



NORGES HØYESTERETT

Den 21. desember 2007 avsa Høyesterett dom i

HR-2007-02152-A, (sak nr. 2007/698), sivil sak, anke,

Staten v/Rogaland fylkesskattekontor (Regjeringsadvokaten
v/advokat Erlend Haaskjold)

mot

Drilling Supervision Consulting AS (advokat Ivan Skjæveland – til prøve)

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

- (1) Kst. dommer **Sverdrup**: Saken gjelder prøving av Ryfylke overligningsnemnds vedtak 9. mars 2005. Spørsmålet er om skattyteren har krav på fradrag ved inntektsbeskatningen for beløp betalt for aksjer som ikke er blitt overført, jf. skatteloven § 6-1 og § 6-2.
- (2) Drilling Supervision Consulting AS (DSC) driver konsulentvirksomhet i offshorebransjen. Selskapet inngikk avtaler om kjøp av aksjer i utenlandske aksjeselskap via to meglerfirmaer kalt Price Warner Company Limited og International Investment Group i perioden 2000 til 2002. DSC betalte til sammen 671 264 kroner til de to meglerfirmaene, men mottok aldri noen aksjer. Det er på det rene at DSC var utsatt for svindel, og at pengene er tapt.
- (3) Ved ligningen for 2002 krevde DSC fradrag for tap på aksjer med 671 264 kroner. Skattyter ble varslet av Ryfylke ligningskontor om at fradraget ikke ville bli godtatt, og ved Ryfylke ligningsnemnds vedtak 8. desember 2004 ble inntekten økt med et beløp tilsvarende det selskapet hadde krevd fradrag for. I begrunnelsen heter det blant annet:

”Det er klart uriktig at § 6-1 gir hjemmel for fradrag for utgifter til *forsøk* på å oppnå en inntekt. Da oppstår en asymmetrisk situasjon, fordi det ikke er en korresponderende inntekt til utgiften. Skattyteren står da igjen med et tap, og hvis han skal kunne føre tapet til fradrag i andre inntekter, må det være på grunnlag av skattelovens særlige bestemmelser om tapsfradrag – som redegjort ovenfor”.

- (4) Ryfylke overligningsnemnd stadfestet vedtaket 9. mars 2005. Nemnda hadde ikke noe å bemerke til DSCs påstand om at det hadde skjedd en oppofrelse, og var også enig i at det ikke var et absolutt krav at pådratte kostnader var hensiktsmessige eller formålstjenelige. Overligningsnemnda pekte på at det i denne saken høyst sannsynlig dreide seg om en svindel – og ikke om en risikofylt investering, hvor egnethet til å gi overskudd kunne vurderes. Videre heter det:
- ”I denne saken har vi ikke en korresponderende inntekt å måle kostnadene mot. Objektivt sett er kostnaden derfor ikke pådratt for å erverve inntekt. Dette selv om selskapet/Terje Jones var i god tro ved ”kjøpet” av aksjer. Overligningsnemnda konkluderer dermed med at fradrag ikke kan gis etter skattelovens § 6-1.”**
- (5) Overligningsnemnda la til grunn at den andre parten ikke hadde oppfylt sin del av avtalen, slik at DSC hadde en fordring lik utbetalt beløp. Under henvisning til § 6-2 fant nemnda at tap på denne fordringen ikke kunne fradragføres fordi den ikke hadde tilknytning til virksomheten.
- (6) Ved stevning til Ryfylke tingrett 18. juli 2005 krevde DSC at overligningsnemndas vedtak ble kjent ugyldig.
- (7) Ryfylke tingrett avsa 3. april 2006 dom med slik domslutning:
- ”1. Ryfylke overligningsnemnds vedtak av 9. mars 2005 oppheves.**
- 2. Staten ved Rogaland fylkesskattekontor skal betale saksomkostninger til Drilling Supervision Consulting AS med kroner 74.225 – syttifiretusentohundreogtjuefem – innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse, med tillegg av rente som fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven § 3, 1. ledd fra forfall til betaling skjer.”**
- (8) Tingretten fant at skatteloven § 6-1 ga rett til fradrag for beløpet. Etter tingrettens oppfatning dreide det seg her ikke om tap på fordring, da selgerens mislighold ikke var et betalingsmislighold.
- (9) Staten v/Rogaland fylkesskattekontor anket til Gulating lagmannsrett. Lagmannsretten avsa 28. februar 2007 dom med slik domsslutning:
- ”1. Ryfylke tingretts dom av 03.04.2006 vert stadfesta.**
- 2. Staten v/Rogaland fylkesskattekontor skal innan 2 – to – veker frå forkynning av domen betala saksomkostnader for lagmannsretten til Drilling Supervision Consulting AS med kr 43 750 – kronerførtitretusensjuhundreogfemti 00/100 – med tillegg av rente etter forseinkingsrentelova frå domsforfall til betaling finn stad.”**
- (10) I likhet med tingretten fant lagmannsretten at vilkårene for fradrag etter skatteloven § 6-1 var oppfylt. Det forelå heller ingen slike særegne forhold som tilsa at de inngåtte avtalene objektivt sett ikke var egnet til å oppnå inntekter.
- (11) Staten v/Rogaland fylkesskattekontor har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen. Staten har for Høyesterett ikke opprettholdt en anførsel om at fradrag ikke kan kreves fordi utbetalingene fra DSC ikke var objektivt egnet til å

innvinne skattepliktig inntekt. For øvrig står saken i samme stilling for Høyesterett som for tidligere instanser.

- (12) Den ankende part – *Staten v/Rogaland fylkesskattekontor* – har i korte trekk anført:
- (13) Lagmannsretten tar feil når retten finner at hovedregelen om fradragsrett i skatteloven § 6-1 er anvendelig i saken. Det følger klart av skatteloven § 6-2 at omfanget av fradragsretten for tap er forskjellig i og utenfor virksomhet. I bestemmelsens første ledd gis det fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekt både i og utenfor virksomhet etter de nærmere reglene i kapittel 9. I bestemmelsens annet ledd utvides fradragsretten i forhold til første ledd, ved at det *i virksomhet* gis fradrag for alt tap. Utenfor virksomhetstilfellene må fradragsretten for tap derfor anses uttømmende regulert i § 6-2 første ledd og kapittel 9. Dermed begrenses den retten til fradrag som ellers måtte følge etter § 6-1.
- (14) Det er på det rene at tapet ikke er lidet i virksomhet, da forsøket på aksjekjøp ikke hadde sammenheng med den konsulentvirksomheten som DSC drev. Dette er heller ikke bestridt av DSC. Vilkårene for fradrag etter § 6-2 annet ledd er da ikke oppfylt.
- (15) Det tapet som er lidet, er et tap på en utestående fordring – og ikke på aksjeerverv, slik ankemotparten hevder. Det beløpet som DSC betalte, gikk rett i lommen på de påståtte meglerselskapene. Overligningsnemnda betegner det som svindel, og det karakteristiske for svindel er at det aldri var meningen at det skulle ytes noen aksjer til gjengjeld. Det er altså ikke snakk om noen mislykket investering, for da vil transaksjonen være gjennomført. Når man utsettes for svindel, er det beste man kan håpe på, å få det opprinnelige beløpet tilbake – det er med andre ord tale om en fordring i utgangspunktet. Det karakteristiske ved en svindel er at det ikke *kan* bli noe overskudd, og da er det heller ikke rom for en vurdering av om kostnaden var uegnet til formålet. Dette er bakgrunnen for at staten har frafalt anførselen fra lagmannsretten om at utbetalingene fra DSC objektivt sett ikke var egnet til å innvinne skattepliktig inntekt. Dommen i Rt. 1981 side 256 (Bjerke Pedersen) gir heller ingen støtte til DSCs anførsel om utvidet fradragsrett. Saksforholdet gjaldt der en avtale som etter sin art var risikopreget, og dessuten lå saksforholdet nær opp til et ordinært virksomhetstilfelle.
- (16) Det følger som nevnt motsetningsvis av § 6-2 annet ledd at tap på fordringer er begrenset til virksomhetstilfellene, og at tap på fordringer utenfor virksomhet dermed ikke gir grunnlag for fradragsrett etter § 6-1.
- (17) Slik er bestemmelsen også forstått i praksis og teori, jf. Skattelovkommentaren 2003/2004 side 412, hvor det sies at den ”alminnelige fradragsregel i § 6-1 første ledd antas ikke å gjelde kapitaltap”. At kapitaltap vedrørende finansobjekter, herunder fordringer, ikke gir fradragsrett etter hovedregelen om fradrag er også antatt av Aarbakke, Skatt på inntekt, 1990 side 267.
- (18) Skatteloven § 6-2 annet ledd er uttømmende innenfor sitt område. Den begrenser derfor den fradragsrett for tap som ellers måtte følge etter § 6-1. Lagmannsretten tar derfor feil når retten finner at bestemmelsen i skatteloven § 6-1 første ledd første punktum gir hjemmel for utvidet fradragsrett i tapstilfellene. I praksis står dette ikke i motstrid til Zimmers uttalelse i Lærebok i skatterett, 2005 side 200–201, som lagmannsretten og tingretten viser til. Selv om det der i prinsippet åpnes for at tap utenfor virksomhet kan gi

fradragsrett etter § 6-1, vil tilknytningskravet fort føre til at man er over i virksomhetstilfellene, og dermed blir det ingen forskjell i realiteten.

- (19) Reelle hensyn taler også for en slik lovforståelse. Dersom fordringen hadde vært realisert med tap, ville tapet ikke kunne fradragsføres ”utenfor virksomhet”, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1, jf. § 9-4. De samme hensynene som ligger bak denne regelen, gjør seg gjeldende der fordringen ikke er realisert, men hvor det finnes et endelig konstaterbart tap, slik som i vårt tilfelle. I forarbeidene vises det til at slike fordringer sjelden gir gevinst, slik at det i praksis blir snakk om å fradragsføre tap. Det pekes videre på at det er vanskelig å kontrollere at det foreligger et realisasjonstap, jf. Ot.prp. nr. 11 (1990–1991) side 14. Dersom endelig konstaterbart tap på fordring kan fradragsføres utenfor virksomhet, vil de samme kontrollproblemene oppstå – det vil være enkelt for skattytere å skaffe seg betydelige fradrag ved for eksempel å gi seg ut for å være offer for svindel.
- (20) DSC kan heller ikke få medhold i sin subsidiære påstand om at aksjene er realisert, slik at fradragsretten følger av skatteloven § 10-31. DSCs tap gjelder ikke realisasjon, da selskapet aldri oppnådde noen eierposisjon til aksjene.
- (21) Staten v/Rogaland fylkesskattekontor har nedlagt slik påstand:
- ”1. Staten v/Rogaland fylkesskattekontor frifinnes.
 2. Staten v/Rogaland fylkesskattekontor tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling skjer.”
- (22) Ankemotparten – *Drilling Supervision Consulting AS* – har i korte trekk anført:
- (23) Lagmannsretten har kommet til et riktig resultat når retten finner at DSC har rett til fradrag i inntekten for kostnader i forbindelse med forsøket på aksjekjøp, jf. skatteloven § 6-1.
- (24) Spørsmålet i saken har intet med tap på fordring å gjøre, slik staten hevder. Staten ser de faktiske forholdene utelukkende fra svindlerens ståsted, mens det skatterettslig sett må bedømmes fra DSCs synsvinkel. Selskapet har snarere et krav på aksjene enn en fordring mot svindlerne.
- (25) Begge vilkårene for fradragsrett etter § 6-1 er oppfylt. Det må for det første være en oppofrelse av en fordel, jf. lovens uttrykk om at kostnad må være pådratt. Normalt – når det betales for aksjer – blir aksjene overført til kjøper. Kjøper får derfor ikke noe fradrag for kjøpesummen, da det bare har skjedd en ombytting av verdier. Fradraget får han først når aksjene selges. Dette er særskilt regulert i egne bestemmelser i skatteloven, men følger også av hovedregelen i § 6-1. Et tap kan også være en kostnad etter § 6-1. Men et verdifall på objekter – kapitaltap – vil ikke være oppofret før det foreligger realisasjon. Men når det, som i denne saken, konstateres at kjøper er svindlet, og det dermed ikke foreligger noen aksjer, og da heller ikke noen ombytting av verdier, har oppofrelsen allerede skjedd når svindelen konstateres. Overligningsnemnda legger også til grunn at det har skjedd en oppofrelse.
- (26) Hensikten med å erverve disse aksjene var å oppnå en skattepliktig gevinst ved salg av aksjene samt aksjeutbytte, og lovens tilknytningskrav må derfor anses oppfylt.

Tilknytningen blir ikke mindre fordi man blir svindlet. Også mislykkede forsøk på inntektserverv gir rett til fradrag. Det kreves ikke at kostnaden er hensiktsmessig eller nødvendig.

- (27) Når begge vilkårene i § 6-1 er oppfylt, er dette tilstrekkelig til å konstatere at fradragsrett foreligger. Utgangspunktet er at de etterfølgende reglene ikke begrenser hovedregelen i § 6-1. At § 6-2 annet ledd ikke innsnevrer hovedregelen, underbygges også av ordlyden i § 6-1 første ledd annet punktum, der det bare vises til §§ 6-10 til 6-32 som mulige innskrenkninger/utvidelser av fradragsretten – og ikke til § 6-2.
- (28) Reelle hensyn taler for fradragsrett i dette tilfellet. Symmetrihensynet som ligger bak fradragsregelen i § 9-4, tilsier at man også får fradrag for ervervskostnader. Tilknytningen er den samme i vårt tilfelle, som ved realisasjon. Dette er kun et periodiseringsspørsmål.
- (29) Subsidiært anføres at fradrag kan foretas etter regelen om tap ved realisasjon av aksjer i skatteloven § 10-31. For at DSC skal anses som eier, er det tilstrekkelig at det er inngått en avtale, se for eksempel § 9-3 annet, fjerde og sjette ledd. Realisasjon kan skje ved tap, ødeleggelse og tilintetgjørelse, jf. § 9-2 første ledd bokstav f, slik at også dette vilkåret er oppfylt.
- (30) Atter subsidiært – for det tilfellet at tapet anses for et tap på utestående fordring – anføres at tilknytningskravet i § 6-1 likevel er oppfylt. Under enhver omstendighet kan det gjøres fradrag for tapet etter § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3.
- (31) Lagmannsretten reduserte salærkravet fra DSCs prosessfullmektig. Det er ikke grunnlag for en slik reduksjon.
- (32) Drilling Supervision Consulting AS har nedlagt slik påstand:
- ”Gulating lagmannsretts dom av 28.02.2007 stadfestes.”**
- (33) *Jeg er kommet til at anken ikke fører frem.*
- (34) DSC har lidt et tap i forbindelse med forsøket på å erverve aksjer, og spørsmålet er om selskapet har fradragsrett i inntekten for dette tapet.
- (35) Skattelovens kapittel 6 inneholder tre ”Fellesregler for fradrag”: en hovedregel om fradrag i § 6-1, en regel om tap i § 6-2 og en regel om underskudd i § 6-3. Tapsregelen lyder:
- ”§ 6-2. Tap**
(1) Det gis fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet, etter de nærmere regler og med de begrensninger som følger av kapittel 9.
- (2) Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.”**
- (36) Det tapet som DSC led, tilfredsstillende ikke kravene til fradrag for realisasjonstap, jf. § 6-2 første ledd og § 10-31 annet ledd. Et av vilkårene for fradrag er at aksjene er realisert, jf. § 9-2 første ledd. Et slikt krav forutsetter at DSC har vært eier av aksjene, og noen slik eierposisjon har selskapet ikke hatt.

- (37) Etter § 6-2 annet ledd gis det fradrag for ”annet tap i virksomhet”. Partene er enige om at DSCs forsøk på aksjekjøp ikke hadde tilknytning til den virksomheten DSC drev.
- (38) Når tapet ikke er pådratt ”i virksomhet”, jf. § 6-2 annet ledd, blir spørsmålet om tapet kan trekkes fra i inntekten etter hovedregelen om fradrag:

”§ 6-1. Hovedregel om fradrag

(1) Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32.

(2) Det gis ikke fradrag for private kostnader for skattyteren selv eller dennes familie, herunder kostnader til bolig, mat og underhold.”

- (39) To vilkår må være oppfylt for fradrag etter bestemmelsens første ledd. Skattyter må for det første ha pådratt seg en kostnad, dvs. en formuesoppgivelse. Det er videre et krav om tilknytning mellom oppgifelsen og en skattepliktig inntekt.
- (40) Staten anfører at den adgangen til fradrag for tap som måtte foreligge etter § 6-1, begrenses av tapsregelen i § 6-2, som må være uttømmende innenfor sitt område. Staten mener videre at det tapet som er lidt i saken, er et tap på utestående fordring. Anførlene fra statens side knytter seg i stor grad til spørsmålet om tap på fordring kan føres til fradrag utenfor virksomhet.
- (41) Det er ikke nødvendig for meg å ta stilling til om det kan gis fradrag for tap på fordring utenfor virksomhet, da jeg ikke finner at DSC har lidt noe slikt tap i denne saken.
- (42) Årsaken til tapet var at DSC ikke fikk noen motytelse i form av aksjer fra meglerfirmaene, og at selskapets egen ytelse – forhåndsbetalingen – dermed gikk tapt. Etter mitt syn er det ikke treffende å karakterisere dette tapet som et tap på fordring, slik staten gjør. At det som følge av mislighold, uredelighet eller bedragersk opptreden fra en kontraktsparts side, senere oppstår en fordring på tilbakebetaling eller erstatning, medfører ikke at selve tapet naturlig kan karakteriseres som et tap på fordring. En fordring vil normalt være en følge av tapet, men utgjør ikke selve tapet. I denne saken er det selskapets penger – forhåndsbetalingen – som gikk tapt. At meglerne sannsynligvis aldri hadde til hensikt å overføre aksjene, kan etter mitt syn ikke føre til noen annen synsmåte.
- (43) I denne saken har DSC lidt et formuestap, og også for slike tap oppstår spørsmålet om bestemmelsen i § 6-2 annet ledd skal tolkes antitetisk. Staten anfører at adgangen til å benytte § 6-1 som hjemmel er stengt når tapet er lidt utenfor virksomhet.
- (44) Jeg kan ikke se at ordlyden i § 6-1 og § 6-2 sett i sammenheng, taler for en slik fortolkning. Bestemmelsen i § 6-2 annet ledd er formulert som en generell adgang til fradrag for tap. Det er åpenbart at en slik regel må begrenses til virksomhetstilfellene – utenfor virksomhet måtte man ha stilt opp et krav om tilknytning. Avgrensningen kan derfor ikke tas som uttrykk for at fradragsrett utenfor virksomhet skal være avskåret også der hjemmel for slikt fradrag finnes i andre bestemmelser. Det er en flytende overgang mellom ”kostnad” og ”tap”, og jeg kan ikke se reelle grunner som tilsier at fradragsrett for tap skal være avskåret etter § 6-1, når vilkårene først er oppfylt. De

kontrollproblemene som staten mener vil følge i kjølvannet av en slik lovforståelse, gjør seg ikke gjeldende med spesiell styrke innenfor dette området.

- (45) Jeg finner støtte for dette synet i teorien. I sin Lærebok i skatterett, 2005 skriver Zimmer blant annet følgende om dette på side 200–201:
- ”For (endelig konstatert) tap i virksomhet er fradragsrett uttrykkelig lovfestet i sktl. § 6-2, 2. ledd, men den alminnelige fradragsregelen i sktl. § 6-1, 1. ledd, 1. punktum omfatter også slikt tap. Regelen om tapsfradrag er dermed ikke begrenset til å gjelde i virksomhet.”**
- (46) Også Aarbakke gir uttrykk for at kostnadsbegrepet kan omfatte tap, jf. Skatt på inntekt, 1990 side 244–246.
- (47) Tilknytningskravet i § 6-1 vil nok sjelden være oppfylt der skattyter passivt pådrar seg et tap utenfor virksomhet, men dette taler ikke for at adgangen til fradrag skal være stengt, når vilkårene unntaksvis er oppfylt.
- (48) Spørsmålet blir etter dette om DSCs tap kan anses som en ”kostnad som er pådratt for å erverve” skattepliktig inntekt, jf. § 6-1.
- (49) Kravet om at det er pådratt en ”kostnad”, innebærer som nevnt at det må ha skjedd en formuesoppofrelse på skattyters hånd. Dette vilkåret er oppfylt, da DSC har lidt et formuestap. Også overligningsnemnda fant at det hadde skjedd en oppofrelse.
- (50) Spørsmålet blir om det er tilstrekkelig tilknytning mellom oppofrelsen og en skattepliktig inntekt. I denne saken – hvor oppofrelsen består i et påført tap – kan det umiddelbare formål med oppofrelsen ikke sies å være inntektserverv. Hensikten var tvert om at forhåndsbetalingen skulle oppveies av en motytelse i form av aksjer, som skulle gi utbytte, og først ved et senere salg oppofres for å fremskaffe gevinst. Når dette ikke lot seg gjennomføre, er det etter mitt syn naturlig å se oppofrelsen i en noe større sammenheng. Selskapets formål med forsøket på aksjeerverv var å oppnå en skattepliktig inntekt, og denne kunne ikke oppnås uten at det skjedde en utbetaling fra selskapets side. Som lagmannsretten påpeker, er det ikke til hinder for fradrag at kostnaden rent faktisk ikke leder til inntekt. Jeg legger i den forbindelse vekt på at forsøket på aksjeerverv var kommet langt. DSC hadde oppfylt sin del av avtalen og utbetalt vederlag for aksjene. Jeg legger også vekt på at det tilsynelatende dreide seg om et seriøst utenlandsk meglerfirma. Bankforbindelsen til DSC – Sparebanken Rogaland – kontrollerte de aktuelle meglerfirmaene for DSC, uten at det fremkom noe som ga DSC grunn til å avstå fra de planlagte aksjekjøpene. Etter mitt syn er tilknytningskravet oppfylt i denne saken.
- (51) Jeg er etter dette kommet til at DSC har krav på fradrag i inntektstiligningen for 2002 for det beløp selskapet har betalt for aksjene.
- (52) Statens anke har vært forgjeves, og jeg finner at DSC må tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten etter tvistemålsloven § 180 første ledd. For Høyesterett har DSC fått oppnevnt prosessfullmektig på det offentliges bekostning, og det blir derfor ikke tilkjent saksomkostninger for Høyesterett.
- (53) Lagmannsretten reduserte salærkravet fra DSCs prosessfullmektig fra 64 750 kroner til 43 750 kroner, da retten fant at timesatsen på 1 850 kroner var så vidt høy, at den måtte

reflektere en særskilt kompetanse som tilsa et mindre tidsforbruk enn de 3,5 arbeidsdager som lå til grunn for kravet. Prosessfullmektigen har opprettholdt saksomkostningskravet. Jeg finner ikke at salæret er urimelig høyt, og tilkjenner 64 750 kroner inkludert merverdiavgift i saksomkostninger for lagmannsretten.

(54) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 1, stadfestes.
2. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler staten v/Rogaland fylkesskattekontor til Drilling Supervision Consulting AS 64 750 – sekstifiretusensyhundreogfemti – 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.

(55) Dommer **Endresen**: Jeg er kommet til samme resultat som førstvoterende, men med en noe annen begrunnelse.

(56) Jeg er enig i at saken ikke gjelder spørsmål om fradrag for tap på fordring. Det tap ankemotparten er påført er resultatet av et bedrageri. Det at det som en refleks av den straffbare handling oppstår et krav mot den ansvarlige, kan etter omstendighetene føre til et redusert tap, men endrer ikke noe med hensyn til tapets karakter.

(57) Det er etter mitt syn heller ikke noe spørsmål om det foreligger oppofrelse. Tapet er oppstått ved kontant betaling, og det er ikke noen motpost til utbetalingen. At det har skjedd en oppofrelse er da også akseptert av overligningsnemnden.

(58) Når overligningsnemnden er kommet til at det ikke er fradragsrett for tapet, skyldes det at tapet er resultatet av en svindel. Med dette som utgangspunkt konkluderer overligningsnemnden at kostnaden objektivt sett ikke er pådratt for å erverve inntekt, og at det da ikke er fradragsrett selv om ”kjøpet” av aksjer ble gjort i god tro. Denne slutning bygger etter mitt syn på en uriktig forståelse av skatteloven § 6-1 første ledd.

(59) Det følger av en langvarig praksis at næringsdrivende gis fradrag for tap forårsaket ved tyveri, underslag eller bedrageri. Det oppstilles i teorien gjerne det vilkår at tapet skal være lidt i næring, men det ligger ikke annet i dette enn at de midler skattyteren er fravendt må være en del av kapitalgrunnlaget for virksomheten som ikke er skilt ut fra denne, jf. Rt. 1934 side 1020 og Rt. 1936 side 326.

(60) Det vil ved slike passivt pådratte omkostninger normalt ikke være noen egenvilje hos skattyteren som kan vurderes. Det er heller ikke ansett nødvendig for å konstatere fradragsrett.

(61) I bedrageritilfellene vil det ofte kunne konstateres hva siktemålet var ved den utbetaling skattyteren er blitt forledet til, men etter mitt syn vil det som utgangspunkt heller ikke i disse tilfellene være grunnlag for å avgrense fradragsretten avhengig av på hvilken måte bedrageriet er gjennomført. Det er ikke noen grunn til at fradragsretten skal bedømmes

annerledes når bedrageriet gjennomføres slik at skattyteren ikke på noe tidspunkt blir eier av aksjene, enn om bedrageriet gjennomføres slik at aksjene ble overført til tredjemann etter at de først hadde vært skattyterens.

- (62) Det er etter mitt syn også klart at det ikke er grunnlag for å sondre etter om det skattyteren ble forledet til å forvente som motytelse, er aksjer eller en ytelse som forutsetningsvis ville ha vært direkte fradragsberettiget. Når siktemålet med ”investering” i aksjer er å oppnå en skattepliktig inntekt, følger fradragsretten for tap, av symmetriprinsippet. Overligningsnemnden legger da også til grunn ”at dersom aksjer var mottatt og senere blitt solgt, ville eventuell gevinst være skattepliktig og tap fradragsberettiget”. Om spørsmålet om fradragsrett kan stille seg annerledes når den gevinst skattyteren tok sikte på å oppnå ikke ville være skattepliktig, behøver jeg ikke å ta stilling til.
- (63) Det er forøvrig forutsatt i praksis, jf. Rt. 1981 side 256, at en investering på tross av at skattyterens siktemål er å oppnå en skattepliktig gevinst, objektivt sett kan være så klart uegnet til å skape inntekt at fradrag for tap må nektes. På samme måte som det ved økonomisk aktivitet må sondres mellom hobbyvirksomhet og virksomhet etter skatteloven, går det trolig en grense for hvilke aksjeinvesteringer som kan anses å gi reell mulighet for fremtidig inntekt ved utbytte eller gevinst. I slike tilfeller ville det om investeringen ble gjort, ikke være grunnlag for fradrag for tap ved realisasjon av aksjene.
- (64) Det kan synes nærliggende at det i bedrageritilfellene må trekkes en korresponderende grense. Det er imidlertid ikke i denne saken grunn til å gå nærmere inn på denne problemstillingen ettersom staten har frafalt den anførsel at fradrag må nektes på dette grunnlag.
- (65) Dommer **Skoghøy**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, kst. dommer Sverdrup.
- (66) Dommer **Stabel**: Likeså.
- (67) Dommer **Gussgard**: Likeså.
- (68) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 1, stadfestes.
2. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler staten v/Rogaland fylkesskattekontor til Drilling Supervision Consulting AS 64 750 – sekstifiretusensyvhundreogfemti – 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: