



NORGES HØYESTERETT

Den 18. oktober 2016 avsa Høyesterett dom i

HR-2016-02165-A, (sak nr. 2016/722), sivil sak, anke over dom,

IKEA Handel og Eiendom AS

(advokat Bettina Banoun)

(advokat Thomas Alexander Beck – til prøve)

mot

Staten v/Skatt øst

(advokat Jon Vinje)

Rettslig medhjelper:

(advokat Morten Sjøvik)

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

- (1) Dommer **Matheson**: Saken gjelder gyldigheten av skatteligning av Ikea Handel og Eiendom AS.
- (2) Spørsmålet er om gjeldsrenter på et konserninternt lån skal nektes fradragført med hjemmel i skatteloven § 13-1, eventuelt etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteretten. Lånet ble tatt opp i forbindelse med en selskapsrettslig omorganisering av foretakets eiendomsportefølje i 2007.
- (3) Ikea Handel og Eiendom AS er konsernspissen i den norske delen av det internasjonale Ikea-konsernet. Selskapet eide frem til mai 2007 fem eiendommer og to eiendomskontrakter i Norge til en samlet verdi av ca. 2,1 milliarder kroner. Eiendommene og kontraktene, som hadde en bokført verdi på om lag 1 milliard kroner, omtales i fortsettelsen samlet som "eiendommene". Konsernet foretok i 2007 en omorganisering der eiendommene ble utfisjonert og lagt i nye, særskilte selskaper i et eget eiendomskonsern under Ikea Handel og Eiendom AS. Eiendommene gikk ved disposisjonene fra å være direkte til indirekte eid av det samme foretaket.
- (4) I den felles fisjonsplanen for de nye selskapene og Ikea Handel og Eiendom AS er formålet med reorganiseringen beskrevet slik:

"Som ledd i en videre utvikling av driften av eiendommer og handel for øvrig i den norske delen av IKEA-konsernet har man ut fra ønsket om å tilrettelegge for en bedre

finansierings- og styringsstruktur av eiendomsmassen, en enklere og sikrere økonomistyring og en større fleksibilitet ved eventuelle fremtidige relokasjoner, funnet det hensiktsmessig å fisjonere IKEA Handel og Eiendom AS, slik at driften av eiendommene skjer i egne aksjeselskaper."

- (5) Til grunn for planen lå omfattende vurderinger av så vel selskapsrettslige, regnskapsrettslige og skatterettslige spørsmål knyttet til ulike modeller og fremgangsmåter for reorganiseringen. Vurderingene ble foretatt av advokatfirmaene Deloitte og PricewaterhouseCoopers – PwC.
- (6) Omorganiseringen ble innledet i 2006 og foregikk i grove trekk i fire ledd.
- (7) Først stiftet Ingka Pro Holding BV – som er det nederlandske morselskapet til Ikea Handel og Eiendom AS – et nytt holdingselskap ved navn Ikea Eiendom Holding AS og syv særskilte – "single purpose" – selskaper som ble opprettet for å eie hver sin eiendom.
- (8) Eiendommene ble deretter utfisjonert fra Ikea Handel og Eiendom AS og overtatt av de særskilte eiendomsselskapene. Fisjonen ble foretatt til såkalt regnskapsmessig kontinuitet. Den utløste derfor ingen gevinstbeskatning for Ikea Handel og Eiendom AS.
- (9) Senere – i august 2007 – ble aksjene i de syv eiendomsselskapene overført fra Ingka Pro Holding BV til Ikea Eiendom Holding AS ved tingsinnskudd. Aksjenes verdi ble satt til 2 132 530 000 kroner. Verdien reflekterte de overtatte eiendommenes samlede, virkelige verdi.
- (10) Det fjerde og siste leddet bestod i at Ikea Handel og Eiendom AS kjøpte Ingka Pro Holding BVs aksjer i Ikea Eiendom Holding AS til den regnskapsførte inngangsverdien på 2 132 530 000 kroner. Kjøpet ble finansiert ved at Ikea Handel og Eiendom AS 26. november 2007 tok opp et konserninternt lån i den belgiske konsernbanken Ikea Service Centre.
- (11) Lånet forfalt etter låneavtalen 28. mai 2008 og ble da nedbetalt gjennom nytt lånopptak i konsernbanken med ny forfallsdato 28. mai 2009. Det samme skjedde de påfølgende årene, men da slik at hovedstolen ble redusert til 1 632 530 000 kroner i 2011 og 1 532 530 000 kroner 2012.
- (12) I selvangivelsene for inntektsårene 2008 til 2012 krevde Ikea Handel og Eiendom AS fradrag for gjeldsrentene knyttet til de konserninterne lånene, jf. den alminnelige regelen i skatteloven § 6-40 om rentefradrag.
- (13) Skattekontoret traff 6. november 2013 vedtak med følgende konklusjon:

"Basert på faktum i saken er skattekontoret kommet til at det etter skatteloven § 13-1 og ulovfestet gjennomskjæring kan legges til grunn for at det ikke kan innrømmes fradrag for gjeldsrentene som har sitt grunnlag i gjeldsopptaket ved at aksjene i Ikea Eiendom AS ble ervervet av Ingka Pro Holding AS ved kjøp."
- (14) I vedtaket ble Ikea Handel og Eiendom AS' skattepliktige inntekt for årene 2008 til 2012 økt med om lag 439 millioner kroner.
- (15) Ved stevning 5. mai 2014 for Oslo tingrett reiste selskapet søksmål mot staten ved Skatt øst med påstand om at vedtaket ble opphevet. Selskapet gjorde gjeldende at skatteloven

§ 13-1 ikke er anvendelig i et tilfelle som det foreliggende, og at vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring ikke er oppfylt. Videre ble det anført at skattekontoret gjennom sitt vedtak foregrep de nye reglene i skatteloven § 6-41 om begrensning av rentefradrag mellom nærstående.

- (16) Staten ved Skatt øst tok til motmæle og påstod seg frifunnet.
- (17) Oslo tingrett avsa 19. november 2014 dom med slik domsslutning:
- "1. Staten v/Skatt øst frifinnes.**
- 2. Ikea Handel og Eiendom AS dømmes til å erstatte staten v/Skatt østs sakskostnader med 439 500 – firehundreogtrettinitusenfemhundre – kroner. Beløpet forfaller til betaling 2 – to – uker etter forkynnelse av dommen."**
- (18) Tingretten la – på samme måte som skattekontoret – til grunn at rentefradrag kunne nektes både på grunnlag av skatteloven § 13-1 og den ulovfestede regelen om gjennomskjæring i skatteretten.
- (19) Ikea Handel og Eiendom AS anket tingrettens dom til Borgarting lagmannsrett, som 19. februar 2016 avsa dom med slik domsslutning:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler IKEA Handel og Eiendom AS 881 687,75 – åttehundreogåttiéntusensekshundreogåttisju 75/100 – kroner til staten v/Skatt øst innen to uker fra forkynnelsen av dommen."**
- (20) Også lagmannsretten kom til at vilkårene for å nekte rentefradrag på grunnlag av skatteloven § 13-1 var oppfylt. Den tok derfor ikke stilling til om det også var grunnlag for å nekte fradrag etter den ulovfestede regelen om gjennomskjæring.
- (21) Ikea Handel og Eiendom AS har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen. Saken står for det vesentlige i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.
- (22) Den ankende part – *Ikea Handel og Eiendom AS* – har i korte trekk anført:
- (23) Selskapet har etter skatteloven § 6-40 rett til fradrag for gjeldsrentene. Dette gjelder uten hensyn til hva som har vært formålet med gjeldsstiftelsen og uavhengig av at långiver er et selskap i samme konsern.
- (24) Beskatningen skal baseres på de transaksjoner som privatrettslig har funnet sted mellom partene. Hvert selskap i et konsern skal behandles som et selvstendig rettssubjekt. Dette gjelder også i skatterettslig sammenheng. Lånet i den belgiske konsernbanken var et reelt lån med markedsmessig rente- og tilbakebetalingsplikt, og må skattemessig behandles deretter.
- (25) Skatteloven § 13-1 gir ikke grunnlag for å nekte Ikea Handel og Eiendom AS rentefradrag. Bestemmelsen er ingen generell gjennomskjæringsregel ved interessefellesskap som konsernforhold typisk er. Selv om lovens ordlyd er vid, må den tolkes i lys av forhistorien og hvordan den hittil har vært forstått og anvendt. Både

forarbeider og praksis viser at nedslagsfeltet begrenser seg til internprising. Dette omfatter også tynn kapitalisering.

- (26) Armlengdeprinsippet som § 13-1 bygger på, innebærer at bestemmelsen bare kan benyttes dersom det foreligger sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter. Dette vil ikke være situasjonen ved egenkapitaltransaksjoner slik som i saken her.
- (27) Det må ved fastleggelsen av anvendelsesområdet for § 13-1 dessuten tillegges vekt at lovgiver har vært oppmerksom på spørsmålet om konsernintern fradragrett for renter i lengre tid uten å gripe regulerende inn før vedtakelsen av skatteloven § 6-41 i 2014. Det skal da svært mye til for også å kunne begrense rentefradraget gjennom anvendelse av § 13-1.
- (28) Dersom § 13-1 skal kunne brukes som en generell gjennomskjæringsregel, vil det reelle anvendelsesområdet for den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteretten snevres tilsvarende inn. Konsekvensen blir i tilfellet at terskelen for gjennomskjæring i konsernforhold blir senket. En slik senking er ikke bare uhjemlet og utilsiktet, men også uforenlig med klart uttrykte lovgiverforutsetninger.
- (29) Vilkårene for å benytte bestemmelsen er uansett ikke oppfylt i vår sak. Det er enighet om at lånet ikke har vært uriktig priset, og om at lånet heller ikke har medført at selskapet er blitt tynt kapitalisert. Noen inntektsreduksjon i lovens forstand foreligger derfor ikke. Bestemmelsen gir ikke skattemyndighetene adgang til å gripe inn mot skattyters valg av finansiering.
- (30) Skatteloven § 13-1 stiller uansett krav til en årlig vurdering; både av om vilkårene for skjønnslikning er oppfylt og av hva resultatet skal bli. Skattekontoret har ikke foretatt noen slik separat vurdering for hvert ligningsår.
- (31) Ikea Handel og Eiendom AS' rett til fradrag i inntekt for betalte renter etter skatteloven § 6-40 kan heller ikke nektes etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteretten.
- (32) Grunnvilkåret for slik gjennomskjæring er ikke oppfylt: Å spare skatt var ikke den klart viktigste motivasjonsfaktoren. Det må her foretas en samlet bedømmelse av omorganiseringen som helhet. Både hver for seg og samlet forelå det et forretningsmessig behov for den strukturen som ble valgt. Spredning av risiko, rendyrking av eiendomsvirksomheten, muligheter for fremtidig salg av eiendommene og en enhetlig konsernstruktur stod sentralt. Skattekontoret har i vedtaket akseptert selskapets behov for en ny konsernstruktur. Muligheten for gjeldsopptak var ikke et hovedformål med disposisjonene.
- (33) Omorganiseringen strider verken mot reglene om fradrag for gjeldsrenter eller mot skattelovgivningens formål.
- (34) Skattekontoret kan ikke ved å nekte fradrag foregripe anvendelsen av skatteloven § 6-41 som først trådte i kraft i 2014. Det må også ved spørsmål om gjennomskjæring etter den ulovfestede regelen legges betydelig vekt på at lovgiver har vært oppmerksom på problemet med fradragrett for gjeldsrenter i konsernforhold. I en slik situasjon er det lite rom for å gripe inn.

- (35) Omorganiseringen strider heller ikke mot fisjonsreglenes formål.
- (36) Det samme skattemessige resultat som en rett til fradrag for gjeldsrentene vil føre med seg, kunne vært oppnådd gjennom andre måter å gjennomføre omorganiseringen på: Ved tingsinnskudd til virkelig verdi fremfor et lånefinansiert kjøp av aksjer i siste ledd, kunne selskapet ha nedskrevet aksjekapitalen mot at morselskapet fikk en rentebærende fordring på et tilsvarende beløp. Regnskapsreglene ville ikke vært til hinder for en slik fremgangsmåte.
- (37) Gjeldsfinansiering innenfor konsernets lånekapasitet er heller ikke illojalt.
- (38) Ikea Handel og Eiendom AS må subsidiært gis rett til fradrag for renter på de deler av lånet som er benyttet til anskaffelse av driftsmidler i den inntektsgenererende norske virksomheten. Det er uansett ikke grunnlag for å nekte fradragsrett for inntektsårene 2009 til 2012.
- (39) Ikea Handel og Eiendom AS har nedlagt slik påstand:
- "1. Skattekontorets vedtak datert 6. november 2013 for IKEA Handel og Eiendom AS for inntektsårene 2008–2012 oppheves.**
 - 2. IKEA Handel og Eiendom AS tilkjennes saksomkostninger for Oslo tingrett, Borgarting lagmannsrett og Norges Høyesterett."**
- (40) Ankemotparten – *staten ved Skatt øst* – har i korte trekk anført:
- (41) Vilkårene for å anvende skatteloven § 13-1 er oppfylt.
- (42) Bestemmelsen kan anvendes på alle formues- og inntektsreduksjoner som oppstår på grunn av interessefellesskap. Både uttalelser i lovforarbeider og rettspraksis viser at den ikke er begrenset til internprising og tynn kapitalisering.
- (43) Økte rentekostnader med tilhørende reduserte inntekter oppfyller lovens vilkår om inntektsreduksjon. Konsulentrapportene viser at lånet ble tatt opp fordi det var ønskelig for konsernet "to inject some more debt into Norway". Kravet til interessefellesskap er oppfylt mellom alle selskap i et konsern.
- (44) Den grunnleggende normen etter rettspraksis er om det foreligger en ordning som ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men som bare kan forklares med interessefellesskapet og som har medført en forrykning av skattefundamentene. Det er situasjonen i foreliggende sak.
- (45) Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteretten rammer også en omorganisering som er gjennomført med lånoptak i siste ledd. Det er dårlig sammenheng mellom låneoptaket og de anførte forretningsmessige formålene.
- (46) Vurderingene som lå til grunn for omorganiseringen, viser at reduksjon av skatt var den klart viktigste motivasjonsfaktoren for gjennomføringsmåten. Den betydelige skattebesparelsen som ble oppnådd, skaper uansett en sterk presumpsjon for dette. Det gjelder både om man bedømmer hele omorganiseringen under ett, og om man bare

vurderer selve metoden med et lånefinansiert aksjekjøp i siste ledd. Det er etter rettspraksis det siste som er avgjørende. Grunnvilkåret for gjennomskjæring på ulovfestet grunnlag er derfor oppfylt.

- (47) Også tilleggsvilkåret for ulovfestet gjennomskjæring er oppfylt. Den valgte kombinasjon av utfisjonering uten vederlag og deretter et lånefinansiert tilbakekjøp av det utfisjonerte, er både i strid med formålet med reglene om skattefrie fisjoner og med retten til fradrag for renter i skattepliktig inntekt.
- (48) Lånopptaket var ikke et nødvendig ledd i omorganiseringen. Ved å skyte aksjene i Ikea Eiendom Holding AS inn som tingsinnskudd i Ikea Handel og Eiendom AS kunne omorganiseringen vært gjennomført til en betydelig lavere kostnad for det sist nevnte selskapet.
- (49) Selskapet kan ikke høres med at en slik transaksjonsrekke ville utløst adgang til kapitalnedsettelse mot en rentebærende fordring som så skulle ha gitt samme skattemessige resultat som den valgte gjennomføringsmåten. Etter rettspraksis kreves under enhver omstendighet sikkerhet for at slike alternative transaksjoner kunne vært gjennomført med samme resultat. I motsatt fall er det den valgte gjennomføringsmåten som skal bedømmes. Nødvendig grad av sikkerhet foreligger ikke, og alternativet som selskapet påberoper seg, må det derfor ses bort fra.
- (50) Ved vurderingen av om ulovfestet gjennomskjæring skal tillates, har det ikke betydning at lovgiver har kjent til problemstillingene knyttet til gjeldsrentefradrag i konsernforhold uten å regulere dette nærmere før i 2014 da skatteloven § 6-41 trådte i kraft. Selv om skatteloven § 6-41 vil redusere betydningen av § 13-1 og gjennomskjæring etter ulovfestet rett, er det ikke tvilsomt at begge regelsett kan anvendes i tillegg til denne lovbestemmelsen.
- (51) Staten ved Skatt øst har nedlagt slik påstand:
- "1. Anken forkastes.**
 - 2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."**
- (52) *Jeg er kommet til at anken forkastes.*
- (53) Spørsmålet i saken er om Ikea Handel og Eiendom AS ved ligningen for inntektsårene 2008 til 2012 kan nektes fradrag for renter på konserninterne lån med grunnlag i skatteloven § 13-1, eventuelt etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteretten. Rentebetalingen knytter seg til at selskapet, etter å ha utfisjonert eiendommene, lånefinansierte et aksjekjøp som førte til at selskapet ble indirekte eier av de samme eiendommene. Fisjonen innebar en kapitalnedsettelse og dermed utdeling av selskapets egenkapital. Jeg vil i fortsettelsen omtale dette som en egenkapitaldisposisjon.
- (54) Den potensielle skattebesparelsen ved å kunne føre rentekostnadene på om lag 439 millioner kroner til fradrag i inntekten, er ca. 123 millioner kroner. Samtidig utgjør de totale kostnadene som reorganiseringen har pådratt Ikea Handel og Eiendom AS – kjøpesummen med tillegg av rentene på det lånefinansierte aksjekjøpet – om lag 2,5 milliarder kroner.

- (55) Jeg nevner kort at konsernselskaper – slik som de berørte Ikea-selskapene i vår sak – er selvstendige rettslige enheter med egne rettigheter og plikter. Slike selskaper er også selvstendige skattesubjekter, jf. skatteloven § 2-2 første ledd bokstav a.
- (56) Skatteloven § 6-40 bestemmer at det "gis fradrag for renter av skattyters gjeld". Det er ikke noe vilkår for fradragsrett for gjeldsrenter at gjelden er knyttet til et skattepliktig inntektserverv, jf. Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) punkt 7.6.
- (57) Jeg vurderer først om Ikea Handel og Eiendom AS etter skatteloven § 13-1 kan nektes rett til fradrag for de gjeldsrentene selskapet har betalt i perioden 2008 til 2012.
- (58) Det er enighet om at vi står overfor et reelt låneforhold mellom konsernselskaper, og at det ikke foreligger tynn kapitalisering som kan gi grunnlag for å omklassifisere gjelden til egenkapital. Det er også enighet om at de rentebeløpene det kreves fradrag for, både er markedsmessige og betalt. Skatteloven § 6-41, som begrenser retten til rentefradrag mellom nærstående, trådte først i kraft 1. juli 2014. Bestemmelsen får derfor ikke anvendelse i vår sak.
- (59) Skatteloven § 13-1 står i kapitlet om skjønnsfastsettelse av formue og inntekt ved interessefellesskap. Første og tredje ledd, som er de relevante delene i saken her, lyder:
- "(1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.**
- ...
- (3) Ved skjønnen skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget."**
- (60) Etter første ledd må tre kumulative vilkår være oppfylt for at inntekten skal kunne fastsettes ved skjønn. Det må foreligge inntektsreduksjon, interessefellesskap og årsakssammenheng.
- (61) Loven stiller etter sin ordlyd ingen kvalitative krav til hvordan interessefellesskap har ført til at "inntekt er redusert". Dette kan, lest isolert, tyde på at bestemmelsen har et ubegrenset anvendelsesområde. Forarbeidene og forhistorien gir imidlertid et mer nyansert bilde:
- (62) Skatteloven § 13-1 viderefører § 54 i skatteloven 1911. I Ot.prp. nr. 26 (1980–1981) punkt 9.1 uttalte departementet i tilknytning til en forenkling i den språklige utformingen av § 54, at det foreligger en inntekts- eller formuesreduksjon
- "når en transaksjon – eller en samhandel totalt over tid – er økonomisk dårligere for skattyter enn den ville ha vært i et uavhengig forhold. Måten dette er skjedd på er i prinsippet uten betydning. Det kan gjøres ved uriktig prisfastsetting på varer, tjenester eller andre ytelser, unaturlig høy lånefinansiering m.v."**
- (63) Jeg forstår formuleringen "samhandel totalt over tid" som en påpekning av at ikke bare enkeltstående transaksjoner – men også flere transaksjoner bedømt under ett – rammes. Eksemplene uriktig prisfastsetting – uriktig internpris – og unaturlig høy lånefinansiering

– tynn kapitalisering – var gjennom den åpne endelsen "med videre", ingen uttømmende beskrivelse av anvendelsesområdet.

- (64) Det er likevel nærliggende å forstå uttalelsen slik at internprising og tynn kapitalisering var det primære nedslagsfeltet for § 54. Den parallelle utviklingen av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteretten – som jeg senere kommer nærmere tilbake til – gjør det tvilsomt om lovgiver tok sikte på at § 54 skulle anvendes på annet enn avtaler – transaksjoner – mellom selskaper eller personer i interessefellesskap. Uriktig internprising og tynn kapitalisering er eksempler på avtaler som utvilsomt faller inn under bestemmelsens anvendelsesområde.
- (65) Departementet har senere, i tilknytning til lovreformen i 1999, uttalt at gjeldende § 13-1 kan ses som "en presisering av skattelovens alminnelige regler om hvem som skal tilordnes skattepliktig inntekt og formue", jf. Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) punkt 7.13. Videre heter det at paragrafen har til formål å motvirke omgåelser av skattelovgivningen ved at inntekts- eller formuesposter søkes overført fra en skattyter til en annen "ved skjev prissetting". Lovgiver har ved dette gitt nokså direkte uttrykk for at § 13-1 primært er en tilordnings- og prisingsregel ved transaksjoner mellom skattytere i interessefellesskap.
- (66) Denne oppfatningen bekreftes i noen grad av at bestemmelsen i 2007 ble valgt som instrument for å gi OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter en mer formalisert status som rettskildefaktor i norsk rett, jf. Ot.prp. nr. 62 (2006–2007), jf. nå § 13-1 fjerde ledd.
- (67) Uttalelser i tilknytning til vedtakelsen av skatteloven § 6-41 om begrenset adgang til fradrag mellom nærstående, jf. Prop. 1 LS (2013–2014), gir ikke holdepunkter for å kunne legge en annen forståelse til grunn.
- (68) Jeg går nå over til å se på rettspraksis.
- (69) Høyesterett slo i Rt. 1940 side 598 på side 601 (Fornebo) fast at det for anvendelsen av § 54 "ikke er nok at det foreligger et interessefellesskap (deltakerinteresse)", men at dette også må ha "resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene". I dommen ble det blant annet vist til Rt. 1936 side 833 (Allers) og Rt. 1939 side 699 (Bækken) hvor lignende uttrykksmåter er benyttet. Høyesterett har i nyere avgjørelser sluttet seg til normen fra Fornebo-dommen, jf. blant annet Rt. 2003 side 536 avsnitt 48 (Storhaugen Invest) og Rt. 2010 side 790 avsnitt 60 (Telecomputing).
- (70) Selv om uttalelsen i Fornebo-dommen er generell i sin form og derfor rekker vidt, kan jeg ikke se at den avgjør spørsmålet om § 13-1 også finner anvendelse på egenkapitaldisposisjoner. Det er verdt å merke seg at ingen av de avgjørelsene som tar uttalelsen opp i seg, og som jeg har vist til, gjelder slike disposisjoner. De gjelder derimot internprising (Allers), eneretter (Bækken), tynn kapitalisering (Fornebo), verdifastsettelse (Storhaugen Invest) og klassifisering som lån eller egenkapitaltilskudd (Telecomputing). Høyesterett kom i sistnevnte avgjørelsen til at den finansieringsformen som var blitt valgt, hadde en selvstendig forretningsmessig begrunnelse for kreditorselskapet. Spørsmålsstillingen i saken var derfor en variant av tynn kapitalisering.

- (71) Andre avgjørelser om anvendelsen av § 13-1 gjelder etter det jeg kan se, gjennomgående varianter av prisingsspørsmål, jf. Rt. 1995 side 124 (Schlumberger), Rt. 2001 side 1265 (Agip), Rt. 2006 side 1573 (Dillerud), Rt. 2007 side 1025 (Statoil Angola) og Rt. 2014 side 614 (Elysee).
- (72) Samtidig er det verdt å merke seg at disposisjoner som foretas i sammenheng med selskapsendringer, i rettspraksis synes å ha vært bedømt etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteretten. Jeg viser her til Rt. 2002 side 456 (HydroCanada), Rt. 2002 side 798 (Nordea), Rt. 2004 side 1331 (Aker Maritime) og Rt. 2006 side 1232 (Telenor).
- (73) Gjennomgangen viser at skatteloven § 13-1 ikke tidligere har vært anvendt på tilfeller hvor disposisjonskjeden også har omfattet egenkapitaldisposisjoner. I slike tilfeller har det – uten ytterligere problematisering – blitt lagt til grunn at gjennomskjærings spørsmål bedømmes etter den ulovfestede normen.
- (74) Lignings-ABC for 2014 og for 2015/16 inneholder uttalelser som kan tyde på at anvendelsesområdet for § 13-1 oppfattes som videre enn hva jeg så langt har gitt uttrykk for. Der heter det:
- "Bestemmelsen kan også benyttes til å omklassifisere en transaksjon, for eksempel fordi parter kan ha felles interesse i å få en transaksjon klassifisert på en bestemt skatterettslig måte."**
- (75) Uttalelsen er ikke nærmere begrunnet. Det er dessuten ikke sagt noe om hvordan omklassifiseringsbegrepet skal forstås.
- (76) Heller ikke juridisk litteratur gir etter det jeg kan se, veiledning i det spørsmålet foreliggende sak reiser.
- (77) Ved den endelige fastleggelsen av anvendelsesområdet for § 13-1, finner jeg det naturlig å ta utgangspunkt i at bestemmelsen sammen med forgjengeren i skatteloven 1911 § 54, har sin historie fra mer enn 100 år tilbake i tid. Som nærmere beskrevet i Rt. 2007 side 209 avsnitt 39 (Hex) og NOU 2016: 5 side 11 er det parallelt med lovgivningen – i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori – utviklet en ulovfestet gjennomskjæringsregel i skatteretten. Denne utviklingen kan sies å ha skutt fart fra begynnelsen av 1960-tallet, jf. NOU 2016: 5 side 18.
- (78) Departementet uttalte i Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) punkt 7.13, i tilknytning til vedtakelsen av § 13-1, at bestemmelsen er "kun en av flere såkalte omgåelses- eller gjennomskjæringsregler". Det heter videre at bestemmelsen "innebærer ingen endringer av de ulovfestede gjennomskjæringsreglene, som fortsatt vil gjelde ved siden av de gjennomskjæringsreglene som er inntatt i skatteloven". Reglene som det her er referert til – og som jeg senere skal komme nærmere tilbake til – er senest uttrykt i Rt. 2014 side 227 avsnitt 48. Jeg finner det klart at lovgiver med uttalelsen ikke har ment at § 13-1 generelt skal være et alternativ til den ulovfestede regelen om gjennomskjæring. I så fall ville terskelen for gjennomskjæring ved interessefellesskap bli lav, og reelt sett lavere enn det som så langt har vært lagt til grunn i rettspraksis. Den diskusjonen som har funnet sted om å senke terskelen for ulovfestet gjennomskjæring i konsernforhold, jf. NOU 2014: 13 side 198 og NOU 2016: 5 side 100, vil i tilfellet ha bygget på uriktige forutsetninger.

- (79) Egenkapitaldisposisjoner vil etter sin art kunne føre til inntektsreduksjoner som bare kan forklares med interessefellesskapet, slik som når utdeling av utbytte eller kapitalnedsettelse gjøres ved at aksjonæren får en rentebærende fordring mot selskapet. Inntekt vil også kunne bli redusert når inntektsgenererende aktiva utfisjoneres. Dersom § 13-1 skal kunne anvendes i slike tilfeller, vil lojale og legitime disposisjoner som foretas i samsvar med aksjelovgivningen, i utgangspunktet bli rammet av bestemmelsen. Den sammenligningen som skjønnet etter § 13-1 tredje ledd legger opp til, vil også by på problemer i slike tilfeller. Grensen mot disposisjoner som likevel må tillates, vil derfor bli vanskelig – for ikke å si umulig – å trekke under § 13-1. I denne forbindelse viser jeg til NOU 2016: 5 side 68 hvor det heter:

"Det kan endelig anføres at dersom sktl. § 13-1 skal kunne anvendes i alle tilfeller hvor det foreligger interessefellesskap, kan terskelen for å gripe inn bli betenkelig lav. Det vil være nok at skattyters opplegg er påvirket av interessefellesskap og at inntektsreduksjonen har årsakssammenheng med dette, mens det ikke blir noe spørsmål om transaksjonens ikke-skatterettslige egenverdi, skattyters formål, grad av strid mot skattereglenes formål og andre momenter som kommer inn i vurderingen etter omgåelsesnormen (både den gjeldende og foreslåtte). Det må uansett være klart at inntekts- og formuesreduksjon som skyldes utbytteutdeling (og dermed nærmest per definisjon skyldes interessefellesskap), faller utenfor."

- (80) Det kan heller ikke utelukkes at disposisjoner som i Høyesteretts praksis ikke har vært gjenstand for ulovfestet gjennomskjæring, blir mer sårbare mot dette dersom de skulle vært bedømt under § 13-1. Jeg viser her særlig til Rt. 2006 side 1232 (Telenor).
- (81) Mitt syn er at § 13-1 ikke kommer til anvendelse der disposisjonsrekken omfatter reelle egenkapitaldisposisjoner som lovlig foretas etter norsk aksjelovgivning. De vurderingstemaer den ulovfestede gjennomskjæringsregelen inneholder, er velegnet for å bedømme slike tilfeller. På den måten begrenses også utfordringene med å trekke grensen mellom den lovbestemte og den ulovfestede regelens anvendelsesområde. For ordens skyld legger jeg til at § 13-1 selvfølgelig kan anvendes på de deler av en slik disposisjonsrekke som bestemmelsen rammer, slik som internpris og tynn kapitalisering. Som jeg har vært inne på, rammes imidlertid ikke låneopptaket og rentekostnadene i vår sak av § 13-1.
- (82) Jeg er etter dette kommet til at det ikke er hjemmel i skatteloven § 13-1 for å nekte Ikea Handel og Eiendom AS rett til det omtvistede fradraget i selskapets inntekter som § 6-40 i utgangspunktet gir.
- (83) Jeg går nå over til spørsmålet om fradrag kan nektes etter ulovfestet rett.
- (84) Gjennomskjæringsnormen er behandlet i en rekke høyesterettsdommer. Den ble senest uttrykt i Rt. 2014 side 227 (ConocoPhillips II) gjennom en henvisning til oppsummeringen i Rt. 2012 side 1888 avsnitt 37 (Dyvi) der det heter:

"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 skattereglenes formål å legge disposisjonen til

grunn for beskatningen, se Rt. 2008 side 1537 - ConocoPhillips-dommen - avsnitt 41 med henvisninger til tidligere rettspraksis."

- (85) Et grunnvilkår for gjennomskjæring er at det hovedsakelige motivet for disposisjonen var å spare skatt. Vilkåret er nærmere beskrevet i Dyvi-dommen avsnitt 42. Under henvisning til Rt. 2006 side 1232 avsnitt 50 og 51 (Telenor) pekes det der på at det avgjørende her er skattyterens subjektive motiv – hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på. Det heter at dette ikke innebærer at den begrunnelsen skattyter har gitt for disposisjonen, uten videre skal legges til grunn. Høyesterett uttaler dernest:

"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. Telenor-dommen avsnitt 51. Da må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham."

- (86) Skattekontoret har i vedtaket uttalt følgende om formålet med den selskapsrettslige omorganiseringen:

"Formålet med å organisere Ikea Eiendom Holding AS som et underkonsern under Ikea Handel og Eiendom AS, var at man ønsket en felles total styring av den norske virksomheten som medførte en enklere formell styringsform og en enklere rapportering innad i konsernet, - herunder plikt til kun å utarbeide ett konsernregnskap. Det er videre opplyst at det var naturlig å legge all norsk aktivitet under Ikea Handel og Eiendom AS som har et eget styre for både detalj- og eiendomsvirksomheten, og som de underliggende selskapene rapporterte til. Dette er forretningsmessige motiv som skattekontoret ikke finner grunn til å stille spørsmål ved. Men ved i stedet å gjennomføre den siste transaksjonen som et tingsinnskudd ville det norske konsernet kunne oppnådd samme effekt, og de anførte formålene kan derfor, etter skattekontorets vurdering, ikke ha vært motivasjon for at man valgte oppkjøp fremfor tingsinnskudd."

- (87) Staten har for Høyesterett distansert seg noe fra den vurderingen skattekontoret her gjorde av de forretningsmessige motivene. Det er under henvisning til de fremlagte beslutningsgrunnlagene anført at den forretningsmessige begrunnelsen var svak, og at skatteformålet var klart viktigst. Videre er det gjort gjeldende at skattemotivet var det eneste motivet for å velge en gjennomføringsmåte som innebar et lånefinansiert kjøp i siste ledd.
- (88) Ikea Handel og Eiendom AS har bestridt dette og gjort gjeldende at det både hver for seg og samlet foreligger et forretningsmessig behov for den strukturen som ble valgt. Det hevdes, under henvisning til en rekke dommer, at det under enhver omstendighet skal foretas en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig enhet. Aksjesalget i siste ledd kan etter selskapets syn altså ikke løsrives fra helheten og vurderes isolert.
- (89) Jeg kan ikke se det er grunnlag for å sette til side skattekontorets opprinnelige vurdering av det forretningsmessige behovet for en restrukturering av selskapets eiendomsvirksomhet. Spørsmålet er etter dette om grunnvilkåret for gjennomskjæring likevel kan oppfylles dersom et enkelt ledd i transaksjonen skulle være hovedsakelig skattemessig motivert.
- (90) Normen om at det skal foretas en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig enhet, er uttrykt i blant annet Rt. 2006 side 1232 avsnitt 49 (Telenor), Rt. 2008

side 1537 avsnitt 43 (ConocoPhillips I) og Rt. 2012 side 1888 avsnitt 38–39 (Dyvi) hvor det hele er oppsummert slik:

"(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-2006-1232 (Telenor) la Høgsterett til grunn at flere 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."

- (91) Etter min oppfatning er normen ikke til hinder for at enkeltledd i sammensatte disposisjoner som i og for seg kan ha et overordnet forretningsmessig formål, likevel bedømmes under gjennomskjæringsnormen dersom de er unødvendige ledd på veien mot å oppfylle dette formålet, jf. Rt. 2004 side 1331 (Aker Maritime) avsnitt 52 og NOU 2016: 5 side 25. I den nevnte utredningen på side 31 er Aker Maritime-dommen på dette punktet beskrevet slik:

"I stedet for å selge aksjer (som ville ledet til betydelig skatteplikt) ble aksjene overført med påstått skattemessig kontinuitet til et datterselskap etter reglene om konserninterne overføringer. Deretter ble datterselskapet fusjonert med 'kjøperselskapet', også det med påstått skattemessig kontinuitet. Ligningen var basert på at omveien om datterselskapet var skattemessig motivert og ikke hadde egenverdi, og transaksjonskjeden ble derfor rekarakterisert til direkte aksjesalg. Høyesterett opprettholdt ligningen (riktignok med uklare premisser), og det er rimelig å oppfatte den som et uttrykk for at unødvendige ledd i en ellers forretningsmessig transaksjonskjede kan vurderes isolert."

- (92) Jeg finner det lite tvilsomt at den gjennomskjæring som ble foretatt i Aker Maritime-dommen overfor et forretningsmessig unødvendig og klart skattemessig motivert *mellomledd* i en ellers forretningsmessig fornuftig transaksjonsrekke, også må kunne foretas mot et skattemessig motivert *sluttledd*. I NOU 2016: 5 side 80 omtales dette som ledd "i disposisjonsrekken" som ikke er nødvendige for det forretningsmessige formål, men som typisk er skutt inn for å oppnå en skattefordel. Videre heter det:

"Det er sikker rett at et slikt mellomledd kan vurderes særskilt under omgåelsesnormen selv om disposisjonsrekken samlet sett har ikke-skattemessig formål og virkninger"

- (93) Det er etter min oppfatning klart at denne normen også må få anvendelse på unødvendige *metoder* for å gjennomføre et ellers nødvendig transaksjonsledd. Staten har gjort gjeldende at selskapet selv kunne ha etablert eiendomskonsernet; noe som ikke ville skapt behov for et lånefinansiert gjenkjøp. Det kan også reises spørsmål om det, for å oppnå det forretningsmessige formålet, var nødvendig å overføre aksjene i eiendomskonsernet Ikea Eiendom Holding AS til selskapet ved et lånefinansiert kjøp til virkelig verdi i stedet for at selskapet ervervet dem som et tingsinnskudd.

- (94) Etter mitt syn er det ikke tvilsomt at skattebesparelse var den hovedsakelige – kanskje den eneste – motivasjonsfaktoren ved valget av fremgangsmåte. Fremgangsmåten resulterte i at Ikea Handel og Eiendom AS påtok seg store kostnader ved erverv av eiendommer som selskapet nettopp hadde avstått vederlagsfritt. Disse kostnadene oversteg langt skattebesparelsen selskapet oppnådde gjennom rentefradraget. Måten rekken av disposisjoner ble gjort på, kan derfor ikke ha hatt noe annet formål enn å skape en gjeldsbyrde i Ikea Handel og Eiendom AS som ga grunnlag for et skattemessig fradrag i Norge, hvilket samlet sett var gunstig for Ikea-konsernet som sådan. Jeg kan ikke se at selskapet har gjendrevet dette.
- (95) Jeg er derfor kommet til at det hovedsakelige formålet med måten rekken av disposisjoner ble utført på, var å spare skatt. Grunnvilkåret er da oppfylt.
- (96) Jeg går nå over til totalvurderingen.
- (97) Også her skal alle disposisjonene som inngår i den naturlige helheten, vurderes samlet, se Dyvi-dommen avsnitt 39.
- (98) Det er vanskelig å se at det, for det forretningsmessige formål med omorganiseringen, hadde noen forretningsmessig egenverdi for Ikea Handel og Eiendom AS å bli påført en stor gjeldsbyrde med betydelig rentekostnader som langt oversteg skattebesparelsen. Som jeg allerede har vært inne på, var andre fremgangsmåter som ville resultert i den samme sluttstrukturen – et eiendomskonsern eid av selskapet – tilgjengelig uten at selskapet hadde blitt påført en slik betydelig økonomisk ulempe. De forretningsmessige formål man ønsket å oppnå, kunne med andre ord oppnås uten at selskapet pådro seg slike kostnader.
- (99) Utgangspunktet for disposisjonene var en skattefri fisjon av de samme eiendommene som senere ble gjenervervet i indirekte eie. For gjenervervet ble det imidlertid valgt en metode som skulle gi en betydelig skattebesparelse. Utgangspunktet og resultatet står i et spenn: Begrunnelsen for at en slik omorganisering tillates gjennomført med skattemessig kontinuitet, "er å ivareta næringslivets behov for å organisere næringsvirksomhet på den til enhver tid mest hensiktsmessige måte ut fra bedriftsøkonomiske vurderinger", jf. Ot.prp. nr. 71 (1995–1996) punkt 2.3.5.4. I proposisjonen peker departementet på at unntak fra realisasjonsbeskatning ikke bør gjøres i større utstrekning enn det som er nødvendig og rimelig for å ivareta omstillingsbehov. Det heter at omorganiseringer "som i hovedsak er skattemessig motivert bør derfor ikke komme inn under skattefritaket". Etter min oppfatning treffer dette bærende synet bak de aktuelle skattereglene også den metoden som ble benyttet i vår sak. Metoden var ikke nødvendig for å oppnå transaksjonens legitime forretningsmessige formål, men var i all hovedsak skattemotivert.
- (100) Jeg kan etter en totalvurdering ikke se at det ut fra de hensyn som kontinuitets- og fradragsreglene skal ivareta, vil være forenlig med skattereglenes formål å gi selskapet rett til fradrag.
- (101) Selskapet har gjort gjeldende at man ved å skyte aksjene i Ikea Eiendom Holding AS inn som tingsinnskudd til virkelig verdi i Ikea Handel og Eiendom AS kunne ha satt selskapet i samme skattemessige posisjon som ved det lånefinansierte kjøpet. Det vises til at man etter et slikt tingsinnskudd kunne ha foretatt en nedskrivning av aksjekapitalen uten utbetaling. Det ville da blitt etablert en rentebærende fordring svarende til størrelsen på

den fordringen Ikea Service Centre fikk mot selskapet etter låneopptaket. Ut fra dette gjøres gjeldende at det ikke kan være grunnlag for gjennomskjæring.

- (102) Argumentasjonen forutsetter at regnskapsreglene tillater at eiendeler som er utfisjonert til skattemessig kontinuitet, lovlig kunne skytes inn i Ikea Eiendom Holding AS til virkelig verdi. Den forutsetter videre at det underliggende eiendoms konsernet etterpå kunne vært skutt inn som tingsinnskudd i siste ledd til samme verdi. Dersom slik regnskapsføring ikke ville blitt tillatt, men blitt gjenstand for regnskapsrettslig kontinuitetsgjennomskjæring, ville egenkapitalen i Ikea Handel og Eiendom AS vært for liten til at noen tilsvarende kapitalnedsettelse mot rentebærende fordring kunne vært foretatt.
- (103) Selskapets rådgivere har hatt ulikt syn på regnskapsspørsmålet: PwC har gitt uttrykk for at slike transaksjoner normalt må gjøres med regnskapsmessig kontinuitet, mens Deloitte har ment at de kan gjennomføres til virkelig verdi. Ikea Handel og Eiendom AS har for Høyesterett under henvisning til ulike regnskapsrettslige kilder, og mangel på veiledning i autoritative kilder som Norsk Regnskapsstandard, gjort gjeldende at det på dette feltet gjelder en valgdagang: Regnskapsreglene tillater både kontinuitet og virkelig verdi ved denne type transaksjoner.
- (104) Det er etter mitt syn ikke nødvendig å ta stilling til hva som fulgte av regnskapsreglene. Jeg viser her til Rt. 2004 side 1331 avsnitt 55 (Aker Maritime). Selskapet hadde gjort gjeldende at det ville være urimelig å foreta gjennomskjæring i et tilfelle der det tilsvarende resultatet kunne vært oppnådd ved en søknad om skattelempning. Førstvoterende uttaler at en skattyter må finne seg i å bli vurdert ut fra de disposisjoner som faktisk er foretatt. Dette utgangspunktet er jeg enig i. Deretter heter det:
- "Situasjonen kunne kanskje vært en annen dersom et identisk resultat med sikkerhet ville vært oppnådd med en slik søknad. Men det er ikke tilfelle her."**
- (105) Uttalelsen er knyttet til utfallet av en søknad og ikke til hva som er korrekt anvendelse av et regelsett. Men også i en situasjon der en skattyter etter en profesjonell overveielse har valgt én metode fremfor en annen, er det grunn til å kreve at den alternative fremgangsmåten ville være uangripelig og uten tvil hadde gitt et likt skattemessig resultat. En slik fullt ut avklart, alternativ fremgangsmåte har Ikea Handel og Eiendom AS ikke påvist.
- (106) Etter mitt syn foregripes ikke begrensingsreglene i skatteloven § 6-41 ved å tillate gjennomskjæring, slik selskapet har gjort gjeldende blant annet under henvisning til Rt. 2014 side 227. Høyesterett pekte der i avsnitt 59 på at lovgiver ved vedtakelsen av den såkalte fritaksmodellen var fullt klar over, og må sies å ha akseptert, at fast eiendom kunne overføres skattefritt ved salg av aksjer. Situasjonen i foreliggende sak er en annen. Selv om lovgiver har vært kjent med de utfordringer rentefradrag mellom nærstående har skapt, uten å gripe regulerende inn, skyldes ikke den manglende reguleringen at man ikke har villet ramme dette, men at feltet er vanskelig å regulere treffsikkert. Den senere bestemmelsen i skatteloven § 6-41 og dens forarbeider viser dette. I slike tilfeller vil den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kunne anvendes.
- (107) Selskapet har subsidiært gjort gjeldende at det må gis rett til fradrag på renter på de deler av lånet som er benyttet til anskaffelse av driftsmidler i den inntektsgenererende norske virksomheten. Jeg har forstått anførselen slik at når lånet er fornyet, har dette til dels hatt

sammenheng med at selskapet har benyttet lånet til å finansiere drift og andre anskaffelser, eller har finansiert slik aktivitet over drift i stedet for å nedbetale gjeld.

- (108) Anførselen kan etter mitt syn ikke føre frem. Selskapet må bedømmes ut fra de faktiske disposisjoner som er foretatt. Slik man har innrettet seg, er det ikke tvilsomt at det er det samme lånet som er videreført gjennom flere år. Om man i stedet kunne ha innfridd lånet og tatt opp andre lån, kan ikke ha betydning. Det må være selskapets ansvar å sørge for at løpende finansielle disposisjoner foretas med nødvendig klarhet og notoritet slik at avgjørelsen av skattespørsmål ikke i ettertid skal måtte løses gjennom kompliserte nettobetraktninger. Saken har etter det jeg kan se, heller ikke vært lagt opp med dette for øyet – verken for forvaltningen eller domstolene.
- (109) Anken må etter dette forkastes.
- (110) Staten har vunnet saken. Jeg er likevel kommet til at det ikke bør tilkjennes sakskostnader for Høyesterett, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Jeg viser særlig til at spørsmålet knyttet til skatteloven § 13-1 første ledd gjelder avklaring av et viktig spørsmål av stor praktisk betydning for staten. Tingrettens og lagmannsrettens sakskostnadsavgjørelser bør bli stående.
- (111) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. Sakskostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.

- (112) Dommer **Bergh:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (113) Dommer **Falch:** Likeså.
- (114) Dommer **Bårdsen:** Likeså.
- (115) Dommer **Indreberg:** Likeså.
- (116) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. Sakskostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.

Riktig utskrift bekreftes: