.no. OPAKs rapport hadde ikke konkrete opplysninger om priser i det aktuelle området, men kontoret mente uansett at rapporten ga en indikasjon på leienivået. Etter kontorets vurdering var det i så henseende aktuelt å se hen til det som i rapporten ble benevnt som «eldre, urasjonelle lokaler», siden lokalene både lå utenfor sentrum og utenfor et næringsområde, og i tillegg var i en privatbolig. Ifølge OPAKs prisstigningsrapport var den årlige leieverdien for slike lokaler i 2012 på kr 800 pr. kvadratmeter. For 60 kvadratmeter ga dette en leieverdi på kr 48 000.

Konsulenten hadde samlet betalt kr 180 000, og det overskytende beløpet på kr 132 000 ble beskattet som utbytte.

Skatteklagenemnda sluttet seg til kontorets innstilling.

Klassifisering av inntekt fra syntetisk opsjon

Amanda Lanke var en ledende ansatt i Penge ASA. 15. oktober 2008 inngikk hun en avtale med Penge om rett til verdistigning på 200 000 aksjer i Binge AS, dersom verdien oversteg kr 20 pr. aksje, begrenset oppad til kr 50 pr. aksje. Binge var et selskap i Penge-konsernet. Amanda overdro rettighetene til sitt eget selskap, CasadiMama AS, i begynnelsen av desember samme året.

Premien på 1,5 MNOK ble betalt i romjulen 2008. I henhold til avtalen kunne skattyter/CasadiMama kreve avregning og utbetaling på ethvert tidspunkt frem til 15. april 2010. I september 2009 krevde CasadiMama avregning, og fikk utbetalt 10 MNOK. Denne utbetalingen ble basert på en verdi pr. aksje på kr 50, mens omsetningsverdien pr. aksje var kr 42.

Skattekontoret varslet Amanda om at kontoret ville vurdere om hele eller deler av gevinsten på 8,5 MNOK skulle omklassifiseres til lønnsinntekt.¹³ Etter bokettersyn og korrespondanse med skattyter, fattet skattekontoret vedtak om at gevinsten var skattepliktig som lønn etter skatteloven § 5–1.

Skattyter påklaget vedtaket til skatteklagenemnda. Hun viste først og fremst til at den inngåtte finansielle avtalen innebar en viss risiko, og at den var inngått på markedsmessige vilkår. Dersom skattyter hadde betalt markedspris for rettighetene, hadde hun ikke mottatt en fordel som kunne skattlegges som fordel vunnet ved arbeid.

I innstillingen til skatteklagenemnda, pekte skattekontoret innledningsvis på at «*enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet*» er skattepliktig inntekt. Arbeidsbegrepet er ikke nærmere definert i

¹³ Skatteloven §§ 5-1, jf. 5-10.



SYNTEISK OPSJON: Amanda Lanke inngikk en avtale med Penge om rett til verdistigning på 200 000 aksjer i Binge AS.

skatteloven, men etter skatteloven § 5–10 er det ikke et vilkår at det dreier seg om en personlig tjeneste i arbeidsforhold, også andre former for belønning kan falle innenfor begrepet. For at en inntekt skal kunne beskattes som arbeidsvederlag, er det et vilkår at det foreligger en tilknytning mellom vederlaget og arbeidet. Skattekontoret viste i denne sammenhengen til flere høyesterettsdommer.¹⁴ Vurderingstemmet vil blant annet være om aksjeervervet/avtalen i vesentlig grad begunstiger skattyter med hensyn til betaling for aksjene, og mulighet for gevinst ved senere salg, jf. Kruse Smith-dommen.

Skattekontoret viste videre til juridisk teori, der skillet mellom arbeids- og kapitalinntekt er behandlet.¹⁵

I denne saken fikk Amanda, som ledende ansatt i Penge, tilbud om å kjøpe en rettighet som ga henne den aktuelle gevinsten. Andre ledende ansatte fikk samme tilbudet.

Den inngåtte avtalen var beskrevet som en avtale om kontantavregnet verdistigning i aksjer, uten rett til å overta aksjene. Skattekontoret bemerket at avtalen hadde likhetstrekk med en opsjonsavtale. En opsjon er en rett, men ikke en plikt, til å kjøpe eller selge verdipapirer (typisk aksjer), til en på forhånd avtalt pris på eller innen en bestemt dato. Denne fremtidige prisen kan avvike fra verdipapirets eller varens markedsverdi. Det som påvirker verdien på en opsjon, er forventet verdi av underliggende aktiva, tid til forfall og volatiliteten. Som hovedregel beskattes gevinst ved innløsning av opsjoner som kapitalinntekt.

En avtale om differanseavregning gir derimot en rett til utbetaling i konanter tilsvarende det beløpet ordinære kjøpsopsjoner ville gitt.¹⁶ Rene kontantbeløp som erverves i arbeidsforhold, beskattes alltid etter de alminnelige reglene for lønnsinntekt.¹⁷ Det samme vil gjelde for bonuser, selv om det utbetalte beløpet er beregnet ut fra verdiutviklingen på aksjene i arbeidsgiverselskapet. En slik avtale vil ikke falle inn under skatteloven § 5–14 om beskatning av aksjer og opsjoner i arbeidsforhold.¹⁸ Det avgjørende er at

¹⁴ Utrv. 2000 side 1537 Pre Finans, Utrv. 2000 side 993 Kruse Smith og Utrv. 1958 side 616 Hagerup.

¹⁵ Zimmer/BA-HR: Bedrift, selskap og skatt 5. utgave side 556-558.

¹⁶ Lignings-ABC 2014/15 side 488 pkt. 312.

¹⁷ Skatteloven §§ 5-1, 5-10 og 12-2 bokstav a.

¹⁸ Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utrv. 1997 side 203.



Maestro og Signant* gjør jobben mye enklere.

* Elektronisk signatur med Signant er innebygget i Maestro Årsoppgjør. Det er enkelt å lage ferdig årsregnskapet og la hele signaturprosessen gå automatisk.

Maestro Årsoppgjør er markedslederen innen programvare for årsoppgjør. Programmet er den enkleste veien til korrekt utfylte ligningspapirer og regnskap.

Programvaren er integrert med Altinn og åpner for elektronisk innlevering av økonomisk informasjon.

Systemet gir mulighet for innlevering av skjema til flere offentlig etater på en enkel, rask og sikker måte. Vi er stolte av å si at av alle fagsystemleverandører leverer vi flest årsoppgjør og likningspapirer via Altinn.

Flere tilleggsmoduler til Maestro Årsoppgjør finnes for utarbeidelse av nøkkeltallsanalyser, konsernregnskap og perioderegnskap.

Ta kontakt på telefon 02575
eller salg@maestro.no for mer informasjon og bestilling

maestro.no/arsoppgjør

arbeidstaker ikke får rett til aksjer, men kun rett til et kontantbeløp.

Skattekontoret viste til at det er en allmenn oppfatning at avtaler om differanseavregning som tildeles ledende ansatte, er en avlønningsform for arbeidet utført for selskapet (bonusavtaler). Styret i et allmennaksjeselskap er også ansvarlig for å utarbeide en erklæring om fastsettelse av lønn og annen godtgjørelse til ledende ansatte.¹⁹

Skattekontoret bemerket at det var forhold rundt innløsningen av avtalen som utpekte seg som ikke-markedsmessige. Verdivurderingene av Binge var ikke knyttet til datoen for opsjonsutøvelsen. Videre ble det ikke brukt lik metode for verdivurdering ved inngåelsen av avtalen og innløsning. Penge utbetalte også 1,6 MNOK mer enn verdivurderingen av Binge tilsa, basert på en verdivurdering på kr 42 pr. aksje.

På bakgrunn av skattyters kommentarer i klagen og innsynsrunden, la skattekontoret likevel til grunn at aksjeprisen på innløsningstidspunktet var kr 42 pr. aksje. Etter skattekontorets oppfatning var også prisingen på tidspunktet for inngåelse av avtalen markedsmessig. Partene hadde benyttet en standardisert opsjonspringsmodell der avkastningen skulle følge aksjekursen, og det var ikke innvunnet noen særskilt fordel på tildelingstidspunktet. Amanda hadde tatt en risiko i forhold til hvordan markedsprisen på aksjene ville utvikle seg i avtaleperioden, og dette talte for at gevinsten skulle klassifiseres som inntekt vunnet ved kapital. Skattekontoret konkluderte derfor med at beregnet gevinst opp til kr 42 pr. aksje skulle klassifiseres som kapitalinntekt. Kontoret viste i denne sammenhengen til Kruse Smithdommen.

Skattekontoret vurderte deretter om gevinsten som knyttet seg til verdistigningen fra kr 42 til kr 50 pr. aksje, skulle anses som kapitalgevinst eller fordel vunnet ved arbeid. CasadiMama fikk faktisk utbetalt 10 MNOK, selv om markedsverdien på aksjene i Binge kun tilsa en utbetaling på 8,4 MNOK. Skattyter anførte at differansen skyldtes variable dollarkurser og variasjoner i aksjekursen i perioden. Amanda var likevel enig i at det på innløsningstidspunktet var en slik differanse.

Skattekontoret konkluderte med at 1,6 MNOK måtte anses som lønnsinntekt for Amanda, uavhengig av om merutbetalingen ble utbetalt til CasadiMama. Amanda ble dermed identifisert med sitt heleide selskap.

Skatteklagenemnda sluttet seg til kontorets innstilling.

