



NORGES HØYESTERETT

Den 12. november 2008 avsa Høyesterett dom i

HR-2008-01977-A, (sak nr. 2008/808), sivil sak, anke over dom,

Reitan Handel AS
Reitangruppen AS

(advokat Helge Olav Bugge)

mot

Staten v/Skattedirektoratet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Amund Noss)

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

- (1) Dommer **Skoghøy**: Saken gjelder gyldigheten av Skattedirektoratets vedtak i klagesak om arveavgift. Spørsmålet er om overføring av franchiserettigheter fra ett familieaksjeselskap til et annet som ble stiftet av det overdragende selskaps hovedaksjonær, med påfølgende overdragelse av aksjer i det nystiftede selskap til barna av aksjonærene i det overdragende selskap, utløser arveavgiftsplikt.
- (2) Reitangruppen AS, som var eid med 95,2 % av Odd Reitan (født 1951) og 4,8 % av hans daværende ektefelle Marit Reitan (født 1952), var rettighetshaver til dagligvarekonseptet Rema 1000. Den 2. januar 1992 stiftet Odd Reitan et nytt aksjeselskap – Rema 1000 Norge AS. Aksjekapitalen var på kr 100 000 fordelt på 20 A-aksjer á kr 100 og 980 B-aksjer á kr 100. Han tegnet selv alle aksjene i selskapet.
- (3) Samme dag som det nye selskapet ble stiftet, inngikk Reitangruppen AS en masterfranchiseavtale med dette. Ved avtalen fikk det nystiftede selskapet franchiserettighetene for Rema 1000-konseptet for Norge. Masterfranchiseavtalen innebar at Rema 1000 Norge AS ville bli tilført fremtidige franchiseinntekter fra alle landets – den gang rundt 180 – Rema 1000-butikker. Den franchiseavgift disse betalte, var 7 % av omsetningen. Etter masterfranchiseavtalen skulle Rema 1000 Norge AS som vederlag for

denne betale til Reitangruppen AS en masteravgift på 0,5 % av Rema 1000-butikkenes totale omsetning. Det ble ikke betalt noe engangsvederlag for masterfranchiseavtalen.

- (4) Som det fremgår av det jeg har sagt, utgjorde B-aksjene i Rema 1000 Norge AS 98 % av aksjekapitalen. Den 5. januar 1992 overdro Odd Reitan disse aksjene til sine to sønner – Ole Robert (født 1971) og Kjell Magnus (født 1975) – til pålydende verdi med en like stor andel på hver. Vederlaget ble betalt med kontanter som Ole Robert og Kjell Magnus hadde mottatt fra Odd i henhold til gavebrev av 2. januar 1992. I gavebrevet var det fastsatt at kontantbeløpene – kr 49 000 til hver av sønnene – var forutsatt brukt til kjøp av B-aksjene i Rema 1000 Norge AS. I tillegg til de beløp som var omhandlet i gavebrevene, gav Odd Reitan samme dag hver av sønnene en kontantgave på kr 51 000, slik at hver av dem til sammen mottok kr 100 000.
- (5) Etter at Ole Robert og Kjell Magnus Reitan hadde ervervet aksjene i Rema 1000 Norge AS, ble det inngått to aksjonæravtaler om ulike forhold. Disse er undertegnet 6. og 7. januar 1992. Jeg går ikke nærmere inn på dem.
- (6) Det er på det rene at de transaksjoner som ble foretatt i begynnelsen av januar 1992, ble gjennomført som integrerte ledd i en samlet plan, som var blitt utarbeidet i løpet av 4. kvartal 1991. Som rådgiver benyttet Reitan-konsernet advokat Ulf Werner Andersen. Alle transaksjonsdokumentene ble utarbeidet av ham.
- (7) Den 28. februar 1992 sendte Ole Robert og Kjell Magnus Reitan arveavgiftsmeldinger til skattefogden i Sør-Trøndelag for de kontantbeløp som de hadde mottatt fra sin far. Verken franchiseavtalen eller aksjeoverdragelsen ble nevnt i disse meldingene.
- (8) I 1996 ble Rema 1000 Norge AS fusjonert med Reitangruppen AS. Etter noen ytterligere fusjoner ble det i 2000 gjennomført en fisjon hvor de selskapene som er parter i denne saken – Reitangruppen AS og Reitan Handel AS – ble dannet.
- (9) I de årene Rema 1000 Norge AS bestod, hadde selskapet følgende årsoverskudd: I 1992 kr 120 300 000, i 1993 kr 100 100 000, i 1994 kr 111 900 000 og i 1995 kr 104 100 000. Det vesentligste av selskapets inntekter bestod av de franchiseavgifter som Rema 1000-butikkene betalte av sin omsetning.
- (10) På bakgrunn av et intervju som Odd Reitan i 2002 gav til magasinet Økonomisk Rapport, skrev Sør-Trøndelag skattefogdkontor 15. januar 2003 brev til Marit og Odd Reitan med anmodning om opplysninger om forholdet mellom Reitangruppen AS og Rema 1000 Norge AS for å vurdere om det var foretatt transaksjoner som utløste arveavgift. Etter en lengre saksbehandling, hvor partene fikk redegjøre for sitt syn, fattet Sør-Trøndelag skattefogdkontor 6. august 2004 vedtak hvor Rema 1000 Norge AS ble pålagt å betale arveavgift. Skattefogdkontoret la til grunn at når stiftelsen av Rema 1000 Norge AS, inngåelsen av masterfranchiseavtalen, kontantoverførslene og aksjeoverdragelsene ble sett i sammenheng, innebar transaksjonene en betydelig vederlagsfri formuesoverføring fra Marit og Odd til Ole Robert og Kjell Magnus Reitan. Selv om omstruktureringen av Reitan-konsernet i og for seg måtte anses forretningsmessig motivert, måtte det etter skattefogdkontorets oppfatning foretas gjennomskjæring på grunnlag av den ulovfestede omgåelses- eller gjennomskjæringsregel i skatte- og avgiftsretten, da rekkefølgen på transaksjonene vanskelig kunne ses å ha noe annet formål enn å spare arveavgift. Ved vedtaket ble Rema 1000 Norge AS pålagt å betale arveavgift for den del av den

økonomiske verdi av masterfranchiseavtalen av 2. januar 1992 som ble tilordnet Ole Robert og Kjell Magnus Reitan. Den økonomiske verdi av deres andel av franchiserettighetene ble beregnet på følgende måte:

2. ”Dersom man forsiktig legger til grunn at ca. 50 % av det gjennomsnittlige overskuddet i 1992 og de neste tre driftsårene skyldes avtalens gaveelement vil den årlige verdien av gaven utgjøre ca. kr 50 000 000,-. Det vil si at hver av sønnene årlig har mottatt verdier som tilsvarer ca. kr 24 500 000,-. Ved kapitalisering etter arveavgiftsloven § 13 annet ledd, d.v.s. i 15 år og med kapitaliseringsfaktor 11,563 vil dette utgjøre en nåverdi pr. januar 1992 på ca. kr 280 000 000,- til hver av sønnene. Dette er da arveavgiftsgrunnlaget.”

(11) Skattefogdkontoret la til grunn at aksjene i Reitangruppen AS var fordelt med 82,38 % på Odd og 17,62 % på Marit Reitan, og ut fra dette ble 82,38 % av arveavgiftsgrunnlaget ansett som gave fra Odd og 17,62 % som gave fra Marit. Skattefogdkontorets arveavgiftsvedtak har dette innhold:

2. ”Rema 1000 Norge AS plikter å betale kr 55 908 000,- i arveavgift for hver av mottakerne, I tillegg kommer morarenter av beløpet i 129 mnd. med rentesats 12 %. D.v.s. kr 72 121 320,-
3. Det totale innbetalingsbeløpet for hver av mottakerne blir etter dette kr 128 029 320,-.
4. Kjell Magnus Reitan og Ole Robert Reitan er også ansvarlig for at deres andel blir betalt, jf. aal. § 32 tredje ledd.”

(12) Skattefogdkontorets arveavgiftsvedtak ble påklaget til Skattedirektoratet av Reitangruppen AS, Reitan Handel AS, Ole Robert Reitan og Kjell Magnus Reitan. I Skattedirektoratets vedtak 17. oktober 2005 ble skattefogdkontorets avgiftsvedtak fastholdt, men etter Skattedirektoratets oppfatning hadde skattefogdkontoret beregnet forsinkelsesrentene feil. På samme måte som skattefogdkontoret bygde Skattedirektoratet på den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Det sentrale element i Skattedirektoratets begrunnelse var at ”den valgte rekkefølgen av transaksjonene strider mot arveavgiftslovens formål, blant annet ved at tiltaket bidrar til at det ikke blir beregnet avgift av midler som normalt ville ha inngått i et avgiftspliktig erverv”. Dessuten fremholder direktoratet:

”I tillegg strider transaksjonsrekken med arveavgiftslovens verdsettelsesregler, da denne bidrar til at franchiseavtaleverket blir gjenstand for en lavere verdsettelse, om enn ingen verdsettelse, enn det som ville følge av arveavgiftslovens regler, jf. arveavgiftsloven § 11. Som følge av gjennomskjæringsmåten – gave til selskapet – er verdsettelsesregelen arveavgiftsloven § 11 og ikke arveavgiftsloven § 11 A. Videre er direktoratet av den oppfatning at løsningen undergraver arveavgiftens legitimitet bygd på likhet og bidrag etter evne. De gunstige reglene for verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer kan således etter Skattedirektoratets oppfatning ikke danne grunnlag for å unnlate gjennomskjæring.”

(13) Skattedirektoratets vedtak har denne slutning:

”Sør-Trøndelag skattefogdkontors avgiftsvedtak av 6. august 2004 fastholdes vedrørende fastsettelsen av avgiften. For kravet på forsinkelsesrenter oppheves vedtaket.

Sør-Trøndelag skattefogdkontor må foreta ny beregning av forsinkelsesrentene, jf. arveavgiftsloven § 22 første ledd annet punktum,”

- (14) Ved stevning 3. mai 2006 til Oslo tingrett reiste Reitangruppen AS og Reitan Handel AS søksmål mot staten v/Skattedirektoratet om gyldigheten av Skattedirektoratets vedtak. Tingretten avsa 23. februar 2007 dom med slik domsslutning:
- ”1. Staten v/Skattedirektoratet frifinnes.**
- 2. I saksomkostninger skal Reitan Handel AS og Reitan Gruppen AS, en for alle og alle for en, innen 2 – to – uker fra forkynnelse av denne dom, betale 121.000 – etthundreogtjueentusen – kroner til Staten v/Skattedirektoratet, med tillegg av lovens rente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd, første punktum, fra forfall til betaling skjer.”**
- (15) Etter tingrettens oppfatning var det at Odd Reitan ved stiftelsen av Rema 1000 Norge AS tegnet alle aksjene i selskapet, hovedsakelig motivert ut fra et ønske om avgiftsbesparelse. Da virkningen av dette mellomleddet måtte anses å være ”i strid med formålet bak arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e jf a, om at gave til et aksjeselskap som eies av giverens arvinger skal avgiftsbelegges som om den var gitt direkte til arvingene”, mente tingretten at arveavgiften måtte beregnes som om Ole Robert og Kjell Magnus Reitan allerede ved stiftelsen hadde tegnet seg for 98 % av aksjekapitalen.
- (16) Reitangruppen AS og Reitan Handel AS påanket tingrettens dom til Borgarting lagmannsrett, som i dom 4. mars 2008 kom til samme resultat som tingretten, men med en annen begrunnelse. Siden det på forhånd var avklart at Ole Robert og Kjell Magnus Reitan skulle overta 98 % av aksjene i Rema 1000 Norge AS, måtte de etter lagmannsrettens syn ved inngåelsen av masterfranchiseavtalen av 2. januar 1992, anses ”interessert” i selskapet på en slik måte at inngåelsen av denne utløste arveavgiftsplikt etter arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e. Lagmannsrettens dom har denne domsslutning:
- ”1. Oslo tingretts dom stadfestes.**
- 2. Reitan Handel AS og Reitangruppen AS betaler – én for alle og alle for én – innen to uker fra dommens forkynnelse til staten v/Skattedirektoratet saksomkostninger for lagmannsretten med 102.000 – etthundreogtotusen – kroner med tillegg av renter etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.”**
- (17) Reitangruppen AS og Reitan Handel AS har påanket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken retter seg i hovedsak mot lagmannsrettens rettsanvendelse.
- (18) Det er for Høyesterett avgitt skriftlige forklaringer fra Odd Reitan og advokat Ulf Werner Andersen. Begge avgav også forklaringer for tingretten og lagmannsretten.
- (19) De ankende parters rettslige argumentasjon har for Høyesterett vært utformet noe annerledes enn for de tidligere instanser, men for øvrig står saken i det vesentlige i samme stilling.
- (20) De ankende parter, *Reitangruppen AS og Reitan Handel AS*, har i korte trekk anført:

- (21) De ankende parter ble ved Skattedirektoratets vedtak 17. oktober 2005 pålagt å betale arveavgift med hovedstol kr 112 millioner og renter per 15. januar 2003 med kr 133,6 millioner i anledning av et partielt, fremadrettet generasjonsskifte innenfor Reitan-konsernet som ble foretatt i begynnelsen av januar 1992. Da dette generasjonsskiftet er gjennomført ved overdragelse av ikke-børsnoterte aksjer, er arveavgiftsvedtaket etter de ankende parters syn i strid med arveavgiftsloven § 11 A og dermed ugyldig.
- (22) Arveavgiftsloven § 11 A ble vedtatt i april 1992 og gitt tilbakevirkende kraft fra 1. januar samme år. Etter denne bestemmelse skal gaver i form av ikke-børsnoterte aksjer verdsettes til 30 % av aksjenes forholdsmessige andel av selskapets skattemessige formuesverdi. Formålet med regelen er å lette gjennomføring av generasjonsskifter i små og mellomstore familieeide bedrifter. Etter forvaltningspraksis før lovendringen i 1992 skulle ikke-børsnoterte aksjer normalt verdsettes til to ganger ligningsverdien, som utgjorde 50 % av aksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi. Det partielle, fremadrettede generasjonsskiftet som ble gjennomført i begynnelsen av januar 1992, ligger i kjerneområdet for § 11 A. Etter de ankende parters syn har Skattedirektoratet ved sitt vedtak tilsidesatt denne bestemmelse.
- (23) Lagmannsretten har opprettholdt Skattedirektoratets vedtak på grunnlag av en tolking av arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e. De ankende parter tar ikke stilling til om et forvaltningsvedtak kan opprettholdes av domstolene med en endret rettslig begrunnelse. Selv om det skulle være adgang til dette, kan arveavgift ikke ilegges på grunnlag av arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e, da Ole Robert og Kjell Magnus Reitan ikke kan anses som ”interessert” etter denne bestemmelsen før de overtok eiendomsretten til aksjene. Under enhver omstendighet må verdsettelsen av formuesoverføringen skje etter unntaksbestemmelsen i § 11 A, og ikke etter hovedregelen § 11, som bestemmer at arveavgiftspliktige midler i alminnelighet skal verdsettes til antatt salgsverdi.
- (24) Etter de ankende parters oppfatning gir heller ikke den ulovfestede gjennomskjæringsregel grunnlag for å ilegge arveavgift. Gjennomskjæring er rettspolitikk på lovgivers grunnlag. Den gunstige verdsettelsesregel i § 11 A bygger på en klar lovgivervilje. Ved stiftelsen av Rema 1000 Norge AS og inngåelsen av masterfranchiseavtalen ble det laget et ferdig ”tilskåret” aksjeselskap for gjennomføring av et partielt, fremadrettet generasjonsskifte, som bare ville fungere dersom barna selv aktivt arbeidet i virksomheten. Verdien av aksjene lå i fremtidige overskudd. Rettspolitisk er det ingen grunn til på basis av arveavgiftsregler å dobbeltbeskatte de fremtidige overskudd – ganske særlig når formålet med § 11 A er å lette generasjonsskifter.
- (25) De transaksjoner som ble gjennomført i begynnelsen av januar 1992, må bedømmes samlet. Både masterfranchiseavtalen og det partielle fremadrettede generasjonsskifte hadde betydelig egenverdi, og hadde ikke noe arveavgiftsmessig hovedmotiv. Det grunnvilkår som rettspraksis har oppstilt for gjennomskjæring, er da ikke oppfylt. Det var heller ikke illojalt eller i strid med arveavgiftslovens formål å gjennomføre generasjonsskiftet på den måten at franchiserettighetene ble overført til et ferdig ”tilskåret” aksjeselskap i stedet for å overføre dem til et selskap som ble stiftet av Ole Robert og Kjell Magnus Reitan. Etter de ankende parters syn var det klart mest naturlig at Odd Reitan stiftet det nye selskapet og tegnet aksjene i dette. Da Kjell Magnus ikke var myndig, kunne han ikke ha vært stifter, jf. aksjeloven av 1976 § 2-1. I og for seg kunne han ha stått som aksjetegner selv om han ikke var stifter, men dette ville ha krevd

forhåndsavtale, jf. aksjeloven av 1976 § 2-5. Borgerne er ikke pliktige til å velge den fremgangsmåte som gir høyest skatt eller avgift.

- (26) Under enhver omstendighet må verdsettelsesregelen i arveavgiftsloven § 11 A gå foran § 2 første ledd bokstav e. Etter de ankende parter oppfatning kan den ulovfestede gjennomskjæringsregel ikke benyttes til å utvide § 2 første ledd bokstav e, som selv er en gjennomskjæringsregel.
- (27) Reitangruppen AS og Reitan Handel AS har nedlagt slik påstand:
- ”1. Skattedirektoratets vedtak av 17. oktober 2005 kjennes ugyldig.
 2. Innbetalt arveavgift i henhold til Skattedirektoratets vedtak pliktes tilbakebetalt, med tillegg av rente etter arveavgiftslovgivningens regler.
 3. De ankende parter tilkjennes saksomkostninger for alle instanser, med tillegg av avsvansrente for tingretten og lagmannsretten og med tillegg av lovens forsinkelsesrente av hele beløpet fra 14 dager etter forkynnelsen av Høyesteretts dom til betaling skjer.”
- (28) Ankemotparten, *staten v/Skattedirektoratet*, har i korte trekk anført:
- (29) Arveavgiftsloven § 2 angir hvilke transaksjoner som er arveavgiftspliktige, mens §§ 11 og 11 A gjelder verdsettelsen. Den foreliggende sak er ikke en sak om verdsettelse slik de ankende parter har hevdet, men en sak om hvilke transaksjoner som utløser avgiftsplikt. Spørsmålet er om overføringen av franchiserettighetene til Rema 1000-konseptet fra Reitangruppen AS til Rema 1000 Norge AS er en arveavgiftspliktig transaksjon.
- (30) Når arveavgiftsmyndighetene har kommet til at overføringen av franchiserettighetene er arveavgiftspliktig, har de bygd på ulovfestet gjennomskjæring. Det er imidlertid sikker rett at et avgiftsvedtak kan opprettholdes med en annen rettslig begrunnelse enn den som eksplisitt fremgår av vedtaket. Etter statens oppfatning må Skattedirektoratets vedtak opprettholdes både på grunnlag av en tolking av arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e og på grunnlag av ulovfestet gjennomskjæring.
- (31) Rema 1000 Norge AS ble stiftet 2. januar 1992. Samme dag inngikk Reitangruppen AS masterfranchiseavtalen med Rema 1000 Norge AS, og Odd Reitan utstedte gavebrev til Ole Robert og Kjell Magnus Reitan på kr 49 000 til hver på den betingelse at de skulle bruke pengene til å kjøpe aksjer i Rema 1000 Norge AS. Det fremgår av arveavgiftsmeldingen at kontantgaven ble ytet 2. januar 1992. Dette må bety at Ole Robert og Kjell Magnus også hadde akseptert vilkåret om at pengene skulle benyttes til å kjøpe aksjer i Rema 1000 Norge AS.
- (32) Siden Ole Robert og Kjell Magnus Reitan mottok kontantgavene med de vilkår som var fastsatt, og det også var bestemt at de skulle få kjøpe B-aksjene i Rema 1000 Norge AS til pålydende verdi, hadde de fra 2. januar 1992 en klar interesse i at selskapet ble tilført verdier. Selv om de ikke ble aksjonærer før 5. januar 1992, hadde de etter statens oppfatning allerede fra 2. januar en slik tilknytning til selskapet at inngåelsen av masterfranchiseavtalen utløste arveavgift etter arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e. Bestemmelsen krever ikke at arvingen er aksjeeier på det tidspunkt gaven blir ytet. Det er tilstrekkelig for at bestemmelsen skal få anvendelse, at arvingen ”på annen måte er

interessert på vesentlig samme måte som en deltaker eller eier”. Hvorvidt dette vilkåret er oppfylt, må bedømmes konkret. Lovgiverne har bevisst valgt en vid formulering.

- (33) Alle de transaksjoner som ble gjennomført i begynnelsen av januar 1992, inngikk som ledd i en samlet plan som var utarbeidet av advokat Ulf Werner Andersen. Overføringen av franchiserettighetene 2. januar 1992 ville ikke ha blitt gjennomført hvis det ikke allerede var besluttet at 98 % av aksjene i Rema 1000 Norge AS skulle overtas av Ole Robert og Kjell Magnus Reitan. Ole Robert og Kjell Magnus må antas å ha vært kjent med denne planen. Det er usannsynlig at Odd Reitan ville ha påbegynt gjennomføring av planen uten at hovedpunktene i planen var drøftet med sønnene på forhånd. Med sikte på den senere aksjeoverføring ble det ved stiftelsen utstedt separate aksjebrev for A- og B-aksjekapitalen. Dette viser at det bare var en formalitet at Odd Reitan tegnet alle aksjene da Rema 1000 Norge AS ble stiftet, idet det allerede da var avklart at Ole Robert og Kjell Magnus skulle bli eiere av B-aksjekapitalen. Ut fra dette mener staten at Ole Robert og Kjell Magnus Reitan da masterfranchiseavtalen ble inngått 2. januar 1992, må anses å ha hatt en slik ”interesse” i Rema 1000 Norge AS at arveavgiftsplikt inntre etter § 2 første ledd bokstav e.
- (34) Under enhver omstendighet må gavemottakerne etter statens syn pålegges arveavgift på grunnlag av den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Denne gjelder også på arveavgiftens område, jf. Rt. 2006 side 1199. Ved stiftelsen av Rema 1000 Norge AS kunne Ole Robert og Kjell Magnus Reitan ha tegnet de aksjer som de senere kjøpte. Det at Odd Reitan skulle tegne aksjene og sitte med dem i tre dager, fremstår som et unødvendig mellomledd. Dette kortvarige eierskapet hadde ingen egenverdi og kan ikke ha hatt noe annet formål enn å spare arveavgift. Ved gjennomskjæring ”nuller man ut” dette kortvarige eierforholdet og beregner arveavgift som om Ole Robert og Kjell Magnus selv hadde tegnet seg for 98 % av aksjekapitalen.
- (35) Selv om Kjell Magnus var umyndig da Rema 1000 Norge AS ble stiftet, og dermed etter aksjeloven av 1976 § 2-1 ikke kunne ha stått som stifter, var det ingen ting i veien for at han kunne ha stått som aksjetegner. Riktignok ville det ha krevd forhåndsavtale etter aksjeloven av 1976 § 2-5, men for øvrig kommer en aksjetegner i samme stilling som en aksjekjøper.
- (36) Det naturlige ville etter statens syn ha vært at aksjene i Rema 1000 Norge AS ble tegnet av dem som skulle stå som aksjeeiere. Når alle aksjene ble tegnet av Odd Reitan, og 98 % etter tre dager ble overdratt til Ole Robert og Kjell Magnus Reitan, representerer det en omgåelse av arveavgiftsreglene. Hvis Høyesterett skulle komme til at inngåelsen av masterfranchiseavtalen ikke utløste arveavgift, må arveavgiftsplikt i alle fall inntre etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel, slik arveavgiftsmyndigheten har lagt til grunn.
- (37) Staten har nedlagt slik påstand:
- ”1. Anken forkastes.
 2. Staten v/Skattedirektoratet tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.”
- (38) *Mitt syn på saken*
- (39) Jeg er kommet til at anken må tas til følge.

- (40) Arveavgiftsloven § 2 regulerer hvilke erverv som er arveavgiftspliktige, mens spørsmålet om hvordan avgiftspliktige formuesoverføringer skal verdsettes, reguleres av §§ 11 ff.
- (41) Jeg behandler først spørsmålet *om det foreligger et arveavgiftspliktig erverv*.
- (42) Det fremgår av arveavgiftsloven § 2 første ledd at det ikke bare skal det svares arveavgift av arv, men også av gaver til personer som står i et nærmere angitt forhold til giveren. De transaksjoner vår sak gjelder, ble foretatt i 1992. Arveavgiftsloven § 2 første ledd lød da slik:

”Avgift blir å svare av all arv. Det samme gjelder gave eller del av gave til:

- a) **Noen som på den tid gaven ytes er giverens eller hans ektefelles nærmeste arving etter loven eller fosterbarn.**
- b) **Noen som på den tid gaven ytes er betenkt i giverens testament.**
- c) **Slektning i rett nedstigende linje til noen som er nevnt under a) eller b).**
- d) **Ektefelle til noen som er nevnt under a), b) eller c), eller som ville ha stått i slikt forhold til giveren dersom han hadde vært i live.**
- e) **Selskap, legat, stiftelse eller annen formuesmasse der noen som er nevnt under a), b), c) eller d) gjennom aksjesittelse eller på annen måte er interessert på vesentlig samme måte som en deltaker eller eier. Det samme gjelder når utdelinger av formuesmassen må antas hovedsakelig å komme medlemmer av en eller flere bestemte familier til gode.”**

- (43) Som det fremgår av denne bestemmelsen, er avgiftsplikten på gaver som utgangspunkt begrenset til å gjelde gaver til personer som står i et arverettslig forhold til giveren. I arveavgiftsloven av 1934 ble slike gaver betegnet ”arveforskudd”. For å hindre omgørelser er det imidlertid i § 2 første ledd bokstav e bestemt at gaver til selskaper mv. er arveavgiftspliktig i den utstrekning ”noen som er nevnt under a), b), c) eller d) gjennom aksjesittelse eller på annen måte er interessert på vesentlig samme måte som en deltaker eller eier”, se Ot.prp. nr. 48 (1962–63) om lov om avgift av arv og visse gaver og om endringer i skattelovene for landet og for byene av 18. august 1911, side 2, jf. side 11. På tilsvarende måte er det på giversiden: Etter § 2 sjettede ledd andre punktum, jf. § 2 første ledd bokstav e regnes som ”giver” også den som ”gjennom aksjesittelse eller på annen måte er interessert på vesentlig samme måte som en deltaker eller eier ... i selskap som yter gaven”. Det er i de tilfellene hvor gaver blir gitt fra eller til et selskap, ikke formuesoverføringen fra eller til selskapet som er avgiftspliktig, men formuesoverføringen fra den fremtidige arvelater til den eller de fremtidige arvingene.
- (44) Når arveavgiften er begrenset til å gjelde formuesoverføringer til personer som står i et arverettslig forhold til giveren, er det fordi arveavgiften først og fremst er arverettslig begrunnet, jf. Frederik Zimmer, Arv og skatt, 2. utgave 1990, side 405. For å gjøre det klart at arveavgiftsplikten i tilfeller hvor gavemottakeren er et selskap, er begrenset til arvingens andel av gaven, ble det ved lovendring i 2003 presisert at gaven bare er avgiftspliktig ”i den utstrekning” noen som er nevnt under bokstav a), b), c) eller d) ”direkte eller indirekte er eiere eller er interessert på vesentlig samme måte som eier eller deltaker”. At loven også før lovendringen måtte forstås på denne måte, var lagt til grunn i en dom av Trondheim tingrett 11. desember 2002, som staten valgte ikke å anke. Lovendringen blir i Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer, side 27 begrunnet slik:

”Departementet foreslår at gave til selskap som nevnt i arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e blir avgiftspliktig i samme utstrekning som de relevante personer eier aksjer

eller andeler eller på annen måte er interessert på vesentlig samme måte som eier eller deltaker. Departementet finner i likhet med utvalget at formålet med bestemmelsen ivaretas i tilstrekkelig grad ved en slik regel. Forslaget innebærer en lovfesting av den forståelse av gjeldende rett som ble lagt til grunn i Trondheim tingretts dom.”

- (45) På tilsvarende måte forholder det seg i tilfeller hvor det på giversiden er et selskap, og ikke en fysisk person. Av henvisningen til § 2 første ledd bokstav e i § 2 sjette ledd andre punktum fremgår at avgiftsplikten i slike tilfeller er begrenset til den andel av gaven som kommer fra arvelateren.
- (46) Mens skattefogdkontorets og Skattedirektoratets vedtak er begrunnet i den ulovfestede omgåelses- eller gjennomskjæringsregel, har staten for domstolene anført at avgiftsplikt også følger av arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e. Da domstolene står fritt i sin rettsanvendelse, er det at skatte- eller avgiftsforvaltningen har bygd på den ulovfestede gjennomskjæringsregel, ikke til hinder for at skatte- eller avgiftsvedtaket blir opprettholdt av domstolene på grunnlag av lovtolkning. Forutsetningen må imidlertid være at domstolenes bedømmelse gjelder den samme privatrettslige disposisjon som forvaltningens vedtak, og at det faktiske grunnlag for rettens lovanvendelse er påberopt under domstolsbehandlingen, jf. Rt. 2002 side 456 (Hydro Canada) på side 465.
- (47) Før Rema 1000 Norge AS ble stiftet, og franchiserettighetene til Rema 1000-konseptet ble overført til dette selskapet, var det Reitangruppen AS som innehadde disse rettighetene. Som tidligere nevnt, var dette selskapet eid med 95,2 % av Odd og 4,8 % av Marit Reitan. Før de transaksjoner som ble foretatt i begynnelsen av januar 1992, ble gjennomført, var det således disse som indirekte var innehavere av formuesverdien av Rema 1000-konseptet. Da masterfranchiseavtalen ble inngått, fikk Rema 1000 Norge AS retten til franchiseinntektene. På det tidspunkt var Odd Reitan eneksjonær, og dette innebar at formuesverdien av Rema 1000-konseptet i sin helhet gikk over til ham. Men dette gjaldt imidlertid bare for en kort periode. Da 98 % av aksjene ble overført til Ole Robert og Kjell Magnus, gikk en tilsvarende andel av formuesverdien av Rema 1000-konseptet over på dem. Denne formuesovergangen skjedde vederlagsfritt, idet aksjene ble kjøpt for det kontantbeløp som Ole Robert og Kjell Magnus fikk fra sin far. Som tidligere nevnt, ble de transaksjoner som ble foretatt i tiden 2.–5. januar 1992, gjennomført som integrerte ledd i en samlet plan. Når disse transaksjonene ses i sammenheng, er realiteten at 98 % av formuesverdien av Rema 1000-konseptet ble overført fra Marit og Odd Reitan til deres to barn. Denne formuesoverføringen er klart arveavgiftspliktig etter arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e, jf. bokstav a og sjette ledd.
- (48) Staten har anført at den disposisjon som utløste arveavgiftsplikt, var inngåelsen av masterfranchiseavtalen 2. januar 1992. Dette synspunkt bygger etter min mening på en uriktig forståelse av arveavgiftsreglene. Det består ikke noe arverettslig forhold mellom Reitangruppen AS og Rema 1000 Norge AS, og formuesoverføringen mellom disse selskapene utløste derfor ikke noen arveavgift. Riktignok bestod det et arverettslig forhold mellom Marit og Odd Reitan. Formuesoverføringer mellom ektefeller utløser imidlertid ikke arveavgift. Den transaksjon som er belagt med arveavgift, er formuesoverføringen fra Marit og Odd Reitan til deres barn. Denne formuesoverføringen skjedde i tre ledd: Odds stiftelse av Rema 1000 Norge AS, inngåelsen av masterfranchiseavtalen og overdragelsen av 98 % av aksjene i Rema 1000 Norge AS fra Odd til Ole Robert og Kjell Magnus. Disse transaksjonene inngikk som integrerte ledd i en samlet plan. Når dette er tilfellet, kan man ikke skille ut de to første leddene i transaksjonskjeden – selskapsstiftelsen og inngåelsen av masterfranchiseavtalen – til en

særskilt arveavgiftsrettslig bedømmelse. Formuesoverføringen fra foreldrene til barna ble først gjennomført da 98 % av aksjene ble overdratt til barna. Etter min oppfatning kan det ikke hevdes at siden denne aksjeoverdragelsen var planlagt, var formuesoverføringen til barna allerede gjennomført ved inngåelsen av masterfranchiseavtalen.

- (49) Etter mitt syn følger det også av arveavgiftsloven § 2 tredje ledd at arveavgiftsplikten ikke kan knyttes til inngåelsen av masterfranchiseavtalen. Denne bestemmelse fastsetter at en arveavgiftspliktig gave ”anses ytet når giveren med endelig virkning har gitt fra seg rådigheten, eller den etter forholdene vesentlige rådighet, over den”. I forhold til arveavgiftslovens regler er det ikke Reitangruppen AS, men Marit og Odd som er *givere*, se § 2 sjette ledd andre punktum. På tilsvarende måte er det på gavemottakersiden: Selv om Rema 1000 Norge AS etter arveavgiftsloven § 2 andre ledd andre punktum har plikt til å utrede arveavgiften, er det Ole Robert og Kjell Magnus som er gavemottakere. Inntil Ole Robert og Kjell Magnus overtok 98 % av aksjene i Rema 1000 Norge AS, hadde Odd Reitan som eneaksjonær i selskapet full rådighet over franchiserettighetene. Det var først ved overdragelsen av 98 % av aksjene til Ole Robert og Kjell Magnus at Odd ”med endelig virkning” gav fra seg rådigheten, og denne gikk over på barna.
- (50) Min konklusjon blir etter dette at inngåelsen av masterfranchiseavtalen 2. januar 1992 ikke utløste noen arveavgiftsplikt. Den arveavgiftspliktige transaksjon er formuesoverføringen fra Marit og Odd Reitan til Ole Robert og Kjell Magnus Reitan. Denne formuesoverføring skjedde i tre ledd og ble først fullført da Odd 5. januar 1992 overdro 98 % av aksjene i Rema 1000 Norge AS til Ole Robert og Kjell Magnus.
- (51) Dette bringer meg over til spørsmålet om *hvordan denne formuesoverføringen skal verdsettes*.
- (52) Hovedregelen for verdsettelse av arveavgiftspliktige formuesoverføringer finnes i arveavgiftsloven § 11. Denne bestemmelse fastsetter at arveavgiftspliktige midler i alminnelighet skal ansettes til den antatte salgsværdi. Fra denne hovedregel gjør § 11 A unntak for ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlig selskap og kommandittselskap. Paragraf 11 A ble vedtatt i april 1992 og gitt tilbakevirkende kraft fra 1. januar samme år. I 1992 fastsatte bestemmelsen:
- ”Verdien av ikke-børsnoterte aksjer settes til aksjenes formuesverdi slik denne fastsettes etter selskapsskatteloven av 20. juli 1991 nr. 65 § 2-2 nr. 2. Andeler i ansvarlige selskap og kommandittselskap verdsettes på tilsvarende måte.**
- Den avgiftspliktige kan likevel velge at verdien settes til aksjens eller andelens forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi pr. 1. januar i det år rådigheten erverves.”**
- (53) Selskapsskatteloven § 2-2 nr. 2 bestemte at ikke-børsnoterte aksjer skulle verdsettes til ”30 pst. av aksjenes forholdsmessige andel av aksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar året forut for ligningsåret, fordelt etter pålydende”. Hvis selskapet var stiftet året forut for ligningsåret, skulle verdien etter selskapsskatteloven § 2-2 nr. 4 settes til aksjens pålydende.
- (54) Før 1992 fantes det ikke noen egen lovbestemmelse om verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer. Formelt gjaldt verdsettelsesregelen i § 11, men denne ble ikke fulgt i arveavgiftsmyndighetenes praksis. Som fremholdt av de ankende parter, ble ikke-

- børsnoterte aksjer normalt verdsatt til to ganger ligningsverdien. Da ligningsverdien utgjorde 50 % av aksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi, innebar dette at ikke-børsnoterte aksjer før lovendringen i 1992 vanligvis ble verdsatt til deres forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi, se Innst. O. nr. 47 (1991–92), side 18.
- (55) Da lovendringen i 1992 ble gitt virkning fra 1. januar samme år, skal den arveavgiftspliktige formuesoverføring som vi står overfor i denne saken, verdsettes etter unntaksbestemmelsen i § 11 A, såfremt denne etter sitt innhold får anvendelse.
- (56) Avgjørende for om et arveavgiftspliktig erverv skal verdsettes etter § 11 A, må være hvilken form ervervet har. Hvis formuesoverføringen skjer ved overdragelse av ikke-børsnoterte aksjer, skal verdsettelsen skje etter § 11 A.
- (57) Som tidligere nevnt, ble den avgiftspliktige formuesoverføring i denne saken gjennomført i tre ledd: Odd Reitans stiftelse av Rema 1000 Norge AS, inngåelsen av masterfranchiseavtalen og overføringen av 98 % av aksjene i Rema 1000 Norge AS fra Odd til Ole Robert og Kjell Magnus Reitan. Rema 1000 Norge AS var ikke børsnotert, og da det først var ved aksjeerhvervet at Ole Robert og Kjell Magnus fikk hånd om de verdier som lå i franchiserettighetene til Rema 1000-konseptet, må den avgiftspliktige formuesoverføring i denne saken anses å ha funnet sted ved overdragelse av ikke-børsnoterte aksjer. Verdsettelsen skal da skje etter § 11 A. Selv om formuesoverføringen fra Marit og Odd Reitan til Ole Robert og Kjell Magnus etter sin art er arveavgiftspliktig, blir det ved verdsettelse etter § 11 A ingen arveavgift å betale, da Rema 1000 Norge AS' ligningsverdi bare bestod av selskapets aksjekapital.
- (58) Staten har som alternativt grunnlag for arveavgift påberopt *den ulovfestede gjennomskjæringsregel i skatte- og avgiftsretten*.
- (59) Denne består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt eller avgift. 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 eller den avgiftspliktiges formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skatte- eller avgiftsreglens formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen eller avgiftsfastsettelsen, se Rt. 2007 side 209 (Hex) avsnitt 39 og Rt. 2006 side 1232 (Telenor) avsnitt 47 med henvisninger til tidligere rettspraksis. Det er tillatt å tilpasse seg skatte- og avgiftsreglene, men ikke å omgå eller utnytte disse i strid med det formål de har, jf. Hex-dommen avsnitt 42.
- (60) Etter min oppfatning kan det ikke være tvilsomt at den form som ble valgt på formuesoverføringen fra Marit og Odd Reitan til Ole Robert og Kjell Magnus, i stor grad har vært arveavgiftsmessig motivert. Riktignok var arveavgiftsloven § 11 A – som ved lovendringen i 1992 ikke var med i odelstingsproposisjonens lovforslag, men ble foreslått under stortingsbehandlingen – ikke kjent da formuesoverføringen ble gjennomført i begynnelsen av januar 1992. Som tidligere nevnt, gjaldt det imidlertid også før lovendringen i 1992 en gunstig verdsettelsespraksis for ikke-børsnoterte aksjer. Den viktigste grunn for at aksjene i Rema 1000 Norge AS i første omgang ble tegnet av

Odd Reitan alene, må etter min mening ha vært å søke å nyte godt av denne gunstige verdsettelsespraksisen.

- (61) Jeg kan imidlertid ikke se at det var i strid med arveavgiftsreglernes formål at man ved gjennomføringen av det partielle generasjonsskiftet innenfor Reitan-konsernet i begynnelsen av januar 1992 søkte å nyte godt av de gunstige verdsettelsesreglene som gjaldt ved overdragelse av aksjer. Formålet med arveavgiftsloven § 11 A er å lette gjennomføring av generasjonsskifter i små og mellomstore – ofte familieeide – bedrifter, se Innst. O. nr. 47 (1991–92), side 18–19, jf. side 9–10. Det samme var formålet med den tidligere ulovfestede verdsettelsespraksis. Ved at Odd Reitan stiftet Rema 1000 Norge AS, og franchiserettighetene til Rema 1000-konseptet ble overført til dette selskapet før 98 % av aksjene ble overdratt til Ole Robert og Kjell Magnus Reitan, kunne det partielle generasjonsskiftet gjennomføres ved overdragelse av aksjer. Man kunne antakelig ha kommet i samme posisjon ved å gjennomføre en fisjon. Den fremgangsmåten som ble valgt, var imidlertid like nærliggende og naturlig.
- (62) Som staten har påpekt, kunne det partielle generasjonsskiftet også ha vært gjennomført på den måten at Ole Robert og Kjell Magnus Reitan allerede ved stiftelsen av Rema 1000 Norge AS hadde tegnet de aksjer de var tiltenkt. Denne fremgangsmåten ville imidlertid ha utløst betydelig arveavgift. Borgerne har i tilfeller hvor de står overfor valgmuligheter som gir forskjellige skatte- eller avgiftsmessige konsekvenser, ikke plikt til å velge det alternativ som gir høyest skatt eller avgift. Så lenge det alternativ som blir valgt, er reelt og ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig, er det fullt lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften blir lavest mulig.
- (63) Selskapsstiftelsen var i dette tilfellet reell og hadde forretningsmessige konsekvenser. Den fremgangsmåte som ble valgt, var ikke unaturlig, og arveavgift kan da ikke pålegges etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel.
- (64) Jeg er på dette grunnlag kommet til at Skattedirektoratets vedtak av 17. oktober 2005 må kjennes ugyldig, og som en konsekvens av dette plikter staten å tilbakebetale det beløp som er innbetalt i arveavgift i henhold til Skattedirektoratets vedtak, med tillegg av renter etter arveavgiftslovgivningens regler.
- (65) Ut fra det resultat jeg er kommet til, har de ankende parter vunnet saken fullstendig. I samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-3 og tvistemålsloven § 172 finner jeg at staten v/Skattedirektoratet må pålegges å betale de ankende parters sakskostnader for alle instanser.
- (66) De sakskostnader som ankende parter har krevd dekket, utgjør for tingretten kr 560 450, hvorav advokatsalær kr 550 000, for lagmannsretten kr 328 300, hvorav advokatsalær kr 300 000, og for Høyesterett kr 356 420, hvorav advokatsalær kr 320 000. I tillegg har de ankende parter krevd rentekompensasjon av saksomkostningene for tingretten og lagmannsretten. Jeg finner å måtte legge omkostningsoppgaven til grunn. Rentekompensasjonen for omkostningene for tingretten og lagmannsretten fastsettes til et samlet beløp på kr 54 830. Det totale omkostningsbeløp som staten v/Skattedirektoratet må pålegges å betale, utgjør etter dette kr 1 300 000.
- (67) For det tilfelle at statens plikt til å betale sakskostnader skulle bli misligholdt, har de ankende parter krevd forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven fra 14 dager etter

forkynnelsen av Høyesteretts dom. Det følger av forsinkelsesrenteloven § 2, jf. § 3 første ledd første punktum at de ankende parter dersom staten skulle misligholde plikten til å betale sakskostnader, har krav på forsinkelsesrente. Under henvisning til tvangsfullbyrdsloven § 4-1 andre ledd finner jeg det ikke nødvendig å gi uttrykk for dette i domsslutningen.

(68) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Skattedirektoratets vedtak av 17. oktober 2005 kjennes ugyldig.
 2. Innbetalt arveavgift i henhold til Skattedirektoratets vedtak pliktes tilbakebetalt, med tillegg av rente etter arveavgiftslovgivningens regler.
 3. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Skattedirektoratet til Reitangruppen AS og Reitan Handel AS i fellesskap 1 300 000 – enmilliontrehundretusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
- (69) Dommer **Indreberg**: Jeg er kommet til at et annet resultat enn førstvoterende. Jeg er enig i at avgiftsplikt ikke følger direkte av en tolkning av arveavgiftsloven § 2, selv om jeg som det vil fremgå ikke fullt ut kan slutte meg til begrunnelsen. Derimot mener jeg arveavgiftsmyndighetenes vedtak er gyldig på grunnlag av den ulovfestede regelen om gjennomskjæring.
- (70) Inngåelsen av masterfranchisekontrakten 2. januar 1992 mellom Reitangruppen AS og det nystiftede Rema 1000 Norge AS innebar at Rema 1000 Norge AS, mot en relativt beskjedne fremtidig avgift, fikk tilgang til de betydelige inntektene franchisekonseptet Rema 1000 gav. Det skjedde med dette en gaveoverføring fra det ene selskapet til det andre.
- (71) Gaver mellom selskaper kan etter omstendighetene utløse arveavgift. Vilkårene var i 1992 – de er i dag formulert noe annerledes – at en fremtidig arvelater gjennom aksjebesittelse eller på annen måte er interessert på vesentlig samme måte som en deltaker eller eier i selskapet som yter gaven, jf. arveavgiftsloven § 2 sjette ledd annet punktum, og at en arving, jf. arveavgiftsloven § 2 bokstav a til d, på tilsvarende måte, altså ”gjennom aksjebesittelse eller på annen måte”, ”er interessert på vesentlig samme måte som en deltaker eller eier” i selskapet som mottar gaven, jf. arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e. I tillegg må giveren med endelig virkning ha gitt fra seg rådigheten over gaven, jf. § 2 tredje ledd.
- (72) Det er uomtvistet at det første vilkåret her er oppfylt – Odd og Marit Reitan eide alle aksjene i Reitangruppen AS. Det andre og tredje vilkåret ville utvilsomt vært oppfylt hvis sønnene, Kjell Magnus og Ole Robert Reitan hadde vært aksjeeiere i Rema 1000 Norge AS ved overdragelsen av franchiserettighetene 2. januar 1992. Jeg ser ikke bort fra at sønnene allerede 2. januar kunne anses interessert ”på vesentlig samme måte som en deltaker eller eier,” slik at også det andre vilkåret var oppfylt. Arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e gir anvisning på en konkret vurdering av omstendighetene i hvert enkelt

tilfelle, se Ot.prp. nr. 48 (1962-63) side 11. Kjell Magnus og Ole Robert Reitan mottok kontantgavene 2. januar 1992, med vilkår om at pengene skulle brukes til å kjøpe aksjer i Rema 1000 Norge AS til pålydende verdi. De hadde derfor allerede 2. januar en klar interesse i selskapet ble tilført verdier. Jeg tar imidlertid ikke standpunkt til om dette er tilstrekkelig, da det tredje vilkåret – vilkåret om at giveren med endelig virkning må ha gitt fra seg rådigheten over gaven, jf. § 2 tredje ledd – etter mitt syn uansett ikke er oppfylt. Arveavgiftsloven § 2 sjette ledd annet punktum fastsetter at som giver regnes ikke bare selskapet som gir gaven, men også den fremtidige arvelateren som har eier- eller tilsvarende interesser i giverselskapet. Så lenge Odd Reitan var eneaksjonær i Rema 1000 Norge AS, hadde han ikke gitt fra seg rådigheten over retten til franchiseinntektene ved inngåelsen av masterfranchisekontrakten 2. januar 1992.

- (73) Spørsmålet blir derfor om den ulovfestede regelen om gjennomskjæring gir grunnlag for å se bort fra Odd Reitans kortvarige eierskap av samtlige aksjer i Rema 1000 Norge AS.
- (74) Som førstvoterende har redegjort for, er grunnvilkåret for å foreta gjennomskjæring at det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt eller avgift. Jeg er enig med førstvoterende i at den form som ble valgt på formuesoverføringen fra Marit og Odd Reitan til sønnene Ole Robert og Kjell Magnus, i stor grad var arveavgiftsmessig motivert. Ønsket om å overlate sønnene et ferdig tilskåret selskap fremstår ikke som en overbevisende begrunnelse for å benytte omveien om Odd Reitans eierskap. Heller ikke finner jeg at det kan ha vært utslagsgivende at den yngste sønnen, Kjell Magnus, var umyndig. Vergemålsloven gjør det ikke vanskeligere for umyndige å tegne aksjer enn å kjøpe aksjer. Etter aksjeloven av 1976 § 2-5 ville det riktig nok ha vært nødvendig med en avtale mellom far og sønn om tegning av aksjene, men dette kan ikke ha vært noe hinder. Grunnvilkåret er derfor oppfylt.
- (75) For å foreta gjennomskjæring kreves videre at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger, herunder den forretningsmessige egenverdi, formålet med disposisjonen og omstendighetene for øvrig, fremstår som stridende mot avgiftsreglens formål å legge disposisjonen til grunn for avgiftsfastsettelsen. På dette punktet kan jeg ikke følge førstvoterende. Det er ikke formålet med verdsettelsesregelen i § 11 A som er det avgjørende, men med § 2, herunder § 2 første ledd bokstav e. Det er sønnenes andel i gaveelementet av masterfranchisekontrakten som er gaven som her er gjenstand for vurdering, ikke aksjene de kjøpte for pengene de fikk. Som nevnt tidligere ville andelen av gaven som lå i masterfranchisekontrakten klart vært avgiftspliktig om sønnene hadde vært aksjonærer da gaven ble gitt.
- (76) Formålet med arveavgiftsloven § 2 er å hindre at man unngår arveavgift ved å overføre verdier fra en fremtidig arvelater til arving gjennom gave. Formålet med arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e er å forhindre omgåelse av arveavgiftsreglene ved at gaven overføres via et selskap i stedet for direkte.
- (77) Ved totalvurderingen av om det vil stride mot disse formålene å basere spørsmålet om avgiftsplikt på Odd Reitans eierskap til alle aksjene på tidspunktet for inngåelsen av masterfranchisekontrakten, er det av vesentlig betydning at stiftelsen av Rema 1000 Norge AS, overføringen av rettighetene til inntektene av franchisekonseptet Rema 1000 til Rema 1000 Norge AS, pengegaven til sønnene som var øremerket til å kjøpe aksjene i Rema 1000 Norge og den etterfølgende overdragelsen til dem av 98 prosent av aksjene i Rema 1000 Norge AS, skjedde som ledd i en samlet plan. Fremgangsmåten var nøye

uttenkt i samråd med en profesjonell skatterådgiver. Odd Reitans kortvarige eierskap hadde ingen egenverdi, men innebar et unødvendig mellomledd. Som tingretten påpeker, var den noe omstendelige fremgangsmåten dessuten egnet til å redusere risikoen for at spørsmålet om arveavgift som følge av inngåelsen av masterfranchisekontrakten, ville bli vurdert av myndighetene.

- (78) Under disse omstendigheter vil det etter mitt syn stride mot avgiftsreglens formål å basere vedtaket om avgiftsplikt på Odd Reitans kortvarige eierskap til de 98 prosent av aksjene som 5. januar 1992 ble overdratt til sønnene. Avgiftsmyndighetenes vedtak om gjennomskjæring må på denne bakgrunn opprettholdes.
- (79) Jeg stemmer etter dette for at anken forkastes.
- (80) Dommer **Stabel:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Skoghøy.
- (81) Dommer **Matningsdal:** Likeså.
- (82) Dommer **Tjomsland:** Likeså.
- (83) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Skattedirektoratets vedtak av 17. oktober 2005 kjennes ugyldig.
2. Innbetalt arveavgift i henhold til Skattedirektoratets vedtak pliktes tilbakebetalt, med tillegg av rente etter arveavgiftslovgivningens regler.
3. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Skattedirektoratet til Reitangruppen AS og Reitan Handel AS i fellesskap 1 300 000 – enmilliontrehundretusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: