



HØGSKOLEN STORD/HAUGESUND

# SELSKAPSFREMMEDE INVESTERINGER, TEORI OG RETTSPRAKSIS



*Illustrasjonsfoto: colourbox.com*

Bacheloroppgave utført ved Høgskolen Stord/Haugesund – Økonomi og administrasjon –  
Regnskapsprofil.

---

Kandidatnummer: 4, 6, 19

Monica Landa

Hanne Marte R. Steinkjellå

Karin Lovise Tangjerd

*Dette arbeidet er gjennomført som ledd i bachelorprogrammet i økonomi og administrasjon ved Høgskolen Stord/Haugesund og er godkjent som sådan. Godkjennelsen innebærer ikke at HSH inntar ansvar for metodene som er anvendt, resultatene som er fremkommet og konklusjoner og vurderinger i arbeidet.*

*Bacheloroppgavens tittel: Selskapsfremmede investeringer, teori og rettspraksis*

*Studenter:*

*Monica Landa* (sign)

*Hanne Marte R. Steinkjellå* (sign)

*Karin Lovise Tangjerd* (sign)

*Navn på veileder: Øivind André Aase*

---

*Gradering: Offentlig*

---

## *Sammendrag*

Selskapsfremmede investeringer vil si investeringer foretatt etter hovedaksjonær sitt ønske, der investeringene i ettertid hovedsakelig benyttes av daglig leder/hovedaksjonær.

Investeringene gir samtidig en løpende negativ avkastning.

I denne oppgaven har vi sett på selskapsfremmede investeringer, i lys av teori og rettspraksis rundt dette. Vi ønsket å gå i dybden av selskaper som gjør investeringer som kan ha sitt utspring i skattemessige/finansielle motiver hos aksjonær. Som en sentral del av oppgaven har vi sett på tidligere rettspraksis i forhold til dette. Vi har sett at formuesgoder, som båt, hus og hytter i virksomheter, blir benyttet privat. Vi så på om det fantes fellesnevnerne i de aktuelle sakene, og hva som var hovedforskjellen i de sakene som resulterte i frifinnelse kontra de sakene der saksøkte ble domfelt.

Etter å ha sammenlignet de ulike dommene, konkluderte vi med at hverken selskap eller hovedaksjonær hadde noe å tjene på å la selskapet investere i kostbare formuesgoder beregnet til privat bruk. I vår drøfting har anvendelsen av skatteloven § 5-2 og § 13-1 vært sentral.

## *Forord*

Denne oppgaven er utført av tre studenter ved Høgskolen Stord/Haugesund våren 2014, som en del av bachelorprogrammet på økonomi og administrasjonsstudiet. Vår studiespesialisering er regnskap og oppgaven omhandler både skatt og rettslære. Tema er knyttet til bedrifter i Norge.

Vi vil benytte anledningen til å takke veilederen vår Øivind André Aase for konstruktive tilbakemeldinger gjennom skriveprosessen.

Haugesund 14/5 2014

---

## Innhold

Sammendrag .....	ii
Forord .....	ii
1. Innledning .....	1
1.1 Bakgrunn for valg av oppgave .....	1
1.2 Presentasjon av problemstillingen .....	2
1.3 Avgrensning med begrunnelse .....	2
2. Metode .....	3
2.1 Kvalitativ metode .....	4
2.2 Rettskildelære .....	5
3. Teori .....	6
3.1 Generell innledning .....	6
3.2 Driftsmiddel .....	6
3.3 Økonomisk virksomhet .....	7
3.4 Selskapsinvesteringer versus private investeringer .....	9
3.5 Selskapsfremmede investeringer .....	11
3.5.1 Interessefellesskap .....	13
3.5.2 Armlengdesprinsippet .....	15
3.5.3 Restrukturering og prissetting .....	15
3.6 Hjemmelsgrunnlag .....	16
3.6.1 Uttaksbeskatning .....	16
3.6.2 Lovfestet gjennomskjæring .....	17
3.6.3 Ulovfestet gjennomskjæring .....	18
3.6.4 Endringsadgangen .....	18
3.6.5 Tilleggsskatt .....	20
4. Rettspraksis .....	21
4.1 Innledning .....	21
4.2 HR-2002-778-A Storhaugen Invest AS .....	21
4.3 LG-1992-11-25 Norwegian Fjord Chartering AS .....	23
4.4 LB-2012-197639 Vikholmen AS .....	23
4.5 LG 2009-86185 Yris Eiendom AS .....	24
4.6 LB-2011-188205 X Property AS .....	25
4.7 LF-2012-157368 X AS .....	25
4.8 TSTAV-2012-97233 Rennesøy Stein AS .....	26
4.9 Andre dommer .....	27
5. Analyse/drøfting .....	28

5.1 Økonomisk virksomhet.....	28
5.2. Selskapsfremmede investeringer.....	30
5.2.1 Interesfefellesskap .....	30
5.2.2 Fellestrekk ved selskapene og type investeringer.....	31
5.2.3 Armlengdesprinsippet .....	31
5.3 Restrukturering .....	32
5.4 Hjemmelsgrunnlag .....	34
5.4 Konsekvenser av dommene.....	37
5.5.1 Endringsadgang .....	37
5.5.2 Tilleggsskatt.....	38
6. Oppsummering/konklusjon .....	39
Litteraturliste: .....	41
Bøker:.....	41
Artikler:.....	41
Lover/lovdata/dommer:.....	44
Annet:.....	45

# 1. Innledning

## 1.1 Bakgrunn for valg av oppgave

Etter å ha lest en artikkel om temaet selskapsfremmede investeringer, <http://www.bt.no/nyheter/okonomi/Berga-baten-unna-Skatt-vest-3011868.html#.UtUgVvTuKNc>, ønsket vi å se nærmere på dette. To av oss jobber innen regnskap, og dette er et tema som interesserer oss i forbindelse med jobb.

Selskapsfremmede investeringer (i kostbare formuesgoder) er et tema vi synes er svært interessant av ulike grunner. Vi har tanker om at dette kan være noe enkelte spekulerte i ved å få selskapet til å gjøre investeringer, som de ellers måtte finansiert privat. På denne måten kan selskapet få ulike skatte- og avgiftsmessige fradrag. Dette kan komme i form av renter, driftskostnader og merverdiavgift, samtidig som et eventuelt underskudd på grunn av investeringene, kan fremføres senere. Det har med ujevne mellomrom vært fokus på slike saker i media, en av de siste er blant annet Stein Erik Hagen og hans investering i luksusbåt, <http://www.hegnar.no/okonomi/article744685.ece>. For oss syntes det likevel som om «praksisen» kan være noe mer utbredt enn det som kommer frem i media og gjennom ulike rettssaker. Dette var med på å bidra til at vi fant emnet svært interessant. En av oss jobber i et lokalt regnskapsførerselskap, der det ukentlig mottas forespørsler om tema. Anbefalingene er å skille privat bruk fra selskapets drift, men det gir likevel en pekepinn på at dette er en aktuell problemstilling.

Vi valgte å vinkle oppgaven gjennom å se på rettsdommer. Oppgaven er dermed både empirisk og teoretisk. Vi antok at det var vanskelig å få bedrifter til å stå frem og innrømme at de har kjøpt inn varige driftsmidler i bedriften for å få skatte-/avgiftsfradrag. På grunnlag i dette valgte vi derfor nevnte fremgangsmåte.

## 1.2 Presentasjon av problemstillingen

Tema for denne oppgaven er selskapsfremmede investeringer og hvilke skatte- og avgiftsmessige konsekvenser dette kan ha for virksomheten. Vi vil se på tidligere rettspraksis og teori innen emnet, og vi har i hovedsak valgt å legge vekt på dommer fra Høyesterett og Lagmannsretten.

Det sentrale i oppgaven vil være å gå gjennom teorien innen dette emnet. I tillegg vil vi og gå gjennom tidligere rettsaker og forsøke å se om det er noen «rød tråd» i utfallene i dommene. Problemstillingen vil da bli som følger:

*Gjennomgang av teori og dommer vedrørende selskapsfremmede investeringer.*

*Hva er typiske kjennetegn/fellestrekk for dommer vedrørende selskapsfremmede investeringer?*

*Herunder; hvilke argumenter vektlegges ved dom/frifinnelse i de aktuelle sakene og hva er konsekvensene av dommene?*

## 1.3 Avgrensning med begrunnelse

Med bakgrunn av oppgavens omfang, har vi valgt å forta noen avgrensninger. Vi vil se på rettspraksis innen dette i Norge. Som nevnt tidligere vil vi fokusere på dommer avgitt i Høyesterett og i Lagmannsretten. Dette fordi disse er de mest relevante dommene, men vi har også tatt med en dom fra Tingretten. Vi vil ikke se på hvordan dette blir løst i andre land, da dette vil bli for omfattende. Den selskapsformen vi har valgt å fokusere på er aksjeselskap. Dette ettersom det er en av de selskapsformene der det er svært aktuelt med formuesgoder og velferdsgoder. Vi hadde også tenkt å ta med investeringer brukt med tanke på velferdsgoder. Grunnlaget ble for tynt til at vi kunne ta dette med, da vi bare fant en sak der dette ble diskutert. De aller fleste dommene vedrørende selskapsfremmede investeringer gjelder kostbare formuesgoder som *ikke* er velferdsgoder.

## 2. Metode

I oppgaven har vi sett på tidligere rettspraksis innen selskapsfremmede investeringer. Det var flere rettssaker der dette var tema, så vi ville se på om det var en «rød tråd» i disse sakene. Vi benyttet oss også av juridisk teori, administrative uttalelser i lignings-ABC og rettskildelære. Datagrunnlaget vårt har vi funnet ved å søke begrepet selskapsfremmed investering i lovdata pro.

Når det gjelder datagrunnlaget er det viktig med begreper som validitet og reliabilitet. «I forskningslitteraturen brukes begrepet *validitet* (av engelsk *validity*, som betyr *gyldighet*) Johannessen, Tufte og Christoffersen (2010, s. 73)». Validitet dreier seg om samsvar mellom det som skal undersøkes og data/målinger. Hvor godt representerer dataene det som skal undersøkes?

«Et grunnleggende spørsmål i alle forskning, er datas pålitelighet. På forskningspråket betegnes dette som *reliabilitet*, fra det engelske *reliability*, som betyr *pålitelighet*. Johannessen et al , (2010, s. 44)». Reliabiliteten viser til påliteligheten av dataene. For eksempel dersom en undersøkelse gjentas av flere uavhengige parter og disse kommer frem til samme resultat, gir dette en høy grad av reliabilitet.

Vi har samlet de mest relevante sakene som vi fant fra lovdata pro. Disse analysert vi. Videre trakk vi ut de punktene vi mente var mest relevant for vår oppgave. Deretter sammenlignet vi disse med hverandre, og så på fellestrekk og ulikheter. Fokuset vårt har vært på de enkelte begrepene som er presentert i teoridelen, under kapittel 3. Bruken av primærdata var oss for ikke oppnåelig på grunn av metoden vi har brukt. All data vi har brukt, herunder teori, rettsakene og artiklene vi har sett på, er sekundærdata.

I følge Johannessen et al (2010, s. 29) kommer metode av det greske ordet *methodos*, som betyr å følge en bestemt vei mot mål. Samfunnsvitenskapelig metode dreier seg om hvordan vi skal gå frem for å få informasjon vi trenger og hvordan dette skal analyseres. Det er to hovedtyper metoder, kvalitativ og kvantitativ metode. Kvantitativ metode kan være



spørreundersøkelse, der man ofte sender ut et fåtall spørsmål, med noen få svaralternativer, som man sender ut til et stort utvalg informanter. Vi har valgt å ikke benytte oss av kvantitativ metode.

## **2.1 Kvalitativ metode**

Kvalitativ metode vil ofte si å foreta intervjuer og observasjoner. Her er man opptatt av å samle informasjon som kan analyseres og tolkes om til data. Fordelen med denne type undersøkelse er at man kan få svar man ikke hadde tenkt på og man kan få en informants synsvinkel på problemstilling. Man har også muligheten til å følge opp svar med nye spørsmål, og få en dybde i informasjonen. Ulempen er at det tar tid, og man rekker ikke å få så mange svar i løpet av en periode. Vi har valgt denne type metode gjennom å bruke dokumentanalyse.

Dokumentanalyse vil ifølge Johansen et al (2010) si analysering av tekst for å få frem meningsinnholdet i teksten. «I dokumentanalyse samles det inn data som skal analyseres for å få frem viktige sammenhenger og relevant informasjon om det som man ønsker å studere. Dokumentanalysen i denne oppgaven vil dermed være å samle inn relevante dommer og analyser innholdet i dem. Relevansvurdering av tekstene er viktige under arbeidet med datainnsamlingen. Arbeidet med å undersøke tekstenes relevans vil samtidig styrke tekstenes autentitet og troverdighet. Tekstene må også vurderes ut i fra sin bakgrunn og kontekst. Ved å se teksten ut i fra sin kontekst kan vi si om den er autentisk og relevant» (Grønmo, 2004, s.190).

Det er flere punkter som må gjennomgås ved dokumentanalyse. Dette skal føre frem til en avgjørelse om dokumentet er relevant i forhold til den eller de sakene det skal brukes i. Først må man se på identifikasjon, er det offentlig eller privat, videre hvilken type dokument det er. Deretter hvem som er opphavsperson, når det ble skrevet og formålet med dokumentet. Det er viktig å se på er hva som står i dokumentet og om man forstår det. Man må ta rede på hva som er uklart og i tilfelle få klarhet i dette. Dokumentet må også ses i forhold annet kildemateriale, der avhengighet og første/annenhåndskilde vurderes. Det er også viktig å kontrollere om innholdet helt eller delvis bryter med det man har funnet i annet materiale. Det siste

spørsmålet man må stille seg er kan man bruke dokumentet og i tilfelle hvorfor (<http://www.jbi.hio.no/kilden/sidse/skriftligekilder/dokumentanalyse.htm>).

## **2.2 Rettskildelære**

Vi har i hovedsak valgt å se på dommer fra lagmannsretten og høyesterett som omhandler selskapsfremmede investeringer. I tillegg har vi tatt med en dom fra tingretten siden den omhandlet moms opp mot denne type investeringer.

Juridisk metode, også kalt rettskildelære, er det som gir grunnlaget for å ta stilling til juridiske spørsmål. «Rettskildelæren skiller mellom rettskildefaktorenes relevans (hvilke faktorer kan trekkes inn) og vekt (hvilken betydning skal faktorene tillegges når de strider mot hverandre)» (Gjems-Onstad, 2012, s.65). I følge Gjems-Onstad er det større enighet om hvilke rettskilder man kan legge vekt på, enn hvordan de ulike rettskildene skal vektlegges i forhold til hverandre (2012, s.65). Den rettskilden som tillegges størst vekt, er naturlig nok lovteksten. I tillegg til selve lovteksten vektlegges forarbeidene og rettspraksis i stor grad. «Rettspraksis er en særlig tung rettskildefaktor i Høyesterett. Med rettspraksis menes her Høyesteretts tidligere dommer» (Gjems-Onstad, 2012, s.66). Torstein Eckhoff regner opp syv ulike rettskildefaktorer (Eckhoff, 2001). I tillegg til lovtekst, forarbeid og rettspraksis, nevner Eckhoff andre myndigheters praksis (for eksempel Skatteetaten), privates praksis, rettsoppfatninger (spesielt blant for eksempel juridiske professorer) og reelle hensyn (Eckhoff, 2001).

## 3. Teori

### 3.1 Generell innledning

Når det gjelder de dommene vi har valgt å inkludere i oppgaven, er det enkelte begreper som har vist seg å ha stor betydning. Dette gjelder også den teorien vi har fokusert på. Vi har valgt å se på dem som vi mener er mest relevant. De fleste begrepene vi har valgt å omtale er gitt betydelig oppmerksomhet i de dommene vi har valgt å inkludere. Vi har også valgt å inkludere enkelte begreper som vi mener er grunnleggende for forståelsen av temaet. Dette har vi gjort selv om disse ikke står like mye i fokus i de ulike domsavgjørelsene. Ettersom dette er en oppgave vedrørende *selskapsfremmede investeringer*, har vi valgt å sette fokus på begreper knyttet tett opp mot dette.

### 3.2 Driftsmiddel

Investering i driftsmidler er ofte en forutsetning for å kunne drive næring. Her skilles det mellom varige og kortvarige driftsmidler. Varige driftsmidler forventes å ha en levetid på flere år. Disse eiendelene er anskaffet til bruk i produksjon, eller i forsyning av varer og tjenester. De kan også være tenkt til utleie til andre, eller til administrative formål, jamfør regnskapsloven § 5-1. Eksempler på driftsmidler er lokaler, inventar, anleggsmaskiner, datautstyr og biler for å nevne noen. Ved kjøp av driftsmidler må det vurderes om disse skal balanseføres eller kostnadsføres direkte. Dette er igjen avhengig av kostpris og forventet levetid. I kapittel 4 presenterer vi dommer der selskapet har investert i ulike typer driftsmidler, som rettsapparatet vurderer om er selskapsfremmede investeringer. I kapittel 5 sammenligner vi dommene og ser på hva som blir lagt vekt på i forhold til om det er selskapsfremmede investeringer eller ikke.

«Ifølge regnskapsloven er anleggsmidler eiendeler som er bestemt til varig eie eller bruk. Slike eiendeler skal som hovedregel balanseføres (aktiveres) i sin helhet på anskaffelsestidspunktet. Ubetydelige anskaffelser kan kostnadsføres direkte. I regnskapsmessig sammenheng er det ingen eksakt grense for aktivering, mens det i skattemessig sammenheng vil være klare kriterier å forholde seg til.»

(<https://www.altinn.no/no/Starte-og-drive-bedrift/Drive/Regnskap-og-revisjon/Hva-er-bokforingsplikt/Aktivering-eller-kostnadsforing/>).

«I henhold til skattelovgivningen er driftsmidler både fysiske og ikke-fysiske eiendeler som brukes i inntektsgivende virksomhet. Forutsetningen er at eiendelen ikke er anskaffet for videre salg. Et driftsmiddel anses å være varig når det på anskaffelsestidspunktet har en antatt gjenværende total levetid (brukstid) på minst tre år.» (Huneide, Pedersen, Schwencke, Haugen, 2012, side 1060)

«Det gis skattemessig fradrag for avskrivninger for verdiforringelse ved slit og elde på varige og betydelige driftsmidler. Avhengig av type driftsmidler vil fradrag gis enten gjennom saldoavskrivning, lineære avskrivning eller gjennom skjønsmessig fastsatt beløp» (<http://verdtavite.kpmg.no/skattemessige-avskrivninger.aspx>).

Per definisjon er driftsmidler «foretakets materielle eiendeler» og det foreligger dermed en underliggende antakelse om at det drives en økonomisk virksomhet.

### 3.3 Økonomisk virksomhet

Vi vil her se på hva som ligger i begrepet økonomisk virksomhet. Et av spørsmålene blir da hvordan en skiller mellom økonomisk virksomhet og ikke-økonomisk virksomhet, gjerne definert som hobby. I følge Kristoffersen (2011, s. 18) kalles en aktivitet som er av et visst omfang og som utøves over tid for en *virksomhet*. Dersom formålet med aktiviteten også er å skape overskudd og tjene penger kalles den for en *næringsvirksomhet*. I følge skatteloven skal «virksomhet» forstås på samme måte som «næringsvirksomhet», se Ot.prp. nr. 86 (1997-98) side 48” og Ot.prp.nr. 76 (2008-2009) pkt.6.8.1. Av Rt-1985-319 (Ringnes dommen) følger at man ved vurderingen også må se frem i tid. «*Virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år likningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt*». Av rettspraksis synes opptil 5 år å ligge innenfor det som er godkjent som oppstartsfasen.

Næringsvirksomheten må drives for skatteytters regning og risiko, jamfør selskapsloven § 1-1. Hvis aktiviteten blir definert som en økonomisk virksomhet vil den kunne ha fradrag for moms. Virksomheten blir avgiftspliktig når avgiftspliktig salg overstiger kroner 50 000,- jamfør merverdiavgiftsloven § 2-1. Videre vil virksomheten også ha rett på fremførbart underskudd, jamfør skatteloven § 14.6. Skatteloven har ingen definisjon (legaldefinisjon) på hva som anses som virksomhet. Vi kan imidlertid finne eksempler på begrepet i skatteloven § 5-30. Det er ikke et nødvendig kriterium at eieren selv deltar aktivt i driften. Det har heller ikke noen betydning om aktiviteten er utført i Norge eller utlandet.

Økonomisk virksomhet som ikke er egnet til å gi overskudd eller økonomisk fordel, anses av skatteetaten som hobbyvirksomhet. Dersom aktiviteten blir definert som en hobbyvirksomhet, vil den ikke være skattepliktig og den får heller ikke fradrag for kostnader i forbindelse med aktiviteten. I følge skatteetatens lignings-abc kapittel v, virksomhet – allment, trenger ikke en inntektsgivende aktivitet nødvendigvis å anses som en virksomhet. Her kan flere regelsett bli anvendt, vi nevner som eksempel beregning av personinntekt i enkeltpersonforetak, bokføringsplikt og stedbunden beskatning. Videre kan ikke aksjonær anses som næringsdrivende kun fordi det selskapet han er aksjonær i driver virksomhet, se HRD i Utv. 1980/622 (Rt. 1980/1436) (Kahrs).

For å ha fradragrett til inngående merverdiavgift, må anskaffelsen være til bruk i avgiftspliktig næringsvirksomhet. Merverdiavgifts plikt utløses når det skjer en omsetning av varer eller tjenester etter merverdiavgiftsloven § 3-1. Omsetning er i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav a, definert som levering av varer og tjenester mot vederlag. Hovedregel for fradrag finner i merverdiavgiftsloven, § 8-1 sier: «Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten.» Vurderingene av næringsbegrepet i merverdiavgiften er i all hovedsak sammenfallende med vurderingene i skatteretten.

I kapittel 4.8, kommer vi inn på en sak som omhandler merverdiavgift og båtutleie. I følge Skattedirektoratets fellesskriv av 15.3.2010 som riktig nok omhandler utleie av fritidseiendom, men de samme synspunkter må kunne benyttes i forbindelse med båtutleie. *«Privat bruk indikerer at det reelle formål med utleieaktiviteten er å redusere den økonomiske belastningen ved eie og disponere en privat fritidseiendom. ..Fradragene vil ofte utgjøre betydelige beløp, og må antas å kunne være en vesentlig motivasjonsfaktor for å bli registrert. Sentrale hensyn bak merverdiavgiftssystemet tilsier at man bør unngå at anskaffelser til ikke økonomiske/private formål oppnår uønskede fordeler gjennom fradragretten. Dette hensyn tilsier at det må stilles et visst kvantitativt krav til slik utleieaktivitet for at denne skal kunne betraktes som næringsvirksomhet.»*

Med «objektiv egnethet» vises til Gulating lagmannsretts dom i Lg-1992-946-Utv-1994-23:

«Det at et prosjekt i ettertid viste seg ikke å være regningsvarende, kan det selvsagt ikke være et avgjørende moment, men selv om den som investerer ved en mer inngående undersøkelse og vurdering burde innsett at prosjektet ikke kunne bli regningsvarende kan det ikke uten videre være avgjørende. Det er viktig for samfunnet, også med tanke på fremtidige skatteinntekter, at terskelen ikke settes for høyt slik at nyttige prosjekter av den samme grunn ikke settes i gang. Av alle nystartete prosjekter som settes i gang vil det alltid være noen som mislykkes og det selv om man har søkt hjelp av den beste ekspertise. Hvis retten finner at det er foretatt en forsvarlig vurdering av mulighetene for avkastning kan ikke det at vurderingen raknet i ettertid være avgjørende.»

Vi har her sett på kriteriene som må ligge til grunn for å definere virksomheten som en næringsvirksomhet. I motsatt tilfelle er det snakk om ikke-økonomisk/hobby virksomhet. Dette vil bli betegnet som privat virksomhet.

### **3.4 Selskapsinvesteringer versus private investeringer**

Vi vil i dette avsnittet sammenligne selskapsinvesteringer og private investeringer, og se på fordeler og ulemper.

Når det gjelder selskapsfremmede investeringer, mener vi det er relevant å se på hva som kan være motivasjonen bak slike valg. Hvilke konsekvenser vil det få dersom investeringen blir gjort i selskapet i stedet for av aksjonæren selv (privat). Under følger et oppsett på hvilke fordeler og ulemper som kan tenkes å følge av investeringer gjort i selskapet versus investeringer gjort av aksjonæren selv.

*Investeringer gjort i selskap:*

Fordeler:

- Avskrivninger – driftsmiddelet kan avskrives (både regnskaps- og skattemessig) og dette vil påvirke selskapets resultat. Avskrivningene vil være en del av driftskostnadene knyttet til driftsmiddelet.
- Andre driftskostnader som for eksempel vedlikehold kan også føres i regnskapet og vil ha betydning for driftsresultatet som igjen vil påvirke og eventuelt redusere skattegrunnlaget

- Eventuell fradragsrett for inngående moms vil påvirke hvor mye selskapet må betale i avgift til staten
- Fradrag for eventuelle gjeldsrenter/lånefinansieringskostnader vil kunne føres i regnskapet og påvirke selskapets finanskostnader
- Store kostnader knyttet til driftsmiddelet kan gi eventuelt fremførbart underskudd som kan fremføres senere. Dette vil være en fordel for selskapet ettersom fremtidig betalbar skatt da vil bli redusert.

#### Ulemper:

- Dersom investeringen blir definert som selskapsfremmede kan dette medføre blant annet ekstra uttaksbeskatning eller eventuell tilleggsskatt
- Kan være lovstridig, jamfør blant annet skatteloven § 5-2 og skatteloven § 13-1 jamfør avsnitt 3.6

#### *Investeringer gjort privat:*

#### Fordeler:

- Anledning til å disponere driftsmiddelet selv, uten å måtte ta hensyn til andre.
- Det er skattefritt å realisere bolig og fritidsbolig ved oppfyllelse av botid. «Eventuell gevinst er ikke skattepliktig dersom du har eid boligen i mer enn 12 måneder, og du i din eiertid har brukt den som egen bolig i minst 12 av de siste 24 måneder før salget. Eventuelt tap er bare fradragsberettiget dersom eventuell gevinst hadde vært skattepliktig» (<http://www.skatteetaten.no/no/Person/Selvangivelse/Bil-og-bolig/Bolig/Kjop-og-salg/Salg-mv-av-fast-eiendom/?chapter=3833>). Realisasjon av lystbåter vil også være skattefritt.

#### Ulemper:

- Eventuell formuesbeskatning privat kan være aktuelt dersom vedkommende allerede eier flere formuesgode, eller dersom det er et kostbart formuesgode. Dette må også vurderes i forhold til en eventuell beskatning man vil få ved å eie aksjer i et selskap. Private investeringer er her sett på som gjort av (ene)aksjonær i et selskap.
- Ved private investeringer, må man sannsynligvis stille sikkerhet (for eksempel egen bolig) for et eventuelt lån. Under forutsetning at kjøpet ikke er finansiert ved hjelp av oppsparte midler, eller eventuelt salg av annet formuesgode.
- Ved realisasjon vil et eventuelt tap ikke være fradragsberettiget.

### 3.5 Selskapsfremmede investeringer

Når det gjelder begrepet selskapsfremmede investeringer, har vi lagt til grunn en stor del av Andreas Bullen sin artikkel. Bullen fokuserer mye på dommen vedrørende Storhaugen Invest AS. Denne har vi viet mer oppmerksomhet under kapittel 4.2.

Selskapsfremmede disposisjoner har følgende kjennetegn (artikkel Skatterett 03/2010)

- En personlig aksjonær instruerer selskapet sitt til å investere i et formuesgode antatt beregnet på aksjonærens private bruk for eksempel bolig, båt eller annet kostbart formuesgode. «Det er denne grunninvesteringen som utgjør den påståtte «selskapsfremmede» investering».
- «Antatt formål med investeringen er at investeringsobjektet hovedsakelig skal disponeres av aksjonæren.» I praksis blir derfor formuesgode benyttet av aksjonæren uavhengig av om det foreligger leiekontrakt, eller om vedkommende betaler leie eller ikke.
- «Markedsmessig leievederlag, som aksjonæren i medhold av skatteloven § 13-1 skal anses for å ha betalt, er ikke høyt nok til å dekke selskapets løpende kostnader knyttet til investeringsobjektet, så som lånefinansieringskostnader og driftskostnader, eller en rimelig avkastning på eventuell egenkapitalfinansiert del av investeringen. Selskapet oppnår derfor en negativ løpende avkastning på investeringen.»
- Selskapets vedtekter omhandler ikke denne type investeringer/ikke typisk som sitt direkte formål å investere i/leie ut denne type formuesobjekter.

Ligningsmyndighetene har hatt fokus på disse typer investeringer som gir en negativ løpende avkastning. Dette fordi det etter deres syn ikke ville gitt samme negative avkastning dersom selskapet var uavhengig (Skatterett 03/2010). I medhold av skatteloven § 13-1 mener ligningsmyndigheten derfor at leievederlaget bør økes til å være høyere enn markedsmessig leievederlag. Dette forhøyede vederlaget skal sikre at selskapets avkastning ikke blir negativ ettersom det skal dekke selskapets driftskostnader for investeringsobjektet. Vederlaget skal også dekke lånefinansieringskostnader og sikre selskapet en rimelig avkastning på den egenkapitalen som finansierte investeringen (Skatterett 03/2010).

Det er flere fellestrekk for selskapsfremmede investeringer i kostbare formuesgoder.



Disse er at «holdingsselskapet er 100 % eid av en eller flere aksjonærer i samme familie, som har investert i ett (kostbart) formuesgode (bil, båt, fly, eiendom), som ofte har et potensiale til å både

- benyttes i virksomhet (typisk til utleie, samt at investeringen ofte i seg selv er gjenstand for verdistigning, og derfor kan generere gevinster for selskapet), og
- benyttes privat av aksjonær, (og problemstillingen er da om aksjonæren har benyttet objektet, samt om aksjonær har betalt/beregnet tilstrekkelig vederlag for leie eller bruk)»

(<http://public.deloitte.no/tonsberg/2013/11/er-bokettersyn-i-holdingsselskaper-skatteetatens-nye-paradegren>)

Dersom man ikke overholder retningslinjene vedrørende markedsleie, kan dette få konsekvenser. Konsekvensene kan blant annet bli at det aktuelle selskapet blir uttaksbeskattet (jmfør uttaksbestemmelsen i skatteloven § 5-2) for forskjellen mellom den leien Skatteetaten har kommet frem til og den leie aksjonæren har betalt. De kan også få korrigerede avskrivninger og fokus på andre kostnader relatert til det aktuelle formuesgode. Aksjonæren risikerer også å bli beskattet for ulovlig utbytte. Det kan også forekomme tilleggsbeskatning på både aksjonær og selskapet. (<http://public.deloitte.no/tonsberg/2013/11/er-bokettersyn-i-holdingsselskaper-skatteetatens-nye-paradegren>).

I tidligere nevnte artikkel av Andreas Bullen har han blant annet fokuserte på Storhaugen Invest AS og behandlingen av denne saken i rettsinstansene i den rettsaken.

Hovedproblemstillingen er «hvorvidt skatteyder ville inngått en tilsvarende transaksjon dersom det ikke hadde foreligget et interessefellesskap». Etter Bullens mening det er to underproblemstillinger som dukker opp:

1. «Restrukturerings spørsmålet: Som gjelder om selskapet ville ha investert i det aktuelle formuesgode dersom interessefellesskapet tenkes bort.»
2. «Prisingsspørsmålet: Hvilket beløp ville aksjonærene betalt som vederlag dersom det ikke hadde foreligget et interessefellesskap».

(<http://lovdata.no/pro/#document/JUS/bullen-a-2010-01?searchResultContext=6456>  
s.224)

Bullen mener disse burde vurderes separat og at de må besvares i riktig rekkefølge, først spørsmål 1, deretter spørsmål 2. I artikkelen argumenterer han for at en transaksjon kan ikke prises før man vet hvilken transaksjon som skal prises. Bullen mener at i blant annet Storhaugen Invest-saken, ble disse to spørsmålene besvart samtidig. Han mener at det ble gått direkte innpå prisingsspørsmålet uten å ha foretatt en grundig og separat vurdering av restruktureringsspørsmålet først.

Temaet selskapsfremmede investeringer blir også omtalt av Benn Folkvord (Utbytte, 2013).

Han skriver: «Ved uttak i form av avkastning på selskapsfremmede investeringer verdsettes aksjonærens fordel ikke til markedsverdi, men tilsvarende selskapets alternative avkastning jf. Rt 2003 s. 536 «Storhaugen Invest»». (Folkvord, 2013)

Folkvord skriver videre at hva som er selskapsfremmede investeringer ikke er helt klart, men at det sannsynligvis først og fremst er investeringer foretatt i aksjonærenes interesse. Han uttaler at det antageligvis er praktisk med selskapsfremmede investeringer, og at den som foretar investeringen ofte tror at det ikke blir oppdaget. (Folkvord, 2013)

Skatt Øst gjennomførte en undersøkelse om antall selskapsinvesteringer i perioden 2005 til 2009. Undersøkelsen viste at antall selskapsinvesteringer i det man klassifiserte som luksusobjekter økte med 30% i denne perioden. Sannsynligheten for økningen har antagelig sammenheng med at det ble innført skatt på utbytte i denne perioden. «Prinsippet om at man ved selskapsfremmede transaksjoner kan uttaksbeskatte selskapet for alternativ avkastning skaper nøytralitet.» (Folkvord, 2013, s.160). Hadde man ikke gjort det ville man ha hatt sterke incentiver mot å la selskapet foreta transaksjoner som faktisk er til aksjonærens bruk.

Folkvord mener at dette harmonerer godt med formålet bak uttaksregelen i skatteloven § 5-2 og dommen vedrørende Storhaugen Invest AS. Han skriver også at på samme måte som ved uttak taler nøytralitetshensyn for at utbytte omfatter selskapets alternativavkastning.

### **3.5.1 Interessefellesskap**

Som nevnt tidligere under selskapsfremmede disposisjoner, er det at det foreligger et interessefellesskap mellom selskapet og eiere/aksjonærer et typisk fellestrekk. Dette kommer vi nærmere inn på i kapittel 5.2.1 og 5.2.2.

«Interessefellesskap er betegnelsen på nærstående skatteyttere som antas å ha en felles interesse i å foreta transaksjoner hvis vilkår avviker fra det normale for uavhengige parter med motstridende interesser»

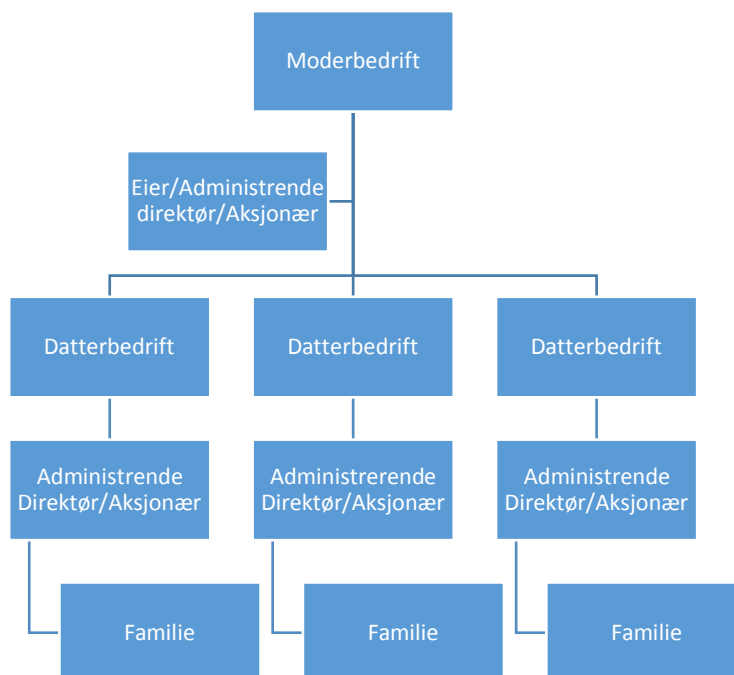
<https://www.duo.uio.no/bitstream/handle/10852/22018/90792.pdf?sequence=1>

Interessefellesskapsbestemmelsen omhandles i skatteloven §13-1. Interessefellesskap kan forekomme på ulike nivåer, både mellom fysiske personer og på selskapsnivå. Når det forekommer et interessefellesskap der skatteyterne har sammenfallende interesser, kan transaksjonene komme til å bli styrt av skattemessige hensyn. I motsatt fall vil for eksempel markedshensyn være styrende.

Skatteloven§13-1 blir karakterisert som en omgåelses- eller gjennomskjæringsregel. I forarbeidene hevdes det at formålet med regelen var å forhindre omgåelse av skattelovgivningen. (Ot.prp.nr.86 (1997-1998)s.75)

Begrepet «nærstående» som benyttes i skatteloven§13-1 er legaldefinert i ligningsloven §4-12 fjerde ledd. Det er imidlertid begrensninger for anvendelse av denne definisjonen opp mot skatteloven §13-1.

Fremstilling ved hjelp av figur:



*Figur 1 Interessefellesskap*

### 3.5.2 Armlengdesprinsippet

Innen selskapsfremmede investeringer og interessefellesskap er armlengdesprinsippet et sentralt begrep. Armlengdes avstand vil si at transaksjoner skal gjennomføres med tilnærmet like betingelser som to uavhengige parter ville ha benyttet i samhandling seg imellom. Transaksjoner vil her være mellom selskap og aksjonær eller mellom beslektede selskaper. (<http://www.kpmg.no/arch/img/9457248.pdf>). At transaksjoner skal foretas på armlengdes avstand, hjemles i skatteloven § 13-1. «Mer enn 60 % av verdenshandelen skjer, ifølge OECD, i dag mellom beslektede selskaper med samme bakenforliggende eier» (<http://www.kpmg.no/arch/img/9457248.pdf>).

Armlengdeprinsippet omhandles også i Ot.prp. nr. 62 (2006-2007). I Ot.prp. nr 62 bekreftes armlengdeprinsippet som internasjonal standard og «at artikkel 9 punkt 1 i OECDs mønsterskatteavtale gir det gyldige uttrykk for dette prinsippet» (Ot.prp. nr. 62 (2006-2007)). Armlengdes avstand baseres generelt på prinsippet om at transaksjoner mellom nærstående parter skal være like sammenlignet med transaksjoner mellom uavhengige parter. At situasjonene/transaksjonene er sammenlignbare forutsetter at det ikke er vesentlige forskjeller mellom situasjonene som ville ha påvirket transaksjonen(e).

### 3.5.3 Restrukturering og prissetting

I forbindelse med armlengdeprinsippet kan det også være relevant å se på begrepet *restrukturering*. «Ville selskapet overhodet ha investert i det aktuelle formuesgodet (f.eks. en kostbar boligeiendom, fritidseiendom, bil eller båt) dersom interessefellesskapet med aksjonæren tenkes bort? Dersom dette spørsmål besvares benektende, kan det være grunnlag for å tilsidesette den faktisk foretatte investeringen og eventuelt erstatte denne med en hypotetisk, alternativ investering. Den faktisk foretatte investering vil i så fall bli «restrukturert»» (Skatterett 3/2010, s. 223). I samme artikkel tar Bullen også opp spørsmålet om prissetting. Dersom det ikke hadde vært interessefellesskap mellom partene, hva ville aksjonæren da betalt i vederlag til selskapet? Begge disse begrepene er relevante i de dommene vi har valgt å fokusere på. For eksempel fikk staten medhold både i saken mot Storhaugen Invest AS og Vikholmen AS i at prissettingen har vært for lav for vederlaget aksjonærene har betalt til selskapene.

«Hovedregelen er at ligningsmyndighetene skal fastsette fordelene ved fri bolig mest mulig i overensstemmelse med hva leieverdien er for tilsvarende boliger på stedet (markedsleie), jf. Lignings-ABC 2003 side 182. Hvis imidlertid boligen skal disponeres av en ansatt med eierposisjon i selskapet og boligen er spesielt verdifull, den er f.eks. spesielt stor og

innholdsrik, har luksuriøs innredning, svømmebasseng, brygge, båthus eller lignende, kan fordelten på grunn av interessefellesskapet mellom eier og bruker, bli verdsatt etter andre prinsipper, jf skatteloven § 13-1»

[\(http://www.skatteetaten.no/en/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/bfu/Verdsettelse-av-fordel-fri-bolig-i-arbeidsforhold--sporsmal-om-arbeidsgiveravgift-folketrygdloven--23-2-tredje-ledd/\)](http://www.skatteetaten.no/en/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/bfu/Verdsettelse-av-fordel-fri-bolig-i-arbeidsforhold--sporsmal-om-arbeidsgiveravgift-folketrygdloven--23-2-tredje-ledd/).

Skatteetaten konkluderer med at fordel, helt eller delvis vederlagsfri bolig skal fastsettes mest mulig i tråd med markedsverdi. Dette gjelder kun dersom det ikke er sannsynlig at det vil forekomme inntektsreduksjon for selskapet, på grunn av investeringen. Det er gjeldende markedsverdi for tilsvarende boliger i samme området som skal legges til grunn. Dette selv om det foreligger et interessefellesskap mellom selskapet og «brukeren» (BFU 82/04, 25. november 2004). Utgangspunktet er altså fortsatt at fordelten, ved helt eller delvis vederlagsfri bruk av selskapets bolig, skal verdsettes til markedsverdi. Det kan gjøres unntak hvis boligen anskaffes på grunn av interessefellesskap mellom eieren/aksjonæren og selskapet. For å foreta restrukturering er det i tillegg er det et krav at boligen disponeres slik at den ikke er en naturlig del av selskapets virksomhet. Konsekvensen kan være at aksjeselskapets inntekter blir redusert (BFU 39/05, 9. juni 2005).

### **3.6 Hjemmelsgrunnlag**

Innen selskapsfremmede investeringer og rettssakene som omhandler dette, er det noen fagtermer som blir omtalt ofte. I dette avsnittet går vi gjennom de emnene som blir diskutert i dommene i forhold til hjemmelsgrunnlag. Først sier vi noe om uttaksbeskatning, deretter lovfestet gjennomskjæring, ulovfestet gjennomskjæring og endringsadgang. Til slutt diskuterer vi noen konsekvenser som kan forekomme dersom selskapene ikke har fulgt regelverket. Konsekvenser kan være ulike typer tilleggsskatt.

#### **3.6.1 Uttaksbeskatning**

Regler om skatteplikt ved uttak til eget bruk og gaveoverføringer finner vi i skatteloven § 5-2- Dersom formuesgjenstand, varer eller tjenester overføres til eie til underpris, vil det typisk foreligge et uttak. Uttaket skal verdsettes til omsetningsverdi. Det er etter skattelovens paragraf §5-2 ikke noe vilkår for uttaksbeskatningen at formuesobjektet har vært til bruk i virksomheten. Det er heller ikke noe krav at det har blitt benyttet i annen inntektsskapende

aktivitet i selskapet. Uttaksbestemmelsen kan derfor anvendes selv om det kun er aksjonæren som bruker formuesobjektet privat.

Forholdet mellom skatteloven §5-2 og bestemmelsene om interessefellesskap i skatteloven §13-1 er av interesse å belyse for oppgaven. Skatteloven §5-2 sier noe om hvilke vilkår som gjelder for beskatning ved uttak og hvordan fordelene ved uttak skal verdsettes. Skatteloven §13-1 sier at inntekten kan fastsettes ved skjønn. Det er viktig å avklare forholdet mellom disse to lovene i og med at verdsettelsesprinsippet blir anvendt ulikt. Denne problemstillingen er behandlet i Rt.2003 s.536 Storhaugen, og dommen blir nærmere omtalt i oppgavens kapittel 4.2. Det kan nevnes at det ved rettspraksis også foreligger en annen Høyesterettsdom som omhandler verdsettelsen ved uttaksbeskatning Rt.2002 s.56, Lefdal. Uttak gir virksomheten eller gir en forpliktelse til å betale uttaksbeskatning, og mottakeren blir gjenstand for utdelingsbeskatning. Ved en overføring fra aksjeselskap som blir uttaksbeskattet, til aksjonær som blir beskattet for de overførte midlene kan det være snakk om økonomisk dobbeltbeskatning. Denne formen for dobbeltbeskatning er i tråd med skattereglene. (Gjems-Onstad, 2012, s.460)

### 3.6.2 Lovfestet gjennomskjæring

Lovfestet gjennomskjæring omhandles i skatteloven § 13.1. «Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning» (skatteloven § 13.1.1). I samme paragraf gis det også retningslinjer for hvordan skjønnet skal fastsettes. «Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget» (skatteloven §13.1.3). Skattemyndighetene fikk blant annet medhold i at skatteloven §13.1 kunne benyttes i saken mot Storhaugen Invest AS.

Med hensyn på anvendelse av skatteloven §13.1 og hvilke kriterier som her legges til grunn, vil et av dem dermed være om det vil foreligge inntektsreduksjon for selskapet. For eksempel dersom leien hadde blitt fastsatt til markedspris (Rt. 2003/536, *Storhaugen Invest*, avsnitt 51). For å hevde hjemmel i skatteloven §13.1, må det også foreligge interessefellesskap. I henhold til Fornebo-standarden, er vurderingstemaet om «ordning[en] med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkasting (...) i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet» (Rt. 1940/598, *Fornebo*, s. 601). Dersom transaksjonen kan begrunnes med annet enn interessefellesskap, vil det dermed ikke kunne kreves hjemmel i §13.1.

### 3.6.3 Ulovfestet gjennomskjæring

Gjennomskjæring kan også være ulovfestet. Denne ulovfestete (norske) rettsregelen blir benyttet i forhold til at skattereglene ikke skal omgås. Innholdet i regelen om ulovfestet gjennomskjæring er utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori, jamfør blant annet Høyesterettsdommer inntatt i Utv. 2007 side 512 («Hex-dommen»), Utv. 2004 side 921 («Aker Maritime-dommen») og Utv. 2002 side 639 («Hydro-dommen») (<http://www.skatteetaten.no/en/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/bfu/Sporsmal-om-ulovfestet-gjennomskjaring-ved-omstrukturering-av-eiendomsselskap-ulovfestet-gjennomskjaring>). Etersom rettsregelen er ulovfestet vil det si at den i all hovedsak har blitt til ved Høyesteretts praksis (prejuridikat), samt gjennom juridisk teori.

Gjennom rettspraksis har det kommet frem at hovedformålet/-formålene må være å spare skatt, jamfør Rt. 2007 s.209 (Hex-dommen). I Hex-dommen kommer det også frem at det må foretas en helhetsvurdering, dersom hovedformålet om å spare skatt er oppfylt og transaksjonen går mot formålet med skattereglene. Helheten må her veies opp mot skattereglenes formål. Det er altså to vilkår som må være oppfylt. Som nevnt er grunnvilkåret at det hovedsakelige formålet med disposisjonene er å spare skatt. Det andre vilkåret er at disposisjonene ut fra deres virkninger (herunder egenverdi), fremstår som stridende mot skattereglenes formål (tilleggsvilkåret). Det må også ses i sammenheng med skatteyters formål med disposisjonene og omstendighetene for øvrig.

(<http://www.skatteetaten.no/en/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/bfu/Sporsmal-om-ulovfestet-gjennomskjaring-ved-omstrukturering-av-eiendomsselskap-ulovfestet-gjennomskjaring>). Dersom vilkårene for gjennomskjæring foreligger, kan Skatteetaten skjære gjennom. Dette kan resultere i tilleggsbeskatning som om transaksjonen aldri hadde foreligget, eller en tilleggsbeskatning.

### 3.6.4 Endringsadgangen

Endring av ligning omtales i ligningsloven kapittel 9. Av den fremgår det blant annet at ligningen kan endres når en skatteyter er uriktig lignet, eller forbigått ved ligningen uansett årsak. Utgangspunktet ved endring til ugunst for skatteyter, er at det tilstås en frist på to år når skatteyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det gis derimot adgang til å endre inntil 10 år dersom det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jamfør [ligningsloven § 9-6](#). Rettspraksis har referert til [Rt-1999-1087](#) Baker-Huges-dommen, når det diskuteres om det er gitt uriktige opplysninger eller ikke. I nevnte dom ble det gjort gjeldende at et betydelig avvik mellom benyttet pris og armlengdepris tilsa at opplysningene var uriktige. Avviket var her på 40%. Videre har rettspraksis vist at avvik på helt ned i 10% har blitt lagt til grunn for å kunne foreta en ligningsendring mer enn to år tilbake. Gjennom Rt-

2012-1648, Statoil-dommen i 2012 ble det stadfestet at det ikke var endringsadgang dersom avviket mellom markedspris og benyttet pris var på mindre enn 40%. Dette vil si at avvik på mindre enn 40% ikke kan sies å være ufullstendige eller uriktige opplysninger. «Dersom pris avviker betydelig fra armlengdes pris, legger Høyesterett til grunn at det da er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jamfør Baker-Hughes dommen. «Uavhengig av om øvrige frister i loven er utløpt, gir ligningsloven § 9-6-5 c) skattekontoret en tilleggsfrist på ett år til å ta opp spørsmål om endring som følge av en rettskraftig domstolsavgjørelse»

([www.kvaleco.no/photoalbum/view2/P3NpemU9b3JnJmlkPTYyNTU2Mg](http://www.kvaleco.no/photoalbum/view2/P3NpemU9b3JnJmlkPTYyNTU2Mg))

Vi kommer tilbake til dette i kapittel 5.5.1.

Tolkningskriteriene for endringsadgangen er nærmere angitt i rettspraksis, blant annet i [Rt-1992-1588](#), Loffland-dommen, som fortsatt angir gjeldende rett (side 1592).

Det finnes også hensyn som taler mot overhodet å legge vekt på avvik mellom armlengdespris og faktisk betalt pris. Disse hensyn tilsier atskillig tilbakeholdenhet ved anvendelsen av dette prinsippet.

I [Rt-2009-813](#), Gaard-dommen, avsnitt 83, legger førstvoterende til grunn at standarden som ble oppstilt i Loffland-dommen, fortsatt skal være avgjørende. Videre tilføyes, at det ikke er noe krav om at skatteyter er å bebreide, følgende i avsnitt 84:

«Jeg legger etter dette til grunn at det er tale om et objektive vilkår i den forstand at subjektive unnskyldningsgrunner - i motsetning til ved tilleggsskatt - ikke er til hinder for endring til skade etter utløpet av toårsfristen. Hvilke opplysninger som må gis for å unngå at det gjøres unntak fra toårsfristen, må ses i sammenheng med at [ligningsloven § 4-1](#) markerer «et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig», jf. [Ot.prp.nr.29 \(1978-1979\) side 76](#) første spalte. Unntak fra fristen kan derimot ikke gjøres dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning. Ved vurderingen av denne modifikasjonen må det imidlertid legges vekt på at opplysningsplikten etter [ligningsloven § 4-1](#) praktiseres «strengt», jf. [Rt-2006-333 avsnitt 43](#). De avgjørelsene som det der vises til, [Rt-1996-932](#) og [Rt-1997-1117](#), gjaldt ileggelse av tilleggsskatt. Da det ved anvendelsen av [§ 9-6](#) nr. 3 bokstav a ikke er tale om noen sanksjon, men om å gjennomføre en riktig ligning, må



opplysningsplikten praktiseres minst like strengt - kanskje endatil strengere - i denne sammenheng.»

### **3.6.5 Tilleggsskatt**

Tilleggsskatt reguleres i ligningsloven §§10-2 til 10.5. De objektive vilkårene for å ilegge tilleggsskatt reguleres i §10-2 og satsene er regulert i §10-4 og 10-5. §10-3 regulerer de unnskyldelige forholdene (subjektive forholdene). Nye regler om tilleggsskatt trådte i kraft i 2010. Etter de nye reglene ilegges tilleggsskatt alltid på 30%. Adgang til å redusere satsene er dermed tatt bort. Det er også kommet inn en regel om skjerpet tilleggsskatt som benyttes i de tilfeller der skatteyter har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt. Reglene for skjerpet tilleggsskatt følger i grove trekk det som gjaldt for forhøyet skatt tidligere.

## 4. Rettspraksis

### 4.1 Innledning

Vi har sett på forskjellig rettspraksis knyttet opp mot de ulike begrepene vi har inkludert i oppgaven vår. De sakene vi har sett på er blant annet Storhaugen Invest AS, Norwegian Fjord Chartering AS og Vikholmen AS. Storhaugen Invest AS er den mest sentrale dommen innenfor «selskapsfremmede investeringer» og vi har derfor valgt å fokusere mest på denne. De andre dommene vi har valgt å inkludere synes vi er relevante fordi de omhandler selskapsfremmede investeringer. Disse dommene i fellesskap utgjør grunnlaget for drøftingsdelen vår.

### 4.2 HR-2002-778-A Storhaugen Invest AS

Storhaugen Invest AS kjøpte i 1993 en 7 mål stor tomt med tilhørende eldre murvilla og dobbel garasje, for 3 200 000,- kroner. Denne bolig ble brukt delvis som kontor for Storhaugen Invest (25%), og delvis som bolig for eneaksjonær og styremedlem Iversen (75%). Boligen ble året etter vesentlig påkostet for Storhaugen Invest AS sin regning. Det ble ikke innberettet noen skattepliktig fordel i 1993, mens i 1994 ble det innbrettet 36 000,- kroner, altså 3000,- kroner i måneden. Iversen har også ført årlige driftsutgifter på 100 000,- kroner, på firmaet. Familien Iversen bodde i boligen vederlagsfritt fra 1993 til 1999. I 1999 kjøpte eneaksjonær Iversen boligen for 5 800 000,- kroner.

Storhaugen Invest AS ble stevnet for retten, der spørsmålet var om det var et interessefellesskap mellom Storhaugen Invest AS og Iversen. Dette ble sett på i forhold til om det hadde foranlediget et inntektstap for selskapet, jamfør tidligere skatteloven § 54-1, nå skatteloven § 13-1. Etter at det ble gjennomført et bokettersyn i selskapet, fant skattemyndighetene ut at Iversen skulle ha betalt 23 000,- kroner per måned i leie. Dette beløpet ble fastsatt av ligningsmyndighetene, utfra forretningsmessig forrentning (kalkulasjon) på 5 prosent. Beløpene ble justert noe etter at det ble lagt til grunn at Iversen hadde brukt 25 prosent av boligen til kontor.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Hentet fra «Privat bruk av selskapets eiendeler» av Per Helge Stoveland, publisert 4/2010

I denne saken ga Høyesterett ligningsmyndighetene medhold i at de hadde hjemmel i skatteloven § 54 (§ 13-1) til å fastsette leien til høyere enn markedsleie. I “en leie høyere enn markedsleie” ligger en underliggende antakelse at ingen uavhengig leietaker ville vært villig til å betale denne leien. Denne justeringen kan derimot forklares som om “selskapet ble beskattet som om det hadde foretatt en alternativ kapitalplassering; det tilordnede leie-vederlaget korresponderte nøye med det vederlag selskapet måtte motta for å oppnå den avkastning på investert egenkapital som Riksskattenemnda ønsket” (Skatterett 3/2010, s.230).

Dommen i Storhaugen Invest AS blir beskrevet som et unntak fra fordel fri bolig til markedsleie (Skatterett 3/2010). Selskapets kostnader var langt høyere enn eiendommens markedsleie. Med grunnlag i avtalen mellom selskapet og aksjonæren, kunne aksjonæren “velte” privatkostnader over på selskapet. Leien som ble fastsatt av ligningsmyndighetene var høyere enn markedsleien. Beløpet var som nevnt tidligere basert på en forretningsmessig forrentning av den investerte kapitalen (<http://www.magma.no/privat-bruk-av-selskapets-eiendeler>). Storhaugen Invest AS argumenterte med at det måtte tas hensyn til en eventuell verdistigning av eiendommen, i spørsmålet om fordelsbeskatning. Høyesterett avviste dette med grunnlag i at verdistigningen først ville vært reell når eiendommen ble realisert. De argumenterte også med at Storhaugen Invest AS ikke hadde som formål å erverve eiendommen med hensyn på salg. Dommen har blitt kritisert av mange, spesielt ettersom Høyesterett så bort fra verdistigningspotensialet (<http://www.magma.no/privat-bruk-av-selskapets-eiendeler>).

Folkvord er en av dem som har kommentert dommen mot Storhaugen Invest AS. Han ser blant annet på utbytte i denne saken. Han mener det muligens er støtte i ligningspraksisen for å anvende utbytte. Det forklarer han med at man kan med skatteevneprinsippet tale noe for at aksjonæren bare skattlegges for markedsleie, og at «utgangspunktet må være at bare aksjonærenes skatteevne bare øker med markedsverdien på det som mottas» (Folkvord, 2013, s.160). Folkvord mener at i saken med Storhaugen Invest AS, taler rettstekniske hensyn «like mye mot anvendelse av alternativ anvendelse ved uttak» (Folkvord, 2013, s.160). Som han sier; «når hensynet ikke fikk avgjørende betydning for uttak, bør det heller ikke få avgjørende betydning for utbytte» (Folkvord, 2013, s.160). Det er vanskelig å se gode grunner til at prinsippene fra Storhaugen Invest-dommen ikke skal få tilsvarende anvendelse på det skatterettslige utbyttebegrepet, uttaler Folkvord. Han mener videre at dette punktet i dommen

er inkonsekvent og at hensynet til nøytralitet og konsekvens må få utslagsgivende vekt. Konklusjonen han kommer med er derfor at «prinsippene fra Storhaugen Invest-dommen får tilsvarende anvendelse på det skatterettslige utbyttebegrepet» (Folkvord, 2013, s. 160).

### **4.3 LG-1992-11-25 Norwegian Fjord Chartering AS**

Norwegian Fjord Chartering AS hadde kjøpt to lystbåter som skulle brukes til utleie i Karibia. Det ble også kjøpt to båter som skulle brukes til utleie i fjordene på Vestlandet. Utleien i begge tilfeller gav ikke nok inntekter til at gi overskudd.

Saken gjaldt i utgangspunktet om dette kunne regnes som næringsvirksomhet. Staten mente at utleie av båtene skulle vurderes som en hobbyvirksomhet for eierne av selskapet, og ikke som næringsvirksomhet. Lagmannsretten opprettholdt ikke dette, men la til grunn at båter innkjøpt og nyttet til utleie måtte anses som næringsvirksomhet.

Det ble i Lagmannsretten derfor vurdert om utleien av lystbåtene var en aktivitet som var egnet til å gi overskudd. Videre om eventuelle underskudd av utleievirksomheten kunne godkjennes som fradrag i annen inntekt. Det ble pekt på at båtene som skulle leies ut ble leid ut uten mannskap, noe som satte store krav til leierens båtkunnskaper. Firmaet ønsket da etter to år å selge båtene for å kjøpe større båter som kunne leies ut med mannskap. Staten mente at båtutleien, slik den ble drevet, ikke var egnet til å gi overskudd, verken da eller i fremtiden.

Retten fant at næringen var egnet til å gi overskudd og frifant på dette grunnlaget Norwegian Fjord Chartering AS. Lagmannsretten fant at det ikke var noe med opplegget som ikke skulle tilsi at det på sikt ikke var egnet til å gå med overskudd. Det at virksomheten ikke kunne fremvise positivt resultat etter så kort tid, ga etter Lagmannsrettens mening ikke grunnlag for å si at virksomheten heller ikke ville gå med overskudd i fremtiden.

Staten vinner dermed ikke frem med anken sin og de dømmes i tillegg til å betale saksomkostningene til Norwegian Fjord Chartering AS.

### **4.4 LB-2012-197639 Vikholmen AS**

I saken med Vikholmen AS, lot firmaet eneaksjonær Ulstein leie en luksusyacht som firmaet eide. Båten ble kjøpt med tanke på utleie, i tillegg til at eieren ville leie den selv. Firmaet fant

fort ut at utleievirksomheten ble for tidkrevende, båten ble derfor utelukkende utlånt til selskapets eier i åtte til ti uker hvert år. Ulstein betalte mellom 200 000,- og 400 000,- kroner for leien og i tillegg betalte han forsikringer og andre driftsutgifter.

Skatt Øst mente at utleieinntekten var for lav for å kunne forsvare investeringen, og krevde tilsammen to millioner kroner i straffeskatt og inntektsskatt for årene 2002-2006. Ulstein sin inntekt ble for de samme årene økt med lik sum og i tillegg fikk han straffeskatt på 30 %. Retten var enig i Skatt Øst sin avgjørelse og Vikholmen AS tapte saken.

#### **4.5 LG 2009-86185 Yris Eiendom AS**

I dommen vedrørende Yris Eiendom hadde selskapet, som driver et hotell på Strynefjellet, gått til anskaffelse av en fritidsbåt. Båten kostet 1.580.000,- kr og ble delvis betalt kontant og delvis med innbytte i Per Garen sin fritidsbåt, eier og daglig leder i Yris Eiendom AS. Båten var tenkt som et ekstra tilbud til gjestene på hotellet. Det ble også tegnet en avtale mellom et annet lokalt hotell og Yris Eiendom AS for utleie av båten, men til en redusert pris. I ettertid viste det seg at båten hadde en rekke tekniske feil og inntektene ved utleie sviktet. Avtalen ble med grunnlag i dette sagt opp.

På grunn av alle manglene sto båten en god del tid på verksted. Selger holdt til i Bergen, men båten ble likevel brakt til verksted i Haugesund for reparasjon. Det nevnes også i dommen at eier på samme tid hadde bopel i Haugesund. Det ble ført leieinntekter i hotellets regnskap, men det ble derimot ikke ført noen loggbok før dette etter en tid ble påpekt av revisor. Flere av timene som båten ble brukt kan ikke forklares med annet enn at den er ble brukt av eieren selv. I tillegg ble forsikringen tegnet for å dekke kun eier og ikke utleie, altså en privat forsikring. Disse faktorene til sammen tilsier at denne båten ble anskaffet for privat bruk.

Forut for at båten ble anskaffet satte Yris Eiendom AS opp en kalkyle basert på at båten årlig kunne leies ut 250 timer til en timepris på kr 1 000. Dette ville dekke forsikring, avskrivning og rente på investert kapital. I realiteten ble det ikke fakturert så mye som kr 1 000,- for utleie, noe som tilsier at dette ikke kan anses som en forretningsmessig disposisjon. Bergen Ligningsnemnden mente på grunnlag av dette at det var en privat investering og Gulatings Lagmannsrett var enig i dette. Yris Eiendom AS ble også dømt å betale saksomkostninger.

## **4.6 LB-2011-188205 X Property AS**

Y Logic AS ble opprinnelig starte som et IT-selskap, men byttet i ettertid navn til X Property AS og driver nå i hovedsak med eiendomsutvikling. Y Logic AS eide en eiendom i Bærum kommune, som også var virksomhetens forretningsadresse. Eiendommen ble i hovedsak benyttet som bolig for eier av firma og hans familie. Y Logic AS kjøpte en tomt på Beitostølen, og satte opp en hytte på tomten. Denne hytten ble overdratt til eier når den var tilnærmet ferdig i 2005.

Saken gjelder om fordel fri bolig er satt for lavt på grunn av interessefellesskapet mellom selskapet og aksjonærer, og om hytten ble solgt til underpris. Boligen ble i 2005 og 2006 innberettet med en fordel på kroner 10 000,- per måned. Rubrikken for «Opplysninger om tilleggsytelser som fritt lys, varme, garasje e.l.» ble ikke fylt ut, noe som skulle vært utfyllt ifølge skatteklagenemda. Beregninger gjort av Skatteklagenemda viser at leien skulle vært kroner 15 000,- for 2005, og kroner 16 000,- for 2006. Beregningene er basert på størrelse, tilleggsytelser som strøm, TV-lisens og diverse inventar. Når det gjelder hytten på Beitostølen ble kostnaden med å sette opp denne ble høyere enn den ble solgt for. I tillegg foretok selskapet en tilleggsinnberetning av lønn for eier av firma på ca 500 000,- etter varsel om bokettersyn. Skatteklagenemda ila da selskapet 45 % tilleggsavgift og eier 45% tilleggs katt av denne sum/den nye lønnen.

Staten vant frem i denne (anke)saken og X Property AS og aksjonær ble dømt til å betale saksomkostninger i tillegg til differanse på kjøp/salg av hytte og underleie av bolig. Lagmannsretten var også enig i Skatteklagenemdas vedtak om 45 % tilleggsavgift for selskapet og 45 % tilleggs katt for eier.

## **4.7 LF-2012-157368 X AS**

X AS drev med fiskeri og handel i mange år i Ålesund. I nyere tid investerte selskapet i større grad investert i fast eiendom, og til dels hotellvirksomhet. I tillegg vurderte de å kjøpe et fartøy som skulle brukes til chartervirksomhet og passasjerbefordring. I midten av januar 2006 kjøpte X AS en yacht i Sverige og Ø AS ble etablert. Ved overførsel til Norge, fikk yachten motorhavari, og ble lagt i opplag etter at den ankom Ålesund. På grunn av motorhavariet ble ikke båten utleid i 2006. I 2007 ble båten utleid til åtte forskjellige leietakere. Blant disse var foreldrene til hovedaksjonærene (som eier XX AS som igjen er

aksjonær i X AS) og ektefellen til den ene hovedaksjonæren. I tillegg ble båten utleid til andre selskaper med tilknytning til X AS. Yachten ble overdratt til Ø ANS 1. januar 2008.

Etter et bokettersyn i 2008 ble det rapportert at yachten ikke ble ansett for å være selskapsrelevant for X AS. Selskapet kunne derfor ikke få fradrag i inntekt for kostnader til anskaffelse, påkostninger og drift av yachten. Aksjonærenes foreldre og X AS ble varslet om endringssak angående ligningen for 2006 og 2007. Alle skattesubjektene reiste klage på dette.

Lagmannsretten ga de tre skattesubjektene delvis medhold, men konkluderte med at ingen av partene kan sies å ha vunnet saken ettersom de verken har fått medhold fullt ut eller i det vesentlige. Skattesubjektene fikk derimot medhold i at tilleggsskatten ble redusert fra 60% (fra Skatteklagenemda) til 30%. Hver av partene måtte betale sine egne saksomkostninger.

#### **4.8 TSTAV-2012-97233 Rennesøy Stein AS**

Selskapet Rennesøy Stein AS eies av to Holding selskap, der holdingselskapene er heleid av hver sin aksjonær. Selskapet ble registrert i 1995, og virksomheten var begrenset til salg av naturstein fra eget steinbrudd på Rennesøy. I 2007 ble selskapets formål endret til blant annet også å omfatte virksomhet med utleie av båter. Samme år kjøpte selskapet en brukt yacht fra en privatperson. I tillegg kjøpte de en ny båt fra forhandler. Denne krevde de momsfradrag for. Året etter kjøpte selskapet en ny lettboat, som også gav fradrag for mva. Den ene båten ble leid ut til utenforstående en kveld og en uke i 2007 og en kveld i 2008. Resten av bruken har vært utleie til de indirekte aksjonærene og en ansatt samt til representasjon i Rennesøy Stein AS. Kjernen i saken knytter seg til bakgrunnene for anskaffelsen av båtene: Var det for utleievirksomhet eller for privat bruk?

I perioden november 2009 til juni 2010 ble det avholdt bokettersyn hos Rennesøy Stein AS. Etter dette ble selskapet varslet om endring i ligning for inntektsårene 2007 og 2008 og tilbakeføring av merverdiavgift som knyttet seg til båtene og bruken av disse. Aksjonærene ble samtidig varslet om endringssak for samme periode. For Rennesøy Stein AS ble inntekten økt for både 2007 og 2008, og merverdiavgift ble etterberegnet for samme periode. Det ble ilagt en tilleggsavgift med 30% for inntektsøkningen. Begge aksjonærene fikk en økning i alminnelig inntekt for 2007 og 2008, der økningen refererte seg til fordel ved disponering av båt. De ble også ilagt 30% tilleggsskatt. Dette ble påklaget, og etter flere behandlinger i ulike instanser, ble det fattet en domsslutning. Staten v/Skatt Vest fikk medhold i sine påstander,

men ligningen av Rennesøy Stein AS for inntektsåret 2007 og 2008 ble opphevet. Selskapet ble derimot innrømmet saldoavskrivninger for begge båtene. De to aksjonærene ble gitt forholdsmessig fradrag for sin andel av belastet leie for båtene ved fastsettelse av skattepliktig utbytte.

#### **4.9 Andre dommer**

I de dommene vi har gått gjennom er det henvist til flere andre dommer, og utfallet av disse. Her er kort hva disse dommene gjelder:

**Ringnesdommen, Rt-1985-319**, omhandlet hvorvidt drift av en liten jordbrukseiendom kunne lignes som jordbruk etter skatteloven § 46 og § 45 første ledd, og om de da hadde anledning til å trekke fra underskudd, eller om eiendommen skulle lignes som bolig- og fritidseiendom.

**Baker Hughes-dommen, Rt-1999-1087**, gjaldt fastsatt leiepris betalt til et selskap i samme konsern, altså internprising jamfør skatteloven § 54, etterligning innen to års fristen, jamfør ligningsloven § 9-6 nummer 3, § 8-1 og § 8-2.

I **Statoil-dommen, Rt-2012-1648**, ble det diskutert armlengdespris, jamfør skatteloven § 13-1. Det ble også diskutert to års fristen i ligningsloven § 9-6 nummer 3 bokstav a.

**Gaard-dommen, Rt-2009-813**, omhandlet skatteloven § 5-10, om restvederlag etter et aksjesalg skulle regnes som «fordel vunnet ved arbeid».

Det har også vært referert til Rt. 1940-598 Fornebo-dommen, LH-2006-88909 X oppdrett-dommen, Rt-2007-209 Aker Maritime-dommen, Rt-2002-456 Hydro-dommen, Rt-2007-209 Hex-dommen og Rt-1992-1588 Loffland-dommen.



## 5. Analyse/drøfting

I denne delen vil vi først og fremst sette fokus på de dommene vi valgt å inkludere i oppgaven vår. Vi ønsker å se på om det er fellestrekk ved domsavgjørelsene. Er det for eksempel benyttet det samme hjemmelsgrunnlaget i flere av dommene? Hva knytter dommene sammen, for eksempel begrep som interessefellesskap? Hva er konsekvensene av de ulike dommene? Er det noen fellestrekk her? Vi vil også se på om det er noen av dommene som skiller seg ut i forhold til de andre, og hva dette eventuelt skyldes.

Vi har valgt å se på ulike selskapsfremmede investeringer (i kostbare formuesgode) og skatte- og avgiftsmessige konsekvenser av disse. Vi har sett på ulike investeringer som båt, hus og hytter, og rettspraksis i forhold til dette. Videre har vi også satt søkelyset på behandling av merverdiavgift i forhold til selskapsfremmede investeringer i kostbare formuesgoder. Er det enkelte som spekulerer i investeringer for utleie, selv om denne type virksomhet ikke er inkludert i vedtektene? Eventuelt endres vedtekter for å kunne berettigede investeringer i driftsmidler knyttet til utleie?

### 5.1 Økonomisk virksomhet

Et gjennomgående trekk ved de dommene vi har valgt å fokusere på, er vurderingen som er gjort av retten i forhold til om selskapet er egnet til å gå med overskudd. Vedtektene til flere av selskapene omfatter utleie av ulike driftsmidler. Selskapene har ofte ikke gått med overskudd, men enkelte har likevel vunnet frem ettersom intensjonen har vært å gå med overskudd. Disse selskapene har også tatt grep for å kunne oppfylle vedtektene når det først har blitt konkludert med at disse ikke har stemt overens med den nåværende driften. Et eksempel på dette er saken vedrørende Norwegian Fjord Chartering AS.

Det synes altså å være spesielt viktig at investeringen i driftsmidlet/formuesgodet som er blitt gjort, skal være egnet til å bidra til økonomisk overskudd. Dette er tema i både X Property`s kjøp av båt og Norwegian Fjord Chartering AS. Det vises også til [Rt-1985-319](#) (Ringnes). Det at det nyanskaffede driftsmidlet ikke er egnet til å bidra til overskudd de første årene, skal ikke være utslagsgivende for om det er begått skatteunndragelse eller ikke. Det vil være naturlig at virksomhetene ved en oppstartsfase vil ha større utgifter enn inntekter. Dette på grunn av innkjøp/investeringer som på sikt skal være med på å gi bedriften inntekter. Blant

annet i saken mot Rennesøy Stein AS er dette et punkt som retten tar hensyn til. Videre diskuteres det hva som er rimelig oppstartsfase, med andre ord hvor mange år en kan forvente det må gå før bedriften vil gå med overskudd. I flere av sakene mener firmaene at oppstartsfasen bør strekke seg lengre enn tre år, som vanlig regnes som norm. Dette begrunner de med store investeringer, og at de trenger tid til å opparbeide kundekrets. Staten har ofte en generell regel, og tar ikke hensyn til hvilke bransjer det gjelder. I rettsaken mot Norwegian Fjord Chartering AS vises det til at en oppstartsfase på opptil fem år synes å ligge innenfor det som er godkjent av rettspraksis. Ringnes-dommen sier også at det ikke er tilstrekkelig at bedriften isolert sett gir inntekt, men at alle utgifter som pådras også må dekkes inn av aktiviteten. Det skal altså ikke foreligge en løpende negativ avkastning.

Et av fellestrekkene ved de selskapene som *ikke* har vunnet frem i domstolen, er at de på forhånd ikke har gjort markedsundersøkelser. I de fleste tilfellene kunne de heller ikke legge frem kalkyler/budsjett på den fremtidige driften. I saken mot Yris Eiendom AS vises det til kalkyler, men disse ble ikke vektlagt i domstolen. Kalkylene ble ikke brukt i driften, og det fremsto som en useriøs virksomhet. I saken mot Norwegian Fjord Chartering AS, vant selskapet frem blant annet fordi de kunne fremlegge grundige kalkyler og markedsundersøkelser.

I tre av sakene ble det argumentert for type forsikring som var tegnet. I en av sakene var forsikringen tegnet privat og staten argumenterte derfor for at dette ikke var en forretningsinvestering. Dette argumentet vant de frem med. I en av de andre sakene der også forsikringen var tegnet privat, vant saksøkte frem. Det kan dermed synes som om dette argumentet ikke er utslagsgivende, i hvert fall ikke alene. I den tredje saken argumenterte saksøkte med at de hadde tegnet egen forsikring med hensyn på utleie, men vant likevel ikke frem med dette argumentet. Dette underbygger konklusjonen om at type forsikring som er tegnet (privat eller i bedrift), ikke er utslagsgivende for domfellelsen.

I enkelte av sakene har driftskostnadene blitt belastet selskapet. I andre saker har vedkommende som har benyttet seg av formuesgode, selv betalt driftskostnadene. Dette ser likevel ikke ut til å ha stor betydning med hensyn på i hvilken favør dommen blir avgitt, jamfør Yris Eiendom AS, Rennesøy Stein AS og Norwegian Fjord Chartering AS

I flere av dommene blir det også pekt på at selskapet ikke har tatt grep for å minimere tapet når de har et driftsunderskudd. Dette er blant annet synlig ved at det har blitt ført store

avskrivninger på flere av driftsmidlene. Selskapene har likevel ikke forsøkt å selge dem når de har gått med tap.

Avskrivninger har altså vært tatt opp i flere av sakene. Det gjennomgående i sakene har vært at selskapet selv har foretatt avskrivninger på driftsmidlene, jamfør kapittel 3.2. Diskusjonen har gått på hvor lang forventet levetid formuesgodet har. Det har også blitt sett på hvilken prosentsats som skal benyttes ved avskrivning, og over hvor mange år denne i tilfelle bør brukes. Når det gjelder båter så er disse ment å skulle avskrives, jamfør skatteloven § 14-40 til 14-48. Man forventer at det er et visst verdifall på denne type anleggsmidler over tid. Like fullt har selskapet selv foretatt avskrivninger samtidig som de argumenterer for at båten ikke vil ha en verdiforringelse, jamfør Vikholmen AS og Rennesøy Stein AS. I Vikholmen-saken legger Lagmannsretten til grunn at avskrivninger kan medtas på kostnadssiden, som en målestokk for verdifall knyttet til investeringen. De sier videre at dette harmonerer med Storhaugen Invest-dommen der Høyesterett uttalte at driftsomkostninger og renteutgifter skulle fradragføres. Det vil på samme tid foreligge en eliminering gjennom uttaksbeskatningen. Videre blir det sagt at avskrivninger bør behandles på samme måte som andre driftsomkostninger. Det er for øvrig de regnskapsmessige avskrivninger og ikke skattemessige avskrivninger som er lagt til grunn i vedtaket. Skattedirektoratet mente at disse ofte gav best uttrykk for hva som faktisk utgjorde faktisk verdifall på formuesobjektet. Lagmannsrettens mente i denne saken at avskrivningene måtte inngå i den totale armlengdes leie, dersom den skulle speile hva uavhengige parter måtte beregnet for å forsvare investeringen.

## **5.2. Selskapsfremmede investeringer**

### **5.2.1 Interessefellesskap**

Interessefellesskap er et annet fellestrekk i mange av dommene vi har gjennomgått.

Interessefellesskap blir omtalt i skatteloven §13-1.

Vår analyse viser at interessefellesskapene vi har funnet, består av aksjeselskap og eneaksjonær, hovedaksjonær eller indirekte aksjonærer. Med indirekte aksjonærer menes her eie gjennom andre selskap. Det interessante er ikke om det foreligger et interessefellesskap, i det at hovedaksjonær har felles interesser med selskapet. Det interessante er om selskapet har investert i noe som aksjonær også har interesse for, og vil benytte seg av privat. I samtlige av de sakene som omhandler interessefellesskap er det i hovedsak aksjonæren som har benyttet

av formuesgodet privat. For at det skal kunne foretas en skjønnsfastsettelse med henvisning til skatteloven §13-1 må det også ifølge punkt 1 være en formues- eller inntektsreduksjon basert på dette interessefellesskapet.

### 5.2.2 Fellestrekk ved selskapene og type investeringer

Et gjennomgående trekk ved de dommene vi har sett på er selskapsformen og antall aksjonærer. Ofte er det kun en eller to aksjonærer, der en av aksjonærene også innehar rollen som daglig leder. Det vil i disse tilfellene foreligge et interessefellesskap ettersom partene står i et nært tilknytningsforhold til hverandre. Den selskapsfremmede investeringen kan da være motivert av selve interessefellesskapet. «Disse partene vil ofte ha en felles interesse i å fastsette prisen på transaksjonen ut fra skattemessige hensyn, og ikke på grunnlag av transaksjonens reelle forretningsmessige verdi»

(<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/2009/nou-2009-04/11/5.html?id=549351>).

Et annet fellestrekk er at de driftsmidlene som det blir investert i, er kostbare formuesgoder. I de sakene der staten har fått medhold, har det i alle tilfellene dreiet seg om dyre investeringer. I saken mot X Oppdrett AS fikk selskapet medhold. Dette ettersom «Lagmannsretten betegnet boligene som «rommelige og med god standard, men ikke som vesentlig større, dyrere eller flottere enn det som antas å være innenfor alminnelig byggeskikk i vår tid». Lagmannsretten mente at investeringen var «forretningsmessig rimelig eller naturlig, ut fra selskapets ønske om å tilby tidsmessige boliger til bruk for de viktigste personene i virksomheten, for best mulig å sikre videre virksomhet med nøkkelpersonene fastboende på øya»

(<http://www.magma.no/privat-bruk-av-selskapets-eiendeler>). Det kan dermed synes som om standarden på formuesgode også er av betydning for domsavgjørelsen.

### 5.2.3 Armlengdesprinsippet

Flere av dommene diskuterer også armlengdesprinsippet. I dommen vedrørende Vikholmen AS sto det at både saksøker og saksøkte var enig om at det forelå et direkte interessefellesskap mellom Vikholmen AS og eneaksjonær Ulstein. Verdsettelsen skulle derfor skje i henhold til armlengdesprinsippet. I denne saken var to metoder for utregning av leiepris aktuelle, «kost pluss» og SUP (sammenlignbar ukontrollert prismetode). I lagmannsretten ble det diskutert hvordan leien skulle prissettes. De kom frem til at det var veldig vanskelig, i og med dette var en veldig stor og kostbar båt og at det var veldig lite sammenligningsgrunnlag. I tillegg mente de at båten var skreddersydd opp mot Ulsteins egne behov og så knyttet til interessefellesskapet at markedsleie var vanskelig å sette. Lagmannsretten kom frem til at

Ligningsmyndighetens metode med utgangspunkt i avkastning og påløpte kostnader kunne brukes.

### 5.3 Restrukturering

Når det gjelder prisingsspørsmålet har eierne/aksjonærene benyttet seg av ulike metode for å gjøre opp for seg. Dette har eksempelvis vært gjort ved betaling av vanlig markedsleie, der markedsleie har kunnet fremvises, og ved lønnsinnberetning av fordelsbruk. Internprising handler om å finne en armlengdepris på en vare eller tjeneste som er omsatt mellom selskapene innad i et konsern eller nærstående parter. I nær sagt alle sakene vi har sett på har staten krevd høyere leie enn markedsleie. Dette fordi det har vist seg at markedsleie ikke dekker inn kostnaden ved å eie og drive gjenstanden. Det vises her til at aksjonæren ved å inngå en leieavtale til markedspris med det selskapet han har interessefelleskap med, velter privatutgifter over på selskapet. Uttaket synes i dette tilfellet å bestå i aksjonærs anvendelse av selskapets kapital bundet opp i investeringen. Det er derfor i praksis ikke bruken av objektet som er uttaket, men forringelsen av den innskutte kapitalen som ble brukt i investeringen. Det vil si den nettoavkastningen som selskapet går glipp av og de driftsutgiftene selskapet har med driftsmidlet. Det gjelder også de kapitalkostnadene selskapet eventuelt pådro seg ved å måtte ta opp lån for å finansiere deler eller hele kjøpet. Det vises til Storhaugen Invest-dommen som i stor utstrekning blir lagt til grunn for behandling av denne type saker.

I flere av de sakene vi har sett på er det gjort gjeldende at vi har med et interessefelleskap å gjøre. Spørsmålet er om investeringen i de sakene dette gjelder hadde blitt foretatt dersom dette interessefelleskapet ikke hadde eksistert. Det følger av [skatteloven § 5-2](#) at fordel ved uttak til egen bruk anses som skattepliktig inntekt, og at fordelen beregnes ut fra omsetningsverdien. Bestemmelsen må suppleres av [skatteloven § 13-1](#). Der framgår det at det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters inntekt eller formue er redusert på grunn av interessefelleskap. Videre at fastsettelsen da skal skje som om interessefelleskapet ikke hadde foreligget.

I de sakene vi har sett på med interessefelleskap fremkommer det en fellesnevner i det at det er vanskelig å finne markedspris på utleie/uttak. Det blir da stipulert en verdi beregnet ut ifra hva det koster å holde driftsmidlet. Her medtas renteutgifter, avskrivninger og ordinære

driftskostnader. Det er denne nye verdien som legges til grunn ved fordelsbeskatning av aksjonær og andre nært stående parter. Foruten Storhaugen Invest kan vi også vise til Yris Eiendom AS. I saken mot Yris Eiendom AS ble foretatt en endring med henvisning til [skatteloven § 5-2](#), supplert av [§ 13-1](#) og de prinsipper som følger av [Rt-2003-536](#) (Storhaugen Invest AS). Dette begrunner Lagmannsretten med at omsetningsverdi for Garens bruk av båten ikke kan fastslås da det ikke er fremkommet opplysninger som gjør dette mulig. Det presiseres også at de timepriser som er angitt i «loggen» er for lave til at dette kan gi noe overskudd. Snarere vil det gi et betydelig tap ved båtkjøpet. Lagmannsretten konkluderer derfor med at det i denne saken ikke vil gi mening å benytte [§ 5-2](#). Beløpet fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde eksistert. Vi kan også vise til Vikholmen AS der det er enighet om at Ulsteins leie av båten representerte uttak av tjeneste. På samme tid forelå det et direkte interessefellesskap mellom Vikholmen og eneaksjonæren Ulstein. Det er videre enighet om at anskaffelsen og leieavtalen er selskapsfremmed. Verdsettelsen skal derfor skje i henhold til armlengdeprinsippet i [skatteloven § 13-1](#) tredje ledd. Lagmannsretten fant det vanskelig å sette markedsverdi etter armlengdeprinsippet også i denne saken. Dette med grunnlag i båtens meget høye anskaffelsesverdi og det usikre og konjunkturutsatte båtutleiemarkedet. Det ble også påpekt at dette særlig skyldes at så vidt kostbare fritidsbåter i liten grad kunne gitt normal avkastning og dekning for utleiers omkostninger. I dette tilfellet dreide det seg om en særlig kostbar luksusyacht og utleie markedet er veldig begrenset om i det hele tatt eksisterer. Følgelig kan inntektstapet for Vikholmen fastsettes med utgangspunkt i selskapets «løpende låne- og driftsomkostninger» og «rimelig avkastning på kapitalinnskuddet». I dette tilfellet var det aksjonær alene som hadde leieavtale, og denne var i tillegg oppsigelig med umiddelbar virkning. Dette ble fremholdt som et risikomoment, og ville medført høyere pris ved utleie til uavhengig part.

I saken vedrørende X Property AS Lagmannsretten er enig med Tingrettens uttalelser vedrørende hytten. Uttalelsen omhandlet oppføring av hytta på Beitostølen har selskapet pådratt seg byggekostnader som var høyere enn det hytta ble solgt for da den var tilnærmet ferdigstilt. Retten kunne ikke se at det lå noe fornuftig, forretningsmessig begrunnelse for å selge hytta for et så vesentlig lavere beløp enn det de hadde pådratt seg ved oppføringen. Det ble også stilt spørsmål til om selskapet ville ha solgt hytta med tap på dette tidspunktet dersom den ble solgt til en uavhengig kjøper. Retten mente transaksjonen kun skjedde fordi det forelå et interessefellesskap mellom selskapet og aksjonærene.

På grunn av interessefellesskapet forelå det en disposisjon som ikke var forretningsmessig begrunnet for selskapet. Overdragelse fra selskapet til aksjonæren skulle da skje til minimum kostpris dersom beskatning skulle unngås, jf Rt-2003-537 (Storhaugen Invest). Det ble lagt til grunn at Y Logic AS' inntekt hadde blitt redusert som følge av interessefellesskapet mellom selskapet og A. Differansen mellom byggekostnadene og kjøpesummen måtte da anses som skattepliktig utbytte for A. Lagmannsretten var for øvrig også enig i at selve kjøpet av tomta og oppføringen av hytta på Beitostølen først og fremst måtte anses begrunnet i aksjonærenes egen interesse. Investeringen som sådan vil dermed kunne betegnes som selskapsfremmed.

Y Logic AS var hjemmelshaver til eiendommen som i all hovedsak ble benyttet som bolig for A og hans familie. Selskapet disponerte et kontor i husets andre etasje på cirka 25 kvm. Eiendommen besto av et tomteareal på 920 kvm og et boligareal på 289 kvm. Selskapet innberettet en fordel på 120 000 kroner for As frie bruk av boligen i lønns- og trekkoppgavene for 2005 og 2006. Omregnet til månedsløse vil det si en husleie på 10 000 kroner.

Innberetningen av fordel fri bolig for inntektsårene 2005 og 2006 baserte seg på en verdsettelse som var gjort av likningsmyndighetene i 2002. Denne verdsettelsen var da basert på opplysninger gitt av Y Logic AS på innsendt blankett, RF-1158 «*Krav om verdsettelse av bolig i arbeidsforhold*». Her framgikk det at arbeidstakeren skulle disponere ca 170 kvm og 4-6 rom, mens rubrikken for «*Opplysninger om tilleggssytelser som fritt lys, varme, garasje e.l*» ikke var utfylt. Ved bokettersynet ble det konstatert at selskapet også dekket betydelige utgifter som det er vanlig at leietakere selv betaler, herunder strøm, tv-lisens og diverse inventar. Lagmannsretten fant det klart at verdsettelsen fra 2002 bygger på ufullstendige og til dels misvisende opplysninger. I slike tilfeller er det full anledning til å endre verdsettelsen, jmfør ligningsloven § 4-1. Det var heller ikke tvil om at leiefastsettelsen som følger av Skatteklagenemdas vedtak, var forsiktig satt i forhold til eiendommens standard og størrelse. Vedtaket var satt til 15 000 kroner per måned for 2005 og 16 000 kroner for 2006.

## **5.4 Hjemmelsgrunnlag**

Uttaket av formuesobjektet eller tjenesten skal etter skatteloven §5-2.1 verdsettes til differansen mellom formuesobjektets omsetningsverdi og inngangsverdi. Ved realisasjon vises til skatteloven kapittel 9 som omhandler fastsettelse av gevinst og tap.

I de sakene vi har sett på er det i rettsinstansene slått fast at det foreligger differanse mellom markedsløse og anvendt pris. I noen tilfeller har det vært vanskelig å fremskaffe priser i og med at det i realiteten ikke har vært et marked for denne type virksomhet. Vi ser gjentatte ganger at det er eier/aksjonær som enten alene eller i stor utstrekning benytter seg av formuesgodet. Som nevnt under kapittel 3.6.1 er det fullt mulig for aksjonær å benytte seg av et formuesgode der det foretas utbyttebeskatning etter skatteloven § 5-2. Det vi imidlertid har sett er at bruken av disse formuesgodene gir en løpende negativ avkastning. Det er i disse situasjonene at diskusjonen om skatteunndragelse kommer opp og skatteloven § 13-1 sammen med § 5-2 blir benyttet. Det vil i disse tilfellene foreligge et interessefellesskap. Sammen med den løpende negative avkastningen får vi en årsakssammenheng som tilsier at det er hjemmel for å foreta lovfestet gjennomskjæring. Ved mange av rettssakene blir restruktureringsspørsmålet automatisk lagt til grunn. I de fleste sakene vises det til at disse investeringene ikke har noe med den egentlige driften i selskapet å gjøre. I tillegg er de med på å tappe selskapene for kapital. Det kan derfor argumenteres for at investeringen er gjort på grunnlag av interessefellesskapet mellom eier og selskap, og investeringen betegnes som selskapsfremmede.

I Storhaugen Invest-dommen viser Høyesterett til skatteloven § 54 (nå § 13-1) og interessefellesskap mellom selskapet og Iversen (som var eier, eneaksjonær og administrerende direktør/daglig leder). De viser også til at Iversen ville mottatt høyere lønn som administrerende direktør i selskapet dersom han ikke hadde hatt tilgang til rimelig/fri bolig. Høyesterett mener derfor at skatteloven § 54/§ 13-1 skal gjelde i dette tilfelle.

I Storhaugen Invest-dommen ble det sett årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og verdireduksjon. Dette fordi høyesterett mente selskapet ikke ville ha ervervet eiendommen til utleie, om ikke Iversen hadde hatt noen interesse av å ha en slik boligeiendom til disposisjon.

Høyesterett så også på uttalelsen om at eiendommen ble ervervet, for på sikt å bli solgt med gevinst. Hvis dette var tilfelle ville § 54 ikke kunne anvendes. Høyesterett kom frem til at det ikke forelå noen dokumentasjon på at dette var en selskapsrelevant investering, dette med henvisning i selskapsvedtektene. Dette betegnes da en selskapsfremmed investering.

I Vikholmen-dommen forelå det et direkte interessefellesskap mellom Vikholmen AS og Ulstein. Det var enighet om at anskaffelsen og leieavtalen var selskapsfremmed. Verdsettelsen skulle derfor skje i henhold til armlengdeprinsippet i skatteloven § 13-1, tredje ledd.

Vikholmen AS argumenterte med Storhaugen Invest-dommen som eksempel, med at verdifall



ikke skal tas med før båten er realisert. I dommen er det enighet om at skatteloven §5-2 som omhandler uttaksbeskatning og skatteloven § 13-1 som omhandler interessefellesskap kommer til anvendelse. For Ulsteins vedkommende blir regelen om skatteplikt for utbytte i [skatteloven § 10-11](#) lagt til grunn. Utbyttebeskatning blir ikke videre omtalt i vår oppgave.

I fire av sakene der det ble investert i båt ble det fremlagt årsakssammenheng mellom interessefellesskap og inntektsreduksjon i selskapet. I alle de fire sakene ble skatteloven § 5-2 sammen med §13-1 brukt, eksemplifisert med Storhaugen Invest-dommen.

I Y Logic/X Property-dommen var også skatteloven § 13-1 trukket frem, men her i sammenheng med § 5-2 i forbindelse med hytten. Retten mente at selskapet hadde solgt hytten til under kostpris fordi det forelå et interessefellesskap mellom selskapet og aksjonærene. Salgsprisen måtte vært satt til minimum kostpris dersom det skulle vært unngått tilleggsskatt, jamfør Storhaugen Invest-dommen. Når det gjaldt huset skulle retten også her vurdere om § 13-1 var gyldig. Retten fant at det var oppført uriktige opplysninger om husets tilleggssytelser, og § 13-1 var derfor ikke aktuell.

Når det gjelder hjemmelsgrunnlaget, har Skatteetaten fått medhold i at de har hjemmel i skatteloven § 13-1 i svært mange saker (se kapittel 3.6 vedrørende hjemmelsgrunnlag). I en bindende forhåndsuttalelse har de (Skatteetaten) likevel presisert at utgangspunktet fremdeles er at fordel fri bolig skal verdsettes til markedspris (se kapittel 4.2).

I alle sakene vi referert til i dette kapitlet, er det tatt hjemmel i skatteloven §13-1 og ikke i ulovfestet gjennomskjæring. Det kan synes klart at i de tilfellene det tydelig fremgår at det har forekommet interessefellesskap og en inntektsreduksjon for selskapet, hjemles grunnlaget for gjennomskjæring fortrinnsvis i skatteloven §13-1.

I saken med Storhaugen Invest var det snakk om gjennomskjæring. Høyesterett mente at staten la opp argumentasjonen til en mer vidtrekkende gjennomskjæring enn den Riksskattenemda hadde foretatt. Høyesterett kom til at ligningen skulle opprettholdes. Dette med begrunnelsen Riksskattenemda hadde gitt, som var at eiendommen ble ervervet/anskaffet i hovedsak til privat formål. Det sentrale spørsmålet i dommen var om de ved verdifastsettelsen av formuesobjektet kunne benytte skattelovens § 5-2(1), fjerde punktum supplert med skatteloven §13-1. Høyesterett konkluderte med at disse lovene kunne

kombineres. Som vi har sett så er Rt-2003-536 Storhaugen Invest AS fortsatt er avgjørende for tolkningen av skatteloven § 5-2 og § 13-1.

Ulovfestet gjennomskjæring ble ikke brukt i noen av de sakene vi har sett på. Vi vil anta at ulovfestet gjennomskjæring blir brukt der det er klart at hovedformålet med anskaffelsen er å spare skatt, og i tillegg må disposisjonen må fremstå som stridende mot skattereglenes formål.

Dersom det ikke finnes noen annen lovfestet hjemmel for å beskytte staten mot illojal opptreden, benyttes ulovfestet gjennomskjæring. Dette er med på å regulere grensen for lovlig og ulovlig tilpasning til regelverket, der hovedformålet er å sikre staten inntekter.

Norwegian Fjord Chartering AS er den eneste saken vi har sett på som har vunnet. Der ble ligningsloven § 9-5 omhandlet, som gjelder skattekontorets mulighet til å ta opp endringssspørsmål.

## **5.4 Konsekvenser av dommene**

Som en konsekvens av illojal opptreden, har skattemyndighetene mulighet til å ilegge tilleggsskatt/straffeskatt. Når det gjelder konsekvensene av dommene vi har sett på, er det et gjennomgående trekk at i de sakene der Staten har vunnet frem, har saksøkte blitt ilagt tilleggs-/straffeskatt. Denne straffeskatten har i flere tilfeller vært på opptil 30%.

Tilleggsskatten ilegges både selskapet og aksjonæren. Utgangspunktet er at det skal ilegges tilleggsskatt i de tilfeller det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger (ligningsloven §10-2 første ledd). Tilleggsskatten fastsettes da på «tilnærmet objektivt grunnlag», jamfør Rt-2000-996. Opplysningsplikten omfatter i tillegg til inntekt «andre opplysninger som har betydning for gjennomføring av ligningen», jamfør ligningsloven § 4-3. Flere av domsavgjørelsene går i favør av Staten, derfor pålegges saksøkte å betale saksomkostningene. Dommene er relativt strenge fordi staten ønsker å sette eksempler, slik at selskapene ikke skal misbruke skattereglene. Dette er saker som er vanskelig å bevise, derfor er det antagelig bare et fåtall av sakene som blir tatt opp til dom.

### **5.5.1 Endringsadgang**

I saken mot Vikholmen AS gjaldt tvisten adgangen til endring. Vikholmen anførte at det forelå endringsadgang bare for året 2006, hensett til toårsfristen i [ligningsloven § 9-6](#) tredje ledd bokstav a, idet selskapet ikke hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Staten

anførte at toårsfristen ikke fikk anvendelse og Ulstein sin ligning ble endret for årene 2002-2006.

I Rennesøy Stein-dommen ble også ligningen til både selskapet og aksjonærene endret. Begge aksjonærene fikk en økning i alminnelig inntekt, der økningen refererte seg til fordel ved disponering av båt. Selskapets inntekt ble økt tilsvarende for de samme inntektsårene.

### 5.5.2 Tilleggsskatt

I Vikholmen-dommen ble det ilagt tilleggsskatt etter ligningsloven §10-2 første ledd. Det gjaldt om det var oppgitt uriktige og ufullstendige opplysninger. Lagmannsretten la til grunn Tingrettens avgjørelse om 30% tilleggsskatt for årene 2002-2006 på grunn av mangelfulle opplysninger.

I X AS ble ligningsloven § 10-2 første ledd diskutert, og de fant at det også her var oppgitt mangelfulle opplysninger. I tillegg ble også ligningsloven § 10-4 første ledd, annet punktum diskutert. Denne gjelder forhøyet tilleggsskatt dersom brudd på ligningsloven § 10-2 har skjedd med forsettlig eller ved grov uaktsomhet. Skatteklagenemda ville ha 60% tilleggsskatt, men Lagmannsretten mente at bevisene var for svake til at dette skulle gjelde og X, A og B ble derfor ilagt tilleggsskatt med 30%.

I X Property AS-dommen ila skatteklagenemda selskapet 45% tilleggsavgift, og A 45% tilleggsskatt av lønn som A først oppgav etter varsel om bokettersyn. A hadde altså opptrådt grov uaktsom i dette tilfelle og ble dømt etter ligningsloven § 10-4. fordi han ikke hadde oppgitt korrekt lønn.

Reglen for tilleggsskatt i henhold til ligningsloven § 10-4, gav før år 2010 rom for skjønnsmessig behandling av skatteyteren. Dette førte til ulik behandling av skatteyterne, som vist ovenfor. Loven ble med grunnlag i dette endret, og fikk virkning fra 01.01.2010. Etter de nye reglene ilegges tilleggsskatten alltid på 30%.

## 6. Oppsummering/konklusjon

I vår bacheloroppgave har vi altså sett på hva som er typiske fellestrekk for dommer vedrørende selskapsfremmede investeringer. Vi har sett på hvilke argumenter som vektlegges ved dom og hvilke som vektlegges ved frifinnelse, og vi har sett på hva konsekvensene av disse dommene har blitt.

Anskaffelse av boliger, lystbåter med videre i aksjeselskap, for at aksjonærene skulle bruke dem privat, viste seg å være en dårlig investering for selskapene. Vi så at det i de fleste tilfeller ikke var mulig å tjene penger på å investere i dyre båter ved å leie ut til markedsverdi. Uttak til aksjonær til markedsverdi ble i slike tilfeller underkjent av skattemyndighetene. Dette på grunn av at det forelå et interessefellesskap mellom selskap og aksjonær, og at det var krav til at driften skulle være egent til å gå med overskudd. Det ble foretatt en lovfestet gjennomskjæring for at alle kostnadene knyttet til investeringen og driften skulle dekkes inn, og det i tillegg helst skulle gi et overskudd. Grunnet dette krevde skattemyndighetene at aksjonæren og selskapet skulle beskattes for en verdi som var høyere enn markedsleie. Et annet krav var at det skulle være samsvar mellom selskapets vedtekter og type driftsmiddel som det ble investert i. Dersom det ikke var samsvar mellom disse, ble investeringen karakterisert som selskapsfremmed.

Uttaksbeskatning var et klart argument for å ikke foreta slike investeringer. Ettersom utbytte i disse tilfellene som oftest ville bli ansett ulovlige, ville det ikke være grunnlag for såkalt skjermingsfradrag ved utbyttebeskatningen (se kapittel 3.6.3). Selskapet ville også få skatteplikt ved realisasjon av formuesgode, forutsatt at det realiseres med gevinst. Som tidligere nevnt, ville gevinst av formuesgoder som oftest være skattefri for privatpersoner (se kapittel 3.4).

Typiske kjennetegn for dommer vedrørende selskapsfremmede investeringer, er at de refererer til Storhaugen Invest-dommen, men at de ikke alltid har fått gjennomslag for dette. Et annet typisk kjennetegn er at selskapet har en eller to aksjonær.

Vi har sett at formuesgoder i virksomheter i enkelte tilfeller blir benyttet privat. Da er det i hovedsak uttaksbestemmelsen i skatteloven § 5-2 som skal anvendes. Vi har fokusert på selskapsfremmede investeringer i vår oppgave. Da har anvendelsen av skatteloven § 5-2 sammen med skatteloven § 13-1 grunnet interessefellesskap vært sentral. Vi har sett at, til

tross for at det er sterkt kritisert, blir en kombinasjon av disse paragrafene praktisert i flere av dommene. Dette har medført at ligningen for selskapene/aksjonærene har gjennom endringsadgang blitt endret til ugunst for skatteyteren flere år tilbake. Det er også gitt høye tilleggsskatt der retten har funnet at det er gitt uriktige eller mangelfulle opplysninger.

Etter å ha sammenlignet ulike dommer, konkluderer vi med at selskapet ikke bør investere i kostbare formuesgoder beregnet til hovedaksjonærens (private) bruk.

## Litteraturliste:

### Bøker:

Eckhoff, Torstein, Jan E. Helgesen. 2001. *Rettskildelære*. Univesitetsforlaget.

Folkvord, Benn. 2013. *Utbytte: Lovlige og ulovlige tilpassninger til skattereglene*. Gyldendal Akademisk.

Gjems-Onstad, Ole. *Norsk Bedriftsskatterett*. Oslo: Gyldendal Juridisk.

Grønmo, Simund. 2004. *Samfunnsvitenskaplige metoder*. Bergen:Fagbokforlaget.

Huneide, Jens-Erik, Kirsten Pedersen, Hans Robert Schwencke, Dag Olav Haugen. 2012. *Årsregnskapet i teori og praksis*. Gyldendal Akademisk

Johannessen, Asbjørn, Line Christoffersen og Per Arne Tuft. 2011. *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. Oslo:Abstrakt forlag AS

Kristoffersen, Trond. 2011. *Årregnskapet – en grunnleggende innføring*. Fagbokforlaget.

Rognsaa, Aage. 2010. *Prosjektoppgave: Krav til utforming*. Oslo:Universitetsforlaget.

### Artikler:

Altinn. (2012 b, 14.09). Enkeltpersonforetak. Hentet fra 11.01.13, <https://www.altinn.no/no/Starte-og-drive-bedrift/Forberede/Velge-organisasjonsform/Enkeltpersonforetak/>

Altinn. (2014, 22.01.). *Driftsmidler – avskrivning og kostnadsføring*. Hentet våren 2014 fra: <https://www.altinn.no/no/Starte-og-drive-bedrift/Drive/Regnskap-og-revisjon/Hva-er-bokforingsplikt/Aktivering-eller-kostnadsforing/>

BDO Norge. (u.å.). *Varige Driftsmidler*. Hentet våren 2014 fra:

<http://www.bdo.no/publikasjoner/avstemningsskjemaer/balanseposter/varige-driftsmidler/>

Universitetet i Oslo. (2009, 27.04). *Interessefelleskap i henhold til skatteloven § 13-1 ved selskapsforhold*. Hentet våren 2014 fra:

<https://www.duo.uio.no/bitstream/handle/10852/22018/90792.pdf?sequence=1>

Hegnar.no. (2013, 15.10). *Stein Erik Hagen får straffeskatt for luksusyacht*. Hentet våren 2014 fra:

<http://www.hegнар.no/okonomi/article744685.ece>

Hegнар.no. (2013, 18.10). *Førte yacht på selskapet – fikk millioner i skattesmell*. Hentet våren 2014 fra:

[http://www.hegнар.no/personlig\\_okonomi/article745198.ece](http://www.hegнар.no/personlig_okonomi/article745198.ece)

Høgskolen i Oslo (u.å). *Dokumentanalyse*. Hentet våren 2014 fra:

<http://www.jbi.hio.no/kilden/sidse/skriftlige/skriftlige/dokumentanalyse.htm>

KPMG. (2009, Nr. 08) *Internprising*. Hentet våren 2014 fra:

<http://www.kpmg.no/arch/img/9457248.pdf>

KPMG. (2011, 30.11). *Merverdigavgift*. Hentet våren 2014 fra:

<http://www.kpmg.no/arch/img/9769655.pdf>

Advokatfirmaet Kvale. (u.å) *Skatt – Høyesterett endrer likningspraksis*. Hentet våren 2014 fra:

[www.kvaleco.no/photoalbum/view2/P3NpemU9b3JnJmlkPTYyNTU2Mg](http://www.kvaleco.no/photoalbum/view2/P3NpemU9b3JnJmlkPTYyNTU2Mg)

Lovdata Pro. (2010) *Selskapsfremmede» disposisjoner à la Storhaugen Invest: Kritisk analyse og raffinert vurderingsmodell basert på OECDs retningslinjer for internprising*. Hentet våren 2014 fra:

<http://lovdata.no/pro/#document/JUS/bullen-a-2010-01?searchResultContext=6456>

Magma. (2010. Nr. 04) *Privat bruk av selskapets eiendeler*. Hentet våren 2014 fra:

<http://www.magma.no/privat-bruk-av-selskapets-eiendeler>

Deloitte. (2013, 05.11) *Er bokettersyn i holdingsselskaper skatteetatens nye paradegren?*

Hentet våren 2014 fra:

<http://public.deloitte.no/tonsberg/2013/11/er-bokettersyn-i-holdingsselskaper-skatteetatens-nye-paradegren/>

Regjeringen. (2002) *Lov om Samvirkeforetak*. Hentet våren 2014 fra:

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/jd/dok/nouer/2002/nou-2002-6/13/3/1.html?id=366850>

Regjeringen. (2009) *Tiltak mot skatteunndragelser*. Hentet våren 2014 fra:

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/2009/nou-2009-04/11/5.html?id=549351>

Skatteetaten. (2014, 18,02) *Lignings-ABC*. Hentet våren 2014 fra:

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Lignings-ABC/Kapitler/V/?mainchapter=75935>

Skatteetaten. (2012, 14.12) *Spørsmål om ulovfestet gjennomskjæring ved omstrukturering av eiendomsselskap (ulovfestet gjennomskjæring)*. Hentet våren 2014 fra:

<http://www.skatteetaten.no/en/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/bfu/Sporsmal-om-ulovfestet-gjennomskjering-ved-omstrukturering-av-eiendomsselskap-ulovfestet-gjennomskjering>

Skatteetaten. (2004, 25.11). *Verdsettelse av fordel fri bolig i arbeidsforhold – spørsmål ved arbeidsgiveravgift (folketrygdloven § 23-2 tredje ledd)*. Hentet våren 2014 fra:

<http://www.skatteetaten.no/en/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/bfu/Verdsettelse-av-fordel-fri-bolig-i-arbeidsforhold--sporsmal-om-arbeidsgiveravgift-folketrygdloven--23-2-tredje-ledd/>

Skatteetaten. (2012, 05.12) *Uttaks og utbyttebeskatning ved private formuesgoder i selskaper*. Hentet våren 2014 fra:

<http://www.skatteetaten.no/en/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Uttaks--og-utbyttebeskatning-ved-private-formuesgoder-i-selskaper/>

Skatteetaten. (u.å.) *Regler for salg av fast eiendom*. Hentet våren 2014 fra:

<http://www.skatteetaten.no/no/Person/Selvangivelse/Bil-og-bolig/Bolig/Kjop-og-salg/Salg-mv-av-fast-eiendom/?chapter=3833>

KPMG (2014, 06.05) *Skattemessige avskrivninger*. Hentet våren 2014 fra:

<http://verdtavite.kpmg.no/skattemessige-avskrivninger.aspx>

Hentet våren 2014 fra:

[http://lovdata.no/dokument/NL/lov/2009-06-19-58#KAPITTEL\\_8](http://lovdata.no/dokument/NL/lov/2009-06-19-58#KAPITTEL_8)

Hentet våren 2014 fra:

[http://www.hegnar.no/personlig\\_ekonomi/article733602.ece](http://www.hegnar.no/personlig_ekonomi/article733602.ece)

Hentet våren 2014 fra:



## Lover/lovdata/dommer:

Lovdata:

HR-2002-778-A Storhaugen Invest-dommen

LB-2011-188205 X Property-dommen

LB-2012-197639 Vikholmen-dommen

LF-2012-157368 X AS-dommen

LG-1992-11-25 Norwegian Fjord Chartering-dommen

LG 2009-86185 Yris Eiendom-dommen

LH-2006-88909 Xoppdrett-dommen

TSTAV-2012-97233 Rennesøy Stein-dommen

Norges Lover

Ot.prp. nr. 62 (2006-2007)

Ot.prp.nr. 76 (2008-2009) pkt.6.8.1

Ot.prp. nr. 86 (1997-98) side 48

Ot.prp.nr.86 (1997-1998)s.75

Rt. 1940/598, Fornebo, s. 601

Rt-1985-319, Ringnes-dommen

[Rt-1992-1588](#), Loffland-dommen,

[Rt-1999-1087](#), Baker Hughes-dommen,

Rt-2000-996, Bøhler-dommen

Rt. 2003-536, Storhaugen Invest, avsnitt 51

[Rt-2009-813](#), Gaard-dommen, avsnitt 83

[Rt-2012-1648](#), Statoil-dommen

Rt-2002 s.56, Lefdal-dommen

Utv. 2002 side 639 ("*Hydro-dommen*")

Utv. 2004 side 921 ("*Aker Maritime-dommen*")

Utv. 2007 side 512 ("*Hex-dommen*")

## **Annet:**

BFU 82/04, 25. november 2004

BFU 39/05, 9. juni 2005

Lignings-ABC 2003 side 182

Skatterett 03/2010

Skattedirektoratets fellesskriv av 15.3.2010