Utleie av fast eiendom – spørsmål om deltakerligning

Sameiet Kontorbygg er registrert som et tingsrettslig sameie i Enhetsregisteret. Sameiet har fem personlige deltakere med tilsammen 48 % av andelene, og Drift AS med 52 %. Kontorbygg eier en forretningseiendom som i sin helhet blir leid ut til Drifts morselskap, Bedrift AS. Leieavtalen ble inngått på begynnelsen av 2000-tallet, og har en varighet på 25 år. Det årlige vederlaget er avtalt til fem MNOK, og leietakeren skal dekke alle eiendommens løpende kostnader med unntak av forsikringspremie og eiendomsskatt. Eventuelle nødvendige utskiftninger av tekniske installasjoner som heiser etc., er utleiers ansvar i den utstrekning disse ikke lar seg vedlikeholde. Leiearealet i eiendommen utgjør ca. 5 000 kvadratmeter.

Sameiet har levert oppgaver som deltakerlignet selskap, og deltakerne har blitt lignet i samsvar med disse oppgavene, dvs. med blant annet skatteplikt for utdelinger²⁰ til de personlige deltakerne.

En av deltakerne påklaget ligningen, og anførte at Kontorbygg ikke skulle deltakerlignes da sameiet ikke utøvet virksomhet. Skattekontoret fattet vedtak på Kontorbyggs hånd, og kom etter en konkret vurdering til at sameiet faktisk utøvet virksomhet og derfor skulle deltakerlignes.

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda.

Skattyter anførte at samtlige deltakere var passive sameiere, og ikke deltok i noen form for næringsvirksomhet av den karakteren og det omfanget som kreves for at sameiet kunne anses som et ansvarlig selskap. Det ble blant annet påpekt at alt vedlikehold var leietakerens ansvar, og at sameiets aktivitet derfor ble meget begrenset. Eiendommen ble leid ut på en langsiktig leiekontrakt. Det var særdeles få beslutninger styret måtte ta, og det ble kun

avholdt to styremøter og ett sameiermøte pr. år, med svært begrenset agenda.

Eiendommen kunne vært seksjonert, og ved en seksjonering ville skattyters areal kun vært i underkant av 500 kvadratmeter.

Det ble forøvrig vist til Lignings-ABC²¹ hvor det blir presisert at inntekt ved utleie av større arealer etter en konkret vurdering kan bli ansett som kapitalavkastning hvis aktivitetsnivået er spesielt lavt, f.eks. i tilfeller der det er inngått en langsiktig leieavtale og leietakeren har ansvaret for både ytre og indre vedlikehold.

Bestemmelsene om deltakerligning gjelder for deltakere i ansvarlige selskaper mv. Problemstillingen ble derfor om Sameiet Kontorbygg måtte anses som et ansvarlig selskap. Det var ikke avgjørende hvorvidt sameiet var registrert som et ansvarlig selskap, men om dette oppfylte de materielle vilkårene for å være et selskap.²² For at det skal foreligge et ansvarlig selskap, må det etter selskapslovens regler foreligge en økonomisk virksomhet som utøves for to eller flere deltakeres felles regning og risiko, og minst en av deltakerne har et ubegrenset personlig ansvar for virksomhetens samlede forpliktelser.

Etter kontorets oppfatning var det ikke tvilsomt at aktiviteten ble utøvet for deltakeres felles regning og risiko. Dette ble blant annet begrunnet med at deltakerne i Kontorbygg var pliktige til å dekke underskudd som eventuelt kunne oppstå, f.eks. pga. betalingsmislighold eller ved kostnader til nødvendige utskiftninger av tekniske installasjoner etc.

Spørsmålet ble da om sameiet utøvet virksomhet i selskaps- og skattemessig forstand. Kontoret la til grunn at virksomhetsbegrepet i selskapsloven § 1-1 måtte vurderes etter tilsvarende prinsipper som bedømmelsen av forholdet mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet i relasjon til skattelovens regler.

For at virksomhet skal foreligge, er det krav om at denne:

- har en viss varighet
- har et visst omfang
- objektivt sett er egnet til å gi overskudd
- utøves for egen regning og risiko

19 Allmennaksjeloven § 6-16 a.

20 Skatteloven § 10-42.

21 Lignings-ABC 2014/15 side 1571 pkt. 3.3.12.
22 Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) side 19 pkt. 1.6.3.

Det var ikke tvilsomt at kravet til omfang var oppfylt, at utleien objektivt sett var egnet til å gå med overskudd, og at virksomheten ble utøvet for egen regning og risiko. Det avgjørende vurderingstemaet ble da om aktiviteten hadde et tilstrekkelig omfang.

Skattekontoret bemerket at anførselen om mulighet for seksjonering av eiendommen/ oppløsning av det tingsrettslige sameiet ikke kunne ha betydning da de skattemessige konsekvensene måtte vurderes på bakgrunn av det foreliggende faktum, og ikke en alternativ løsning. Vurderingene måtte derfor foretas på bakgrunn av et areal på ca. 5 000 kvadratmeter, og ikke et forholdsmessig areal for skattyters andel på i underkant av 500 kvadratmeter.

Ifølge Lignings-ABC vil utleie til forretningsformål på mer enn ca. 500 kvadratmeter normalt måtte anses som virksomhet. Det må likevel foretas en helhetsvurdering, som kan føre til at utleie av større arealer kan anses som kapitalavkastning hvis aktivitetsnivået er tilstrekkelig lavt. Den langsiktige leiekontrakten og leietakerens ansvar for både ytre og indre vedlikehold, var derfor momenter som måtte vurderes.

Kontoret la til grunn at aktiviteten var beskjedent, men bemerket likevel at det for de senere årene var fradragsført årlig godtgjørelse til forretningsfører på i underkant av kr 100 000. Det ble i tillegg utbetalt godtgjørelse til styremedlemmene på i overkant av kr 50 000 pr. år. Disse godtgjørelsene kunne indikere en viss aktivitet fra forretningsføreren/styremedlemmene, uten at kontoret fant det nødvendig å estimere omfanget. Det ble forøvrig i denne forbindelse bemerket at aktiviteten som ble utført av forretningsføreren, måtte tilordnes sameiet.²³

Selv om aktiviteten var relativt beskjedent, fant ikke skattekontoret det tvilsomt at Kontorbygg utøvet virksomhet. Da deltakerne hadde et udelt, ubegrenset og personlig ansvar for virksomhetens samlede forpliktelser, måtte sameiet anses som et ansvarlig selskap i relasjon til reglene i skatteoven § 10–40.

Eiendommen ble leid ut til Bedrift, som var morselskap til Drift som eide 52 % av sameiet. Det hadde ingen avgjørende betydning for de skattemessige vurderingene, men kontoret knyttet likevel i inn-

stillingen til vedtak, enkelte vurderinger til spørsmålet om sameiet måtte identifiseres med den aktiviteten som Bedrift faktisk utøvde i forbindelse med vedlikehold etc.

En slik problemstilling, som også gjaldt utleie av en forretningsgård, har vært behandlet av Agder lagmannsrett.²⁴ Vedlikehold skulle i denne saken i sin helhet utføres av leietakeren, som var et aksjeselskap med samme eiere som forretningsgården. Retten la til grunn at eierne av eiendommen i realiteten leide denne ut til seg selv, og at vedlikeholdet som leietakeren utførte, måtte henføres eierne ved vurderingen av aktiviteten. I skattekontorets sak var det ikke 100 % tilsvarende eierinteresser, men det forelå en økonomisk fellesinteresse mellom Drift med mer enn 50 % eierandel i sameiet og leietakeren. Denne økonomiske fellesinteressen måtte etter kontorets oppfatning være tilstrekkelig til at den aktiviteten som ble utøvd av Bedrift måtte tilordnes sameiet ved vurderingene av aktivitetskravet.

Skatteklagenemnda sluttet seg til kontorets innstilling.

Kan avgitt konsernbidrag være tilbakebetaling av innbetalt kapital?

Gåtteposen AS er heleid av Gåttemor AS. Selskapet ga i 2011 konsernbidrag uten skattemessig virkning med 300 MNOK. Skattekontoret fant ved en kontroll at Gåtteposen hadde foretatt en feilføring av midlertidige forskjeller, som førte til en underdekning i egenkapitalen. Vilårene for beregning av korreksjonsinntekt var derfor oppfylt. Selskapets ligning ble endret, og korreksjonsinntekten ble fastsatt til 200 MNOK.

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda. Det var ingen uenighet om beregningen av korreksjonsinntekten, hvis vilårene var oppfylt. Gåtteposen anførte at det ikke ble gitt konsernbidrag til Gåttemor, men at ytelsen derimot var tilbakebetaling av innbetalt kapital. Selskapet påpekte at utdeling av konsernbidrag utover alminnelig inntekt i henhold til ligningspraksis kan være tilbakebetaling av innbetalt kapital. Det ble i denne forbindelse vist til et vedtak fra Sentralskattekontoret for Storbedrifter.²⁵ Overligningsnemnda kom i denne saken til at utbytte og konsernbidrag til morselskap skulle vurderes likt i relasjon til reglene om korreksjonsinntekt. Utdelingen av konsernbi-

drag kunne derfor være tilbakebetaling av innbetalt kapital.

Gåtteposen foretok i begynnelsen av 2011 en nedsettelse av overkursfondet med 400 MNOK, som ble overført til fri egenkapital. Denne nedsettelsen ble gjennomført for å kunne klassifisere utdelingen som tilbakebetaling av innbetalt kapital. Selv om den påståtte tilbakebetalingen ikke ble vist korrekt i selskapets oppgaver, kunne dette ikke være avgjørende. Det avgjørende måtte derimot være realitetene bak transaksjonen, som klart viste at det ikke ble ytt konsernbidrag, men derimot at det ble tilbakebetalt tidligere innbetalt kapital. Tilbakebetalingen lå innenfor rammen av den innbetalte kapitalen, og selskapet var derfor i posisjon til å foreta en skattefri tilbakebetaling av innbetalt kapital til Gåttemor.

Gåtteposen anmodet subsidiært om endring av konsernbidraget. Selskapet anførte i denne forbindelse at adgangen til endring av konsernbidrag er rettslig forankret i forarbeidene til skatteoven, og i retts- og ligningspraksis. Det er som hovedregel adgang til å endre konsernbidrag, hvis selskapet ikke har handlet illojalt.

Rettskildene gir ingen indikasjoner på at det skal foretas ulike vurderinger avhengig av om konsernbidraget blir gitt med eller uten skattemessig virkning. Selskapet viste til Skattedirektoratets uttalelser,²⁶ og bemerket at det også er adgang til endring av konsernbidrag i de tilfellene det ikke er avgitt konsernbidrag ved ordinær ligning. Endring av konsernbidraget ville derfor etter selskapets oppfatning være klart innenfor formålet med endringsadgangen.

Skattekontoret la i innstillingen til skatteklagenemnda, innledningsvis til grunn at en utdeling som ble foretatt etter reglene om konsernbidrag for skattemessige formål kunne klassifiseres som tilbakebetaling av innbetalt kapital. Kontoret viste i denne forbindelse til vedtaket fra Sentralskattekontoret for Storbedrifter, som igjen viste til lovens forarbeider.²⁷

Spørsmålet til vurdering ble derfor om det avgitte konsernbidraget var en tilbakebetaling av innbetalt kapital, eller om det ble foretatt en ordinær avgivelse av konsernbidrag uten skattemessig virkning.

²⁴ Utv. 2011 side 983.

²⁵ Utv. 2008 side 374 pkt. 2.3.49.

²⁶ Utv. 2013 side 1179 og Utv. 2014 side 1990.

²⁷ Ot.prp. nr. 82 (1993-94).

Skattekontoret bemerket at de formelle rapporteringene i selvangivelsen skal reflektere sakens reelle forhold. Dersom de reelle forholdene skulle avvike fra de rapporterte, burde avvikene i det minste vært redegjort for i vedlegg til selvangivelsen.

Kontoret vurderte deretter de hendelse- snære bevisene i tillegg til selskapets anførsler, for å ta standpunkt til om det avgitte konsernbidraget kunne anses som tilbakebetaling av innbetalt kapital.

Det var flere momenter som ble tillagt vekt. Det ble blant annet ikke gitt opplysninger i aksjonærregisteroppgaven som tilsa at det ble foretatt tilbakebetaling av innbetalt kapital. Rapporteringen i aksjonærregisteroppgaven var derfor ikke i samsvar med selskapets anførsel om at konsernbidraget var en tilbakebetaling av innbetalt overkurs.

Selskapets henvisning til saken ved Sentralskattekontoret for Storbedrifter ble ikke tillagt særlig vekt. I denne saken hadde giveren av konsernbidraget i eget vedlegg til selvangivelsen, opplyst at konsernbidraget var å betrakte som tilbakebetaling av innbetalt kapital.

Konsernbidragsreglene bygger på at det er symmetri mellom giver- og mottakerselskapet. Gåttemor hadde i sine oppgaver regnskapsmessig behandlet bidraget som et konsernbidrag, og også levert konsernbidragsoppgave som vedlegg til selvangivelsen. Det var derfor ikke samsvar mellom opplysningene i mottakerselskapet og i Gåtteposen.

Selskapet hadde ikke fylt ut korreksjonsinntektsberegningen i selvangivelsen, og anførte at dette var et bevisst valg som indikerte at utdelingen faktisk var en tilbakebetaling. Det ville i et slikt tilfelle, etter kontorets oppfatning, vært naturlig at det ble gitt tilleggsopplysninger i selvangivelsen.

På bakgrunn av selskapets føringer i selvangivelsen med vedlegg, sett i sammenheng med inntektsføringen på morselskapets hånd, konkluderte skattekontoret med at utdelingen måtte klassifiseres som konsernbidrag. Vilklårene for å beregne korreksjonsinntekt etter de dagjeldende reglene i skatteloven § 10–5 var derfor oppfylt. Den beregnede korreksjonsinntekten kan etter overgangsregler til skatteloven § 10–5, med visse forutsetninger, fradragsføres til og med år 2017.

Med hensyn til selskapets subsidiære påstand om endring av konsernbidrag, bemerket kontoret at det foreligger både rettspraksis og en etablert ligningspraksis om at konsernbidrag kan endres hvis selskapets inntekt blir endret ved ordinær ligning eller endringssak. Denne lempelige praksisen er også nedfelt i uttalelser fra Skattedirektoratet. Kontoret var heller ikke uenig med selskapet i at adgangen til å endre også kan gjelde for konsernbidrag uten skattemessig virkning.

Mulighetene for endring av konsernbidrag måtte likevel, etter kontorets syn, begrenses til de tilfellene endring av selskapets inntekt kan relateres til økninger eller nedsettelse av alminnelig inntekt. I denne saken var det faktiske forholdet at det var utdelingen av konsernbidrag som sådan som utløste korreksjonsinntekten. Selskapets alminnelige inntekt ble således ikke endret, og formålet bak praksisen med en lempelig endringsadgang for konsernbidrag kunne ikke gjøres gjeldende.

Skatteklagenemnda sluttet seg til kontorets innstilling.

Frdrag for bot ilagt av ESA

Fix AS har gjennom en avtale med Grunneier sikret seg et konkurransefortrinn gjennom eksklusiv rett til Området. Den første avtalen med Grunneier ble inngått i 1990, og hadde 20 års varighet. I 2010 benyttet Fix seg av retten til å forlenge avtalen med ytterligere ti år.

Et konkurrerende selskap sendte klage til EFTA Surveillance Authority (ESA) i 2006. ESA innledet undersøkelser, og konkluderte i 2012 med at den inngåtte avtalen var i strid med EØS-avtalens konkurranseregler.²⁸ Fix ble ilagt en bot på ca. 15 millioner euro.

ESAs vedtak bygget på at Fix hadde opptrådt uaktsomt eller forsettlig. Ved fastsettelse av botens størrelse skal særlig overtredelsens grovhet og varighet tillegges vekt. Boten skal videre ha en avskrekkende virkning, men kan ikke overstige 10 % av foretakets samlede omsetning i foregående regnskapsår.

Fix krevde frdrag for boten i selvangivelsen for 2012. Skattekontoret kom imidlertid til at ESA-boten ikke var fradragsberettiget etter skatteloven § 6–1, da den var av straffelignende karakter. Selskapet påklaget ligningen.

²⁸ EØS-avtalen art. 53 og 54.

I innstillingen til skatteklagenemnda, pekte skattekontoret på at kostnader «som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktige inntekt» er fradragsberettigede. Bestemmelsen oppstiller to krav for fradragsrett; for det første må kostnaden være pådratt (oppoffelseskravet). I tillegg må oppoffelsen av fordelen ha tilknytning til skattepliktig inntekt eller inntektsskapende aktivitet (tilknytningskravet).

Skattekontoret konstaterte at betaling av en bot er en ensidig disposisjon, og at oppoffelseskravet utvilsomt var oppfylt. I forbindelse med tilknytningskravet, pekte kontoret på at tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt kan foreligge dersom forpliktelsen til å betale erstatning/bot er oppstått som følge av skattyters inntektsskapende aktivitet.²⁹ Avtalen med Grunneier var inngått i forbindelse med utøvelse av Fix' virksomhet, og var en kommersiell avtale. Boten var ilagt som følge av at selskapet utøvet sine rettigheter etter avtalen. Følgelig måtte tilknytningskravet være oppfylt.

I Lignings-ABC³⁰ er det imidlertid uttalt følgende: «Bøter, gebyrer mv. av overveiende straffelignende karakter (pønalt karakter) ilagt med hjemmel i lov eller forskrift, er ikke fradragsberettiget ved inntektligningen selv om de øvrige vilkår for fradragsrett foreligger.»

Bakgrunnen for ligningspraksisen er at fradragsreglene ikke skal svekke offentlig-rettslige sanksjoner av pønalt karakter. Skattekontoret måtte derfor vurdere om vilklårene for å avskjære fradraget var oppfylt.

Kontoret vurderte først om boten var ilagt med hjemmel i lov eller forskrift, og kom til at vilklåret var oppfylt. Oppsummert pekte kontoret på at de aktuelle bestemmelsene i EØS-avtalen art. 53 og 54 er en del av norsk lov, og at ESA er kompetent myndighet. ESAs myndighet til å håndheve EØS-avtalens konkurranseregler er implementert i norsk rett ved EØS-konkurranseloven, og denne loven gir ESA rett til å ilegge norske foretak siviltrettslige bøter for forsettlig eller uaktsom overtredelse av EØS-avtalen art. 53 og 54.

Skattekontoret tok deretter stilling til om boten hadde overveiende straffelignende/pønalt karakter.

²⁹ Zimmer: Lærebok i skatterett, 7. utgave side 212 pkt. 7.4.2 g).

³⁰ Lignings-ABC 2014/15 side 284.

Straffereaksjoner er hovedsakelig begrunnet med at de skal virke avskrekkende. Det er videre en nesten unntaksfri regel at ileggelse av straff forutsetter oppfyllelse av subjektive skyldkrav ved at overtredelsen må ha skjedd forsettlig eller uaktsomt.

Skattekontoret vurderte om EØS-boten som Fix var ilagt, kunne anses som straff etter grunnloven § 96 eller EMK art. 6. I den forbindelse pekte kontoret på at Konkurransetilsynet kan ilegge et foretak overtredelsesgebyr etter konkurranseloven,³¹ og at overtredelsesgebyrets størrelse skal fastsettes etter de samme retningslinjene som ESAs bøter for brudd på EØS-avtalen art. 53 og 54.

I forarbeidene til konkurranseloven la departementet til grunn at overtredelsesgebyr ikke er straff etter grunnloven § 96, men straff etter EMK art. 6. Dette er også lagt til grunn av Høyesterett.³² Siden overtredelsesgebyret var ilagt på samme grunnlag og utmålt etter samme retningslinjer som ESA-boten, la skattekontoret til grunn at ESA-botens forhold til henholdsvis grunnloven § 96 og EMK måtte vurderes tilsvarende. At boten var straff etter EMK, ville derfor etter skattekontorets oppfatning i seg selv medføre at den falt inn under unntaket. Skattekontoret konkluderte følgelig med at ESA-boten hadde overveiende straffelignende eller pønål karakter.

Skattekontoret tilføyde at ligningspraksis siden 1940-tallet har vært å nekte fradrag i sammenlignbare tilfeller. Lignings-ABC har konsekvent omtalt praksisen knyttet til fradragretten siden 1979, da den første utgaven utkom. Etter skattekontorets oppfatning måtte ligningspraksisen tillegges vesentlig vekt. Kontoret pekte videre på at reelle hensyn tilsier en innskrenkende fortolkning av skatteloven § 6–1, da fradragrett vil svekke offentligrettslige sanksjoner av pønål karakter. Praksisen har også sin tilslutning i juridisk teori³³ og en rekke administrative uttalelser.³⁴ Avslutningsvis viste kontoret til høyesterettsdommen vedrørende Aktietrykkeriet.³⁵

Skattekontoret kom derfor samlet sett til at det var grunnlag for å tolke skatteloven

§ 6–1 innskrenkende, og at den ilagte boten ikke var fradragsberettiget.

Skatteklagenemnda sluttet seg til kontorets innstilling.

Fradrag for tap på fordringer

Hyttebu AS utøver virksomhet med bygging og salg av fasjonable fjellhytter. Selskapet har et datterselskap i Danmark, Himmelbjerget Holding ApS, som er holdingselskap for flere selskaper som tidligere leverte moduler og halvfabrikata til Hyttebu. De danske datterselskapene hadde i tillegg diverse fritidseiendommer i Danmark, som var utleid uten at de genererte særlig overskudd.

Hyttebu har de senere årene gitt lån til Himmelbjerget Holding, som igjen ble lånt videre til datterselskapene. Ved utgangen av 2010 var de samlede fordringene på 50 MNOK. Driften i datterselskapene hadde ikke den forventede inntjeningen, og ble nedlagt dette året. Himmelbjerget Holding hadde ingen midler utover verdiene i de underliggende selskapene, som maksimalt ble anslått til 10 MNOK. Hyttebu krevde derfor fradrag for den delen av fordringene som etter en konkret vurdering måtte anses uerholdelige, dvs. 40 MNOK.

Skattekontoret la i sitt vedtak til grunn at tapet ikke var endelig konstatert, og det fradragsførte beløpet ble tilbakeført.

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda. Selskapet anførte at beslutningen om nedleggelse av driften i datterselskapene ble fattet i løpet av 2010. Etter beslutningen kunne ikke Himmelbjerget

Holding dekke sine forpliktelser overfor Hyttebu. Selv om endelig likvidasjon av Himmelbjerget Holding og de underliggende datterselskapene ikke ble gjennomført før et senere år, var det ingen tvil om at den fradragsførte andelen av fordringene måtte anses som endelig tapt. Selskapet viste til at utgangspunktet er at det kan innrømmes fradrag for tap på fordringer hvis tapet er endelig konstatert.³⁶ Ifølge Finansdepartementets forskrifter vil en fordring anses som endelig tapt når fordringen ellers ut fra en samlet vurdering må anses klart uerholdelig.

Skattekontoret bemerket innledningsvis i innstillingen til vedtak at både kravet til næringsvirksomhet og tilknytning var oppfylt. Spørsmålet ble derfor om tapet kunne anses å være endelig konstatert i 2010. Fradrag for tap kan etter Finansdepartementets forskrift innrømmes hvis fordringen ut fra en samlet vurdering må anses som klart uerholdelig.³⁷ Tap på fordringer i virksomhet anses å være endelig konstatert når det er foretatt tvangsinnndrivning eller inkasso som har vært forgjeves, eller en kundefordring ikke er innfridd seks måneder etter forfall til tross for minst tre purringskrav.

Det innrømmes ikke skattemessig fradrag for nedskrivning av fordringer, med unntak for kundefordringer hvor det er gitt egne regler.

I Lignings-ABC³⁸ blir det anført som følger:

³⁶ Skatteloven § 6-2 annet ledd.

³⁷ FSFIN § 6-2-1 første ledd bokstav d.

³⁸ Lignings-ABC 2014/15 side 563 pkt. 7.1.



FASJONABLE FJELLHYTTER: Hyttebu AS utøver virksomhet med bygging og salg av fasjonable fjellhytter.

³¹ Konkurranseloven § 29 første ledd bokstav a.

³² Rt. 2011 side 910 Tine.

³³ Aarbakke: Skatt på inntekt, 4. utgave 1990 side 246, jf. note 108.

³⁴ Urv. 1972 sidene 371 og 419, Urv. 1974 sidene 279 og 536.

³⁵ Rt. 1951 side 918.

«Tap på fordringer skal som hovedregel fradragsføres det året tapet er endelig konstatert (realisert), jf. sktl. § 6–2 og § 14–2 annet ledd, f.eks. ved skyldnerens konkurs, akkord, fastslått insolvens eller forgjeves tvangsinn driving. Det er ikke tilstrekkelig at fordringen er ansett som uerholdelig i regnskapet, og dermed nedskrevet til null. Det er ikke anledning til å tidfeste fradrag for tapet i et tidligere eller senere år...»

Det er heller ikke anledning til å kostnadsføre en del av fordringen på grunnlag av at denne delen av fordringen anses å være tapt, med mindre den uerholdelige delen er endelig frafalt overfor debitor, f.eks. ved akkord/gjeldsettergivelse....»

Frdrag for tap på fordringer i konsernforhold har vært behandlet i flere høyesterettsdommer.³⁹ Zimmer har i Bedrift, selskap og skatt⁴⁰ vedrørende dommene bemerket som følger:

«Dommene viser at formell avvikling av debitorselskapet ikke kreves, men at det ellers stilles strenge krav. At fordringen utgiftsføres i regnskapet er klart nok ikke tilstrekkelig. Selv i Selmer-dommen, der all virksomhet var opphørt og selskapet var klart insolvent, gir Høyesterett uttrykk for tvil om løsningen.

Særlige spørsmål knytter seg til betydningen av at kreditor ettergir fordringen. Den alminnelige regelen må være at tapet da er endelig konstatert. En ettergivelse innebærer jo at kreditor ikke lenger har noe krav mot debitor.»

Dommene viser at det gjelder et forsterket krav for å kunne påvise uerholdelighet når kreditor og debitor er i et økonomisk fellesskap. Det oppstilles strenge vilkår for å anse et tap som endelig konstatert, og dette gjelder spesielt i forholdet mellom heleide konsernselskaper. Hvorvidt tapet er endelig konstatert, vil i prinsippet dreie seg om en bevisvurdering om og i hvilken utstrekning det foreligger reell uerholdelighet. En ettergivelse kan være en indikasjon på at fordringen er uerholdelig, men ettergivelsen har liten vekt som bevismoment i så henseende når den skjer overfor et heleid datterselskap, jf. Norse-dommen. Det kan i denne forbindelse bemerkes at fordringen verken helt eller delvis var ettergitt, og at Hyttebu derfor hadde et krav på Himmelbjerget på fordringens

pålydende. Dommene understreker den strenge vurderingen som må foretas når det skal avklares om en fordring kan anses som endelig lidt i et konsernforhold.

Kontoret foretok en konkret sammenligning mellom faktum i saken og de faktiske forholdene i de avsa gte dommene, og konkluderte med at det til dels var vesentlige forskjeller. I saken vedrørende Hyttebu var ikke debitorselskapet vedtatt avviklet, og dette selskapet hadde på ettergivelsestidspunktet også betydelige eiendeler som kunne realiseres, men som foreløpig ikke var solgt pga. et relativt dårlig økonomisk marked. Eiendelene ga likevel en viss avkastning i form av leieinntekter, og det var derfor et mulig potensial for inntekter. Selv om det ikke er noe absolutt krav om avvikling av debitorselskapet for å kunne anse en fordring som endelig tapt, la retten i Selmer-dommen strenge kriterier til grunn for når en fordring kan anses som endelig tapt i konsernforhold. I Selmer-dommen hadde debitors virksomhet opphørt og debitor var klart insolvent.

Skattekontoret kunne etter en samlet vurdering ikke se at det var påvist definitiv insolvens hos Himmelbjerget, og konkl-

derste med at tapet ikke var endelig konstatert.

Skatteklagenemnda sluttet seg til kontorets innstilling.

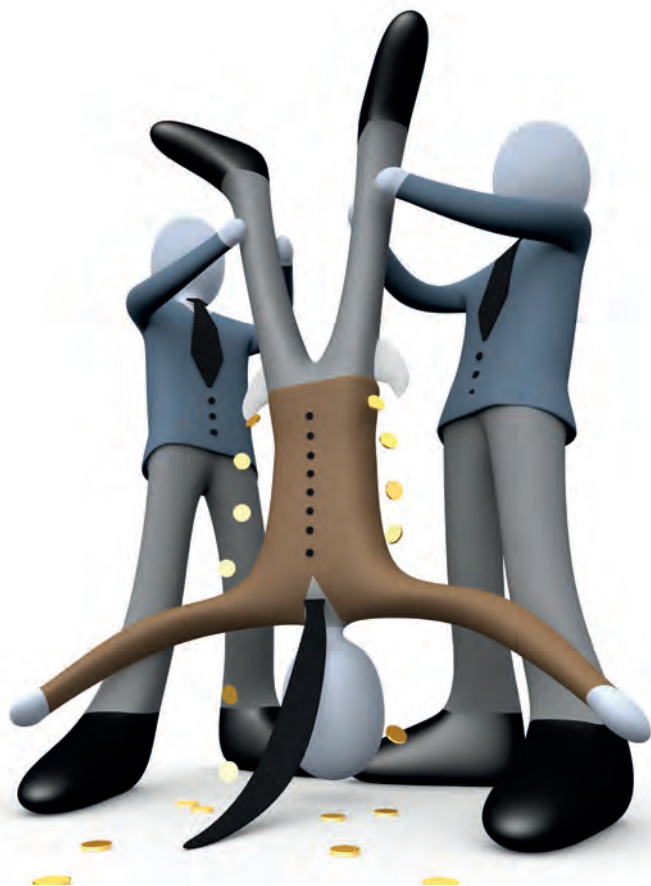
Vurdering av om lån og valutatap var fiktive

Gamme Holding AS var et tidligere single-purpose eiendomsselskap som pr. 31.12.2009 hadde et bankinnskudd på 35 MNOK, men ingen ansatte eller driftsmidler.

I april 2010 kjøpte det nederlandske selskapet Global Housing CV aksjene i selskapet for 25 MNOK. Kort tid etter oppkjøpet, i juli 2010, kjøpte Gamme Holding 99,99 % av andelene i det nederlandske deltakerlignede selskapet Less CV. Selger av andelen var More Ltd., som altså fortsatt eide 0,01 % etter oppkjøpet.

Less CV og More Ltd. ble begge stiftet i juni 2010.

Kjøpesummen for Less CV var 400 millioner euro. På kjøpstidspunktet skal selskapet ha vært eier av derivater til en verdi av 420 millioner euro, og disse skulle angi-



FIKTIVE: Skattekontoret kom til at transaksjonene som ga grunnlag for rentefradragene og valutatapet, var fiktive, og derfor ikke fradragsberettigede.

³⁹ Norse-dommen – Urv. 1991 side 143, Selmer-dommen – Urv. 1993 side 1091 og Hydro-dommen – Urv. 2000 side 1.

⁴⁰ Bedrift, selskap og skatt 6. utgave side 202.

velig ha vært kjøpt fire dager før oppkjøpet.

Gamme Holding var på investeringstidspunktet uten likvide midler, fordi selskaps kontantbeholdning ved oppkjøpet var overført til andre selskaper i konsernet. Investeringen ble derfor finansiert ved at selger ga kreditt på hele kjøpesummen i form av et «seniorlån» på 300 millioner euro, og et konvertibelt lån i norske kroner for den resterende delen.

Lånene medførte rentekostnader på 100 MNOK, i tillegg til valutatap på 120 MNOK for inntektsåret 2010. For inntektsåret 2011 var rentekostnadene 121 MNOK.

I august 2011 ble Gamme Holdings andeler i Less CV solgt til Smart Trading Ltd. med gevinst. Salgssummen ble gjort opp ved at Smart Trading overtok «seniorlånet» på 300 millioner euro, mens den resterende andelen av vederlaget ble oppgjort via et fordrings-/gjeldsforhold mellom partene.

Gamme Holding hevdet at gevinsten som oppsto ved salget av andelene, var skattefri innenfor fritaksmetoden, mens rentekostnader og valutatap var fradragsberettigede.

Skattekontoret avholdt bokettersyn i Gamme Holding, og stilte blant annet spørsmål om hvilke verdivurderinger som ble gjort av Less CV i forkant av oppkjøpet, i tillegg til vurderinger av selskaps egen lånekapasitet. Gamme Holding besvarte ikke kontorets forespørsel.

Skattekontoret kom etter en samlet vurdering av de opplysningene som forelå, til at transaksjonene som ga grunnlag for rentefradragene og valutatapet, var fiktive, og derfor ikke fradragsberettigede.

Selskapet påklaget vedtaket.

Skattekontoret pekte innledningsvis i innstillingen på at skattemyndighetene skal foreta en helhetlig vurdering av alle relevante omstendigheter, og legge det mest sannsynlige faktum til grunn ved skjønnutøvelsen. Kontoret viste i denne sammenhengen til forarbeidene til ligningsloven § 8-1.⁴¹

Skattekontorets vurdering av det sannsynlige hendelsesforløpet bygget på følgende hovedmomenter:

- det var ikke gjort interne eller eksterne risikovurderinger, eller innhentet noen form for beslutningsgrunnlag i forkant av investeringen. På tross av manglende interne prosesser, var det heller ikke benyttet eksterne rådgivere
- alminnelig forretningspraksis, forsiktighets- og sikkerhetshensyn syntes å være helt tilsidesatt ved gjennomføringen av transaksjonsrekken
- selskapet hadde ikke likvide midler eller lånekapasitet til å kunne ta opp et lån på 400 millioner euro
- långiver hadde i realiteten gitt en usikret kreditt til Gamme Holding, noe som ikke ville ha skjedd mellom uavhengige parter
- til tross for de betydelige beløpene i saken, ble det ikke gjennomført overføringer til/fra selskaps bankkonti. Kjøp og salg skjedde ved at fordringer og lån skiftet eier
- selskapets revisor kunne ikke bekrefte verdien av fordringene som selskapet angivelig skulle hatt mot andre selskaper
- en rekke omstendigheter talte for at det var tette forbindelser mellom de involverte selskapene, noe som trakk i retning av at det forelå en avtalt og koordinert opptreden i saken. Dette syntes også å være en sannsynlig forklaring på det som måtte oppfattes som et betydelig avvik fra alminnelig forretningspraksis

Disse momentene medførte, etter skattekontorets vurdering, at det fremsto som lite sannsynlig at transaksjonene kunne anses for å være reelle. Skattekontoret pekte i denne sammenhengen på at selskapet hadde gitt lite troverdige forklaringer underveis, herunder vekslende forklaringer om ulike forhold av hendelsesforløpet.

Selskapet viste selv til at det dreide seg om høyrisikoinvesteringer i derivater, og beløpene var svært betydelige. Less CV ble dessuten opprettet kun en måned før Gamme Holding foretok investeringen på 400 millioner euro. Etter skattekontorets oppfatning forelå det derfor flere risikofaktorer i forkant av investeringen. En rasjonell investor ville foretatt grundige risikovurderinger og andre relevante undersøkelser i forkant av en så vidt betydelig investering. Et så markant avvik fra alminnelig forretningspraksis trakk i retning av at transaksjonene var uten realitet.

Gamme Holding hevdet å kunne dokumentere at Less CV hadde en selskapskapi-

tal på 420 millioner euro, men kunne verken fremlegge bekreftet åpningsbalanse, bankutskrifter eller annen troverdig dokumentasjon.

Selskapet har heller ikke, til tross for gjentatte oppfordringer, kunnet gi en forklaring på hvordan og med hvilke midler de angivelige derivatene var blitt forhåndsbeholdt. Samlet sett fremsto Gamme Holdings påstander som udokumenterte.

På tidspunktet for låneopptaket hadde heller ikke Gamme Holding likvide midler, eller noen utsikter til å kunne betjene en svært betydelig gjeld. Etter skattekontorets syn ville ikke en uavhengig part gitt et så betydelig lån til selskapet. Lånet ble i realiteten gitt ved at selger ga kreditt for hele kjøpesummen uten sikkerhet. Skattekontoret ba også på dette punktet om dokumentasjon på lånekapasitet mv., uten at selskapet besvarte denne henvendelsen.

Etter skattekontorets oppfatning var det ikke tale om reelle verdier som skiftet eier, og det forelå dermed ingen investerings- eller kredittrisiko for kjøper eller selger. En avtalt og koordinert opptreden virket sannsynlig, blant annet fordi det var nære forbindelser mellom kjøperen og selgeren.

Samlet sett var det, etter skattekontorets oppfatning, klar sannsynlighetsovervekt for at det var nære forbindelser mellom kjøper og selger i hele transaksjonsrekken. Dette underbygget at kjøpet av Less CV i 2010 og salget året etter, ikke var reelle transaksjoner. Skattekontoret konkluderte derfor med at det var klar sannsynlighetsovervekt for at Gamme Holdings investeringer, lån og valutatap var fiktive transaksjoner som ikke dannet grunnlag for fradrag.

Skatteklagenemnda sluttet seg til kontorets innstilling.

Fradrag for tap på fordringer omgjort til egenkapital i kommandittselskap

Tusse AS var kommandittist i Tralle Kommandittselskap. Tusse hadde fordringer mot Tralle, og disse ble konvertert til egenkapital i 2003 og 2004, med følgende beløp:

20. september 2003: 15 MNOK
30. oktober 2003: 15 MNOK
2. mars 2004: 10 MNOK

Konverteringen i oktober 2003 medførte at Tusses eierandel økte fra 40 % til 47 %. Ved de øvrige konverteringene ble ikke

41 Ot.prp. nr. 29 (1978-79) side 97.

eierandelene endret, da konverteringer av fordringer til egenkapital ble gjennomført av samtlige av kommandittistene/komplementaren i forhold til eierandelene.

Tusse solgte andelen i 2005, og krevde fradrag for et påstått tap som oppsto ved konverteringene, med totalt 40 MNOK.

Skattekontoret kom til at skatteloven § 6–2 ikke hjemlet fradragsrett, da oppførselskravet ikke var oppfylt.

Selskapet klaget til skatteklagenemnda. Tusse hevdet at selskapet mottok ytterligere andel på 7 % uten positiv omsetningsverdi, og at utgangsverdien dermed skulle settes til null. Med hensyn til konverteringene som ble foretatt uten endring av eierandelene, mottok ikke Tusse vederlag.

Selskapet viste til at nettoligning ble innført for at deltakerlignede selskaper i størst mulig grad skulle likestilles med aksjeselskaper. Dersom fradrag for tapet ved konverteringen ble innrømmet, ville ikke selskapet kommet i en annen stilling enn en aksjonær ville gjort ved konvertering av fordringer til aksjer.

I innstillingen til skatteklagenemnda pekte skattekontoret på at det ikke var tvilsomt at fordringene måtte anses realiserte og hadde tilknytning til selskapets virksomhet. Spørsmålet var derfor om det forelå et reelt tap, med andre ord en reduksjon i selskapets formuesstilling.

Tap ved konvertering av fordringer fastsettes til differansen mellom inngangsverdien og utgangsverdien. Det var ingen uenighet om at inngangsverdien skulle settes til fordringenes pålydende. Utgangsverdien skal som hovedregel fastsettes til verdien av det vederlaget som skattyter mottar for de konverterte fordringene, noe som også fremgår av juridisk teori.

Konverteringen som førte til økning i eierandelen fra 40 % til 47 %, ble ansett som et alminnelig erverv av andel. Det ble beregnet en overpris etter de dagjeldende reglene i skatteloven. Ved beregning av overprisen ble det konverterte beløpet ansett som et vederlag ved ervervet, og forhøyet overprisen tilsvarende. Den beregnede overprisen reduserte gevinsten ved den etterfølgende realisasjonen av andelen.

For de øvrige konverteringene ble det ingen økninger i eierandelene, og følgelig heller ingen beregninger av overpriser. Tralles skattemessige egenkapital ble derimot forhøyet tilsvarende de konverterte fordringenes pålydende. Ved realisasjon av andeler i deltakerlignede selskaper etter de dagjeldende reglene var andel av selskapets skattemessige egenkapital ett av parametrene for beregning av gevinst eller tap. Tusses konverteringer uten endringer i eierandel førte derfor til en tilsvarende lavere gevinst ved realisasjonen av andelen i 2005. Da denne realisasjonen ble gjennomført før fritaksmetoden ble gitt anvendelse på realisasjon av andeler i deltakerlignede selskaper, ble Tusse med skattemessig virkning faktisk innrømmet fradrag for konverteringene av fordringene.

Skattekontoret var enig i at det kan være likheter mellom den skattemessige behandlingen av deltakerlignede selskaper/deltakerne og aksjeselskap/aksjonærer. Likhetene kan likevel ikke betinge at tilsvarende regler automatisk skal legges til grunn for disposisjoner som kan synes sammenlignbare.

Hvis en fordring mot et aksjeselskap konverteres til aksjer, og omsetningsverdien av de mottatte vederlagsaksjene er kr 0, vil det medføre at utgangsverdien på fordringen fastsettes tilsvarende. Et eventuelt tap på fordringen vil være fradragsberettiget etter skatteloven § 6–2 hvis tapet er pådratt i virksomhet. Inngangsverdien på vederlagsaksjene vil bli kr 0, og føre til en tilsvarende høyere gevinst ved en senere realisasjon av disse. Skattekontoret viste til at det samlet sett er symmetri i reglene ved konvertering av fordringer til aksjer, og viste i denne sammenhengen til at det ikke kan ha betydning at en etterfølgende gevinst ved realisasjon av aksjer kan bli unntatt fra beskatning etter fritaksmetoden.

Det kan likevel ikke automatisk trekkes paralleller mellom konvertering av fordringer til aksjekapital og konvertering av fordringer til egenkapital i deltakerlignede selskaper. Den skattemessige behandlingen ved konvertering av fordringer til aksjekapital, må antas å være foranlediget av hensynet til samlet sett å sikre skattemessig kontinuitet.

Hvis det derimot ville blitt innrømmet fradrag ved konverteringen til egenkapital, ville fradrag for tapet blitt innrømmet to ganger. Det forelå derfor ikke tilsvarende

symmetrihensyn som kunne føre til at reglene om konvertering av fordringer til aksjer kunne komme til anvendelse. Skattekontoret konkluderte med at ytterligere fradrag ved konverteringen ikke kunne innrømmes.

Skatteklagenemnda sluttet seg til kontorets innstilling.

Merverdiavgift

KNMA, fjernleverbare tjenester – rettskilde

Ved omsetning av varer og tjenester i merverdiavgiftsområdet skal det beregnes merverdiavgift. Om et salg er innenlandsk, dvs. om omsetningen skjer i merverdiavgiftsområdet, må ifølge Høyesterett avgjøres etter en konkret vurdering av om det foreligger en «... *tilstrekkelig tilknytning mellom omsetningen og Norge.*»⁴² Det er salgsvirksomheten rettet mot det norske markedet som er gjenstand for vurdering. Eventuell salgsaktivitet rettet mot andre markeder er derimot ikke relevant. Angående betydningen av det kjøpsrettslige leveringsstedet, har Høyesterett bemerket at det er det «... *materielle innholdet i avtalen mellom partene som er styrende for om tilknytningskravet er oppfylt.*»

Det enkle utgangspunktet er at omsetning i Norge er merverdiavgiftspliktig. Netthandel som utelukkende er innrettet mot det norske markedet, ved at prisen er oppgitt i norske kroner og at norsk språk benyttes mv., anses normalt som norsk omsetning selv om varene eventuelt fraktes via andre land. I sakene 8474 og 8476 sluttet Klagenemnda for merverdiavgift seg til at avgiftsplikten for omsetning i Norge omfatter også fjernleverbare tjenester, selv om selger av tjenestene ikke er hjemmehørende her. I de konkrete sakene kom nemnda til at salgsvirksomheten ble drevet på en slik måte at den måtte anses som innenlands omsetning.

Nemndas vedtak ble fattet under dissens 3–2. Nemndas flertall sluttet seg til innstillingen, hvor det ble fremholdt at det er de samme lovbestemmelsene som etablerer avgiftsplikten for selger, enten salgsobjektet er varer, stedbundne tjenester eller fjernleverbare tjenester. Høyesteretts premisser for Ifi OY-dommen ble derfor tillagt vekt, til tross for at dommen konkret gjaldt salg av varer og ikke tjenester.

Vurderingen av om salgsvirksomhet utgjør innenlands omsetning, må bygge på en

⁴² Urv. 2006 side 525 – Ifi OY Fotolabo Club.



INNRETTET MOT DET NORSKE MARKEDET: Netthandel som utelukkende er innrettet mot det norske markedet, anses normalt som norsk omsetning selv om varene eventuelt fraktes via andre land.

samlet vurdering av de konkrete fakta. Det sentrale er om virksomheten er slik innrettet at kundene får et inntrykk av at de handler i Norge, både når de vurderer kjøp og etter å ha foretatt et kjøp. I foreliggende tilfelle var det f.eks. direkte markedsføring eksklusivt mot det norske markedet, blant annet gjennom annonser i aviser og på nett. Tilgangen til rådgivere via norske web-sider og konsultasjoner via telefon, skjedde ved å ringe norske telefonnumre, og fra «norske» telefonabonnementer. Videre skulle betaling gjøres med norske kroner til norske bankkonti. Fakturaene var på norsk og ble sendt ut fra foretak registrert i Norge.

Medlemmene som voterte for å oppheve vedtaket, syntes først og fremst å ha tatt avstand fra rettsoppfatningen om at avgiftsplikten for innenlands omsetning omfatter fjernleverbare tjenester.

Diverse

Tredjemannsopplysninger om oppdrag på bygg eller anlegg

Skattekontoret skrev følgende brev til advokat Lurenz jr. i Holmenkollen:

«Den 14. mai i år hadde vi en byggeplasskontroll på din bostedsadresse. Der møtte vi din far Hans Lurenz og en Pludopalmowitch Z. Vi kontakter de næringsdrivende vi møter ute i etterkant av den kontrollen vi har gjennomført. Vi har problemer med å identifisere Pludopalmowitch Z siden navnet ikke er godt lesbart på det skjemaet han fylte ut på byggeplassen. Vi har forsøkt å nå deg på mobiltelefon den 14.06 og på jobb den 20.06. Vi har også lagt igjen beskjed på telefonsvareren din om at

du må ringe tilbake slik at vi kan få oppklart dette navnet.

Med hjemmel i ligningsloven § 6–10 A og merverdiavgiftsloven § 49 ber vi om å få opplyst hvem som for egen regning har utført arbeid på bygg/anlegg i Holmenkollen 7910 C Oslo i perioden april til juni.

Oversikten skal inneholde oppdragstakerens navn, adresse, hva slags arbeid hver oppdragstaker har utført, prisen på arbeidet og når dette er fakturert og betalt. Legg ved kopier av anbud, kontrakter, fakturaer, betalingsbilag etc.»

I brevet ble det også orientert om retten til å klage på utleveringspålegget og muligheten for å bli ilagt tvangsmulkt etter ligningsloven § 10–6.

Advokat Lurenz jr. svarte ikke på henvendelsen, og han ble deretter varslet om at det ville bli ilagt tvangsmulkt dersom han ikke bidro med de nevnte opplysningene innen en ny frist.

Lurenz jr. kontaktet da skattekontoret og fortalte at det var faren som var byggeleder, og at han selv ikke hadde vært i landet på det aktuelle tidspunktet. Advokaten kjente imidlertid til at det var mange utenlandske arbeidere som arbeidet på naboens hus, uten at han visste noe mer om hvem de var. De aktuelle arbeiderne var alle selvstendig næringsdrivende som måtte svare for seg selv.

Skattekontoret fattet vedtak om å ilegge advokaten tvangsmulkt med kr 2000 pr. dag frem til opplysningene ble fremlagt. Lurenz jr. klaget på vedtaket. Klagen ble behandlet av Skattedirektoratet.

Av vedtaket til Skattedirektoratet fremgår det at:

«Den som lar utføre arbeid på bygg eller anlegg, plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om hvem som har levert materialer mv. og hvem som for egen regning har medvirket til arbeidet, jf. ligningsloven § 6–10 A. Hensikten med bestemmelsen er blant annet å bedre kontrollen med entreprenører, håndverkere mv og den gjelder både arbeid og vareleveranser i forbindelse med arbeidet. Etter ligningsloven § 6–3 nr. 1 annet punktum kan det kreves opplysninger om og spesifisert oppgave over varelevering og varekjøp, tjenester, vederlag og andre forhold som

knytter seg til mellomværendet og oppgjøret for dette.»

Advokaten hevdet det var umulig å fremskaffe de etterspurte opplysningene idet han ikke hadde detaljert kunnskap om hva som skjedde i huset, eller hvem som beveget seg inn og ut. Lurenz jr. bodde heller ikke i huset i den aktuelle perioden. Han anførte videre at det var mange fra utlandet som arbeidet hos naboen i perioden, og at han visste lite om hvor de hadde vært og hva de hadde sagt eller gjort.

Skattedirektoratet fremhevet at det var uten betydning om klageren bodde i huset i den aktuelle perioden. Plikten til å gi opplysninger påhviler oppdragsgiveren for arbeid på bygg eller anlegg. Den uidentifiserte oppdragstakeren hadde oppgitt klageren som arbeidsgiver, og klagerens far jobbet på det samme huset. Det var således ikke sannsynlig at det kunne ha skjedd en sammenblanding med arbeiderne i nabo-huset.

Advokaten hadde unnlatt å oppfylle sin lovbestemte plikt til å gi opplysninger. Tvangsmulkt skal benyttes for å fremtvinge enhver oppgave, opplysning eller adgang til kontrollundersøkelse mv. som kan pålegges etter ligningsloven kapittel 6. Først når pålegget ikke er oppfylt etter at den oppgavepliktige har hatt rimelig anledning til å oppfylle sin plikt, vil tvangsmulkten kunne pålegges. Klageren ble ved flere anledninger gjort uttrykkelig oppmerksom på plikten til å gi opplysninger, og det ble på forhånd varslet om at tvangsmulkt ville bli ilagt. Det var således god anledning til å utlevere de etterspurte opplysningene før tvangsmulkten begynte å løpe.

Skattedirektoratet la derfor til grunn at tvangsmulkt kunne ilegges. Det ble ikke gitt oppsettende virkning, og tvangsmulkten hadde løpt over en svært lang periode slik at beløpet utgjorde nærmere kr 300 000. Etter Skattedirektoratets vurdering var dette en for streng reaksjon overfor en privatperson, og beløpet ble fastsatt til kr 500 pr. dag.

Det kan tenkes at advokaten ikke ønsket å utlevere opplysningene fordi disse kunne ha ledet til en straffesak for medvirkning til skatteunndragelse, og at han derfor vurderte tvangsmulkten som mindre tyn-gende.

Solidaransvar MVA

Steinleggerne AS har utført steinlegging for Robin von Cruse for samlet kr 95 000, inkludert merverdiavgift med kr 19 000. Beløpet ble betalt med kr 35 000 kontant og kr 60 000 via bank.

Steinleggerne var registrert i Enhetsregisteret i perioden mars til juli 2013. Virksomheten var ikke registrert i Merverdiavgiftsregisteret, og følgelig sendte selskapet heller aldri omsetningsoppgaver.

Skattekontoret fattet vedtak om å holde Robin ansvarlig for innbetaling av merverdiavgift med kr 7 000 for hans kontantbetaling til virksomheten.⁴³

Robin syntes det var helt urimelig, og påklaget vedtaket. Han hevdet Steinleggerne fremsto som profesjonelle, og avtalen var betaling via bank i henhold til faktura. Robin forklarte at han hadde vært særlig aktsom da han valgte disse steinleggerne.

Steinleggerne kontaktet ham hjemme, og forklarte at de jobbet som underleverandør for større entreprenørfirmaer og for kommunen. De hadde noen uker ledig før neste oppdrag, og kunne derfor tilby gode priser. Robin mottok et muntlig pristilbud på kr 95 000 inkludert merverdiavgift. Dagen etter ble det satt opp en skriftlig kontrakt. Robin tok imidlertid ikke alt for gitt, og søkte opp informasjon om virksomheten på internett. På www.proff.no fant han virksomheten, og organisasjonsnummeret stemte overens med det han hadde fått oppgitt. Robin fant også artikler fra 2010 og 2012 på www.adressa.no som omtalte svindel i forbindelse med britiske steinleggere, og ble skeptisk. Han kontaktet politiet, som opprettet en sak og skulle følge opp forholdet. Ved videre studier av artikler, kom Robin over en link til www.handlehvitt.no der det fremkom at Steinleggerne ikke var registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Robin kontaktet da virksomheten, og uttalte at han var bekymret og ikke ønsket arbeidet utført. Han ble imidlertid forklart at dette var et nyopprettet firma som tidligere ikke hadde utført inntektsgivende arbeid. Alle papirer var nå sendt inn, men det ville ta noen uker før disse var behandlet og enda flere uker innen registreringene ville bli synlige i offentlige registre. Denne forklaringen syntes Robin var troverdig, og det stemte også med www.proff.no at virksomheten nylig var opprettet.

Neste dag mottok han en delvis utfylt faktura, og ble bedt om å fylle ut det resterende. Det ble avtalt at Robin ikke skulle betale før arbeidet var utført. Samme ettermiddag kom politiet og sjekket ID og papirer til arbeiderne. De tok også bilde av fakturaen. Robin forsto det som om alt var i orden. Den tredje arbeidsdagen ble Robin bedt om å hjelpe Steinleggerne med å skaffe stein hos Gråsteinsenteret fordi de ble nektet kreditt. Dette var Steinleggernes første jobb, og de hadde derfor ikke kontanter eller muligheter til å skaffe kontanter på så kort tid. Robin hadde avtale om å betale via bank, men siden de hadde forskjellige bankforbindelser ville ikke pengene være tilgjengelig på konto før den neste uken. Robin sto overfor et umulig valg, det var kun steinleggingen som gjenssto, og han som skulle gjøre arbeidet var opptatt med andre oppdrag uken etter. Robin skulle uansett få kvittering på at pengene var betalt. Robin ble også engstelig for at det skulle ta lang tid før oppdraget ble fullført. I tillegg hadde han behov for parkeringsplassen, da han ble truet med bøter for å stå parkert på gjesteparkeringen til velforeningen. Robin tok derfor ut de nødvendige kontantene og ga dem til Steinleggerne. Samme kveld ble det resterende beløpet på kr 60 000 overført pr. bank.

I henhold til forarbeidene er hovedformålet med skattebetalingsloven § 16–50 å øke borgernes bevissthet omkring bruken av kontanter og kjøp av svarte tjenester. Den største delen av svart arbeid betales med kontanter. Siden kontanter ikke er etterspørte, har skatte- og avgiftsmyndighetene i dag få muligheter til å kontrollere og avdekke svart arbeid. En slik bevisstgjøring anses derfor å være et av de viktigste bidragene for å redusere kontantomsetningen i privatmarkedet, og vil således være et effektivt og målrettet tiltak i retning av større etterlevelse av regelverket og dermed også et bidrag til reduksjon i omfanget av skatte- og avgiftsunndragelser.

Medansvaret etter § 16–50 gjelder uavhengig av om kjøperen visste eller burde visst at tjenesteyteren ikke ville komme til å innberette omsetning og fortjeneste til skatte- og avgiftsmyndighetene. Av forarbeidene fremkommer det klart at ansvaret ikke bare gjelder de tilfellene hvor kjøper bevisst har inngått avtale med en tjenesteyter om svart arbeid, og hvor unndragelsen av skatt og merverdiavgift skjer i forståelse mellom kjøper og tjenesteyter. Ansvaret gjelder også i situasjoner hvor kjøperen

ikke har bedt om, eller bevisst har betalt for svart arbeid, men faktisk har bidratt til å muliggjøre dette hos tjenesteyter ved å benytte kontanter. Det er også vektlagt at kjøperen enkelt kan fritta seg ansvaret ved å betale via bank, og at dette ikke er særlig byrdefullt for kjøper.

Et direkte solidarisk ansvar som § 16–50 oppstiller, innebærer at dekning for skatte- og avgiftskravet kan søkes hos kjøper eller tjenesteyter, i den rekkefølgen skatte- og avgiftsmyndigheten velger.

Det var på det rene at Robin hadde informasjon om at virksomheten ikke var registrert i Merverdiavgiftsregisteret, og han hadde informasjon om hvor lenge virksomheten hadde foregått. I tillegg kjente han også til svindler med britiske steinleggere, og at man kunne bli ansvarlig for skatt, trygdeavgift og merverdiavgift ved kontant betaling på mer enn kr 10 000.

Han ble således holdt medansvarlig for merverdiavgift med kr 7 000 pga. kontantbetalingen.

Erstatningskrav for tapt skatt og merverdiavgift

Gnukk og Gni AS hadde vunnet en rekke kommunale anbuds konkurranser for rengjøring av skoler og barnehager. Selskapet hadde endel registrerte ansatte, men for få til å utføre samtlige oppdrag. I perioden 2004 til selskapet gikk konkurs i 2007, regnskapsførte Gnukk og Gni fakturaer fra 15 underleverandører, på totalt 19 MNOK. Det ble senere fremlagt skriftlige avtaler med kun tre av disse.

Ingen av de bokførte fakturaene fra underleverandørene oppfylte bokføringslovens krav. Fakturaer fra samme firma kunne til dels være svært ulike, f.eks. hadde samme firmanavn forskjellige logoer. Det var ingen fornuftig forklaring på nummerring og datering av fakturaene, og blankettnumrene stemte ikke med dateringene. I enkelttilfeller lå blankettnumrene fra ulike virksomheter påfallende nært hverandre, og nær fakturaer fra regnskapsførerens tidligere arbeidsgiver.

Felles for underleverandørene var videre at det ikke var sendt inn oppgaver til skatte- og avgiftsmyndighetene. De hadde ingen ansatte, og det var ikke spor av virksomhet på oppgitte forretningsadresser. Underleverandørene førte ikke regnskap og/eller oppbevarte ikke dokumentasjon. Beløpene som kom inn på konto ble straks tatt ut i

⁴³ Skattebetalingsloven § 16-50.

kontanter. Det var ikke mulig å oppspore virksomhetenes innehavere, og/eller disse kunne ikke gi forklaringer på hvem som hadde utført oppdragene eller hvor disse ble utført. Flere av innehaverne fremsto også som svært ressursvake, med rusproblemer eller spilleavhengighet.

I regnskapene fremsto det som om 9 MNOK av det fakturerte beløpet på 19 MNOK var blitt betalt kontant til virksomhetene, ved at daglig leder/styreleder hevet kontanter fra bank og signerte på fakturaene fra underleverandørene om at skyldige beløp var oppgjort kontant. Regnskapsføreren førte disse kontantuttakene på daglig leders/styreleders mellomregningskonto.

Regnskapsføreren hevdet at han allerede på slutten av 2004 hadde foretatt en stikkprøvekontroll av selskapets eneste underleverandør på dette tidspunktet, Vask og Rens AS, og oppdaget at selskapet var gått konkurs i 2002. Han hadde tidligere samme år bokført fakturaer på 1,6 MNOK fra Vask og Rens som kontant betalt. Fakturaene ble ført mot daglig leders/styreleders mellomregningskonto, men regnskapsføreren tilbakeførte beløpene. Regnskapsføreren mottok og bokførte som erstatning en ny faktura fra et annet selskap, Skur og Puss AS, på 1,5 MNOK. På denne måten ble daglig leders/styreleders mellomregningskonto før årsskiftet 2004/2005 redusert med tilsvarende beløp.

Det fakturerte beløpet på 19 MNOK resulterte i urettmessig tilbakeføring av inngående merverdiavgift på i overkant av 2,3 MNOK, og for lav utlignet skatt på i underkant av 1,2 MNOK, dvs. totalt ca. 3,5 MNOK.

Med fullmakt fra Finansdepartementet ble det tatt ut stevning mot daglig leder/styreleder og regnskapsfører med krav om erstatning for tapene, fratrukket dividende fra konkursbehandlingen.

Daglig leders/styreleders ansvar

Skattekontoret la til grunn at daglig leder/styreleder i det minste hadde opptrådt erstatningsbetingende uaktsomt ved regnskapsføringen av fakturaer som ikke ga uttrykk for reelle tjenesteleveranser. Han ble også straffedømt for forholdet i 2011.

Den daglige lederen/styrelederen bestred ikke at det forelå ansvarsgrunnlag og årsakssammenheng. Han var imidlertid

uenig i at samtlige fakturaer fra de 15 underleverandørene var fiktive, og mente ansvaret uansett måtte lempes fordi han ville blitt ruinert.

Lagmannsretten kom til at det forelå klar sannsynlighetsovervekt for at fakturerte beløp på totalt 18,2 MNOK var fiktive, mens kr 800 000 var reelle. Lagmannsretten vurderte hver underleverandør for seg, og la vekt på at det hadde vært umulig å komme i kontakt med selskapets ledelse. Beløpene ble tatt ut kontant rett etter at de var mottatt, og det syntes gjennomgående ikke å ha vært virksomhet hos underleverandørene. Både blankettnumrene og bilagsutfyllingen bar preg av å være uriktige. Disse faktiske forholdene gjorde at lagmannsretten konkluderte med at det var sterke holdepunkter for at det ikke var noen reell virksomhet i selskapene, og at det ikke var selskapene selv som hadde utstedt fakturaene.

Regnskapsførers ansvar

Skattekontoret la til grunn at regnskapsføreren forsettlig hadde medvirket til å utarbeide fiktive fakturaer, subsidiært at han uaktsomt medvirket til bokføring av disse. Etter lagmannsrettens oppfatning var det ikke nødvendig å vurdere om regnskapsføreren hadde medvirket forsettlig, idet retten uansett fant at det var klar sannsynlighetsovervekt for at han hadde opptrådt uaktsomt. Det ble lagt vekt på at regnskapsføreren var autorisert, og således hadde et selvstendig ansvar for å vurdere de transaksjonene han bokførte.

Regnskapsføreren uaktsomhet knyttet seg til flere forhold vedrørende bokføringen.

Da han f.eks. oppdaget at selskapets underleverandør i 2004 ikke lenger eksisterte, skulle han ha skjerpet sin aktsomhet med hensyn til føringen av andre fakturaer. Dette gjaldt særlig når det kort tid senere og rett før årsskiftet kom en annen faktura, som skulle erstatte de tidligere førte fakturaene. Det måtte synes klart at formålet med den siste fakturaen var å hindre at daglig leder/styreleder skulle ha for mye inntækt på sin mellomregningskonto. Etter rettens syn var det klart at regnskapsføreren skulle ha forstått at fakturaen ikke var reell.

Det ble videre påpekt at det var uaktsomt av regnskapsføreren at han ikke reagerte på den dårlige dokumentasjonen av fakturagrunnlagene, eksempelvis manglende timelister og spesifikasjon av tid og sted

for utført arbeid. Regnskapsføreren skulle ha vært særlig kritisk og aktpågivende overfor nye og svakt dokumenterte fakturaer.

Regnskapsføreren skulle også ha forstått og reagert på de mange og store kontantutbetalingene, 9 MNOK av totalt 19 MNOK. Han kontaktet aldri noen av fakturaautstederne for å sjekke dokumentasjonen på utført arbeid eller kontantutbetalingene.

Etter rettens syn underbygges regnskapsføreren uaktsomhet ved at han i tillegg valgte å fortsette samarbeidet med daglig leder/styreleder etter konkursen i Gnukk og Gni. Han var på det tidspunktet kjent med bokettersynsrapporten, og skattekontorets vurdering om at det forelå alvorlige straffbare forhold i selskapet.

Han ble kjent solidarisk erstatningsansvarlig sammen med daglig leder/styreleder for de delene av tapet som oppsto mens han var regnskapsfører for virksomheten.

Lagmannsretten vurderte også hvorvidt det var grunnlag for å lempe erstatningsansvaret for den daglige lederen/styrelederen og regnskapsføreren fordi det ville være urimelig tyngende.⁴⁴ Etter rettens syn var den fiktive faktureringen omfattende, forsettlig, utpekulert og langvarig. For regnskapsføreren ble det i tillegg pekt på at det var skjerpende at han utførte handlingene i egenskap av å være autorisert regnskapsfører, og at dette var særlig samfunnskadelig. Ved handlingene utnyttet begge partene et tillitsbasert system, og preventive hensyn talte med tyngde mot lemping av ansvaret. De ble derfor fullt ut ansvarlige for erstatningsbeløpet på totalt ca. 3,5 MNOK.

⁴⁴ Skadeserstatningsloven § 5-2.