



NORGES HØYESTERETT

Den 2. februar 2005 avsa Høyesterett dom i

HR-2005-00181-A, (sak nr. 2004/1291), sivil sak, anke,

Staten v/Oslo likningskontor

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Espen Bjerkvoll – til prøve)

mot

Fjeld Eiendom AS

(advokat Hanne Skaarberg Holen – til prøve)

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

- (1) Dommer **Stabel:** Saken gjelder vilkårene for skattefri fisjon etter selskapsskatteloven av 1991 kapittel 8, eventuelt også spørsmålet om korreksjonsinntekt for tilleggsutbytte etter fisjonen.
- (2) Gjølberg & Fjeld AS ble stiftet i 1992 og drev med drift og utvikling av eiendommer. Selskapet var eiet av A og B med 50% hver. De to hadde gjennom mange år drevet forretningsvirksomhet sammen. I 1998 ble de enige om å oppløse samarbeidet og dele selskapet seg imellom. Etter råd fra selskapets revisor besluttet de å gjennomføre opphøret ved en skattefri fisjon. Halvparten av virksomheten i Gjølberg & Fjeld AS skulle utfisjoneres, for deretter å fusjoneres med et annet selskap A og B eide sammen – Gateplan AS. Gateplan AS var i 1998 praktisk talt et tomt selskap med en aksjekapital på 50 000 kroner, opprinnelig likt fordelt mellom A og B. På et tidspunkt forut for fisjonen overførte imidlertid B sine aksjer i Gateplan AS til A mot at A overtok gjeld for ca. 25 000 kroner, uten at dette ble formalisert mellom partene. Aktiva i Gjølberg & Fjeld AS – i det vesentlige ulike faste eiendommer – ble taksert og fordelt slik at hvert av selskapene skulle få nettoverdier på ca. 7 millioner kroner. Eierne skulle overta hver sitt av selskapene.

- (3) I ekstraordinær generalforsamling 15. september 1998 i Gjølberg & Fjeld AS ble det først vedtatt å forhøye aksjekapitalen fra 50 000 kroner til 200 000 kroner; de 50 aksjene i selskapet ble skrevet opp fra 1 000 kroner til 4000 kroner. Deretter ble det vedtatt å utfisjonere 50% av selskapets verdier i henhold til en spesifisert fisjonsbalanse. Det ble også vedtatt en kapitalnedsettelse fra 200 000 kroner til 100 000 kroner, idet 100 000 kroner skulle overføres til Gateplan AS. Vedtektene ble endret slik at aksjekapitalen etter omstruktureringen var 100 000 kroner fordelt på 50 aksjer à 2 000 kroner. Det ble i protokollen også presisert at etter at fisjonen var gjennomført, ville B eie 100 % av aksjene i Gjølberg & Fjeld AS og A ville eie 100 % av aksjene i Gateplan AS. Gjølberg & Fjeld AS skiftet navn til Fjeld Eiendom AS.
- (4) Samme dag ble det avholdt ekstraordinær generalforsamling i Gateplan AS, hvor aksjekapitalen ble forhøyet fra 50 000 til 150 000 kroner og hver aksje ble oppskrevet fra 1000 til 3000 kroner.
- (5) Fisjonen ble regnskapsmessig gjennomført 1. januar 1999 og trådte i kraft 29. april 1999.
- (6) Den 11. mai 1999 ble det i ekstraordinær generalforsamling i Fjeld Eiendom AS besluttet å dele ut tilleggsutbytte for 1998 med 2 900 000 kroner. Den faktiske utdelingen av utbyttet skjedde ved at B og A hver fikk en fordring på henholdsvis Fjeld Eiendom AS og Gateplan AS på halvparten av beløpet.
- (7) Begge selskapene ga opplysninger om fisjonen i sine selvangivelser for 1999. Fjeld Eiendom AS opplyste at aksjekapitalen var satt ned ved innløsning av aksjer. Ligningsnemnda la i vedtak 10. januar 2002 til grunn at fisjonen ikke var gjennomført på selskapsrettslig riktig måte, og at den av den grunn utløste skatteplikt. Det ble videre lagt til grunn at hele tilleggsutbyttet for 1998 skulle tilordnes Fjeld Eiendom AS, og det ble beregnet korreksjonsinntekt.
- (8) Fjeld Eiendom AS bestred ligningsvedtaket og tok ut stevning for Oslo tingrett. Forhandlingene for tingretten ble delt etter tvistemålsloven § 98, slik at konsekvensene av at fisjonen eventuelt var skattepliktig og beregning av en eventuell korreksjonsinntekt ikke ble behandlet. I dom 18. mars 2003 ble staten frifunnet. Ved spørsmålet om det forelå skattefri fisjon, la retten vekt på utformingen av protokollen fra den ekstraordinære generalforsamlingen. Også for spørsmålet om hvilket selskap som skulle tilordnes utbytteutbetalingen, la tingretten vekt på de formelle forholdene. Tingrettens dom hadde slik domsslutning:
- "1. Staten v/Oslo ligningskontor frifinnes.**
- 2. Fjeld Eiendom AS betaler saksomkostninger til Staten v/Oslo ligningskontor med kr. 61 000,- med tillegg av lovens rente fra forfall og til betaling skjer."**
- (9) Fjeld Eiendom AS anket til Borgarting lagmannsrett, som i dom 2. juli 2004 kom til at ligningen måtte oppheves. Når det gjaldt spørsmålet om skattefri fisjon, mente lagmannsretten at man ikke utelukkende kunne legge vekt på formuleringene i generalforsamlingsprotokollen. Man måtte også se hen til partenes hensikt med transaksjonene og til hvordan de hadde innrettet seg. Lagmannsretten kom til at endringene i eierforholdet faktisk ble gjennomført ved fisjonen, og at kravet til eierkontinuitet dermed var oppfylt. Lagmannsretten kom videre til at partene i praksis

hadde innrettet seg på en slik måte at det var klart at hele utbyttet ikke skulle utbetales fra Fjeld Eiendom AS. Lagmannsrettens dom hadde slik domsslutning:

- "1. **Ligningen for Fjeld Eiendom AS for 1999 oppheves**
 - a) **for så vidt gjelder at fisjonen anses skattepliktig,**
 - b) **for tilordning av utbytte ut over kr. 1.450.000.**
- 2. **Staten v/Oslo ligningskontor dømmes til å betale saksomkostninger til Fjeld Eiendom AS for tingretten med kr 230.000 – kronertohundreogtrettitusen – og for lagmannsretten med kr 213.000 – kronertohundreogtrettentusen – med tillegg av lovens rente etter forsinkelsesrenteloven § 3 fra forfall til betaling skjer."**

- (10) Staten v/Oslo likningskontor har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen. Forberedende dommer har med tilslutning fra partene besluttet at forhandlingene og pådømmelsen også for Høyesterett skal deles etter tvistemålsloven §§ 98 og 151 annet ledd, slik at konsekvensene av at fisjonen eventuelt er skattepliktig, utsettes. Saken står når det gjelder spørsmålet om skattefri fisjon, i det vesentlige i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten. Det er lagt frem noen nye dokumenter, og skriftlige forklaringer og bevisopptak fra A og B, og fra selskapets revisor.
- (11) Når det gjelder spørsmålet om tilordning av tilleggsutbytte for Fjeld Eiendom AS for 1998, er partene for Høyesterett enige om at dette bare får praktisk betydning hvis Høyesterett kommer til at fisjonen er skattepliktig. Jeg vil derfor i første omgang bare behandle spørsmålet om skattefri fisjon.
- (12) Staten v/Oslo likningskontor har i korte trekk gjort gjeldende:
- (13) Det er selskapsskatteloven av 1991, jf. aksjeloven av 1976, som får anvendelse i saken. Kravet til skattefri fisjon er regulert av selskapsskatteloven kapittel 8. Utgangspunktet etter § 8-1 nr. 1 er at skattelovens alminnelige regler om inntektsbeskatning kommer til anvendelse. Reglene om skattefritak for visse fusjoner og fisjoner kommer bare til anvendelse dersom de er gjennomført på lovlig måte etter selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler, jf. § 8-1 nr. 2.
- (14) Selv om aksjeloven av 1976 ikke hadde egne bestemmelser om fisjon, fremgår det av selskapsskatteloven § 8-8 at aksjekapitalen måtte fordeles i samme forhold som nettoverdiene ble fordelt. En nedsettelse av aksjekapitalen måtte skje ved beslutning av generalforsamlingen etter § 6-1 nr. 1, og beslutningen måtte være i samsvar med kravene i § 6-1 nr. 4. Vedtak skulle protokolleres, jf. aksjeloven § 9-11 tredje ledd. Det var et absolutt krav at beslutningen skulle angi om nedsettingen skulle gjennomføres ved innløsning av aksjer eller ved minskning av aksjenes pålydende. At transaksjonen skjedde fra selskapet i forbindelse med fisjonen, måtte fremgå av protokollen, som må tolkes objektivt i samsvar med ordlyden.
- (15) Vilkårene for skattefri fisjon fremgår av selskapsskatteloven § 8-4 nr. 1. Etter § 8-8, sammenholdt med kravet til skattemessig kontinuitet i § 8-7 og de alminnelige vilkårene i § 8-1 nr. 1, stilles det dessuten opp et absolutt krav om eierkontinuitet. Det betyr at aksjonærene må eie de samme verdier før og etter fisjoneringen, og kontinuiteten må fremgå av de selskapsrettslige fisjonsvedtakene. Senere overføringer mellom aksjonærene

er ikke tilstrekkelig. Lagmannsretten har tatt riktig utgangspunkt, men dens konkrete vurdering har ført til galt resultat.

- (16) A hadde på forhånd fått overdratt Bs aksjer i Gateplan til seg. For at kravet til eierkontinuitet skulle vært oppfylt i et slikt tilfelle, måtte As aksjer vært innløst i forbindelse med kapitalnedsettelsen. En innløsning måtte i tilfelle fremgått av protokollen. Siden antall aksjer ikke ble redusert, skjedde kapitalnedsettelsen ved reduksjon av pålydende, noe som innebærer at A også etter fisjonen eide halvparten av aksjene i selskapet. Eierovergangen skjedde først ved at han senere overdro sine aksjer til B. Dette er en disposisjon på aksjonærnivå som ikke er tilstrekkelig til å tilfredsstille kravet om eierkontinuitet.
- (17) Partenes forutsetninger for avtalen er ikke relevante tolkingsmomenter. Deres forklaringer om dette er kommet i ettertid, og det er en fare for at de er tilpasset et felles ønske om å unngå beskatning. En innfortolkning av innløsning er dessuten uforenlig med vedtektsendringen, nemlig at aksjekapitalen også etter nedsettelsen skulle være fordelt på 50 aksjer. Innløsning ville forutsette et vedtak om aksjesplitt, ellers skulle antall aksjer etter utfisjoneringsen med nødvendighet vært halvert. Denne problemstillingen har lagmannsretten oversett.
- (18) Staten v/Oslo likningskontor har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Tingrettens dom stadfestes.**
2. **Staten v/Oslo likningskontor tilkjennes saksomkostninger for lagmannsretten og Høyesterett med tillegg av høyeste lovlige forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.”**
- (19) Fjeld Eiendom AS har i korte trekk gjort gjeldende:
- (20) Lagmannsrettens dom er riktig og må stadfestes. Det bestrides ikke at selskapsskatteloven forutsetter et krav om eierkontinuitet for at en fisjon skal være skattefri. Kravet er imidlertid oppfylt. Spørsmålet må, slik lagmannsretten har gjort, avgjøres ved en konkret fortolkning av de foreliggende bevis, som ved enhver annen privatrettslig transaksjon. Det er ingen hjemmel for å se generalforsamlingsprotokollen som eneste bevismiddel, og for at det må ses bort fra partenes felles forståelse ved avtaleinngåelsen. Slike spesielle beviskrav blir bare aktuelle der det er spørsmål om omgåelser eller illojalitet fra skattyters side, noe som ikke er påberopt her. Det foreligger heller ikke noe interessefellesskap mellom A og B.
- (21) A og B har ment å gjennomføre, og har gjennomført, en fisjon der de hver skulle eie like store verdier som tidligere, men i hver sitt selskap. Det var aldri tanken å forrykke eierbrøken dem imellom, slik at A skulle eie både halve Fjeld Eiendom og hele Gateplan, noe som ville bli konsekvensen av statens anførsler. Protokollen gir klart uttrykk for dette. At det ikke sies uttrykkelig at A innløses, kan ikke være avgjørende. Slik innløsning var en integrert del av planen og en nødvendig forutsetning for opplegget. Partene var ikke opptatt av antallet aksjer. Ut fra en harmoniserende helhetsforståelse må man innfortolke en forutsetning om forutgående aksjesplitt.
- (22) Feil ved protokolleringen av generalforsamlingsvedtakene på disse punkter har uansett ikke betydning for gyldigheten av vedtakene.

(23) Fjeld Eiendom AS har nedlagt slik påstand:

”1. Lagmannsrettens dom stadfestes.

2. Fjeld Eiendom AS tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett med tillegg av lovens rente etter forsinkelsesrenteloven § 3 fra forfall til betaling skjer.”

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

(25) Spørsmålet i saken er om den fisjonen som ble vedtatt i Gjølberg & Fjeld AS 15. september 1998, utløste skatteplikt, eller om den – som de daværende eierne forutsatte – var skattefri.

(26) Saken skal avgjøres etter selskapsskatteloven av 1991. Det formelle utgangspunktet etter § 8-1 nr. 1 var at fisjon utløste skatteplikt, men unntaksbestemmelsen samme sted åpnet for skattefritak i de fleste tilfelle. Bestemmelsen kom inn ved en lovendring i 1996, men innebar på dette punkt bare en lovfesting av tidligere praksis. Nytt i 1996-loven var det imidlertid at det også ble adgang til skattefri fisjon til eksisterende selskap, såkalt fisjonsfusjon, som er det vår sak gjelder.

(27) Fisjon innebærer deling av et selskap ved overføring av deler av dets eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et annet selskap, mot at aksjonærene i det overdragende selskap får vederlag i form av aksjer i det overdragende eller det overtakende selskapet. Aksjonærene i det overdragende selskap kan etter fisjonen bli sittende med aksjer i hver sine separate selskap, såkalt skjevdelingsfisjon, eller i alle selskapene, såkalt likedelingsfisjon. Vår sak gjelder skjevdelingsfisjon. Etter selskapsskatteloven § 8-1 nr. 2 er det et vilkår for skattefrihet at fisjonen gjennomføres på lovlig måte etter selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler. Det er ikke anført at de regnskapsrettslige regler ikke er overholdt i denne saken.

(28) Når det gjelder de selskapsrettslige regler, er det aksjeloven av 1976 som skal anvendes, jf. overgangsbestemmelsen i någjeldende lov § 21-2 nr. 19. Loven hadde, i motsetning til någjeldende lov, ikke særlige bestemmelser om fisjon. Det var imidlertid ikke tvilsomt at fisjon lovlig kunne gjennomføres ved nedsettelse av aksjekapitalen etter lovens kapittel 6. Etter § 6-1 første ledd skulle beslutning om kapitalnedsettelse treffes av generalforsamlingen. Etter fjerde ledd var det et krav at beslutningen skulle angi om kapitalnedsettelsen skulle gjennomføres ved innløsning av aksjer eller ved reduksjon av aksjenes pålydende. Aksjeloven § 9-11 tredje ledd krevde at det skulle føres protokoll for generalforsamlingen, og at protokollen skulle inneholde de beslutninger som ble fattet, og stemmetallet.

(29) De nærmere vilkår for skattefrihet fremgikk av selskapsskatteloven § 8-4 nr. 1, der det blant annet het at skattefri fisjon kan skje ved at selskapet overdrar en del av sine eiendeler til et annet aksjeselskap, når aksjonærene som vederlag mottar aksjer i det overdragende eller overtakende selskap. I § 8-7 var det bestemmelser om skattemessig kontinuitet, og § 8-8 bestemte at aksjekapitalen etter fisjonen skal fordeles i samme forhold som nettoverdiene fordeles mellom selskapene. Om disse bestemmelsene, som er sentrale i vår sak, har lagmannsretten uttalt:

"Det gjelder med andre ord et krav til eierkontinuitet, ved at det skal være kontinuitet på selskaps- og aksjonærnivå, slik at de samme verdiene eies av de samme aksjonærene som tidligere. Det forutsettes at det ikke skjer noen verdioverføring mellom aksjonærene. Eierkontinuiteten må følge umiddelbart av de selskapsrettslige fisjonsvedtakene. Det er ikke tilstrekkelig for skattefrihet at slik kontinuitet gjenopprettes i ettertid gjennom nye og selvstendige disposisjoner på aksjonærplan."

- (30) Jeg slutter meg til dette, som også begge parter har erklært seg enig i er uttrykk for gjeldende rett på området. Partene er imidlertid uenige om anvendelsen i vår sak.
- (31) Staten gjør gjeldende at kravet til eierkontinuitet på aksjonærnivå ikke er oppfylt, fordi de samme verdiene etter fisjonen ikke eies av de samme aksjonærene. A var før gjennomføringen av fisjonen blitt eneeier av aksjene i Gateplan. Så lenge det ikke på selskapsrettslig tilfredsstillende måte ble bestemt at kapitalnedsettelsen skulle skje ved innløsning av As aksjer i Gjølberg & Fjeld, er kravet til eierkontinuitet dermed brutt. En etterfølgende overdragelse på aksjonærplan kan etter statens syn ikke gjenopprette dette.
- (32) Jeg er enig i at kravet til eierkontinuitet som et utgangspunkt innebærer at aksjefordelingen etter fisjonen må være vedtatt på selskapsnivå. Selskapsskatteloven § 8-1 nr. 2 må forstås slik at kapitalnedsettelsen, som er grunnlaget for fisjonen, på lovlig måte må være vedtatt av generalforsamlingen etter aksjeloven § 6-1. Etter § 6-1 fjerde ledd må beslutningen angi om nedsettingen skal gjennomføres ved innløsning av aksjer eller ved minsking av aksjenes pålydende. Kravet om skattefrihet er i vår sak basert på en forutsetning om at kapitalnedsettelsen skjedde ved innløsning av As aksjer. Spørsmålet i saken er om det er truffet et slikt vedtak. I protokollen for den ekstraordinære generalforsamlingen hadde sak 2, som er den som har betydning i vår sak, overskriften: "Sak: Vedtak om kapitalnedsettelse i forbindelse med fisjon". I protokollen het det om dette:

"Det ble vedtatt å utfisjonere 50% av Gjølberg & Fjeld AS til Gateplan AS. Det ble i denne forbindelse vist til fisjonsbalanse for de to selskaper."

I forbindelse med fisjonen vil Gateplan AS overta 50 % av Gjølberg & Fjeld AS' aksjekapital, og for gjennomføring av dette ble følgende vedtak truffet:

Selskapets aksjekapital nedsettes fra kr 200.000 til kr 100.000 ved overføring av kr 100.000 til Gateplan AS i forbindelse med fisjonen. Etter gjennomføringen av fisjonen vil B eie 100% av aksjene i Gjølberg & Fjeld AS og A 100% av aksjene i Gateplan AS.

Med virkning fra tidspunktet for kapitalnedsettelsen ble vedtektenes § 4 endret til å lyde:

Selskapets aksjekapital er på kr 100.000 – kroner hundretusen – fordelt på 50 aksjer á kr 2.000,-, fullt innbetalt og lydende på navn."

- (33) Når det gjelder valget mellom innløsning og reduksjon av pålydende, er vedtaket tilsynelatende selvmotsigende. På den ene siden går det klart frem at A etter tidspunktet for kapitalnedsettelsen ikke lenger skal ha aksjer i det overdragende selskapet. Selv om ordet innløsning ikke er brukt, er det etter mitt syn så langt ikke tvilsomt at intensjonen var å innløse As aksjer. Slik innløsning må nettopp ha vært formålet med kapitalnedsettelsen, og en nødvendig forutsetning for at denne delen av vedtaket kunne gjennomføres. Jeg viser også til at det av selvangivelsen for Fjeld Eiendom for 1999 fremgår at det har funnet sted en innløsning av aksjer i selskapet.

- (34) Problemet er at mens pålydende er nedsatt, er antallet aksjer fortsatt 50. Som staten har påpekt, kan dette isolert sett tyde på at begge fortsatt skulle ha sine eierposisjoner i behold, siden antallet aksjer ikke ble halvert. Jeg kan imidlertid ikke se at det er grunnlag for en slik forståelse. Protokollen må på dette punktet forstås i sin sammenheng, og den mest nærliggende forståelse må legges til grunn. Statens tolking innebærer en så åpenbart utilsiktet og urimelig fordeling mellom de to aksjonærene og tidligere partnere, at den ikke kan legges til grunn som det mest nærliggende. Dertil kommer at statens tolking er helt uforenlig med vedtakets angivelse av at B etter fisjonen vil eie 100% av aksjene i Gjølberg & Fjeld AS.
- (35) Staten har påpekt at vedtektsendringen, dersom man ser vedtaket som et innløsningsvedtak, ikke er korrekt gjennomført. Skulle man etter kapitalnedsettelsen bli stående igjen med et aksjetall på 50, måtte det vært truffet et separat vedtak om såkalt aksjesplitt. A og B har i sine forklaringer for Høyesterett gitt uttrykk for at de ikke reflekterte over aksjetallet, og at tallet 50 bare ble videreført "fordi det alltid hadde vært slik". Etter mitt syn må generalforsamlingen i realiteten ha truffet et slikt vedtak. Dette er riktignok ikke uttrykkelig formulert i protokollen, men lest i sammenheng er det vanskelig å forstå den på annen måte. Vi står med andre ord overfor en ren protokollasjonsmangel. Skattemyndighetene har i praksis lagt til grunn et vesentlighetskriterium når det gjelder feil ved gjennomføring av fisjoner og fusjoner. Jeg viser til Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet 9. april 2003, gjengitt i Utvalget 2003 side 796, der det heter:
- "Departementet er enig i likningskontorets vurdering om at reelle hensyn og formålsbetraktninger tilsier at enhver feil ved gjennomføringen av fusjonen eller fisjonen ikke kan medføre at transaksjonen anses for ikke å oppfylle vilkårene for skattemessig fusjon og fisjon. Departementet har ingen innvendinger mot at det i påvente av en nærmere gjennomgang av regelverket praktiseres et vesentlighetskriterium,"**
- (36) Min konklusjon er at generalforsamlingsprotokollen må forstås slik at det skulle gjennomføres en skjevdelingsfisjon som innebar at As aksjer ble innløst, og at A og B ble eneeiere av aksjene i hver sitt selskap. Med dette tolkningsresultat er staten enig i at det ikke oppstår skatteplikt. Lagmannsrettens dom må derfor stadfestes på dette punkt.
- (37) Med det resultat jeg er kommet til, er partene enige om at spørsmålet om tilordning av korreksjonsinntekt bortfaller, idet det ikke får noen betydning for beskatningen. Når spørsmålet ikke er behandlet av Høyesterett, kan imidlertid lagmannsrettens dom ikke stadfestes på dette punkt. Det korrekte må være å heve saken for så vidt gjelder denne delen av lagmannsrettens domsslutning.
- (38) Anken har vært forgjeves, og staten må erstatte Fjeld Eiendoms omkostninger for Høyesterett. At en del av saken er hevet, kan ikke ses å ha betydning for omkostningsspørsmålet. Prosessfullmektigen har fremlagt omkostningsoppgave på kr 183 000, av dette er 3 000 kroner omkostninger, med mva i alt kr 228 750. Oppgaven legges til grunn.
- (39) Det er ikke grunn til å endre lagmannsrettens omkostningsavgjørelse.

(40) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 1a) og punkt 2, stadfestes.
2. Den delen av saken som omfattes av lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 1b), heves.
3. I sakskomkostninger for Høyesterett betaler staten v/Oslo likningskontor til Fjeld Eiendom AS 228 750 – tohundreogtjueåtteetusensjuhundrognfemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.

(41) Dommer **Oftedal Broch:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(42) Dommer **Matningsdal:** Likeså.

(43) Dommer **Mitsem:** Likeså.

(44) Dommer **Aasland:** Likeså.

(45) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 1a) og punkt 2, stadfestes.
2. Den delen av saken som omfattes av lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 1b), heves.
3. I sakskomkostninger for Høyesterett betaler staten v/Oslo likningskontor til Fjeld Eiendom AS 228 750 – tohundreogtjueåtteetusensjuhundrognfemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.