



NORGES HØYESTERETT

Den 28. juni 2004 avsa Høyesterett dom i

HR-2004-01130-A, (sak nr. 2003/1377), sivil sak, anke,

Bergshav Shipping AS

(advokat Svein T. Sønning – til prøve)

mot

Staten v/Sentralskattekontoret for
storbedrifter

(advokat Morten Søvik)

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

- (1) Dommer **Mitsem**: Saken gjelder to spørsmål i forbindelse med den særskilte rederibeskatingsordningen slik reglene var i skatteåret 1997. Det første spørsmålet er hvorvidt fradragsbegrensningen i § 6-6 i selskapsskatteloven av 1991 gjelder for kommandittister som lignes etter rederibeskatingsreglene. Det andre spørsmålet er om det skal fastsettes inntektstillegg for høy egenkapitalandel og lave renteutgifter etter § 51 A-6 nr. 6 i skatteloven av 1911 bare hos det rederibeskattede aksjeselskapet, eller om det skal beregnes inntektstillegg også hos underliggende, deltagerlignede selskaper.
- (2) Bergshav Shipping AS krevde seg lignet etter reglene i skatteloven § 51 A for inntektsåret 1997. Shippingvirksomheten med tilhørende skatteposisjoner var overført til selskapet i samsvar med konsernforskriften av 13. mai 1991 nr. 336 og overgangsregel D til skatteloven § 51 A. Eiendelene besto av andeler i fire skipseiende kommandittselskaper og aksjer i tilhørende komplementarselskaper, samt aksjer i et såkalt NOKUS-selskap – norsk-kontrollert utenlandsk selskap hjemmehørende i lavskatteland.
- (3) I Bergshav Shipping AS's selvangivelse for 1997 ble det oppgitt en negativ finansinntekt etter fradrag for blant annet selskapets andel av finansunderskudd fra underliggende selskaper. Det var ikke tatt hensyn til fradragsrammen, og det var heller ikke beregnet noe inntektstillegg.
- (4) Sentralskattekontoret for storbedrifter, som er ligningskontor for selskaper som lignes etter rederibeskatingsordningen, la selvangivelsen til grunn for ligningen. Deretter varslet kontoret imidlertid en endring, basert på det syn at fradragsretten for finansunderskudd var begrenset av en fradragsramme, og at beregning av inntektstillegg

på grunn av lave rentekostnader skulle skje så vel hos aksjeselskapet som hos underliggende selskaper.

- (5) Ligningsnemnda fattet 2. mars 1999 vedtak i samsvar med varselet fra Sentralskattekontoret, med en mindre beløpsmessig justering. Dette medførte at selskapets skattepliktige finansinntekt ble økt fra kr. 0, som i selvangivelsen, til kr. 8.366.900. Etter klage fra Bergshav Shipping AS fastholdt overligningsnemnda i vedtak 7. juni 2000 ligningsnemndas vedtak.
- (6) Saken ble innbragt for Oslo byrett, nå Oslo tingrett, ved stevning av 5. november 2000. Tingretten, som var satt med to fagkyndige meddommere, avsa 18. april 2002 dom med slik domsslutning:

- ”1. Ligningen for Bergshav Shipping AS for 1997 oppheves.**
- 2. Ved ny ligning skal andeler av skattefrie inntekter fra skipsfarten i underliggende deltakerlignede selskaper tas med ved beregningen av fradragsrammen i selskapsskatteloven av 1991 § 6-6 nr. 2.**
- 3. Partene bærer sine egne saksomkostninger.”**

- (7) Tingretten var enig med staten i at fradragsrammen måtte få anvendelse, og i at inntektstillegget skulle beregnes både hos aksjeselskapet og hos de underliggende selskaper. Bergshav Shipping AS fikk imidlertid medhold i en subsidiær anførsel vedrørende beregningen av fradragsrammen etter selskapsskatteloven § 6-6 nr. 2.
- (8) Bergshav Shipping AS påanket dommen til Borgarting lagmannsrett. Staten motanket i spørsmålet om hvordan fradragsrammen skulle beregnes.
- (9) Borgarting lagmannsrett, som også var satt med to fagkyndige meddommere, avsa 8. september 2003 dom med slik domsslutning:

- ”1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.**
- 2. I saksomkostninger i hovedanken for lagmannsretten betaler Bergshav Shipping AS til Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 152.464,20 – etthundreogfemtitusenfirehundreogseksstifire 20/100 – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av lagmannsrettens dom med tillegg av rente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd, første punktum, f.t. 12 – tolv – prosent fra forfall til betaling skjer.**
- 3. Hver av partene dekker egne omkostninger for tingretten og i motanken for lagmannsretten.”**

- (10) Dommen ble avsagt med dissenser. Mindretallet, de to meddommerne, kom til at fradragsrammen ikke fikk anvendelse. Én av meddommerne mente også at Bergshav Shipping AS måtte gis medhold i at inntektstillegget skulle beregnes bare hos det rederibeskattede aksjeselskapet.
- (11) Bergshav Shipping AS har påanket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Ved Høyesteretts kjæremålsutvalgs kjennelse 7. januar 2004 ble anken henvist til Høyesterett for spørsmålet om fradragsbegrensningen i selskapsskatteloven § 6-6 får anvendelse og spørsmålet om inntektstillegget skal beregnes både hos skipsaksjeselskapet og

kommandittselskapene. Spørsmålet om hvordan fradragsrammen eventuelt skal beregnes ble nektet fremmet.

- (12) Bergshav Shipping AS har for Høyesterett gjort gjeldende en ny anførsel, knyttet til betydningen av kontoen for tilbakeholdt beskattet inntekt, KBI, jf. § 51 A-6 nr. 3 i skatteloven av 1911. For øvrig står saken i det alt vesentlige i samme stilling som for de foregående instanser.
- (13) *Ankende part, Bergshav Shipping AS*, anfører i det vesentlige:
- (14) Stortinget tvang igjennom rederibeskatningsordningen i strid med Regjeringens syn. Reglene ble til under tidspress og med knappe forarbeider. Reglens spesielle tilblivelseshistorie gjør at man ved fortolkningen også må legge vekt på Norges Rederiforbunds forslag, som finanskomiteens innstillinger bygget på, og på korrespondansen som utspant seg mellom finanskomiteen, finansministeren og forbundet. Videre følger det av legalitetsprinsippet at reglene ikke kan tolkes utvidende til skattyters ugunst, og det må legges vekt på hensynet til forutberegnelighet. I så henseende spiller det ingen rolle at rederibeskatningsordningen er gunstigere enn de ordinære skatteregler.
- (15) De spesielle reglene om rederibeskatning i skatteloven § 51 A-6 må oppfattes som uttømmende spesialbestemmelser. De går foran reglene om beskatning av kommandittister mv. i selskapsskatteloven kapittel 6. Det skal dermed ikke gjelde noen fradragsramme etter selskapsskatteloven § 6-6. Videre skal testen for minste gjeldsrentefradrag etter skatteloven § 51 A-6 nr. 6 foretas kun hos skattesubjektet, og ikke også hos underliggende, deltagerlignede selskaper.
- (16) På begge punkter er rettstilstanden i dag, etter lovvedtak 14. april 2000 nr. 30, i samsvar med Bergshav Shipping AS's syn. Det som skjedde i 2000 var kun en presisering av det som var gjeldende rett også i 1997. Kortvarig praksis ved Sentralskattekontoret for storbedrifter kan ikke tillegges vekt.
- (17) Reglene om fradragsramme i selskapsskatteloven § 6-6 er begrunnet med at man ikke skal kunne kreve fradrag for mer enn det man risikerer å tape på sitt engasjement i kommandittselskapet. Reglene er utformet med sikte på deltagere som er gjenstand for ordinær beskatning, og de passer ikke innenfor rederibeskatningsordningen, der alminnelig inntekt i utgangspunktet ikke er skattepliktig.
- (18) Den periodiseringsregel som fradragsbegrensningen representerer utenfor rederibeskatningsordningen, er innenfor ordningen erstattet av bestemmelsen om KBI, konto for tilbakeholdt beskattet inntekt, jf. § 51 A-6 nr. 3. Fra og med inntreden i rederibeskatningsordningen ivaretas skatteposisjonene således av KBI. Hvis fradragsrammen skulle gjelde, ville det ha vært naturlig at dette var kommentert i lovforarbeidene, også fordi behandlingen av finansunderskudd er særlig regulert for rederibeskattede selskaper, der de ikke kan fremføres mot senere inntekt, jf. § 51 A-6 nr. 2.
- (19) Staten legger til grunn at fradragsrammen gjelder, og at utbetalinger fra kommandittselskapet til en rederibeskattet deltaker reduserer fradragsrammen, mens skipsfartsinntektene ikke øker rammen. Dette vil innebære at fradragsrammen raskt vil bli negativ, slik at kommandittisten ikke lenger får fradrag for renter på

kommandittselskapets gjeld. Dermed vil ordningen med å finansiere skip gjennom kommandittselskap ikke være anvendelig. Dette kan ikke kan ha vært lovgivers intensjon med regelverket.

- (20) Etter skatteloven § 51 A-6 nr. 6 skal det fastsettes et minste gjeldsrentefradrag tilsvarende 30 % av selskapets totale balanseførte kapital, multiplisert med en normrente. Med "selskapets" siktes det til skattesubjektet, som er det rederibeskattede aksjeselskapet. Det skal ikke foretas en separat beregning hos underliggende selskaper. I så fall ville beskatningen også bli forskjellig avhengig av hvordan gjeld og gjeldsrenter er fordelt mellom selskapene. Skattesubjektet kan da få beregnet et inntektstillegg selv om gjeldsbelastningen og gjeldsrentene samlet sett er over grensen, slik tilfellet var i Bergshav Shipping AS. Det ville være i strid med regelens formål å skulle beregne inntektstillegg i et slikt tilfelle.
- (21) Paragraf 51 A-6 nr. 6 stiller ikke krav til en bestemt regnskapsmetode. Bergshav Shipping AS benyttet bruttometoden ved regnskapsavleggelsen. Dette er en anerkjent regnskapsmetode som innebærer at den forholdsmessige andel av alle postene i de underliggende selskaper føres direkte i regnskapet for Bergshav Shipping AS. Regnskapet ga dermed et korrekt grunnlag for egenkapitaltesten og for beregningen av et eventuelt inntektstillegg – gjennom en samordning av overdekning/underdekning i selskapene – til ett inntektstillegg for det rederibeskattede aksjeselskapet. Statens syn på beregningen av inntektstillegg innebærer at det var nødvendig å foreta hjelpeberegninger som det ikke var noe hjemmelsgrunnlag for, idet poster som var medtatt i beregningen hos underliggende selskaper måtte trekkes ut for å unngå at de ble tatt med to ganger.
- (22) Ankende part har nedlagt slik påstand:
- "1. Overligningsnemndas vedtak datert 07.06.2000 for inntektsåret 1997 oppheves og rett ligning anvises.**
 - 2. Ankende part tilkjennes fullt ut saksomkostninger for Høyesterett og dekning av saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett med tillegg av lovens forsinkelsesrente."**
- (23) *Ankemotparten, staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter*, anfører i det vesentlige:
- (24) Bortsett fra de særreglene som er gitt, får de alminnelige regler i skattelovgivningen anvendelse innenfor rederibeskatningsordningen. Dette gjelder ikke bare reglene i skatteloven av 1911, men også i selskapsskatteloven av 1991, herunder reglene i kapittel 6.
- (25) Etter skatteloven § 51 A-2 nr. 1 bokstav d kan rederibeskattede aksjeselskaper eie andeler i kommandittselskaper. Det fremgår av bestemmelsen at inntekten i kommandittselskapet skal fastsettes etter § 51 A-6. Dette skjer etter nettometoden, "som om" kommandittselskapet var et eget skattesubjekt, jf. selskapsskatteloven § 6-3. Hvorvidt regnskapet i rederiaksjeselskapet føres etter bruttometoden, nettometoden eller egenkapitalmetoden er i så henseende uten betydning.
- (26) Før lovendringen i 2000 var det heller ikke noe unntak fra reglene om fradragbegrensning i selskapsskatteloven § 6-6. Forarbeidene viser at det ble lagt til grunn at en lovendring var påkrevet for at fradragssrammen ikke skulle anvendes.

- (27) Formålet bak fradragsbegrensningen – at fradrag bør begrenses til det deltageren til enhver tid risikerer å tape på selskapsdeltagelsen – gjør seg gjeldende også innenfor rederibeskatningsordningen. At utbetalinger til kommandittisten fra et underliggende selskap reduserer fradragsrammen, er også i samsvar med formålet, idet slike utbetalinger reduserer deltagerens risiko. Riktignok kan fradragsbegrensningen ha særlige, negative effekter innenfor denne skatteordningen. Det er imidlertid en lovgiveroppgave å avveie disse effektene mot de hensyn som taler til fordel for fradragsrammen. Denne avveiningen førte til lovendringen i 2000, hvorefter det ikke lenger skal gjelde noen fradragsbegrensning for kommandittister innenfor ordningen.
- (28) Kontoen for tilbakeholdt beskattet inntekt, KBI, ivaretar ikke de hensyn som ligger bak fradragsrammen. Rammen begrenser hvor mye av underskuddet i kommandittselskapet som kommandittisten får fradrag for ved den løpende beskatning i kommandittistens eiertid. Denne periodiseringseffekten er den samme i og utenfor rederibeskatningsordningen. KBI har en annen funksjon, og får betydning først ved utdeling av utbytte eller uttreden av ordningen.
- (29) Det var også korrekt av overligningsnemnda å legge til grunn at det skal fastsettes inntektstillegg for høy egenkapitalisering både hos skipsaksjeselskapet og hos hvert av de underliggende kommandittselskaper.
- (30) Ved beregningen av finansinntekten i hvert enkelt selskap inngår også et eventuelt inntektstillegg etter § 51 A-6 nr. 6. Den omstendighet at bestemmelsen bruker ordet ”selskap”, ikke ”aksjeselskap”, er i seg selv en bekreftelse på at beregningen skal foretas også i underliggende kommandittselskaper.
- (31) Reelle hensyn tilsier at det skal foretas slike separate beregninger. Hvis beregningen skulle foretas bare i forhold til den totale balanseførte kapitalen i rederiaksjeselskapet, ville resultatet bli forskjellig avhengig av hvilken regnskapsmetode som er benyttet der. Man ville også kunne få kompliserte krav om økning av fradragsrammen knyttet til den andel av inntektstillegget som stammer fra kommandittselskapet.
- (32) At det skal foretas separate beregninger hos kommandittselskapene, er også lagt til grunn i forvaltningsuttalelser og i praksis forøvrig, herunder i et tidligere vedtak fra 1998 i overligningsnemnda. I forarbeidene til lovendringen i 2000, som innebar at beregningen bare foretas hos aksjeselskapet, er det også lagt til grunn at det, forut for lovendringen, skulle beregnes inntektstillegg også hos underliggende kommandittselskaper. Lovendringen nødvendiggjorde en detaljert og komplisert beregningsmetode for å unngå at valget av regnskapsmetode påvirker resultatet. Det er ikke mulig å fortolke dette inn i lovreglene slik de var i 1997.
- (33) Ankemotparten har nedlagt slik påstand:
- ”1. Lagmannsrettens dom pkt. 1 stadfestes.**
 - 2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett, med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 fra forfall til betaling skjer.”**

- (34) *Jeg er kommet til at anken ikke kan føre frem, og jeg kan i det vesentlige også slutte meg til lagmannsrettens flertallsbegrunnelse.*
- (35) Jeg finner det hensiktsmessig først å gi en oversikt over de relevante reglene i rederibeskatningsordningen og om beskatning av deltagere i kommandittselskap. For inntektsåret 1997 var disse reglene inntatt i henholdsvis § 51 A i skatteloven av 1911 og kapittel 6 i selskapsskatteloven av 1991. De er nå å finne i §§ 8-10 flg. og §§ 10-40 flg. i skatteloven av 1999.
- (36) Den særskilte rederibeskatningsordningen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 1996. I Ot.prp. nr. 36 (1995-96) foreslo Regjeringen å øke avskrivningssatsen for skip. Stortingsflertallet fant forslaget utilstrekkelig for å ivareta rederienes internasjonale konkurransesituasjon, og besluttet isteden å innføre et nytt skattesystem for rederiselskaper.
- (37) I lovvedtak 28. juni 1996 ble hovedprinsippene i ordningen fastsatt, ved et nytt åttende ledd i skatteloven § 51 og endel endringer i selskapsskatteloven av 1991. Stortinget ba Regjeringen legge frem forslag til utfyllende bestemmelser, og fastsatte samtidig de rammene og prinsippene som skulle legges til grunn for deres utforming. Dette vedtaket ble fulgt opp ved Ot.prp. nr. 11 (1996-97), men med noen avvik i forhold til Stortingets vedtak.
- (38) Ordningen ble deretter vedtatt ved lov 20. desember 1996 nr. 110, ved tilføyelse av § 51 A i skatteloven av 1911. Slik bestemmelsene ble vedtatt, avviker de på flere punkter fra finansdepartementets forslag.
- (39) Tilblivelseshistorien gjør at forarbeidene gir en til dels noe begrenset veiledning for fortolkningen av bestemmelsene. Jeg legger til at det på side 16 i Ot.prp. nr. 11 også pekes på at departementet hadde hatt knapp tid til rådighet, og derfor hadde måttet ”konsentrere seg om hovedspørsmålene”, og at det var ”sannsynlig at en i tiden framover må komme med forslag til å utfylle og å endre det nye systemet utover det som er foreslått i denne proposisjonen”. Dette kommer til uttrykk også på side 6 i finanskomiteens Innst. O. nr. 37 (1996-97), der det heter at systemet kunne være beheftet med utilsiktede skjevvinninger som kunne nødvendiggjøre en oppfølging med utfyllende bestemmelser og korrigeringer. Jeg kommer senere tilbake til de endringer som fant sted i 2000, som er av relevans for de spørsmålene vår sak gjelder.
- (40) Rederibeskatningsordningen bygger på en uttaksmodell. I hovedtrekk innebærer ordningen et fritak for løpende overskuddsbeskatning av skipsfartsinntekter, jf. § 51 A-6 nr. 1. Beskatning skjer ved utdeling av utbytte til aksjonærene, jf. § 51 A-6 nr. 4, og det skal også foretas et inntektsoppgjør ved uttreten av ordningen, jf. § 51 A-8. Men finansinntekter er undergitt løpende, årlig beskatning, og finansutgifter er fradragsberettigede, jf. § 51 A-6 nr. 2. I tillegg skal selskapet betale en relativt beskjeden tonnasjeskatt, jf. § 51 A-7.
- (41) Av § 51 A-1 fremgår at bestemmelsene gjelder for aksjeselskaper som er stiftet i henhold til norsk aksjelovgivning og krever seg lignet etter denne særskilte beskatningsordningen. Etter § 51 A-2 nr. 3 må selskapet i utgangspunktet eie skip eller flyttbar innretning til bruk i petroleumsvirksomhet. Fartøylene kan imidlertid, på visse vilkår, eies gjennom underliggende selskaper, som i Bergshav Shipping AS's tilfelle gjennom andeler i

kommandittselskaper. Etter § 51 A-2 nr. 1 bokstav d skal inntekten i underliggende kommandittselskaper ”fastsettes etter § 51 A-6”.

- (42) Kommandittselskaper er deltagerlignede selskaper, og skattesubjektet er således den enkelte deltager, jf. skatteloven § 20 annet ledd. Etter § 6-3 i selskapsskatteloven fastsettes deltagernes overskudd eller underskudd til en andel av selskapets resultat, som fastsettes ”etter reglene i skattelovgivningen som om selskapet var skattyter”. Inntektsberegningen foretas således i kommandittselskapet, og nettoresultatet fordeles til beskatning eller fradrag hos deltagerne etter deres eierandeler. Jeg legger til at denne såkalte nettometoden ble innført ved skattereformen 1992.
- (43) Av selskapsskatteloven § 6-6 fremgår at det gjelder en fradragsbegrensning: ”Kommandittister kan ved fastsettelsen av alminnelig inntekt bare kreve fradrag for underskudd i kommandittselskapet innenfor en fradragsramme”. Fradragsrammen beregnes etter § 6-6 nr. 2, med utgangspunkt i selskapets ”skattemessige verdier minus gjeld”, og fordeles på deltagerne etter deres eierandeler. Utgangspunktet er således hva kommandittistene skattemessig risikerer å tape på sin deltagelse i kommandittselskapet. Som påpekt av overligningsnemnda, vokste prinsippet om en fradragsbegrensning frem i praksis, før det ble lovfestet i selskapsskatteloven av 1991.
- (44) Det første spørsmålet i saken er om fradragsbegrensningen får anvendelse for en kommandittist som lignes etter rederibeskatningsordningen, som en begrensning i adgangen til å la finansunderskudd i kommandittselskapet komme til fradrag i øvrig finansoverskudd. Jeg nevner for ordens skyld at så langt finansunderskuddet i kommandittselskapet overstiger fradragsrammen, kan det skje en fremføring til fradrag i senere års finansinntekt i samme selskap, jf. § 6-6 nr. 4.
- (45) Overligningsnemnda har til dette spørsmålet bemerkt at ”§ 51 A-reglene [er] særregler som bygger på skattelovenes alminnelige regler så langt særreglene ikke sier noe annet” og at ”de nærmere bestemmelser om skatteplikt og periodisering [av finansielle inntekter] må hentes fra de alminnelige skattelover for øvrig”.
- (46) Jeg slutter meg til dette utgangspunktet, som for øvrig også fremgår av forarbeidene til rederibeskatningsordningen. I Ot.prp. nr. 11 (1996-97) heter det således på side 65 at ”[i]inntekter 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. Og i forbindelse med lovendringen i 2000, som jeg kommer tilbake til, ble det understreket at de generelle skatteregler, herunder fradragsbegrensningen, fikk anvendelse ved fastsettelsen av skattepliktig inntekt innenfor rederibeskatningsordningen, og at dette også var lagt til grunn i ligningspraksis, jf. Ot.prp. nr. 21 (1999-2000) side 21.
- (47) Det kan ikke være tvilsomt at det, også for kommandittister innenfor rederibeskatningsordningen, skal skje en deltagerligning etter nettometoden, i samsvar med selskapsskatteloven § 6-3. Jeg legger til at finansdepartementet i St.meld. nr. 48 (1989-90), side 135, ga uttrykk for at ”beskatning etter en slik nettometode for alle deltagerlignede selskaper må...etter departementets syn være en klar forutsetning for å beholde deltagerligning for deltakere i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper m.v.”, og dette fikk tilslutning av finanskomiteens flertall, jf. Innst. S. nr. 5 (1990-91)

side 52. Etter mitt syn må fradragsbegrensningen i § 6-6 også få anvendelse, som et grunnleggende prinsipp innenfor selskapsbeskatningen, så lenge det ikke er gjort noe unntak.

- (48) Som jeg tidligere har vært inne på, ble reglene endret ved lovendring 14. april 2000 nr. 30. Det følger nå av § 8-15 annet ledd i skatteloven av 1999 at fradragsbegrensning etter § 10-43 i samme lov ikke skal anvendes innenfor ordningen.
- (49) Endringen var et resultat av en avveining av motstående hensyn. I Ot.prp. nr. 21 (1999-2000) ble det på side 22 understreket at det kreves tungtveiende grunner for å bryte med de alminnelige prinsipper som ligger til grunn for selskapsbeskatningen, ved å innføre en særregel i forhold til det som ellers gjelder for kommandittister. Det ble imidlertid samtidig vist til at særlige hensyn kunne tale for at det ikke burde gjelde en fradragsbegrensning innenfor ordningen. Blant annet ble det pekt på at når overskudd i kommandittselskapet utbetales til kommandittisten, vil dette redusere fradragsrammen. Dermed kunne kommandittisten komme i den situasjon at han ikke lenger får fradrag for finansunderskudd, og departementet fant det uheldig at skattesystemet ville innvirke på valg av finansieringsform. I tråd med dette har Bergshav Shipping AS vist til at ordningen med å finansiere skip gjennom kommandittselskaper ikke lenger ville være anvendelig.
- (50) Departementet viste i proposisjonen også til at det samtidig ble foreslått en regel som ville innstramme fradragsretten for gjeldsrenter, slik at en fradragsramme ville få mindre skattemessig betydning i praksis. Det var dermed ikke samme behov for å videreføre en relativt komplisert ordning.
- (51) Jeg legger til at fradragsbegrensningen har en periodiseringseffekt så vel innenfor som utenfor rederibeskatningsordningen ved den løpende beskatningen av finansinntekter. Jeg er enig med staten i at kontoen for tilbakeholdt beskattet inntekt, KBI, ikke erstatter denne begrensningen, slik Bergshav Shipping AS har anført.
- (52) Det vil være en lovgiveroppgave å avveie behovet for en fradragsramme innenfor den særlige rederibeskatningsordningen. Som tidligere nevnt, medførte denne vurderingen at fradragsbegrensningen bortfalt for rederibeskattede kommandittister. I proposisjonen ble dette omtalt som en endring av reglene, hva det etter mitt syn også var.
- (53) Jeg konkluderer etter dette med at Bergshav Shipping AS ikke kan gis medhold i at fradragsbegrensningen ikke får anvendelse for inntekståret 1997.
- (54) Det andre spørsmålet i saken gjelder regelen i skatteloven § 51 A-6 nr. 6. Etter denne bestemmelsen skal det "fastsettes et minste gjeldsrentefradrag tilsvarende 30 pst. av selskapets totale balanseførte kapital multiplisert med en normrente". Hvis renteutgiftene er lavere, "anses differansen som skattepliktig inntekt etter nr. 2 første punktum".
- (55) Bakgrunnen for regelen er at mens renteutgifter kommer til fradrag i alle inntekter for skattesubjekter utenfor rederibeskatningsordningen, vil de innenfor ordningen bare komme til fradrag så langt de kan avregnes mot skattepliktige finansinntekter, og de kan heller ikke fremføres til fradrag i senere år, jf. skatteloven § 51 A-6 nr. 2. Regelen om minste gjeldsrentefradrag skal motvirke tilpasninger ved at et skattesubjekt med alminnelig skatteplikt tilordnes gjeldsrentefradrag som reelt sett burde ha vært tilordnet det rederibeskattede selskapet.

- (56) Det omtvistede spørsmålet i saken er om inntektstillegget skal fastsettes bare hos skipsaksjeselskapet, eller om det skal fastsettes både der og hos de underliggende kommandittselskaper.
- (57) Som tidligere nevnt, skal deltagerens skattepliktige inntekt i kommandittselskaper fastsettes etter nettometoden, ”som om selskapet var skattyter”, jf. selskapsskatteloven § 6-3. Videre følger det av skatteloven § 51 A-2 nr. 1 bokstav d at inntekten i deltagerlignende selskaper ”fastsettes etter § 51 A-6”. Et inntektstillegg for høy egenkapitalisering etter § 51 A-6 nr. 6 vil således være et element i selskapets finansresultat, jf. henvisningen i tredje punktum til § 51 A-6 nr. 2 første punktum.
- (58) Når reglene i skatteloven og selskapsskatteloven sees i sammenheng, må det, etter mitt syn, foretas en beregning av inntektstillegg hos hvert kommandittselskap, basert på dette selskapets balanseførte kapital og faktiske renteutgifter. At ”selskapet”, slik ordet brukes i § 51 A-6 nr. 6, også sikter til et deltagerlignet selskap, understøttes av forarbeidene. I Ot.prp. nr. 11 (1996-97) side 21 heter det således at inntektsberegningen ”i deltagerlignet selskap må skje på samme måte som for aksjeselskaper som omfattes av særreglene”.
- (59) Også på dette punktet ble det foretatt en lovendring 14. april 2000, jf. § 8-15 syvende ledd i skatteloven av 1999. I forarbeidene, Ot.prp. nr. 21 (1999-2000) side 9-10, heter det blant annet at ”[mye kan] tale for at det er *skattsubjektet* som faktisk bør oppfylle kravet om tilstrekkelig gjeldsgrad, særlig ettersom det er skattesubjektet som blir lignet for inntektstillegget”. Videre pekes det på at en beregning på begge nivåer ”kan medføre at valg av finansiering av det underliggende selskapet blir motivert av hensynet til å spare skatt i stedet for hensynet til en forretningsmessig fornuftig finansiering”.
- (60) Etter lovendringen skal det ikke foretas en separat beregning av inntektstillegget hos underliggende deltagerlignede selskaper. Ved beregningen av minste gjeldsfradrag i skipsaksjeselskapet skal det tas hensyn til verdiene i underliggende selskaper, i utgangspunktet etter en bruttometode. Når beregningen bare skal skje hos rederiaksjeselskapet, var det også nødvendig med særskilte regler om beregningsmåten for det tilfellet at selskapet hadde regnskapsført andelene i de deltagerlignede selskaper etter nettometoden eller kostprismetoden. Jeg viser til § 8-15 syvende ledd, fjerde og femte punktum, og til punkt 1.5.4 på side 12 i proposisjonen.
- (61) I sitt vedtak har overligningsnemnda pekt på at hvis inntektstillegget bare skal beregnes hos rederiaksjeselskapet, etter dette selskapets totale balanseførte kapital, vil ulike, anerkjente regnskapsmetoder gi svært forskjellige resultater. Hvis beregningen derimot foretas på begge nivåer, vil beregningen gi tilnærmet samme resultat, uavhengig av regnskapsmetode, når aktiva og rentekostnader fra det deltagerlignede selskapet holdes utenfor ved beregningen hos rederiaksjeselskapet.
- (62) Overligningsnemnda la vekt på at man ikke burde legge til grunn en tolkning av reglene, slik de var i 1997, som innebærer at resultatet kan variere betydelig, avhengig av regnskapsmetode. Jeg er enig i det. I denne forbindelse viser jeg også til at det var påkrevet med særskilte regler om beregningsmåten ved lovendringen i 2000. Jeg er enig med staten i at disse beregningsreglene vanskelig kan innfortolkes i loven, slik den var før lovendringen.

- (63) Etter dette kan anken heller ikke føre frem for dette spørsmålet.
- (64) Jeg legger til at jeg ikke kan se at legalitetsprinsippet og kravet om forutberegnelighet – som den ankende part har påberopt – taler mot det resultatet jeg har kommet til. Etter mitt syn har dette resultatet sterk støtte i lovens ordlyd og sammenhengen mellom skatteloven § 51 A og de generelle bestemmelser i selskapsskatteloven kapittel 6.
- (65) Etter dette mener jeg at lagmannsrettens dom må stadfestes, inklusive omkostningsavgjørelsen, som jeg er enig i.
- (66) Etter tvistemålsloven § 180 første ledd bør ankende part betale saksomkostninger for Høyesterett. I samsvar med prosessfullmektigens omkostningsoppgave kan omkostningene fastsettes til kr. 385.888, inklusive merverdiavgift.
- (67) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler Bergshav Shipping AS til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 385.888 – trehundreogåttifemtusenåttehundreogåttiåtte – kroner innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse, med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.

- (68) Dommer **Bruzelius:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (69) Dommer **Lund:** Likeså.
- (70) Dommer **Flock:** Likeså.
- (71) Dommer **Dølva:** Likeså.

(72) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler Bergshav Shipping AS til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 385.888 – trehundreogåttifemtusenåttehundreogåttiåtte – kroner innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse, med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.