



NORGES HØYESTERETT

Den 2. november 2016 avsa Høyesterett dom i

HR-2016-02249-A, (sak nr. 2016/519), sivil sak, anke over dom,

Evry ASA

(advokat Ståle R. Kristiansen)

mot

Staten v/Sentralskattekontoret
for storbedrifter

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Magnus Schei – til prøve)

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

- (1) Dommer **Bull**: Saken gjelder spørsmålet om skatteloven § 6-24 gir fradragsrett for utgifter til kjøp av aksjer når det ikke blir noe av aksjekjøpet.
- (2) Evry ASA er et større IT-selskap som i det inntektsåret som denne saken gjelder, 2008, het EDB Business Partner ASA. For enkelthets skyld brukes bare navnet Evry i det følgende.
- (3) Evry vedtok i juni 2007 en strategiplan som inneholdt flere mulige strukturelle grep for å utvikle selskapet. Alternativet med høyest prioritet gjaldt det finske IT-selskapet Tieto Oyj. Det ble gjennomført en prosess som etter hvert tok sikte på oppkjøp av aksjene i dette selskapet. Denne prosessen påførte Evry kostnader, primært i form av betaling for konsulenttenester. Prosessen ble avsluttet i 2008 uten at det kom til noe oppkjøp.
- (4) I selvangivelsen for 2008 krevde Evry fradrag for kostnadene ved den mislykkede prosessen, til sammen 34 766 812 kroner. Ved ligningsbehandlingen godtok Sentralskattekontoret for storbedrifter i endringsvedtak 15. mai 2012 bare fradrag for 6 321 637 kroner. Etter klage aksepterte Skatteklagenemnda i vedtak 14. januar 2014 fradrag for ytterligere 6 985 894 kroner. De øvrige 21 459 281 kroner ble ansett å være oppkjøpskostnader. Etter Skatteklagenemndas syn ga skatteloven § 6-24 om fradragsrett knyttet til inntekter som er skattefrie i henhold til den såkalte fritaksmetoden, ikke adgang til fradrag for slike kostnader.
- (5) Evry gikk til søksmål om gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak. Asker og Bærum tingrett avsa 20. mars 2015 dom med slik domsslutning:

- "1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. januar 2014 vedrørende ligningen for EVERY ASA for inntektsåret 2008 oppheves. Ved ny ligning lignes EVERY ASA etter påstanden.
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter dømmes til å erstatte EVERY ASA sine sakskostnader med 211.513 – tohundreogellevetusenfemhundreogtrenten – kroner innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse."

(6) Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter anket dommen til Borgarting lagmannsrett, som 8. januar 2016 avsa dom med slik domsslutning:

- "1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. I sakskostnader for tingretten og lagmannsretten betaler EVERY ASA 250 792 – tohundreogfemtitusensjuhundreogtrentito – kroner til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter innen to uker fra forkynnelsen av dommen."

- (7) Evry har anket dommen til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse.
- (8) Den ankende part – *Evry ASA* – har i hovedtrekk gjort gjeldende:
- (9) Kostnader knyttet til mulige aksjeerverv som ikke gjennomføres, faller inn under fradragsretten etter skatteloven § 6-24 første ledd, slik de også gjør etter den alminnelige bestemmelsen i § 6-1 om fradrag i skattepliktig inntekt. I rettspraksis er det slått fast at omfanget av fradragsretten etter § 6-24 første ledd er det samme som etter § 6-1 første ledd.
- (10) Kostnader ved aksjeerverv det ikke blir noe av, faller utenfor unntaket fra fradragsretten i § 6-24 annet ledd. Denne bestemmelsen må forstås slik at den bare unntar ervervskostnader for aksjekjøp som faktisk blir gjennomført – altså slike kostnader som utenfor fritaksmetoden er aktiveringspliktige, ikke fradragsberettigede. Paragrafen åpner ikke for andre unntak.
- (11) Denne løsningen følger naturlig av lovens ordlyd og av systembetraktninger. Også forarbeidene taler for dette. De legger opp til en todeling: Alle eierkostnader som ville ha vært fradragsberettigede før fritaksmetoden ble innført, skulle være det også innenfor metoden, mens kostnader som ville ha vært aktiveringspliktige som del av aksjens kostpris, ikke skulle gi fradragsrett.
- (12) Å forstå ordlyd og forarbeidene på en annen måte ville være i strid med det forutberegnelighetsprinsippet som gjelder på skatterettens område.
- (13) Uttalelser i forarbeidene til den seneste endringen av § 6-24 om at også kostnader ved kjøp som ikke gjennomføres, faller inn under § 6-24 annet ledd, og at en lovfesting av dette bare er en presisering av gjeldende rett, kan ikke tillegges vekt. Denne lovendringen er foranlediget av at staten tapte saken mot *Evry* i tingretten.
- (14) *Evry ASA* har nedlagt slik påstand:

- "1. **Skatteklagenemndas vedtak av 14. januar 2014 vedrørende ligningen av EVRY ASA for inntektsåret 2008 oppheves. Ved ny ligning ligned EVRY ASA etter påstand.**
2. **EVRY ASA tilkjennes sakskostnader for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett."**

- (15) Ankemotparten – *staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter* – har i det vesentlige anført:
- (16) Når § 6-24 annet ledd unntar "ervervs- og realisasjonskostnader" fra fradragsretten etter første ledd, gjelder dette slike kostnader uten hensyn til om ervervet lykkes eller ikke. Ordlyd og symmetrihensyn taler for denne løsningen.
- (17) Fradrag for kostnader ved mislykkede aksjekjøp i henhold til § 6-1 i kombinasjon med aktiveringsplikt etter § 10-32 for kostnader ved gjennomførte aksjekjøp gir symmetri ved beregning av inntekt som er skattepliktig. Overføres dette til fritaksmetoden og § 6-24, går imidlertid symmetrien tapt. Det er urimelig å gi fradrag for kostnadene ved aksjekjøp som det ikke blir noe av, når det ikke gis fradrag for kostnadene ved aksjekjøp som faktisk gjennomføres.
- (18) Fradrag for utgifter knyttet til skattefri inntekt er i strid med skattelovens system. Det er derfor § 6-24 første ledd som er unntaksregelen. Annet ledd bringer oss bare tilbake til hovedregelen. Forarbeidene til § 6-24 må leses i lys av dette, som anvisninger på hvilke typer kostnader det skal gis fradrag for, og hvorfor, på tross av at det er systemfremmed. Kostnader ved aksjekjøp som det ikke blir noe av, er ikke omtalt.
- (19) Når forarbeidene til § 6-24 nokså generelt viser til fradragsretten etter § 6-1, skyldes det nok at departementet den gang, før dommen i Rt. 2007 side 1822, mente at fradragsretten for kostnadene ved et mislykket aksjekjøp bare fulgte av skatteloven § 6-2, ikke av § 6-1. Det kan derfor ikke legges noe i henvisningen til § 6-1 i forarbeidene for løsningen på spørsmålet i saken her.
- (20) Dermed er det ikke grunnlag for det som ville være en innskrenkende tolkning av ordlyden i § 6-24 annet ledd, nemlig at bestemmelsen bare skulle avskjære fradragsretten for ervervskostnadene ved aksjekjøp som faktisk gjennomføres.
- (21) Subsidiært, under forutsetning av at kostnadene ved mislykkede aksjekjøp ikke skulle bli ansett å falle inn under § 6-24 annet ledd, anføres det at slike kostnader uansett faller utenfor fradragsretten etter første ledd allerede etter en tolkning av denne bestemmelsen isolert.
- (22) *Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter* har nedlagt slik påstand:
- "1. **Anken forkastes.**
2. **Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."**
- (23) *Jeg er kommet til at anken må forkastes.*

- (24) Skattelovens alminnelige regler om fradrag forutsetter at fradraget knytter seg til inntekt som er skattepliktig – poenget med fradragsreglene er nettopp å beregne den inntekten som det skal betales skatt av. Dette fremgår av hovedregelen om fradrag i § 6-1, der det i første ledd første punktum heter:
- "Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt."**
- (25) Kostnader ved aksjeerverv kommer imidlertid ikke til fradrag det året ervervet finner sted, men skal aktiveres når aksjene realiseres, jf. skatteloven § 10-32 jf. § 10-31: Gevinst eller tap settes til vederlaget ved realisasjonen minus aksjens inngangsverdi – innkjøpsprisen og eventuelle kostnader som skattyter har hatt til megler og lignende ved ervervet av aksjen. Den grunnleggende tanken er at et aksjekjøp bare innebærer at en formuesverdi, kjøpesummen, byttes mot en annen tilsvarende verdi, aksjen. Men også utgifter til megler og lignende er altså gjort aktiveringspliktige, fremfor fradragsberettigede i det året utgiftene pådras.
- (26) I 2004 ble den såkalte fritaksmetoden vedtatt, jf. skatteloven § 2-38. Denne metoden innebærer kort fortalt at visse typer skattytere, typisk aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, er fritatt fra å betale skatt på visse typer inntekt, typisk utbytte fra, og gevinst ved salg av, aksjer som de eier i andre selskaper. Dette skal forhindre at aksjeinntekter beskattes flere ganger innenfor en eierkjede, såkalt kjedebeskatning.
- (27) I Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) side 62–63 drøftes konsekvensene av fritaksmetoden for utgifter knyttet til det som nå ville bli skattefrie aksjeinntekter. Proposisjonen drøfter først "kostnader med tilknytning til aksjen" og konkluderer med at når det ikke lenger skal foretas noe skatteoppgjør ved realisasjon av en aksje, får det som konsekvens at aktiveringspliktige utgifter ikke kan komme til fradrag. Det presiseres at dette også gjelder kostnader til megler og rådgivning knyttet til aksjeervervet.
- (28) Deretter drøftes "kostnader med tilknytning til skattefri aksjeinntekt", og det pekes på at § 6-1 hjemler fradrag for kostnader knyttet til erverv av skattepliktig aksjeinntekt. Også her mente departementet at grunnlaget for fradragsføring ville falle bort når inntektene fritas fra beskatning som følge av fritaksmetoden. Dette gjaldt etter departementets syn selv om aksjeinntekten var muliggjort av skattepliktige inntekter i det underliggende selskapet.
- (29) Bortfallet av fradragsretten for kostnader knyttet til skattefri aksjeinntekt førte imidlertid til protester fra næringslivet. I et brev fra Næringslivets Hovedorganisasjon 18. mars 2005 til Finansdepartementet ble det gjort gjeldende at avskjæring av fradragsretten burde begrenses til å gjelde "ervervs- og salgskostnader", og at konserner fortsatt burde få fradrag for "løpende kostnader knyttet til aksjeinnehavet", ettersom den aksjeinntekten som slike kostnader knyttet seg til, var basert på inntekt som var beskattet i det underliggende selskapet. Tilsvarende synspunkter om behovet for fradrag for løpende kostnader knyttet til aksjeinnehav ble gjort gjeldende i et brev fra Storbedriftenes skatteforum 8. november 2004 til Stortingets finanskomité.
- (30) Den problemstillingen som saken her gjelder, utgifter til aksjeerverv som ikke blir gjennomført, er ikke omtalt i proposisjonen eller de nevnte brevene. De synes alle å bygge på en forutsetning om at det dreier seg om kostnader pådratt for å oppnå avkastning på aksjer som skattyter er blitt eier av.

- (31) Iverksettelsen av bortfallet av fradragsretten ble etter dette utsatt, og i 2005 ble det innført en regel om fradragsrett i skatteloven § 6-24:

"(1) Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38.

(2) Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader."

- (32) Dette er slik bestemmelsen lød i 2008, som er det ligningsåret saken gjelder. I 2015 fikk annet ledd et tillegg, slik at leddet nå ender med ordene "uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres". Det gir en klar løsning på det spørsmålet Høyesterett nå skal ta stilling til, men endringen kommer altså ikke til anvendelse i saken her. Lovendringen er motivert nettopp av denne saken. Det kan da heller ikke legges vekt på at departementet i Prop. 1 LS (2015–2016) side 172 gir uttrykk for at dette bare er en presisering av gjeldende rett.
- (33) I prosedyren for Høyesterett har staten anført at fradragsrett for utgifter til aksjeerverv som det ikke blir noe av, faller utenfor fradragsretten allerede etter første ledd. Dette er fremsatt som en subsidiær anførsel, nok fordi denne anførselen ble frafalt under lagmannsrettens behandling av saken. Systematisk kunne det være nærliggende å behandle denne anførselen først. Ettersom jeg mener at slike kostnader uansett må anses å falle inn under bestemmelsens annet ledd, går jeg ikke nærmere inn på dette spørsmålet.
- (34) Ordlyden i annet ledd gir ikke i seg selv en klar løsning. Uttrykket "ervervs- og realisasjonskostnader" gjelder klart nok kostnader knyttet til erverv eller realisasjon som blir foretatt, men kan også gjelde kostnader i tilknytning til en transaksjon som ender opp med ikke å bli gjennomført.
- (35) I Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) gjør departementet rede for sitt syn på bestemmelsen. I punkt 15.1 "Innledning" på side 62 heter det:

"Fritaksmetoden for beskatning av aksjeinntekter mv. i selskapssektoren som ble innført med virkning fra og med 26. mars 2004, innebærer at kostnader tilknyttet aksjeinntekter mv. som er skattefrie etter fritaksmetoden, ikke kan føres til fradrag. Dette følger av at den generelle fradragsbestemmelsen i skatteloven § 6-1 bare omfatter kostnader med tilknytning til skattepliktige inntekter. Departementet foreslår å innføre fradragsrett for eierkostnader som ville vært direkte fradragsberettiget før fritaksmetoden ble innført, dvs. løpende eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter mv. For kostnader som tidligere ville vært aktiveringspliktige som en del av aksjens kostpris, herunder særlig ervervs- og realisasjonskostnader, foreslås ingen endring."

- (36) Etter dette kunne det synes nærliggende å forstå § 6-24 slik at det dreier seg om en slags "parallellføring" av systemet etter skatteloven § 6-1 og § 10-32: Paragraf § 6-24 første ledd er ment å gi fradragsrett for alle kostnader som utenfor fritaksmetoden kan fradragsføres etter § 6-1, mens annet ledd nekter fradrag for utgifter som er aktiveringspliktige etter § 10-32. Det følger av Rt. 2007 side 1822 (DSC) at utgiftene til aksjekjøp som det ikke blir noe av, kan trekkes fra med hjemmel i § 6-1 når skattepliktig inntekt skal beregnes. Det følger videre av Rt. 2015 side 1068 (Kverva) avsnitt 66 at kravet til sammenheng mellom kostnad og inntekt er det samme i § 6-1 og i § 6-24.

- (37) Til denne forståelsen av lovgivers intensjon med § 6-24 kan det imidlertid innvendes at punkt 15.1 er en innledning til den nærmere drøftelsen som deretter følger. Avsnittet har preg av et introduserende sammendrag, der man gjerne uttrykker seg noe forenklet.
- (38) Spesielt om henvisningen til § 6-1 må det også påpekes at inntil DSC-dommen i 2007 var staten av den oppfatning at fradragsretten for kostnader ved aksjekjøp som ikke ble gjennomført, utelukkende fulgte av skatteloven § 6-2, ikke av § 6-1. Det følger av kommentarene til dette spørsmålet i Lignings-ABC i tiden frem til 2007/2008, og for så vidt av statens prosessstandpunkt i DSC-saken. Henvisningen til § 6-1 kan dermed ikke tas som uttrykk for noe standpunkt til hvordan akkurat slike utgifter skulle behandles innenfor fritaksmetoden.
- (39) Departementets mer detaljerte syn på saken fremgår av punkt 15.3 i proposisjonen. Her fastholder departementet innledningsvis sitt prinsipielle standpunkt fra 2004 om at når et selskaps inntekt fra aksjer ikke er skattepliktig, bør heller ikke kostnader som pådras for å erverve denne inntekten, være fradragsberettigede. Hensynet til et mer konsistent system for selskaps- og aksjonærbeskatningen kunne likevel etter departements oppfatning tilsi visse tillem্পninger av dette utgangspunktet. Prinsipielt begrunner departementet behovet for unntak med at når hensikten med fritaksmetoden er å unngå kjedebeskatning, bør det ikke være avgjørende hvilket skattesubjekt som blir skattepliktig for inntekten, og hvilket skattesubjekt som har pådratt seg utgiften. Mer praktisk begrunnes behovet for unntak med at det i større konsernforhold kan være vanskelig å skille mellom kostnader som fortsatt ville være fradragsberettigede etter § 6-1, og kostnader som ikke ville ha tilstrekkelig nær tilknytning til skattepliktige inntekter.
- (40) På denne bakgrunn foreslår departementet at "det innføres fradragsrett for løpende kostnader som er pådratt for å erverve skattefrie aksjeinntekter", forutsatt at " det er tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt i samsvar med det alminnelige vilkår for fradrag i skatteloven § 6-1". Derimot fastholder departementet at det ikke burde være fradragsrett for "kostnader som er aktiveringspliktige for aksjonærer utenfor fritaksmetoden, herunder ervervs- og realisasjonskostnader". Dette skillet "skal trekkes etter det tradisjonelle skillet mellom direkte fradragsberettigede kostnader og aktiveringspliktige kostnader". Departementet peker på at skillet er velkjent i ligningspraksis og dermed ikke reiser nye tolknings spørsmål.
- (41) Til det siste bemerker jeg at poenget her først og fremst er å få et skille som ikke reiser nye tolknings spørsmål. Det formålet oppnås uavhengig av om det aksjeervervet som kostnadene er knyttet til, blir gjennomført eller ikke.
- (42) Videre peker jeg på at departementet heller ikke i denne proposisjonen tar opp spørsmålet om fradragsrett for kostnader ved aksjekjøp som ikke gjennomføres. Departementet synes også nå å forutsette at det dreier seg om kostnader knyttet til avkastning på aksjer som er ervervet – det er da spørsmålene om å unngå kjedebeskatning, ulike skattesubjekter for inntekter og utgifter og de praktiske problemene med å fordele kostnader innenfor et konsern aktualiseres.
- (43) Hensynene bak innføringen av fradragsrett også innenfor fritaksmetoden gjør seg med andre ord ikke gjeldende for kostnader knyttet til aksjeerverv som ikke gjennomføres. Når dette poenget sammenholdes med det grunnleggende synspunktet – som fastholdes i Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) – om at fradragsrett for kostnader knyttet til skattefrie inntekter

er systemfremmed, mener jeg at det er mest nærliggende å forstå skatteloven § 6-24 annet ledd, også før lovendringen i 2015, slik at unntaket for "erhvervs- og realisasjonskostnader" gjelder uavhengig av om ervervet er gjennomført eller ikke.

- (44) Selv om vi her står overfor et tolkningsspørsmål uten en klar løsning, kan jeg ikke se at dette standpunktet kommer i strid med forutberegnelighetsprinsippet i skatteretten. Som tidligere påpekt ligger denne forståelsen av § 6-24 annet ledd innenfor de tolkningsalternativene som ordlyden naturlig åpner for.
- (45) Evry har imidlertid hatt god grunn til å prøve spørsmålet for retten. Jeg mener derfor at Evry bør fritas for sakskostnader for Høyesterett, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd bokstav a.
- (46) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. Sakskostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.

- (47) Dommer: **Normann:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (48) Dommer: **Indreberg:** Likeså.
- (49) Dommer: **Matheson:** Likeså.
- (50) Justitiarius **Øie:** Likeså.
- (51) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. Sakskostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.

Riktig utskrift bekreftes: