

Del III:

Skattebehandling i 2012 og 2013

Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i **Skatt øst i 2012/2013**. I del III omtales saker behandlet i Skatteklagenemnda.



Artikkelen er forfattet av:

Seksjonssjef
Monica Sivertsen
Skatt øst

Hun er DH-kandidat 1989, juridikum 1994, juridisk rådgiver v/Oslo likningskontor fra 1995–98, seniorrådgiver i Skattedirektoratet 1999–2000, underdirektør v/Oslo likningskontor fra 1.6.00 og seksjonssjef i Skatt Øst fra 1.1.2008.

Skatteklagenemnda

Gaver til frivillige organisasjoner

En ivrig bidragsyter krevde fradrag for gave til frivillige organisasjoner med kr 12 000.

I forbindelse med TV-aksjonen ga skattyter kr 12 000 til Norsk Folkehjelp, som er en godkjent organisasjon som kan motta gaver med skattefritak.

Under ligningsbehandlingen ble fradrag for gaven ikke innrømmet fordi det kun er fradragsrett for gaver som er innberettet til skatteetaten i maskinlesbar form.

Skattyter klaget på ligningen idet han mente det ikke var grunnlag for å begrense fradragsretten ut i fra hva TV-aksjonen hadde innrapportert til skattemyndighetene, så lenge han kunne bevise at beløpet var innbetalt.

I skattekontorets vedtak ble det ikke innrømmet fradrag. Skattekontorets begrunnelse var:

«Det kan gis fradrag for pengegaver til visse frivillige organisasjoner mv inntil kr. 12 000,-. Vilklårene for fradrag er at den norske organisasjonen må ha gitt opplysninger om gaven til Skatteetaten i

maskinlesbar form innen fastsatte frister. Dette er fastsatt i Finansdepartementets forskrift av 19 nov 1999 nr 1158 til utfylling og gjennomføring av skatteloven, § 6–50–3 (2). Er ikke gavebeløpet forhåndsutfyllt i selvangivelsen, må gavemottakeren sende nødvendige opplysninger inn til Skatteetaten. Ønsker man fradrag for gaver over 500,- kr gitt til frivillige organisasjoner, må man derfor passe på at organisasjonen får opplysninger om beløp, og navn og personnummeret til giver.»

Skattyter viste til at han i telefonsamtale med TV-aksjonen høsten 2011 fikk klar beskjed om at gavebeløp på inntil kr 12 000 kunne trekkes fra på inntekten. Han avtalte derfor å overføre dette beløpet til det oppgitte kontonummeret ved hjelp av nettbanken samme dag. Han oppga både sitt personnummer, fullt navn og adresse. Skattyter mottok kvittering fra DnB få dager etter. Han forventet å motta en erklæring i ettertid, som for tidligere gaver til Kreftforeningen og Blindeforbundet. Skattyter presiserte at han burde ha sendt kopi av kvitteringen fra DnB sammen med selvangivelsen, men visste ikke hvordan det kunne gjøres på nettet. Han oppga derfor kontonummer og arkivnummer under post 5.0, tilleggsopplysning



IKKE FRADRAG: Fordi gaven ikke ble innberettet av organisasjonen, fikk heller ikke giveren fradrag for donasjonen.

ger, og håpet at det var tilstrekkelig. Originalkvitteringen ble sendt som vedlegg til klagen. Videre anførte skattyter at Norsk Folkehjelp måtte ha fått for lite informasjon om regelverket, og det kunne ikke han lastes for. Av rettleidingen til selvangivelsen fremgår det at han skulle ha henvendt seg til TV-aksjonen/Norsk Folkehjelp for å be dem om å innberette ytelsen. Det anså skattyter som nytteløst flere måneder etter at han ga gaven. Han forsøkte dessuten å henvende seg til banken, men fikk ikke engang opplyst om kontoen han betalte til tilhørte Norsk Folkehjelp eller TV-aksjonen. Skatteetaten kunne dessuten selv innhente de nødvendige opplysningene.

I innstillingen til skatteklagenemnda tok skattekontoret utgangspunkt i at utgifter til gaver som hovedregel ikke er fradragsberettigede for giveren. Gaver til frivillige organisasjoner er likevel på visse vilkår fradragsberettigede etter skatteloven § 6–50. Hele beløpet på kr 12 000 var innenfor rammen av det som er fradragsberettiget.

Det er imidlertid også et vilkår at beløpet må innberettes maskinelt.¹ Ligningsoppgaven skal blant annet inneholde giverens fødselsnummer, navn og adresse, slik at bestemmelsen ikke skal føre til økt arbeidsbyrde og økte kostnader til saksbehandling generelt sett.

Skattekontoret var ikke i tvil om at skattyter hadde betalt beløpet. Gaven ble ikke innberettet av organisasjonen, og vilkåret om innberetning var dermed ikke oppfylt. Dette vilkåret er preseptorisk og åpner ikke for en skjønsmessig vurdering av hvorvidt det vil virke rimelig i det enkelte

¹ Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 6–50–3 annet ledd.

tilfellet å innrømme fradrag. Kravet til innberetning kunne således ikke settes til side. Gaven ble derfor ikke ansett fradragsberettiget.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Fradrag for gjeld og gjeldsrenter

Skattyter ble lignet i klasse 2 som enslig forsørger etter at samboeren flyttet ut. Under ligningen krevde hun fullt fradrag for gjeld og gjeldsrenter fordi hun hadde dekket alle renter og avdrag. Samboerne hadde hatt felles ansvar for boliglånet, selv om hun var eier av boligen og hadde dekket rentene i hele perioden. Det var også hun som hadde betalt alle andre boligkostnader, som f.eks. forsikringer, strøm og kommunale utgifter.

Som hovedregel er renter av skattyters egen gjeld fradragsberettigede.² Dette gjelder uavhengig av formålet med lånet. I begrepet «skattyters gjeld» ligger det et krav om at skattyter må være forpliktet som låntaker for gjelden i det tidsrommet rentene påløper. Er flere ansvarlige for gjelden i samme tidsrom, f.eks. ikke-meldepiktige samboere, har den enkelte skattyter bare fradragsrett for renter som faller på egen andel av gjelden. Dette gjelder selv om skattyter utad er solidarisk ansvarlig og faktisk betaler hele rentebeløpet. Flere skyldnere kan selsagt inngå en avtale om fordeling av ansvaret innbyrdes, men en slik avtale må gjøres skriftlig. Dersom slik avtale ikke inngås, vil det bli lagt til grunn at man hefter likt. Skattekontoret tok i innstillingen til skatteklagenemnda derfor utgangspunkt i at fradrag for gjeld og gjeldsrenter skal fordeles likt mellom skattytere, såfremt det ikke foreligger opplysninger om at de hefter ulikt for gjelden.

Det er unntak for ektefeller som lignes sammen, felles eller særskilt, og for meldepiktige samboere. I slike tilfeller godtas gjeldsrente- og gjeldsfradraget hos den av ektefellene eller meldepiktige samboere som har ført beløpene til fradrag.³ Skattyter og hennes tidligere samboer hadde felles barn. Så lenge de bodde sammen og var å anse som «meldepiktige samboere», kunne de fordele gjeld og gjeldsrenter uten å utarbeide skriftlig avtale. I den perioden samboerforholdet besto, fikk hun hele gjelds- og rentefradraget, til tross for at han heftet for halve lånet.

I det året han flyttet ut krevde imidlertid også han fradrag for renteutgiftene. Etter som han heftet for halvparten av gjelden, hadde han krav på fradraget i henhold til loven. Dersom hun skulle innrømmes fradrag for alt hun hadde betalt, og han skulle innrømmes fradrag for halvparten slik han hadde krav på, ville de faktisk fått fradrag for 50 % mer enn de betalte renteutgiftene.

Skattekontoret kunne ikke finne holdepunkter for at det forelå en intern avtale mellom partene etter samlivsbruddet om en skjevdeling av ansvaret for gjelden. Kontoret viste til at det med uttrykket «skattyters gjeld» menes den delen av gjelden som påhviler vedkommende etter det underliggende forhold samskyldnerne imellom. Fradrag måtte derfor innrømmes med en halvpart hos hver.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Tap ved realisasjon av aksjer

En personlig skattyter krevde i selvangivelsen for inntektsåret 2011 fradrag for tap ved realisasjon av aksjer⁴ med kr 300 000. Det ble først innrømmet fradrag ved ligningen, men ved en etterkontroll ble skattyter anmodet om å dokumentere tapet. Skattyter sendte da inn en utfylt tegningsblankett datert 5. juni 2010 for kjøp av aksjer i Leverandøren AS for kr 300 000. Skattyter var daglig leder i Leverandøren, som forøvrig gikk konkurs 3. august 2011.

I selskapets generalforsamlingsvedtak av 23. desember 2009, fremgikk det at selskapets aksjekapital skulle forhøyes ved nyutstedelse av aksjer. Videre fremgikk det at styret fikk fullmakt til ytterligere aksjeforhøyelse frem til 1. desember 2011. Den første kapitalutvidelsen ble meldt til Foretaksregisteret på samordnet registermelding 30. mars 2010, og det var skattyter som signerte blanketten. Aksjene som skattyter hadde kjøpt, var imidlertid ikke blant de nytegnede aksjene og ble heller ikke meldt Foretaksregisteret. Av skattyters tegningsblankett gikk det frem at tegningsfristen var 16. juli 2010 og registreringsfristen ble da 16. oktober 2010.⁵

I aksjeloven er det klare formkrav til hvordan forhøyelse av aksjekapital ved nytegning av aksjer skal gjennomføres. Beslutning om kapitalforhøyelse skal fattes av generalforsamlingen etter at styret har

utarbeidet et forslag. Kapitalforhøyelsen skal meldes til Foretaksregisteret innen tre måneder etter tegningsfristens utløp, og innbetalt kapitalforhøyelse skal være bekreftet av revisor. Av aksjeloven § 10–9 nr. 3 fremgår følgende:

«Er kapitalforhøyelsen ikke meldt Foretaksregisteret innen fristens utløp, kan registreringen ikke finne sted. Tegningene av aksjene er da ikke lenger bindende. Det samme gjelder om registrering nektes på grunn av feil som ikke kan rettes.»

Skattekontoret la i sitt vedtak til grunn at skattyters forsøk på aksjeerwerb var dokumentert med tegningsblanketten. Da registreringen i Foretaksregisteret ikke ble foretatt, kunne ikke skattyteren anses som eier av aksjene. Selskapets etterfølgende konkurs kunne derfor ikke utløse fradragsberettiget tap som realisasjon av aksjer. Skattyter hadde ved konkursen kun en utestående fordring på selskapet, som heller ikke var fradragsberettiget da den var utenfor virksomhet.⁶

I klagen til skatteklagenemnda anførte skattyter at det ikke kunne være den enkelte aksjetegners ansvar å sørge for at den formelle gjennomføringen av kapitalforhøyelsen skjer på korrekt måte, og at det gjennom tegningsblanketten måtte være tilstrekkelig dokumentert at det skjedde en aksjetegning.

Skattekontoret bemerket i innstillingen til vedtak at det ikke er aksjetegnerens ansvar å sørge for korrekt registrering i Foretaksregisteret, men at dette ansvaret formelt påhviler selskapet. En registrering i Foretaksregisteret var uansett avgjørende for om tegningen kunne anses som gyldig. Etter kontorets tolkning av aksjeloven ville det ikke skje en lovlig kapitalutvidelse/utstedelse av nye aksjer dersom registrering ikke foretas. Det innbetalte beløpet måtte derfor anses som en utestående fordring som ble tapt på konkurstidspunktet. Tapet på denne fordringen var ikke fradragsberettiget.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Skattemessig emigrasjon – ektefellens bolig

Pierre er opprinnelig fransk, men har bodd i Norge i flere tiår. Han bodde i Norge sammen med sin ektefelle, Petra, frem til 2008 da han flyttet tilbake til Frankrike.

² Skatteloven § 6–40.

³ Lignings-ABC 2013/14 side 1055 pkt. 2.1.1.

⁴ Skatteloven § 10–31 annet ledd.

⁵ Aksjeloven § 10–10.

⁶ Skatteloven § 6–2 annet ledd.



UTFLYTTET? Pierre viste i klagen til at han var utflyttet i folkeregisteret, og hadde sendt inn bekreftelse fra franske myndigheter på at ektefelle ikke var bosatt i Frankrike.

Pierre var fortsatt gift, men Petra ble boende i Norge. Hun hadde hele tiden vært eier av deres felles bolig. Pierre oppholdt seg ca. 90 % av tiden i Frankrike,

mens hustruen var i Frankrike ca. 50 til 75 % av tiden. Petra ønsket på ingen måte å bryte tilknytningen til Norge, selv om hun oppholdt seg mye i Frankrike. Skattyter anførte at han var skattemessig emigrert pr. 1. januar 2012. Pierre hevdet at han og ektefellen faktisk var separert, og at han ikke kunne identifiseres med henne slik at også han ble ansett å disponere bolig i Norge. Han skulle ikke være i Norge mer enn 61 dager pr. år.

Ett av vilkårene for å bli skattemessig emigrert, er at verken skattyter eller nærstående disponerer bolig i Norge. Som nærstående regnes ektefelle, samboer eller mindreårige barn. Forutsetningen for å regne en ektefelle som nærstående er at ektefellene ikke er separert. Forarbeidene⁷ synes å forutsette at det er nok med faktisk separasjon. Der heter det:

«Departementet legger til grunn at det i forhold til det å eie eller disponere en bolig skal skje en identifikasjon mellom ektefeller (...) med mindre det godtgjøres at samlivet er brutt.»

⁷ Ot.prp. nr. 42 (2002–2003) side 47 punkt 2.6.2.4.

Pierre viste i klagen til at han var utflyttet i folkeregisteret, og hadde sendt inn bekreftelse fra franske myndigheter på at Petra ikke var bosatt i Frankrike. Slike bekreftelser viste etter skattekontorets syn kun hvilken adresse skattyterne var registrert på, og ikke om ektefellene faktisk levde adskilt i den aktuelle perioden. For at det skal foreligge faktisk separasjon, må skattyter følge- lig kunne godtgjøre at samlivet er brutt.

Ut i fra de opplysningene som ektefellene selv hadde gitt, levde de fortsatt sammen opp til 50 % av tiden. Samlivet kunne da ikke anses å være brutt. Pierre ble derfor ansett for å disponere bolig i Norge⁸ fordi ektefellen disponerte bolig her.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Begrenset skatteplikt ved fast driftssted – skatteavtalen med Storbritannia

Et britisk selskap utførte et oppdrag innen data- og telekommunikasjon for en norsk oppdragsgiver. Oppdraget var regulert i en rammeavtale og flere delavtaler. Oppdraget

⁸ Skatteloven § 2–1 tredje ledd bokstav b, jf. § 2–1 fjerde ledd.



Fagsjef Konsolideringsprosessen

Konsernregnskap har nå behov for en erfaren ressurs som vil lede og ha fagansvar for konsolideringsprosessen og konsernregnskapsrapporteringen for Posten og Bring. Stillingen innebærer personalansvar for 3–4 medarbeidere. Vi tilbyr utfordrende og varierte oppgaver innenfor regnskap i et av Norges største konsern. Vi har et faglig sterkt miljø med gode utviklingsmuligheter og vi kan tilby konkurransedyktige betingelser. Arbeidssted er 19de etasje i Posthuset vegg i vegg med Oslo S.

Les mer og søk stillingen via www.postennorge.no/jobb innen 01. juni. Vi ser frem til å høre fra deg!



NORSK OPPDRAGSGIVER: Det britiske selskapet utførte et oppdrag innen data- og telekommunikasjon for en norsk oppdragsgiver.

startet sommeren 2008, og ble avsluttet høsten 2009. Skattekontoret kom i endringsvedtak til at selskapet var begrenset skattepliktig for virksomheten i Norge.⁹ Selskapet ble skjønnslignet for en inntekt på 18 MNOK for inntektsåret 2009 på grunn av manglende selvangivelse og næringsoppgave. Det ble ilagt tilleggsskatt med 30 %.

I forbindelse med klagen til skatteklagenemnda, leverte selskapet selvangivelse og næringsoppgave med inntekt på 5 MNOK. Selskapets hevdet prinsipielt at det ikke forelå fast driftssted i Norge, da de enkelte delkontraktene måtte ses hver for seg. Hver delkontrakt hadde varighet på mindre enn tolv måneder. Subsidiært mente selskapet at dersom skatteklagenemnda kom til at virksomheten var skattepliktig, måtte inntekten settes ned i samsvar med innlevert selvangivelse. Det ble også bedt om at tilleggsskatten måtte frafalles.

Det var ikke uenighet om at selskapet hadde utøvet virksomhet i Norge som var skattepliktig etter internretten. Spørsmålet var om reglene om fast driftssted i skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia begrenset skatteplikten. Oppdraget til selskapet besto i hovedsak av rådgivningsvirksomhet i tilknytning til et bygge- og monteringsprosjekt. Etter skatteavtalen etableres fast driftssted dersom prosjektet varer mer enn tolv måneder. For at dette vilkåret skulle være oppfylt, måtte det være adgang til å identifisere de enkelte delkontraktene og anse dem som ett prosjekt. Selskapet hadde opplyst at oppdragsgiveren la til grunn at de enkelte delkontraktene skulle behandles som ett prosjekt. Ved vurderingene av om selskapet hadde fast driftssted, måtte det legges vekt på at de

enkelte delkontraktene ble vunnet etter anbudsrunder, og arbeidet utført av forskjellige avdelinger hos selskapet. Delkontraktene måtte derfor etter selskapets syn anses som uavhengige prosjekter.

Skattekontoret tok i innstillingen til vedtak utgangspunkt i at identifikasjon av flere kontrakter forutsatte at disse utgjorde en geografisk og kommersiell enhet. Ved vurderingen av om delkontraktene utgjorde en kommersiell enhet, la kontoret blant annet vekt på at det var flere kontrakter mellom de samme partene, i tillegg til en rammeavtale som satte de ytre grensene for samarbeidet. Alle delkontraktene var sammenhengende og i noen grad overlappende i tid. En av delkontraktene hadde oppdragsgiveren inngått med en annen aktør uten at dette fikk avgjørende betydning. Med støtte i juridisk teori og kommentarene til OECDs mønsteravtale, kom skattekontoret til at delkontraktene utgjorde en kommersiell enhet.

Det meste av arbeidet knyttet til kontraktene ble utført i lokalene til oppdragsgiveren. En mindre del ble utført fra leide lokaler i Norge. Etter skattekontorets vurdering måtte kontraktene uansett anses som ett samlet prosjekt så lenge de forskjellige delene tilsammen tilhørte den samme konstruksjonsmessige enhet.

Kontoret konkluderte med at selskapet hadde fast driftssted i Norge. Den innsendte selvangivelsen med vedlegg ble lagt til grunn, og inntekten ble redusert med 13 MNOK. Tilleggsskatten med 30 % ble opprettholdt, men beregnet av det lavere inntektsgrunnlaget.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Utleie av lokaler i egen bolig

Frisørsalongene AS driver frisørvirksomhet, annen skjønnhetspleie og kafévirksomhet i forskjellige kjøpesentre i Østfold. Virksomheten leier også kontorlokaler i den daglige lederens bolig i et eneboligstrøk to kilometer utenfor sentrum av en Østfoldby. Det er ingen annen næringsvirksomhet eller kontorer/forretningsbygg i området. Det er i hovedsak økonomisjefen som arbeider i lokalene. Lokalene har egen inngang som er merket med skilt, og eget toalett. Det er inngått kontrakt for leie av ca. 120 kvadratmeter for kr 1 250 pr. kvadratmeter årlig, totalt kr 150 000. I tillegg dekker Frisørsalongene strøm og andre kostnader knyttet til leieforholdet.

Kemneren var på befaring i kontorlokalene, og konkluderte med at det forelå et reelt leieforhold. Kemneren kontrollerer svært mange selskaper som leier lokaler av den daglige lederen og/eller aksjonæren. Årsaken til kontrollene er at det kan være store overføringer av verdier fra selskap til daglig leder eller aksjonær som ikke følger reglene om skatteplikt ved lønn eller utdeling av utbytte.

Den avtalte leien i denne saken kunne umiddelbart synes noe høy, og skattekontoret iverksatte undersøkelser av tilsvarende lokaler for å finne ut om prisen var markedsmessig. Etter en konkret vurdering kunne den årlige leieverdien skjønnsmessig fastsettes til kr 1 000 pr. kvadratmeter, og ligningen ble endret tilsvarende.

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda med anførsel om at den avtalte leien tilsvarte markedsleien for sammenlignbare lokaler i området.

Skattekontoret bemerket innledningsvis i innstillingen til vedtak, at inntekten kunne fastsettes ved skjønn¹⁰ dersom en skattyters inntekt blir redusert på grunnlag av direkte eller indirekte interessefelleskap med annen person, selskap eller innretning. Ved skjønnen skal inntekten fastsettes som om interessefelleskapet ikke hadde foreligget.

Det kan i mange tilfeller være vanskelig å finne den korrekte markedsprisen, og det ble derfor gjort undersøkelser på finn.no om leiepriser på tilsvarende lokaler innenfor det samme geografiske området. Skattekontoret fant lokaler på mellom 160 og 180 kvadratmeter med utleiepris på kr 850 pr. kvadratmeter, og lokaler i et annet bygg

⁹ Skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b og skatteavtalen med Storbritannia art. 5 (3).

¹⁰ Skatteloven § 13-1.

med størrelse mellom 50 og 340 kvadratmeter med utleiepris på kr 1 200. Disse lokalene lå i næringsbygg i sentrale områder med mye næringsvirksomhet.

Skattekontoret la til grunn at lokaler som ligger i boligstrøk utenfor sentrum, har en lavere markedspris enn lokaler som ligger i sentrum og som er regulert til næringsformål. Leieprisene på mer attraktive lokaler syntes å ligge i intervallet mellom kr 850 og kr 1 200 pr. kvadratmeter pr. år. Selskapet hadde betalt kr 1 250 pr. kvadratmeter for mindre attraktive lokaler, som indikerte at det ble betalt en overpris. Skattekontoret søkte etter ytterligere informasjon i OPAKs prisstatistikk for lokaler i næringsbygg på mer enn 200 kvadratmeter med en leietid på minimum fem år i Oslo-området. For eldre eller urasjonelle lokaler viste statistikken at kr 800 pr. kvadratmeter kunne antas å være markedspris. Etter skattekontorets vurdering var det ikke nærliggende å sammenligne med lokaler i Oslo, og de øvrige kriteriene for OPAKs utvalg stemte heller ikke. Det forelå for øvrig ingen tilsvarende statistikk for det aktuelle området, men det måtte antas at prisnivået generelt var lavere enn i Oslo.

Selskapet betalte en høyere leiepris enn det som var markedspris for lokaler i Oslo. Samtidig hadde lokalene en høyere standard enn de som lå i laveste sjikt. Det ble i tillegg tatt hensyn til at det normalt er prisdempende å leie lokaler i en underetasje i en enebolig fremfor selvstendige kontorlokaler i et næringsområde. Utleieprisen i næringsbygg er vanligvis også høyere pga. eksponeringsmulighetene som normalt er bedre i et område regulert til næringsformål. Kontoret kom derfor til at det var forsvarlig å fastsette en markedspris som lå mellom det øverste og laveste leienivået i Oslo, og den skjønsmessig fastsatte leieverdien på kr 1 000 ble fastholdt. Selskapet hadde følgelig betalt kr 50 000 i overpris til den daglige lederen. Beløpet ble ansett som lønn og tatt med i beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Avskjæring av underskudd etter skatteloven § 14–90 – personlige aksjonærer
Strømpebuksa AS utøvte tidligere virksomhet med salg av moteriktig dameundertøy myntet på fine fruer på Beste Vestkant. Virksomheten har de senere årene hatt betydelige underskudd, og ytterligere drift var ikke tilrådelig. Driften ble derfor nedlagt i 2010, og

aksjene i selskapet ble i 2011 solgt for kr 100 000. Ved salget hadde selskapet bankinnskudd på kr 50 000 og gjeld til aksjonæren på 2 MNOK, som ble overdratt til kjøperne av selskapet for kr 250 000. Underskuddet til fremføring var på 10 MNOK.

Etter oppkjøpet la aksjonærene inn ny virksomhet i selskapet i form av konsulentvirksomhet. Denne virksomheten genererte et skattepliktig overskudd på ca. 1 MNOK for inntektsårene 2011 og 2012.

Ved vedtak av skattekontoret ble ligningen endret med den følge at underskuddet til fremføring ble avskåret etter reglene i skatteloven § 14–90.

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda. Selskapet anførte at motivet for overdragelsen av aksjene hovedsakelig var forretningsmessig motivert, da varemerket hadde en betydelig verdi.

Skattyterne hevdet dessuten at Strømpebuksa ble kjøpt opp av to personlige aksjonærer. Selskapet som sådant kom derfor ikke i noen bedret skattemessig posisjon for å utnytte underskuddet. Bestemmelsen i skatteloven § 14–90 var derfor ikke anvendelig for å avskjære underskuddet, og det ble i denne forbindelse vist til forarbeidene¹¹ hvor det blir anført som følger:

«Overføring av en aksjepost i et selskap med fremførbart underskudd (eller annen generell skatteposisjon) vil vanligvis ikke gi grunnlag for avskjæring, dersom det underliggende og ervervende selskapet ikke etableres innenfor samme skattekonsern. Bakgrunnen er at det ervervende selskapet ikke kan utnytte underskuddet ved å yte konsernbidrag til det underliggende selskapet. Riktignok kan det senere legges til rette for slik inntekstutjevning, for eksempel dersom det ervervende selskapet øker eierandelen til over 90 pst. eller det fusjoneres med det underliggende selskapet. I tilfelle vil det være naturlig å vurdere spørsmålet om avskjæring av underskuddet i forbindelse med den senere transaksjonen, men da slik at den tidligere transaksjonen kan tas i betraktning ved bedømmelsen av om det foreligger tilstrekkelig skattemotivasjon. Det skal ikke være mulig å unngå avskjæringsregelen ved at en transaksjon deles opp i flere deltransaksjoner.»

Skattekontoret viste innledningsvis i innstillingen til vedtak til at skatteloven § 14–90 innebærer at skatteposisjon uten

tilknytning til eiendel eller gjeldspost, skal falle bort dersom det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motivet for transaksjonen, og skatteposisjonen representerer en skattefordel.

Det var ikke tvilsomt at det fremførbare underskuddet var en skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost, og selskapet fikk også endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon. Det fremgår av forarbeidene at det er tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt ved vurderingen av de forretningsmessige motivene opp mot skattefordelene, og at kravene til de forretningsmessige motivene vil være tyngre jo større skattefordelen er.

Skattekontoret vurderte innledningsvis hvorvidt oppkjøpet var forretningsmessig motivert. Merkenavnet var blitt forsøkt solgt, men det hadde ikke vært interessenter. Kontoret la derfor til grunn at eventuell verdi av varemerket var beskjedent. Det kunne ikke ses å foreligge øvrige forretningsmessige motiver for oppkjøpet, da driften var nedlagt. Kjøperne hadde heller ingen erfaringer eller kompetanse innenfor bransjen.

Skattemotivet var betydelig. Den nominelle verdien av underskuddet var 2,8 MNOK. Selv om den virkelige verdien av underskuddet vil være lavere enn den nominelle på bakgrunn av en fremtidig utnyttelse og usikkerhet om underskuddet i det hele tatt kan utnyttes, la kontoret til grunn at underskuddet i vesentlig grad oversteg de forretningsmessige motivene ved oppkjøpet. Det ble i denne forbindelse også tillagt noe vekt at deler av underskuddet allerede ble anvendt i oppkjøpsåret og det påfølgende inntektsåret via ny drift i selskapet.

Problemstillingen ble da om anvendelse av skatteloven § 14–90 betinger at underskuddet kan utnyttes via fusjon/konsernbidrag eller lignende.

På det tidspunktet skatteloven § 14–90 ble vedtatt forelå det særskilte bestemmelser i skatteloven § 14–6 om avskjæring av underskudd ved opphør av næring. Forarbeidene til § 14–90 må derfor ses i lys av dette, og ble i utgangspunktet utarbeidet med henblikk på transaksjoner hvor avskjæring pga. opphør av virksomhet ikke var aktuelt. Denne bestemmelsen ble forøvrig opphevet med virkning fra 1.1.2006. Finansdepartementet uttalte i forarbeidene,¹² at underskudd som tidligere

11 Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) punkt side 82 pkt. 6.5.7.4.

12 Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) side 60 pkt. 14.3.3.

ville blitt avskåret etter § 14–6, i fremtiden kan avskjæres etter skatteloven § 14–90. Det ble i denne forbindelse anført følgende:

«Ved lov 10. desember 2004 nr. 77 ble det innført en avskjæringsregel i skatteloven § 14–90 for å forhindre skattemotiverte overføringer av eierandeler i selskap med generelle skatteposisjoner, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) på side 82 flg. Innføringen av avskjæringsregelen hadde sammenheng med innføringen av fritaksmetoden for beskatning av utbytte og gevinst på aksjer innenfor selskapssektoren. Avskjæringsregelen innebærer at det må foretas en konkret vurdering av hva som er motivet for en transaksjon. Dersom det er sannsynlig at det overveiende motiv for transaksjonen er å utnytte generelle skatteposisjoner, skal retten til å utnytte posisjonene falle bort. Departementet legger til grunn at avskjæringsregelen i skatteloven § 14–90 vil komme til anvendelse i tilfeller der det er gjennomført skattemotiverte endringer i eierforholdene og adgangen til fremføring av underskudd ville være bortfalt etter den någjeldende bestemmelsen i skatteloven § 14–6 annet ledd. Det er derfor ikke behov for en særlig bestemmelse om bortfall av rett til underskuddsfremføring ved skattemotiverte endringer i eierforholdene.»

Etter skattekontorets oppfatning kunne ikke et avsnitt i forarbeidene til skatteloven § 14–90, som uten tvil synes å være i strid med intensjonen bak reglene om avskjæring av underskudd, være tilstrekkelig til at reglene bare kunne gis anvendelse i tilfeller det etableres et skattekonsern. Det avgjørende var derimot hvorvidt underskuddet ved ervervet faktisk kunne utnyttes, og om underskuddet var det overveiende motivet for oppkjøpet. Begge disse vilkårene var utvilsomt oppfylt, og det var ingen tvil om at selskapet var tilnærmet tomt og uten aktivitet på oppkjøpstidspunktet. Vilkårene for å avskjære underskuddet etter skatteloven § 14–90 var derfor oppfylt.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Spørsmål om indre selskap

Barkebåten AS er et holdingselskap innenfor Shippingkonsernet. I 2007 inngikk selskapet en avtale med varighet på 10 år med Investor AS om finansiell medvirkning. Ifølge avtalen skulle Investor stille lån og garantier til rådighet for Barkebåten. Som motytelse skulle Investor motta 40 % av overskuddet i Barkebåten med underliggende datterselskaper i utlandet,

og dekke 50 % av eventuelle underskudd. Partene var i avtalen enige om at bidraget var av ren finansiell karakter. Lånet som ble ytt fra Investor på totalt 300 MNOK var rentefritt.

Avtalen kunne termineres på gitte tidspunkter, og partene ble enige om å avslutte samarbeidet i 2010. Ved terminering av avtalen ble lånet i sin helhet tilbakebetalt. Avtalen genererte relativt betydelige løpende inntekter for Investor, og som kompensasjon for termineringen mottok selskapet et vederlag på 100 MNOK.

I selvangivelsen anførte Investor at gevinsten var skattefri etter skatteloven § 2–38 annet ledd bokstav b. Påstanden om skattefrihet ble begrunnet med at det faktisk forelå indre selskap med Barkebåten som hovedmann og Investor som stille deltaker. Ved oppløsningen av det indre selskapet ville gevinsten være skattefri som realisasjon av andel i deltakerlignet selskap.

Skattekontoret la i sitt vedtak, etter en konkret vurdering av avtaleverket og de foreliggende opplysningene om hvordan samarbeidet faktisk hadde blitt organisert, til grunn at det ikke forelå et indre selskap. Inntekten ble derfor ansett som en alminnelig kapitalinntekt og beskattet etter hovedregelen i skatteloven § 5–1.

Investor anførte i sin klage til skatteklagenemnda at avtalen hadde karakter av indre selskap. Selskapet viste i denne forbindelse til at ethvert rettsforhold som oppfyller definisjonen i selskapsloven § 1–1 omfattes av loven, med mindre forholdet dekkes av andre lover. Skattekontorets tilnærming til saken var for snever, og tok utgangspunkt i Shippingkonsernets formelle organisering av virksomheten og ikke den bedriftsøkonomiske realiteten som fulgte av den inngåtte avtalen. Investor deltok ifølge anførselene i en del av Shippingkonsernets virksomhet, slik dette ble beskrevet i avtalen. Med en slik forutsetning ville også de øvrige vilkårene for at det skulle foreligge et selskap i selskapslovens forstand, være oppfylt. Etter selskapets oppfatning er det ikke noe krav om at den finansierende deltakeren utøver aktivitet i virksomheten. Det faktum at Investor hadde en viss, men sterkt begrenset, innflytelse på virksomhetens disposisjoner, var et argument for at det forelå et indre selskap, men ingen nødvendighet. Med hensyn til vilkåret om at minst en av deltakerne måtte ha et ubegrenset ansvar, ble det anført at Investor hadde en ubegrenset forpliktelse etter avtalen.

Skattekontoret bemerket innledningsvis i innstillingen til vedtak at det er flere vilkår som må oppfylles for at det kan anses å foreligge et indre selskap, blant annet må det utøves virksomhet for felles regning og risiko. Det var spørsmålet om det faktisk forelå en virksomhet for felles regning og risiko som i hovedsak ble problematisert.

I forarbeidene til selskapsloven¹³ er det med hensyn til kravet om virksomhet for felles regning og risiko, bemerket som følger:

«... Endelig må den felles aktivitet mellom de involverte parter i en ikke uvesentlig grad være integrert til en aktivitet (f.eks. gjennom sameie, felles tjenesteyting etc.)»

Forarbeidene gir imidlertid begrenset veiledning i forhold til hva som kreves for at det foreligger en felles aktivitet som er tilstrekkelig integrert.

Skattekontoret la til grunn at kravene til integrasjon er relativt lave. Det er blant annet i praksis akseptert at stille deltakere som bare bidrar passivt med kapital, kan danne et indre selskap med en hovedmann, blant annet i private-equityfond. Indre selskaper er forøvrig utbredt i kunnskapsvirksomheter og som en finansieringsform innenfor offshore.

Etter skattekontorets oppfatning skilte imidlertid rettsforholdet mellom Investor og Barkebåten seg fra det typiske for indre selskaper på blant annet følgende hovedpunkter:

Manglende regnskap for kontantstrømmen i det påståtte indre selskapet

Et typisk kjennetegn ved et indre selskap er at deltakerne tar del i kontantstrømmene som genereres. Dersom det skal foreligge et indre selskap, må det kunne skilles ut posteringer fra hovedmannens regnskap som kan føres i separat regnskap for det indre selskapet. Spørsmålet ble om de overførte beløpene til Investor under avtaleperioden tilsvarte 40 % av den kontantstrømmen som ble overført fra Barkebåten til det indre selskapet. Etter skattekontorets oppfatning var det ikke mulig å hente ut tall fra hovedmannens regnskap som kunne reflektere partenes felles aktivitet i det påståtte indre selskapet. Det var i utgangspunktet klart at inntektene i Barkebåten underliggende selskaper ikke kunne anses som virksomhetsinntekt for Barkebåten, da disse i hovedsak var utbyt-

¹³ Ot.prp. nr. 47 (1984–1985) side 13 pkt. 2.2.

teutdelinger. I tillegg hadde Barkebåten begrensede inntekter av tjenesteytende virksomhet overfor datterselskapene. Den manglende forbindelsen mellom deltakelsen og fordelingen av resultatet trakk i retning av at virksomheten ikke ble utøvet for felles regning og risiko, og at Investor ikke tok del i noen verdiskapning i Barkebåten. Det kan forøvrig bemerkes at indre selskaper har regnskapsplikt,¹⁴ men at pliktige regnskaper ikke ble ført.

Kapitalbidragets karakter

Ifølge de inngåtte avtalene var det etter skattekontorets vurdering ikke særlig tvilsomt at kapitaltilskuddet hadde karakter av lån og ikke innskutt egenkapital. Dette ble blant annet begrunnet med at det skulle betales avdrag, og at bidraget derfor ikke kun skulle tilbakebetales ved likvidasjon, utløsning eller lignende. Avtalen inneholdt også klausuler om regulering av misligholdssituasjoner, noe som etter kontorets mening trakk i retning av at man sto overfor et ordinært lån. Det forholdet at lånet i seg selv ikke var rentebærende, ble tillagt noe betydning, men var ikke tilstrekkelig til at bidraget endret karakter til innskutt egenkapital.

Øvrige forhold

Kapitalbidraget medførte ingen organisatorisk innflytelse eller medbestemmelsesrett i henhold til avtalene.

I tillegg til ovennevnte momenter ble det tillagt betydning at partene i den inngåtte avtalen hadde benevnt samarbeidet som finansiell medvirkning. Avtaleverket ga for øvrig heller ingen indikasjoner på at det faktisk ble etablert et indre selskap, men indikerte derimot at avtalen mellom partene kun var av finansiell karakter.

Et indre selskap har plikt til å levere selskapsoppgave og oppgave over deltakernes formue og inntekt. Oppgave over en deltakers formue og inntekt skal i tillegg leveres av den enkelte deltakeren. Disse oppgavene ble ikke levert, og manglende levering fratru skattemyndighetene i realiteten enhver mulighet til å føre en kontroll rettet mot denne selskapsformen.

Skattekontoret konkluderte derfor i innstillingen med at det ikke forelå et indre selskap, men at denne påstanden kun ble fremsatt i forbindelse med levering av selvangivelsen for det inntektsåret avtalen ble terminert.

De øvrige vilkårene, blant annet om:

- økonomisk virksomhet
- to eller flere deltakere
- kravet om ubegrenset ansvar
- kravet om at det indre selskapet ikke kan opptre overfor tredjemann

ble derfor ikke vurdert.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Fradrag for kapitalkostnader ved konsernintern utleie

Posh Invest AS har som formål å investere i fast eiendom og verdipapirer. Selskapet har ingen ansatte. Kabal AS eier 100 % av aksjene i selskapet. Sistnevnte selskap eies av Per Kabal, som også er styreleder i Posh Invest.

Posh Invest kjøpte i 2006 eiendommen Slottsvik for 10 MNOK. Året etter kjøpte selskapet en tilleggstomt til eiendommen for 5 MNOK.

Slottsvik består blant annet av en tomt på ca. 50 mål. Tre mål er bortfestet til Per Kabal som boligtomt, og han oppførte en boligeiendom på tomten i 2008. Resten av eiendommen med bygninger er utleid til Kabal. Leieavtalen løper til 31. desember 2019.

Bygningsmassen utgjør ca. 1250 kvadratmeter. Hovedbygningen består av en villa/representasjonsbolig i senklassisk stil, og inneholder diverse stuer, salonger, bibliotek og kjøkken. Rommene blir brukt til møter og konferanser. Annen etasje består av flere soverom og fire bad. Det er kunst og antikviteter for ca. 20 MNOK i bygningen. I en sidebygning er det diverse boder og to mindre leiligheter som leies ut til morselskapet. Det er opparbeidet et parkmessig anlegg rundt hovedbygningen.

Posh Invest hadde i årene 2007 til 2009 driftskostnader på ca. 40 MNOK. De største postene knyttet seg til rehabilitering og vedlikehold av bygninger og hageanlegg. I samme periode bokførte selskapet leieinntekter på ca. 2 MNOK. På grunn av store underskudd i perioden, har selskapet vært avhengig av betydelige tilskudd fra morselskapet. Posh Invest har også mottatt konsernbidrag fra Kabal i årene 2007 til 2009.

Skattekontoret avholdt bokettersyn i Posh Invest for perioden 2007 til 2010. Rapporten konkluderte med at selskapet ikke

var egnet til å gå med overskudd, og at det derfor ikke drev utleievirksomhet i skatte- eller avgiftsmessig forstand. På bakgrunn av den inngåtte leieavtalen med Kabal, ble selskapets inntjeningsvevne frem til og med 2019 vurdert. Rapporten kommenterte også at det ikke ble utarbeidet budsjett før Posh Invest kjøpte Slottsvik.

Skattekontoret varslet om endring av ligningene for de aktuelle inntektsårene, og konkluderte med at selskapet ikke drev virksomhet gjennom utleie av fast eiendom. Posh Invest ville derfor ikke ha krav på fradrag for underskudd ved utleie.

Tilleggsavgift ble ilagt med 10 % av den tilbakeførte inngående avgiften, mens tilleggsavgift ble ilagt med 30 %.

Klagenemnda for merverdiavgift stadfestet skattekontorets vedtak med hensyn til merverdiavgiften.

I klagen til skatteklagenemnda hevdet selskapet primært at det drev virksomhet i skattelovens forstand. Subsidiært ble det hevdet at selskapet uansett hadde krav på fradrag for kapitalkostnader og gjeldsrenter.¹⁵

Drev selskapet virksomhet?

Skattekontoret innstilte overfor skatteklagenemnda på at Posh Invest ikke drev utleievirksomhet i skattemessig forstand. Kontoret kommenterte at eiendommen var betydelig påkostet, at det var opparbeidet parkanlegg og anskaffet kunst for betydelige beløp. Leietakeren var et nærstående selskap. For skattekontoret fremsto det som om Posh Invest hadde påtatt seg betydelige kostnader for at morselskapet skulle ha en representasjonsbolig. Etter skattekontorets vurderinger var overslagene i forkant av investeringen ikke tilstrekkelig funderte, og det var heller ikke utarbeidet budsjett. I den aktuelle perioden og de nærmeste etterfølgende årene, til og med 2019, ville derfor ikke driften være egnet til å gå med overskudd.

Fradrag for kapitalkostnader

Posh Invest hevdet at det uansett hadde krav på fradrag for pådratte kostnader knyttet til utleieaktiviteten, enten ved direkte fradrag eller i form av avskrivninger. Det kunne ikke være avgjørende for fradragsretten om utleien var egnet til å gå med overskudd.

Selskapet viste til at utleie av fast eiendom er skattepliktig kapitalinntekt, og at kostnadene

¹⁴ Regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 4.

¹⁵ Skatteloven §§ 6–1 og 6–40 første ledd.

derfor fullt ut måtte være fradragsberettigede etter skatteloven § 6–1 «for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt».

Skattekontoret vurderte om kapitalregelen i skatteloven stiller opp et krav om at aktiviteten må være egnet til å gå med overskudd over tid. Kontoret viste til en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet,¹⁶ som omhandler tilsvarende spørsmål. Direktoratet kom til at inntektene ved utleie av en båt ikke kunne anses skattepliktige etter skatteloven § 5–1 første ledd. Båten kunne følgelig ikke saldoavskrives. Utgifter til vedlikehold, forsikringer mv. kunne da heller ikke innrømmes til fradrag.

I den bindende forhåndsuttalelsen har direktoratet lagt til grunn at kapitalregelen i skatteloven § 5–1 også inneholder et krav om at aktiviteten må være egnet til å gå med økonomisk overskudd. Dette er blant annet også lagt til grunn i juridisk litteratur,¹⁷ og i en underrettsdom som gjaldt fradragsrett for underskudd ved utleie av en boligeiendom.¹⁸ Sammenhengen i regelverket tilsier at fradragsspørsmålene må vurderes likt i forhold til alternativene «kapital» og «virksomhet» i skatteloven § 5–1.

På bakgrunn av ovennevnte, innstilte skattekontoret på at selskapet ikke hadde rett til fradrag for underskudd knyttet til eiendommen, da utleien objektivt sett ikke var egnet til å gå med overskudd.

Gjeldsrenter

Selskapet hadde betalt gjeldsrenter på konserninterne lån med ca. 6 MNOK. Skattekontoret kommenterte at skatteloven¹⁹ ikke oppstiller krav om tilknytning mellom gjeldsrentene og næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet, for at skattyter skal ha fradragsrett.

Skattekontoret innstilte derfor på at gjeldsrentene skulle innrømmes til fradrag.

Tilleggsskatt

Skattekontoret innstilte på at tilleggsskatten på 30 % skulle fastholdes. Etter kontorets oppfatning var de objektive vilkårene for å ilegge tilleggsskatt oppfylt. Skattekontoret la videre til grunn at de påberopte forholdene for opplysningsvikten med klar sannsynlighetsovervekt ikke kunne anses unnskyldelige i relasjon til bestemmelsene i ligningsloven § 10–3 nr. 1.



IDRETTSARRANGEMENT: Selskapet solgte blant annet billetter til ulike idrettsarrangementer mv.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Representasjonskostnader og uttaksbeskatning

Event AS hadde som formål å arrangere incentivreiser og ulike «events» for næringslivet, og det som naturlig hører inn under dette. I tillegg solgte selskapet billetter til ulike idrettsarrangementer mv.

Under en kontroll ble det avdekket at selskapet, i tillegg til å selge billetter på ordinært vis, hadde gitt bort billetter til enkelte kunder og potensielle kunder.

Etter Events vurdering var kostnadene til de billettene som ble gitt bort, fradragsberettigede markedsføringskostnader. Mottakerne av billettene var som regel personer som kunne ha nytte av å se på arrangementene for eventuelt å kjøpe plasser til kunder/ansatte ved en senere anledning.

Etter skattekontorets vurdering i innstillingen til vedtak måtte billett-kostnadene anses som ikke-fradragsberettigede representasjonskostnader. Selv om skattyter anså det som god markedsføring å invitere forretningsforbindelsene med på f.eks. en fotballkamp med middag mv., måtte likevel kostnadene knyttet til dette tiltaket anses som representasjonskostnader. Skatteloven § 6–21 vil i et slikt tilfelle være en spesialbestemmelse som innskrenker fradragsretten i forhold til den generelle bestemmelsen i § 6–1.

Spørsmålet var deretter om det var grunnlag for uttaksbeskatning av selskapet etter skatteloven § 5–2 for verdien av billettene. Hensynet til likebehandling tilsa at det ikke skal være noen begrensninger i adgan-

gen til å foreta uttaksbeskatning i representasjonstilfellene. Dersom det ikke ble foretatt uttaksbeskatning av Event, ville selskapet kommet gunstigere ut enn andre selskaper som måtte ha kjøpt tilsvarende billetter til omsetningsverdi før disse ble gitt bort til forretningsforbindelser mv.

Skattekontoret kom til at det var gavealternativet i skatteloven § 5–2 som kom til anvendelse, og at samtlige vilkår for å foreta uttaksbeskatning var oppfylt.

Summarisk fellesoppgjør og tilleggsavgift

Etter skattekontorets vurdering måtte verdien av billettene anses som skattepliktig fordel for mottakerne, med plikt for Event til å svare arbeidsgiveravgift.

Kontoret mente at det ville medføre en uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringsaker for de enkelte skattyterne, og kom til at vilkårene for å foreta summarisk fellesoppgjør²⁰ forelå. Det ble i denne forbindelse vist til at det dreide seg om relativt små beløp med mange skattytere involvert. Summarisk fellesoppgjør ble anvendt selv om billett-mottakerne ikke var ansatt i Event. Beregningsgrunnlaget for skatt og arbeidsgiveravgift²¹ ble satt til det doble av verdien av de skattepliktige ytelsene.

Selskapet ble ilagt tilleggsavgift for manglende innberettet arbeidsgiveravgift, og tilleggsavgiften ble beregnet av arbeidsgiveravgiften av det oppgrossede grunnlaget.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

16 BFU 09/03.

17 Gjems-Onstad Avskrivninger sidene 314 og 316.

18 Utv. 1994 side 703.

19 Skatteloven § 6–40 første ledd.

20 Ligningsloven § 9–5 nr. 8.

21 Forskrift av 20.11.1997 nr. 1181 § 6.