



NORGES HØYESTERETT

Den 23. mars 2017 avsa Høyesterett dom i

HR-2017-627-A, (sak nr. 2016/2186), sivil sak, anke over dom,

Staten v/Skatt øst

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Nils Sture Nilsson

mot

Raise International AS

(advokat Odd Moe – til prøve)

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

- (1) Dommer **Bergh**: Saken gjelder et selskaps rett til inntektsfradrag ved likningen for tap på fordring oppstått ved lån til datterselskap. Spørsmålet er om lånet er gitt som ledd i virksomhet, jf. skatteloven § 6-2 andre ledd første punktum.
- (2) Raise Gruppen AS, tidligere Nikita Gruppen AS, er morselskap i et konsern som i hovedsak driver frisørvirksomhet. Datterselskapet Nikita International AS ble stiftet i 2001. Selskapet endret i 2010 navn til Raise International AS, og jeg benytter i det følgende dette navnet. Virksomheten i Norge drives gjennom et annet datterselskap, Nikita Hair Norway AS.
- (3) Raise International AS etablerte i 2004 datterselskapet Nikita Hair Ltd. i Storbritannia. Et annet datterselskap, Hair Shop Ltd., ble etablert i 2006. Virksomheten i Storbritannia ble, utover egenkapital, finansiert ved lån fra Raise International AS til Nikita Hair Ltd. Selskapet Hair Shop Ltd. ble finansiert ved videre lån fra Nikita Hair Ltd. Begge de britiske selskapene drev frisørvirksomhet i Storbritannia, og det ble etablert en rekke salonger etter konsernets konsept.
- (4) Raise International AS etablerte i 2006 også et svensk datterselskap, Nikita Hair AB.
- (5) Satsingen i Storbritannia gikk ikke som forventet, og driften ble avvirket rundt årsskiftet 2008/2009. Samlet lån fra Raise International AS til Nikita Hair Ltd., fratrukket

akkumulerte renter, utgjorde 25 784 772 kroner per 31. desember 2008. Lånebeløpet ble ansett tapt, og selskapet krevde fradrag for beløpet i selvangivelsen for 2008. Ved skattekontorets vedtak 3. mai 2010 ble fradrag nektet på det grunnlag at Raise International AS ikke ble ansett å drive virksomhet. Skattekontoret tok dermed ikke stilling til de øvrige vilkårene for fradragsrett. Vedtaket ble opprettholdt ved skatteklagenemndas vedtak 10. juni 2013.

- (6) Raise International AS innga stevning til Oslo tingrett 20. desember 2013. Tingretten avsa 15. oktober 2014 dom med slik domsslutning:

- "1. Skatteklagenemndas vedtak av 10.06.2013 for inntektsåret 2008 for Raise International AS oppheves.**
- 2. Staten v/Skatt Øst dømmes til å betale sakskostnader til Raise International AS med kr. 684 426,-. Oppfyllelsesfristen er 14 dager fra dommens forkynnelse."**

- (7) Staten v/Skatt øst anket til Borgarting lagmannsrett. Lagmannsretten avsa 26. september 2016 dom med slik domsslutning:

- "1. Anken forkastes.**
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler staten v/Skatt øst til Raise International AS 700 000 – sjuhundredtusen – kroner innen to uker fra forkynnelse av dommen."**

- (8) Tingretten og lagmannsretten kom til at tapet på lånet var oppstått som ledd i virksomhet.

- (9) Staten v/Skatt øst har anket til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen.

- (10) Saken er behandlet i sammenheng med saken mellom staten v/Skatt øst og Thinggaard AS, der dom avsies senere i dag, se HR-2017-628-A.

- (11) Den ankende part – *staten v/Skatt øst* – har i det vesentlige gjort gjeldende:

- (12) Det er feil rettsanvendelse når tingretten og lagmannsretten er kommet til at Raise International AS drev virksomhet i skattelovens forstand.

- (13) Aktiviteten i selskapet har vært meget begrenset. Selskapet har ikke hatt noen inntekter og svært begrensede driftskostnader. Selskapet hadde én ansatt i deler av 2008. For øvrig har selskapet ikke ansatte. Det er ikke utbetalt lønn eller annet vederlag til personell utover lønn til den ene ansatte.

- (14) Det sentrale spørsmålet i saken er om andre personer, ansatt i andre selskaper i konsernet, har utøvd aktivitet som kan tilordnes Raise International AS. Etter statens syn er det ikke tilfelle.

- (15) Staten v/Skatt øst har lagt ned slik påstand:

- "1. Staten v/Skatt øst frifinnes.**
- 2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett."**

- (16) Ankemotparten – *Raise International AS* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (17) Aktiviteten i *Raise International AS* oppfyller kravet til virksomhet i skatteloven § 6-2 andre ledd første punktum.
- (18) Ved vurderingen av om det er utøvd virksomhet, skal det legges vekt på om en aktivitet er utøvd for skattyterens regning og risiko. Det ligger ikke mer i dette enn at aktiviteten må være foretatt på vegne av *Raise International AS*. Begrepet "regning" er ikke et selvstendig vilkår, men inngår som et moment i en skjønnsmessig helhetsvurdering.
- (19) Det avgjørende er hvem som har hovedinteressen og den reelle interessen i den aktiviteten som er utført.
- (20) *Raise International AS* ble etablert for å ta seg av konsernets utenlandssatsing. Selskapet skulle være "navet" i virksomheten utenfor Norge, som skulle være atskilt fra den norske virksomheten. Selskapet hadde betydelige investeringer i utviklingen av virksomheten i Storbritannia og i Sverige, og dette krevde omfattende aktivitet fra eier.
- (21) Den innsatsen som ble nedlagt av ansatte i andre selskaper i konsernet knyttet til utenlandssatsingen, hadde ikke annet formål enn å utvikle og følge opp investeringene i de utenlandske datterselskapene for å sikre avkastning på aksjene. *Raise International AS* hadde den reelle hovedinteressen i den aktiviteten som ble utført knyttet til utenlandssatsingen.
- (22) Konsernledelsen arbeidet for alle selskaper i konsernet og må identifiseres med det selskapet de til enhver tid arbeider for. Det kan ikke foretas noen inndeling bygget på hvordan lønnsutbetaling og kostnadsdeling mellom selskapene var ordnet.
- (23) *Raise International AS* har lagt ned slik påstand:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. *Raise International AS* tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett."**
- (24) *Jeg er kommet til at anken fører frem.*
- (25) Retten til fradrag for tap på fordring i virksomhet følger av skatteloven § 6-2 andre ledd første punktum, som lyder slik:
- "Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring."**
- (26) Det alminnelige utgangspunktet etter skatteloven § 6-1 første ledd er at fradrag gis for kostnader som er pådratt for å "erhverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt". Etter innføringen av fritaksmetoden er selskaper ikke skattepliktige for inntekter på aksjer, og de har heller ikke fradragsrett for tap på aksjer, jf. skatteloven § 2-38. Retten til fradrag for kostnader knyttet til erverv av slike inntekter er likevel opprettholdt, jf. skatteloven § 6-24 første ledd.

- (27) For å oppnå fradrag kreves det at skattyteren driver virksomhet, at det foreligger et endelig tap og at det er tilstrekkelig tilknytning mellom fordringen og skattyterens egen virksomhet. Jeg viser her til Rt. 2015 side 628 avsnitt 25 (Solér) med videre henvisning til Rt. 2005 side 1157 (Commercial Buildings). Saken her er begrenset til å gjelde kravet om at skattyter driver virksomhet. Dersom dette vilkåret er oppfylt, må likningen derfor oppheves og saken henvises til videre behandling i forvaltningen av de øvrige vilkårene.
- (28) Skatteloven inneholder ingen legaldefinisjon av virksomhetsbegrepet. Som fremhevet blant annet i Rt. 2015 side 628 avsnitt 27 (Solér), må det avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering om en aktivitet utgjør virksomhet i skattelovens forstand. Det må for det første være utøvd aktivitet av et visst omfang og en viss varighet. Denne aktiviteten må være utført for skattyterens regning og risiko. Endelig må aktiviteten ha økonomisk karakter og objektivt sett være egnet til å gi overskudd.
- (29) En aksjonærposisjon vil ikke i seg selv anses som virksomhet i skattelovens forstand. Det er på det rene at passiv kapitalforvaltning ikke gir grunnlag for fradrag etter skatteloven § 6-2, se blant annet Rt. 2015 side 628 avsnitt 33 (Solér).
- (30) Dette utgangspunktet må gjelde selv om aksjeeieren er et selskap i et konsern, og det er på det rene at morselskapet og øvrige selskaper i konsernet driver virksomhet. Det er sikker rett at aksjeselskaper i konsern er selvstendige skattesubjekter som vurderes ut fra egne forhold. Jeg nøyer meg her med å vise til Rt. 1990 side 958 (Quatro) på side 961–962 og Rt. 2015 side 1068 avsnitt 61 (Kverva).
- (31) Det avgjørende for den skattemessige bedømmelsen er hvordan skattyteren privatrettslig og rent faktisk har innrettet seg. Det er uten betydning om man kunne ha oppnådd en annen bedømmelse ved å innrette seg annerledes, jf. HR-2016-2165-A avsnitt 108 (Ikea).
- (32) Raise International AS er i Foretaksregisteret registrert med følgende formål: "Forretningsvirksomhet innen frisørbransjen og det som naturlig hører inn under dette. Selskapet skal også kunne delta i/overta virksomheter av lignende art". I selskapets årsberetninger er det angitt at selskapets virksomhet er "salg av Nikita-konseptet til andre land – primært gjennom masterfranchiseselskaper". Det er naturlig å forstå dette slik at det opprinnelig ble lagt opp til at selskapet skulle drive virksomhet, også i skattemessig forstand.
- (33) Det avgjørende må imidlertid være om det faktisk er utøvd virksomhet i selskapet.
- (34) Bedømmelsen skal skje på det tidspunktet tapet som det kreves fradrag for, er endelig konstatert. Dette er lagt til grunn når det gjelder tilknytningskravet, se Lignings-ABC 2016 side 570 med støtte blant annet i Rt. 1993 side 396 (Tinfos) på side 399. Det samme tidspunktet må være avgjørende for spørsmålet om det i det hele tatt foreligger virksomhet. Forholdene ved stiftelsen av selskapet og den videre utviklingen vil likevel ha betydning ved bedømmelsen, se for eksempel Rt. 2008 side 145 avsnitt 41 (Norsk Struts).
- (35) Det er på rene at Raise International AS i årene 2005–2008 ikke hadde noen driftsinntekter og bare hadde finansielle driftsmidler. Kostnadene var svært lave. Regnskapene i selskapet gir således inntrykk av at aktiviteten var på et meget beskjedent nivå.

(36) I lagmannsrettens dom gjengis følgende om aktiviteten i Raise International AS:

"Inger Ellen Nicolaisen, styreleder og eiere av aksjene i Raise Gruppen AS, forklarte at Nikita International ble startet i forbindelse med at konsernet ønsket å utvide frisørvirksomheten til å omfatte utlandet. Det var aldri meningen at selskapet skulle drive frisørvirksomhet, men utenlandssatsingen skulle skje gjennom dette selskapet. Målet i konsernet i 2005 var 500 salonger, og det var nødvendig at videre ekspansjon skjedde i utlandet. Man satset først på oppbygging av salonger i UK for deretter å eksportere salongkonseptet videre til andre europeiske land. Man tenkte ikke på hvilket selskap den enkelte medarbeider som var engasjert i utenlandssatsingen, var ansatt i. Det ble arbeidet etter prinsippet 'alle mann til pumpene for UK', uten at det ble notert hvem som jobbet med hvilke oppgaver underveis, eller hvor mye det ble jobbet. Det viktige var å etablere salonger i UK og Sverige etter Nikita-konseptet med nasjonale tilpasninger. Det ble nedlagt mye arbeid i lokalisering, tilrettelegging og tilpassing av konseptet, opplæring av medarbeidere, og forsøk på å skaffe investorer med lokalkunnskap og låneopptak for videre drift."

(37) Raise International AS gjør gjeldende at særlig fire personer la ned et meget betydelig arbeid knyttet til utenlandssatsingen, og at dette arbeidet må anses utført for Raise International AS. Disse fire personene er Inger Ellen Nicolaisen, Rita Borch, Margrete Singsaas og Oddhild Eikrem.

(38) Nicolaisen var, utover at hun var eier av alle aksjene i Raise Gruppen AS, styreleder i blant annet Raise Gruppen AS og Raise International AS. Hun mottok lønn fra Raise Gruppen AS. Borch var registrert som daglig leder i Raise International AS fra 2006. Hun var ansatt som daglig leder (administrerende direktør) i Nikita Hair Norway AS og mottok lønn derfra. Singsaas og Eikrem var ansatt som henholdsvis økonomisjef og personalsjef i Nikita Hair Norway AS, og de mottok lønn fra dette selskapet.

(39) Det er på det rene at de fire personene nedla et betydelig arbeid i det som betegnes som utenlandssatsingen. Spørsmålet er imidlertid om dette arbeidet kan anses utført for selskapet Raise International AS med den virkning at dette selskapet anses å ha drevet virksomhet i skattelovens forstand. I et tilfelle som dette, hvor spørsmålet er hvor i et konsern en aktivitet skal plasseres, vil den skriftlige dokumentasjonen som foreligger fra det tidspunkt bedømmelsen skal knyttes til, være særlig viktig, jf. Rt 1998 side 383 på side 392 og Rt. 2000 side 1739 på side 1747.

(40) Etter mitt syn er det vesentlig at Raise International AS ikke ble belastet noen kostnader knyttet til de personene som arbeidet med utenlandssatsingen, verken lønnsutgifter, konsulentgodtgjørelse eller utgifter til for eksempel reiser. Utenlandssatsingen skjedde dermed ikke for Raise International AS sin regning.

(41) Innenfor Raise-konsernet var det etablert en ordning med såkalt administrasjonsbidrag som skulle belastes selskaper som mottok tjenester fra andre selskaper i konsernet. Raise International AS ble imidlertid ikke på noe tidspunkt belastet administrasjonsbidrag. Ordningen var i organisasjonsplanen for 2008 beskrevet slik:

"Av praktiske årsaker er de aller fleste konsernfunksjoner ansatt og lønnet av Nikita Hair Norway as. Kostnadene fordeles via administrasjonsbidrag til de ulike virksomhetene. Nikita International får ikke kostnader, da dette er et struktureringsnivå og kostnadene går rett til de svenske og engelske datterselskaper."

- (42) Ut fra dette kan jeg ikke se det annerledes enn at det arbeidet som ble utført som ledd i utenlandssatsingen, dels ble utført på et overordnet nivå, og dermed som arbeid for morselskapet Raise Gruppen AS, og dels på et operativt nivå, og dermed som arbeid for selskapene som var etablert i Storbritannia og Sverige. Slik konsernet hadde innrettet seg, kan jeg ikke se at dette arbeidet ble utført for selskapet Raise International AS.
- (43) Jeg fremhever at Raise International AS av konsernet selv i organisasjonsplanen ble beskrevet å være et "struktureringsnivå". Det må forstås slik at man hadde valgt en organisering som innebar at det ikke var noen aktivitet i selskapet utover den plasseringen og formidlingen av kapital som var knyttet til aksjekapital og lån til datterselskapene i utlandet.
- (44) At Inger Ellen Nicolaisen og Rita Broch var henholdsvis styreleder og daglig leder i Raise International AS, kan ikke ha avgjørende betydning. Som påpekt ble selskapet ikke belastet med noen kostnader knyttet til Nicolaisens og Brochs aktivitet i selskapet. Ivaretagelse av de formelle posisjonene som styreleder og daglig leder i samsvar med kravene i aksjeloven utgjorde i seg selv ikke tilstrekkelig aktivitet til at det ble utøvet virksomhet i skattelovens forstand.
- (45) Jeg er etter dette kommet til at Raise International AS ikke oppfylte vilkåret om virksomhet i skatteloven § 6-2 andre ledd første punktum. Det er da ikke grunnlag for fradrag, og staten må frifinnes.
- (46) Staten har vunnet saken og skal etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd ha erstattet sine sakskostnader for alle instanser. Jeg finner ikke grunnlag for å anvende unntaksregelen i tvisteloven § 20-2 tredje ledd.
- (47) I kostnadsoppgaver er kostnadene angitt til 441 750 kroner for tingretten, 465 562 kroner for lagmannsretten og 183 200 kroner for Høyesterett. For tingretten og lagmannsretten benyttet staten privatpraktiserende advokater, og kravet for disse instansene inkluderer derfor merverdiavgift. Samlet er kravet blitt relativt høyt, men jeg finner likevel at utgiftene må anses som nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5. Jeg bemerker at prosessfullmektigen for Raise International AS har fremmet vesentlige høyere salærkrav for alle instanser. I tillegg til de angitte beløpene kommer rettsgebyr for lagmannsretten med 25 800 kroner og for Høyesterett med 24 600 kroner. Samlet beløp blir da 1 140 912 kroner.
- (48) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler Raise International AS til staten v/Skatt øst 1 140 912 – enmillionetthundreogførtitusennihundreogtolv – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen.

- (49) Dommer **Falch:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (50) Dommer **Normann:** Likeså.
- (51) Dommer **Arntzen:** Likeså.
- (52) Dommar **Utgård:** Det same.
- (53) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler Raise International AS til staten v/Skatt øst 1 140 912 – enmillionetthundreogførtitusennihundreogtolv – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen.

Riktig utskrift bekreftes: