



## Agder lagmannsrett - LA-2015-152461

Instans	Agder lagmannsrett - Dom
Dato	2016-06-06
Publisert	LA-2015-152461
Stikkord	Skatterett. Merverdiavgift. Næringsstilknytning. Fradragsrett. Sport som næring. Profesjonell idrett. Hest. Sprangridning. Likningsendring. Merverdiavgiftsloven (1969) § 21, § 23. Merverdiavgiftsloven (2009) § 8-1. Skatteloven § 6-1.
Sammendrag	Lagmannsretten kom til at vedtak fra Skatteklagenemnda og Klagenemnda for merverdiavgift skulle oppheves. Fire spranghester ble ansett å være del av næringsvirksomheten på samme måte som de andre hestene i stallen. Omsetningen av hestene var avhengig av resultater i konkurranser. Fradragsrett for inngående tollavgift. Rett til aktivering i regnskapet når stallen ble ansett å være reell eier etter en konkret vurdering av avtaleverket.
Saksgang	Sandefjord tingrett TSAFO-2014-66401 - Agder lagmannsrett LA-2015-152461 (15-152461ASD-ALAG).
Parter	Skatt Øst (advokat Stein-Erik Jahr Dahl) mot Stall Bergan Stein Endresen (advokat Harald Fredrik Strandenæs).
Forfatter	Kst. lagdommer Maria Torvund. Lagdommer Rune Bård Hansen. Ekstraordinær lagdommer Jens Kristian Elstad.

---

## Innholdsfortegnelse

Agder lagmannsrett - LA-2015-152461 .....	1
Innholdsfortegnelse.....	2
Saksforhold: .....	3
Ankende part - Staten ved Skatt øst - har lagt ned slik påstand:.....	5
Ankemotparten - Stall Bergan Stein Endresen - har lagt ned slik påstand:.....	5
Lagmannsrettens vurdering .....	6
1. Prøvingsadgang og beviskrav .....	6
2. Privatrettslig eierforhold til hestene .....	6
2.1. Vurdering av avtalene .....	6
2.2. Kjøp og import av hesten Hoyo de Monterey.....	7
2.3. Kjøp, import og avtale vedrørende hesten Le Beau .....	7
2.4. Kjøp, avtaler og eierskap til hestene Ricarda og Prima Vera .....	10
2.5. Eierskap til hesten Hoyo de Monterey .....	11
2.6. Konklusjon vedr. privatrettslig eierforhold .....	11
3. Endringen av virksomheten, spørsmålet om risiko.....	12
3.1. Stall Bergans virksomhet fram til 2006.....	12
3.2. Markedsanalyse pr. 2006.....	12
3.3. Fordeling av risiko .....	12
3.4. Hendelser i 2008 .....	13
3.5. Utviklingen etter 2008.....	13
4. Den avgiftsmessige siden.....	14
4.1. Vurdering av om hestene tilhører næringen .....	14
4.2. Merverdiavgiftssystemets betydning av å være sluttbruker.....	14
4.3. Profesjonell sport som næring .....	15
4.4. Fellesanskaffelse - særlig om Le Beau.....	17
4.6. Hestebilen.....	18
4.7. Konklusjon merverdiavgift .....	18
5. Den skatterettslige siden .....	18
6. Sakskostnader .....	19

Saken gjelder skatt og merverdiavgift. Konkret gjelder saken eierskap og næringstilknytning til fire spranghester: hvorvidt de var eid av skattyter, om de var tilstrekkelig tilknyttet hans næringsvirksomhet, og derved om hestene var anskaffelser som ga rett til fradrag for inngående avgift, jf. den tidligere merverdiavgiftsloven av 1969 (mval.69) § 21, og om hestene innebar en oppofrelse på skattyterens hånd som kan kostnadsføres i skattepliktig virksomhet, jf. skatteloven § 6-1.

## Saksforhold:

Hester har vært hele yrkeskarrieren for Stein Endresen. Hans tilknytning til spranghester består av flere deler:

I nær 30 år har han som rytter vært en del av norgeseliten i sprangridning. Han har vunnet NM fire ganger, tatt flere medaljer og vunnet kongepokalen. Årlig deltar han på mellom 30 og 50 sprangridningsstevner, og er meget vel ansett for sine evner som rytter, både nasjonalt og internasjonalt. Han har representert Norge i flere store mesterskap, som VM (1994), EM (2001 og 2007) og OL (2008). Enkelte av de store stevnene innebærer at han mottar premiepenger.

Endresen er diplomtrener på nivå 3. Som trener har han blant annet vært landslagstrener for ryttere i de yngre aldersklassene (ponni) og personlig trener for flere av Norges mest fremgangsrike unge ryttere.

I 1993 kjøpte Endresen et gammelt gartneri i Sandefjord, som han i årene etter gradvis har bygd ut til å bli et moderne hestesenter, markedsført under navnet Stall Bergan. I 1995 ble enkeltpersonforetaket opprettet. I en del år var det tradisjonell rideskole i stallen, men dette er nå faset ut. I årsberetningen for 2008 ble det gitt slik kortfattet beskrivelse av virksomheten til Stall Bergan:

«Virksomheten ved hestesenteret består i oppstalling av hester, undervisning/rideopplæring, kjøp/salg av hester og annen virksomhet innen disse og beslektede områder. Virksomheten drives i egne lokaler.»

Stall Bergan består nå av to ridehaller, en stor utebane, tre staller, innebygd skrittemaskin, store paddocker og beiteområder. Det arrangeres rideleirer med overnattinger på gården, hvor både Stein Endresen og hans kone Kristin Endresen er instruktører. Fra 2010 er virksomheten drevet gjennom selskapet Stall Bergan AS. Det er seks ansatte.

Endresen er blant de største i landet hva gjelder kjøp og salg av spranghester. Han kjøper og selger hester innen landet, og importerer hester fra utlandet til Norge. Ved videresalg av hester er hans skattbare inntekt salgsfortjenesten, normalt etter en betydelig egeninnsats ved å ri hesten til å bli en bedre spranghest.

I tillegg til å kjøpe hester selv for videresalg, formidler han hester for andre, mot provisjon av salgssummen. Provisjonslønnen oppgis som næringsinntekt.

En del av virksomheten er oppstalling av hester på Stall Bergan, med ulike tilknyttede avtaler. Stall Bergan tilbyr utleie av stallplass, pass og stell av hester, ren «boksleie», og avtaler om at Endresen skal utdanne hesten. Inntektene fra alt dette oppgis som næringsinntekt.

Stall Bergan har normalt ikke tjenester som utleie av hest, avl eller oppdrett.

Saken gjelder fire navngitte hester: Hoyo de Monterey (kjøpt i 2006), Le Beau, Ricarda og Prima Vera (alle kjøpt i 2007).

Le Beau ble benyttet som Endresens hest under OL i 2008, og nådde en 15. plass individuelt. Ekvipasjen (hest pluss rytter) Stein Endresen / Le Beau var også med på det norske laget som tok en sensasjonell bronsemedalje, men som senere ble fratatt medaljen da en av de andre hestene testet positivt på et forbudt stoff. Ricarda, senere Prima Vera, var såkalt reservehest til mesterskapet. Endresen ble norgesmester i sprangridning med Hoyo de Monterey i 2008.

I 2010 holdt Skatt øst bokettersyn for enkeltpersonforetaket for inntektsårene 2004 til 2008, med sluttrapport datert 22.02.2010. Ifølge Skatt øst ga bokettersynet grunnlag for endring av ligning og fastsatt merverdiavgift for inntektsårene 2006-2008. Skatteetaten la til grunn at de fire hestene ikke var eid av Endresen, men av investorer/sponsorer, at investeringene i hestene kun var knyttet til Endresens deltakelse i OL i 2008, og at kostnader til en OL-deltakelse ikke kunne anses å være en del av næringsvirksomheten. Bruken av en hestebil for transport av disse hestene til konkurranser var også en del av vurderingen. Av rapporten framgår at Endresen under sluttsamtalen blant annet anførte at hans deltakelse i sprangkonkurranser på toppnivå var et

«utstillingsvindu» for hans øvrige virksomhet, at han (gjennom enkeltpersonforetaket Stall Bergan) var eeneier av de fire hestene, at de skriftlige avtalene «ikke var satt opp i tråd med det han mente var intensjonen med avtalen», og at markedet for kjøp og salg av hester var endret som følge av finanskrisen. Rapporten ble oversendt Endresen fra skattekontoret ved brev av 09.07.2010. Endresen ga ytterligere kommentarer til bokettersynet i brev av 09.09.2010.

To år senere, i brev av 13.09.2012, varslet Skatteetaten om skatte- og avgiftsmessige endringer for årene 2006-2008, med inntektstillegg i alminnelig inntekt og krav om tilbakeføring av merverdiavgift. Det ble samtidig varslet at det ville kunne bli ilagt tilleggsskatt med 30 prosent av den skatt som var eller kunne vært unndratt og at det ble vurdert forhøyet tilleggsskatt utover 30 prosent. Det ble også varslet om tilleggsavgift med 20 prosent.

I perioden november 2012 til mai 2013 innga Endresen minst fire brev med dokumentasjon, og det ble avholdt et dialogmøte i februar 2013.

Skatt øst vedtok skatte- og avgiftsmessige endringer i vedtak av 24.05.2013.

Endringen i næringsinntekt knyttet seg til tre hester: Prima Vera og Hoyo de Monterey, samt en femte hest som het Tessio 2.

Skatt øst har ikke bestridt at hesten Tessio 2 var tilknyttet næringen. Tessio 2 ble solgt i 2006 for kr 812.000, og salgssummen ble fordelt med kr 312.000 for 2006 og kr 500.000 for 2007. Stein Endresen har ikke bestridt endringen i ligningen i forhold til Tessio 2.

Hoyo de Monterey var nedskrevet med kr 200.000 i 2006, nedskrevet med kr 600.000 i 2007 og oppskrevet med kr 500.000 i 2008. Prima Vera var nedskrevet med kr 2.010.000 i 2008.

Hva gjelder det likningsmessige vedtaket, er endringen beregnet slik fra Skatt sør:

<i>Årsak/År</i>	<i>2006</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>
Hoyo de Monterey, nedskrevet	+ 200 000		
Hoyo de Monterey, nedskrevet		+ 600 000	
Hoyo de Monterey, oppskrevet			- 500 000
Prima Vera, nedskrevet			+ 2 010 000
Tessio 2, salgssum fordelt	+ 312 000	+ 500 000	
<i>Inntektstillegg, alminnelig inntekt</i>	<i>+ 512 000</i>	<i>+ 1 100 000 +</i>	<i>1 510 000</i>

Samlet innebar vedtaket et inntektstillegg i alminnelig inntekt med **kr 3.122.000**. Beregnet personinntekt ble også endret som følge av endret alminnelig inntekt.

Vedtaket innebar slikt krav om tilbakeføring av merverdiavgift (all inngående merverdiavgift for hestene Hoyo de Monterey, Le Beau, Ricarda og Prima Vera, samt bruk av en lastebil):

2006:	kr 401.875
2007:	kr 3.422.318
2008:	kr 1.349.043
<b>Sum:</b>	<b>kr 5.173.236</b>

Det ble ikke ilagt tilleggsskatt eller tilleggsavgift, noe som utelukkende ble begrunnet med den lange saksbehandlingstiden. Renter ble beregnet med kr 1.145.707. Det påløper i tillegg en daglig forsinkelsesrente med kr 1.644.

Endresen klaget på vedtaket til Skatteklagenemnda og Klagenemnda for merverdiavgift, ved klage av 05.07.2013. Skattekontorets innstilling til Klagenemnda for merverdiavgift ble oversendt Endresen ved brev av 24.09.2013. Endresen ga kommentarer ved brev av 18.10.2013. Skattekontoret innstilte på at vedtaket ble fastholdt, og i vedtak av 29.11.2013 sluttet Skatteklagenemnda Skatt øst seg til den innstillingen.

Skatt øst ga den 28.10.2013 innstilling til Klagenemnda for merverdiavgift om at den påklagede del av etterberegningen ble stadfestet. Klagenemnda for merverdiavgift sluttet seg til innstillingen, ved vedtak av 09.12.2013.

Ved stevning datert 10.04.2014 reiste Endresen søksmål for Sandefjord tingrett mot Staten ved Skatt øst, med krav om at vedtakene ble opphevet. Staten innga tilsvaer og anførte at vedtakene var korrekte. Året etter, etter hovedforhandling i mai 2015, avsa Sandefjord tingrett dom den 29.06.2015 (antatt feildatert 29.06.2014) med slik domsslutning:

1. Vedtak av 29. november 2013 fattet av skatteklagenemnda ved Skatt øst oppheves.
2. Vedtak av 9. desember 2013 fattet av klagenemnda for merverdiavgift ved Skatt øst oppheves.
3. Stall Bergan/Stein Endresen tilkjennes sakskostnader på kroner 344 250 med tillegg av lovens forsinkelsesrenter fra forfall til betaling skjer.

Ved prosesskriv av 08.07.2015 begjærte Endresen retting/tilleggsdom, jf. tvisteloven § 19-8 og § 19-9. Staten tok til motmæle i skriv av 14.07.2015, og mente vilkårene for endring ikke var til stede. Ved ankeerklæring datert 31.08.2015 anket Staten ved Skatt øst dommen til Agder lagmannsrett. I brev av 03.09.2015 opplyste Sandefjord tingrett at det på grunn av anken ikke ville bli avsagt kjennelse om retting eller tilleggsavgjørelse siden dommen var anket. Endresen innga anketilsvaer den 22.09.2015. I planleggingsmøte i lagmannsretten den 05.01.2016 var partene enige om at ankesaken skulle være en full ny prøving av saken.

Ankeforhandling ble holdt over fire dager i tinghuset i Skien i perioden 26.-29.04.2016. Endresen møtte og ga partsforklaring. Det ble hørt ti vitner og foretatt dokumentasjon.

### **Ankende part - Staten ved Skatt øst - har lagt ned slik påstand:**

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakskostnader for tingretten og i lagmannsretten.

Til støtte for påstanden har staten i hovedsak anført at det ikke er sannsynliggjort at Endresen var eier av de fire hestene. Ved vurderingen må det vektlegges de skriftlige avtalene mellom Endresen og investorene, hvor det framgår at de vesentligste eierbeføyelsene var tillagt investorene, ikke Endresen.

Uavhengig av hvorvidt Endresen privatrettslig anses å være eier av de fire hestene, var det ikke han som hadde den økonomiske eierrisikoen. Hestekjøpene var således ikke en oppofrelse av fordel for å sikre skattepliktig inntekt.

Subsidiært, og på selvstendig frifinnelsesgrunnlag, er det anført at det ikke forelå en tilstrekkelig tilknytning mellom hestekjøpene og Endresens avgiftspliktige næringsvirksomhet, jf. skatteloven § 6-1. Hestene ble kjøpt med det formål at Norge skulle kvalifisere seg til OL i 2008, dvs. Endresens private utøvelse av idrett. Staten skal ikke sponse en slik privat idrettsutøvelse.

Det er anført at kjøpene ikke var nødvendige eller relevante for virksomheten, at de var bedriftsøkonomisk uansvarlig, at det ikke var gjort nødvendige markedsanalyser i forkant, og at de påståtte fordelene uansett ikke stod i et rimelig forhold til anskaffelsen. Hestekjøpene utgjorde derfor ikke en anskaffelse som gir rett til fradrag for merverdiavgift, jf. mval.69 § 21. Der en anskaffelse har flere formål, må det foretas en objektiv vurdering av anskaffelsen, hvor egnethet, nødvendighet og tidsaspektet er av de sentrale momenter for å vurdere om det gis fradragsrett. Hestene kan ikke anses å være fellesanskaffelser, jf. mval.69 § 23.

Regnskapene viser også at disse fire dyre hestekjøpene ikke har hatt noen positiv innvirkning på omsetningen i virksomheten.

Det er blant annet vist til Rt-2015-652, Rt-2001-1497, Rt-2008-932, Rt-2005-951, Rt-2003-1821 og LB-2013-144135.

Staten har anført at uttaksmerverdiavgift skal beregnes for hestebilen, siden den også ble brukt til transport i sportsutøvelse som er utenfor avgiftspliktig næringsvirksomhet. Under ankeforhandlingen er dette presisert til at vurderingen for hestebilen fullt ut vil følge vurderingen for de fire hestene.

Staten har anført at dersom domstolen kommer til at skatte- og avgiftsvedtakene er korrekte i sitt resultat, er det ikke grunnlag for å oppheve dem, selv om vedtakenes begrunnelse eventuelt avviker fra domstolens syn.

### **Ankemotparten - Stall Bergan Stein Endresen - har lagt ned slik påstand:**

1. Anken forkastes.
2. Stein Endresen tilkjennes saksomkostninger for tingretten med kr 576.875.

### 3. Stein Endresen tilkjennes saksomkostninger for lagmannsretten.

Til støtte for påstanden har Endresen i hovedsak anført at han / Stall Bergan var den reelle eier av de fire hestene, og at de skriftlige avtalene ikke gir uttrykk for de privatrettslige avtalene, snarere tvert imot. Det må vektlegges hvordan alle involverte parter har oppfattet eierforholdene.

Det er ikke nødvendig å ha all risiko ved ervervet for at det skal kunne gis skattemessig og avgiftsmessig fradrag.

Merverdiavgiftlovgivningen er organisert slik at det er sluttbrukeren som skal betale merverdiavgiften. Det vil stride mot formålet med dette systemet dersom Stall Bergan skal anses å være sluttbruker av hestene. Stein Endresen eier ingen hester sluttbruker. Alle hestene eies i næring for videresalg.

Kostnadene til kjøp av hestene er pådratt for å erverve og sikre skattepliktig inntekt, noe som gjør at Endresen har krav på å fradragføre hestekjøpene. På samme måte kan han kreve fradrag for inngående merverdiavgift. Det er ikke mulig å skille Stall Bergans virksomheten inn i ulike deler. Alle hestene må bedømmes som en del av næringsvirksomheten. Deltakelse i stevner og store mesterskap er nødvendig for å kunne omsette hestene. Hestekjøpene var en del av Stall Bergans satsing for å nå et større marked, og åpnet dørene for et større inntektspotensial for virksomheten. Det er ikke grunnlag for en deling av virksomheten, og det skal kunne kreves fullt avgiftsmessig fradrag for anskaffelsene. Stall Bergan ble drevet som et enkeltpersonforetak, og det var ikke mulig å karakterisere noe som en privat hest og noe som en hest i næring.

Avgjørende er hvordan investeringen i hestene ble vurdert på anskaffelsestidspunktet i 2006 og 2007, ikke i 2013 da vedtakene ble fattet. En skjønnsom investering skal ikke overprøves i ettertidens lys.

På subsidiært grunnlag er det anført at dersom hestekjøpene anses å være en fellesanskaffelse, tilsier den reelle bruken at det likevel er full rett til fradrag.

Dersom anken forkastes, må domstolen angi i premissene hva som skal være de viktigste prinsippene for ny forvaltningsmessig prøving av saken. Det avgjørende er å fastslå at Stein Endresen anses som eier av de fire hestene, og at hestene og hestebilen var en integrert del av Stein Endresens avgiftspliktige virksomhetsutøvelse.

## Lagmannsrettens vurdering

### 1. Prøvingsadgang og beviskrav

Ved rettslig prøving av endringsvedtak gjelder ligningsloven § 11-1 tilsvarende, jf. folketrygdloven § 24-3 fjerde ledd. Ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger, jf. ligningsloven § 8-1. Bestemmelsen forstås slik at det av denne ikke følger noen begrensning i domstolens prøvingsadgang, jf. Rt-2014-760 avsnittene 35 til 40, hvor det framgår at domstolene står fritt i sin rettsanvendelse ved ligningssaker. Domstolen kan «naturlig nok» ikke prøve en annen privatrettslig disposisjon enn den som ligningsvedtaket er basert på og ved domstolsprøvingen er det ikke adgang til å påberope nye faktiske opplysninger som grunnlag for innsigelser mot ligningsvedtaket, idet skattyteren har opplysningsplikten til ligningsmyndighetene og domstolene ikke skal opptre som ligningsorgan. Tilsvarende hensyn gjør seg gjeldende ved avgiftssaker.

Det er enighet mellom partene at de faktiske bevis i saken, både skriftlig dokumentasjon og navn på sentrale vitner, er fremlagt eller tilbudt for ligningsmyndighetene, og at lagmannsretten således har adgang til å overprøve rettsanvendelsen ved en fri bedømmelse av sakens bevis.

### 2. Privatrettslig eierforhold til hestene

#### 2.1. Vurdering av avtalene

Klagenemnda for merverdiavgift og Skatteklagenemnda har i vedtakene lagt vesentlig vekt på «avtalenes realitet». I Skatteklagenemndas vedtak av 23.11.2013 er det på side 12 sammenfatningsvis formulert slik:

«Etter en helhetsvurdering, hvor det legges vesentlig vekt på at skattyter ikke bærer den reelle og økonomiske risiko forbundet med hestene, fastholder skattekontoret at skattyter ikke kan anses å være eier av hestene, og at hestene dermed ikke har tilknytning til den virksomhet som utøves i Stall Bergan.

Skattekontoret fastholdet videre at regnskapet korrigeres ved at den opp- og nedskrivning av hestenes balanseførte verdier ikke gis virkning for fastsettelse av ligningsgrunnlagene.»

For fradrag for inngående avgift er det en forutsetning at anskaffelsene tilhører avgiftssubjektet. Det er nødvendig for lagmannsretten å foreta en konkret vurdering av avtaleverket vedrørende hestene.

## 2.2. Kjøp og import av hesten Hoyo de Monterey

Hesten Hoyo de Monterey ble kjøpt av Stall Bergan for kr 1.600.000 fra Stall Gullik AS ved faktura datert 12.06.2006. Vilåarene var at hesten skulle «leveres i Reher, Tyskland» og at kjøper selv måtte importere den til Norge. Etter muntlig avtale lånte Stall Bergan kr 1.570.000 fra Pernille Stange. Hennes datter var en lovende rytter og hun hadde også tidligere hatt økonomiske mellomværender med Stall Bergan.

Ved import til Norge fra Tyskland i juni 2006 ble importavgiften på kr 401.875 betalt av Stall Bergan.

## 2.3. Kjøp, import og avtale vedrørende hesten Le Beau

Midt på 2000-tallet var norsk sprangridning i klar fremgang, og det var et ønske om å stille et lag i OL, noe Norge ikke hadde hatt siden 1930-tallet. Gulliksen og to andre ryttere kunne stille med hver sine hester, men de manglet en fjerde ekvipasje som var god nok. Endresen var god nok som rytter, og ble tiltenkt den fjerde plassen på laget.

Som lagmannsretten kommer nærmere tilbake til nedenfor, anså Stein Endresen dette som en kombinert mulighet: å få Norge til OL, samt å få Stall Bergan inn på markedet med dyrere hester.

Med bistand fra Gulliksen fant Endresen hesten Le Beau i Tyskland hos Dirk Ahlmann. Etter vellykket testing, besluttet Endresen å kjøpe Le Beau.

De to investorene Johan H. Andresen (JHA) og Erik G. Braathen (gjennom sitt investeringsselskap Ojada AS) sa seg villige til å låne penger til Endresen.

Braathen forklarte for lagmannsretten at hans to døtre hadde hatt Endresen som trener og at hans inntrykk var at han kunne stole på Endresen. Ojada lånte Stall Bergan kr 4.400.000 til innkjøp av en hest. Braathen forklarte for lagmannsretten at det ble satt som en absolutt forutsetning at Stall Bergan / Stein Endresen skulle være eieren av hesten og ha full kontroll over hesten, mens Ojada utelukkende skulle stå som kreditor. Braathen eller Ojada skulle ikke ha noe med hesten å gjøre, verken ved utvelgelse, bruk eller salg. Hesten skulle ikke være i sameie. Braathen så for seg at det var et godt inntekspotensial for selskapet dersom hesten ble solgt med gevinst etter OL. I sin vitneforklaring var Braathen klar på at han den gang så for seg at en andel av salgsoverskuddet ville gi en god nok avkastning på lånet, og at det var derfor lånet ble gitt rentefritt. Avtalen ble gjort muntlig. Lånet fra Ojada på kr 4.400.000 ble overført via bank 10.04.2007, merket med «Lån fra Erik G. Braathen (Sayonara)». Lånebeløpet ble ført inn i selskapets regnskap som en utestående fordring uten at hesten ble ført inn som en eiendel.

Ojadas investeringsdirektør Breivik oppfattet en gang i mars 2007 at selskapet skulle låne ut penger til kjøp av hest. Han anså en skriftlig avtale som nødvendig for å dokumentere lånet i regnskapet, og at det skulle være enklere å inndrive ved eventuelt mislighold. Siden det ikke var mulig å ta ordinært pant i en hest til sikkerhet for lånet, henvendte han seg til advokat for bistand til å sette opp en avtale i forbindelse med lånet. Fra advokaten fikk Breivik i e-post av 30.03.2007 tilsendt et «utkast til en låneavtale mellom Ojada som kreditor og Stall Bergan Ridesenter som debitor», hvor også eierskap til hesten og krav om tilbakebetaling av lånet ble drøftet:

«Hvem skal stå som eier av hesten? Slik det er formulert, med at dere skal ha en cut tilsvarende deres relative eierandel, så virker det som om dere skal være sameiere i hesten. Det bør komme klarere fram hva som er tanken her. Dette har naturligvis betydning for deres forhold til de øvrige sameiernes kreditorer. Alternativer er at dere reelt yter et lån til Stall Bergan Ridesenter, og at de eller en annen tredjepart står alene som eier av hesten, og at tilbakebetaling skjer som en nærmere uttrykkelig angitt andel av en fremtidig salgssum.

[...]

(...) med tanke på hva som skjer med eventuell restgjeld dersom salgssummen ikke dekker fordringen fullt ut. (...) Dersom man går for en løsning der et beløp som minst tilsvarer Fordringen skal betales tilbake vil

man i alle fall ha et fast beløp å forholde seg til, slik at eksigibilitet kan anføres med mindre grad av tvil for inntil dette beløpet.

Når det gjelder skatt og MVA, så vises det til vår samtale i går vedrørende skatt på eventuell gevinst. Når det gjelder fradragsrett for et eventuelt tap, gjelder dette som kjent bare tap på fordring i næring, og dersom JHA som privatperson låner ut penger, vil det for hans del vanskelig kunne anføres at det gjøres i næring. For Ojadas del vil det bero på en konkret vurdering av hva som anses for å være deres næring.

At renten settes til 0 % er i utgangspunktet OK, så lenge långiverne ikke har eierinteresser hos låntakeren.»

Breivik forklarte for lagmannsretten at han ikke drøftet det nærmere innholdet i avtaleutkastet med Braathen eller Andresen, ei heller at han hadde noen ytterligere kommunikasjon med advokatene om saken. Det var Breivik som utarbeidet den avtalen som ble signert.

Andresens kone Kristin Andresen er aktiv i hestemiljøet, både innen sprangridning og dressur. Blant annet omsetter hun hester og driver med avl i Danmark. For lagmannsretten forklarte Kristin Andresen at det er hun som har hatt ansvar for å kjøpe inn alle hester familien har eid, og at hun er meget nøye med å kvalitetssikre alle ledd i prosessen med veterinær, prøveridning osv.

Johan H. Andresen bekreftet også dette; at familiens hester ble ordnet av kona. Andresen-familiens to døtre var meget lovende ryttere som tidligere blant annet hadde hatt Endresen som trener. Andresen forklarte som vitne for lagmannsretten at han selv ikke hadde forutsetninger for å velge hest og på ingen måte var interessert i å eie en hest. Både overfor Endresen og i samtaler med Braathen hadde Andresen derfor vært meget tydelig på at han ikke ville eie hesten, kun være med på å yte et lån til Stall Bergan sammen med Braathen. For lagmannsretten forklarte han lånet som en investering som ble gjort med en «viss passion». Selv hadde han en noe «nøktern» forventning om å kunne tjene penger på lånet, men han forklarte samtidig at han ikke ville gitt lån til Endresen hvis han ikke hadde trodd stort på at hesten Endresen valgte, ville gjøre det bra og bli solgt kort tid etter OL med fortjeneste. Avtalen mellom Andresen og Endresen ble gjort muntlig og han var aldri involvert i utformingen av den skriftlige avtalen. Det var enighet om at sjansene for å kvalifisere seg til OL var små, men dette var likevel en sjanse Endresen var villig til å ta, og som Andresen var villig til å gi lån til. Lånet ble gitt fra Andresen personlig. Kr. 4.400.000 ble overført via bank 16.04.2007, merket «Lån i hht kontrakt».

Ved regning fra Turnier- und Ausbildungsstall Dirk Ahlmann til Stall Bergan datert 18.04.2007 ble Le Beau kjøpt for € 1 200 000. Beløpet tilsvarte på den tiden kr 9.750.000. Stall Bergan betalte kjøpesummen til selgeren ved overføringer 11. og 18.04.2007.

Ved import til Norge fra Tyskland betalte Stall Bergan importavgift for Le Beau med kr 2.459.125.

I alminnelig omsetningsoppgave fra Stall Bergan for mai-juni 2007 ble det gitt slike tilleggsopplysninger til skatteetaten:

«Skatteyder har i perioden importert flere hester. Disse representerer totalt kr 2.585.983 i inng. mva. fra tollfakturaer. Tollfakturaene sendes i dag på papir sammen med faktura på én av hestene som alene kostet 1.200.000 E. Denne hesten representerer også et varekjøp. Den skal trenes og markedsføres på noen stevner, bl. i OL til neste år. Etter dette skal den selges. Hesten er så lovende at skatteyder regner med en bra gevinst fra salget.»

Dokumentet «Avtale om kjøp av, bruk av og eierskap til hesten Le Beau» er datert 02.05.2007, og er signert av Braathen og Endresen. Andresen har ikke signert. Partene i avtalen er spesifisert til å være Stall Bergan Ridesenter (SBR) / Stein Endresen som «låntaker» og Johan H. Andresen jr. og Ojada AS som «långiver». Innledningsvis framgår at partene har blitt enige om «felles eie av hesten Le Beau». Fra avtalens punkt 1 framgår deretter:

«Partenes formål er å erverve en førsteklasses Grand Prix hest som skal benyttes av SBR med ambisjon om å kvalifisere til 1 av 4 deltakere til Norges OL-lag for sprang 2008. JHA og Ojada skyter inn et beløp stort NOK 8,8 mill. i form av et lån til SBR med sikkerhet i Le Beau. Lånet skal ikke renteberegnes. En viktig forutsetning for avtalen er at SBR beholder kontroll over og eierskapet til Le Beau, uavhengig av hvilket selskap eller organisasjon som juridisk skal stå som eier. Dette gjelder inntil lånet er innfridd i hht. Vedlagte Nedbetalingsavtale (vedlegg 1) og i samsvar med intensjonene i henværende avtale.»

Av avtalen framgikk blant annet også:

«SBR skal dekke alle løpende utgifter til Le Beau inklusive, men ikke begrenset til, oppstalling, fôr, trening, skoing, veterinær og vaksinasjonsutgifter, utstyr og kostnader i.f.m. konkurranser. Veterinær-



utgifter ut over NOK 30.000,- per år, regnet fra 1.1. til 31.12. deles i hht. eierbrøk. SBR beholder på sin side inntekter i.f.m. bruk av Le Beau i sprangkonkurranser.

Ved salg av Le Beau deler partene salgssummen med sin relative eierandel, dog skal JHA og Ojada ha tilbake minimum 75 % av sin relative eierandel før SBR får tilbake sin eierandel. SBR sin garanti på NOK 1 mill. skal eventuelt dekke beløpet opp til 75 % andel. Ved salg ut over kjøpesummen deler partene salgssummen ut i fra eierbrøken. For SBR inngår sistnevnte tilfelle garanti som eierbrøk. Det skal ikke påløpe provisjon til SBR ved salg av Le Beau. Salg av Le Beau skal etter intensjonen skje innen utgangen av 2008. Se for øvrig Nedbetalingsavtalen (vedlegg 1).

[...]

Hesten skal ene og alene benyttes til sprang og ene og alene av Stein Endresen.

Hver av partene kan kreve Le Beau solgt. SBR har fortrinnsrett på gjennomføring av salget av Le Beau, dog uten å motta provisjon for dette.»

Den vedlagte nedbetalingsavtalen var mellom samme parter, hvor det ble spesifisert at kreditorenes tilgodehavende per dato utgjorde 8,8 millioner kroner. Fordringen skulle nedbetales ved salg av Le Beau, senest 31.12.2008. Ved salg skulle summen fordeles etter et nærmere angitt forholdstall på 4,4 millioner, 4,4 millioner og 1,0 millioner. Dersom salgssummen oversteg kjøpesummen, skulle kreditorene ha slik andel av det overskytende beløpet som tilsvarte kreditors andel, dog hensyntatt at debtors andel da var doblet. Avslutningsvis framgår at hver del av salgssummen som fordeles benevnes utbetaling, og at den resterende del av fordringen som ikke dekkes av minimumsbetaling og/eller utbetaling, «skal anses ettergitt».

Både Endresen, Andresen og Braathen var i sine forklaringer for lagmannsretten klare på at den skriftlige avtalen ikke kunne tolkes etter sin ordlyd, at den i beste fall var misvisende eller uklar, og at den muntlige avtalen de hadde inngått skulle gjelde. Både Andresen og Braathen avviste bestemt at de noen gang var tiltenkt å være medeiere i Le Beau, og at de både den gang, og senere, hadde ansett det som et rent pengelån til Stall Bergan. For lagmannsretten bekreftet også Kristin Andresen at familien Andresen aldri hadde eid Le Beau, at hun ikke hadde hatt noe med utvelgelsen av hesten å gjøre, men at hun visste at mannen hennes hadde lånt penger til Stein Endresen.

For lagmannsretten forklarte Breivik at avtalens formålsordlyd ikke stemte med det partene opprinnelig hadde hatt som intensjon. Breivik innrømmet at han hadde gjort en «dårlig jobb» i forsøk på å gjøre den felles overenskomsten mellom Endresen, Braathen og JHA til en skriftlig avtale, og at det særlig var ord i avtalen som «felles eie av hesten» og «salgssummen med sin relative eierandel» som direkte var i motstrid til det partenes intensjon med avtalen hadde vært. Ojada eller Andresen var aldri medeiere i hesten.

I skriv datert 24.08.2010 vedrørende både Le Beau, Ricarda og Prima Vera har Braathen bekreftet at Ojada skulle være lånegiver, at Stall Bergan skulle være eiere av hestene, og at Ojada utelukkende var en kreditor. Det er også opplyst at Ojada anså at den største potensielle økonomiske gevinsten for lånet ville komme fra et salg av hesten, og at det derfor ble akseptert avdragsfrihet og lån uten renter. Og: «Senere inntraff flere forhold, inkludert finanskrisen, dopingsaken og en skade, som gjorde at salgsprosessen trakk ut i tid og verdiene ble forringet.» Det ble samtidig opplyst at lånene ikke var ettergitt.

I skriv datert 07.09.2010 vedrørende «Låneavtale Le Beau» har Andresen presisert at forutsetningen for låneavtalen var at låntager skulle være eiere av hesten og at han kun var kreditor. Han har også opplyst følgende:

«Selv er jeg ikke kunnskapsrik om hest og der var derfor om å gjøre og forsøke å redusere risikoen i forbindelse med et slikt lån. Dette ble i avtaleteksten gjort ved å øke oppsiden for långiverne (ta del i verdistigningen av hesten ved salg) og skape en best mulig sikkerhet for lånet og mulighet for oppside (ved å ha bestemmelsesrett ved salgstidspunkt og prosess).

For at Stein Endresen og Le Beau skulle få mulighet til å vise seg frem (for å øke verdien på hesten), valgte jeg ikke å kreve renter eller avdrag underveis, da dette ville forverret likviditeten til Låntager/Eier og redusert muligheten til deltagelse i internasjonale stevner. Dessverre så inntraff finanskrisen umiddelbart etter OL, dopingsaken til en annen landslagshest ble liggende uavklart, og det inntraff en skade, alle forhold som resulterte i at hestens verdi meget raskt ble redusert i og med at hesten var såpass gammel var det ikke et alternativ å vente på et bedre marked for hesten. Lånene er heller ikke ettergitt.»

Det er Stall Bergan som har stått som eier av Le Beau i «hestepasset». Norges Rytterforbund har i skriftlig uttalelse bekreftet at det var Stall Bergan som hele tiden var eier av hesten den tid den var i Norge.

Forsikringen for Le Beau ble betalt av Stall Bergan alene med € 36 000, noe som tilsvarte kr 292.896, jf. bankoppgave datert 14.06.2007.

Skatt øst har vist til at Braathen og Kristin Andresen har blitt oppført som «hesteeier» ved sprangstevner, og at det får betydning for eierskapsvurderingen at både Braathen, JHA og Kristin Andresen har blitt omtalt som «eiere» av hesten i lokalpressen og artikler. Lagmannsretten finner ikke å tillegge slik omtale betydning, idet samtlige vitner har forklart at det å bli omtalt som «hesteeier» normalt ikke er annet enn en hyggelig gest, og gir en gjensidig positiv omtale både for den reelle hesteeieren og den som blir omtalt som hesteeier. Ved konkurranser har den enkelte hest anledning til å få akkreditert et visst antall «eiere», som derved gis adgang til de indre sonene hvor ordinært publikum ikke kan komme. At ulike personer står oppført som eiere, har derfor ikke en reell betydning for hvem som er eier av hesten.

På samme måte som tingretten, har lagmannsretten etter den samlede bevisførselen ikke funnet grunn til å se bort fra partenes samstemte oppfatning om at Ojada AS og Johan H. Andresen ga lån til Stall Bergan, og at det ikke forelå et privatrettslig sameie i hesten.

## 2.4. Kjøp, avtaler og eierskap til hestene Ricarda og Prima Vera

Sommeren 2007 klarte det norske spranglandslaget en sensasjonell 6. plass i EM, noe som gjorde Norge som nasjon kvalifisert til OL 2008, med Endresen som en av rytterne på laget.

For å delta i OL var det nødvendig med en god reservehest. Ved faktura datert 25.10.2007 kjøpte Stall Bergan hesten Ricarda fra B&S Sportpferde GmbH i Tyskland for € 600 000. Kjøpesummen tilsvarte på den tiden kr 4.632.000.

Med utgangspunkt i avtaleteksten for Le Beau ble det satt opp en ny, relativt tilsvarende avtale datert 27.10.2007 om «kjøp av, bruk av og eierskap til hesten Ricarda», hvor Stall Bergan Ridesenter / Stein Endresen ble kalt låntaker og Ojada AS ble kalt långiver. Av avtalen framgår blant annet at Ojada alene kunne kreve Ricarda solgt, og at det var Ojada som skulle ha utbetalt salgssummen ved salg, at Stall Bergan ikke skulle ha provisjon ved salget, at salget skulle skje innen utgangen av 2008, og at Ojada uavkortet skulle motta et eventuelt oppgjør fra forsikringsinstans dersom Ricarda døde eller ble avlivet. Det var inntatt bestemmelse om at Ricarda ene og alene skulle benyttes av Stein Endresen.

Braathen forklarte for lagmannsretten at han anså også dette som et rent lån til Stall Bergan, og at det var Stall Bergan som eide hesten. Lånet ble ført inn som en fordring i Ojadas regnskap men Ricarda ble ikke ført inn som en eiendel.

Da Ricarda ble importert til Norge fra Tyskland betalte Stall Bergan kr 1.214.125 i importavgift. Kun to måneder etter, rett før jul 2007, brakk Ricarda beinet på en så komplisert måte at den måtte avlives av dyrlegen samme dag. Stall Bergan fikk utbetalt forsikringsoppgjøret for Ricarda med € 600 000.

For å erstatte Ricarda kjøpte Stall Bergan hesten Prima Vera. Den ble kjøpt ved faktura til Stall Bergan fra Heyside Farm i England for GBP 450 000, noe som på den tiden tilsvarte kr 4.710.000. Ved innførsel til Norge fra England betalte Stall Bergan kr 1.288.563 i importavgift. Kjøpet av Prima Vera ble finansiert av forsikringsutbetalingen fra Ricarda.

I omsetningsoppgaven for november-desember 2007 ble det gitt slike tilleggsopplysninger:

«Skatteyder har denne gangen et stort avgiftsbeløp til gode. Viktigste årsaken til dette er innkjøp og innførsel av en hest til 600.000 euro, hesten Ricarda. Denne hesten var meget lovende og skulle trenes opp og markedsføres i forbindelse med OL i år. Uheldigvis brakk den benet nå i januar og ble slaktet.»

I omsetningsoppgaven for januar-februar 2008 ble det gitt slike tilleggsopplysninger:

«Skatteyder har i perioden fortollet inn 4 hester i ulike prisklasser. Den dyreste, Prima Vera, til Nkr 4.710.000 er kjøpt inn for å erstatte Ricarda som ble innkjøpt i oktober 2007 til 600.000 Euro. Denne hesten brakk benet i januar og måtte slaktes. Den var forsikret og forsikringsoppgjør på 600.000 euro er mottatt. Prima Vera skal markedsføres under OL og selges deretter. De andre to kostbare hestene, Felix og Pollen, er allerede solgt til god pris og tatt med i periodens avgiftspliktige omsetning.»

Tre måneder senere ble det utarbeidet en identisk avtale for Prima Vera som for Ricarda, signert kun av Braathen den 01.03.2008.

Hva gjelder forståelsen av eierskap til hestene, har både Endresen og Braathen forklart seg på samme måte for Ricarda og Prima Vera, som for Le Beau, dvs. at Ojada ga et lån til Stall Bergan og hesten(e) skulle eies av Stein Endresen / Stall Bergan. Også andre vitner forklarte det samme.

På samme måte som for Le Beau, legger lagmannsretten etter bevisførselen til grunn som dokumentert at hestene Ricarda, og senere Prima Vera, var kjøpt og eid av Stall Bergan.

Forståelsen underbygges også av en tilleggsavtale vedr. Prima Vera datert 29.06.2009. Avtalens parter er Stein Endresen, Ojada v/Braathen og Braathens datter Hedda Braathen. Sistnevnte var en meget lovende sprangrytter. Av avtalen framgår at Stall Bergan hadde misligholdt betalingsforpliktelsen ved at lånet ikke ble tilbakebetalt innen utgangen av 2008 som forutsatt. Avtalen innebar at «Stall Bergan Ridesenter / Stein Endresen låner ut hesten Prima Vera til Hedda Braathen» ut 2009 eller til hesten ble solgt, mot at Hedda Braathen skulle dekke alle utgifter til hesten. Hesten skulle forsøkes solgt innen utgangen av 2009, og forfallsdato for lånet til Stall Bergan ble forlenget tilsvarende.

## 2.5. Eierskap til hesten Hoyo de Monterey

Som det framgår over i punkt 2.2 ble Hoyo de Monterey kjøpt i 2006 etter at Stall Bergan fikk lån fra Pernille Stange. Lagmannsretten har ikke funnet det dokumentert at denne hesten hadde noen forbindelse til OL-satsingen.

Da skatteetaten hadde bokettersyn i 2010, ble Stall Bergan bedt om å fremlegge en skriftlig låneavtale for Hoyo de Monterey. Siden avtalen med Stange fire år tidligere kun var inngått muntlig, fant Kristin Endresen fram avtalene for Le Beau, Ricarda og Prima Vera, og satt opp en forenklet avtale etter malen for de tre andre hestene. Hun brukte samme overskrift, inndeling, fonttype og delvis nummerering av punkter, og på tilsvarende måte ble det brukt begrep som lånegiver og lånetaker, felles eie, og at Stall Bergan skal «beholde kontroll over eierskapet til» hesten. Avtalen ble deretter tilbakedatert til 08.06.2006 og signert av begge parter. Lagmannsretten legger til grunn Kristin Endresens forklaring om at hun ikke nærmere vurderte innholdet i avtalen, utover at «de andre avtalene jo var godkjent av advokat og sånt».

I skriftlig bekreftelse datert 26.08.2010 har Pernille Stange skrevet:

«Jeg viser til den nevnte låneavtalen mellom Stall Bergan/Stein Endresen som lånetaker og Pernille Stange som lånegiver. Som det står i låneavtalen er det kun Stall Bergan som er eiere på Hoyo de Monterey og dette var også en forutsetning for denne avtalen. Jeg er kun en kreditor som har lånt Endresen nevnte beløp.

Ved ett salg av Hoyo de Monterey, er det kun lånebeløpet jeg vil gjøre krav på, og ikke salgssummen som ble feil sitert i forrige avtale. Den siste avtalen ble gjort i full fart da jeg hadde dårlig tid og jeg beklager misforståelsene som har oppstått rundt dette.»

Høsten 2008 vant Endresen kongepokalen med Hoyo de Monterey. Hesten ble solgt i 2010 slik at Stall Bergan kunne gjøre opp lånet til Stange. Endresen har forklart at han solgte den uten tap til en kjøper i Danmark, men at prisen ved salget var «meget rimelig», og at den danske kjøperen derfor forpliktet seg til å gi ham provisjon ved neste videresalg. Da hesten etter kort tid ble videresolgt til en kjøper i Tyskland, mottok Stall Bergan provisjon av salget på ca. kr 100.000.

Lagmannsretten finner ikke grunn til å legge vekt på den tilbakedaterte avtalen mellom Stall Bergan og Stange, med de feilkilder denne inneholdt etter avskrift fra andre avtaler. Kjøpet av Hoyo de Monterey var ikke knyttet til OL-deltakelsen og skiller seg også på det punktet fra de tre andre hestene. Stein Endresen har sannsynliggjort at Hoyo de Monterey kun var eid av Stall Bergan.

## 2.6. Konklusjon vedr. privatrettslig eierforhold

Skatt øst har i sine vedtak lagt til grunn at Stall Bergan kun eide 10 prosent av Le Beau. Etter bevisførselen for lagmannsretten er det klart at det var Stein Endresen / Stall Bergan som alene var eier av de fire hestene.

### 3. Endringen av virksomheten, spørsmålet om risiko

#### 3.1. Stall Bergans virksomhet fram til 2006

På begynnelsen av 2000-tallet omsatte Stall Bergan for det meste hester på det norske markedet. Årlig ble det omsatt mellom 50 og 100 hester til varierende pris, med en gjennomsnittlig salgssum over kr 100.000. En normalt god hest til det nasjonale amatørmarkedet for sprangridning ble normalt solgt fra kr 50.000 til kr 250.000.

#### 3.2. Markedsanalyse pr. 2006

Stein Endresen hadde tidligere et samarbeid gjennom Stall GS med Geir Gulliksen. Gulliksen konkurrerer også som rytter i sprangridning på høyt nivå, og hans virksomhet Stall Gullik AS ved Drammen var størst i Norge på kjøp og salg av spranghester.

I større grad enn Stall Bergan, omsatte Stall Gullik også dyrere hester på det internasjonale markedet, særlig i Tyskland. Lagmannsretten legger til grunn at en spranghest av ypperste klasse kan omsettes for over 20 millioner kroner på det internasjonale markedet, og flere hester selges for over 1 million kroner.

Ledger Beerbaum forklarte som vitne for lagmannsretten at han i de siste 30 årene har drevet med kjøp og salg av hester. I hans stall i Tyskland er det nå 40 ansatte og ca. 100 hester, og han flere ganger har solgt hester for 2-3 millioner euro.

Sylve Söderstrand var tidligere landslagstrener for Norge. Han forklarte at Endresen ble ansett å være av de «mest skikkelige rytterne i verden», med god anseelse internasjonalt som rytter og trener. Han bekreftet også at en hest på mesterskapsnivå kan selges for mellom 1 og 6 millioner euro.

Stein og Kristin Endresen ønsket å løfte Stall Bergans virksomhet til et høyere omsetningsnivå. Ved å omsette «alminnelige spranghester» var det for Stall Bergan vel så mye arbeid for lav fortjeneste per hest, mens det ved omsetning av «topphester» ville bli en større fortjenestemargin, uten at det nødvendigvis innebar et større arbeidsomfang. Kristin Endresen forklarte at de ønsket å gå fra å selge to hester i uka med lavt nettoutbytte, til å selge færre hester med større nettoutbytte, noe hun til sammenligning omtalte som «å gå fra å selge lada til å selge mercedes».

Samtalene for å gjennomføre satsingen var påbegynt lenge før OL og etter lagmannsrettens syn framstod satsingen på den tiden som et naturlig neste skritt, både sett hen til de fasiliteter Stall Bergan hadde opparbeidet som et moderne ridesenter, og den kapasitet Stein Endresen var som trener.

Det at satsingen ble foretatt samtidig som Norge ønsket å kvalifisere et lag til OL, gjør ikke den markedsmessige vurderingen i forhold til stallens virksomhet annerledes. Stall Bergan anses å ha foretatt de nødvendige markedsanalyser i forkant av satsingen og lagmannsretten er ikke enig med Skatt øst i at investeringene i de fire hestene var bedriftsøkonomisk uforsvarlig på den tiden det ble gjort i 2006/2007.

Lagmannsretten finner heller ikke at satsingen på dyrere hester, eller den sportslige satsingen mot OL, kan anses å være en «ny aktivitet» eller en uventet utvikling for Stein Endresen. Helt konkret vises til at Endresen allerede i forkant av 2007 både kjøpte og solgte hester samtidig som han konkurrerte på høyt internasjonalt nivå. Selv om kvalifiseringen til OL gjennom EM 2007 var en sportssensasjon i sprangridningsmiljøet, var det ikke en sensasjon at Stein Endresen var en rytter som kunne klare dette, jf. hans mange topp-plasseringer i internasjonale konkurranser forut for EM 2007.

#### 3.3. Fordeling av risiko

Alle de tre långiverne Stange, Andresen og Ojada AS v/Braathen har vært av den klare oppfatning at lånene som ble gitt i 2006 og 2007 var reelle og at Stall Bergan var forpliktet til å betale tilbake lånene.

For lånet fra Stange til Hoyo de Monterey var forfallsdato ikke fastlagt på forhånd, mens det for Andresen og Braathen var klart at lånene skulle tilbakebetales ved salg av Le Beau og Prima Vera, senest ved utgangen av 2008. Tilleggsavtalen inngått vedr. Prima Vera bekrefter også at Stall Bergan hadde «misligholdt» plikten til å tilbakebetale lånet, men at det ble gitt henstand på lånet. De tre långivernes forklaring innebar at lånet ikke uten videre ville bli ettergitt, til tross for at dette framgår som et alternativ i nedbetalingsplanen for Le Beau. For Hoyo de Monterey er et slikt vilkår ikke tatt inn skriftlig. I avtalen vedr. Ricarda framgår blant annet at lånet forfaller straks til utbetaling hvis låntaker vesentlig misligholder det.

Så lenge långiver og låntaker ikke anses å være nærstående, vil det ikke kunne vektlegges at lånet ikke var rentebærende. Braathen forklarte for lagmannsretten at han så på sin mulighet for å tjene penger på lånet ved et salg av hestene med fortjeneste, og at det derfor ikke ble avtalt at det skulle være rentebærende. Andresen hadde også opprinnelig en klar forventning om å få lånet tilbakebetalt da Le Beau ble solgt.

Den optimisme som rådet på midten av 2000-tallet, hvor «alle piler pekte oppover», gjorde ifølge Braathen at man ved avtaleinngåelsen i større grad så på mulighetene for fortjeneste, heller enn å sikre seg mot tap.

Så lenge avtaleforholdet mellom partene var reelt og Stall Bergan i realiteten risikerte rettslig innkreving av lånene ved mislighold, finner lagmannsretten at Stall Bergan tok en reell risiko ved opptak av lån ved satsingen på dyrere hester fra 2006 og framover. At partene i ettertid - i første omgang av hensyn til Stall Bergan - har valgt ikke å forfølge lånene, tillegges mindre vekt.

### 3.4. Hendelser i 2008

Ved oppstart av OL fikk Stall Bergan bud på Le Beau på kr 8.000.000. Siden Stein Endresen hadde tro på at hesten ville klare det bra i OL og at prisen ville stige ytterligere som følge av dette, ble budet avslått.

Som nevnt over klarte det norske laget en sensasjonell bronsemedalje for lag i OL 2008. Ekvipasjen Le Beau / Stein Endresen gjennomførte konkurransen på ypperste vis. Le Beau viste seg med andre ord å prestere meget godt i OL etter at Endresen hadde trent med den i over ett år.

Deretter skjedde tre uheldige omstendigheter som det etter lagmannsrettens syn ikke var mulig for Stall Bergan å forutse i 2006/2007.

For det første: To dager etter premieseremonien for lag i OL ble det oppdaget at en av de tre andre hestene på laget hadde testet positivt på et middel som den gang var forbudt. Som følge av dette ble det norske laget diskvalifisert og fratatt bronsemedaljen. Selv om Le Beau og de siste to hestene ikke var involvert, ble det satt spørsmålstejn ved hele det norske laget og det ble negativ omtale. Samme dag som laget ble fratatt medaljene, skulle Stein Endresen ri den individuelle konkurransen med Le Beau. Det ble en 15. plass individuelt, noe som var en meget god plassering, men ikke så god som de hadde håpet. Stein Endresen har forklart at det til en viss grad var vanskelig å konsentrere seg den dagen.

For det andre: Mot slutten av den siste runden i den individuelle konkurransen fikk Le Beau en strekk i det ene beinet. Som følge av skaden måtte han tas ut av trening i et par måneder, for så å gjennomgå opptrening i ytterligere to måneder for å komme tilbake på samme nivå.

For det tredje: Finanskrisen rammet store deler av det internasjonale finansmarkedet høsten 2008, dvs. rett etter OL i august. Finanskrisen medførte en umiddelbar og brå «tørke» i omsetningen av dyre hester. Folk som forut for finanskrisen normalt ville investert i en dyr hest, var nå opptatt av å redde virksomheten. De som normalt ville kjøpt fem hester, kjøpte nå kun én. Også avlsoppdrettet gikk ned i perioden.

Etter lagmannsrettens syn var disse tre hendelsene ikke mulig å forutse for Stall Bergan da investeringene ble gjort i 2006 og 2007. Lagmannsretten finner det sannsynliggjort at i alle fall Le Beau ville blitt solgt med fortjeneste etter OL uten disse tre omstendighetene. Samme sannsynlighet for salg med gevinst var også til stede for Prima Vera.

### 3.5. Utviklingen etter 2008

Både for rytterne, men også for hestene, henger en deltakelse i OL høyest, og en OL-deltakelse vil være av markedsmessig positiv betydning for både hest og rytter senere. Dette har også har vært tilfellet for Stein Endresen, som fortsatt blir omtalt som «olympic rider» når han konkurrerer i utlandet.

Therese Alhaug er redaktør i det norske og internasjonale hestemagasinet Equalife. Hun forklarte for lagmannsretten at Endresen allerede før OL var en av de to best kjente norske rytterne i utlandet, men at hans navn hadde styrket seg markant etter OL-deltakelsen. Hun bekreftet også at han som trener og hesteformidler hadde hatt stort utbytte av OL, både ved at han får benytte bedre hester i konkurranser, samt at han derved får økt salget både nasjonalt og internasjonalt.

Lagmannsretten er uenig med Skatt øst i at investeringene i de fire hestene, og deltakelsen i OL ikke har hatt betydning for Stall Bergans omsetning og den virksomhet Stein Endresen utøver gjennom Stall Bergan.

På bakgrunn av forklaringer gitt i ankeforhandlingen, legger lagmannsretten til grunn at Stall Bergan nå, i motsetning til før 2006, formidler salg av hest til de beste rytterne i verden, både i England og USA. Stein Endresens kontaktnett har de senere årene endret seg i den forstand at han nå er inne i de «innerste sirkler» i internasjonal sprangridning. Han benyttes også som mellommann ved salg utenfor Norge, for eksempel hvis en hest skal selges fra Tyskland til USA. Han har også bistått med salg til gulfstatene og Øst-Europa.

Som følge av finanskrisen, som det etter lagmannsrettens syn må tas hensyn til ved vurderingen av markedet for slike dyre spranghester, finner lagmannsretten ikke å kunne legge vekt på at Stall Bergans omsetning ikke fikk en umiddelbar økning rett etter OL. Stall Bergan har for lagmannsretten bevist at den markedsanalysen som ble foretatt i forkant av satsingen for midt på 2000-tallet, har slått til. Det omsettes nå dyrere hester enn tidligere og det er ikke lenger nødvendig å omsette så mange hester for samme inntjening. Stall Bergan har også kunnet fase ut ordinær rideskole. Stein Endresen tjener nå mer penger til virksomheten som innleid rytter enn tidligere, og har også klart større internasjonalt kontaktnett.

## 4. Den avgiftsmessige siden

### 4.1. Vurdering av om hestene tilhører næringen

Skatteklagenemnda og Klagenemnda for merverdiavgift har i sine vedtak lagt til grunn at de fire hestene ikke hadde den nødvendige næringsmessige tilknytningen til den virksomhet som utøves i Stall Bergan, og at satsningen mot OL-deltakelse i 2008 var utøvelse av en ikke-økonomisk aktivitet.

Sten Endresen har anført at det i hans virksomhet ikke er mulig å skille virksomhetens deler fra hverandre.

Skatt øst har ikke krevd skattemessig eller avgiftsmessig endring vedr. noen andre hester kjøpt i årene før 2006, de andre hestene kjøpt i perioden 2006-2007 foruten de fire navngitte hestene, eller noen hester kjøpt i årene etter. Skatt øst har ment at disse fire hestene må anses å være «konkurranshester», til forskjell fra øvrige hester i stallen.

Spørsmålet om en aktivitet drives i næring skal baseres på en konkret helhetsvurdering ut fra aktivitetens omfang, varighet, og om den er egnet til å gå med overskudd over tid. I tillegg er det en forutsetning av virksomheten drives for eiers egen regning og risiko.

Lagmannsretten har funnet det dokumentert at Stall Bergans virksomhet med å kjøpe og selge hester over tid har vært egnet til å gå med overskudd.

Etter lagmannsrettens syn var ikke kjøpet av Hoyo de Monterey, Le Beau og Ricarda / Prima Vera en ny aktivitet for Stall Bergan, og heller ikke på siden av Stall Bergans aktivitet, og hestene var således en del av den virksomheten som samlet sett var egnet til å gå med overskudd.

### 4.2. Merverdiavgiftssystemets betydning av å være sluttbruker

Etter mval.69 § 1 skal det betales merverdiavgift til staten på kjøp og salg av varer og tjenester. Loven inneholder også en rekke unntak og fritak fra avgiftsplikt, for eksempel omsetning og utleie av fast eiendom, undervisningstjenester, omvisningstjenester og tjenester i form av rett til å utøve idrettsaktiviteter.

Hovedregelen om fradragsrett for inngående merverdiavgift er helt sentralt i merverdiavgiftssystemet. Fradragsretten muliggjør at merverdien i hvert verdiskapningsledd kan beskattes, uten at avgiftsbelastningen akkumulerer seg som kostnad. Ved fradragsretten motvirkes at det beregnes avgift på avgift.

Mval.69 § 21 lød slik:

«En registrert næringsdrivende kan trekke inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap IV fra den utgående avgift når ikke annet følger av bestemmelsene i dette kapittel.»

Bestemmelsen er nå videreført i annen ordlyd i mval. 2009 § 8-1, uten at det er tilsiktet en innholdsmessig endring.

Om mval.69 § 21 uttalte Høyesterett i Rt-2012-432 (Elkjøp) avsnitt 43:

«Denne bestemmelse har flere funksjoner. Den fungerer for det første som en generell avgrensning av fradragsretten for næringsdrivende som bare driver avgiftspliktig virksomhet. For det andre angir den hvor nær tilknytning en anskaffelse eller oppofrelse må ha til den avgiftspliktige virksomhet dersom den

avgiftspliktige også driver avgiftsfri omsetning. For det tredje fungerer den som et tilordningskriterium i forholdet mellom ulike næringsdrivende. Det er for alle disse relasjonene blitt fremholdt i rettspraksis at det ikke er tilstrekkelig for fradragsrett at anskaffelsen eller oppførelsen fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig. For at det skal foreligge fradragsrett, må anskaffelsen eller oppførelsen være relevant for virksomheten og ha en tilstrekkelig og nærliggende tilknytning til denne.»

Dette ble lagt til grunn også i Rt-2015-652 (Telenor) avsnitt 42.

Ved full fradragsrett for inngående merverdiavgift blir sluttresultatet at transaksjonene gjennom de ulike verdiskapningsledd utgjør pris før avgift til forbruker, multiplisert med avgiftssatsen, slik at det kun er sluttbrukeren som faktisk betaler den samlede skatt på merverdiavgiften lagt inn i varen/tjenesten.

Merverdiavgiftssystemet gir to valg: Enten må Stein Endresen regnes for å være en sluttbruker av hestene, slik at han som siste ledd i omsetningskjeden må dekke merverdiavgiften fullt ut og har ikke krav på fradrag; eller så må hestenes tid i Stall Bergan regnes for å være en del av Stall Bergans omsetning, noe som gir fradragsrett for inngående avgift i den utgående avgiften.

Dersom Stein Endresen selger «brukte hester» som sluttbruker/forbruker, skal han i utgangspunktet ikke tillegge merverdiavgift på hestene ved videresalg.

Lagmannsretten legger etter bevisførselen til grunn at Stein og Kristin Endresen normalt ikke har noen «helt private hester», men at samtlige hester på Stall Bergan til enhver tid er til salgs. Virksomheten er knyttet opp mot kjøp/import av hester, for videreutvikling av hestene til et bedre produkt gjennom opptrening og markedsføring på stevner, slik at kundene er villige til å betale en bedre pris enn hva hesten i sin tid ble kjøpt for. Den innsatsen Stein Endresen og de andre ansatte på Stall Bergan legger i hestene, tilfører hestene en verdi.

Følgen av dette er at de samme hestene som til enhver tid er for salg, også er de hestene Stein Endresen eller andre ved Stall Bergan bruker i sprangridningskonkurranser.

Selv om Endresen brukte Le Beau i OL, legger lagmannsretten til grunn at den reelt sett var til salgs hele tiden. Uten de tre uheldige omstendighetene redegjort for over, kunne Le Beau blitt solgt med fortjeneste. Differansen mellom inngående og utgående merverdiavgift ville da vært annerledes.

### 4.3. Profesjonell sport som næring

Skatt øst har anført at sprangridningen ikke kan anses å være næringsvirksomhet, og særlig at Stein Endresens satsing mot OL kun var for personlige sportslige formål.

Stall Bergan driver både avgiftspliktig og avgiftsfri virksomhet. Av Skatteetatens veileder «Skatte- og avgiftsmessige forhold for hestebransjen» framgår at føring og stell av hester er avgiftspliktig, mens rideopplæring normalt faller utenfor loven. Utleie av stallplass med adgang til bruk av ridebaner anses som utleie av fast eiendom som faller utenfor merverdiavgiftsloven, mens tjenester som pass og stell av hester er avgiftspliktig. Leie av stallplass er i utgangspunktet utenfor loven, men dersom utleien skjer sammen med pass og stell av hester, ses aktivitetene i sammenheng, og derved kan hele tjenesten anses avgiftspliktig. I visse tilfeller av «oppstalling» av hester er det godtatt at det ytes separate tjenester med utleie av fast eiendom uten merverdiavgift (boksleie), og føring og stell med avgift, forutsatt at det er inngått separate avtaler for boksplassen der hesteeier selv har ansvar for hest og utstyr, og avtale om tjenester i form av føring og lufting mv. Sprangridning anses i utgangspunktet som idrettstjeneste, som isolert sett faller utenfor merverdiavgiftsloven. For hester som sponses av næringslivet vil sponsorinntektene være avgiftspliktige dersom det foreligger en motytelse, mens rene gaveytelser ikke anses som vederlag. Veilederen omtaler ikke sprangridning spesielt, men er i hovedsak rettet mot galopp og trav.

I de tilfeller sport anses som virksomhet, vil virksomhet innen sportsutøvelse være utenfor loven, jf. mval.69 § 5b første ledd nr. 12. Når det drives virksomhet utenfor loven har den næringsdrivende normalt ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift i tilknytning til denne, jf. mval.69 § 23, eventuelt fullt fritak for inngående merverdiavgift og beregning av utgående avgift ved bruk som faller utenfor loven, jf. uttaksregelen i mval.69 § 14 første ledd.

Bevisførselen for lagmannsretten har entydig dokumentert at det for sprangridningshester på dette nivået er en klar sammenheng mellom hestens resultater i konkurranser, og den pris eieren kan få for hesten ved et salg. At spranghesten deltar i konkurranse er således en nødvendig forutsetning for å nå de rette kjøperne. Det er ikke tilstrekkelig at hestene klarer å «hoppe bra hjemme på gården» eller i lokale konkurranser, de må vises frem og prestere under press i store (og helst internasjonale) konkurranser. Samtlige vitner for lagmannsretten har

forklart at konkurransene i vel så stor grad fungerer som markedsplasser, og at avtaler om kjøp og salg foregår i tilknytning til konkurransene.

Også Skatt øst har for lagmannsretten akseptert at det er en sammenheng mellom markedspris på hesten og dens resultat i konkurranser.

Problemstillingen om finansiering av profesjonell idrett ble drøftet i Rt-2003-1821, hvor staten anførte at det ville føre til «at ulike idrettsutøvere blir stillet forskjellig» dersom Hunsbedt Racing AS ble innrømmet fradragsrett for inngående avgift for racingbilen. Høyesterett var ikke enig og uttalte i avsnitt 41:

«Dette er imidlertid en konsekvens av at ulike idrettsutøvere har forskjellige finansieringskilder, og at noen inntekter er avgiftsbelagte, mens andre ikke er det. Det at ulike idrettsutøvere blir stillet forskjellig, kan derfor ikke være noe argument mot fradragsrett.»

Og, videre i avsnitt 42:

«Når en idrett blir drevet profesjonelt, kan jeg imidlertid ikke se at det er grunnlag for å definere idrettsutøveren som sluttbruker av de oppofrelser som idrettsutøveren gjør.»

På samme måte gjelder dette for Stein Endresen. Han driver sprangridning på et profesjonelt nivå samtidig som han driver avgiftspliktig omsetning av hestene.

I dette konkrete tilfellet ser ikke lagmannsretten grunnlag for å definere Stein Endresen som sluttbruker av de hestene han eier i Stall Bergan, og de oppofrelser han har hatt i den forbindelse. Dette gjelder både de rimeligere hestene og de dyrere hestene, herunder også de tre hestene Le Beau, Ricarda og Prima Vera som ble kjøpt i 2007 i forbindelse med satsingen mot OL 2008.

Gjems-Onstad m.fl. uttaler i MVA-kommentarer (5. utgave 2016) side 509 at:

«dersom en anskaffelse har naturlig og nær tilknytning til et unntatt formål, må tilknytningen til den registrerte virksomheten være tilnærmedesvis like naturlig og nær for at fradragsrett (hel/delvis) skal være aktuelt. Er tilknytningen til den registrerte virksomheten mer fjern eller avledet har gjerne betegnelsen bedriftsøkonomisk betydning vært benyttet, men det bør neppe trekkes rettslige slutninger på bakgrunn av en forståelse av dette begrepet.»

Av samme kommentarutgave framgår på side 510:

«Utgangspunktet er at fradragsretten skal vurderes i forhold til virksomheten og ikke på transaksjonsnivå, jf. ordlyden i mval. § 8-1. Det er tilstrekkelig at anskaffelsen er til den registrerte virksomheten, og det er ikke nødvendig å påvise at anskaffelsen er til bestemte avgiftspliktige transaksjoner. Forarbeidene nøyer seg da også med å presisere at avgift på innkjøp til unntatt virksomhet må innkalkuleres i denne virksomheten, jf. Ot.prp.nr.17 (1968-1969) s. 45.»

I Rt-2012-432 (Elkjøp) uttalte Høyesterett i avsnitt 46:

«Det må etter mitt syn være en grunnleggende forutsetning for at en enkeltstående avgiftsfri transaksjon skal bli ansett som en særskilt virksomhet, at transaksjonen har en egenverdi for den avgiftspliktige. Hvis transaksjonen ikke utgjør en selvstendig målsetning for den avgiftspliktige, men bare inngår som middel i å oppnå en målsetning innenfor den avgiftspliktige virksomhet, kan transaksjonen etter min oppfatning ikke betraktes som egen virksomhet, men må anses som ledd i den avgiftspliktige virksomhet.»

Også tidsnære bevis som innsending av omsetningsoppgave har vist at planen var ytterligere videresalg. Kjøpene ble gjort som del av næringen og alle hestene inngikk som middel for å oppnå en målsetning *innenfor* den avgiftspliktige virksomheten; omsetning av hester ved å høyne markedsverdien på dem ved fremvisning i store mesterskap.

Foruten at Le Beau ble brukt i selve konkurransen i OL, har ellers bruken av de fire hestene ikke skilt seg fra bruken av de andre hestene på Stall Bergan. Det at hestene skilte seg markant ut i pris, kan ikke tillegges avgjørende betydning når deres bruk og tilknytning til Stall Bergan ellers ikke skiller seg fra andre hester, og satsingen på dyrere hester i tillegg framstod som bedriftsøkonomisk skjønnsom i satsingen på å nå et større marked midt på 2000-tallet.



#### 4.4. Fellesanskaffelse - særlig om Le Beau

For virksomheter som driver både avgiftspliktig virksomhet og avgiftsfri virksomhet, skal det for fellesanskaffelser beregnes et forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift, jf. mval.69 § 23. Avgjørende for hva som er fellesanskaffelser, er en konkret vurdering av den avgiftsfrie og avgiftspliktige omsetningen.

Det er særlig innkjøpet av Le Beau som nødvendiggjør en vurdering av fellesanskaffelsesbegrepet i mval.69 § 23, idet den hesten var ekstraordinært kostbar sammenlignet med de øvrige hestene.

I Rt-2003-1821 (Hunsbedt) var spørsmålet om Hunsbedt Racing AS, som drev rallycrossvirksomhet og reklamevirksomhet, kunne trekke inngående avgift knyttet til en rallycrossbil (anskaffet i avgiftsfri rallycrossvirksomhet) fra utgående avgift i avgiftspliktig reklamevirksomhet. Høyesterett konkluderte med at reklamevirksomheten ikke kunne skilles fra rallycrossvirksomheten, men inngikk «som en integrert del av og danner det vesentligste økonomiske fundament for denne». Anskaffelse, drift og vedlikehold av rallycrossbilen ble dermed ansett å ha en slik nær og naturlig tilknytning til virksomheten at vilkårene for fradragsrett etter mval.69 § 21 var oppfylt, jf. avsnitt 37. I avsnitt 38 forkastet Høyesterett skillet mellom primærbruk og sekundærbruk. Konklusjonen var at det dreide seg om ett felles driftsmiddel - rallycrossbilen - som var til faktisk bruk i begge virksomhetene. Av avsnitt 40 framgår:

«Etter min oppfatning kan det ikke oppstilles andre vilkår for fradragsrett for inngående avgift enn at oppofrelsen er relevant og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet. Hvorvidt det ved vurderingen av om en oppofrelse har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten, i enkelte tilfeller kan være et moment om primærbruken skjer i avgiftsfri virksomhet, finner jeg ikke grunn til å gå nærmere inn på. Det må imidlertid i så fall være tale om en virksomhet som er klart adskilt fra den avgiftspliktige virksomhet. Som tidligere nevnt, kan Hunsbedt Racing AS' rallycrossvirksomhet ikke skilles fra reklamevirksomheten, men disse to må anses å utgjøre integrerte deler av samme virksomhet, og vilkårene for fradragsrett er da oppfylt.»

At bilen primært var anskaffet til rallycrosskjøring, fikk altså ikke betydning for retten til fradrag i virksomheten.

Høyesteretts vurdering av rallycrossbilen er i store trekk sammenlignbar med lagmannsrettens vurdering av hestene - også Le Beau - i denne saken. Lagmannsretten anser at de fire hestene er anskaffet både til den avgiftsfrie profesjonelle sportsutøvelsen og den avgiftspliktige virksomheten med omsetning av hester, idet hestene var relevante for både kjøp og salg av hest, samt utøvelsen av sprangridning. Etter lagmannsrettens syn er det ikke mulig å holde klart adskilt sprangridningen (herunder deltakelse i OL) og omsetningen av hester.

I Rt-2008-932 (Bowling 1) var problemstillingen om «oppofrelsen, helt eller delvis, er pådratt som ledd i ikke avgiftspliktig virksomhet», jf. avsnitt 31. Høyesterett konkluderte med fradragsrett for omkostninger knyttet til felles oppføring av lokalet, for anskaffelse og vedlikehold av inventar til felles bruk, samt renhold og andre tjenester. Men anskaffelse og vedlikehold av driftsmidler i bowlingvirksomheten, hvor det ikke skjedde noen «felles fysisk bruk» med serveringsvirksomheten, var ikke tilstrekkelig til å gi fradrag, idet hovedtilknytningen var den rent bedriftsøkonomiske. I avsnitt 38 ble rettstilstanden oppsummert slik:

«Skal jeg oppsummere rettstilstanden så langt, vil jeg si at fradrag kan kreves for anskaffelser og driftsutgifter til avgiftsfri virksomhet, forutsatt at de er en innsatsfaktor for omsetningen av avgiftspliktige ytelser. Er anskaffelsen til direkte, faktisk bruk i begge virksomheter, vil kravet være oppfylt, forutsatt at den er relevant og har naturlig og nær tilknytning. En ren bedriftsøkonomisk tilknytning til normalt ikke være tilstrekkelig.»

I motsetning til Bowling 1-dommen, er hestene på Stall Bergan i felles fysisk bruk i både avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning, også disse fire hestene. Anskaffelse av hestene er en nødvendig innsatsfaktor både for den avgiftspliktige hestemsetningen, og utøvelsen av sprangridningen og enkelte andre deler av avgiftsfri omsetning.

Etter lagmannsrettens syn gir hestene noe mer enn kun en bedriftsøkonomisk tilknytning i forholdet mellom avgiftspliktig og avgiftsfri virksomhet.

Av mval.69 § 23 følger at dersom en anskaffelse både blir brukt i avgiftspliktig og avgiftsfri virksomhet, må den inngående avgiften fordeles forholdsmessig på de ulike formene for virksomhet.

Lagmannsretten har ikke fått opplyst fullstendige regnskapstall for perioden fram til de angjeldende ligningsårene, ei heller for året 2006 som denne saken blant annet gjelder. Næringsoppgavene viser likevel at Stall Bergans omsetning for 2006, 2007, 2008 og 2009 var hhv. kr 9.680.000, kr 11.313.000, kr 14.146.000 og kr 15.686.000.

Det er ubestridt at Stall Bergans inntekter fra sprangridningskonkurranser (premiepenger) er beskjedne sett i forhold til virksomhetens samlede inntekter. Premieinntektene for årene 2006, 2007 og 2008 var henholdsvis kr 22.000, kr 331.000 og kr 123.000.

Partene er enige i at den reelle inntekten fra premiepengene må anses å være ubetydelige, jf. forskrift FOR-1969-21-20-1 § 4 annet og tredje ledd.

Dette medfører at Stall Bergan gis rett til fullt fradrag for inngående avgift.

#### 4.6. Hestebilen

Partene er enige om at vurderingen for hestebilen følger vurderingen av hestene.

Etter lagmannsretten vurdering tilhører også lastebilen virksomheten og bruk av den i konkurransevirkosmhet vil være nært knyttet til bruken av hestene for markedsføring. Det skal da ikke beregnes uttaksmerverdiavgift knyttet til bruken av hestebilen.

#### 4.7. Konklusjon merverdiavgift

Etter lagmannsrettens samlede vurdering av de fire hestene og hestebilen, hadde Stall Bergan krav på fradrag for inngående avgift ved kjøp av hestene, og det skal ikke beregnes uttaksavgift for bruk av hestebilen.

### 5. Den skatterettslige siden

Av skatteloven § 6-1 framgår at det gis «fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Bestemmelsen inneholder to kumulative vilkår som begge må være oppfylt for at skattyteren skal kunne ha rett til å fradragsføre kostnaden.

For det første må det foreligge en *oppofrelse av en fordel*. Som Høyesterett presiserte i Rt-2014-108 avsnitt 48 er kjernen i dette oppofrelsesvilkåret at det «må finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling», idet lovtaksten krever at kostnaden må være «pådratt». For det andre må oppofrelsen av fordelene ha *tilknytning* til inntekt eller inntektsskapende aktivitet. Kostnader til privat virksomhet er etter dette ikke fradragsberettiget.

Som nevnt innledningsvis er endringen hva gjelder fordeling av salgssummen for hesten Tessio 2 ikke bestridt av Stall Bergan. Salgssummen på kr 812.000 er fordelt på årene 2006 og 2007 med hhv. kr 312.000 og kr 500.000. Skatt øst har ikke bestridt at hesten Tessio 2 var en del av næringen og at salgsomsetningen tilhører virksomheten. Den omtvistede differansen knytter seg til opp- og nedskrivning av Hoyo de Monterey, samt nedskrivning av Prima Vera.

Lagmannsretten legger de valgte beløpene for opp- og nedskrivning av Hoyo de Monterey og Prima Vera til grunn som uomtvistet, da det ikke har vært noen bevisførsel omkring dette. Endringene er etter det opplyste relatert til antatt markedsverdi ved årsskiftet.

Lagmannsretten legger til grunn at en eventuell fortjeneste ved videresalg ville vært skattepliktig for de fire hestene Le Beau, Hoyo de Monterey, Ricarda og Prima Vera på samme måte som for Tessio 2 og de øvrige hestene solgt i Stall Bergan. Som det framgår av lagmannsrettens vurdering over, anses hestene å være anskaffet som del av Stall Bergans næringsvirksomhet. Hestene anses å ha en nær og relevant tilknytning til den inntektsskapende aktiviteten i stallen og kostnader ved hestene anses således å være nødvendige for å sikre fremtidig inntekt.

Som det framgår av Fredrik Zimmer: Lærebok i skatterett (7. utg. 2014) på side 205 er det ledende synspunktet ved grensedragningen at man som utgangspunkt må legge avgjørende vekt på hvilket formål som er det viktigste. Ved en rekke høyesterettsdommer er det fremholdt at man må velge en enten-eller-løsning. Er dette de inntektstilknyttede formål foreligger fradragsrett, mens er det de øvrige formål, foreligger ikke fradragsrett. Som gjennomgått over, var formålet med kjøpet av Hoyo de Monterey utelukkende en alminnelig investering, mens formålet med Le Beau (og også Ricarda og Prima Vera) var delt både i forhold til en satsing på OL og en endring i bedriftens omsetningsprofil mot dyrere hester. Etter en konkret vurdering av Stall Bergans drift har

lagmannsretten kommet til at ingen av hestene i Stall Bergan faller på utsiden av næringsformålet, og således at hovedtilknytningen også hva gjelder de nevnte hestene er inntektstilknyttede formål.

Stein Endresen har da krav på fradrag i likningen etter skatteloven § 6-1.

## 6. Sakskostnader

Statens anke har ikke ført frem.

Stein Endresen har fått medhold både i tingretten og i lagmannsretten om at vedtakene fra Skatteklagenemnda og Klagenemnda for merverdiavgift skal oppheves. Han har da etter tvisteloven § 20-2 første ledd krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten.

I saksomkostninger for lagmannsretten har advokat Strandenæs levert en omkostningsoppgave med krav om dekning av kr 328.797,50 i sakskostnader, hvorav kr 246.750 er juridisk bistand, kr 61.687,50 er merverdiavgift og kr 20.360 er reiseutlegg. Det er ikke reist innvendinger mot kravet. Kostnadene anses av lagmannsretten som nødvendige for å ivareta Endresen i ankesaken, og tilkjennes med kr 328.798 (avrundet). Det er ikke grunnlag for å anvende unntaksbestemmelsen i § 20-2 tredje ledd.

Lagmannsretten skal legge sitt resultat til grunn ved avgjørelsen også av tingrettens sakskostnadsavgjørelse, jf. tvisteloven § 20-9. I medhold av tvisteloven § 20-5 ble Stein Endresens sakskostnader for tingretten redusert fra kr 576.875 til kr 344.250. Lagmannsretten tiltrer tingrettens vurdering av at arbeidsomfanget for tingretten gikk utover det som var rimelig og nødvendig for å ivareta saken, jf. tingrettens dom på side 17. Det gjøres etter dette ingen endring i tingrettens sakskostnadsavgjørelse.

Dommen er enstemmig.

### *Domsslutning*

- 1. Anken forkastes.*
- 2. Stall Bergan Stein Endresen tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten med 328 798,- - trehundreogtjueåttetusensjuhundreogtjue- kroner.*

*Det gjøres ingen endring i tingrettens sakskostnadsavgjørelse.*