



NOREGS HØGSTERETT

Den 7. desember 2006 sa Høgsterett dom i

HR-2006-02054-A, (sak nr. 2006/558), sivil sak, anke,

A (advokat Bettina Banoun – til prøve)

mot

Staten v/Akershus fylkesskattekontor (advokat Per Sandvik)

R Ø Y S T I N G :

- (1) Dommar **Utgård:** Hovedspørsmåla i saka er om det er høve til gjennomskjering etter skattelova § 13-1 i eit tilfelle der ein deltakar i eit ansvarleg selskap har arbeidd for selskapet utan arbeidsgodtgjersle, og kva som i tilfelle er verknadene av slik gjennomskjering i høve til reglane om delingsføretak i skattelova. Saka reiser også spørsmål om bruk av tilleggsskatt. Prøvinga gjeld likninga for 2001 etter reglar som seinare dels er endra. Berre skattereglane for dette året blir omtala.
- (2) A er spesialist i plastisk kirurgi. I 1986 etablerte han Fornebuklinikken AS, der han dreiv verksemd. Ektefellen B, som er gynekolog, arbeidde også der. Aksjeselskapet vart for inntektsåra 1997–2000 likna som eit delingspliktig føretak. Ved likninga bygde likningsstyresmaktene på at ei aksjeoverdraging frå A til ein passiv aksjeeigar var proforma.
- (3) Fornebuklinikken ANS vart stifta 11. juli 2001, og selskapet tok då over verksemda til Fornebuklinikken AS. Deltakarar i det ansvarlege selskapet var A (A) med 33 prosent, B (B) med 33 prosent og C (C) med 34 prosent. C er syster til B. Selskapskapitalen vart innbetalt i samsvar med eigarbrøken, og deltakarane hadde krav på tilsvarende del av selskapsoverskotet. Dei var alle ansvarlege for selskapet si gjeld. Selskapsavtalen inneheldt ikkje noko om godtgjersle til deltakarane for arbeidsinnsats i selskapet. A vart vald til styreleiar med ektefellen som vara.

- (4) Selskapet hadde i 2001 eit overskot på 1 341 617 kroner, som vart delt i samsvar med eigarbrøken med 442 734 kroner til kvar av ektefellane A og B og 456 149 kroner til C selskapet ikkje var delingsføretak. Det var i likningsoppgåvene ikkje opplyst at nokon av deltakarane hadde arbeidsgodtgjersle frå føretaket.
- (5) Fornebuklinikken ANS vart sletta frå Føretaksregisteret 24. desember 2003. Det er opplyst at selskapet då var omdanna til Fornebuklinikken KS, som vart registrert 30. desember 2002.
- (6) Bærum likningsnemnd og overlikningsnemnd gjorde fleire vedtak som gjaldt Fornebuklinikken ANS og A for likningsåret 2001. Det er tilstrekkeleg her å vise til at det vart lagt til grunn at A i andre halvår 2001 arbeidde som lege ved Fornebuklinikken ANS. Med heimel i skattelova § 13-1 vart inntekta for dette arbeidet ved skjønn fastsett til 200 000 kroner. Det vart lagt til grunn at verken ektefellen eller C arbeidde ved klinikken i dette halvåret. – A har ikkje kome med innvendingar mot sjølve verdsetjinga av arbeidet ved klinikken dette halvåret.
- (7) Som følge av tilordning av 200 000 kroner som arbeidsgodtgjersle til A, vart overskotet i selskapet redusert til 1 141 617 kroner. Dette vart i samsvar med selskapsavtalen fordelt med 376 733 kroner på kvar av ektefellane og 388 150 kroner på C. Ektefellane fekk med det eit samla overskot medrekna arbeidsgodtgjersle frå selskapet som utgjorde meir enn to tredjedelar av overskotet. Under tilvising til at A som aktiv deltakar i selskapet skulle identifiserast med ektefellen, la likningsnemnda til grunn at det då skulle fastsetjast personinntekt i selskapet, jf. skattelova § 12-10 første ledd bokstav b. Denne vart fastsett til 1 155 942 kroner, og vart likna på selskapet, jf. skattelova § 10-42.
- (8) I endringsvedtak for deltakarane i selskapet vart personinntekta i sin heilskap tilordna A som einaste aktive deltakar, jf. skattelova § 12-14. Gjennom omfordelinga av overskotet i selskapet vart alminneleg inntekt for A auka med 134 032 kroner og sett ned tilsvarende for B og C. Likningsnemnda la til grunn at A hadde gitt urette opplysningar til likningsstyremaktene og fastsette 60 prosent tilleggsskatt av det unnadregne beløpet i høve til personskattegrunnlaget på 1 155 942 kroner.
- (9) Overlikningsnemnda la i avgjerda prinsipalt til grunn at det låg føre eit interessefellesskap mellom partane som omhandla i skattelova § 13-1, og at det var grunnlag for gjennomskjering etter denne føresegna. Subsidiært la overlikningsnemnda til grunn at etter ei prøving etter likningslova § 8-1 nr. 1 av dei opplysningane skattytar hadde gitt måtte 200 000 kroner av den mottekne overskotsdelen reknast som arbeidsgodtgjersle. Ved ny fordeling av overskotet ville resultatet bli det same som ved gjennomskjering etter skattelova § 13-1.
- (10) Både A og Fornebuklinikken ANS reiste sak til prøving av vedtaka i overlikningsnemnda. Fornebuklinikken KS tok seinare over partsstillinga til det ansvarlege selskapet. Etter felles behandling av sakene sa Asker og Bærum tingrett dom 23. september 2004. Dommen i saka mellom A og staten v/Akershus fylkesskattekontor hadde slik slutning:

”1. Ligningen av A for 2001 oppheves. Ved ny ligning anvendes ikke tilleggsskatt.

2. Hver av partene bærer sine saksomkostninger.”

(11) Staten vart frifunnen i saka som gjeldt selskapet, utan tilkjenning av sakskostnader. Samla sett førde såleis søksmåla fram berre når det gjaldt tilleggsskatten for A. På dette punktet anka staten til lagmannsretten. Både A og Fornebuklinikken KS anka direkte til Høgsterett, men det vart ikkje gitt samtykke til direkte anke. Ankane vart etter dette fremja for lagmannsretten. Partane vart seinare einige om at det var tilstrekkeleg med behandling av anken frå A, og den andre saka vart heva etter felles krav.

(12) Borgarting lagmannsretten sa dom 1. februar 2006 med slik slutning:

”I hoved- og motanken:

1. **Ligningen av A for 2001 oppheves for så vidt gjelder ilignet tilleggsskatt. Ved ny ligning fastsettes tilleggsskatt med 30 %.**
2. **A dekker innen to uker fra forkynnelsen av denne dom staten v/Akershus fylkesskattekontor sine saksomkostninger i motanken for lagmannsretten med 80 665 – åttitusensekshundreogsekstifem – kroner med tillegg av rente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.**
3. **Saksomkostninger for tingretten tilkjennes ikke.”**

(13) A har anka lagmannsrettens dom til Høgsterett. Saka står i same stilling for Høgsterett som for dei tidlegare rettane.

(14) Ankeparten, A, har særleg halde fram:

(15) Det er ikkje heimel for å gjere Fornebuklinikken ANS til delingsføretak. Partane gjorde ein avtale som innebar at C som passiv deltakar hadde krav på 34 prosent av overskotet, og det var ikkje heimel i selskapsavtalen for godtgjersle til deltakarane. C godtok heller ikkje at det vart betalt særskilt vederlag til A for hans arbeid. Likningsstyresmaktene kan ikkje endre på dette. I og med at partane står fritt til å avtale utbetalingane i eit ansvarleg selskap må likningsstyresmaktene byggje på dette, så lenge det ikkje er gjort gjeldande at selskapsavtalen med C er proforma. Og proforma er ikkje påstått.

(16) Arbeidet hadde avgrensa omfang, jf. forklaring i tingretten om at det gjaldt 16 dagar.

(17) Det kan ikkje byggjast noko anna på skattelova § 13-1. Deling ut frå eigarpart er ikkje forretningsmessig unaturleg. Det er avtalefridom, og dette er hovudregelen i lova. Endra tildeling har som føresetnad at det er interessefellesskap mellom partane. Det kan ikkje byggjast på noko interessefellesskap i høve til selskapet, som ikkje er part når det gjeld inntektsfordelinga. A hadde ingen kontroll når det gjaldt C sin del av selskapet. Det ville vere skatteunndraging om det låg føre ein avtale om etterfølgjande overføring frå C til A, men det er ikkje hevda. Svogerskapet er for fjernt i seg sjølv til å kunne vektleggjast, og det var ikkje andre tilknytningar.

(18) Det vil under alle omstende vere i strid med lova å kombinere fastsetjing ved skjønn ved gjennomskjering etter skattelova § 13-1 med deling av personinntekt. Særleg lovførearbeida viser at dette ikkje kan gjerast.

(19) Det relevante alternativet må i tilfelle vere omklassifisering etter likningslova § 8-1 av den delen av inntektene frå selskapet som fall på A. Likningspraksis har bygd på ei slik løysing i nokre tilfelle, men berre der det reint faktisk har skjedd utbetalningar i ei eller

anna form. Også her må selskapsavtalen slå gjennom, slik at omklassifisering heller ikkje er aktuelt.

- (20) Ut frå dette er det ikkje grunnlag for tilleggsskatt. Det same må følgje av at det ikkje var gitt "ufullstendige opplysninger". I lys av at rettsreglane på området er uklare, må det i alle fall vere grunnlag for nedsetjing etter unntaket for unnskyldlege omstende. Særleg ut frå proporsjonalitetskravet i Den europeiske menneskerettskonvensjonen må prosenten for tilleggsskatten reduserast eller tilleggsskatten fastsetjast berre av 200 000 kroner, som var summen som eventuelt ikkje var oppgitt.

- (21) A har sett fram slik påstand:

"1. Endringsligningen av A for 2001 oppheves.

2. A tilkjennes saksomkostninger for Asker og Bærum tingrett, Borgarting lagmannsrett og Høyesterett, inkludert avsavnsrente for omkostninger for tingrett og lagmannsrett."

- (22) Ankemotparten, *staten v/Akershus fylkesskattekontor*, har særleg halde fram:

- (23) Det sentrale spørsmålet er om skattelova § 13-1 kan nyttast. Denne føresegna inneheld reglar om gjennomskjering, og det er då ikkje avgjerande kva partane sjølve har avtala. Tvert om er det slik at det er avtalar mellom personar og selskap, og då også avtalar i selskap, som det kan skjerast gjennom.

- (24) Skattelova § 13-1 set opp tre vilkår, som alle er oppfylde. Inntekta vart redusert når A ikkje tok ut vederlag for arbeidet. Det var eit interessefellesskap, ved at A var einestyre for selskapet og majoritetseigar saman med ektefellen. Det må vere rett å seie som lagmannsretten, nemleg at det er underordna om interessefellesskapet blir rekna å vere med selskapet eller med C, og at det låg føre interessefellesskap med begge. Også kravet til årsakssamanheng er oppfylt. Det kan ikkje vere andre grunnar enn interessefellesskapet til at A let vere å ta ut normal arbeidsgodtgjersle.

- (25) Når vilkåra etter § 13-1 er oppfylde, kjem føresegna til bruk. Ho kan ikkje vurderast i ein vidare samanheng. Det er ikkje støtte i førearbeid eller praksis for at delingsreglane ikkje kjem til bruk i ein slik situasjon. Dei ville ha gjort det om A hadde gitt opp arbeidsgodtgjersle på 200 000 kroner, slik han skulle ha gjort, og løysinga kan ikkje bli ei anna om denne arbeidsgodtgjersla blir fastsett ved skjønn.

- (26) Overlikningsnemnda har subsidiært lagt til grunn at resultatet må bli det same etter omklassifisering etter likningslova § 8-1, og det må vere rett.

- (27) Det er ikkje grunnlag for avvik frå dei strenge normene for tilleggsskatt som følgjer av lov og praksis.

- (28) Staten v/Akershus fylkesskattekontor har sett fram slik påstand:

"1. Lagmannsrettens dom stadfestes.

2. Staten v/Akershus fylkesskattekontor tilkjennes saksomkostninger for tingretten og Høyesterett, med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling finner sted."

- (29) *Eg er komen til at anken ikkje kan føre fram og kan i store trekk slutte meg til lagmannsrettens syn. Som før nemnt er det skattereglane for 2001 som blir omhandla.*
- (30) Eit ansvarleg selskap blir deltakarlikna. Ved fastsetjing av alminneleg inntekt blir deltakers inntekt sett til ein del av selskapets inntekt som om selskapet var skattytar, jf. skattelova § 10-41. Skattesatsen for alminneleg inntekt er 28 prosent.
- (31) Etter skattelova § 12-10 første ledd bokstav b skal det fastsetjast skatt på personinntekt, som kan vere opp til 27,3 prosent og som kjem i tillegg til skatt på alminneleg inntekt, for

”deltaker som deltar aktivt i driften av deltakerlignet selskap og som alene eller sammen med andre aktive deltakere direkte eller indirekte eier minst to tredjedeler av selskapet, eller direkte eller indirekte har krav på minst to tredjedeler av selskapets overskudd, herunder deltakers godtgjørelse for arbeidsinnsats i selskapet”.

- (32) Også skatt på personinntekt av føretak blir fastsett som om selskapet var skattytar, jf. skattelova § 10-42. Personinntekta blir fordelt på aktive eigarar, jf. § 12-14, som så kan krevje skatten på personinntekta refundert av selskapet, jf. § 16-50.
- (33) Etter skattelova § 12-11 første ledd er del eigd av nærstående til ein aktiv deltakar likestilt med del eigd av den aktive sjølv ved bruk av delingsregelen i § 12-10 første ledd. Ein ektefelle blir rekna som nærstående, men ikkje syster av ektefelle.
- (34) Det ansvarlege selskapet Fornebuklinikken ANS hadde tre deltakarar. Den passive deltakaren C hadde 34 prosent eigardel, slik at selskapet ikkje kom over grensa på to tredjedelar for inntekter for aktive eigarar, med mindre det skal tilleggast aktiv deltakar særskilt betaling for arbeidsinnsats, jf. skattelova § 12-10 første ledd bokstav b, jf. § 12-2 bokstav f.
- (35) Det første spørsmålet i saka er om det i dette tilfellet var heimel for likningsstyresmaktene til å tilleggje A vederlag med 200 000 kroner som arbeidsgodtgjersle i tillegg til utbetalinga etter eigardel. Staten har gjort gjeldande at det er heimel for dette ut frå eit gjennomskjeringssynspunkt, jf. skattelova § 13-1.
- (36) Skattelova § 13-1 som gjeld interessefellesskap, gir heimel til å fastsetje inntekta ved skjønn. Det var første ledd saman med tredje ledd som vart nytta. Desse ledda har slik ordlyd:

”(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.

...

(3) Ved skjønnen skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.”

- (37) Frå A har det vore reist som grunnleggjande spørsmål om det er høve til å nytte § 13-1 til gjennomskjering i eit ansvarleg selskap, eller om det eventuelt berre kan vere tale om omklassifisering av inntekt med heimel i likningslova § 8-1. Det har særleg vore vist til at det er opp til deltakarane i eit ansvarleg selskap sjølve å avtale delingshøvet i eit

ansvarleg selskap, og at det også er avtalefridom for betaling av arbeidsgodtgjersle, jf. selskapslova § 2-26 første ledd jf. femte ledd.

- (38) I Ot.prp. nr. 86 for 1997–98 Ny skattelov punkt 7.13 side 75 er føresegna i skattelova § 13-1 drøfta, og det heiter mellom anna:

”Bestemmelsen er en videreføring av gjeldende skattelov § 54 første ledd. Formålet med bestemmelsen er å motvirke omgåelser av skattelovgivningen, først og fremst omgåelser ved at inntekts- eller formuesposter søkes overført fra en skattyter til en annen ved skjev prissetting. Bestemmelsen er kun en av flere såkalte omgåelses- eller gjennomskjæringsregler. Med omgåelses- eller gjennomskjæringsregel menes en regel som gir grunnlag for å »skjære gjennom» en transaksjon eller et annet forholds ytre eller angitte kjennetegn, og behandle den etter det som den reelt er. Omgåelses- eller gjennomskjæringsregler innebærer at transaksjonen eller forholdet får andre rettsvirkninger enn skattyteren har søkt å oppnå. Bakgrunnen for at forholdet får andre rettsvirkninger enn skattyteren har søkt å oppnå, er hovedsakelig at resultatet ellers ville fremstå som urimelig og i strid med lovgivers intensjoner.”

- (39) I dommen i Rt. 1940 side 598 er det uttala i høve til dågjeldande § 54 i skattelova av 1911 at det ikkje er nok at det ligg føre eit interessefellesskap, men at dette også må ha ”resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene”. Gjems-Onstad har i artikkelen ”Tvangslønn – konstruerte lønnsuttak i sparegrisselskaper” i Revisjon og Regnskap 2006 side 48 gått inn for at det bør stillast opp eit illojalitetskriterium. Her viser eg til at spørsmålet om å nytte skattelova § 13-1 kan oppstå i situasjonar av svært ulik karakter og der dei berande omsyna står i forskjellig stilling. Eg går ikkje nærare inn på spørsmålet, då eg meiner det er klart at kriterium av dette slaget ikkje i noko tilfelle ville kunne avgrense verkeområdet for § 13-1 i vår sak.
- (40) Frå A si side er det som nemnt halde fram at den relevante føresegna vil vere likningslova § 8-1, ved at ein del av hans inntekt i tilfelle blir omklassifisert til arbeidsgodtgjersle. Ei slik endring har inga dekning i avtalehøvet mellom partane i det ansvarlege selskapet. Det ville i så fall bli ulikt utbyte på eigardelane til dei tre, ei ordning som ville vere svært spesiell og som eg ikkje kan finne noko grunnlag for. Mykje talar også for at ein slik avtale mellom deltakarane i det ansvarlege selskapet hadde vorte sett til side etter skattelova § 13-1.
- (41) A har argumentert mot at det skal kunne nyttast gjennomskjering i høve til ein avtale om ikkje å utbetale arbeidsgodtgjersle i eit ansvarleg selskap. Det er vist til at dette er eit punkt der deltakarane har avtalefridom etter selskapslova § 2-26. Etter mitt syn er dette ikkje nokon treffande synsmåte. Eg kan ikkje sjå det annleis enn at det akkurat er ein slik situasjon som aktualiserer bruken av skattelova § 13-1. Siktemålet med denne føresegna er nettopp å skjere gjennom avtalar og andre disposisjonar. Ei anna sak er at det etter mi mening kan reisast stor tvil ved om det ligg føre nokon slik avtale. Den har ikkje noko skriftleg grunnlag, og det er ikkje innhenta noka forklaring frå C om dette. Men dette er det ikkje nødvendig å ta stilling til.
- (42) Også avtale om eller eventuelt gjennomføring av vederlagsfri arbeidsinnsats må gå inn under skattelova § 13-1, jf. Gjems-Onstad i den nemnde artikkelen på side 49. Dette er også lagt til grunn av Joachim M. Bjerke i Internprising, 1997, side 143 i høve til skattelova av 1911 § 54, der han understrekar at også ei slik yting må vere ein

transaksjon. Etter mitt syn er dette ikkje tvilsamt, og det er nok også grunnen til at det ikkje har vore prøvd tidlegare.

- (43) Eg går då over til å sjå på sjølv gjennomskjeringa. Etter § 13-1 første ledd er det tre vilkår som må vere oppfylte for at det skal kunne skje fastsetjing ved skjønn. Skattyters inntekt må vere redusert, det må liggje føre interessefellesskap med annan person eller selskap og det må vere årsakssamanheng mellom reduksjonen og interessefellesskapet.
- (44) Det første spørsmålet er om As inntekt er redusert. Her er det tilstrekkeleg for meg å vise til at likningsstyresmaktene har lagt til grunn eit omfang på arbeidet som gav ei arbeidsgodtgjersle på 200 000 kroner. A har som alt nemnt ikkje hatt innvendingar mot sjølv vurderinga av omfanget.
- (45) Det er nok vanleg i mange ansvarlege selskap med liten aktivitet at ein eller fleire av deltakarane utførar arbeid av mindre omfang, utan at selskapet betaler arbeidsgodtgjersle for det. I høve til slike situasjonar er det ikkje utan vidare gitt at § 13-1 vil gi heimel for gjennomskjering. Med det omfanget arbeidet til A hadde, kan det ikkje vere tvilsamt at det vart gjort ein arbeidsinnsats i selskapet som det i normale situasjonar vil bli kravd vederlag for. A kunne ha skaffa seg tilsvarende inntekter frå andre hald. Ut frå måten likningsstyresmaktene har fastsett dette på, er det lagt opp til tilordning av ei inntekt som svarer til ei normalinntekt. Eg kan ikkje sjå at det er tvilsamt at A fekk redusert inntekta si på ein måte som går inn under § 13-1, når han i denne situasjonen ikkje mottok arbeidsgodtgjersle.
- (46) Det neste spørsmålet er om det var interessefellesskap mellom A og andre deleigarar eller selskapet. Lagmannsretten har her uttala at det er ”av underordnet betydning om interessefellesskapet anses å foreligge med selskapet eller med deltaker, og etter lagmannsrettens syn foreligger det interessefellesskap med begge”.
- (47) Eg er i og for seg einig i dette. Det er likevel slik at eit ansvarleg selskap ikkje har vore rekna å vere eit eige rettssubjekt. Det kan nok synest å vere eit terminologisk spørsmål om dette inneber ei vurdering i høve til selskapet eller i høve til dei andre deltakarane. Eg byggjer likevel avgjerda på regelsetta som gjeld for det ansvarlege selskapet. I eit slikt selskap får den eine deltakaren sine disposisjonar direkte verknader for dei andre deltakarane. Når ein deltakar ikkje får særskilt godtgjersle for sitt arbeid, blir overskotet til dei andre deltakarane større. Manglande godtgjersle vil også etter omstenda kunne føre til at delingsreglane ikkje kjem til bruk. Blir det fastsett personskatt for ein deltakar, vil denne kunne krevjast refundert av selskapet, jf. skattelova § 16-50. Ansvar for tap kan gjerast gjeldande mot alle deltakarane. Det ligg også ein føresetnad av interesse i Ot.prp. nr 26 (1980–81) side 66 om den tilsvarende føresegna i skattelova av 1911 § 54 første ledd:
- ”Interessefellesskapet må gi den ene en faktisk innflytelse over den annens disposisjoner på vesentlig samme måte som f. eks. en deltaker i et foretak.”**
- (48) Etter dette legg eg til grunn at det her var nødvendig interessefellesskap. Det er då ikkje nødvendig å gå inn på den konkrete tilknytninga mellom A og C.
- (49) Det tredje spørsmålet er om inntekta vart redusert ”på grunn av” interessefellesskapet. Her er det eit spørsmål om årsakssamanheng. Situasjonen for A var at han som lege hadde utført arbeid verdsett til ein så stor sum som 200 000 kroner for selskapet i andre halvår

2001. Eg kan ikkje sjå nokon anna grunn til at A gjorde dette utan vederlag, enn at han hadde interessefellesskap. Etter mitt syn ville det vore utenkjeleg at A som lege hadde gjort tilsvarende arbeidsinnsats for ein privat eller offentlig helseinstitusjon utan å få betalt for det.

- (50) Eg er såleis komen til at likningsstyresmaktene hadde heimel til å nytte gjennomskjering etter § 13-1. Det neste spørsmålet er då kva verknader dette skal ha.
- (51) Det går fram av § 12-10 første ledd bokstav b at det skal liknast etter delingsmodellen dersom ein deltakar har krav på minst to tredjedelar av overskotet medrekna arbeidsgodtgjersle. Ved gjennomskjeringa er A tilordna ei arbeidsgodtgjersle på 200 000 kroner, og overskotet i selskapet til deling er redusert tilsvarende. Dersom summen på 200 000 skal tilleggjast selskapsinntektene elles som tilkom ektefellane A, vil dei kome over to tredjedelar av selskapsinntektene.
- (52) A har gjort gjeldande at likningsstyresmaktene ikkje på dette viset kan endre inngåtte avtalar, og at det i høgda kan vere spørsmål om å omklassifisere 200 000 kroner av overskotsdelen til løn. Til dette vil eg seie at gjennomskjering inneber at inngåtte avtalar blir gjennomskorne ved skattevurderinga utan at dette grip inn i dei privatrettslege tilhøva. Det er ikkje noko anna som skjer ved bruk av § 13-1 enn det som elles skjer ved gjennomskjering. Etter mitt syn kan A heller ikkje kome i ei anna og betre stilling enn det som hadde vore situasjonen dersom han hadde oppgitt 200 000 kroner som arbeidsgodtgjersle i sjølvmeldinga. Å late vere å bruke delingsreglane etter ei slik gjennomskjering, ville gjere at omsyna bak reglane i skattelova § 13-1 ikkje hadde vorte ivaretekne.
- (53) Det siste spørsmålet i saka gjeld bruk av tilleggsskatt. Ved lagmannsrettens dom vart det avgjort at tilleggsskatt skulle påleggjast med 30 prosent. Staten har ikkje anka dommen på dette punktet.
- (54) Tilleggsskatt etter likningslova § 10-2 nr. 1 skal nyttast der ein skattytar i sjølvmelding, næringsoppgåve eller anna oppgåve til likningsstyresmaktene gir ”uriktige eller ufullstendige opplysningar som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt...”. Likningsoppgåvene frå A inneheldt ikkje opplysningar om at han hadde arbeid i selskapet. Det er då ikkje tvilsamt at det vart gitt ”ufullstendige opplysningar”.
- (55) Etter likningslova § 10-4 nr. 1 skal det då som utgangspunkt fastsetjast tilleggsskatt med 30 prosent. Likningslova § 10-4 nr. 2 viser til § 10-3 bokstav b. I tilfelle som går inn § 10-4 nr. 2 skal tilleggsskatten vere halvparten av det han elles ville vore.
- (56) Saka gir ikkje grunnlag for å gå inn på problemstillingar i tilknytning til manglande forståing av vanskelege eller tvilsame rettsreglar. A let vere å gi opplysningar om tilhøve som klart er omhandla i lova, og der det er lagt til rette for opplysningar i næringsoppgåve for selskapet og oppgåve over formue og inntekt for deltakar i selskapet. Kravet til spesifikasjon i oppgåvene kunne nok ha vore eit anna dersom det var oppgitt at selskapet gjekk inn under delingsreglane, slik at det i alle fall skulle vore fastsett personinntekt, jf. skattelova § 12-2 bokstav g.
- (57) Omorganiseringa frå AS til ANS hadde sin bakgrunn i – i alle fall for ein stor del – at likningsstyresmaktene skar gjennom og ikkje godkjende ein av aksjonærane i AS’et som

reell. I den konkrete situasjonen skulle det også gitt grunn for A til å vere påpasseleg med å gi fullstendige opplysningar.

- (58) Det er etter dette ikkje grunnlag for å endre fastsetjinga av prosentsatsen på tilleggsskatten.
- (59) Tilleggsskatten vart fastsett ikkje berre for den personinntekta på 200 000 kroner som A vart tilordna, men også for auken i personskattegrunnlaget som følgje av at selskapet vart eit delingsforetak. Etter likningslova § 10-2 nr. 1 skal tilleggsskatten ”fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt”.
- (60) Eg kan ikkje sjå det annleis enn at det må vere ein konsekvens av reglane om tilleggsskatt at denne også omfattar dette tillegget i personinntekta. Som det går fram av det eg har sagt før, har dei mangelfulle opplysningane også i stor grad ei side til delingsreglane.
- (61) Bruk av tilleggsskatt går inn under omgrepet ”criminal charge” i Den europeiske menneskerettskonvensjonen artikkel 6. Av det følgjer også eit proporsjonalitetskrav når det gjeld sanksjonen. Som eg nett nemnde har dei urette eller ufullstendige opplysningane i stor grad ei side nettopp til delingsreglane. I denne situasjonen kan det ikkje vere uproporsjonalt at konsekvensane av delingsreglane gir seg utslag i omfanget av tilleggsskatten. Effektivitetsomsynet ved skatteinnkrevjinga må her tilleggast vekt.
- (62) Anken har vore fånytt. Det er ikkje grunnlag for å gjere unntak frå hovudregelen om at motparten då må tilkjennast sakskostnader for ankeinstansen, og staten bør såleis tilkjennast sakskostnader for Høgsterett, jf. tvistemålslova § 180 første ledd. I samsvar med oppgåve blir sakskostnadene sette til 197 500 kroner, der 39 500 kroner er meirverdiavgift og resten salær. Lagmannsrettens sakskostnadsavgjerd for lagmannsretten og tingretten bør bli ståande.
- (63) Eg røystar etter dette for slik

D O M :

1. Lagmannsrettsdommen blir stadfesta.
2. I sakskostnader for Høgsterett betaler A til staten v/Akershus fylkesskattekontor 197 500 – eithundreogtittisjutusenfemhundre – kroner innan 2 – to – veker frå forkynninga av denne dommen med tillegg av den alminnelege forseinkingsrenta etter forseinkingsrentelova § 3 første ledd første punktum frå forfall til betaling skjer.

- (64) Dommer **Oftedal Broch:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (65) Dommer **Bruzelius:** Likeså.
- (66) Kst. dommer **Sverdrup:** Likeså.
- (67) Dommer **Tjomsland:** Likeså.

(68) Etter røystinga sa Høgsterett slik

D O M :

1. Lagmannsrettsdommen blir stadfesta.
2. I sakskostnader for Høgsterett betaler A til staten v/Akershus fylkesskattekontor 197 500 – eitthundreogtittisjutusenfemhundre – kroner innan 2 – to – veker frå forkynninga av denne dommen med tillegg av den alminnelege forseinkingsrenta etter forseinkingsrentelova § 3 første ledd første punktum frå forfall til betaling skjer.