



NORGES HØYESTERETT

Den 17. juni 2009 avsa Høyesterett dom i

HR-2009-01239-A, (sak nr. 2008/1821), sivil sak, anke over dom,

Staten v/Skatt vest

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Goud Helge Homme Fjellheim)

mot

Lars Gaard
Knut Johan Tveit

(advokat Irene Søreide – til prøve)

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

- (1) Dommer **Matningsdal**: Saken gjelder gyldigheten av ligningen av aksjonærer ved overdragelse av samtlige aksjer i selskapet. Spørsmålet er om en del av vederlaget skal regnes som ”fordel vunnet ved arbeid”, jf. skatteloven § 5-10, når selgerne samtidig forpliktet seg til etter salget å være ansatt i selskapet, eventuelt andre selskaper i samme konsern, og ikke drive konkurrerende virksomhet.
- (2) Maritime Industry Services AS – heretter betegnet MIS – ble etablert i 1995. Bedriften utfører ingeniørtjenester, fabrikasjon og installasjon offshore. Selskapet hadde i 1996 47 ansatte og en del innleide personer. Aksjene var eid av John Helge Liseth, Gaard Consultants AS og Knut Johan Tveit med henholdsvis 203,5 aksjer (45,2 %) 201,5 aksjer (44,8 %) og 45 aksjer (10 %) – totalt 450 aksjer. Aksjekapitalen var kr 450 000. Selskapet ble stiftet av de to førstnevnte, mens Tveit ble aksjonær i oktober 1995 ved å kjøpe aksjer av de opprinnelige aksjonærene.
- (3) Gaard Consultants AS var 100 % eid av Lars Gaard, som var ansatt i dette selskapet.

(4) Etter at Liseth forgjeves hadde forsøkt å kjøpe ut de to medaksjonærene, ble de enige om å finne en utenforstående kjøper. Liseth ble overlatt det praktiske salgsarbeidet. Etter at han hadde møtt flere interessenter, gjorde han til slutt en muntlig avtale med Hitec ASA om salg av MIS.

(5) I brev av 1. oktober 1997 skisserte Hitec hvilke hovedelementer selskapet tenkte seg skulle inngå i avtalen. Det het blant annet:

”1. Nåværende aksjonærer og nøkkelpersonell forutsettes å binde seg til fortsatt ansettelse i Maritime Industry Service AS/Hitec-konsernet minimum ut år 2000, basert på standard Hitec ansettelsesavtale. Vi ber Dem opplyse hvem De eventuelt vil betegne som nøkkelpersonell i tillegg til aksjonærene.

2. Vi ønsker å basere prisfastsettelsen av Maritime Industry Service AS på en fast og en variabel del. Den faste delen av prisfastsettelsen bindes opp til Maritime Industry Service AS's egen kapital situasjon. Den variable delen fastsettes mot fremtidige resultater. Ut fra mottatt tallmateriale og opplysninger Hitec ASA er blitt forelagt, vil prisfastsettelsen fra Hitec sin side harmonere med Maritime Industry AS sine aksjonærers prisantydning.

3. Aksjene kan kjøpes i sin helhet ved avtalens inngåelse med betaling som nevnt i foregående punkt. Alternativt kan mer enn 90% av aksjene kjøpes ved avtalens inngåelse, mens de resterende aksjer kjøpes ved fastsettelse av neste års regnskap og dermed ved fastsettelsen av kjøpesummens variable del. Det siste vil gi Dem en skattemessig fordel.

...”

(6) Den 20. oktober 1997 inngikk partene en intensjonsavtale om overdragelse av aksjene og fortsatt ansettelse av aksjonærene ut året 2000. Kjøpsavtalen er deretter undertegnet 26. januar 1998. Om aksjenes overdragelse fastsatte avtalens punkt 2:

”2.1 Selgerne skal overdra sine aksjer i MIS i tre trinn således: Hitec overtar aksjene i MIS med minst 91% pr 01.01.98 og det resterende i to likelydende deler pr 01.01.2000 og 01.01.2001.

	Totalt	Trinn 1	Trinn 2	Trinn 3
John Helge Liseth	203,5	185	9,5	9
Gaard Consultants AS	201,5	184	8,5	9
<u>Knut Tveit</u>	<u>45</u>	<u>41</u>	<u>2</u>	<u>2</u>
Sum	450	410	20	20

Trinn 1 er ved denne avtalens undertegning gjennomført.

...

2.4 De aksjebrev som ikke allerede er overdratt (jfr pkt 2.1 trinn 2 og 3) deponeres ved denne avtales undertegning hos advokatfirma Legal v/advokat Thomas Smedsvig ...

...

2.5 Aksjebrevene for det enkelte trinn overleveres Hitec i tiltransportert stand mot samtidig betaling av kjøpesum for det tilhørende trinn.”

(7) Kjøpesummen var regulert i avtalens punkt 3:

- ”3.1 **Kjøpesummen for samtlige aksjer i MIS fastsettes med en fast og en variabel del. Kjøpesummen er 12 MNOK. Dette forutsetter en bokført egenkapital på minimum 5 MNOK pr 31.12.97.**

Det forutsettes at regnskapet for 1997 er avsluttet og revisjonsberetning avgitt før 01.03.98, samt at Hitec ASA, evt ved bruk av eksterne konsulenter/revisor, får full anledning til dialog med MIS og selskapets revisor og ubegrenset innsyn i detaljer til avlagt regnskap.

...

- 3.3 Kjøpesummen for hvert enkelt Trinn utbetales til Selgerne således:**

Trinn 1	01.01.1998	2,2 MNOK
”	01.03.1998	2,8 MNOK
Trinn 2	01.01.2000	3,5 MNOK
Trinn 3	01.01.2001	3,5 MNOK

...

Dersom egenkapitalen pr 31.12.97 er mindre enn 5 MNOK, skal det føre til en avkortning av kjøpesummen med tilsvarende beløp som avviket ved utbetalingen pr 01.03.98.

...

- 3.5 Forutsetning for betaling er at selgerne er ansatt i Hitec-konsernet ved utbetalingstidspunktene, jfr pkt 3.3 og 3.4. Dødsfall og uførhet er ikke fritaksgrunn for utbetaling av kjøpesummen. Ved dødsfall skjer utbetaling til dødsbo. Oppsigelse eller avskjed fra kjøpers side er ikke fritaksgrunn for utbetaling.**

Bortfall av betaling kan kun gjøres gjeldende overfor den aktuelle selger som slutter, og ikke kollektivt for alle.”

- (8) Det er opplyst at klausulene i punkt 3.5 om dødsfall, uførhet, oppsigelse og avskjed ble tatt inn i avtalen etter at selgerne kort tid før undertegningen hadde forelagt en advokat avtaleutkastet. Samtlige utbetalinger ble fordelt forholdsmessig på selgerne i henhold til deres andel av aksjene.
- (9) Det beløpet som ble utbetalt 1. januar 1998, tilsvarte omtrent bokført egenkapital ved årsskiftet 1996/1997, mens det beløpet som skulle utbetales 1. mars 1998, tilsvarte forventet økning i egenkapitalen i 1997.
- (10) Om ansettelsesforhold fastsatte punkt 4:

- ”4.1 **John Helge Liseth, Lars Gaard og Knut Tveit skal etter denne avtales undertegning ha sine ansettelsesforhold i MIS.**

- 4.2 Selgerne forplikter seg til å fortsette sine ansettelsesforhold minimum fram t.o.m. 31.12.2000. Bestemmelsen er ikke til hinder for at Selgerne, samlet eller hver for seg, etter avtale overføres til annen stilling i Hitec-konsernet. Dersom Selgerne i bindingsperioden overføres til annet selskap i Hitec-konsernet, skal bindingstiden også gjelde for den nye stillingen.**

- 4.3 Selgerne kan ikke, verken samlet eller hver for seg, drive virksomhet som kommer i konkurranse med noen virksomhet som utøves eller planlegges i Hitec-konsernet. Uttrykket ’drive virksomhet’ skal i denne forbindelse**

omfatte å ta ansettelse i, bli medeier i, ta del i styret eller ledelse av, være rådgiver for eller på annen måte involvere seg i, direkte eller indirekte, konkurrerende virksomhet. Dette konkurranseforbud skal gjelde så lenge ansettelsesforholdet består, dog minimum fram til 31.12.2000.

4.4 Selgerne og øvrige MIS-ansatte inngår i opsjonsordningen for Hitec-konsernet f.o.m. 01.01.98.”

- (11) Tveit og Liseth var på dette tidspunktet ansatt i MIS. Gaard, som hittil hadde vært ansatt i Gaard Consultants AS, inngikk også ansettelsesavtale med MIS hvor han var ansatt inntil han etter påske 2001 begynte i en stilling i StatoilHydro. Tveit er fortsatt ansatt i MIS, som han i 2003 gjennom selskapet Tvesko Invest AS kjøpte for åtte millioner kroner. Liseth ble i mai 2000 ansatt som viseadministrerende direktør i National Oilwell Norway AS, som var Hitecs morselskap. Han fikk samtidig utbetalt den resterende summen som Hitec skulle betale ham.
- (12) Avtalens punkt 5.2 gav Hitec hevingsrett i følgende tilfeller:
- ”• virksomheten ikke svarer til selgernes gitte opplysninger,
 - selgerne har misligholdt sin opplysningsplikt om vesentlige forhold av betydning for ervervet,
 - virksomheten er i vesentlig dårligere stand enn erververen hadde grunn til å regne med etter kjøpesummens størrelse og forholdene ellers.”
- (13) Ved heving skulle de foretatte delbetalingene tilbakebetales. Etter avtalens punkt 5.3 skulle partene avklare disse forhold innen 1. mai 1998.
- (14) I avtalens punkt 6.1 gav selgerne diverse garantier. For det tilfellet at noen av garantiene ble aktuelle fastsatte punkt 6.2:
- ”Dersom det senere viser seg at foranstående garanti ikke er oppfylt, skal Selgerne in solidum holde Hitec skadesløs.
Dersom senere bokettersyn, endring av ligning eller andre ekstraordinære forhold medfører krav om betaling av skatt, avgift eller andre krav i tilknytning til MIS’ virksomhet før 01.01.98, skal Selgerne in solidum holde Hitec skadesløs.

Krav fra Hitecs side skal bare framsettes for beløp som samlet overstiger NOK 100 000,-.”**
- (15) Tveit oppgav restvederlaget som kapitalinntekt for 2000 og 2001 med kr 350 000 på hvert år. Restvederlagene utbetalt til Gaard Consultants AS ble oppgitt som kapitalinntekt for dette selskapet for de samme årene med kr 1 567 200 på hvert år. De fremgikk dermed ikke av Gaards personlige selvangivelse.
- (16) Stavanger likningskontor mottok 9. februar 2004 en kontrollmelding fra Rogaland fylkesskattekontor. Ved brev av 17. desember 2004 ble Tveit varslet om endring av ligningen for 1998, 2000 og 2001, idet man vurderte å omklassifisere deler av vederlaget til ”fordel vunnet ved arbeid” etter skatteloven § 5-1 jf. § 5-10. Jæren likningskontor sendte den 5. juli 2005 tilsvarende varsel til Gaard og Gaard Consultants AS.
- (17) Etter at Tveit hadde uttalt seg om endringen, traff Stavanger likningsnemnd den 16. august 2006 vedtak hvor personinntekten ble forhøyet med kr 350 000 for hvert av inntektsårene 2000 og 2001. For inntektsårene 1998, 2000 og 2001 ble videre alminnelig inntekt forhøyet fordi han hadde anvendt uriktig inngangsverdi for aksjene som følge av

at han hadde beregnet RISK med utgangspunkt i feil ervervsår. For dette forholdet ble han også ilagt tilleggsatt med 30 %.

- (18) For Gaards vedkommende traff Jæren likningsnemnd den 14. mars 2006 vedtak hvor personinntekten ble forhøyet med kr 1 567 200 for hvert av inntektsårene 2000 og 2001.
- (19) Vedtakene har som konsekvens at Tveit og Gaard må betale toppskatt og trygdeavgift av de aktuelle beløpene.
- (20) Tveit og Gaard brakte sine respektive vedtak inn for henholdsvis Stavanger og Jæren tingrett. Stavanger tingrett besluttet den 20. februar 2007 å overføre Tveits sak til videre behandling ved Jæren tingrett, jf. domstoloven § 38. Jæren tingrett har forent sakene til felles behandling.
- (21) Jæren tingrett avsa den 30. november 2007 dom med slik domsslutning:

”I sak 06-154844TVI-SBYR

1. **Ligningen for Knut Johan Tveit for inntektsårene 1998, 2000 og 2001 oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at vederlag for aksjesalg ikke kan skattlegges som lønn, og at tilleggsatt beregnes med 15 %.**
2. **Staten v/Rogaland Fylkesskattekontor dømmes til innen 2 – to – uker fra dommens forkynning å betale saksomkostninger til Knut Johan Tveit med 191.732 – hundreogtrentifusensyv hundreogtrentito – kroner, med tillegg av rente etter forsinkelsesrenteloven fra forfall og inntil betaling finner sted.**

I sak 06-121383TVI-JARE

1. **Ligningen for Lars Gaard for inntektsårene 2000 og 2001 oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at vederlag for aksjesalg ikke kan skattlegges som lønn.**
2. **Staten v/Rogaland Fylkesskattekontor dømmes til innen 2 – to – uker fra dommens forkynning å betale saksomkostninger til Lars Gaard med 220.113 – tohundreogtyvetusenett hundreogtrenten – kroner, med tillegg av rente etter forsinkelsesrenteloven fra forfall og inntil betaling finner sted.”**

- (22) Jeg nevner at Tveit ikke bestred adgangen til å endre aksjenes inngangsverdi, idet han innrømmet at RISK var uriktig beregnet. Det var tilleggsatt satsen han bestred, og som retten kom til skulle reduseres til 15 %.
- (23) Det kan også nevnes at Liseths ligning er endret tilsvarende ved Sandnes likningsnemnds vedtak av 20. juni 2006. Også han har anlagt sak for Jæren tingrett med påstand om at ligningen oppheves. Denne saken er stanset.
- (24) Staten v/Rogaland fylkesskattekontor anket dommen til Gulating lagmannsrett, som den 18. september 2008 avsa dom med slik domsslutning:
- ”1. **Tingrettens dom i sak 06-154844TVI-SBYR og 06-121383TVI-JARE, domsslutningenes punkt 1 og 2, stadfestes.**
 2. **I saksomkostninger for lagmannsretten betaler Staten v/Skatt Vest kr 148 467 – etthundreogfortiått tusen fire hundreogsekstisju – til Lars Gaard, og**

kr 150 312 – etthundreogfemtitusentrehundreogtolv – til Knut Johan Tveit, alt innen to – 2 – uker fra dommen er forkynt.”

- (25) Staten v/Skatt vest har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse og bevisbedømmelse. Saken står i det vesentlige i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.
- (26) Den ankende part, *Staten v/Skatt vest*, har i korte trekk anført:
- (27) Etter ligningsloven § 8-1 skal ligningmyndighetene foreta en selvstendig prøving av de opplysningene som skattyteren har gitt og fastsette det faktiske grunnlaget for ligningen etter en fri bevisvurdering av alle foreliggende opplysninger. Det avgjørende spørsmålet er etter dette om det vederlaget som skulle utbetales i Trinn 2 og 3, er ”fordel vunnet ved arbeid”, jf. skatteloven § 5-1. Ved denne vurderingen er ikke partenes betegnelse av vederlaget avgjørende. Avgjørende er om restvederlaget ut fra innholdet i det privatrettslige forholdet mellom partene må regnes som ”fordel vunnet ved arbeid”.
- (28) Det anføres at selgerne etter avtalen skulle prestere to realytelser: I tillegg til å overdra samtlige aksjer, påtok de seg en arbeidsforpliktelse kombinert med en plikt til i den samme perioden å avstå fra konkurrerende virksomhet. Vederlag for slike karensklausuler er også ”fordel vunnet ved arbeid”. Utbetalingen i Trinn 1 gjelder aksjeoverdragelsen, mens vederlaget i Trinn 2 og 3 gjelder den andre realytelsen. Den avtalefestede sammenhengen mellom bindingstiden og restvederlaget er tilstrekkelig til å anse denne del av vederlaget som ”fordel vunnet ved arbeid”. Det er ikke avgjørende om den avtalte arbeidsforpliktelsen arbeidsrettslig er gyldig eller ikke, idet en unnlattelse av å oppfylle avtalen klart ville ha konsekvenser for selgernes adgang til å kreve utbetaling under Trinn 2 og 3.
- (29) Dersom Høyesterett kommer til at den avtalefestede arbeidsplikten og karensklausulen ikke er tilstrekkelig til å begrunne at restvederlaget er ”fordel vunnet ved arbeid”, blir spørsmålet hvilket vederlag avtalepartene ville ha fastsatt dersom selgerne ikke hadde påtatt seg disse pliktene. I denne sammenheng er den inngåtte avtalen uansett et tungtveiende bevismoment. Den verdifastsettelsen som i ettertid er foretatt av statsautorisert revisor Erga, hvor verdien av selskapet i 1997 er beregnet til 22 millioner kroner, kan ikke tillegges nevneverdig vekt. Dette er blant annet begrunnet med at den beste indikatoren på markedsverdien i 1997 er hva markedet faktisk var villig til å betale.
- (30) At ni prosent av aksjene ble overført i Trinn 2 og 3, kan ikke medføre at noen del av det vederlaget som ble utbetalt under disse trinnene, kan anses som vederlag for aksjene. Selgerne ville således, etter statens vurdering, hatt plikt til å overføre aksjene også dersom de ikke hadde mottatt noe restvederlag begrunnet i at de ikke oppfylte arbeidsplikten. Dette forholdet kan dessuten ikke under noen omstendighet begrunne at mer enn ca. kr 500 000 av restvederlaget anses som vederlag for aksjene.
- (31) I forhold til Gaard anføres det at det ikke kan være avgjørende for hans skatteplikt at restvederlaget ble utbetalt til Gaard Consultants AS. Når utbetalingen var betinget av at han personlig påtok seg en arbeidsplikt og en karensklausul, blir konsekvensen at inntekten også skal tilordnes ham.
- (32) Det anføres at toårsfristen for omgjøring i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke kommer til anvendelse, idet begge ankemotpartene har gitt ”uriktige eller ufullstendige

opplysninger”. Alternativet ”ufullstendige opplysninger” er oppfylt dersom skattyteren ikke har gitt en opplysning eller fremlagt et dokument som gjelder sentrale elementer ved ligningen. Dette vilkåret er oppfylt, idet ingen av ankemotpartene fremla salgsavtalen.

(33) Staten v/Skatt vest har nedlagt denne påstand:

”I sak mot Knut Johan Tveit:

1. **Ligningen for Knut Johan Tveit for inntektsåret 1998 oppheves. Ved ny ligning for 1998 legges det til grunn at tilleggsskatt beregnes med 15 %. For øvrig frifinnes staten v/Skatt vest.**
2. **Staten v/Skatt vest tilkjennes sakskostnadene for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.**

I sak mot Lars Gaard:

1. **Staten v/Skatt vest frifinnes.**
2. **Staten v/Skatt vest tilkjennes sakskostnadene for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.”**

(34) Ankemotpartene, *Knut Johan Tveit og Lars Gaard*, har i korte trekk anført:

(35) Det bestrides at restvederlaget på sju millioner kroner er vederlag for noen arbeidsplikt eller karensklausul. Vederlaget på 12 millioner kroner var i sin helhet vederlag for aksjene.

(36) Hvorvidt en del av et salgsvederlag skal regnes som ”fordel vunnet ved arbeid” er verken regulert i skatteloven eller noen forskrift. Spørsmålet må dermed løses på grunnlag av alminnelige bestemmelser og prinsipper som kan utledes av tidligere rettspraksis hvor tilknytnings- og årsakskravet har vært omtvistet.

(37) Avgjørelsen må bero på en helhetsvurdering hvor man tar utgangspunkt i om det foreligger en tilstrekkelig og kvalifisert tilknytning mellom vederlaget og en arbeidsforpliktelse slik at deler av det mest naturlig skattlegges som arbeidsinntekt. Om tilknytningsmomentet anføres det at avgjørelser som gjelder spørsmålet om det overhodet foreligger skatteplikt, ikke uten videre kan legges til grunn i saker som den foreliggende, hvor det ikke er spørsmål om skatteplikt, men hva som er riktig skattemessig subsumsjon av vederlaget. Staten bygger på en uriktig forståelse av rettspraksis når man synes å likestille avgjørelser for de to typetilfellene.

(38) Ved den konkrete vurderingen må det tas utgangspunkt i avtalens ordlyd, og hele avtalen må leses i sammenheng. Den kan ikke tas til inntekt for at karensklausulen og arbeidsplikten innebar at restvederlaget var betinget av at disse vilkårene ble oppfylt. Dette underbygges av at avtalen inneholder klausuler som ikke kan tas på ordet. Som eksempel er det særlig fremhevet at avtalens punkt 2.1 fastsetter at ”[t]rinn 1 er ved denne avtalens undertegning gjennomført”. Det er ikke riktig, idet andre delbetaling under Trinn 1 først skulle skje 1. mars 1998, mens avtalen ble undertegnet 26. januar. Videre anføres det at hensett til de betydelige garantiene selgerne påtok seg i avtalens punkt 6, og som ikke var tidsbegrenset, var det naturlig at Hitec ønsket å holde tilbake det aktuelle beløpet en periode.

- (39) Som ledd i begrunnelsen for at restvederlaget ikke var betinget av noen arbeidsforpliktelse er det videre fremhevet at det er tale om en stor produksjonsbedrift hvor hele vederlaget vanligvis må anses som vederlag for aksjene. Det er videre bestridt at Tveit, Gaard og Liseth kunne regnes som nøkkelpersoner. Når de dessuten etter salget minst mottok markedslønn, taler også det mot statens tolking av avtalen.
- (40) Det må også legges vekt på at avtalens formål var å overføre aksjer. I praksis forekommer det neppe at vederlaget er begrenset til selskapets bokførte egenkapital. Det betales alltid noe i tillegg for fremtidig inntjeningsevne. Og i dette tilfellet hadde selskapet en markedsverdi på minst 12 millioner kroner – noe som bekreftes av statsautorisert revisor Ergas verdivurdering, som konkluderte med en markedsverdi på 22 millioner kroner. Når selskapets markedsverdi uansett var minst 12 millioner kroner, kan ikke under noen omstendighet deler av vederlaget regnes som ”fordel vunnet ved arbeid”.
- (41) Subsidiært vises det til at Høyesterett har full prøvelsesrett med hensyn til hvor stor andel av restvederlaget som eventuelt kan regnes som vederlag for de forpliktelsene de påtok seg. I denne sammenheng understrekes det at likningsnemndene ikke gav noen begrunnelse for hvorfor de konkluderte med at hele beløpet utgjorde ”fordel vunnet ved arbeid”.
- (42) Det bestrides at noen del av restvederlaget kan tilordnes Gaard, idet det var Gaard Consultants AS, og ikke han, som var part i avtalen.
- (43) Endelig anføres det at omgjøring uansett er utelukket, idet toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 kommer til anvendelse. Det må foretas en objektiv vurdering i forhold til hva de burde ha forstått. De har levert alle lovpålagte skjema, og det kan ikke kreves at de også skulle ha oversendt kopi av salgsavtalen, idet de ikke kunne forstå at ligningsmyndighetene skulle regne restvederlaget som ”fordel vunnet ved arbeid”.
- (44) Knut Johan Tveit og Lars Gaard har nedlagt denne påstand:

”I saken mot Lars Gaard:

1. Anken forkastes.
2. Lars Gaard tilkjennes omkostninger for Høyesterett.

I saken mot Knut Johan Tveit:

1. Anken forkastes.
2. Knut Johan Tveit tilkjennes omkostninger for Høyesterett.”

- (45) *Jeg er kommet til at anken fører fram.*
- (46) Den aktuelle avtalen er inngått i 1998. Da skatteloven av 1999 trådte i kraft 1. januar 2000, og de omstridte utbetalingene ble foretatt i 2000 og 2001, er det 1999-loven som kommer til anvendelse. Dette lovvalget har imidlertid ingen betydning for de rettsspørsmål saken reiser.

- (47) Skatteloven § 5-1 fastsetter at som skattepliktig inntekt regnes blant annet ”fordel vunnet ved arbeid”. Inntektsbegrepet er utdypet i § 5-10 bokstav a:

”Fordel vunnet ved arbeid omfatter blant annet:

- a. lønn, honorar, feriepenger og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold, men ikke i virksomhet. Som annen godtgjørelse anses blant annet tantieme, gratiale, ventepenger, drikkepenge, provisjon, premier, priser, stipend og lignende ytelser, samt ytelser som omfattes av §§ 5-11 til 5-14.”**

- (48) Om denne oppregningen uttales det i Ot.prp. nr. 86 (1997–98) side 50 andre spalte:

”Denne eksemplifiseringen danner ikke noen yttergrense for inntektsbegrepet. Avgjørende vil være om fordelene kan anses vunnet ved arbeidsforholdet. Dette vilkåret kan være oppfylt også for fordelene som har løsere tilknytning til arbeidsforholdet enn de fordelene som er nevnt eksplisitt i bokstav a annet punktum.”

- (49) Det er for det første klart at vederlag for å ta mot en stilling – ”sign on fee” – regnes som ”fordel vunnet ved arbeid” og ikke bare den løpende arbeidsgodtgjørelsen. Videre fastsetter forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 av 22. november 1999 nr. 1160 § 12-2-3 følgende:

”Som personinntekt etter skatteloven § 12-2 første ledd a, og som avgiftspliktig ytelse etter folketrygdloven § 23-2 første ledd, regnes godtgjørelse som utbetales en arbeidstaker for at denne skal avstå fra å ta stilling i en konkurrerende bedrift eller fra selv å etablere konkurrerende virksomhet i et bestemt tidsrom (karens godtgjørelse). Dette gjelder selv om godtgjørelsen utbetales etter at arbeidsforholdet er opphørt.”

- (50) Høyesterett har i flere saker behandlet fordelingen av salgssummen på kapital- og arbeidsinntekt i tilfeller hvor selgeren av et foretak fortsetter å arbeide i foretaket eller blir ansatt i det. I Rt. 2008 side 1307 (Skogli) avsnitt 32 uttaler førstvoterende følgende om slike tilfeller:

”Jeg tolker både Paulsen- og Alst-dommen slik at man ved den skatterettslige bedømmelsen av forretningsverdien skal holde utenfor verdien det har for kjøper at selger tar ansettelse hos ham etter overdragelsen. Forretningsverdien skal fastsettes som om selgeren tenkes borte. Dette innebærer at personavhengig forretningsverdi trekkes ut før den skatterettslige forretningsverdien fastsettes.”

- (51) Dette standpunktet er nærmere utdypet i avsnitt 35:

”Jeg legger etter dette til grunn mer generelt at den såkalte personavhengige forretningsverdien knyttet til selger skal holdes utenfor forretningsverdien. Jeg legger videre til grunn at i den grad det i forbindelse med virksomhetsoverdragelse ytes vederlag eller annen fordel foranlediget av selgers senere innsats for kjøper, må dette anses som fordel vunnet ved arbeid etter skatteloven § 5-10, og beskattes som arbeidsinntekt.”

- (52) Rt. 2008 side 1307 gjaldt rett nok salg av et enkeltpersonforetak hvor selgeren – en malermester – var den eneste ansatte, mens den foreliggende saken gjelder salg av et aksjeselskap som i 1996 hadde 47 ansatte, og som i tillegg leide inn arbeidskraft. De rettslige kriteriene som er sitert foran om sontringen mellom arbeids- og kapitalinntekt, vil imidlertid være de samme. En annen sak er at foretakets størrelse og karakter ved den konkrete bevisvurderingen vil kunne ha betydning for om noen del av det avtalte vederlaget kan regnes som ”fordel vunnet ved arbeid”.

- (53) Ligningsloven § 8-1 fastsetter at "[l]igningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger". Dette innebærer at man, i samsvar med hovedregelen i sivile saker, skal legge det mest sannsynlige faktum til grunn, jf. blant annet Rt. 2005 side 1461 avsnitt 54. I Rt. 2009 side 105 kom Høyesteretts flertall i avsnitt 112 til at domstolene i en sak som den foreliggende har full kompetanse til å prøve både rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen for det aktuelle ligningsvedtaket.
- (54) Ved den skatterettslige bedømmelsen tar jeg utgangspunkt i den normen som annenvoterende, dommer Bugge, formulerte i Rt. 1994 side 1064 på side 1071:
- "Som lagmannsretten er inne på, er utgangspunktet i skatteretten at de skattemessige virkninger av en disposisjon, eller en transaksjon, beror på det innhold partene selv har gitt disposisjonen eller transaksjonen, bedømt etter alminnelige formuesrettslige regler. Den materielle ordning partene har etablert seg imellom, innenfor avtalefrihetens ramme, styrer også de skattevirkninger ordningen skal få."**
- (55) Avgjørelsen beror altså på hva partene har avtalt. Hvilken avtale selgerne kunne ha oppnådd med en annen hypotetisk kjøper er irrelevant.
- (56) Både i rettspraksis og teori har det vært lagt til grunn at avtaler i næring mellom profesjonelle parter som utgangspunkt skal fortolkes objektivt, og at avtalens ordlyd må tillegges stor vekt. Jeg viser til Rt. 1994 side 581, som gjelder tolkingen av en aksjonæravtale, og Rt. 2002 side 1155, som gjelder en leieavtale vedrørende forretningslokaler. I den siste avgjørelsen er det imidlertid på side 1159 understreket at dersom det "kan påvises at kontraktspartene har hatt en felles forståelse som avviker fra kontraktens ordlyd, må dette legges til grunn i rettsforholdet mellom dem. Det generelle utgangspunkt jeg har angitt kan likevel ha betydning for den bevisstyrke som i slike tilfeller må kreves." Se også Rt. 2003 side 1132 avsnitt 35 og Rt. 2005 side 268 avsnitt 43.
- (57) Som jeg kommer tilbake til, har selgerne gitt forklaringer som avviker fra hva en naturlig tolking av avtalens ordlyd synes å tilsi. For slike tilfeller uttaler førstvoterende i Rt. 1998 side 1565 på side 1570 at man normalt bør legge størst vekt på de bevis som har størst tidsmessig nærhet til hendelsen. Dette har Høyesterett fulgt opp i flere senere saker. Standpunktet har også gyldighet i en sak som den foreliggende.
- (58) Jeg går etter dette over til den konkrete tolkingen av avtalen.
- (59) Etter min mening viser allerede Hitecs brev av 1. oktober 1997 at det var viktig for kjøperen at sentrale personer i MIS skulle forplikte seg til å fortsette i selskapet en periode etter overdragelsen. Dette illustreres av at denne plikten ble fremhevet i brevets punkt 1, og at det også ble bedt opplyst om eventuelle "nøkkelpersoner" i tillegg til aksjonærene.
- (60) Det vises videre til at den inngåtte avtalen i punkt 3.5 fastsetter at en "[f]orutsetning for betaling er at selgerne er ansatt i Hitec-konsernet ved utbetalingspunktene, jfr pkt 3.3 og 3.4". Om denne klausulen har ankemotpartene anført at når det vises til punkt 3.3, som også omfatter vederlag for bokført egenkapital, illustrerer det at man ikke kan legge

avgjørende vekt på avtalens ordlyd. Jeg er ikke enig i dette: Når punkt 3.5 leses i sammenheng med avtalen for øvrig, finner jeg det klart at Hitec la stor vekt på arbeidsplikten og karensklausulen. Jeg ser det altså slik at det utelukkende er tale om en mindre unøyaktighet.

- (61) At Hitec la stor vekt på den fremtidige arbeidsplikten og karensklausulen, fremgår etter min mening også av den detaljerte reguleringen i avtalens kapittel 4 – ikke minst punkt 4.3, som oppstiller en karensklausul som nærmest dekker enhver tenkelig mulighet for konkurrerende virksomhet.
- (62) At arbeidsplikten og karensklausulen var reell, illustreres også av partenes samtidige opptreden. Gaard, som før salget var ansatt i Gaard Consultants AS, ble etter salget ansatt i MIS. Han var ansatt der til påsken 2001 da han begynte i nytt arbeid i StatoilHydro. Arbeidsforholdet opphørte altså kort tid etter den treårsperioden han hadde forpliktet seg til. Jeg viser videre til at da Liseth i mai 2000 sluttet i MIS, overtok han en stilling i National Oilwell Norway AS som var morselskapet til Hitec ASA. Dette var fullt ut i samsvar med avtalens punkt 3.5 og 4.2.
- (63) Reservasjonene som selgerne fikk tatt inn i avtalens punkt 3.5 for dødsfall, uførhet samt oppsigelse og avskjed fra selgers side, underbygger at også de oppfattet arbeidsplikten og karensklausulen som et vilkår for å få utbetalt restvederlaget. Dette bestyrkes av den avsluttende klausulen i punkt 3.5 om at det ikke skulle få konsekvenser for de to andre selgerne om en av dem sluttet i MIS av andre grunner. Selgerne søkte således å helgardere seg mot å tape noen del av sitt vederlag.
- (64) Avtalens punkt 3.3 bestemte avkortning av det vederlaget som skulle betales 1. mars 1998 dersom den bokførte egenkapitalen pr. 31. desember 1997 var lavere enn fem millioner kroner. Dersom restvederlaget på sju millioner kroner ikke var betinget av at selgerne etterlevde arbeidsplikten og karensklausulen, men var vederlag for aksjene, hadde det vært naturlig at også restvederlaget skulle reduseres dersom egenkapitalen ble lavere enn fem millioner kroner. Jeg viser til at det beløpet som skulle utbetales 1. mars 1998, var begrunnet i forventet årsoverskudd i 1997. Dersom dette overskuddet ble lavere enn partene forutsatte, kunne dette også indikere at forventet fremtidig inntjening ville bli lavere enn forutsatt.
- (65) Som motargument mot at restvederlaget var betinget av at de etterlevde arbeidsplikten og karensklausulen, har ankemotpartene vist til at de minst mottok markedslønn. Dette er ikke bestridt. Etter min mening kan ikke dette forholdet tillegges vekt ved avtaletolkningen. Jeg viser til Rt. 2008 side 1307 hvor førstvoterende i avsnitt 51 uttaler:
- ”Skulle lønn på markedsnivå få betydning, måtte det være fordi slik lønn bevismessig kan tale mot at det er en kobling mellom vederlag for virksomheten og tidligere eiers arbeid for den nye eier. Når en slik sammenheng mellom vederlag og senere arbeid for ny eier er brakt på det rene på annet grunnlag, er selgers lønn hos den nye eier uten særlig betydning.”**
- (66) Slik jeg ser det, er dette vilkåret klart oppfylt i denne saken. Jeg viser særlig til at når Gaard forpliktet seg til å oppgi sin stilling i Gaard Consultants AS og dessuten påtok seg en treårig karensklausul, er det åpenbart at han måtte tilbys noe mer enn markedslønn.

- (67) I tillegg kommer at etter min mening må en betydelig del av restvederlaget ha vært vederlag for karensklausulen. Jeg er således uenig i ankemotpartenes anførsel om at det forhold at MIS på avtaletidspunktet var en større produksjonsbedrift, taler mot at restvederlaget var betinget av at selgerne etterlevde arbeidsplikten og karensklausulen. Sentralt i denne sammenheng er at det var tale om en nystartet bedrift som allerede etter to år hadde 47 ansatte og i tillegg benyttet innleid arbeidskraft. Når de personene som hadde stiftet denne bedriften, på så kort tid hadde maktet å etablere en bedrift av denne størrelsen, lå det i sakens natur at de på kort tid kunne gjenta dette dersom de etter salget stod fritt til å gjøre hva de ønsket. Og dersom de etablerte et nytt, konkurrerende selskap, kunne Hitec også risikere at ansatte i MIS ble ansatt i det nye selskapet. For ledelsen i Hitec må det ha vært åpenbart at man måtte gardere seg mot denne muligheten, og at det var nødvendig å betale selgerne for å avstå fra i en treårsperiode å etablere en konkurrerende virksomhet.
- (68) Ankemotpartene har også anført at de ikke kan regnes som nøkkelpersoner i den omfattende og igangværende virksomheten i MIS. For Gaards vedkommende er det vist til at han er ingeniør med spesialkompetanse innen styrkeberegning, at han aldri har hatt noen ledende stilling i MIS og at en god del av arbeidstiden gikk med til kundebesøk. Og for Tveits vedkommende er det vist til at han var rørlegger med en viss koordineringsrolle. Jeg kan heller ikke se at denne anførselen taler mot det som følger av en objektiv tolking av avtalen. Det vises til mitt tidligere utsagn om betydningen av de begivenhetsnære bevis. I den sammenheng er det etter min mening avgjørende at selgerne i Hitecs brev av 1. oktober ble anmodet om å angi eventuelle nøkkelpersoner i tillegg til dem selv. Og i intensjonsavtalen punkt 2, som er basert på opplysninger fra dem selv, er det kun ankemotpartene samt Liseth som er oppgitt som nøkkelpersoner. At Liseth må ha vært en dyktig leder, illustreres for øvrig av den høye stillingen han i 2000 fikk i Hitecs morselskap. Jeg kan selvsagt ikke utelukke at de tre hadde forskjellig betydning for MIS. Dette er imidlertid ikke avgjørende, idet avtalen omhandler dem under ett.
- (69) Ankemotpartene har videre fremhevet at det også taler mot statens tolking at deres andeler av restvederlaget tilsvarte deres forholdsmessige eierandel i MIS. Jeg er enig i at dette umiddelbart kan synes å tale mot statens tolking. Men jeg kan ikke se at dette forholdet har den vekten som ankemotpartene tillegger det. Da selgerne minst mottok markedslønn, er det som allerede nevnt mye som taler for at en vesentlig del av restvederlaget var begrunnet i karensklausulen. Og da MIS var stiftet av Liseth og Gaard, var det ikke unaturlig at deres andel tilsvarte deres eierandeler i selskapet.
- (70) Ankemotpartene har også sterkt fremhevet at selskapets markedsverdi var minst 12 millioner kroner uavhengig av om selgerne fortsatte i selskapet. I denne sammenheng har de særlig vist til verdivurderingen fra statsautorisert revisor Erga, som konkluderer med at selskapet hadde en markedsverdi på 22 millioner kroner. Denne verdivurderingen kan etter min mening ikke underbygge at selskapet hadde den påståtte markedsverdien. Som begrunnelse nøyer jeg meg med å trekke fram tre forhold:
- (71) For det første viser jeg til at verdien er basert på årsregnskapet for ett år, 1996. Dette er klart utilstrekkelig, og jeg kan ikke se at det kan oppveie de usikkerhetsmomentene som knytter seg til et så spinkelt erfaringsgrunnlag at det i vurderingen fremheves at "[s]elskapet er nylig etablert og har hatt få år med positiv inntjening". For det andre viser jeg til at vurderingen er basert på at selgerne skulle fortsette i selskapet, og at det utelukkende er lagt vekt på risikoen for at de skulle slutte. På bakgrunn av det jeg

tidligere har fremhevet om betydningen av en karensklausul, underbygger dette at verdivurderingen ikke er egnet til å illustrere selskapets markedsverdi på salgstidspunktet. For det tredje vises det til at Liseth har opplyst at han før salget til Hitec var i kontakt med flere interessenter. Det har formodningen for seg at selskapet ble solgt til den kjøperen som kom med det beste tilbudet. Når dette selskapet tilbød seg å betale 12 millioner kroner med klausulen om arbeidsplikt og karensperiode, er dette den sikreste indikatoren på markedsverdien i 1997.

- (72) Jeg er etter dette kommet til at i alle fall deler av restvederlaget må regnes som "fordel vunnet ved arbeid". Ankemotpartene har imidlertid anført at likningsnemndene uansett tar feil når de har ansett hele restvederlaget som "fordel vunnet ved arbeid" og ikke henført noen del av det til de aksjene som skulle overføres i Trinn 2 og 3. Jeg kan ikke gi dem medhold i dette: Dersom deler av restvederlaget var vederlag for aksjene, kan jeg ikke se at vederlaget for disse aksjene under noen omstendighet ville være høyere enn det som ble betalt pr. aksje for de aksjene som ble overført under Trinn 1. Det innebærer at vederlaget for aksjene i Trinn 2 og 3 ville være i overkant av kr 500 000 og altså utgjøre mindre enn 10 % av restvederlaget. En slik fordeling hvor utelukkende en mindre del av restvederlaget ble allokert til aksjene har i seg selv formodningen mot seg. Når dessuten avtalen, som tidligere nevnt, ikke inneholder noen klausul om reduksjon av restvederlaget dersom bokført egenkapital den 31. desember 1997 skulle være lavere enn forutsatt, underbygger det at partene ikke forutsatte at noen del av restvederlaget var vederlag for de aktuelle aksjene.
- (73) Ankemotpartene har også anført at overdragelse av et aksjeselskap til bokført markedsverdi er utenkelig, og at dette tilsier at i alle fall deler av vederlaget gjelder aksjene. Jeg er ikke enig i dette, og viser til det jeg tidligere har fremhevet om vederlag for nystiftede bedrifter.
- (74) Jeg er etter dette kommet til at hele restvederlaget må anses som "fordel vunnet ved arbeid".
- (75) Gaard har anført at da det er Gaard Consultants AS som er part i avtalen, utelukker det at noen del av restvederlaget kan tilordnes ham som personinntekt. Jeg er ikke enig i dette. Arbeidsplikten og karensklausulen var en klar personlig forpliktelse for ham selv som hans selskap ikke kunne forplikte ham til overfor kjøperen. I en slik situasjon må inntekten tilordnes ham, jf. Zimmer: Lærebok i skatterett, 5. utgave side 147.
- (76) Endringsadgangen avhenger etter dette av om endring er avskåret fordi spørsmålet ble tatt opp mer enn to år etter inntektsårene, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Denne fristen gjelder imidlertid ikke dersom skattyteren har gitt "uriktige eller ufullstendige opplysninger". Spørsmålet i denne saken er om det er gitt "ufullstendige opplysninger".
- (77) I Ot.prp. nr. 29 (1978-79) var det foreslått at også fristen for endring til skade som hovedregel skulle være 10 år. Under behandlingen i Stortinget kom imidlertid finanskomiteen til at regelen burde modifiseres. I Innst. O. nr. 44 (1979-80) side 26 uttaler den:

"K o m i t é e n mener at adgangen til endring av ligning til ugunst for skattyter som har oppfylt sin opplysningsplikt etter kap. 4 bør være mer begrenset enn etter proposisjonens forslag og tar opp forslag om at det tas inn i denne paragraf et nytt § 9-6 nr. 3"

- (78) Da toårsfristen først ble oppstilt av Stortinget, inneholder ikke odelstingsproposisjonen noen motiver som direkte gjelder § 9-6 nr. 3 bokstav a. I § 10-2 nr. 1 oppstiller imidlertid loven et tilsvarende kriterium for ileggelse av tilleggs-skatt. Om innholdet av dette vilkåret uttales det i Ot.prp. nr. 29 (1978-79) side 122 første spalte:

”Anførsler og påstander om forståelsen og anvendelsen av skattelovgivningen kan ikke anses som uriktige opplysninger. Derimot vil anførsler som gir et uriktig uttrykk for skattyterens rettsstilling for øvrig måtte anses som uriktig opplysning i denne forbindelse, f.eks. en opplysning om at han leier en formuesgjenstand, mens han i virkeligheten eier den. Dette gjelder selv om skattyterens utsagn bygger på en uriktig forståelse av de rettsregler som har betydning for hans forhold.”

- (79) Ved tilleggs-skatt er det altså forutsatt at det kan foreligge ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” selv om unnlattelsen av å gi opplysningen skyldes en uriktig forståelse av de rettsreglene som har betydning for skatteplikten – eventuelt subsumsjonen av en skattepliktig inntekt.
- (80) De kriteriene som er sitert fra forarbeidene til ligningsloven, har etter min mening klar overføringsverdi til tolkingen av § 9-6 nr. 3 bokstav a. Ved ileggelse av tilleggs-skatt følger det imidlertid av § 10-3 bokstav b at enkelte subjektive unnskyldningsgrunner utelukker tilleggs-skatt. Da både ordinær og forhøyet tilleggs-skatt er straff i henhold til EMK, er også uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2 til hinder for at tilleggs-skatt ilegges på objektivt grunnlag. Ved anvendelsen av § 9-6 nr. 3 bokstav a er det derimot utelukkende spørsmål om ligningsmyndighetene skal gis adgang til å gjennomføre en korrekt ligning. Det er altså ikke spørsmål om å ilegge noen sanksjon. Dette reiser spørsmålet om omgjøring til skade etter utløpet av toårsfristen kan foretas uavhengig av om skattyteren kan bebreides for den uriktige eller ufullstendige opplysningen, eller om det kreves at skattyteren kan bebreides.
- (81) Spørsmålet er behandlet i Rt. 1992 side 1588, hvor førstvoterende slår fast det selvfølgelige utgangspunktet at toårsfristen ikke gjelder dersom skattyteren bevisst har gitt uriktige opplysninger, eller bevisst har holdt tilbake relevante opplysninger. Deretter uttaler hun (side 1592–1593):

”Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skattyteren rent faktisk har hatt kunnskap om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning. På den annen side synes det lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde. Dette vil også medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene. Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at like tilfelle blir behandlet likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.”

- (82) Her oppstilles altså som vilkår at ”skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt”. I denne saken behøvde imidlertid ikke Høyesterett avgjøre om det var adgang til å gjøre unntak fra toårsfristen, idet man enstemmig kom til at ligningsvedtaket måtte oppheves på materielt grunnlag.

- (83) Sitatet foran er gjengitt i Rt. 1995 side 1883. Førstvoterende uttaler at han anså uttalelsene som ”veiledende for vår sak”. I senere avgjørelser synes ikke Høyesterett å ha gått nærmere inn på hva som kreves for at toårsfristen ikke kommer til anvendelse, idet man relativt kortfattet stort sett har nøyd seg med å konstatere at det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. Rt. 1996 side 1256 (side 1267) og Rt. 1999 side 1087 (side 1105–1106). Jeg viser videre til den dissenterende dommerens votum i Rt. 2000 side 758 (side 771). Disse avgjørelsene kunne umiddelbart synes å måtte forstås slik at Høyesterett kom til at det er tale om en fullt ut objektiv regel. Men da Høyesterett ikke i noen av avgjørelsene har foretatt noen nærmere drøftelse av fristen, må det vilkåret som ble oppstilt i Rt. 1992 side 1588, fortsatt være avgjørende.
- (84) Jeg legger etter dette til grunn at det er tale om et objektivt vilkår i den forstand at subjektive unnskyldningsgrunner – i motsetning til ved tilleggsatt – 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 (1978–79) side 76 første spalte. Avgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet. Opplysningen må gis, eller dokumentet legges fram, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar. 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 side 333 avsnitt 43. De avgjørelsene som det der vises til, Rt. 1996 side 932 og Rt. 1997 side 1117, gjaldt illeggelse av tilleggsatt. 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.
- (85) Jeg finner det klart at ankemotpartene skulle ha vedlagt selvangivelsene aksjesalgsvtalen. Hvorvidt en forholdsmessig andel av vederlaget ved overdragelse av et foretak i en situasjon som den foreliggende skal regnes som ”fordel vunnet ved arbeid”, har vært et tema i norsk skatterett siden tidlig i forrige århundre. Lignings-ABC inneholdt riktignok i den aktuelle perioden formuleringer som kunne synes å indikere at det ikke var grunnlag for å beskatte noen andel av det aktuelle vederlaget som ”fordel vunnet ved arbeid”. Dette er imidlertid ikke avgjørende, idet opplysningsplikten også er viktig i tilfeller hvor det kan være uklart hvordan ligningen skal gjennomføres.
- (86) Jeg er etter dette kommet til at likningsnemndene hadde adgang til å omgjøre ligningene.
- (87) Anken har ført fram. Utgangspunktet er dermed at ankemotpartene skal pålegges å erstatte statens sakskostnader for samtlige instanser, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Spørsmålet er imidlertid om det kan gjøres unntak med hjemmel i § 20-2 tredje ledd, som fastsetter at de helt eller delvis kan fritas for erstatningsansvar ”hvis tungtveiende grunner gjør det rimelig”. Det eneste aktuelle alternativet er bokstav c, som fastsetter at det skal legges vekt på ”om saken er av velferdsmessig betydning og styrkeforholdet partene imellom tilsier slikt fritak”. Bokstav c ble tilføyd av justiskomiteen, jf. Innst. O. nr. 110 (2004–2005) side 62 hvor det uttales:

”K o m i t e e n viser til at forslaget nedenfor til § 20-2 ny bokstav c, er en presisering av at en må ta hensyn til den konsekvens saken har for de respektive parter, og at partene i en rettsprosess kan ha svært ulike utgangspunkt og muligheter for å bære den vinnende parts saksomkostninger. Det bør i forbindelse med dette nye tillegget påpekes at en spesielt skal legge vekt på om den vinnende part er stat, kommune eller annen sterk motpart. Det vil i disse tilfeller ofte være en stor grad av styrkeforhold mellom partene.

K o m i t e e n vil påpeke den viktige rollen domstolen har som kontrollør av offentlig forvaltning. I den sammenheng vil det ofte være en relativt sett svakere part som står imot det offentlige. Det offentlige har et særskilt ansvar for at slike saker får en mulighet til å bli kontrollert. En forutsetning for dette er at den svakere part tør å fremme saken for domstolskontroll.”

- (88) Som sitatet viser, vil dette unntaket være spesielt aktuelt i saker hvor staten er motpart. Forarbeidene er imidlertid lite konkrete med hensyn til hvilke sakstyper unntaket særlig tar sikte på. Formuleringen ”velferdsmessig betydning” viser imidlertid etter min mening at det ikke kan ha særlig vekt hvor en skattesak gjelder den riktige beskatningen av vederlaget ved aksjesalg. Da jeg dessuten ikke har funnet saken tvilsom, er jeg kommet til at ankemotpartene må erstatte statens saksomkostnader for samtlige instanser, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd og § 20-5 første ledd.
- (89) For tingretten krevde staten totalt erstattet utgifter med kr 117 616 som omfatter salær og andre utgifter, mens det for lagmannsretten ble krevd dekket kr 114 400. For Høyesterett er det krevd erstattet kr 154 576. Jeg finner at disse beløpene kan tilkjennes. I tillegg kommer rettsgebyr for lagmannsretten og Høyesterett med til sammen kr 49 020. Det totale kostnadsansvaret utgjør etter dette kr 435 612. Staten har presisert at siden ankemotpartenes saker i det vesentlige reiser de samme spørsmål, bør dette beløpet fordeles med en halvpart på hver av dem. Den enkelte ankemotparten vil etter dette bli pålagt å erstatte staten kr 217 806 i saksomkostninger.
- (90) Jeg stemmer for denne

D O M:

I saken Knut Johan Tveit mot staten v/Skatt vest:

1. Ligningen for Knut Johan Tveit for inntektsåret 1998 oppheves. Ved ny ligning for 1998 legges det til grunn at tilleggsatt beregnes med 15 %. For øvrig frifinnes staten v/Skatt vest.
2. I saksomkostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler Knut Johan Tveit til staten v/Skatt vest 217 806 – tohundreogsyttentusenåttehundreogseks – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

I saken Lars Gaard mot staten v/Skatt vest:

1. Staten v/Skatt vest frifinnes.
2. I saksomkostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler Lars Gaard til staten v/Skatt vest 217 806 – tohundreogsyttentusenåttehundreogseks – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (91) Dommer **Øie:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (92) Kst. dommer **Falkanger:** Likeså.
- (93) Dommer **Tønder:** Likeså.
- (94) Dommer **Stang Lund:** Likeså.
- (95) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

I saken Knut Johan Tveit mot staten v/Skatt vest:

1. Ligningen for Knut Johan Tveit for inntektsåret 1998 oppheves. Ved ny ligning for 1998 legges det til grunn at tilleggsskatt beregnes med 15 %. For øvrig frifinnes staten v/Skatt vest.
2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler Knut Johan Tveit til staten v/Skatt vest 217 806 – tohundreogsyttentusenåttehundreogseks – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

I saken Lars Gaard mot staten v/Skatt vest:

1. Staten v/Skatt vest frifinnes.
2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler Lars Gaard til staten v/Skatt vest 217 806 – tohundreogsyttentusenåttehundreogseks – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: