



NORGES HØYESTERETT

Den 21. september 2005 avsa Høyesterett dom i

HR-2005-01502-A, (sak nr. 2004/1815), sivil sak, anke,

I.

Staten v/Vestfold fylkesskattekontor (advokat Per Sandvik)

mot

Skjelland Holding AS (advokat Eivind Ludvigsen – til prøve)

II.

Trond Vidar Skjelland
Anja Iren Skjelland
Per Kristian Skjelland (advokat Eivind Ludvigsen – til prøve)

mot

Staten v/Vestfold fylkesskattekontor (advokat Per Sandvik)

STEMMEGIVNING :

- (1) Dommer **Støle**: Saken gjelder prøving av gyldigheten av ligningsvedtak hvor et aksjeselskap og tre personlige skattytere ikke ble innrømmet fradrag for tap ved realisasjon av aksjer. Materielt reiser saken to hovedspørsmål. Det første er om skattyterne ved ligningen for 1995 har krav på fradrag i inntekten for tap ved realisasjon av aksjer etter reglene i selskapsskatteloven § 5-2 nr. 2. Dernest er det spørsmål om skattyterne har krav på fradrag for tap på fordring. For aksjeselskapet er det her spørsmål om krav på fradrag for tap på fordring i næring etter tidligere skattelov § 44 første ledd bokstav d. For de personlige skattytere er spørsmålet om fradrag kan kreves for tap på fordring etter reglene i tidligere skattelov § 45 første ledd jf. § 43 annet ledd bokstav b.
- (2) Sakens bakgrunn er i hovedtrekk:
- (3) Tønsberg Varelager AS ble stiftet i 1947 av farfar til de tre personlige skattyterne, Trond Vidar Skjelland, Anja Iren Skjelland og Per Kristian Skjelland. Selskapet solgte meterverar, sytilbehør og arbeidsklær. I 1957 kjøpte deres far, Kristian Skjelland, firmaet.

Firmaet omsatte utstyrsvarer og tekstilvarer. I 1972 ble driften utvidet til å omfatte fem forretninger. Etter hvert ble det også etablert en engrosavdeling.

- (4) I 1986 overtok Trond Vidar Skjelland etter sin far. Virksomheten ble etter dette omorganisert i to trinn: Engroshandel og detaljhandel ble lagt inn i et nytt selskap som ble drevet videre under det opprinnelige navnet Tønsberg Varelager AS (TVE). Aksjonærer var Trond Vidar Skjelland med 33 %, Anja Iren Skjelland med 33 %, og Per Kristian Skjelland med 34 %. Det opprinnelige selskapet ble drevet videre som et holdingselskap under nytt navn, Skjelland Holding AS (SH). Foruten de tre nevnte var ytterligere to medlemmer av familien Skjelland aksjonærer i SH, og samtlige hadde lik eierandel med 20 % hver. I 1988 ble det etablert ytterligere et selskap, Tønsberg Varelager Detalj AS (TVD), og detaljfunksjonen ble overført dit. Hovedaksjonær i TVD var TVE med 99,65 %, mens de tre øvrige eide 0,11, 0,11 og 0,12 %. SH eide ikke aksjer i de to andre selskapene, og var derfor ikke reelt et holdingselskap.
- (5) TVE drev engrosvirksomhet med leveranser til butikker tilhørende TVD samt eksterne kunder. Daglig leder var Trond Vidar Skjelland. TVD drev i 1988 to butikker, men virksomheten vokste kontinuerlig og hadde ved konkursåpningen i september 1995 i alt 17 butikker i Norge. Virksomheten i begge driftsselskapene var kapitalkrevende, og ble tilført nødvendig likviditet dels fra bankforbindelsen DnB, dels fra SH og de tre familiemedlemmene som hadde eierinteresser. SH eide lokalene og oppebar leie fra TVE og TVD.
- (6) Blant annet som følge av nyetableringer ble likviditeten i driftsselskapene anstrengt utover i 1994, og regnskapene viste betydelige underskudd og til dels negativ egenkapital.
- (7) I ekstraordinær generalforsamling 6. juni 1995 i SH ble det vedtatt at selskapet skulle frafalle å kreve renter på lånesaldiene i 1994. Videre ble det truffet vedtak om at lån til TVE og TVD pr. 31. desember 1994 skulle gjøres om til ansvarlig lånekapital. Beslutningen ble gjort under forutsetning av at også lån fra aksjonærene i TVE ble konvertert til ansvarlig lån. SH hadde fordringer mot de to driftsselskapene med samlet pålydende kr 34 421 234, bokført i selskapene som ansvarlig lånekapital.
- (8) Ifølge protokoll fra ekstraordinær generalforsamling 30. august 1995 utvidet TVD aksjekapitalen med kr 13 376 300 ved at SH konverterte ansvarlig lån til aksjekapital. Tilsvarende protokoll fra ekstraordinær generalforsamling i TVE viste at TVE utvidet aksjekapitalen med kr 21 044 934 ved at SH konverterte ansvarlig lån til aksjekapital. Videre ble aksjekapitalen utvidet med ytterligere kr 1 405 593, kr 1 599 399 og kr 2 069 928, ved at Trond Vidar Skjelland, Anja Iren Skjelland og Per Kristian Skjelland konverterte sine tilsvarende personlige fordringer til aksjekapital. Samtlige konverteringer ble registrert i Foretaksregisteret henholdsvis 14. og 15. september 1995. Etter konverteringen eide SH 78 % i TVE, og de tre medlemmene av familien Skjelland eide 22 %. I TVD eide SH 73 % mens TVE eide 27 %.
- (9) 15. september 1995 innga styreformann Tor Vegard Lauritzen på vegne av TVE og TVD oppbudsbegjæringer til Tønsberg skifterett, som åpnet konkurs i selskapene samme dag. Det fremgår av konkursåpningskjennelsene at samlet gjeld for TVD ble opplyst til kr 28 millioner og at aktiva var anslått til kr 12 millioner. Det var da tatt hensyn til ukurans i varelager og godhet i utestående fordringer. Tilsvarende fremgår at for TVE ble samlet gjeld opplyst til kr 90 millioner og aktiva anslått til 73 millioner. Boene ble senere

sluttet med en dividende til de uprioriterte fordringshaverne med henholdsvis 35 prosent for TVE og 82 prosent for TVD.

- (10) Både SH og de personlige skattyterne krevde i selvangivelsene for 1995 fradrag for tap ved realisasjon av aksjer. SH krevde fradrag med samlet beløp kr 34 421 234 og de personlige skattytere med samlet kr 5 074 920. Det ble opplyst at det var lagt til grunn at aksjene hadde samme verdi som fordringenes pålydende ved konverteringen. Ligningsnemnda innrømmet SH fradrag for forfalt husleie med kr 4 millioner som fordring overfor TVE og TVD. For øvrig ble fradrag nektet. Etter klage kom overligningsnemnda til at samtlige skattytere hadde krav på fradrag for tap på aksjer, og da slik at inngangsverdien for aksjene ble satt til de konverterte beløp.
- (11) Vedtakene ble sendt skattyterne ved brev 1. oktober 2001, og samtlige var påført for hånd datoen "29.07.01". I et brev 15. oktober fra ligningskontoret til SH er det imidlertid vist til overligningsnemndas vedtak 10. august 2001. Ved brev 7. desember 2001 til skattyternes advokat sendte fylkesskattekontoret brev med overskriften "Varsel om overprøving av Tønsberg overligningsnemnds vedtak av 10. august 2001." Brevet hadde slik ordlyd:

"Overligningsnemnda har i sitt vedtak ansett tap ved realisasjon av aksjer som fradragsberettiget, selskapsskatteloven § 5-2 nr. 2, for Skjelland Holding AS, Anja Iren Skjelland, Trond Vidar Skjelland og Per Kristian Skjelland.

Etter fylkesskattekontorets vurdering har overligningsnemnda lagt feil lovanvendelse til grunn. Vi vil derfor med hjemmel i ligningsloven § 9-5 nr. 4, jamfør § 9-5 nr. 7, kreve at fylkesskattenemnda overprøver overligningsnemndas vedtak."

- (12) Fylkesskattenemnda traff separate vedtak for samtlige skattytere 26. september 2002. Overligningsnemndas vedtak ble opphevet, og tap på aksjer ble ikke innrømmet. Nemnda la til grunn tidspunktet for registrering i Foretaksregisteret for spørsmålet om når konverteringen til aksjekapital måtte anses utført med skatterettslig virkning. Spørsmålet om tap på fordringer i næring ble ikke behandlet. Fylkesskattenemnda fant at når fordringene gyldig var konvertert til aksjer, måtte dette legges til grunn for beskatningen.
- (13) Ved stevning 10. mars 2003 til Tønsberg tingrett reiste skattyterne sak mot staten ved Vestfold fylkesskattekontor med krav om at ligningene måtte oppheves. Tingretten avsa dom 24. november 2003 med slik domsslutning:

"1. Vestfold fylkesskattenemnds vedtak av 26. september 2002 for Skjelland Holding AS for inntektsåret 1995, for Trond Vidar Skjelland for inntektsåret 1995, for Anja Iren Skjelland for inntektsåret 1995 og for Per Kristian Skjelland for inntektsåret 1995, oppheves.

2. Staten ved Vestfold fylkesskattekontor betaler innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom saksomkostninger til Skjelland Holding AS, Trond Vidar Skjelland, Anja Iren Skjelland og Per Kristian Skjelland i fellesskap kr. 100.000,- – etthundretusen – med tillegg av merverdiavgift. Ved forsinket betaling påløper morarente med 12% p.a."

- (14) Tingretten kom til at fristen for varsel om overprøving av overligningsnemndas vedtak var oversittet, og at vedtakene derfor måtte oppheves.

- (15) Staten ved Vestfold fylkesskattekontor anket dommen til Agder lagmannsrett. For lagmannsretten aksepterte staten at SH skulle ha fradrag for tap av husleie med fire millioner kroner. Lagmannsretten avsa dom 15. oktober 2004 med slik domsslutning:
- ”1. **Ligningen for 1995 av Skjelland Holding AS oppheves.**
 2. **I saksomkostninger for lagmannsretten betaler Staten ved Vestfold fylkesskattekontor til Skjelland Holding AS kr 50 000 – femtitusen – innen 2 – to – uker etter dommens forkynnelse, med tillegg av forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum, fra forfall til betaling skjer.**
 3. **Ligningen for 1995 av Trond Vidar Skjelland, Anja Iren Skjelland og Per Kristian Skjelland, oppheves ikke.**
 4. **I saksomkostninger for lagmannsretten betaler Trond Vidar Skjelland, Anja Iren Skjelland og Per Kristian Skjelland – en for alle og alle for en – til Staten ved Vestfold fylkesskattekontor kr 40 000 – førtitusen – innen 2 – to – uker etter dommens forkynnelse, med tillegg av forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum, fra forfall til betaling skjer.**
 5. **For tingretten bærer hver av partene egne omkostninger.”**
- (16) Lagmannsretten fant at overprøvingen i fylkesskattenemnda hadde skjedd rettidig, og tok derfor stilling til de materielle spørsmål. Kravet om fradrag for tap på aksjer førte ikke frem for noen, mens SH ble innrømmet rett til fradrag for tap på fordring i næring med fordringens fulle pålydende.
- (17) Både staten ved Vestfold fylkesskattekontor og de personlige skattyterne har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Begge ankene gjelder både bevisbedømmelse og rettsanvendelse. Saken står for Høyesterett i samme stilling som for lagmannsretten. Foruten partene har fem vitner avgitt forklaring til bruk for Høyesterett. Samtlige har forklart seg også tidligere.
- (18) Saken er behandlet i sammenheng med ankesak nr. 2005/141 staten v/Oslo likningskontor mot Commercial Buildings AS.
- (19) Det dreier seg om to selvstendige anker. Jeg finner det likevel mest hensiktsmessig å gjengi skattyternes og statens anførsler samlet, og starter med skattyterne.
- (20) *Skjelland Holding AS, Trond Vidar Skjelland, Anja Iren Skjelland og Per Kristian Skjelland* har i korte trekk anført:
- (21) Fristen for overprøving av overligningsnemndas vedtak var utløpt da fylkesskattenemnda tok opp saken. Overligningsnemndas vedtak er datert 29. juli 2001, og denne datoen er gjengitt så vel i vedtaket vedrørende SH som i vedtakene vedrørende de tre personlige skattyterne. Forutberegnelighet og rettssikkerhet er sentrale hensyn på skatterettens område, og tingretten har med rette avgjort saken på dette grunnlaget.
- (22) Videre er det begått flere feil i forbindelse med sakens behandling i fylkesskattenemnda. Varselet fra fylkesskattekontoret er ikke truffet i vedtaks form, noe som er et krav etter loven. I varselet er det kun rettsanvendelsen som er bebudet tatt opp, og når nemnda i sitt

vedtak legger til grunn registreringen i Foretaksregisteret som konverteringstidspunkt, er det lagt til grunn et annet faktum enn i overligningsnemndas vedtak. Det er videre en feil at fylkesskattenemnda ikke tok stilling til skattyters subsidiære anførsel om tap på fordringer, men begrenset behandlingen til spørsmålet om tap på aksjer. I hvert fall når feilene sees i sammenheng, må de lede til at vedtaket kjennes ugyldig.

- (23) Materielt fastholdes prinsipielt at SH og de personlige skattyterne har krav på fradrag for tap ved realisasjon av aksjer med de beløp som ble konvertert til aksjekapital i henholdsvis TVE og TVD. Tidspunktet for konverteringen kan ikke settes til registreringen av kapitalforhøyelsen i de to selskapene henholdsvis 14. og 15. september 1995, men må senest settes til 30. august samme år. Vedtaket på den ekstraordinære generalforsamlingen må legges til grunn. Det følger av det alminnelige skatterettslige realisasjonsprinsipp at inngangsverdien for aksjene skal settes lik fordringens utgangsverdi, og verdiene var i behold pr. 30. august 1995. Tapet på aksjene er oppstått en eller annen gang mellom dette tidspunkt og konkursåpningen 15. september 1995.
- (24) Subsidiært anføres at *selskapet* har krav på fradrag for tap på *fordring i næring* etter tidligere skattelov § 44 første ledd bokstav d. Selv om det skulle gjelde et krav om særlig og nær tilknytning, er vilkårene oppfylt. Det har vært en integrert drift av samtlige tre selskaper, og SH kan ikke ses isolert fra driftsselskapene. Lagmannsretten har med rette vist til at SH som utleier hadde en næringsinteresse i å sikre husleieinntekten ved å sørge for at driftsselskapene kunne fortsette sin virksomhet. Men dette er bare ett moment i den helhetsvurdering som må foretas.
- (25) For *de personlige skattyterne* gjøres subsidiært gjeldende at fradrag kan kreves for tap på fordring etter reglene i tidligere skattelov § 45 første ledd jf. § 43 annet ledd bokstav b. Det dreier seg for disse skattyterne om akkumulert krav på utbytte som ”tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt”. Alternativt må fradrag med samme beløp kunne kreves fordi fordringen har ”inngått i et gevinst/tapsoppgjør med skatterettslig virkning”.
- (26) Skjelland Holding AS, Trond Vidar Skjelland, Anja Iren Skjelland og Per Kristian Skjelland har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Ligningen av Skjelland Holding AS for 1995 oppheves.**
 2. **Skjelland Holding AS tilkjennes saksomkostninger for Tønsberg tingrett, Agder lagmannsrett og Norges Høyesterett med lovens rente fra forfall til betaling skjer.**
 3. **Ligningen for 1995 av Anja Iren Skjelland, Trond Vidar Skjelland og Per Kristian Skjelland oppheves.**
 4. **De ankende parter tilkjennes saksomkostninger for Tønsberg tingrett, Agder lagmannsrett og Norges Høyesterett med lovens rente fra forfall til betaling skjer.”**
- (27) *Staten v/Vestfold fylkesskattekontor* har i korte trekk anført:
- (28) Lagmannsretten har med rette kommet til at fylkesskattekontorets varsel om overprøving av overligningsnemndas vedtak var rettidig. Saken ble behandlet i møte 10. august 2001, og det kan ikke ha betydning at vedtakene ved en ren glipp er datert 29. juli 2001.

Subsidiært anføres at skattyterne har gitt uriktige opplysninger ved ligningen, og at det derfor gjelder en tiårsfrist for endring av denne.

- (29) At fylkesskattekontorets krav om overprøving er begrunnet med feil i rettsanvendelsen, begrenser ikke fylkesskattenemndas kompetanse ved overprøvingen. For øvrig har nemnda ikke lagt til grunn et annet faktum; at registreringstidspunktet ble valgt, beror utelukkende på en annen rettsoppfatning. At fylkesskattenemnda ikke subsidiært behandlet spørsmålet om tap på fordring i næring, var ikke en feil ved saksbehandlingen som kan få betydning for vedtakets gyldighet, og en mulig feil er iallfall reparert gjennom domstolsbehandlingen.
- (30) Materielt er fylkesskattenemndas vedtak forankret i en riktig faktisk og rettslig vurdering. Det er med rette lagt til grunn at vurderingen av inngangsverdien av aksjene ved konverteringen må skje på tidspunktet for registreringen av kapitalforhøyelsen i Foretaksregisteret, det vil si 14. og 15. september 1995. Dette faller sammen med konkursåpningen etter at oppbud ble begjært 15. september. Aksjene var da verdiløse, og det er ikke noe reelt tap på aksjer.
- (31) Subsidiært anføres at resultatet blir det samme om man velger beslutningen på den ekstraordinære generalforsamlingen 30. august 1995 som skjæringstidspunkt. Det skjedde ikke noe av vesentlig økonomisk betydning i selskapene i tiden frem til registrering/konkursåpning 15. september 1995. Begge selskapene viste betydelige underskudd i regnskapene for 1994. Det var aksjonærenes eget valg om ikke å stille ytterligere sikkerhet for utvidet driftskreditt fra banken som førte til at aksjene ble verdiløse.
- (32) Skattyternes subsidiære anførsel om fradrag for tap på fordring kan ikke føre frem. For de personlige skattyterne må det være avgjørende at et opprinnelig krav på utbytte er gått over til å bli et ordinært låneforhold. Når dette er situasjonen, er forbindelsen brutt med hensyn til fordringens karakter av utbytte. Subsidiært vises til lagmannsrettens avgjørelsesgrunnlag: Ut fra en realbetragtning er det ingen grunn til å innrømme fradrag når utbytteskatten er nøytralisert ved godtgjørelse etter selskapslovens bestemmelser.
- (33) For selskapet er det avgjørende at de strenge vilkårene om næringstilknytning ikke er oppfylt. Eierne må ta konsekvensen av at virksomheten er organisert i tre forskjellige selskaper. Aksjeselskapene er selvstendige skattesubjekter, og det er ikke tilstrekkelig at selskapene har samme eiere.
- (34) Staten v/Vestfold fylkesskattekontor har nedlagt slik påstand:
- ”1. Staten v/Vestfold fylkesskattekontor frifinnes.
 2. Staten v/Vestfold fylkesskattekontor tilkjennes saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett, med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling skjer.
 3. Lagmannsrettens dom pkt 3 og 4 stadfestes.
 4. Staten v/Vestfold fylkesskattekontor tilkjennes saksomkostninger for tingretten og Høyesterett, med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling skjer.”

- (35) *Jeg er kommet til at anken fra staten v/Vestfold Fylkesskattekontor ikke fører frem, men at anken fra de personlige skattyterne må tas til følge. Konsekvensen av mitt standpunkt er at ligningen oppheves for samtlige fire skattytere.*
- (36) Jeg behandler først de anførsler som er felles for alle skattyterne, og starter med de formelle/prosessuelle innsigelser mot fylkesskattenemndas vedtak.
- (37) Det første spørsmålet er om vilkårene for fylkesskattenemndas overprøving av overligningsnemndas vedtak var oppfylt etter ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav b. Bestemmelsen oppstiller frister som blant annet gjelder for fylkesskattekontorets adgang etter samme lov § 9-5 nr. 4 til å kreve at fylkesskattenemnda overprøver vedtak truffet av overligningsnemnda. Etter § 9-6 nr. 5 bokstav b er det avgjørende om ”melding om overprøvningskravet er sendt skattyteren innen fire måneder etter at vedtaket ble truffet”.
- (38) Når det først gjelder spørsmålet om når overligningsnemndas vedtak skal anses truffet, må det tas utgangspunkt i den dato som er oppgitt i de vedtak som ble sendt skattyterne ved brev 1. oktober 2001. Samtlige vedtak var som nevnt påført for hånd datoen 29. juli 2001. Legges det til grunn at vedtakene ble truffet da, var fristen utløpt da fylkesskattekontoret sendte sitt varsel om overprøving 7. desember 2001. Det er klart at staten må ha en streng bevisbyrde for at vedtaket rent faktisk er truffet på et annet og senere tidspunkt.
- (39) Slik saken er opplyst for Høyesterett, er det imidlertid ikke tvilsomt at det ikke ble avholdt noe møte i overligningsnemnda til behandling av skattyternes ligning den 29. juli 2001 – som for øvrig var en søndag. På bakgrunn av skriftlige og begivenhetsnære bevis må det legges til grunn som bevist utover enhver tvil at deres saker opprinnelig skulle behandles i et møte som var berammet til 29. juni 2001, men at sakene senere ble utsatt og omberammet til behandling i møte 10. august 2001. Av en håndskrevet protokoll, der opprinnelig møtedato 29. juni er overstreket og erstattet med 10. august, fremgår at klagen fra de fire skattyterne ble behandlet i dette møtet. Videre fremgår at ligningskontorets innstilling til vedtak – som gikk ut på at klagen skulle forkastes – ble fraveket. Etterfølgende korrespondanse viser at Tønsberg ligningskontor utarbeidet ny innstilling til vedtak i samtlige fire klagesaker, som så ble sendt på sirkulasjon blant medlemmene i overligningsnemnda.
- (40) Spørsmålet blir etter dette om den påførte dato 29. juli 2001 må legges til grunn til tross for at det må anses bevist at vedtaket først ble truffet på et senere tidspunkt. Det er på det rene at behandlingen i fylkesskattenemnda er rettidig dersom overligningsnemndas vedtak anses truffet i møtet 10. august 2001. Spørsmålet om når vedtaket skal anses truffet, har i vår sak kun betydning i forhold til fristen etter ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav b. Jeg går derfor ikke nærmere inn på de spørsmål som har vært reist om vedtaket må anses truffet først på et senere tidspunkt, og om det i tilfelle er adgang til å treffe vedtak etter sirkulasjon, jf. at vedtak etter ligningsloven § 3-10 forutsetningsvis skal treffes i møte.
- (41) At vårt spørsmål ikke uten videre kan løses på grunnlag av ordlyden i fristbestemmelsen, må være klart. Den tar sikte på normalt tilfellene der det ikke er uoverensstemmelse mellom oppgitt og faktisk vedtakstidspunkt. Spørsmålet er om reelle hensyn så som rettssikkerhet og forutberegnelighet kommer inn med slik tyngde at skattyterne – slik tingretten har lagt til grunn – har krav på at fristen for overprøving regnes fra det tidspunkt som er oppgitt i vedtakene som ble sendt dem.

- (42) Skattytere må generelt kunne stole på at opplysninger som gis i ligningsmyndighetenes vedtak er korrekte, og tidspunktet for overligningsnemndas vedtak er en viktig del av vedtaket. Jeg vil ikke utelukke at det etter omstendighetene ville kunne bli spørsmål om – til gunst for aktsom godtroende skattyter – å legge til grunn et opplyst men uriktig faktum av betydning for frist for overprøving av vedtak i ligningssaker. Men i hvert fall slik forholdene ligger an i vår sak – hvor den påførte datoen for overligningsnemndas vedtak skyldes en ren skrivefeil – må det riktige være å bygge på det tidspunkt da vedtaket faktisk ble truffet. Jeg tilføyer at forskjellen i tid er forholdsvis beskjeden, idet skattyterne ble varslet ved fylkesskattekontorets brev 7. desember 2001. Om de altså hadde innrettet seg på at overligningsnemndas vedtak var endelig per månedsskiftet november/desember 2001, gikk det bare vel en uke før de ble varslet, og da med henvisning til riktig møtedato 10. august 2001.
- (43) Det neste spørsmålet er om fylkesskattekontorets brev 7. desember 2001 var fristavbrytende, og avgjørende er da om brevet etter sitt innhold fylte vilkårene etter ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav b. Det som kreves er at ”melding om overprøvingskravet er sendt” skattyteren innen fristen. Jeg finner det klart at skattyternes anførsel om at et varsel må være truffet i vedtaks form for å være fristavbrytende, ikke kan føre frem. Som lagmannsretten riktig fremhever, er formålet med varsel at skattyter skal bli orientert om at overligningsnemndas vedtak vil bli overprøvd i fylkesskattenemnda, jf. også henvisningen til § 9-5 nr. 4. Dette formidles klart og utvetydig i brevet, og noe mer kreves ikke.
- (44) Jeg finner det ikke nødvendig å gå nærmere inn på spørsmålet om det var en feil ved fylkesskattenemndas saksbehandling at skattyternes krav om fradrag for tap på fordringer ikke ble gjort til gjenstand for subsidiær drøftelse. Skattyterne har fått prøvet dette spørsmålet fullt ut for domstolene. En eventuell feil under fylkesskattenemndas behandling er derfor uansett rettet opp ved domstolenes behandling av saken.
- (45) Når det så gjelder skattyternes anførsel om at fylkesskattenemnda har gått utenfor rammen av det som skulle behandles, skal jeg bemerke:
- (46) Fylkesskattekontorets adgang til å kreve overprøvd overligningsnemndas vedtak må anses begrunnet i et behov for å få avgjort spørsmål av prinsipiell betydning, og skattyter har på sin side ikke noen tilsvarende klagerett. At bestemmelsen slik har karakter av sikkerhetsventil, bekreftes også av opplysninger om at adgangen benyttes i et fåtall antall tilfeller per år. Det er på denne bakgrunn ikke uproblematisk å legge til grunn at fylkesskattenemnda – i et tilfelle hvor skattyter varsles om overprøving av overligningsnemndas rettsanvendelse – skulle stå fritt til å prøve også bevisbedømmelsen, og da slik at et annet faktum legges til grunn. Under enhver omstendighet følger det av det kontradiktoriske prinsipp at skattyter måtte varsles særskilt om en slik utvidet prøving.
- (47) Når jeg i vår sak ikke finner det nødvendig å gå nærmere inn på disse spørsmål, er det fordi jeg ser det slik at fylkesskattenemnda ikke har bygget på et annet faktum enn overligningsnemnda. Når fylkesskattenemnda kom til at registreringstidspunktet var det relevante skjæringspunktet for verdivurderingen, beror det på at nemnda hadde et annet rettslig syn på det relevante konverteringstidspunkt enn overligningsnemnda. Noen saksbehandlingsfeil foreligger derfor uansett ikke.

- (48) Ettersom jeg er kommet til at behandlingen i fylkesskattenemnda har skjedd rettidig etter ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav b, har jeg ikke foranledning til å ta stilling til statens subsidiære anførsel om at det gjelder en tiårsfrist for endring av skattyternes ligning, jf. § 9-6 nr. 1 og 2.
- (49) Min konklusjon så langt er at det ikke er grunnlag for å oppheve ligningen som følge av fristoversittelse eller andre feil ved behandlingen av sakene i fylkesskattenemnda.
- (50) Jeg går så over til å behandle de materielle spørsmål, og starter med spørsmålet om skattyterne har krav på fradrag for tap ved realisasjon av aksjer.
- (51) Da saken gjelder ligningen for 1995, er det reglene i selskapsskatteloven 20. juli 1991 nr. 65 som kommer til anvendelse. Jeg bemerker for ordens skyld at skillet mellom aksjer i og utenfor næring ble opphevet ved skattereformen av 1992. Av § 5-2 følger at gevinst ved realisasjon av aksje regnes som skattepliktig inntekt, og motsvarende at tap ved realisasjon av aksje kan føres til fradrag i skattyters alminnelige inntekt. Videre følger det av § 5-3 nr. 1 at gevinst eller tap "settes til vederlaget ved realisasjonen, fratrukket aksjens inngangsverdi".
- (52) I vår sak er det på det rene at tapet er endelig pådradd ved konkursen i selskapene 15. september 1995. Utgangsverdien er derfor null. Det første spørsmålet er hvilket tidspunkt som skal legges til grunn for fastsettelsen av aksjenes inngangsverdi, som ved konvertering av fordring/ansvarlig lånekapital til aksjekapital som her, samtidig utgjør fordringens utgangsverdi.
- (53) Fylkesskattenemnda har bygget på tidspunktet da aksjene ble registrert i Foretaksregisteret, henholdsvis 14. og 15. september 1995, og har nektet fradrag under henvisning til at aksjene var verdiløse som følge av sammenfallet med konkursåpning i begge selskapene. Som begrunnelse for sitt valg har nemnda vist til følgende uttalelse i Magnus Aarbakke: Skatt på formue, 3. utg. side 100:
- "Skatteplikt oppstår også når en aksjetegner er blitt tildelt aksje i et selskap som har forhøyet sin aksjekapital og fått dette gjennomført ved registrering i Foretaksregisteret; her er registrering altså nødvendig."**
- (54) Jeg bemerker at Aarbakkes fremstilling knytter seg til formuesskatten, og at det siterte inngår i en drøftelse av fra hvilket tidspunkt det oppstår skatteplikt for den enkelte aksje. Lagmannsretten har tiltrådt fylkesskattenemndas lovforståelse under tilsvarende henvisning og uten ytterligere begrunnelse.
- (55) Jeg kan for min del ikke se at det Aarbakke her uttaler, har direkte adresse til det som er problemstillingen i vår sak. Formuesskatten er for øvrig mer statisk enn inntektsskatten ved at den er knyttet opp mot situasjonen ved utgangen av et ligningsår, og spørsmålet om når tap er oppstått i skatterettslig forstand, vil da gjennomgående få mindre betydning.
- (56) Jeg kan ikke se at løsningen følger av aksjelovens regler om forhøyelse av aksjekapital og om utøving av rettigheter etter de nye aksjene. Riktignok fastsetter aksjeloven 13. juni 1997 nr. 44 i § 10-10 at aksjekapital anses forhøyd med det beløp som er angitt i meldingen etter § 10-9 når kapitalforhøyelsen er registrert i Foretaksregisteret. Men på den annen side følger det av § 10-11 at de nye aksjene gir rettigheter i selskapet fra registreringen av kapitalforhøyelsen "om ikke noe annet er fastsatt i generalforsamlingens

beslutning”. Og etter annet punktum inntre aksjeeiers rettigheter ”senest ved registreringen”.

- (57) Partene har lagt til grunn at konverteringen til aksjekapital må anses som en gyldig selskapsrettslig disposisjon, og jeg er enig i det. Selv om kapitalforhøyelsen ikke kan anses endelig gjennomført rent selskapsrettslig før ved registreringen, kan dette ikke uten videre være avgjørende ved en skatterettslig vurdering. Generelt må det ledende synspunkt være fra hvilket tidspunkt skattyter ble privatrettslig bundet til å gjennomføre konverteringen. Dette standpunkt er lagt til grunn i flere underrettsdommer, og jeg finner grunn til å gjengi følgende fra premissene i Hålogaland lagmannsretts dom 13. november 2002:
- ”Generelt sett kan det ikke uten videre legges til grunn at det skatterettslige konverteringstidspunkt skal falle sammen med det tidspunkt hvor kapitalutvidelsen blir selskapsrettslig gyldig eller gjennomført. Etter lagmannsrettens syn må det i en skatterettslig sammenheng fokuseres på skattyterens reelle situasjon. Det avgjørende for hans fradragrett bør – i hvert fall som utgangspunkt – være fordringens verdi på det tidspunkt hvor han blir bundet til å gjennomføre konverteringen og derved mister sin rådighet over fordringen.”**
- (58) Jeg er enig i det lagmannsretten her uttaler.
- (59) Spørsmålet er så hvilket tidspunkt som er det riktige i vår sak, gitt det rettslige utgangspunkt som jeg har nevnt. Overligningsnemnda har bygget på tidspunktet for den første ekstraordinære generalforsamlingen i SH 6. juni 1995, da det ble truffet vedtak om å konvertere fordringene til ansvarlig lånekapital. Men selv om det her er kommet til uttrykk en mulig etterfølgende videre konvertering til aksjekapital, er vedtaket betinget og forutsetter blant annet behandling og godkjenning i selskapenes styrer.
- (60) Det tidspunkt som etter mitt syn må legges til grunn i skatterettslig henseende, er beslutningen om konvertering til aksjekapital på den ekstraordinære generalforsamling 30. august 1995. Fra dette tidspunkt var skattyterne bundet til å gjennomføre konverteringen. Registreringen i Foretaksregisteret i henhold til aksjelovens bestemmelser lå det til selskapet å besørge.
- (61) Min konklusjon så langt er at fylkesskattenemnda har bygget på en uriktig rettsanvendelse når tidspunktet for registreringen 14. og 15. september 1995 er lagt til grunn.
- (62) Spørsmålet er så hvilken betydning dette skal få for gyldigheten av fylkesskattenemndas vedtak. Dersom det er en rimelig mulighet for at feilen kan ha hatt betydning for vedtaket om helt å nekte fradrag for tap på aksjer, må det oppheves og hjemvises til ny ligning. Bare dersom det fremstår som klart at aksjene var uten verdi også pr. 30. august 1995, vil ligningen kunne opprettholdes.
- (63) Ligningsnemnda har lagt til grunn at aksjene i begge selskaper var verdiløse også pr. 30. august. Og nemnda hadde visse holdepunkter for en slik oppfatning: Selskapenes økonomiske situasjon var meget vanskelig, aksjekapital har prioritet bak alle fordringer, og konkurs ble åpnet etter oppbud allerede to uker senere. Det kan videre anføres at konkursen ble utløst av skattyternes egen beslutning om ikke å stille ytterligere sikkerhet overfor banken som vilkår for ytterligere driftskreditt, jf. statens anførsel om dette.

- (64) Men på den annen side pågikk det intense forhandlinger mellom skattyterne og banken med en rekke møter nettopp i tidsrommet 30. august og frem til 14./15. september. Og utsagn fra nøytrale vitner, så som selskapenes revisor og banksjef i DnB, gir holdepunkter for at erkjennelsen av at det forelå en konkurssituasjon, oppsto meget raskt og etter 30. august, og at det helt inntil avklaring forelå nærmere midten av september, var grunnlag for å vurdere selskapenes – og dermed aksjenes – verdi ut fra en ”going concern”-betraktning. Det forhold at ”slakteverdien” ved en tvangsrealisasjon førte til at det i hvert fall i det ene konkursboet ble utbetalt over åtti prosent dividende, kan også indikere at det er grunnlag for å karakterisere dette som en ”likviditetskonkurs”.
- (65) Verken overligningsnemnda eller fylkesskattenemnda har foretatt en vurdering av aksjenes inngangsverdi pr. 30. august 1995. Med den usikkerhet som foreligger om verdiløsheten, kan det vanskelig uten videre legges til grunn at aksjene var verdiløse på dette tidspunkt. Det er med andre ord en mulighet for at feilen kan ha hatt betydning, og ligningen må da oppheves. Ved den nye behandling må ligningsmyndighetene vurdere hvilken verdi aksjene kan anses å ha hatt når 30. august 1995 skal legges til grunn som konverteringstidspunkt.
- (66) Da det er usikkert om inngangsverdien kan settes til fordringenes pålydende, finner jeg – med henblikk på den nye ligningsbehandling – å burde ta stilling til det subsidiært anførte grunnlag om fradrag for tap på fordring. For de personlige skattyterne er det ikke spørsmål om tap i næring. Dette er problemstillingen for SH, og jeg kommer tilbake til spørsmålet om selskapet kan kreve fradrag for tap på fordring i næring.
- (67) For de personlige skattyterne er spørsmålet om fradrag kan kreves for tap på fordring etter reglene i tidligere skattelov § 45 første ledd sammenholdt med § 43 annet ledd bokstav b. Etter § 45 kan tap ”der er lidt ved realisasjon eller rettighetsstiftelse av sådan art som omhandlet i § 43”, kreves fradratt ved inntektsligningen. Paragraf 43 annet ledd bokstav b er den bestemmelse som skal tolkes, og den lyder slik:
- ”Gevinst ved realisasjon av formuesobjekter og stiftelse av varige rettigheter i slike objekter mot engangsvederlag regnes som inntekt unntatt ved realisasjon av:**
- ...
- b. muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev og rettigheter til mengdegjeldsbrev. Slik gevinst er likevel skattepliktig dersom verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller inngått i et gevinst/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaver.”**
- (68) Jeg drøfter først skattyternes prinsipale anførsel om at tap på fordringene på TVE og TVD, som gjelder akkumulert utbytte, kan kreves fradratt fordi verdien av disse ”tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt”.
- (69) Etter selskapsskatteloven § 3-2 nr. 1 regnes utbytte fra aksjeselskap som skattepliktig inntekt. Jeg legger til grunn at dette har vært gjort også i forhold til skattyterne i vår sak, og så langt kan det sies at vilkåret etter første alternativ i tidligere skattelov § 45 første ledd jf. § 43 annet ledd bokstav b er oppfylt. Men ved at skattyterne tidligere også er gitt fradrag for godtgjørelse i utlignet skatt etter selskapsskatteloven § 3-4 nr. 1, har det ingen økonomisk realitet for dem at de er tilregnet utbytte som skattepliktig inntekt. Og spørsmålet er om det på denne bakgrunn er grunnlag for en innskrenkende fortolkning av de nevnte bestemmelsene i tidligere skattelov. Eller sagt på en annen måte: Er det

avgjørende at det formelt sett foreligger en skattepliktig inntekt, eller skal den økonomiske realiteten legges til grunn?

- (70) Jeg bemerker at bestemmelsen i § 43 annet ledd bokstav b kom inn i skatteloven av 1911 som en konsekvens av skattereformen i 1992. Realisasjonsprinsippet avløste kontantprinsippet ved inntektsbeskatningen. Ved at realisasjon i skatterettslig forstand innebærer at fordringer gjøres til gjenstand for inntektsbeskatning uavhengig av om betaling har funnet sted, er det nødvendig å innrømme fradrag i etterfølgende inntektsår dersom det viser seg at fordringen ikke blir betalt. Det foretas i disse tilfeller en form for skattemessig gjenoppretting.
- (71) I vår sak er imidlertid skatten betalt av selskapet. Jeg kan da vanskelig se at formålet med bestemmelsen tilsier at skattyterne skal gis fradrag. Reelt sett vil dette i tilfelle innebære at de får dobbelt opp: Først dekkes skatt på utbytte ved godtgjørelse i utlignet skatt etter selskapsskatteloven § 3-4, og deretter gis det tilsvarende fradrag i medhold av skatteloven § 45 første ledd jf. § 43 annet ledd bokstav b.
- (72) Skattyterne har påberopt avgjørelsen i Rt. 2004 side 241. Under dissens ble her fastslått at utbytte fra utenlandsk selskap som var unntatt fra beskatning i Norge i henhold til skatteavtale med annen stat, likevel skulle tas med ved beregningen av RISK etter selskapsskatteloven § 5-5 nr. 2. Dette er et annet spørsmål enn det som foreligger til avgjørelse i vår sak, og jeg kan heller ikke se at avgjørelsen har særlig overføringsverdi.
- (73) Min konklusjon så langt er at de personlige skattyterne ikke har krav på fradrag for tap på fordringer etter tidligere skattelov § 45 første ledd sammenholdt med § 43 annet ledd bokstav b første alternativ. Subsidiært er anført at de har fradragsrett etter samme bestemmelses annet alternativ. Spørsmålet er da om fordringen har ”inngått i et gevinst/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaver”.
- (74) En forutsetning må i tilfelle være at det har funnet sted en realisasjon av fordringen. At denne i første omgang ble omgjort til ansvarlig lånekapital, innebærer ikke en skattemessig realisasjon. Så langt er det bare tale om en fortsettelse av fordringen. Den etterfølgende konvertering av ansvarlig lånekapital til aksjekapital kan derimot anses som en realisasjon. Men det er ytterligere et krav om skatterettslig virkning, og dette vilkåret er ikke oppfylt i vår sak. Ved konverteringen oppstår for skattyterne verken gevinst eller tap fordi de fortsatt har prioritet etter alle kreditorer. Men når dette er situasjonen, er det ikke behov for noen skatterettslig gjenoppretting.
- (75) Jeg er etter dette kommet til at de personlige skattyterne ikke har krav på fradrag for tap på fordring etter reglene i skatteloven av 1911 § 45 første ledd jf. § 43 annet ledd bokstav b.
- (76) Det gjenstår å ta stilling til kravet fra SH om fradrag for tap på fordring i næring, jf. tidligere skattelov § 44 første ledd bokstav d.
- (77) Jeg viser her først til den generelle drøftelse av vilkårene for fradrag for tap på fordring i næring som førstvoterende har foretatt i sak nr. 2005/141 (Commercial Buildings AS), som er votert 20. september 2005. Også i vår sak må det tas utgangspunkt i den rettsstilstand som er etablert gjennom Høyesteretts praksis – en praksis som i det alt vesentlige knytter an til spørsmålet om aksjer var eid i næring, slik reglene var før

skattereformen i 1992. Det kreves en særlig og nær tilknytning mellom fordringen og skattyterens egen virksomhet for at et endelig konstatert tap på fordringen kan føres til fradrag ved inntektsbeskatningen.

- (78) De faktiske forhold i vår sak avviker på flere punkter fra saken vedrørende Commercial Buildings AS. Blant annet gjelder saken ikke konsernforhold, ettersom SH bare i navnet er et holdingselskap. Selskapet eide før konverteringen ikke aksjer i de to driftsselskapene TVE og TVD. Og jeg ser det slik at det i vår sak må foretas en nokså konkret vurdering der det må ses hen til den historiske bakgrunn for familien Skjellands næringsvirksomhet, den etterfølgende utvikling med utskilling av de to driftsselskapene, samt graden av integrasjon av virksomheten mellom de tre selskapene.
- (79) Det fremgår av den fremstilling jeg tidligere har gitt av sakens faktiske bakgrunn, at familien Skjelland opprinnelig drev hele virksomheten i regi av ett og samme selskap, Tønsberg Varelager AS: Varehandel på engros- og detaljnivå, finans og eiendom. Ved omorganiseringen i 1986/88 ble engros- og detaljfunksjonene overtatt av TVE og TVD, og bygningene og finanskapital ble beholdt i SH. Holdingselskapet plasserte i mange år ledig kapital eksternt, men etter hvert som virksomheten i de to driftsselskapene ble mer kapitalkrevende, ble eksternt kapital trukket inn og benyttet til finansiering av disse.
- (80) Som tidligere nevnt, er fordringen på samlet fire millioner kroner som SH hadde på TVE og TVD i form av utestående akkumulert husleie, nå godtatt av ligningsmyndighetene og ute av saken. Men som et moment som belyser den nære økonomiske integrasjonen mellom selskapene, er husleiedelen av den totale fordringen som opprinnelig ble krevd fradratt, fortsatt relevant. Som påpekt av lagmannsretten, hadde SH en næringsinteresse i å sikre husleieinntektene fra driftsselskapene. De gjenstående ca. tretti millioner kroner er akkumulerte pengeoverføringer over flere år for å dekke løpende likviditetsbehov ved driften av TVE og TVD, hvorav en vesentlig del har gått til innkjøp av varer. Særlig i 1994/95 ble virksomheten i SH fullt ut konsentrert om å holde de to driftsselskapene gående, og dette skjedde både ved direkte finansiering og ved garantistillelse overfor selskapenes bankforbindelse. I hvert fall slik som forholdet mellom SH og de andre selskapene etter hvert utviklet seg, fikk den akkumulerte fordringen mindre og mindre preg av kapitalplassering, og mer og mer karakter av støttevirksomhet.
- (81) Det jeg her har nevnt, trekker i retning av at tilknytningskravet er oppfylt. Men også andre forhold underbygger at virksomheten i selskapene var tett sammenvevd: Det var langt på vei felles eierskap og administrasjon, felles lokaler og felles arbeidsstokk.
- (82) SH har særlig vist til Rt. 1976 side 1467 (Løiten Brænderi), og jeg er enig i at det er visse fellestrekk. Men det er også forskjeller i faktisk hensende, og avgjørelsen gjaldt konsernforhold. Dommen er derfor ikke uten videre avgjørende for vår sak. At karakteristikken ”integret virksomhet” ble benyttet som begrunnelse for at tilknytningskravet ble ansett oppfylt, er likevel av interesse i forhold til vår sak.
- (83) Avgjørende for mitt standpunkt er at det ved den helhetsvurdering som rettspraksis gir anvisning på, foreligger en så stor grad av økonomisk integrering mellom selskapene at virksomheten i TVE og TVD ikke ville ha vært mulig uten den stadig sterkere finansielle støttefunksjonen fra SH, samtidig som SHs virksomhet i det vesentlige besto i å holde virksomheten i TVE og TVD gående. Slik forholdene utviklet seg, ble avstanden etter hvert stor til den mer passive kapitalplassering, som er motstykket til fordring i næring.

Når tidspunktet for tapets realisering skal legges til grunn, må konklusjonen bli at den akkumulerte fordring som SH hadde på TVE og TVD, fyller kravene til særlig og nær tilknytning.

- (84) Det følger allerede av det jeg tidligere har uttalt om tap på aksjer, at ligningen for SH må oppheves. Ved den nye ligningen skal det legges til grunn at SH har krav på fradrag for tap på fordring i næring med kr 30 421 234, i den utstrekning det ikke gis fradrag for aksjetap.
- (85) Anken fra staten v/Vestfold fylkesskattekontor i forhold til Skjelland Holding AS har ikke ført frem, og selskapet må tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett, jf. tvistemålsloven § 180 første ledd sammenholdt med § 172. Etter omkostningsoppgaven skal kr 217 420 anses som arbeid utført på denne delen av saken. Staten har ikke hatt bemerkninger, og oppgaven legges til grunn.
- (86) Etter resultatet bør skattyter også tilkjennes omkostninger for tingrett og lagmannsrett med til sammen kr 167 420. Samlet utgjør omkostningene etter dette kr 384 840.
- (87) Anken fra de tre personlige skattyterne har ført frem, og omkostninger for Høyesterett bør tilkjennes, jf. tvistemålsloven § 180 annet ledd sammenholdt med § 172 første ledd. Disse har kun hatt omkostninger for Høyesterett, idet omkostningene for tingrett og lagmannsrett ble dekket av Skjelland Holding AS. For Høyesterett er andel omkostninger for denne del av saken oppgitt til kr 116 475 inklusive merverdiavgift. Staten har ikke hatt bemerkninger, og oppgaven legges til grunn. I tillegg kommer ankegebyr med kr 33 800, totalt kr 150 275.
- (88) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 1, stadfestes.
2. I saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett betaler staten ved Vestfold fylkesskattekontor til Skjelland Holding AS 384 840 – trehundreogåttifiretusenåttehundreogførti – 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.
3. Ligningen for 1995 av Anja Iren Skjelland, Trond Vidar Skjelland og Per Kristian Skjelland oppheves.
4. I saksomkostninger for Høyesterett betaler staten ved Vestfold fylkesskattekontor til Anja Iren Skjelland, Trond Vidar Skjelland og Per Kristian Skjelland i fellesskap 150 275 – etthundreogfemtisentohundreogsyttifem – 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.

- (89) Dommer **Tjomsland**: Jeg er kommet til samme resultat som førstvoterende, og jeg kan i det vesentlige også slutte meg til hans begrunnelse. Når det gjelder spørsmålet om de personlige skattytere skal få fradrag for tap på fordring, er det imidlertid for mitt syn på saken tilstrekkelig med følgende bemerkning:
- (90) Når det i skatteloven § 43 annet ledd bokstav b heter at ”verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller inngått i et gevinst/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaver”, er det selvsagt en forutsetning at det er tale om samme fordring. Det avgjørende i denne henseende kan ikke være om beløpet er det samme.
- (91) I dette tilfellet finner jeg at det reelt sett er tale om forskjellige fordringer. Når skattyterne – slik som her – har bestemt seg for ikke å heve utbyttet, må fordringen reelt sett anses som kortsiktig lån til selskapet. At dette var situasjonen, fremgår av de forklaringer som er gitt under bevisopptakene. Per Kristian Skjelland svarte på spørsmålet om hvorfor de lot være å be om utbetaling av de vedtatte utbyttene, at det var ”for å sikre firmaet likviditet i en ekspansiv periode. Regnet med at ved å la kapitalen ”arbeide” i selskapet kunne vi bidra til større avkastning på egne aksjer”. Trond Vidar Skjelland uttalte som svar på samme spørsmålet at ”selskapet trengte pengene bedre enn oss. Beløpene ble ført i regnskapet på konto for hver aksjonær som lån/skyldig utbytte, og skulle utbetales etter hvert som likviditeten i selskapet ga rom for dette”. Anja Iren Skjelland besvarte spørsmålet på følgende måte: ”TVE var i en vekstfase og mente selskapet hadde mer behov for pengene enn oss. Vi mente det var riktig å la pengene stå og arbeide i selskapet.”
- (92) Når dette var situasjonen, må utbyttet reelt anses konvertert til lån og vurderes som en vanlig fordring. Og disse lånene må i skatterettslig henseende behandles på samme måte som om skattyterne hadde anvendt andre midler da de ga lånene. – Jeg tilføyer at beslutningen om at lånene skulle omgjøres til ansvarlig lån, forsterker bildet av at fordringene ikke lenger kan sies å gjelde uhevet utbytte. – Det er på denne bakgrunn ikke nødvendig for meg å ta stilling til de tolkingsspørsmål som førstvoterende behandler i sitt votum.
- (93) Dommer **Matningsdal**: Jeg er også i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende. Samtidig bemerker jeg at jeg også kan tiltre det avgjørelsesgrunnlaget som annenvoterende, dommer Tjomsland, bygger på i sin særmerknad.
- (94) Dommer **Oftedal Broch**: Som tredjevoterende, dommer Matningsdal.
- (95) Dommer **Aasland**: Likeså.
- (96) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 1, stadfestes.

2. I saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett betaler staten ved Vestfold fylkesskattekontor til Skjelland Holding AS 384 840 – trehundreogåttifiretusenåttehundreogførti – 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.
3. Ligningen for 1995 av Anja Iren Skjelland, Trond Vidar Skjelland og Per Kristian Skjelland oppheves.
4. I saksomkostninger for Høyesterett betaler staten ved Vestfold fylkesskattekontor til Anja Iren Skjelland, Trond Vidar Skjelland og Per Kristian Skjelland i fellesskap kr 150 275 – etthundreogfemtitusentohundreogsyttifem – 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.

Riktig utskrift bekreftes: