

HR-2005-01716-A - Rt-2005-1409 - UTV-2005-1259

INSTANS:	Norges Høyesterett - Dom.
DATO:	2005-11-02
PUBLISERT:	HR-2005-01716-A - Rt-2005-1409 - UTV-2005-1259
STIKKORD:	Skatterett. Fusjon. Rederibeskatning.
SAMMENDRAG:	I en fusjon mellom et morselskap og et heleid datterselskap var begge selskaper undergitt særlig ordning for ligning av skipsaksjeselskap, jf skatteloven av 1911 §51A. Saken gjaldt beregning av konto for beskattet inntekt, KBI, ved en slik vertikal fusjon. Høyesterett kom til at morselskapets kostpris på aksjene i datterselskapet falt bort ved ligningen av det fusjonerte selskapet, og at denne kostprisen ble erstattet av datterselskapets skattemessige egenkapital. Bortfall av kostprisen på aksjene i datterselskapet var en nødvendig forutsetning for at lovgivers intensjon om uendrede skatteforhold ble ivaretatt ved fusjonen, og legalitetsprinsippet var ikke til hinder for denne beregningsmåten.
SAKSGANG:	Oslo tingrett TOSLO-2001-4724 - Borgarting lagmannsrett LB-2003-10998 - Høyesterett HR-2005-01716-A, (sak nr. 2005/1042), sivil sak, anke.
PARTER:	Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Morten Søvik) mot Westfal-Larsen Shipping AS (advokat Marianne Iversen - til prøve). Rettslig medhjelper: (advokat Haakon Blaauw).
FORFATTER:	Flock, Kaasen, Støle, Oftedal Broch, Gussgard.

- (1) Dommer **Flock**: Saken gjelder beskatning etter rederibeskatningsordningen i §51A flg. i skatteloven av 1911 i et tilfelle hvor skattyteren hadde fusjonert med heleid datterselskap. Tvisten gjelder spørsmålet om innfusjoneringen fører til at kontoen for beskattet inntekt, jf. §51A-6 nr. 3, skal korrigeres for differansen mellom morselskapets kostpris for aksjene i datterselskapet og skattemessig egenkapital i datterselskapet.
- (2) Med virkning fra og med inntektsåret 1998 ble det heleide datterselskapet Westfal-Larsen Shipping AS fusjonert inn i morselskapet Taranger AS. Begge disse selskapene hadde siden inntektsåret 1996 vært undergitt den særlige ordning for ligning av skipsaksjeselskaper som ble innført fra og med dette året ved reglene i §51A i skatteloven av 1911. Morselskapet endret i forbindelse med fusjonen navn til Westfal-Larsen Shipping AS. Jeg omtaler i det følgende det overtakende selskap som morselskapet, det overdragende selskap som datterselskapet og ordningen i §51 A som rederibeskatningsordningen.
- (3) Reglene i §51A ble i årene som fulgte, endret på enkelte punkter før de relativt uendret ble ført over til §8-10 til §8-19 i skatteloven av 1999. Jeg vil i det følgende vise til de bestemmelser i §51A i skatteloven av 1911 som gjaldt i det aktuelle ligningsår, 1998. De bestemmelser i kapittel 8 i selskapsskatteloven som jeg viser til, er overført til kapittel 11 i skatteloven av 1999.
- (4) Hovedelementet i rederibeskatningsordningen er at aksjeselskap innenfor ordningen som hovedregel er fritatt for skatteplikt på alminnelig inntekt. Fritaket gjelder så lenge inntektene beholdes i et selskap innenfor denne skatteordningen. Skatteplikt inntreffer i den grad slik ubeskattet inntekt deles ut, f.eks. som utbytte, og også dersom selskapet går ut av ordningen. Bestemmelser om dette var gitt §51A-6 og §51A-8.
- (5) Skattefritaket gjelder ikke renteinntekter og andre finansielle inntekter jf. §51A-6 nr. 2. For

slike inntekter inntreffer skatteplikt på vanlig måte fra år til år, og de kan deles ut som utbytte i samsvar med gjeldende regler.

- (6) For å beholde oversikten i dette sammensatte system, plikter et rederibeskattet selskap som et hjelpemiddel å føre en « konto for tilbakeholdt beskattet inntekt », jf. §51A-6 nr. 3. Denne kontoen er i praksis benevnt KBI.
- (7) KBI gir uttrykk for den beskattede kapital som er i behold i selskapet, og som kan utdeles til aksjonærene uten at dette utløser noen ytterligere beskatning på selskapets hånd. Foretas utdeling som ikke dekkes innenfor en positiv saldo på KBI, skjer det ved bruk av kapital som selskapet ikke er beskattet for. En slik utdeling vil utløse beskatning av tilsvarende inntekt.
- (8) Det fusjonerte selskapet hadde etter fusjonen i ligningsoppgaven for 1998 summert utgående saldo på KBI for morselskapet og datterselskapet pr. 31. desember 1997. For begge disse selskapene var denne saldoen 0. Sentralskattekontoret for storbedrifter varslet fravik fra selvangivelsen ved at inngangssaldoen på KBI for det fusjonerte selskap ble satt til minus kroner 132.016.790.
- (9) Dette standpunkt ble opprettholdt av ligningsnemnda, og senere - etter klage fra det fusjonerte selskap - av overligningsnemnda i vedtak 14. november 2000. Den negative saldoen på KBI fremkom ved at morselskapets kostpris for aksjene i datterselskapet, som utgjorde i overkant av 136 millioner kroner, ble tatt ut og erstattet med datterselskapets vesentlig lavere skattemessige egenkapital.
- (10) Westfal-Larsen Shipping AS gikk til søksmål mot staten ved stevning av 14. mai 2001 og krevde ligningen for 1998 opphevet « for så vidt angår fastsettelse av saldo på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt ». Oslo tingrett avsa 23. desember 2002 dom (TOSLO-2001-4724) i skattesaken med slik domsslutning:
 - « 1. Ligningen for 1998 oppheves for så vidt gjelder fastsettelse av saldo på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt. Ved ny ligning legges til grunn at saldo på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt settes til NOK 0.
 2. Saksomkostninger tilkjennes ikke. »
- (11) Staten anket dommen til Borgarting lagmannsrett, som 2. juni 2005 avsa dom (LB-2003-10998) med slik domsslutning:
 - « 1. Tingrettens dom stadfestes.
 2. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter 789.000 - sjuhundreogåttinitusen - kroner til Westfal-Larsen Shipping AS innen 2 - to - uker fra forkynnelse av denne dom med tillegg av rente etter forsinkelsesrenteloven §3 første ledd fra forfall og til betaling skjer.
 3. I tillegg betaler Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter til Westfal-Larsen Shipping AS halvparten av det beløp som godtgjørelsen til de fagkyndige meddommere blir fastsatt til. Beløpet forfaller til betaling 2 - to - uker etter meddelelse om fastsettelser med tillegg av rente etter forsinkelsesrenteloven §3 første ledd fra forfall og til betaling skjer. »
- (12) Lagmannsretten var satt med to økonomisk kyndige meddommere.
- (13) Staten har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Så vel i faktisk som i rettslig henseende står saken i samme stilling som for de tidligere instanser.

- (14) De rettslige spørsmål som saken reiser, er også aktuelle ved ligningen av et annet fusjonert aksjeselskap innenfor rederiskatteordningen, Dyvi Shipping AS. Forut for lagmannsrettens dom i vår sak hadde Borgarting lagmannsrett den 5. november 2004 avsagt dom som frifant staten i det søksmål som dette selskap hadde anlagt med krav om opphevelse av ligningen for 1998 og 1999. Også denne dommen er påanket til Høyesterett, hvor de to sakene er behandlet i sammenheng, men slik at det avsies separate dommer.
- (15) *Den ankende part, staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter*, har i hovedtrekk gjort gjeldende:
- (16) Tvisten gjelder spørsmålet om hvorledes KBI skal fastsettes ved vertikale fusjoner. Den riktige løsning vil være den overligningsnemnda kom frem til, og som også ble fulgt av lagmannsretten i Dyvi-saken: Morselskapets kostpris for aksjene i datterselskapet trekkes ut av KBI og erstattes av datterselskapets skattemessige egenkapital, det vil si datterselskapets KBI tillagt innbetalt aksjekapital og eventuell overkurs.
- (17) Dette spørsmålet om føring av KBI er avgjørende for hvor meget det fusjonerte selskap kan ta ut uten å bli beskattet. Både mor- og datterselskapet hadde betydelige poster med ubeskattet inntekt da de trådte inn i rederibeskatningsordningen i 1996. Lagmannsrettens resultat fører til at en skattecreditt på ca. 132 millioner kroner - tilsvarende det kronebeløp som ligningsmyndighetene mener er den negative saldoen på selskapets KBI - blir skattefritt og dermed varig unndratt beskatning på selskapets hånd.
- (18) Rederibeskatningsordningen inneholder ingen regler om skattleggingen ved fusjoner av selskaper innenfor ordningen. Det rettslige bildet må følgelig suppleres med de alminnelige regler i daværende selskapsskattelov kapittel 8. At dette er lovens system, støttes blant annet av Høyesteretts dom i Rt-2004-1105 . Dertil kommer at selskapet selv har lagt til grunn at det er tale om en skattefri fusjon i medhold av disse alminnelige reglene. Selskapsskatteloven §8-2 gir hjemmel for at fusjonen mellom mor- og datterselskapet skjedde uten at det ble utløst noen skatteplikt.
- (19) Skattefriheten ved en slik fusjon er imidlertid knyttet til en forutsetning om skattemessig kontinuitet, slik dette kom til uttrykk i selskapsskatteloven §8-7 nr. 1. Et heleiende morselskap får ikke aksjer som vederlag for tapet av aksjer i datterselskapet, men overtar i stedet datterselskapets aktiva og passiva. På den annen side faller morselskapets kostpris på aksjene i datterselskapet bort ved fusjonen. Dette er utenfor rederibeskatningsordningen en utvilsom konsekvens av en slik fusjon, og den skattemessige behandling av fusjoner mellom selskaper innenfor ordningen må, i mangel av særlige bestemmelser, følge disse alminnelige regler. Når morselskapets kostpris for aksjene i datterselskapet bortfaller, reduseres morselskapets skattemessige egenkapital tilsvarende.
- (20) Dette får en betydelig innvirkning på KBI i det fusjonerte selskap. Morselskapets kostpris for aksjene i datterselskapet var ca. 136 millioner kroner. Dette beløpet inngikk i morselskapets KBI forut for fusjonen, som en del av « aksjeselskapets totale egenkapital », jf. §51A-6 nr. 3 annet punktum. Bortfall av kostprisen som følge av fusjonen, vil således føre til at morselskapets KBI reduseres med de nevnte ca. 136 millioner kroner. I stedet kommer datterselskapets skattemessige egenkapital, altså dette selskapets KBI tillagt innbetalt aksjekapital, rundt regnet 4 millioner kroner.
- (21) Lagmannsretten har feilaktig lagt til grunn at statens syn først og fremst er begrunnet i reelle hensyn. Den korrekte skatterettslige løsning følger direkte av regelverket for skattefrie fusjoner i selskapsskatteloven §8-7 nr. 1 og 2. Men løsningen støttes av reelle hensyn: Dersom KBI for det fusjonerte selskap fastsettes kun ved summering av morselskapets og datterselskapets KBI, vil dette som nevnt lede til at ubeskattet inntekt blir endelig fritatt for beskatning. Dette vil i tilfelle være klart i strid med rederibeskatningsordningen.

- (22) Det kan ikke være relevant å trekke inn den aksjegevinstbeskatning som fant sted overfor den eller de aksjonærer som i sin tid solgte aksjene i datterselskapet til Taranger AS. Uansett dette påvirkes ikke en positiv gevinst og tapskonto i datterselskapet ved at en aksjonær i selskapet blir gevinstbeskattet ved salg av aksjene. Og vi vet ikke om de tidligere aksjonærer i dette tilfellet ble gevinstbeskattet.
- (23) Det er heller ikke relevant å trekke inn bestemmelsene om RISK. Dette er regler som forhindrer dobbelt beskatning ved at aksjonæren blir gevinstbeskattet for midler som allerede er inntektsbeskattet på selskapets hånd. De ubeskattede inntekter saken gjelder, er opptjent av selskapet og skal derfor beskattes på selskapets hånd. Det vil være å snu ordningen på hodet hvis en mulig senere gevinstbeskatning av aksjonærene skal begrunne redusert beskatning av selskapet.
- (24) Det følger av skatteloven §51A-6 nr. 4 at beregningen av KBI påvirker beskatningen av selskapet ved utdeling av utbytte. Negativ KBI er svært vanlig og kan skyldes ulike årsaker. Selskapet kan da ikke dele ut utbytte uten samtidig å betale inntektsskatt. Denne konsekvens - innlåsningseffekten - er innebygd i rederibeskatningsordningen. I dette tilfellet ble det forut for fusjonen ytet store konsernbidrag, i det vesentlige fra datterselskapet til Saltverkene AS, som var eier av morselskapet, og dette « tømte » KBI. Beskatning av utbytte ved negativ KBI er en beskatning av ubeskattet inntekt og ingen dobbeltbeskatning av beskattede finansinntekter. Det er bare tale om en periodiseringseffekt ved at beskatningen skjer på et tidligere tidspunkt enn hva den ellers ville ha gjort. Reglene om korreksjonsskatt medfører at effekten ville ha vært omtrent den samme utenfor rederibeskatningsordningen.
- (25) Den omstendighet at selskapet ved å gå frem på en annen måte eventuelt hadde fått en mindre skattebelastning, kan ikke være et reelt hensyn som taler for at skattereglene for fusjoner må fortolkes slik selskapet ønsker. Uansett har selskapet valgt å foreta en skattefri fusjon, og da må reglene for slike fusjoner anvendes.
- (26) Legalitetsprinsippet ivaretas i denne saken ved at bestemmelsene i selskapsskatteloven fortolkes og anvendes i sammenheng med de særlige reglene om rederibeskatning i skatteloven §51A. Både hensynet til grunnleggende prinsipper i skatteretten og til sammenheng i regelverket tilsier at følgene av en fusjon mellom et mor- og et datterselskap må bli de samme innenfor rederibeskatningsordningen som utenfor. Dette innebærer at morselskapets kostpris på aksjene i datterselskapene bortfaller og erstattes med datterselskapets skattemessige egenkapital. Dermed gjennomføres både den kontinuitet som forutsettes ved en skattefri fusjon etter selskapsskatteloven §8-7, og forutsetningen om at ubeskattet inntekt ikke skal være endelig skattefri for selskapet. Hensynet til forutberegnelighet er ivaretatt. Selskapet hadde ingen grunn til å forvente å bli behandlet skattemessig etter de retningslinjer som det argumenteres for i denne saken.
- (27) Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter har nedlagt slik påstand:
- « 1. Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
 2. Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes saksomkostninger for alle retter med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven §3 første ledd fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer. I tillegg kreves avsavnsrente for omkostningene for tingretten fra to uker fra forkynnelsen av tingrettens dom til utløpet av oppfyllelsesfristen og avsavnsrente for omkostningene for lagmannsretten fra to uker fra forkynnelsen av lagmannsrettens dom til utløpet av oppfyllelsesfristen. »
- (28) *Ankemotparten, Westfal-Larsen Shipping AS*, har i hovedtrekk gjort gjeldende:

- (29) Lagmannsrettens resultat er korrekt, og selskapet kan også i det vesentlige tiltre den begrunnelse som retten har gitt. Således er det med rette påpekt at reglene om rederibeskatning i skatteloven 1911 §51A ikke inneholder noen hjemmel for den korreksjon av det fusjonerte selskapets KBI som ligningsmyndighetene har foretatt. Heller ikke lovforarbeidene gir noen antydning om at det skal kunne skje en korrigering av KBI ved fusjon. Det syn staten gjør gjeldende, hvor KBI etter fusjonen blir negativ med et betydelig beløp, er ikke forenlig med formålet med rederibeskatningsordningen.
- (30) Et aksjeselskaps KBI skal beregnes når selskapet trer inn i rederibeskatningsordningen. Selv om kontoen påvirkes ved disposisjoner gjennom året, ved tilførsel av beskattede finansinntekter og ved fradrag for utdelinger, er det ingen antydninger verken i loven eller i forarbeidene om at det er adgang til å foreta noen annen form for korreksjon.
- (31) Westfal-Larsen Shipping AS er fortsatt et selskap innenfor rederibeskatningsordningen. Den korreksjon av KBI som ligningsmyndighetene har foretatt, gir dramatiske utslag for selskapets adgang til å utdele utbytte til sine aksjonærer uten å måtte skatte nok en gang av de finansinntekter som allerede er beskattet på forhånd. En unnlatt korreksjon, slik lagmannsretten mente var det riktige, behøver ikke føre til noen endelig skattefrihet ved det gevinstoppgjør som etter §51A-8 skal finne sted ved en eventuell uttreden av ordningen. Blir lagmannsrettens dom opprettholdt av Høyesterett, vil det fortsatt være mulig ved lovendring å regulere den skattemessige situasjon på dette senere tidspunkt.
- (32) Det aksepteres at reglene om skattefrie fusjoner i selskapsskatteloven kapittel 8 også kan anvendes innenfor rederibeskatningsordningen. Men det bestrides at disse reglene gir noen hjemmel for den ligning som har funnet sted i dette tilfellet. KBI må anses å være en « skatteposisjon », slik dette begrepet er anvendt i selskapsskatteloven §8-7 nr. 1 annet punktum. Ordlyden i denne bestemmelsen tilsier at KBI i datter- og morselskap legges sammen uten ytterligere korreksjon, slik selskapet har gjort.
- (33) Lagmannsretten gir uttrykk for at det i ligningspraksis utenfor rederibeskatningsordningen i lang tid har vært lagt til grunn at morselskapets kostpris på aksjene i datterselskapet bortfaller og erstattes med dette selskapets skattemessige egenkapital, og at dette har støtte i juridisk teori. Når aksjene er kjøpt av morselskapet, er det regelmessig betalt mer eller mindre for dem enn det beløp som utgjør denne skattemessige egenkapitalen. Den praksis som har vært fulgt, har derfor ingen støtte i det prinsipp om skattemessig kontinuitet som kan utledes av selskapsskatteloven §8-7. Det er således tale om en ligningspraksis som det ikke er grunn til å videreføre inn i rederibeskatningsordningen.
- (34) Både ligningsnemnd og overligningsnemnd har gitt uttrykk for at det i mangel av klar hjemmel må legges vekt på reelle hensyn. Slike hensyn taler imidlertid ikke for den beregningsmåten som er fulgt ved ligningen. Ved vurderingen av reelle hensyn må det være riktig å se selskap og aksjonærer i sammenheng.
- (35) Lagmannsretten har korrekt uttalt at den korreksjon av det fusjonerte selskaps KBI som ligningsmyndighetene har foretatt, ikke vil påvirke « statens totale skatteproveny når det betraktes i sammenheng på konsernnivå ». Korreksjonen hvor de ca. 132 millioner kroner ble brakt til fradrag på selskapets KBI, vil nok i første omgang lede til en merskatt ved en senere tenkt uttreden fra rederibeskatningsordningen. Men dette vil oppveies ved skattleggingen av aksjonærene ved et etterfølgende salg eller likvidasjon av det fusjonerte selskap.
- (36) På grunn av den negative KBI blir selskapet i realiteten avskåret fra å dele ut utbytte av beskattede finansinntekter. Dersom utbytte likevel utdeles, blir slike inntekter gjenstand for dobbel beskatning. Dette innebærer en « innlåsnings effekt » som påfører selskapet betydelige ulemper, og som er i strid med den skatteutsettelse som er et hovedpoeng med

rederibeskatningsordningen.

- (37) På det tidspunkt fusjonen ble vedtatt og gjennomført, hadde ingen i selskapet eller blant selskapets rådgivere tenkt på muligheten for at KBI skulle bli redusert, slik resultatet ble etter ligningsbehandlingen. Fusjonen ville aldri blitt gjennomført dersom dette hadde vært kjent på forhånd. Både legalitetsprinsippet og kravet til forutberegnelighet tilsier at den metode for korrigering av KBI som ligningsmyndighetene har anvendt, må ha forankring i en klar lovbestemmelse. Det er på langt nær tilfellet i vår sak. Det vil derfor være galt å gi regelen om eliminerings av morselskapets kostpris på aksjene i datterselskapet anvendelse på rederibeskatningsområdet, hvor den vil være vesentlig mer tyngende for skattyteren enn den er utenfor dette området.
- (38) Westfal-Larsen Shipping AS har nedlagt slik påstand:
- « 1. Borgarting lagmannsretts dom av 2. juni 2005 stadfestes.
 - 2. Westfal-Larsen Shipping AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten og Høyesterett med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven §3 1. ledd 1. punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer. I tillegg kreves avsavnsrente for omkostningene for tingretten fra 2 uker fra forkynnelsen av tingrettens dom til utløpet av oppfyllelsesfristen. »
- (39) **Mitt syn på saken.**
- (40) Jeg er kommet til at statens anke må tas til følge.
- (41) Rederier har i de seneste tiår blitt beskattet etter noe skiftende bestemmelser. Før skattereformen i 1992 medførte ulike typer regler - blant annet ulike avskrivningsregler med høye satser - at en eier av skip i stor utstrekning kunne drive sin virksomhet med lav eller ingen skatt som følge av at skattleggingen ble utsatt. Ved skattereformen søkte man å oppnå mest mulig likt skattenivå for alle typer virksomhet, og mange av særreglene for skipsfartsvirksomhet ble opphevet. Man opprettholdt likevel høye avskrivningssatser på skip.
- (42) Den nåværende beskatningsordningen for skipsaksjeselskaper ble fastsatt ved at §51A ble tilføyd i skatteloven av 1911. Dette skjedde ved lov 20. desember 1996 nr. 110. De bestemmelsene som ble vedtatt av Stortinget, avvek på flere punkter fra Finansdepartementets forslag. Forarbeidet til loven skjedde i løpet av kort tid, og man var forberedt på at det kunne bli nødvendig å komme tilbake både med lovendringer og med utfyllende bestemmelser. Dette skjedde da også i noen grad i løpet av de nærmeste årene. Som nevnt ble bestemmelsene relativt uendret ført over i skatteloven av 1999.
- (43) I hovedtrekk innebærer denne skatteordningen at de aksjeselskaper som omfattes, blir fritatt for løpende overskuddsbeskatning av alminnelig inntekt, jf. lovens §51A-6 nr. 1. Det er likevel ikke tale om noe endelig skattefritak. Ved « utdeling av ubeskattet inntekt » skal det skje en inntektsbeskatning etter bestemmelsene i §51A-6 nr. 4. Det skal videre foretas et inntektsoppgjør når selskapet trer ut av ordningen, jf. §51A-8 nr. 2, dog slik at skatteplikten kan utsettes ytterligere etter bestemmelsene om føring på gevinst- og tapskonto. Med bakgrunn i disse regler er ordningen betegnet som en uttaksmode.
- (44) §51A-6 gjør i nr. 2 unntak for finansielle inntekter - renteinntekter mv. Den ulike skattemessige behandling av selskapets alminnelige inntekt og de finansielle inntektene og regelen i §51A-6 nr. 4 om utdeling av ubeskattet inntekt medfører et behov for en særskilt regnskapsføring som viser hvor meget av selskapets midler som skriver seg fra hver av de to kategorier inntekter. Dette er bakgrunnen for bestemmelsene i §51A-6 nr. 3 om føring av konto for « tilbakeholdt beskattet inntekt » - KBI. Bestemmelsen lyder slik:

« Aksjeselskap innenfor ordningen skal føre en konto for tilbakeholdt beskattet inntekt. Dersom aksjeselskapet ikke er nystiftet, skal inngående saldo på kontoen ved inntreden i ordningen settes lik aksjeselskapets totale egenkapital med fradrag for innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, og egenkapitalandelen av netto positive midlertidige forskjeller eller den beskattede andel av netto negative midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier. Skattepliktig inntekt tillegges kontoen. Utdelinger som nevnt i nr. 4 a-c og utlignet skatt trekkes fra kontoen. »

- (45) Kontoen skal som nevnt være et hjelpemiddel til bruk for selskapet og ligningsmyndighetene. Den skal holde orden på hvilke av selskapets inntekter som er beskattet, og hvilke som er ubeskattet. Dette gjelder både i det enkelte år og akkumulert. Kontoen vil være til hjelp både ved beregning av den beskattede inntekt som hvert år kan deles ut uten å utløse ytterligere skatt, og ved det skatteoppgjør som skal skje ved utreden etter §51A-8 nr. 2.
- (46) Enkelt sagt inneholder selskapets totale regnskapsmessige egenkapital tre komponenter: innbetalt aksjekapital, ubeskattet kapital og beskattet kapital. KBI viser størrelsen av den beskattede kapital. Kontoen opprettes når selskapet trer inn i rederibeskatningsordningen - i vårt tilfelle fra 1. januar 1998 - og videreføres fra år til år. Jeg tilføyer at et aksjeselskap som trådte inn i rederibeskatningsordningen, som et resultat av de forutgående skatteordninger, regelmessig brakte med seg ubeskattet kapital, og at denne kapitalen kunne fortsette å være ubeskattet også innenfor den nye ordningen.
- (47) I vår sak var både mor- og datterselskapet etablert innenfor rederibeskatningsordningen før fusjonen. Begge selskaper hadde således sin KBI da det fusjonerte selskapet ble opprettet med virkning fra 1. januar 1998. Som jeg tidligere har redegjort for, sto KBI ved ligningen i det siste året som separate selskaper i 0 både i mor- og datterselskapet, og dette var også inngående saldo på den KBI som det fusjonerte selskap innleverte ved ligningen for 1998. Jeg nevner at denne 0-saldoen blant annet hang sammen med at selskapene - for det vesentligste datterselskapet - ifølge de fremlagte regnskapene for 1997 innenfor gjeldende bestemmelser hadde ytet konsernbidrag av beskattet inntekt til eieren av morselskapet med samlet over 300 millioner kroner.
- (48) I den totale regnskapsmessige egenkapital i morselskapet, som var utgangspunktet for beregningen av KBI, inngikk kostprisen ved tidligere kjøp av alle aksjene i datterselskapet, kroner 136.085.402. Samtidig viste regnskapene i datterselskapet at innbetalt aksjekapital var kr 4.068.612. Som jeg allerede har redegjort for, inngikk dette beløpet ikke i selskapets KBI.
- (49) Partene er ikke uenige om at man ved behandlingen av det skattespørsmål som har oppstått, som et utgangspunkt må se hen til bestemmelsene om fusjoner i de daværende regler i selskapsskatteloven kapittel 8. Det er i dette tilfellet tale om en skattefri fusjon etter selskapsskatteloven §8-2. En grunnleggende forutsetning for en slik fusjon er at den gjennomføres med skattemessig kontinuitet, jf. §8-7. Det vil si at de skattemessige forhold - både gunstige og ugunstige - som gjaldt før fusjonen, blir videreført. Datterselskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres i sin helhet til morselskapet. Overføringen av eiendeler skjer til skattemessige nedskrevne verdier, uten adgang til oppskrivning eller endring av avskrivningsgrunnlaget. Negative saldi og positiv gevinst- og tapskonto overføres på de vilkår som gjaldt for datterselskapet. Jeg viser til Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 33 og tilføyer at gjeldende rett på dette punkt ikke ble endret ved vedtakelsen av kapittel 8 i selskapsskatteloven.
- (50) Staten har gjort gjeldende at det i ligningspraksis utenfor rederibeskatningsordningen i lang tid har vært praktisert at morselskapets kostpris på aksjene i et heleid datterselskap faller bort ved ligningen av et fusjonert selskap, og at denne kostprisen erstattes av datterselskapets

skattemessige egenkapital. Det er dette ligningsmyndighetene også har gjort ved beskatningen i vår sak. Staten har vist til denne praksis og uttalelser i juridisk teori som støtter det syn ligningsmyndighetene har hatt.

- (51) Før bestemmelsene i selskapsskatteloven kapittel 8 om fusjon og fisjon av selskaper ble tilføyd i 1996, synes dette standpunkt å være knyttet til en uttalelse fra Finansdepartementet gjengitt i Utvalget 1972 side 519. Det gis her uttrykk for at oppløsning av et datterselskap der morselskapet eier alle eller praktisk talt alle aksjer, kan skje « uten at dette gir grunnlag for noen gevinst- eller utbyttebeskatning på morselskapets hånd ». Dette under forutsetning av « at datterselskapenes eiendeler overtas av morselskapet til ligningsmessig nedskrevne verdier, og at det skjer en sammenslutning også i den forstand at morselskapet overtar den virksomhet som har vært drevet av datterselskapene ». I juridisk teori forut for lovreguleringen i 1996 gis det uttrykk for at denne uttalelsen « fortsatt ... gir uttrykk for gjeldende rett angående slike fusjoner », se Zimmer mfl. « Aksjeselskapsbeskatning » (1988) side 236. Gjems-Onstad uttaler i « RISK-reglene » (1994) side 99 at ved en skattefri datterselskapsfusjon « bortfaller morselskapets aksjer i datterselskapet. I praksis forstås reglene slik at den skatteposisjonen som består i den skattemessige inngangsverdi, bortfaller ».
- (52) I Finansdepartementets høringsutkast av 14. mars 1995 forut for lovendringen heter det på side 26:
- « Når det gjelder fusjon der et datterselskap innfusjoneres i morselskapet, slettes aksjene. Det skjer ikke noen fordeling av morselskapets inngangsverdier på aksjene i datterselskapet. Etter departementets syn gir dette riktig løsning når det gjelder historisk kostpris på aksjene i datterselskapet. Denne vil være reflektert i kostprisen på aksjene i morselskapet. »
- (53) Uttalelsen møtte ikke motstand i høringsrunden, og den gjentas ordrett på side 33 i Ot.prp.nr.71 (1995-1996) under fremstillingen av gjeldende rett. Standpunktet blir gjentatt av Finansdepartementet i høringsnotat 22. oktober 1998, avgitt i forbindelse med mulige endringer i selskapsskattelovens regler om skattefri fusjon og fisjon som følge av ny regnskaps- og aksjelovgivning. Det heter der at det « i langvarig skattepraksis er lagt til grunn at morselskapets skatteposisjon som aksjonær i datterselskapet faller bort ».
- (54) De nye reglene i selskapsskatteloven kapittel 8 er behandlet av statsautorisert revisor Tor S. Kildal i Skatterett 1997 side 36 flg. I omtalen av skatteposisjonen for vederlagsaksjer konstateres at det ikke utstedes slike aksjer der morselskapet eier alle aksjene i et datterselskap. « Aksjeposten i regnskapet slettes mot datterselskapets egenkapital, og eventuell rest egenkapital inngår i morselskapets egenkapital. Også skattemessig kostpris bortfaller derved for aksjene i datterselskapet ». I « Egenkapitaltransaksjoner », Den norske Revisorforening 1999, gis det uttrykk for at ordningen innebærer et brudd på prinsippet om skattemessig kontinuitet. I « Skatterett » 2000 reiser førsteamanuensis Bjørn Torgrimsen spørsmål om regelen burde være at morselskapets skattemessige inngangsverdi for aksjene i datterselskapet blir videreført, og i « Revisjon og regnskap » i 2001 tar statsautorisert revisor Hans Peder Ulriksen til orde for at det kunne « ha vært en fordel om redaksjonen i Lignings-ABC, eventuelt i samråd med Finansdepartementet, tar inn en presisering om at kontinuitet i mor/datterfusjon skal bety at netto skattemessig verdi av eiendelene i datter settes lik mors inngangsverdi på aksjene i datter ». Dette følges av en kommentar fra Den norske Revisorforening, der det bemerkes at gjeldende rett er klar, og at en eventuell endring av denne i tilfelle må gjøres ved en lovendring. Senere uttalelser i teorien holder fast ved det syn på gjeldende rett som fremgår av det jeg nå har redegjort for. Lagmannsretten har lagt dette til grunn i vår sak, og jeg slutter meg til lagmannsrettens syn.
- (55) Selskapet har gjort gjeldende at de skatteregler som på dette punkt gjelder ved mor/datter-

fusjoner utenfor rederibeskatningsordningen, ikke kan overføres til slike fusjoner innenfor ordningen. I den forbindelse er påpekt at reglene i §51A helt mangler bestemmelser om en slik korreksjon av KBI som statens syn vil føre til. Jeg finner det klart at bestemmelsene i skatteloven §51A ikke uttømmende regulerer beskatningen av rederivirksomhet. Reglene må anvendes sammen med øvrige skatteregler.

- (56) Da vi her står overfor en skattefri fusjon, vil et naturlig utgangspunkt være å se hen til bestemmelsene om skattefrie fusjoner i selskapsskatteloven kapittel 8. Til støtte for mitt syn viser jeg til dommen i Rt-2004-1105 Bergshav. Overligningsnemnda hadde i den saken uttalt at bestemmelsene i §51A er særregler « som bygger på skattelovens alminnelige regler så langt særreglene ikke sier noe annet », og at bestemmelser om skatteplikt og periodisering må hentes fra de alminnelige skattelover. Til dette uttalte førstvoterende med tilslutning fra de øvrige dommere:
- « Jeg slutter meg til dette utgangspunktet, som for øvrig også fremgår av forarbeidene til rederibeskatningslovgivningen. I Ot.prp.nr.11 (1996-1997) heter det således på side 65 at « [i]nntekter og fradrag vil i den utstrekning de skal tas med ved beregning av alminnelig inntekt i selskapet, beregnes og periodiseres etter skattelovens alminnelige regler ». At man med henvisningen til « skattelovens alminnelige regler » ikke kan ha ment bare skatteloven av 1911, finner jeg utvilsomt. »
- (57) De bestemmelser i §51A som står sentralt i vår sak, er reglene om føringen av KBI. Bestemmelsene i §51A-6 nr. 3, 4 og 5 og i §51A-9 nr. 4 regulerer både inngangsverdi og senere korreksjon ved utdeling, f.eks. av utbytte til aksjonærer. Det kan da reises spørsmål om loven her er så vidt detaljert at man må kunne legge til grunn at lovgiveren ikke har villet gi adgang til noen korreksjon av KBI som følge av andre omstendigheter. Selskapet har gjort gjeldende at KBI bare fastsettes en gang ved inntreden, og at det deretter ikke skal kunne skje noen senere korreksjon.
- (58) Spørsmålet må besvares benektende. Det er for det første intet i lovforarbeidene som tilsier at §51A-6 skal anvendes med en slik begrensning. Og det synes dernest på det rene at anvendelsen av KBI-reglene i praksis må gi rom for at omstendigheter utover de som er nevnt i paragrafen, vil virke inn ved føring av kontoen. Dette illustreres ved de ulike poster i det skjema for slik føring som benyttes av selskapene under ordningen. Men enklest illustreres det vel nettopp ved det som er situasjonen i den foreliggende sak: Selskapet gjør selv gjeldende at man kommer frem til KBI i det fusjonerte selskap ved å summere kontoene i mor- og datterselskapet. I alle tilfeller hvor datterselskapets KBI er forskjellig fra 0, vil resultatet dermed bli en korreksjon av morselskapets KBI. Det må være klart at ordlyden i §51A-6 ikke hindrer dette.
- (59) Begge parter har i prosedyren for Høyesterett trukket frem bestemmelsen om rett og plikt til skattemessig kontinuitet i selskapsskatteloven §8-7 nr. 1. Jeg kan ikke se at ordlyden i denne bestemmelsen gir noen direkte anvisning på løsningen av det spørsmål om korreksjon av et morselskaps KBI som er reist i vår sak. §8-7 nr. 1 er rettet mot de skattemessige posisjoner som er knyttet til de eiendeler som ved fusjon overføres til det overtakende selskap, i vårt tilfelle til morselskapet. Poenget her er at skattemessige verdier og ervervstidspunkter videreføres på det overtakende selskaps hånd, og, som jeg tidligere har redegjort for, at også øvrige skatteposisjoner som det overdragende selskap hadde, overtas uendret av det overtakende selskap. Dette har da også skjedd i vår sak. Tvisten gjelder skattemessige posisjoner knyttet til eiendeler som det overtakende selskap - morselskapet - selv hadde før fusjonen, nemlig kostprisen for aksjer i datterselskapet.
- (60) Paragraf 8-7 slår imidlertid fast skattemessig kontinuitet som et hovedprinsipp. Fra enkelte hold er det som nevnt blitt fremholdt at statens syn i vår sak innebærer et brudd på en slik

kontinuitet. Dette er en riktig karakteristikk hvis man ser isolert på kostprisen for den ene aktivaposten som det her er tale om, det samlede antall aksjer i datterselskapet. Ved fusjonen oppstår imidlertid en særegen situasjon ved at de skattemessige verdier i dette selskapet overføres til morselskapet, samtidig som aksjene faller bort. Det er denne realitet som er blitt lagt til grunn i fusjonspraksis utenfor rederibeskatningens område. Det har i teorien vært antydning ordninger som kunne gjøre det mulig for morselskapet å ta med seg videre den skattemessige posisjon som var knyttet til kostprisen for aksjene. Denne prisen er i vårt tilfelle vesentlig høyere enn de skattemessige verdier som overtas fra datterselskapet. Men dette vil kunne variere. Jeg viser her til lagmannsrettens dom i Dyvi-saken, der det gis uttrykk for at verdiene i datterselskapet ofte er høyere enn kostprisen på morselskapets aksjer, og hvor det dermed blir tale om en skattefri fusjonsgevinst. Som jeg tidligere har redegjort for, kan det konstateres at den skattemessige behandling av dette spørsmålet i praksis har vært upåvirket av den påpekning av dette forhold som har vært gjort.

- (61) Spørsmålet om kontinuitet får imidlertid betydning i en helt annen sammenheng. Ved inngangen til rederibeskatningsordningen brakte morselskapet med seg kostprisen for aksjene i datterselskapet som en post under anleggsmidler på vel 136 millioner kroner. Ved fusjonen bortfalt aksjene, mens morselskapet overtok datterselskapets verdier. De vel 136 millioner kronene inngikk i selskapets totale regnskapsmessige egenkapital, som er utgangspunktet ved KBI-beregningen. Når KBI til tross for dette ikke ble positiv, skyldtes det netto positive forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier, altså ubeskattede inntekter. Det er ikke omtvistet i denne saken at selskapet ved å unnlate å korrigere KBI for de nevnte ca. 132 millioner kroner, ved et skatteoppgjør etter §51A-8 ved en eventuell senere uttreden fra rederibeskatningsordningen, vil unngå å måtte betale skatt av det tilsvarende beløpet. De ca. 132 millioner kroner blir på denne måten i tilfelle behandlet som beskattet kapital. Også her møter vi en side av betydning i forhold til det prinsipp om kontinuitet som selskapsskatteloven §8-7 gir uttrykk for. Ligningsnemnda er i vår sak uenig i at bortfallet av kostpris på aksjene i datterselskapet medfører diskontinuitet ved fusjonen. Det påpekes at skattemessig kontinuitet må gjelde selskapets skatteposisjon som sådan, og at bortfall av kostprisen på aksjene i datterselskapet er en nødvendig forutsetning for at lovgiverens intensjon om uendrede skatteforhold skal bli ivarettatt ved fusjonen. Dette er jeg enig i.
- (62) Selskapet har gjort gjeldende at staten ikke har tilstrekkelig klar hjemmel i lov for å gjennomføre ligningen på den måten man har gjort. I kombinasjon med den manglende forutberegnelighet som dette har ført til, er det etter selskapets syn således begått brudd på legalitetsprinsippet.
- (63) I dette tilfellet har ligningsmyndighetene ved fastsettelsen av det fusjonerte selskaps KBI foretatt en slik sammensmelting av mor- og datterselskapets skattemessige posisjoner som følger av kontinuitetsprinsippet. Dette prinsippet ble lovfestet som den generelle ordning ved fusjoner ved kapittel 8 i selskapsskatteloven, og fulgte også av tidligere rett. Det er tale om en utfylling av de noe ufullstendige regler om KBI som er oppstilt i §51A-6 nr. 3, 4 og 5, hvor det er lagt vekt på å unngå et brudd med den latente skatteplikt som hvilte på de ca. 132 millioner kroner i tidligere inntekter som saken dreier seg om. Selv med det avvik som jeg har redegjort for, er det lagt vekt på grunnleggende skatterettslige prinsipper og på sammenhengen mellom de regler som gjelder for beskatning av selskaper innenfor og utenfor rederibeskatningsordningen. Jeg kan ikke se at den ligning som er foretatt, reiser slike spørsmål vedrørende lovhjemmel og krav til forutberegnelighet at det er tale om brudd på legalitetsprinsippet.
- (64) Som nevnt er de beløp som selskapets KBI utviser, av betydning både ved beregning av skatt ved uttreden fra rederibeskatningsordningen (§51A-8) og for adgangen til « utdeling av ubeskattet inntekt », slik dette er beskrevet i §51A-6. En negativ KBI innebærer at selskapet ikke kan foreta slik utdeling uten å måtte betale skatt av et så stort inntektsbeløp at det etter fradrag for betalt skatt svarer til det beløp som utbetales. Lagmannsretten uttaler at dette gir «

en uheldig innlåsnings effekt ved at selskapet på grunn av den negative KBI de facto blir avskåret fra å kunne dele ut utbytte av beskattede midler, alternativt at finansinntekter blir gjenstand for dobbeltbeskatning så lenge selskapet er innenfor ordningen ». Det uttales videre at denne effekten ikke er i tråd med formålet med rederibeskatningsordningen, og at selskapet vil måtte tjene 183 millioner kroner i finansinntekter og bli beskattet for dette før finansinntekt kan utdeles uten dobbeltbeskatning.

- (65) Til dette bemerker jeg at det som skjer ved en negativ KBI i forhold til Westfal-Larsen Shipping AS, er i overensstemmelse med prinsippene i den uttaksmodell som rederibeskatningsordningen representerer. Så lenge KBI ikke er positiv, er det tale om utdeling av ubeskattet inntekt, og dette leder til inntektsføring og beskatning. Det er i realiteten tale om en fremskutt beskatning av en inntekt som ellers kunne ha blitt ubeskattet frem til en eventuell uttreden fra ordningen.
- (66) Lagmannsretten har i sin argumentasjon trukket inn skattebelastning på andre skattesubjekter ved transaksjoner både i forkant og i etterkant av den fusjon som er opphavet til tvisten i den foreliggende sak. Dels er brakt inn en eventuell gevinstbeskatning for de aksjonærer som i sin tid solgte aksjene i datterselskapet for de nevnte ca. 136 millioner kroner. Og dels trekkes inn beskatningen ved et eventuelt senere salg eller en likvidasjon, etter at det fusjonerte selskapet er trådt ut av rederibeskatningsordningen. Jeg kan ikke se at en slik forutgående eller etterfølgende beskatning av andre skattesubjekter kan ha noen betydning for de spørsmål knyttet til korreksjon av selskapets KBI som skal avgjøres i denne saken. Jeg kan heller ikke se at den beskatning som her trekkes inn, utgjør noe reelt hensyn av betydning for løsningen av saken. På denne bakgrunn finner jeg det ikke nødvendig å gå nærmere inn på det beregningsmaterialet som er fremlagt i den forbindelse.
- (67) Jeg er etter dette kommet til at ligningen er korrekt, og at staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter må frifinnes.
- (68) Saken gjelder et skattespørsmål som det har vært knyttet stor tvil til, og som tidligere ikke har vært behandlet for domstolene. Saksomkostninger tilkjennes derfor ikke for noen instans.
- (69) Jeg stemmer for denne dom:
1. Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
 2. Saksomkostninger tilkjennes ikke for noen instans.
- (70) Kst. dommer **Kaasen**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (71) Dommer **Støle**: Likeså.
- (72) Dommer **Oftedal Broch**: Likeså.
- (73) Dommer **Gussgard**: Likeså.
- (74) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

dom:

1. Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke for noen instans.