



# NORGES HØYESTERETT

Den 4. september 2014 avsa Høyesterett dom i

**HR-2014-01758-A, (sak nr. 2014/277), sivil sak, anke over dom,**

Terratec AS

(advokat Sven Olav Larsen)

mot

Staten v/Skatt øst

(advokat Helge Skogseth Berg – til prøve)

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

- (1) Dommer **Matheson**: Saken gjelder spørsmålet om adgangen til å sette frem nye rettslige anførsler ved domstolsprøving av ligningsvedtak der det faktum som danner grunnlaget for anførselen allerede har vært fremlagt for ligningsmyndighetene.
- (2) Terratec AS ble stiftet 13. november 2003. Erik Hagbø og Øivind Aase var blant stifterne. De tegnet aksjer i selskapet sammen med en rekke andre tidligere ansatte og konsulenter i Fjellanger Widerøe Geomatics AS, som var under konkursbehandling. Både Hagbø og Aase ble i henholdsvis mars/april og juni 2004 formelt ansatt i det nye selskapet; Aase som daglig leder.
- (3) Kort tid etter stiftelsen ble det gjennomført en emisjon i Terratec. Hagbø og Aase var blant dem som tegnet aksjer i emisjonen. Aksjekapitalen utgjorde etter kapitalforhøyelsen 1 687 000 kroner, fordelt på 1 687 aksjer pålydende 1 000 kroner.
- (4) Terratec kjøpte virksomheten i Fjellanger Widerøe Geomatics AS fra konkursboet og førte den videre i det nystiftede selskapet. Kjøpet ble finansiert ved egenkapital og banklån. Ved låneopptaket stilte tre av aksjonærene, Erik Hagbø, Øivind Aase og Lars Lønaas, sikkerhet for et beløp på 300 000 kroner hver.

- (5) Det ble inngått en aksjonæravtale 15. februar 2004. Samme dag ble det også inngått en tilleggsavtale, der det ble vist til sikkerhetsstillelsen for selskapets banklån. Punkt 2 lyder:

**"Kompensasjon**

**For sikkerhetsstillelsen, den binding dette innebærer i forhold til disponering av panteobjektene for eieren og den ekstra risikoeksponering som foreligger, skal det gjøres endringer i Avtalens § 2.1 derved at garantiaksjonærene skal ha særrettigheter som følger:**

- A. Ved utdeling av utbytte, skal garantiaksjonærene forlods motta til fordeling seg imellom i det forhold de har garantert, utbytte som tilsvarer akkumulert renteutgift til lånegiver på utbytteutdelingstidspunktet (eller alternativt den provisjon som banker tar på bankgaranti)**
- B. Garantiaksjonærene kan på ethvert tidspunkt etter inngåelse av denne tilleggsavtale, kreve at det skjer en rettet emisjon til dem til pari kurs med det antall aksjer som hver av dem har stilt pant for."**

- (6) Hagbø og Aase fremmet i 2006 krav om rettet emisjon etter tilleggsavtalens punkt 2 B. Slik emisjon ble vedtatt av generalforsamlingen i 2007, og selskapets vedtekter ble endret i samsvar med dette. Etter emisjonen utgjorde aksjekapitalen 2 287 000 kroner fordelt på 2 287 aksjer.
- (7) Ved kapitalforhøyelsen la man til grunn at omsetningsverdien pr. aksje var 2 000 kroner. Terratec innberettet 300 000 kroner som lønn for både Aase og Hagbø, idet selskapets revisor gikk ut fra at fordelene ved emisjon til pari kurs var vunnet ved arbeid, jf. skatteloven § 5-1 første ledd. Lønnsinnberetningen ble lagt til grunn ved beregningen av arbeidsgiveravgift for selskapet, jf. folketryktdloven § 24-2.
- (8) Skattekontoret henvendte seg i mai 2008 til Terratec og stilte spørsmål om den kurs som ble benyttet ved fastsettelsen av fordelene i 2007, var satt for lavt ut fra selskapets drift/regnskap. I brevet ble det også stilt spørsmål ved en annen disposisjon som ikke vedkommer vår sak.
- (9) Terratec redegjorde i sitt svar ikke bare for verdsettingen i 2007, men også for selskapets finansiering og bakgrunnen for og utøvelsen av den rettigheten som var nedfelt i tilleggsavtalen punkt 2B. I tilknytning til redegjørelsen ble diverse sentrale dokumenter fremlagt.
- (10) Skattekontoret traff etter varsel vedtak om endring av grunnlaget for arbeidsgiveravgift. I vedtaket ble det tatt utgangspunkt i skatteloven § 5-1 første ledd om at enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital mv. anses som skattepliktig inntekt. Skattekontoret kom til at verdien av aksjene var satt for lavt, og at den minst skulle vært satt til andel av bokført verdi på tidspunktet for nyttegrningen. Grunnlaget for arbeidsgiveravgiften for 2007 ble derfor økt med 2 344 000 kroner. Under saksbehandlingen synes alle parter å ha forutsatt at emisjon til pari kurs var en fordel vunnet ved arbeid.
- (11) Terratec påklagde vedtaket. I klagen heter det at det rettslige spørsmålet i saken "er om Aase og Hagbø hadde en '*fordel vunnet ved arbeid*' etter skatteloven § 5-1 første ledd som skal inngå i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift ..., og størrelsen på denne fordelene". I fortsettelsen skriver selskapet:

### "3.2 Fordel

TerraTec, Aase og Hagbø har selv lagt til grunn at de to sistnevntes aksjeervert ved kapitalforhøyelsen var en fordel vunnet ved arbeid, og innberettet derfor kr 1 000 per aksje, dvs. totalt kr 600 000 som lønn.

For at det skal foreligge en fordel, må skattyter ha mottatt noe vederlagsfritt eller til underpris. Etter vår oppfatning kan det stilles spørsmål ved om Aase og Hagbø i det hele tatt mottok en fordel: Retten til å tegne aksjer til pålydende var en kompensasjon for at Aase og Hagbø privat hadde stilt sikkerhet på kr 300 000 for TerraTecs gjeld. Da man skulle forsøke å videreføre en virksomhet som hadde gått konkurs, innebar dette en åpenbar risikoeksponering.

Vi lar dette ligge her, og forutsetter i det følgende at Aase og Hagbø mottok en fordel ved aksjeervert. At de hadde stilt sikkerhet, må imidlertid ha betydning ved verdsettelsen av fordelene.

Spørsmålet i saken er derfor hva fordelene Aase og Hagbø hadde i forbindelse med kapitalforhøyelsen i TerraTec 28.06.2007, kan verdsettes til. ..."

- (12) Skatteklagenemnda fastholdt i sitt vedtak skattekontorets ligning og uttalte blant annet:

"Det som er problemstillingen i saken, og som det synes å være enighet om, er verdsettelsen av fordelene. Dersom skatteklagenemnda skulle komme til at den prisen som er oppnådd for aksjene ikke tilsvarer markedsverdi, er det på det rene at det foreligger en fordel som er skattepliktig etter skatteloven § 5-1 som vunnet ved arbeid.

...

Skatteklagenemnda har kommet til at Aase og Hagbø ved sine ervert har mottatt en fordel som er skattepliktig som arbeidsinntekt, og følgelig skal beløpene også inngå i selskapets arbeidsgiveravgiftsgrunnlag, jf. ftrl. § 23-2."

- (13) Terratec tok etter dette ut søksmål mot staten v/Skatt øst med påstand om at den fastsatte ligningen hva gjelder økningen i arbeidsgiveravgift oppheves. Påstanden ble grunnlagt med at vedtaket bygger på feil bevisvurdering og feil lovanvendelse ved verdsettelse av fordelene.
- (14) Etter at sluttinnlegg var avgitt, gjorde Terratec følgende gjeldende i et særskilt prosesskriv:

"Ved nærmere gjennomgang av sakens dokumenter finner jeg for ordens skyld grunn til å presisere at jeg til støtte for påstanden om at Skatteklagenemndas vedtak må oppheves, både vil anføre at det i dette tilfellet ikke foreligger noen fordel, og at eventuell fordel ved aksjetegningen ikke er skattepliktig, fordi den ikke er å anse som vunnet ved arbeid, jf. skatteloven § 5-1.

Dette bl.a. med henvisning til tidligere fremholdte anførsler om at retten til å tegne aksjer til pari kurs må anses som kompensasjon for den risiko som fulgte med Aases og Hagbøs sikkerhetsstillelser. Tilstrekkelig tilknytning mellom eventuell fordel og de angjeldenes ansettelsesforhold foreligger ikke."

- (15) Tingretten kom til at anførselen ikke hadde vært fremsatt under saksbehandlingen for skatteklagenemnda, og at den da ikke kunne påberopes under den etterfølgende domstolsbehandlingen. Etter tingrettens oppfatning var følgelig adgangen til å påberope anførselen tapt. Terratec fikk heller ikke medhold i innsigelsene knyttet til verdsettelsen av fordelene.

- (16) Asker og Bærum tingrett avsa 20. februar 2012 dom med slik domsslutning:
- "1. Staten ved Skatt øst frifinnes.**
  - 2. Terratec AS betaler kr 151.500, - kroner ethundreogfemtientusenfemhundre – i sakskostnader til Staten ved Skatt øst innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse."**
- (17) Terratec anket til lagmannsretten, som var enig med tingretten i at anførselen knyttet til spørsmålet om det var oppnådd noen fordel vunnet ved arbeid, ikke kunne prøves. Selskapet fikk heller ikke medhold i noen av de øvrige anførselene som ble gjort gjeldende.
- (18) Borgarting lagmannsrett avsa 5. desember 2013 dom med slik domsslutning:
- "1. Anken forkastes.**
  - 2. Terratec AS betaler innen to uker fra forkynnelsen av dommen til staten v/Skatt øst sakskostnadene for lagmannsretten med 102 812 – etthundreogtotusenåttehundreogtolv – kroner."**
- (19) Terratec har anket til Høyesterett. Anken gjelder spørsmålet om en eventuell fordel er vunnet ved arbeid. Beregningen av fordelene angripes ikke. Det gjøres gjeldende at det var uriktig av lagmannsretten ikke å behandle anførselen om at det ikke foreligger noen fordel vunnet ved arbeid. Høyesteretts ankeutvalg har tillatt anken fremmet. Ved meddelelsen av anketillatelsen ble det opplyst om følgende:
- "Forhandlingene i Høyesterett begrenses til å gjelde spørsmålet om lagmannsretten begikk en saksbehandlingsfeil da den unnlot å prøve om det var mottatt en 'fordel vunnet ved arbeid'. Fører denne anførselen frem, må lagmannsrettens dom oppheves, jf. tvisteloven § 30-3 første ledd sammenholdt med § 29-23 tredje ledd."**
- (20) Den ankende part – *Terratec AS* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (21) Spørsmålet om det skal svares arbeidsgiveravgift av underkursen ble forutsetningsvis vurdert av skatteklagenemnda som grunnlag for å treffe vedtak i klagesaken. Vedtaket bygger på at utnyttelsen av tegningsretten til pari kurs var en fordel vunnet ved arbeid, riktignok uten at nemnda har begrunnet sitt syn. Den frihet domstolene har i rettsanvendelsesspørsmål, tilsier at en ny rettslig anførsel med utgangspunkt i et allerede fremlagt faktum må tas under behandling.
- (22) Den privatrettslige disposisjonen som ligger til grunn for nemndas vedtak om endret grunnlag for arbeidsgiveravgift, nemlig utnyttelsen av retten til å kreve emisjon etter tilleggsavtalen punkt 2B, er den samme som ligger til grunn for anførselen om at underkursen ikke er avgiftspliktig. Avgjørelsen i Rt. 2010 side 999 (First Securities) stenger derfor ikke for at anførselen tas under behandling.
- (23) Terratec har nedlagt slik påstand:
- "1. Lagmannsrettens dom oppheves.**

**2. Staten v/Skatt øst dømmes til å betale Terratec AS sakens omkostninger for Høyesterett."**

- (24) Ankemotparten – *staten v/Skatt øst* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (25) Den nye rettslige anførselen bygger på et nytt påstandsgrunnlag som domstolene er avskåret fra å ta under behandling, jf. tvisteloven § 11-2.
- (26) Anførselen knytter seg dessuten til en annen privatrettslig disposisjon enn den som ligger til grunn for vedtaket, og kan av den grunn heller ikke tas under behandling, jf. Rt. 2010 side 999.
- (27) Ligningsmyndighetene hadde på bakgrunn av arbeidsgivers egen oppgaveplikt hverken oppfordring eller plikt til å etterprøve Terratecs opprinnelige oppfatning om at underkursen gav grunnlag for avgiftsplikt. Noen saksbehandlingsfeil er da heller ikke påstått å foreligge.
- (28) Ved overprøving av vedtak i klagesak, kan bare avgjørelser av konkrete klagepunkter bringes inn for domstolene. Det er ikke situasjonen i foreliggende sak der anførselene ikke har vært fremmet i noen tidligere klage. Søksmålsfristen var uansett oversittet for så vidt gjelder de nye anførselene. Disse ble først tatt opp etter at sluttinnlegg var avgitt i saken for tingretten og lenge etter at fristen for søksmål hadde løpt ut.
- (29) Staten v/Skatt øst har nedlagt slik påstand:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakens omkostninger."**
- (30) *Mitt syn på saken*
- (31) Jeg er kommet til at anken fører frem.
- (32) Jeg vil først redegjøre kort for de bestemmelser og den rettsstilstand som etter min oppfatning danner rammen for saken.
- (33) Den direkte hjemmelen for arbeidsgiveravgift er folketrygdloven § 23-2 som bestemmer at arbeidsgiver skal betale arbeidsgiveravgift av blant annet lønn og annen godtgjørelse for arbeid som han plikter å innberette. På samme måte som skattekontoret og skatteklagenemnda, vil jeg likevel knytte drøftelsen av det underliggende rettsspørsmålet i saken til hovedregelen om inntekt i skatteloven § 5-1 første ledd om skatt på "fordel vunnet ved arbeid".
- (34) Arbeidsgiveren skal beregne arbeidsgiveravgiften av eget tiltak, jf. folketrygdloven 24-2. Dersom arbeidsgiveren gir en uriktig eller ufullstendig årsoppgave, kan ligningsmyndighetene fastsette eller endre grunnlaget for avgiften. For et slikt vedtak gjelder ligningsloven kapittel 9 om saksbehandling, jf. folketrygdloven § 24-3 tredje ledd. Vedtak om endring av arbeidsgiveravgift kan derfor påklages til skatteklagenemnda, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 1 bokstav b. Klagen "skal inneholde bestemte påstander og redegjøre for de forhold påstandene bygger på", jf. § 9-2 nr. 2 annet punktum. Klage må sendes innen bestemte frister, jf. § 9-2 nr. 4 flg.

- (35) Ved rettslig prøving av endringsvedtak gjelder ligningsloven § 11-1 tilsvarende, jf. folketrygdloven § 24-3 fjerde ledd. Også for søksmål gjelder bestemte frister, jf. ligningsloven § 11-1 nr. 4.
- (36) Ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger, jf. ligningsloven § 8-1. Bestemmelsen forstås likevel slik at det av denne ikke følger noen begrensning i domstolenes kompetanse til å overprøve ligningsvedtak. Prøvelsesretten i slike saker er nærmere utdypet i Rt. 2009 side105 (Enskilda) avsnitt 112. Rettens flertall – annenvoterende med tilslutning fra to dommere – uttaler der:
- "På samme måte som [førstvoterende] finner jeg at ligningsloven § 8-1 ikke sier noe annet enn det som også måtte ha vært lagt til grunn uten denne lovbestemmelsen: Ved fastsettelsen av inntekts-, formues- og fradragposter må ligningsmyndighetene foreta en selvstendig prøving av de opplysninger skattyteren har gitt og fastsette det faktiske grunnlag for ligningen etter en fri bevisvurdering av alle de foreliggende opplysninger, se Ot.prp.nr. 29 (1978–1979), side 98. I den utstrekning det ved fastsettelsen av inntekts-, formues- og fradragposter må tas stilling til rettsspørsmål, må også disse vurderes av ligningsmyndighetene på selvstendig grunnlag. Dette er ikke uttrykkelig sagt, men ligger implisitt i bestemmelsen. Derimot inneholder bestemmelsen ingen begrensning i domstolenes kompetanse til å overprøve ligningsvedtak. Dersom det ikke finnes særlig hjemmel for annet, vil domstolene kunne overprøve både bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen."**
- (37) Domstolene står altså i ligningssaker fritt i sin rettsanvendelse, jf. også Rt. 2010 side 999 (First Securities) avsnitt 46. Men domstolene kan – naturlig nok – ikke prøve en annen privatrettslig disposisjon enn den som ligningsvedtaket er basert på, jf. avsnitt 55.
- (38) Selv om ligningsloven § 8-1 nr. 1 ikke kommer direkte til anvendelse i avgiftssaker, kan jeg ikke se at prøvingsretten skulle være en annen i slike sakstyper. Folketrygdloven § 24-3 oppstiller ingen begrensning i domstolenes kompetanse til å overprøve et slikt vedtak. Jeg nevner her at det etter min oppfatning ikke har betydning at utgangspunktet for vedtaket er en avgiftsberegning som opprinnelig er foretatt av arbeidsgiver av eget tiltak, jf. § 24-2; dette i motsetning til hva staten synes å anføre.
- (39) Når ligningsvedtak bringes inn for domstolene, er det ikke adgang til å påberope nye faktiske opplysninger som grunnlag for innsigelser mot ligningsvedtaket, jf. Rt. 2006 side 404 (Invensys) avsnitt 38. Dette har vært begrunnet med at hele selvangivelsessystemet, som er en bærebjelke i ligningsforvaltningen, ville falle sammen hvis skattyteren i en sak om gyldigheten av et ligningsvedtak skulle kunne påberope feil som har sin årsak i manglende oppfyllelse av opplysningsplikten etter loven, jf. Magnus Aarbakke, Noe om domstolsprøvelse av skatteligninger, inntatt i Samfunn, Rett, Rettferdighet, Festskrift til Torstein Eckhoffs 70-årsdag, side 774 på side 782. En annen ordning ville medføre at domstolene måtte opptre som ligningsorgan. I Rt. 2010 side 999 (First Securities) uttaler førstvoterende i avsnitt 51 at det er "grunnleggende" at domstolene ikke får en slik funksjon.
- (40) De hensyn som begrunner at domstolskontrollen skal foregå med utgangspunkt i det faktum som var fremlagt for ligningsmyndighetene, gjør seg tilsvarende gjeldende i avgiftssaker der den avgiftspliktige har oppgaveplikt, jf. Skoghøy, Tvisteløsning side 761.

- (41) Jeg går så over til å se på spørsmålet som vår sak gjelder, og vurderer først om det er skatteklagenemndas rettsanvendelse som angripes gjennom den nye anførselen.
- (42) Spørsmålet om det i det hele tatt foreligger en skattepliktig fordel under skatteloven § 5-1 første ledd ble første gang brakt inn i saken da den stod for tingretten.
- (43) Rettsanvendelse under skatteloven § 5-1 første ledd er – som jeg tidligere har vært inne på – en del av et vedtak om arbeidsgiveravgift. I vår sak må derfor skatteklagenemnda da den forhøyet grunnlaget for avgiften, nødvendigvis ha bygget på at beskatningsvilkåret i skatteloven § 5-1 første ledd om "fordel vunnet ved arbeid" er oppfylt. Formuleringer i innstillingen til skatteklagenemnda og i nemndas eget vedtak bekrefter da også dette. I innstillingen sies eksempelvis med utgangspunkt i skatteloven § 5-1 første ledd at underprisen "utgjorde etter skattekontorets syn en fordel vunnet ved arbeid for Aase og Hagbø, og følgelig skal beløpet inngå i selskapets arbeidsgiveravgiftsgrunnlag". Og i vedtaket uttaler nemnda at dersom prisen som er oppnådd for aksjene ikke tilsvarer markedsverdi, "er det på det rene at det foreligger en fordel som er skattepliktig i skatteloven § 5-1 som vunnet ved arbeid".
- (44) Med dette som utgangspunkt skal jeg nå se nærmere på adgangen til å sette frem nye rettslige anførsler for domstolen på grunnlag av et faktum som allerede har vært fremlagt i ligningssaken.
- (45) Domstolenes adgang til å overprøve ligningsmyndighetenes rettsanvendelse innebærer blant annet at retten kan opprettholde et ligningsvedtak på et annet rettslig grunnlag enn det ligningsmyndighetene har lagt til grunn, jf. Rt. 2010 side 999 (First Securities) avsnitt 46. Men domstolen må også kunne oppheve vedtaket med en annen rettslig begrunnelse enn partene har gjort gjeldende. Se også Rt. 1940 side 598 der det fremgår at "domstolen ikke kan tilpliktes å vurdere et saksforhold ut fra en forståelse av loven, som den måtte anse uriktig".
- (46) Spørsmålet i vår sak er om skattyteren for domstolen kan påberope andre regler enn dem som er blitt påberopt for ligningsmyndigheten eller som forvaltningsorganet har drøftet av eget tiltak. Magnus Aarbakke, Noe om domstolsprøvelse av skatteligninger, side 774 flg., som jeg tidligere har vist til, uttaler følgende om dette på side 782:
- "Formentlig må skattyteren ha adgang til det, og formentlig må domstolen også ha plikt til å anvende den alternative regel av eget tiltak, begge deler forutsatt at saksforholdet ligger til rette eller kan legges til rette for dette, ... ."**
- (47) Jeg oppfatter det slik at han ved reservasjonen om at saksforholdet "ligger til rette eller kan legges til rette for dette" tar sikte på de begrensninger som etter Rt. 2006 side 404 (Invensys) avsnitt 38 gjelder for adgangen til å påberope nye faktiske opplysninger for domstolen.
- (48) Aarbakke viser til et eksempel der en skattyter under ligningsbehandlingen har konsentrert seg om hvorvidt en eiendom er et "alminnelig gårdsbruk" etter daværende skattelov § 43 annet ledd bokstav c uten å få medhold. For domstolen gjør vedkommende gjeldende at eiendommen er en "boligeiendom", jf. daværende skattelov § 43 annet ledd bokstav d. Eksemplet gjelder så vidt jeg kan se, en situasjon der skattyter søker nye rettslige innfallsvinkler til hva som er gunstigst mulig beskatningsmåte. I vår sak,

derimot, skifter argumentasjonen fra grunner til en bestemt verdsettelse av avgiftsgrunnlag til grunner for avgiftsfrihet. Det prinsipielle utgangspunktet er imidlertid det samme i begge situasjoner; nemlig at det er den rettsanvendelse vedtaket bygger på som angripes.

- (49) Avgjørende for mitt syn er at når domstolen står fritt til å anvende rettsregler på sakens faktum, er det vanskelig å begrunne at en skattyter ikke skal kunne fremføre, og få behandlet, nye rettslige anførsler knyttet til opplysninger som har vært fremlagt for ligningsmyndighetene. Dette må i et hvert fall gjelde når det – slik som her – har vært redegjort bredt for det faktum som den nye rettslige anførselen for domstolen bygger på. Adgangen kan ikke begrenses av at det er et stort "sprang" i argumentasjonen.
- (50) Jeg skal med utgangspunkt i statens anførsler i det følgende vurdere om andre rettsregler enn de jeg så langt har diskutert, utelukker at domstolene kan prøve en rettslig anførsel som ikke er gjort gjeldende under den forvaltningsmessige behandlingen av avgiftsspørsmålet.
- (51) Etter statens syn er prinsippet i tvisteloven § 11-2 første ledd om rettens forhold til partenes prosesshandlinger til hinder for at man i et senere søksmål om vedtakets gyldighet tar under behandling en rettslig anførsel som ikke har vært fremmet for og blitt vurdert av forvaltningsorganet.
- (52) Etter mitt syn er tvisteloven § 11-2 første ledd ikke til hinder for at en ny rettslig anførsel for domstolene kan tas under behandling. Bestemmelsen regulerer de grenser som partenes prosesshandlinger setter for hva domstolene kan bygge sin avgjørelse på. Den regulerer ikke hva partene kan påberope for domstolene.
- (53) Jeg går så over til spørsmålet om den nye rettslige anførselen innebærer at domstolen må ta stilling til en annen privatrettslig disposisjon enn den som ble bedømt av skatteklagenemnda. I så fall er det – slik staten har gjort gjeldende under henvisning til Rt. 2010 side 999 (First Securities) – ikke adgang til å ta anførselen under behandling.
- (54) Skatteklagenemnda uttalte, som tidligere nevnt, at det er tale om "en fordel som er skattepliktig etter § 5-1 som vunnet ved arbeid" dersom aksjene ble ervervet til underkurs. Den privatrettslige disposisjonen som nemnda her bygger på, er de to aksjonærenes utnyttelse av retten til å kreve emisjon i 2007 slik som bestemt i tilleggsavtalen av 2004, punkt 2B. Anførselen selskapet gjør gjeldende, er en innsigelse til nemndas oppfatning om at det er skatterettslig tilknytning mellom retten til å kreve emisjon og ansettelsesforholdet.
- (55) Jeg finner det klart at skatteklagenemndas vedtak og Terratecs anførsel gjelder samme privatrettslige disposisjon, nemlig utnyttelsen av retten til å kreve emisjon etter tilleggsavtalen av 2004, punkt 2B. Den begrensning som følger av Rt. 2010 side 999 (First Securities), er derfor ikke til hinder for å ta Terratecs anførsel under behandling.
- (56) I fortsettelsen av dette nevner jeg at staten har gjort gjeldende at ettersom de omtvistede anførselene ikke ble påberopt for skatteklagenemnda, er adgangen til å gjøre dem gjeldende for domstolen tapt. Det er i den forbindelse vist til Rettens Gang 2011 side 335. Denne avgjørelsen gjelder imidlertid en annen problemstilling enn i vår sak der forvaltningsklagen gjelder samme post som den som er tatt opp for tingretten.



- (57) Staten har endelig anført at søksmålsfristen i ligningsloven § 11-1 nr. 4 er til hinder for å ta Terratecs anførsel under behandling. Jeg er heller ikke enig i dette. Søksmålgjenstanden er klagevedtaket, og søksmålet er reist innen fristen.
- (58) Lagmannsrettens dom blir etter dette å oppheve. Lagmannsretten må ved den fornyede behandling av saken ta stilling til anførselen som ble avvist.
- (59) Terratec har etter dette vunnet saken slik den har vært behandlet for Høyesterett og tilkjennes sakskostnader. Det er ikke grunnlag for å anvende noen av unntaksbestemmelsene i tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Kostnader er krevd erstattet med 150 091 kroner. Jeg legger oppgaven til grunn.
- (60) Jeg stemmer for denne

## D O M :

1. Lagmannsrettens dom oppheves.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Skatt øst til Terratec AS 150 091 – etthundreogfemtitusenogtittien – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (61) Dommer **Øie:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (62) Dommer **Andresen:** Likeså.
- (63) Dommer **Bergsjø:** Likeså.
- (64) Dommer **Tjomsland:** Likeså.
- (65) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

## D O M :

1. Lagmannsrettens dom oppheves.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Skatt øst til Terratec AS 150 091 – etthundreogfemtitusenogtittien – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: