



NORGES HØYESTERETT

Den 5. desember 2005 avsa Høyesterett dom i

HR-2005-01892-A, (sak nr. 2005/79), sivil sak, anke,

Prosjekt Partners AS

(advokat Einar Harboe)

mot

Staten v/Oslo ligningskontor

(Kommuneadvokaten i Oslo
v/advokat Andreas Stang Lund – til prøve)

S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Flock**: Saken gjelder spørsmålet om det skal beregnes personinntekt av et aksjeselskaps inntekter etter utbyttealternativet i skatteloven § 12-10 første ledd bokstav c.
- (2) Prosjekt Partners AS ble stiftet i 1997 av tre aksjonærer, som alle arbeidet i selskapet og eiet 100 % av aksjene. De solgte 34 prosent av aksjene i februar 2000 og forbeholdt seg rett til hele utbyttet for 1999. På generalforsamling 21. mars 2000 ble det i overensstemmelse med styrets forslag besluttet å dele ut utbytte på totalt knapt 1,7 millioner kroner. Beløpet ble deretter umiddelbart betalt til de tre aksjonærene.
- (3) Til tross for at den nye aksjonæren, Moltzaus Tankrederi AS, ikke utøvet noen aktivitet i selskapet, ble dette av Oslo likningskontor ansett for å være delingspliktig også for inntektsåret 2000. Ligningsmyndighetene viste til at det utbytte som var opptjent i 1999, ikke var innvunnet og ikke kom til beskatning før i det påfølgende inntektsår. De tre aksjonærene hadde i mer enn de to første måneder av år 2000 ”krav på minst to tredjedeler av selskapets utbytte”, og vilkårene for beregning av personinntekt av selskapets inntekter i skatteloven § 12-10 første ledd bokstav c sammenholdt med § 12-10-1 i Finansdepartementets forskrift til skatteloven var dermed oppfylt. Personinntekten ble etter dette fastsatt til kr 8 495 395, noe som førte til en økt skattebelastning på noe over 2,3 millioner kroner.

- (4) Prosjekt Partners AS anla søksmål mot staten ved Oslo tingrett, som 28. mai 2003 avsa dom med slik domsslutning:
- ”1. Staten v/Oslo ligningskontor frifinnes.
 2. Prosjekt Partners AS dømmes til å betale saksomkostninger til staten v/Oslo ligningskontor med kr 49 600 – førtinitusensekshundre – innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3, første ledd, første punktum, for tiden 12 – tolv – prosent årlig rente fra forfall til betaling skjer.”
- (5) Prosjekt Partners AS anket tingrettens dom til Borgarting lagmannsrett, som 8. november 2004 avsa dom med slik domsslutning:
- ”1. Tingrettens dom stadfestes.
 2. Prosjekt Partners AS betaler i saksomkostninger til staten v/Oslo ligningskontor 43 400 – førtitretusenfirehundre – kroner med tillegg av lovens forsinkelsesrente i henhold til forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd fra forfall til betaling skjer. Oppfyllelsesfristen er 2 – to – uker fra dommens forkynnelse.”
- (6) Prosjekt Partners AS har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett, hvor saken så vel i faktisk som i rettslig henseende står i samme stilling som for de tidligere instanser. Anken gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse.
- (7) Den ankende part, *Prosjekt Partners AS*, har i korte trekk gjort gjeldende:
- (8) Om det skal beregnes personinntekt også for inntektsåret 2000, må i utgangspunktet bero på en fortolkning av bestemmelsen i skatteloven § 12-10 første ledd bokstav c, jf. § 12-10-1 i forskriften. De tre aksjonærene deltok aktivt i driften. Ved å selge 34 prosent av aksjene før det var gått to måneder av året 2000, er det på det rene at de i dette inntektsåret ikke oppfylte kravet om eierskap til 2/3 av aksjene.
- (9) Det avgjørende spørsmål er om det alternative vilkåret om ”krav på minst to tredjedeler av selskapets utbytte” i minst to måneder er oppfylt også for inntektsåret 2000. Formålet med det alternative vilkåret var å fange opp mulige omgåelser av kravet om to tredjedels eierskap i atypiske tilfeller hvor det ble etablert en skjevdeling ved utdeling av utbytte, som avvek fra utdeling basert på aksjonærenes andel av aksjekapitalen. Lovgiveren tilstrebet med dette en tilsvarende ordning som for de deltakerlignende selskaper, jf. bokstav b i skatteloven § 12-10 første ledd. Den omstendighet at utbyttet i et aksjeselskap først blir vedtatt på generalforsamlingen i det påfølgende år, medfører her intet avvik fra den ordning som er etablert i bokstav b. Det avgjørende er ikke selve utbetalingen i 2000, men det at aksjonærene allerede i opptjeningsåret som eiere hadde rett til minst to tredjedeler i utbytte. Dette tilsier at lovens alternative vilkår om krav på et så stort utbytte, innebærer at personinntekt skal beregnes for dette året, men ikke for det påfølgende året, da utbyttet ble utbetalt.
- (10) Finansdepartementets uttalelse 14. november 2000 om en problemstilling som synes å være svært lik den foreliggende sak er begrunnet på en uklar og lite overbevisende måte. Den har heller ikke ledet til noen særlig administrativ praksis til støtte for statens syn. Uttalelsen bør følgelig ikke tillegges vekt.

- (11) Selskapet har i tillegg gjort gjeldende ytterligere anførsler som jeg i nødvendig grad senere vil komme tilbake til.
- (12) Prosjekt Partners AS har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Ligningen av den ankende part for inntektsåret 2000 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at det ikke skal beregnes personinntekt av den ankende parts overskudd i 2000.**
 2. **Den ankende part tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.”**
- (13) Ankemotparten, *staten v/Oslo likningskontor*, har i korte trekk gjort gjeldende:
- (14) Lagmannsretten har korrekt kommet til at vilkårene i skatteloven § 12-10 første ledd bokstav c for beregning av personinntekt var oppfylt i 2000. Ved salget av 34 prosent av aksjene i februar dette år ble det samtidig avtalt at hele aksjeutbyttet for 1999 skulle tilfalle de selgende aksjonærer. Dette utbytte ble vedtatt utbetalt på generalforsamlingen i selskapet i mars 2000, etter utløpet av tomånedersfristen i § 12-10-1 i Finansdepartementets forskrift til skatteloven. Selv om de tre aksjonærene ikke var eiere av minst to tredjedeler av aksjene etter salget i februar 2000, hadde de frem til generalforsamlingen ”krav på minst to tredjedeler av selskapets utbytte”. Vilårene i det siste alternativet i skatteloven § 12-10 første ledd – utbyttealternativet – er dermed oppfylt.
- (15) Statens syn følger direkte av ordlyden i loven og forskriftsbestemmelsen. Det støttes av uttalelser i lovforarbeidene og i ligningspraksis, uttalelse fra Finansdepartementet og av juridisk teori. Det er ikke tungtveiende reelle hensyn som taler for selskapets syn.
- (16) Staten v/Oslo likningskontor har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Lagmannsrettens dom stadfestes.**
 2. **Staten v/Oslo likningskontor tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett med tillegg av den rente som er fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.”**
- (17) *Mitt syn på saken:*
- (18) Jeg er kommet til samme resultat som tingretten og lagmannsretten.
- (19) Det regelverk som kommer til anvendelse i denne saken, kom inn i skatteloven ved den skattereform som Stortinget vedtok i 1991. Et viktig element i denne reformen var at det for skatteformål skjedde en deling av inntekten til en næringsdrivende i en personinntektsdel og en kapitalinntektsdel. Denne delingsmodellen ble også gjort gjeldende for selskaper der eiere som selv arbeidet i virksomheten, eller disses nærstående, eiet minst to tredjedeler av aksjene eller andelene i selskapet.
- (20) Der virksomheten var organisert i et aksjeselskap, hadde en slik eier – ofte benevnt ”aktiv aksjonær” – adgang til selv å bestemme forholdet mellom lønn og aksjeutbytte. Blant

annet på grunn av ulike skattesatser ga dette muligheter for å spare skatt ved at vederlaget for arbeidet ble tatt ut i form av utbytte istedenfor lønn. Dette ga betydelige tilpasningsmuligheter, som brøt med nøytraliteten i skattesystemet. Skattereformens delingsmodell tok sikte på å fjerne motivet for på denne måten å omdanne lønn til utbytte.

- (21) I skatteloven av 1999 er vilkårene for å beregne personinntekt av inntektene i et aksjeselskap tatt inn i § 12-10 første ledd bokstav c, som lyder slik:

”Det skal beregnes personinntekt av et foretaks inntekt for

...

aksjonær som deltar aktivt i driften av aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet og alene eller sammen med andre aktive aksjonærer direkte eller indirekte eier minst to tredjedeler av aksjene i selskapet, eller direkte eller indirekte har krav på minst to tredjedeler av selskapets utbytte.”

- (22) Bestemmelsen oppstiller altså to alternative vilkår – eieralternativet og utbyttealternativet.
- (23) Særlige spørsmål oppstår når eierforholdet til aksjene endres i løpet av inntektsåret. I mangel av regulering i loven, har Finansdepartementet gitt forskrifter for denne situasjon. Jeg viser til forskrift nr. 1158 av 19. november 1999 kapittel 12, gitt i medhold av skatteloven § 12-20. I § 12-10-1 første ledd i forskriften heter det:

”Ved avgjørelsen av om eierkravene i skatteloven § 12-10 første ledd b og c er oppfylt, skal det regnes med eiere som i mer enn to måneder av inntektsåret har hatt den eierposisjon som nevnt i § 12-9-1. Eierkravet er oppfylt hvis minst to tredjedeler av aksjene/andelene i minst to måneder av inntektsåret samtidig har vært eiet av aktive eiere ...”

- (24) Forskriftens definisjon av ”eier” er inntatt i § 12-9-1, som har følgende ordlyd:

”(1) Med begrepet eier i denne forskrift kapittel 12 forstås:

- a. eier av enmannsforetak,**
- b. deltaker i deltakerlignet selskap,**
- c. aksjonær i aksjeselskap,**
- d. person som i aksjeselskap eller deltakerlignet selskap har rett til eller oppbeholder andel av selskapets overskudd,**
- e. skattyter som etter skatteloven § 12-11 skal identifiseres med den formelle eier.”**

- (25) Eierdefinisjonen i denne bestemmelsen fanger i bokstav c opp eieralternativet og i bokstav d utbyttealternativet i lovens § 12-10 første ledd bokstav c. Jeg bemerker at når det i bokstav d tales om overskudd, må det ha sammenheng med at bestemmelsen er felles for aksjeselskaper og de deltakerliknede selskaper som er omhandlet i skatteloven § 12-10 første ledd bokstav b. Det er klart at ”selskapets overskudd” må omfatte utbytte i aksjeselskaper.
- (26) Ved anvendelsen av forskriften § 12-10-1 må det bygges på eierdefinisjonen i forskriften § 12-9-1. Disse bestemmelsene lest i sammenheng må bety at når den eller de aktive aksjonærer i mer enn to måneder av inntektsåret har hatt rett til minst to tredjedeler av selskapets utbytte, er utbyttealternativet i lovens § 12-10 første ledd bokstav c oppfylt.

- (27) I vår sak ble aksjene solgt i februar 2000, og vilkårene for deltakerligning etter *eieralternativet* i skatteloven § 12-10 bokstav c er derfor ikke oppfylt. Partene er enige om at dersom utbyttet var blitt besluttet delt ut på en generalforsamling avholdt innen utløpet av februar 2000, ville man også vært utenfor *utbyttealternativet* for dette året. Jeg er enig i det. Men forholdet i vår sak er at utbyttet først ble delt ut – og dermed innvunnet – på generalforsamlingen 21. mars 2000.
- (28) Selskapet har fremholdt at generalforsamlingsprotokollen ikke inneholder noe om at utbyttet skulle deles ut til andre enn til de som var aksjonærer på dette tidspunkt. Konsekvensen av dette må etter selskapets syn bli at de tre aktive aksjonærene ikke kan sies å ha hatt krav på minst to tredjedeler av selskapets utbytte.
- (29) Jeg er ikke enig i dette. Avgjørende må her være at det ved salg av de 34 prosent av aksjene i februar 2000 ble inngått avtale med den nye aksjonæren om at de tre selgerne fortsatt skulle ha rett til hele det utbyttet som ble utdelt i 2000. Det fremgår av lovforarbeidene at loven tok sikte på at krav på utbytte i kraft av en aksjonæravtale skulle gi grunnlag for anvendelse av utbyttealternativet, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-91) side 252, og tilsvarende må gjelde for krav på utbytte i kraft av en salgsavtale.
- (30) Ved salget i februar 2000 hadde således de tre aktive aksjonærene fortsatt krav på mer enn to tredjedeler av utbyttet, og dette var situasjonen helt til utbyttet ble fastsatt på generalforsamlingen i mars. Frem til dette tidspunkt hadde de tre aksjonærene følgelig i lovens forstand krav på hele utbyttet i selskapet. Jeg kan således heller ikke se at den omstendighet at utbyttet noen tid før utdelingen på generalforsamlingen var avsatt i selskapets regnskaper, representerer noen avslutning på den tidsperioden hvor aksjonærene hadde et slikt krav på utbytte.
- (31) Selskapet har gjort gjeldende at dersom lovens vilkår om "krav på ... utbytte" skulle være oppfylt, så vil dette bare gjelde for inntektsåret 1999, som dette utbyttet knytter seg til. Heller ikke på dette punkt kan jeg følge selskapet.
- (32) Etter aksjelovens system blir det aksjeutbytte som har sitt utspring i det ene års regnskap først vedtatt – og altså innvunnet – i det påfølgende år. På dette punkt vil ordningen være annerledes når man sammenlikner med de foretak eller selskap som for øvrig er omfattet av regelen om personinntekt i § 12-10 første ledd. I vårt tilfelle hadde det for øvrig allerede vært foretatt beregning av personinntekt i 1999, basert på hovedregelen om mer enn to tredjedels eierskap til aksjene. Dersom man skulle følge selskapets argumentasjon, kan jeg vanskelig se det annerledes enn at utbytteregelen i praksis ville kunne bli uten virkning, i alle fall for det inntektsår der avhendelsen av aksjer skjedde.
- (33) Jeg finner støtte for mitt syn i ordlyden i de foran nevnte forskriftene til skatteloven § 12-10. Det fremgår av forskriften § 12-10-1 første ledd, som jeg tidligere har gjengitt, at minimumsperioden på to måneder er knyttet til "inntektsåret", som i vår sak er år 2000, og at dette dermed er det året hvor de to månedene inngår.
- (34) Selskapet har gjort gjeldende at ligningsmyndighetenes lovforståelse rammer svært hardt. Dette gjelder ikke minst fordi man enkelt ville ha unngått personbeskatning dersom selgerne i stedet for å beholde utbyttet for de solgte 34 prosent av aksjene, hadde betinget seg en tilsvarende større kjøpesum. En slik ordning ville etter det opplyste ikke ha ledet til en endret gevinstbeskatning.

- (35) Til dette nøyer jeg meg med å bemerke at skatteregler av denne karakter nødvendigvis vil ramme hardt og høyst ulikt, alt etter som man befinner seg på den ene eller den annen side av de grenser som lovgiveren har bestemt. I vår sak har jo dette også den virkning at aksjonærens salg av 34 prosent og ikke en mindre andel av aksjene førte til at selskapet for årene etter 2000 akkurat kom under den eiergrense for personbeskatning som loven har oppstilt. At skattyteren ved å arrangere sitt aksjesalg annerledes kunne ha unngått den beskatning som nå følger av lovens ordning, kan rimeligvis ikke lede til at denne ordning settes til side.
- (36) Etter dette stadfestes lagmannsrettens dom.
- (37) Anken har vært forgjeves. Etter hovedregelen i tvistemålsloven § 180 første ledd tilkjennes staten saksomkostninger også for Høyesterett. Saksomkostningsbeløpet utmåles i overensstemmelse med omkostningsoppgave fra statens prosessfullmektig til kr 57 175. Dette beløpet inkluderer merverdiavgift samt utgifter til juridisk utdrag med kr 925.
- (38) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler Prosjekt Partners AS til staten v/Oslo ligningskontor 57 175 – femtisjutusenettifem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom, med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.

- (39) Dommer **Øie:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (40) Dommer **Rieber-Mohn:** Likeså.
- (41) Dommer **Tjomsland:** Likeså.
- (42) Dommer **Aasland:** Likeså.

(43) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler Prosjekt Partners AS til staten v/Oslo ligningskontor 57 175 – femtisjutusenetthundresyttifem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom, med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.

Riktig utskrift bekreftes: