



## BORGARTING LAGMANNSRETT

### DOM

---

**Avsagt:**

**Saksnr.:** 25-050810ASD-BORG/02

**Dommere:**

|                                      |                          |
|--------------------------------------|--------------------------|
| Lagmann                              | Øistein Aamodt           |
| Lagdommer                            | Irene Sogn               |
| Tilkalt dommer, kst. tingrettsdommer | Silje Slotterøy Dahlheim |

---

|              |                        |                                    |
|--------------|------------------------|------------------------------------|
| Ankende part | Strawberry Services AS | Advokat Mathias Tveten             |
| Ankende part | Strawberry Hotels AS   | Advokat Mathias Tveten             |
| Ankemotpart  | Staten v/Skatteetaten  | Advokat Goud Helge Homme Fjellheim |

## **1 Innledning**

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas tre vedtak for henholdsvis et morselskap og to datterselskaper. Saken reiser spørsmål om rett til fradrag og utbyttebeskatning i forbindelse med betaling av et oppgjør etter en forliksavtale.

## **2 Sakens bakgrunn**

Partene er enige om at tingrettens beskrivelse av sakens bakgrunn i det vesentligste kan legges uprøvd til grunn. I tingrettens dom er det redegjort for sakens bakgrunn i punkt I. Der heter det blant annet:

Morselskapet het opprinnelig Nordic Choice Hospitality Group AS (NCHG), men heter i dag Strawberry Hotels AS. Selskapet er konsernspissen i hotellkonsernet eid av Petter A. Stordalen. De to datterselskapene som er aktuelle i saken her heter henholdsvis Nordic Choice Commercial Services AS (NCCS) og Nordic Choice Shared Services AS (NCSS). De to datterselskapene har nylig blitt fusjonert under navnet Strawberry Services AS, uten at dette har betydning for realiteten i saken.

Saken springer ut av en forliksavtale signert 6. og 7. juli 2015 mellom i det vesentlige morselskapet NCHG på den ene side og Tribe Invest AS' konkursbo på den annen side, hvor NCHG betalte "som fullt og endelig oppgjør for ethvert krav og motkrav i sakene, men uten å erkjenne noe ansvar" 80 millioner kroner til Tribe Invest AS' konkursbo. Forliksavtalen ble inngått etter at NCHG, tre styremedlemmer og to andre datterselskaper (som ikke er relevant i saken her) ble saksøkt av Tribe Invest AS' konkursbo, med krav om tilbakeføring av bokført verdier på rundt 1,5 milliarder kroner. Det er opplyst i saken her at i realiteten gjaldt kravet tilbakeføring av verdier på rundt fire milliarder kroner.

I tillegg til krav fra konkursboet til Tribe Invest, omfattet forliket også en annen tvist der selskaper eid av Christian Ringnes hadde fremmet krav mot morselskapet med flere. Saksøkerne i disse selskapene var også kreditorer i konkursboet etter Tribe Invest. De fremmet krav om erstatning, i det vesentligste basert på det samme påstandsgrunnlaget som konkursboets søksmål.

I tre relativt likelydende protokoller fra styremøter i morselskapet, NCHG, og de to datterselskapene, NCCS og NCSS, ble det listet opp tre momenter som styret særlig la vekt på som begrunnelse for å inngå forliket. Disse tre momentene var:

- Negativ omtale i media/omdømme
- Forholdet til forretningsforbindelser
- Prosesskostnader og prosessrisiko

Videre heter det om sakens bakgrunn i punkt 1 i tingrettens dom:

Morselskapet Nordic Choice Hospitality Group AS (NCHG) betalte ovennevnte forliksbeløp på 80 millioner kroner. Hotellkonsernet foretok en fordeling av beløpet,

hvoretter datterselskapene Nordic Choice Commercial Services AS (NCCS) og Nordic Choice Shared Services AS (NCSS) deretter betalte henholdsvis 36 millioner kroner og 28 millioner kroner til morselskapet. Konsernet mente at dette var en riktig og fornuftig fordeling av forliksomkostningen utfra den forretningsmessige interesse som mor og datterselskapene fikk ivaretatt ved forliket.

Ved ligningen for 2015 la morselskapet og datterselskapene til grunn at det skulle gjøres fradrag for deres betaling av forliksbeløpet, men Skattekontoret og Skatteklagenemnda nektet selskapene fradrag. Skattekontoret og Skatteklagenemnda mente at morselskapets utbetaling av forliksbeløpet måtte klassifiseres som et oppgjør av et tilbakeføringskrav, og uansett ikke en kostnad som er til inntekts ervervelse eller på annen måte faller inn under skatteloven § 6-1 eller § 6-24. For datterselskapenes medvirkning til dekning av morselskapets forliksbeløp mente Skattekontoret og Skatteklagenemnda at kostnadene ikke kan tilordnes dem, ei heller har kostnadene tilknytning til datterselskapenes skattepliktige inntekt. Endelig mente Skattekontoret og Skatteklagenemnda at datterselskapenes betaling av deler av morselskapets forpliktelse etter forliksavtalen måtte anses som utbytte på morselskapets hånd.

Oslo tingrett avsa dom 3. februar 2025 med følgende slutning:

1. Staten v/Skatteetaten frifinnes.
2. Strawberry Hotels AS og Strawberry Services AS dømmes in solidum til innen to uker fra dommens forkynnelse å betale sakskostnader med kr. 576 855 til Staten v/Skatteetaten.

Strawberry Hotels AS og Strawberry Services AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Staten ved Skatteetaten har tatt til motmæle i anketilsvar. For lagmannsretten har Strawberry Hotels som ny anførsel gjort gjeldende at selskapet ikke kan utbyttebeskattes i 2015 for datterselskapenes betaling av deler av forliksbeløpet fordi betalingene først ble foretatt i 2016.

Ankeforhandling ble holdt 20. til 22. januar 2026 i Borgarting lagmannsretts hus. Om hvem som var til stede og bevisførselen, vises det til rettsboken.

### **3 Hovedtrekkene i partenes syn**

#### **3.1 Strawberry Hotels AS og Strawberry Services AS**

Betalingen av forliksbeløpet oppfyller vilkårene for fradrag etter skatteloven §§ 6-1 og 6-24. Betalingen utgjør en kostnad i skattelovens forstand, og videre er både tilknytnings- og tilordningsvilkårene oppfylte for morselskapet og datterselskapene.

Det er ingen holdepunkter for statens syn om at betalingen ikke utgjør en kostnad for morselskapet fordi forliksbeløpet utgjør en tilbakebetaling av ulovlige utdelinger. Det er ikke rettskildemessig grunnlag for å omklassifisere betalingen som noe annet enn et forliksbeløp. Kravene i søksmålene fra konkursboet og kreditorene gjaldt ikke bare tilbakebetalingskrav, men også krav om erstatning. Kravene ble vurdert som grunnløse, og

forliket er inngått av forretningsmessige årsaker begrunnet med fare for omdømmetap, hardere vilkår fra utleiery av hotellbygningene, prosesskostnader og prosessrisiko. Betalingen av forlikssummen kan derfor ikke ses som en tilbakebetaling av ulovlige utdelinger, slik staten anfører.

Tilknytningsvilkåret skal forstås på samme måte i skatteloven § 6-1 og § 6-24. Det kreves ikke at kostnaden medfører økte inntekter. Også kostnader som hindrer en inntektsreduksjon er fradragsberettiget, for eksempel erstatningskrav som skattyter pådrar seg i virksomheten. Utgangspunktet for tilknytningsvurderingen er skattyters oppgitte formål med betalingen, med mindre denne er feil ut fra en alminnelig bevisvurdering. Retten skal ikke overprøve skattyters forretningsmessige vurderinger.

Skattyters formål fremkommer av tidsnære bevis, og det er ikke grunnlag for å se bort fra disse formålene. Alle formålene har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten.

Kostnadene er fordelt på mor- og datterselskapene i tråd med reglene om internprising. Fordelingen er i tråd med norsk rett og OECDs retningslinjer.

Dersom lagmannsretten kommer til at kostnadene ikke skulle vært tilordnet datterselskapene, anføres det subsidiært at hele forliksbeløpet er fradragsberettiget for morselskapet, jf. skatteloven § 6-24 og § 6-1.

Som en konsekvens av selskapenes prinsipale anførsel om at forliksbeløpet korrekt er tilordnet datterselskapene, anfører morselskapet at betalingen ikke skal beskattes som utbytte hos morselskapet. Under enhver omstendighet er vedtaket som gjelder morselskapet ugyldig for den delen som gjelder utbyttebeskatningen, fordi datterselskapene først betalte sine andeler av forliksbeløpet i 2016. Utbyttet skulle derfor ikke vært beskattet for inntektsåret 2015.

Anførselen om uriktig tidfesting kan ikke avskjæres fordi staten må bære ansvaret for at denne opplysningen ikke kom frem under den forvaltningsmessige behandlingen. Selskapene har hele tiden vært av den oppfatning at datterselskapenes betaling av deler av forliksbeløpet ikke utgjør utbytte for morselskapet. Siden skattemyndigheten var av en annen oppfatning, burde skattemyndigheten undersøkt dette nærmere.

Strawberry Hotels og Strawberry Services har lagt ned slik påstand:

- 1) Skatteklagenemndas vedtak av 15. november 2023 mot Strawberry Hotels AS (tidligere Nordic Choice Hospitality Group AS) og Strawberry Services AS (tidligere Nordic Choice Shared Services AS og Nordic Choice Commercial Services AS) oppheves.

- 2) Ved ny skattefastsetting innrømmes Strawberry Hotels AS (tidligere Nordic Choice Hospitality Group AS) fradrag for 16 millioner kroner, og skal ikke utbyttebeskattes for betalingene på 36 millioner kroner fra Nordic Choice Commercial Services AS eller 28 millioner kroner fra Strawberry Services AS (tidligere Nordic Choice Shared Services AS).
- 3) Ved ny skattefastsetting innrømmes Strawberry Services AS (tidligere Nordic Choice Shared Services AS og Nordic Choice Commercial Services AS) fradrag for 28 millioner kroner og 36 millioner kroner.
- 4) Strawberry Hotels AS og Strawberry Services AS tilkjennes i alle tilfeller sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

### 3.2 Staten ved Skatteetaten

Staten bestrider at vilkårene for fradrag etter skatteloven §§ 6-1 og 6-24 er oppfylt for noen av selskapene. For morselskapet er verken oppofrelses- eller tilknytningskravet oppfylt. For datterselskapene er ikke tilknytnings- og tilordningsvilkårene oppfylt.

Morselskapet har ikke rett til fradrag fordi forliksbeløpet ikke utgjør en oppofrelse. Forliksbeløpet er tilbakebetaling av ulovlige utdelinger og kan derfor ikke regnes som innvunnet. En fordel som ikke er innvunnet, kan heller ikke oppofres. Forliksbeløpet utgjør en delvis betaling av kravet fremsatt av konkursboet. Grunnlaget for konkursboets krav er at morselskapet har fått ulovlige utbetalinger som skal tilbakeføres. De andre kravene i søksmålet fra boet og kreditorene må rettslogisk anses som subsidiære. Morselskapet har akseptert å betale deler av kravet fra boet. Hvilket subjektivt motiv morselskapet hadde for betalingen, er uten betydning. Vurderingen må foretas basert på de objektive kjensgjerningene.

Tilknytningskravet for morselskapet må vurderes etter skatteloven § 6-24. Denne bestemmelsen har et snevrere anvendelsesområde enn § 6-1. Ordlyden i begge bestemmelsene tilsier at formålet med en kostnad er avgjørende for fradragsretten. For skatteloven § 6-1 har Høyesterett åpnet for at det i visse tilfeller er tilstrekkelig med en kausal sammenheng mellom den skattepliktige aktiviteten og kostnaden, men dette unntaket er snevert, og gjelder ikke for skatteloven § 6-24, med mindre de legislative begrunnelsene for bestemmelsen foreligger.

Uansett er de formålene med betalingen som skattyterne har anført, for fjerne og indirekte til å oppfylle tilknytningsvilkåret. Risikoen for omdømmetap og hardere vilkår fra utleiery av hotellbygninger fremstår som løse betraktninger uten tilstrekkelige holdepunkter i den tidsnære dokumentasjonen. Risikoen for hardere vilkår fra utleierne hadde allerede materialisert seg gjennom forholdene som var foranledningen til kreditorenes søksmål mot morselskapet. Fjerning av prosessrisiko er ikke egnet til å generere inntekt i datterselskapene.

Det samme gjelder for datterselskapene. Deres betalinger av deler av forliksbeløpet har ikke tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt.

Det var uansett feil å tilordne deler av forliksbeløpet til datterselskapene. NCHG var forpliktet til å dekke forliksbeløpet, og datterselskapene mottok ingen tjeneste eller annen fordel som det finnes noe privatrettslig grunnlag for at de skal betale for.

Siden det var feil å tilordne deler av forliksbeløpet til datterselskapene, er deres betalinger skattepliktig utbytte for morselskapet. Skatteklagenemndas vedtak er derfor også gyldig når det gjelder utbyttebeskatningen.

Lagmannsretten må se bort fra morselskapets opplysninger om at datterselskapene betalte sine andeler av forliksbeløpet først i 2016, siden dette var en opplysning morselskapet hadde oppfordring til å komme med under den forvaltningsmessige behandlingen av saken.

Staten ved Skatteetaten har lagt ned slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatteetaten tilkjennes sakens kostnader for lagmannsretten.

#### **4 Lagmannsrettens vurdering**

##### **4.1 Konklusjon**

Lagmannsretten har delt seg i et flertall og et mindretall.

*Lagmannsrettens flertall, lagmann Aamodt og tilkalt dommer, konstituert tingrettsdommer Dahlheim, har kommet til at Skatteklagenemndas vedtak er ugyldige og at anken fører frem.*

*Mindretallet, lagdommer Sogn, har kommet til at Skatteklagenemndas vedtak er gyldige og at anken derfor skal forkastes.*

##### **4.2 Flertallets syn**

###### **4.2.1 *Fradragsrett – rettslige utgangspunkter***

Sakens hovedspørsmål er om NCHG har rett til fradrag for beløpet som selskapet i henhold til forliksavtalen utbetalte til Tribe Invest AS, dets konkursbo – og om NCCS og NCSS har rett til fradrag for beløpene de betalte til NCHG for å dekke deler av oppgjøret etter forliksavtalen.

Hovedregelen om fradrag følger av skatteloven § 6-1 første ledd, som lyder:

Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32.

Bestemmelsen angir de to grunnvilkårene for fradrag, jf. HR-2020-2200-A avsnitt 29–31. For det første *oppofrelsesvilkåret*, som krever at skattyteren må ha pådratt seg en «kostnad». For det andre *tilknytningsvilkåret*, som krever at det en tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnaden og et inntektserverv, jf. ordene «pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». I forlengelsen av dette gjelder det også et *tilordningsvilkår*. Saken reiser spørsmål om alle disse tre vilkårene er oppfylt. Flertallet kommer nærmere tilbake til hva som ligger i vilkårene.

NCHG var konsernspiss i konsernets hotellvirksomhet, og det alt vesentligste av selskapets inntekter er aksjeinntekter mv. som er skattefrie etter skatteloven § 2-38. For NCHG reiser saken derfor også spørsmål om fradragsrett etter skatteloven § 6-24, som lyder:

(1) Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38.

(2) Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader, uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres.

I likhet med skatteloven § 6-1 første ledd oppstiller § 6-24 første ledd vilkår om oppofrelse, tilknytning og tilordning.

#### 4.2.2 *Oppofrelsesvilkåret – generelt*

Først er det spørsmål om oppofrelsesvilkåret er oppfylt for NCHG. Det er uomtvistet at dette vilkåret er oppfylt for NCCS og NCSS.

At skattyteren må ha pådratt seg en «kostnad», innebærer at det må ha funnet sted en reduksjon i skattyters formuesstilling, jf. Rt-2015-367 avsnitt 32. Den skatterettslige klassifiseringen må ta utgangspunkt i hva som er den privatrettslige realiteten, jf. Rt-2015-1260 avsnitt 50:

Mitt utgangspunkt er etter dette at den skatterettslige klassifisering og tilordning av en inntekt må ta utgangspunkt i hva som er den privatrettslige realiteten. Hvis de aktuelle disposisjonene er reelle og bindende mellom partene, må de i utgangspunktet legges til grunn for beskatningen. Unntak kan bare gjøres hvis det er grunnlag for skatterettslig gjennomskjæring etter den ulovfestede omgåelsesnormen eller hvis vilkårene i skatteloven § 13-1 er oppfylt. [...]

Videre fremgår det av avsnitt 51–52 at skattyters klassifisering kan fravikes hvis betegnelsen ikke dekker den privatrettslige realiteten.

#### *4.2.3 Oppofrelsesvilkåret – konkret vurdering*

Konkret er spørsmålet om NCHGs betaling av 80 millioner kroner, som selskapet utbetalte til konkursboet i henhold til forliksavtalen 7. juli 2015, utgjør en «kostnad» for NCHG.

Staten anfører at forliket innebar en tilbakeføring av ulovlig utdelte midler og at oppofrelsesvilkåret derfor ikke er oppfylt. Statens begrunnelse er at midlene ikke var innvunnet og at en slik tilbakeføring bare vil være en restitusjon som nøytraliserer en rettsstridig formuesforskyvning. For flertallet er det imidlertid ikke nødvendig å ta stilling til denne begrunnelsen, fordi flertallet – som det vil fremgå nedenfor – har kommet til at betalingen ikke er en tilbakeføring, men en «kostnad» i form av et rent forliksoppgjør mellom partene.

Forliksavtalen 7. juli 2015 er et utenrettslig forlik. Et utenrettslig forlik er en privatrettslig kontrakt, som mellom partene helt eller delvis regulerer et omtvistet rettsforhold.

Fortolkningen av en forliksavtale – herunder hvilken privatrettslig realitet som forliksavtalen og dens virkninger har – må skje på grunnlag av alminnelige avtalerettslige prinsipper.

Flertallet bemerker at et forlik som hovedregel er en praktisk form for konfliktløsning, og ikke en realitetsavgjørelse av de spørsmål tvisten reiser. Et forlik innebærer normalt ingen rettslig fastsettelse av hvilket rettsforhold som faktisk foreligger mellom partene, verken hva gjelder ansvarsgrunnlag, beløp eller rettslig kvalifikasjon av tidligere disposisjoner. Når partene velger å løse saken gjennom forlik, skjer dette ofte uten at det foreligger enighet om de rettslige eller faktiske utgangspunktene. Forliket kan derfor ikke tolkes som uttrykk for noen erkjennelse av rettsstrid eller ansvar, og det innebærer heller ikke noen rettskraftig konstatering av at for eksempel en omtvistet utdeling var ulovlig.

Videre viser flertallet til at forliksbeløp og betalingsløsninger i slike situasjoner ofte fastsettes av hensyn som først og fremst er prosessøkonomiske. Det kan være ønsket om å unngå videre ressursbruk, usikkerhet om utfallet ved en realitetsavgjørelse eller behov for å oppnå rask avklaring gjennom en pragmatisk løsning. Slike hensyn kan være bestemmende for både størrelsen på det avtalte beløpet og valg av betalingsvei. Forlikets karakter som en fleksibel og kompromisspreget konflikthåndtering tilsier med andre ord at det ikke uten videre kan trekkes slutninger om det underliggende rettsforholdet.

Ved avtaletolkning er utgangspunktet partenes eventuelle felles forståelse på avtaletidspunktet. Dersom partenes uenighet for eksempel bare gjelder størrelsen på vederlaget for en vare som det er enighet om at saksøkte har kjøpt av saksøker, vil et forlik bygge på en felles forståelse om at det har funnet sted et varekjøp, og at tvisten og forliket bare handler om å finne frem til korrekt vederlag. Utbetalingen under et slikt forlik vil derfor måtte anses som en del av vederlaget for varen.

Som det vil fremgå nedenfor, foreligger det i vår sak ingen felles forståelse om den privatrettslige realiteten til utbetalingen under forliksavtalen. Fortolkningen av forliksavtalen må da skje med utgangspunkt i avtalens ordlyd og på bakgrunn av en helhetsvurdering, hvor det særlig ses hen til bakgrunnen for forliket og forutgående dokumentasjon og kommunikasjon mellom partene, herunder partenes anførsler i søksmålet, jf. Rt-1980-84 og Rt-2000-468. Stevning, tilsvær, senere prosesskriv og annen dokumenterbar kommunikasjon mellom partene forut for forliket vil her være viktig, tidsnær dokumentasjon.

I dette ligger at flertallet ikke er enig med staten i at den privatrettslige realiteten til et beløp som er utbetalt i henhold til en forliksavtale, som utgangspunkt må bygge på hvordan saksøker *ensidig* har klassifisert kravet. Avtalerettslig blir dette en for snever fortolkningshorisont. En konsekvens av statens syn ville vært at en skattyter som blir saksøkt, er prisgitt hvilket rettsgrunnlag saksøker begrunner sine krav i, noe som saksøkte igjen vil måtte ta med i betraktning som en ekstra faktor når et forlik vurderes. Dette vil videre kunne være prosessdrivende. De rettslige grunnlag som en stevning bygger på, kan også i større eller mindre grad være foreløpige og videre være mer eller mindre velfunderte, og en stevning kan inneholde en rekke ulike krav, herunder prinsipalt og subsidiært, samt kombinasjoner. Som flertallet kommer tilbake til, er dette også tilfellet i vår sak.

Rent generelt vil flertallet videre bemerke at det ved vurderingen av den privatrettslige realiteten til en utbetaling i henhold til et forlik, ikke vil være riktig av retten å foreta en selvstendig materiell vurdering av hvilke utsikter søksmålet hadde for å føre frem. Det er jo denne uenigheten tvisten mellom partene har handlet om, og en slik selvstendig vurdering fra rettens side vil ligge utenfor rammene av en avtalerettslig fortolkningsprosess, som handler om å finne frem til hva *partene* har avtalt for å løse tvisten mellom seg. Flertallet tar imidlertid forbehold for at dette kan stille seg annerledes i tilfeller hvor utfallet fremstår som klart.

Partene i forliksavtalen er på den ene siden saksøkerne Tribe Invest AS, dets konkursbo og fire selskaper benevnt som «Norgani». På den andre siden er partene de saksøkte NCHG, Choice Hotels & Resorts AS, Nordic Hotels & Resorts AS, Petter A. Stordalen, Henrik A. Christensen og Mads B. Koch.

Forliksavtalen punkt 1 viser til tvist for Oslo tingrett, innledet ved Tribe AS, dets konkursbos stevning og Norganis stevning, begge daterte 21. januar 2015, vedørende «disposisjoner gjort i det forhenværende selskapet Choice Hotels Scandinavia AS (org.nr), før selskapet ble solgt fra Nordic Choice Hospitality Group AS». Videre heter det:

Partene har nå bestemt seg for å forlike saken, og denne avtalen regulerer forliket.

Punkt 2 og 3 lyder:

## **2. FORLIK**

Som fullt og endelig oppgjør for ethvert krav og motkrav i sakene, men uten å erkjenne noe ansvar, betaler NCHG kr 80 000 000, kroner åttimillioner. Beløpet utbetales til Konkursboet, kontonummer [...] som har ansvar for å fordele beløpet videre.

Beløpet betales innen 14 dager fra denne avtalens dato.

## **3. HEVING AV RETTSSAKENE**

Oslo tingretts saker mellom partene heves som forlikt i det hver part bærer sine egne saksomkostninger.

Det fremgår at betalingen skal være «oppgjør for ethvert krav i sakene». Dette viser tilbake til kravene som ble fremsatt gjennom stevningene 21. januar 2015, jf. punkt 1. Ordlyden er imidlertid taus om hva slags krav saken gjaldt eller hvordan oppgjørsbeløpet skal karakteriseres. Derimot fremgår det uttrykkelig at NCHG ikke erkjenner noe ansvar. Flertallet kan derfor ikke se at forlikets ordlyd taler for å klassifisere betalingen som tilbakeføring av ulovlig utdelte midler.

Det bemerkes at det ikke var fremsatt noe motkrav, og at ordlyden «og motkrav» derfor ikke har noen realitet. Dette er også en helt ordinær formulering i forliksavtaler, og er som regel valgt for å avskjære eventuelt fremtidige krav fra saksøkte med grunnlag i det samme rettsforholdet. Flertallet kan ikke se at det for vårt spørsmål kan trekkes noen slutninger av at forliksavtalen også omtaler «motkrav».

Påstanden i stevningen 21. januar 2015 fra Tribe Invest AS, dets konkursbo, lyder:

1. Nordic Choice Hospitality Group AS, Choice Hotels & Resorts AS og Nordic Hotels & Resorts AS dømmes til å tilbakeføre til Tribe Invest AS, dets konkursbo, de formuesgodene som ble utdelt til Nordic Choice Hospitality Group AS fra Choice Hotels Scandinavia AS (senere Tribe Invest AS) ved generalforsamlingsbeslutning 2. juli 2010.
2. Nordic Choice Hospitality Group AS dømmes til å tilbakeføre til boet de formuesgodene som ble utdelt til selskapet fra Choice Hotels Scandinavia AS (senere Tribe Invest AS) ved generalforsamlingsbeslutning 11. mars 2011.
3. Nordic Choice Hospitality Group AS, Petter A. Stordalen, Henrik A. Christensen, Mads B. Koch dømmes - in solidum - til å betale erstatning til Tribe Invest AS, dets konkursbo etter rettens skjønn.
4. Nordic Choice Hospitality Group AS, Petter A. Stordalen, Henrik A. Christensen, Mads B. Koch dømmes - in solidum - til å erstatte Tribe Invest AS, dets konkursbos, sakskostnader.

Om forholdet mellom kravene heter det i stevningen punkt 3.5.6:

De rettsgrunnlag boet påberoper som grunnlag for sine krav gir dels grunnlag for tilbakeføring av naturalytelser og dels krav på erstatning, eventuelt i kombinasjon. For dekningsloven § 5-12 er saksøker gitt en valgfrihet mellom erstatning og naturalrestitusjon, og boet kan gjøre sitt krav etter dekningsloven prinsipalt og kravet etter aksjeloven subsidiært.

På nåværende tidspunkt er det uklart om naturalrestitusjon kan skje, og i hvilken grad dette i så fall gir full tapsdekning for boet. Boet har gjort gjeldende flere provokasjoner for å belyse dette, og vil med utgangspunkt i informasjonen som fremkommer presisere hvilke krav som gjøres gjeldende prinsipalt og hvilke som gjøres gjeldende subsidiært. Følgelig kreves det både naturalrestitusjon og verdirestitusjon/erstatning i stevningen. Boet vil ikke ha krav på at disse kravene kumuleres fullt ut, men vil kunne ha krav på at naturalrestitusjon suppleres med verdirestitusjon.

Påstanden i stevningen 21. januar 2015 fra Norgani lyder:

1. Nordic Choice Hospitality Group AS, Petter A. Stordalen, Henrik A. Christensen, Mads B. Koch dømmes – in solidum – til å betale erstatning til Hotellus Denmark A/S etter rettens skjønn.
2. Nordic Choice Hospitality Group AS, Petter A. Stordalen, Henrik A. Christensen, Mads B. Koch dømmes – in solidum – til å betale erstatning til Norgani Hotel København A/S etter rettens skjønn
3. Nordic Choice Hospitality Group AS, Petter A. Stordalen, Henrik A. Christensen, Mads B. Koch dømmes – in solidum – til å betale erstatning til KS Norgani Hotel etter rettens skjønn
4. Nordic Choice Hospitality Group AS, Petter A. Stordalen, Henrik A. Christensen, Mads B. Koch dømmes – in solidum – til å betale erstatning til Hotellinvest DK 2 ApS etter rettens skjønn
5. Nordic Choice Hospitality Group AS, Petter A. Stordalen, Henrik A. Christensen, Mads B. Koch dømmes in solidum til å erstatte Hotellus Denmark A/S, Norgani Hotel København A/S, KS Norgani Hotel og Hotellinvest DK 2 ApS sine sakskostnader.

Av stevningen fremgår det at erstatningskravene gjelder tap knyttet til tre leiekontrakter. Om kravene heter det blant annet:

Norgani har, og vil fremover, lide tap som følge av at CHS, og dets datterselskaper, har gått konkurs og ikke kan betjene sine forpliktelser overfor Norgani. Dersom de ulovlige utdelingene ikke hadde blitt foretatt ville ikke CHS gått konkurs, og Norgani ville fått fullt oppgjør etter kontraktene som CHS var ansvarlig for. Det foreligger således årsakssammenheng mellom de saksøktes rettsbrudd og Norganis tap.

Tapets størrelse svarer til differansen mellom det Norgani skulle hatt i leieinntekter etter de aktuelle kontraktene og de leieinntektene Norgani har mottatt etter konkursen og vil motta fremover for de aktuelle eiendommene. Det vises til kravet som er gjort gjeldende i boet, som det vil være nødvendig å justere før hovedforhandling. Ettersom det skal utmåles erstatning for fremtidig leieinntektstap foreligger det uansett elementer av skjønn i tapsutmålingen til Norgani. Det vil derfor nedlegges påstand om at erstatning utmåles etter rettens skjønn.

Flertallet konstaterer at kravene bare delvis var fremsatt som krav om tilbakebetaling av ulovlig utdelte midler. Konkursboets krav var riktignok i første rekke et slikt krav. Konkursboet tar imidlertid høyde for krav om erstatning, ikke bare subsidiært, men også i kombinasjon med et tilbakeføringskrav. Og dette gjelder ikke bare overfor de andre saksøkte, men også overfor NCHG. Det fremgår også at klassifiseringen i stevningen er foreløpig. For lagmannsretten er det ikke ført bevis om eventuelle senere klargjøringer eller presiseringer fra konkursboets side. Konkursboets pretensjoner kan likevel tale for å anse at oppgjørsbeløpets privatrettslige realitet var tilbakebetaling av ulovlige utdelte midler, men uten at det fremstår som entydig. Norganis krav var derimot utelukkende erstatningskrav for økonomisk tap knyttet til tre leiekontrakter.

De saksøkte – med NCHG i spissen – bestred kravene i sin helhet. NCHG avviste at det var foretatt noen ulovlig utdeling av midler. I søksmålet fra konkursboet la de saksøkte ned påstand om frifinnelse. I erstatningssøksmålet fra Norgani ble det lagt ned prinsipal påstand om avvisning, subsidiært om frifinnelse. Heller ikke senere har NCHG kommet med noen form for erkjennelse av at det skjedde en ulovlig utdeling. Tvert imot fremgår det av protokoll fra NCHGs styremøte 3. juli 2015 at selskapet hele veien har vært sikker på at de aktuelle disposisjonene har vært i tråd med aksjelovgivningen. Som det nærmere fremgår nedenfor, inngikk NCHG forliket av hensyn til omdømme, forretningsforbindelser, prosesskostnader og prosessrisiko. Riktignok kan det reises spørsmål om NCHG ved å betale for å ta ned prosessrisikoen reelt sett kan sies – i alle fall delvis – å ha akseptert å betale det påståtte tilbakeføringskravet. Når forliket på 80 millioner kroner sammenholdes med det fremsatte kravet på rundt en 1,5 milliard kroner, anser imidlertid flertallet at prosessrisikoen av NCHG er vurdert som så lav at det ikke er grunnlag for å bygge på en slik materiell aksept. Videre fremgikk det som nevnt uttrykkelig av forliket at NCHG ikke erkjente noe ansvar.

Stevningene og tilsvarene bekrefter således at det ikke forelå noen felles forståelse mellom partene. Argumentasjonen i stevningene og tilsvarene viser også at partene stod langt fra hverandre. Forliksavtalen viser at partene ikke hadde kommet nærmere hverandres posisjoner, ut over et felles ønske om å avslutte tvisten.

Flertallet viser videre til at det forlikte beløp på 80 millioner kroner avviker sterkt fra det påståtte kravet, som utgjorde om lag 1,5 milliard kroner i bokførte verdier og 4 milliarder kroner i faktiske verdier. Etter flertallets syn underbygger denne betydelige differansen at

det ikke er naturlig – verken helt eller delvis – å klassifisere forliksoppgjøret i samsvar med konkursboets prinsipale krav om tilbakeføring av ulovlig utdelte midler.

Flertallet legger også vekt på at rimelighetshensyn taler mot å klassifisere forliksoppgjøret som tilbakebetaling av *ulovlig* utdelte midler. Når man blir utsatt for en beskyldning om å ha gjort noe ulovlig – for eksempel ulovlig utdeling av midler eller ulovlig tilegnelse av en gjenstand – vil man etter omstendighetene kunne finne det mest hensiktsmessig å betale seg ut av situasjonen, selv om man vet at beskyldningen ikke er riktig. En klassifisering av forliksoppgjøret som en tilbakeføring av midler eller som en betaling for en gjenstand man ikke har tilegnet seg, vil lett fremstå som en form for konstatering av skyld. Dette vil være en ytterligere belastning for en som bare vil bli ferdig med saken. Det vil da være urimelig om saksøkte, som har vært utsatt for beskyldningen, ikke kan behandle oppgjøret som en kostnad.

Oppsummert finner flertallet etter en samlet og konkret vurdering at forlikssavtalens ordlyd, særlig sammenholdt med partenes posisjoner, slik de fremgår av stevninger og tilsvær, ikke gir grunnlag for å klassifisere NCHGs utbetaling av 80 millioner kroner til konkursboet som tilbakeføring av ulovlig utdelte midler, verken helt eller delvis. Etter flertallets syn må utbetalingen privatrettslig karakteriseres som et rent *forliksoppgjør* mellom partene, det vil si en betaling fra NCHG til konkursboet og Norgani for å løse og komme seg ut av en tvist.

Betaling av et slikt forliksoppgjør medfører en reduksjon i skattyters formuesstilling, og skatterettslig utgjorde dermed utbetalingen en «kostnad» for NCHG.

Når det gjelder utbetalingene på henholdsvis 36 millioner og 28 millioner kroner fra NCCS og NCSS til NCHG, legger flertallet – i likhet med partene – til grunn at utbetalingene utgjorde en «kostnad» for hvert av datterselskapene.

Etter dette legger flertallet til grunn at oppofrelsesvilkåret er oppfylt for NCHG, NCCS og NCSS.

#### 4.2.4 Tilknytningsvilkåret – generelt

Det neste spørsmålet er om tilknytningsvilkåret er oppfylt for NCHG, NCCS og NCSS.

Tilknytningsvilkåret stiller krav om at det må foreligge en tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnaden og et inntektservv, jf. HR-2020-220-A avsnitt 31. Vilkåret er nærmere utdypet i HR-2018-580-A:

(33) Den grunnleggende forutsetningen for fradrag er altså at det er en *tilstrekkelig nær tilknytning* mellom den pådratte kostnaden og fremtidig inntjening. Hva som nærmere ligger i tilknytningskravet, er utdypet i en rekke høyesterettsdommer. Jeg kan ikke se at det er noen foranledning til å fravike den normen som kan utledes av disse dommene. Et annet spørsmål er hvordan tilknytningskravet best uttrykkes. I

Skagendommen Rt-2012-744 og Kvervadommen Rt-2015-1068 er vilkåret formulert som et krav om «nær og umiddelbar» sammenheng. Det er mulig dette isolert sett kan gi inntrykk av en mer begrenset fradragsrett enn det som faktisk følger av Høyesteretts dommer på området, og at det er mer treffende å sammenfatte praksis slik at det ikke vil være fradragsrett for kostnader som har en for fjern eller indirekte tilknytning til fremtidige inntekter.

(34) I normaltilfellene er det uansett en presumsjon for at et selskap som har økonomisk vinning som formål, også har inntektserverv som siktemål når det pådrar seg en kostnad.

Omtalen her gjelder *finale tilknytninger (sammenhenger)*, det vil si når formålet med å pådra seg kostnaden, er å erverve, vedlikeholde eller sikre en skattepliktig inntekt. Dette omfatter ikke bare kostnader som direkte medfører økning av inntekter, men også kostnader som hindrer en inntektsreduksjon.

Tilknytningsvilkåret omfatter imidlertid også *kausale sammenhenger*, det vil si når en kostnad ikke tar sikte på fremtidig inntekt, men oppstår som en konsekvens av skattepliktig inntektsvirksomhet. Det vises til Rt-2005-1434. I avsnitt 26 uttales at kostnader til å overholde lovpålagte plikter til å fremskaffe regnskapsmessig og annet nødvendig grunnlag for å beregne skatt i virksomheten, er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-1. Videre viste Høyesterett til at det er umulig å drive virksomhet uten å pådra seg utgifter i forbindelse med ligningen, og at slike utgifter dermed er «knyttet til den innteksbringende virksomhet som sådan». I avsnitt 30 oppsummeres det:

I tråd med synspunktene jeg har nevnt foran, kan det ikke være et vilkår at utgiften kan knyttes til en konkret inntekt. Det må være tilstrekkelig at den er oppofret som ledd i den inntektsgivende virksomhet som sådan.

Etter dette legger flertallet til grunn at en kausal sammenheng mellom en kostnad og skattepliktig inntektsvirksomhet oppfyller tilknytningsvilkåret, såfremt tilknytningen er tilstrekkelig nær og ikke «for fjern eller indirekte».

Når en kostnad er begrunnet i flere formål som dels gir rett til fradrag og dels ikke gir fradragsrett, blir hovedformålet – hvilket formål som var det viktigste – avgjørende for tilknytningsvurderingen, jf. HR-2018-570-A avsnitt 37.

Ved vurderingen av hva som har vært formålet med en kostnad, er utgangspunktet det som skattyter oppgir om bakgrunnen for investeringen. Dette kan imidlertid ikke legges til grunn dersom det er omstendigheter i saken som tilsier noe annet, eller det oppgitte formålet ikke stemmer med hvordan transaksjonen fremstår utad. Det vises til HR-2018-580-A avsnitt 36. Deretter uttaler Høyesterett:

(37) Særlig der det kan tenkes flere alternative begrunnelser for én kostnad, og de forskjellige formålene behandles skattemessig ulikt, er det grunnlag for en nærmere prøving av hva som er hovedformålet med kostnaden. Det gjelder for eksempel der en kostnad kan tenkes å knytte seg både til privat forbruk og til inntektserverv, jf. § 6-1 andre ledd, eller der det – som i vår sak – er tvil om kostnaden primært har karakter av en samfunnsnyttig gavetransaksjon eller av å være en utgift til inntekts ervervelse.

(38) Avgjørelsen av hva som må anses som hovedformålet med kostnaden må i slike tilfelle tas ut fra en objektivisert vurdering basert på faktum i saken. Dette innebærer ikke noen ny tilnærming, jf. Samdaldommen Rt-2009-1473 avsnitt 34 og Skagendommen Rt-2012-744 avsnitt 47, 53 og 56. Standpunktet er i tråd med det jeg har gjengitt fra Kvervdommen, og med det som er lagt til grunn av Høyesterett i Armadadommen HR-2017-2410-A avsnitt 42.

Domstolene skal imidlertid være tilbakeholdne med å overprøve skattyters forretningsmessige vurderinger, jf. HR-2018-580-A avsnitt 41 med videre henvisning til Rt-2015-1068 avsnitt 64, hvor det fremholdes:

[...] Domstolene skal imidlertid ikke sensurere forretningsskjønnet til den som gjennomfører en investering eller påtar seg en kostnad. Selv om tilskuddet ikke anses formålstjenlig, kan det bare unntaksvis komme på tale å se bort fra skattyters formål. En slik uegnethetsvurdering må i tilfellet ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådratt. Generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter vil vanskelig kunne oppfylle tilknytningskravet. Men det kreves ikke påvisning av at tilskuddet gir inntekter som selskapet ellers ikke ville fått, dersom momentene sett i sammenheng gjør at det foreligger nær og umiddelbar sammenheng mellom næringsvirksomheten og tilskuddene.

Når det gjelder tilknytningsvilkåret etter *skatteloven* § 6-24, anfører staten at kausal sammenheng ikke er tilstrekkelig, men at slike kostnader enten må bidra til inntekter for datterselskap (symmetrihensyn) eller at det foreligger tilordningsproblemer fordi kostnaden er vanskelig å knytte til en bestemt inntekt (tilordningsproblemer). Det er vist til at bestemmelsen er ment som en snever unntaksregel, og at bestemmelsens formål er å gi fradragsrett i de to nevnte situasjonene, jf. Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) side 63 og Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) side 33, se også Rt-2014-1057 avsnitt 67–73. Videre har staten vist til at Høyesterett ikke har gitt fradragsrett utover disse to situasjonene, jf. Rt-2014-1057 og HR-2016-2249-A.

Ordlyden «pådras for å erverve inntekt» omfatter strengt tatt bare den finale sammenhengen. Som nevnt ovenfor, omfatter imidlertid tilknytningsvilkåret etter § 6-1 også den kausale sammenhengen.

Selv om § 6-1 første ledd og § 6-24 annet ledd har forskjellige ordlyder, følger det av rettspraksis at tilknytningsvilkåret er det samme etter begge bestemmelsene, jf. Rt-2015-

1068 avsnitt 55–58 og HR-2018-580-A avsnitt 31. Det samme fremgår av forarbeidene til § 6-24, jf. Ot. prp. nr. 1 (2005–2006) side 63 (flertallets kursivering):

På denne bakgrunn foreslår departementets at det bør innføres et avgrenset unntak fra regelen i skatteloven § 6-1 som stiller krav om tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntekt. Etter departementets oppfatning bør det avgrenses mot kostnader som skal aktiveres og inngå i aksjens skattemessige kostpris (i samsvar med gevinstberegningsreglene for aksjonærer som ikke er omfattet av fritaksmetoden). Dette er en grensedracting som er vel kjent i ligningspraksis og som dermed ikke reiser nye tolkningsspørsmål. Det foreslås derfor at det innføres fradragsrett for løpende kostnader som er pådratt for å erverve skattefrie aksjeinntekter. *Ved å oppstille krav om at kostnadene er pådratt for å erverve inntekt som er omfattet av fritaksmetoden, er det en forutsetning for fradragsrett at det er tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt i samsvar med det alminnelige vilkår for fradrag i skatteloven § 6-1.*

Flertallet presiserer for ordens skyld at vår sak ikke gjelder kostnader som skal aktiveres.

I Rt-2014-1057 kom Høyesterett til at § 6-24 ikke ga fradragsrett for kildeskatt betalt i utlandet. Begrunnelse var særlig knyttet opp til at § 6-24 – i motsetning til § 6-1 – ikke viser til § 6-15 om fradragsrett for skatt og avgift på fast eiendom, virksomhet eller yrke mv., og at kildeskatt er en kostnad som er et resultat av inntekten, ikke en kostnad som er pådratt som ledd i å skape den, jf. avsnitt 63. I den videre drøftelsen, hvor det ble vist til at § 6-24 var begrunnet i symmetrihensyn og i å unngå tilordningsproblemer, jf. særlig avsnitt 67–73, kom Høyesterett til at heller ikke andre kilder ga støtte for at det har vært meningen at § 6-24 skal gi fradragsrett for kildeskatt. Høyesteretts drøftelse gjaldt spesifikt kildeskatt og skjedde på bakgrunn av konklusjonen om at § 6-15 ikke gir fradragsrett for kildeskatt. Drøftelsen gjaldt ikke tilknytningsvilkårets generelle rekkevidde, men om det forelå et annet rettslig grunnlag for fradragsrett for kildeskatt, herunder om lovformålet kunne være et slikt grunnlag. Høyesterett gir ikke uttrykk for at fradragsretten etter § 6-24 første ledd på generelt grunnlag er begrenset til tilfeller hvor det gjør seg gjeldende symmetrihensyn eller det oppstår tilordningsproblemer. I Rt-2015-1068 avsnitt 66, jf. avsnitt 54 er det for øvrig uttalt at det etter Rt-2014-1057 anses fastslått at tilknytningskravet i § 6-24 er det samme som etter § 6-1.

HR-2016-2249-A gjaldt forståelsen av § 6-24 *annet ledd*, slik bestemmelsen lød i 2008. Annet ledd avgrenset fradragsretten mot «ervervs- og realisasjonskostnader», uten at det den gang fremgikk noe om at dette gjaldt «uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres». Høyesterett kom til at slike kostnader ikke kunne fradragsføres selv om de gjaldt et erverv som ikke ble gjennomført. Dommen avklarte rekkevidden av daværende § 6-24 annet ledd. Ordlyden ga i seg selv ingen klar løsning, jf. avsnitt 34, og ved den videre fortolkningen kom Høyesterett til at lovformålet ikke underbygget fradragsrett, jf. avsnitt 42–43. Lagmannsrettens flertall kan heller ikke her se at Høyesterett på generelt grunnlag gir uttrykk for at tilknytningskravet for kausale sammenhenger er

snevrere etter § 6-24 første ledd enn etter § 6-1 første ledd, eller at dommen kan tas til inntekt for dette.

Etter dette legger flertallet til grunn at det generelle tilknytningskravet etter § 6-1 og § 6-24 er det samme, ikke bare for finale sammenhenger, men også for kausale sammenhenger. Avgjørende blir en konkret vurdering av om tilknytningen er tilstrekkelig nær og ikke «for fjern eller indirekte», jf. HR-2015-580-A avsnitt 33, se ovenfor.

#### *4.2.5 Tilknytningsvilkåret – konkret vurdering for NCHG*

Flertallet går over til den konkrete vurderingen av om tilknytningskravet er oppfylt for NCHG.

Flertallet vil her vurdere tilknytningen mellom forliksoppgjøret og inntekter fra NCHGs skattefrie aksjeeiervirksomhet, som gikk ut på å være konsernspiss for hotellvirksomheten, jf. skatteloven § 6-24 første ledd. NCHGs skattepliktige inntekter var relativt sett ubetydelige, og for resultatet i denne saken er det ikke nødvendig for flertallet å gå nærmere inn på disse inntektene og om NCHG også har fradragsrett etter § 6-1.

Av protokoll fra NCHGs styremøte 3. juli 2015 fremgår det:

Til tross for at NCHG og styret hele tiden har vært sikre på at disposisjonene ble gjennomført i tråd med lovgivningen og at dette ville blitt bekreftet av Oslo tingrett, vil en rettslig behandling ha negative effekter som man dessverre ikke kan undervurdere.

Det er, etter styrets oppfatning, ikke tvil om at selskapet og styrets medlemmer har blitt saksøkt primært som følge av at NCHG, i motsetning til First Hotels, er søkekode, og at både konkursboet og Norgani derfor har rettet søkelyset mot NCHG som tidligere eier. Dessverre er det vanskelig å se at det kan komme noe positivt ut av rettssakene utover å få domstolens bekreftelse på at disposisjonene var lovlige.

Av denne grunn har man sondert mulighetene for å forlike sakene, selv om dette kan bety en betydelig kostnad for konsernet. Styret ser det imidlertid som viktig for konsernet å slippe og ha denne saken hengende over virksomheten i mange år til, slik at man derfor er villig til å strekke seg for å få til et forlik. Momentene styret særlig har vektlagt i denne prosessen er følgende:

- *Negativ omtale i media/omdømme*

Det er en kjent sak at PAS er et yndet objekt for media, og at PAS blir identifisert med Nordic Choice og omvendt. Når også Christian Ringnes personlig er sterkt involvert på saksøker-siden, må det forventes at rettssakene vil bli fulgt tett av både finanspresse og den tabloide presse. Pressen har allerede hatt flere artikler om sakene, og det er nærliggende å tenke seg at Christian Ringnes vil bruke media for det det er verdt i forhåndsprosederer av saken.

Det kan derfor ikke utelukkes at media vil ta en vinkling som er negativ for NCHG, PAS og styret løpende under saksgangen i Oslo tingrett og eventuelt også for senere rettsinstanser. Da vil i så fall skaden ha skjedd lenge før rettskraftig dom foreligger, og den etterfølgende rettslige seier vil neppe fullt ut kunne reparere tidligere omtale og fokus.

Det er således vanskelig å se at en offentlig behandling av sakene i retten, vil ha andre enn negative effekter for selskapet og hele NCHG konsernet.

Konsernet har brukt betydelige ressurser over år på å bygge sin posisjon i markedet og en rettssak som denne kan raskt forringe deler av denne langvarige innsatsen, og som i verste fall kan medføre færre overnattingsgjester.

- *Forholdet til forretningsforbindelser*

Sakene involverer både konkursboet til Tribe Invest, Norgani og Christian Ringnes.

Forholdet til Tribe Invest er isolert sett uproblematisk i forhold til rettssaker, men rettssaker kan ha andre negative effekter. En sentral del av sakskomplekset og konkursen i Tribe Invest knytter seg til leiegarantier som selskapet hadde avgitt i forbindelse med leiekontrakter inngått av datterselskaper.

NCHG konsernet er en betydelig aktør for leie av hoteller, og er derfor avhengig av et godt samarbeidsklima med våre forretningsforbindelser i denne sammenheng. I så måte hjelper det heller ikke at Ringnes, som en av de involverte, også er en av våre eksisterende forretningsforbindelser som vi leier en rekke hoteller fra.

Selv om sakene har oppstått, slik vi klart ser det, fordi First Hotels og Haare har hentet ut midler fra Tribe Invest i 2011/2012 og heller ikke anvendte markeds- og restruktureringsbidraget fra NCHG på NOK 50m som forutsatt, er NCHG konsernet - enten vi liker det eller ikke - blitt en del av sakskomplekset.

Selv om vi vinner frem i rettssakene, så kan vi ikke utelukke at aktørene i utleiemarkedet vil bli hardere i kommende forhandlinger eller kreve reforhandling av eksisterende leieavtaler. Dette vil i så fall kunne påvirke både enkeltselskaper og konsernet som sådan negativt.

Et hardere forhandlingsklima kan f.eks. påvirke leiekontraktene på følgende måte:

- a) Høyere leie
- b) Kortere leiekontrakter
- c) Hardere krav ift husleiegarantier/ krav om escrow account
- d) Change of control klausuler

Mao, det kan bli både dyrere og/eller mindre fleksible leiekontrakter enn det vi har vært vant til, og det kan raskt medføre betydelige beløp samlet sett samt også større risiko for konsernet. Et forlik kan bidra til at forhandlingsklimaet ikke forverres, og man kan sågar tenke seg at vi i markedet i det stille kan vinkle dette positivt ved at vi tar ansvar overfor våre forretningsforbindelser selv om dette ligger utenfor vårt ansvarsområde.

- *Prosesskostnader og prosessrisiko*

En rettssak vil kunne ta lang tid og kreve mye oppmerksomhet og ressurser fra organisasjonen, samt at det vil påløpe betydelige kostnader til juridisk bistand.

Selv om man skulle, som vi er sikre på, vinne saken i tingretten, er man ikke forsikret mot at saksøker stopper der.

Videre kan det ikke underslås, selv om sannsynligheten for dette er minimal, at saken også kan tapes. Et slikt scenario vil være ødeleggende for konsernets virksomhet.

Et forlik stopper prosesskostnadene og tar vekk all form for prosessrisiko.

- *Oppsummering*

Styret mener på bakgrunn av dette at et forlik rett og slett vil være bedre for virksomheten, og konsernet som helhet, enn en forventet seier i rettssystemet.

Uten et forlik, kan det med sikkerhet forventes en offentlig skittentøyvask, som uansett hvor rett man har, vil ha negative effekter, selv med seier til slutt. Det er umulig å tallfeste disse negative effektene, men det er etter styrets oppfatning klart at dette kan dreie seg om betydelige beløp.

Et forlik vil være en «forsikring» for å unngå eller redusere negative effekter ved en rettssak, og vil derfor være av interesse for flere av konsernets selskaper. Om eller hvordan evt. forliksbeløp skal fordeles mellom selskapene, må vurderes særskilt når man evt. ser hvordan et forlik vil bli i praksis.

Det vises også til utdrag fra Petter A. Stordalens bok «Jeg skal fortelle deg min hemmelighet», som ble utgitt senere i 2015:

Christian saksøkte meg kort tid etter for 1,6 milliarder.

En stund senere ble jeg kontaktet av en felles bekjent. Kunne vi være interessert i å inngå forlik med Ringnes? Vi diskuterte det internt. Flere argumenterte mot å gå med på det. Det var en felles forståelse av at vi ikke hadde gjort noe galt.

Jeg hadde ingen problemer med å se det fra Ringnes sin side. Satte jeg meg i hans sko, kunne jeg forstå hvordan den manøveren kunne framstå som småskitten.

For meg var det et vesentlig poeng. Mitt mål var aldri å lure Ringnes, mitt mål var å få oss ut av Danmark. Samtidig hadde vi strengt tatt ikke gjort noe galt, og ingen hos oss hadde behov for å ta en regning som ikke var vår.

Så hva burde vi gjøre?

Alt handler om hvordan du ser på det. Jeg kunne latt saken gå sin gang i rettsapparatet, men det kunne tatt fem år av livet mitt. Jeg følte meg sikker på at vi ville vinne, men man vet aldri i en rettssak.

I beste fall ville jeg ha vunnet. Men jeg ville aldri fått dekket saksomkostningene. Bare advokatutgiftene ville blitt 20 millioner. Så det kunne jeg tilby ham med en gang. I tillegg kom prosessrisikoen: risikoen for å tape. Jeg vurderte den til 20 prosent. 1,6 milliarder var åpenbart et urealistisk tall, men kanskje jeg i verste fall ble dømt til å betale 300 millioner. 20 prosent av 300 millioner er 60 millioner. La jeg det på toppen av de 20 millionene i advokatutgifter, kunne jeg forlike på 80 millioner.

I tillegg kom brand damage og konsekvensene av å ligge i konflikt med Christian - en fyr mange liker. Og en av dem som liker ham er meg.

På toppen av det kom spørsmålet om hva jeg skal bruke livet mitt på. Skulle jeg og medarbeiderne mine kaste bort tid på dette?

Man kan velge å se alle uønskede resultater som et tap. eller man kan snu det – trekke fram de positive tingene man får ut av å svelge en kamel eller to.

Så vi inngikk et forlik på 80 millioner. Ringnes var fornøyd, vi var fornøyd.

Staten har bestridt realiteten i de to første formålene som fremgår av styreprotokollen.

Overordnet viser flertallet til at det av den tidsnære styreprotokollen fremgår at NCHG mente at forliket samlet sett ville være bedre for konsernet enn en forventet seier i rettssystemet. Etter flertallets syn underbygger denne overordnede vurderingen realiteten i samtlige av de angitte formålene.

Når det gjelder «*negativ omtale i media/omdømme*», herunder fare for redusert omsetning, gjør staten gjeldende at dette er en risiko som reelt sett ikke var til stede. Staten viser til at dette understøttes av den svake betoningen i styreprotokollen, ved at det uttales at det «*ikke [kan] utelukkes at media vil ta en vinkling som er negativ*» og at dette «*i verste fall kan medføre færre overnattingsgjester*» (flertallets kursiveringer). Selv om ordlyden langt på vei er formulert som et «worst case»-scenario, og derfor isolert sett ikke fremstår som det mest fremtredende formålet bak forliket, finner flertallet på bakgrunn av den tidsnære dokumentasjonen ikke grunnlag for å betvile at dette var en del av NCHGs reelle motivasjon for å inngå forliket.

Det er heller ikke grunnlag for å overprøve NCHGs forretningsmessige vurderinger. En langvarig rettssak ville medført negativ omtale i media, ikke minst som følge av den sterke medieprofilen til Petter A. Stordalen. Flertallet finner det nærliggende at dette ville skapt mye støy og svekket hotellkonsernets omdømme. Omdømme er svært viktig for hoteldrift, og et svekket omdømme vil lett føre til færre overnattingsgjester og inntektsfall. Og i et så stort konsern kan små reduksjoner i konsernomsetningen utgjøre vesentlige beløp. Det vises til vurderingen i Deloitte's memo 11. mars 2016 om «fordeling av forlikskostnader konserninternt» punkt 4.2 og 4.4, hvor det ble lagt til grunn en omsetningssvikt på minst litt over 0,5 prosent, noe som tilsa en årlig omsetningssvikt på minst 35 millioner kroner.

Etter flertallets syn var begrunnelsen om å hindre negativ omtale og å beskytte omdømme ikke generelle og løse utsagn om betydningen for fremtidige inntekter. Slik flertallet ser det, viser begrunnelsen at forliksoppgjøret var en kostnad som var egnet til å hindre inntektstap og som dermed ble pådratt for å sikre selskapets inntektsgrunnlag.

Slik flertallet ser det, hadde derfor forliksoppgjøret, så langt det var begrunnet i hensynet til å unngå negativ omtale i media og beskytte omdømmet, en nær tilknytning til NCHGs inntekter fra aksjeeiervirksomhet (det vil si inntektsserverv fra datterselskaps drift i hotellmarkedet).

Når det gjelder «*forholdet til forretningsforbindelser*», gjør staten gjeldende at skaden allerede hadde skjedd da forliket ble inngått. Det er særlig vist til at forretningsforbindelser var blitt kjent med at konsernets leiegarantier kunne bli verdiløse fordi verdier ble flyttet rundt i konsernet. Begrunnelsen i styreprotokollen bygger imidlertid på at situasjonen kunne bli langt verre. Det er vist til risiko for hardere krav i kommende forhandlinger og krav om reforhandling av eksisterende leieavtaler, med høyere leievederlag og hardere avtalevilkår som mulige konsekvenser. Et forlik kunne dessuten bidra til å avbøte den allerede inntrådte skaden. Slik flertallet ser det, var forholdet til forretningsforbindelser en reell og viktig motivasjon for å inngå forliket.

Heller ikke her er det grunnlag for å overprøve NCHGs forretningsmessige vurderinger. For konsernets inntektsgrunnlag var det helt avgjørende med gode leiekontrakter. I den forbindelse var kritiske suksessfaktorer både godt samarbeidsklima med eksisterende utleierye av hoteller, herunder Christian Ringnes og hans selskaper, og tillit hos potensielt nye utleierye. Dårligere leiekontrakter vil ha direkte innvirkning på selskapets inntekter.

Flertallet anser derfor at forliksoppgjøret, så langt det var begrunnet i forholdet til forretningsforbindelser, hadde en nær tilknytning til NCHGs inntekter fra aksjeeiervirksomhet.

Det er ingen uenighet om at «*prosesskostnader og prosessrisiko*» var en reell begrunnelse for forliket. Staten anfører imidlertid at dette ikke er et fradragsberettiget formål.

Proessen – som ble påbegynt ved stevningene fra Tribe Invest AS, dets konkursbo og Norgani – gjaldt som kjent disposisjoner som var foretatt i NCHGs aksjeeiervirksomhet.

Flertallet ser først på *prosesskostnader*. Når en skattyter blir utsatt for et søksmål, er det nødvendig å ta stilling til søksmålet. Dersom skattyteren mener at søksmålet helt eller delvis er uberettiget og ønsker å ta til motmæle, vil det uunngåelig påløpe kostnader. Dette kan være både interne administrasjonskostnader og kostnader til kjøp av advokattjenester. Så langt søksmålet gjelder en skattepliktig inntektsvirksomhet, står man overfor en kostnad som springer ut av denne virksomheten, og som det er nødvendig for skattyter å pådra seg

for å håndtere og bestride søksmålet. I Rt-2005-1434 avsnitt 26 ble det vist til at det ikke er mulig å drive virksomhet uten i større eller mindre grad å pådra seg utgifter i forbindelse med ligningen. Når man blir utsatt for et søksmål, er det tilsvarende ikke mulig å drive virksomhet uten å pådra seg prosesskostnader. Slike kostnader vil derfor ha en nær tilknytning til skattyterens inntektsservv. At prosesskostnader etter sin art er fradragsberettigede, er også lagt til grunn i Rt-1956-980. Ved rettssak/forlik må dette også gjelde et eventuelt ansvar for motpartens sakskostnader, noe som også er lagt til grunn i Skatte-ABC 2025/26 punkt J-7-1. Ettersom tilknytningskravet etter skatteloven § 6-24 er det samme som etter § 6-1, legger flertallet til grunn at det samme gjelder når søksmålet har tilknytning til virksomhet med aksjeinntekter mv. som er skattefrie etter § 2-38. At vi her står overfor en kausal tilknytning, gir – som flertallet legger til grunn ovenfor – ingen snevrere fradragsrett etter § 6-24.

Vår sak gjelder imidlertid ikke påløpte prosesskostnader, men en kostnad for å unngå at det påløp ytterligere prosesskostnader. Det er imidlertid ikke grunn til å behandle dette annerledes enn påløpte prosesskostnader. Begge deler er kostnader som påløper som følge av søksmålet. Og når formålet er å unngå ytterligere prosesskostnader, er det tale om en kostnad som skattyteren har funnet det nødvendig å dekke for få avsluttet søksmålet. I vår sak kommer dessuten at det fra NCHGs side ble lagt til grunn at selskapet uansett utfall ikke ville fått dekket egne sakskostnader – i så fall er det også tale om å kompensere for kostnader som uansett ville påløpt.

Flertallet har derfor kommet til at forliksoppgjøret, så langt det var begrunnet i å unngå ytterligere prosesskostnader, hadde en nær tilknytning til NCHGs inntektsservv fra aksjeeiervirksomhet.

En kostnad begrunnet i å *ta ned prosessrisikoen* er også utslag av at det er nødvendig for en skattyter å håndtere et søksmål som man blir utsatt for. I dette tilfellet fant NCHG det nødvendig å betale for å få avsluttet søksmålene, som begge gjaldt NCHGs aksjeeiervirksomhet. Slik flertallet ser det – basert på at tilknytningskravet etter skatteloven § 6-24 er det samme som etter § 6-1 – skaper også denne kausale sammenhengen en nær tilknytning mellom forliksoppgjøret og NCHGs inntektsservv fra aksjeeiervirksomhet.

Ettersom alle formålene er fradragsberettigede for NCHG, er det ikke nødvendig for flertallet å ta stilling til hva som var selskapets hovedformål.

Etter dette har flertallet kommet til at tilknytningsvilkåret er oppfylt for NCHG.

#### *4.2.6 Tilknytningsvilkåret – konkret vurdering for NCCS*

NCCS' styre besluttet 3. juli 2015 helt eller delvis å dekke forliksoppgjøret. Under punkt 1 om bakgrunn heter det i styreprotokollen:

Styret ser det imidlertid som viktig for konsernet, og ikke bare NCHG, å slippe og ha denne saken hengende over virksomheten i mange år til, slik at man derfor er villig til å strekke seg for å få til et forlik. Momentene styret særlig har vektlagt i denne prosessen, som er de samme momentene som styret i NCHG også har lagt vekt på, er følgende:

Deretter er det inntatt en begrunnelse som er likelydende med begrunnelsen som fremgår av styreprotokollen til NCHG, det vil si de tre samme formålene.

NCCS er et heleid datterselskap av NCHG. NCCS eier konsernets hotellkjedemerker. Selskapet videregisler sin rett til å benytte varemerkene til hotellselskapene, og mottar vederlag basert på ulike komponenter. De vesentligste komponentene er løpende franchiseavgifter og markedsføringsavgifter, som er basert på prosentandeler av hotellselskapenes brutto romsalg.

Etter flertallets syn gjør denne inntektsvirksomheten at det for tilknytningsvurderingen er tilstrekkelig å vise til flertallets drøftelse ovenfor av hvilken betydning formålet «negativ omtale i media/omdømme» hadde for NCHGs aksjeeiervirksomhet. Tilsvarende var det, så langt NCCS begrunnet sin andel av forliksoppgjøret i hensynet til å unngå negativ omtale i media og beskytte omdømmet, også en nær tilknytning mellom forliksoppgjøret og NCCS' inntektservise.

På bakgrunn av NCCS' virksomhet med omsetning av rett til å bruke hotellkjedemerker mv., finner flertallet at dette utvilsomt var NCCS' hovedformål med å betale en andel av forliksoppgjøret. Dette underbygges også av at begrunnelsen for å belaste NCCS med 36 millioner kroner av forliksoppgjøret (45 prosent) utelukkende var «negativ omtale i media/omdømme», jf. Deloitte's memo 11. mars 2016 om «fordeling av forlikskostnader konserninternt» punkt 4.2 og 4.4. Flertallet finner det derfor ikke nødvendig å gå inn på hvilken betydning formålene «forholdet til forretningsforbindelser» og «prosesskostnader og prosessrisiko» hadde for NCCS.

Etter dette har flertallet kommet til at tilknytningsvilkåret er oppfylt for NCCS.

#### *4.2.7 Tilknytningsvilkåret – konkret vurdering for NCSS*

NCSS' styre besluttet 3. juli 2015 helt eller delvis å dekke forliksoppgjøret.

Styreprotokollen har samme innhold som NCSS' styreprotokoll samme dag, se rett ovenfor.

NCSS er et heleid datterselskap av NCHG. Selskapets virksomhet bestod i administrative fellesfunksjoner for egneide hoteller og franchisehoteller. Derigjennom optimaliserte konsernet stordriftsfordeler. En hovedfunksjon for NCSS var å forvalte konsernets interne og eksterne kontrakter, herunder å fremforhandle leiekontrakter for hotellselskapene.

Selskapet hadde separate forvaltningsavtaler med hotellene, som ble fakturert som del av et management fee eller direkte basert på kjøp fra en tjenestekatalog.

Etter flertallets syn gjør denne inntektsvirksomheten at det for tilknytningsvurderingen er tilstrekkelig å vise til flertallets drøftelse ovenfor av hvilken betydning formålet «forholdet til forretningsforbindelser» hadde for NCHGs aksjeeiervirksomhet. Tilsvarende var det, så langt NCSS begrunnet sin andel av forliksoppgjøret i forholdet til forretningsforbindelser, også en nær tilknytning mellom forliksoppgjøret og NCSS' inntektserverv.

På bakgrunn av NCSS' virksomhet med blant annet å forvalte leiekontrakter legger flertallet til grunn at dette var NCSS' hovedformål med å betale en andel av forliksoppgjøret. Dette underbygges også av at begrunnelsen for å belaste NCSS med 28 millioner kroner av forliksoppgjøret (35 prosent) utelukkende var «forholdet til forretningsforbindelser», jf. Deloitte's memo 11. mars 2016 om «fordeling av forlikskostnader konserninternt» punkt 4.3–4.4. Flertallet finner det derfor ikke nødvendig å gå inn på hvilken betydning formålene «negativ omtale i media/omdømme» og «prosesskostnader og prosessrisiko» hadde for NCSS.

Etter dette har flertallet kommet til at tilknytningsvilkåret er oppfylt for NCSS.

#### 4.2.8 Tilordningsvilkåret – generelt

Dernest reiser saken spørsmål om tilordningsvilkåret er oppfylt for NCCS og NCSS. Det er uomtvistet at vilkåret er oppfylt for NCHG.

Om tilordningsvilkåret fremgår det av Zimmer, Lærebok i skatterett, 9. utgave, side 265–266 (flertallets kursiveringer):

Om tilordning av fradragposter gjelder prinsipper av samme karakter som dem som gjelder for tilordning av bruttoinntektsposter: *Fradrag kan kreves av den som etter det underliggende forhold er forpliktet til eller av andre grunner må bære oppofrelsen*, og fradagsrett er betinget av at tilknytningsvilkåret er oppfylt hos ham. Retten til å fradra underskudd skal således tilordnes den som har hatt det. For betalingsforpliktelser innebærer prinsippet at det må dreie seg om betalerens egen forpliktelse; dette er uttrykkelig sagt i loven for gjeldsrenter (jf. uttrykket «skattyters gjeld») og er forutsatt i HR-2018-570-A Ericsson.

Dette innebærer at hvis A betaler renter av Bs gjeld, vil ingen av dem få fradrag for rentebetalingen (utenfor virksomhet): A fordi det ikke er hans gjeld, B fordi han ikke har foretatt noen betaling (hatt noen oppofrelse; tidfestingsreglene kan kanskje endre dette bildet noe, se pkt. 11.5.3).

Flertallet slutter seg til dette. Denne skatterettslige tilordningen skal bygge på den privatrettslige realiteten i det underliggende forhold, jf. Rt-2015-1260 avsnitt 50, se ovenfor under punkt 4.2.2.

Et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt og skal ved beskatningen bedømmes ut fra sine egne forhold, jf. HR-2017-627-A avsnitt 30. Flertallet understreker at det ikke er anledning for et konsern å flytte en fradragsrett rundt omkring i konsernet gjennom konserninterne avtaler. Det ville være å se bort fra den privatrettslige realiteten i det underliggende rettsforholdet.

Privatrettslig må det imidlertid i konsernforhold vurderes om en kostnad som ett selskap har pådratt seg, etter selskapsrettslige regler helt eller delvis må henføres til et annet selskap enn det som etter det underliggende forholdet er forpliktet til å betale. Med Zimmers terminologi ovenfor vil dette i så fall være en annen grunn som gjør at kostnaden må tilordnes det andre selskapet. Aksjeloven § 3-9 om konserninterne transaksjoner er en regel om dette. Bestemmelsens første og annet ledd lyder:

(1) Transaksjoner mellom selskaper i samme konsern skal grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper. Vesentlige avtaler mellom konsernselskaper skal foreligge skriftlig.

(2) Kostnader, tap, inntekter og gevinster som ikke kan henføres til noe bestemt konsernselskap, skal fordeles mellom konsernselskapene slik god forretningsskikk tilsier.

I likhet med skatteloven § 13-1 knesetter aksjeloven § 3-9 armlengdeprinsippet. Som påpekt av Aarbakke m.fl., Aksjeloven – Kommentartutgave, § 3-9, note 1.6, Juridika revidert 8. september 2024 vil transaksjoner i strid med § 3-9 første ledd første punktum kunne utløse utbyttebeskatning, eller føre til at de involverte parter formue og/eller inntekt fastsettes ved skjønn etter skatteloven § 13-1. Samtidig påpekes det at det ikke er noen nødvendig sammenheng mellom anvendelsen av § 3-9 og bestemmelser i skattelovgivningen.

Om § 3-9 annet ledd heter det i lovforarbeidene, jf. NOU 1996: 3 side 87–88:

Utvalget ser det derfor som sentralt å lovfeste et prinsipp om at kostnader, tap, inntekter og gevinst som gjelder konsernets felles forvaltning, skal fordeles mellom konsernselskapene i samsvar med det enkelte selskaps forretningsmessige interesse i transaksjonene.

Videre heter det på side 193:

Utvalget vil understreke at også andre selskapsrettslige prinsipper enn de som følger av denne paragrafen begrenser adgangen til å disponere over ett konsernselskaps midler. Et generelt utgangspunkt er at det enkelte selskaps midler ikke må anvendes til formål som er fremmed for selskapets virksomhet, selv om formålet i og for seg kan være i morselskapets eller andre konsernselskapers interesse.

Flertallet legger til grunn at bestemmelsens anvendelsesområde er begrenset til kostnader mv. som gjelder konserninterne transaksjoner, nærmere bestemt «gjensidig bebyrdende avtaler» mellom konsernselskaper (typisk ytelse av vederlag for levering av varer og tjenester), jf. NOU 1996: 3 side 192. Det er lagt til grunn at bestemmelsen også omfatter generalomkostninger, som må fordeles skjønnsmessig, se Aarbakke m.fl., Aksjeloven, § 3-9, note 2.4, Juridika revidert 8. september 2024 med henvisning til Rt-1987-269. Transaksjonsbegrepet må avgrenses mot åpne overføringer som lovlig kan foretas mellom konsernselskaper, for eksempel utbytte og konsernbidrag, se Aarbakke m.fl., Aksjeloven, § 3-9, note 1.3, Juridika revidert 8. september 2024.

For å sikre en forretningsmessig begrunnet allokering i tråd med armlengdeprinsippet og hindre at ett konsernselskap tappes på bekostning av andre, legger imidlertid flertallet til grunn at *prinsippet i § 3-9 annet ledd* kan komme til anvendelse for kostnader som ikke gjelder gjensidige bebyrdende transaksjoner mellom konsernselskaper. Forutsetningen må være at det er tale om en kostnad som har sitt utspring i konsernets felles virksomhet og som helt eller delvis er pådratt i ett eller flere andre konsernselskapers interesse. Armlengdeprinsippet forutsetter i tillegg at kostnaden må antas å gi fordeler som i alle fall på sikt oppveier verdioverføringen.

#### *4.2.9 Tilordningsvilkåret – konkret vurdering*

Gjennom forliksavtalen forpliktet NCHG seg til å betale hele beløpet på 80 millioner kroner til Tribe Invest AS, dets konkursbo. Det er ikke omtvistet at tilordningsvilkåret er oppfylt for NCHG.

Spørsmålet er om deler av forliksoppgjøret skal tilordnes NCCS og NCSS.

I NCCS og NCSS ble det som nevnt truffet styrevedtak 3. juli 2015 om å dekke i alle fall deler av forliksoppgjøret. Avslutningsvis fremgår det av styreprotokollene:

#### **2. Konkret tilbud og enighet om forlik**

Det foreligger nå enighet mellom NCHG og saksøkerne om et forlik, som i korte trekk går ut på at NCHG skal betale NOK 80 millioner til saksøkerne gjennom konkursboet.

Styret anser at en inngåelse av dette forliket fra morselskapet NCHG sin side vil være til det beste for konsernet og virksomheten, i tråd med de vurderinger som er foretatt og som er beskrevet over i denne protokollen.

Styret ser det som naturlig at [NCCS/NCSS], hensyntatt sin rolle i konsernet, dekker hele, eller deler av forliksbeløpet, og at det foretas en ytterligere fordeling av beløpet innen konsernet etter at en nærmere vurdering av dette er gjort.

Styret vedtak derfor enstemmig å akseptere forliksavtalen samt å inngå diskusjoner med NCHG om en slik deling/fordeling.

Styreprotokollene tilsier at det forut for forliket 7. juli 2015 var en forståelse mellom NCHG, NCCS og NCSS om at datterselskapene skulle dekke deler av forliksoppgjøret. NCCS og NCSS var imidlertid ikke parter i forliket. Og siste setning i det siterte om å inngå diskusjoner med NCHG om deling/fordeling, viser etter flertallets syn at datterselskapene på dette tidspunktet heller ikke hadde forpliktet seg overfor NCHG. Da forliket ble inngått, var det NCHG alene som var privatrettslig forpliktet til å betale forliksoppgjøret.

Deretter har det vært diskusjoner mellom selskapene som endte med at NCCS og NCSS i 2016 overførte henholdsvis 36 millioner og 28 millioner kroner til NCHG, basert på Deloitte's memo 11. mars 2016 om «fordeling av forlikskostnader konserninternt». At NCCS og NCSS i etterkant av forliket har påtatt seg en forpliktelse til å dekke deler av forliksoppgjøret overfor NCHG, gir imidlertid ikke i seg selv grunnlag for å tilordne deler av forliksoppgjøret til datterselskapene. Som nevnt kan man ikke flytte en fradragsrett rundt omkring i konsernet gjennom konserninterne avtaler.

Tilknytningsvurderingen ovenfor viser imidlertid at forliksoppgjøret, som gjaldt konsernets felles hotellvirksomhet, var uttrykkelig og direkte begrunnet i forhold som var av vesentlig betydning for hovedinntektskildene til både NCCS og NCSS. Søksmålet rammet hele hotellvirksomheten i konsernet, og uten et forlik var selskapenes vurdering at søksmålet ville fått betydelige negative økonomiske effekter for begge datterselskapene. For NCCS ble omsetningssvikten som nevnt vurdert til minst 35 millioner kroner årlig. For NCSS var vurderingen at alternativet var høyere leievederlag og hardere avtalevilkår, som over tid ville gitt selskapet en større inntektsreduksjon. Bevisførselen gir ikke flertallet grunnlag for å overprøve disse forretningsmessige vurderingene. Etter dette har flertallet kommet til at forliksoppgjøret også hadde en så vidt klar forretningsmessig interesse for NCCS og NCSS, at denne kostnaden delvis må henføres til disse to selskapene i samsvar med prinsippet i aksjeloven § 3-9 annet ledd. At forliksoppgjøret er en kostnad som strengt tatt ikke knytter seg til en konsernintern gjensidig bebyrdende transaksjon, er da ikke avgjørende.

#### *4.2.10 Fradragsrett – konklusjon og fordeling*

Etter dette har flertallet kommet til at NCHG har rett til fradrag for sin andel av forliksoppgjøret etter skatteloven § 6-24 første ledd (som nevnt ovenfor er det ikke nødvendig for flertallet å vurdere skatteloven § 6-1), og at NCCS og NCSS har rett til fradrag for sine andeler av forliksoppgjøret etter skatteloven § 6-1 første ledd.

For det tilfellet at alle tre selskapene har fradragsrett, bekreftet statens prosessfullmektig under ankeforhandlingen at staten ikke har innvendinger mot den nærmere fordelingen av

forliksoppgjøret med 16 millioner kroner på NCHG, 36 millioner kroner på NCCS og 28 millioner kroner på NCSS. Ut fra begrunnelsen i Deloitte's memo 11. mars 2016 om «fordeling av forlikskostnader konserninternt» bemerkes at flertallet heller ikke kan se at denne fordelingen fremstår som uforsvarlig. Flertallet legger derfor fordelingen til grunn.

#### *4.2.11 Utbyttebeskatning*

Ettersom overføringene fra NCCS og NCSS til NCHG dekket andeler av forliksoppgjøret som skal tilordnes disse to selskapene, var det ikke tale om en overføring av verdier, men dekning av egne kostnader. Det er følgelig ikke grunnlag for å utbyttebeskatte NCHG for overføringene, jf. skatteloven § 10-11 annet ledd første punktum. I denne situasjonen er dette heller ikke bestridt av staten.

#### *4.2.12 Flertallets konklusjon*

På bakgrunn av flertallets syn ovenfor har flertallet kommet til at Skatteklagenemndas tre vedtak 15. november 2023 mot NCHG, NCCS og NCSS er ugyldige.

Ved den nye skattefastsettingen for 2015 skal NCHG (nå Strawberry Hotels AS) innrømmes fradrag for 16 000 000 kroner. Samtidig skal ikke NCHG utbyttebeskattes for betalingene på 36 000 000 kroner fra NCCS eller 28 000 000 kroner fra tidligere NCCS.

Ved den nye skattefastsettingen for 2015 skal NCCS (nå Strawberry Services AS) innrømmes fradrag for 36 000 000 kroner.

Ved den nye skattefastsettingen for 2015 skal NCSS (nå Strawberry Services AS) innrømmes selskapet fradrag for 28 000 000 kroner.

### 4.3 Mindretallets syn

#### *4.3.1 Oppsummering av mindretallets syn*

Mindretallet er enig i flertallets redegjørelse i punkt 4.2.1 for de rettslige utgangspunktene når det gjelder fradrag. Mindretallet har likevel kommet til en annen konklusjon når det gjelder tilknytningsvilkåret, og mener at dette vilkåret for fradrag ikke er oppfylt.

Siden tilknytningsvilkåret ikke er oppfylt verken for morselskapet eller datterselskapene, har mindretallet kommet til at Skatteklagenemndas vurdering av spørsmålet om fradrag er riktig. Det samme gjelder spørsmålet om utbyttebeskatning av morselskapet. Etter mindretallets syn kan morselskapet ikke påberope nye opplysninger for retten som kan ha betydning for tidfestingen av utbyttet. Skatteklagenemndas vedtak er derfor gyldige både når det gjelder spørsmålet om fradrag og utbytte.

#### *4.3.2 Kort om mindretallets syn på oppofrelsesvilkåret*

Både skatteloven § 6-1 og § 6-24 krever at en kostnad er pådratt for å gi rett til fradrag.

At kostnaden er pådratt, innebærer et krav om at det finner sted en reduksjon i skattyterens formuesstilling, jf. Rt-2015-367 *Orkla/Lilleborg* avsnitt 32.

Staten har anført at forliksbeløpet utgjør delvis tilbakebetaling av et beløp som morselskapet i sin tid ikke hadde rett til å få utbetalt fordi utdelingene var i strid med aksjeloven. Staten mener at utdelingene til morselskapet aldri var «innvunnet» i skatterettslig forstand, og at tilbakebetalingen gjennom forliket derfor ikke utgjør en kostnad etter skatteloven § 6-1.

Ved tilbakebetaling av et beløp som skattyteren i første omgang ikke hadde krav på, blir skattyterens formuesstilling *rent faktisk* redusert. I likhet med staten, har mindretallet ikke funnet eksempler fra rettspraksis på at fradrag er blitt nektet fordi en tilbakebetaling av et urettmessig mottatt beløp ikke anses som en oppofrelse. Etter mindretallets syn er det mer nærliggende å vurdere en slik tilbakebetaling under tilknytningsvilkåret, siden slike tilbakebetalinger i mange tilfeller ikke vil oppfylle dette vilkåret. Slik mindretallet har konkludert i vår sak, vil en tilbakebetaling av ulovlig utbetaling/utbytte ikke oppfylle kravet om tilknytning til inntektserverv. For mindretallet er det derfor ikke nødvendig å ta endelig stilling til oppofrelsesvilkåret.

#### 4.3.3 *Tilknytningsvilkåret*

Mindretallet er enig i flertallets redegjørelse i punkt 4.2.4 for de rettslige utgangspunktene for forståelsen av tilknytningsvilkåret i skatteloven § 6-1. Mindretallet er også enig med flertallet i tolkningen av skatteloven § 6-24, slik flertallet har redegjort for i punkt 4.2.4.

Fradragsrett forutsetter at det er en tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng mellom kostnadene og de framtidige inntektene, jf. Rt-2015-1068 *Kverva* avsnitt 64.

Mindretallet er enig med flertallet i at utgangspunktet for vurderingen av om det er en tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng må tas i skattyterens oppgitte formål med kostnaden, slik det også framgår av avsnitt 64 i den nevnte dommen. I samme avsnitt heter det videre at det oppgitte formålet ikke er avgjørende «dersom de ytre omstendighetene rundt investeringen etter en alminnelig bevisvurdering tilsier at det angitte formålet ikke kan være riktig eller har formodningen mot seg».

Det kan synes som om Høyesterett sikter til situasjoner der bevisene tilsier at det oppgitte formålet er noe annet enn det skattyteren gir uttrykk for, slik at det ses bort fra det *opplyste* formålet for å finne fram til det *reelle* formålet. Uttalelsen løser derfor ikke nødvendigvis vår sak hvor spørsmålet er om skattyterens begrunnelse for å innfri et krav ikke er at selskapene mente at de var forpliktet til å betale kostnaden, men likevel valgte å gjøre det.

Mindretallet forstår Høyesteretts uttalelser i denne dommen om at det oppgitte formålet ikke alltid vil være avgjørende, også kan gjelde i tilfeller der det ikke er tale om å se bort fra skattyterens oppgitte formål basert på en bevisvurdering. Mindretallet mener derfor at

uttalelsen om at det oppgitte formålet ikke alltid vil være avgjørende også må gjelde i en situasjon der skattyteren innfrir et krav, men hevder at årsaken ikke var at vedkommende var forpliktet til å betale, men likevel valgte å betale av andre grunner.

Mindretallet finner det vanskelig å se betalingen av forliksbeløpet som noe annet enn en delvis innfrielse av kravene fra saksøkerne i den aktuelle tvisten. Vurderingen må baseres på de objektive omstendighetene forut for, og på, betalingstidspunktet, slik mindretallet ser det. De objektive, faktiske omstendighetene i saken var at morselskapet betalte, riktignok en liten del, av de kravene som var fremmet i søksmålene mot morselskapet.

*Hvorfor* morselskapet valgte å delvis innfri kravet som en forliksløsning, kan ikke være avgjørende, slik mindretallet ser det. Mindretallet finner ikke grunn til å se bort fra morselskapet eller datterselskapenes begrunnelse for hvorfor de valgte å inngå forliket, slik den framkommer av protokollene fra styremøtene i de respektive selskapene. For mindretallet endrer dette likevel ikke den omstendigheten at forliket innebar at morselskapet delvis innfridde kravene i søksmålene.

Etter mindretallets syn er det ikke avgjørende for den skattemessige vurderingen i hvilken grad den som betaler en kostnad mener seg rettslig forpliktet til å betale dersom vedkommende likevel velger å betale, helt eller delvis. For mindretallet er det derfor ikke avgjørende at det i forliket er presisert at morselskapet ikke erkjenner noe ansvar.

Mindretallet mener derfor at tilknytningsvilkåret må vurderes basert på at morselskapet betalte deler av kravene som ble fremmet i søksmålene. At forliksbeløpet beløpsmessig utgjorde en liten del av kravene i søksmålene, har etter mindretallets syn ingen betydning for vurderingen av om beløpet utgjør en delvis innfrielse av konkursboets og Norganis krav.

Mindretallet legger til grunn at søksmålet fra konkursboet og Norgani var basert på at morselskapet hadde fått utbetalinger som det ikke hadde krav på. Kravene om erstatning utgjør et substitutt for eventuell manglende tilbakebetaling. Slik mindretallet ser det, er det derfor uten betydning at søksmålene ikke utelukkende gjaldt krav om tilbakebetaling eller omstøtelse, men også gjaldt alternative krav om erstatning. Det er ingen holdepunkter for at erstatningskravene omfattet noe annet enn tapet ved at en tilbakebetaling eller omstøtelse ikke vil skje.

For mindretallet er det derfor avgjørende for vurderingen om delvis tilbakebetaling, eventuelt betaling av erstatning for manglende tilbakebetaling, oppfyller tilknytningsvilkåret.

Mindretallet har kommet til at tilbakebetaling eller erstatning for ulovlig utdeling eller utbytte ikke oppfyller kravet om tilstrekkelige nær og umiddelbar tilknytning til

inntektsskapende virksomhet. Formålet med tilbakebetalingen/erstatningsutbetalingen var verken å sikre inntekt eller unngå tap. Betalingen hadde heller ingen slik faktisk tilknytning til den inntektsskapende virksomheten, at vilkåret er oppfylt.

Siden tilknytningsvilkåret ikke er oppfylt, har verken morselskapet eller datterselskapene rett til fradrag. Skatteklagenemndas vedtak er derfor gyldige på dette punktet, etter mindretallets syn.

#### 4.3.4 Utbyttebeskatningen

Siden tilknytningsvilkåret ikke er oppfylt, må datterselskapenes betaling av deler av forliksbeløpet anses som utbytte til morselskapet, jf. skatteloven § 10-11. Det var morselskapet som inngikk forliket og som var saksøkt av konkursboet og Norgani. Søksmålene hadde ingen privatrettslig tilknytning til datterselskapene, og betalingen av forliksbeløpet som løste den rettslige tvisten for morselskapet, kunne derfor ikke tilordnes datterselskapene. Datterselskapenes begrunnelse for hvorfor de valgte å betale deler av forliksbeløpet, kan ikke være avgjørende for den skatterettslige bedømmelsen, slik mindretallet ser det.

Skatteklagenemndas behandling av utbyttebeskatningen av morselskapet er etter mindretallets syn i utgangspunktet gyldig. Spørsmålet er om vedtaket likevel er ugyldig fordi utbyttet er tatt til beskatning i 2015 til tross for at betalingen, ifølge morselskapet og datterselskapene, ikke fant sted før i 2016.

Mindretallet legger til grunn morselskapets og datterselskapenes opplysninger om når betalingene fant sted. Dette er heller ikke bestridt av staten. Det avgjørende for gyldighetsspørsmålet er om lagmannsretten må se bort fra denne opplysningen fordi den ikke ble gitt under den forvaltningsmessige behandlingen av skattefastsettingen.

Det følger av Høyesteretts praksis at det i utgangspunktet ikke er adgang til å påberope nye faktiske omstendigheter som grunnlag for ugyldighet ved domstolenes behandling av vedtak på skatterettens område, jf. blant annet Rt-2006-404 *Invensys* avsnitt 38 med videre henvisninger. Dette gjelder imidlertid ikke for suppleringer av opplysninger som tidligere er gitt. Det er videre en forutsetning at skattyteren ikke kan klandres for ikke å ha gitt opplysningene tidligere. Dette er forstått slik at skattyteren ikke kan komme med nye opplysninger som vedkommende hadde en særlig oppfordring til å komme med under den forvaltningsmessige behandlingen av saken, jf. Rt-2003-1821 *Hunsbedt Racing* og Rt-2002-1265 *Agip*.

Morselskapet har anført at skatteforvaltningen plikter å innhente nødvendige opplysninger når den foretar en omklassifisering. Mindretallet er ikke enig i at forvaltningens undersøkelsesplikt går foran skattyters plikt til å opplyse saken så langt hen har en oppfordring til det, slik det følger av Høyesteretts praksis.

I vår sak er det ikke tale om supplerings av tidligere gitte opplysninger. Det er en helt ny opplysning om at betalingen skjedde året etter, noe som kan ha avgjørende betydning for spørsmålet om tidfesting. Spørsmålet er derfor om selskapene kan klandres for ikke å ha gitt denne opplysningen tidligere, eventuelt hadde en særlig oppfordring til å komme med opplysningen.

Morselskapet ble i brev av 4. september 2017 varslet om endring av skattefastsettingen for inntektsåret 2015. Varslet omfattet at betalingen av 64 millioner kroner fra datterselskapene ville bli ansett som skattepliktig inntekt for morselskapet.

Etter mindretallets syn hadde morselskapet en klar oppfordring til å opplyse om at beløpet ikke ble betalt i 2015 allerede da selskapet mottok varslet fra skattekontoret.

Morselskapet hadde engasjert Deloitte advokatfirma for bistand, og Deloitte innga tilsvar til varslet 20. september 2017. Selskapet hadde dermed bistand fra rådgivere med særlig skatterettslig kompetanse. Selv om hovedanførselen fra morselskapets side var at betalingene ikke kunne regnes som utbytte, burde selskapet også opplyst om tidspunktet for betalingene slik at utbetalingene ble tidfestet til det korrekte inntektsåret.

Skattekontoret traff vedtak 1. juni 2018, og la i tråd med varslet, til grunn at morselskapet skulle utbyttebeskattes for betalingene fra datterselskapene.

Deloitte advokatfirma klaget 3. juli 2018 på vegne av morselskapet og datterselskapene over Skattekontorets vedtak. Heller ikke i klagen ble det opplyst om at skattekontoret bygget på uriktige forutsetninger når det gjaldt tidspunktet for betalingen av fra datterselskapene. Mindretallet mener derfor morselskapet kan klandres for ikke å ha gitt opplysningene om tidspunktet for betalingene i forbindelse med den forvaltningsmessige behandlingen.

Mindretallet har på denne bakgrunnen kommet til at morselskapet ikke kan påberope som en ugyldighetsgrunn ved Skatteklagenemndas vedtak at datterselskapenes betalinger først skjedde i 2016.

#### 4.4 Sakskostnader

I tråd med synet til *lagmannsrettens flertall* har de ankende parter vunnet ankesaken og har som hovedregel krav på full erstatning for sine sakskostnader for tingretten og lagmannsretten, jf. tvisteloven § 20-2 første og annet ledd, jf. § 20-9 første og annet ledd. Flertallet kan ikke se at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig helt eller delvis å fritta staten fra erstatningsansvaret, jf. § 20-2 tredje ledd.

Av sakskostnadsoppgaven for tingretten fremgår det at de ankende parter krevde sakskostnader med 905 875 kroner eksklusiv merverdiavgift. Kravet, som i sin helhet gjelder salær, er basert på 181 timer arbeid til en gjennomsnittlig timepris på 5 005 kroner eksklusiv merverdiavgift. I tillegg kommer rettsgebyret, som utgjorde 14 047 kroner. Til sammenligning er statens sakskostnadskrav for tingretten på 461 484 kroner eksklusiv merverdiavgift; kravet er basert på 97,75 timer til en gjennomsnittlig timepris på 4 721 kroner eksklusiv merverdiavgift.

Av sakskostnadsoppgaven for lagmannsretten fremgår det at de ankende parter krever sakskostnader med 407 500 kroner eksklusiv merverdiavgift. Kravet, som i sin helhet gjelder salær, er basert på 75 timer arbeid til en gjennomsnittlig timepris på 5 433 kroner eksklusiv merverdiavgift. I tillegg kommer rettsgebyret, som utgjør 39 420 kroner. Til sammenligning er statens sakskostnadskrav for tingretten på 522 763 kroner eksklusiv merverdiavgift; kravet er basert på 103,5 timer til en gjennomsnittlig timepris på 5 051 kroner eksklusiv merverdiavgift.

Etter tvisteloven § 20-5 første ledd skal full erstatning for sakskostnader dekke alle partens nødvendige kostnader ved saken. Det fremgår at det må legges vekt på om det ut fra betydningen av saken har vært rimelig å pådra kostnadene, noe som peker mot en proporsjonalitetsvurdering, jf. HR-2020-611-A avsnitt 67. I tvister om økonomiske verdier skal det tas utgangspunkt i tvistegenstandens verdi, men det må også ses hen til betydningen av saken ut over dette, jf. HR-2020-1515-U avsnitt 22.

Staten har ikke hatt innvendinger til ankende parter sakskostnadskrav. Flertallet viser særlig til at saken har reist flere omfattende spørsmål, samt tvistegenstandens store verdi. Etter en samlet vurdering har flertallet kommet til at kostnadene for begge instanser er nødvendige og rimelige, og tar kravene til følge, jf. tvisteloven § 20-5. Kravet tilkjennes uten merverdiavgift, ettersom de ankende parter har rett til fradrag for inngående merverdiavgift.

De ankende parter har opplyst at sakskostnadene for både tingretten og lagmannsretten er fordelt med en halvpart på hver av selskapene. Flertallet fordeler statens sakskostnadsansvar i tråd med dette, jf. tvisteloven § 20-6 første ledd.

Med det resultatet som *lagmannsrettens mindretall* har kommet til, skal morselskapet og datterselskapene erstatte statens sakskostnader både for lagmannsretten og tingretten, jf. hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd. Mindretallet finner ikke at det er tungtveiende grunner som tilsier unntak fra hovedregelen.

---

Dommen er avsagt med slik dissens som fremgår ovenfor.

## DOMSSLUTNING:

1. Skatteklagenemndas vedtak 15. november 2023 mot tidligere Nordic Choice Hospitality Group AS (nå Strawberry Hotels AS) er ugyldig.

Ved den nye skattefastsettingen for 2015 innrømmes selskapet fradrag for 16 000 000 – sekstenmillioner – kroner, og utbyttebeskattes ikke for betalingen på 36 000 000 – trettiseksmillioner – kroner fra tidligere Nordic Choice Commercial Services AS eller for betalingen på 28 000 000 – tjueåttmillioner – kroner fra tidligere Nordic Choice Shared Services AS.

2. Skatteklagenemndas vedtak 15. november 2023 mot tidligere Nordic Choice Commercial Services AS (nå Strawberry Services AS) er ugyldig.

Ved den nye skattefastsettingen for 2015 innrømmes selskapet fradrag for 36 000 000 – trettiseksmillioner – kroner.

3. Skatteklagenemndas vedtak 15. november 2023 mot tidligere Nordic Choice Shared Services AS (nå Strawberry Services AS) er ugyldig.

Ved den nye skattefastsettingen for 2015 innrømmes selskapet fradrag for 28 000 000 – tjueåttmillioner – kroner.

4. I sakskostnader for tingretten betaler staten ved Skatteetaten 459 961 – firehundreogfemtinitusennihundreogsekstien – kroner til Strawberry Hotels AS senest to uker etter at dommen er forkynt.

5. I sakskostnader for tingretten betaler staten ved Skatteetaten 459 961 – firehundreogfemtinitusennihundreogsekstien – kroner til Strawberry Services AS senest to uker etter at dommen er forkynt.

6. I sakskostnader for lagmannsretten betaler staten ved Skatteetaten 223 460 – tohundreogtjuetretusenfirehundreogseksti – kroner til Strawberry Hotels AS senest to uker etter at dommen er forkynt.

7. I sakskostnader for lagmannsretten betaler staten ved Skatteetaten 223 460 – tohundreogtjuetretusenfirehundreogseksti – kroner til Strawberry Services AS senest to uker etter at dommen er forkynt.

Øistein Aamodt

Irene Sogn

Silje Slotterøy Dahlheim

Dokument i samsvar med undertegnet original  
Terje Jørgensen