



NORGES HØYESTERETT

Den 1. februar 2008 avsa Høyesterett dom i

HR-2008-00196-A, (sak nr. 2007/1039), sivil sak, anke,

Åge Oddvar Hammer
Knut Mørkved
Lornts Mørkved
Isak Tyldum
Einar S Tyldum

(advokat Kim Dobrowen – til prøve)

mot

Staten v/Skatt Midt-Norge

(advokat Arne Haavind)

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

- (1) Dommer **Stang Lund**: Saken gjelder gyldigheten av ligning for inntektsåret 2001. Spørsmålet er om en aksjonærs tap på lån til aksjeselskapet og innfrielse av kausjon for selskapets gjeld gir rett til fradrag i inntekt av virksomhet etter skatteloven § 6-2 andre ledd.
- (2) De ankende parter, Åge Oddvar Hammer, Knut Mørkved, Lornts Mørkved, Isak Tyldum og Einar S. Tyldum, har i mange år drevet jord- og skogbruk på sine gårder i Høylandet kommune i Nord-Trøndelag. I 1994 varierte størrelsen på gårdene fra 128 dekar til 450 dekar dyrket mark og fra 707 dekar til 2 760 dekar skog. På denne tid var husdyrholdet avviklet for alle unntatt Isak og Einar Tyldum. Gårdsdriften gjaldt hovedsakelig produksjon av korn, grovfor, bær og skog.
- (3) Sammen med eierne av tre andre gårder i Høylandet stiftet de ankende parter og deres ektefeller 22. september 1994 Norsk Struts AS med forretningskontor i Høylandet. Selskapet hadde opprinnelig en aksjekapital på 64 000 kroner. Selskapets formål var produksjon, slakting, videreforedling og kjøp og salg av struts og det som naturlig hører til under dette. Aksjonærene, til sammen 15 personer, ble valgt til styre og Einar Tyldum

til leder av styret. Han ble også tilsatt som daglig leder på heltid. I tillegg var to til fire personer ansatt på timebasis.

- (4) Aksjonærene søkte 23. september 1994 fylkesmannen i Nord-Trøndelag om investeringslån og tilskott til oppstart av ny bedrift i Høylandet. Styret for bygdeutviklingsmidlene i Nord-Trøndelag besluttet i møte 16. november 1994 å tildele 1 170 000 kroner i tilskudd og 766 000 i investeringslån i forbindelse med oppstart av strutseoppdrett. Beløpet ble fordelt på gårdsbrukene. Det ble gjort fradrag for tidligere tilskudd og investeringslån til tilleggsnæringer. Norsk Struts fikk 150 000 i tilskudd til utviklingskostnader.
- (5) I ekstraordinær generalforsamling 28. desember 1994 ble aksjekapitalen ved en emisjon rettet til aksjonærene utvidet med 1 568 000 kroner, slik at den samlede aksjekapital etter utvidelsen var 1 632 000 kroner. Aksjekapitalen ble senere ytterligere utvidet. Aksjonærene ga etter hvert selskapet lån og kausjonerte for selskapets lån.
- (6) Aksjonærene solgte halm, grovfor og noe bygningsmateriale til Norsk Struts. Maskiner og redskaper ble utleid og noen transportoppdrag utført. To aksjonærer inngikk avtaler med Norsk Struts om utleie av areal til strutsefarmen.
- (7) De opprinnelige planer gikk også ut på at Norsk Struts skulle renovere tomme driftsbygninger på de aktuelle gårder til bruk for struts. Disse planene kunne imidlertid ikke gjennomføres på grunn av kravene til driftsbygning for oppdrett av struts. Nytt anlegg for strutseoppdrett ble bygd på leid grunn hos en av aksjonærene. Foring av slaktedyret foregikk på Namsskogen ca. 10 mil fra Høylandet. Dette førte til redusert levering av grovfor og tjenester fra aksjonærene.
- (8) Da Landbruksdepartementet senere åpnet for import av strutsekjøtt, medførte dette at markedet for norskprodusert strutsekjøtt ble vesentlig endret. Norsk Struts ble slått konkurs i 2001. Tap av aksjekapitalen og aksjonærenes tap på lån til selskapet og kausjoner for innfrielse av selskapets gjeld utgjorde til sammen noe under 703 500 kroner for fire av de ankende parter. For den femte part var beløpet om lag 594 500 kroner.
- (9) Ved den ordinære ligning for inntektsåret 2001 fikk de ankende parter ikke godkjent fradrag for tap på lån til Norsk Struts og for innfrielse av selskapets lån i næringsinntekten av gårdsbruket. For fire av ankepartene utgjorde tapet om lag 321 500 kroner og for den femte om lag 212 500 kroner. En klage til overligningsnemnda førte ikke fram. Nemndas vedtak ble avsagt under dissens idet to av fem medlemmer stemte for at fradrag skulle gis.
- (10) De ankende parter reiste 6. juli 2005 sak for Namdal tingrett med krav om at ligningene måtte oppheves. Staten bestred kravene. Namdal tingrett avsa 20. februar 2006 dom med slik domsslutning:

- ”1. **Ligningene av Einar S Tyldum, Lornts Mørkved, Isak Tyldum, Knut Mørkved og Åge Oddvar Hammer for inntektsåret 2001 oppheves.**
2. **Einar S Tyldum, Lornts Mørkved, Isak Tyldum, Knut Mørkved og Åge Oddvar Hammer tilkjennes saksomkostninger med kr. 111.720,- – kronerettthundreogellevetusensjuhundreogtyve 00/100 –, i tillegg kommer utgiftene til meddommerne, med tillegg av høyeste lovlige forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.”**

- (11) Tingretten fant etter en helhetsvurdering at virksomheten i Norsk Struts hadde en særlig og nær tilknytning til de ankende parter egen næringsvirksomhet og måtte anses som en del av denne. Hovedmotivet var å styrke og utvide den landbruksvirksomhet partene allerede drev.
- (12) Staten anket til Frostating lagmannsrett, som 10. mai 2007 avsa dom med slik domsslutning:
- ”1. Staten v/Nord-Trøndelag fylkesskattekontor frifinnes.**
- 2. Saksomkostninger tilkjennes ikke.”**
- (13) Lagmannsretten fant at hovedformålet med deltakelse i Norsk Struts ikke var å styrke gårdsdriften og dermed den enkeltes næringsvirksomhet. Tvert om var hovedmotivet bak stiftelsen og investeringene i selskapet å starte ny og selvstendig virksomhet innen strutseproduksjon. Det forelå ikke tilstrekkelig tilknytning mellom tapene og den enkelte aksjonærs virksomhet.
- (14) Åge Oddvar Hammer, Knut Mørkved, Lornes Mørkved, Isak Tyldum og Einar S. Tyldum har anket til Høyesterett. Anken gjelder bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen. Partene har under ankeforhandlingen opplyst at de i hovedsak er enige om de faktiske forhold. Anken gjelder den rettslige bedømmelse.
- (15) En av de ankende parter og et vitne har avgitt skriftlig forklaring til bruk for Høyesterett. Det er fremlagt enkelte nye bevis som jeg ikke finner grunn til å spesifisere. Saken står i samme stilling for Høyesterett som for tingretten og lagmannsretten.
- (16) De ankende parter – *Åge Oddvar Hammer, Knut Mørkved, Lornes Mørkved, Isak Tyldum og Einar S. Tyldum* – har for Høyesterett i hovedsak anført:
- (17) Det er ikke omtvistet at de ankende parter driver virksomhet, og at det foreligger et endelig konstatert tap. Tvisten gjelder om det foreligger en særlig og nær tilknytning mellom tapene og skattyternes egen virksomhet, slik dette prinsipp er utviklet i rettspraksis.
- (18) De ankende parter gjør gjeldende at det foreligger en særlig og nær tilknytning, og at fradrag skulle vært gitt etter skatteloven § 6-2 andre ledd. Det har tradisjonelt vært stilt strenge krav for å anse en aksjonærs lån til eget selskap som en fradragberettiget investering i egen virksomhet. Disse krav er imidlertid oppfylt.
- (19) Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2005 side 1157 og side 1171 innebærer en viss liberalisering. Den mer dynamiske tilnærming til kravet om næringsutvikling gir større rom for at ny virksomhet anses tilknyttet aksjonærens eksisterende virksomhet. Investeringens betydning for egen virksomhet tillegges mindre vekt.
- (20) Lagmannsretten tar feil i bedømmelsen av de ankende parter motiv for etablering av Norsk Struts. Det anføres at hovedmotivet ikke var passiv kapitalplassering. Tvert om ble selskapet etablert med utgangspunkt i den pågående omstilling i landbruket, reduserte melkekvoter og den da forestående folkeavstemming vedrørende norsk tilslutning til EU. Prosjektet tok sikte på framtidig utnyttelse av gårdenes felles ressurser og kompetanse.

Strutseoppdrett var et naturlig valg. Denne virksomhet var særdeles velegnet for utnyttelse av eksisterende ressurser på gårdene.

- (21) Vedtektene i selskapet underbygger at formålet ikke var kapitalplassering. Ved stiftelsen kunne aksjene bare omsettes blant eierne av gårdsbruk i Høylandet. Ved salg hadde aksjonærene forkjøpsrett til pari kurs. De senere endringer av vedtektene for å få inn ny kapital fra andre aksjonærer har ingen betydning.
- (22) Lagmannsretten har uriktig lagt vesentlig vekt på at det i søknaden om offentlig støtte ble framlagt kalkyler som viste god lønnsomhet. Selv om stifterne mente at virksomheten var egnet til å skape overskudd, betyr ikke dette at hovedmotivet var å oppnå avkasting av investert kapital. Selv om hovedmotivet skulle være å oppnå økonomiske fordeler fra Norsk Struts, er dette etter avgjørelsene i Rt. 2005 side 1157 og side 1171 ikke tilstrekkelig til å avskjære fradrag.
- (23) Lagmannsretten tar også feil når det slås fast at virksomheten i Norsk Struts verken økonomisk eller ressursmessig utgjorde en integrert del av skattyternes gårdsdrift. De ankende parter var aktive eiere som deltok i styret og driften av selskapet. Virksomheten i Norsk Struts hadde økonomisk betydning for den enkelte aksjonærs egen virksomhet ved salg av varer og tjenester til selskapet.
- (24) Det er også vesentlig at stifterne benyttet sine gårdsbruk som grunnlag for tilskudd og investeringslån etter forskrift om midler til bygdeutvikling til oppstart av selskapet. BU-midler tildeles fortrinnsvis gårdbrukere for å fremme lønnsom næringsutvikling på bygdene innen og i tilknytning til landbruket.
- (25) Uansett er det ikke avgjørende for fradragsretten om virksomheten i Norsk Struts er jordbruk eller annen næring. Bransjelickehet er bare ett av flere momenter ved vurdering av om tilknytningen er særlig og nær til aksjonærenes egen virksomhet. Det er helt vanlig at gårdsbruk har ulike produksjoner, og at driftsformen skifter over tid. Struts er et nytt husdyr i Norge. Det er imidlertid ingen forskjell på oppdrett av struts sammenlignet med tradisjonell kjøttproduksjon som eksempelvis gris eller kylling. Investeringene er langt på vei de samme. Virksomhetens omfang skiller seg ikke fra annen kjøttproduksjon. Det eneste særpregede må være at det ikke fantes noe omsetningsapparat. Men etablering av omsetningsapparat må også gjøres for andre uavhengige produsenter i landbruksnæringen.
- (26) Den samlede investering i aksjer og lån og kausjon må etter dette anses som foretatt i tilknytning til de ankende parters jordbruk. Virksomheten i Norsk Struts hadde således en særlig og nær tilknytning til hver enkelt parts egen virksomhet.
- (27) Åge Oddvar Hammer, Knut Mørkved, Lornts Mørkved, Isak Tyldum og Einar S. Tyldum har nedlagt slik påstand:

”1. **Tingrettens dom av 20. februar 2006 stadfestes.**

2. **Åge Oddvar Hammer, Knut Mørkved, Lornts Mørkved, Isak Tyldum og Einar S. Tyldum tilkjennes saksomkostninger for lagmannsrett og Høyesterett med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.”**

- (28) *Staten v/Skatt Midt-Norge* har i hovedsak anført:
- (29) Lagmannsrettens dom bygger på riktig rettsanvendelse, og staten kan i det vesentlige slutte seg til lagmannsrettens begrunnelse.
- (30) Utgangspunktet er at fradrag for tap på lån som aksjonæren har ytet til selskapet, ikke gis. Etter skatteloven § 6-2 andre ledd kan likevel fradrag gis i inntekt av egen virksomhet når det foreligger endelig tap på utestående fordring. Etter rettspraksis må det også foreligge en særlig og nær tilknytning mellom aksjonærenes virksomhet og lånene til selskapet. Det siste spørsmål er tvistetemaet.
- (31) Søknaden om investeringslån og tilskudd gjelder oppstartning av ny bedrift i Høylandet. Søknaden inneholder ikke noe som viser at motivet ved stiftelsen av selskapet objektivt vurdert har vært egen næring. Uansett var hovedformålet etablering av en ny bedrift som etter kalkylene skulle være meget inntektsbringende. Det framgår ikke noe sted at søkerne hadde planer om en integrering mellom Norsk Struts og gårdsbrukene.
- (32) Staten kan slutte seg til lagmannsrettens uttalelser om at virksomheten i Norsk Struts var mer industri- og handelsvirksomhet enn tradisjonell jordbruksvirksomhet. Selskapet kjøpte livdyr av struts for avl og oppdrett av struts og salg av livdyr, kjøtt, strutseolje og hudprodukter. Man la opp til en betydelig produksjon fra starten av. Denne virksomhet var langt mer omfattende enn den man forbinder med tradisjonelt landbruk. Selskapet hadde hånd om den videre produksjonsskjede fra slaktning via foredling til salg av foredlede produkter og etablerte en fabrikk for produksjon av strutseolje.
- (33) Den økonomiske virkning av driften av Norsk Struts for hver av de ankende parter har, som lagmannsretten viser til, vært ubetydelig. Også dette viser at hensynet til egen virksomhet neppe kan ha vært særlig fremtredende ved de ankende parter økonomiske engasjement i Norsk Struts.
- (34) De påberopte dommer i Rt. 2005 side 1157 og side 1171 gjelder andre situasjoner enn i foreliggende sak. Spesielt anføres at det i disse tilfellene var tale om å videreføre samme virksomhet i en ny organisasjonsform, men hvor det nye aksjeselskapets virksomhet var sterkt integrert i egen virksomhet.
- (35) Staten v/Skatt Midt-Norge har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 1 stadfestes.**
 2. **Staten v/Skatt Midt-Norge tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett med tillegg av lovlig forsinkelsesrente, jf. forsinkelsesrenteloven § 3, regnet fra forfall til betaling finner sted.”**
- (36) *Jeg har kommet* til at ankene ikke fører fram.
- (37) Innledningsvis bemerkes at en aksjonær normalt ikke får fradrag i egen inntekt for tap på lån som aksjonæren har ytet til selskapet. Det samme gjaldt før skattereformen av 1992 for aksjonærens tap på aksjer. Ved denne reform ble aksjer i og utenfor næring skatterettslig likestilt.

- (38) Etter skatteloven § 6-2 andre ledd kan det gis fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring. Bestemmelsen er en videreføring av tidligere skattelovs § 44 første ledd bokstav d. Den tidligere praksis er forutsatt videreført.
- (39) Skatteloven av 1911 ga rett til fradrag for endelig tap på ”utestående fordringer i forretningsvirksomhet så vel som annet tap i næring eller forretningsforetagender”. Etter regler utviklet i lignings- og domstolspraksis krevdes en særlig og nær tilknytningen mellom erverv av aksjer og aksjonærens egen virksomhet for å anse tap på aksjer som tap i næring. Skattyter måtte påvise at aksjene var eiet i næring, jf. Rt. 1993 side 396 på sidene 399-400.
- (40) Aksjonærens tap på lån til selskapet ble behandlet på samme måte som tap på aksjer, jf. Rt. 1993 side 700 på side 705. Tilsvarende gjelder for tap på aksjonærs utestående fordringer i selskapet etter skatteloven § 6-2 andre ledd, jf. Rt. 2005 side 1157 avsnittene 47 og 48 og Rt. 2005 side 1171 avsnitt 77.
- (41) Tvistetemaet i ankesaken er om virksomheten i Norsk Struts hadde tilstrekkelig tilknytning til aksjonærenes virksomhet, slik dette krav er utviklet i Høyesteretts avgjørelser. Partene er enige om at situasjonen ved stiftelsen av selskapet og erverv av aksjene høsten 1994 skal legges til grunn. Det er ikke anført at forhold etter stiftelsen har betydning for bedømmelsen av kravet til tilknytning, og heller ikke spesielle forhold for noen av ankepartene.
- (42) Utgangspunktet etter skatteloven § 5-1 første ledd er at skattepliktig inntekt er enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet. Til fradrag kommer kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktige inntekter, jf. § 6-1 første ledd første punktum. Bestemmelsen i § 6-2 andre ledd om tap på utestående fordring må ses i sammenheng med § 6-1 første ledd første punktum. Det følger av andre punktum hvilke bestemmelser som tar sikte på å presisere, utvide eller innskrenke fradragsretten for pådratte kostnader.
- (43) Kravet etter rettspraksis om at det må foreligge en særlig og nær tilknytning mellom ervervet av aksjer og aksjonærens egen virksomhet er en sammenfatning av de lovbestemte krav etter nå gjeldende regler og etter de tilsvarende regler i skatteloven av 1911 § 41 første ledd første punktum og § 44 første ledd første punktum. Det skatterettslige spørsmål er om stiftelsen av Norsk Struts og erverv av aksjene og den senere finansiering av driften hadde som hovedformål å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktige fordeler i aksjonærens i egen virksomhet.
- (44) Det foreligger mange avgjørelser av Høyesterett før reformen i 1992 trådte i kraft om når tap på aksjer og på aksjonærens lån til selskapet ga rett til fradrag i aksjonærens inntekt i næring og etter reformen for så vidt angå tap på lån. I Rt. 1993 side 396 på side 399 er praksis oppsummert og kravet om ”en særlig og nær tilknytning” nærmere presisert. Denne oppsummering er gjengitt i Rt. 2005 side 1157, og i Rt. 2005 side 1171 viser førstvoterende til dette.
- (45) Generelt ble det stilt relativt strenge krav for at aksjer skulle anses eiet i næring. Bortsett fra enkelte typetilfeller måtte det foretas en konkret vurdering på grunnlag av flere momenter. Når det dominerende motiv var hensynet til egen virksomhet, ble aksjer ansett som ervervet i næring, jf. Rt. 1977 side 143, Rt. 1983 side 923, Rt. 1986 side 1033 og

Rt. 1993 side 700. I de tilfeller det dominerende motiv var kapitalplassering eller ønsket om å starte ny virksomhet, har fradrag for tap regelmessig ikke vært godtatt, jf. Rt. 1934 side 347 og Rt. 1982 side 501. Høyesterett foretok en objektivt bedømmelse av om aksjeervervet var nødvendig eller av vesentlig betydning for aksjonærens egen virksomhet. Hvis dette var tilfelle, ble fradrag godtatt, jf. eksempelvis Rt. 1976 side 1467 og Rt. 1988 side 1244. Skattytters subjektive forestillinger ble ikke tillagt nevneverdig vekt, jf. Rt. 1986 side 58 på side 64.

- (46) De ankende parter har vist til Rt. 2005 side 1157 og Rt. 2005 side 1171 og anført at disse avgjørelser innebærer en mer dynamisk tilnærming til kravet om tilknytning til egen næring. Det avgjørende er om det foreligger en passiv kapitalplassering eller en virksomhet som styres av aksjonæren eller på annen måte er integrert i aksjonærens virksomhet.
- (47) Jeg kan ikke se at dommene gir grunnlag for en slik forståelse. Tvert om tar begge avgjørelser utgangspunkt i kravet til en særlig og nær tilknytning slik dette krav har vært utviklet i tidligere rettspraksis, jf. Rt. 2005 side 1157 avnittene 47 og 48 og Rt. 2005 side 1171 avsnitt 77. I den første avgjørelse fant Høyesterett at virksomheten i USA utgjorde en klart integrert del av morselskapets virksomhet. Datterselskapenes eiendomsutvikling i USA var den samme som morselskapet tidligere hadde drevet i Norge. Virksomhet ble finansiert og styrt fra Norge. Det var i dette tilfellet ikke nødvendig for å oppnå fradrag å påvise at investeringene på en eller annen måte hadde positiv effekt for aksjonærens øvrige drift. I Rt. 2005 side 1171 ble det innrømmet fradrag for tap i næring der en tidligere samlet virksomhet ble oppdelt i flere selskaper. De enkelte selskaper hadde ikke finansielt grunnlag for å drives uavhengig av de andre. Saksforholdene er ikke sammenlignbare med forholdene i foreliggende sak.
- (48) De ankende parter har anført at Norsk Struts ble opprettet på grunn av omstillinger i landbruket for å utnytte eksisterende ressurser på gårdene. De opprinnelige vedtekters bestemmelser om begrensninger med hensyn til hvem som kunne være aksjonær og forkjøpsrett ved salg av aksjer underbygger at motivet ikke var passiv kapitalplassering. Det kan ikke være avgjørende at virksomheten var ny i forhold til gårdsdriften.
- (49) Ved den konkrete bedømmelse av tilknytningen mellom pådratte tap på lån til selskapet og de ankende parters egen virksomhet tar jeg utgangspunkt i at stiftelsen av Norsk Struts i september 1994 hadde sitt utspring i den da pågående omstillingsprosess i landbruket. Tilknytningen til landbruk fremgår av aksjonærenes søknad 23. september 1994 om investeringslån og tilskott til oppstart av ny bedrift i Høylandet.
- (50) Søkerne var eierne av 8 gårdsbruk i kommunen og deres ektefeller. Adressaten var landbruksavdelingen ved Fylkesmannen i Nord-Trøndelag som fordelte midler til bygdeutvikling på fylkesnivå. Etter § 1 i forskrift 7. mars 1994 fastsatt i medhold av dagjeldende jordlov av 1995 §§ 3 og 4 a, var formålet med bygdeutviklingsmidler å fremme lønnsom næringsutvikling på bygdene innen og i tilknytning til landbruket. Hovedmålgruppen for BU-midler var personer med tilknytning til gårdsbruk. Satsningsområde var menneskelige og naturgitte ressurser knyttet til bygda og landbruket. Det framgår av søknaden at Norsk Struts skulle "restaurere" eksisterende tomme driftsbygninger for eget bruk.

- (51) Ifølge søknaden var målsettingen å utnytte godt nabosamarbeid til å skape arbeidsplasser i Høylandet. Det fremgår også at aksjonærene i Norsk Struts som et ledd i omstillingsprosessen i landbruket, hadde sett på samarbeid om maskiner og annet teknisk utstyr, jordressurser, arbeidskraft og felles innkjøp av innsatsfaktorer m.m. Også andre nye produksjoner og marked var vurdert. Initiativtakerne håpet at det kunne bygges opp en produksjon i Namdalen som kunne forsvare en foredlingslinje ved et eksisterende slakteri.
- (52) Det framgår også av søknaden at en del av forretningsideen var at kommunen/regionen skulle bli ledende på kjøp av livdyr av struts for å drive avl av struts og salg av livdyr og kjøtt og huder og bygge opp spisskompetanse for alle sider av produksjonen. I tillegg hadde aksjonærene som mål at Norsk Struts skulle bli et kraftsenter innen avl, produksjon og omsetning av struts. Visjonen var å etablere et forskningscenter i samarbeid med norsk fagmiljø ved Norges Landbrukshøyskole og Forskningsrådet, slik at distriktet skulle bli et tyngdepunkt på dette området.
- (53) Utover opplysningen om at eksisterende tomme driftsbygninger skulle "restaureres" av Norsk Struts, inneholdt ikke søknaden noe nærmere om utnytting av gårdenes ressurser eller betydningen for egen virksomhet. I innstilling 16. november 1994 til vedtak i Styret for bygdeutviklingsmidlene fra Fylkesmannen i Nord-Trøndelag er bruken av tomme fjøsbygninger til struts noe nærmere konkretisert. Brukergruppen ble ansett som et meget kompetent eierskap.
- (54) Helt vesentlig var imidlertid den nye virksomhet og mulighetene framover for økonomisk drift. Søknaden og innstillingen fra fylkesmannen gir etter min mening ikke grunnlag for å fastslå at hovedmotivet for etableringen av Norsk Struts var hensynet til aksjonærenes egen virksomhet. Tvert om framgår av søknaden at det primære er å starte ny selvstendig og lønnsom virksomhet. Betydningen for søkerens egen virksomhet framgår bare indirekte.
- (55) De ankende parter har også pekt på at etter de opprinnelige vedtekter kunne bare eiere av gårdsbruk i Høylandet kommune, og deres ektefeller, erverve aksjer. Ved salg av aksjer hadde aksjonærene forkjøpsrett, og vederlaget skulle settes til pari kurs. Dette underbygger at formålet med ervervet av aksjene og den etterfølgende lånefinansiering ikke var å oppnå kapitalgevinster.
- (56) Jeg bemerker til dette at begrensningen av kretsen av aksjonærer til gårdeiere i kommunen ikke sier noe direkte om hvilken vekt aksjonærene i 1994 tillot egen virksomhet på den enkelte gård. Det samme gjelder for fastsetting av vederlaget ved salg av aksjer så lenge utbyttet ikke var spesielt regulert. Aksjonærene kunne selv bestemme hvor lenge disse begrensninger skulle gjelde. Det framgår heller ikke av stiftelsesdokumentet eller bevis at det er inngått avtaler mellom aksjonærene eller på annen måte om leveranser til Norsk Struts. Da eksterne aksjonærer kom med i selskapet ble spørsmålet om forholdet til aksjonærenes gårdsdrift heller ikke berørt.
- (57) Etter de ankende parters oppfatning har lagmannsretten tatt feil når retten slår fast at virksomhet i Norsk Struts verken økonomisk eller ressursmessig utgjorde en klart integrert del av skattyternes jord- og skogbruksvirksomhet. Til underbygging av dette har ankepartene vist blant annet til eiernes aktive deltakelse i ledelsen og driften av selskapet,

bruk av BU-midler knyttet til gårdene for finansiering og behovet langsiktige investeringer i landbruket.

- (58) Det er uomtvistet at eierne og ektefellene fra de åtte gårdene deltok aktivt i oppbyggingen og driften av selskapet. De deltok i styret og komiteer som arbeidet med hygienemessige forhold, foring, bygningsmessige forhold mv. Det var i alt fem slike komiteer bestående av tre personer utpekt blant eierne. Imidlertid gir ikke en aksjonærs deltakelse i styring og drift av selskapet i seg selv grunnlag for fradrag for tap på lån til selskapet eller innfrielse av selskapsgjeld, jf. Rt. 1986 side 58 på side 64. Også når investeringen åpenbart er en kapitalplassering, deltar i mange tilfelle aksjonæren i ledelse og drift av selskapet. Slik har situasjonen vært i en rekke tilfeller hvor fradrag for tap på lån er nektet. Jeg tilføyer at det ikke er opplyst noe om planer for integrert drift mellom en eller flere av gårdene og Norsk Struts.
- (59) De ankende parter har også pekt på at bransjelikhet har vært tillagt vekt i rettspraksis som et av flere momenter i vurderingen av tilknytningen mellom erverv av aksje og egen virksomhet. Lagmannsretten tar feil når virksomheten i Norsk Struts karakteriseres som industri og handel. Virksomheten framstår i all hovedsak som jordbruk med videre foredling som tilleggsnæring, slik at både selskap og aksjonærer driver innen samme bransje.
- (60) Det er opplyst at høsten 1994 drev to av ankepartene med melkeproduksjon og de øvrige med produksjon av korn, gras, bær og skogbruk. Slik jeg ser det, må denne virksomhet sammenliknes med virksomheten i Norsk Struts ved bedømmelsen av om det foreligger en særlig og nær tilknytning mellom lånene til selskapet og aksjonærenes egen virksomhet. Oppdrett av struts for produksjon av kjøtt kan sammenliknes med annen tradisjonell kjøttproduksjon på norske gårder, slik som eksempelvis storfe eller gris. Slakting, foredling og markedsføring er derimot en virksomhet som normalt ikke anses som en del av tradisjonelt jordbruk.
- (61) Jeg bemerker at ved anvendelse av skatteloven § 6-2 andre ledd er den konkrete tilknytning mellom skattepliktige inntekter og pådratte utgifter avgjørende. Skatterettslig er spørsmålet etter skatteloven § 6-1 første ledd første punktum om lån til selskapet og pliktig innfrielse av selskapets lån er en kostnad pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktige inntekter i gårdbrukerens egen virksomhet. Først da foreligger en særlig og nær tilknytning. De ankende parter måtte ha påvist driftsmessige fordeler eller økt omsetning av betydning hensett til investeringenes størrelse. Det er ikke tilstrekkelig at Norsk Struts og aksjonærene utøver virksomhet innen landbruk.
- (62) Det finns et eksempel fra Høyesterett på at aksjonærer har fått fradrag i næringsinntekt etter byskatteloven § 38 første ledd bokstav d, som var likelydende med skatteloven § 44 første ledd bokstav d, for tappt aksjekapital og tap på lån til nytt selskap med annen virksomhet, jf. Rt. 1977 side 143. Saken gjaldt to rederiselskap som sammen med et tredje selskap oppførte en fabrikk for produksjon av fiskemel og fiskeolje i Peru. Høyesterett fant at redernes hovedformål med fabrikken var å skaffe frakter til selskapets skip. Med utgangspunkt i fabrikkvirksomheten i Peru overtok etter hvert rederiene skipningen av fiskeolje og fiskemel fra Peru. Dette ga betydelige inntekter. Under tvil kom retten til at tilknytningen var så sterk at rett til fradrag for tapene i Peru forelå for de norske rederiselskapene. De faktiske forhold i denne sak er helt forskjellig fra foreliggende ankesak.

- (63) Tilbake står spørsmålet om forventningen om inntekter ved aksjonærenes salg av varer og levering av tjenester til Norsk Struts kan gi grunnlag for å anse lånene til selskapet som del av aksjonærens egen virksomhet. Utgangspunktet er at en aksjonærs levering av varer og tjenester til selskapet ikke gir grunnlag for å anse aksjene ervervet som ledd i egen virksomhet. Dommen i Rt. 1977 side 143 gjaldt som nevnt etablering av virksomhet i annen næring med det formål å skaffe inntekter ved levering av frakttjenester. I den saken var det avgjørende at dette var investeringenes hovedformål, og at inntektene var betydelige, jf. Rt. 1977 side 143 på side 145.
- (64) I Rt. 1993 side 396 fant et flertall på fire dommere ikke grunnlag for fradrag for tap på aksjer ved investering i ny virksomhet. Et jernverk leverte inntil videre vederlagsfritt store mengder varmt vann til et av selskapet oppstartet havbruk. Senere ble virksomheten omorganisert til et aksjeselskap. Dette gikk med underskudd og ble solgt. Selv om det var en avgjørende forutsetning for etableringen av havbruket at jernverket hadde store mengder varmt vann til rådighet, var det ikke godtgjort at en slik ny utnyttelse av energi var tilsiktet å få en så vesentlig betydning for egen virksomhet at fradrag for aksjonærens tap på lån til selskapet kunne kreves etter reglene for aksjer i næring. En dommer fant at vilkårene for fradrag forelå.
- (65) Ankepartene har også vist til at de leverte varer og tjenester til selskapet. Driften ble imidlertid ikke helt som planlagt fordi de tomme driftsbygningene ikke kunne brukes til struts. Slaktedyret ble transportert til et anlegg i Namsskogen for oppforing. De ankende parter leverte gjennomsnittlig varer og tjenester hvert år til en verdi av om lag 17 000 kroner og ned til 5 000 kroner i perioden 1994-2000. Dette utgjorde i perioden fra 5,5 prosent ned til 1 prosent av driftsinntektene fra egen virksomhet. Høyeste prosent for ett enkelt år for et gårdsbruk 15,9. Den samlede aksjekapital og utestående lån og innfridd selskapsgjeld var om lag 703 500 kroner for fire av de ankende parter og 594 500 kroner for en av dem. Etter min mening var omfanget av aksjonærenes leveranser til Norsk Struts ubetydelige og klart utilstrekkelig til å kunne anse investeringen i Norsk Struts som en del av egen virksomhet.
- (66) Det foreligger etter dette ikke grunnlag for å konkludere med at aksjonærenes hovedmotiv med å etablere Norsk Struts har vært egen virksomhet. Virksomheten i selskapet er ny og i hovedsak forskjellig fra den aktuelle gårdsdrift. Noen integrering av driften av Norsk Struts i driften av aksjonærenes gårder foreligger ikke. Etter en samlet vurdering finner jeg at vilkårene for å gi fradrag for ankepartenes tap på lån til selskapet og for innfrielse av kausjoner for lån ikke er til stede.
- (67) Anken har ikke ført fram. Saken har reist spørsmål av betydning utenfor den foreliggende sak, og saksomkostninger ilegges ikke for noen instans.
- (68) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke for Høyesterett.

- (69) Dommer **Øie**: Jeg er kommet til at ankene fører frem.
- (70) Som førstvoterende har gjort rede for, er det ved vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt, i praksis stilt relativt strenge krav: Det må være en særlig og nær tilknytning mellom aksjeervertet eller fordringen og skattyterens egen virksomhet.
- (71) Det skal foretas en helhetsvurdering hvor ulike momenter er relevante, men hvor enkelte momenter – særlig det dominerende motiv – etter omstendighetene vil kunne ha avgjørende betydning. Har motivet, eller det dominerende motivet, vært hensynet til egen virksomhet, har aksjene blitt ansett som ervertet i næring, eventuelt tapet på fordringen blitt ansett som tap i næring. Har det dominerende motiv vært kapitalplassering eller ønske om å starte ny virksomhet, er resultatet blitt det motsatte.
- (72) I avgjørelsen i Rt. 2005 side 1157 er det i avsnitt 53 uttalt at høyesterettspraksis ikke kan forstås slik at det er et vilkår at aksjeervertet eller fordringen har hatt betydning for selskapets øvrige virksomhet. I den saken fant Høyesterett at vilkårene for fradrag for tap på fordring var oppfylt til tross for at de aktuelle fordringer ikke hadde hatt noen betydning for selskapets øvrige virksomhet. Avgjørende var særlig at det ikke var startet en ny type virksomhet, at motivet var å være en aktiv eier og at eieren faktisk hadde vært svært aktiv. Jeg kan ikke se at dommen gir grunnlag for å anta at det gjelder andre tilknytningskrav i konsernforhold enn ellers.
- (73) Ved vurderingen i den foreliggende sak av hva som var motivet for investeringen, må gårdbrukerne – interessefellesskapet – etter mitt syn ses samlet.
- (74) Jeg er enig med førstvoterende i at det ikke kan være avgjørende at gårdbrukerne deltok i styret og den daglige ledelse av Norsk Struts AS. Men deres engasjement i selskapet strakk seg vesentlig lengre enn dette:
- (75) Et sentralt element ved etableringen av Norsk Struts AS var ønsket om å utnytte det gode nabosamarbeidet og den samlede brede kompetansen gårdbrukerne hadde. Per Storli – som i 1994 var distriktsveterinær i Overhalla veterinærdistrikt, som blant annet omfattet Høylandet kommune – har i erklæring for Høyesterett uttalt at gårdbrukernes erfaringsbakgrunn var en helt nødvendig forutsetning for at livdyrprosjektet skulle lykkes, og at veterinærmyndighetene neppe ville ha gitt tillatelse til import av struts dersom initiativtakerne ikke hadde hatt solid husdyrerfaring.
- (76) Planen om å utnytte gårdbrukernes kompetanse ble gjennomført ved at de alle sammen deltok i til sammen fem komiteer med ansvar for blant annet hygienemessige forhold, fôring og bygningsmessige forhold, og ved at de bidro etter behov ved fôring, stell og transport av dyrene.
- (77) Gårdbrukerne stilte dessuten maskiner, teknisk utstyr, jordressurser og fôr til disposisjon. Meningen var at også driftsbygninger skulle leies ut til Norsk Struts AS, men det ble det ikke noe av.

- (78) Av betydning er det videre at BU-midlene, som utgjorde en ikke ubetydelig del av finansieringen av selskapet, i det vesentlige ble ytt som tilskudd til det enkelte gårdsbruk, ikke til Norsk Struts AS, og begrenset gårdsbrukenes muligheter for å få ytterlige tilskudd i fremtiden. Aksjonærene skjøt dessuten inn kapital, ga lån og stilte kausjoner underveis i driften av selskapet.
- (79) I tillegg kommer at eierbegrensningene i Norsk Struts AS begrenset mulighetene for kapitalgevinster ved salg. Adgangen til å ta ut utbytte, var derimot ikke begrenset.
- (80) På denne bakgrunn finner jeg det klart at formålet med investeringene ikke var ren passiv pengeplassering, men at gårdbrukerne tok sikte på å være – og var – meget aktive eiere.
- (81) Jeg ser nå på spørsmålet om virksomheten i Norsk Struts AS var av samme art som den virksomheten gårdbrukerne drev fra før. Behovet for stadige omstillinger innenfor landbruket gjør at man ved vurderingen av om tilknytningskravet er oppfylt, etter mitt syn må ta utgangspunkt i hva som mer generelt er å anse som landbruksvirksomhet, ikke i den virksomhet det enkelte gårdsbruk faktisk drev ved etableringen av Norsk Struts AS i 1994. Og som fremhevet i avgjørelsen i Rt. 2005 side 1157 avsnitt 54 og 55, må den konkrete vurderingen skje i lys av utviklingen i næringen – tilknytningskravet har et dynamisk element.
- (82) Etter min mening kan det derfor ikke være avgjørende at bare noen få av gårdbrukerne i 1994 drev virksomhet med dyrehold. Omstillinger i landbruket, reduserte melkekvoter og muligheten for medlemskap i EU gjorde at gårdbrukerne fant det nødvendig å skaffe gårdsbrukene flere ben å stå på gjennom en produksjon som var uavhengig av tilskuddsregimet dersom Norge ble medlem av EU. Det sentrale må være at det – slik jeg oppfatter det – var en forutsetning at de nye inntektskilder var knyttet til virksomheten på gårdene innenfor rammene av et moderne landbruk.
- (83) Kjøp og salg av livdyr og oppdrett av struts skiller seg ikke i særlig grad fra tilsvarende virksomhet med for eksempel kylling eller kalkun. Det kan ikke ha vesentlig betydning at det gjelder et dyr det ikke var tradisjon for å drive avl på i Norge, så lenge forholdene lå til rette for at driften kunne bli lønnsom. Den slakting og videreforedling som Norsk Struts AS sto for, er også langt på vei virksomhet som i eldre tider har vært utført på gårdene. Jeg er således uenig med førstvoterende i at dette ikke er en del av tradisjonelt jordbruk. Markedsføring av gårdsprodukter er i nyere tid skjedd gjennom landbruks-samvirkene. Omstillingsbehovet har dessuten ført til at ulike former for videreforedling nå igjen later til å skje på en del gårder. At dette i dag oftest er organisert utenfor gårdene, fratar etter mitt syn ikke den samlede virksomhet preget av å være landbruksvirksomhet.
- (84) Nærheten til landbruksvirksomheten understrekes ved at bygdeutviklingsmidlene som ble ytt, var avsatt i jordbruksavtalen over Landbrukets utviklingsfond. Formålet med midlene var å fremme lønnsom næringsutvikling på bygdene ”innen og i tilknytning til landbruket”, jf. forskrift 7. mars 1994 om midler til bygdeutvikling – tildeling på fylkesnivå § 1. Særlig skulle det satses på ”menneskelige og naturgitte ressurser knyttet til bygda og til landbruket”. Hovedmålgruppen var personer med tilknytning til gårdsbruk.
- (85) Jeg finner etter dette at virksomheten i Norsk Struts AS samlet sett etter sin art var nært forbundet med den virksomheten gårdbrukerne drev fra før.

- (86) Jeg er enig med førstvoterende i at betydningen av virksomheten i Norsk Struts AS for det enkelte gårdsbruk ikke var hovedmotivet for opprettelsen av selskapet. Men jeg oppfatter det slik at forholdet heller ikke var av helt underordnet betydning. Dette kommer etter mitt syn blant annet frem av det førstvoterende har referert fra søknaden om BU-midler. At hensynet til gårdbrukernes egen virksomhet ikke har fått større plass i søknaden, finner jeg ikke påfallende. Det gjaldt klare regler for tildeling av midlene, og det er da naturlig at søknaden i første rekke argumenterer ut fra hvordan disse kravene er formulert.
- (87) Slik jeg ser det, kan man ikke legge avgjørende vekt på den betydningen virksomheten rent faktisk fikk i den relativt korte tiden den varte. Gårdbrukerne tok sikte på et langsiktig engasjement, og jeg finner det ikke tvilsomt at virksomheten etter sin art var egnet til å gi fordeler for gårdsbrukene. Gårdbrukerne hadde dessuten forventninger om større omsetning allerede fra starten av, blant annet gjennom den planlagte utleien av driftsbygninger, og antakelser om mer omfattende salg av fôr.
- (88) Betydningen for gårdsbrukene var ikke så vesentlig at dette alene er tilstrekkelig til at tilknytningskravet er oppfylt. Men det meget aktive eierskapet, den nære tilknytningen til den virksomhet gårdbrukerne drev fra før og betydningen for egen virksomhet medfører etter mitt syn samlet sett at tilknytningskravet er oppfylt. Jeg mener derfor at tingrettens dom må stadfestes, og at de ankende parter må tilkjennes saksomkostninger for alle instanser.
- (89) Dommer **Oftedal Broch:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Stang Lund.
- (90) Dommer **Endresen:** Likeså.
- (91) Dommer **Lund:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med annenvoterende, dommer Øie.
- (92) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke for Høyesterett.

Riktig utskrift bekreftes: