



NORGES HØYESTERETT

Den 1. april 2008 avsa Høyesterett dom i

HR-2008-00580-A, (sak nr. 2007/1413), sivil sak, anke,

Staten v/Skatt Midt-Norge

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Christian Lund)

mot

Odd Habberstad

(advokat Hans Olav Hemnes – til prøve)

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

- (1) Kst. dommer **Kaasen:** Saken gjelder vilkårene for skattefri fisjon. Det sentrale spørsmål er hvorvidt dette foreligger når det eneste som overføres fra det overdragende selskap, er en fisjonsfordring på selskapet etablert samtidig med fisjonsbeslutningen.
- (2) Odd Habberstad eide knapt 25 prosent av Licentia AS, som er et holdingselskap for en rekke selskaper, herunder Industribeslag AS som Habberstad ledet og hadde deltatt i etableringen av. Da Habberstads helse sviktet, ønsket han å trappe ned virksomheten i Industribeslag og tre ut av Licentia AS. På generalforsamling i selskapet ble det besluttet å gjennomføre uttreddenen ved å fisjonere ut hans aksjepost til et nystartet selskap, Modd AS, som skulle være heleid av Habberstad. Siden Licentia AS fortsatt skulle drives som holdingselskap og alle selskapets eiendeler dessuten var pantsatt, ble fisjonen gjennomført ved at Modd AS fikk en fordring på Licentia AS, en ”fisjonsfordring”. Denne ble etablert av selskapets generalforsamling samtidig med at fisjonen ble besluttet, og var følgelig på forhånd ingen aktivapost på Licentia AS’ hånd.
- (3) Fisjonen ble gjennomført i to hovedtrinn. I 2000 ble Modd AS stiftet og mottok samtidig 4 000 000 kroner i form av en fordring på Licentia AS. Dette utgjorde halvparten av Habberstads aksjepost i Licentia AS, dvs. 375 000 kroner, med tillegg av den tilhørende andel av selskapets egenkapital. Denne delen, 3 625 000 kroner, ble satt i overkursfond i Modd AS. Siste del av Habberstads aksjepost i Licentia AS ble utfisjonert i 2001, men da i form av en fordring på 5 000 000 kroner idet den tilsvarende del av egenkapitalen nå

utgjorde 4 625 000 kroner, som ble tillagt Modd AS's overkursfond. Aksjekapitalen i Licentia AS ble ved disse fisjonsbeslutningene tilsvarende nedsatt fra 3 100 000 til 2 350 000 kroner.

- (4) Aksjekapitalen i Modd AS utgjorde etter dette 750 000 kroner, mens overkursfondet var 8 250 000 kroner. Dette beløpet ble i tre trinn i løpet av 2001-2002 brukt til å forhøye aksjekapitalen i selskapet. På de samme generalforsamlingene ble aksjekapitalen samtidig vedtatt nedsatt med de samme beløp som den ble forhøyet med. De nedsatte beløp ble utbetalt Habberstad som utbytte.
- (5) Ved brev av 27. november 2003 varslet Trondheim ligningskontor Habberstad om at fisjonene ikke kunne godtas som skattefrie da aksjelovens vilkår for fisjon ikke kunne anses fulgt. Subsidiært mente ligningskontoret at det var grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring fordi transaksjonene ikke hadde vesentlige formål ut over de skattemessige. Som følge av dette ble Habberstads aksjer i Licentia AS ansett som skattemessig realisert i forbindelse med fisjonene, og det ble varslet vedtak i henhold til dette. Ligningsnemnda traff i møte 14. mars 2005 vedtak i samsvar med de varslede endringene i ligningen. Etter klage fra Habberstad opprettholdt Overligningsnemnda 20. september 2005 vedtaket.
- (6) Habberstad brakte ligningen inn for Trondheim tingrett, som 27. oktober 2006 frifant staten v/Sør-Trøndelag fylkesskattekontor. Tingretten var enig med Overligningsnemnda i at det var grunnlag for å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, og tok ikke standpunkt til hvorvidt aksjelovens vilkår for fisjon var fulgt.
- (7) Habberstad anket til Frostating lagmannsrett, som 24. mai 2007 avsa dom med slik domsslutning:
- ”1. Ligningen av Odd Habberstad for 2000 og 2001 oppheves.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke for tingretten og lagmannsretten.”
- (8) Lagmannsretten kom til at fisjonene i Licentia AS var gjennomført i tråd med fisjonsbestemmelsene i aksjeloven kapittel 14, og at fisjonene således var skattefrie i medhold av skatteloven § 11-4 første ledd. Lagmannsretten fant ikke grunnlag for å anvende reglene om ulovfestet skattemessig gjennomskjæring.
- (9) Staten v/Sør-Trøndelag fylkesskattekontor anket til Høyesterett over lagmannsrettens rettsanvendelse og – for et par avgrensede punkter – bevisbedømmelse. Det ble gjort gjeldende at fisjonene ikke ble gjennomført i overensstemmelse med aksjeloven kapittel 14, og subsidiært at det var grunnlag for skatterettslig gjennomskjæring. Anken ble nektet fremmet etter tvistemålsloven § 373 tredje ledd nr. 4 for såvidt gjaldt anførselen om gjennomskjæring. For øvrig står saken i samme stilling som for de tidligere instanser.
- (10) Den ankende part – staten v/Sør-Trøndelag fylkesskattekontor, nå *staten v/Skatt Midt-Norge* – har for Høyesterett i det vesentlige anført:
- (11) Vilkåret for skattefrihet ved overføring i form av fisjon er at fisjonen skjer etter reglene i aksjeloven kapittel 14. Lovens § 14-2 første ledd fastsetter at ved fisjon skal ”selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser ... fordeles på selskapet selv ... og ett eller flere overtakende selskaper”. Modd AS overtok ikke eiendeler, rettigheter eller forpliktelser som fremkom i Licentia AS's balanse på fisjonstidspunktet, men utelukkende en fordring

