



NORGES HØYESTERETT

Den 17. desember 2012 avsa Høyesterett dom i

HR-2012-02354-A, (sak nr. 2012/505), sivil sak, anke over dom,

Staten v/Skatt øst

(advokat Kaare Andreas Shetelig)

mot

Dyvi Eiendom AS

(advokat Bettina Banoun)

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

- (1) Dommer **Øie**: Saken gjelder ligningen av Dyvi Eiendom AS for inntektsårene 1998 til 2005 og reiser spørsmål om det er grunnlag for å nekte inntektsfradrag for tidligere underskudd i medhold av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.
- (2) Den norske Bank ASA, heretter kalt DnB, stiftet i 1985 holdingselskapet Salko AS for å eie og forvalte aksjer og andeler i eiendomsselskaper som banken hadde overtatt i forbindelse med såkalte problemengasjementer. I 1996 la DnB flere eiendommer tilhørende selskapets datterselskaper ut for salg – blant annet Oppegård Næringspark, eid av Oppegård Næringspark AS, og Trekanten i Trondheim, eid av Trekanten Holding AS.
- (3) Jan-Erik Dyvi AS la 6. desember 1996 inn bud på morselskapet Salko AS og de to datterselskapene Oppegård Næringspark AS og Trekanten Holding AS. Budet var i samsvar med taksten på henholdsvis 65 og 73 millioner kroner på de to nevnte eiendommene og hadde blant annet som betingelse at Salko AS ikke inneholdt aktiva av vesentlig karakter utover de to datterselskapene samt mulige bankinnskudd.
- (4) Selv om DnB ikke hadde hatt Salko AS ute for salg, aksepterte banken budet 10. desember 1996, og de nærmere vilkår for en avtale ble deretter forhandlet frem.

DnB gjennomførte konserninterne overføringer av aksjer, selskapsandeler og tomter som Salko AS eide, slik at selskapet ikke hadde andre eiendeler enn dem som var omfattet av budet.

- (5) Aksjekjøpet ble godkjent av styret i Jan-Erik Dyvi AS. Endelig avtale ble imidlertid inngått mellom DnB og Jan-Erik Dyvi personlig 30. desember 1996. Kjøpesummen for aksjene ble fastsatt til drøye 42 millioner kroner. Dyvi overtok samtidig datterselskapenes gjeld til banken på drøye 115 millioner kroner.
- (6) Salko AS hadde ved årsskiftet 1996/1997 et fremførbart underskudd på 388 464 355 kroner.
- (7) Den 10. januar 1997 inngikk Jan-Erik Dyvi personlig en opsjonsavtale med sitt heleide selskap Dyvi AS der Dyvi AS fikk rett til å kjøpe aksjene i Salko AS innen 28. februar 1998 til samme pris som Jan-Erik Dyvi hadde betalt med tillegg av tre prosent rente. Opsjonen ble benyttet 14. februar 1998.
- (8) Det fremførbare underskuddet til Salko AS var i februar 1998 på 427 006 638 kroner. I årene 1998 til 2005 ble underskuddet i det vesentlige avregnet mot konsernbidrag fra andre selskaper i Dyvi-konsernet. Ved å utnytte det fremførbare underskuddet har Dyvi-konsernet spart rundt 120 millioner kroner i skatt.
- (9) I forbindelse med overdragelsen av aksjene i Salko AS til Dyvi AS endret Salko AS navn til Dyvi Eiendom AS. Dyvi AS har senere endret navn til Dyvi Holding AS. For enkelhets skyld vil jeg i det følgende stort sett benytte de opprinnelige navnene på de to selskapene når jeg omtaler hendelser av betydning for spørsmålet om gjennomskjæring.
- (10) Skatt øst varslet 21. desember 2007 Dyvi Eiendom AS om mulig endring av ligningen for 1997 og senere år. Ved vedtak 3. juli 2009 ble retten til å gjøre inntektsfradrag for de tidligere underskuddene avskåret i medhold av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Dyvi Eiendom AS ble også ilagt tilleggsskatt med 60 prosent.
- (11) Dyvi Eiendom AS tok ut stevning for Oslo tingrett med påstand om at vedtaket måtte oppheves. Vedtaket ble også påklaget til Skatteklagenemnda, men klagen er senere trukket.
- (12) Oslo tingrett avsa 3. august 2010 dom med slik domsslutning:
- "1. Ligningen for Dyvi Eiendom AS for innteksårene 1998–2005 oppheves.**
- 2. I saksomkostninger betaler Staten v/Skatt Øst 602 851 – sekshundreogtusenåttehundreogfemtien – kroner til Dyvi Eiendom AS. Beløpet forfaller til betaling 2 – to – uker etter forkynning av denne dom."**
- (13) Tingretten fant at en vesentlig motivasjonsfaktor for å kjøpe Salko AS var å spare skatt ved å utnytte det fremførbare underskuddet, men at disposisjonen hadde forretningsmessige virkninger, og at den ikke stred mot skattelovens formål. Det var derfor ikke grunnlag for å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Tingretten gikk ikke inn på spørsmålene om endringsadgangen var i behold eller om det var grunnlag for tilleggsskatt.

- (14) Staten ved Skatt øst anket til Borgarting lagmannsrett, som 5. januar 2012 avsa dom med slik domsslutning:
- "1. Anken forkastes.
 2. Saksomkostninger tilkjennes verken for tingrett eller lagmannsrett."
- (15) Lagmannsretten fant det klart at det primære formålet med å kjøpe Salko AS fremfor bare å kjøpe datterselskapene, var å spare skatt. Den mente også at fremgangsmåten stred mot formålet med reglene om fremføring av underskudd. Lagmannsretten kom imidlertid under tvil til at disposisjonen hadde tilstrekkelig forretningsmessig realitet til at det ikke var grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring. Ved sakskostnadsavgjørelsen uttalte lagmannsretten at endringsadgangen var i behold fordi selskapet hadde forsømt sin opplysningsplikt.
- (16) Staten ved Skatt øst har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken retter seg i hovedsak mot rettsanvendelsen, men også enkelte sider ved bevisvurderingen er angrepet.
- (17) Det er lagt frem noe ny dokumentasjon, men saken står i det vesentlige i den samme stilling for Høyesterett som for de tidligere instanser.
- (18) Den ankende part – *staten ved Skatt øst* – har i hovedtrekk anført:
- (19) Ved avgjørelsen av om vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring er oppfylt, må det foretas en samlet vurdering av Jan-Erik Dyvis kjøp av aksjene i Salko AS i desember 1996, opsjonsavtalen mellom ham og Dyvi AS i januar 1997 og utøvelsen av opsjonen i februar 1998.
- (20) Kjøpet av Oppegård Næringspark AS og Trekanten Holding AS var klart forretningsmessig. Men disse selskapene kunne Dyvi ha sikret seg uten samtidig å kjøpe morselskapet. Salko AS var ikke lagt ut for salg. Likevel ba Dyvi om å få kjøpe også dette selskapet og satte som betingelse at det ble ryddet for verdier utover de to datterselskapene. Ved spørsmålet om gjennomskjæring må derfor kjøpet av Salko AS vurderes isolert og uavhengig av kjøpet av de to andre selskapene.
- (21) Gjennomskjæring er ikke bare aktuelt overfor såkalte tomme selskaper; da ville det ha vært altfor enkelt å tilpasse seg. Det må skje en konkret vurdering i hver enkelt sak.
- (22) Hovedmotivet med å kjøpe Salko AS var å få mulighet til å utnytte det betydelige fremførbare underskuddet. For å nyttiggjøre seg underskuddet måtte Dyvi riktignok etablere et konsern hvor både eiendomsvirksomheten og Dyvi-gruppens shippingvirksomhet inngikk, og hvor det var mulig å yte konsernbidrag av shippinginntekter, og dette viste seg å være komplisert. Men det fantes muligheter, som også etter hvert ble benyttet. Det er vanskelig å se hvilke andre virkninger kjøpet av Salko AS var ment å ha for Dyvi enn skattebesparelsen. Grunnvilkåret for gjennomskjæring er etter dette oppfylt.
- (23) Ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger, herunder den forretningsmessige egenverdi, skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig, fremstår det videre som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen. Lovgivers forutsetning er at bare det skattesubjekt som har oppbåret

underskuddet, skal kunne utnytte det. Den tidligere eier – DnB – hadde båret tapet som ga grunnlag for underskuddet. Det strider da mot reglens formål at Dyvi-konsernet nyttiggjorde seg det. Dyvi har ikke foretatt en akseptabel tilpasning til skattereglene. Dersom man hadde ønsket å etablere et eiendomskonsern, ville det ha vært mer rasjonelt å stifte et nytt morselskap. Siden Salko AS eide og forvaltet eiendommer som hadde tilknytning til DnBs problemengasjementer, innebar kjøpet av dette selskapet et unødvendig risikomoment. Også den etterfølgende utviklingen tyder på at det ikke var noe ønske å etablere et eiendomskonsern. Det kan ikke vektlegges at datterselskapene til Salko AS ga stor salgsgevinst og avkastning – dette kunne ha vært oppnådd uten kjøp av morselskapet.

- (24) Vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring er etter dette oppfylt.
- (25) Staten bestrider at endringsadgangen har falt bort, og fastholder at vilkårene for å ilegge 60 prosent tilleggsskatt er oppfylt.
- (26) Staten ved Skatt øst har lagt ned slik påstand:
- "1. Staten ved Skatt øst frifinnes.**
- 2. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakskostnader for alle tre instanser."**
- (27) Ankemotparten – *Dyvi Eiendom AS* – har i hovedtrekk anført:
- (28) Et aksjeselskap er et selvstendig rettssubjekt, og eierskifte har som hovedregel ikke betydning for selskapets skatteforhold. Unntak gjelder ved overføring av skatteposisjoner i tomme selskaper, jf. blant annet Rt. 1999 side 946. Avgjørelsen i Rt. 1997 side 1580 viser at Høyesterett stiller små krav til egenverdi. Salko AS hadde betydelige eiendeler, og virksomheten var i gang både før og etter overdragelsen av aksjene. Selskapet var dermed langt fra tomt.
- (29) Vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring er uansett ikke oppfylt.
- (30) Ved vurderingen må det tas utgangspunkt i Dyvi AS' kjøp av aksjene i Salko AS i 1998 – det er ikke adgang til å se begivenheter over 14 måneder som ledd i en samlet plan. Staten har ikke anført at overdragelsen av aksjer i 1998 mellom Jan-Erik Dyvi og Dyvi AS gir grunnlag for gjennomskjæring.
- (31) Selv om Jan-Erik Dyvis kjøp, opsjonsavtalen og overdragelsen til Dyvi AS ses under ett, var ikke skattemotivet det hovedsakelige motiv. Både i desember 1996 og i februar 1998 var det høyst usikkert om og eventuelt i hvilken utstrekning Dyvi-gruppen kunne utnytte det fremførbare underskuddet. Kjøpet av Salko AS var dessuten klart forretningsmessig motivert. Selskapet var i virksomhet og hadde betydelige realaktiva. Jan-Erik Dyvi ønsket en konsernstruktur med en eiendomsgren med et holdingselskap og datterselskaper i single-purpose-selskaper. Salko AS var tiltenkt rollen som morselskap for eiendomsinvesteringene. Heller ikke tilleggsvilkåret for ulovfestet gjennomskjæring er dermed oppfylt.
- (32) Uansett er det ikke endringsadgang. Toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 kommer til anvendelse, og den er løpt ut. Endringsadgangen er dessuten bortfalt ved passivitet. Det er ikke adgang til å ilegge 60 prosent tilleggsskatt.

- (33) Dyvi Eiendom AS har lagt ned slik påstand:
1. Anken forkastes.
 2. Tingrettens dom punkt 1 og 2 stadfestes.
 3. Dyvi Eiendom AS tilkjennes sakskostnader for Borgarting lagmannsrett og Norges Høyesterett."
- (34) *Mitt syn på saken*
- (35) Jeg er kommet til at anken må forkastes.
- (36) Ved en lovendring i 2004 fikk skatteloven en ny § 14-90 om bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner. Bestemmelsen kommer blant annet til anvendelse når et aksjeselskap som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost, får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon – slik situasjonen er i den foreliggende sak. Vilåret for gjennomskjæring er at det er sannsynlig at utnyttelsen av skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen. Gjennomskjæringsregelen i § 14–90 har bare virkning for transaksjoner foretatt fra og med 6. oktober 2004 og kommer følgelig ikke til anvendelse i saken. Spørsmålet om gjennomskjæring kan skje, beror derfor på om vilkårene i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er oppfylt.
- (37) Gjennomskjæringsregelen – som er utviklet i rettspraksis og teori – består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret er 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 Rt. 2008 side 1537 – ConocoPhillips-dommen – avsnitt 41 med henvisninger til tidligere rettspraksis.
- (38) I Rt. 2006 side 1232 – Telenor-dommen – avsnitt 49 er det slått fast at dersom en disposisjon inngår som ledd i et større kompleks av disposisjoner, kan spørsmålet om grunnvilkåret er oppfylt ikke vurderes isolert for hver enkelt disposisjon, men må avgjøres etter en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet. Uttalelsen er fulgt opp og nærmere presisert i ConocoPhillips-dommen, hvor det heter i avsnitt 43:
- "I Rt. 2006 side 1232 (Telenor) la Høyesterett til grunn at fleire disposisjonar som gjekk inn i eit større kompleks av disposisjonar som utgjorde ein naturleg heilskap, måtte vurderast samla, jf. avsnitt 49. Føresetnaden for ei slik samla vurdering må likevel då vere at det er ein nær indre samanheng mellom disposisjonane, og at dei går inn som integrerte ledd i ein samla plan, jf. Rt. 2004 side 1331 (Aker Maritime)."**
- (39) Lest i sammenheng med premissene for øvrig, oppfatter jeg denne uttalelsen slik at den relaterer seg til hele gjennomskjæringsvurderingen, og ikke bare til spørsmålet om grunnvilkåret er oppfylt. Denne betraktningmåten er jeg enig i.

- (40) Jan-Erik Dyvis kjøp av Salko AS i desember 1996, opsjonsavtalen mellom ham og Dyvi AS i januar 1997 og overdragelsen av Salko AS til Dyvi AS i februar 1998 utgjør en naturlig helhet med en slik nær indre sammenheng at disposisjonene må vurderes samlet. Jeg viser særlig til at budet på Salko AS opprinnelig ble gitt av aksjeselskapet og ikke Jan-Erik Dyvi personlig, at aksjekjøpet ble godkjent i selskapets styre i desember 1996 samt at opsjonsavtalen ble inngått bare få dager etter at avtalen om kjøp av Salko AS mellom Jan-Erik Dyvi og DnB var inngått. Som også Dyvi Eiendom AS' advokat fremhevet i et brev 14. desember 2007 til Oslo ligningskontor, må det derfor allerede da Jan-Erik Dyvi ervervet aksjene i Salko AS, ha vært meningen at aksjene skulle overføres til selskaper i Dyvi-gruppen. Når dette var situasjonen, kan det ikke være avgjørende at det gikk rundt 14 måneder fra Jan-Erik Dyvi kjøpte aksjene, til de ble overdratt til Dyvi AS.
- (41) Etter mitt syn utgjør også kjøpet av morselskapet Salko AS og de to datterselskapene en naturlig helhet med en nær indre sammenheng. Jeg viser særlig til at selskapsstrukturen – hvor Salko AS eide og forvaltet Oppegård Næringspark AS og Trekanten Holding AS – i det store og hele var den samme før og etter overdragelsen i desember 1996. Etter min mening kan det ikke være avgjørende at Salko AS ikke var lagt ut for salg så lenge DnB aksepterte å selge også morselskapet. Det forhold at enkelte selskaper og eiendommer som Salko AS eide før overdragelsen til Dyvi, ble skilt ut og solgt eller overført internt i DnB, endrer heller ikke hovedinntrykket av en naturlig helhet med en nær indre sammenheng. Allerede før den konserninterne overdragelsen i DnB var det så vidt jeg skjønner innledet en prosess for å selge selskapet Ranheimveien 10 AS til en annen kjøper, og de øvrige selskaper og tomter var enten under avvikling eller av forholdsvis lav verdi. Selskapsstrukturen undergikk etter mitt syn heller ikke slike endringer i tiden mellom desember 1996 og februar 1998 at inntrykket av et samlet hele ble vesentlig redusert. Staten kan etter dette ikke gis medhold i at kjøpet av Salko AS må vurderes isolert og uavhengig av kjøpet av de to datterselskapene.
- (42) Jeg går nå over til å vurdere om grunnvilkåret for gjennomskjæring er oppfylt, altså om det hovedsakelige formål med disposisjonen var å spare skatt. Avgjørende her er skattyterens subjektive motiv – hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på, jf. Telenordommen avsnitt 50. Som det er presisert i dommens avsnitt 51, innebærer ikke dette at den begrunnelsen skattyter har gitt for disposisjonen, uten videre skal legges til grunn. Hva som har vært den hovedsakelige motivasjonsfaktor, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som indikerer skattemotiv og andre forhold. Ved denne vurderingen skal de vanlige bevisbyrderegler legges til grunn. Men er den dominerende virkning av disposisjonen at skattyteren sparer skatt av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at skattebesparelsen har vært den viktigste motivasjonsfaktor, jf. Telenordommen avsnitt 51. Da må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham.
- (43) Staten har erkjent at kjøpet av de to datterselskapene var forretningsmessig begrunnet, og dette kan ikke være tvilsomt. Selskapene eide betydelige verdier. Oppegård Næringspark AS eide industrieiendommen Oppegård Næringspark, som hadde et samlet bygningsareal på rundt 9 600 kvadratmeter og samlet tomteareal på rundt 70 000 kvadratmeter. Trekanten Holding AS eide ANS Trekanten 1, som igjen eide forretningsbygget Trekanten i Trondheim, som hadde samlet bygningsareal og tomteareal på henholdsvis rundt 14 700 og 14 000 kvadratmeter. Salg av eiendommer i de to selskapene i september 1997, desember 1999 og desember 2000 ga en samlet gevinst på 30 millioner kroner, og

datterselskapene hadde også løpende netto leieinntekter på rundt 32 millioner kroner i den aktuelle perioden.

- (44) Det kan på den annen side heller ikke være tvilsomt at det var et sentralt formål med kjøpet av Salko AS å oppnå en betydelig skattefordel. Jeg minner om at det fremførbare underskuddet i desember 1996 var på drøyt 388 millioner kroner, og at det i februar 1998 hadde steget til rundt 427 millioner kroner.
- (45) Det knyttet seg imidlertid stor usikkerhet til hvilke muligheter Dyvi-gruppen hadde til å utnytte det opparbeidede underskuddet. På den aktuelle tiden gjaldt det en tiårsfrist, og mulighet for å benytte deler av underskuddet ville falle bort første gang i 2000. Underskuddet kunne dessuten bare benyttes av Dyvi-gruppen dersom det ble etablert et konsern hvor både gruppens shippingvirksomhet og eiendomsvirksomhet inngikk, og hvor det var anledning til å yte konsernbidrag mot fradrag i underskudd. I 1996 var det usikkert om en slik konsernstruktur ville kunne komme på plass. Gjentatte forsøk på å danne et konsern ved skattefri omdannelse hadde ikke ført frem. Dyvi-gruppen ønsket seg etter hvert inn i rederiskatteordningen som ble etablert i 1997, og flere selskaper i gruppen trådte inn i ordningen i løpet av 1997. Men deltakere i rederiskatteordningen kunne ikke yte konsernbidrag av shippinginntekter. Dyvi-gruppen ville dermed ikke kunne benytte det opparbeidede underskuddet i andre selskaper enn Salko AS selv så lenge den deltok i ordningen. Gruppen trådte ut av rederiskatteordningen i 2001 med virkning fra 2000. At den skulle delta i så pass kort tid, var det imidlertid lite som tilsa i perioden desember 1996 til februar 1998. Bakgrunnen for uttreden var en gradvis økende misnøye med ordningen.
- (46) Til tross for denne usikkerheten indikerer flere av de fremlagte dokumenter at Jan-Erik Dyvi hadde et ikke ubetydelig skattemotiv. Et avtaleutkast viser klart at Dyvi var opptatt av Salko AS' skatteposisjon og særlig det fremførbare underskuddet. Det samme gjør et internt notat utarbeidet av DnB.
- (47) Dyvi Eiendom AS har vist til at Dyvi-gruppen hadde en selvstendig interesse utover skattemotivet av å overta Salko AS. Man ønsket å etablere et konsern for å samle verdier og lette gjennomføringen av et generasjonsskifte. Salko AS var tiltenkt rollen som konsernspiss for selskapets eiendomsvirksomhet.
- (48) Satsingen på eiendom ble imidlertid relativt kortvarig. En vesentlig del av de aktuelle eiendommer ble solgt i perioden desember 1997 til desember 2000, og ny eiendom av særlig betydning ble ikke ervervet. Men eiendomssalget ga, som jeg har gjort rede for, god gevinst, og de løpende leieinntektene var betydelige. I årene 2003 til 2007 ble dessuten en rekke eiendomsprosjekter vurdert, men ingen av eiendommene ble kjøpt. En vesentlig årsak skal imidlertid ha vært at man hadde strenge interne avkastningskrav for alle nye investeringer. Dyvi-gruppen foretok i denne perioden heller ikke noen større investeringer i nye skip.
- (49) Jeg finner det etter en samlet vurdering ikke tvilsomt at Salko AS' skatteposisjon var en sentral motivasjonsfaktor for å kjøpe selskapet, men om det var det hovedsakelige motiv, er ikke opplagt. Med det syn jeg har på spørsmålet om det vil stride mot skattereglenes formål å godta fradrag for det fremførbare underskuddet, finner jeg det ikke nødvendig å konkludere i spørsmålet om grunnvilkåret er oppfylt.

- (50) Ved totalvurderingen av om det vil stride mot skattereglenes formål å tillate Dyvi Eiendom AS – tidligere Salko AS – inntektsfradrag for det opparbeidede underskuddet, må det tas utgangspunkt i formålet med reglene om fremføring av underskudd og om konsernbidrag. Jeg ser først på formålet med det førstnevnte regelsettet.
- (51) Reglene om fremføring av underskudd i de aktuelle år fulgte dels av skatteloven 1911 § 53, dels av skatteloven 1999 § 14-6.
- (52) Skattelovutvalget 1947 foreslo i Innstilling III å utvide adgangen i skatteloven 1911 § 53 til å fremføre underskudd fra to til ti år. Om bakgrunnen heter det på side 84:

"Utvalget antar at det nå er oppfordring til å imøtekomme det behov som her foreligger for å søke å sikre bedriftenes og næringenes stabilitet og levedyktighet og ikke minst evne til å holde beskjefteheten oppe i vanskelige økonomiske tider. En bør kunne regne med at en rommelig overføringsperiode for underskudd i en vanskelig økonomisk tid, vil stimulere også viljen hos ledere av bedrifter som går med underskudd, til å opprettholde virksomheten likevel i håp om bedre tider. Det er videre vel verd å merke seg at det er lite rimelig at bedrifter og næringer med til dels sterkt fluktuerende driftsresultater på lengre sikt skal bli relativt hårdere beskattet enn bedrifter og næringer med jevne driftsresultater fra år til år."

- (53) Departementet sluttet seg til dette i Ot.prp. nr. 11 (1957) på side 24, men understreket samtidig at det var behov for begrensninger "slik at man får sikkerhet for at fradraget kommer den skattyter eller de skattytere til gode som i sin tid har hatt underskudd".
- (54) Lovgiver ønsket altså å sikre bedriftene stabilitet og levedyktighet i vanskelige økonomiske tider og å utjevne skattemessige forskjeller mellom bedrifter med sterkt fluktuerende driftsresultater og bedrifter med jevne resultater. Samtidig var det en sentral forutsetning at fradraget skulle komme den skattyter til gode som hadde hatt underskuddet.
- (55) Bestemmelsen som ble innført for å ivareta dette siste formålet, er senere opphevet. Men lovgiver har også i tiden etter det – med ulike rettslige virkemidler – søkt å ivareta hensynet. Tidvis har det vært gitt særlige lovregler, tidvis har man nøydt seg med den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Jeg viser til den historiske fremstillingen i Ot.prp. nr. 1 Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer (2004–2005) punkt 6.5.7.2.
- (56) Hjemmel for rett til å yte og motta konsernbidrag fantes tidligere i selskapsskatteloven § 1–5 og følger nå av skatteloven §§ 10–2 til 10–4. Reglene og formålet med dem er sammenfattet slik i Rt. 2004 side 1331 – Aker Maritime-dommen – avsnitt 59 og 60:

"... Hovedregelen er at konsernbidrag kan ytes og mottas mellom norske selskaper innenfor et skattekonsern. Formålet med konsernbidraget er at bare nettoinntekten beregnet på konsernbasis skal komme til beskatning, jf. Ot.prp. nr. 16 (1979–1980) side 6. I proposisjonen side 7 heter det:

'Departementet legger stor vekt på at konsernene skal gis anledning til å begrense sin skattepliktige inntekt til den reelle nettoinntekt, beregnet på konsernbasis. ...'

Konsernbidraget skatlegges som inntekt for mottakeren, og kommer til fradrag i inntekten for det ytende selskap, se selskapsskatteloven § 1-3 og § 1-4, nå skatteloven av 1999 § 10-2 og § 10-3."

- (57) Formålet med reglene om konsernbidrag er altså å gi selskaper innenfor samme konsern anledning til å utjevne inntektsforskjeller.

- (58) Spørsmålet er om det er i strid med formålet med disse regelsettene å gi Dyvi Eiendom AS – tidligere Salko AS – rett til å gjøre fradrag for opparbeidet underskudd i konsernbidrag mottatt fra andre selskaper i Dyvi-konsernet.
- (59) Det er ikke riktig – slik staten hevder – at fradrag i tilfelle vil bli gjort i inntekten til et annet selskap enn det som har opparbeidet underskuddet. Underskuddet er opparbeidet i Salko AS/Dyvi Eiendom AS og ført til fradrag i dette selskapets inntekter. Riktignok har skattefordelen kommet de selskaper i konsernet til gode som har ytt konsernbidrag. Men dette er et resultat av reglene om konsernbidrag og i samsvar med reglens formål – å gi selskaper innenfor samme konsern adgang til å utjevne inntektsforskjeller.
- (60) Så langt er følgelig fradraget ikke i strid med skattereglens formål. Spørsmålet er om overdragelsen av aksjene i Salko AS fra DnB til Jan-Erik Dyvi og senere Dyvi AS setter dette i en annen stilling.
- (61) Utgangspunktet er at et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt, og at selskapets skatteposisjon ikke påvirkes av endringer på eiersiden.
- (62) I rettspraksis er det imidlertid gjort unntak i medhold av den ulovfestede regelen om gjennomskjæring dersom overdragelsen ikke har vært reell. I de tilfeller gjennomskjæring har skjedd ved endringer på eiersiden, har det imidlertid dreid seg om tomme selskaper. Jeg viser her til avgjørelsene i Rt. 1961 side 1195, Rt. 1963 side 478, Rt. 1966 side 1189 og Rt. 1999 side 946. Det er ingen eksempler fra høyesterettspraksis på at gjennomskjæring er godtatt ved overdragelser som har hatt en viss forretningsmessig realitet utover de skattemessige fordeler for kjøper og selger. Tvert imot ble gjennomskjæring ikke godtatt i Rt. 1997 side 1580, hvor den forretningsmessige verdi er beskrevet slik på side 1586:
- "Et sentralt spørsmål blir om overdragelsen hadde noen forretningsmessig verdi eller realitet utover de skattemessige fordeler for kjøper og selger. Det var i første rekke de to næringsstomtene til en verdi av anslagsvis kr 4 000 000 som ga overdragelsen en viss forretningsmessig realitet utover skattekredittene. Dette er en ikke ubetydelig verdi, men likevel under to prosent av selskapets samlede verdier, som hovedsakelig besto av finansaktiva."**
- (63) Avgjørelsen har vært kritisert i teorien, se blant annet Bettina Banoun, Overføring av skatteposisjoner – et kritisk blikk på Zenith-dommen, Skatterett 1998 side 164 følgende. Men den er ikke tilsidesatt i senere praksis, og Høyesterett tok utgangspunkt i nettopp denne dommen i Rt. 1999 side 946 – ABB-dommen. Det har heller ikke skjedd slike endringer i rettskildebildet siden ABB-dommen at det nå er grunnlag for å anvende en annen terskel enn den som ble anvendt i Zenith-dommen.
- (64) Selv om det i den foreliggende sak var et sentralt motiv å oppnå skattemessige fordeler, hadde aksjeoverdragelsen en langt større realitet enn i Zenith-dommen. Som jeg har gjort rede for, hadde de aktuelle selskaper betydelige verdier og inntekter, og det vesentlige av virksomheten fortsatte etter overdragelsen. Konklusjonen må da bli at det ikke er grunnlag for gjennomskjæring.
- (65) Anken over lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 1, må etter dette forkastes.

- (66) Dyvi Eiendom AS har vunnet saken fullt ut og bør tilkjennes sakskostnader for alle tre instanser etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2.
- (67) Tingretten tilkjente sakskostnader med 602 851 kroner, hvorav 9 460 kroner utgjorde rettsgebyr, 2 141 kroner utlegg og resten salær. Tingrettens kostnadsavgjørelse må etter mitt syn stadfestes.
- (68) I sakskostnader for lagmannsretten er det krevd 1 072 418 kroner, hvorav 214 483 kroner er merverdiavgift og 7 935 kroner gjelder utlegg. For Høyesterett er det krevd 1 748 625 kroner, hvorav 349 725 kroner er merverdiavgift og 5 900 kroner gjelder utlegg. Oppgavene er basert på et arbeid som etter mitt syn går langt utover det som var nødvendig for å få saken betryggende utført, og jeg finner at samlet salær for de to instanser bør settes til 1 400 000 kroner med tillegg av merverdiavgift, totalt 1 750 000 kroner. I tillegg kommer utleggene for lagmannsretten og Høyesterett. Inklusive merverdiavgift utgjør utleggene 17 294 kroner.
- (69) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken over lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 1, forkastes.
2. Tingrettens dom, domsslutningen punkt 2, stadfestes.
3. I sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett betaler staten ved Skatt øst til Dyvi Eiendom AS 1 767 294 – enmillionsyvhundreogsekstisyv tusentohundreogtjue – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (70) Dommer **Falkanger:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende
- (71) Dommer **Bergsjø:** Likeså.
- (72) Dommer **Bull:** Likeså.
- (73) Dommer **Skoghøy:** Likeså.

(74) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken over lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 1, forkastes.
2. Tingrettens dom, domsslutningen punkt 2, stadfestes.
3. I sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett betaler staten ved Skatt øst til Dyvi Eiendom AS 1 767 294 – enmillionsyvhundreogsekstisyvtusentohundreognittifire – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekrefte: