



NORGES HØYESTERETT

Den 18. juni 2014 avsa Høyesterett dom i

HR-2014-01293-A, (sak nr. 2014/598), sivil sak, anke over dom,

A AS

B

(advokat Tone Lillestøl – til prøve)

mot

Staten v/Skatt Midt-Norge

(advokat Helge Aarseth)

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

- (1) Dommer **Stabel:** Saken gjelder spørsmål om beskatning for selskap og aksjonær etter kjøp av leilighet i Spania, skatteloven § 5-2 jf. § 13-1.
- (2) Om bakgrunnen heter det følgende i lagmannsrettens dom:

"B (B) eier 100 % av aksjene i C AS. Dette selskapet eier igjen 100 % av aksjene i A AS (A). B er styreleder i begge selskapene.

I 2003 kjøpte A en leilighet i Albir i Spania for EUR 200 000. Leiligheten er på ca 93 m2 med normal standard. Den er en andel i et sameie med 100 leiligheter.

I følge utskrift fra Foretaksregisteret i januar 2002 hadde selskapet som formål å drive handel med valuta samt investeringer i andre selskaper ved aksjetegning eller andeler. Dette formål sto ved lag frem til 2011, da formålet ble utvidet til også å omfatte investeringer i fast eiendom i inn og utland.

...

Leiligheten i Spania ble ikke leid ut. B og hans samboer benyttet leiligheten i gjennomsnitt fire uker pr år fordelt på to perioder á to uker. Under oppholdene ble det gjennomført tilsyn og vedlikehold av leiligheten. For bruken ble det betalt kr 10 000 pr år i leie til selskapet.

I desember 2010 innledet Skatteetaten bokettersyn i A for inntektsårene 2004 – 2009. Eftersynet munnet ut i en rapport i februar 2011. Med utgangspunkt i denne rapporten

vedtok skattekontoret å gjennomføre endring av ligningen for både selskap og aksjonær for hele perioden. I tillegg ble det tillagt tilleggsskatt. Ligningen ble påklaget av A og B til Skatteklagenemnda, som i vedtak av 7. mai 2012 fastholdt ligningen.

I vedtaket la Skatteklagenemnda til grunn at hovedformålet med investeringen i Albir var den indirekte aksjonærs private bruk. I likhet med skattekontoret fant nemnda at selskapet måtte uttaksbeskattes for inntektsårene 2004 – 2009 i henhold til skatteloven § 5-2, jf skatteloven § 13-1. I tillegg ble selskapet ilagt 30 % tilleggsskatt.

Den samme vurdering ble lagt til grunn overfor B. Han ble utbyttebeskattet for vederlagsfri overføring fra selskapet tilsvarende den verdi selskapet ble uttaksbeskattet for, jf skatteloven § 10-11. Også B ble ilagt 30 % tilleggsskatt."

(3) A og B reiste ved stevning av 24. september 2012 søksmål mot staten v/Skatt Midt-Norge med påstand om opphevelse av skatteklagenemndas vedtak.

(4) Sør-Trøndelag tingrett avsa 8. mai 2013 dom med slik domsslutning:

- "1. Skatt Midt-Norge sine vedtak av 7. mai 2012 for B og A AS oppheves som ugyldige for inntektsårene 2004 til 2009.
2. Staten ved Skatt Midt-Norge dømmes til å betale B og A AS sine saksomkostninger med kr 116 800 – etthundreogsekstentusenåttehundre – kroner med tillegg av rente i henhold til lov om forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer. Oppfyllelsesfristen er 2 – to – uker fra dommens forkynnelse."

(5) Staten v/Skatt Midt-Norge anket dommen. Frostating lagmannsrett avsa 9. desember 2013 dom med slik domsslutning:

- "1. Staten v/Skatt Midt-Norge frifinnes.
2. I saksomkostnader for tingretten og lagmannsretten betaler A AS og B til staten v/Skatt Midt-Norge 186 559,25 - etthundreogåttisekstusenfemhundreogfemtini 00/25 - kroner som forfaller til betaling innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen."

(6) A AS og B har anket til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens bevisvurdering og rettsanvendelse. Det er lagt frem en uttalelse fra en spansk advokat med oversikt over prisutviklingen for eiendommer i Albir i 2000–2006. Saken står ellers i samme stilling som for de tidligere instanser.

(7) A AS og B har i korte trekk gjort gjeldende:

(8) Det bestrides ikke at vilkårene for å anvende skatteloven § 5-2 er oppfylt. Fordelen ved å ha fått bruke leiligheten noen uker i året skal imidlertid etter § 5-3 verdsettes til omsetningsverdi. Ettersom det ubestridt er betalt markedsmessig leie for de aktuelle ukene, blir det ingen fordel å beskatte. Det er ikke grunnlag for å beskatte Bs ikke-bruk i årets øvrige uker. Det er dermed heller ikke grunnlag for å benytte skatteloven § 13-1 i denne saken.

(9) Selv om det er interessefellesskap mellom A og den reelle hovedaksjonæren B, er arrangementet dem imellom fastsatt i samsvar med armlengdeprinsippet i § 13-1. Selskapet har av ulike grunner valgt å ikke leie ut leiligheten, men heller å satse på den som et langsiktig investeringsobjekt. Skattemyndighetene kan ikke overprøve dette valget

og skattlegge ut fra en helt annen og hypotetisk transaksjon. Morselskapet C AS driver med eiendomsutleie, og dette var også innenfor As interessefelt, selv om det først kom inn i vedtektene i 2011. Selskapet hadde disponibel egenkapital, og hadde behov for risikospredning. Bankinnskudd var ikke et bedre alternativ. Fast eiendom i Spania var et aktuelt område, med gode muligheter for verdistigning. Det er dokumentert for Høyesterett at markedet i Albir har steget med 30 prosent i årene 2000 til 2006, det vil si mellom 5 og 6 prosent hvert av årene.

(10) Selv om B hadde interesse i investeringen, var den ikke styrt av hans private behov. Han kunne mer fordelaktig ha ervervet leiligheten selv, hvis det var det han ønsket.

(11) A AS og B har nedlagt slik påstand:

- "1. Sør-Trøndelag tingretts dom stadfestes.**
- 2. A AS og B tilkjennes sakens omkostninger for lagmannsrett og Høyesterett."**

(12) *Staten v/Skatt Midt-Norge* har i korte trekk gjort gjeldende:

(13) Ervervet av eiendommen og den etterfølgende utleien til B, og utelukkende til ham når det måtte passe ham, må ses som en samlet transaksjon. Det er ikke tvilsomt at den primært var styrt av Bs private behov. Den leien han har betalt, utgjør ikke omsetningsverdi når den ikke dekker selskapets oppofrelse i form av kapitalutgifter og driftsutgifter. Det er utenkelig at en tilsvarende avtale ville blitt inngått med en for selskapet ikke nærstående person. Selv om Rt. 2003 side 536 åpner for at et gevinstpotensial ved senere salg av eiendommen kan gjøre en transaksjon forretningsmessig selv ved utleie til underpris, er det ikke dette som er tilfelle her.

(14) *Staten v/Skatt Midt-Norge* har nedlagt slik påstand:

- "1. Anken forkastes.**
- 2. Staten v/Skatt Midt-Norge tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett."**

(15) *Jeg er kommet til at anken ikke fører frem.*

(16) Etter skatteloven § 5-2 første ledd første punktum anses fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring av formuesgjenstand som skattepliktig inntekt. Skatteplikten påhviler det rettssubjektet som fordelen tas ut fra, herunder aksjeselskap. Fordelen skal i så fall beskattes på selskapets hånd som om transaksjonen hadde blitt gjennomført til omsetningsverdi, jf. § 5-2 første ledd tredje punktum jf. § 5-3. I tillegg blir mottakeren av fordelen, her aksjonæren, utbyttebeskattet etter skatteloven § 10-11. Det eventuelle avviket mellom det betalte vederlaget og fordelens reelle verdi skal altså skattlegges både på selskapets og aksjonærens hånd.

(17) I Rt. 2003 side 536 er det slått fast at § 5-2 suppleres av § 13-1 om adgang til skjønnslikning i tilfeller hvor skattyters formue eller inntekt er redusert som følge av interessefellesskap. Bestemmelsen i § 13-1 første ledd lyder slik:

"Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefelleskap med annen person, selskap eller innretning."

- (18) Det stilles således opp tre vilkår for at skjønnslingning skal kunne skje: Det må foreligge et interessefelleskap mellom partene, skattyteren må ha lidt et inntektstap og det må være årsakssammenheng mellom interessefelleskapet og inntektstapet. Jeg viser til den nærmere gjennomgangen i Rt. 2003 side 536. Et bærende synspunkt er om disposisjonen først og fremst er begrunnet i interessefelleskapet, og ikke i selskapets egen, interesse. Er vilkårene oppfylt, skal skjønnslingningen ta utgangspunkt i hva situasjonen ville ha vært uten interessefelleskapet.
- (19) Jeg ser så nærmere på transaksjonen som her har funnet sted. Det er på det rene og ikke omstridt at det foreligger interessefelleskap mellom A og B som indirekte eier og eneaksjonær. Som jeg har gjort rede for innledningsvis, eier han 100 prosent av aksjene i selskapet C AS, som igjen eier 100 prosent av aksjene i A. Han er videre styreleder (enestyre) i begge selskaper.
- (20) Spørsmålet blir deretter om det er grunnlag for å si at As formue eller inntekt er redusert ved transaksjonene, og om denne reduksjonen skyldes interessefelleskapet. Partene er enige om at bestemmelsen også omfatter den tjeneste som her er ytt, bruken av en fast eiendom, jf. Rt. 2003 side 536 avsnitt 46.
- (21) Partene er videre enige om at prinsippene i denne dommen må legges til grunn for avgjørelsen i vår sak. De er imidlertid uenige om hvordan de konkret skal anvendes, særlig når det gjelder spørsmålet om mulig verdistigning på eiendommen kan kompensere for manglende dekning av drifts- og kapitalkostnader. Jeg vil derfor konsentrere meg om dette i det følgende.
- (22) Jeg ser først på den faktiske bruk av leiligheten. Det fremgår av årsberetningen for 2003 at den opprinnelig ble ervervet med sikte på utleie. Det er også på det rene at den ble møblert med sikte på dette, ved erverk av inventar til 213 910 kroner i 2004. Noen utleie til utenforstående har imidlertid aldri funnet sted. Den eneste bruken har vært at B og hans samboer har tilbragt gjennomsnittlig fire uker der hvert år. Av dette er det betalt antatt markedsleie for to uker – 10 000 kroner per år – til selskapet. De øvrige ukene med opphold er vurdert som tilsyn og vedlikehold i selskapets interesse.
- (23) Et sentralt poeng her er etter mitt syn at leiligheten like fullt både faktisk og rettslig har vært *til disposisjon* for B hele året i hele perioden. Utleieforholdet kunne derfor alternativt vært vurdert etter kriteriet omsetningsverdi i skatteloven § 5-2, men da som et helårs leieforhold etter markedsleie. Slik saken er lagt opp går jeg ikke nærmere inn på dette. Ligningsmyndighetene la i bokettersynsrapporten til grunn at selskapets utgifter til leiligheten, ut fra beregnet kapitalkostnad tillagt driftskostnader, oversteg leieinntektene med mellom 80 000 og 127 000 kroner per år. Det er ikke tvilsomt at dette isolert sett er et inntektstap etter skatteloven § 13-1, jf. Rt. 2003 side 536 avsnitt 51.
- (24) Spørsmålet er imidlertid, og det er dette som med særlig styrke har vært gjort gjeldende fra A og B, om muligheten for *verdistigning* ved en rent passiv investering i seg selv er tilstrekkelig til at § 13-1 ikke kommer til anvendelse. Rt. 2003 side 536 utelukker ikke en slik tilnærming, men da som ledd i vurderingen av årsakskravet, altså om inntektsreduksjonen skyldes interessefelleskapet. Det heter om dette i avsnitt 54:

"Selskapet har med styrke anført at det ervervet eiendommen fordi den ville ha et gevinstpotensial ved senere salg. Et slikt synspunkt kan etter mitt syn være relevant når det gjelder spørsmålet om inntektsreduksjonen skyldes interessefellesskapet. Dersom ervervet og utleien av eiendommen - på grunn av muligheten for salgsgevinst - må ansees som en normal forretningsmessig disposisjon for selskapet uavhengig av Iversens egne interesser, er det etter mitt syn ikke grunnlag for å anvende regelen i § 54 første ledd. Det er imidlertid ikke holdepunkter for å anta at dette var situasjonen i dette tilfellet. Det foreligger ingen dokumentasjon for at slike vurderinger ble foretatt da selskapet kjøpte eiendommen. Storhaugen Invest AS er ikke et selskap som har til formål å erverve eiendommer med sikte på salg, og selskapet måtte ta opp et lån på over 2 millioner kroner for å finansiere kjøpet. Jeg er enig med staten i at kjøpet av eiendommen i kombinasjon med utleien til Iversen, må ansees som en selskapsfremmed disposisjon som var begrunnet i Iversens interesser."

(25) Jeg vil på denne bakgrunn vurdere om As erverv av leiligheten i Albir, sett i sammenheng med Bs senere leieforhold, kan betraktes som en normal forretningsmessig disposisjon uavhengig av Bs egne interesser.

(26) Jeg ser først på hva som var selskapets formål med ervervet. Her bemerker jeg at slik vår sak ligger an, er det faktum at As registrerte formål på ervervstidspunktet ikke omfattet investeringer i fast eiendom, men kun valutahandel og investering i andre selskaper, ikke kan tillegges nevneverdig vekt. Det avgjørende må være hvilke intensjoner man faktisk hadde.

(27) Årsberetninger og regnskaper vil her ha betydelig interesse. I beretningen for 2003 står følgende:

"Selskapet har sitt forretningskontor i Trondheim. Virksomhet består hovedsakelig av å forvalte selskapets kapital. I 2003 har selskapet investert i en boligeiendom i Albir, Spania, for utleie. En regner også med at eiendommen over tid vil stige i verdi."

(28) I note til årsregnskapet for 2004 står følgende:

"Selskapet eier en leilighet i Albir i Spania. Leiligheten er i 2004 innredet for utleie og eventuelt videresalg."

(29) I årsberetningen for 2005 står det slik:

"I 2003 investerte selskapet i en leilighet i Spania, som en regner med vil stige i verdi. I 2005 har leiligheten vært under oppussing, og den er kun i mindre grad blitt benyttet som feriested for personer knyttet til konsernet (A AS og C AS). Utleie til andre har ikke forekommet."

(30) Jeg kan ikke se det annerledes enn at utleie – og da til utenforstående på det åpne marked – har vært et moment både ved anskaffelsen og senere, selv om det også er nevnt mulighet for verdistigning. Den manglende kommersielle utleie er forklart med ytre, midlertidige, forhold. Ikke noe sted er det sagt at investeringen i seg selv forutsettes å være regningsssvarende uten løpende leieinntekter underveis. Selv om A, i motsetning til det som var tilfelle for Storhaugen Invest i Rt. 2003 side 536, ikke måtte ta opp lån, har også binding av egenkapital en kostnad. Investeringen var heller ikke uten markeds- og valutarisiko.

- (31) Jeg finner her grunn til å nevne at det er selskapets egne kalkyler og forventninger som skal legges til grunn. Som påpekt av Gjems-Onstad i Norsk bedriftskatterett 8. utgave side 487, kan et selskap ha behov for å plassere overskuddslikviditet på en trygg måte, slik boliginvesteringer vanligvis er. Skattemyndighetene skal altså ikke overprøve skattyternes forretningsmessige vurderinger så lenge det er bedriftsøkonomiske hensyn som har vært bestemmende. Det samme må selvsagt gjelde for domstolenes prøving av ligningsmyndighetenes vedtak. Men når dette spørsmålet er omstridt må man, i tillegg til de tidsnære bevis, kunne legge vekt på hva en vanlig bedrift ville ha gjort. Og jeg kan ikke finne grunnlag for at en ren investering i én leilighet i Spania, uten forventning om utleieinntekter, ville fremstå som vanlig eller fornuftig.
- (32) Jeg konkluderer dermed med at det i dette tilfellet ikke er grunnlag for å se muligheten for salgsgevinst som tilstrekkelig til at transaksjonen – samlet sett – kan ha fremstått som en normal forretningsmessig disposisjon. Det er derfor ikke nødvendig for meg å ta standpunkt til om det er grunnlag for å opprettholde den mer generelle avvisning av muligheten for verdistigning som selvstendig moment i vurderingen av hva som er inntektsreduksjon slik det kan synes å fremgå av Rt. 2003 side 536 avsnitt 52.
- (33) Jeg må etter dette legge til grunn at det er Bs private interesser som har vært motiverende for transaksjonen samlet sett. Som lagmannsretten finner jeg det derfor klart at det er årsakssammenheng mellom den betydelige inntektsreduksjonen jeg har gjort rede for og interessefellesskapet mellom ham og selskapet. Dette understøttes av at B på forhånd var kjent i det aktuelle området i Albir og at selskapet bare kjøpte inn denne ene leiligheten, kombinert med den omfattende disposisjonsretten og eksklusive bruken han i hele perioden har hatt av den.
- (34) Det konkrete skjønnet i skatteklagenemndas vedtak er ikke angrepet. Vedtaket er dermed gyldig, og anken må forkastes.
- (35) Staten v/Skatt Midt-Norge har påstått seg tilkjent sakskostnader for Høyesterett med 300 095 kroner inklusive merverdiavgift. Kravet tas til følge.
- (36) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
 2. I sakskostnader for Høyesterett betaler A AS og B en for begge og begge for en til staten v/Skatt Midt-Norge 300 095 – trehundretusenogtiffem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
- (37) Dommer **Bårdsen**: Jeg er kommet til at de angrepne ligningsvedtakene må oppheves.
- (38) Ligningsmyndighetene og de tidligere rettsinstanser har konkludert med at leiligheten stod til Bs disposisjon til enhver tid. Jeg kan ikke forstå annet enn at denne tingstjenesten – tilgang til en innredet ferieleilighet i Spania gjennom hele året – skulle ha vært prissatt

for uttaks- og utbyttebeskatning med utgangspunkt i *markedsmessig åremålsleie*. Om det da vil være aktuelt med skjønnsligning etter skatteloven § 13-1, må ligningsmyndighetene vurdere ved den nye ligningen. Slik saken er presentert for Høyesterett, kan det imidlertid se ut til at markedsmessig åremålsleie ikke ligger lavere enn den verdi man fastsatte ved skjønnet etter § 13-1. Jeg minner dessuten om at Rt. 2003 side 536 gjaldt et meget spesielt tilfelle. Rekkevidden av dommen er etter mitt syn usikker, blant annet når det gjelder vilkårene for at ligningsmyndighetene ved ligning etter § 13-1 kan gå utover markedsverdien.

- (39) Dommer **Indreberg:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Stabel.
- (40) Dommer **Bull:** Likeså.
- (41) Dommar **Utgård:** Det same.
- (42) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler A AS og B en for begge og begge for en til staten v/Skatt Midt-Norge 300 095 – trehundretusenogtiffem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: