



NORGES HØYESTERETT

Den 31. mai 2005 avsa Høyesterett dom i

sak nr. HR-2005-00867-A, (sak nr. 2004/1571), sivil sak, anke,

E-CO Vannkraft AS

(advokat Helge Olav Bugge)

mot

Staten v/Skattedirektoratet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Amund Noss)

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

- (1) Dommer **Matningsdal**: Saken gjelder spørsmålet om et aksjeselskap – en vannkraftprodusent – plikter å inntektsføre korreksjonsinntekt for utbetalt utbytte, jf. den tidligere selskapsskatteloven § 1-6 – nå skatteloven § 10-5. Saken har sammenheng med de overgangsreglene som ble gitt ved overgangen 1. januar 1997 fra prosentligning til regnskapsligning av offentlig eide vannkraftprodusenter.
- (2) Ved energiloven av 1990 tok staten sikte på å få oppsplittet monopol- og konkurransebasert virksomhet innenfor energisektoren. Oslo kommune fulgte dette opp under budsjettbehandlingen for 1996 ved at bystyret den 13. desember 1995 vedtok å sette i gang en utredning med sikte på å dele det kommunalt heleide selskapet Oslo Energi AS – tidligere Oslo Lysverker – i en distribusjons- og en produksjonsenhet. Selskapet drev på dette tidspunktet en omfattende produksjon av kraft, nettdistribusjon og engrosomsetning av kraft.
- (3) Etter en påfølgende utredning ble det på ekstraordinær generalforsamling den 30. september 1996 vedtatt å gjennomføre omorganiseringen. Under den videre kommunale behandlingen ble det besluttet at de konkurranseutsatte virksomhetene skulle være datterselskaper under et kommunalt eid holdingselskap, Oslo Energi Holding AS. Det ene selskapet – Oslo Energi Produksjon AS – skulle omfatte det som hadde vært Oslo Energi AS' produksjons- og engrossalgsvirksomheter. Selskapet ble stiftet med en aksjekapital på kr 50 000. Oslo kommune overdro den 19. desember 1996 samtlige aksjer i Oslo Energi AS til Oslo Energi Holding AS.

- (4) Det var forutsatt at man skulle kunne ta inn eksterne minoritetseiere i Oslo Energi Produksjon AS. Etter en anbudsprosess over en 20 % andel gav Statkraft SF, via Statkraft Holding AS, best pris med 2687 millioner kroner.
- (5) Det vesentligste av produksjonsvirksomheten i Oslo Energi AS ble solgt til Oslo Energi Produksjon AS for 13 250 millioner kroner. Bokført verdi av de tilsvarende anleggsmidlene utgjorde 5 489 millioner kroner, slik at regnskapsmessig gevinst for Oslo Energi AS var 7 761 millioner kroner. Denne gevinsten ble ikke gevinstbeskattet fordi den ble konsumert av prosentligningen som gjaldt for offentlig eide vannkraftprodusenter til og med 1996. Kjøpesummen ble gjort opp ved at Oslo Energi AS fikk en fordring mot Oslo Energi Produksjon AS. Denne fordringen ble deretter overført fra Oslo Energi AS til Oslo Energi Holding AS.
- (6) Samtidig med kjøpet av kraftvirksomheten gjennomførte de to eierne en kapitalutvidelse i Oslo Energi Produksjon AS med 9350 millioner kroner. Utvidelsen var i forhold til deres eierandeler med henholdsvis 7480 og 1870 millioner kroner inklusive overkurs. Selskapets aksjekapital etter utvidelsen var tre milliarder kroner, mens resten var overkurs. Oslo Energi Holding AS gjorde opp sin innskuddsforpliktelse ved motregning i den fordringen selskapet hadde på Oslo Energi Produksjon AS.
- (7) Omorganiseringen av Oslo Energi AS ble gjennomført med virkning fra 23. desember 1996.
- (8) Ligningen for 1997 ble foretatt av Sentralskattekontoret for storbedrifter. Oslo Energi Produksjon AS påklaget ligningen til ligningsnemnda. Klagen gjaldt to hovedspørsmål. Det sentrale spørsmålet var fastsettelsen av skattemessig åpningsbalanse for de særskilte driftsmidlene i kraftforetak i henhold til overgangsregel A og B til den tidligere skatteloven §§ 19 e, 26 c og 136 andre ledd. Den del av overgangsregel A som har betydning for vår sak, hadde følgende innhold:

”For fastsettelse av inngangsverdier i skattemessig åpningsbalanse for driftsmidler i kraftforetak ved overgang til regnskapsligning fra og med inntektsåret 1997, når driftsmidlene har inngått i virksomhet som enten har vært prosentlignet etter skatteloven § 19 e, eller fritatt for skatteplikt etter skatteloven §§ 26 c eller 136 annet ledd gjelder følgende:

- 1. Inngangsverdi for avskrivbare fysiske driftsmidler som er særskilte for kraftverk settes til gjenanskaffelsesverdi, redusert med beregnede avskrivninger etter nr. 4 for eiertiden fram til og med inntektsåret 1996. Gjenanskaffelsesverdi beregnes av Norges vassdrags- og energiverk på grunnlag av tekniske data om kraftanlegget og Norges vassdrags- og energiverks kostnadsgrunnlag for vannkraftanlegg. Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen.**

Den skattepliktige kan velge at inngangsverdien for driftsmidlene i kraftanlegg alternativt settes til driftsmidlenes anskaffelsesverdi med tillegg for senere påkostninger, redusert med beregnede avskrivninger etter nr. 4 for eiertiden fram til og med inntektsåret 1996. Som anskaffelsesverdi for driftsmidler i kraftforetak som er blitt omorganisert ved omdannelse, fusjon eller fisjon, regnes driftsmidlenes anskaffelsesverdier i det opprinnelige foretaket. Som anskaffelsesverdi for driftsmidler i kraftanlegg som på annen måte er blitt realisert i henhold til bindende avtale inngått i perioden fra og med 4. oktober 1996 til og med 31. desember 1996, regnes avhenderens

anskaffelsesverdi. Dokumentasjon for anskaffelsesverdi og eventuell påkostning må kunne framlegges på ligningsmyndighetenes anmodning.

Valg mellom gjenanskaffelsesverdi og anskaffelsesverdi må foretas innen selvangivelsesfristen for inntektsåret 1997.

...

3. **Inngangsverdi for andre driftsmidler enn de som er nevnt i nr. 1 og 2, settes enten til**
 - a. **anskaffelsesverdi tillagt senere påkostninger, eller**
 - b. **forsikringsverdi, forutsatt at driftsmiddelet er spesifisert i forsikringsavtale som er inngått før 1. januar 1996.**

Anskaffelsesverdi eller forsikringsverdi etter a) og b) reduseres med beregnede avskrivninger etter nr. 4 for eiertiden fram til og med inntektsåret 1996. Inngangsverdi for aksjer, obligasjoner og andre finansielle eiendeler, settes til anskaffelsesverdi.
4. **Beregning av avskrivninger med sikte på fastsettelse av inngangsverdi etter nr. 1 og 3 skjer etter de avskrivningsregler og avskrivningssatser som gjelder fra og med inntektsåret 1997.**
5. **Departementet kan gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne overgangsregelen i forskrift.”**

- (9) Av den totale kjøpesummen for driftsmidlene på 13 250 millioner kroner, la partene til grunn at 6 807 493 353 kroner gjaldt fallrettighetene. Oslo Energi Produksjon AS førte opp samme beløp i balansen og i friinntektsgrunnlaget, fordelt pr. kraftverk. Formålet med friinntekten, som nå reguleres i skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav b, er å skjerme en normalavkastning av den investerte kapital fra den ekstra skattebelastningen kraftforetakene har ved den særskilte grunnrentebeskatningen som er vedtatt for å skattlegge den tilgangen kraftforetakene har til en begrenset naturressurs.
- (10) Sentralskattekontoret kom til at føringen i friinntektsgrunnlaget var uriktig, og anførte at overgangsregel A nr. 1 andre ledd tredje punktum, som gjelder ”driftsmidler i kraftanlegg” og fastsetter at avhenderens anskaffelsesverdi skal legges til grunn, også omfattet fallrettigheter selv om de ikke er avskrivbare. Dermed skulle Oslo Energi AS’ anskaffelsesverdi legges til grunn for Oslo Energi Produksjon AS’ ligningsmessige inngangsverdi for fallrettighetene pr. 1. januar 1997. Da fallrettigheter for de fleste kraftforetak har en svært beskjedne eller ingen verdi ligningsmessig, ble verdien satt til 0. Ligningsnemnda opprettholdt ligningen på dette punktet.
- (11) Overgangsreglene fastsatte at gjenanskaffelsesverdi – GAV-verdi – for avskrivbare fysiske driftsmidler som er særskilte for kraftverk, skulle beregnes av Norges vassdrags- og energiverk. Da fallrettighetene ikke er avskrivbare, ble de ikke omfattet av denne verdsettelsen. Den foretatte beregningen, som Oslo Energi Produksjon AS mente var uriktig, kunne ikke påklages særskilt. Derimot kunne den påklages som ledd i klagen over fastsettelsen av åpningsbalansen i ligningen. Heller ikke denne del av klagen førte fram.
- (12) Klagen over at det ikke var gitt fradrag for produksjonsavgiften ved beregningen av grunnrenteinntekten, førte heller ikke fram.
- (13) Ved ligningen var det ikke beregnet korreksjonsinntekt i henhold til selskapsskatteloven § 1-6. Denne bestemmelsen har følgende ordlyd:

- ”1. Selskap som har alminnelig skatteplikt til Norge for hele sitt overskudd skal inntektsføre en korreksjonsinntekt når selskapet har utdelt ubeskattet kapital eller har foretatt avsetning til slik utdeling.
2. Inntektsføring skal foretas når selskapets egenkapital i henhold til balansen i årsoppgjøret er lavere enn summen av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, tilbakeføringsfond samt en beregnet egenkapitalandel av netto positive midlertidige forskjeller mellom de verdier som fremkommer i balansen i årsoppgjøret og selskapets skattemessige verdier. Den beregnede egenkapitalandelen settes til differansen mellom positive og negative midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier, fratrukket en beregnet skatteforpliktelse som knytter seg til differansen. Ved beregningen av skatteforpliktelsen nyttes skattesatsen for alminnelig inntekt. Det tas ikke hensyn til utsatt skattefordel som knytter seg til skatt av korreksjonsinntekt for vedkommende regnskapsår.
3. Inntektsføring skal bare foretas så langt underdekningen skyldes at
 - a) det er avsatt til utbytte i selskapets årsoppgjør, eller
 - b) det gis konsernbidrag som overstiger årets alminnelige inntekt, eller
 - c) det i løpet av inntektsåret er utdelt utbytte, jf. § 3-2, som overstiger fjorårets avsetning til utbytte, eller det er utdelt mer enn aksjens forholdsmessige del av innbetalt aksjekapital ved nedsettelse av aksjekapitalen med innløsning av enkeltaksje, jf. § 5-8 nr. 2.
4. Korreksjonsinntekt settes til et bruttobeløp som, etter at beregnet skatt av bruttobeløpet er trukket fra, tilsvarer det utbytte eller konsernbidrag som er avsatt eller utdelt ut over grensen etter nr. 2, jf. nr. 3.
5. Korreksjonsinntekt skal ikke samordnes med andre fradrag selskapet måtte ha for samme inntektsår.
6. Skattepliktig inntekt etter nr. 1 til 4 kan kreves fradratt i neste års inntekt, dog ikke så lenge selskapet har underdekning etter nr. 2.”

- (14) Under klagebehandlingen tok Oslo Energi Produksjon AS selv opp spørsmålet om det skulle beregnes korreksjonsinntekt dersom ligningen vedrørende fallrettighetene ble opprettholdt slik at de regnskapsmessige verdiene ble høyere enn de ligningsmessige. Ligningsnemnda viste til at vedtaket vedrørende fallrettighetene medførte at selskapet i henhold til selskapsskatteloven § 1-6 nr. 2 hadde en underdekning på 4 883 155 777 kroner. Da det for 1997 var utbetalt et utbytte på 242 000 000 kroner som utgjorde selskapets overskudd etter skatt, ble det beregnet en korreksjonsinntekt på 336 111 111 kroner. Beløpet fremkom ved oppgrossing, som innebærer at man beregnet hvor stort beløp selskapet måtte ha til disposisjon for å kunne utbetale 242 000 000 kroner etter å ha betalt skatt etter en skattesats på 28 %, jf. lovens § 1-6 nr. 4.
- (15) Oslo Energi Produksjon AS påklaget ligningsnemndas vedtak i sin helhet til overligningsnemnda for sentralskattekontoret. Overligningsnemnda opphevet fastsettelsen av gjenanskaffelsesverdi – GAV-verdien – for de avskrivbare fysiske driftsmidlene. For øvrig ble ligningsnemndas vedtak fastholdt.

- (16) Skattedirektoratet krevde med hjemmel i ligningsloven § 9-5 nr. 4 overligningsnemndas vedtak vedrørende gjenanskaffelsesverdiene overprøvd av fylkesskattenemnda i Østfold. Den tok klagen til følge og opphevet overligningsnemndas vedtak på dette punktet.
- (17) Da dette vedtaket ble truffet, hadde Oslo Energi Produksjon AS brakt overligningsnemndas vedtak inn for Oslo tingrett. Det bemerkes at for så vidt gjelder beregningen av GAV-verdier, var det krevd fastsettelsesdom for at overligningsnemndas vedtak var gyldig.
- (18) Oslo tingrett avsa 13. november 2002 dom med denne domsslutning:
- ”1. **Saken vedrørende krav på fradrag i grunnrenteinntekten for påløpt produksjonsavgift, stevningens post 1, heves.**
 2. **Ligningen for 1997 opprettholdes når det gjelder fastsettelsen av den skattemessige inngangsverdi av fallrettighetene til kroner 0.**
 3. **GAV-verdsettelsene i ligningen for 1997 oppheves. GAV-verdsettelse foretas med utgangspunkt i NVEs kostnadsgrunnlag 19/95 og 20/95. Ved ny verdsettelse legges byggelånsrenter for byggeperioden for kraftverket til grunn i samsvar med NVEs VU-notat 5/83.**
 4. **Ligningen av Oslo Energi Produksjon AS for 1997 oppheves og hjemvises til ny behandling når det gjelder iligning av korreksjonsinntekt. Ved den nye ligning skal det ikke fastsettes korreksjonsinntekt relatert til forskjell mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi på fallrettighetene.**
 5. **Overligningsnemnda plikter på bakgrunn av sitt vedtak 14.11.00 å treffe avgjørelse om klagesaksomkostninger etter ligningsloven § 9-11.**
 6. **Partene bærer egne rettssaksomkostninger.”**
- (19) Bakgrunnen for slutningens punkt 1 var at Høyesterett i Rt. 2002 side 304 i en sak om et tilsvarende spørsmål hadde fastslått at det ikke var adgang til slikt fradrag for 1997.
- (20) Oslo Energi Produksjon AS, som i mellomtiden hadde endret navn til E-CO Vannkraft AS, anket tingrettens dom, domsslutningen punkt 2 og 5 til Borgarting lagmannsrett. For så vidt gjelder domsslutningens punkt 5 nevnes at det ble nedlagt påstand om at retten skulle pålegge staten å dekke klagesaksomkostningene for overligningsnemnda. Staten anket over domsslutningen punkt 3 til 5. Statens anke utløste aksessorisk motanke fra E-CO Vannkraft AS vedrørende utformingen av domsslutningen punkt 3, som jeg ikke går nærmere inn på.
- (21) Før ankeforhandlingen i lagmannsretten traff fylkesskattenemnda i Østfold den 24. september 2003 vedtak vedrørende kravet om saksomkostninger for overligningsnemnda, jf. ligningsloven § 9-11 nr. 1. Under henvisning til at bestemmelsen krever at klagen har ført til endring til skattyters gunst, mens det endelige utfallet etter behandlingen i fylkesskattenemnda var at Oslo Energi Produksjon AS ikke hadde fått medhold på noe punkt, kom fylkesskattenemnda til at det ikke var hjemmel for å tilkjenne dekning for saksomkostninger.
- (22) Borgarting lagmannsrett avsa den 29. juni 2004 dom med denne domsslutning:

- ”1. **Tingrettens dom stadfestes for så vidt gjelder den del av domsslutningen som gjelder fastsettelse av skattemessig inngangsverdi for fallrettigheter.**
2. **Staten v/Skattedirektoratet frifinnes for så vidt gjelder den del av Oslo tingretts domsslutning som gjelder korreksjonsinntekt.**
3. **Staten v/Skattedirektoratet frifinnes for så vidt gjelder den del av Oslo tingretts domsslutning som gjelder fastsettelse av gjenanskaffelsesverdier for fysiske driftsmidler (GAV-verdsettelse).**
4. **Østfold fylkesskattenemnds vedtak om dekning av klagesaksomkostninger oppheves og saken hjemvises til behandling av overligningsnemnda for storbedrifter.**
5. **Oslo Energi Produksjon AS dømmes til å betale til staten v/Skattedirektoratet saksomkostninger for lagmannsretten med 214 120 – tohundreogfjortentusenett hundreogtyve – kroner og for tingretten med 93 600 – nittitretusensekshundre – kroner innen 14 – fjorten – dager etter forkynnelse av denne dom med tillegg av forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.”**

- (23) E-CO Vannkraft AS har påanket lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 1 – 3 og 5 til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse. Staten har erklært aksessorisk motanke vedrørende domsslutningen punkt 4. Høyesteretts kjæremålsutvalg har fremmet anken vedrørende fastsettelsen av korreksjonsinntekt, domsslutningen punkt 2, og den aksessoriske motanken til behandling i Høyesterett. Anken vedrørende domsslutningen punkt 1 er nektet fremmet med hjemmel i tvistemålsloven § 373 tredje ledd nr. 1, mens anken vedrørende domsslutningen punkt 3 er nektet fremmet med hjemmel i § 373 tredje ledd nr. 4.
- (24) Saken står i det alt vesentlige i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.
- (25) Den ankende part, E-CO Vannkraft AS, har i korte trekk anført:
- (26) Selskapet befinner seg ikke i en korreksjonsinntektsposisjon, idet det ikke foreligger noen ”midlertidig forskjell” etter selskapsskatteloven § 1-6 nr. 2. Dette er begrenset til ulik inntekts- og kostnadsperiodisering over resultatregnskapet i forhold til den ligningsmessige periodiseringen. Begrepet omfatter ikke forskjeller som er generert via en egenkapitaltransaksjon uten resultat effekt kombinert med en overgangsregel – altså en forskjell som ikke er en følge av ulik periodisering over resultatregnskapet. Dette støttes av ordlyden i § 1-6 nr. 1. Begrepet ”ubeskattet kapital” refererer seg til skattbar, det vil si opptjent egenkapital. I dette tilfellet er utbyttet nettopp finansiert ved opptjent og beskattet overskudd. At § 1-6 bare omhandler resultatbaserte forskjeller, fremgår også av forarbeidene, som viser at det var dette man tenkte på.
- (27) Den påberopte forskjellen kan heller ikke regnes som ”midlertidig”. Dette vilkåret omfatter ikke tilfeller hvor det nærmest bare er en teoretisk mulighet for realisasjon med skatteplikt til følge – noe som er situasjonen i vår sak, idet det er svært lite sannsynlig at fallrettighetene vil bli solgt.
- (28) Videre anføres at bestemmelsene i selskapsskatteloven § 1-6 nr. 1 og 2 må leses i sammenheng, idet nr. 1 oppstiller en begrensning i anvendelsesområdet for nr. 2. Det er dermed ikke tilstrekkelig for å beregne korreksjonsinntekt at dette isolert sett følger av

den sammenligningen mellom regnskaps- og ligningsmessige verdier som fremgår av nr. 2. Etter nr. 1 kreves det i tillegg at man står overfor ”ubeskattet kapital” – noe som ikke er tilfellet i vår sak. Gjennom prosentligningen av Oslo Energi AS, hvor skatten var upåvirket av det faktiske resultatet, er gevinsten ved salget av fallrettighetene allerede konsumert. Dette innebærer at det ikke er grunnlag for korreksjonsskatt selv om nr. 2 isolert sett kan forstås slik at den omfatter egenkapitaltransaksjon uten resultateffekt.

- (29) Enkelte egenkapitaltransaksjoner kan riktignok også gi grunnlag for beregning av korreksjonsinntekt. Men dette forutsetter at det foreligger skatteregimekontinuitet og en positiv lovregel om kontinuitet i samtlige av avhenderens skatteposisjoner – både til gunst og ugunst. Ingen av disse vilkårene er oppfylt i vår sak: Det er tale om et nytt skatteregime; overgangsregelen har ingen bestemmelse om kontinuitet i avhenderens samtlige skatteposisjoner – noe som også er umulig ved skatteregimediskontinuitet. Endelig er det bare tale om kontinuitet i ufordelaktige avhenderposisjoner.
- (30) De hensyn som har begrunnet reglene om korreksjonsskatt – primært ønsket om å sikre at selskapet er i stand til å dekke en eventuell skatteforpliktelse – har svært liten vekt. Dette dels fordi det neppe vil bli aktuelt å avhende fallrettighetene, og dels fordi selskapet i tilfelle blir tilført betydelige midler som langt overstiger skattekravet. Korreksjonsinntekten har dessuten en svært uheldig effekt for selskapet ved at det blir avskåret fra å utdele utbytte innenfor en ramme av nærmere fem milliarder kroner uten samtidig å utløse korreksjonsskatt.
- (31) For så vidt gjelder den aksessoriske motanken, anføres det at lagmannsrettens dom er riktig. Det må være tilstrekkelig for å bli tilkjent saksomkostninger etter ligningsloven § 9-11 i anledning behandlingen i overligningsnemnda at skattyteren har fått medhold der, og avgjørelsen skal treffes av overligningsnemnda.
- (32) E-CO Vannkraft AS har nedlagt denne påstand:
- ”1. Oslo tingretts dom, domsslutningens pkt. 4 stadfestes.
 2. Borgarting lagmannsretts dom, domsslutningens pkt. 4 stadfestes.
 3. E-CO Vannkraft AS tilkjennes i relasjon til påstandens pkt. 1 og 2 saksomkostninger for samtlige instanser, med tillegg av:
 - a) for Oslo tingrett: 4 % avsavnsrente p.a. fra 29. november 2002 til 14 dager etter forkynnelsen av Høyesteretts dom, og derefter tillagt lovens forsinkelsesrente, p.t. 8,75 % rente p.a., til betaling skjer, og
 - b) for Borgarting lagmannsrett: 4 % avsavnsrente p.a. fra 19. juli 2004 til 14 dager etter forkynnelsen av Høyesteretts dom, og derefter tillagt lovens forsinkelsesrente, p.t. 8,75 % rente p.a., til betaling skjer, og
 - c) for Høyesterett: Lovens forsinkelsesrente, p.t. 8,75 % rente p.a., fra 14 dager etter forkynnelsen av Høyesteretts dom til betaling skjer.”
- (33) Ankemotparten, staten v/Skattedirektoratet, har i korte trekk anført:
- (34) Det bestrides at det er et vilkår for korreksjonsinntekt at forskjellen mellom de regnskaps- og ligningsmessige verdiene skyldes egenkapitaltransaksjoner som har resultateffekt. Forarbeidene viser dessuten klart at også en teoretisk mulighet for realisasjon er tilstrekkelig til at forskjellen er ”midlertidig”. Avgjørende er om den kan bli reversert – noe som vil skje dersom fallrettighetene blir realisert.

- (35) Videre bestrides at det ikke er tilstrekkelig lovhjemmel for kontinuitet i forhold til grunnlaget for korreksjonsinntekten. Forarbeidene viser at overgangsregelen hadde som formål å skape kontinuitet i denne relasjon.
- (36) Bestemmelsen i lovens § 1-6 nr. 1 har ingen selvstendig betydning. Korreksjonsinntekt skal alltid beregnes når et selskap befinner seg i en korreksjonsinntektsposisjon etter nr. 2, og dessuten ett av vilkårene i nr. 3 er oppfylt.
- (37) I den aksessoriske motanken anføres det at ligningsloven § 9-11 ikke gir hjemmel for å tilkjenne E-CO Vannkraft AS saksomkostninger i anledning behandlingen i overligningsnemnda når vedtaket vedrørende GAV-verdien ble omgjort av fylkesskattenemnda.
- (38) Staten v/Skattedirektoratet har nedlagt denne påstand:

”I hovedanken:

1. **Lagmannsrettens dom stadfestes for så vidt gjelder domsslutningens punkt 2 og 5.**
2. **Staten v/Skattedirektoratet tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.**

I den aksessoriske motanken:

Staten v/Skattedirektoratet frifinnes for så vidt gjelder punkt 4 i Borgarting lagmannsretts domsslutning.”

- (39) Mitt syn på saken:
- (40) Jeg er kommet til at ingen av ankene fører fram.
- (41) Jeg finner det naturlig først å redegjøre noe nærmere for årsaken til at spørsmålet om korreksjonsinntekt har blitt aktuelt: Ved overgangen fra prosentligning til ordinær regnskapsligning av offentlig eide vannkraftprodusenter ble det som nevnt gitt overgangsregler for fastsettelse av inngangsverdier i den ligningsmessige åpningsbalansen. Regelen var at man ved omorganisering ved omdannelse, fusjon eller fisjon skulle legge til grunn driftsmidlenes anskaffelsesverdi i det opprinnelige foretaket. Tilsvarende gjaldt for driftsmidler i kraftanlegg som på annen måte ble realisert ved bindende avtale i perioden fra og med 4. oktober 1996 til og med 31. desember 1996. Etter ordlyden omfattet overgangsregel A nr. 1 ”avskrivbare fysiske driftsmidler”. Da fallrettigheter ikke er avskrivbare, anførte Oslo Energi Produksjon AS at A nr. 3 kom til anvendelse. Nr. 3 jf. nr. 1 andre ledd første punktum ville i tilfelle innebære at selskapets egen kostpris skulle legges til grunn. Under henvisning til lovgivningshistorien kom derimot ligningsmyndighetene til at nr. 1 andre ledd andre punktum skulle anvendes. Inngangsverdien for fallrettighetene ble etter dette satt til 0. Ved lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 1, som er nektet fremmet til Høyesterett, er dette standpunktet rettskraftig avgjort.
- (42) Da fallrettighetene ikke er avskrivbare, er denne avgjørelsen uten betydning for selskapets avskrivninger. Derimot har den betydning for hvilke fradrag selskapet oppnår for friinntekter ved fastsettelse av grunnrenteskatt til staten, jf. nå skatteloven § 18-3. Videre

har den betydning for gevinstberegningen ved en eventuell skattepliktig fremtidig realisasjon. Spørsmålet i denne saken er om den forskjellen som har oppstått mellom regnskaps- og ligningsmessige verdier, også gir grunnlag for beregning av korreksjonsinntekt.

- (43) Det første spørsmålet er om differansen på ca. 6,8 milliarder kroner mellom de regnskaps- og ligningsmessige fallverdier utgjør en ”midlertidig forskjell” etter selskapsskatteloven § 1-6 nr. 2. I så fall foreligger det en underdekning etter denne bestemmelsen på 4 883 155 777 kroner, som medfører korreksjonsskatt på utbytteutbetalinger. E-CO Vannkraft AS anfører at dette ikke er tilfellet, idet denne formuleringen må tolkes på bakgrunn av at det må være tale om ”ubeskattet kapital” etter § 1-6 nr. 1. Det anføres at anvendelsesområdet dermed begrenses til lignings- og regnskapsmessige resultatforskjeller – dvs. til opptjent egenkapital, mens forskjeller som oppstår ved egenkapitaltransaksjoner ikke omfattes. Det følger også av forarbeidene at loven er begrenset til disse forskjellene.
- (44) Jeg kan ikke se at lovens ordlyd støtter denne tolkingen. Ordlyden i § 1-6 nr. 2 er helt generell og kan også omfatte egenkapitaltransaksjoner uten resultat effekt. De konkrete eksemplene som gis i forarbeidene på midlertidige forskjeller, gjelder derimot forskjeller som har oppstått som følge av selskapets virksomhet – med andre ord resultatforskjeller. Isolert sett kunne dette synes å tale for den anførte begrensningen. Forarbeidene inneholder imidlertid flere utsagn av helt generell karakter som taler mot dette. Jeg viser for det første til den innledende omtalen av korreksjonsskatten i Ot.prp. nr. 82 (1993–94), hvor det avslutningsvis på side 3 andre spalte uttales:

”Etter forslaget utløses korreksjonsskatt i den utstrekning utdeling av midler til aksjonærene fører til at selskapets egenkapital i henhold til balansen blir lavere enn summen av innbetalt aksjekapital (herunder overkurs), tilbakeføringsfond og en beregnet egenkapitalandel av de midlertidige forskjellene mellom de verdier som fremkommer i balansen i årsoppgjøret og selskapets skattemessige verdier.”

- (45) Det samme uttrykkes kanskje enda mer presist i samme proposisjon side 10 første spalte hvor det heter:

”Egenkapitalandelen av de midlertidige forskjellene mellom de regnskapsmessige og skattemessige verdier gir generelt et uttrykk for selskapets ubeskattede kapital.”

Videre kan det vises til proposisjonen side 12 – innledningsvis under punkt 5.4.

- (46) Sondringen ville dessuten være i strid med hva som i praksis har vært lagt til grunn når det som følge av oppskrivning foreligger ulike regnskaps- og ligningsmessige verdier for tomter. Denne praksis fremstår som konsistent og uomtvistet. Jeg kan etter dette ikke se at det er grunnlag for den innskrenkende tolkingen av nr. 2 som denne anførselen ville innebære.
- (47) Det er videre anført at den oppståtte forskjellen ikke kan regnes som ”midlertidig”. Dette begrunnes med at dette kravet forutsetter en viss sannsynlighet for at skatteplikt vil bli utløst. Da det bare er en nærmest teoretisk mulighet for at fallrettighetene vil bli realisert, kan forskjellen i vår sak ikke regnes som ”midlertidig”.

(48) Jeg kan heller ikke se at det er grunnlag for denne anførselen. Det vises for det første til at flere høringsinstanser under høringen av utkastet til reglene om korreksjonsskatt påpekte at det foreslåtte systemet virket komplisert. De tok til orde for å finne løsninger som gav minst mulig merarbeid for ligningsmyndighetene, jf. Ot.prp. nr. 82 (1993–94) side 7–8. Dette tok departementet hensyn til og uttalte at man foreslo en ”robust og enkel utforming av ordningen med korreksjonsskatt, slik at den ikke blir en urimelig, administrativ belastning”, jf. Ot.prp. nr. 82 (1993–94) side 10 første spalte. Skulle ligningsmyndighetene være nødt til å vurdere konkret sannsynligheten for realisasjon – eventuelt om en utsatt skattefordel vil redusere fremtidig betalbar skatt – ville dette motvirke dette formålet.

(49) Den videre behandlingen i proposisjonen taler også mot den anførte begrensningen. I høringsnotatet om korreksjonsskatt foreslo departementet at man skulle ta utgangspunkt i netto utsatt skatt, slik den fremkommer i selskapets balanse. På bakgrunn av forslag fra flere høringsinstanser ble dette imidlertid ikke fulgt opp, jf. Ot.prp. nr. 82 (1993–94) side 12:

”Flere høringsinstanser foreslår at det istedenfor bør tas utgangspunkt i netto midlertidige forskjeller, slik de fremkommer i skjema for spesifikasjon av forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier (RF-1217), som ligger til grunn for selskapets føring av utsatt skatt og utsatte skattefordeler. Begrunnelsen for dette er at ikke hele den utsatte skattefordelen nødvendigvis er ført i balansen. Utsatt skattefordel skal bl.a. ikke føres i regnskapet dersom usikkerhet om fremtidig inntjening gjør det usikkert om skattefordelen vil bli reell i overskuelig fremtid, jf. aksjeloven § 11-11 syvende ledd.

Departementet slutter seg til høringsinstansenes syn på dette punkt. Departementet er av den oppfatning at en beregning av egenkapitalandelen som tar utgangspunkt i netto midlertidige forskjeller slik de fremkommer av det særskilte regnskapsskjemaet RF-1217 vil gi et bedre uttrykk for den ubeskattede kapitalen i selskapet.”

(50) Dette sitatet viser at departementet ikke ville knytte vurderingen til de konkrete vurderingene som foretas ved utsatt skatt og utsatt skattefordel, men at en forskjell skulle være ”midlertidig” uavhengig av sannsynligheten for at realisasjon vil skje. Denne forståelsen av ”midlertidig forskjell” er også i samsvar med nasjonale og internasjonale regnskapsstandarder.

(51) På denne bakgrunn kan ikke korreksjonsskatt være avskåret fordi forskjellen ikke er ”midlertidig”.

(52) ECO-Vannkraft AS har som nevnt videre anført at paragrafens nr. 1 er en egen operativ bestemmelse som begrenser anvendelsen av nr. 2 og 3 slik at det er et selvstendig vilkår at selskapet kan sies å ha utdelt ubeskattet kapital.

(53) Jeg kan ikke se at det er grunnlag for denne begrensningen i anvendelsesområdet for § 1-6. Det vises for det første til den reservasjonsløse innledningen til § 1-6 nr. 2 som fastsetter at ”[i]nntektsføring skal foretas når ...”. Videre gir flere utsagn i forarbeidene sterk støtte for at lovgiveren ikke tok sikte på å oppstille noen slik begrensning. Jeg viser for det første til sitatene foran fra Ot.prp. nr. 82 (1993–94) side 3 andre spalte og 10 første spalte. Videre viser jeg til proposisjonen side 12 – innledningsvis under punkt 5.4. At lovgiveren ikke kan ha hatt til hensikt å oppstille den anførte begrensningen, illustreres etter min mening også av de spesielle motivene til § 1-6 nr. 2. Etter at det først er gitt en

kort omtale av nr. 1, hvor det aktuelle tolkingsspørsmålet overhodet ikke er berørt, heter det i proposisjonen side 16 andre spalte:

”Selskapet anses å ha utdelt ubeskattet kapital i den grad utdelingen fører til at det ikke er dekning i selskapets balanse for selskapets innbetalte aksjekapital, herunder overkurs, tilbakeføringsfondet, jf. aksjeloven § 12-3 A, og en beregnet egenkapitalandel av de midlertidige forskjellene mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier. Dersom aksjeselskapets egenkapital i henhold til balansen ikke er tilstrekkelig til å dekke de foran nevnte størrelser og dette skyldes utdeling av midler til aksjonærene, jf. ovenfor, ilegges selskapet korreksjonsskatt av inntekten som ligger til grunn for utdelingen.”

- (54) Det vises med andre ord utelukkende til en vurdering av forskjellen mellom regnskaps- og ligningsmessige verdier. Heller ikke her finnes det noen antydning om den begrensningen som E-CO Vannkraft AS har anført.
- (55) At nr. 1 bare har karakter av en innledning uten selvstendig operativt innhold, illustreres etter min mening også av utkastet til proposisjon som var trykt som vedlegg til proposisjonen: Lovutkastet hadde ingen bestemmelse som tilsvarte det vedtatte nr. 1. Tvert om ble utkastet innledet med en bestemmelse som langt på veg tilsvarte den vedtatte nr. 2. Når departementet da som nr. 1 foreslo den någjeldende bestemmelsen uten nærmere kommentar, viser også dette etter min mening at nr. 1 utelukkende har et pedagogisk formål, og ikke oppstiller noen begrensning i anvendelsesområdet for nr. 2.
- (56) Når lovens ordlyd og forarbeidene leses i sammenheng, er jeg etter dette kommet til at det er nr. 2 sammenholdt med nr. 3 som er avgjørende for om det skal beregnes korreksjonsinntekt. Vilkåret i nr. 3 krever ikke nærmere begrunnelse, idet selskapet åpenbart har ”avsatt” beløpet ”til utbytte”.
- (57) E-CO Vannkraft AS har også anført at selv om det skulle legges til grunn at vi her står overfor en midlertidig forskjell etter § 1-6 nr. 2, er utbyttet ikke avsatt av ubeskattet kapital, jf. § 1-6 nr. 1. Innsigelsen er begrunnet med at gevinsten er konsumert ved prosentligningen av Oslo Energi AS, og at det før 1997 ikke var hjemmel for særskilt gevinstbeskatning av Oslo Energi AS. Dette er for så vidt riktig, men det er ikke poenget i vår sak. Poenget er at på grunn av differansen mellom regnskaps- og ligningsmessige verdier vil det ved realisasjon fra E-CO Vannkraft AS kunne utløses gevinstskatt for E-CO Vannkraft AS. Det er denne differansen som kan utløse gevinstskatt. For E-CO Vannkraft AS er det dermed tale om ”ubeskattet kapital”.
- (58) Det er også anført at korreksjonsskatt er utelukket fordi skattemessig kontinuitet krever positiv lovhjemmel, og at det må foreligge kontinuitet i alle relasjoner – både til skattyterens gunst og ugunst. Jeg kan heller ikke se at denne anførselen kan føre fram. Etter min mening viser forarbeidene til overgangsregelen at lovgiveren bevisst tok det standpunkt at det skulle være kontinuitet når det gjaldt ligningsmessig inngangsverdi. Jeg viser for det første til Ot.prp. nr. 23 (1995–96) side 186 første spalte hvor det uttales:
- ”Konsistent skattemessig behandling tilsier at når omorganiseringen ikke utløste skatteplikt på gevinsten, må de opprinnelige skattemessige verdier anses videreført etter omorganiseringen og legges til grunn for den videre skattemessige behandlingen.”**
- (59) Det kan også vises til samme proposisjon side 197 første spalte hvor det uttales:

”Ved overgang til regnskapsligning må det derfor fastsettes skattemessige inngangsverdier (åpningsbalanse) for eiendeler som skal legges til grunn ved beregning av alminnelig inntekt, vannkraftinntekt og grunnrenteskatt fra og med inntektsåret 1996.”

- (60) Overgangsregelen sammenholdt med dens forarbeider og selskapsskatteloven § 1-6 gir på denne bakgrunn lovhjemmelen for å beregne korreksjonsinntekt. Og jeg kan ikke se at kontinuitet er avskåret fordi det eventuelt ikke skulle være kontinuitet i enhver relasjon. Dette beror på hva lovgiveren i det enkelte tilfellet har fastsatt.
- (61) Jeg kan ikke se at reelle hensyn kan medføre at det likevel ikke skal beregnes korreksjonsinntekt. Den sentrale begrunnelsen for bestemmelsen er å skape sikkerhet for at selskapet har midler til å betale en eventuell fremtidig skatt. Når sannsynligheten for realisasjon og skatteplikt er så liten som i dette tilfellet, og selskapet vil kunne bli avskåret fra i nærmere 20 år å utdele utbytte uten samtidig plikt til å betale korreksjonsskatt, har jeg riktignok forståelse for at E-CO Vannkraft AS opplever det som urimelig å befinne seg i en korreksjonsskatteposisjon. Men på bakgrunn av de rettskildefaktorene som er gjennomgått foran, og at vi befinner oss på et rettsområde hvor retts tekniske hensyn gjør seg sterkt gjeldende, kan det likevel ikke være avgjørende at begrunnelsen for korreksjonsskatt ikke har særlig vekt i vår sak.
- (62) Etter dette er jeg kommet til at E-CO Vannkraft AS’ anke ikke fører fram.
- (63) For så vidt gjelder statens aksessoriske motanke bemerkes at ligningsloven § 9-11 nr. 1 har følgende ordlyd:
- ”Når overligningsnemnda, fylkesskattenemnda eller Riksskattenemnda endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyteren, skal den tilkjenne skattyteren hel eller delvis dekning av statskassen for vesentlige sakskostnader når kostnadene var pådratt med god grunn og det ville være urimelig om skattyteren måtte dekke dem selv.”**
- (64) Oslo Energi Produksjon AS fikk som nevnt medhold i overligningsnemnda vedrørende fastsettelse av GAV-verdier. Da ordlyden ikke oppstiller noe vilkår om at vedtaket må bli opprettholdt ved eventuell overprøving av overordnet instans, vil det representere en innskrenkende tolking dersom det legges til grunn at bestemmelsen ikke kan anvendes i vår sak.
- (65) Det foreliggende spørsmålet kan ikke ses behandlet i forarbeidene eller i teorien. Reglene i forvaltningsloven § 36 om saksomkostninger ved ordinær forvaltningsmessig klage gir heller ikke noe holdepunkt for vår sak, idet lovens § 28 avskjærer klage til en tredje instans. For Høyesterett er det dessuten ikke opplyst hvilken praksis som følges dersom overordnet organ med hjemmel i lovens § 35 tredje ledd omgjør klageinstansens begunstigende vedtak i klagesak.
- (66) Tvistemålslovens regler om saksomkostninger kunne derimot umiddelbart synes å gi veiledning. I saker hvor denne loven kommer til anvendelse, avgjør den enkelte instans omkostningsspørsmålet på grunnlag av det resultatet den er kommet til. Det endelige resultatet i saken er imidlertid avgjørende for omkostningsspørsmålet også for tidligere instanser. Det er imidlertid en viktig forskjell mellom tvistemålslovens ankeregler og ligningslovens regler om endring av ligning: Mens tvistemålsloven gir begge parter samme ankerett, har Skattedirektoratet etter ligningsloven § 9-5 nr. 4 en ensidig adgang til ubundet av klagefrist å kreve endring av ligningen. Selv om lovens § 9-2 nr. 1 bokstav d

gir skattyteren en viss adgang til deretter å bringe saken inn for Riksskattenemnda, tilsier denne forskjellen at man bør være tilbakeholden med å tolke ligningsloven § 9-11 nr. 1 innskrenkende.

- (67) Etter min mening taler også reelle hensyn mot at bestemmelsen tolkes innskrenkende. Jeg viser til at lovens § 9-5 nr. 7 første punktum fastsetter at "[f]ør spørsmål om endring tas opp etter nr. 1 eller nr. 3-6 skal det vurderes om det er grunn til det under hensyn til blant annet spørsmålets betydning, skattyterens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått". Lovgiveren synes med andre ord å ha forutsatt at saken skal ha en viss betydning før Skattedirektoratet anvender sin kompetanse etter § 9-5 nr. 4. Hensynet til en riktig avgjørelse tilsier da at skattyter bør kunne få dekket sine utgifter for overligningsnemnda slik at saken kan bli undergitt forsvarlig kontradiktorisk behandling der. Det er dessuten en viktig forskjell i forhold til tvistemålslovens regler hvor det alltid er det resultatet siste instans kommer til, som er avgjørende for omkostningsspørsmålet: Sivile saker for domstolene gjelder primært saker mellom private parter, mens staten alltid er part ved klagebehandling av skattesaker.
- (68) Jeg er etter dette kommet til at overligningsnemnda må ta stilling til omkostningsspørsmålet på grunnlag av sitt resultat av klagebehandlingen. Den aksessoriske motanken fører etter dette ikke fram.
- (69) Da E-CO Vannkraft AS' anke ikke har ført fram, skal selskapet etter tvistemålsloven § 180 første ledd pålegges å erstatte statens saksomkostninger med mindre "særlige omstændigheter" taler for å fritta selskapet for omkostningsansvar. Jeg er kommet til at denne unntaksbestemmelsen bør anvendes og viser til at saken gjelder et prinsipielt spørsmål av stor økonomisk betydning som ikke tidligere er prøvd av Høyesterett.
- (70) Jeg er derimot kommet til at staten ikke bør fritas for omkostningsansvar i anledning den aksessoriske motanken. Advokat Bugge har oppgitt sitt salærkrav for Høyesterett til kr 226 000 og opplyst at 1/8 – kr 28 250 – gjelder den aksessoriske motanken. Dette beløpet tilkjennes.
- (71) Lagmannsrettens omkostningsavgjørelse, basert på at E-CO Vannkraft AS heller ikke fikk medhold i de to andre hovedspørsmålene i saken, blir stående.
- (72) Jeg stemmer for denne

D O M:

I hovedanken:

1. Lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 2 og 5, stadfestes.
2. Saksomkostninger for Høyesterett tilkjennes ikke.

I motanken:

1. Lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 4, stadfestes.

2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler staten v/Skattedirektoratet til E-CO Vannkraft AS 28 250 – tjuåttetusentohundreogfemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.

(73) Dommer **Mitsem:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(74) Dommer **Stabel:** Likeså.

(75) Dommer **Lund:** Likeså.

(76) Dommer **Aasland:** Likeså.

(77) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

I hovedanken:

1. Lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 2 og 5, stadfestes.
2. Saksomkostninger for Høyesterett tilkjennes ikke.

I motanken:

1. Lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 4, stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler staten v/Skattedirektoratet til E-CO Vannkraft AS 28 250 – tjuåttetusentohundreogfemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.

Riktig utskrift bekreftes: