



# NORGES HØYESTERETT

Den 12. mars 2014 avsa Høyesterett dom i

**HR-2014-00496-A, (sak nr. 2013/1687), sivil sak, anke over dom,**

ConocoPhillips Skandinavia AS (advokat Eirik Jensen)

mot

Staten ved Oljeskattekontoret (Regjeringsadvokaten  
v/advokat Anders F. Wilhelmsen – til prøve)

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

- (1) Dommer **Kallerud**: Saken gjelder to spørsmål knyttet til ligningen av Norske ConocoPhillips AS i årene 2001–2005.
- (2) Den første problemstillingen gjelder tidspunktet for uttak av en leiekontrakt fra selskapets virksomhet på norsk sokkel, og dermed fra dets særskattepliktige virksomhet etter petroleumsskatteloven. Leiekontrakten gjaldt en kontorbygning eid av oljeselskapets heleide eiendomsselskap. Spørsmålet er om uttak skjedde allerede da det i 2003 ble truffet beslutning om at bygningen skulle avhendes, eller først ved frikjøpet av kontrakten da salget ble gjennomført i 2005. Inntil kontrakten ble tatt ut av særskatteområdet, kunne leieutgiftene fradragføres i inntektene fra virksomheten på sokkelen. Skattesatsen er her vesentlig høyere enn for den landbaserte virksomheten.
- (3) Det andre spørsmålet er om oljeselskapets salg av aksjene i eiendomsselskapet i medhold av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen skal rubriseres som salg av fast eiendom, ikke som aksjesalg. Fritaket for gevinstbeskatning ved overdragelse av aksjer kommer i tilfelle ikke til anvendelse.

- (4) ConocoPhillips Scandinavia AS drev – under ulike selskapsnavn – petroleumsvirksomhet på norsk sokkel. I de omstridte ligningsårene var betegnelsen Norske ConocoPhillips AS. Selskapet omtales heretter som oljeselskapet.
- (5) Selskapets hovedkontor var frem til høsten 2002 i Tangen 7 i Dusavika i Randaberg kommune. Bygget ble oppført av oljeselskapets datterselskap i perioden 1989–1991. Også datterselskapet har hatt forskjellige selskapsnavn. Det omtales heretter som eiendomsselskapet. Dette ble etablert som et "single purpose"-selskap med formål å eie bygningen og leie den ut til morselskapet. Senere ble også noe annen virksomhet lagt inn i selskapet. Den første leiekontrakten ble inngått i 1989 med 10 års løpetid regnet fra innflyttingen i desember 1990. Kontrakten ble i desember 2000 forlenget med ytterligere 10 år. Oljeselskapets plassbehov var da redusert, og den nye kontrakten gjaldt 85 prosent av bygningen. I en periode fremleide oljeselskapet en del av bygningen.
- (6) I november 2001 ble det norske oljeselskapets amerikanske morselskap – Conoco Inc. – fusjonert med Phillips Petroleum Company. Som følge av dette ble de ansatte høsten 2002 flyttet til Phillips' kontorbygg i Tananger. Bygningen i Dusavika ble da stående tom, og oljeselskapet engasjerte i januar 2003 Norwegian Properties AS for å finne fremleietakere.
- (7) Den 29. september 2003 ble det besluttet at bygningen i Dusavika ikke skulle benyttes av oljeselskapet, og at eiendommen skulle forsøkes solgt. Etter interne drøftelser om hvilken fremgangsmåte som var best, ga eiendomsselskapet i juli 2004 Norwegian Properties AS i oppdrag å finne en kjøper til eiendommen. Oljeselskapet forlenget samtidig oppdraget med å finne mulige fremleieleietakere.
- (8) Den 14. januar 2005 inngikk eiendomsselskapet en langsiktig leieavtale med Stolt Offshore AS. Det nye leieforholdet løp fra 1. mai 2005. Leien Stolt Offshore AS skulle betale, var vesentlig lavere enn den oljeselskapet betalte. Siden det fortsatt var nesten seks år igjen av kontraktsperioden, avtalte partene 17. januar 2005 at oljeselskapet skulle kjøpe seg fri fra kontrakten. Frikjøpsbeløpet ble – etter at det var innhentet uttalelser fra uavhengige sakkyndige – fastsatt til om lag 45 millioner kroner. Oljeselskapets leieforhold opphørte 1. mai 2005.
- (9) Samme dag som den nye leiekontrakten ble inngått ble aksjene i eiendomsselskapet solgt fra oljeselskapet til Havanacci AS med virkning fra 1. mai 2005. Kjøpesummen var 176 millioner kroner. Siden det også var andre eiendeler mv. i eiendomsselskapet, ble det avtalt at selskapet skulle fisjoneres før aksjene ble overført til Havanacci AS. Etter fisjonen var eiendommen Tangen 7 den eneste eiendelen i det selskapet som ble solgt.
- (10) Oljeskattenemnda kom i endringssak for ligningsårene 2001–2005 til at leiekontrakten oljeselskapet hadde med eiendomsselskapet måtte anses tatt ut av petroleumsvirksomheten allerede ved beslutningen i 2003 om at eiendommen skulle selges. Flertallet i nemnda – tre av fem medlemmer – fant også at aksjesalget på grunnlag av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen måtte omklassifiseres til eiendomssalg. I tillegg ble det foretatt endringer knyttet til andre forhold, som jeg ikke finner grunn til å gå inn på.
- (11) Oljeselskapet påklaget vedtakene til Klagenemnda for oljeskatt, men fikk ikke medhold.

- (12) Flertallet i klagenemnda – fire av medlemmene – kom i kjennelse 22. mars 2010 til at "i alle fall på det tidspunkt konsernsjefen besluttet at eiendommen skulle selges" forelå det et uttak av leiekontrakten. Flertallet viste særlig til at det var oljeselskapet, ikke eierselskapet, som ga megleren i oppdrag å selge eiendommen. Partene er for Høyesterett enige om at dette er en misforståelse. Det er på det rene at det var eierselskapet som ga salgsoppdraget. Flertallet fremhevet videre at hensikten med fremleieaktiviteten ikke var å begrense oljeselskapets tap innenfor sokkelvirksomheten, men å generere en fremtidig gevinst ved salg av eiendommen. Mindretallet i klagenemnda – tre medlemmer – mente at fremleien av Tangen 7 måtte anses som tapsbegrensning innenfor sokkelvirksomheten.
- (13) Når det gjelder aksjesalget, mente et flertall på seks medlemmer i klagenemnda at det var grunnlag for gjennomskjæring, og at dette måtte behandles som et eiendomssalg. Klagenemnda kom enstemmig til at selskapets hovedsakelige formål med den valgte transaksjonsformen var å spare skatt. Flertallet mente videre at det forelå slike særlige omstendigheter at det ga grunnlag for gjennomskjæring. Det ble vist til at det først var etter at en kjøper var funnet, og kjøpekontrakten inngått, at selskapet valgte å gjennomføre en fisjon slik at eiendommen kunne selges i form av aksjer. Mindretallet uttrykte tvil om tidspunktet for transaksjonen bør være avgjørende, og kom etter en helhetsvurdering til at transaksjonen ikke kunne anses som en illojal tilpasning til skattereglene.
- (14) Oljeselskapet reiste sak om gyldigheten av klagenemndas vedtak for Stavanger tingrett, som 5. oktober 2011 avsa dom med denne domsslutning:
- "1. Ligningen av Norske ConocoPhillips AS for inntektsårene 2001-2005 oppheves.**
- 2. ConocoPhillips Skandinavia AS tilkjennes sakens omkostninger med kr 1.620.498 – enmillionsekshundreogtjuetusenfirehundreogtjue –. I tillegg kommer rettens gebyr og andre lovbestemte utgifter. Beløpet forfaller til betaling innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom."**
- (15) Oljeselskapet fikk medhold i tingretten, også for så vidt gjaldt sider ved ligningen som ikke er tvistetema for Høyesterett. Tingretten sluttet seg til begrunnelsen fra mindretallet i klagenemnda både når det gjaldt uttaksspørsmålet og spørsmålet om gjennomskjæring.
- (16) Staten anket til Gulating lagmannsrett. Lagmannsretten, satt med fagkyndige meddommere, avsa 26. april 2013 dom med slik domsslutning:
- "1. Klagenemnda for oljeskatt sin kjennelse av 22. mars 2010 oppheves.**
- 2. Ved ny ligning skal ligningsmyndighetene legge til grunn den avtalte interne leiepris, samt fradragsført frikjøpsbeløp for 2005.**
- 3. Sakskostnader for tingrett og lagmannsrett tilkjennes ikke."**
- (17) Lagmannsretten kom til at leiekontrakten måtte anses tatt ut av sokkelvirksomheten i 2003, og viste til begrunnelsen fra flertallet i klagenemnda. Det var dissens når det gjaldt de nærmere konsekvenser av uttaket. I likhet med flertallet i klagenemnda fant lagmannsretten – enstemmig – at det var grunnlag for gjennomskjæring. For så vidt gjaldt de andre spørsmålene lagmannsretten tok stilling til, fikk selskapet medhold. Punkt 2 i lagmannsrettens dom knytter seg til disse forholdene.

- (18) ConocoPhillips Scandinavia AS har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen. Staten innga avledet anke. Ved ankeutvalgets beslutning 5. november 2013 ble bare oljeselskapets anke tillatt fremmet.
- (19) Den ankende part – *ConocoPhillips Scandinavia AS* – har i hovedtrekk anført:
- (20) En beslutning om et fremtidig salg er ikke tilstrekkelig til å konstatere uttak av et driftsmiddel. Det må finne sted en faktisk overføringshendelse. Leiekontrakten forble en reell og løpende utgiftspost i oljeselskapets sokkelvirksomhet helt frem til den ble frikjøpt samtidig med salget av eiendommen. For at det skal foreligge et uttak må driftsmiddelet under enhver omstendighet overføres til en annen inntektsgivende aktivitet utenfor særskatteområdet som var egnet til å gå med overskudd. Det var ikke tilfellet her.
- (21) Vilkårene for skatterettslig gjennomskjæring er ikke oppfylt. Fisjonen var for en del skattemessig motivert, men det var også andre grunner til at salget ble gjennomført på denne måten. Blant annet ønsket kjøperen det slik, og det sparte dokumentavgift. I tillegg kommer at det fantes en alternativ fremgangsmåte ved at ikke-relevante aktiva kunne vært avhendet før salget av aksjene. Dette ville heller ikke medført vesentlig skatt.
- (22) Den fremgangsmåten selskapet valgte, var ikke i strid med skattereglenes formål, og den var ikke illojal. Aksjesalg etter fisjon er en ordinær fremgangsmåte ved overføring av eiendommer og hadde virkninger utover det skattemessige. Gjennomskjæring vil dessuten få paradoksale konsekvenser: Etter gjennomskjæringen skal gevinsten beskattes som ved et ordinært salg av fast eiendom. Likevel er det ikke eieren av eiendommen – eiendomsselskapet – som holdes skatterettslig ansvarlig, men oljeselskapet som bare var leietaker i bygningen. Dette er i seg selv et argument mot gjennomskjæring.
- (23) ConocoPhillips Scandinavia AS har lagt ned slik påstand:
- "1. Ligningen av Norske ConocoPhillips AS for inntektsårene 2001–2005 oppheves.**
  - 2. ConocoPhillips Scandinavia AS tilkjennes sakskostnader for alle retter."**
- (24) Ankemotparten – *staten ved Oljeskattekontoret* – har i hovedtrekk anført:
- (25) Uttaksbestemmelsen stiller ingen krav til bruken av driftsmiddelet. Det avgjørende er at driftsmiddelet – her leiekontrakten – ikke lenger benyttes i sokkelvirksomheten.
- (26) Uttaket skjedde da det ble besluttet at eiendommen skulle selges. Denne beslutningen ga opphav til en ny måte å bruke leiekontrakten på. Oljeselskapets forsøk på å skaffe andre leietakere hadde da ikke lenger som mål å begrense selskapets eget tap i sokkelvirksomheten, og var uten sammenheng med oljevirkomheten. Etter at det var besluttet salg, dominerte ønsket om å etablere gode og langsiktige leieavtaler for derigjennom å øke salgsværdien. Gevinsten ved dette ville tilfalle oljeselskapet som eeneier av eiendomsselskapet. En ordinær leietaker ville ikke opptrådt på denne måten.
- (27) Vi står overfor en typisk gjennomskjæringssituasjon. Oljeselskapet innrettet seg utelukkende med tanke på å unngå skatt.

- (28) Det som skulle selges var eiendommen. I stedet for å gå frem på vanlig måte ved eiendomsoverdragelse, ble det valgt en kunstig form med fisjon og etterfølgende aksjesalg. De tidsnære bevis trekker klart i retning av at dette hovedsakelig var skattemotivert. Noe annet plausibelt formål er ikke påvist. At fissionsbeslutningen først tas etter at det var kommet inn bud på eiendommen, viser at skatteomgåelsen er styrende for valget av transaksjonsform.
- (29) Det er riktig at en unngår dokumentavgift ved å overdra aksjer istedenfor eiendom. Denne fordelene blir imidlertid mer enn veid opp av at prisen ved aksjekjøp – på grunn av lavere avskrivningsgrunnlag – regelmessig vil være betydelig lavere enn ved et ordinært salg av eiendommen. Det ville for øvrig ha vært paradoksalt om en ellers godt begrunnet skattemessig gjennomskjæring skulle bli hindret fordi en ved transaksjonsformen også unngår en offentlig avgift.
- (30) Salg av eiendommen i form av aksjesalg etter fisjon var både i strid med formålet med fissionsreglene og reglene om fritak for gevinstbeskatning ved salg av aksjer. Oljeselskapets fremgangsmåte er illojal. Den reelle virkningen av transaksjonen er at eiendommen skifter eier. Fisjonen og det påfølgende aksjesalget har ingen forretningsmessig egenverdi.
- (31) Det er ikke riktig at det samme skattemessige resultatet kunne ha vært oppnådd på en annen og uangripelig måte. Dersom selskapet hadde valgt å selge ut de andre eiendelene i selskapet enn Tangen 7, ville det utløst gevinstbeskatning.
- (32) Det er ikke til hinder for gjennomskjæring at skatteplikten legges på oljeselskapet selv om dette ikke var eier. Ved gjennomskjæringen omklassifiseres vederlaget oljeselskapet mottar for aksjene til gevinst ved eiendomssalg. Det er ikke unaturlig at denne gevinsten tilordnes oljeselskapet.
- (33) Staten har lagt ned slik påstand:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. Staten v/Oljeskattekontoret tilkjennes sakskostnadene for Høyesterett."**
- (34) *Mitt syn på saken*
- (35) Jeg ser først på *uttaksspørsmålet*.
- (36) Partene er enige om at leiekontrakten var et immaterielt driftsmiddel for oljeselskapet. Det er videre på det rene at leiekostnadene var fradragsberettiget i sokkelinntekten inntil kontrakten ble tatt ut av denne virksomheten. Spørsmålet er når uttaket skjedde.
- (37) Den alminnelige uttaksregelen i skatteloven § 5-2 gjelder gaveoverføring og uttak til skattyterens eget bruk. Flytting av driftsmidler mellom skattyterens virksomheter utløser ikke skatteplikt. Med bakgrunn i den vesentlig høyere skattesatsen som gjelder for sokkelvirksomheten sammenlignet med skattenivået for den landbaserte virksomheten, er dette regulert annerledes i petroleumsskatteloven § 3 bokstav f fjerde ledd. Det heter her at "[u]ttak av driftsmiddel fra særskattepliktig virksomhet likestilles med realisasjon ...". Det er videre gitt en regel om hvordan gevinsten, eller tapet, skal fastsettes.

- (38) Det sies i bestemmelsen intet om hva som nærmere menes med "uttak". Oljeselskapet har under henvisning til forarbeidene gjort gjeldende at uttak bare foreligger dersom driftsmiddelet tas i bruk i annen inntektsgivende aktivitet som er egnet til å gå med overskudd. Dette er jeg ikke enig i.
- (39) Etter ordlyden stilles ingen krav til hvordan driftsmiddelet nyttes etter at det ikke lenger brukes i særskattepliktig virksomhet. I Ot.prp. nr. 36 (1997–98) side 22 heter det riktignok blant annet at bestemmelsen "... skal gjelde hvor driftsmidlet overføres til bruk i annen inntektsgivende aktivitet skattyter har på land ...". Samtidig vises det til at bestemmelsen bare er ment å supplere den alminnelige regelen om uttak til eget bruk mv. Etter mitt syn kan ikke forarbeidene oppfattes slik at de – uten støtte i ordlyden – angir en skranke for anvendelsesområdet. Lest i sammenheng er det ikke grunnlag for å forstå forarbeidsuttalelsene som mer enn en illustrasjon på den antakelig mest praktiske uttakssituasjonen for virksomheter på sokkelen.
- (40) Petroleumsloven § 3 bokstav f fjerde ledd må på denne bakgrunn forstås slik at det avgjørende for om det foreligger et uttak i bestemmelsens forstand, er at driftsmiddelet disponeres til et annet formål enn sokkelvirksomhet.
- (41) På den annen side foreligger etter mitt syn et "uttak" først når en avgjørelse om å nytte driftsmiddelet utenfor sokkelvirksomheten er effektivt. En ren beslutning om endret bruk i fremtiden faller utenfor lovens ordlyd. En annen forståelse ville ikke gi den klarhet og forutberegnelighet som må kreves for at skattyterne skal kunne innrette seg etter regelverket, se Rt. 1990 side 1293 (Ytterbøe) med videre henvisninger.
- (42) Staten anfører imidlertid at det er kombinasjonen av beslutningen om salg og den senere aktivitet i selskapene som samlet sett utgjør et uttak. Jeg er ikke enig i dette.
- (43) Forsøkene på å få etablert nye leieforhold kan etter mitt syn ikke medføre at beslutningen om salg regnes som et uttak av leiekontrakten. Staten har riktignok rett i at oljeselskapet – som eneaksjonær i eierselskapet – hadde interesse i at salgsprisen ble høyest mulig. Et vesentlig element i dette var å få på plass en best mulig leieavtale med en ny og solid leietaker. Men forsøkene på å skaffe en annen leietaker kan ikke, selv om formålet også var å øke salgsprisen, anses som uttak så lenge oljeselskapets egen leieforpliktelse fortsatt løper. Først ved frikjøpet av leiekontrakten i forbindelse med salget av eiendommen ble oljeselskapet fri sin forpliktelse, og først da ble leiekontrakten etter mitt syn tatt ut av oljevirkosmheten.
- (44) Oljeselskapet har etter dette krav på fradrag i sokkelinntekten for utgiftene knyttet til leiekontrakten frem til og med frikjøpet i 2005. Størrelsen på frikjøpsbeløpet er rettskraftig avgjort ved lagmannsrettens dom.
- (45) Jeg går så over til spørsmålet om *gjennomskjæring* knyttet til salget av Tangen 7.
- (46) Etter "fritaksmetoden" er et aksjeselskaps gevinst ved salg av aksjer fritatt for skatteplikt, se skatteloven § 2-38. Heller ikke fisjon av et aksjeselskap utløser skatteplikt, se skatteloven § 11-4. Det er dermed klart at oljeselskapets salg av aksjene i datterselskapet som eide eiendommen Tangen 7, i utgangspunktet var fritatt for skatt. Skal selskapet likevel skattlegges for den gevinsten som oppstod ved transaksjonen, må dette forankres i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

- (47) Staten aksepterer at aksjegevinsten ville ha vært skattefri dersom eiendomsselskapet i hele sin levetid hadde vært et "single purpose"-selskap med Tangen 7 som sin eneste eiendel. Kjernen i statens argumentasjon er imidlertid at oljeselskapet illojalt omgikk skattereglene når det – etter at salg av eiendommen var avtalt – besørget fisjon av eiendomsselskapet for deretter å selge aksjene i dette selskapet skattefritt.
- (48) Gjennomskjæringsnormen er behandlet i en rekke høyesterettsdommer, og ligger fast. Jeg finner det hensiktsmessig å gjengi oppsummeringen i den sist avsatte dom om temaet i Høyesterett, Rt. 2012 side 1888 (Dyvi), avsnitt 37:
- "Gjennomskjæringsregelen – som er utviklet i rettspraksis og teori – består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret er at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglernes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, se Rt. 2008 side 1537 – ConocoPhillips-dommen – avsnitt 41 med henvisninger til tidligere rettspraksis."**
- (49) Hvorvidt gjennomskjæring skal tillates må skje ut fra en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet, jf. avsnitt 38–39 i Dyvi-dommen med videre henvisninger til tidligere praksis. I vår sak er det fisjonen av eiendomsselskapet og det etterfølgende aksjesalget som er gjenstand for vurdering.
- (50) Det er et grunnvilkår for gjennomskjæring at det hovedsakelige motivet for transaksjonen var å spare skatt. Når det gjelder det nærmere innhold av dette, viser jeg til Dyvi-dommen med videre henvisninger til tidligere rettspraksis, se avsnitt 42.
- (51) Etter mitt syn er det ikke tvilsomt at skattebesparelse var den klart viktigste motivasjonsfaktoren for oljeselskapets valg av løsningen med fisjon og etterfølgende aksjesalg. Det er på det rene at oljeselskapet overveide skattespørsmålet før salget, og at dette var viktig ved valget av overføringsform. En korrigert skatteberegning fremlagt for Høyesterett viser at gevinsten ved salget var om lag 63 millioner kroner, og at selskapet sparte ca. 17,5 millioner kroner i skatt. Når en profesjonell næringslivsaktør oppnår en så betydelig skattebesparelse ved valg av transaksjonsform, er det en sterk presumpsjon for at det hovedsakelige formålet med disposisjonen var å spare skatt. Etter min mening foreligger det ikke andre omstendigheter som i vesentlig grad kan endre bildet. Jeg finner det ikke nødvendig å gå nærmere inn på dette, siden det – som jeg straks kommer til – etter mitt syn er klart at transaksjonen ikke stred mot skattereglernes formål, og at det derfor ikke er grunnlag for gjennomskjæring.
- (52) Ved totalvurderingen, som jeg nå går over til, må formålet med flere sentrale skatteregler trekkes inn.
- (53) Isolert sett er det naturligvis i strid med formålet med den alminnelige gevinstbeskatningsregelen dersom oljeselskapets gevinst ikke kommer til beskatning. Dette er imidlertid uten interesse fordi reglene i fritaksmodellen nettopp har til hensikt å unnta slike gevinster fra beskatning.

- (54) Etter fritaksmodellen unntas som nevnt selskapsaksjonærer fra beskatning av gevinst ved salg av aksjer. Den sentrale begrunnelse for å innføre denne ordningen var å forhindre at aksjeinntekter ble beskattet flere ganger, såkalt kjedebeskatning, se St.meld. nr. 29 (2003–2004) side 105 flg., Innst. S. nr. 232 (2003–2004) side 55, Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) side 52 flg. og Innst. O. nr. 10 (2004–2005) side 37. I stortingsmeldingen gis på side 108 en nærmere begrunnelse for innføring av fritaksmodellen som har interesse for vår sak:

**"Etter departementets syn bør det legges betydelig vekt på å unngå kjedebeskatning av inntekt i eierkjeder med flere norske selskaper. Kjedebeskatning er uheldig fordi det vil favorisere virksomhet som er organisert i flate selskapsstrukturer, fremfor konserner med mange ledd av selskaper. ... Videre medfører kjedebeskatning at kapital til en viss grad blir låst inne i etablerte strukturer, og forhindrer at kapitalen allokeres slik at det samlede overskuddet gjøres størst mulig.**

**Verdiskapingen i selskapssektoren beskattes når den materialiserer seg i form av opptjente inntekter for selskapene. Skattefritak for selskapers aksjeinntekter medfører at denne verdiskapingen kan overføres til selskapsaksjonærer uten ytterligere beskatning. Derved forhindres kjedebeskatning, samtidig som kapitalmobiliteten innenfor selskapssektoren bedres sammenlignet med dagens system. Med en fritaksmetode blir aksjeinntekter først beskattet når de tas ut av selskapssektoren, i form av utbytte eller aksjegevinst som tilfaller personlige norske aksjonærer."**

- (55) I Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) side 55 vises det til vurderingene i stortingsmeldingen.
- (56) Jeg har vanskelig for å se at resultatet av den aktuelle transaksjonen er i strid med formålet bak fritaksmodellen slik dette er beskrevet i forarbeidene. Verdiskapingen i eiendomsselskapet er på vanlig måte beskattet i den grad den har materialisert seg i form av opptjente inntekter i dette selskapet. Skattefritaket for gevinsten ved salg av aksjene medfører at verdiskapingen i eiendomsselskapet overføres til oljeselskapet uten ytterligere beskatning. Aksjeinntekten er ikke tatt ut av selskapssektoren, og kjedebeskatning er unngått i tråd med regelens formål.
- (57) Formålet med reglene om skattefritak ved fisjon av aksjeselskap er omtalt blant annet i Ot.prp. nr. 71 (1995–96) side 9 flg. Allerede før skattefritaket ved fisjon av aksjeselskaper ble lovfestet, ble det i praksis godtatt at overføring av eiendeler mellom skattesubjekter ved fusjon og fisjon kunne gjøres uten skattemessige konsekvenser. Dette bygget på en kontinuitetstankegang – eierinteressene, virksomheten og skatteposisjonene videreføres i nye former. På side 28 i proposisjonen heter det:

**"Begrunnelsen for at en omorganisering bør kunne gjennomføres med skattemessig kontinuitet, er å ivareta næringslivets behov for å organisere næringsvirksomhet på den til enhver tid mest hensiktsmessige måte ut fra bedriftsøkonomiske vurderinger. Dette er hovedbegrunnelsen for å skjermeslike transaksjoner fra beskatning."**

- (58) Det fremheves imidlertid at "[o]morganiseringer som i hovedsak er skattemessig motivert...", ikke bør komme inn under skattefritaket.
- (59) Disse forarbeidenes understrekning av betydningen av hensiktsmessig organisering av næringslivet, og ønsket om å komme skattemotiverte omorganiseringer til livs, må etter min mening leses i lys av den senere innførte fritaksmodellen. Blant annet som følge av fritaksmodellen overføres fast eiendom mellom næringslivsaktører ofte ved skattefritt salg av aksjer. Som jeg straks kommer tilbake til, er dette noe lovgiveren er vel klar over og må sies å ha akseptert.



- (60) På denne bakgrunn må det konstateres at det i vår sak, sett fra kjøperens side, var godt forretningsmessig begrunnet å overta aksjene i eiendomsselskapet fremfor å kjøpe eiendommen. Også ut fra andre forhold kan det ha vært gunstig for kjøperen å overta et allerede etablert aksjeselskap. Fisjon for å etablere et "rent" selskap var en hensiktsmessig måte å ordne dette. For selgeren var riktignok skattebesparelse det dominerende motiv. Men jeg har vanskelig for å se at dette skulle være tilstrekkelig til å konstatere at skattefritak i vår sak ville være i strid med formålet bak fritaksregelen for fisjon av aksjeselskap. Slik fritaksmodellen er utformet og begrunnet, er det etter mitt syn generelt ikke noe å innvende mot overføring av eiendom gjennom skattefritt salg av aksjene i et datterselskap hvis eneste eiendel er den faste eiendommen som ønskes solgt. Med dette som utgangspunkt har jeg vanskelig for å se at det skulle stille seg annerledes om denne situasjonen – som i vår sak – oppnås gjennom en fisjon.
- (61) Staten legger vesentlig vekt på den tidsmessige nærhet i transaksjonene – særlig at fisisjonsbeslutningen først ble tatt etter at salget var avtalt. Etter min oppfatning gir ikke tidsmomentet oljeselskapets handlemåte et illojalt preg. Jeg har allerede konstatert at det ikke kan reises innvendinger mot overdragelse av eiendom i form av skattefritt salg av aksjer i et "single purpose"- selskap, heller ikke om selskapet har fått denne egenskapen etter en fisjon. Det lar seg da vanskelig begrunne at en ellers akseptabel fremgangsmåte skal bli illojal og gjenstand for gjennomskjæring bare fordi fisjonen og salget skjer tilnærmet samtidig.
- (62) Mulige tiltak mot skattemotivert valg av transaksjonsform drøftes uførlig i forarbeidene til fritaksmodellen, se blant annet Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) side 75 flg. Det uttales i proposisjonen blant annet at det kan være grunnlag for gjennomskjæring hvor valget av transaksjonsform må anses som hovedsakelig skattemessig motivert og illojalt mot formålet med skattereglene. På den annen side understrekes at aktørene ikke har plikt til å innrette seg slik at de må betale mer skatt enn nødvendig. Det fremholdes blant annet at det er legitimt om et morselskap legger betydelige eiendeler i et datterselskap. Muligheten for å lovfeste en gjennomskjæringsregel for slike situasjoner som i vår sak – realisasjon av aksjer i selskaper som eier fast eiendom mv. – vurderes særskilt på side 77 i proposisjonen. Det nevnes her at blant annet ved salg av fast eiendom "... oppnås det i gevinsttilfellene ekstra store fordeler ved å selge aksjer i selskap som eier formuesobjektet, fremfor å selge selve formuesobjektet".
- (63) Forarbeidene etterlater altså ingen tvil om at lovgiveren er meget vel klar over mulighetene for skattemotiverte transaksjonsformer, herunder situasjoner som har klare felles trekk med vår sak. Det konkluderes imidlertid med at det ikke bør innføres en lovfestet gjennomskjæringsregel, se proposisjonen side 79 hvor det heter:

**"Departementet fremmer ingen konkrete forslag nå, men vil vurdere behovet løpende, blant annet under hensyntaken til erfaringene med fritaksmetoden."**

- (64) Det synes på det rene at næringslivet har innrettet seg etter fritaksmetoden slik at salg av fast eiendom i atskillig utstrekning skjer ved salg av aksjer. Det heter således i Meld. St. 11 (2010–2011) "Evaluering av skattereformen 2006" side 103:

**"Etter departementets syn er det grunn til å anta at fritaksmetoden påvirker hvordan virksomhet struktureres. Fritaksmetoden er trolig en medvirkende årsak til at eiendeler**

**med lav avskrivningssats, for eksempel fast eiendom, i mange tilfeller etableres i egne selskaper."**

- (65) I meldingen nevnes også at gjennomskjæringssynspunkter kan være "mer nærliggende" der selskapet omstruktureres i umiddelbar sammenheng med salget, og at transaksjonsformen "i enkelte slike tilfeller" kan "framstå som hovedsakelig skattemessig motivert og illojal mot målet med skattereglene". Departementet uttaler imidlertid avslutningsvis at det fortsatt ikke vil lovfeste omgåelsesregler, men kan "... ikke utelukke at tiltak vil bli vurdert senere".
- (66) I totalvurderingen av om gjennomskjæring skal foretas mener jeg det ikke kan ses bort fra at lovgiveren med åpne øyne har innført et regelverk som innbyr til nettopp den organisasjonsformen og fremgangsmåten som vår sak er et eksempel på. Samtidig har lovgiveren – etter utførlige vurderinger ved to anledninger – avstått fra å lovfeste regler som kunne begrense rekkevidden av skattefritaket dersom det var ønskelig. Ligningsmyndighetene, og domstolene, bør i en slik situasjon etter min oppfatning være varsomme med å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Jeg viser til det jeg tidligere har uttalt om hensynet til forutberegnelige regler på skatterettens område.
- (67) Jeg konkluderer etter dette med at det ikke er grunnlag for gjennomskjæring i vår sak.
- (68) Oljeselskapets anke fører etter dette frem.
- (69) ConocoPhillips Skandinavia AS har vunnet saken fullstendig og bør tilkjennes sakskostnader for alle instanser etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2.
- (70) Tingretten tilkjente oljeselskapet sakskostnader, men med et mindre beløp enn det selskapet krevde. Utmålingen er ikke angrepet.
- (71) For lagmannsretten krevde oljeselskapet 1 555 702 kroner og for Høyesterett har selskapet krevd 770 869 kroner. Oppgavene legges til grunn. I tillegg kommer ankegebyr for Høyesterett med 23 220 kroner. Sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett tilkjennes etter dette med i alt 2 349 791 kroner.
- (72) Jeg stemmer for denne

#### D O M :

1. Tingrettens dom stadfestes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett betaler staten ved Oljeskattekontoret 2 349 791 – tomillionertrehundreogførtinitusensjuhundreognittien – kroner til ConocoPhillips Skandinavia AS innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen.

- (73) Dommer **Normann:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (74) Dommer **Tønder:** Likeså.
- (75) Dommer **Bårdsen:** Likeså.
- (76) Dommer **Skoghøy:** Likeså.
- (77) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Tingrettens dom stadfestes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett betaler staten ved Oljeskattekontoret 2 349 791 – tomillionertrehundreogførtinitusensjuhundreognittien – kroner til ConocoPhillips Skandinavia AS innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen.

Riktig utskrift bekreftes: