



NORGES HØYESTERETT

Den 13. februar 2007 avsa Høyesterett dom i

HR-2007-00309-A, (sak nr. 2006/1250), sivil sak, anke,

Siv.ing. Erling Bjartnes AS

Hex AS

(advokat Tore E. Brath – til prøve)

mot

Staten v/Akershus fylkesskattekontor

(advokat Per Sandvik)

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

- (1) Dommer **Skoghøy**: Saken gjelder gyldigheten av skatteligningene for Hex AS for inntektsårene 1998 og 1999 og skatteligningen for Siv.ing. Erling Bjartnes AS for inntektsåret 1999. Aksjene i Hex AS er fordelt med 64 % på Geir Edvardsen og 36 % på Erling Bjartnes, mens aksjene i Siv.ing. Erling Bjartnes AS er fordelt med 64 % på Erling Bjartnes og 36 % på Geir Edvardsen. Spørsmålet er om dette krysseierskap gir grunnlag for å fastsette personinntekt for hovedaksjonærene i de to selskapene etter den ulovfestede omgåelses- eller gjennomskjæringsregel i skatteretten.
- (2) Siv.ing. Erling Bjartnes AS ble stiftet i 1987 med sivilingeniør Erling Bjartnes som eneaksjonær og daglig leder. Selskapet driver rådgivende ingeniørvirksomhet innenfor varme-, ventilasjons- og sanitærteknikk med spesialitet innen energiøkonomisering. Det har særlig spesialisert seg på varmepumpeteknikk. I tillegg til Erling Bjartnes har selskapet i gjennomsnitt hatt fra fem til seks ansatte.
- (3) Hex AS ble stiftet i 1989 med sivilingeniør Geir Edvardsen som hovedaksjonær og daglig leder. Selskapet er et ingeniørfirma med spesialkompetanse innen prosjektering og installasjon av olje- og gassplattformer til havs. Det har ingen andre ansatte enn Geir Edvardsen.

- (4) Da Hex AS ble stiftet, eide Geir Edvardsen 92 % av aksjene, mens hans datter, Maria Edvardsen, eide 8 %. Maria gikk ut som aksjonær i 1991. Samtidig kom Geir Edvardsens søster, Britt Edvardsen, inn som ny aksjonær. Hun overtok en aksjepost på 35 % av selskapets aksjer. Hun arbeidet da som salgssjef i et selskap som solgte datautstyr. Senere ble hun ansatt som distriktssjef i Ricoh Norges avdeling i Tønsberg. Geir Edvardsen har forklart at det fra hans side var et ønske at hun kunne "sette av mer tid til konstruktive ideer for å bedre driften av Hex AS". Etter det som er opplyst, bistod hun selskapet med ideer innenfor markedsføring og administrasjon.
- (5) Geir Edvardsen og Erling Bjartnes ble kjent med hverandre i studietiden, men fra de ble uteksaminert i 1977, og frem til slutten av 1980-tallet hadde de hatt liten kontakt. De drev selskaper innen hver sine bransjer, men hadde også berøringspunkter i form av enkelte felles oppdragsgivere.
- (6) Fra 1989 leide Hex AS kontorlokaler hos Siv.ing. Erling Bjartnes AS på Bekkestua i Bærum. Edvardsen var mest ute i felten, men hadde behov for en kontoradresse og sentralbord- og posttjenester.
- (7) Den 26. januar 1993 hadde Geir Edvardsen og Erling Bjartnes et møte for å "identifisere gjensidige samarbeidsområder" for de selskaper de drev. Ifølge referat fra møtet ble de enige om følgende:
- ”1. **HEX A/S arbeidsområde er pr. dato kun offshorebasert, mens siv.ing. Erling Bjartnes a.s har kun landbaserte oppdrag i Norge. Begge firmaene sitter inne med kompetanse og ikke minst kontakter som kan gi landbaserte oppdrag til HEX A/S og offshoreoppdrag til siv.ing. Erling Bjartnes a.s.**
 2. **Felles kontorer med felles telefon, datanett, sekretærer, innkjøp og andre driftskostnader vil gi en betydelig rasjonaliseringsgevinst/synergieffekt.**

Man kan enkelt trekke på personell ved trekkavtaler og utnytte ansatte bedre spesielt ved utvidelser.
 3. **Det må arbeides for å skaffe større kontorlokaler for å gi plass til nødvendig ekspansjon. Begge firmaer har gode ekspansjonsmuligheter. Dersom en avtale ratifiseres vil en ekspansjon lettere kunne gjennomføres.**
 4. **Det søkes å knytte firmaene tettere sammen ved i første omgang å kjøpe aksjer i hverandres selskaper. I første omgang maksimum 40 %.**
 5. **Verdien av selskapene ble gjennomgått på grunnlag av siste års årsregnskap, dagens situasjon og fremtidig situasjon. For året 1993 ser det ut til at resultatene for firmaene kan bli noenlunde like. HEX A/S har lagt etableringsfasen bak seg og har en stabil inntjening på linje med siv.ing. Erling Bjartnes a.s. Avkastningsmetoden blir lagt til grunn ved evt. beregning av aksjeverdier ved salg. Man forenkler denne ved å sette inflasjonen lik null, ikke ta hensyn til skatt, ikke ta hensyn til overlikviditet og sette avkastningen til 10 %. Ganske uavhengig av hvilke år man legger til og utviklingen fremover ser verdien til å være ganske like. Det ble enighet om å sette verdien pr. dato lik.”**
- (8) Dagen etter dette møtet inngikk Geir Edvardsen avtale med Britt Edvardsen om å kjøpe hennes aksjer i Hex AS. Aksjeoverdragelsen ble gjennomført 12. mai 1993. Både aksjesalget i 1991 og tilbakekjøpet i 1993 skjedde til pålydende verdier.

- (9) Den 28. januar 1993 overdro Erling Bjartnes 36 % av aksjene i Siv.ing. Erling Bjartnes AS til Geir Edvardsen. Som vederlag skulle Erling Bjartnes overta 36 % av aksjene i Hex AS. Denne aksjetransaksjonen ble gjennomført 28. juni 1993. Ved disse transaksjonene ble det etablert et "krysseierskap" i de involverte selskapene.
- (10) Etter skattereformen av 1992 skulle det for aktive aksjonærer som alene eller sammen med andre aktive aksjonærer eide minst to tredeler av aksjene i selskapet, eller som hadde krav på minst to tredeler av selskapets utbytte, fastsettes en personinntekt av selskapets overskudd, se skatteloven av 1911 § 58 første ledd første punktum, slik bestemmelsen lød etter denne reformen. Da Bjartnes eide mer enn en tredel av aksjene i Hex AS uten å delta aktivt i driften av dette, og Edvardsen eide mer enn en tredel av aksjene i Siv.ing. Erling Bjartnes AS uten at han deltok aktivt i driften av dette, var de vilkår skatteloven fastsatte for beregning av personinntekt, ikke oppfylt i noen av de krysseide selskapene.
- (11) Både fra Hex AS og fra Siv.ing. Erling Bjartnes AS er det i perioden fra 1993 til 2004 blitt utdelt betydelige beløp i utbytte til aksjonærene. Utbyttepolitikken har imidlertid vært noe forskjellig i de to selskapene. Mens Geir Edvardsen på sin 36 %-andel i Siv.ing. Erling Bjartnes AS i perioden fra 1993 til 2004 til sammen har mottatt kr 3 825 000 i utbytte, har Erling Bjartnes på sin 36 %-andel i Hex AS i den samme periode mottatt til sammen kr 4 381 000. Samlet for hele perioden har Bjartnes således mottatt kr 556 000 mer fra Hex AS enn det Edvardsen har mottatt fra Siv.ing. Erling Bjartnes AS.
- (12) Bærum ligningskontor skrev i juli 1997 brev til Hex AS og Siv.ing. Erling Bjartnes AS om at det på grunn av krysseierskapet i disse selskapene kunne være grunnlag for å beregne personinntekt av overskuddet i dem. Brevene ble etter kort tid besvart, og etter dette hørte ikke Edvardsen og Bjartnes noe før de høsten 2000 mottok nye brev vedrørende ligningene for 1998 og 1999.
- (13) Etter at saken først var blitt behandlet av ligningsnemnda, fattet Bærum overligningsnemnd 18. september 2002 vedtak om at det på grunnlag av den ulovfestede omgåelses- eller gjennomskjæringsregel i skatteretten skulle beregnes personinntekt både i Hex AS og i Siv.ing. Erling Bjartnes AS. For Hex AS ble det for 1998 beregnet en personinntekt på kr 925 071 og for 1999 på kr 1 186 658. Da det var tvil om hvorvidt Siv.ing. Erling Bjartnes AS var varslet på foreskrevet måte, ble det for dette selskap bare beregnet personinntekt for 1999. Denne ble fastsatt til kr 395 227.
- (14) Etter det som er opplyst, gir den personinntekt som er beregnet for Hex AS, en merskatt i forhold til den ordinære ligningen for 1998 på ca. kr 200 000 og for 1999 en merskatt på ca. kr 250 000. For Siv.ing. Erling Bjartnes AS utgjør merskatten i forhold til den ordinære ligningen for 1999 ca. kr 82 000.
- (15) Siv.ing. Erling Bjartnes AS påklaget overligningsnemndas vedtak til Akershus fylkesskattenemnd. I fylkesskattenemndas vedtak 12. mars 2003 ble imidlertid ligningen fastholdt.
- (16) Ved stevning 14. mars 2003 anla Hex AS og Siv.ing. Erling Bjartnes AS søksmål mot staten v/Akershus fylkesskattekontor for Asker og Bærum tingrett med påstand om opphevelse av ligningene for 1998 og 1999 for Hex AS og av ligningen for 1999 for Siv.ing. Erling Bjartnes AS. Tingretten avsa 29. desember 2003 dom med slik slutning:

- ”1. Staten v/Akershus fylkesskattekontor frifinnes.
- 2. Saksomkostninger tilkjennes ikke.”

(17) Siv.ing. Erling Bjartnes AS og Hex AS påanket tingrettens dom til Borgarting lagmannsrett, som 26. juni 2006 avsa dom med slik slutning:

- ”1. Tingrettens dom stadfestes.
- 2. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler Erling Bjartnes AS og Hex AS en for begge og begge for en, 70 000 – syttitusen – kroner til staten v/Akershus fylkesskattekontor, innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse. I tillegg kommer forsinkelsesrenter etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall og til betaling skjer.”

(18) Lagmannsrettens dom er avsagt under dissens, idet én av dommerne mente at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring, og derfor stemte for at de angrepne ligningene måtte oppheves.

(19) Siv.ing. Erling Bjartnes AS og Hex AS har påanket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken retter seg mot lagmannsrettens rettsanvendelse.

(20) Det er for Høyesterett avgitt skriftlige forklaringer av Geir Edvardsen og Erling Bjartnes samt fire vitner.

(21) Saken står i det vesentlige i samme stilling for Høyesterett som for de lavere rettsinstanser.

(22) De ankende parter, *Siv.ing. Erling Bjartnes AS* og *Hex AS*, har i korte trekk anført:

(23) Ved gjennomføring av beskatning skal de disposisjoner som er foretatt, vurderes ut fra sitt reelle innhold. Den skatterettslige gjennomskjæringsregel er utviklet av domstolene og må avgrenses mot pro forma-arrangementer. Det er et grunnvilkår for gjennomskjæring at den dominerende hensikt med disposisjonen har vært å spare skatt. I tillegg skal det foretas en totalvurdering av disposisjonens realitet og forretningsmessige egenverdi og om disposisjonen fremstår som illojal eller stridende mot skattereglenes formål.

(24) For Hex AS er forholdet at Britt Edvardsen før 1993 eide 35 % av aksjene. Hun deltok ikke aktivt i selskapets drift, og om hun hadde fortsatt som aksjonær, skulle det ikke ha vært beregnet personinntekt for dette selskapet. Geir Edvardsen kunne derfor ikke ha hatt noe skattemessig motiv for å inngå avtalen om krysseierskap med Erling Bjartnes. Britt Edvardsen ble aksjonær før odelstingsproposisjonen til skattereformen av 1992 ble avgitt, og aksjeoverdragelsen til henne kunne derfor ikke ha vært skattemessig motivert. For Bjartnes' vedkommende forelå det et skattemessig motiv, men dette var ikke det dominerende. Hovedformålet med avtalen om krysseierskap var forretningsmessig samarbeid. Dette fremgår blant annet av referatet fra møtet 26. januar 1993. For partene var det viktig å kunne dra nytten av hverandres kontaktnett og utveksle forretningsmessige erfaringer og ideer. Ved å etablere et krysseierskap ville partene gjennom en fast og langsiktig binding til hverandre få incentiv til å skaffe hverandre oppdrag, rett til årlige utbytter fra hverandres selskaper og medbestemmelsesrett i vedtektssaker. Dette gav en gjensidig økonomisk sikkerhet.

(25) I motsetning til det som var tilfellet i Rt. 1998 side 1771 (Essem-dommen), som Høyesterett oppfattet som et grensetilfelle, har krysseierskapsavtalen mellom Edvardsen og Bjartnes hatt betydelig realitet. Begge selskapene har fått flere oppdrag som er blitt formidlet av det annet selskap. I tillegg kommer at Erling Bjartnes totalt har mottatt kr 556 000 mer i utbytte fra Hex AS enn det Geir Edvardsen har mottatt i utbytte fra Siv.ing. Erling Bjartnes AS. Denne fordelingen kan ikke anses oppveid av økt verdi av aksjene i det selskap som har utdelt minst utbytte, da den reelle verdi av aksjer som ikke er gjenstand for vanlig omsetning, ikke uten videre kan realiseres av en mindretallsaksjonær. I denne saken er det derfor ikke noen tilsvarende balanse i utbyttefordelingen som i Essem-saken. For Erling Bjartnes har krysseierskapet dessuten hatt den negative effekt at Siv.ing. Erling Bjartnes AS har måttet takke nei til to fusjonstilbud som selskapet har fått fra andre selskaper, da Geir Edvardsen har gått imot. Dette viser at krysseierskapet har vært reelt, og må tillegges vekt ved vurderingen av om det er grunnlag for skatterettslig gjennomskjæring.

(26) På bakgrunn av den betydning avtalen om krysseierskap har hatt, kan den etter de ankende parter syn ikke anses som illojal eller stridende mot formålet med reglene om beregning av personinntekt av overskudd i aksjeselskaper. Den omstendighet at enkelte av de fordeler som krysseierskapet har gitt, kunne ha vært oppnådd på annen måte, kan ikke gi grunnlag for gjennomskjæring.

(27) Siv.ing. Erling Bjartnes AS og Hex AS har nedlagt slik påstand:

”For Siv.ing. Erling Bjartnes AS:

1. Ligningen for 1999 oppheves idet det ikke fastsettes personinntekt.

For Hex AS:

1. Ligningen for 1998 oppheves idet det ikke fastsettes personinntekt.

2. Ligningen for 1999 oppheves idet det ikke fastsettes personinntekt.

For begge parter:

Staten dømmes til å betale saksomkostningene for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer.”

(28) Ankemotparten, *staten v/Akershus fylkesskattekontor*, har i korte trekk anført:

(29) Etter at ordningen med beregning av personinntekt av aksjeselskapers overskudd ble innført ved skattereformen av 1992, har mange skattytere forsøkt å unngå personinntekt ved å lage pro forma-arrangementer med mindretallsaksjonærer eller avtaler om krysseierskap. Dersom en avtale om krysseie av aksjer i selskaper som gir samme eller tilnærmet samme utbytte, blir lagt til grunn for beskattningen, vil realiteten være at skattyterne ved å inngå slike avtaler kan unngå beregning av personinntekt av selskapets overskudd uten å måtte avstå noen andel av utbyttet til medaksjonærer. Dette er i strid med formålet med reglene om beregning av personinntekt av overskudd i aksjeselskaper.

(30) Det følger av rettspraksis at ved vurderingen av om gjennomskjæring skal foretas, må transaksjoner som inngår i en naturlig helhet, bedømmes under ett. Etter statens syn kan det ikke være tvilsomt at krysseierskapsavtalen hovedsakelig er skattemessig motivert.

Dette gjelder ikke bare for Erling Bjartnes, men også for Geir Edvardsen. Så lenge Britt Edvardsen var mindretallsaksjonær, ble den skattefordel Geir Edvardsen oppnådde, ”oppspist” av det han måtte avgi i utbytte til henne. Ved å bytte ut Britt Edvardsen som mindretallsaksjonær med Erling Bjartnes, fikk Geir Edvardsen beholde både skattefordelen og utbyttet, da det utbytte han har måttet utbetale til Erling Bjartnes, er blitt kompensert ved utbytteutbetaling fra Siv.ing. Erling Bjartnes AS. Selv om utbytteutbetalingen fra Siv.ing. Erling Bjartnes AS gjennomgående har vært lavere enn utbytteutbetalingen fra Hex AS, har ordningen vært svært lukrativ for Geir Edvardsen. Siden Siv.ing. Erling Bjartnes AS hadde flere ansatte og flere driftsmidler enn Hex AS, vil beregnet personinntekt i Hex AS bli høyere enn i Siv.ing. Erling Bjartnes AS, og som følge av dette hadde Geir Edvardsen større skattefordel av krysseierskapet enn Erling Bjartnes. Den mer forsiktige utbyttepolitikk som Siv.ing. Erling Bjartnes har ført, har dessuten hatt som konsekvens at det i større grad er blitt bygd opp verdier i dette selskapet, og dette har gitt seg utslag i høyere verdi på aksjene.

- (31) Slik staten ser det, har avtalen om krysseierskap ingen forretningsmessig betydning for de to selskapene. Den økonomiske trygghet avtalen gir, er høyst usikker, da inntjeningen i begge selskapene er avhengig av hovedaksjonærene. Det forretningsmessige samarbeid mellom Geir Edvardsen og Erling Bjartnes har i det vesentlige vært begrenset til formidling av kundekontakter. Det har ikke vært noen felles markedsføring eller samarbeid om oppdrag, og formidlingen av kundekontakter har vært svært begrenset, og kunne ha vært gjennomført uten krysseierskap. Dersom Geir Edvardsen og Erling Bjartnes hadde bidratt noe av betydning for driften av den annens selskap, ville de ha blitt betraktet som aktive aksjonærer, og det skulle da uansett ha vært beregnet personinntekt i selskapene. Den omstendighet at Geir Edvardsen ved å eie 36 % av aksjene i Siv.ing. Erling Bjartnes AS har kunnet forhindre fusjon, er en nødvendig konsekvens av å eie så mange aksjer, og kan ikke gi krysseierskapsavtalen noen egenverdi utover den skattemessige.
- (32) Staten v/Akershus fylkesskattekontor har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Lagmannsrettens dom stadfestes.**
 2. **Staten v/Akershus fylkesskattekontor tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling finner sted.”**
- (33) *Mitt syn på saken*
- (34) Jeg er kommet til at anken ikke kan føre frem.
- (35) Ved skattereformen av 1992 ble det innført en ordning med at det i aksjeselskaper hvor aksjonærer som aktivt deltok i driften av selskapet, alene eller sammen med andre aktive aksjonærer eide minst to tredeler av aksjene i selskapet, eller hadde krav på minst to tredeler av selskapets utbytte, skulle fastsettes en personinntekt av selskapets overskudd. Bakgrunnen for denne ordningen – som har vært en del av det som vanligvis har vært omtalt som ”delingsmodellen” – var et ønske om større skattemessig nøytralitet mellom eierformer i næringslivet, og å motvirke skattemessig forskjellsbehandling mellom aksjonærer som arbeider i selskapet, og andre lønnsinntakere. Personinntektsdelen ble tilordnet de aktive aksjonærene og ble – med visse særregler – beskattet på samme måte som lønnsinntekt, mens kapitalinntektsdelen ble beskattet i selskapet etter en flat skattesats på 28 %.

- (36) Hovedvilkårene for beregning av personinntekt av overskudd i aksjeselskaper ble inntatt i skatteloven av 1911 § 58 første ledd første punktum. Per 1. januar 1999 lød bestemmelsen slik:

”For aksjonærer som deltar aktivt i driften av aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, og som alene eller sammen med andre aktive aksjonærer i selskapet direkte eller indirekte eier minst to tredjedeler av aksjene i selskapet eller direkte eller indirekte har krav på minst to tredjedeler av selskapets utbytte, fastsettes en personinntekt av selskapets inntekt.”

- (37) Med virkning fra 1. januar 2000 ble skatteloven av 1911 erstattet av skatteloven av 1999. Regelen i skatteloven av 1911 § 58 første ledd første punktum ble da videreført i skatteloven av 1999 § 12-10 første ledd bokstav c. Ved lovendring i 2005 ble den delingsmodell som ble innført ved skattereformen av 1992, avvirket med virkning fra og med inntektsåret 2006. Bestemmelsene om fastsettelse av personinntekt av overskudd i aksjeselskaper er derfor nå opphevd.
- (38) Siden Erling Bjartnes som den aktive aksjonær i Siv.ing. Erling Bjartnes AS og Geir Edvardsen som den aktive aksjonær i Hex AS bare eier 64 % av aksjene i disse selskapene, er det på det rene – og ikke omtvistet – at de vilkår som skatteloven av 1911 § 58 første ledd første punktum oppstilte for beregning av personinntekt, ikke er oppfylt. Spørsmålet er derfor om det kan fastsettes personinntekt for disse selskapene på grunnlag av den ulovfestede omgåelses- eller gjennomskjæringsregel i skatteretten.
- (39) Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori og består – slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år – av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglens formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, se Høyesteretts dom 17. oktober 2006 (Rt. 2006 side 1232) i Telenor-saken avsnitt 47 med henvisninger til tidligere rettspraksis.
- (40) Jeg behandler først *grunnvilkåret for gjennomskjæring*.
- (41) Det er etter dette et nødvendig vilkår for gjennomskjæring at skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor for disposisjonen. Ved avgjørelsen av om skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor, må det tas utgangspunkt i de samlede virkninger av disposisjonen. Den skatterettslige virkning må sammenholdes med andre virkninger. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, må den skatterettslige virkning fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor for skattyteren.
- (42) Bakgrunnen for at det avgjørende er hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på, er at formålet med gjennomskjæringsregelen er å forhindre omgåelse av skattereglene. Ved beskatningen skal privatrettslige disposisjoner som utgangspunkt bedømmes ut fra deres reelle innhold. Disposisjoner som er pro forma, skal ikke legges til grunn. Men selv om disposisjonen ikke kan tilsidesettes som pro forma-verk, kan den ikke kreves lagt til grunn for beskatningen dersom skattyteren ved disposisjonen tar sikte på å oppnå

skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål, jf. Telenor-dommen avsnitt 46. Det er tillatt å tilpasse seg skattereglene, men ikke å omgå eller utnytte disse i strid med det formål de har.

- (43) Som fremholdt i Telenor-dommen avsnitt 51, innebærer imidlertid dette ikke at den begrunnelse skattyteren har gitt for disposisjonen, uten videre skal legges til grunn. Hva som har vært den viktigste motivasjonsfaktor, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken. Dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelse er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor. I slike tilfeller må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham.
- (44) I den foreliggende sak er den skattebesparelse som Geir Edvardsen oppnår ved krysseierskapsavtalen, beregnet til ca. kr 200 000 for 1998 og ca. kr. 250 000 for 1999. For Erling Bjartnes er skattebesparelsen for 1999 beregnet til ca. kr 82 000. Avtalen om krysseierskap er inngått på ubestemt tid, og over år dreier det seg om meget betydelige skattebesparelser.
- (45) Fra Geir Edvardsens side er det hevdet at han overhodet ikke hadde noe skattemessig motiv for å inngå krysseierskapsavtalen, og at denne utelukkende er forretningsmessig begrunnet. Erling Bjartnes har derimot erkjent at han hadde et skattemessig motiv, men han har hevdet at dette ikke var det dominerende, og at hovedmotivet også for ham var forretningsmessig samarbeid.
- (46) Etter min oppfatning må det legges til grunn at det hovedsakelige motiv for begge var ønske om å spare skatt. Avtalen gir betydelige skattefordeler, mens de forretningsmessige virkninger er begrensede. De viktigste forretningsmessige motiv som har vært påberopt, er ønske om å dra nytte av hverandres kontaktnett, utveksle forretningsmessige erfaringer og ideer, og at den gjensidige rett til aksjeutbytte som fulgte av krysseierskapet, gav partene en form for økonomisk trygghet. Den fremtidige utvikling i begge selskaper var imidlertid i stor grad avhengig av hovedaksjonærene, og jeg kan derfor vanskelig se at avtalen gav noen særlig økonomisk trygghet. De øvrige forretningsmessige motivene er ikke knyttet til krysseierskapet. Hex AS leide kontorer hos Siv.ing. Erling Bjartnes AS, og dette gav rik anledning til å utveksle forretningsmessige erfaringer og ideer og formidle kundekontakter. Riktignok vil medeierskap i den annens selskap kunne virke som et incentiv til å formidle oppdrag til den annen. Den selvstendige effekt av dette må imidlertid etter min mening være svært begrenset. Det er skatteeffekten som er hovedsaken, og for begge parter må dette etter min mening ha vært hovedmotivet for etableringen av krysseierskapet.
- (47) Geir Edvardsen har som begrunnelse for at han ikke kunne ha noe skattemessig motiv, vist til at før krysseierskapet ble etablert, eide Edvardsens søster, Britt Edvardsen, 35 % av aksjene i Hex AS. Hun deltok ikke aktivt i selskapets drift, og dersom dette forholdet hadde fortsatt, skulle det ikke ha vært beregnet noen personinntekt i selskapet. Jeg kan imidlertid ikke se at dette kan være til hinder for at krysseierskapsavtalen er skattemessig motivert. Så lenge Geir Edvardsens søster var aksjonær i Hex AS, måtte han avgi 35 % av aksjeutbyttet i selskapet til henne. Gjennom avtalen om krysseierskap fikk Geir Edvardsen beholde skattefordelen samtidig med at utbetalingen av utbytte til Erling Bjartnes ble kompensert med at Edvardsen fikk rett til utbytte fra hans selskap. Etter min

oppfatning må dette ha vært den klart viktigste årsak til at Geir Edvardsen inngikk avtalen om krysseierskap, og denne avtalen må derfor også for hans vedkommende anses hovedsakelig skattemessig motivert.

- (48) Jeg går så over til spørsmålet *om det vil stride mot skattereglenes formål å legge krysseierskapsavtalen til grunn for beskatningen.*
- (49) Som jeg tidligere har redegjort for, var formålet med ordningen med beregning av en personinntektsdel av overskudd i aksjeselskaper å skape større skattemessig nøytralitet mellom eierformer i næringslivet, og å motvirke skattemessig forskjellsbehandling mellom aksjonærer som arbeider i selskapet, og andre lønnsinntakere. Når ordningen ikke bare ble gjort gjeldende i selskaper hvor de aktive aksjonærene eide alle aksjene, var det fordi det da lett ville åpne seg omgåelsesmuligheter. Det heter om dette i Ot.prp. nr. 35 Skattereformen 1992, side 252–253:

”En kan eksempelvis tenke seg at den aktive eneaksjonæren avhender et forholdsvis ubetydelig antall aksjer for derved å unngå at selskapets overskudd deles. Aksjonæren vil i dette tilfellet måtte gi avkall på en begrenset del av selskapets overskudd, men denne ulempen vil mer enn oppveies av fordelene ved at han får sin gjenværende overskuddsandel skattlagt som kapitalinntekt. Med de skattesatser departementet foreslår, går grensen for når en slik tilpasning ikke lenger er skattemessig lønnsom når aksjonæren har gitt avkall på mellom en fjerdedel og en tredjedel av selskapets overskudd.

...

Departementet er kommet til at grensen for hvilke selskaper som skal deles, i utgangspunktet bør fastsettes på grunnlag av den aktive aksjonærs andel av selskapets totale aksjekapital. Eierandelen gir normalt uttrykk for aksjonærens økonomiske og forvaltningsmessige innflytelse i selskapet. Departementet foreslår således at overskuddet i aksjeselskaper deles hvor aksjonæren eier minst to tredjedeler av aksjene i selskapet.

...

Etter departementets oppfatning er det kombinasjonen av den aktive aksjonærens økonomiske interesser og forvaltningsinteresser i selskapet som begrunner de foreslåtte regler om deling. Det kan imidlertid forekomme at aksjonæren eier mindre enn to tredjedeler av selskapets aksjer, men etter vedtektsbestemmelse eller aksjonæravtale har rett til en høyere andel av selskapets utbytte enn eierandelen skulle tilsi. I slike tilfeller vil aksjonæren ofte likevel ha en betydelig forvaltningsinteresse i selskapet, særlig hvor han eier minst halvparten av aksjene. Aksjonæren vil normalt være i en slik posisjon at såvel arbeidsinntekt som avkastning på innskutt kapital kan tas ut som utbytte, da han likevel oppbærer den vesentlige del av det utdelte utbytte. Det er dessuten tenkelig at reglene om deling forsøkes omgått, ved at den aktive aksjonæren avhender en mindre andel av aksjene til en tredjemann med den hensikt å unngå deling, og at han forbeholder seg retten til den samme andel av utbyttet som før aksjene ble avhendet. Departementet foreslår derfor at selskapets overskudd også deles hvor en aktiv aksjonær har rett til minst to tredjedeler av det utdelte utbytte i selskapet.”

- (50) Departementet nevner ikke at regelen om at de aktive aksjonærene måtte eie minst to tredjedeler av aksjene i selskapet, kunne bli søkt omgått ved avtaler om krysseierskap. Ved at hovedaksjonærene i to selskaper som har omtrent samme verdi og som gir omtrent samme avkastning, inngår avtale om krysseierskap hvor de er mindretallsaksjonærer i hverandres selskaper, kan hovedaksjonærene i realiteten sikre seg full utbytterett ved å eie mindre enn to tredjedeler av selskapet. Dersom krysseierskapsavtale er hovedsakelig

skattemessig motivert, må den etter min mening normalt anses å stride mot formålet med reglene om fastsettelse av personinntekt i aksjeselskaper. Som påpekt av Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett (2003), side 99 kan det som hovedregel ikke være illojalt å tilpasse seg en kvantitativ skatterettslig grense selv om tilpasningen er hårfin, så lenge den er reell. Når en krysseierskapsavtale som er hovedsakelig skattemessig motivert, normalt ikke kan legges til grunn for beskatningen, er det imidlertid ikke fordi skattyteren ved å avstå en mindretallsaksjepost har tilpasset seg en kvantitativ skatterettslig grense, men fordi han ved å motta en tilsvarende aksjepost i det annet selskap, nøytraliserer den reelle virkningen av den første kvantitative begrensningen.

- (51) Fra skattyternes side har det vært vist til at det krysseierskap vi her står overfor, ikke bare har hatt skatterettslig virkning. Både Hex AS og Siv.ing. Erling Bjartnes AS har fått flere oppdrag som er blitt formidlet av det annet selskap, og de utbytter som er blitt utbetalt, har ikke korrespondert med hverandre beløpsmessig. Dessuten har Siv.ing. Erling Bjartnes AS måttet takke nei til to fusjonstilbud fordi Geir Edvardsen har gått imot.
- (52) Ut fra de opplysninger som foreligger, må det legges til grunn at krysseierskapet ikke bare har hatt skatterettslige virkninger. Den gjensidige oppdragsformidling som har funnet sted, kan imidlertid bare i liten grad anses knyttet til de posisjoner som Erling Bjartnes og Geir Edvardsen har hatt som mindretallsaksjonærer i hverandres selskaper. Disse fordelene må etter min mening først og fremst anses knyttet til kontorfellesskapet.
- (53) Jeg finner heller ikke å kunne legge noen vekt på at Siv.ing. Erling Bjartnes AS har måttet avslå fusjonstilbud fordi Geir Edvardsen har gått imot. Det at Edvardsen ved å eie 36 % av aksjene i Siv.ing. Erling Bjartnes AS har vært i posisjon til å forhindre fusjon, har vært en nødvendig – uønsket – konsekvens av krysseierskapet. Etter min mening kan dette ikke tillegges særlig vekt ved vurderingen av om krysseierskapsavtalen skal anses som stridende mot skattereglenes formål. Det at et forsøk på å omgå skatterettslige regler gir visse ulemper, kan ikke redde omgåelsesforsøket fra gjennomskjæring.
- (54) Det er også riktig at utbytteutbetalingene fra de to selskapene ikke har korrespondert med hverandre beløpsmessig. Erling Bjartnes har i perioden fra 1993 til 2004 til sammen mottatt kr 556 000 mer i utbytte fra Hex AS enn det Geir Edvardsen har mottatt fra Siv.ing. Erling Bjartnes AS. Dette har imidlertid ikke vært unaturlig, da Hex AS som følge av at selskapet har hatt færre driftsmidler og færre ansatte enn Siv.ing. Erling Bjartnes AS, ville ha hatt en høyere beregnet personinntekt enn Siv.ing. Erling Bjartnes AS. Geir Edvardsen har derfor hatt en større skattefordel av krysseierskapet enn Erling Bjartnes. Men selv om man ser bort fra dette, kan jeg ikke se at den omstendighet at selskapene har ført noe forskjellig utbyttepolitikk, kan medføre at krysseierskapet får karakter av en lojal tilpasning til skattelovens regler om beregnet personinntekt av overskudd i aksjeselskaper. Dersom krysseierskapsavtalen skal legges til grunn for beskatningen, vil begge parter få betydelige skattemessige fordeler som det ut fra formålet med reglene om beregning av personinntekt av overskudd i aksjeselskaper ikke er reelt grunnlag for.
- (55) Min konklusjon blir etter dette at skatteligningene for Hex AS for inntektsårene 1998 og 1999 og skatteligningen for Siv.ing. Erling Bjartnes AS for inntektsåret 1999 er gyldige, og at staten derfor må frifinnes.

- (56) Siv.ing. Erling Bjartnes AS og Hex AS ble ved lagmannsrettens dom pålagt å betale saksomkostninger for lagmannsretten, men ikke for tingretten. Staten har påstått lagmannsrettens dom stadfestet og krevd saksomkostninger for Høyesterett. Avgjørelsen har ikke budt på tvil, og etter min mening må den skatterettslige behandling av krysseierskapsavtaler i hovedsak anses avklart gjennom Høyesteretts dom i Rt. 1998 side 1771 (Essem-dommen). Selv om Høyesteretts dom i den foreliggende sak bidrar til ytterligere rettsavklaring, finner jeg ikke tilstrekkelig grunn til å fritta de ankende parter fra å betale statens omkostninger for lagmannsretten og Høyesterett, jf. tvistemålsloven § 180 første ledd.
- (57) Statens omkostninger for Høyesterett fastsettes i henhold til innlevert omkostningsoppgave til kr 137 500. Av dette beløp utgjør kr 110 000 salær til statens prosessfullmektig og kr 27 500 merverdiavgift. I samsvar med tvistemålsloven § 178 andre ledd pålegges de ankende parter solidaransvar for omkostningene.
- (58) For det tilfelle at de ankende parters plikt til å betale saksomkostninger skulle bli misligholdt, har staten krevd dom for forsinkelsesrente. Kravet må tas til følge, se forsinkelsesrenteloven § 2, jf. § 3 første ledd første punktum.
- (59) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler Siv.ing. Erling Bjartnes AS og Hex AS – én for begge og begge for én – til staten v/Akershus fylkesskattekontor 137 500 – etthundreogtrettisjutusenfemhundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.

- (60) Kst. dommer **Sverdrup:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (61) Dommer **Stabel:** Likeså.
- (62) Dommer **Matningsdal:** Likeså.
- (63) Dommer **Tjomsland:** Likeså.

(64) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler Siv.ing. Erling Bjartnes AS og Hex AS – én for begge og begge for én – til staten v/Akershus fylkesskattekontor 137 500 – etthundreogtrettisjutusenfemhundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.

Riktig utskrift bekreftes: