



NORGES HØYESTERETT

Den 26. februar 2015 avsa Høyesterett dom i

HR-2015-00461-A, (sak nr. 2014/579), sivil sak, anke over dom,

Bjørvika Kontorbygg I AS

(advokat Cecilie Amdahl – til prøve)

mot

Staten v/Skatt øst

(Regjeringsadvokaten v/advokat Ida Thue)

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

- (1) Dommer **Andresen**: Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndens vedtak som endret ligningen for skatteåret 2007. Nemnden la til grunn at bidrag til infrastrukturtiltak i sin helhet skulle aktiveres som en del av tomtens kostnad, slik at bidraget hverken kunne utgiftsføres straks eller komme til fradrag ved inntektsfastsettelsen i form av avskrivninger på det bygg som ble oppført på tomten.
- (2) Siden 1980-tallet har det pågått utredningsarbeid med sikte på utvikling av området Bjørvika i Oslo. Området omfattet i første rekke havneområder, veier og jernbaneareal. Planene inkluderte blant annet bygging av ny opera og andre kulturbygg, og omlegging av riksvei til senketunnel, som sammen med omlegging av jernbanetrafikken ville kunne frigjøre store arealer til kontor, boliger, parker mv.
- (3) Ved St.meld. nr. 28 (2001–2002) og den videre behandling av denne meldingen ble det oppnådd enighet om de grunnleggende forutsetninger for utviklingen av den nye bydelen. Staten skulle dekke det vesentligste av utgiftene til omlegging av riksvei, Oslo kommune

skulle dekke kostnadene til sosial infrastruktur, og de øvrige infrastrukturkostnader ble forutsatt belastet de berørte tomteeiere.

- (4) De berørte arealer var i hovedsak eiet av ulike statlige og kommunale etater. Eiendomsinteressene ble som ledd i prosessen samlet i de to selskapene HAV Eiendom AS og Oslo S Utvikling AS. I sistnevnte selskap kom det privateide Linstow Eiendom AS inn som 50 prosent eier.
- (5) Grunneierne inngikk i 2001 en avtale med staten og Oslo kommune om å forhandle om et felles eiendomsselskap for alle uutviklede arealer, under forutsetning om en prosess som sikret nødvendig avklaring av rammebetingelser i form av bidrag til infrastruktur og framdrift. I 2002 etablerte Oslo S Utvikling AS og HAV Eiendom AS et felles utbyggingsselskap: Bjørvika Utvikling AS.
- (6) Bjørvika Utvikling AS etablerte et heleid datterselskap, Bjørvika Infrastruktur AS, for å forestå utbyggingen av teknisk infrastruktur i området. Selskapet skulle så motta infrastrukturbidrag fra grunneierne etter hvert som de enkelte eiendommene ble bebygd.
- (7) Som ledd i et større avtalekompleks påtok Bjørvika Infrastruktur AS seg, i en avtale med Oslo kommune, ansvaret for prosjektering, finansiering og bygging av ulike infrastrukturtiltak som var nødvendige for den forutsatte utbygging. Tiltakene omfattet veier, broer, gang- og sykkelveier, parker, allmenninger og kaifronter mv. – alt innenfor planområdet. Eiendomsretten til tiltakene skulle etter ferdigstilling overføres vederlagsfritt til Oslo kommune. De samlede kostnader ble anslått til ca. 2 milliarder kroner, og dette beløpet skulle belastes det samlede utbyggingsvolum på i størrelsesorden 840 000 m².
- (8) Bjørvika Utvikling AS stilte garanti for de forpliktelser Bjørvika Infrastruktur AS påtok seg under avtalen. I påtegning på avtalen forpliktet HAV Eiendom AS og Oslo S Utvikling AS seg til å kreve infrastrukturbidrag for det enkelte byggetrinn, og at bidragene skulle betales direkte til Bjørvika Infrastruktur AS til dekning av infrastrukturkostnadene.
- (9) Dette ble fulgt opp i en avtale av samme dag mellom HAV Eiendom AS og Oslo S Utvikling AS. De to selskapene forpliktet seg ved avtalen til å sørge for at fremtidige erververe av deres grunneiendommer skulle overta ansvar for infrastrukturkostnader. De påtok seg også å påse at den enkelte erverver hadde nødvendig finansiell styrke til å kunne oppfylle forpliktelsen.
- (10) Tvisten i saken her gjelder en av eiendommene som Oslo S Utvikling AS eide. Lagmannsretten har sammenfattet de sentrale elementer i faktum slik:

"Eiendommen var den første i den såkalte barcode-rekken som ble bebygd. Den 17. mars 2005 inngikk Oslo S Utvikling AS avtale om utleie av et fremtidig kontorbygg på eiendommen. Selve byggarbeidene startet kort tid etter at leieavtalen var inngått. Oslo S Utvikling AS opprettet deretter selskapet Barcode 101 AS med sikte på at eierskap, bygging og utleievirksomhet knyttet til eiendommen skulle være samlet på én og samme hånd. Den 29. desember 2005 inngikk Oslo S Utvikling AS avtale med Bjørvika Kontorbygg I AS om salg av aksjene i Barcode 101 AS. Handelen omfattet tomtegrunnen, som var under fradeling, leieavtalen og avtaler i forbindelse med selve byggingen m.v. ...Tomta ble overført til Barcode 101 AS i 2007. Samme år betalte

Barcode 101 AS til sammen 21 341 250 kroner i infrastrukturbidrag til Bjørvika Infrastruktur. Bygget sto ferdig i desember 2007.

I ligningen for inntektsåret 2007 krevde Barcode 101 AS fradrag med 341 460 kroner. Fradraget gjelder infrastrukturbidraget, og er basert på at 80 prosent av det samlede infrastrukturbidraget kunne aktiveres på bygget og så avskrives. De resterende 20 prosent ble aktivert på tomta, som ikke kan avskrives ettersom den ikke verdiforringes ved slit og/eller elde.

Skattekontoret varslet endring, men rakk ikke å gjennomføre endringen ved den ordinære ligningen. Det ble startet endringssak, der skattekontoret fattet vedtak 14. januar 2009. I vedtaket konkluderte skattekontoret med at hele kostnaden til infrastruktur utenfor egen eiendom skal aktiveres på tomta og ikke kan avskrives. Skattekontoret vurderte om kostnaden kunne føres til fradrag etter skatteloven § 6-15, noe skattekontoret fant at det ikke er adgang til.

Barcode 101 AS klagde til skatteklagenemnda. Under saksforberedelsen argumenterte selskapet for at hele beløpet, ca. 21,3 millioner kroner, kunne føres til fradrag etter skatteloven § 6-1 om fradrag for kostnader. Nemnda fattet 23. februar 2011 vedtak der skattekontorets vedtak fastholdes. Skatteklagenemnda kom til at kostnaden ikke var pådratt i lovens forstand, idet det ikke var skjedd noen oppofrelse. Nemnda kom videre til at det ikke var grunnlag for en fordeling av kostnadene på bygningen og tomta og at kostnadene skal aktiveres på tomta."

- (11) Selskapet reiste 25. august 2011 sak for Oslo tingrett om gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak.
- (12) Oslo tingrett avsa 26. september 2012 dom med slik domsslutning:
- "1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Barcode 101 AS dømmes til innen to uker å betale staten v/Skatt øst sakskostnader med kr. 108 880 – etthundreogåttetusenåttehundreogåttikroner –."
- (13) Barcode 101 AS anket Oslo tingretts dom til Borgarting lagmannsrett.
- (14) Etter at anke var uttatt, ble selskapet 21. november 2012 slettet etter fusjon med selskapet Bjørvika Kontorbygg I AS. Bjørvika Kontorbygg I AS har overtatt Barcode 101 AS' skatterettslige posisjoner, og trådte etter fusjonen inn i ankesaken som ankende part.
- (15) Borgarting lagmannsrett avsa 29. januar 2014 dom med slik domsslutning:
- "1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Bjørvika Kontorbygg I AS 138.625 - etthundreogtrettiåttetusensekshundreogtjuefem - kroner til staten ved Skatt øst innen 2 - to - uker fra dommen er forkynt."
- (16) Bjørvika Kontorbygg I AS har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen. Saken står for Høyesterett i samme stilling som for de tidligere instanser.
- (17) Den ankende part, *Bjørvika Kontorbygg I AS*, har i hovedtrekk gjort gjeldende:

- (18) Fradragsretten for infrastrukturbidraget følger direkte av skatteloven § 6-1. Kostnaden er pådradd til inntekts ervervelse. Kostnaden har ingen tilknytning til skattyters tomt; skattyter har ikke mottatt noen motytelse. Den fordel skattyter måtte ha er av almen karakter, og er rettslig sett uten betydning for fradragsretten.
- (19) Den skatterettslige konsekvens av infrastrukturbidraget må vurderes i lys av den ekstraordinære bakgrunnen for kostnaden. Kostnaden har medgått til bygging av infrastruktur for en hel ny bydel, og gjelder tiltak som går langt ut over det som kunne vært pålagt med hjemmel i plan- og bygningsloven. Betalingen er ikke en motytelse for tillatelse fra det offentlige, og infrastrukturtiltakene fører ikke til noen verdiøkning på selskapets eiendom. I en by må en grunneier kunne forutsette at det er gater og veier betalt av det offentlige. Eiendelene det investeres i gjennom infrastrukturbidragene, tilfaller kommunen, og noen av disse eiendelene ligger geografisk langt unna selskapets eiendom, slik som blant annet kaifronter og gater i området avsatt til boliger.
- (20) Lagmannsretten har uriktig lagt til grunn at den forventede infrastrukturbetalingen utgjorde en del av kjøpesummen for tomten. Hvis det hadde vært riktig, ville det i seg selv vært avgjørende for at betalingen måtte aktiveres på tomten, men allerede hva infrastrukturtiltakene bestod i og omfanget av dem, gjør en slik betraktningssmåte lite naturlig. Det ville også føre til helt urimelige resultater om transaksjonen i seg selv skulle føre til en endret skattemessig behandling av infrastrukturbidraget. Det ville komme i veien for transaksjoner som ville bidra til den ønskede utvikling av området.
- (21) Det følger da også direkte av avtalen mellom Oslo S Utvikling AS og Bjørvika Kontorbygg I AS om kjøp av aksjene i Barcode 101 AS at infrastrukturbidraget ikke utgjorde en del av kjøpesummen for tomten. Da kjøpekontrakten ble inngått, var ingen del av infrastrukturkostnadene forfalt, og det sies uttrykkelig at tomten fulgte med fri for pengeheftelser. I avtalen er det videre et eget punkt om aksjekjøpesummen og oppgjøret. I et underpunkt om byggekostnaden ved det bygg som det var intensjonen å la oppføre, behandles vederlag for tomten og infrastrukturbidrag som to separate poster.
- (22) I tilknytning til overdragelsen av tomten fra Oslo S Utvikling AS til Barcode 101 AS ble det dessuten avholdt en takst. Leiekontrakten var allerede inngått, og det var behov for å få identifisert tomteverdien. Også i denne taksten er infrastrukturbidraget og tomteverdien holdt atskilt; det er gjort fradrag for infrastrukturkostnadene før grunnlaget for beregning av tomteprisen.
- (23) Da selskapet ervervet tomten, var betalingsplikten kun betinget. Selger hadde ingen forpliktelse som kunne overføres til kjøper. Plikten til å betale infrastrukturbidraget ble utløst av byggingen, med plikt til å betale i tre trinn etter hvert som byggingen nådde ulike milepæler. Beløpets størrelse avhang av hvor mye som ble bygd. Da aksjeoverdragelsen ble gjennomført, var byggingen i gang, men avtalen om tomteervervet ble inngått på et tidligere tidspunkt. Om prosjektet allerede da avtale ble inngått, var så vidt langt utviklet at det var sannsynlig at infrastrukturbidraget måtte betales, ville dette under ingen omstendighet ha rettslig relevans.
- (24) Det er på det rene at tomten ikke kan utnyttes etter sitt formål uten at det betales infrastrukturbidrag, men dette må anses som et kjøpelyte. Like lite som når en eiendom er beheftet med en faktisk mangel, vil det foreligge plikt til aktivering av

"utbedringskostnaden". At kostnaden var kjent på transaksjonstidspunktet, er uten betydning.

- (25) At reglene om aktivering og avskrivning ikke passer, illustrerer også at det er uholdbart å anse den fremtidige betingede plikt til å betale infrastrukturbidrag som en del av tomttekostnaden. Selskapet eier ikke det som er finansiert ved infrastrukturbidragene, selskapet kan ikke selge disse eiendelene, og de inngår ikke som driftsmidler i selskapets virksomhet. Det er dessuten kun en svak, og ingen lineær, sammenheng mellom tomtens verdi og hvor mye som kan bygges på den.
- (26) Endelig viser den omstendighet at infrastrukturbidragene har en nærmere tilknytning til bygget enn til tomten, at det er en uholdbar konstruksjon å anse den fremtidige betaling som en del av tomtevederlaget. Dette må også gjelde ved vurderingen av hva som kan anses som en kostnad i forbindelse med erverv eller anskaffelse av en tomt.
- (27) Den konstruksjon at kostnader ved forpliktelser knyttet til et erverv skal aktiveres på den ervervede eiendel, er da også avvist ved Høyesteretts dom i Rt. 2014 side 108, som er avsagt etter lagmannsrettens dom.
- (28) Den ankende part har videre utdypet hvorfor den alminnelige fradragsbestemmelsen i skatteloven § 6-1 og spesialbestemmelsen i § 6-15 riktig forstått gir fradragsrett når det ikke kan legges til grunn at betalingen av infrastrukturbidraget ikke kan anses som en del av kjøpesummen, og det er gjort gjeldende subsidiært og atter subsidiært at infrastrukturbidraget skulle ha vært aktivert på bygningen, og at det i hvert fall var feil av skatteklagenemnden ikke å vurdere en fordeling av aktiveringsplikten på tomt og bygning. Slik jeg ser på saken, finner jeg ikke grunn til å redegjøre nærmere for disse anførselene.
- (29) Bjørvika Kontorbygg I AS har lagt ned slik påstand:
1. **Prinsipalt: Skatteklagenemndas vedtak oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at infrastrukturkostnadene er direkte fradragsberettigede.**
 2. **Subsidiært: Skatteklagenemndas vedtak oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at infrastrukturkostnadene aktiveres på skattyters bygning.**
 3. **I alle tilfeller: Bjørvika Kontorbygg I AS tilkjennes sakens omkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett."**
- (30) Ankemotparten, *staten ved Skatt øst*, har i det vesentligste gjort gjeldende:
- (31) Ankende parts overtakelse av plikten til å betale infrastrukturbidrag må anses som en del av kjøpesummen for tomten. Det var ingen usikkerhet knyttet til betalingsforpliktelsen, som fulgte som en nødvendig forutsetning for utnyttelse av tomten i tråd med intensjonen. Det var klart nok et sentralt punkt i den inngåtte avtale at kjøper skulle overta denne forpliktelsen. Kjøpesummen bestod dels av betaling direkte til selger og dels ved betaling til Bjørvika Infrastruktur AS.
- (32) At dette er den naturlige forståelse av den inngåtte avtale, følger også av at utnyttelsesmulighetene for tomten nettopp var et resultat av de infrastrukturtiltak som bidraget inngikk i finansieringen av.

- (33) Infrastrukturtiltakene løftet verdien av hele Bjørvikaområdet, og som en del av dette også verdien av den aktuelle tomten. Området rundt tomten er omdannet fra trafikkmaskin/havn/jernbane til et sentralt og attraktivt forretningsstrøk. Det gjelder en alminnelig presumpsjon for at det er balanse i ytelsene i gjensidig bebyrdende avtaler som inngås på frivillig basis, og det er ingen konkrete holdepunkter for at verdiøkningen for den aktuelle tomten var mindre enn den del av infrastrukturkostnadene som var allokert til denne. Det er tale om en varig tilført verdi, og aktivering på tomten er den eneste naturlige skattemessige behandling.
- (34) Det er den aktuelle transaksjonen som må bedømmes skattemessig, men det tilføyes at den skattemessige løsning måtte blitt den samme om utbyggingen var blitt gjennomført i regi av Oslo S Utvikling AS.
- (35) Staten v/Skatt øst har lagt ned slik påstand:
1. **Anken forkastes.**
 2. **Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."**
- (36) *Jeg er kommet til at anken må forkastes.*
- (37) Skatteloven § 6-1 er hovedbestemmelsen om rett til skattemessig fradrag i inntekt for kostnad. Bestemmelsens første ledd lyder slik:
- "§ 6-1. Hovedregel om fradrag**
- (1) **Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32."**
- (38) Betalingen av infrastrukturbidraget er klart nok skjedd til inntekts ervervelse. Spørsmålet i saken er om betalingen er en pådradd kostnad i lovens forstand. Lovens vilkår for utgiftsføring er at det har skjedd en oppofrelse – at utbetalingen har medført en reduksjon i skattyters formuesstilling. På samme måte som lagmannsretten er jeg kommet til at overtakelsen av plikten til å betale infrastrukturbidraget utgjør en del av kjøpesummen for tomten, og vilkåret om at det skal ha skjedd en oppofrelse, er da ikke oppfylt.
- (39) Dette er en naturlig forståelse av de inngåtte avtaler. Det var helt fra det omfattende avtaleverk ble inngått i 2003, en forutsetning at infrastrukturkostnadene skulle videreføres ved fradeling av tomter. Når overdragelse fant sted på et tidspunkt da det var avklart hva som skulle bygges på den aktuelle tomten, var også størrelsen på forpliktelsen kjent for partene. Avtaleverket er imidlertid ikke eksplisitt med hensyn til hva som samlet betales for tomten. Ettersom tomten overdras som ett element i en samlet overdragelse som også omfatter en langsiktig leiekontrakt for det bygget som forutsettes oppført, og den forutgående overdragelse av aksjene i datterselskapet forutsetter en merverdi, vil fastsettelsen av hva som kan anses som den faktiske tomtekostnad, måtte bero på en rettslig vurdering av hvilken del av den samlede betaling som kan henføres til tomten. Det er de økonomiske realiteter i avtaleverket som må være avgjørende for den skattemessige behandling av infrastrukturbidraget. Partene kan ikke ved avtale bestemme den skattemessige behandling av dette.

- (40) Infrastrukturbidraget bygger i saken her på avtale, men alminnelige betraktninger i forarbeidene til refusjonsbestemmelsene i bygningsloven av 1965 gir etter mitt syn likevel et godt utgangspunkt for vurderingen. I Ot.prp. nr. 1 (1964–65) vises det på side 70 først til innstillingen fra Tomtekomitéen:

"Tomtekomitéen behandler spørsmålet om refusjon på side 86–88 i sin innstilling. Den finner det naturlig at utgifter som er nødvendige for å gjøre nye arealer byggeklare, belastes vedkommende arealer og går inn i tomteprisen."

- (41) Og departementet utdyper på samme side i proposisjonen dette slik:

"Departementet anser det riktig at utgiftene til veg, kloakk og liknende stedbundne anlegg som trengs for å nytte et område til bebyggelse og tilsvarende formål, blir belastet de eiendommer som får nytte av anleggene. Disse eiendommer tilføres ved anleggene en særlig og betydelig verdauke. Når ikke vedkommende grunneier selv forestår og bekoster anleggene, tilsier så vel rettferdshensyn som hensynet til finansieringen av utbyggingen at den som står for opparbeidingen – som regel kommunen – får dekket sine utgifter av vedkommende eiere. Den nytte disse får av anleggene gir direkte og påtakelig utslag i vedkommende eiendoms formuesverdi og er således av en annen karakter enn den nytte allmennheten har av det samme gate- og vegnett."

- (42) Dette er i praksis fulgt opp ved den skattemessige behandling av refusjonskrav. På bakgrunn av prosedyren nevner jeg særskilt at Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse BFU -2010-23 ikke kan sees å bygge på en avvikende forståelse av vilkårene for utgiftsføring. Saken gjaldt et selskap som ønsket å yte et bidrag til bygging av en bro som ville gjøre den øyen som selskapet drev sin virksomhet fra, landfast. Kostnaden ble pådradd for å spare driftsutgifter, og hadde ingen sammenheng med skattyters erverv av fast eiendom eller andre driftsmidler. Den sentrale del av Skattedirektoratets begrunnelse ble utformet slik:

"Gjennomføringen av broprosjektet vil gi Selskapet den fordel som landfast forbindelse gir. Fordelen er imidlertid ikke forbeholdt Selskapet som yter av tilskuddet, men stiller Selskapet som bruker av broen i samme stilling som øvrige brukere. Selskapet får mao. ikke noe vederlag for tilskuddet, og vi legger til grunn, som anført av innsender, at tilskuddet er en kostnad som vil være pådratt."

- (43) Det foreligger ikke noen rettsavgjørelse som direkte tar stilling til spørsmålet om aktiveringsplikt for kostnader som pådras ved inngåelse av en utbyggingsavtale, og det er utvilsomt riktig, som anført av den ankende part, at utbyggingsavtalen for Bjørvika berører sentrale samfunnsinteresser, og at avtalen har helt uvanlige dimensjoner. Jeg kan imidlertid ikke se at disse særlige omstendigheter kan få betydning for den rettslige bedømmelse.
- (44) For den nærmere avgrensning av hvilken rekkevidde skatteloven § 6-1 skal ha når det skjer en overdragelse der kjøperen i tillegg til å betale vederlag, også påtar seg forpliktelser som innebærer ytterligere kostnader, må det nå tas utgangspunkt i de alminnelige synspunkter i Høyesteretts dom Rt. 2014 side 108.
- (45) I dommens avsnitt 48 fastslås det vilkår for fradragsrett at det må foreligge en oppofrelse, og at en ren ombytting av verdier følgelig ikke gir fradragsrett. Dette utdypes så ved en henvisning til Zimmers lærebok i skatterett, som det også gjengis fra, og som førstvoterende gir sin tilslutning til.

(46) Avsnitt 52 har også mer alminnelig interesse:

"Når erververen av et formuesgode påtar seg en forpliktelse overfor avhenderen eller en tredjeperson, skyldes dette regelmessig at formuesgodet har en verdi som minst tilsvarer summen av pengevederlaget og utgifter til oppfyllelse av plikten. Vederlaget er den samlede verdi erververen er villig til å avstå for å erverve rettigheten slik denne er ved ervervet. For den som overdrar eller på annen måte tildeler en rettighet, vil tilsvarende det mottatte vederlag normalt gjenspeile den verdi rettigheten objektivt har ved overføringen."

(47) I avsnitt 53 angis så den norm som vil være avgjørende for om det vil være grunnlag for å aktivere kostnadene som er forbundet med særlige forpliktelser som erververen påtar seg ved avtalen, og når det vil være grunnlag for direkte utgiftsføring:

"Det må imidlertid være en forutsetning for at verdien av en forpliktelse skal anses som del av vederlaget, at forpliktelsen går ut på noe annet enn å utøve den virksomhet som erververen har tenkt å benytte det ervervede formuesgodet til. Dersom erververen bare har forpliktet seg til å utøve den virksomhet som formuesgodet er tenkt benyttet til, kan forpliktelsen ikke anses som del av vederlaget for formuesgodet."

(48) I avsnittene 54 og 55 anvendes denne normen på det konkrete tilfellet:

"(54) I den foreliggende sak er det ervervede formuesgodet tillatelse til å lete etter og å utvinne petroleum. Når et selskap erverver en slik tillatelse, er det for å utøve den aktivitet som tillatelsen gir selskapet rett til. At erververen mottar tillatelsen på vilkår om å utføre leteaktivitet er ikke uttrykk for at tillatelsen har høyere verdi enn den ville hatt om det ikke ble stilt slike vilkår. Dette må være avgjørende for rekkevidden av vederlagssynspunktet i forhold til skatteloven § 6-1.

(55) For at en leteforpliktelse skal være å anse som en del av vederlaget for letetillatelsen, må det være klart at den går utover det som for erververen vil være en naturlig leteaktivitet. Dersom leteforpliktelsen ikke går utover det som fremsto som en naturlig leteaktivitet da tillatelsen ble gitt, kan letekostnadene ikke anses som del av vederlaget for tillatelsen, men som kostnader som blir oppfret etter hvert som de påløper."

(49) For den skatterettslige behandling er det med andre ord ikke tilstrekkelig å konstatere at kjøper i tilknytning til ervervet har måttet påta seg en særskilt forpliktelse til å pådra seg en kostnad. Det avgjørende vil være hvordan den aktuelle forpliktelse forholder seg til erververens virksomhet. Innebærer vilkåret en forpliktelse til å utføre noe som inngår i erververens ordinære løpende virksomhet, som i Rt. 2014 side 108, vil utgiftsføring kunne skje på ordinær måte. Om selger stiller som vilkår for kjøp av et hus at kjøperen lar utføre ordinært utestående vedlikeholdsarbeid, vil utgiftsføring kunne skje i samme utstrekning som om det ikke var stillet noe vilkår. Dersom kostnaden knytter seg til en avskrivbar eiendel, må kostnaden aktiveres på denne. Dersom det eksempelvis stilles som vilkår for ervervet av en tomt at grunnmur til et planlagt bygg skal være oppført innen en gitt frist, må kostnaden aktiveres på bygget.

(50) I saken her er det derimot klart nok tale om en forpliktelse som går utover det å skulle utøve den virksomhet som erververen tar sikte på å utøve. Betaling av infrastrukturbidraget har ingen tilknytning til den forutsatte næringsvirksomhet, men utgjør snarere en forutsetning for å komme i posisjon til å kunne utøve denne. Det er også klart at infrastrukturbidraget ikke for noen del erstatter de ordinære kostnader ved

oppføring av bygget. Det er i avtalen mellom HAV Eiendom AS og Oslo S Utvikling AS uttrykkelig fastsatt at fundamenteringskostnader eller andre kostnader som er knyttet til det enkelte bygg, ikke skal utgjøre en del av infrastrukturkostnadene.

Infrastrukturkostnadene er i stedet knyttet til tiltak som tar sikte på, og som etter sin art er egnet til varig å øke, tomtens attraktivitet. Dette må etter mitt syn være avgjørende for den skattemessige behandling, og det følger at skatteklagenemnden riktig har lagt til grunn at infrastrukturkostnadene må aktiveres på tomten.

- (51) Det følger av det jeg har sagt så langt at heller ikke de subsidiære anførsler kan føre frem.
- (52) Anken har ikke ført frem, og Bjørvika Kontorbygg I AS må i tråd med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 erstatte ankemotparten dennes sakskostnader for alle instanser. Sakskostnader for Høyesterett fastsettes i overensstemmelse med den inngitte omkostningsoppgave til 96 900 kroner.
- (53) Jeg stemmer for slik

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Bjørvika Kontorbygg I AS 96 900 – nittisekstusennihundre – kroner til staten ved Skatt øst innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (54) Dommer **Bårdsen:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (55) Dommer **Bull:** Likeså.
- (56) Dommer **Normann:** Likeså.
- (57) Dommer **Skoghøy:** Likeså.
- (58) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Bjørvika Kontorbygg I AS 96 900 – nittisekstusennihundre – kroner til staten ved Skatt øst innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: