

Høyesterettsdommer i skattesaker 2010

Av professor Frederik Zimmer

Artikkelen inngår i en serie artikler som inneholder presentasjon og analyse av høyesterettsdommer i skattesaker i det foregående året.

Frederik Zimmer er født 1944, dr. juris 1978 og er professor ved Det juridiske fakultet, Universitetet i Oslo.

1. Innledning

Høyesterett avsa dom i bare fire materielle inntektsskattesaker i 2010. Dette er vesentlig mindre enn vanlig og det klart laveste i de ca. 15 år jeg har skrevet disse artiklene. Om det er en tilfeldighet eller en (uheldig) trend, er det for tidlig å si noe om.

I denne artikkelen har jeg også med en dom om et ligningsforvaltningsrettslig spørsmål og en om tilleggsskatt. Endelig omtaler jeg også enkelte sider av den såkalte rederiskattedommen, som jo først og fremst er en dom om Grl. § 97. Verd å nevne er også Rt. 2010 s. 1500 (Utv. 2011 s. 1) som gjaldt spørsmål om erstatning for mangelfull implementering av EØS-avtalens krav til skattlegging av grenseoverskridende aksjeutbytte og således er siste akt i en lang historie; selv om bakgrunnen er et skattespørsmål, er dommen i det vesentlige EØS- og erstatningsrettslig og vil derfor ikke bli omtalt nærmere.

Av de syv dommene som omtales, vant staten fire og skattyterne tre; av de materielle inntektsskattesakene vant skattyteren og staten to hver. Bortsett fra rederiskattedommen – der det var sterkest mulig dissens – var alle dommene enstemmige. I alle dommene om materielle skattespørsmål unntatt én (omtalt under pkt. 2) ble dessuten resultatet det samme i alle instanser.

Rederiskattedommen er utvilsomt årets mest omtalte (pkt. 6). Av de materielle inntektsskattesakene er to prinsipielt interessante (pkt. 2 og 4) og én nærmest en oppfølger fra en av fjorårets dommer (pkt. 5).

2. Rt. 2010 s. 999 (Utv. 2010 s. 1285) First Securities – tidspunkt for innvinning av arbeidsinntekt; earn out

Denne saken føyer seg inn i rekken av saker som gjelder spørsmål om for-deler for ansatte knyttet til aksjer, skal anses som kapitalinntekt eller arbeidsinntekt. Mens tidligere dommer har gjeldt spørsmålet om aksjegevinst har tilstrekkelig tilknytning til arbeidsforholdet¹ eller kan omklassifiseres til arbeidsinntekt², gjelder denne dommen først og fremst spørsmålet om arbeidstakere som stifter et aksjeselskap, kan skattlegges (som arbeidsinntekt) allerede ved stiftelsen av selskapet for sin respektive andeler av verdien av selskapet ut over aksjeinnskuddet.

First Securities ASA ble stiftet 11. mars 1999 av 41 personer som like før har sagt opp sine stillinger i et annet finansieringsselskap. Stifterne skjøt inn 50 millioner kroner, hvorav 10 millioner kroner som aksjekapital og 40 millioner kroner som overkurs. Stifterne ble i ansettelsesavtaler pålagt en oppsigelsestid på tre år samt en karensklausul. Forut for stiftelsen hadde det vært samtaler med en bank om å overta 51 prosent av aksjene i selskapet for 175 millioner kroner, men noen avtale ble ikke inngått i denne omgang. Etter stiftelsen av selskapet ble forhandlingene gjenopptatt, og 12. april samme år ble det inngått avtale om salg av 51 prosent av aksjene i First Securities til banken for 175 millioner kroner.

Ligningen var opprinnelig basert på at gevinsten ved salg av aksjene (delvis) kunne omklassifiseres til arbeidsinntekt. Vedtaket i Riksskattenemnda (fattet under dissens 3–2) var imidlertid basert på at den skattepliktige for-delen for de ansatte oppsto allerede ved stiftelsen av selskapet.

Ved siden av det som er hovedspørsmålet i saken og som omtales i det følgende, kan det settes spørsmålstejn også ved et par andre sider ved Riksskattenemndas avgjørelse: Det fremgår av domspremissene at de ansatte ble skattlagt for 2/3 av forskjellen mellom aksjenes salgsverdi på tegningstidspunktet og det de var tegnet for (inkludert overkurs)(8). Begrensningen til 2/3 er logisk hvor ligningen bygger på at inntekten var innvunnet ved salget av aksjene; da må skattleggingen knyttes til de solgte aksjene, og en del av vederlaget kan anses som vederlag ved salg av aksjer selv om resten omklassifiseres til arbeidsinntekt. Men når inntekten anses innvunnet allerede ved tegningen av aksjene, kan det for det første ikke være noen grunn til å begrense skattleggingen til 2/3 av den nevnte forskjellen – på dette tidspunktet kan jo ikke noen del av fordelene være aksjegevinst –, og for det annet kan det heller ikke være noen grunn til å begrense skattleggingen til de aksjene som ble solgt noen uker senere (det fremgår av tallene i dommen at skattleggingen ble be-

1 Rt. 2000 s. 578 (Utv. 2000 s. 993) *Kruse Smith* og Rt. 2000 s. 1739 (Utv. 2000 s. 1537) *Pre Finans*.

2 Rt. 2009 s. 813 (Utv. 2009 s. 949) *Gaard/Tveit*, jf. også Rt. 2008 s. 1367 (Utv. 2008 s. 1537) *Alvdal bygg*.

grenset slik): Hvis verdiforskjellen mellom aksjeinnskuddet og aksjenes verdi var skattepliktig allerede da, måtte dette gjelde alle aksjene, ikke bare de som ble solgt senere.

Riksskattenemnda traff også vedtak (under samme dissens 3-2) om at selskapet var arbeidsgiveravgiftspliktig for de beløpene som ble ansett som arbeidsinntekt hos aksjonærene.

Saken hadde hatt en nokså turbulent vei frem til Riksskattenemnda: Etter at ligningsnemndene (i Oslo og Bærum) la til grunn at gevinstene skulle omklassifiseres til arbeidsinntekt, kom overligningsnemndene til motsatt resultat. I fylkesskattenemndene ble overligningsnemndas vedtak opprettholdt for to av de tre partene i saken, mens for den tredje ble halvparten av gevinsten omklassifisert til personinntekt. Denne forhistorien er nok forklaringen på Skattedirektoratets linjeskifte da saken sto for Riksskattenemnda.

Hovedspørsmålet i saken var altså om aksjenes verdi for de ansatte på tegningstidspunktet ut over det de ble tegnet for, kunne anses innvunnet ved stiftelsen av selskapet, og da som arbeidsinntekt.

Dette spørsmålet må åpenbart ha hatt betydning ikke bare for personinntekten, men også for alminnelig inntekt. Tingrettens domsslutning, som Høyesterett stadfester, går imidlertid bare ut på at skattyternes personinntekt skal reduseres. Forklaringen på dette må være at ligningen som alminnelig inntekt uansett kunne opprettholdes ut fra det syn at det forelå en aksjegevinst ved salget av aksjene.

Det var klart at disse merverdiene knyttet seg til forventet inntekt ved stifternes arbeid for selskapet i tiden fremover. Tilknytningen til arbeidet må altså ha vært klar nok (men ble ikke uttrykkelig diskutert av Høyesterett). Men førstvoterende (dommer Stabel, med følge av dommerne Falkanger, Matheson, Bruzelius og Tjomsland) konstaterte at selv om det alt ved stiftelsen forelå slike verdier pga. større eller mindre sannsynlighet for raskt oppkjøp, kunne dette «ikke medføre at fordelen allerede da anses innvunnet for aksjonærene». Det kunne først anses å skje «ved selve salget av aksjene» (43).

Førstvoterende ga ikke egentlig noen nærmere begrunnelse for sitt standpunkt. Slik skattyters anførsler er gjengitt, ga heller ikke skattyteren noen nærmere argumenter for dette enn å henvise til at skattlegging «allerede på stiftelsestidspunktet kunne skape store problemer og betydelig usikkerhet» (18); det siktes naturligvis til problemene med å verdsette selskapet. Dette er et viktig praktisk argument som Høyesterett sannsynligvis har lagt vekt på; det er da også nevnt i avsnitt 42, men egentlig ikke som ledd i argumentasjonen. Mer prinsipielt kan dommen trolig tas til inntekt for det syn at en arbeidstaker ikke kan skattlegges for verdien av sitt potensial til å generere fremtidig arbeidsinntekt før dette har kommet til uttrykk gjennom en transaksjon med tredjemann som overfører verdier til arbeidstakeren.

Det er sikker rett at den ansatte som kjøper aksjer i arbeidsgiverselskapet til underpris, har innvunnet fordelene som ligger i underprisen allerede ved ervervet av aksjen; staten anførte dette som et argument i sin favør (28). Førstvoterende drøfter ikke forskjellen mellom tilfellene uttrykkelig – bortsett fra en bemerkning om at det i et nystiftet selskap vil være vanskelig å fastsette merverdiene –, men må ha forutsatt at tilfellene skal behandles ulikt. Den avgjørende forskjellen består etter min mening i og for seg ikke i at selskapet her var nystiftet mens dette i øvrige tilfeller typisk ikke er tilfeller. Det avgjørende må heller være at i ordinære tilfeller innebærer den ansattes underpris på aksjen at det overføres verdier, som reflekterer verdien av arbeidsinnsats, fra de øvrige aksjonærene (som ved underprisen får sin aksjeverdi utvannet) til den ansatte – selve aksjeervervet innebærer altså overføring av verdier fra andre til den som kjøper aksjene – mens dette ikke var tilfelle i det foreliggende tilfelle (iallfall når ansatte/aksjonærfellesskapet betraktes under ett). Er dette riktig, bør resultatet bli et annet om banken var blitt eier av aksjene allerede ved stiftelsen, og da mot å betale et aksjeinnskudd og overkurs på 175 millioner kroner for 51 prosent av aksjene. Da er man dessuten nær den problemstillingen som førstvoterende nevnte i avsnitt 44, men ikke tok stilling til: Om resultatet ville blitt et annet om avtalen med banken var inngått før aksjetegningen fant sted.

Staten hadde subsidiært anført at ligningen måtte opprettholdes ut fra det syn at (deler av) gevinsten ved salget av aksjene måtte omklassifiseres til arbeidsinntekt, i tråd med tidligere dommer om såkalt earn out. Førstvoterende kom imidlertid til at dette var avskåret av prosessuelle grunner. Det var riktignok vel etablert at domstolene kan opprettholde ligningen på et annet grunnlag enn det som var lagt til grunn av ligningsmyndighetene. Forutsetningen måtte imidlertid være at det faktiske grunnlaget er det samme og at dommen behandler den samme privatrettslige disposisjonen som ligningsmyndighetene. Dette siste vilkåret var imidlertid ikke oppfylt her (54):

«Det saksforholdet vedtaket bygger på er imidlertid ikke salget, men stiftelsen av selskapet. Salget er et bevismoment ved verdsettelsen av aksjene på stiftelsestidspunktet, ikke det avgjørende og utløsende moment for beskatning slik det er dersom fordelene skal anses innvunnet ved realisasjon av aksjene.»

Dette innbar at «Riksskattenemndas vedtak og statens subsidiære anførsler gjelder to klart forskjellige privatrettslige disposisjoner» (55). Domstolene kunne derfor ikke behandle det materielle innholdet i statens subsidiære påstand.

Et interessant spørsmål er om ligningsmyndighetene etter dommen kan starte ny sak basert på at inntekten er innvunnet ved salget av aksjene og inngår i personinntekt ut fra earn out-vurderinger. I Skattedirektoratets kommentar til dommen er det riktignok opplyst at skattemyndighetene etter en totalvurdering etter lignl. § 9-5 nr. 7, har besluttet ikke å reise ny sak om dette spørsmålet.³ Likevel har det interesse å reflektere over dette.

Rettskraftbetraktninger avskjærer neppe ny sak. Når førstvoterende uttrykkelig avskjærer det subsidiære grunnlaget med at det gjelder et annet privatrettslig forhold, kan ikke dette anses som samme krav etter rettskraftreglene. Førstvoterende synes å forutsette dette når hun i avsnitt 57 skriver at statens subsidiære anførsel «i tilfelle må bli gjenstand for ny behandling av ligningsmyndighetene».

Spørsmålet er da om ligningsforvaltningsreglene avskjærer en slik ny sak. Etter lignl. § 9-6 nr. 1 kan et spørsmål ikke tas opp når det er gått ti år etter inntektsåret. I dette tilfellet er inntektsåret 1999. Men saken ble jo i og for seg tatt opp i god tid før denne fristen løp ut. Det er etter lovens ordlyd «endring av ligning» som må tas opp innen ti år. Språklig knytter dette seg ikke til det enkelte grunnlag for endring (her: stiftelsen av selskapet eller aksjesalget), men til endringen som sådan og synes å åpne for at fristen er avbrutt ikke bare for det grunnlaget som skattemyndighetene satset på, men som ikke førte frem, men også for andre grunnlag for endring av ligningen.⁴ Et annet grunnlag kunne være at endringsadgangen nå må være falt bort ved passivitet. Men til det kan innvendes at det først er ved Høyesteretts dom det er blitt klart at det anførte grunnlaget ikke førte frem og at et alternativ aktualiseres. Ligningsmyndighetene kan vanskelig bebreides for ikke å ha behandlet dette grunnlaget i mellomtiden. Mot slike resonnementer taler det at fristreglenes formål er at det en gang skal være en slutt på saksbehandlingen for tidligere inntektsår.

Et annet spørsmål er hva løsningen ville ha blitt om ny sak var blitt reist. Saken har mange trekk felles med Gaard/Tveit-saken (Rt. 2009 s. 813, Utv. 2009 s. 949) og for så vidt også Rt. 2008 s. 1307 (Utv. 2008 s. 1537) *Alvdal bygg*. I Gaard/Tveit-dommen la Høyesterett stor vekt på skattyternes arbeidsplikt og en karensklausul, som også er helt sentrale i First-saken. En forskjell er det at i Gaard/Tveit-saken skulle en del av vederlaget betales først senere, og ansettelsesvilkåret knyttet seg til forfallstidspunktet. I First-saken ble hele vederlaget betalt kontant. Men Høyesterett i Gaard/Tveit-saken synes ikke å ha lagt vekt på det senere forfallstidspunktet i og for seg (men heller den betydning det hadde for arbeidsplikten). En annen og kanskje viktigere forskjell er det at i First-saken var oppsigelsesfrist og karensklausul etablert alt forut for aksjesalget (ved stiftelsen av selskapet), mens i Gaard/Tveit var dette vilkår som ble satt i selve salgsavtalen. At vilkårene var fastsatt tidligere, kan vel i og for seg ikke utelukke at deler av salgsvederlaget likevel kan anses som vederlag for verdien av fremtidig arbeid. Men synspunktet kan synes vanskeligere å anvende når arbeids/karenspliktene allerede var etablert, selv om det bare var kort tid tidligere. Om således bare én aksje var blitt solgt, kan man vel vanskelig tenke seg at man skulle skille ut en del av vederlaget som arbeidsinntekt. Og om man ak-

³ Skattedirektoratet i kommentar til dommen av 18. november 2010.

⁴ Slik også Skattedirektoratet i kommentar til dommen 18. november 2010. Skattedirektoratet antar at også lignl. § 9-6 nr. 5 c, om endring som følge av domstolsavgjørelse, gir hjemmel; denne synes imidlertid å ta sikte på mer direkte konsekvenser av dommen.

septerer en slik utskillelse ved bankens kjøp i First-saken, vil det oppstå vanskelig grensespørsmål mht. hvor lang tid det kan gå, hvor stor del av aksjene som må selges, osv. Det er mange ting som påvirker aksjers verdi, og jo lengre tid som går og jo færre aksjer som selges, desto mindre nærliggende vil en slik utskillelse av verdi basert på arbeidsplikt/karensklausul være. Det kan også anføres at praksis i slike saker går ganske langt som den gjør og derfor ikke bør trekkes lenger.

3. Rt. 2010 s. 979 (Utv. 2010 s. 1277) Polak – skattefri leieinntekt?

Denne dommen er en utmerket illustrasjon på avgrensingsproblemer som typisk oppstår når skatteloven oppstiller sær- eller unntaksregler og dermed også hvorfor slike regler bidrar til å gjøre skattesystemet komplisert.

Saken gjaldt rekkevidden av reglene om såkalt prosentligning av skattyters egen bolig. Frem til lovendring med virkning fra 2005 var skattyters bruk av egen bolig skattepliktig, men inntekten ble beregnet sjablongmessig til en viss prosent av eiendommens ligningsverdi. Prosentligningsreglene gjaldt også tilfeller der inntil 50 prosent av eiendommen var utleid. Systemet innebar at faktiske inntekter av eiendommen (dvs. annen inntekt enn eierens egen bruk) – typisk leieinntekter – ble ansett skattlagt gjennom prosentinntekten, og de faktiske inntektene skulle derfor ikke skattlegges i tillegg. Fordi prosentinntekten gjennomgående var meget lav, innebar dette i praksis at leieinntektene var så godt som skattefrie. Hvor det var flere bygninger på eiendommen som var (delvis) utleid, innebar systemet at skattyteren var interessert i at flest mulig av disse ble trukket inn under prosentligningen, hvis minst halvparten av bygningsmassen likevel ble brukt av skattyteren.

Ved lovendringen i 2005 ble bruk av egen bolig gjort skattefri. Men for at skattebyrden ikke skulle øke for dem med delvis utleie, ble inntekt ved delvis utleie av egen bolig gjort regulært skattefri, sktl. § 7-2. På samme måte som det tidligere måtte trekkes en grense mellom anvendelsesområdene for hhv. prosentligningsreglene og ordinære regler, må det nå trekkes en grense mellom skattefri og skattepliktig leieinntekt. Selv om lovens ordlyd etter endringen i 2005 ikke er den samme som tidligere, legger forarbeidene til grunn at grensen skal være den samme, og dette refereres av Høyesterett i avsnitt 37, forutsetningsvis med tilslutning. Selv om dommen gjaldt inntektsårene 2002 og 2003 og derfor de gamle reglene, er dommen altså like relevant etter gjeldende regler.

Polak eide en enebolig på Nesodden der han og hans hustru bodde. På eiendommen var det også en annen bygning som opprinnelig hadde vært en dobbeltgarasje. Senere var det bygd på en annen etasje, der det var innredet

kontorlokaler, kjøkken og toalett/dusj. Denne bygningen var leiet ut til et aksjeselskap der Polak var daglig leder og styreleder og eide 60 prosent av aksjene og der Polaks hustru var eneste øvrig ansatte.

I selvangivelsen hadde Polak lagt til grunn at bygningen skulle inngå i beregningsgrunnlaget for prosentinntekten, og han hadde derfor ikke oppgitt de faktiske leieinntektene til skattlegging. Etter bokettersyn ble det ved endringsligning lagt til grunn at bygningen ikke skulle regnes med til prosentligningsgrunnlaget og at faktiske leieinntekter derfor var skattepliktig. Staten fikk medhold i dette i alle instanser, i lagmannsretten under dissens.

Konkret var det tale om forståelsen av sktl. § 7-11 bokstav c slik den da lød, og som bestemte at prosentligningen omfattet, foruten selve bolighuset, også «øvrige hus som nyttes i tilknytning til det samt tomt». Denne formuleringen er ikke videreført i de gjeldende reglene som bare taler om inntekt ved «egen bolig» og «boligen», sktl. § 7-2, 1. ledd. Selv om disse formuleringene kunne tale for et snevrere anvendelsesområde (til bare å omfatte inntekt ved utleie av hovedhuset), er det som nevnt i forarbeidene gitt klart uttrykk for at grensen skal være den samme nå som før, og Høyesterett synes altså å slutte seg til dette (37).

Førstvoterende (dommer Øie, med følge av dommerne Stabel, Tjomsland og Skoghøy og justitiarius Schei) presiserte, etter en gjennomgåelse av regelens historikk, sakens problemstilling til et spørsmål om loven krevde at tilleggsbygget «rent faktisk nyttes i tilknytning til bolig», eller om det er tilstrekkelig at bygget er egnet til å brukes eller kan brukes i tilknytning til hovedhuset (48). Det var enighet om at en garasje som brukes etter sitt formål, er et typisk eksempel på et bygg som omfattes.

Førstvoterende ga først uttrykk for at lovens ordlyd «synes å stille et slikt krav til faktisk bruk, jf. formuleringen 'nyttes'» (49).

Forarbeidene hadde imidlertid brukt også uttrykkene «kan nyttes» og «naturlig nyttes», og særlig det førstnevnte kunne tyde på at faktisk bruk ikke er avgjørende. Men førstvoterende antok at forarbeidenes formuleringer siktet til situasjoner hvor bygningen i en kort periode hadde stått tom eller vært brukt på annen måte. Slike formuleringer kunne derfor ikke gi støtte for skattyterens syn (50).

Førstvoterende gikk så over til å se nærmere på ligningspraksis. Denne var åpenbart ikke forsøkt dokumentert direkte, så resonnementet er knyttet til en uttalelse av Finansdepartementet fra 2001, som ble nedfelt i Lignings-ABC og som «det er grunn til å anta ... har hatt stor betydning for praksis» (52).

Høyesterett har i flere tidligere dommer gitt uttrykk for at enkeltstående administrative uttalelser og uttalelser i Lignings-ABC i og for seg har liten vekt. Men slike uttalelser kan

ha blitt lagt til grunn i ligningspraksis, og slik praksis er blitt tillagt betydelig vekt. Førstvoterendes resonnement i dommen er i god tråd med dette.

Førstvoterende uttalte generelt: «Dersom det foreligger klar ligningspraksis til fordel for skattyteren, må praksis tillegges betydelig vekt» (51). Nå viste det seg at ligningspraksis ikke ga tilstrekkelig støtte til skattyterens standpunkt, og man kan derfor spørre om formuleringen er treffende for det aktuelle tilfellet. Saken skal nok ses slik at rettskildematerialet så langt – lovttekst og forarbeider – trakk i retning av statens standpunkt. Skulle ligningspraksis få noen avgjørende betydning i saken, måtte det derfor være i skattyters favør. Uttalelsen skal for øvrig ganske sikkert ikke forstås antitetisk: Ligningspraksis i skattyters disfavør har også vekt, men sannsynligvis noe mindre.

Dette kan trolig også kaste lys over en annen særegenhet ved drøftelsen av ligningspraksis: Det alt vesentlige av det materialet det ble henvist til, var *nyere* enn de aktuelle inntektsårene. Det må anses som en sikker regel at slik nyere praksis i skattyters disfavør, ikke kan tillegges vekt (se for eksempel Rt. 1985 s. 93 (merverdiavgift): «En praksis i de avgiftspliktiges disfavør fra tiden etter dette året, kan ikke tillegges noen betydning som tolkningsmiddel.») Men slik nyere praksis kan altså forutsetningsvis tillegges vekt i skattyters *favør*.

I uttalelsen i Lignings-ABC ble det fremhevet at tilleggsbygningen må «ha en mer eller mindre nødvendig tjenende funksjon for hovedbygningen»; det må som utgangspunkt «stilles krav om faktisk bruk av den tilliggende bygning» og dersom «den tilliggende bygningen i sin helhet leies ut, ... må bygningen etter departementets vurdering direktelignes, selv om den i utgangspunktet er egnet til bruk sammen med hovedbygningen» (52).

Avslutningsformuleringen går rett på saksforholdet i saken. Men den var myket opp i senere utgaver av Lignings-ABC. I utgaven for 2009/10 s. 209 heter det således at om tilleggsbygningen er utleid i sin helhet, må spørsmålet vurderes nærmere ut fra «bygningens karakter og tilknytning til hovedhuset», og det heter at garasje som er oppført for å tjene hovedhuset, «ikke [vil]opphøre å ha tjenende funksjon om den leies ut til garasjeformål» (53). Førstvoterende trakk også frem en uttalelse på s. 210, der det bl.a. heter at om et tilleggshus med dobbeltgarasje med hybelleilighet over leies ut helt eller delvis, anses det likevel for å ha en tjenende funksjon for hovedhuset «forutsatt at garasjebehovet for beboerne i hovedhuset ikke er dekket på annen måte» (54). Førstvoterende sluttet fra dette at «praksis [synes] å vektlegge bygningens karakter av å tjene et boligformål, og ikke hvorvidt det er eieren som bruker bygningen, eller bygningen leies ut eller lånes bort» (55).

Det kan spørres om ikke denne slutningen går litt langt. I det som er sitert fra Lignings-ABC, går det frem at hovedhuset ikke må ha dekket sitt garasjebehov på annen måte (dette fremhevet som et generelt argument på s. 209), men dette vilkåret synes ikke reflektert

inn i førstvoterendes oppsummerende formulering. Førstvoterendes implikasjon i neste periode om at tilleggsbygningen som hovedregel må tjene et boligformål, men ikke nødvendigvis skattyterens eget (55), er derfor kanskje tvilsom.

Men det var etter førstvoterendes oppfatning et vilkår etter praksis at tilleggsbygningen «rent faktisk tjener et boligformål», bortsett fra midlertidig og mer kortvarig bruk til andre formål (56). Leies tilleggsbygningen ut til næringsformål, ville den ikke kunne regnes med til beregningsgrunnlaget for prosentinntekt (57). Førstvoterende tok riktignok et litt kryptisk forbehold: «med mindre bygningen har en tilstrekkelig stor tjenende funksjon også for boligbygningen» (57). Dette må antas typisk å ta sikte på tilfeller hvor ikke hele tilleggsbygningen leies ut eller hvor den tross utleien likevel i noen grad står til skattyterens disposisjon. Om for eksempel én av to garasjer i tilleggsbygningen fortsatt står til skattyteren disposisjon, vil vilkåret om at tilleggsbygningen er tilstrekkelig tjenende for hovedbygningen, kanskje være oppfylt. Sitatet fra Lignings-ABC i avsnitt 54 synes å åpne for at vilkåret etter omstendighetene kan være oppfylt også ved full utleie av tilleggsbygningen til boligformål.

Med dette var skattyterens skjebne beseglet: Hele tilleggsbygningen var leid ut til næringsformål – «bygningens karakter av å være kontor, verksted og lager [var] det helt dominerende». Skattyteren hadde riktignok oppbevart noen private eiendeler i underetasjen, men denne bruken var så bagatellmessig at det ikke kunne gi tilleggsbygningen tilstrekkelig tjenende funksjon (58). I forbindelse med saksomkostningsavgjørelsen uttalte førstvoterende at avgjørelsen «har ikke vært tvilsom» (60).

Det er verd å merke seg at det at leietaker var et selskap som åpenbart var kontrollert av skattyteren, ikke spilte noen rolle for førstvoterendes resonnering. Løsningen må derfor bli den samme om leietakeren er helt uavhengig av utleieren.

Siden dommen ga samme resultat som i de tidligere instanser og førstvoterende fant at saken ikke hadde vært tvilsom, kan man spørre hvorfor saken overhodet slapp inn. Én grunn har åpenbart vært at dette er et nokså praktisk spørsmål; men mange anker om praktisk viktige skattespørsmål slipper ikke inn. En annen grunn kan ha vært at spørsmål knyttet til personbeskatning og enkel kapitalinntektsbeskatning, nokså sjelden ligger an til å slippe inn, bl.a. fordi beløpene gjerne er langt mindre enn i store nærings- og selskapskattesaker, og at man nå ville benytte anledningen.

4. Rt. 2010 s. 790 (Utv. 2010 s. 1083) Telecomputing. Fordringer eller egenkapitalinnskudd? Fradragsrett for tap

Dette er først og fremst en dom om grensen mellom gjeld og egenkapital sett fra kreditors perspektiv og den rollen sktl. § 13-1 kan spille i den sammenheng.

Telecomputing ASA var i den aktuelle perioden (saken gjaldt 2001) et holdingselskap innen IT-bransjen. Selskapet stiftet i 1999 et datterselskap i USA. Datterselskapet hadde minimal aksjekapital, og virksomheten ble finansiert ved kapitaltilskudd fra morselskapet etter hvert som behovene meldte seg. Kapitaltilskuddene var ført som fordringer i Telecomputings regnskap. Det var beregnet renter av lån opp til 105 millioner kroner, som ble ansett for å være datterselskapets lånekapasitet. Rentene var ikke betalt. I perioden februar 1999 – november 2001 ble det overført vel 421 millioner kroner til datterselskapet.

Investeringen var ikke vellykket, og høsten 2001 ble kapitaltilskuddene konvertert til aksjekapital. Datterselskapet ble da verdsatt til 40,8 millioner kroner. I selvangivelsen for 2001 krevde Telecomputing fradrag for differensen mellom kapitaltilskuddene og dette beløpet, dvs. vel 380 millioner kroner. Ved endringsligning ble fradrag bare godtatt for en mindre del: Bare kapitaltilskudd opp til lånekapasiteten – som ble ansett å utgjøre snaut 116 millioner kroner – ble ansett som lån. Resten av kapitaltilskuddet – avrundet til 305 millioner kroner – ble ansett som egenkapital. Av de vel 380 millioner kroner som det var krevd fradrag for, ble derfor bare vel 75 millioner kroner godtatt til fradrag.⁵

Statens anførsler i saken er tunge å finne ut av. Både ligningen og statens argumentasjon for Høyesterett var basert på en forutsetning om at dersom kapitaltilskuddene kunne (om)klassifiseres som (til) egenkapital, ville det ikke foreligge fradragsrett. Langt nede i statens anførsler – avsnitt 24 nest siste periode – heter det således uten nærmere argumentasjon: «Skatteloven § 6-2 gir ikke fradragsrett for egenkapitalinnskudd.»⁶ Men hvor har staten det fra? Etter sktl. § 6-2, 2. ledd er det jo fradragsrett for «tap i virksomhet» i sin alminnelighet; den etterfølgende formuleringen om tap på fordring fremstår bare som et eksempel. Lovens ordlyd omfat-

5 Regnestykket synes å bygge på at de 40,8 millioner kroner som selskapet var verd ved konverteringen, fullt ut ble ansett for å inngå i de 116 millioner kroner som reflekterte lånekapasiteten. Det synes for så vidt logisk at den del av lånet som fortsatt var reflektert i datterselskapets verdi, anses å falle innenfor lånekapasiteten.

6 Det menes nok: *tap* av egenkapitalinnskudd.

ter altså også tap av egenkapitalinnskudd. Konsekvenshensyn støtter en tolking etter ordlyden, for ellers vil tap på kapitaltilskudd i form av lån og i form av aksjekapital være fradragsberettiget (sistnevnte som realisasjonstap; men nå er det ikke fradragsrett hvor fritaksmetoden gjelder), mens tap på et uformelt egenkapitaltilskudd – som på sett og vis ligger mellom fordring og aksjekapital – ikke ville vært det. Grunnen til at staten likevel kjørte saken helt til Høyesterett, kan ha vært det syn som Finansdepartementet har gitt uttrykk for i Utv. 1995 s. 1074. Denne uttalelsen gjelder tap på et aksjonærttilskudd til et svensk selskap. Departementet mente at slikt tap ikke er fradragsberettiget etter (forgjengeren til) sktl. § 6-2, 2. ledd og begrunner dette med at tilskuddet ikke kan «anses som en selvstendig formuesgjenstand eller rettighet på morselskapets hånd». Standpunktet er videre at slikt tilskudd øker verdien på aksjene, og fradragsretten for tap på slikt innskudd måtte anses uttømmende regulert ved reglene om gevinst/tapsberegning ved realisasjon. Tidligere samme år, i Utv. 1995 s. 482, hadde departementet imidlertid lagt til grunn at et slikt aksjonærttilskudd ikke kunne regnes med til inngangsverdien på aksjene, og standpunktet opprettholdes i uttalelsen s. 1074. Samlet innebærer dette at tapt aksjonærttilskudd hverken kunne komme til fradrag etter (nå) sktl. § 6-2, 2. ledd eller som realisasjonstap. Det må være dette standpunkt som er reflektert inn i uttalelsen i avsnitt 24 om at tilskuddene «ikke inngår i aksjenes inngangsverdi. For at overføringene skulle ha inngått i inngangsverdien, måtte de ha formell status som eierkapital» (24).

Finansdepartementets standpunkt er imidlertid diskutabelt. Begrunnelsen om at aksjonærttilskudd ikke er noen selvstendig formuesgjenstand eller rettighet, kan i og for seg ikke være avgjørende, for sktl. § 6-2, 2. ledd krever bare at det foreligger «tap i virksomhet», ikke at tapet kan knyttes til noen bestemt gjenstand. Synspunktet er nok at man ikke kan tale om noe tap så lenge tilskuddet er reflektert i aksjenes verdi. Når tilskuddet er tapt, gjør imidlertid dette seg ikke lenger gjeldende. Men i denne situasjonen bygger uttalelsene på at fradrag for tapt tilskudd bare kan være aktuelt etter reglene om realisasjonstap. Dette kan ha noe for seg for ubetinget aksjonærttilskudd, dvs. et tilskudd som ikke kan kreves tilbake. Synspunktet er ikke like overbevisende for betinget aksjonærttilskudd, dvs. et tilskudd som skal betales tilbake når selskapet får overskudd (og som det nærmest måtte være tale om her). Fradragsrett avvises imidlertid i uttalelsen på s. 482 også for betinget aksjonærttilskudd med at fradragsrett forutsetter at det foreligger en tilbakebetalingsplikt allerede når tilskuddet betales til selskapet, for ellers kan man ikke si at det forelå tap på en «fordring». Men dette resonnementet er basert på en forutsetning om at fradragsretten etter (nå) sktl. § 6-2, 2. ledd bare gjelder for tap på fordringer, og det er jo nettopp spørsmålet. Resonnementet har et sirkelpreg.

At aksjonærttilskudd ikke kan inngå i aksjenes inngangsverdi, er begrunnet med at «det generelt kun er aksjonærens kostpris ved erverv av aksjen som inngår i aksjens an-

skaffelsesverdi» (med tillegg av senere kapitalforhøyelser), som det heter i uttalelsen på s. 482. Dette fremstår som en ubegrunnet snever tolking av (nå) sktl. § 10-32, 2. ledd som ikke stemmer godt med de prinsipper som gjelder for beregning av inngangsverdi for andre gjenstander, for eksempel fast eiendom. Det kan for eksempel neppe være tvilsomt at skattyteren kan aktivere prosessutgifter knyttet til aksjen på inngangsverdien. De løsningsene departementet legger opp til, er dessuten reelt sett lite tilfredsstillende, se foran i teksten.⁷

Det må anses som lite heldig at relevansen av en parts anførsler bare kommer så kryptisk til uttrykk i Høyesteretts premisser.

Underlig er også anførselen i avsnitt 24, 3. siste periode: «Hvis TC [mørselskapet] skal innvilges fradragsrett, vil det undergrave ordningen med konsernbidrag, som bl.a. stiller krav om norsk datterselskap.» Men denne anførselen blander sammen fradragsrett for *konstatert tap* og fradragsrett for *løpende ytelser*. Skal man ta statens anførsel her på alvor, kan det heller ikke gis fradragsrett for tap på aksjer i selskaper hjemmehørende i utlandet eller for tap på lån til slike. Og det er åpenbart ikke gjeldende rett.

En isolert sett uforståelig anførsel finner man i avsnitt 18 omtrent midt i, også den som ledd i statens anførsler: «Dersom TC [mørselskapet] hadde skutt beløpet inn [i datterselskapet] som aksjekapital, ville selskapet ikke ha hatt fradragsrett for tapet på aksjene.» Dette var før fritaksmetoden, og utsagnet gir bare mening hvis det ses i sammenheng med anførselen om virkningene av skatteavtalen (at tap ikke er fradragsberettiget fordi gevinst ville være skattepliktig bare i USA); dette finner man imidlertid først noe om i avsnitt 25 og uten noen sammenheng med avsnitt 18.

Man kan undres over at staten fører en sak til Høyesterett uten å redegjøre for sine resonnementer på en bedre måte.

Skattyteren vant saken, i alle rettsinstanser. Høyesterett forholdt seg ikke direkte til statens kryptiske anførsler, men avgjorde saken på grunnlag av at kapitaltilskuddene etter sitt eget innhold var fordringer og at sktl. § 13-1 ikke kunne endre dette.

Førstvoterende (dommer Skoghøy, med følge av dommerne Indreberg, Matningsdal og Webster og justitiarius Schei) tok altså først for seg spørsmålet om kapitaltilskuddene var «fordringer» etter sktl. § 6-2, 2. ledd. I problemformuleringen tok han overraskende utgangspunkt i en formulering i Rt. 2009 s. 813 (Utv. 2009 s. 949) *Gaard/Tveit* avsnitt 54 om at «de skattemessige virkningene av en disposisjon eller transaksjon [beror] på 'det innhold partene selv har gitt disposisjonen eller transaksjonen, bedømt etter alminnelige formuerettslige regler'» (43). Som omtalt i fjorårets artikkel (SR 2010 s. 317), stammer dette i sin tur fra et særvotum i en dom fra

⁷ For tilsvarende vurdering, se Syversen i Skattemytt 7/2010 s. 8. Av interesse er det også at overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter i Utv. 2006 s. 122 pkt. 2.3.7 antok at et ubetinget aksjeeiertilskudd skulle inngå i "innbetalt aksjekapital, herunder overkurs" etter sktl. § 10-11, 2. ledd. (Forfatteren var med på avgjørelsen.)

1994. I fjorårets artikkel fremhevet jeg videre at formuleringen er betenkelig fordi den kan rette oppmerksomheten for mye mot avtaletolkning og for lite mot lovtolkning, i den forstand at skattereglene kan tenkes å gi føringer for hvordan avtaler skal forstås i en skatterettslig sammenheng. Årets formulering kan kritiseres på samme grunnlag: De «skattemessige virkninger» beror ikke alltid fullt ut på rettsforholdets rent formuerettslige innhold. Men i årets problemstilling gjør dette formodentlig mindre skade, fordi det må antas – noe som styrkes ved denne dommen – at grensen mellom fordring og egenkapitalinnskudd skal trekkes etter privatrettslige kriterier også i en skatterettslig kontekst. Man får likevel håpe at Høyesterett ikke viderefører disse formuleringene, som er overflødige og potensielt villedende.

Selv om altså opptakten er diskutabel, er det all grunn til å slutte seg til det syn at spørsmålet om det foreligger fordring eller egenkapital «må ... som utgangspunkt avgjøres ut fra det selskaps- og regnskapsrettslige skillet mellom disse finansieringsformene» (43).

Dette skillet beror ifølge førstvoterende i sin tur på om det foreligger «en alminnelig tilbakebetalingsplikt» som er karakteristisk for lån, eller om tilskuddet «bare [kan] kreves tilbake ved likvidasjon, utløsning eller lignende, og da som en andel av differensen mellom selskapets eiendeler og forpliktelser på dette tidspunkt», som er karakteristisk for egenkapital. Om det ene eller andre foreligger, «må i første rekke besvares ved en fortolkning av rettsgrunnlaget for transaksjonen», og gir ikke dette noe svar, «må klassifikasjonen skje ved en samlet vurdering av de vesentlige trekk ved forholdet» (44).

Det er slående hvordan tilbakebetalingsplikten settes i forgrunnen her, ikke bare som et (viktig) vurderingsmoment, men som selve vurderingstemaet. Når problemet stilles slik, vil andre momenter – ikke minst risiko ved investeringen, som man skulle tro var vesentlig – bli redusert til et moment i vurderingen av om det forelå tilbakebetalingsplikt (og det dukker da også først opp i avsnitt 49).

Det kan også se ut som om førstvoterende stiller spørsmålet noe annerledes enn i Rt. 2001 s. 851 (Utv. 2001 s. 1251) (som gjaldt preferansekapital i bankene), som han henviste til i avsnitt 44. Her formuleres nemlig vurderingstemaet slik: «Når et kapitalinstrument har egenskaper som har trekk både fra gjeld og egenkapital, må det finne sted en samlet vurdering av avtalene om preferansekapital og de bakenforliggende bestemmelser for å fastlegge om tilførslene har mest til felles med gjeld eller egenkapital» (s. 863). Tilbakebetalingsplikten er altså ikke vurderingstemaet alene. I Høyesteretts drøftelse i 2001-dommen er imidlertid tilbakebetalingsplikten (og den såkalt tapsabsorberende evne) svært sentral, så forskjellen er kanskje mindre enn utgangspunktene skulle tilsi. Men den ulike formuleringen skaper en viss unødvendig tvil om hva vurderingstemaet strengt tatt er.

Førstvoterendes opplegg (at det selskaps- og regnskapsrettslige skillet skal legges til grunn og at tilbakebetalingsplikten er avgjørende) impliserer at tilbakebetalingsplikten også er det ene avgjørende selskaps- og regnskapsrettslig. Noen nærmere redegjørelse for dette gir han imidlertid ikke, bortsett fra en henvisning til Aarbakkes artikkel i Revisjon og Regnskap 3/1982 s. 99. Problemstillingen kan synes å være mer komplisert, se for eksempel Hans Robert Schwencke: Grensen mellom egenkapital og gjeld i norsk regnskapsrett, i Nordisk tidsskrift for selskapsrett 2003 s. 41. Denne problemstillingen kan ikke følges nærmere her.

Før førstvoterende setter i gang drøftelsen for alvor, er han en tur innom asl./asal. § 3-9, 1. ledd, 2. punktum som bestemmer: «Vesentlige avtaler mellom konsernselskaper skal foreligge skriftlig» (45). Her var det utvilsomt vesentlige avtaler, og de forelå stort sett ikke skriftlig. Men dette kunne ikke ha noen betydning i saken, for det første fordi skriftlighet ikke er en gyldighetsbetingelse, og for det annet – og vel først og fremst – fordi kravet om skriftlighet gjelder uansett om kapitaltilførselen er fordring eller egenkapitalinnskudd; mangel på skriftlighet sier derfor ikke noe om hva slags kapitaltilførsel det dreide seg om.

I tråd med sin problemstilling så førstvoterende først på hva som kunne utledes mht. tilbakebetalingsplikt av «rettsgrunnlaget for overføringene» (46). Skriftlig avtale forelå bare for en mindre del av tilførselene. Selskapene selv hadde «betegnet» tilførselene som lån i betalingsbilag og i kommunikasjon til markedet, og «det var lagt til grunn i selskapenes regnskaper» at de var lån. Dette tilla førstvoterende stor vekt:

«Når avtalepartene entydig har behandlet kapitaloverføringene som lån, peker det klart i retning av at TINC [datterselskapet] hadde en alminnelig tilbakebetalingsplikt ikke bare for den andel av overføringene som lå innenfor selskapets lånekapasitet, men også for den overkytende del.»

Her kan det først være grunn til å problematisere forskjellen mellom å «betegne som» og å «behandle som». Det er en hevdvunnen regel at partenes betegnelse på et rettsforhold har liten eller ingen betydning skatterettslig; det er rettighetene og pliktene i rettsforholdet som teller når dette skal karakteriseres etter skattereglene. Dette synes også å ha vært Høyesteretts syn i banksaken fra 2001(s. 865): «Partenes betegnelse av avtalene kan ikke være avgjørende, og neppe heller av vesentlig betydning for vurderingen av dem.» Problemet her er at det var så få holdepunkter ellers for hva som skulle gjelde. Likevel må det antas at det er langt viktigere hvordan tilskuddene er *behandlet* i regnskapet enn hvordan de er *betegnet* i betalingsbilag og i kommunikasjon til markedet.

Man kan imidlertid oppfatte førstvoterende slik at der man ellers vet lite om rettigheter og plikter i rettsforholdet, vil den betegnelsen partene gir den, trekke med seg «bakgrunnsretten» for denne kontraktstypen, med de rettigheter og plikter det innebærer, og slik at dette i neste omgang får betydning også for hvordan disposisjonen skal klassifiseres skatterettslig. Dette kan minne om Høyesteretts resonnement i Rt. 2000 s. 1981 (Utv. 2001 s. 11) *Fabcon* (som gjaldt spørsmålet om skattyteren var lønsmottaker eller virksomhetsutøver i relasjon til arbeidsgiveravgift) der det s. 1989 gis uttrykk for at når «det er inngått avtale om engasjement av ein sjølvstendig næringsdrivande, så har partane samstundes valt den bakgrunnsretten som følger med», i det aktuelle tilfelle med den konsekvens at vedkommende hadde resultatansvar. I en senere dom om spørsmålet – Rt. 2002 s. 996 (Utv. 2002 s. 1185) *Skoog Hedrén* – finner man imidlertid ikke spor av dette resonnetet, se mine kommentarer i SR 2003 s. 335–336.

At det var beregnet renter på tilskuddene opp til lånekapasiteten, underbygget etter førstvoterendes mening at datterselskapet etter «rettsforholdet mellom partene som utgangspunkt hadde plikt til å betale renter av de beløp som selskapet hadde fått overført» (47). Det var riktignok ikke beregnet renter av det overskytende lånet, men det var etter opplysninger i selskapets regnskap fordi datterselskapet «etter de retningslinjer som gjelder for tynt kapitaliserte datterselskaper, ikke ville kunne ha blitt belastet med renter for mer».

Siden datterselskapet var hjemmehørende i utlandet, kan dette vanskelig oppfattes som en referanse til norsk retts normer for omklassifisering av gjeld til egenkapital i debitorselskapet (selv om ordlyden «ikke ville kunne ha blitt belastet» trekker i den retning). Det må trolig oppfattes som en referanse til problemstillingen om rentefrie lån til datterselskap (typisk i utlandet), der praksis har vært at renter må beregnes opp til låntakerselskapets lånekapasitet; se i denne sammenheng Rt. 2007 s. 1025 (Utv. 2008 s. 1063) *Statoil Angola*.

I banksaken fra 2001 ble tilskuddenes såkalte tapsabsorberende evne tillagt stor vekt. Med dette siktes til at der det foreligger egenkapital, kan mottakeren av tilskuddet ensidig redusere underskudd ved å nedskrive innskuddet (jf. asl./asal. § 12-1, 1. ledd nr. 1), mens noe tilsvarende ikke er mulig ved lån. I *Telecomputing*-dommen sa førstvoterende at det ikke var noen holdpunkter for at datterselskapet ensidig kunne nedskrive kapitaltilskuddene og at dette talte for at det forelå fremmedkapital (48). Man kan imidlertid lure på om ikke dette mer fremstår som en konsekvens av det valg førstvoterende alt hadde tatt enn som et argument for dette standpunktet.

Førstvoterende erkjente at det at lån ut over lånekapasitet var risikoutsett, «taler isolert for å anse kapitaloverføringene som egenkapitaltilskudd» (49). Men når førstvoterende har tatt utgangspunkt i at det avgjørende er om det foreligger tilbakebetalingsplikt og allerede har konstatert at det gjør

det, «kan ... den risiko som engasjementet var forbundet med, ikke *endre* kapitaloverføringens karakter av å være lån» (kursiv her).

Det kan synes å være en indre motsigelse i førstvoterendes resonnement her. På den ene siden synes utsagnet i det sist siterte å innebære at uansett hvor stor risikoen er, kan det ikke endre klassifikasjonen gitt at det foreligger tilbakebetalingsplikt: Førstvoterende tar ikke noe forbehold, og risikoen må i det foreliggende tilfellet ha fremstått som meget stort, iallfall etter hvert. Men da blir det vanskelig å se at det er noen plass til synspunktet i det først siterte, som jo impliserer at risiko *har* betydning for vurderingen. Kanskje skal dette forstås slik at graden av risiko kan få betydning hvor (og bare hvor) det etter en fortolkning av rettsgrunnlaget fremstår som tvilsomt om det foreligger tilbakebetalingsplikt. Man kan uansett reise spørsmål om det er rimelig å legge så ensidig vekt på den formelle tilbakebetalingsplikten også i tilfeller hvor tilbakebetaling er usannsynlig i praksis.

Førstvoterende konstaterte så at det var «en velfundert forretningsmessig begrunnelse for å velge lån fremfor egenkapital» (50), nemlig at kapitaltilførsle-
ne var ansett som midlertidige idet de skulle tilbakebetales med forventet inntjening i datterselskapet. Det er enklere å tilbakebetale lån enn egenkapital.

Det er i og for seg lett å slutte seg til disse synspunktene, men det er ikke innlysende hvordan de passer inn i førstvoterendes resonnement. Når tilbakebetalingsplikt er det avgjørende, og det er konstatert at slik plikt forligger, synes det å være liten plass til å vurdere finansieringsoppleggets større eller mindre grad av hensiktsmessighet.

En lignende kommentar kan gis til førstvoterende avsluttende konstatering av at det ikke kan spille noen rolle at det ikke er avtalt forfallstidspunkt og at kravet var usikret og uprioritert, og faktisk hadde veket for mindre eksterne gjeldsposter. Om det første heter det at det ikke var påfallende slik situasjonen var, og forfall er uansett bestemt i gjeldsbrevloven § 5, 1. ledd (51). Om ikke-betydningen av manglende sikkerhet gis det egentlig ikke annen begrunnelse enn at fradragretten gjelder også for usikrede fordringer (noe som er sikkert nok, men relevansen for klassifikasjonen som gjeld eller egenkapital er uklar). Om prioritet heter det at det hadde liten betydning for dekning av morselskapets krav (52).

Konklusjonen så langt var altså at kapitaltilskuddene skulle klassifiseres som gjeld.

Førstvoterende tok så for seg spørsmålet om klassifikasjonen kunne endres for skattemessige formål med grunnlag i sktl. § 13-1.

Førstvoterende startet ut med noen alminnelige synspunkter på tolkingen av sktl. § 13-1 (57). Han konstaterte at bestemmelsen først og fremst får anvendelse på verdsettelse av ytelse mellom subjekter i interessefellesskap, men at den «vil ... også kunne benyttes til å foreta en omklassifisering». Han sa videre, med henvisning til sin egen førstvotering i Rt.

2007 s. 1025 (2008 s. 1063) *Statoil Angola*, at der tilsvarende transaksjon ikke forekommer mellom uavhengige parter, gir «armlengdeprinsippet ... begrenset veiledning», og da «må transaksjonens forretningsmessighet avgjøres ut fra transaksjonens innhold og hva de aktuelle partenes interesser tilsier». Som påvist av Bullen er dette på flere måter en uheldig måte å beskrive problemstillingen på.⁸ Man må konstatere at Bullens kritikk ikke kan ha gjort inntrykk. Slik Høyesterett avgjorde saken, fikk imidlertid dette ikke praktisk betydning.

Førstvoterendes utsagn om bruk av sktl. § 13-1 på omklassifiseringer av rettsforhold er helt generelt (gitt at vilkårene i sktl. § 13-1 er oppfylt). Tatt på ordet innebærer dette at bestemmelsen kan anvendes på svært mye av anvendelsesområdet for den ulovfestede omgåelsesnormen; omklassifiseringer av transaksjoner mellom skattytere med interessefelleskap tilhører jo kjerneområdet for omgåelsesnormen. Fordi vilkårene etter sktl. § 13-1 gjennomgående er lettere å oppfylle enn etter omgåelsesnormen (krever bare inntektsreduksjon, mens omgåelsesnormen krever overveiende skattebesparelsesformål og strid med skattereglene formål etter en totalvurdering), innebærer en slik forståelse en vesentlig utvidelse av skattemyndighetenes muligheter for å gripe inn mot privatrettslige disposisjoner. Førstvoterende kan ikke ha ment at hans uttalelse skal ha slike konsekvenser, og uttalelsen kan derfor ikke tas på ordet. At enn lang rekke dommer om omklassifisering av transaksjoner mellom parter med interessefelleskap er vurdert bare etter omgåelsesnormen og ikke etter sktl. § 13-1, trekker i samme retning.

Det førstvoterende nok siktet til, er omklassifisering som et første ledd i vurderingen av om prisen er armlengdes.⁹ Et illustrerende eksempel er Rt. 2001 s. 1265 (Utv. 2001 s. 1446) *Agip*, der Høyesterett aksepterte en omstrukturering av en forsikringsavtale med et captive slik at egenandelen ble hevet vesentlig. Ved den etterfølgende vurdering av premien skulle den omstrukturerte transaksjonen legges til grunn, og da var prisen klart høyere enn armlengdepremie (høyere egenandel tilsier lavere premie). Tilsvarende er det ved tynn kapitalisering: Når en del av kapitaltilskuddet omklassifiseres fra lån til egenkapital og den omstrukturerte transaksjonen holdes opp mot de rentene som er betalt, vil disse typisk overstige en armlengderente vesentlig. Hvor det foreligger skatteavtale, må anvendelsen av sktl. § 13-1 uansett måtte anses for å være begrenset på denne måten etter skatteavtalene, som regel art. 9, jf. OECDs retningslinjer om internprising pkt. 1.65 (i 2010-versjonen).

Førstvoterende konstaterte at det forelå interessefelleskap. Videre forelå det i og for seg også inntektsreduksjon pga. fradragretten, gitt at det dreide seg om lån (58). Men – og det er hans sentrale synspunkt – det var ikke interessefelleskapet som ledet til inntektsreduksjonen (61):

«Det er ... ikke valget av finansieringsform som har forårsaket at selskapets faktiske nettoinntekt er blitt redusert. Det tap TC [morselska-

8 Se inngående om slike spørsmål Andreas Bullen: «Selskapsfremmede» disposisjoner a la Storhaugen Invest: Kritisk analyse og raffinert vurderingsmodell basert på OECDs retningslinjer for internprising, SR 2008 s. 218-275.

9 Andreas Bullen: Et skråblikk på Høyesteretts dom i *Statoil Angola* (Rt. 2007 s. 1025), SR 2008 s. 110 på s. 121-124.

pet] er blitt påført, skyldes ikke valg av finansieringsform, men at satsingen på det amerikanske markedet ikke ble vellykket.»

Til dette kan anføres at det kommersielle tapet naturligvis skyldtes den mislykkede satsingen og ikke interessefellesskapet (og dermed finansieringsformen). Men det var det at kapitaltilskuddet var gitt form av lån og at tapet derfor var *fradragsberettiget*, som reduserte den skattepliktige inntekten; og dette skyldtes (forutsetningsvis) i sin tur en kapitalstruktur som var påvirket av interessefellesskapet. Førstvoterendes resonnement kan således synes å bygge på en forutsetning om at den «formue eller inntekt» som etter sktl. § 13-1 må være «reduisert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap», er den kommersielle inntekten, ikke den skattepliktige inntekten: Her var den kommersielle inntekten redusert, men ikke pga. interessefellesskapet. Den skattemessige inntekten var også redusert, og iallfall indirekte pga. interessefellesskapet; men dette var altså ifølge førstvoterende ikke tilstrekkelig til å oppfylle vilkårene i sktl. § 13-1 om at inntektsreduksjonen skal skyldes interessefellesskapet. Er dette riktig, kunne man tro at sktl. § 13-1 vil få anvendelse hvor den kommersielle inntekten er redusert pga. interessefellesskap, men ikke den skattemessige. I betraktning av at sktl. § 13-1 har til formål å beskytte norsk beskatningsrett, virker en slik forståelse lite nærliggende. Den beste løsningen er nok at den inntekten som må være redusert pga. interessefellesskapet, er den skattepliktige inntekten. Siden denne problemstillingen ikke er nærmere diskutert i dommen, og det fordi det kan gis en annen begrunnelse for dommens resultat (jf. rett nedenfor), kan den neppe tas til inntekt for at et slikt synspunkt er uholdbart.

Det kan imidlertid argumenteres for at Høyesteretts dom likevel har gode grunner for seg. Førstvoterende fremhevet flere ganger at finansieringsformen hadde en selvstendig forretningsmessig begrunnelse (59 og 61, jf. 50). Mer generelt gjelder at det ikke er knyttet klare skattemessige fordeler til om en aksjonær finansierer et selskap på den ene eller andre måten. I noen henseender er egenkapital fordelaktig (renteinntekter er alltid skattepliktig, aksjeutbytte/gevinst er ikke sjelden helt eller delvis skattefri). I andre henseender kan lån være fordelaktig (ofte ikke kildeskatt, fradragsrett for tap). På dette punkt skiller faktum i denne saken seg avgjørende fra problemstillingen ved tynn kapitalisering – som er hovedeksemplet på omstrukturering etter sktl. § 13-1: Sett fra debtors side gjør gjeldsrentefradraget det praktisk talt alltid fordelaktig at tilskuddet klassifiseres som lån. Sett fra kreditors side vil det variere med omstendighetene hvilken finansieringsform som er skattemessig mest lønnsom. For debitor vil kapitalstrukturen

typisk være forårsaket av interessefellesskapet, mens dette ikke på samme måte er tilfelle når saken ses fra kreditors synsvinkel. Fra denne synsvinkelen kan dessuten mange andre hensyn motivere valg av finansieringsform, slik førstvoterende også understreket.

Forfølger man dette synspunktet videre, innebærer det at én og samme selskapsfinansiering kan bli bedømt ulikt om det dreier seg om skattlegging av kapitalinnskyteren eller kapitalmottakeren. Dette er for så vidt i god tråd med sktl. § 13-1 som knytter vurderingen til det enkelte skattesubjekt. Men det må vel også innebære at om man hos kapitalmottakeren omklassifiserer gjeld til egenkapital og nekter fradrag for gjeldsrenter, er det ikke uten videre riktig å ilegge kildeskatt ut fra det syn at betalingsstrømmen skal bedømmes som aksjeutbytte, slik det vel i noen grad gjøres i praksis. For kildeskatten er aksjonærens skatt, og det må foretas en selvstendig vurdering av om sktl. § 13-1 kan anvendes for ham (svaret vil trolig ofte være nei).

5. Rt. 2010 s. 527 (Utv. 2010 s. 912) Boston Consulting – personinntekt i indre selskap

Dette er i det alt vesentlige en oppfølger av SEB Enskilda-dommen i Rt. 2009 s. 105 (Utv. 2009 s. 146), omtalt av meg i SR 2010 s. 322. Som den, gjaldt saken først og fremst om utbetalinger som skattyterne hevdet var virksomhetsinntekt knyttet til innskudd i et indre selskap, skulle skattlegges som personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav f om godtgjørelse for arbeidsinnsats i selskapet. Dommerne Endresen og Matningsdal var med i begge sakene.

I det indre selskapet The Boston Consulting Group IS var det svenske selskapet The Boston Consulting Group AB hovedmann, og tre personer – Eilertsen, Jacobsen og Matre – var stille deltakere. Hovedmannen eide 35 prosent av det stille selskapet, de stille deltakerne resten, fordelt med 9,75 prosent hver på det to førstnevnte og 45,5 prosent på sistnevnte. De tre stille deltakerne hadde en risikokapital på 19,5 millioner kroner, som imidlertid ikke var innbetalt. Deres innskuddsplikt var begrenset til deres andel av dette beløpet.

Saken gjaldt 2003 og 2004. I disse årene mottok Eilertsen og Jacobsen vel 1,4 og 1,7 millioner kroner hver i lønn, mens Matre mottok ca. 2,2 millioner kroner hvert år. Lønnen var utvilsomt personinntekt. I tillegg mottok hver av dem sin andel av det stille selskaps overskudd som for Eilertsen og Jacobsen utgjorde nesten 2,2 millioner kroner i 2003 og nesten seks millioner kroner i 2004. For Matre var tallene hhv. vel 10 og vel 26 millioner kroner. Det var disse beløpene tvisten gjaldt.

Skattyterne hevdet at andelen av overskuddet var virksomhetsinntekt, som ikke ble omfattet av delingsmodellen og derfor skulle skattlegges som alminnelig inntekt med en skattesats på 28 prosent. Ved ligningen ble det imidlertid lagt til grunn at inntekten var omfattet av sktl. § 12-2 bokstav f om godtgjørelse for arbeidsinnsats i selskapet og dermed skattepliktig som personinntekt, med en skattesats på inntil 55,4 prosent (etter skattesatsene den gang) pluss arbeidsgiveravgift.

Alle rettsinstanser var enig med staten. Førstvoterende i Høyesterett (dommer Stabel, med følge av dommerne Endresen, Webster, Møse og Matningsdal) ga uttrykk for at sakens hovedspørsmål var om utbetalingene fra det indre selskapet til de stille deltakerne «i realiteten helt eller delvis er godtgjørelse for arbeidsinnsats i det deltakerlignede selskapet», som i så fall skal klassifiseres som personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav f (33).

Senere skrev hun imidlertid «at uansett om man ser ligningsloven § 8-1 og skatteloven § 12-2 bokstav f som selvstendige eller overlappende hjemler for korreksjon, må det foretas en reell vurdering av de samlede faktiske forhold» (35). Henvisningen til lignl. § 8-1 er uheldig og må anses som et utslag på overtid av et synspunkt som ellers er forlatt, se mine bemerkninger i Utv. 2010 s. 1073 særlig s. 1077.

Bruken av uttrykk som «i realiteten», «reell vurdering» og lignende reflekterer tilsvarende bruk i SEB Enskilda-dommen, og dette kommenterte jeg i SR 2010 s. 324. Uttrykket må anses å innebære at man ved tolkingen av hva som ligger i uttrykket «godtgjørelse ... for arbeidsinnsats» i sktl. § 12-2 bokstav f, skal analysere rettsforholdets faktisk/økonomiske sider ved vurderingen av rettigheter og plikter i rettsforholdet, noe som i sin tur ligger til grunn for den rettslige klassifisering.

Et ytterligere spørsmål er om det ligger noe i førstvoterendes bruk av uttrykket «omklassifisering av inntekten» (34, tilsvarende i 19,26) som betegnelse på at ligningsmyndighetene legger til grunn en annen klassifikasjon av rettforholdet enn skattyteren. Dette er et uttrykk som ofte knyttes til bruk av omgåelsesnormen. Men premissene inneholder ingen henvisning til omgåelsesnormen, og drøftelsen er ikke ført med omgåelsesnormens systematikk. I SEB Enskilda-dommen er det uttrykkelig sagt at avgjørelsen ikke berodde på omgåelsesnormen (dommens avsnitt 58). Dette må klart nok være det rette. Det er ikke tale om å fravike for skatteformål det som følger av en privatrettslig karakteristik av rettsforholdet, men å finne den rette karakteristik av rettsforholdet ved tolking av lovens ord og uttrykk. For slike problemstillinger er termen «klassifisering» mer passende enn termen «omklassifisering». Det er kanskje også noe slikt som ligger i den ellers noe kryptiske formuleringen om at det «er ... ingen egentlig presumsjon for at bare det selv-angivelsen har angitt som personinntekt, skal legges til grunn» (35).

Drøftelsen av dette klassifikasjonsspørsmålet er i mangt og meget en kopi av drøftelsen i SEB Enskilda-dommen, som det henvises til en rekke steder (34, 35, 39, 45, 46, 47, 48). En rekke forhold trakk i retning av at utbetalingene

skulle anses som godtgjørelse for arbeid: Godtgjørelsen var «uløselig knyttet til arbeidet» ved at deltakerne hadde plikt til å arbeide i selskapet, godtgjørelsen var knyttet til arbeidsforholdet, overskudd kunne ikke kreves ved fratreden, hovedmannen hadde kontroll med hvor lenge deltakerforholdet skulle vare (39). Den lønnen deltakerne hevet, kunne ikke sies å være markedsmessig for så attraktive personer som det her var tale om (40). Alle eiendelene som ble brukt i virksomheten, herunder «systemverdiene», tilhørte hovedmannen, og de stille deltakernes risikokapital kom helt i bakgrunnen (42, 43). Skattyternes synspunkt ville lede til urealistisk høy forrentning av deres kapital i selskapet, samtidig som vederlaget for hovedmannens innsatsfaktorer var ubetydelig (44). Utbetalingene kunne derfor ikke anses å være foranlediget av deltakernes kapitalinnsats, men av deres arbeidsinnsats (46).

Ved ligningen var hele utbetalingen fra selskapet ansett som arbeidsinntekt; i SEB Enskilda-saken ble et beløp tilsvarende 15 prosent av kapitalinnskuddet ansett som kapitalinntekt, resten som arbeidsinntekt. På samme måte som i SEB Enskilda-saken la førstvoterende til grunn at man kunne gå veien om å fastsette en (eventuell) kapitalinntekt og så regne resten som arbeidsinntekt. I motsetning til i SEB Enskilda-saken hadde de stille deltakerne ikke innbetalt noe av ansvarskapitalen. Førstvoterende la til grunn at dette ikke utelukket at noe av utbetalingen kunne være kapitalinntekt; man måtte foreta en «reell vurdering av om dette [dvs. ikke innskutt kapital] er noe selskapet må antas å ha betalt vederlag for» (51). En slik verdi kunne «uansett neppe være stor». Og fordi det ikke forelå opplysninger om dette og anken dessuten ikke gjaldt bevisbedømmelsen, konkluderte førstvoterende med at «det ikke er betalt nevneverdig for risikokapitalen». Utbetalingene måtte derfor i sin helhet anse som godtgjørelse for arbeid (52).

6. Rt. 2010 s. 143 (Utv. 2010 s. 511) Rederiskatt

Dette er kanskje årets viktigste dom. Men det er strengt tatt en dom om statsforfatningsrett mer enn skatterett, og det har allerede vært skrevet en del om den.¹⁰ Derfor nøyer jeg meg med noen bemerkninger, først og

¹⁰ Se særlig Svein Kristian Arntzen: Rederiskattedommen – en dom om «optimalisering» av rettsprinsippet om beskyttelse av berettigede forventninger? i Lov og Rett 2010 s. 260-271; Benedikte Moltumyr Høgberg: Grunnloven § 97 etter plenumsdommen i Rt. 2010 s. 143 (rederiskattesaken), i Tidsskrift for rettsvitenskap 2010 s. 694-744; Bettina Banoun og Anders Ryssdal: Compelling Public Interest, i Røsæg et al. (eds): Law and Economics, Essays in honour of Erling Eide, 2010, s. 21-37; Sarah Garred: Tilbakevirkende lovgivning på skatterettens område – rettstilstanden etter Rt. 2010 s. 143, Rederiskattedommen, i Skatterett 2011 s. 6-34.

fremst om sider ved dommen som har særlig interesse fra et skatterettslig synspunkt eller der skatterettslige perspektiver har særlig interesse for forståelse av dommen.

Rederiskatteregimet av 1996 var først og fremst karakterisert ved at fraktinntekter og gevinster ved salg av skip og aksjer og andeler i underliggende skipseiende selskaper, ikke ble skattlagt så lenge inntekten og selskapet var innenfor ordningen. Skattlegging ville først skje når inntekten ble delt ut eller hvis selskapet trådte ut av ordningen, frivillig eller tvunget. Skattyteren hadde altså kontroll med tidspunktet for skattleggingen (med et visst forbehold for tvunget uttreden), og det var ingen grense for hvor lang tid det kunne gå før skattlegging ville inntreffe. Slik skattlegging skulle dessuten skje ut fra de verdiene som ble tatt ut eller forelå ved uttreden; verdier tapt i mellomtiden ville altså ikke komme til skattlegging.

Overgangsregelen til det regimet som trådte i kraft 1. januar 2007, innebar at selskaper som gikk over i den nye ordningen, skulle foreta et inntektsoppgjør der man skulle legge til grunn bl.a. regnskapsmessig verdi per 31. desember 2006 for skipene som utgangsverdi. To tredjedeler av denne gevinsten skulle inntektsføres over ti år, mens 1/3 var skattefri så langt 28 prosent av beløpet ble brukt til miljøinvesteringer.

De sentrale forskjellene mellom ordningen av 1996 og overgangsreglene, er derfor for det første at (2/3 av) inntekten skulle inntektsføres over ti år fra og med 2007 i stedet for å kunne utsettes på ubestemt tid, og for det annet at det var verdiene per 31. desember 2006 som skulle legges til grunn, i stedet for verdiene ved et senere uttak.

Høyesterett opphevet under dissens 6-5 ligningene for de aktuelle rederiene ut fra det syn at overgangsreglene innebar tilbakevirkning i strid med Grl. § 97.

Fraksjonene i Høyesterett skilte lag omtrent med det samme. Det har vært anført at fraksjonene hadde en ulik forståelse av hva 1996-ordningen gikk ut på og at dette reduserer dommens betydning som tolking av Grl. § 97.¹¹ Jeg ser det heller slik at fraksjonene neppe var uenige om hva reglene i 1996-ordningen gikk ut på i relevante trekk (som kortfattet gjengitt foran), men at de var uenige om hvilke trekk ved ordningen som skulle tillegges størst vekt når den ble holdt opp mot Grl. § 97.

Flertallet (ved førstvoterende, dommer Utgård)¹² fremhevet at inntekten var skattefri når den oppsto og at skatteplikten kunne utsettes på ubestemt tid (125):

11 Se Moltumyr Høgberg op. cit. s. 714-716.

12 Flertallet besto for øvrig av dommerne Tjomsland, Skoghøy, Øie, Tønder og justitiarius Schei.

«... under 1996-ordning var [det] opp til reiarlaga, ut frå egne vurderingar, å avgjere om og når skattplikt skulle utløysast for dei uskatta midlane ... Så lenge det ikkje skjedde, var det inga skatteplikt.»

Mindretallet (ved annenvoterende, dommer Matningsdal)¹³ rettet derimot søkelyset mot at det dreide seg om utsatt skattlegging (194):

«I vår sak er det ikke tale om å legge skatteplikt på en inntekt som var skattefri da den ble opptjent. ... Sammenhengen med reglene om skatteplikt ved utdeling av ubeskattet inntekt og ved uttreden viste ... klart at det ikke var tale om noe endelig skattefritak, ...»

Sammenholdt viser disse utsagnene at flertallet ikke bestred at opptjent inntekt ville bli skattlagt ved utdeling eller uttreden, og at mindretallet ikke bestred at inntekten ikke ble skattlagt i de årene den ble opptjent (og ville vært skattlagt da etter ordinære regler), men først ved utdeling eller uttreden. Dette innebærer etter min mening at flertall og mindretall var enige om hva de aktuelle reglene gikk ut på.

Men valg av fokus har åpenbart betydning for hvordan fraksjonene så på forholdet mellom overgangsreglene og Grl. § 97. Det følgende er noen bemerkninger om dette.

Det er først og fremst grunn å fremheve at 1996-ordningen var noe annet og mer enn det som gjerne ligger i regler om utsatt tidfesting i form av betinget skattefritak og lignende. For det første gjaldt ordningen her det alt vesentlige av skattyters inntekt, mens ordinære regler gjerne gjelder visse gevinster eller en viss andel av inntekten (som i tidligere tiders fondsavsetningsordninger). Viktigere er, for det annet, at ordinære regler gjennomgående bestemt angir når inntekten skal tidfestes (og skatten dermed betales), samt at den inntekten som utsettelsen gjelder, er fiksert i det året inntekten er opptjent.¹⁴ I 1996-ordningen var det ingen slik tidsbegrensning, og den skattepliktige inntekten ville bli fastsatt ut fra reelle verdier på det tidspunkt skatteplikten inntrådte. Disse forskjellene innebærer at betraktninger som passer på regler om ordinære tidfestingsutsettelse, ikke uten videre passer på reglene i 1996-ordningen. Unyanserte bemerkninger om skatteutsettelse og skattekreditt (se

¹³ Mindretallet besto for øvrig av dommerne Flock, Stabel, Endresen og Indreberg.

¹⁴ Et visst forbehold gjelder for betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon etter sktl. § 14-70, der skattekredittiden for ikke avskrivbare reinvesteringssubjekter er en funksjon av hvor lenge skattyteren beholder reinvesteringssubjektet og der gevinstens størrelse også vil avhenge av at reinvesteringssubjektet ikke synker i verdi.

for eksempel statens anførsler gjengitt i avsnitt 96) er egnet til å tilsløre disse viktige forskjellene. Dette innebærer imidlertid også at dommen i saken ikke kan tas til inntekt for at Grl. § 97 er til hinder for at ordinære tidfestingsregler strammes inn (for eksempel at inntektsføring av positiv gevinst- og tapskonto økes fra 20 til 25 prosent, jf. sktl. § 14-45, 4. ledd).

Mindretallets sammenligning at sakens spørsmål med endringer av avskrivningsreglene – typisk reduksjon av avskrivningssatsene –, kan ses i dette perspektivet. Annenvoterende skriver (199):

«Vår sak har betydelige likhetstrekk med endringer i avskrivningsreglene ved det er skattyterens fremtidige skatterettslige situasjon som endres.»

Endring i avskrivningsreglene inneholder sant nok et visst tilbakevirknings-element for tidligere anskaffede driftsmidler, og overgangsreglene i rederibeskatningen innebar sant nok i og for seg en regulering av den fremtidige skatterettslige situasjonen. Men denne parallellføringen overser at overgangsreglene refererer seg til inntekt som er opptjent tidligere år, mens avskrivningsreglene tidfester kostnader i form av slit og elde på driftsmidler i prinsippet til det år verdireduksjonen har funnet sted og kostnaden derved er pådratt. Avskrivningsreglene inneholder altså ikke noen parallell til det som er det sentrale tilbakevirkningsmomentet i overgangsreglene. Dette er en så vesentlig forskjell at jeg har vanskelig for å se at hva som er allment akseptert for avskrivninger, kan ha noen større overføringsverdi til det spørsmålet som saken gjaldt. Motstykket er at dommen ikke kan ha noen betydning for lovgivers adgang til for eksempel å endre avskrivningssatser med virkning fremover, også for gjenstander ervervet tidligere.

Mindretallet holdt fast ved sontringen mellom egentlig og uegentlig tilbakevirkning og kom – bl.a. på grunnlag av parallellen til endring i avskrivningsreglene – til at det her var tale om uegentlig tilbakevirkning (200). Det dreide seg altså etter denne oppfatningen ikke om å knytte nye byrder til eldre handlinger, men om å gripe inn i etablerte rettslige posisjoner. Ut fra en rent formell betraktning kan dette synes å ha noe for seg: Ligningen for årene frem til og med 2006 ble ikke endret ved overgangsreglene, og det ble heller ikke innført skatteplikt for inntekt som ikke var skattepliktig da den ble opptjent.

Flertallet brukte ikke termene egentlig – uegentlig, men refererer på sett og vis til de begrepene termene beskriver i avsnitt 153. Men flertallet refererte til dem som ytterpunkter og understreket at det finnes overgangsformer. Det foreliggende tilfellet ble ansett som en slik overgangsform.

Dette synspunktet synes jeg har mye for seg. For man treffer ikke det sentrale i overgangsreglene ved å spørre om de knytter tyngende virkninger til tidligere handlinger eller om de (bare) innebærer regulering av rettslige posisjoner for fremtiden. Det sentrale trekk ved overgangsreglene er etter min mening at de – uten å endre ligningen for tidligere år – *rykket bort selve bunnbjelken i 1996-ordningen*: Utsettelsen av skatteplikten for et ubestemt tidsrom som skattyteren hadde kontroll over, for det alt vesentlige av skattyterens inntekt. Denne virkningen var den helt sentrale ved 1996-ordningen, og den alt overveiende årsak til at ordningen overhodet ble innført. Overgangsreglene innebar derfor noe ganske annet og vesentlig mer enn en innstramning i skattekreditter og avskrivningsregler.

Man kunne riktignok at ha ønsket at flertallet hadde gått noe nærmere inn på hva tilbakevirkningen egentlig besto i, ikke minst fordi førstvoterende selv understreket at forholdet til Grl. § 97 i stor grad «er avhengig av kor sterkt tilbakeverknadselementet er» (153). Det er for eksempel ikke så klart når det heter (153): «Eg kan vanskeleg sjå det annleis enn at det var hendingar og disposisjonar som fann stad i tidlegare år, som her vart gjenstand for meir omfattande skattlegging på grunn av overgangsreglane.» Av førstvoterendes opplegg fremgår at han ikke anser dette som å knytte tyngende rettsvirkninger direkte til eldre handlinger, for da hadde tilfellet falt i hans første gruppe og ikke i mellomgruppen (og det ville nærmest vært egentlig tilbakevirkning). Dette må imidlertid ses i sammenheng med at førstvoterende tidligere (142) ga uttrykk for at overgangsreglene innebar «å fjerne den skattemessige fordel som var knytt til tidlegare opptjente inntekter, nemleg retten til sjølv å avgjere om og når skatteplikta under 1996-ordninga skulle inntre... overgangsordninga [har] meir karakter av å knytte nye byrder til tidlegare handlingar, nemlig inntjeninga.» Noen endring av tidligere ligninger innebar reglene imidlertid ikke. Så den «fordelen som var knytt til» tidligere inntekter må ligge i at skattyterne ved ligningen i årene frem til 2006, har hatt en sterk og berettiget forventning om at når inntekten var opptjent et år, skulle også reglene for tidspunktet for skattlegging ligge fast. Dette med forventningene kommer jeg tilbake til rett nedenfor.

Førstvoterende begrunnet også standpunktet med at saken hadde «ein tilbakeverknadssituasjon som har klare parallellar med tilfellet i Arves Trafikkskole» (153); dette sikter til dommen i Rt. 2006 s. 293. Og dette la grunnlaget for å anvende omtrent samme kriterium for å godta tilbakevirkning – «sterke samfunnsmessige omsyn» (154). Parallellen mellom dommene er imidlertid langt fra innlysende. I Arves Trafikkskole hadde den avgiftspliktige fått fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse gjort i den seksmånedersperioden kjøreundervisning var avgiftspliktig. Overgangsreglene ved opphevelsen av avgiftsplikten tilbakeførte delvis denne fradragsretten (ut fra det syn at anskaffelsene hadde økonomisk verdi også i tiden etter at avgiftsplikten var opphevet). Reglene nektet altså fradragsrett for en beløp som var fradragsberettiget da den relevante begivenhet, anskaffelsen, fant sted. Flertallet i Arves Trafikkskole la til grunn at dette måtte «bedømmes på samme måte som hvor en ny avgift blir lagt på en handling som tidligere var avgiftsfri» (Arves Trafikkskole avsnitt 57). Jeg synes det er vanskelig å komme utenom at dette er en vesentlig mer direkte tilbakevirkning enn den i rederiskattesaken, hvor det som nevnt ikke var tale om å gjøre noen endring i ligningene for årene frem til og med 2006.

Både flertall og mindretall var opptatt av skattyternes forventninger. Flertallet fremhevet at Stortinget i 1996 ønsket å etablere en ordning som skulle sikre skipsfartsnæringen og være attraktiv for næringen. «Ved dette valet tok Stortinget standpunkt til om løysinga var rimeleg og hadde nødvendig legitimitet» (162). Rederiene gjorde grunnleggende valg ved å gå inn i ordningen. Og de hadde på denne bakgrunn «ei rettkomen forventning om at skattespørsmålet var avgjort for tida fram til det kom nye reglar, og at nye reglar på vanleg måte skulle gjelde framover,...» (164). Jeg leser flertallet slik at det la stor vekt på dette.

Mindretallet omtalte skattyternes forventninger i avsnitt 215–217 og så igjen – som ledd i gjennomgåelsen av finanskomiteens behandling – i avsnitt 254–257. Et gjennomgangstema er at det hele tiden har vært uro omkring rederiskatteregimet og at rederne selv har presset på for endringer: «... skattyterne [kan aldri] basere seg på at en skatteordning vil være evigvarende» (255). En påfallende trekk ved mindretallets resonnement – som for meg står som en vesentlig svakhet – er at det ikke skilles mellom virkninger for fremtidige inntekter og virkninger for inntekt opptjent i årene frem til 2006. Det er klart at rederiene, som skattytere flest, måtte regne med at skattereglene blir endret fremover. Derimot hadde ikke rederne noen særlig større grunn enn andre skattytere til å regne med at reglene skulle bli endret med virkning bakover i tid, selv ikke for virkninger som først inntre sener; det sentrale i et forventningsperspektiv er reglene som gjelder på handlingstidspunktet. Av sammenhengen i annenvoterendes votum på vegne av mindretallet synes det imidlertid å fremgå at skattyterne etter hans mening ikke kan ha hatt noen berettiget forventning om at de reglene som gjaldt i årene til og med 2006 om tidspunktet for skattlegging av inntekten, skulle bestå uendret, om regimet ellers ble endret for tiden fremover. Det er etter min mening å tillegge forventninger vesentlig for liten vekt, ikke minst når man tar i betraktning hvor sentral skatteutsettelsen var i 1996-ordningen.¹⁵

15 Det fremgår av dette at jeg ikke kan si meg enig med Moltumyr Høgbergs kritikk av flertallet, op.cit. s. 733. Som hun fremhever, hadde skattyterne riktignok ingen berettiget forventning om å slippe å betale skatten overhodet. Men man kan etter min mening ikke derfra trekke en slutning om at de ikke hadde berettiget forventning om å kunne holde skatteplikten flytende på ubestemt, gjerne lang, tid. Den berettigede forventningen må referere seg til at skatteplikten skulle utgjøre nåverdien av fremtidig skatteplikt. Lovgiveren kunne dessuten ha innført nye regler for fremtiden, men beholdt reglene for inntekt opptjent frem til og med 2006. Moltumyr Høgberg anfører dette som et argument for at skattyteren ikke kan ha hatt noen berettiget forventning om at reglene ikke skulle endres. For meg er dette heller et argument for at man kunne ivarettatt berettigede forventninger knyttet til de gamle reglene ved innføring av nye, uten tilbakevirkende lovgivning.

Mindretallets syn impliserer en aksept av at staten i realiteten snakket med to tunger: Da regimet ble vedtatt i 1996, var det klart nok hensikten å gjøre det fristende for rederiene å gå inn i ordningen, og lokkemidlet var skatteutsettelsen. Ti år senere sier staten i realiteten at dette var rederiene ikke berettiget til å stole på.

Staten anførte i saken at «Omsynet til førehandsvisse har avgrensa vekt, særleg for direkte skattar som denne saka gjeld» (102). Dette lite tiltalende standpunkt fikk heldigvis ikke gjennomslag i saken.

Hensynet til Stortingets frihet på skatteområdet er viktig og representerer på sett og vis motstykket til skattyternes forventninger. Flertallet slo kort og godt fast at Stortinget har stor frihet på dette området, men at det gjelder fremover i tid (166). Mindretallet drøftet ikke dette uttrykkelig, men Stortingets frihet var åpenbart en viktig underliggende premiss. I denne sammenheng er det viktig at dommen ikke innskrenker Stortingets frihet i det som reelt sett har den alt overveiende interesse i praksis, nemlig virkningene fremover. Som nevnt foran, kan avskrivningssatser (fortsatt) reduseres også med virkning for allerede anskaffede objekter, og ordinære tidfestingsregler kan strammes inn. Og i det aktuelle tilfellet kunne lovgiveren ha innført nye regler for fremtiden og latt reglene i den gamle ordningen bli værende – omtrent slik overgangsreglene til slutt ble etter Høyesteretts dom. Noe legitimt behov for mer vidtgående tilbakevirkning vil det bare sjelden være. Hensynet til Stortingets frihet kan derfor ikke være noe viktig moment mot å legge vesentlig vekt på skattyternes forventninger.

Et moment som ofte kommer i bakgrunnen i saker om Grl. § 97 på skatterettens område, er hvor gode grunner staten hadde til å gjøre en skattelovs- endring tilbakevirkende.¹⁶ Annenvoterende i rederiskattesaken skrev således at det «fordelingshensynet» som var en sentral del av begrunnelsen for overgangsreglene (dvs. hensynet til at man ikke kunne favorisere rederiene for mye), inngår i «politiske vurderinger som er unndratt fra domstolsprøving» (262). Flertallet så ut til å mene at slike hensyn i tilstrekkelig grad kan ivaretas ved lovendringer som virker fremover; for rett etter et sitat om fordelingshensynet (165), kommer avsnittet om at Stortinget har stor frihet til endring fremover.

For egen del mener jeg at statens argumenter og behov for å gjøre regler tilbakevirkende, burde trekkes mer direkte inn i vurderingen. I den aktuelle saken var det økonomiske behovet ikke stort; man kunne ha løst spørsmålet i første omgang omtrent slik man løste det ved ny lovgivning etter Høyesteretts dom. Saken ble satt på spissen utelukkende av politiske grunner: Overgangsordningen var det eneste kompromiss som regjeringspart-

¹⁶ Dette «styringsbehovet» veid opp mot skattyters berettigede forventninger er et interessant hovedpunkt hos Arntzen op. cit.

nerne kunne enes om. Man kan lure på hvor stor vekt et slikt hensyn bør tillegges veid opp mot skattyternes forventninger. Dette kaster for øvrig også lys over betydningen av Stortingets behandling av saken: Det var åpenbart for alle at flertallet i Stortingets finanskomité ikke kunne kommet til noe annet resultat enn at overgangsreglene var holdbare; ellers ville det høyst sannsynlig blitt regjeringsskifte. Man kan da spørre hvor stor vekt en diskusjon med et slikt «bundet mandat» bør tillegges. Spørsmålet oppsto ikke for flertallet i Høyesterett (men støtter i og for seg dets syn på stortingsbehandlingens vekt) og er ikke problematisert av mindretallet.

Også i Rt. 2002 s. 762 *Bjørnerak* og Rt. 1974 s. 1265 *Stakkestad* kunne man ha ønsket en nærmere vurdering av behovet for å gjøre endringslover tilbakevirkende. I *Bjørnerak*-dommen var ikrafttredelsen – med mine egne ord – bestemt mer av «politisk markeringsbehov og prestisje og politisk strid om delingsmodellen, enn et samfunnsøkonomisk behov» (Skatterett 2002 s. 287 på s. 291).

Mer generelt er etter min mening tiden inne til å sette et spørsmålstejn ved den gamle læren om at tilbakevirkende skattelover godtas i større utstrekning på inntektskattområdet enn på andre. Høyesteretts sammenstilling av merverdiavgiftsreglene i *Arves Trafikk-skole-saken* og overgangsreglene i *rederiskattesaken* kan oppfattes som et hint om at denne læren står for fall. Selv ikke tilbakevirkningen innen samme inntektsår står rettspolitisk så sterkt at den bør fritas for nærmere vurdering, selv om denne læren «skjermes» av Høyesteretts flertall i *rederiskattesaken*.

7. Rt. 2010 s. 513 (Utv. 2010 s. 903) *Kver/Larsen* – skattyters innsyn i saksdokumenter

Etter lignl. § 3-4 nr. 2 b gjelder et unntak fra hovedregelen om skattyterens rett til innsyn i dokument som gjelder hans ligning, «inntil skattyteren har besvart spørsmål han har fått etter kapittel 4 om det dokumentet angår». Bakgrunnen for at spørsmålet om forståelsen av bestemmelsen oppsto, var en internprisingssak: Et selskap hjemmehørende på De britiske jomfruøyene hadde solgt aksjer i et norsk selskap. To måneder før dette salget var de samme aksjene blitt solgt fra et norsk selskap (*Kver*) til selskapet på jomfruøyene til en betydelig lavere pris. Hovedspørsmålet i den materielle skattesaken er om hovedaksjonæren i *Kver*, *Larsen*, også hadde eierinteresser i selskapet på jomfruøyene; i så fall kunne det være aktuelt å konstatere interessefellesskap og på grunnlag av sktl. § 13-1 korrigere salgssummen på aksjene ved salget fra *Kver*. Skattyterne var blitt varslet om endring i tråd med dette, og det var også meddelt at tilleggsskatt ville bli vurdert.

Kver og *Larsen* hadde begjært innsyn i sakens dokumenter etter lignl. § 3-4 nr. 1, men dette var blitt nektet etter samme paragraf nr. 2 b (sitert foran) – de hadde åpenbart ikke besvart det eller de aktuelle spørsmålene (formodentlig om eierskap til selskapet på jomfruøyene). Da saken om innsyn

sto for lagmannsretten, fikk Kver og Larsen likevel innsyn. Sakens første spørsmål var dermed om de fortsatt hadde rettslig interesse i å få dom på innsynsrett, jf. tvisteloven § 1-3, 2. ledd. Førstvoterende (dommer Endresen, med følge av dommerne Bårdsen, Indreberg, Stabel og Skoghøy – sistnevnte med en særuttalelse) ga uttrykk for at dette var et grensetilfelle, men kom til at rettslig interesse forelå, vesentlig fordi det kunne oppstå spørsmål om innsyn i nye dokumenter senere i saken (28).

Men Kver og Larsen fikk ikke medhold i kravet om innsynsrett. Førstvoterende konstaterte raskt at ordlyden i lignl. § 3-4 nr. 2 b ga hjemmel for å nekte innsyn og at det ikke var grunnlag for noen innskrenkende tolking (31). Spørsmålet var likevel om anvendelsesområdet for unntaket var begrenset ved menneskerettslige normer, dels om forbud mot selvinkriminering (som nedfelt i SP art. 14 nr. 3 og innfortolket i EMK art. 6) og dels EMK art. 6 nr. 3 b om at en tiltalt skal ha «adequate time and facilities for the preparation of his defence». Disse grunnlagene er bare aktuelle hvis det er tale om strafforfølgelse, og det var det her, i og med at det var reist spørsmål om tilleggsskatt. Hvis det ikke hadde vært spørsmål om tilleggsskatt, ville det altså ikke vært noe grunnlag for å reise spørsmålet om menneskerettighetene overhodet.

Førstvoterende fant ingen av disse grunnlagene anvendelige i saken. Verne mot selvinkriminering tar sikte på vesentlig mer håndfast press enn det som var aktuelt her: «... det må ... være klart at det 'press' til å gi forklaring, som en skattyter måtte oppleve ved at dokumentinnsyn nektes så lenge spørsmålet ikke er besvart, er av en helt annen karakter enn de forhold som rammes av forbudet» (35).

Heller ikke regelen om «adequate time and facilities» kunne gi grunnlag for en videre innsynsrett i dette tilfellet. Regelen legger opp til en interesseavveining. Faren for bevisforspillelse – som er et hovedhensyn bak lignl. § 3-4 nr. 2 b – er relevant ved denne vurderingen (44), selv om det ikke var påvist noen konkret fare for bevisforspillelse (47):

«Det må være tilstrekkelig å fastslå at omstendighetene i saken er av en slik art at muligheten til bevisforspillelse systematisk sett fremstår som nærliggende, og at det ikke er påvist forhold som tilsier at det likevel ikke var situasjonen i denne saken.»

Saken hadde tatt lang tid – det hadde gått seks år siden saken ble påbegynt, og det gikk fire år fra varselet om inntektsskatt til nektelse av innsyn ble vedtatt. Tidsmoment har vekt etter førstvoterendes mening, «men i den konkrete sa-

ken svekkes betydningen av dette momentet vesentlig ved at de ankende parter har valgt ikke å bidra til en raskere avklaring» (46). Det måtte endelig være sentralt at skattemyndighetene forut for nektelsen hadde gitt et ubetinget tilsagn om at skattyterne ville få fullt innsyn i dokumentene i saken før spørsmålet om tilleggsskatt skulle avgjøres samt en ny frist til å gi uttalelse (48).

8. Rt. 2010 s. 1121 (Utv. 2010 s. 1383) A – dobbeltstraff, parallellbehandling

Dette er den foreløpig siste i den lange rekken av høyesterettsdommer om tilleggsskatt og EMK. Spørsmålet gjaldt sider ved dobbeltstraffforbudet i syvende tilleggsprotokoll til EMK art. 4 (P 7-4) og særlig vilkårene for at både straff og administrativ sanksjon kan gjennomføres hvor det foreligger parallellbehandling. Selv om man nå etter endringene i 2009 skal velge enten det administrative eller det strafferettslige sporet, har dommen likevel interesse og fortjener en kortfattet presentasjon.

Den fysiske personen A og investeringsselskapet Y Investment Ltd., som A hadde eierandel i, solgte 2001 samtlige aksjer i et norsk selskap med betydelig gevinst. Y Investment Ltd. var hjemmehørende i Gibraltar. A oppga til beskatning gevinst på de aksjene han eide selv, men ikke gevinsten på sin andel av Y Investment Ltd.s gevinst. Ved bokettersyn kom dette for en dag, og ved endringsvedtak av 24. november 2008 ble han skattlagt også for denne gevinsten, og han ble samtidig ilagt 30 prosent tilleggsskatt.

Dommen gjør ikke nærmere rede for rettsgrunnlaget for å skattlegge A for andel i Y Investment Ltd.s gevinst; det heter bare (2): «Det er ubestridt at beløpet utgjorde skattbar inntekt for A.» Det kan neppe være noe annet enn NOKUS-reglene som ligger bak her. Norske deltakere i NOKUS har plikt til å inngi næringsoppgave og selskapsoppgave, jf. forskrift 15. mars 1993 nr. 199 § 2 jf. § 1. Det hadde skattyteren åpenbart ikke gjort. Han hadde dermed gitt ufullstendige opplysninger som kunne gi grunnlag for både tilleggsskatt og straff.

A ble også tiltalt for forsettlig eller grovt uaktsom skatteunndragelse etter lignl. § 12-1 nr. 1 a jf. § 12-2. Han påsto denne saken avvist under henvisning til dobbeltstraffforbudet i P 7-4, men fikk ikke medhold i noen instans.

Førstvoterende (dommer Møse, med følge av dommerne Bruzelius, Tønder og Matheson og justitiarius Schei) gjennomgikk grundig vilkårene for at en avgjørelse skal sperre for en ny avgjørelse i samme sak. Det eneste vilkåret som ikke ble omtalt nærmere, var at begge saker måtte rette seg mot samme subjekt; det var åpenbart at dette var oppfylt i saken (22).

Et første vilkår (som førstvoterende behandler som nummer to) er at den evt. sperrende avgjørelsen er straff i P 7-4s forstand. Førstvoterende gjorde rede for at ordinær (30 prosent) tilleggsskatt anses som straff etter EMK art. 6 og at det var den allmenne oppfatning at straffebegrepet var det samme i P 7-4. Det hadde imidlertid vært reist tvil om dette var riktig, men førstvoterende konkluderte med å slå fast at «ordinær tilleggsskatt fortsatt er å anse som straff etter P 7-4» (42).

Videre må det dreie seg om samme straffbare forhold i begge saker. Høyesterett i plenum hadde i Rt. 2006 s. 1409 funnet at vedtak om ordinær tilleggsskatt ikke sperret for senere straffesak fordi det dreide seg om forskjellige forhold. Begrunnelsen for dette var at straffebestemmelsen krevde forsett eller grov uaktsomhet, mens ordinær tilleggsskatt ble ilagt på tilnærmet objektivt grunnlag. Nyere EMD-praksis – særlig Zolotukhin-saken fra 2009 – legger imidlertid til grunn at forskjeller i skyldkravet ikke kan anføres som begrunnelse for at det dreier seg om ulike forhold; det avgjørende er om de to sakene er basert på «identical facts or facts which are substantially the same» (sitert fra A-dommen avsnitt 26). Dette måtte også legges til grunn i forholdet mellom ordinær tilleggsskatt og straff, og i det foreliggende tilfelle var det i begge sakene unnlattelsen av å gi opplysning i selvangivelsen om inntekt som var det sentrale. Vilkåret om at de to sakene må gjelde samme forhold, var dermed oppfylt.

Dette representerer en viktig, men ikke overraskende, avklaring. Synspunktet ligger til grunn for de nye tilleggsskattereglene av 2009 og er nedfelt i Riksadvokatens rundskriv av 3. april 2009 (delvis sitert i avsnitt 27). Men det kan være verd å merke at dommen innebærer at Høyesterett i avdeling fraviker et standpunkt som Høyesterett i plenum inntok ca. fem år tidligere.

Det P 7-4 forbyr, er ny sak om et forhold som skattyteren er blitt «finally acquitted or convicted» for. På basis av EMD-praksis og norsk praksis i ikke-skattesaker, ga førstvoterende uttrykk for at bestemmelsen skal forstås slik at den ikke alltid forbyr behandling i to saker om samme forhold; det er gjentakelse av behandlingen skattyteren skal beskyttes mot. Nærmere bestemt hindrer den ikke to saker om samme forhold når det er «sufficiently close connection» mellom ileggelsen av de to sanksjonene ‘in substance and time’» (A-saken avsnitt 53, med videre henvisning til en norsk dom (Rt. 2006 s. 1498) og derfra til en EMD-dom).

I denne saken var skattyteren blitt siktet 14. desember 2007, han var blitt varslet om endringsvedtak 26. august 2008, vedtaket om endring og tilleggsskatt er datert 24. november 2008 (vedtaket ble ikke påklaget) og tingretten avsa dom

i straffesaken 2. mars 2009. Førstvoterende fant at det ikke kunne være tvilsomt at tilstrekkelig sammenheng forelå. Begge saker hadde sitt grunnlag i samme forhold, og de var blitt behandlet parallelt. «Den forvaltningsmessige og straffereettslige behandling var i sjelden grad sammenvevet» (54).

Siden sammenvevingen i denne saken var så klar, sier dommen lite om hvordan grensen skal trekkes. Klart er det at P 7-4 stenger for at det reises ny sak etter at rettskraftig avgjørelse foreligger i den første. Det er neppe uten videre tilstrekkelig til å komme inn under regelen om parallellbehandling at sak nr. to er reist før avgjørelsen i sak nr. én blir rettskraftig; EMDs kriterium synes å kreve en mer samlet vurdering. Likevel er tidspunktet for når den første avgjørelsen er rettskraftig av betydelig interesse, og førstvoterende tok opp et spørsmål i den forbindelse, som det imidlertid er vanskelig å se hadde noen sentral betydning for avgjørelsen av saken: Endringsvedtaket ble, som nevnt, fattet 24. november og ble ikke påklaget. Førstvoterende kom til at dette vedtaket skulle anses endelig ved utløpet av klagefristen på tre uker, dvs. 15. desember (47). Alternativet var å bygge på seksmånedersfristen for å anlegge rettssak. Førstvoterende ga uttrykk for at dersom det anlegges rettssak, vil endelig avgjørelse først foreligge når dom i saken er rettskraftig. Hva som gjelder hvor vedtaket påklages (uten å bringes inn for retten), tar førstvoterende ikke uttrykkelig stilling til. Men det kan vel ikke være noen grunn til at seksmånedersfristen for å anlegge sak skal spille noen større rolle der enn for vedtak i første instans.