som oppsto som direkte følge av fisjonsbeslutningen, og som tilsvarte den reelle underliggende verdi av de aksjer Habberstad innløste i Licentia AS. Dette oppfyller ikke kravene til fisjon etter aksjeloven kapittel 14.

- (12) Lovens ordlyd tilsier dette resultatet: Modd AS har vitterlig ikke overtatt noen av Licentia AS's "eiendeler, rettigheter eller forpliktelser". Det er oppkonstruert å oppfatte fisjonsfordringen som en "rettighet" det overtakende selskap overtar fra det overdragende selskap. Ordlyden tilsier krav om deling på selskapsnivå, mens lagmannsrettens tolkning innebærer at det er tilstrekkelig med deling av et nettooverskudd på aksjonærnivå.
- (13) Bestemmelsens begrunnelse og forhistorie viser at det ikke er grunnlag for en slik utvidende tolkning. Utgangspunktet er at realisasjon av aksjer beskattes, og unntaket for fisjon er i forarbeidene begrunnet i kontinuitetsbetraktninger og ønsket om å ivareta et reelt behov for bedriftsøkonomisk hensiktsmessig omorganisering av næringsvirksomhet. Licentia AS's virksomhet fortsetter helt uendret, og Habberstad er helt ute av den. Det foreligger således verken kontinuitet på eiersiden eller omorganisering av virksomheten.
- (14) Det er korrekt at fisjonsfordringer er velkjente virkemidler ved fisjoner, men bare der det er vanskelig å få delingen av postene i balansen til å stemme med delingen av aksjekapitalen. I vår sak oppstår behovet alene fordi partene har bestemt at Habberstad ikke skal overta noe fra holdingselskapet.
- (15) Det er mulig skattefrihet kunne vært oppnådd ved at Licentia AS hadde opptatt et lån og utfisjonert kontantene til Modd AS. Men det ville da ha skjedd en deling av holdingselskapets eiendeler, hvilket ikke skjer ved utstedelse av en fisjonsfordring. Habberstad må finne seg i å bli vurdert ut fra den transaksjonsform han faktisk har valgt, jf. Rt. 2004 side 1331 (Aker Maritime).
- (16) Grunnvilkåret for skattefri fisjon er at det må skje en deling. Det har her ikke skjedd. Saken foranlediger ikke at det tas standpunkt til hvor mye som må utfisjoneres. Den ulovfestede skatterettslige gjennomskjæringsregel vil kunne supplere grunnvilkåret, men dette har likevel selvstendig betydning.
- (17) Bruddet på aksjelovens fisjonsregler medfører at transaksjonen utløser beskatning. Det mulige unntak for uvesentlige brudd på vilkårene for skattefrihet i aksjeloven kapittel 14 er åpenbart ikke aktuelt her, hvor det er et materielt vilkår som ikke er oppfylt.
- (18) Staten v/Skatt Midt-Norge har nedlagt slik påstand:
- "1. **Tingrettens dom stadfestes.**
2. **Staten v/Skatt Midt-Norge tilkjennes saksomkostninger for lagmannsretten og Høyesterett med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling skjer."**
- (19) Ankemotparten, *Odd Habberstad*, har for Høyesterett i det vesentlige anført:
- (20) For at fisjonen av Licentia AS skal være skattepliktig, må den falle utenfor rammen av aksjeloven § 14-2, og den må dessuten innebære et vesentlig brudd på vilkåret i skatteloven § 11-4, jf. Rt. 2005 side 86 (Fjeld Eiendom).
- (21) Aksjeloven § 14-2 første ledd tar ikke stilling til spørsmålet om bruk av en fisjonsfordring, og innfører ikke noe "grunnvilkår" om at fisjon forutsetter oppsplitting av

”eiendeler, rettigheter og forpliktelser”. Formuleringen er arvet fra fusjonskapittelet i aksjeloven av 1976, som ikke hadde særskilte regler om fisjon. Ved fusjon vil formuleringen alltid passe, og den ble formodentlig ført videre i fusionsreglene fordi fisjon i sin kjerne ble sett på som speilbildet av fusjon. Ved fusjoner har man imidlertid ikke praktiske paralleller til fusionsfordringer. Lovens ordlyd kan følgelig ikke tas som uttrykk for at fusionsfordringer ikke kan være det eneste aktivum som utfisjoneres. Det er mer nærliggende å se bruken av fusionsfordring som en akseptabel fremgangsmåte for ”fordeling” av eiendeler, rettigheter og forpliktelser – altså som en fordeling av nettoverdier i selskapet.

- (22) Etter tidligere lov fisjonerte man ved å bruke reglene om kapitalnedsettelse, som typisk innebærer at det oppstår en fordring mot overdragende selskap. Det er ikke holdepunkter for at lovgiver har ment å innskrenke fusionsreglenes virkefelt ved formuleringen i § 14-2 første ledd.
- (23) Selv om lovbestemmelsen må forstås slik at den forutsetter at eiendeler, rettigheter og forpliktelser utfisjoneres, gjelder dette bare deklarasjonsmessig mellom partene. Aksjeloven er preseptorisk bare i forhold til kreditorenes interesser, som er fullt ivaretatt ved bruk av fusionsfordringer.
- (24) Skattefriheten beror på om fisjonen er foretatt etter aksjelovens regler, men også skattereglene underbygger resultatet: Både ordlyd og forarbeider viser at lovgiver har ment at skattefriheten for fisjon skal omfatte enhver deling av selskapsformuen der de virkelige verdier – nettoformuen – deles i samme forhold som aksjekapitalen.
- (25) Subsidiært gjøres gjeldende at selv om det skulle foreligge brudd på aksjeloven § 14-2 første ledd, er transaksjonen skattefri fordi det ikke foreligger et skatterettslig vesentlig brudd på vilkårene for skattefrihet.
- (26) Odd Habberstad har nedlagt slik påstand:

1. Lagmannsrettens dom , domsslutningen pkt 1, stadfestes.
2. Odd Habberstad tilkjennes sakens omkostninger for alle retter med tillegg av renter etter forsinkelsesrentelovens § 3-1 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.”

- (27) *Jeg er kommet til at lagmannsrettens dom bør stadfestes.*
- (28) Det skatterettslige utgangspunkt er at overføring av verdier fra et skattesubjekt til et annet utløser beskatning etter de vanlige regler for realisasjon, utbytte og uttak. I tråd med dette fastsetter skatteloven § 11-1 at de alminnelige regler om inntektsbeskatning som utgangspunkt gjelder for fisjon av selskaper. Men herfra gjør § 11-4 første ledd første punktum følgende unntak:

”Et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap kan fisjoneres uten skattlegging av selskapet og aksjonærene når fisjonen skjer etter kapittel 14 i aksjeloven eller kapittel 14 i allmennaksjeloven.”

- (29) Aksjeloven § 14-2 første ledd gir aksjelovens definisjon av fisjon:

”(1) Deling av et selskap er undergitt reglene om fisjon i kapitlet her når selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser skal fordeles på selskapet selv (det overdragende

selskapet) og ett eller flere overtakende selskaper mot at aksjeeierne i det overdragende selskapet får som vederlag

1. aksjer i selskapet eller i ett eller alle av de overtakende selskaper, eller
2. slike aksjer med et tillegg som ikke må overstige 20 prosent av det samlede vederlaget.”

- (30) Det sentrale spørsmål i saken er om disse bestemmelsene gir grunnlag for fritak for umiddelbar skatteplikt når det overdragende selskap utelukkende overfører en fisjonsfordring til det overtakende selskap.
- (31) Jeg finner det hensiktsmessig først å gi en kort redegjørelse for bestemmelsenes forhistorie.
- (32) Reglene om den skattemessige behandling av fisjon har endret seg over årene. Tidligere benyttet man reglene om kapitalnedsettelse og stiftelse eller kapitalforhøyelse. Gruppen som utredet bedrifts- og kapitalbeskatningen, Aarbakke-utvalget, foreslo at fisjon burde unntas fra umiddelbar skatteplikt, og nevnte fire former for fisjon dette burde gjelde for. Til disse hører den form som er aktuell i vår sak: ”Deling ved overføring av eiendeler, gjeld og skatteposisjoner til ett eller flere nystiftede norske aksjeselskaper”, jf. NOU 1989: 14 side 275. Dette forslaget ble fulgt opp ved lovendring i 1996 hvor selskapsskatteloven fikk en egen bestemmelse om fisjon: Lovens § 8-4 fastsatte at et aksjeselskap uten beskatning av selskapet og aksjonærene kunne fisjoneres ”ved at det overdrar en del av sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til annet aksjeselskap”. Bestemmelsen tok mønster av bestemmelsen om fusjon i dagjeldende aksjelov av 1976, som ikke hadde noen bestemmelse om fisjon.
- (33) Selskapsskatteloven fritok også fusjon fra umiddelbare skattevirkninger forutsatt at den ”skjer etter kapittel 14” i aksjeloven av 1976, jf. selskapsskatteloven § 8-2 nr. 1, første punktum slik den lød etter lovendringen i 1996. Da fisjon for første gang ble selskapsrettslig regulert i aksjeloven av 1997 kapittel 14, ble det vist til aksjelovgivningen også for fisjonstilfellene, slik man tidligere hadde gjort for fusjon. Selskapsskatteloven § 8-4 ble derfor med virkning fra 1999 endret til at fisjon kunne skje uten umiddelbar beskatning ”når fisjonen skjer etter kapittel 14 i lov om aksjeselskaper”. Denne bestemmelsen ble direkte videreført i skatteloven § 11-4.
- (34) Skatteloven § 11-4 første punktum innebærer etter sin ordlyd at det avgjørende for at en fisjon er unntatt fra umiddelbar skatteplikt, er om fisjonen fyller kravene i aksjeloven § 14-2 første ledd. Det samme fulgte av den tilsvarende bestemmelse i selskapsskatteloven. Forarbeidene til disse to henvisningsbestemmelsene gir ikke holdepunkter for at man mente noe annet enn at aksjelovens fisjonsbegrep skulle være avgjørende. Noe annet kan heller ikke utledes av selskapsskattelovens opprinnelige fisjonsbestemmelse. Grunnen til at denne selv definerte skattefrie fisjoner, var som nevnt at aksjeloven den gang ikke inneholdt noe fisjonsbegrep det kunne vises til. Både det forhold at man brukte aksjelovens fusjonsbestemmelse som mønster, og at man ikke kommenterte endringen da man gikk over til å vise til den nye aksjelovens fisjonsbestemmelse, tilsier at hensikten var å benytte aksjelovens fisjonsbegrep også for skatteformål.
- (35) Dette forutsettes også i forarbeidene til aksjeloven. Under forberedelsen av loven av 1997 pekte departementet i Ot.prp. nr. 23 (1996-97) side 113-114 på

”den nære sammenhengen som foreligger mellom den selskapsrettslige og skattemessige behandling av fusjon og fisjon. I Ot prp nr 71 (1995-96) har Finansdepartementet lagt frem forslag til endring av selskapsskatteloven med presisering av i hvilke tilfeller fusjon og fisjon skal kunne gjennomføres skattefritt. I denne forbindelse har man lagt avgjørende vekt på sammenhengen med de selskapsrettslige reglene, slik at de former for fusjon og fisjon som godtas selskapsrettslig, som hovedregel også kan tillates gjennomført uten umiddelbare skattemessige virkninger.”

- (36) På dette grunnlag er jeg enig med lagmannsretten i at vurderingen av om en fisjon oppfyller de vilkår skatteloven § 11-4 stiller ved å vise til aksjelovens kapittel 14, er av selskapsrettslig karakter, og at det i vurderingen ikke er rom for skatterettslige betraktninger. Lovgiver har for skatteformål gjort bruk av aksjelovens fisjonsbegrep, uten å oppstille tilleggsvilkår eller modifikasjoner. Skal aksjelovens fisjonsbegrep tolkes i lys av skatterettslige betraktninger, må det derfor være fordi det følger av aksjeloven at dette er relevant.
- (37) Som jeg skal komme tilbake til, forhindrer ikke dette at det kan finnes holdepunkter i skatterettslige lovforarbeider for hva fisjonsbegrepet selskapsrettslig innebærer, se for så vidt det nettopp gjengitte sitat fra aksjelovens forarbeider. Men verken skatteloven § 11-4 eller dens forarbeider gir holdepunkter for å etablere et særskilt skatterettslig fisjonsbegrep forskjellig fra aksjelovens.
- (38) For fullstendighets skyld tilføyer jeg at den alminnelige ulovfestede skatterettslige gjennomskjæringsregelen er aktuell i fisjonstilfeller – som i andre situasjoner hvor det som utgangspunkt ikke foreligger skatteplikt, jf. blant annet Ot.prp. nr. 71 (1995-96) side 22. Men i vår sak avgjøres skatteplikten av aksjelovens vilkår for lovlig fisjon, mulig skatterettslig gjennomskjæring er ikke henvist til behandling i Høyesterett.
- (39) Partene er enige om at transaksjonen fulgte alle aksjelovens formelle krav til fisjon. Tvisten gjelder hvorvidt de materielle vilkår etter aksjeloven § 14-2 er tilfredsstilt. Det her aktuelle vilkår er at ”selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser ... fordeles på selskapet selv ... og ett eller flere overtakende selskaper”. Spørsmålet er om dette innebærer at det overtakende selskap må overta aktiva eller passiva som inngikk i det overdragende selskaps balanse ved fisjonen, eller om det er tilstrekkelig at det utelukkende får en fordring på det fisjonerende selskap.
- (40) Foranlediget av ankemotpartens anførsler bemerker jeg først at det ikke er overlatt til partene å bestemme vilkårene for at det foreligger en fisjon med aksjerettslig og – som i vår sak – skatterettslig virkning. Aksjelovens kriterier er her preseptoriske.
- (41) Bestemmelsens ordlyd gir ikke klare holdepunkter, men antyder at man primært har hatt for øye en oppsplitting av det fisjonerende selskaps aktiva og passiva. Heller ikke andre av aksjelovens fisjonsbestemmelser gir sikre holdepunkter. Når således § 14-4 første ledd nr. 1 krever at fisjonsplanen skal angi ”fordelingen av selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser på de selskapene som deltar i fisjonen”, er hensikten åpenbart å skape klarhet på dette punkt, og formuleringen utelukker ikke at et av selskapene kan sitte med alle det overdragende selskaps balanseførte midler.
- (42) Den tidligere bestemmelse i selskapsskatteloven § 8-4, som brukte uttrykket ”overdrar” eiendeler osv., gir en klarere antydning om at man forutsatte en deling av det overdragende selskaps aktiva. Men som nevnt svekkes dette av at bestemmelsen var tuftet

på fusjonsdefinisjonen i aksjeloven av 1976, der nettopp ”overdra” var poenget, uten at det ble gitt nærmere begrunnelse for valg av tilsvarende formulering i selskapsskattelovens regel om fisjon – hvor det ikke er like klart at ”overdra” er det praktiske.

- (43) Forarbeidene til aksjeloven sier intet direkte om hvorvidt en fisjonsfordring kan være eneste overdratte aktivum, men etterlater inntrykk av at fisjonsreglene langt på vei er utformet som speilbilde av fusjonsreglene. I en fusjon vil ikke arrangementer tilsvarende fisjonsfordringer være aktuelle.
- (44) Derimot finnes det enkelte holdepunkter for forståelsen av fisjonsvilkårene i forarbeidene til den bestemmelsen som i 1996 ble innført i selskapsskatteloven § 8-4 som en materiell regulering av fisjon som vilkår for skattefrihet. Selv om disse forarbeidene primært har et skatterettslig siktemål, kan de kaste lys over innholdet av fisjonsbegrepet. De fremhever blant annet at muligheten for fisjon skal imøtekomme behov for omorganisering av virksomhet, og det nevnes som eksempel at generasjonsskifter i små selskaper kan innebære utfordringer som bør kunne løses ved at man skiller ut verdier uten at den virksomhet som drives i selskapet splittes opp, jf. NOU 1989: 14 side 275-276. Det fastslås at det ikke foreslås begrensninger ”med hensyn til hvordan fordelingen av eiendeler og nettoformue skal skje. Her vil selskapene fortsatt stå fritt”, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995-96) side 34 og 35. Også fisjonsfordringer berøres: Utredningsgruppen med tilslutning fra departementet forutsetter at man kan bruke fisjonsfordring hvor det er ”vanskelig å få delingen av nettoformuen for øvrig til å stemme med delingen av aksjekapitalen”, jf. utredningen side 276 og proposisjonen side 35. Men forarbeidene berører ikke spørsmålet om en fisjonsfordring kan være det eneste som overføres til det overtakende selskap.
- (45) Det kan hevdes at de hensyn forarbeidene nevner som begrunnelse for å godta fisjonsfordringer, ikke foreligger når fisjonsfordringen er det eneste som overføres til det overtakende selskap: Hvis man går frem på denne måten, er man egentlig ikke ute etter en fisjon, men en avvikling av aksjonærens engasjement. Tyngden i dette synspunkt svekkes imidlertid vesentlig ved at det ikke gjelder noe krav om at det overtakende selskap skal videreføre deler av det overdragende selskaps virksomhet. Lovgiver har uttrykkelig vurdert og deretter avstått fra å gjøre skattefriheten ved fisjon betinget av at det delende selskaps virksomhet videreføres i ett eller begge selskaper, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995-96) side 28-29 og NOU 1989: 14 side 275-276. Heller ikke ut fra en selskapsrettslig begrunnelse kan det stilles et slikt krav.
- (46) Som en konsekvens av at det ikke stilles krav om at det overtakende selskap skal videreføre noe av det overdragende selskaps virksomhet, har skattemyndighetene godtatt at det overdragende selskap opptar lån og utfisjonerer kontantene, jf. bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, avgitt juli 2004 (BFU 77/04). Staten gjør gjeldende at det i lånetilfellet, men ikke ved fisjonsfordringen, skjer en deling av selskapet, og at dette er en avgjørende forskjell i forhold til aksjeloven § 14-2. Jeg kan imidlertid ikke se at det fra en selskapsrettslig synsvinkel er grunn til å skille mellom de to tilfellene. Riktignok bringes det inn en tredjemann – långiver – hvilket kan innebære formelle og reelle forskjeller sammenlignet med situasjonen hvor det var utstedt en tilsvarende fisjonsfordring. Men dette kan vanskelig være en avgjørende forskjell ved bedømmelsen av aksjelovens fisjonsbegrep.

- (47) I ligningspraksis er det videre akseptert et tilfelle hvor en fisjonsfordring utgjorde 95 prosent av de overførte verdier, jf. avgjørelse av Overligningsnemnda for storbedrifter 14. juni 2005 (2001-033 OLN). Legges dette til grunn, vil meget små overføringer i tillegg til fisjonsfordringen medføre at transaksjonen anses som en fisjon. Det er rent umiddelbart vanskelig å se at en regel som ikke oppstiller strengere vilkår enn dette, har noen nevneverdig reell funksjon.
- (48) Spørsmålet blir derfor om det finnes holdepunkter i alminnelige aksjerettslige hensyn for hvorvidt fisjonsbegrepet bør begrenses til tilfeller der noe overføres i tillegg til en fisjonsfordring.
- (49) Aksjelovens regler om fremgangsmåten ved fisjonering innebærer at hensynene til kreditorvern og minoritetsvern – som står sterkt i selskapsretten – er ivaretatt selv om man aksepterer at en fisjonsfordring utgjør det eneste aktivum det overtakende selskap mottar.
- (50) Staten har sterkt fremhevet at begrunnelsen for skattefritak ved fisjon ikke slår til hvis det aksepteres at det som overføres, bare er en fisjonsfordring, og ingen av det overdragende selskaps balanseposter. Verken behov for omorganisering eller kontinuitetsbetraktninger tilsier at slike transaksjoner skal være skattefrie. Jeg finner ikke denne betraktningens måte avgjørende. Det følger allerede av mitt syn på virkningen av at lovgiver har valgt å knytte skattefritaket opp mot det selskapsrettslige fisjonsbegrep, at disse innvendingene ikke har stor vekt, siden de springer ut av skatterettslige betraktninger som ikke i seg selv er relevante i relasjon til aksjeloven. Dessuten er kontinuitetshensynet uansett betydelig svekket ved at det som nevnt ikke gjelder noe skatterettslig krav om at det fisjonerende selskaps virksomhet delvis skal videreføres i det overtakende selskap.
- (51) Staten har gjort gjeldende at aksjeloven § 14-2 første ledd innebærer at det må overføres noe mer enn en ren fisjonsfordring, men at det kan bero på omstendighetene hvor mye som skal til. Grensen må trekkes – hevdes det – blant annet på grunnlag av om det overføres tilstrekkelige aktiva til at omorganiserings- og kontinuitetshensynene kan begrunne at fisjonen aksepteres. Denne regel suppleres så med den ulovfestede skatterettslige regel om gjennomskjæring der det dominerende formål med transaksjonen er å spare skatt.
- (52) Jeg kan ikke følge staten i dette synspunktet. Riktignok vil det gi en synbar og for så vidt praktisk grense hvis regelen er at overføring av utelukkende en fisjonsfordring ikke oppfyller vilkårene for fisjon. Men dette vil ikke utgjøre noen reell begrensning – partene kan ved enkle midler sørge for overføring av noe i tillegg. Dette ville åpenbart være en lite hensiktsmessig regel, og jeg kan ikke se at den i et aksjerettslig perspektiv støttes av tungtveiende hensyn. Og i et skatterettslig perspektiv vil den ulovfestede gjennomskjæringsregel kunne komme supplerende til anvendelse.
- (53) Etter dette er mitt syn at det aksjerettslige fisjonsbegrep er avgjørende for om transaksjonen er unntatt fra umiddelbar beskatning, og at det etter aksjeloven § 14-2 første ledd ikke er et vilkår for fisjon at det overføres verdier i tillegg til en fisjonsfordring. Jeg tilføyer at hvis lovgiver finner at den ulovfestede skatterettslige gjennomskjæringsregel ikke er tilstrekkelig til å unngå de uheldige skattemessige virkninger en slik lovtolkning måtte innebære, kan det vurderes å endre det aksjerettslige fisjonsbegrep eller løsne båndene mellom dette og vilkårene for skattefrihet.

- (54) Lagmannsrettens dom, domsslutningens pkt. 1, må etter dette stadfestes.
- (55) Anken har vært forgjeves, og staten v/Skatt Midt-Norge må erstatte Habberstads omkostninger for Høyesterett. Saken har reist prinsipielle spørsmål som staten har hatt interesse av å få avklart, og Habberstad bør derfor tilkjennes omkostninger også for tingrett og lagmannsrett. Habberstads prosessfullmektig har fremlagt omkostningsoppgave for Høyesterett på kr 158 250 inklusive mva, hvorav utlegg utgjør kr 6 600 pluss mva. Det er ikke reist innvendinger mot oppgaven, og den legges til grunn. For lagmannsretten var omkostningene kr 133 524 inklusive mva, hvorav utlegg utgjorde kr 14 484, og for tingretten kr 141 880, hvorav utlegg utgjorde kr 16 800. Samlede omkostninger utgjør således kr 433 654.
- (56) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom, domsslutningens pkt. 1, stadfestes.
2. I saksomkostninger for alle instanser betaler staten v/Skatt Midt-Norge til Odd Habberstad 433 654 – firehundreogtrettitretusensekshundreogfemtifire – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige rente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.

- (57) Dommer **Indreberg:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (58) Dommer **Flock:** Likeså.
- (59) Dommer **Øie:** Likeså.
- (60) Dommer **Tjomsland:** Likeså.

(61) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom, domsslutningens pkt. 1, stadfestes.
2. I saksomkostninger for alle instanser betaler staten v/Skatt Midt-Norge til Odd Habberstad 433 654 – firehundreogtrettitretusensekshundreogfemtifire – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige rente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.

Riktig utskrift bekreftes: