



NORGES HØYESTERETT

Den 2. november 2005 avsa Høyesterett dom i

HR-2005-01717-A, (sak nr. 2005/23), sivil sak, anke,

Dyvi Shipping AS

(advokat Geir Even Asplin – 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 **Støle**: Saken gjelder beskatning etter rederibeskatningsordningen i § 51 A flg. i skatteloven av 1911 ved en skattefri fusjon der skattyteren som det overtakende selskap eide aksjer i fire overdragende selskaper, og der samtlige selskaper på fusjonstidspunktet var innenfor ordningen. Sentralt i saken står reglene om føring av konto for tilbakeholdt beskattet inntekt (KBI), jf. § 51 A-6 nr. 3, 4 og 5. Spørsmålet er om kontoen skal korrigeres for differansen mellom det overtakende selskaps kostpris for aksjene i de overdragende selskaper og andel av skattemessig egenkapital i disse selskapene.
- (2) Dyvi Shipping AS er et selskap i Dyvi-gruppen, som er en fellesbetegnelse på selskaper kontrollert av familien Dyvi. Gruppens hovedbeskjeftigelse er rederivirksomhet. På 1990-tallet omfattet Dyvi-gruppen en rekke selskaper med ulik selskapsstruktur. Gjennom diverse fusjoner ble det dannet flere aksjeselskaper, som gikk inn i den særskilte rederibeskatningsordningen i 1997. I 1998 ble en rekke av selskapene innfusjonert i det nystiftede Dyvi Shipping AS, som hadde gått inn i rederibeskatningsordningen straks etter stiftelsen i 1998.
- (3) I et flertall av selskapene eide ikke Dyvi Shipping AS aksjer før innfusjoneringen. Tvisten gjelder ikke disse såkalte horisontale fusjonene, men begrenser seg til de vertikale deler av fire såkalte kombinerte fusjoner. Dette er selskaper der Dyvi Shipping AS eide aksjer, men der også eksterne aksjonærer eide aksjer. De sistnevnte, som i det følgende omtales som datterselskaper, mottok vederlagsaksjer i det overtakende selskap i samsvar med de vanlige regler. For så vidt gjelder disse horisontale deler av de kombinerte fusjoner, er heller ikke disse omfattet av tvisten.

- (4) Dyvi Shipping AS eide på fusjonstidspunktet aksjer i tre av de innfusjonerte selskapene: 78 prosent i Dyviships VI AS, 51 prosent i Dyviships VIII AS og 1 prosent i Dyviships V AS, og disse selskapene ble alle innfusjonert med skattemessig virkning fra 1. januar 1998. Med virkning fra inntektsåret 1999 ble ytterligere et rederibeskattet aksjeselskap innfusjonert, Dyviships VII, og på fusjonstidspunktet eide Dyvi Shipping AS 55 prosent i dette selskapet. Fusjonene ble gjennomført som skattefrie fusjoner etter dagjeldende selskapsskattelov kapittel 8. Fra 1. januar 2000 trådte Dyvi Shipping AS ut av den særskilte rederibeskatningsordningen.
- (5) I brev 21. desember 1999 oppga Dyvi Shipping AS inngående saldo for KBI per 1. januar 1999 til 10 466 972 kroner. Beregningen var basert på at kontiene for det overtakende og de overdragende selskaper ble summert. Sentralskattekontoret for storbedrifter varslet i brev 25. april 2000 om at KBI ble vurdert korrigert for differansen mellom Dyvi Shipping AS's kostpris på aksjene i de innfusjonerte selskapene og andel av de innfusjonerte selskapers skattemessige egenkapital. Beregningen viste at inngående konto for KBI etter skattyters innfusjonering av Dyviships V AS, Dyviships VI AS og Dyviships VIII AS skulle være minus 171 810 631 kroner. I forhold til selskapets beregning var avviket på i overkant av 182 millioner kroner. I brev 18. desember 2000 anførte selskapet at korrigert inngående saldo skulle være 13 816 485 kroner pr. 1. januar 1999.
- (6) Sentralskattekontoret varslet deretter i nytt brev 29. desember 2000 at det overveide å endre ligningen også for 1999 for så vidt gjaldt KBI knyttet til innfusjoneringen av Dyviships VII AS. Korrigert inngående saldo for Dyvi Shipping AS ble her satt til minus 195 785 319 kroner.
- (7) Ligningsnemnda for Sentralskattekontoret for storbedrifter traff vedtak i endringssaken 20. mars 2001 med slik slutning:
- ”Inngående saldo på konto for tilbakeholdt beskattet inntekt pr. 01.01.1998 settes til kr – 171.810.631.**
- Inngående saldo på konto for tilbakeholdt beskattet inntekt pr. 01.01.1999 settes til kr – 182.462.277.”**
- (8) Som det går frem av vedtaket, ble saldoen i det endelige vedtaket økt fra et sted mellom minus 195 og minus 196 millioner kroner, til i overkant av minus 182 millioner kroner. Som påpekt av lagmannsretten, er det uklart hva som ligger til grunn for denne differansen i selskapets favør, uten at dette har betydning for tvisten.
- (9) Dyvi Shipping AS fastholdt sitt krav om å bli lignet uten slik korrigering som nevnt og klaget til Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, som 13. september 2001 fastholdt ligningsnemndas vedtak.
- (10) Dyvi Shipping AS reiste deretter søksmål om gyldigheten av ligningen, og Oslo tingrett avsa 21. januar 2003 dom med slik domsslutning:
- ”1. Ligningen for Dyvi Shipping AS for inntektsåret 1998 og 1999 oppheves og hjemvises til ny behandling.**

2. Ved den nye ligningen for 1998 skal differansen mellom kostpris på aksjene som Dyvi Shipping AS hadde i selskapene Dyviships V AS, Dyviship VI AS og Dyviships VIII og den tilhørende innbetalte aksjekapital med eventuell overkurs i disse ikke komme til fradrag på konto for tilbakeholdt beskattet inntekt.
3. Ved den nye ligningen for 1999 skal differansen mellom kostpris på aksjene som Dyvi Shipping AS hadde i selskapet Dyviships VII og den tilhørende innbetalte aksjekapital med eventuell overkurs i dette ikke komme til fradrag på konto for tilbakeholdt beskattet inntekt.
4. Saksomkostninger idømmes ikke.”

(11) Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter anket dommen til Borgarting lagmannsrett, som avsa dom 5. november 2004 med slik domsslutning:

- ”1. Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. I saksomkostninger for tingretten betaler Dyvi Shipping AS 200 000 – tohundretusen – kroner til staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter senest to uker etter forkynnelsen av denne dommen, med tillegg av renter etter den rentesatsen som gjelder til enhver tid etter lov om renter ved forsinket betaling § 3 første ledd første punktum fra forfall til beløpet betales.
3. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler Dyvi Shipping AS 542 012 – femhundreogførtitotusenogtolv – kroner til staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter senest to uker etter forkynnelsen av denne dommen, med tillegg av renter etter den rentesatsen som gjelder til enhver tid etter lov om renter ved forsinket betaling § 3 første ledd første punktum fra forfall til beløpet betales.”

(12) Dyvi Shipping AS har anket dommen til Høyesterett. Anken gjelder bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen. Seniorrådgiver Kjetil André Olsen ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og statsautorisert revisor Eirik Moe har avgitt skriftlige erklæringer til bruk for Høyesterett. Saken står for øvrig i samme stilling som for lagmannsretten.

(13) Saken har for Høyesterett vært behandlet sammen med sak HR-2005-01716-A, (sak nr. 2005/1042): Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter mot Westfal-Larsen Shipping AS.

(14) Den ankende part, *Dyvi Shipping AS*, har i korte trekk anført:

(15) Hovedproblemstillingen i saken er om KBI omfattes av begrepet ”øvrige skatteposisjoner” i skatteloven § 11-7 første ledd – tidligere selskapsskattelov § 8-7 – samt om de fusjonsregler som måtte gjelde utenfor rederibeskatningsordningen kan anvendes direkte ved fusjon innenfor ordningen. Selskapets syn er at det også for vertikale fusjoner skal finne sted en summering av mor- og datterselskapets KBI uten noen slik korreksjon som ligningen bygger på. Det er sentralt at formålet med rederibeskatningsordningen er at selskap innenfor denne er fritatt for skatt av løpende skipsfartsinntekter, og at ordningen gjør det mulig for rederiet selv å velge når beskatningen skal skje. Det er lite treffende når staten anfører at det sentrale formålet er at all ubeskattet inntekt senest skal komme til beskatning ved utreden, og at andre hensyn må vike for dette ene.

- (16) Formålet med den omstrukturering som fant sted innenfor Dyviggruppen, var en forenkling med sikte på at alle skipsinvesteringene skulle samles i det rederibeskattede selskapet Dyvi Shipping AS. Ved sitt endringsvedtak har ligningsmyndighetene vesentlig forrykket forutsetningene for omstruktureringen. Dersom det hadde vært mulig å forutse de skattemessige konsekvenser som følger av ligningen, ville man ikke ha trådt inn i ordningen, og Dyvi Shipping AS har da også trådt ut med virkning fra ligningsåret 2000. Beslutningen om uttreden var dels et resultat av den usikkerhet som ligningen skapte, dels et resultat av etterfølgende lovendringer i skatteytters disfavør, som har gjort rederibeskatningsordningen mindre gunstig.
- (17) Ligningsmyndighetenes korrigerende har skjedd etter en frirettslig vurdering av hvilken løsning som er den beste, uten forankring i lov eller ligningspraksis. Kravet om klar lovhjemmel og forutberegnelighet er tilsidesatt. Heller ikke er det foretatt noen konkret bevisbedømmelse for så vidt gjelder spørsmålet om Dyvi Shipping AS faktisk ville kunne oppnå noen endelig skattefrihet ved uttreden. En slik korreksjon som er skjedd ved endringsligningen, er ikke nødvendig, og får som konsekvens at det skjer en dobbeltbeskatning ved at selskapet måtte opptjene ca. 250 millioner kroner i skattlagte finansinntekter eller føre tilsvarende beløp i beskattet kapital til selskapet, før det ville være adgang til å utdele utbytte uten beskatning på selskapets hånd. En så betydelig omlegging kan ikke skje ved ny praksis fra ligningsmyndighetene, men betinger at Stortinget som lovgiver etablerer klar hjemmel, som bare kan få skattemessig virkning for etterfølgende disposisjoner.
- (18) Dyvi Shipping AS har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Tingrettens dom pkt 1 stadfestes.**
 2. **Ved den nye ligningen for 1998 og 1999 skal det ikke foretas slik korreksjon av saldo på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt som vedtatt av ligningsnemnda i endrings sak nr 1998-056.**
 3. **Dyvi Shipping AS tilkjennes sakens omkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett, med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling finner sted.”**
- (19) Ankemotparten, *staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter*, har i korte trekk anført:
- (20) Konto for tilbakeholdt beskattet inntekt (KBI) skal fastsettes på samme måte for de vertikale deler av de fire blandede fusjonene saken gjelder, som for innfusjonering av heleid datterselskap i morselskap: Det overtakende selskaps kostpris på aksjene i det overdragende selskap bortfaller og erstattes med det overtakende selskaps andel av dette selskaps skattemessige egenkapital. Slik har overligningsnemnda fastsatt KBI, og lagmannsretten har med rette frifunnet staten.
- (21) Hovedpoenget er at dersom KBI for selskapene summeres, slik Dyvi Shipping AS gjør gjeldende, så vil ikke all ubeskattet inntekt komme til beskatning ved uttreden av rederibeskatningsordningen. Dette er klart illustrert i denne saken, hvor selskapet faktisk har trådt ut. Summering av KBI for selskapene ville ha ført til at ubeskattet inntekt på over 196 millioner kroner ikke ville ha blitt beskattet ved uttreden. Fusjon innenfor ordningen skjer etter de alminnelige skatteregler for fusjoner, og det følger av tidligere selskapsskattelov § 8-7 om skattemessig kontinuitet at det overtakende selskaps kostpris på aksjene i det overdragende selskap bortfaller. Det er ikke tvilsomt at praksis er slik ved

fusjoner utenfor ordningen. Lagmannsretten, som var satt med fagkyndige meddommere, har da også lagt dette til grunn. Og de alminnelige regler, som innebærer at mors kostpris på aksjene i datter bortfaller, gjelder også innenfor rederibeskatningsordningen.

(22) Ubeskattet inntekt skal beskattes senest ved uttreden og skal ikke bli endelig skattefri for selskapet. Dette gjelder både ubeskattet inntekt opptjent utenfor ordningen før inntreden, og opptjent inntekt innenfor ordningen. En ytterligere skattekreditt kan likevel oppnås ved at gevinsten kan føres på gevinst- og tapskonto.

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

”1. Lagmannsrettens dom stadfestes.

2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.”

(24) *Jeg er kommet til at anken ikke fører frem.*

(25) Når det gjelder rederibeskatningsordningen, som ble etablert ved lov 20. desember 1996 nr. 110 med de nye bestemmelsene i dagjeldende skattelov § 51A, viser jeg til den redegjørelse som førstvoterende har gitt i sak HR-2005-01716-A, (sak nr. 2005/1042), som er votert tidligere i dag. Jeg viser særlig til det han har sagt om ordningen med føring av konto for ”tilbakeholdt beskattet inntekt” (KBI), jf. § 51A-6 nr. 3. Som påpekt var forholdet ikke sjelden slik at et aksjeselskap som trådte inn i rederibeskatningsordningen, som en følge av forutgående skatteordninger, brakte med seg ubeskattet kapital, og da slik at denne kapitalen kunne fortsette å være ubeskattet også innenfor den nye ordningen.

(26) Både det overtakende selskapet Dyvi Shipping AS og de overdragende selskaper var etablert innenfor ordningen da fusjonene ble gjennomført. Forskjellen mellom selskapets og ligningsmyndighetenes beregning av inngående saldo for KBI fremgår av den redegjørelse jeg har gitt for sakens faktiske bakgrunn, og fastsettelsen innebar altså en negativ saldo på i overkant av 182 millioner kroner. Den beregning og fastsettelse av inngående saldo for KBI som er foretatt i vår sak, er skjedd i henhold til den samme metode som ble benyttet i forhold til Westfal-Larsen Shipping AS, men da selvsagt med den tilpasning som skyldes at vår sak gjelder blandede fusjoner, mens det i den andre saken var tale om en fusjon mellom et morselskap og et heleid datterselskap.

(27) Spørsmålet er om det er faktiske forskjeller mellom sakene som kan tilsi at det velges en annen metode ved fastsettelsen av KBI i vår sak. Jeg kan ikke se at det er tilfelle, og begrenser meg til følgende bemerkninger:

(28) Selskapet har med styrke fremhevet at det var et nødvendig ledd i den omstrukturering av selskapene i Dyvi-gruppen som fant sted forut for inntreden i rederibeskatningsordningen, at deltakerlignede selskaper måtte omdannes til aksjeselskap under iakttagelse av de krav som fulgte av omdannelsesforskrift 17. januar 1991 nr. 22, der § 3 siste ledd lyder slik:

”Aksjekapitalens pålydende kan ikke settes høyere enn den positive netto egenkapital som fremkommer etter de ligningsmessige verdier, inkludert eventuelt kontantinnskudd. Minimumskravet til egenkapital i aksjeloven § 1-1 tredje ledd må være oppfylt både etter ligningsmessige verdier og virkelige verdier.”

- (29) Selskapet har fremlagt tallmessige oppstillinger – oppstillinger som så vidt jeg forstår er nye for Høyesterett – for å illustrere blant annet at det vitterlig er skutt inn et betydelig titalls millioner kroner i de omdannede selskap for å oppfylle vilkårene i omdannelsesforskriften. Når Sentralskattekontoret for storbedrifter bare har medregnet den nominelle aksjekapitalen når man har godskrevet hva som er innbetalt aksjekapital i det fusjonerte selskapet, er – anføres det – prinsippet om skattemessig kontinuitet nettopp ikke iaktatt. Det hevdes å være urimelig at innbetaling av kapitalinnskudd som følge av nødvendig omdanning til aksjeselskap for å tilpasse seg den nye rederibeskatningsordningen, skal innebære at selskapet mister adgangen til å dele ut utbytte i overskuelig fremtid uten ny beskatning.
- (30) Jeg har vanskelig for å følge selskapet i denne argumentasjonen og ser det ikke nødvendig for mitt standpunkt i saken å gå nærmere inn i de fremlagte talloppstillinger.
- (31) For meg står det klart at løsningen må bli den samme ved fastsettelse av KBI ved innfusjonering av datterselskap med varierende eierforhold – såkalt delvis vertikale fusjoner – innenfor rederibeskatningsordningen som ved fusjon mellom morselskap og heleid datterselskap. Prinsippene for behandlingen av kontoen må være de samme i begge tilfeller. For øvrig synes innbetalingene å ha ført til økt regnskapsmessig egenkapital i selskapene og dermed til økt KBI, en økning som er videreført etter fusjonene.
- (32) Etter dette er jeg kommet til at ligningen er korrekt, og at lagmannsrettens dom må stadfestes.
- (33) Saken har som før nevnt vært behandlet i sammenheng med sak HR-2005-01716-A, (sak nr. 2005/1042). I den saken ble saksomkostninger ikke tilkjent for noen instans under henvisning til at det gjaldt et skattespørsmål som det har vært knyttet tvil til, og som tidligere ikke har vært behandlet for domstolene. Det samme må da gjelde for vår sak.
- (34) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 1, stadfestes.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke for noen instans.

- (35) Dommer **Oftedal Broch:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (36) Dommer **Flock:** Likeså.
- (37) Kst. dommer **Kaasen:** Likeså.
- (38) Dommer **Gussgard:** Likeså.

(39) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 1, stadfestes.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke for noen instans.

Riktig utskrift bekreftes: