



NORGES HØYESTERETT

Den 27. mai 2015 avsa Høyesterett dom i

HR-2015-01133-A, (sak nr. 2014/2017), sivil sak, anke over dom,

Staten v/Skatt øst

(Regjeringsadvokaten v/advokat Sture
Nilsson)

mot

A

(advokat Ola Haugen)

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

- (1) Dommer **Bergsjø**: Saken gjelder gyldigheten av et vedtak fra skatteklagenemnda, hvor fradrag etter skatteloven § 6-2 andre ledd om tap i virksomhet ikke ble godtatt. Spørsmålet er om en aksjonær som har deltatt aktivt i selskapet, kan anses for personlig å ha drevet virksomhet.
- (2) A og B eide hver 50 prosent av aksjene i selskapet Nye Start AS, som var et rent holdingselskap med 99,9 prosent eierandel i Start Toppfotball AS. Start Toppfotball ble stiftet i 2003 for å drive den kommersielle virksomheten knyttet til toppfotballen i fotballklubben Start. A tilførte sammen med B kapital til Start Toppfotball via Nye Start – som egenkapitalinnskudd, lån og garantier for lån som ble opptatt i Nye Start. Han tilførte også kapital til Start Stadion AS, et heleid datterselskap av Start Toppfotball. Start Stadion sto for byggingen av Sør Arena. A og B investerte og garanterte sammen for om lag 25 millioner kroner i Start Toppfotball.
- (3) Lagmannsretten har lagt til grunn at A og B gikk inn i Start med sikte på å bygge opp en profesjonell fotballklubb, for deretter å selge seg ut med gevinst. De så et vesentlig

gevinstpotensial, men også en betydelig risiko. A hadde bakgrunn som profesjonell fotballspiller, agent for fotballspillere og gründer, mens B hadde kompetanse innen forretningsvirksomhet og avtaleverk i tillegg til kjennskap til regionen.

- (4) I perioden 2003–2008 la A ned en betydelig arbeidsinnsats i Start Toppfotball, Start Stadion og fotballklubben Start. Han var også styreleder i Start Toppfotball en periode. Lagmannsretten har funnet bevist at han "utførte et omfattende arbeid for klubben utover det som normalt følger" av posisjonen som aksjeeier og styreleder. Hans eierskap er beskrevet som "særdeles aktivt". Klubben utviklet seg mens A og B var aktive – både sportslig og økonomisk. Den ble en regional klubb for hele Sørlandet, og den årlige omsetningen økte fra ca. 10 til ca. 100 millioner kroner. Omsetningen var imidlertid svært avhengig av de sportslige resultatene.
- (5) Inntektene sank betydelig da Start rykket ned fra eliteserien i 2007. Byggingen av Sør Arena ga videre store kostnadsoverskridelser. I 2008 pådro Nye Start seg låneforpliktelser i et forsøk på å redde fortsatt drift i Start Toppfotball, slik at laget kunne fullføre sesongen. A og B måtte kausjonere for låneforpliktelsene. Selskapet misligholdt lånene, og garantiansvaret ble gjort gjeldende. A inngikk låneavtale med bankene for å innfri sine forpliktelser og pådro seg et tap på 4 321 342 kroner. Både han og B trakk seg ut av Start Toppfotball høsten 2008, fordi de ikke kunne dekke kapitalbehovet.
- (6) Under henvisning til skatteloven § 6-2 andre ledd krevde A fradrag for tapet på 4 321 342 kroner ved ligningen for 2008. Skatt øst la i vedtak 12. september 2011 til grunn at tapet ikke var lidet i virksomhet og dermed ikke fradragsberettiget. Skatteklagenemnda sluttet seg til dette synet i vedtak 7. mai 2012.
- (7) A bragte skatteklagenemndas vedtak inn for domstolene ved stevning 9. november 2012. Oslo tingrett avsa 28. mai 2013 dom med slik domsslutning:
- "1. Skatteklagenemndas vedtak datert 7. mai 2012 vedrørende As ligning for 2008 oppheves.**
 - 2. Ved ny ligning legges det til grunn at As tap på fordring i forbindelse med garantistillelse for lån tatt opp i Nye Start AS er fradragsberettiget tap lidet i egen næringsvirksomhet.**
 - 3. Staten ved Skatt øst dømmes til å erstatte As sakskostnader med 302.582 – trehundreogtotusenfemhundreogåttito – kroner innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse."**
- (8) Sakskostnadskravet fra A var på 403 227,50 kroner inkludert merverdiavgift. Tingretten fant at kostnadene oversteg det nødvendige og foretok en skjønnsmessig reduksjon.
- (9) Etter anke fra staten ved Skatt øst avsa Borgarting lagmannsrett 15. september 2014 dom med slik domsslutning:
- "1. Anken forkastes.**
 - 2. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler staten v/Skatt øst 179 375 – etthundreogsyttitusenetre hundreogsyttifem – kroner til A innen 2 – to – uker etter forkynning av dommen."**

- (10) Staten ved Skatt øst har anket over rettsanvendelsen og gjort gjeldende at lagmannsretten har forstått virksomhetsbegrepet i skatteloven § 6-2 andre ledd feil. For de tidligere instanser har staten anført at heller ikke tilknytningskravet i § 6-2 andre ledd er oppfylt. Denne anførselen er ikke opprettholdt.
- (11) A har for alle instanser subsidiært anført at han har krav på fradrag i medhold av skatteloven § 6-1. De tidligere instanser har ikke hatt foranledning til å ta stilling til dette påstandsgrunnlaget. Ved ankeutvalgets beslutning 3. desember 2014 ble det derfor bestemt at det foreløpig ikke forhandles om spørsmålet om fradragsrett etter skatteloven § 6-1, jf. tvisteloven § 30-14 tredje ledd.
- (12) For øvrig står saken i det vesentlige i samme stilling som for de tidligere instanser.
- (13) Den ankende part – *staten ved Skatt øst* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (14) Det er feil rettsanvendelse når lagmannsretten har lagt til grunn at As arbeid og kapitalinnskudd i fotballklubben og selskapene kan anses som hans personlige virksomhet. Etter rettspraksis kan aktivt eierskap ikke gi grunnlag for tapsfradrag i medhold av skatteloven § 6-2. Aktivitetene inngår i selskapets virksomhet og kan ikke anses som virksomhet for aksjonæren personlig. Aksjonæren er bare eier av et kapitalobjekt, og inntekter fra dette objektet beskattes som kapitalinntekt. As aktivitet kan ikke likestilles med såkalt "venture-virksomhet", hvor investering skjer i en helt annen skala og med midler fra eksterne investorer. Bedømmelsen må bli den samme uavhengig av om aksjonæren har en formalisert rolle i selskapet. Kravet til aktivitetens omfang og varighet er med dette ikke oppfylt.
- (15) As aktivitet har inngått som en del av selskapenes virksomhet og har bidratt til overskudd eller underskudd i disse. Hans økonomiske interesse har bare vært avledet av selskapenes. Aktiviteten er dermed ikke utøvd for As regning og risiko.
- (16) Aktiviteten har heller ikke vært egnet til å gå med overskudd. Det er den samlede aktiviteten i Start Toppfotball og Start Stadion som har skapt selvstendige inntekter og kostnader. As innsats har inngått som en brikke her og har følgelig ikke vært egnet til å skape overskudd for ham personlig.
- (17) Staten ved Skatt øst har lagt ned slik påstand:
- "1. Lagmannsrettens dom oppheves.**
 - 2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."**
- (18) Ankemotparten – A – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (19) Lagmannsrettens dom er riktig i resultat og begrunnelse, likevel slik at det skulle vært tilkjent fulle sakskostnader for tingretten. Når en aksjonær arbeider i et selskap, er utgangspunktet at dette anses som selskapets virksomhet. Men etter en konkret vurdering kan eierens aktivitet likevel bedømmes som personlig virksomhet, også hvis aktiviteten bare knytter seg til ett selskap. Her må det foretas en avgrensning mot såkalt passiv kapitalforvaltning. Virksomhetsbegrepet er dynamisk og må ta opp i seg endringer i næringslivet. I dette tilfellet er selskapene utviklet i henhold til en langsiktig strategi, med

betydelig risiko, men også utsikter til stor gevinst. Kravet til aktivitetens omfang og varighet er oppfylt.

- (20) Aktiviteten var egnet til å gå med overskudd. Den tok sikte på å øke verdien av aksjene i Start Toppfotball og underliggende selskaper. Verdiøkning kunne gi grunnlag for utbytte og gevinst ved salg av aksjene. Verdiutviklingen var faktisk også god en periode – nye investorer kom inn, og det ble gitt utbytte.
- (21) Investeringsaktiviteten foregikk for As regning og risiko. Han måtte sammen med B kausjonere for låneopptak i Nye Start, noe som var nødvendig for fortsatt drift. Dermed økte han sin personlige risiko betydelig og ble påført et direkte tap. A dekket også utgifter til reiser mv. selv.
- (22) A har lagt ned slik påstand:
1. **Anken forkastes.**
 2. **A tilkjennes fulle saksomkostninger for tingretten og Høyesterett."**
- (23) *Jeg er kommet til at anken må forkastes.*
- (24) Hovedregelen om fradrag følger av skatteloven § 6-1, som gir fradragsrett for "kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt". Paragraf 6-2 inneholder bestemmelsene om fradragsrett for tap. Første ledd gjelder tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet. I andre ledd første punktum heter det:
- "Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring."**
- (25) Spørsmålet i saken slik den står for Høyesterett er om vilkårene for fradragsrett etter denne bestemmelsen er oppfylt. I Rt. 2005 side 1157 Commercial Buildings presiserer førstvoterende hva som nærmere lå i den tilsvarende bestemmelsen i skatteloven 1911 § 44 første ledd bokstav d. Han uttaler i avsnitt 45 at "[f]radrag forutsetter at skattyteren driver virksomhet, at det foreligger et endelig tap og at det er tilstrekkelig tilknytning mellom fordringen og skattyterens egen virksomhet". Dette må gjelde også for vurderingen etter skatteloven § 6-2.
- (26) I denne saken er det enighet om at tapet er endelig konstatert. Som nevnt har staten for Høyesterett heller ikke bestridt at den nødvendige tilknytning foreligger. Fradragsretten avhenger dermed utelukkende av om A har lidt tapet "i virksomhet". Partene har ved vurderingen av dette spørsmålet valgt ikke å problematisere at As eierskap i Start Toppfotball var indirekte gjennom holdingselskapet Nye Start.
- (27) Som nevnt i Rt. 2013 side 421 Tronviken avsnitt 31, inneholder skatteloven ingen legaldefinisjon av virksomhetsbegrepet. Det må avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering om en aktivitet er virksomhet i skattelovens forstand, jf. Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) Ny skattelov side 48. Skjønnsmomentene er angitt samme sted i proposisjonen. Her fremkommer at det for det første må være utøvd aktivitet av et visst omfang og en viss varighet. Denne aktiviteten må videre være utøvd for skattyterens regning og risiko. Endelig må aktiviteten ha økonomisk karakter og objektivt sett være egnet til å gi overskudd.

- (28) Det første kriteriet er altså at det må være utøvd en aktivitet av et visst omfang og en viss varighet. Statens anførsel er her at en aksjonærs aktivitet til beste for selskapet, alltid må regnes som selskapets virksomhet. Aktiviteten kan ikke samtidig danne grunnlag for virksomhet på aksjonærens hånd – selv om den skulle gå langt ut over det som naturlig utøves under en posisjon som styreleder eller daglig leder. Staten erkjenner at såkalte "venture-selskaper" driver virksomhet, men da fordi de har mange ansatte som vurderer investeringsobjekter og innhenter eksternt kapital. Spørsmålet er om staten kan gis medhold i sin tolkning av virksomhetsbegrepet i skatteloven § 6-2.
- (29) Staten har anført at den nevnte begrensningen følger av rettspraksis og har for det første fremhevet Rt. 1937 side 413 Borthen. Skattyter var her disponent i et aksjeselskap, som igjen sto som disponent for tre skipsaksjeselskaper. Han gjorde gjeldende at han personlig var disponent for skipsaksjeselskapene, og at han dermed drev virksomhet som kunne gi grunnlag for fradrag. Dette fikk han ikke medhold i – Høyesterett fant at det var aksjeselskapet som drev virksomhet som disponent.
- (30) En lignende problemstilling var oppe i Rt. 1980 side 1436 Kahrs. Kahrs var disponent i et selskap eid av ham selv og familiemedlemmer. Aksjekapitalen gikk tapt, han måtte innfri en selvskyldnerkausjon og led tap på et lån til selskapet. Tapet ga ikke grunnlag for fradrag for tap i næring, idet Høyesterett kom til at virksomheten var drevet av selskapet, ikke Kahrs personlig. Førstvoterende slår i dommen fast "som den store hovedregel, at aksjonærs tap på aksjer i et selskap ikke kan føres til fradrag i næringsvirksomhet som aksjonæren selv driver".
- (31) Rt. 1986 side 58 Asdahl gjelder først og fremst tilknytningskravet, men dommen har uttalelser av interesse også for virksomhetsbegrepet. På side 64 uttaler førstvoterende:
- "Det skatterettslige utgangspunkt er her at tap som rammer en aksjonær i et aksjeselskap ved at aksjene taper sin verdi, eller ved at han har ytet lån eller stilt garantier for selskapets gjeld, i alminnelighet ikke gir aksjonæren krav på fradrag i hans egen næringsinntekt. Det kan ikke stille seg annerledes om aksjonæren også engasjerer seg i styreverv eller konsulentoppdrag for selskapet. Selskapet er et selvstendig skattesubjekt, og tap i dets virksomhet kommer til fradrag i selskapets egen næringsinntekt. Unntak kan tenkes hvor aksjonæren - eller styremedlemmet/konsulenten - selv driver en næring som hans økonomiske engasjement i selskapet utgjør en del av, slik at tapet må ses på som en utgift til 'erhvervelse, sikrelse og vedlikeholdelse' av hans egen inntekt, jfr. skatteloven § 44 første ledd. Men praksis viser at det gjelder strenge vilkår for at en skattyter skal oppnå en slik fradragsrett. Det kreves at det består en særlig og nær tilknytning mellom hans engasjement i selskapet og hans egen næringsvirksomhet."**
- (32) Her gjentas altså utgangspunktet fra Kahrs-dommen, samtidig som Høyesterett presiserer at aksjonæren i særlige tilfelle kan anses å drive virksomhet. Dette ble fulgt opp i Quatro-dommen Rt. 1990 side 958, som også først og fremst gjaldt tilknytningskravet. Her presiserte førstvoterende at "selve aksjonærposisjonen – det å erverve og eie aksjer, eventuelt også å handle med dem – ikke i seg selv sees på som en næringsutøvelse på aksjonærens hånd". I Rt. 2008 side 145 Norsk Struts gjentar førstvoterende i avsnitt 37 at en aksjonær normalt ikke får fradrag i egen inntekt for tap på lån som aksjonæren har ytet til selskapet. Og i avsnitt 58 presiserer han under henvisning til Rt. 1986 side 58 at en aksjonærs deltakelse i styring og drift av selskapet, ikke i seg selv gir grunnlag for fradragsrett for tap på lån.

- (33) Etter dette må det klare utgangspunktet være at aksjonærposisjonen ikke i seg selv kan anses som virksomhet i skattelovens forstand. Det må gjelde selv om det utøves en aktivitet i form av kjøp og salg av aksjer, oppfølging av investeringen, deltakelse på generalforsamling osv. Tap lidt i forbindelse med en slik passiv kapitalforvaltning kan følgelig ikke gi grunnlag for fradrag etter skatteloven § 6-2. Staten har imidlertid erkjent at også forvaltning av en aksjeportefølje i særlige tilfelle kan anses som virksomhet, noe jeg er enig i. Jeg viser på dette punkt også til Lignings-ABC 2014/15 side 1569, hvor det heter at det må legges vekt på "om handelen ... er systematisk og vedvarende, samt antall transaksjoner og omsetningens størrelse".
- (34) Som den store hovedregel vil ikke en aksjonærs tap på lån eller garanti til eget selskap være fradragsberettiget. Slik jeg forstår Kahrs-dommen og Asdahl-dommen, kan det imidlertid tenkes unntak. Ved den konkrete vurderingen må alle typer aktivitet tas i betraktning, se Lignings-ABC 2014/15 side 1569. Det er etter mitt syn sentralt at Borthen-dommen og Kahrs-dommen gjaldt aksjonærer som var ansatt i selskapene og mottok lønn for sitt arbeid. Dommene gir dermed ikke noe svar på problemstillingen i vår sak, hvor aksjonæren i det vesentlige har utøvd sin aktivitet utenfor rammen av slike posisjoner. Jeg kan på denne bakgrunn ikke være enig med staten i at rettspraksis *utelukker* fradragsrett etter § 6-2 for en aksjonær som utøver stor aktivitet til beste for selskapet.
- (35) A har fremhevet at virksomhetsbegrepet må ta opp i seg endringer i næringsliv og samfunnet for øvrig – det må være dynamisk. Rt. 2005 side 1157 Commercial Buildings gir støtte for dette synet. I avsnitt 54 uttaler førstvoterende følgende om tilknytningskravet:
- "Selv om vurderingstemaet har vært det samme siden 1920-tallet, og i Rt. 1976 side 1467 er presisert ved at det kreves en 'særlig og nær tilknytning', må likevel de konkrete vurderingene skje i lys av utviklingen i næringslivet."**
- (36) I avsnitt 55 heter det videre at tilknytningskravet "har et dynamisk element". Selv om vår sak ikke gjelder tilknytningskravet, har uttalelsen interesse. Førstvoterende finner for øvrig i avsnitt 55 støtte for sitt syn i et foredrag av daværende ekspedisjonssjef i Skattelovavdelingen Thorbjørn Gjølstad, inntatt i Utv. 1989 side 763. Gjølstad drøfter i foredraget om utviklingselskaper – gjerne kalt "ventureselskaper" – kan sies å drive næring. På side 767 er konklusjonen at "ihvertfall de *mer* aktive og reelle utviklingselskaper forholdsvis greit vil kunne få sin virksomhet klassifisert som næring".
- (37) Skatt øst har i fire bindende forhåndsuttalelser 26. mai 2008, 20. mai 2010, 4. oktober 2010 og 12. mars 2013 vurdert om aktivt eierskap kan gi grunnlag for personlig virksomhet. Alle uttalelser gjelder omdanning etter skatteloven § 11-20, uten at jeg kan se at det i seg selv fratrar dem interesse i denne sammenheng. De har ellers det til felles at de gjelder skattytere som har investert i ett eller et fåtall selskaper, og som har utøvd et svært aktivt eierskap. Noen av dem har hatt formelle roller i selskapene, andre ikke. I samtlige tilfeller er det lagt til grunn at skattyterne har drevet personlig virksomhet.
- (38) Skattedirektoratet kom til motsatt konklusjon i BFU 7/14. Direktoratet la imidlertid avgjørende vekt på at aksjonæren var daglig leder og styremedlem, og at hans aktiviteter ikke gikk ut over det som naturlig hører til disse posisjonene. Uttalelsen synes å bygge på

en forutsetning om at aksjonærens aktivitet til beste for selskapet etter en konkret vurdering *kan* anses som personlig virksomhet.

- (39) Forhåndsuttalelsene gir dermed uttrykk for et konsekvent syn. Praksis er imidlertid ikke omfattende nok til at den er en rettskildefaktor av særlig vekt. Uttalelsene har likevel interesse i kraft av sin argumentasjon. Ligningsmyndighetene foretar en konkret vurdering av aktivitetens omfang uten å streife det som er statens anførsel i foreliggende sak – at aktivt eierskap fra aksjonæren alltid må bedømmes som selskapets virksomhet.
- (40) Det er lagt til grunn at såkalte venture-selskaper driver virksomhet i skattelovens forstand. Som lagmannsretten påpeker, skaffer investorene i disse selskapene seg "kontrollerende innflytelse i investeringsobjektet, og ... jobber aktivt med å øke verdien gjennom restrukturering, operative og/eller strategiske justeringer". Dette er en aktivitet som etter sin art ikke skiller seg fra den en enkeltaksjonær kan utøve som aktiv eier. For meg er det da vanskelig å se at ikke også enkeltaksjonæren etter en konkret vurdering kan anses å drive virksomhet, hvis omfanget og varigheten tilfredsstillende de krav som må oppstilles.
- (41) Staten har gjort gjeldende at det vil utgjøre en tilfeldig forskjell dersom aktive eiere *uten* formell posisjon i selskapet skal kunne anses for å drive virksomhet og få fradrag for tap, mens eiere *med* slike posisjoner ikke kan det. Jeg er ikke uten videre enig i det. Når en ansatt mottar lønn for å utføre arbeidsoppgaver for sin arbeidsgiver, er det naturlig å si at dette skjer som en del av selskapets virksomhet. Dette er ikke like nærliggende når aksjonæren uten vederlag og uavhengig av posisjon bruker sin kompetanse, arbeidskraft og kapital til å utvikle selskapet.
- (42) Jeg kan heller ikke se at bevis- og avgrensingsproblemer er noe tungtveiende argument til støtte for statens syn. På dette området er det vanskelig å unngå skjønnsmessige og konkrete vurderinger.
- (43) Min konklusjon er etter dette at en aksjonærs aktivitet opp mot selskapet etter en konkret vurdering *kan* anses som aksjonærens personlige virksomhet. Aktiviteten må med andre ord ikke alltid anses som en del av selskapets virksomhet, slik staten har gjort gjeldende. Men utgangspunktet må fortsatt være at passiv kapitalplassering ikke gir grunnlag for fradragsrett. Det må kreves en aktivitet av betydelig omfang, og jeg antar at fradragsrett først og fremst er aktuelt for skattytere som ikke arbeider i og mottar lønn fra selskapet.
- (44) Dette bringer meg over til den konkrete vurderingen av omfanget og varigheten av As aktivitet i selskapene og klubben. Lagmannsretten har som nevnt beskrevet et "særdeles aktivt eierskap" i perioden 2003–2008. Staten har ikke bestridt opplysningen i tingrettens dom om at A brukte 50–60 prosent av sin arbeidskapasitet til dette. Han var en periode styreleder i Start Toppfotball, men har ellers utøvd sin aktivitet uten formelle posisjoner og uten å ha mottatt lønn eller honorar. Jeg oppfatter det slik at staten – hvis det først legges til grunn at aktiviteten må knyttes til A personlig og ikke selskapet – ikke bestrider at kravet til omfang og varighet er oppfylt.
- (45) Jeg ser det også slik at aktiviteten er utøvd for As regning og risiko. Riktignok bidrar denne typen aktivitet i første omgang til at selskapets verdi øker, slik at aksjonærens interesse har en indirekte karakter. Men gjennom å investere og garantere for lån, har A tatt en betydelig personlig risiko, som har materialisert seg i et tap for ham.

Lagmannsretten har lagt til grunn at han også har dekket kostnader ved reisevirksomhet og andre løpende utgifter selv.

- (46) Endelig mener jeg at As aktivitet var egnet til å gå med overskudd. Vurderingstemaet blir her om hans innsats i form av kapital, garantier og arbeid etter en objektiv vurdering kunne gi ham overskudd. Lagmannsretten har etter bevisførselen besvart dette bekreftende, noe som må legges til grunn. Innsatsen var egnet til å gi avkastning og medførte også faktisk verdiøkning og avkastning en periode.
- (47) Jeg har etter dette kommet til at det ikke hefter feil ved lagmannsrettens rettsanvendelse. Statens anke må derfor forkastes.
- (48) A har vunnet saken og har krav på sakskostnader for alle instanser etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd. Han har krevd fulle sakskostnader også for tingretten, men jeg har ikke grunnlag for å fravike de vurderinger som tingretten og lagmannsretten har gjort på dette punkt. For Høyesterett har A krevd sakskostnader med 218 750 kroner inkludert merverdiavgift. Kravet tas til følge.
- (49) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten ved Skatt øst til A 218 750 – tohundreogattentusensjuhundreogfemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (50) Dommer **Noer:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (51) Dommer **Indreberg:** Likeså.
- (52) Dommer **Matheson:** Likeså.
- (53) Dommer **Øie:** Likeså.

(54) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten ved Skatt øst til A 218 750 – tohundreogattentusensjuhundreogfemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: