

**RINGERIKE TINGRETT****DOM**

Avsagt: 31.01.2007
Saksnr.: 06-109968TVI-RING
Dommer: dommerfullmektig Jens H. Bachke
Saken gjelder: Krav om opphevelse av ligningen for inntektsåret 2003

Sundøya Fjordhotel Eiendom AS

Deloitte Advokatfirma DA
v/advokat Torill Hasle Aamelfot
v/advokatfullmektig Katrine Barø

mot

Buskerud Fylkesskattekontor

Advokat Haakon Borgen

Det ble avsagt slik

d o m :

Saken gjelder gyldigheten av ligningen for Sundøya Fjordhotell Eiendom AS for inntektsåret 2003, slik ligningen ble endelig vedtatt av overligningsnemnda 26. januar 2006.

Bakgrunnen for søksmålet er ligningsmyndighetenes delvise nektelse av fradrag for kostnader til forskning og utvikling under den såkalte SkatteFUNN-ordningen.

Sundøya Fjordhotell Eiendom AS ved advokatfullmektig Katrine Barø har ved stevning av 25. juli 2006 anlagt sak mot Staten ved Buskerud fylkesskattekontor ved Ringerike tingrett. Påstanden er at ligningen for inntektsåret 2003 skal oppheves. Det er anført at overligningsnemndas skjønn er basert på feil faktum, at skjønnsutøvelsen er vilkårlig og at skjønnsutøvelsen er grovt urimelig.

Staten ved Buskerud fylkesskattekontor ved advokat Haakon Borgen sendte i tide inn tilsvaret av 29. august 2006. I tilsvaret bestrides at skjønnet er basert på feil faktum og at skjønnsutøvelsen er vilkårlig eller grovt urimelig.

Hovedforhandling ble gjennomført 6. og 7. desember 2006. Partene møtte. Styrets leder i Sundøya Fjordhotell Eiendom AS, Reidar Engebretsen, avga forklaring. Ett vitne avga forklaring.

Sakens bakgrunn

Sundøya Fjordhotell Eiendom AS (selskapet) eier Sundøya Fjordhotell i Hole kommune. Hotellet ligger ved E-16 mellom Tyrifjorden og Steinsfjorden. Selskapet utøver ikke selv hotellvirksomheten. Hotelldriften er leid ut. I inntektsåret 2003 besto selskapets virksomhet av utleie av hotellet og et forsknings- og utviklingsprosjekt. Prosjektet er kalt SPAMAT.

Selskapet er eid av Suninvest AS, som igjen er eid av Reidar Engebretsen. Han er eneste styremedlem i selskapet.

SkatteFUNN-ordningen innebærer at bedrifter gis fradrag i skatt for en prosentvis andel av pådratte kostnader knyttet til FoU-prosjekter som er godkjent av Forskningsrådet.

Selskapet søkte i 2003 om godkjennelse av forsknings- og utviklingsprosjektet SPAMAT under SkatteFUNN-ordningen. Søknaden ble mottatt hos Norges forskningsråd 11. desember 2006. Prosjektet ble godkjent av Norges forskningsråd 19. januar 2004. I

godkjennelsesbrevet skriver Norges forskningsråd: "Vi viser til søknad om godkjenning av ovennevnte prosjekt og kan meddele at Norges forskningsråd har godkjent prosjektet som et FoU-prosjekt i henhold til Skattelovens § 16-40 Skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU-fradrag) med tilhørende forskrift." Videre skriver forskningsrådet i kursivert tekst i brevet at: "For ordens skyld understreker vi at Forskningsrådets godkjenning ikke gjelder kostnadsrammen, hvilke kostnader som inngår, eller om søker faller innenfor ordningen. Disse forhold vurderes og avgjøres av ligningsmyndighetene basert på det revisorbekreftede vedlegg til selvangivelsen. (Ref. forskriftenes § 16-40-9 Kompetanseforhold og klageadgang)."

SPAMAT-prosjektets hovedmål var i følge søknaden å: "Utvikle et reiselivsprodukt slik at Sundøya Fjordhotell Eiendom AS kan tilby totalopplevelser innen velvære og det sosiale, med både personlig og faglig utvikling i unike omgivelser." I søknaden er det videre angitt følgende delmål for SPAMAT-prosjektet: "1. Utvikle plan og analyser for gjennomføring av prosjektet. 2. Utvikle/analysere muligheter for miljømessig bygging, primært fleretasjers trebygg. 3. Kartlegge muligheter for å tilknytte seg utenlandske hotellselskap. 4. Kartlegge muligheter for utnyttelse av bygdesamfunnet i hotellets nærområde med tanke på turist- og bygdeutvikling."

Under hovedforhandlingen fremhevet selskapet at SPAMAT-prosjektet har to "ben":

1. Integrasjon av lokale severdigheter, kunst og kultur i prosjektet.
2. Analysere og utvikle muligheter for "Miljøbygging", herunder HMS-spørsmål.

Det ble videre fremhevet at prosjektet omfattet utvikling av et kurs- og konferanseprodukt med et eget SPA-konsept. Velvære og sosiale og faglige tiltak inngår i prosjektet. Mat- og vinkurs inngår også i prosjektet.

Selskapets ansatte i SPAMAT-prosjektet var Reidar Engebretsen og hans foreldre; Solveig Engebretsen og Rolf Engebretsen.

I søknaden ble SPAMAT-prosjektets totale kostnader for 2003 budsjettert til 4 200 000 kroner.

Selskapet krevde ved ligningen for inntektsåret 2003 fradrag for kostnader i SPAMAT-prosjektet med 4 012 695 kroner. Personal- og indirekte kostnader utgjorde 3 698 381 kroner og andre driftskostnader utgjorde 314 314 kroner. Fradraget ble krevd gjennom selskapets selvangivelse. Vedlagt selvangivelsen var revisors attest over fradragene etter skatteloven § 16-40. Vedlagt var også skjemaet "Egenrapportering for SkatteFUNN", som viser prosjektdeltakernes tidsbruk for 2003 fordelt mellom kategoriene møter, reiser, planlegging, testing, rapportering, administrasjon, kurs og annet. I følge skjemaet hadde Reidar Engebretsen brukt 2 807 timer i prosjektet, mens hans foreldre, Solveig Engebretsen og Rolf Engebretsen brukte henholdsvis 728 og 646 timer i prosjektet.

Selskapet ble i brev av 7. september 2004 fra Ringerike likningskontor foreløpig nektet fradrag for SkatteFUNN-kostnadene i inntektsåret 2003. I brevet står det bl.a.: *"Sundøya Fjordhotell Eiendom AS har innberettet lønn for Reidar Engebretsen med totalt kr 250 000, for Solveig Engebretsen kr 60 000 og Rolf Engebretsen kr 60 000. I skjema for "Egenrapportering for SkatteFUNN" er nominell årslønn angitt med betydelig høyere beløp. Sum timeforbruk tilsier og at reell avlønning skulle være vesentlig høyere enn innberettet beløp. Vi kan således ikke se at selskapet har utbetalt reell lønn ved utløpet av inntektsåret. For innberettet lønn har selskapet utelatt å foreta forskuddstrekk. Vi har ingen opplysninger som tilsier at selskapet har innberettet arbeidsgiveravgift for reell årslønn pr. 1. termin 2004. På bakgrunn av påpekte mangler omkring nominell/reell årslønn kan vi ikke se at det er grunnlag for at skattefradraget kan gis med krevet beløp for personal- og indirekte kostnader kr 3 698 381 ved ordinær ligning."* Det fremgår videre av brevet at: *"Ligningen som legges ut den 8. oktober 2004 anses som foreløpig"*.

Revisorgruppen ved revisor Jens Petter Auring kommenterte brevet fra likningskontoret i brev av 13. september 2006. Budskapet i brevet er at ligningen bør tas til følge slik den er sendt inn.

Buskerud fylkesskattekontor avholdt bokettersyn hos selskapet i september og oktober 2004. Bokettersynet resulterte i bokettersynsrapport av 23. november 2004.

Ringerike likningskontor skrev i brev av 24. januar 2005 at selskapets ligning ville bli opprettholdt. I brevet står det bl.a. om FoU-kostnader - 2003: *"Ligningskontoret finner å måtte opprettholde gjennomført ligning. Skattefradraget for FoU-kostnader vil ikke bli innrømmet for 2003. Dette på bakgrunn av de feil og mangler kontrollen avdekket i det fremlagte prosjektrengskapet, jfr. ligningsloven § 8-2, nr. 1 a."*

Brevet ble besvart på vegne av selskapet av Sentrum Regnskap AS ved Otto Olsen i brev av 7. februar 2005. Brevet inneholder utelukkende en presisering av at innberettet lønn på 250 000 kroner for 2003 er utbetalt i 2003.

Ringerike likningskontors brev av 24. januar 2005 ble mer utfyllende besvart av advokat Solveig I. Lindemark i brev av 1. april 2005. I brevet fastholdes det krevde fradraget for FoU-kostnader. I tillegg argumenteres det for at eventuell verdi av fri bil skal tillegges lønnen, slik at fradraget for lønnskostnader under SkatteFUNN-ordningen skal være større enn hva som opprinnelig ble krevd i selskapets selvangivelse. Om dette skrives følgende i brevet: *"Vi har i utgangspunktet ikke motforestillinger på at fri bil blir beregnet etter de standardiserte reglene for privat bruk. Som en konsekvens vil verdien av fri bil som innberettes tillegges lønnskostnaden i skattefunn. Det er ingen tvil om at daglig leder har fått disponere fri bil som en del av lønnen i selskapet. I tillegg har bilen utelukkende vært til bruk i skattefunnordningen. Vi vil derfor hevde at kr. 91.000,-, må tillegges lønnen i skattefunnordningen."*

Advokat Solveig I. Lindemark hadde i sitt brev anmodet om et møte mellom selskapet og likningskontoret. Et møte ble avholdt 28. april 2005.

Advokat Solveig I. Lindemark skrev et nytt brev 11. mai 2005, der enkelte forhold ved prosjektet ble utdypet og etterspurt informasjon ble besvart. For øvrig ble tidligere kommentarer opprettholdt.

Ligningsnemndas vedtak

Ligningsnemnda i Hole fattet vedtak i saken 30. juni 2005. På vedtakets side 35 konkluderer ligningsnemnda med følgende: *"Etter en helhetlig vurdering av skattyters opplysninger og fremlagt skriftlig dokumentasjon under kontrollen og saksbehandlingen, finner ligningsnemnda det ikke sannsynliggjort at skattyters SkatteFUNN-prosjekt har avdtedkommet egeninnsats og kostnader i den størrelsesorden skattyter påberoper seg."*

På side 36 i ligningsnemndas vedtak heter det videre: *"Ligningsnemnda finner det imidlertid sannsynlig at prosjektet har forårsaket noen kostnader, herunder noen timer i form av egeninnsats. På bakgrunn av at skattyter ikke har dokumentert omfanget av prosjektet, at det i regnskapet er medtatt kostnader som ikke faller inn under prosjektet, at utgiftene ikke er korrekt legitimert samt at det er avdekket dobbelføring av timer, anser ligningsnemnda at ligningen må fastsettes skjønnsmessig."*

Ligningsnemnda konkluderer om den skjønnsmessige fastsettelsen på side 37:

"Ligningsnemnda har etter dette kommet til å skjønnsmessig legge til grunn 20% av det påberopte timetallet for Reidar Engebretsen og 10% av det påberopte timetallet for Solveig og Rolf Engebretsen. Likeledes legges det skjønnsmessig til grunn et fradrag for andre kostnader direkte relatert til prosjektet med 20%." Etter denne fastsettelsen beregnet ligningsnemnda utgiftene i SkatteFUNN-prosjektet til 298 416 kroner. Fradraget, som utgjør 20%, ble dermed 59 683 kroner.

Selskapets advokat Solveig I. Lindemark klaget på ligningsnemnda vedtak i brev av 8. juli 2005. Hun sendte videre et brev av 29. september 2005, hvor klagen ble utdypet.

Innstillingen til vedtak i overligningsnemnda ble kommentert av advokat Solveig I. Lindemark i brev av 22. desember 2005.

Overligningsnemndas vedtak

Overligningsnemnda fattet vedtak i saken 26. januar 2006.

Ved skjønnsutmålingen av personal- og indirekte kostnader kom overligningsnemnda til at den tiden Reidar Engebretsen hadde oppgitt å ha benyttet på utenlandsreiser i FoU-prosjektet var sannsynliggjort. På det grunnlaget la overligningsnemnda skjønnsmessig til

grunn 30% av det påberopte timeantallet for Reidar Engebretsen, i motsetning til 20% i ligningsnemnda. For øvrig tiltrådte overligningsnemnda skjønnsfastsettelsen fra ligningsnemnda.

Om beregningen av personal- og indirekte kostnader skriver overligningsnemnda følgende: *"I følge Lignings-ABC 2003 side 472 beregnes personalkostnader og indirekte kostnader samlet etter sjablon med utgangspunkt i medgåtte timer for egne ansatte og en timesats på 1,6 promille av den enkelte ansattes nominelle årslønn (timesatsen kan rundes av til nærmeste 10 kr). Med "nominell årslønn" menes i utgangspunktet den ansattes avtalte årslønn. Lønn som ikke er utbetalt ved utløpet av inntektsåret og som ikke utbetales innen den tid som må anses vanlig i et arbeidstaker/arbeidsgiverforhold, medregnes ikke. Regnskapsført lønn som ikke er trekk/arbeidsgiveravgiftsinnberettet til 1. termin (15. mars) i året etter inntektsåret kan ikke anses som vanlig i denne sammenheng. For deltidsansatt personell omregnes lønnen til en 100%-stilling før timesatsen beregnes."*

Overligningsnemndas vurdering av "nominell årslønn" i SPAMAT-prosjektet:

"Skattyter hevder at det er den avtalte lønn, og ikke den innberettede, som må legges til grunn som "nominell årslønn" ved beregningen. Skattyter viser bl.a. til Skattedirektoratets uttalelser i brev av 23.06.2003 og brev av 01.09.2003.

Fra Skattedirektoratets brev av 23.06.2003 siteres følgende:

"Det vises til tidligere telefonsamtaler og e-post hvor det bes om en klargjøring rundt tre problemstillinger knyttet til reglene om skattefradrag etter skatteloven § 16-40. Den første problemstillingen gjelder aksjeselskapet hvor eierne beregner seg en lønn uten at denne utbetales, men føres som en gjeld i selskapet. For at en slik beregnet lønnskostnad skal kunne inngå i beregningsgrunnlaget, må det slik direktoratet vurderer det, dreie seg om en reell lønnsforpliktelse for selskapet hvor utbetalingen ikke kan gjøres avhengig av fremtidige resultater i selskapet el. Dersom lønnen kun er beregnet for å oppnå skattefradrag, uten at partene i realiteten har ment at lønnen skal komme til utbetaling i nær fremtid, kan avtalen om beregnet lønn normalt ikke gis skattemessig virkning. Dersom utbetalingstidspunktet er vesentlig forskjøvet i forhold til det som må anses vanlig, jf. de deklarasjoniske hovedreglene i arbeidsmiljøloven § 55, kan det være grunn til å undersøke noe nærmere om det dreier seg om reelle lønnskostnader som kan inngå i beregningsgrunnlaget"

Fra Skattedirektoratets brev av 01.09.2003 siteres følgende:

"Det bes i brevet om en presisering av det som fremgår av direktoratets brev av 23. juni i år til [foreningen] om aksjeselskaper hvor eierne beregner seg lønn uten at denne utbetales, men føres som gjeld i selskapets finansregnskap.

Som det fremgår av direktoratets brev av 23. juni i år, vil det sentrale være om det dreier seg om en reell lønnsforpliktelse eller ikke, og etter direktoratets syn kan det ikke oppstilles noe absolutt vilkår om at lønnsutbetalingen faktisk må være skjedd i det aktuelle år for å inngå i beregningsgrunnlaget.

Selv om det vanskelig kan oppstilles noe absolutt vilkår om lønnsutbetaling det aktuelle året, mener direktoratet at likningsmyndighetene i forhold til skattefunn-ordningen, bør være restriktive med å akseptere avtalt, men ikke utbetalt lønn hvor utbetalingstidspunktet er utskjøvet i forhold til det som må antas å være vanlig i et arbeidsgiver-/arbeidstakerforhold. Til støtte for dette kan det anføres at det i denne sammenheng må anses fordelaktig å ha en så enkel og klar regel som mulig. En annen løsning vil nødvendigvis bli vanskelig å praktisere. Dersom selskapet har midler til disposisjon, bør selskapet derfor i forhold til skattefunn-ordningen, gjøre det som er karakteristisk i et arbeidsgiver-/arbeidstakerforhold – nemlig utbetale lønnen til arbeidstaker innen den tid som er vanlig."

Overligningsnemnda oppsummerer Skattedirektoratets brev slik at det sentrale vurderingstema vil være om det dreier seg om en reell lønnsforpliktelse eller ikke, men at ligningsmyndighetene bør være restriktive med å akseptere avtalt, men ikke utbetalt lønn hvor utbetalingstidspunktet er utskjøvet i forhold til det som må antas å være vanlig i et arbeidsgiver-/arbeidstakerforhold.

I herværende sak har skattyter oppgitt at den avsatte lønnen ble innberettet og utbetalt i 2. termin 2004, det vil si en termin for sent i forhold til det som fremkommer i rundskrivet. I utgangspunktet skal ligningsmyndighetene etter det ovenstående således være restriktive med å akseptere den avtalte lønnen. Overligningsnemnda antar avtalt lønn likevel kan legges til grunn, dersom det ikke er tvilsomt at det dreier seg om en reell lønnsforpliktelse.

Det forhold at Reidar Engebretsen for inntektsåret 2004 har fått innberettet et beløp, kr 150 000, tilsvarende resten av den avtalte lønn for inntektsåret 2003 taler for at lønnsforpliktelsen for hans del er reell. Det samme gjelder det forhold at selskapet har behandlet resten av den avtalte lønn for inntektsåret 2003, kr 150 000, som en gjeld til Engebretsen i regnskapet. På den annen side er det ikke innberettet ytterligere lønn på Reidar Engebretsen fra skattyter enn de kr 150 000, til tross for at han ifølge avtalen også skulle ha kr 400 000 i lønn i inntektsåret 2004. Etter overligningsnemndas oppfatning skaper dette forhold tvil om realiteten av den avtalte lønnen.

Når det gjelder Solveig og Rolf Engebretsen er det ikke innberettet lønn på disse i inntektsåret 2004 overhodet. Selskapets opplysning om at avsatt lønn for inntektsåret 2003

ble utbetalt 2. termin 2004 er således i beste fall unøyaktig, ettersom opplysningen eventuelt kun kan anses å være riktig i forhold til Reidar Engebretsens lønn.

På denne bakgrunn finner overligningsnemnda at skattyter ikke har sannsynliggjort at den avtalte lønnen var en reell lønnsforpliktelse og finner således så langt å legge til grunn utbetalt lønn i 2003 som nominell årslønn ved beregningen av personal- og indirekte kostnader."

[...]

Overligningsnemndas vurdering av deltidsstillingene i SPAMAT-prosjektet

"For deltidsansatt personell skal lønnen omregnes til lønnen til en 100 %-stilling før timesatsen beregnes. En forutsetning for dette må imidlertid være at deltidsstillingen er reell. I Reidar Engebretsens tilfelle er det anført at han skal ha arbeidet 2 807 timer, mens det normalt legges til grunn 1 840 timer i en 100%-stilling. Overligningsnemnda legger til grunn at sistnevnte må legges til grunn i SkatteFUNN-ordningen. Overligningsnemnda er således av den oppfatning at Reidar Engebretsens avtalte deltidsstilling ikke var reell. Overligningsnemnda legger med dette til grunn en årslønn på kr 250 000 for Reidar Engebretsen før timesatsen beregnes.

I Solveig Engebretsens tilfelle er det anført at hun skal ha arbeidet 728 timer. I forhold til 1 840 timer i en 100%-stilling gir dette en stillingsbrøk med $728/1\,840 = 39,56521\%$. Utbetalt lønn med kr 60 000 for en 39,56521%-stilling utgjør omregnet til lønnen til en 100%-stilling kr 151 648. Overligningsnemnda legger således til grunn en årslønn på kr 151 648 for Solveig Engebretsen før timesats beregnes.

Når det gjelder Rolf Engebretsen er det anført at han skal ha arbeidet 646 timer. I forhold til 1 840 timer i en 100%-stilling gir dette en stillingsbrøk med $646/1\,840 = 35,10869\%$. Utbetalt lønn med kr 60 000 for en 35,10869%-stilling omregnet til en 100%-stilling kr 170 899. Overligningsnemnda legger således til grunn en årslønn på kr 170 891 for Rolf Engebretsen før timesats beregnes.

Med dette skal skattyters personal- og indirekte kostnader beregnes som følger:

Ansatt:	Årslønn	Timesats	Antall timer	Beløp
Reidar Engebretsen	kr 250 000	kr 400	842	kr 336 800
Solveig Engebretsen	kr 151 648	kr 242,64	73	kr 17 712
Rolf Engebretsen	kr 170 891	kr 273,43	63	<u>kr 17 713</u>
Sum				<u>kr 372 285"</u>

Overligningsnemnda godkjente i tillegg til de nevnte personal- og indirekte kostnadene på 372 285 kroner, kostnader til "utstyr" på 64 716 kroner og "andre driftskostnader" på 122 904 kroner. Totale prosjektkostnader ble dermed 559 905 kroner. Skattefradraget, som utgjør 20 % av prosjektkostnadene, ble 111 981 kroner.

Sundøya Fjordhotell Eiendom AS' anførsler og påstand

Hva skal prøves?

Domstolen kan prøve om saksbehandlingen og det faktiske grunnlaget for skjønnnet er korrekt, om rettslige normer for hvordan skjønnnet skal gjennomføres er fulgt, om det skjønn som er utøvd er tilstrekkelig bredt og saklig, og at skjønnresultatet ikke fremstår som åpenbart urimelig.

Det er kun fastsettelsen av indirekte kostnader som bestrides. Fastsettelsen av øvrige kostnader angripes ikke.

Selskapet bestrider ikke at ligningsmyndighetene har skjønnsadgang. Selskapet innrømmer at timeføringen for utenlandsreiser kan fravikes.

Selskapet anfører at skjønnnet ikke skal fremstå som vilkårlig eller åpenbart urimelig. Skjønnnet skal også basere seg på en riktig anvendelse av de lovregler som danner utgangspunkt for skjønnnet.

Rettslig utgangspunkt

Selskapet anfører at ligningsloven § 8-1 er det rettslige utgangspunktet for ligning i henhold til innsendt selvangivelse og ved fastsettelse av inntektsgrunnlaget ved skjønn. Det vises til kommentarutgaven til ligningsloven av Einar Harboe m.fl., 6. utgave, side 61.

Retningslinjer for skjønnnet

Ved fastsettelsen av ligningen etter ligningsloven § 8-1 skal ligningsmyndighetene, ved avgjørelsen av hvilket faktisk grunnlag som skal legges til grunn, bygge på en fri og fullstendig bevisbedømmelse av så vel opplysninger skattyter har gitt som av andre opplysninger. Når det gjelder beviskrav, viser selskapet til uttalelsen Høyesterett avga i avgjørelsen i Rt. 1994 s. 260: "*Ligningsmyndighetene plikter å fastsette det faktiske grunnlag for ligningen på grunnlag av en fri bevisbedømmelse som tar hensyn til alle foreliggende opplysninger, målet må være å komme så nær det faktisk riktige som mulig, og resultatet må ikke fremtre som vilkårlig eller åpenbart urimelig. Dette kan domstolene prøve.*"

Domstolenes adgang til å prøve skjønn

Om domstolenes adgang til å prøve ligningsmyndighetenes skjønnsutøvelse, viser selskapet til artikkelen "Domstolenes kompetanse til å prøve ligningsvedtak som bygger på skjønn" av høyesterettsdommer dr. juris Jens Edvin A. Skoghøy. Artikkelen står i Tidsskrift for rettsvitenskap 2002 side 109 flg. Skoghøy skriver at domstolene kan prøve både den bevisbedømmelse ligningsmyndighetene har foretatt, og den konkrete subsumsjonen, med mindre det finnes særlige holdepunkter for noe annet.

Rettslig grunnlag – lovtekst og forskrift

Det rettslige grunnlaget for fradrag for kostnadene i SPAMAT-prosjektet er skatteloven § 16-40 om skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling. Det vises videre til hovedregelen om fradrag i skatteloven § 6-1 og forskriften tilhørende skatteloven § 16-40, se forskriftens § 16-40-8.

Fordelen av fri bil i Reidar Engebretsens arbeidsforhold hos selskapet er innrapportert og skattlagt som lønnsinntekt. Det rettslige grunnlaget for dette er skatteloven § 5-1, jf. § 5-10, jf. § 5-12, jf. § 12-2 a.

Lignings-ABC 2003 mv.

Selskapet viser til Lignings ABC 2003 side 475 for kompetanseforholdet mellom Norges forskningsråd og ligningsmyndighetene.

Selskapet viser til Lignings ABC 2003 side 475 for hvilke formelle regler som må oppfylles for at skattyteren skal kunne kreve fradrag for kostnadene i et godkjent FoU-prosjekt. Skjemaet RF-1053 ble benyttet og kravet om revisors bekreftelse var oppfylt. Selskapet førte eget regnskap for prosjektet som viste medgåtte timer, slik det er krav om. Selskapet benyttet det excel-regnearket, som selskapet mottok fra Innovasjon Norge, og som var det timeregnskapsskjemaet som gjaldt for inntektsåret 2003. Timeregnskapet ble på oppfordring fremlagt for ligningsmyndighetene.

Selskapet viser til Lignings ABC 2003 side 473 om beskrivelsen av maksimalt grunnlag for beregning av skattefradrag for FoU-prosjekter.

Om beregningen av kostnadenes størrelse anfører selskapet at Lignings-ABC 2002 ikke inneholder føringer. Selskapet anfører at partene er enige om at pkt. 4.2 i Lignings-ABC 2003 side 472 skal legges til grunn for beregningen av personal- og indirekte kostnader.

Videre viser selskapet til informasjon om kostnadsberegningen som er gitt på internettsiden www.skattefunn.no.

Selskapet anfører at Lignings-ABC 2004 ikke er relevant for inntektsåret 2003, som denne saken omhandler. Det er kun Lignings-ABC 2003 og tidligere utgaver som er relevante.

Skjønnnet - arbeidsavtalene danner rettslig utgangspunkt for hvilken stillingsprosent som er avtalt for de ansatte

Selskapet anfører at SPAMAT-prosjektet er godkjent av Norges Forskningsråd som et FoU-prosjekt, og det er arbeidsavtalene mellom selskapet og selskapets ansatte; Reidar, Solveig og Rolf Engebretsen om henholdsvis 70%, 20% og 20% stilling, som skal legges til grunn.

Selskapet bestrider statens anførsel om at Reidar, Solveig og Rolf Engebretsen ikke har lagt ned betydelig arbeidsinnsats. Videre bestrides statens anførsel om at Reidar Engebretsen ikke har arbeidet i 70%-stilling i selskapet. Statens begrunnelse om at Reidar Engebretsen ikke kan ha arbeidet i 70%-stilling pga. det store timeantallet er urimelig. Overligningsnemnda har på den ene side kommet til at Reidar Engebretsen har arbeidet i 100%-stilling, men på den annen side kommet til at bare en del av timeantallet skal godkjennes. Dette utgjør etter selskapets syn en selvmotsigelse.

Skjønnnet er vilkårlig

Ligningsmyndighetene har ikke i tilstrekkelig grad vurdert hva Reidar Engebretsen har forklart i møtene, som er avholdt mellom ham og ligningsmyndighetene. Den muntlig overleverte informasjonen, som utgjør en betydningsfull del av sakens faktum, er ikke drøftet i overligningsnemndas vedtak. Selskapet anfører at det har vært svært mange saksbehandlere involvert i saken hos ligningsmyndighetene, og at saken preges av at den muntlige informasjonen ikke har blitt overlevert mellom saksbehandlerne.

Selskapet anfører at Reidar Engebretsen til enhver tid har etterkommet ligningsmyndighetenes anmodninger om møter for redegjørelse av innholdet i SPAMAT-prosjektet i inntektsåret 2003.

Selskapet anfører at ligningsmyndighetene ikke har tatt i betraktning en stor mengde brosjyrer og dokumenter som er gjort tilgjengelig for ligningsmyndighetene og som dokumenterer omfanget av SPAMAT-prosjektet.

Selskapet anfører at listen over kontaktpersoner i SPAMAT-prosjektet, som selskapet har gitt til ligningsmyndighetene, dokumenterer møtevirkksomhet. Ligningsmyndighetene har ikke kontaktet noen av personene på listen. Ligningsmyndighetene burde ha foretatt

"motpartskontroller" ved å kontakt personene på listen, dersom ligningsmyndighetene betvilte møtevirksomheten.

Selskapet anfører at SPAMAT-prosjektet er tidkrevende gründerarbeid og det må påregnes at denne typen arbeid tar mye tid.

Skjønnets urimelighet

Selskapet anfører at overligningsnemnda har sett bort fra at det avtalt at Reidar Engebretsen skal arbeide 70%-stilling i SPAMAT-prosjektet. Overligningsnemnda mener at Reidar Engebretsen har jobbet for mye til at stillingen kan være 70%, men at stillingen istedenfor er 100%. Det blir da en selvmotsigelse å redusere timeantallet fra 2 807 timer til 847 timer, slik overligningsnemnda gjør.

Selskapet anfører at overligningsnemnda har beregnet kostnadene feil for Solveig og Rolf Engebretsen. Omregningen fra deltidsstillinger til fulltidsstillinger er feil.

Selskapet anfører at timeføringen for egeninnsatsen i SPAMAT-prosjektet er ført på bakgrunn av den tiden som faktisk er medgått. Timene er ført i eget prosjektrekskap i henhold til de rapporteringsskjemaene som gjaldt for inntektsåret 2003.

Stillingsprosentens betydning

Selskapet anfører at stillingsprosenten er avgjørende for beregningen av fradraget for de indirekte kostnadene.

Beregning av personal og indirekte kostnader

SPAMAT-prosjektet medførte betydelig arbeidsinnsats fra prosjektdeltakerne. Ved siden av utleie av hotellet, var SPAMAT-prosjektet selskapets eneste virksomhet i 2003.

Sakens kjerne er omfanget og beregningen av de påløpte personal og indirekte kostnadene i SPAMAT-prosjektet for 2003. Overligningsnemndas skjønn er vilkårlig og feilaktig ved beregningen av disse kostnadene.

Oppsummering – deltidsstilling

Selskapet anfører at ligningsmyndighetene ikke har sannsynliggjort at deltidsstillingene ikke var reelle. Det foreligger skriftlige arbeidsavtaler for deltidsstillinger for prosjektdeltakerne; 70%-stilling for Reidar Engebretsen og 20%-stilling for Solveig og Rolf Engebretsen.

Ligningsmyndighetene har ikke rettslig grunnlag for å legge til grunn at deltidstillingene ikke var reelle. Denne mangelen på rettslig grunnlag er ikke vurdert av overligningsnemnda.

Betraktninger om at arbeidsavtalene var for gode til å være sanne gir ikke grunnlag for å sette arbeidsavtalene til side.

Oppsummering – beregning av kostnader til FoU

Selskapet anfører at partene er enige om at 8 timer per dag kan føres i SkatteFUNN-prosjektet ved utenlandsreiser. Bortsett fra tid anvendt på utenlandsreiser, er det bevist at det opplyste timeantallet for de tre prosjektdeltakerne er utførte timer i SPAMAT-prosjektet. Selskapet viser til prosjektrekningskapet.

Selskapet anfører at overligningsnemndas skjønn er feilaktig beregnet, vilkårlig og urimelig.

Selskapet anfører at skjønnet er vilkårlig eller urimelig når det ikke er tatt hensyn til innberettet lønn ved fordel av fri bil for Reidar Engebretsen. Reidar Engebretsen ble etter bokettersyn hos selskapet tillagt et lønnspåslag på 91 000 kroner for fordelten av fri bil. Denne lønnen skal tas med som en del av den avtalte lønnen til Reidar Engebretsen i SPAMAT-prosjektet. Vedtaket i SkatteFUNN-saken ble truffet før vedtaket i saken der Reidar Engebretsen ble skattlagt for bilfordelen. Fordelen av fri bil må kunne tas med i dette søksmålet, selv om det ikke var et tema i overligningsnemndas vedtak på vedtakstidspunktet. Selskapet anfører videre at dette heller ikke kan regnes som en for sent fremsatt anførsel. I denne forbindelse vises det til at advokat Solveig I. Lindemark skriver i brev av 1. april 2005 til Ringerike likningskontor at 91 000 kroner knyttet til fordelten av fri bil må tillegges lønnen i skattefunnordningen.

Selskapet anfører at den avtalte lønnen for Reidar Engebretsen er 400 000 kroner med tillegg av den innrapporterte fordelten av fri bil på 91 000 kroner, til sammen 491 000 kroner. Det gir en nominell årslønn på 491 000 kroner for en 70%-stilling.

Selskapet anfører at Solveig og Rolf Engebretsen har hatt en nominell årslønn på 100 000 kroner hver, og at begge har hatt 20%-stilling.

Selskapet anfører at det ved vurderingen av lønnen også skal tas med den lønn som ble utbetalt 2. termin 2004 og som ble innberettet for 2003. Det fulgte ikke av reglene som gjaldt for inntektsåret 2003 at utbetaling 2. termin i året etter inntektsåret var for sent for å kunne tas med som lønnskostnad i SkatteFUNN-ordningen.

Sundøya Fjordhotell Eiendom AS har nedlagt slik påstand:

1. Ligningen av Sundøya Fjordhotell Eiendom AS for inntektsåret 2003 oppheves, og ny ligning anvises.
2. Staten v/Buskerud fylkesskattekontor dømmes til å erstatte saksøker saken omkostninger, med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer.

Staten v/Buskerud fylkesskattekontors anførsler og påstand

Staten presiserer at det kun er personalkostnadene partene er uenige om. Staten anser videre at partene er enige om kompetanseforholdet mellom Norges forskningsråd og ligningsmyndighetene.

Staten anfører at overligningsnemndas vedtak er korrekt, og bevisvurderingen og begrunnelsen i vedtaket tiltres.

Staten anfører at det ikke utgjør noen feil at det har vært mange saksbehandlere involvert i saken. Tvert om skal det være ulike saksbehandlere i klageomgangen(e). Videre har selskapet blitt gitt anledning til å ha møte med ligningsmyndighetene før hver avgjørelse hos ligningsmyndighetene.

Staten ser saken slik at det er to spørsmål retten må ta stilling til:

1. Hvilket antall timer som er arbeidet i SPAMAT-prosjektet og
2. Hvilken lønn skal legges til grunn for prosjektdeltakerne.

Hvor mange timer er arbeidet i SPAMAT-prosjektet?

Staten anfører at utgangspunktet for vurderingen skal knyttes til SPAMAT-prosjektet er forskriften til skatteloven § 16-40, der det heter i § 16-40-6 (2) at det gis fradrag for kostnader "*direkte tilknyttet godkjent prosjekt*".

Staten anfører at det store timeantallet som selskapet har oppgitt ikke er sannsynliggjort. Det er lite dokumentasjon som er fremlagt, og dette gir grunn til å være skeptisk til det høye timeantallet som selskapet anfører.

Når det gjelder forholdet omkring deltidstillingene, anfører staten at det skal prøves hvorvidt de avtalte deltidstillingene er reelle. Staten viser til Lignings-ABC 2004 side 494, hvor det står at: "*For deltidsansatt personell omregnes lønnen til en 100%-stilling før timesatsen beregnes. Det må ligge en forutsetning her om at den ansatte rent faktisk er deltidsansatt. Det bør imidlertid godtas at deltidsansatte arbeider overtid innenfor*

normale rammer. Det går likevel en grense der den ansatte i realiteten arbeider i en heltidsstilling. Det må altså foretas en vurdering av om det avtalte arbeidsforhold tilsvarer det reelle."

Selv om partene er enige om kompetanseforholdet mellom Norges forskningsråd og ligningsmyndighetene, presiserer staten at ligningsmyndighetene har kompetanse til å prøve om skattyteren faktisk har hatt de kostnader som han hevder. Staten viser til Ot.prp. nr. 1 2001 – 2002 side 32, hvor dette er understreket i beskrivelsen av forholdet mellom Norges forskningsråds kompetanse og ligningsmyndighetenes kompetanse.

Staten anfører at timelistene som viser prosjektarbeidet på dagsnivå har begrenset bevisverdi ved spørsmålet om hvilket timeantall som har gått med i SPAMAT-prosjektet. Grunnen er at timelistene på dagsnivå er skrevet i ettertid og ikke ført fortløpende.

Staten anfører at SPAMAT-prosjektets størrelse i form av det høye anførte timeantallet, burde ha resultert i mer, dersom det høye anførte timeantallet var reelt.

I forhold til den personlisten selskapet har fremlagt, og som skal dokumentere omfattende møtevirksomhet mv., anfører staten at det ikke er naturlig at ligningsmyndighetene ringer disse personene for å foreta såkalte motpartskontroller. Det må være skattyters plikt å dokumentere møtevirksomhet og kontakt med personene på listen, noe som skattyter kunne ha gjort gjennom uttalelser fra disse personene.

Staten anfører at det ikke er fremlagt noen brev, e-poster eller møtereferater, og dette underbygger at det høye anførte timeantallet i SPAMAT-prosjektet ikke er reelt. I denne forbindelse anfører staten at overligningsnemnda ved vurderingen av timeantallet har hensyntatt det materialet som er blitt fremlagt.

Staten anfører at deler av den tiden er ført i prosjektet uansett skal holdes utenfor, fordi dette er tid som SkatteFUNN ikke gir fradrag for. Tiden som er tilknyttet den faste eiendommen skal holdes utenfor. Det innebærer at tiden som er anvendt med arkitekt Yran og tid anvendt på finansiering av bygget skal holdes utenfor.

Hvilken lønn skal legges til grunn for deltakerne i SPAMAT-prosjektet?

Staten anfører at det er den nominelle årslønnen som skal legges til grunn ved beregningen av personal- og indirekte kostnader. Med nominell årslønn menes den ansattes avtalte årslønn ved utløpet av rapporteringsperioden. For deltidsansatt personell omregnes den avtalte lønn til en 100%-stilling før timesatsen beregnes. Det vises til Forskningsrådets regler for beregning av prosjektkostnadene for brukerstyrte prosjekter.

Staten viser videre til skjemaet "RF 1053B Fradrag i skatt for kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekter (FoU) 2005, med rettledning", hvor det om nominell årslønn skrives følgende i rettledningen: *"Med "nominell årslønn" menes den ansattes avtalte årslønn. Avtalt lønn som ikke er utbetalt ved utløpet av inntektsåret og som ikke utbetales innen den tid som må anses vanlig i et arbeidsgiverforhold, medregnes ikke i forhold til den ordinære skattefunn-ordningen. [...] Regnskapsført lønn som ikke er trekk/arbeidsgiveravgiftsinnberettet til 1. termin (15. mars) i året etter inntektsåret kan ikke anses som vanlig i denne sammenheng."*

Staten anfører at arbeidsavtalene som er inngått mellom Reidar, Rolf og Solveig Engebretsen og selskapet ikke er reelle arbeidsavtaler. Grunnen er at disse arbeidsavtalene ikke ville ha blitt inngått mellom alminnelige parter som ikke har den tilknytning det er mellom de nevnte personer og selskapet. Arbeidsavtalene er ikke inngått på armlengdes vilkår. Det er ikke sannsynlig at noen vil avtale å ha en 70%-stilling med tilhørende 70% lønn mot å arbeide tilsvarende en 150%-stilling, slik tilfellet er for Reidar Engebretsen. De avtalte deltidsstillingene er klarligvis ikke reelle deltidsstillinger.

Det vises til side 46 i overligningsnemnda vedtak, når det gjelder spørsmålet om hva som skal anses som de reelle lønnsforpliktelsene. Staten anfører her at overligningsnemndas vurdering skal legges til grunn.

Det avgjørende for hvilken lønn som skal legges til grunn ved beregningen av personal- og indirekte kostnader er når lønnen er rapportert. Den reelle lønnen som kan legges til grunn er på grunnlag av rapporteringstidspunktet 250 000 kroner for Reidar Engebretsen og 60 000 kroner for Solveig og Rolf Engebretsen.

Staten anfører at det ikke skal legges til 150 000 kroner på Reidar Engebretsens lønn, og hans lønn skal heller ikke tillegges 91 000 kroner for fordelten av fri bil. Når det gjelder de 150 000 kronene, ble disse innberettet og utbetalt først 2. termin 2004, og dette er for sent for å kunne tilordnes inntektsåret 2003. Videre fremhever staten at Reidar Engebretsens etter avtalen med selskapet skulle motta 400 000 kroner i lønn i 2004. Av disse 400 000 kronene er det bare 150 000 kroner som er blitt innberettet, og staten mener derfor at de nevnte 150 000 kronene må tilordnes inntektsåret 2004. I denne forbindelse hevder staten at de fremlagte opplysningene fra kommunekassereren i Hole ikke gir grunnlag for en annen konklusjon.

Reidar Engebretsens personinntekt ble av likningsnemnda i Hole kommune (i vedtak sendt 7. juni 2006) forhøyet med 91 000 kroner for inntektsåret 2003 som følge av fordel ved fri bil. Staten viser til Lignings-ABC 2004 der det på side 495 står om hva som inngår i beregningsgrunnlaget av "nominell årslønn". Der står det: *"Avtalte naturalytelser, for eksempel fri bil, inngår derimot i beregningsgrunnlaget"*. Det er ikke avtalt noen bilytelse i Reidar Engebretsens fremlagte arbeidsavtalte. Bilfordelen er dermed ikke noen "avtalt

naturalytelse”, og bilfordelen inngår følgelig ikke i beregningsgrunnlaget av den nominelle årslønnen. Videre anfører staten at bilfordelen ikke skal hensyntas, fordi bilfordelen heller ikke er lønnsinnberettet eller regnskapsført i 2003. Staten viser her til ”RF 1053B Fradrag i skatt for kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekter (FoU) 2005, med rettledning”, hvor det følger av rettledningen at det kun er regnskapsført lønn som skal tas med i beregningen. Ifølge utskriftene fra kommunekassereren i Hole er bilfordelen heller ikke tilordnet 2003. Dessuten anfører staten at det er forholdene på vedtakstidspunktet for overligningsnemndas vedtak som retten skal prøve. Bilfordelen kom først inn i saken etter vedtaket 7. juni 2006. Til sist anføres at anførselen om at bilfordelen skal tas med i beregningsgrunnlaget er for sent fremsatt og derfor skal prekluderes.

Staten v/Buskerud fylkesskattekontor har nedlagt slik påstand:

1. Staten v/Buskerud fylkesskattekontor frifinnes.
2. Staten v/Buskerud fylkesskattekontor tilkjennes sakens omkostninger med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall og inntil betaling skjer.

Rettens bemerkninger

Retten skal prøve om overligningsnemndas vedtak er truffet på riktig faktisk grunnlag, og retten kan her prøve overligningsnemndas bevisbedømmelse og den konkrete subsumsjonen. Dette er sider ved skjønnet domstolene kan prøve, med mindre det er holdepunkter for noe annet. Retten viser til artikkelen til høyesterettsdommer dr.juris Jens Edwin A. Skoghøy i Tidsskrift for rettsvitenskap 2002 side 109 flg om ”Domstolenes kompetanse til å prøve ligningsvedtak som bygger på skjønn”.

Selskapet har kun angrepet overligningsnemndas fastsettelse av personal- og indirekte kostnader, slik at det kun er skjønnsutøvelsen på dette punktet retten vil prøve.

Partene synes å være enige om kompetanseforholdet mellom Norges forskningsråd og ligningsmyndighetene. Retten går derfor ikke nærmere inn på dette.

Retten deler statens oppfatning om at det er to hovedspørsmål retten skal ta stilling til, nemlig hvilket timeantall som har gått med i SPAMAT-prosjektet og hvilken lønn prosjektdeltakerne har mottatt. I tillegg må retten ta stilling til hvilken stillingsprosent prosjektdeltakerne har hatt, det vil si om de avtalte deltidsstillingene skal legges til grunn eller ikke. Stillingsprosenten har betydning for beregningen av skattefradraget.

Rettslig grunnlag for å innrømme fradrag for kostnadene i SPAMAT-prosjektet er skatteloven § 16-40 om skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling. Videre gjelder hovedregelen om fradrag i skatteloven § 6-1. Det er gitt utfyllende bestemmelser til

skatteloven § 16-40 i forskriften tilhørende skatteloven § 16-40 (Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14).

Hvilket timeantall har gått med i SPAMAT-prosjektet?

Retten bemerker innledningsvis at partene er enige om at 8 timer per dag kan føres i SkatteFUNN-prosjektet ved utenlandsreiser. Selskapet aksepterer at en eventuell ny ligning skal baseres på at Reidar Engebretsens timeinnsats reduseres med 105 timer. Selskapet anfører derfor at timeantallet for Reidar Engebretsen skal være 2 702 timer og ikke 2 807 timer, som krevd gjennom selvangivelsen.

Etter § 16-40-6 (2) i forskriften til skatteloven § 16-40 gis det fradrag for kostnader "*direkte tilknyttet godkjent prosjekt*". Bedømmelsen av selskapets anførte timeantall må vurderes opp mot hva som er direkte tilknyttet SPAMAT-prosjektet. Bevisbedømmelsen skal være fri og ta hensyn til alle foreliggende opplysninger. Målet er å finne det riktige faktiske grunnlaget. De faktiske opplysningene vil bestå av oppgaver som selskapet selv har gitt og av øvrige opplysninger som foreligger. Retten viser til avgjørelsen fra Høyesterett i Rt. 1994 s. 260, der Høyesterett uttaler seg om bevisbedømmelse i skattesaker.

Selskapet har etter rettens syn oppfylt de formelle reglene for fradrag i forskriftens § 16-40-8. Ved innsendelse av selvangivelsen benyttet selskapet skjemaet RF-1053. Videre var kravet om revisors bekreftelse oppfylt. Selskapet førte eget regnskap for prosjektet som viste medgåtte timer, slik forskriften krever. Selskapet benyttet det excel-regnearket, som selskapet mottok fra Innovasjon Norge. Det var dette timeregnskapsskjemaet som ble sendt til skatteyttere med godkjente SkatteFUNN-prosjekter, og det var dette timeregnskapsskjemaet som gjaldt for inntektsåret 2003. Timeregnskapet ble på oppfordring fremlagt for ligningsmyndighetene. Retten bemerker at det forhold at de timelistene som viser prosjektarbeidet på dagsnivå ble produsert i ettertid, ikke utgjør noe brudd på de formelle reglene om timeføring. Grunnen er at det ikke gjaldt et krav om timelister på dagsnivå for inntektsåret 2003, kun for månedsnivå. At selskapet har oppfylt de gjeldende formelle reglene, underbygger at det anførte timeantallet er korrekt.

Retten er ikke enig i ligningsmyndighetenes slutninger fra timeregnskapet på dagsnivå, som ligningsmyndighetene mener avslører dobbelføring av timer. Det er uten vesentlig betydning at det i timelistene på dagsnivå kan se ut som timer er ført dobbelt. Timelistene på dagsnivå ble skrevet i ettertid og ikke fortløpende dag for dag. Dermed er det forståelig at timelistene på dagsnivå kan inneholde feil og unøyaktigheter. Avgjørende for rettens vurdering vedrørende timelistene, er som nevnt at de gjeldende reglene om timeføring ble fulgt. Staten har ikke anført at de timelistene som ble fylt ut i henhold til de gjeldende reglene, avslører dobbelføring av timer. Etter rettens syn er det etter dette ikke grunnlag i timeregnskapene for at selskapets anførte timeantall ikke er reelt.

Selskapet har fremlagt dokumentasjon i form av virksomhetsplaner og presentasjoner, som er ment å underbygge omfanget av arbeidet som er nedlagt i prosjektet. Selskapet har ikke fremlagt brev- og e-postkorrespondanse eller møtereferater, noe styrets leder har forklart med at han er en person som ikke skriver mer enn nødvendig. Når det gjelder e-poster har styrets leder forklart at han ikke har spart på e-poster og at disse er blitt borte i forbindelse med bytte av PC. Etter rettens syn er det fremlagt mindre dokumentasjon enn hva som kunne vært naturlig å forvente ut fra selskapets anførte timeantall. Retten er likevel kommet til at selskapets anførte timeantall skal legges til grunn.

Selskapets arbeidsform i prosjektet var av en slik karakter at arbeidet ikke resulterte i omfattende skriftlig dokumentasjon. Prosjektarbeidet har preg av at det var i oppstartsfasen. Prosjektarbeidet bestod i møter, uformelle samtaler, telefonsamtaler, reiser, internettsøk og tankevirksomhet.

Etter rettens syn underbygger listen over kontaktpersoner i SPAMAT-prosjektet en omfattende kontakt med en rekke ulike personer med forskjellige roller. Disse personene har kunnet bidra i prosjektet på forskjellige måter. Retten går ikke inn på spørsmålene om hvorvidt ligningsmyndighetene hadde plikt til å foreta såkalte "motpartskontroller" ved å kontakte personene på listen, eller om selskapet av eget initiativ burde ha innhentet bekreftelser fra personene om deres bidrag i prosjektet. Det er tilstrekkelig for rettens vurdering at listen er fremlagt, samtidig som det ikke er holdepunkter for at personenes innsats ikke er reell.

Retten finner det bevist at Reidar Engebretsen har arbeidet svært mye med SPAMAT-prosjektet. Han var i inntektsåret 2003 i en livssituasjon der dette var mulig. Prosjektarbeidet har preg av å ha vært hans store interesse, og grensen mellom arbeid og hobby var flytende. Det har støtte i partsforklaringen og i forklaringen fra vitnet, at Reidar Engebretsen arbeidet svært mye med prosjektet, og at han arbeidet på kveldstid og i helgene, samt at han avvirket minimalt med ferie.

I forhold til de to øvrige prosjektdeltakerne, Rolf og Solveig Engebretsen, mener selskapet at disse har lagt ned henholdsvis 646 timer og 728 timer i prosjektet i 2003. Rolf og Solveig Engebretsen er foreldrene til Reidar Engebretsen, og de har lang bransjeerfaring. Deres bidrag er beskrevet som samtalepartnere ved erfaringsutveksling. I følge timeregnskapet har de bistått hovedsakelig gjennom møtevirksomhet. Det er fremlagt lite dokumentasjon som omhandler Solveig og Rolf Engebretsens arbeid spesielt. Sett i lys av hvilken type arbeid foreldrene har bidratt med, er det etter rettens syn ikke omstendigheter som gir grunnlag for at skattyters oppgaver ikke er korrekte når det gjelder omfanget av arbeidet til Solveig og Rolf Engebretsen.

Selv om det som nevnt kunne forventes at mer skriftlig dokumentasjon var blitt fremlagt, er retten kommet til at prosjektets omfang er tilstrekkelig dokumentert og sannsynliggjort.

I denne vurderingen er det vektlagt hva slags prosjekt det gjelder, hvilken fase av prosjektet det gjelder og prosjektdeltakernes arbeidsform. Videre er det vektlagt at prosjektarbeidets karakter må anses tidkrevende.

Staten har anført at selskapet har ført timer for arbeid som ikke er fradragsberettiget i SkatteFUNN-ordningen. I forskriftens § 16-40-2 (2) bokstav i står det at: *"Alminnelig bedriftsorientert produktutvikling uten forskningspreg omfattes ikke, herunder prosjekter som: går ut på å erverve, oppføre eller utbedre fast eiendom [...]"*. Etter rettens syn er det vanskelig å anvende denne regelen på SPAMAT-prosjektet. Deler av prosjektarbeidet er knyttet til oppføring av en ny hotellbygning. Slik retten ser det, har imidlertid den planlagte hotellbyggingen et *"forskningspreg"*, jf. ordlyden i forskriften. Den planlagte hotellbygningen skal representere noe nytt, gjennom miljømessig bygging av et flere etasjer høyt trebygg. Retten er derfor under noe tvil kommet til at selskapets anførte timeantall ikke skal reduseres på grunnlag av forskriftens § 16-40-2 (2) bokstav i.

Retten er etter dette kommet til at timeantallet som skal legges til grunn ved beregningen av personal- og indirekte kostnader er 646 timer for Rolf Engebretsen, 728 timer for Solveig Engebretsen og 2 702 timer for Reidar Engebretsen.

Hvilken lønn har prosjektdeltakerne mottatt?

I følge Lignings-ABC 2003 side 472 beregnes personal- og indirekte kostnader ut fra medgåtte timer og den enkelte ansattes nominelle årslønn. Det heter vider at: *Med "nominell årslønn" menes i utgangspunktet den ansattes avtalte årslønn. Lønn som ikke er utbetalt ved utløpet av inntektsåret og som ikke utbetales innen den tid som må anses vanlig i et arbeidstaker/arbeidsgiverforhold, medregnes ikke. Regnskapsført lønn som ikke er trekk/arbeidsgiveravgiftsinnberettet til 1. termin (15. mars) i året etter inntektsåret kan ikke anses som vanlig i denne sammenheng.*

Selskapet har i de fremlagte arbeidsavtalene avtalt 400 000 kroner i årslønn for Reidar Engebretsen og 100 000 kroner i årslønn for Solveig og Rolf Engebretsen. Det er på det rene at ikke all avtalt lønn ble utbetalt i 2003. Om betydningen av dette, oppsummerte overligningsnemnda rettstilstanden slik: *"Overligningsnemnda oppsummerer Skattedirektoratets brev slik at det sentrale vurderingstema vil være om det dreier seg om en reell lønnsforpliktelse eller ikke, men at ligningsmyndighetene bør være restriktive med å akseptere avtalt, men ikke utbetalt lønn hvor utbetalingstidspunktet er utskjøvet i forhold til det som må antas å være vanlig i et arbeidsgiver-/arbeidstakerforhold."* Retten er enig i denne forståelsen.

Overligningsnemnda skriver deretter:

"I herværende sak har skattyter oppgitt at den avsatte lønnen ble innberettet og utbetalt i 2. termin 2004, det vil si en termin for sent i forhold til det som fremkommer i rundskrivet. I utgangspunktet skal ligningsmyndighetene etter det ovenstående således være restriktive med å akseptere den avtalte lønnen. Overligningsnemnda antar avtalt lønn likevel kan legges til grunn, dersom det ikke er tvilsomt at det dreier seg om en reell lønnsforpliktelse.

Det forhold at Reidar Engebretsen for inntektsåret 2004 har fått innberettet et beløp, kr 150 000, tilsvarende resten av den avtalte lønn for inntektsåret 2003 taler for at lønnsforpliktelsen for hans del er reell. Det samme gjelder det forhold at selskapet har behandlet resten av den avtalte lønn for inntektsåret 2003, kr 150 000, som en gjeld til Engebretsen i regnskapet. På den annen side er det ikke innberettet ytterligere lønn på Reidar Engebretsen fra skattyter enn de kr 150 000, til tross for at han ifølge avtalen også skulle ha kr 400 000 i lønn i inntektsåret 2004. Etter overligningsnemndas oppfatning skaper dette forhold tvil om realiteten av den avtalte lønnen."

Retten er enig med overligningsnemnda at den avtalte lønnen kan legges til grunn, dersom det ikke er tvilsomt at det dreier seg om en reell lønnsforpliktelse. Retten er i motsetning til overligningsnemnda kommet til at selskapets lønnsforpliktelse på 400 000 kroner til Reidar Engebretsen var reell. Det er etter rettens syn ikke av avgjørende betydning for spørsmålet om Reidar Engebretsens lønn i 2003 hvorvidt selskapet har overholdt sin lønnsforpliktelse overfor Reidar Engebretsen i 2004. Det avgjørende er etter rettens syn at 400 000 kroner utvilsomt er utbetalt, at selskapet har behandlet de 150 000 kronene av lønnen som ikke ble utbetalt Reidar Engebretsen i 2003, som gjeld til Reidar Engebretsen i regnskapet og at disse pengene senere ble utbetalt.

Når det gjelder Solveig og Rolf Engebretsen er retten enig med overligningsnemnda i at selskapets reelle lønnsforpliktelse til disse to var 60 000 kroner, og at denne lønnen skal legges til grunn i beregningen. Retten finner det ikke sannsynliggjort at Solveig og Rolf Engebretsen har mottatt mer enn 60 000 kroner av den avtalte lønnen på 100 000 kroner.

Spesielt om fordelingen av fri bil skal inngå i beregningsgrunnlaget av lønnen til Reidar Engebretsen

Retten finner at fordelingen av fri bil kan behandles, selv om spørsmålet ikke var en del av overligningsnemndas vedtak på vedtakstidspunktet.

Høyesterettsdommer dr.juris Jens Edvin A. Skoghøy skriver i artikkelen "Domstolenes kompetanse til å prøve ligningsvedtak som bygger på skjønn", som er inntatt i Tidsskrift for rettsvitenskap 2002 side 109 flg, på side 133 flg om begrensninger i adgangen til å

påberope nytt faktum for domstolene i forhold til hva som er blitt påberopt for ligningsmyndighetene. Skoghøy oppsummerer slik: *"Som ovenfor nevnt, er regelen om at skattyter ikke kan påberope nye faktiske omstedigheter for domstolene, begrunnet med skattyters opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene. På denne bakgrunn må det også være et vilkår for at en ny anførsel eller nytt bevis skal kunne avskjæres, at skattyteren kan klandres for ikke å ha påberopt opplysningen eller beviset under ligningsbehandlingen"*. Etter rettens syn kan ikke selskapet klandres for ikke å ha anført at fordelene av fri bil for Reidar Engebretsen skal være med i beregningen av hans lønn. På tidspunktet for overligningsnemndas vedtak var det uenighet mellom ligningsmyndighetene og Reidar Engebretsen om hvorvidt han skulle skattlegges for fordel av fri bil. I denne sammenhengen fremstår det ikke som klanderverdig å prinsipalt hevde at Reidar Engebretsen ikke skal skattlegges for bilfordelen, for deretter å hevde – etter at ligningsmyndighetene har avgjort at han skal skattlegges for bilfordelen – at da må bilfordelen hensyntas i beregningen av selskapets lønnskostnader. Siden selskapet ikke kan klandres for ikke å ha fremsatt anførselen om at bilfordelen skal tas med i beregningen av Reidar Engebretsens lønn før overligningsnemndas vedtak, kan fordelene av fri bil påberopes under domstolsbehandlingen.

Staten har forlangt at anførselen om bilfordelen skal avskjæres, fordi det er en for sent fremsatt anførsel. Anførselen ble først fremmet under hovedforhandlingen. Staten har ikke vist til noe rettslig grunnlag for preklusjon. Retten antar at staten sikter til den alminnelige regel om preklusjon av for sent fremsatte anførsler i tvistemålsloven § 335. Retten beslutter å tillatte at den nye anførselen fremmes. Retten finner ikke at selskapet har fremmet anførselen sent for å forhale saken eller overrumple staten. Saken forhales eller forsinkes ikke på grunn av anførselen. Staten kan heller ikke anses overrumplet, fordi ligningsmyndighetene kjente til forholdet gjennom behandlingen av ligningen til Reidar Engebretsen. I saken mellom ligningsmyndighetene og selskapet var forholdet dessuten omtalt allerede 1. april 2005 i brevet fra advokat Solveig I. Lindemark til Ringerike likningskontor.

Ved spørsmålet om fordelene av fri bil inngår i bergningsgrunnlaget av "nominell årslønn" for Reidar Engebretsen, er retten kommet til at bilfordelen skal inngå i beregningsgrunnlaget. Bilfordelen på 91 000 kroner er en naturalytelse som er belastet selskapet. Bilfordelen er blitt beskattet som arbeidsinntekt på Reidar Engebretsens hånd for inntektsåret 2003. Når bilfordelen er blitt behandlet på denne måten i Ringerike likningskontors vedtak av 7. juni 2006, taler dette for at bilfordelen behandles på samme måte i forhold til SkatteFUNN-ordningen, slik at bilfordelen inngår i beregningsgrunnlaget av "nominell årslønn". Bilfordelen bør behandles på lik måte for de to skattyterne. Det er etter rettens syn ikke avgjørende at bilfordelen ikke fremkommer av den fremlagte arbeidsavtalen mellom Reidar Engebretsen og selskapet. Det avgjørende er at bilfordelen er ytt av selskapet til fordel for Reidar Engebretsen i arbeidsforholdet. Det kan heller ikke være avgjørende at bilfordelen ikke ble lønnsinnberettet eller regnskapsført i 2003. Det var

først etter Ringerike likningskontors vedtak av 7. juni 2006, at selskapet aksepterte at bilfordelen skulle skattlegges slik det ble avgjort i vedtaket. Dette forklarer hvorfor bilfordelen ikke ble lønnsinneberettiget eller regnskapsført i 2003.

Prosjektdeltakernes nominelle årslønn i inntektsåret 2003 blir på denne bakgrunn 491 000 kroner for Reidar Engebretsen og 60 000 kroner for Solveig og Rolf Engebretsen.

Prosjektdeltakernes stillingsprosent

I følge Lignings-ABC 2003 side 472 skal beregningen av personal- og indirekte kostnader ta hensyn til deltidsstillinger ved beregning av den nominelle årslønnen. Dette er formulert slik: *"For deltidsansatt personell omregnes lønnen til en 100%-stilling før timesatsen beregnes"*. Retten er enig med overligningsnemnda i at en forutsetning for omregningen må være at deltidsstillingen er reell. Dette må etter rettens syn gjelde også for inntektsåret 2003, selv om det først ble uttrykkelig nevnt i Lignings-ABC 2004 at det er en forutsetning at deltidsstillingen er reell. Deltidsstillingenes realitet må, på linje med andre forhold skattyter påberoper seg, kunne vurderes og avgjøres uavhengig av om dette er særskilt nevnt i Lignings-ABC.

Overligningsnemnda fant på grunnlag av hva som er et normalt antall timer å arbeide på ett år, at selskapets anførte timeantall oversteg det normale. Overligningsnemnda kom derfor til at de avtalte deltidsstillingene ikke var reelle. Retten har en annen oppfatning. Ut fra antall timer har prosjektdeltakerne arbeidet mye i SPAMAT-prosjektet. Etter rettens syn innebærer imidlertid ikke det forhold at prosjektdeltakerne har arbeidet mer enn hva som regnes som normalt, et tilstrekkelig grunnlag for at de avtalte deltidsstillingene ikke skal være reelle i denne saken. Vurderingen bør være bredere og også ta hensyn til øvrige opplysninger. Om det er arbeidet vesentlig mer enn normalt ut fra timeantallet i et "alminnelig" årsverk, er ett av flere momenter i denne vurderingen. Etter rettens syn underbygger imidlertid andre opplysninger at de avtalte deltidsstillingene er reelle. Retten legger til grunn Reidar Engebretsens forklaring om at han også har arbeidet med andre prosjekter ved siden av SPAMAT-prosjektet. På denne bakgrunn fremstår etter rettens syn Reidar Engebretsens avtalte 70%-stilling som reell. Solveig og Rolf Engebretsen er født i henholdsvis 1927 og 1929, og de var følgelig alderspensjonister i 2003. På denne bakgrunn fremstår etter rettens syn de avtalte 20%-stillingene til disse to som reelle.

Prosjektdeltakernes stillingsprosent blir på denne bakgrunn 70% for Reidar Engebretsen og 20% for Solveig og Rolf Engebretsen.

Retten finner etter dette at det ikke er nødvendig å gå nærmere inn på selskapets anførsler om at overligningsnemndas skjønn er vilkårlig og urimelig.

Konklusjon

Tingretten har kommet til at ved ligningsbehandlingen for inntektsåret 2003 av Sundøya Fjordhotell Eiendom AS skal det ved beregningen av fradrag i skatt for kostnader til forskning og utvikling (FoU) legges til grunn at Reidar Engebretsen har arbeidet 2 702 timer, at Solveig Engebretsen har arbeidet 728 timer og at Rolf Engebretsen har arbeidet 646 timer. Videre skal det legges til grunn en nominell årslønn for Reidar Engebretsen på 491 000 kroner og en nominell årslønn på 60 000 kroner for både Solveig og Rolf Engebretsen. Videre skal det legges til grunn at Reidar Engebretsen hadde en 70%-stilling og at Solveig og Rolf Engebretsen begge hadde 20%-stilling. Søksmålet har ført frem. Selskapets ligning for inntektsåret 2003 oppheves.

Saksomkostninger

Staten har tapt saken, og skal derfor i henhold til hovedregelen i tvistemålsloven §172 første ledd erstatte selskapets saksomkostninger. Retten finner ikke grunnlag for å anvende unntaket i annet ledd.

Partenes prosessfullmektiger har framlagt omkostningsoppgaver. Staten ved advokat Borgen har krevd dekket saksomkostninger med i alt 88 757 kroner inkl mva, herav 69 375 kroner eks mva til salær og 902 kroner i utgifter. Selskapet ved advokatfullmektig Barø har krevd saksomkostninger med i alt 145 065 kroner inkl mva, hvor salær utgjør 110 220 kroner eks mva og resten er utlegg til reise (300 kroner) og gebyret til retten (6 880 kroner). Advokat Borgen har kommet med innvendinger mot advokatfullmektig Barøs omkostningsoppgave.

Det framkommer av tvistemålsloven § 176 at saksomkostninger kun skal erstattes i den grad omkostningene etter rettens skjønn har vært nødvendige for å få saken betryggende utført. Retten må i dette skjønnet gjøre en vurdering av det arbeid som er kommet til syne for retten, og hvor mye man rimeligvis må kunne forvente at dette skal koste.

Når det gjelder det arbeid som er gjort, framkommer det av sakens dokumenter at det fra selskapets side er inngitt en stevning på 10 sider, samt ytterligere 3 prosesskriv. Dokumentasjonen i saken er i det vesentligste fremlagt av selskapet som saksøker. Hovedforhandlingen varte i to hele dager. Det ble ført ett vitne. Det ble tatt partsforklaring av Reidar Engebretsen. Omfanget av de skriftlige bevis som ble dokumentert for retten er relativt omfattende. Selskapets prosessfullmektig har framlagt to faktiske utdrag på 326 sider og 48 sider og ett juridisk utdrag på 65 sider. Statens prosessfullmektig hadde utarbeidet et juridisk utdrag på 72 sider. Selskapets prosessfullmektig hadde videre

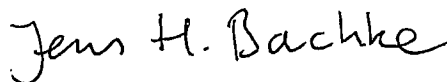
utarbeidet disposisjoner over innledningsforedrag og prosedyre, som ble delt ut, og som hadde referanser til de faktiske og det juridiske utdraget. Sakens art og de rettslige spørsmål som saken har reist må anses oversiktlig og av et normalt omfang. Sakens problemstillinger har riktignok etter det opplyste ikke vært prøvet for domstolene tidligere.

Ut fra det arbeid som er beskrevet ovenfor og sakens art og omfang, finner retten at selskapets omkostninger var nødvendige for å få saken betryggende gjennomført. Saksomkostningene reduseres ikke.

D o m s s l u t n i n g :

1. Ligningen av Sundøya Fjordhotell Eiendom AS for inntektsåret 2003 oppheves. Ved ny ligning skal det ved beregningen av fradrag i skatt for kostnader til forskning og utvikling (FoU) legges til grunn at Reidar Engebretsen har arbeidet 2 702 – totusensjuhundreogto - timer, at Solveig Engebretsen har arbeidet 728 – sjuhundreogtjueåtte - timer og at Rolf Engebretsen har arbeidet 646 – sekshundreogførtiseks - timer. Videre skal det legges til grunn en nominell årslønn for Reidar Engebretsen på 491 000 - firehundreognittientusen - kroner og en nominell årslønn på 60 000 – sekstitusen - kroner for både Solveig og Rolf Engebretsen. Videre skal det legges til grunn at Reidar Engebretsen hadde en 70%-syttiprosent - stilling og at Solveig og Rolf Engebretsen begge hadde 20%-tjueprosent - stilling.
2. Staten v/Buskerud fylkesskattekontor dømmes til å betale Sundøya Fjordhotell Eiendom AS 145 065 - etthundreogførtifemtusenogsekstifem - kroner i saksomkostninger innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen, med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrenten etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall og til betaling skjer.

Retten hevet



Jens H. Bachke
dommerfullmektig

Dommen kan påankes til lagmannsretten. Anken må erklæres direkte for tingretten innen 1 – en – måned fra dommen er forkynt.

Ankeerklæringen må være underskrevet eller medunderskrevet av en advokat. Den ankende part kan også henvende seg til rettens kontor og får ankeerklæringen nedtegnet og undertegnet der.

Samtidig med ankeerklæringen må den ankende part innbetale ankegebyr, som er 24 ganger rettsgebyret. Dersom hovedforhandlingen varer mer enn en dag, påløper ytterligere gebyr. Dersom anken gjelder en formuesverdi under 50 000 kroner, kan den ikke fremmes uten samtykke fra lagmannsretten. Søknad om samtykke må i slike tilfeller innsendes samtidig med ankeerklæringen.