



NORGES HØYESTERETT

Den 8. september 2004 avsa Høyesterett dom i

HR-2004-01486-A, (sak nr. 2003/1592), sivil sak, anke,

Staten v/Sentralskattekontoret for
storbedrifter

(advokat Einar Harboe)

mot

Aker Maritime ASA

(advokat Anders V. Heieren – til prøve)

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

- (1) Dommer **Oftedal Broch**: Saken gjelder gevinstbeskatning av aksjer som ble overført innen et konsern. Den reiser spørsmål om skatterettslig gjennomskjæring og – subsidiært – om et selskap kan kreve endring av konsernbidrag som følge av at det har fått økt inntekten under ligningsbehandlingen.
- (2) Saken har sin bakgrunn i at Aker RGI ASA og Aker Maritime ASA i mars 1998 vedtok å samordne sine skipsbyggingsinteresser, som var betydelige. De to selskapene sendte 30. mars 1998 ut en pressemelding, der det het:

”Aker Yards etableres

Styrene i Aker RGI og Aker Maritime har besluttet å etablere skipsverftskonsernet Aker Yards – som vil bestå av de to selskapenes skipsverftsengasjementer. Selskapet vil bli eid med 51 % av Aker RGI og 49 % av Aker Maritime. Det tas sikte på å børsnotere Aker Yards. Selskapet får hovedkontor i Oslo.

Målet er å utvikle Aker Yards til et ledende internasjonalt skipsbyggingskonsern med kompetanse også for leveranser til offshore-industrien. Gjennom en samordning av virksomheten regner verftsgruppen med å kunne oppnå betydelige stordriftsfordeler. Konsernet får totalt rundt 4000 ansatte, og en årlig omsetning på om lag seks milliarder kroner. Verftene i Aker Yards har for tiden bestillinger på til sammen 45 skip til en samlet verdi av rundt 14 milliarder kroner (brutto ordresreserve).”

- (3) Denne saken gjelder overføringen av aksjene i ett av de berørte verftene, Aker Finnyards OY – heretter også referert til som de finske aksjene – fra Aker Maritime til Aker Yards.

- (4) Aker Maritime kjøpte 60 % av aksjene i det finske skipsverftet Aker Finnyards OY i oktober 1997 og hadde opsjon på å kjøpe de resterende 40 %. Kjøpesummen var samlet på ca. 129,5 millioner kroner.
- (5) Under forhandlingene med Aker RGI om etableringen av Aker Yards forpliktet Aker Maritime seg til å overføre 100 % av de finske aksjene til Aker Yards. En verdivurdering foretatt i mars 1998 for å fastsette bytteforholdet for verdiene som skulle inngå i Aker Yards, verdsatte Aker Finnyards OY til 314 millioner kroner. For å oppnå den 49 % eierandel i Aker Yards som var avtalt, måtte Aker Maritime i tillegg til overføringen av de finske aksjene yte et kontantbidrag på 104 millioner kroner.
- (6) I styremøte 23. mars 1998 vedtok Aker Maritime å godkjenne verdivurderingene som grunnlag for fusjonen. Om gjennomføringen heter det i styrereferatet:
- ”Flere metoder for etablering vurderes bl.a. i forhold til skatt. Den metode som er mest hensiktsmessig for partene vil bli valgt under hensyntagen til at dette ikke må påvirke bytteforholdet negativt eller øke den kapital Aker Maritime må skyte inn i Aker Yards for å oppnå 49 % eierskap.”**
- (7) Det fremgår av dette at skatt var et viktig spørsmål. Ut fra den foretatte verdivurderingen var Aker Maritimes gevinst på aksjene om lag 184,5 millioner kroner. Overføringen av aksjene i Aker Finnyards OY skjedde i to etapper. Første etappe ble foretatt ved at Aker Maritime 7. september 1998 opprettet et heleid datterselskap, Aker Finnyards Holding AS. Samme dag fikk datterselskapet overført de 60 % av aksjene i Aker Finnyards OY som Aker Maritime på dette tidspunkt eide. Dessuten overførte Aker Maritime et kontantbeløp på 125,6 millioner kroner. Beløpet tilsvarte kjøpesummen for de resterende 40 % av aksjene som Aker Maritime hadde opsjon på å kjøpe, basert på den foretatte verdiansettelsen av Aker Finnyards OY til 314 millioner kroner. Opsjonen ble gjort gjeldende 5. oktober, og aksjene ble videresolgt til Aker Finnyards Holding samme dag.
- (8) Den 7. september 1998 ble det også inngått fusjonsavtale mellom Aker Finnyards Holding og Aker Yards. Fusjonen medførte at Aker Yards overtok alle aktiva og passiva i Aker Finnyards Holding. Den ble meldt til Foretaksregisteret samme dag. Etter at fristen for kreditorvarsel, jf. daværende aksjelov 4. juni 1976 nr. 59 § 14-6, var utløpt, ble fusjonen iverksatt og meldt til Foretaksregisteret 30. desember, samtidig som Aker Finnyards Holding ble strøket i registeret. Med dette var annen etappe i aksjeoverføringen til Aker Yards gjennomført.
- (9) I selvangivelsen for 1998 var Aker Maritimes standpunkt at det ikke oppsto skatteplikt for gevinsten på aksjene ved de foretatte transaksjonene. Overføringen til Aker Finnyards Holding var skattefri etter den såkalte konsernforskriften 13. mai 1991 nr. 336 om overføringer innen et skattekonsern, gitt i medhold av omdanningsloven 9. juni 1961 nr. 16, mens fusjonen mellom Aker Finnyards Holding og Aker Yards var skattefri etter de alminnelige skattereglene om fusjon, jf. selskapsskatteloven 20. juli 1991 nr. 65 § 8-2.
- (10) Aker Maritime redegjorde nærmere for overføringene i et vedlegg til selvangivelsen for 1998:

”Overføring av aksjer i Aker Finnyards Oy fra Aker Maritime ASA til Aker Finnyards Holding AS i samsvar med forskrift av 13.05.91 nr. 336 om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper m.v.

Som ledd i etableringen av skipsbyggingskonsernet Aker Yards ble Aker Maritimes aksjer i det finske selskapet Aker Finnyards Oy overdratt til det 100 % eide datterselskapet Aker Finnyards Holding AS. Aker Finnyards Holding AS fusjonerte i desember 1998 med Aker Yards AS.

Overdragelsen ble foretatt i to trinn:

- 60 % av aksjene ble overdratt 7. september 1998 i forbindelse med stiftelse av Aker Finnyards Holding AS for kr 188.400.000 mot tilsvarende kapitalforhøyelse i selskapet
- 40 % av aksjene ble overdratt 5. oktober 1998 for kr 125.600.000 mot kontant oppgjør

Samlet salgssum var kr 314.000.000. Beløpet tilsvarer anslått virkelig verdi på overføringstidspunktet basert på verdivurderinger foretatt med støtte fra eksterne rådgivere.

Ligningsmessig verdi (anskaffelseskost for Aker Maritime ASA) for aksjene i Aker Finnyards Oy var kr 129.468.951. Denne verdien videreføres i det overtakende selskap.”

(11) Ligningsnemnda delte ikke selskapets syn, og etter varsel 10. februar 2000 om endringsligning traff ligningsnemnda vedtak 21. mars 2000 om at gevinsten på aksjene skulle regnes som skattepliktig inntekt i 1998. Overligningsnemnda fastholdt 2. januar 2001 under dissens ligningsnemndas vedtak.

(12) Aker Maritime reiste sak ved Oslo tingrett om gyldigheten av overligningsnemndas vedtak. Tingretten avsa dom 4. mars 2002 med slik domsslutning:

- ”1. Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakens omkostninger med kr. 344.512,- med tillegg av lovens til enhver tid gjeldende forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.”

(13) Aker Maritime anket til Borgarting lagmannsrett, som ble satt med to fagkyndige meddommere. Lagmannsretten avsa dom 20. oktober 2003 med slik domsslutning:

- ”1. Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter sitt vedtak i endringssak nr. 1998-037 for inntektsåret 1998 oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at overføringen av aksjer i Aker Finnyards Oy fra Aker Maritime ASA til Aker Finnyards Holding AS er skattefri i samsvar med bestemmelsene i forskrift 13. mai 1991 nr. 336.
2. I saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten betaler staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter til Aker Maritime ASA 625.000 – sekshundreogtjuefemtusen – kroner innen to uker fra forkynnelsen av denne dommen med tillegg av renter etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum, for tiden 12 – tolv – prosent årlig rente, fra forfall til betaling skjer.
3. Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter dekker utgiftene til fagkyndige meddommere etter regning fra lagmannsretten.”

- (14) Dommen ble avsagt under dissens, idet to lagdommere mente det var grunnlag for gjennomskjæring.
- (15) Under rettssaken påsto Aker Maritime subsidiært – dersom ligningen ble opprettholdt – at selskapet skulle gis adgang til å avgi konsernbidrag med det beløp som ville utbalansere den skatteplikt som nå var oppstått. Dette kravet var også blitt fremsatt for overligningsnemnda. Flertallet i overligningsnemnda tok ikke kravet til følge. Tingretten kom til samme resultat. I lagmannsretten ville mindretallet – som mente at det var grunnlag for skatterettslig gjennomskjæring – gi selskapet adgang til å foreta slikt konsernbidrag. Lagmannsrettens flertall sa seg enig i dette standpunktet, selv om spørsmålet ikke oppsto under flertallets syn på hovedspørsmålet.
- (16) Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har påanket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen. Saken står i samme stilling for Høyesterett som for de tidligere retter. Finansdepartementet har fremlagt en redegjørelse 23. april 2004 om praksis i henhold til omdanningsloven 9. juni 1961 nr. 16.
- (17) *Den ankende part, staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter*, har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (18) Regelen om at visse skattemotiverte disposisjoner kan bli gjenstand for gjennomskjæring får anvendelse i denne saken. At overføringen av aksjene fra Aker Maritime til Aker Yards fant sted i to trinn via Aker Maritimes datterselskap Aker Finnyards Holding, hadde som eneste formål å unngå gevinstbeskatning. De to transaksjonene var ledd i en samlet plan allerede fra begynnelsen. Da samordningen av skipsverftsinteressene i Aker RGI og Aker Maritime ble besluttet 23. mars 1998, uttalte styret i Aker Maritime at overføringsmetoden måtte vurderes nettopp i forhold til skatt. Beslutningen om å fusjonere Aker Finnyards Holding med Aker Yards ble truffet samme dag som Aker Finnyards Holding ble stiftet og aksjene overført. At fusjonen først trådte i kraft tre måneder senere, var en følge av kreditorfristen for å melde innvendinger mot fusjonen. Aker Finnyards Holding hadde ingen kreditorer og heller ingen forretningsmessig aktivitet. Holdingselskapet var en parkeringsplass for aksjene, et midlertidig verktøy med sikte på å oppnå skattemessige virkninger i strid med de alminnelige regler.
- (19) Selv om overføringen av de finske aksjene til datterselskapet Aker Finnyards Holding – isolert sett – var skattefri etter konsernforskriften og heller ikke fusjonen mellom Aker Finnyards Holding og Aker Yards utløste skatteplikt, fører den ulovfestete gjennomskjæringsregel til at realiteten i de to transaksjonene – sett i sammenheng – må legges til grunn. Overføringen av aksjene til Aker Yards – et selskap utenfor skattekonsernet Aker Maritime – utløser da skatteplikt, slik overligningsnemnda er kommet til. Den valgte fremgangsmåten er illojal i forhold til konsernforskriftens formål, som er å frita transaksjoner innen et skattekonsern fra beskatning.
- (20) Aker Maritime kunne ha søkt Finansdepartementet om skattelempe etter omdanningsloven avsnitt II. Dette ville sannsynligvis blitt innrømmet, men på andre og mindre gunstige skattemessige vilkår. Aker Maritimes skatteforhold må dessuten bestemmes ut fra de faktiske transaksjonene som selskapet har foretatt.
- (21) Staten hevder at Aker Maritime ikke har krav på å endre selvangivelsen under ligningsbehandlingen ved å avgi konsernbidrag. Overligningsnemnda har vurdert

spørsmålet, og har nektet endring av selvangivelsen. Nemndas flertall fant at selskapets tilpasning ikke innebar en lojal etterlevelse av regelverket. Avgjørelsen hører under ligningsmyndighetenes skjønn, og er ikke kvalifisert urimelig. Den er tvert imot i samsvar med de retningslinjer som Finansdepartementet har gitt om dette spørsmålet.

(22) Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har nedlagt slik påstand:

- ”1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frikjennes.
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakens omkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett, med tillegg av renter etter forsinkelsesrenteloven § 3, første ledd første punktum, fra forfall til betaling skjer.”

(23) Ankemotparten, Aker Maritime ASA, har i det vesentlige gjort gjeldende:

(24) Begge ledd i overføringen av de finske aksjene ble gjennomført etter de krav den dagjeldende skattelovgivningen stilte. En underkjennelse av disse transaksjonene rokker ved den forutberegnelighet som skattytere har krav på.

(25) Overføringen var ledd i omstruktureringen av skipsverftsaktivitetene innen Aker RGI og Aker Maritime, som aksjerettslig var to selskaper i samme konsern, idet Aker RGI eide 63 % av aksjene i Aker Maritime. Overføringen av aksjene medførte ikke realisering av noen salgsgevinst. Forretningsmessig var det viktig å hindre at omstruktureringen likevel skulle føre til skattebelastning. Før 1996 hadde konsernforskriften en viss bindingstid, som innebar at eiendeler ikke kunne flyttes ut av skattekonsernet. Bindingstiden ble opphevet i 1996. Det medførte at Aker Finnyards Holding kunne fusjoneres med Aker Yards uten noen ventetid. En transaksjon i tråd med dette, kan ikke være illojal. Da bindingstiden ble gjeninnført i 1998, ble det etter påtrykk i Stortinget uttrykkelig bestemt at endringen ikke skulle få virkning for transaksjoner gjennomført i 1998.

(26) Den skattefrihet som ble oppnådd ved aksjenes overføringer via Aker Finnyards Holding, kunne vært oppnådd gjennom søknad om skattelempe etter omdanningsloven avsnitt II, om enn sannsynligvis på litt dårligere vilkår mht. ligningsverdien av de aksjene i Aker Yards som Aker Maritime mottok ved fusjonen. Det fremgår av Finansdepartementets uttalelse i saken at en slik søknad sannsynligvis ville blitt innvilget. Dermed kan ikke den valgte fremgangsmåte ses som illojal. Tidsmessig ville søknad om skattelempe vært mer usikker på grunn av ofte lang saksbehandlingstid i departementet. Derfor var skattelempe mindre hensiktsmessig. En eventuell redusert skattemessig verdi av Aker Yards aksjene var uten betydning for Aker Maritime. Videre salg av aksjene var uaktuelt.

(27) Endelig fremheves at de to fusjonerte selskapene i meget stor grad hadde samme eier, Aker RGI, og at det ikke dreide seg om å selge de finske aksjene ut av konsernet.

(28) Subsidiært hevder Aker Maritime at dersom ligningen blir opprettholdt, må selskapet ha krav på å få yte konsernbidrag med et beløp som tilsvarer den inntekt som kommer til beskatning. Skattekonsernet Aker Maritime hadde et underskudd i inntektsåret 1998.

(29) En inntektsøkning for Aker Maritime uten adgang til å justere konsernbidraget ville medføre et brudd på prinsippet om at det innen et skattekonsern er nettoinntekten som skal beskattes. Det innebærer også en hard økonomisk sanksjon, som ikke er lovfestet.

Skattelovgivningens økonomiske sanksjon er tilleggsskatt, jf. ligningsloven kap. 10. Det kan ikke aksepteres at ligningsmyndighetene tiltar seg en ytterligere økonomisk sanksjon uten lovhjemmel. I saken er det ikke ilagt tilleggsskatt, noe det heller ikke er hjemmel for. Aker Maritime har hverken holdt tilbake opplysninger eller kommet med uriktige opplysninger. Det er derfor under ingen omstendighet grunnlag for å hevde at selskapet har opptrådt illojalt overfor ligningsmyndighetene.

(30) Aker Maritime har nedlagt slik påstand:

”1. Prinsipalt:

Punkt 1 i Borgarting lagmannsretts dom av 20 oktober 2003 i ankesak nr 02-01528 A/01 stadfestes.

Subsidiært:

Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret sitt vedtak om ikke å tillate endring i konsernbidrag i endringssak nr. 1998-037 for inntektsåret 1998 oppheves.

2. I begge tilfeller:

Den innankede part tilkjennes saksomkostninger for tingretten med tillegg av avsavnsrente, for lagmannsretten og for Høyesterett. Ved forsinket betaling skal det svares rente i samsvar med forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.”

(31) *Mitt syn på saken:*

(32) Jeg er kommet til at statens anke må tas til følge for så vidt gjelder spørsmålet om skatterettslig gjennomskjæring, men finner – i likhet med den samlede lagmannsrett – at Aker Maritime må gis medhold i den subsidiære påstand vedrørende konsernbidrag.

(33) Spørsmålet i saken er om gevinsten på ca. 184,5 millioner kroner som fremkom da aksjene i Aker Finnyards OY ble overdratt til Aker Yards, skal undergis beskatning etter selskapsskatteloven § 5-2 nr. 1 som realisasjon av aksjer, eller om overdragelsen er skattefri etter konsernforskriften av 13. mai 1991 nr. 336, gitt i medhold av omdanningsloven 9. juni 1961 nr. 16. Disse bestemmelsene er i dag inntatt i skatteloven av 1999 §§ 10-31 og 11-21, jf. også forskrift 19. november 1999 § 11-21.

(34) Det er ikke omtvistet at det skjedde en realisasjon både av de 60 % av aksjene i Aker Finnyards OY som ble brukt som tingsinnskudd ved stiftelsen av Aker Finnyards Holding, og av de resterende 40 %, som senere ble solgt til Aker Finnyards Holding. Aker Maritime hevder at begge disse disposisjonene var skattefrie etter konsernforskriften fra 1991.

(35) Det er videre ikke omtvistet at overføringen av de finske aksjene fra Aker Finnyards Holding til Aker Yards – isolert betraktet – var skattefri fordi de to selskapene fusjonerte, jf. selskapsskatteloven § 8-2.

(36) Sakens hovedspørsmål er om de to overdragelsene skal ses hver for seg, eller om de må ses i sammenheng.

(37) Jeg vil først se nærmere på konsernforskriften.

- (38) Forskriften er gitt i medhold av omdannelsesloven 9. juni 1961 nr. 16. Loven fikk et nytt innhold ved lovendring 15. juni 1990 nr. 21. Avsnitt I § 2 første ledd lyder:

”Departementet kan samtykke i at næringsaktiva overføres fra et aksjeselskap til et annet uten at overføringen utløser beskatning og slik at skatteposisjoner knyttet til vedkommende aktiva følger disse, forutsatt at selskapene tilhører samme konsern og forutsatt at morselskapet på transaksjonstidspunktet eier mer enn 90 pst. av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av de stemmer som kan avgis på generalforsamlingen. Det kan settes vilkår for samtykke etter denne bestemmelse. Departementet kan også i forskrift fastsette bestemmelser om skattefrie overføringer som nevnt foran.”

- (39) Det er kravet til en eierandel på 90 % som atskiller skattekonsernet fra det aksjerettslige konsernet etter aksjeloven av 1976 § 1-2, der hovedregelen var krav til kontroll av et flertall av stemmene, jf. nå tilsvarende bestemmelser i aksjelovene av 1997, begge § 1-3.
- (40) For sammenhengens skyld nevner jeg at Kongen etter individuell søknad kan samtykke i at blant annet gevinst ved avhendelse av aksjer skal være skattefrie eller skattlegges lavere ”når avhendelsen er ledd i en omorganisering eller omlegging av næringsvirksomhet med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv”. Bestemmelse om dette er inntatt i lovens avsnitt II. Det er dette samtykket som betegnes som skattelempe. I St.meld. nr. 16 (1997–98) om Finansdepartementets praksis i saker etter omdanningsloven opplyses det at det regelmessig gis lempning for transaksjoner mellom norske foretak med hovedsakelig samme bakenforliggende eierinteresser. Det foreligger således et dobbeltsporet system for skattefritak ved omorganiseringer innen konsernforhold.
- (41) Konsernforskriften gir en ubetinget rett til skattefritak ved overføring av eiendeler innenfor et skattekonsern. Denne retten er knyttet til vilkår, som har vært endret noen ganger. I den første forskriften fra 1991 bestemte § 6 at vederlaget ved en konsernintern overføring ikke kunne overstige det solgte objektets ligningsmessige verdi. Det var videre en bindingstid for konserntilknytningen til utgangen av det etterfølgende år. I § 5 het det at det mottakende selskapet trådte inn i det overdragende selskaps skattemessige forpliktelser som måtte være knyttet til det overførte. Bestemmelsen gjennomførte såkalt skattemessig kontinuitet.
- (42) I 1996 ble vilkårene endret. Bindingstiden bortfalt, og vederlaget skulle nå tilsvare objektets virkelige verdi. Prinsippet om skattemessig kontinuitet i § 5 ble opprettholdt.
- (43) Det viste seg at endringene hadde uheldige virkninger, og forskriften ble på ny endret 30. desember 1998. Opprinnelig fastsatte departementet at endringene skulle gis virkning også for inntektsåret 1998, men etter press i Stortinget, ble det bestemt at endringen ikke skulle gjelde ”for transaksjoner der både konsernoverføringen og opphør av konserntilknytningen finner sted i 1998”. Det er altså forskriften slik den lød i 1996, som får anvendelse i vår sak.
- (44) Ser vi etter dette på overføringen av de finske aksjene i forhold til konsernforskriften, er det uten videre klart at overdragelsen til Aker Finnyards Holding oppfylte forskriftens krav om at overføring skulle skje til markedsverdi. Videre gjaldt det etter forskriften ingen bindingstid for konsernforbindelsen mellom Aker Maritime og Aker Finnyards Holding. Endelig ble den opprinnelige – lave – inngangsverdien på de finske

verftsaksjene basert på Aker Maritimes kjøpesum, fortsatt hvilende på aksjene, jf. forskriften § 3.

- (45) Det neste skrittet, overføringen av de finske aksjene fra Aker Finnyards Holding til Aker Yards, som ble foretatt gjennom fusjonen mellom de to selskapene, utløste – isolert betraktet – ikke skatteplikt i forhold til de fusjonerte verdier, jf. selskapsskatteloven § 8-2, nå skatteloven av 1999 § 11-2. Jeg viser også til Rt. 2002 side 798 (CBK) på side 804.
- (46) Ligningsmyndighetene bedømte imidlertid ikke disse transaksjonene atskilt, men mente det forelå grunnlag for gjennomskjæring fordi aksjeovergangen reelt ble ansett å foregå direkte fra Aker Maritime til Aker Yards.
- (47) Vilåårene for gjennomskjæring er utviklet gjennom rettspraksis. Jeg viser her til Rt. 2002 side 456 (Hydro) med videre henvisninger. Vilåårene har vært formulert slik: For det første må det hovedsakelige formål med disposisjonen – den klart viktigste motivasjonsfaktor – ha vært å spare skatt. For det annet må disposisjonen etter en totalvurdering fremstå som illojal eller stridende mot skattereglenes formål, jf. Hydrodommen på side 466. Det er i rettspraksis fremhevet at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag, uavhengig av partenes subjektive forhold, se Rt. 1999 side 946 (ABB) på side 955.
- (48) Det som eventuelt i vår sak skal gjennomskjæres – ses bort fra – er Aker Finnyards Holdings rolle i aksjeoverdragelsen. Det er ikke tvilsomt at transaksjonenes formål var å overdra de finske verftsaksjene fra Aker Maritime til Aker Yards, jf. at hensikten var å samle verftsinteressene til Aker Maritime og Aker RGI i Aker Yards.
- (49) At bruken av Aker Finnyards Holding som mellomstasjon var skattebetinget, er det heller ikke tvil om. Det har ikke vært hevdet at det forelå andre – forretningsmessige – motiver bak salget til Aker Finnyards Holding.
- (50) Spørsmålet blir derfor om transaksjonen kan karakteriseres som illojal eller stridende mot skattereglenes formål.
- (51) Etter min mening foreligger det her en transaksjon som strider mot konsernforskriftens formål. Som jeg tidligere har redegjort for, la omdanningsloven grunnlaget for et tosporet system for skattefri omorganisering innenfor et konsern: Når det gjaldt skattekonsern – med kravet om 90 % eierskap – kom konsernforskriften til anvendelse. Den utløste et ubetinget krav om skattefrie overdragelser når først vilåårene i forskriften var oppfylt. For aksjerettslige konsern – med minst 50 % eierskap – fremgår det av Finansdepartementets praksis, slik jeg tidligere har referert, at konsernet kunne påregne skattelempning, dog med det vilkår at en eventuell forhøyet inngangsverdi på de overdratte verdier ikke skulle reflekteres i verdien av det mottakende selskapets aksjer. Denne praksis ligger også til grunn for Finansdepartementets uttalelse avgitt i anledning av vår sak, datert 23. april 2004. Departementet uttaler her at det ”antas sannsynlig at lempning ville bli innvilget”, og at det da gjennomgående er blitt stilt vilkår om at ”skattemessig inngangsverdi på vederlagsaksjer skal fastsettes lik de skattemessige verdier av det overførte”.
- (52) Aker Maritime mente å kunne utnytte skatteforskriften til et salg av verftsaksjene ut av skattekonsernet gjennom kombinasjonen av et internt konsernsalg og en fusjon. Dette ble planlagt og iverksatt ut fra en samlet plan. Alle de nødvendige transaksjonene –

opprettelsen av Aker Finnyards Holding, den interne overføringen av de finske aksjene til Aker Finnyards Holding og fusjonen mellom Aker Finnyards Holding og Aker Yards – fant sted på samme dag. At en transaksjonsrekke har vært utført etter en samlet plan, har i rettspraksis vært fremhevet som et sentralt moment når det er spørsmål om gjennomskjæring, jf. Rt. 1976 side 302 (Astrup) og Rt. 1982 side 789 (Torkildsen). Det kan også vises til Rt. 2002 side 798 (CBK) på side 805 med henvisninger. Aker Finnyards Holding hadde ingen annen oppgave enn å være mellomstasjon for aksjeovergangen. At 40 % av de finske aksjene ble solgt til Aker Finnyards Holding i tiden mellom vedtakelsen av fusjonen og dens ikraftsetting, endrer ikke noe på dette bildet. Jeg anser etter dette at den valgte konstruksjonen klart stred mot forskriftens formål og at den derfor representerer en illojal utnyttelse av den skattefrihet som konsernforskriften hjemlet.

- (53) Til dette har Aker Maritime innvendt at konsernforskriften tillot den konstruksjon Aker Maritime benyttet seg av. Finansdepartementet var oppmerksom på virkningen av forskriften, som ble endret, men altså ikke med virkning for inntektsåret 1998. Jeg finner ikke denne innvendingen avgjørende. Forskriften innebar riktignok generelt en utilsiktet skattefrihet når en konsernintern overføring ble etterfulgt av en fusjon med et selskap utenfor skattekonsernet. Men dette kan ikke være til hinder for gjennomskjæring av en transaksjonskjede, som uten å ha noen annen forretningsmessig begrunnelse, ble planlagt og gjennomført nettopp for å utnytte denne virkningen. At det foreligger en slik gjennomskjæringsadgang, er også uttrykkelig lagt til grunn ved senere endringer av forskriften.
- (54) Aker Maritime har fremholdt at det ikke er grunnlag for gjennomskjæring i vår sak, der fusjonen fant sted innenfor samme selskapsrettslige konsern og slik at de samme økonomiske interesser var helt dominerende innenfor de to fusjonerte selskaper. Etter mitt syn innebærer dette ikke at saken kommer i en annen stilling. Det springende punkt er at aksjene ved fusjonen blir overført til et selskap som ikke tilhørte samme skattekonsern som Aker Maritime. Det kan godt tenkes at de hensyn som har begrunnet konsernforskriften, også gjør seg gjeldende ved den foreliggende fusjon. Det avgjørende er imidlertid at vi er utenfor området for konsernforskriften, og da reguleres spørsmålet om skattefritak av regelen om skattelempe.
- (55) Aker Maritime har også gjort gjeldende at det er urimelig å foreta gjennomskjæring i et tilfelle der det tilsvarende resultatet kunne vært oppnådd ved en søknad om skattelempning. Heller ikke dette er en holdbar innvending. En skattyter må som regel finne seg i å bli vurdert ut fra de disposisjoner som faktisk er gjennomført. Situasjonen kunne kanskje vært en annen dersom et identisk resultat med sikkerhet ville vært oppnådd med en slik søknad. Men det er ikke tilfelle her. Selv om det er sannsynlig at Aker Maritime ville oppnådd skattelempe, ville den bli gitt på vilkår av skattemessig kontinuitet. Det vil si at inngangsverdien på vederlagsaksjene – de aksjene i Aker Yards som Aker Maritime mottok – skulle fastsettes på basis av den lave inngangsverdien av de overførte aksjene. Aker Maritime har fremholdt at dette ikke hadde betydning for selskapet, da aksjene ikke var tenkt solgt. Dette kan ikke være relevant. Jeg viser til det jeg tidligere har sagt om at illojaliteten i forhold til skattereglene må vurderes objektivt.
- (56) Jeg nevner avslutningsvis at Aker Maritime har påberopt en upublisert avgjørelse av Finansdepartementet 25. november 1997 (Drammen Kraft AS), der det hevdtes at Finansdepartementet har godtatt skattefrihet i en tilsvarende sak. Jeg går ikke nærmere

inn på saken, som ikke i noe tilfelle kan tillegges særlig vekt i det samlede rettskildebildet.

- (57) Etter dette er jeg kommet til at overligningsnemndas vedtak så langt må opprettholdes.
- (58) Under denne forutsetning har Aker Maritime krevd å få yte konsernbidrag tilsvarende den inntekt til beskatning som gjennomskjæringen medfører. Konsernbidrag ytes til et selskap i samme skattekonsern, som har gått med underskudd. Spørsmålet om det er adgang til å kreve endring i konsernbidrag dersom inntekten i et av konsernselskapene endres, har ikke tidligere vært behandlet av Høyesterett.
- (59) Hjemmel for rett til å yte og motta konsernbidrag fantes tidligere i selskapsskatteloven § 1-5, se nå skatteloven av 1999 § 10-4. Hovedregelen er at konsernbidrag kan ytes og mottas mellom norske selskaper innenfor et skattekonsern. Formålet med konsernbidraget er at bare nettoinntekten beregnet på konsernbasis skal komme til beskatning, jf. Ot.prp. nr. 16 (1979–80) side 6. I proposisjonen side 7 heter det:

”Departementet legger stor vekt på at konsernene skal gis anledning til å begrense sin skattepliktige inntekt til den reelle nettoinntekt, beregnet på konsernbasis. ...”

- (60) Konsernbidraget skattlegges som inntekt for mottakeren, og kommer til fradrag i inntekten for det ytende selskap, se selskapsskatteloven §§ 1-3 og 1-4, nå skatteloven av 1999 §§ 10-2 og 10-3.
- (61) I et brev fra Finansdepartementet 27. juni 1995, som også er blitt omtalt i Lignings-ABC, heter det:

”Det finnes ingen lovhjemlet adgang for et konsern til å kreve endring av konsernbidrag når et konsernselskaps inntekt blir endret under ligningsbehandlingen. På den annen side finnes det ikke lovbestemmelser som avskjærer ligningsmyndighetene fra å etterkomme et slikt ønske såfremt det blir fremsatt innen fristen i ligningsloven § 9-6.

I lignings-ABC 1994 er følgende uttalt s. 466 om adgangen til å endre konsernbidragets størrelse:

”Konsernet bør gis anledning til (å) endre bidragets størrelse med virkning for giver- og mottakerselskap dersom giverselskapet ikke oppnår fullt inntektsfradrag for bidraget.”

Etter departementets vurdering bør det gis adgang til å øke fradragsberettiget konsernbidrag fra et selskap som har fått øket inntekten under ligningsbehandlingen, når bidraget benyttes til dekning av underskudd i andre konsernselskap. Departementet legger her vekt på at dette påvirker årets ligning bare for det ytende selskap, idet mottakende selskap bare får redusert sitt fremførbare underskudd fortere enn ellers. En forutsetning for at endring av konsernbidraget skal tillates, må være at skattyteren ikke har handlet illojalt i forhold til ligningsmyndighetene, f.eks. ved å avgi uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen. Etter departementets vurdering bør endringsadgang også forutsette at endringene av selvangivelsen ikke er uvesentlig. Så vidt mulig bør også (gjennom kontakt med skattyteren) tilstrebes at fradragsøkningen skjer samtidig med inntektstillegget.

Departementet vil vurdere om det er behov for en nærmere lovregulering av adgangen til å endre konsernbidrag etter selvangivelsesfristens utløp.”

- (62) Det fremgår altså av brevet at behovet for lovregler vil bli vurdert, uten at dette foreløpig har ledet til at regler er blitt gitt. Det gis videre uttrykk for at konsernet i utgangspunktet bør gis adgang til å endre bidragets størrelse, men med forbehold for at ”skattyter ikke har handlet illojalt i forhold til ligningsmyndighetene”. Uttalelsen må antas å ha dannet grunnlag for praksis fra ligningsmyndighetene, men hvilket omfang en slik praksis måtte ha, er ikke opplyst.
- (63) Borgarting lagmannsrett har i dom 8. mai 2003 (ankesak nr. 02-02586 A/01 – Lodin AS) ansett at et selskap som hadde fått økt sin inntekt under ligningsbehandlingen, i utgangspunktet hadde krav på å øke konsernbidraget tilsvarende, under forutsetning av at skattyter ikke har handlet illojalt. Det vises i avgjørelsen også til enkelte underrettsdommer som har gått i samme retning.
- (64) I skatterettslitteraturen har Zimmer og Omholt: Ligningsforvaltningsrett 3. utg. side 51–52 antatt at selvangivelsen må kunne kreves endret, for eksempel ved økte avskrivninger eller underskuddsfremføringer for et større beløp, når ligningsmyndighetene fraviker selvangivelsen slik at inntekten blir høyere enn skattyter har forutsatt. Uttalelsen er generell, men begrenser seg til endringer under ligningsbehandlingen, inkludert klagebehandlingen, når skattyter har klaget innen fristen.
- (65) Gjems-Onstad: Norsk bedriftsskatterett 1998–99 side 474 gir sin tilslutning til Finansdepartementets uttalelse:

”Gjeldende rett må anses å være rimelig avklart gjennom FINs skriv (jf formuleringen i Lignings-ABC 1997 s 62). Vesentlighetskravet må trolig avpasses etter selskapets/konsernets størrelse. Lojalitetskravet tilsier at øket konsernbidrag ikke er aktuelt der inntektsøkningen for det ytende selskap har gitt tilleggsskatt med høy sats etter lignl § 10-4 nr 1 annet punktum. Der tilleggsskatt ikke er ilagt fordi det ikke anses å være grunnlag for det, må det vel alltid være adgang til å øke konsernbidraget dersom inntekstillegget er vesentlig. Hvis det er ilagt tilleggsskatt med lav sats, synes vurderingen mer åpen siden lignl § 10-2, jf § 10-3, ikke oppstiller illojalitet som vilkår for ileggelse av tilleggsskatt.”

- (66) Jeg er blitt stående ved at det bør anses å foreligge en adgang til å rette selskapets disposisjoner vedrørende konsernbidrag dersom selskapets inntekt forhøyes under ligningsbehandlingen. Det er et viktig prinsipp for skattlegging av et skattekonsern at det resultatmessig skal behandles som om det var ett selskap, og at det derfor bare er konsernets nettoinntekt som skal tas til beskatning, jf. det jeg har referert fra Ot.prp. nr. 16 (1979–80). Jeg kan vanskelig se at en slik retting er noe ligningsmyndighetene bør kunne bestemme ut fra et fritt skjønn, slik staten hevder. Ordningen må være at selskapet har krav på endring når først vilkårene er oppfylt.
- (67) I brevet fra Finansdepartementet er det som nevnt tatt forbehold for tilfeller hvor skattyter har ”handlet illojalt i forhold til ligningsmyndighetene”. Et slikt unntak fra en generell adgang til å rette konsernbidragsdisposisjoner fremstår som en betydelig økonomisk sanksjon overfor skattyter. I utgangspunktet ville det være naturlig at en slik regel var forankret i lov. Men selve adgangen til å kreve konsernbidrag endret under ligningsbehandlingen, er – som jeg tidligere har redegjort for – vokset frem uten direkte forankring i noen lovbestemmelse. Det gjør at også spørsmålet om begrensninger i retten til å kreve endringer, kommer i en annen stilling. Et argument for å følge Finansdepartementets uttalelse om ”illojalitet mot ligningsmyndighetene” som en begrensning, er at dette formentlig er lagt til grunn i praksis, jf. også den tidligere nevnte

Lodin-dommen. Jeg finner at det iallfall ikke er grunn til å stille opp et mer omfattende unntak.

- (68) Slik jeg ser vår sak, blir det da ikke nødvendig å ta et bestemt standpunkt med hensyn til hvor en eventuell grense bør gå. Som fremhevet av lagmannsretten, er ikke illojalitetskravet her uten videre det samme som ved skatterettslig gjennomskjæring. Jeg oppfatter at en begrensning basert på ”illojalitet mot ligningsmyndighetene”, først og fremst retter seg mot tilfeller der illojaliteten består i at det er gitt uriktige eller villedende opplysninger til ligningsmyndighetene. I vår sak er det ikke situasjonen. Aker Maritime har ved det vedlegg til sin selvangivelse som jeg tidligere har referert, gitt alle faktiske opplysninger. Selskapet har heller ikke skjult at hensikten med transaksjonsrekken var å spare skatt.
- (69) Avslutningsvis nevner jeg at det er mulig rettingsadgangen står annerledes dersom spørsmålet reises av skattyter først etter at ligningsbehandlingen er avsluttet. Krav fremsatt under klagebehandlingen må åpenbart godtas, dersom rettingsadgangen skal tjene sitt formål. Jeg viser også til det jeg tidligere har referert fra Zimmer og Omholt: Ligningsforvaltningsrett. Det samme må etter mitt syn også gjelde i alle fall når det som her, nærmest som en del av den ordinære ligningsbehandling, foretas endringsligning.
- (70) Etter dette finner jeg at Aker Maritime må gis medhold i sin subsidiære påstand.
- (71) Saken er dels vunnet, dels tapt. Jeg finner at saksomkostninger ikke bør ilegges for noen instans, jf. tvistemålsloven § 174 første ledd sammenholdt med § 180 annet ledd.
- (72) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Overligningsnemndas vedtak om ikke å tillate endring i konsernbidrag for inntektsåret 1998 oppheves. For øvrig frifinnes staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke for noen instans.

- (73) Dommar **Utgård:** Eg er i det hovudsaklege og i resultatet einig med førstvoterande.
- (74) Dommer **Øie:** Likeså.
- (75) Dommer **Støle:** Likeså.
- (76) Dommer **Tjomsland:** Likeså.
- (77) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Overligningsnemndas vedtak om ikke å tillate endring i konsernbidrag for inntektsåret 1998 oppheves. For øvrig frifinnes staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke for noen instans.