



# NORGES HØYESTERETT

Den 15. desember 2006 avsa Høyesterett dom i

**HR-2006-02108-A, (sak nr. 2006/656), sivil sak, anke,**

Grenseveien 10 AS

(advokat Harald Willumsen)

mot

Staten v/Akershus fylkesskattekontor

(advokat Tore Skar – til prøve)

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

- (1) Dommer **Oftedal Broch**: Saken gjelder spørsmål om adgang til å fremføre underskudd etter salg av næringsvirksomhet, jf. skatteloven av 1911 § 53 første ledd fjerde punktum, og reiser spørsmål om bestemmelsens anvendelse ved avvikling av en virksomhet over tid.
- (2) Christ. Engebretsen AS var et engrosfirma innen området maling og interiør, som holdt til i Grenseveien 10, Hebekk i Ås kommune. Firmaet utviklet seg fra 1960-årene til 1980-årene til å bli den største enkeltstående malinggrossist i landet. Det var et heleiet datterselskap av Christ. Engebretsen Eiendom AS, som også eide bygningene som engrosvirksomheten ble drevet fra. Eiendomsselskapet var helt ut eiet av familien Engebretsen.
- (3) På begynnelsen av 90-tallet kom grossistvirksomheten under press ved at detaljistene begynte å organisere seg i ulike kjeder. Styret i Christ. Engebretsen AS mente at selskapets langsiktige overlevelsessevne var truet. Ett tiltak for å forsvare sin posisjon var å etablere et landsdekkende grossistledd. Dette ble oppnådd ved oppkjøp av grossistvirksomheter andre steder i landet og inngåelse av allianser. Samtidig styrket selskapet sin kapitalbase ved å ta inn investorer fra alliansen og bransjen som medeiere. Samlet bidro de nye investorene med 17,5 millioner kroner.

- (4) De nye aksjonærene så det som problematisk at familien Engebretsen eide lager- og kontorbygget i et eget selskap. Selskapets moderne og effektive engroslager var en forutsetning for en effektiv logistikkfunksjon. I visse situasjoner kunne familien Engebretsen ha andre målsetninger enn de nye aksjonærene. Dette førte i 1994 til at engrosselskapet og eiendomsselskapet ble slått sammen til ett selskap som både eide eiendommen og organiserte engrosdriften. De nye aksjonærene ble eiere av 45 prosent av det sammenslåtte selskapet.
- (5) Presset på grossistleddet fortsatte, og i 1997 konkluderte styret med at fortsatt drift medførte for stor risiko. Det ble besluttet å selge hele virksomheten inkludert bygningene. Tre kjeder viste interesse for å overta engrosvirksomheten, Jernia, Byggmakker og Løvenskiold-Vækerø. Alle ønsket å drive virksomheten fra de spesielt tilpassede lokalene på Hebekk, men ingen ønsket å binde kapital ved å kjøpe bygningen. Etter å ha innhentet tilbud fra interessentene, ble forhandlinger innledet med Løvenskiold-Vækerø. Dette firmaet tilbød å kjøpe engrosvirksomheten og betale goodwill for samlet 28 millioner kroner, under forutsetning av at deler av vederlaget kunne betales årlig gjennom et tillegg til den avtalte husleien. Kontrakt om virksomhetsovertakelse ble inngått 12. juni 1998, der Løvenskiold-Vækerø overtok hele engrosvirksomheten inklusive de ansatte og retten til firmanavnet. Lagerlokalene og kontorer med omkringliggende tomt ble leiet for ti år med rett for Løvenskiold-Vækerø til forlengelse i tre femårs-perioder. På ekstraordinær generalforsamling samme dag i Christ. Engebretsen AS vedtok selskapet navneendring til Grenseveien 10 AS. Selskapets formål ble angitt til ”å drive utleie av fast eiendom og hva herved som står i forbindelse med dette”.
- (6) Rett før kontraktsundertegningen kom det frem at det kunne være avvik i varelageret mellom bokført verdi og det som fysisk befant seg der. Størrelsen på avviket ble anslått til omkring 20 millioner kroner. Dette førte til at vederlaget ble redusert til 10 millioner kroner og tilleggsleien i husleiekontrakten nedjustert til kr 1 488 000 pr. år.
- (7) Kontrakten om virksomhetsoverdragelse inneholdt en klausul om selskapsgjennomgåelse (”due diligence”) umiddelbart etter kontraktsinngåelsen. Gjennomgåelsen skulle være avsluttet innen 20. august og krav som følge av avdekkede forhold fremmet innen 1. september. Ved selskapsgjennomgåelsen ble varelageret ytterligere nedjustert med 14 millioner kroner. Dette førte til tilleggsavtale 6. oktober 1998, der kjøper ble kompensert med 10 millioner kroner og tilleggsleien satt ned til 1,1 millioner kroner pr. år.
- (8) Med de foretatte nedjusteringene fikk selskapet ingen kontantutbetaling ved salget. Situasjonen var svært vanskelig og medførte forhandlinger med bankforbindelser som forutsetning for fortsatt drift. Forhandlingene førte frem ved årsskiftet 1998/99.
- (9) Da avtalen og finansieringen var på plass, begynte arbeidet med å selge bygningen. Etter ulike fremstøt fant salget sted 20. desember 2000. Jeg kommer tilbake til enkelthetene.
- (10) Nedskrivningen av lagerbeholdningen hadde betydelig innvirkning også på selskapets ligningsforhold. På denne bakgrunn klaget Grenseveien 10 AS over ligningen for 1997. Klagen gjaldt to punkter. For det første ble det krevet nedskrivning av varebeholdningen 31. desember 1997 med til sammen 34 476 000 kroner. For det annet hevdet selskapet å ha fremføringsrett for underskuddet. Ligningsnemnda behandlet ligningen for både 1997 og 1998. Nemnda godtok det økte underskuddet, men la til grunn at virksomheten i

selskapet var opphørt pr. 1. juli 1998 ved salget til Løvenskiold-Vækerø. Restunderskuddet pr. 31. desember 1998, kr 26 369 022, ble nektet fremført.

- (11) Selskapet klaget til overligningsnemnda, som ved vedtak 16. oktober 2002 opprettholdt ligningen uforandret. Som en konsekvens av overligningsnemndas vedtak, ble også ligningen for 1999 og 2000 endret.
- (12) Grenseveien 10 AS brakte ligningen for årene 1998 – 2000 inn for retten med påstand om at selskapets ligningsmessige underskudd ble tillatt fremført mot senere års inntekter. Indre Follo tingrett avsa dom 16. juli 2004 med slik domsslutning:
- ”1. Staten ved Akershus fylkesskattekontor frifinnes.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke.”
- (13) Tingretten fant at den næringsvirksomhet som kunne ha gitt grunnlag for underskuddsfremføring opphørte i forbindelse med overdragelsen av engrosvirksomheten i 1998. Dette stengte således for videre fremføring av underskuddet.
- (14) Etter anke fra Grenseveien 10 AS avsa Borgarting lagmannsrett 11. januar 2006 dom med slik domsslutning:
- ”1. Tingrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler Grenseveien 10 AS til staten ved Akershus fylkesskattekontor 85.887 – åttifemtusenåttehundreogåttisju – kroner innen 2 – to – uker etter forkynnelsen av denne dom med tillegg av forsinkelsesrenter etter forsinkelsesrenteloven fra forfall og til betaling skjer.”
- (15) Lagmannsretten fant enstemmig at fremføringsretten ikke var i behold. En dommer begrunnet dette med at salget av virksomheten medførte opphør av den næring som underskuddet knyttet seg til. Dermed bortfalt retten til fremføring. Den virksomhet som Grenseveien 10 AS drev etter salgets gjennomføring, var en ny næringsvirksomhet knyttet til utleie og utvikling av fast eiendom, som hadde betydelig omfang. Lagmannsrettens flertall – de to øvrige dommere – mente at selskapet måtte tilstå en rimelig avviklingsfrist uten å tape fremføringsretten når det som her gjensto et viktig aktivum – bygningen og eiendommen. Den tid som avviklingen tok, to og et halvt år, var imidlertid for lang.
- (16) Grenseveien 10 AS har påanket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen og bevisvurderingen. For Høyesterett er enkelte anførsler frafalt. Det er fremlagt noen nye dokumenter, herunder erklæringer samt bevisopptak fra to vitner med tilknytning til hver sin part. I det vesentlige står saken i samme stilling som for de tidligere retter.
- (17) Den ankende part, *Grenseveien 10 AS*, har sammenfatningsvis anført:
- (18) Etter skatteloven av 1911 § 53 første ledd første punktum kan underskudd i næring fremføres i ti år. Unntaket i samme ledds fjerde punktum om at fradragsretten bortfaller når næringsvirksomheten opphører eller overdras til andre, kommer ikke til anvendelse.

Salg av engrosvirksomheten i 1998 og salg av tomt og bygning i desember 2000 må ses som en samlet avvikling av næringsvirksomheten.

- (19) Da Grenseveien 10 AS besluttet å selge virksomheten, som endte med salget av engrosvirksomheten til Løvenskiold-Vækerø i juni 1998, ønsket selskapet å selge den spesialtilpassede bygningen samtidig. Hensikten til selskapets nye aksjonærer var klar. De var hovedsakelig bransjeaktører og drev ikke med langsiktige eiendomsinvesteringer. Et slikt samtidig salg var imidlertid ikke mulig å få til og avviklingen av virksomheten måtte finne sted i to omganger. Etter avsløringen av den store mankoen i varelageret, ble gjennomføringen av avtalen med Løvenskiold-Vækerø meget krevende. Samtidig måtte refinansiering av det gjenværende selskap gjennomføres. Først etter dette, mot slutten av 1998, kunne salgsprosessen vedrørende bygningen ta til. Fra sommeren 1999 ble salget vanskeliggjort av at Løvenskiold-Vækerø var kommet i en situasjon som nødvendiggjorde rasjonaliseringstiltak, blant annet konsentrasjon av lager- og distribusjonsvirksomhet. Dermed oppsto usikkerhet med hensyn til bruk og eventuell utvikling av området på Hebekk. Avklaring skjedde først sommeren 2000. Deretter gikk salget raskt med avslutning 20. desember 2000.
- (20) Bygningen på Hebekk er spesialoppført for engrosvirksomhet med malingprodukter. Det var således nær tilknytning mellom drift og bygning. Det fremstår som urimelig dersom tap på salg av engrosvirksomheten ikke skal kunne føres som motpost til fortjeneste på bygningsmassen. Det var løpende aktivitet for å få solgt bygningsmassen. Regelen i § 53 første ledd fjerde punktum er begrunnet i å hindre misbruk ved at andre enn dem som har hatt tapet, kan utnytte det. I denne saken er dette ikke en problemstilling. Da kan det heller ikke være motforestillinger mot å gi rommelig tid for avviklingen, der også bedriftsøkonomiske hensyn til når et forsvarlig salg kan finne sted, teller med.
- (21) Den ankende part har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Ligningen for Grenseveien 10 AS for inntektsårene 1998 – 2000 oppheves. Ved ny ligning skal selskapets ligningsmessige underskudd pr. 31. desember 1998 på kr 26.369.022,- tillates fremført mot selskapets skattepliktige inntekt i 1999 og 2000.**
  2. **Grenseveien 10 AS tilkjennes saksomkostninger med tillegg av merverdiavgift for så vel tingrett, lagmannsrett som Høyesterett, samt renter etter forsinkelsesrenteloven fra forfall til betaling finner sted.”**
- (22) Ankemotparten, *staten v/Akershus fylkesskattekontor*, gjør sammenfatningsvis gjeldende:
- (23) Salget av engrosvirksomheten i 1998 medførte opphør av den virksomhet Grenseveien 10 AS hadde utøvet. Overdragelsen til Christ. Engebretsen AS (under stiftelse) omfattet driftsløsøre, varebeholdning, kontrakter, firma og tilnærmet alle ansatte. Selskapet beholdt sin faste eiendom bestående av bygningsmasse og betydelige utomhusarealer. Utleien av bygningsmassen med deler av utearealene representerte en ny virksomhet for Grenseveien 10 AS. Utleievirksomheten ble etter hvert supplert med konkret arbeid for å utvikle øvrige deler av eiendommen for boligformål. Driften av den faste eiendommen gikk således inn i en ny, selvstendig virksomhet på selskapets hånd. Dette understrekes av navneendringen etter at engrosvirksomheten var solgt og av at det nye selskapet fikk ny formålsbestemmelse knyttet til å drive utleie av fast eiendom. Dermed var retten til å

fremføre underskud for lengst bortfalt på tidspunktet for salg av bygningsmassen i desember 2000.

(24) Subsidiært gjøres gjeldende at salget av den faste eiendom mot slutten av 2000 skjedde på et tidspunkt og etter en utvikling som under enhver omstendighet gjør det lite naturlig å anse dette som ledd i avviklingen av engrosvirksomheten. En periode på nærmere to og et halvt år før salget av bygningsmassen realiseres, er for lang tid til å kunne bli ansett som en rimelig avviklingsperiode. Grenseveien 10 ligger sentralt og nær en hovedinnsfartsåre til Oslo. Den skulle være meget lett å selge. Årsaken til at salg trakk ut var ønsket om høyere pris. Videre ble ved salget 16 mål tomt holdt tilbake og søkes nå solgt til boligformål, som vil gi høyere avkastning. Dette understreker en ny virksomhet basert på eiendomsutvikling.

(25) Staten v/Akershus fylkesskattekontor har nedlagt slik påstand:

**”1. Lagmannsrettens dom stadfestes.**

**2. Staten v/Akershus fylkesskattekontor tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3, første ledd, første punktum, for tiden 9,75% årlig rente, fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.”**

(26) *Mitt syn på saken:*

(27) Retten til fremføring av underskudd, som er denne sakens gjenstand, følger av skatteloven av 1911 § 53 første ledd første punktum som lyder slik:

**”Ved inntektsansettelsen kan det kreves fradrag for underskudd som den skattepliktige har hatt i de 10 forutgående år.”**

(28) Regelen er nær identisk overført til skatteloven av 1999 § 14-6 første ledd første punktum. Grensen på ti år er nylig sløyfet – med virkning fra inntektsåret 2006 – jf. lov 9. desember 2005 nr. 113. Den avgrensningen av fremføringsretten som det er spørsmål om i vår sak, følger av skatteloven av 1911 § 53 første ledd fjerde punktum:

**”Adgangen til å kreve fradrag for tidligere underskudd i næring faller bort når den skattepliktige nedlegger eller på annen måte opphører med næringen, derunder når han overdrar den til andre.”**

(29) Også denne regelen ble videreført i skatteloven av 1999, jf. § 14-6 annet ledd første punktum. Ordet ”næring” ble endret til ”virksomhet”, uten at det ligger noen realitet bak dette. Regelen er opphevet fra ligningsåret 2006, jf. lov 9. desember 2005 nr. 113.

(30) Statens prinsipale anførsel er at ved salget fra Christ. Engebretsen AS til Løvenskiold-Vækerø av engrosvirksomheten 12. juni 1998 opphørte næringen på selgers hånd. Samtidig oppsto en ny næring for selger – utleie av fast eiendom. Jeg legger til grunn at dersom en opprinnelig virksomhet er opphørt og en ny virksomhet av helt annen karakter er igangsatt, stenger regelen i § 53 første ledd fjerde punktum for underskuddsfremføring fra den gamle til den nye virksomheten.

- (31) På denne bakgrunn tar jeg først stilling til statens prinsipale anførsel. I favør av statens syn taler først og fremst de formelle forhold at det opprinnelige engrosfirma Christ. Engebretsen AS skiftet navn til Grenseveien 10 AS med ny formålsangivelse knyttet til utleie av eiendom. Det kan også vises til kjøpsavtalen, som er en ”avtale om virksomhetsoverdragelse”, og der punkt 2.1 slår fast at overdragelsen omfatter utstyr, varer, distribusjonsavtaler, retten til bruk av firmaet Christ. Engebretsen AS, samt leasingavtaler, ”samlet benevnt Virksomheten”. Dessuten plikter kjøper å tilby de ansatte hos selger fortsatt ansettelse på samme vilkår. Etter overdragelsen vil gjenværende aktiva hos selger være dennes faste eiendom(mer) med naglefast innredning.
- (32) Det er ikke tvilsomt at det som her selges er alt som faller inn under engrosvirksomheten, unntatt eiendommen. Spørsmålet blir om det gjenværende – bygget og tomten – skal ses som en selvstendig og ny virksomhet for Grenseveien 10 AS, slik staten fremholder, eller om forholdet er at gjenværende bygning fortsatt må ses som del av den totale engrosvirksomheten i firmaet.
- (33) Sentralt står her – slik jeg ser det – selskapets utgangspunkt ved salget av sin virksomhet. Hensikten var på dette tidspunkt å selge engrosvirksomheten og eiendommen samlet. Dette har vært lagt til grunn av de tidligere retter, og er heller ikke angrepet fra statens side. Dette fremstår som en naturlig løsning, siden bygningen var spesialtilpasset den virksomheten som ble drevet der. Det støttes også av at de eksterne investorene i det opprinnelige selskapet var gått inn i engrosselskapet nettopp med ønske om å styrke og være med på engrosdriften. Det ville bli en helt annen – og formentlig for dem uønsket – situasjon å bli eiendomsinvestorer i Oslo-området i stedet. Jeg kommer tilbake til at fortsatte fremstøt for å få solgt eiendommen ble gjennomført, da ingen av kjøperne til engrosvirksomheten ønsket å kjøpe bygningen.
- (34) Etter min mening må disse realitetene veie mer enn de formelle forholdene staten har påberopt. Jeg finner det vanskelig å legge noen vekt på navneendringen i det selgende selskap. Som jeg har redegjort for, omfattet salgsavtalen retten til firmanavnet. Et navneskifte var altså påkrevet. Heller ikke kan endringen av selskapets formål veie særlig tungt. Etter aksjeloven § 2-2 punkt 3 skal vedtektene angi selskapets virksomhet. Det kunne åpenbart ikke lenger knyttes til engrosvirksomheten.
- (35) Etter dette legger jeg til grunn at det opprinnelige firmaet Christ. Engebretsen AS ønsket å avvikle hele sin virksomhet. Dette skjedde i to etapper, der salget av eiendommen kom to og et halvt år etter salget av engrosvirksomheten. Spørsmålet er om fremføringsretten er i behold etter § 53 første ledd første punktum eller avskåret etter første ledd fjerde punktum.
- (36) Det er meget lite positivt rettsstoff om fremføring av underskudd under en etappevis avvikling av virksomheten. Lovteksten gir ingen spesielle støttepunkter, bortsett fra det som kan slutes av at opphør av en virksomhet – iallfall hvis den har et visst omfang – krever tid. Det gir holdepunkt for at en viss avviklingsperiode må aksepteres. Dette argumentet styrkes ved at fremføring av underskudd kan skje over en meget lang tidsperiode – ti år – og at avskjæring av fremføringsadgangen kan ha svært store virkninger.
- (37) Går en til lovforarbeidene og lovgrunnen for bestemmelsen om avskjæring av fremføringsretten, er det lite som støtter stramme tidsfrister ved avviklingen, iallfall så

lenge situasjonen er som i vår sak, der det ikke dreier seg om overføring av underskudd til et nytt rettssubjekt. Så vel ved regelens innføring i 1957 som ved senere endringer og ikke minst ved dens opphør i 2005, står misbruksfaren særdeles sentralt som begrunnelse for regelen.

- (38) Regelen om at retten til fremføring faller bort ved opphør eller overdragelse av virksomheten, kom inn i skatteloven § 53 i 1957. I Ot.prp. nr. 11 (1957) side 24 uttales i forbindelse med fradragsretten:

**”Men bestemmelsen åpner muligheter for manipulasjoner og den bør begrenses, slik at man får sikkerhet for at fradraget kommer den skattyter eller de skattytere til gode som i sin tid har hatt underskuddet.”**

- (39) Ved en endring i 1964 uttalte komitéen i Innst. O. XVI (1963–64) side 5 at bestemmelsen om bortfall av fradragsfremføringen kunne virke svært uheldig, og i Stortinget ga ordføreren for saken, jf. Forhandlinger i Odelstinget side 827 (1964), uttrykk for følgende:

**”– jeg har den tro og jeg håper – at denne regel må bli fortolket så vidt som det er mulig for at det her skal oppstå minst mulig urettferdighet.”**

- (40) Som nevnt ble regelen, som nå fremgikk av skatteloven av 1999 § 14-6 annet ledd, opphevet ved lov 9. desember 2005 nr. 113. Departementet uttalte følgende i Ot.prp. nr. 1 Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer side 60–61:

**”Departementet mener at en bør oppheve regelen om avskjæring av rett til underskuddsfremføring ved opphør av næring. Det antas at lovgrunnen for bortfallsregelen ved opphør av næring i hovedsak var at en ønsket å hindre misbruk av fremføringsadgangen slik at fradraget ikke kommer den eller de skattytere som i sin tid har hatt underskuddet til gode (jf. Ot.prp. nr. 11 (1957) side 24–25).**

...

**Som nevnt i St.meld. nr. 29 (2003–2004) Om skattereform på side 53 antar departementet at det er stor aktivitet blant skattytere når det gjelder å nyttiggjøre seg fremførbare underskudd i selskaper ved skattemotiverte transaksjoner. I slike tilfeller kan det være vanskelig å anvende den alminnelige ulovfestede regelen om skattemessig gjennomskjæring. Ved en avvikling av regelen om avskjæring av rett til å fremføre underskudd ved opphør av næring er det derfor behov for regler om bortfall av rett til underskuddsfremføring ved skattemotiverte endringer i eierforholdene.”**

- (41) En slik avskjæringsregel for å forhindre skattemotiverte overføringer av eierandeler var da allerede innført i skatteloven av 1999 § 14-90, jf. lovendring 10. desember 2004 nr. 77. Dermed kunne § 14-6 annet ledd oppheves uten at noe ble satt i stedet.

- (42) Når det således, som i vår sak, ikke er spørsmål om å overføre skatteposisjoner mellom selskaper, men om å fremføre dem i det selskap som opparbeidet underskuddet, er det vanskelig å se grunner for en rigorøs anvendelse av regelen. Jeg kan således slutte meg til Agder lagmannsretts dom 27. januar 2003, slik det er gjengitt i Lignings-ABC 2005 side 754:

**”Retten la til grunn at det måtte stilles beskjedne krav til aktivitet for å anse en næring opprettholdt og at det måtte legges til grunn en romslig avviklingsperiode, men kom likevel til at næringen var opphørt.”**

- (43) Spørsmålet er så om de to og et halvt år som i vår sak skiller avtalen om salg av engrosvirksomheten fra salget av bygningsmassen, er for lang tid. Dette krever en gjennomgang av den aktuelle perioden.
- (44) Etter virksomhetssalget 12. juni 1998 kom en turbulent periode preget av den store mankoen i varelageret. Dette krevet kontraktsrevisjoner og refinansiering av selger, som varte til mot slutten av året. OPAK ble engasjert til å taksere eiendommen i desember 1998. Taksten forelå i januar 1999. I februar ble eiendomsmegler engasjert, men markedet var dårlig og ingen interesse fremkom. Sommeren 1999 fant Løvenskiold-Vækerø det nødvendig å utvikle rasjonaliseringsplaner blant annet ved at ett engroslager skulle velges av de to som Løvenskiold-Vækerø hadde, for maling på Hebekk og for jern- og byggvarer på Fossum i Bærum. Analysen viste at Hebekk var klart den beste løsning. Det ville medføre utbygging der med 4 – 5 000 m<sup>2</sup>. Ny eiendomsmegler ble engasjert for å finne en eiendomsutvikler som mulig kjøper. En interessent meldte seg under forutsetning av at Hebekk, og dermed utbygging, ble valgt. Beslutningen i Løvenskiold-Vækerø trakk ut. Sommeren 2000 ble bestemt at felleslageret skulle utvikles på Fossum. Da ble en tredje eiendomsmegler gitt oppdraget, og i løpet av høsten ble kjøper funnet og kontrakt inngått 20. desember 2000.
- (45) Etter dette mener jeg å kunne konkludere med at det har vært jevn aktivitet med sikte på salg i hele perioden, og at tidsrom med lavere aktivitet ikke kan lastes selger.
- (46) Fra statens side er fremhevet at eiendommen på Hebekk har en meget sentral beliggenhet. En kjøper burde vært funnet langt tidligere. Årsak til tidsbruken var ønsket om å maksimere fortjenesten. Jeg vurderer de problemene selger møtte i denne perioden noe annerledes enn staten. Samtidig vil jeg fremheve at en ordnet avvikling også må kunne inkludere bedriftsøkonomiske hensyn for å oppnå en forsvarlig salgssum.
- (47) Uten at det er avgjørende for mitt syn peker jeg endelig på den tette funksjonelle sammenheng det her er mellom på den ene side salget av engrosvirksomheten som medførte et stort underskudd, og på den annen side salget av bygningsmassen som virksomheten ble drevet fra, og som altså ble solgt med god fortjeneste. Sammenhengen mellom disse to delene av virksomheten taler for å godta fremføring av underskuddet.
- (48) Etter salget av bygningsmassen og tomt i desember 2000 gjensto det fortsatt ca. 16 dekar ubebygget tomt i Grenseveien 10. Denne tomten faller etter min mening utenfor de vurderinger denne saken krever. I den opprinnelige verdivurderingen fra OPAK i januar 1999 var området beskrevet som naturtomt, betegnet ”utbyggingspotensiale”, og verdsatt særskilt. Første gang muligheten er nevnt for omregulering til boligfelt, er i siste eiendomsmeglers estimat over eiendommens verdi datert 12. september 2000. Her heter det at de to tomtene bør selges separat. Arbeidet med omregulering til boligformål og eventuelt salg ble satt i gang og pågår fortsatt.
- (49) Spørsmålet om et fremtidig salg av den ubebygde tomten vil være en annen ”virksomhet”, har ikke lenger interesse etter at § 14-6 annet ledd ble opphevet med virkning fra ligningsåret 2006.
- (50) Anken har vunnet frem og den ankende part har krav på saksomkostninger, jf. tvistemålsloven § 180 annet ledd, jf. § 172 første ledd. Saksomkostninger bør også



tilkjennes for de tidligere retter. Ifølge omkostningsoppgave er omkostningene inklusive merverdiavgift kr 204 500 for tingretten, kr 186 565 for lagmannsretten og kr 182 500 for Høyesterett, med tillegg av ankegebyr kr 23 220. Omkostningsoppgaven legges til grunn med samlet beløp kr 596 785.

(51) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Ligningen for Grenseveien 10 AS for inntektsårene 1998 – 2000 oppheves. Ved ny ligning skal selskapets ligningsmessige underskudd pr. 31. desember 1998 på kr 26 369 022 tillates fremført mot selskapets skattepliktige inntekt i 1999 og 2000.
2. I saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/ Akershus fylkesskattekontor til Grenseveien 10 AS 596 785 – femhundreogtrettisekstusensjuhundreogåttifem – kroner innen to – 2 – 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.

(52) Dommer **Endresen:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(53) Dommer **Bruzelius:** Likeså.

(54) Dommer **Gussgard:** Likeså.

(55) Justitiarius **Schei:** Likeså.

(56) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Ligningen for Grenseveien 10 AS for inntektsårene 1998 – 2000 oppheves. Ved ny ligning skal selskapets ligningsmessige underskudd pr. 31. desember 1998 på kr 26 369 022 tillates fremført mot selskapets skattepliktige inntekt i 1999 og 2000.
2. I saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/ Akershus fylkesskattekontor til Grenseveien 10 AS 596 785 – femhundreogtrettisekstusensjuhundreogåttifem – kroner innen to – 2 – 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: