

Del III:

Fra saksbehandlingen i Skatt øst 2014/2015



Artikkelen er forfattet av:

Seksjonssjef
Monica Sivertsen¹
Skatt øst

Seniorrådgiver Erlend Skoien og seniorskattjurist Hege Westheim har også bidratt ved utarbeidelsen av artikkelen.

Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i Skatt øst i 2014/2015. I denne del III omtales saker behandlet i skatteklagenemnda

Uoppgitt pensjon fra Sverige

Skattyter er bosatt i Norge og mottok pensjon fra Sverige, som ble beskattet i Sverige. Den svenske pensjonen ble ikke tatt med i selvangivelsen i Norge for de aktuelle inntektsårene.

Skattyter er som bosatt i Norge, skattepliktig hit for all inntekt og formue i Norge og utlandet.² Han skulle følgelig tatt med pensjonen fra Sverige i sin norske selvangivelse, selv om det ble betalt skatt av pensjonen i Sverige. I en slik situasjon ville Norge forebygget en eventuell dobbeltbeskatning ved å gi fradrag i norsk skatt for betalt skatt i Sverige.³

Skattyter ble varslet om endring av ligningen for inntektsåret 2012 på grunnlag av kontrollopplysninger fra svenske skattemyndigheter før han skulle levere selvangi-

velsen for 2013. I varselet ble det gitt informasjon om regelverket og inntektstillegget. Han ble på et senere tidspunkt varslet om tilsvarende endring for inntektsåret 2013.

Skattekontoret la i vedtakene til grunn at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt var oppfylt. Skattekontoret kunne ikke se at det forelå unnskyldelige forhold,⁴ og tilleggsskatt ble ilagt med 30 %.⁵ For 2013 fant kontoret det bevist utover enhver rimelig tvil at skattyter hadde handlet grovt uaktsomt, da han før innleveringen av selvangivelsen for dette året var blitt informert om regelverket. Skjerpet tilleggsskatt ble derfor ilagt med 15 %.

Skattyter anførte i klagen til skatteklagenemnda at han var av den oppfatning at all informasjon om hans inntekter og kontobevegelser forelå digitalt, og at han derfor ikke hadde sjekket opplysningene ytterligere.

Skattekontoret konkluderte i innstillingen til vedtak med at grunnvilkårene for ileggelse av tilleggsskatt var oppfylt for både 2012 og 2013, da det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsene som hadde ført til skattemessige fordeler. Skattyter hadde heller ikke innvendinger mot inntektstilleggene. Den skattemessige fordelene bestod blant annet i lavere skatt pga. skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt, da den utenlandske pensjonen ikke ble tatt med til beskatning i Norge. I tillegg var betalt skatt i Sverige lavere enn skatten på den samme pensjonen etter norske regler.

Kontoret kom til at det for inntektsåret 2012 forelå unnskyldelige forhold. På tidspunktet for levering av selvangivelsen, hadde skattyter ikke mottatt informasjonen om at pensjonen skulle tas med til

beskatning i Norge. Tilleggsskatten ble derfor foreslått frafalt for dette året.

For inntektsåret 2013 var skattyter på tidspunktet for levering av selvangivelsen klar over at han skulle ta med pensjonen fra Sverige til beskatning i Norge. Det forelå derfor etter kontorets oppfatning ingen unnskyldelige forhold. Tilleggsskatt ble ilagt med 30 %.

Vilkårene for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt var også oppfylt. Skattekontoret fant at sakens faktum var bevist utover enhver rimelig tvil, og at skattyter med den kunnskapen han hadde på selvangivelsestidspunktet i det minste hadde opptrådt grovt uaktsomt ved ikke å opplyse om pensjonen. Etter en konkret vurdering av beløpets størrelse og feilens karakter, fant skattekontoret det passende å ilegge skjerpet tilleggsskatt med 15 %.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Fradragsrett for lønn som er betalt kontant

Skattyter drev virksomhet som drosjeeier og administrerte åtte løyver i løpet av 2011. Han hadde 14 ansatte sjåførere og en lønnskostnad på til sammen 3,5 MNOK som ble lønnsinnberettet og fradragsført.



Drosjeeier ble ikke innrømmet fradrag for kontante lønnsutbetalinger.

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

2 Skatteloven § 2-1 niende ledd.

3 Nordiske skatteavtalen art. 18, jf. art. 25 nr. 5.

4 Ligningsloven § 10-3 nr. 1.

5 Ligningsloven § 10-4 nr. 1.

Ved en gjennomgang av skattyters bankkonti, oppdaget skattekontoret at bare tre MNOK av lønnskostnadene var betalt via bank.

Skattyter opplyste at sjåførene som kjørte drosjene beholdt den kontante omsetningen de hadde kjørt inn som første del av lønnen, og fikk utbetalt resten på slutten av måneden via bank.

Skattyters ligning ble endret med den følge at de kontante lønnsutbetalingene ikke ble innrømmet til fradrag.

Skattyter anførte i klagen til skatteklagenemnda at skattekontoret la for liten vekt på den rettsklarheten som eksisterte ved innføringen av reglene. Uttrykket «kostnader» måtte tolkes innskrenkende, slik at innberettede kostnader ikke skulle omfattes av bestemmelsen.

Skattekontoret bemerket i innstillingen til vedtak at det kun innrømmes fradrag for kostnader etter skatteloven § 6–51 når betaling er skjedd via bank, med mindre betalingen samlet sett utgjør mindre enn kr 10 000. Skattedirektoratet har i en uttalelse av 9. februar 2011 uttalt at reglene retter seg mot alle kostnadsarter, også lønn. Det har i denne forbindelse ingen betydning om lønnen blir innberettet. I en senere uttalelse⁶ ble det også avklart at lønnsutbetalinger til en ansatt skal summeres opp gjennom inntektsåret når man vurderer 10 000-kronersgrensen. Skattekontoret konkluderte med at fradrag for de kontante lønnsutbetalingene ikke kunne innrømmes.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Fradrag for tap ved uttreden av deltaker i ansvarlig selskap

Pelle Propell trådte i 2012 ut av Roligheden ANS. På uttredelsestidspunktet hadde han en negativ egenkapital på kr 500 000. Det ble i forbindelse med uttreden inngått en avtale mellom Pelle og selskapet om tilbakebetaling av beløpet. Beløpet ble ikke tilbakebetalt, da han verken hadde likvide midler eller øvrig formue.

Tapet ble fradragsført med regnskaps- og skattemessig virkning i selskapets oppgaver for inntektsåret 2014.

Skattekontoret fattet vedtak om at tapet ikke var fradragsberettiget, da det ikke

kunne anses som endelig konstatert tap på utestående fordringer i virksomhet.⁷

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda. I klagen anførte Roligheden at de øvrige partnerne hadde lidt et tap som følge av Pelles uttak, og at dette tapet hadde en nær og klar sammenheng med virksomhetsutøvelsen. Uttaket kunne langt på vei sammenlignes med et underslag, som etter sikker praksis gir rett til fradrag.

Skattekontoret bemerket innledningsvis i innstillingen til skatteklagenemnda, at fradragsretten for et eventuelt tap på utestående fordringer betinger at tapet er lidt i virksomhet. Det var ingen tvil om at selskapet utøvet virksomhet, men det var samtidig klart at tapet ikke hadde oppstått i den normale driften i selskapet.

Kontoret la til grunn at det kravet som selskapet hadde på deltakeren måtte betegnes som et innskudds-/egenkapitalkrav, og viste i denne forbindelse til Lundetangendommen.⁸ Dommen gjaldt et ansvarlig selskap hvor flere deltakere ble utelukket som følge av betalingsmislighold etter innkalling av kapital. Det var da et spørsmål om de gjenværende deltakerne i selskapet fikk fordringer som de ved tap kunne kreve fradrag for i næring etter daværende skattelov § 44 første ledd bokstav d. Det var enighet mellom partene om at fordringen på selskapets hånd ikke var en fordring i næring. De gjenværende deltakerne anførte derimot at de måtte identifiseres med selskapet, men Høyesterett fant intet grunnlag for slik identifikasjon.

I dommen uttalte Høyesterett blant annet:

«Den fordring selskapet har på en utelukket deltaker, er et egenkapitalkrav. Partene er enige om at dette på selskapets hånd ikke er en fordring i næring. Det er selskapet som vil forfølge kravet og som vil godskrives eventuelle innbetalinger av dividender eller lignende. (...)«Tvangsutelukkningen av deltakerne førte til at de gjenværende fikk økt sine eierandeler. Denne økningen måtte anses som erverv av andel etter de dagjeldende reglene,⁹ og fordringen måtte tas hensyn til ved beregning av over-/underpris ved ervervet.

Selv om det var visse ulikheter i faktum, la skattekontoret til grunn at dommen var anvendbar.

Pelle trådte frivillig ut av Roligheden, i motsetning til i Lundetangen hvor deltakerne ble tvangsutelukket. Denne forskjellen i faktum kunne etter kontorets syn likevel ikke ha særlig betydning. Så lenge det faktisk forelå et egenkapitalkrav, måtte det være uten betydning om kravet hadde sin bakgrunn i for store akontoutdelinger eller innkalling av kapital i medhold av selskapsavtalen.

Med virkning fra inntektsåret 2006 ble reglene endret med den konsekvens at økning av eierandel ved uttreden av enkelt deltakere ikke skal anses som ytterligere erverv for de gjenværende. Denne regelendringen kunne etter kontorets oppfatning likevel heller ikke føre til et skattemessig resultat som ville være i strid med Lundetangen-dommen.

Skattekontoret konkluderte derfor med at tapet ikke kunne anses som lidt i virksomhet, og fant det ikke nødvendig å vurdere de øvrige vilkårene i skatteloven § 6–2.

Roligheden anførte subsidiært at fradragsrett måtte foreligge etter hovedregelen i skatteloven § 6–1 første ledd, hvor det fremgår at det gis fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. For Roligheden var ikke tapet knyttet til erverv, vedlikehold eller sikring av inntekten på selskapets hånd, men derimot som et tap på egenkapitalkrav. Det er ikke skattepliktig på selskapets hånd for en deltakers innskudd, og symmetribetraktninger tilsier da at det heller ikke kan foreligge fradragsrett for et tap på manglende innskudd.

Selskapet anførte for øvrig at forholdet langt på vei kunne sammenlignes med et underslag.

Skattekontoret var enig i at tap oppstått som følge av underslag, etter omstendighetene kan være fradragsberettiget,¹⁰ jf. f.eks. høyesterettsdommene vedrørende Drilling Supervision Consulting AS og Samdal.¹¹ Etter skattekontorets forståelse ble fradragsretten i disse sakene begrunnet med at investeringene ble foretatt med henblikk på å oppnå fremtidige skattepliktige inntekter. For Roligheden hadde derimot ikke

6 Utv. 2011 side 1242.

7 Skatteloven § 6-2 annet ledd.

8 Utv. 1998 side 1258.

9 Selskapskatteloven § 6-7 nr. 3.

10 Skatteloven § 6-1 første ledd.

11 Utv. 2008 side 1 og Utv. 2009 side 1467.

tapet tilknytning til inntektens ervervelse, vedlikehold eller sikring.

Skattekontoret bemerket avslutningsvis at dersom selskapet/de øvrige deltakerne skulle innrømmes tapsfradrag i et slikt tilfelle, ville konsekvensen blitt asymmetri i beskatningen hvis Pelle Propell ikke hadde blitt beskattet for den ettergitte innskuddsforpliktelsen. Tapsfradraget ville da i realiteten blitt fradrag for en utdeling, som det klart ikke er hjemmel for.

Skattekontoret konkluderte med at vilkårene for fradrag etter hovedregelen heller ikke var oppfylt.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Fradrag for overkurs på fordring ervervet second-hand

Männipenni AS er en del av Bånn-konsernet. Selskapet ervervet i 2007 en fordring fra et annet selskap innenfor konsernet for 750 MNOK, mens pålydende på fordringen var 700 MNOK. Årsaken til den betalte overprisen var en gunstig fastrenteavtale som sikret kreditoren en avkastning på 6 % pr. år til forfallstidspunktet for fordringen i 2013. Fastrenten var vesentlig bedre enn markedsrenten, og det ble derfor som en forutsetning lagt til grunn at vederlaget på 750 MNOK representerte markedsverdien på fordringen.

Männipenni krevde fradrag for den betalte overprisen fordelt over løpetiden fra 2007 til 2013.

Skattekontoret la i sitt vedtak til grunn at premieelementet, dvs. den betalte overprisen på 50 MNOK i forhold til fordringens pålydende, måtte anses som en del av selskapets inngangsverdi på fordringen. Den ville inngå ved en gevinst- og tapsberegning ved realisasjon. Fordringen var ikke eid i virksomhet, og tapet var derfor ikke fradragsberettiget.

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda. Selskapet anførte prinsipielt at fradragsrett måtte foreligge etter hovedregelen i skatteloven § 6-1. Rentene som selskapet mottok, var fullt ut skattepliktig inntekt, og spørsmålet var om premien som ble betalt hadde tilstrekkelig tilknytning til renteinntektene. Det er fordringens pålydende som naturlig utgjør kostprisen, og i realiteten hadde premien en direkte tilknytning til kravet på høy fastrente. Uten den høye fastrenten ville det

ikke vært grunnlag for premien, og den oppfylte derfor tilknytningskravet.

Hvis premien anses som en del av inngangsverdien på fordringen, ville dette innebære at det ved realisasjonen oppstår et tap. Et slikt tap synes kunstig, da kreditor pga. de mottatte rentene faktisk ikke har lidt noe tap.

Selskapet argumenterte i tillegg med at det ville være sterkt urimelig og lite logisk dersom den betalte overkursen ikke kunne fradras i takt med renteinntektene.

Männipenni anførte subsidiært at selskapet utøvet virksomhet, og at fordringen måtte anses å være knyttet til denne virksomheten. Tapet som oppstod ved innfrielsen av fordringens hovedstol, måtte derfor være fradragsberettiget.¹²

Skattekontoret bemerket innledningsvis i innstillingen til skatteklagenemnda, at det er en fast og langvarig ligningspraksis for at inngangsverdien på en fordring er lik vederlaget som er betalt. Det er derfor ikke hjemmel for å skille ut deler av vederlaget for å klassifisere dette som en kostnad til inntektens ervervelse, og dermed fradragsberettiget etter lovens hovedregel.

Praksisen har for øvrig også støtte i forarbeider,¹³ høringsnotat fra Finansdepartementet¹⁴ og juridisk teori, jf. blant annet Zimmer,¹⁵ med henvisning til Jessen-dommen.¹⁶

Både Jessen-dommen og Zimmers lærebok omtaler underkurs, men symmetrihensyn tilsier at tap oppstått som følge av kjøp til overkurs også må inngå i gevinstberegningen ved et realisasjonsoppgjør.

Selskapets anførsel om urimelighet, hvis overkursen ikke kunne fradras i takt med renteinntektene, ble ikke tillagt særlig vekt. Kontoret viste i denne forbindelse til at rimelighetsbetraktninger generelt har svak rettskildemessig betydning. Det ble også bemerket at en eventuell underkurs på en fordring ville resultere i en gevinst ved etterfølgende realisasjon, og at det ikke var tvilsomt at en slik gevinst ville vært unntatt beskatning etter reglene i skatteloven § 6-2 annet ledd.

12 Skatteloven § 6-2 annet ledd.

13 Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) side 78 pkt. 15.7.4.2.3 og Prop. 1 LS (2013–2014) side 212 pkt. 13.1.

14 Finansdepartementets høringsnotat av 11. april 2013 side 21 pkt. 5.4.4.

15 Lærebok i skatterett 7. utgave side 290 pkt. 9.3.2.

16 Rt. 1957 side 929.

ven kapittel 9. Symmetrihensynet måtte derfor anses ivaretatt.

Skattekontoret vurderte avslutningsvis om fradrag kunne innrømmes ved realisasjonen av fordringen. Gevinst ved realisasjon av muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev er unntatt fra skatteplikt utenfor virksomhet.¹⁷ Fradrag for tap ved realisasjon innrømmes i samme utstrekning som en gevinst er skattepliktig.¹⁸

Eventuelt fradrag betinget derfor at fordringen hadde en særlig og nær tilknytning til selskapets virksomhet.¹⁹ Männipenni anførte at selskapet i 2010 var blitt kreditor for ytterligere ett lån på 900 MNOK med flytende markedsrente, som viste at selskapet utøvet virksomhet som et finansieringsselskap innen konsernet. Kontoret kunne likevel ikke se at det var noen holdpunkter for at selskapet drev med utlån, og det ble ikke fremlagt noen dokumenter som viste at det var part i en låneavtale. Etter selskapets gitte opplysninger, som også fremgikk av årsregnskapene, bestod eiendelene kun av to fordringer, begge tilført som selskapsinnskudd. Heller ikke selskapets formål tilsa at det ble utøvet virksomhet innen utlån/finansiering. Skattekontoret fant etter en samlet vurdering at tapet ikke var lidt i virksomhet, og fradrag ble ikke innrømmet.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Spørsmål om mottatt utbytte var omfattet av fritaksmetoden

Hundringen AS, som er hjemmehørende i Norge, eide 11 % av selskapet Paradis Ltd., som var stiftet i et typisk skatteparadis. Paradis hadde som hovedformål å gjøre investeringer utenfor skatteparadiset, og investeringene ble gjort i EØS-området gjennom selskaper der.

Paradis var tilrettelagt av en investeringsrådgiver i USA, Goldman Sachs (GS). Paradis hadde tre aksjeklasser; Voting Shares, Participation Shares Class A og Participation Shares Class B:

- Voting Shares: ingen eierrett, men stemmerett i det såkalte General meeting. Etter vedtektene tillå det General meeting å beslutte styrevalg, utbytte, disposisjoner over investerin-

17 Skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c.

18 Skatteloven § 9-4 første ledd.

19 Skatteloven § 6-2 annet ledd.



Hundringsen AS eide 11 % av et selskap som var stiftet i et typisk skatteparadis.

gene, tidspunkt for avvikling av Paradis mv. GS eide alle disse aksjene. Til styret oppnevnte General meeting ansatte i GS.

- Participation Shares: Class A og Class B representerte samlet eierrett i Paradis. Investorene i Paradis eide alle Class A Shares. GS eide alle Class B Shares i egenskap av å være «Special Investor», og var tillagt rettigheter, f.eks. å gjøre alle skattemessige disposisjoner og valg for Paradis. Ingen av eierne av Participation Shares hadde stemmerett i General meeting, bare i det såkalte Class meeting. Etter vedtektene kunne Class meeting kun behandle forhold som gjaldt egen aksjeklasse.

Hundringsen mottok utbytte fra Paradis i 2012, 2013 og 2014, og anså dette utbyttet for å være omfattet av fritaksmetoden. Utbytte på eierandel i selskap hjemmehørende i land utenfor EØS omfattes bare av fritaksmetoden dersom skattyteren sammenhengende i en periode på to år eier minst 10 % av kapitalen og har minst 10 % av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet.²⁰ Spørsmålet ble derfor om Hundringsen hadde hatt minst 10 % av stemmene som kunne avgis på generalforsamlingen.

Skattekontoret var av den oppfatning at selskapet ikke hadde tilstrekkelig andel av stemmene, og ligningen ble endret med den konsekvens at fritaksmetoden ikke kom til anvendelse på de mottatte utbytene.

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda.

Hundringsen viste til at fritaksmetoden stiller krav til andel av kapital og til den stemmeretten kapitalen har. Etter selskapets oppfatning var den faktiske stemmeretten avgjørende, og reell innflytelse på annet vis skulle ikke telle med. Selskapet mente da at motsetningsvis kunne faktisk stemmerett ikke ses bort fra selv om området for stemmeretten var snevert. Eierinteressen lå ikke i Voting Shares, men i Participation Shares. Voting Shares' stemmerett kunne derfor ikke anses som stemmerett, da det var Participation Shares' stemmerett som var relevant. At noen andre enn eierne hadde innflytelse i form av stemmerett, diskvalifiserte ikke Hundringsen fra å ha tilstrekkelig stemmerett. Så lenge selskapet hadde minst 10 % av stemmene innenfor de områdene hvor eierinteressen faktisk var tillagt stemmerett, måtte lovens krav være oppfylt.

Class meeting var sammenlignbart med en generalforsamling i norske selskaper, og vilkårene for skattefrihet etter fritaksmetoden var dermed oppfylt.

Skattekontoret bemerket innledningsvis i innstillingen til skatteklagenemnda, at bakgrunnen for unntaket i skatteloven § 2–38 tredje ledd bokstav d er å avgrense fritaksmetoden mot inntekt på porteføljeinvesteringer utenom EØS, i motsetning til direkte investeringer hvor hensikten med investeringen er å utøve aktivt eierskap.

Etter kontorets oppfatning var det vidt forskjellige typer saker som kunne behandles i General meeting og Class meeting i Paradis. De vesentlige beslutningene om driften ble tatt av styret som var valgt av General meeting, hvor Hundringsen ikke hadde møterett.

Skattekontoret drøftet om Class meeting kunne anses for å være generalforsamling. Etter kontorets oppfatning var sakene som kunne behandles i Class meeting begrenset til å gjelde forhold vedrørende egen aksjeklasse, slik som vedtektsendringer eller beslutning om oppløsning av Paradis. Den øvrige eiermyndigheten var tillagt General meeting eller styret. Skattekontoret kunne ikke se at det hadde noen betydning at Voting Shares ikke representerte noen eierrett, så lenge aksjene var tillagt beslutningsmyndighet. På bakgrunn av innhold og funksjon i de forskjellige foraene, mente skattekontoret at det var General meeting som hadde størst likhet med generalforsamlingen i norsk selskapsrett og fremstod som øverste organ i Paradis. Kontoret mente ikke at det nødvendigvis var slik at møtet i stor grad måtte ligne den norske generalforsamlingen, men det måtte være et krav om at det forumet man skulle vurdere i forhold til om stemmeretten var oppfylt, var selskapets øverste organ.²¹

På denne bakgrunnen var det etter skattekontorets oppfatning stemmeretten i aksjeklassen Voting Shares som skulle vurderes i forhold til det særskilte kravet på 10 % stemmerett. Hundringsen hadde ingen rett til å bli innkalt i General meeting, være til stede eller avgi stemme, og aksjene selskapet hadde i Paradis falt dermed etter skattekontorets syn utenfor fritaksmetoden.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Leasing – spørsmål om skattemessig eier

Traabilen AS driver med leasing av biler av ett bestemt bilmerke til norske bilforhandlere.

Av de leasede bilene brukes 80 % som demonstrasjonsbiler av bilforhandlerne, mens de resterende 20 % brukes i forhandlerens egne utleievirksomheter. Traabilen anså seg som eier av de bortleaste

²⁰ Skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav d.

²¹ Jf. aksjeloven § 5-1.



Var bilforhandlerne eller selskapet som drev leasingvirksomheten skattemessige eiere av bilene i leasingperioden?

bilene i leasingperioden, og krevde skattemessig avskrivning.²²

Spørsmålet i saken var om Traabilen kunne anses som skattemessig eier av bilene i leasingperioden, eller om de vesentligste eierbeføyelsene ble overført til bilforhandlerne, med den følge at bilforhandlerne måtte anses som skattemessige eiere.

Traabilen var 100 % eid av bilimportøren av det aktuelle bilmerket, var samlokalisert med bilimportøren og hadde ikke egne ansatte.

I praksis foregikk virksomheten slik at når den enkelte bilforhandleren ønsket å bestille en demonstrasjonsbil mv., tok bilforhandleren kontakt med bilimportøren for å bestille bilen. Bilen ble deretter levert fra bilimportøren til den aktuelle bilforhandleren. Bilimportøren fakturerte så selskapet for bilen. Traabilen på sin side fakturerte bilforhandleren for et angivelig leasingvederlag for leasingperioden.

Bilforhandlerne kunne når som helst i leieperioden kjøpe bilene. Forhandlerne kjøpte i praksis også bilene, slik at det ikke skjedde noen tilbakelevering til Traabilen. Unntak skjedde kun ved eventuell konkurs/oppsigelse av avtalen med vedkommende bilforhandler. Leieforholdene måtte karakteriseres som korte leieperioder, da ca. 2/3 av bilene ble solgt til bilforhandlerne i løpet av seks måneder, og det kun var få biler som ikke ble solgt i løpet av ett år. Det forelå således en kjøpsopsjon som i praksis ble benyttet, men ingen formell kjøpsplikt.

Det månedlige leasingvederlaget bestod av en rentedel og en avskrivningsdel. Avskrivningsdelen kom til fradrag krone for krone

når bilene ble solgt til bilforhandlerne. Når bilforhandlerne solgte bilene videre, ble dette gjort uten at det først ble inngått en kjøpsavtale mellom bilimportøren og forhandlerne.

I skattekontorets vedtak ble ikke Traabilen ansett som skattemessig eier av bilene. De fradragsførte avskrivningene ble derfor tilbakeført.

I klagen til skatteklagenemnda anførte Traabilen at forhandlerne etter avtalen ikke ble eiere av bilene ved utløpet av leasingperiodene. Forhandlerne hadde etter avtalen ingen plikt, men kun en rett til å kjøpe bilene. Traabilen begrunnet blant annet sine anførsler som følger:

- Det var ikke grunnlag for den generaliseringen som skattekontoret la opp til i vedtaket, når kontoret hevdet at det uansett var grunnlag for omklassifisering da leietakerne regelmessig overtok leieobjektet. Det avgjørende måtte derimot være om det i avtalen lå et incitament for leietakerne til å overta leieobjektet, men i saken forelå det ingen slike incitamenter av økonomisk art.
- Traabilen hadde risikoen for bilens verdi ved utløpet av leieperioden. Verdien kunne bli påvirket av modell, ukurans mv.
- Traabilen hadde reell økonomisk risiko og finansieringsrisiko for de utleide bilene. Det var uklart om og når bilene ville bli solgt. Tilbakelevering kunne skje når forhandlerne fikk økonomiske problemer eller gikk konkurs.
- Det forelå en viss gjenkjøpsgaranti fra bilimportøren ved tilbakeleveringen av bilene, men denne garantien utlignet ikke Traabilens risiko fullt ut.

Skattekontoret bemerket i innstillingen til vedtak at det privatrettslige eierbegrepet danner utgangspunktet for den skatterettslige vurderingen. Høyesterett har i Auto-Style-dommen²³ vurdert eiendomsretten til leasede formuesobjekter i et tilfelle hvor leietakeren hadde rett til å videreselge de leasede bilene. Høyesterett kom til at leasingselskapets eiendomsrett til bilene, som var ment for videresalg, var tapt. Eiendomsretten hadde derimot gått over til leietakeren.

Høyesteretts avgjørelse er senere kodifisert i panteloven § 3–22 annet ledd, jf. forar-

beidene²⁴ hvor det fremgår at man ikke kan avtale leasing av gjenstander som er beregnet på videresalg, sml. § 3–15 annet ledd. Rettspraksis har for øvrig lagt til grunn at § 3–15 annet ledd omfatter leasing selv om dagens § 3–22 annet ledd ikke henviser til denne bestemmelsen, jf. Rt. 1991 s. 574. (...)«Tilsvarende standpunkt er inntatt i Lignings-ABC.²⁵ Her fremgår det klart at forhandleren må anses som skattemessig eier i de omtalte tilfellene.

I vurderingen om hvem som var skattemessig eier av bilene, la skattekontoret vesentlig vekt på følgende momenter:

- Bilforhandlerne hadde rett til å overta bilene til en i utgangspunktet på forhånd fastsatt pris. Dette var et helt sentralt moment i vurderingen for å finne ut av hvem som hadde risikoen for bilenes verdiutvikling i leasingperioden. Skattekontoret ba under kontrollen om dokumentasjon på at det hadde foregått reelle forhandlinger om pris ved bilforhandlerens kjøp av bilene, uten at Traabilen klarte å fremskaffe dokumentasjon på dette. På denne bakgrunnen vurderte skattekontoret det slik at risikoen for bilenes verdiutvikling i leasingperioden i det alt vesentligste måtte anses overført til bilforhandlerne.
- Bilforhandlerne kunne når som helst benytte seg av kjøpsopsjonen, og i praksis kjøpte forhandlerne bilene når de hadde funnet en sluttkunde. Forhandlerne hadde således rett til å videreselge bilene, jf. Auto-Style-dommen.
- Kjøpsopsjonen ble i praksis nesten alltid benyttet. Unntak var kun aktuelt ved konkurs og ved bilimportørens oppsigelse av forhandleravtalen med den enkelte bilforhandleren. Praktiseringen av avtalene viste således at det hele tiden var meningen at bilforhandlerne skulle bli eiere av bilene. Dette ble underbygget av at:
 - det ikke var avtalt noe om taksering av bilene ved tilbakelevering
 - det ikke var avtalt begrensninger når det gjaldt kjørelengde
 - det ikke var avtalt noe om begrensninger i forhold til bilenes layout, og
 - bilene ble registrert i motorvognregisteret lokalt i den enkelte bilforhandlerens distrikt

22 Skatteloven § 6-10, jf. § 14-41 første ledd bokstav d.

23 Rt. 1991 side 574.

24 Ot.prp. nr. 26 (1998–99) pkt. 4 «Merknader til endringer i panteloven».

25 Lignings-ABC 2015/16 side 843 pkt. 2.1, pkt. 2.4 og pkt. 2.11.

- Leieperiodene var dessuten svært korte, og i en del tilfeller bare noen dager.

Skattekontoret konkluderte derfor med at det måtte være bilforhandlerne som var skattemessige eiere av bilene.

Subsidiært viste skattekontoret til at de bortleasede bilene manglet karakter av å være et varig driftsmiddel for Traabilen, siden bilene ble solgt til bilforhandlerne etter kort tid.

Kontoret viste i denne forbindelse til Lignings-ABC:²⁶

«Varer anskaffet for salg og som midlertidig brukes til demonstrasjon og som deretter skal tilbake til lager for omsetning som salgsvare, anses ikke som driftsmiddel. Demonstrasjonsbiler kan vanligvis ikke anses som driftsmidler bestemt til varig bruk. I de aller fleste tilfellene vil disse bilene bli solgt etter kort tid, ofte etter bare noen måneder. Demonstrasjonsbilene anses derfor som en del av varebeholdningen som midlertidig tas ut til demonstrasjonsbruk for senere å gå tilbake til varebeholdningen uten reduksjon av inngangsverdien.»

Traabilen ble derfor ikke innrømmet fradrag for avskrivninger.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Saken ble også fremmet for klagenemnda for merverdiavgift. I innstillingen la skattekontoret til grunn at man ut fra nevnte faktum ikke hadde med leiekontrakter å gjøre. Nemndas flertall forkastet skattekontorets forslag med tre forskjellige begrunnelser. Selskapet fikk derfor fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til kjøpene av bilene.

Tap på fordringer – spørsmål om mengdegjeldsbrev

Riskybusiness AS er et selskap som blant annet driver med investeringsvirksomhet. I 2005 kjøpte selskapet aksjer i Looser AS for 1 MNOK. I tillegg til kjøp av aksjer, medførte investeringen plikt til å gi Looser et lån på 9 MNOK. Det fulgte av låneavtalen at lånet hadde prioritet etter alle andre krav mot selskapet, men foran krav på aksjeutbytte og tilbakebetaling av aksjeinnskudd. Riskybusiness var en av flere som foretok tilsvarende investeringer i Looser.



Selskapet mente at et lån måtte anses som et mengdegjeldsbrev og at det dermed var fradragsberettiget. Det mente ikke Skatteklagenemnda.

Driften av Looser gikk dårlig og i første halvår av 2011 ble det åpnet konkurs i selskapet. Selskapets fordringer, uten pantsikkerhet, ga ingen dividende.

Riskybusiness krevde ikke fradrag for tapet på lånet i selvangivelsen for 2011.

I 2013 anmodet Riskybusiness om endring av ligningen for inntektsåret 2011 og ba om at det ble gitt fradrag for tapet på lånet til Looser. Selskapet mente at lånet måtte anses som et mengdegjeldsbrev og dermed fradragsberettiget.²⁷ Gevinst ved realisasjon av mengdegjeldsbrev er skattepliktig og tap fradragsberettiget, i motsetning til for enkelte fordringer.

Skattekontoret tok opp ligningen til ny behandling.²⁸ Skattekontoret konkluderte imidlertid med at låneavtalene ikke var et omsetningsgjeldsbrev. Låneavtalen oppfylte ikke vilkårene til omsetningsgjeldsbrev i gjeldsbrevloven.²⁹ Videre viste skattekontoret til at kravet til «lik tekst» for mengdegjeldsbrev heller ikke var oppfylt da både beløp og långiverens navn varierte i låneavtalene. Lånet måtte derfor anses som en enkel fordring.

I klagen til skatteklagenemnda anførte Riskybusiness at skattekontorets utgangspunkt er gammeldags og formalistisk uten tanke på at pengekravsretten ikke tar hen-

syn til den elektroniske utviklingen. Den koblingen som skattekontoret foretok i forhold til gjeldsbrevlovens definisjon av omsetningsgjeldsbrev, var derfor for snever. Selskapet viste til at Finansdepartementet³⁰ har uttalt at «Omsetningsbegrensninger knyttet til de enkelte obligasjoner vil imidlertid ikke i seg selv innebære at obligasjonene faller utenfor mengdegjeldsbrevbegrepet.» En slik obligasjon ville utvilsomt falle utenfor de typene gjeldsbrev som omtales i gjeldsbrevloven.

Riskybusiness viste også til at det dreide seg om en investering der mange investorer hadde skutt inn penger dels som aksjer og dels som lån. Disse obligasjonene hadde lik tekst da det bare var navn og beløp som skulle fylles ut. Det ble derfor noe pussig når skattekontoret i vedtaket hevdet at nettopp varierende navn og lånebeløp i seg selv skulle utelukke at det forelå lik tekst slik at det ikke kunne være tale om mengdegjeldsbrev.

Saken ble behandlet av skatteklagenemnda i utvidet avdeling, og nemnda la til grunn følgende:

Skatteklagenemnda viste til at «*mundtlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev*» er unntatt fra skatteplikt.³¹ Spørsmålet i denne saken var derfor om låneavtalene som Riskybusiness hadde med Looser var mengdegjeldsbrev.

Skatteklagenemnda tok utgangspunkt i gjeldsbrevloven³² som definerer mengdegjeldsbrev som «*gjeldsbrev som blir utgjevne mange i sammenheng og med sams tekst*». Den la videre til grunn at skattelovens definisjon av mengdegjeldsbrev var i overensstemmelse med gjeldsbrevlovens definisjon.

Nemnda viste til at mengdegjeldsbrev i det daglige blir omtalt som obligasjoner. De blir utgitt offentlig i store mengder og med felles tekst. De blir nesten uten unntak utstedt til ihendehaveren. I dag er imidlertid systemet med ihendehaverobligasjoner for alle praktiske formål avløst av et elektronisk registreringssystem i Verdipapirsentralen (VPS). Mengdegjeldsbrev vil derfor normalt være registrert i VPS, og følge reglene i verdipapirregisterloven og verdipapirhandeloven.

²⁷ Skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1, jf. § 9-4 første ledd.

²⁸ Ligningsloven § 9-5 nr. 1, jf. § 9-5 nr. 7.

²⁹ Lov om gjeldsbrev § 11.

³⁰ Utv. 2007 side 456.

³¹ Skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1.

³² Lov om gjeldsbrev § 4 annet ledd.

Hvis det ikke er en obligasjon som er registrert i VPS, måtte låneavtalen etter skatteklagenemndas oppfatning tilfredsstillende kravene til ordregjeldsbrev,³³ dvs. at den «lyder på navn med tillegget «eller order,» eller eit anna slikt tillegg (ordregjeldsbrev).» Nemnda viste til Høyesteretts kjæremålsutvalg uttalelse om «at gjeldsbrevloven § 4 vil kunne få anvendelse for ordrepapirer, forutsatt at det gjelder mengdegjeldsbrev.»³⁴ Det fremgår av lagmannsrettens avgjørelse³⁵ at gjeldsbrevloven § 4 ikke er anvendelig i saken da de aktuelle gjeldsbrevene ikke er mengdegjeldsbrev, og uttaler:

«Omsetningsgjeldsbrevet i nærværende sak lyder ikke på ihendehaveren. (...) I nærværende sak er kreditors navn og adresse oppgitt i omsetningsgjeldsbrevet. Også kausjonistens navn er oppgitt. Det må da være bestemmelsen i gjeldsbrevloven § 3 som angir lovlig oppfyllelsessted.»

Høyesterett sluttet seg til lagmannsrettens lovforståelse.

Låneavtalene som Looser hadde inngått, var ikke registrert i VPS.³⁶ Skatteklagenemnda pekte på at låneavtalene verken ble utgitt i sammenheng med felles tekst, eller hadde tillegget «til ordre» eller tilsvarende. Når disse to kriteriene ikke var oppfylt, medførte dette at låneavtalene ikke tilfredsstilte kriteriene til mengdegjeldsbrev i gjeldsbrevloven.³⁷

Til Riskybusiness' anførsel om at regelverket skattekontoret viste til var langt fra dataalder og svært formalistisk, pekte nemnda for det første på at mengdegjeldsbrev i dag normalt blir registrert elektronisk i VPS. Skatteklagenemnda pekte videre på at ovennevnte uttalelse fra Finansdepartementet med reservasjonen om omsetningsbegrensninger, bare gjelder i forhold til om obligasjonene omsettes i et organisert marked, typisk er børsnoterte. Nemnda forstod ikke uttalelsen slik at departementet mener at det ikke er krav om at obligasjonen enten må være registrert i VPS eller tilfredsstillende kravene til ordregjeldsbrev i gjeldsbrevloven § 11 nr. 2. Nemnda viste også til uttalelsen i Prop. 1 LS (2013–2014), kap. 13.2: «Med mengdegjeldsbrev menes her omsetningsgjeldsbrev som det er utgitt mange av, i sammenheng og med lik tekst.»

³³ Lov om gjeldsbrev § 11 annet ledd.

³⁴ Rt. 1997 side 943.

³⁵ LE 1997-169, RG 1998 side 53.

³⁶ Verdipapirregisterloven § 2-2, jf. verdipapirhandelloven § 2-2.

³⁷ Lov om gjeldsbrev § 4, jf. § 11-2.

Skatteklagenemnda viste videre til RECdommen³⁸ som omhandler skatteplikt ved realisasjon av konvertible obligasjoner som var registrert i VPS. Høyesterett uttalte i avsnittene 76 til 78 at det ikke er noe som «taler for at gjeldsbrev som ellers er å anse som mengdegjeldsbrev, må være egnet til å omsettes på børs for at gevinst ved å realisere dem skal bli skattepliktig,» og at definisjonen av mengdegjeldsbrev i den nå opphevede verdipapirhandelloven § 1 ikke hadde noe krav om at gjeldsbrevet var egnet for omsetning i et organisert marked. Nemnda pekte på at en forutsetning i Høyesteretts drøftelse, i likhet med ovennevnte uttalelse fra Finansdepartementet, er at det dreier seg om «ihendehaverobligasjoner eller andre omsetningsgjeldsbrev», og at det kun lempes på kravet til et «organisert marked» som børsnotering. Det gjøres ikke unntak fra kravene om enten VPS-registrering eller at det må være et omsetningsgjeldsbrev.

Skatteklagenemnda kom enstemmig til at låneavtalen med Looser ikke tilfredsstilte kravene til mengdegjeldsbrev, da de verken var registrert i VPS eller tilfredsstilte kravene til omsetningsgjeldsbrev i gjeldsbrevloven. Tapet var dermed ikke fradragsberettiget. Da det ikke var en særlig og nær tilknytning mellom virksomheten og fordringen, var tapet heller ikke fradragsberettiget etter skatteloven § 6–2 annet ledd.

³⁸ Urv. 2012 side 11.

Fradrag for infrastrukturkostnader og kostnader til adkomstvei til parkeringshus

Storhus Eiendom AS bygget et nytt kjøpesenter med kontorer, leiligheter og parkeringskjeller i Storvik. Et eksisterende bygg hadde blitt integrert i den nye bygningsmassen. I forbindelse med oppføringen av kjøpesenteret, ble et tilbygg til det eksisterende bygget revet.

Storhus Eiendom bygget videre ny adkomstvei til parkeringsanlegget i underetasjen. Første del av adkomstveien var felles med innkjøringen til et allerede eksisterende parkeringshus.

Den nybygde delen er fordelt på seks etasjer og underetasje, og inneholder næringslokaler og leiligheter. Underetasjen er på 5000 kvm og benyttes til parkering og boder for boligeierne, i tillegg til parkeringsplasser tilknyttet kjøpesenteret.

Storhus Eiendom opparbeidet og utbedret vei, fortau, parkering og andre utearealer i forbindelse med utbyggingen. Infrastrukturtiltakene ble deretter overført Storvik kommune.

Skattekontoret gjennomførte bokettersyn, og det ble fattet et kontorvedtak hvor kostnader til infrastruktur ble flyttet fra saldogruppe i) til tomt. Kostnadene til adkomstvei/tunnel til parkeringshuset, ble også flyttet fra saldogruppe i) til tomt. Videre ble det korrigert for feilføringer knyttet til fordelingen av kostnader mellom bolig- og næringsbygg. Etter skattekontorets vurdering skulle dessuten



Skattekontoret gjennomførte bokettersyn, og det ble fattet et kontorvedtak hvor kostnader til infrastruktur ble flyttet fra saldogruppe i) til tomt.

rivingskostnadene aktiveres på tomten og ikke utgiftsføres direkte.

Selskapet var ikke enig i skattekontorets behandling av kostnadene til infrastruktur, riving av tilbygg og adkomstvei/tunnel, og påklaget disse delene av kontorets vedtak.

I innstillingen til skatteklagenemnda, viste skattekontoret til at det gis fradrag i bruttointekt for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.³⁹ Fradragsrett forutsetter oppofrelse av en fordel, og oppofrelsen må ha tilknytning til inntekt eller inntektsskappende aktivitet.

Skatteloven hjemler videre fradrag for avskrivninger for verdiforringelse ved slit og elde på betydelige driftsmidler,⁴⁰ herunder fast eiendom.⁴¹ Reglene knyttet til saldoavskrivninger gjelder ikke for fysiske driftsmidler som ikke verdiforringes ved slit eller elde, f.eks. tomtegrunn eller veier.

Fradrag for kostnader til infrastruktur

Kostnadene var som nevnt pådratt i forbindelse med opparbeidelse av vei, fortau, parkering og andre utearealer. Infrastrukturtiltakene ble deretter overført kommunen.

Selskapet anførte at kostnadene var endelig pådratt, og dermed fradragsberettigede etter skattelovens hovedregel. Storhus Eiendom pådro seg kostnadene som følge av kommunens reguleringsplan, og det forelå en oppofrelse i skattemessig forstand. Etter selskapets oppfatning løste heller ikke høyesterettsdommen om Bjørvika Kontorbygg I AS⁴² spørsmålet om fradrag i denne saken, i og med at retten ikke tok stilling til om kostnadene til infrastruktur var oppofret.

Skattekontoret viste til at kostnader til offentlig vei, fortausarealer og uteområder i utgangspunktet gir utbygger en varig verdi.

Ifølge juridisk teori må det foreligge en formuesoppofrelse for at kostnaden skal være pådratt.⁴³ Kravet til oppofrelse innebærer at vilkårene for fradrag ikke vil være oppfylt dersom det har skjedd en ombytting av verdier.

Videre fremgår det av Lignings-ABC⁴⁴ at dersom skattyter i forbindelse med et utbyggingsprosjekt får offentlige pålegg om å utbedre/bygge ut infrastruktur i nærheten av utbyggingsprosjektet, skal kostnadene til slike arbeider aktiveres på tomtegrunnen uten rett til avskrivninger.

Skattekontoret la til grunn at det måtte være uten betydning om betalingsforpliktelsen fulgte av offentlige pålegg, eller var forankret i privatrettslige avtaler. I denne saken måtte kostnadene anses som en forutsetning for selskapets mulighet til å gjennomføre utbyggingsprosjektet.

Skattekontoret var ikke kjent med retts- eller ligningspraksis som godtok direkte fradrag for kostnader til infrastruktur på fremmed grunn. Etter kontorets oppfatning hadde også Høyesteretts argumentasjon i Bjørvika-saken relevans. Det sentrale i saken var om betaling for bidrag til infrastruktur i Bjørvika kunne føres til fradrag direkte etter skatteloven § 6-1. Høyesterett kom imidlertid til at infrastrukturbidraget utgjorde en del av kjøpesummen for tomten. Vilåret om at det skulle ha skjedd en oppofrelse, var da ikke oppfylt.

Skattekontoret konkluderte med at det ikke forelå en oppofrelse i skattelovens forstand, og at kostnadene til infrastruktur måtte aktiveres på tomten.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling på dette punktet.

Fradrag for rivningskostnader

Kostnadene relaterte seg til riving av et tilbygg.

Storhus Eiendom viste til at rivingen av tilbygget hadde gjort det mulig for selskapet å benytte tomten til oppføringen av nybygget, og derfor var nødvendige kostnader. Rivingskostnadene skulle derfor allokere sammen med bygget i saldo-gruppe i).

I tilknytning til spørsmålet om kostnadene skulle aktiveres på bygget eller tomten, viste skattekontoret til Lignings-ABC⁴⁵ der det fremgår at kun kostnader som har direkte tilknytning til bygningen, regnes som byggets kostpris og avskrives sammen med dette. Det er kun kostnader innenfor den delen av grunnen som dekkes av bygningen, som kan aktiveres i saldo-gruppe i). Kostnader til andre grunnarbeider som har

varig verdi, skal henføres til tomtens kostpris og aktiveres uten avskrivning.

Etter skattekontorets oppfatning skulle kostnadene til riving av tilbygget derfor aktiveres på tomten.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling på dette punktet.

Fradrag for kostnader til tunnelladkomstvei til parkeringshuset

Storhus Eiendom hadde som nevnt også bygget ny adkomstvei til parkeringsanlegget i underetasjen. Første del av adkomstveien var felles for både det eksisterende og det nybygde parkeringshuset. Veien gikk gjennom den eldre bygningen og over i den nye delen. Skattekontoret definerte adkomstveien som strekningen fra innkjøringen til bygget, og frem til parkeringsarealet. På nemndas forespørsel ble fotografier og oversiktskart vedlagt innstillingen.

Adkomstveien var aktivert sammen med bygget i saldo-gruppe i). Selskapet hevdet at det måtte skilles mellom adkomst til et utendørs parkeringsanlegg, og et parkeringsanlegg inne i et bygg som saldoavskrives. Et utendørs parkeringsanlegg vil normalt kunne vedlikeholdes slik at det ikke slites eller eldes. En tunnel som fungerer som nedkjøring og har tilknytning til et innendørs parkeringsanlegg, vil derimot være utsatt for slit/elde eller annen verdiforringelse i samme takt som parkeringsanlegget. Bygget med parkeringsskjeller er et driftsmiddel som saldoavskrives,⁴⁶ og selskapet hevdet at adkomsten ikke kunne vurderes annerledes.

Skatteklagenemnda i utvidet avdeling hadde følgende kommentarer knyttet til dette spørsmålet:

Adkomstveien måtte likestilles med en kulvert. Kulverter lages ved at det graves en åpen grøft som bygges inn og senere tildekkes, i motsetning til tunneler som graves eller sprenges i terrenget. Etter nemndas oppfatning måtte adkomstveien/kulverten til parkeringshuset anses å være en nødvendig del av bygget. Adkomstveien/kulverten ville være utsatt for verdireduksjon i samme takt som parkeringsanlegget i bygget.

Skattyter fikk således medhold i at kostnadene skulle aktiveres og avskrives på saldo for forretningsbygg, i saldo-gruppe i).

39 Skatteloven § 6-1.

40 Skatteloven § 6-10.

41 Skatteloven §§ 14-40 flg.

42 Urv. 2015 side 589.

43 Zimmer: Lærebok i skatterett, 7. utgave side 182 flg.

44 Lignings-ABC 2015/16 side 369 pkt. 16.15.5.

45 Lignings-ABC 2015/16 side 369 pkt. 16.15.3.

46 Skatteloven § 14-40.