



NORGES HØYESTERETT

Den 9. september 2009 avsa Høyesterett dom i

HR-2009-01782-A, (sak nr. 2009/117), sivil sak, anke over dom,

Staten v/Skatt øst

(Regjeringsadvokaten v/advokat Amund Noss)

mot

Aldebaran AS

(advokat Christian Bruusgaard)

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

- (1) Dommer **Matningsdal**: Saken gjelder tolkingen av begrepet ”midlertidig forskjell” i lov 20. juli 1991 nr. 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven) § 1-6 nr. 2, som nå er erstattet av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 10-5 andre ledd. Spørsmålet er om det betingede skattefritaket som det overdragende selskapet i 1998 oppnådde ved en konsernintern overføring av aksjer i henhold til ”konsernforskriften” av 13. mai 1991 nr. 336, medførte at det overdragende selskapet kom i en korreksjonsinntektsposisjon. Denne forskriften er nå avløst av forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 11-21.
- (2) Bakgrunnen for at det ved lov 18. november 1994 nr. 60 ble innført bestemmelser om korreksjonsinntekt var i korthet følgende:
- (3) Ved skattereformen, som ble vedtatt ved lov 20. juli 1991 nr. 54, og som ble gjennomført med virkning fra og med inntektsåret 1992, ble ”godtgjørelsesmetoden” innført for utdeling av utbytte til aksjonærene. Metoden har sin bakgrunn i at aksjeselskapet betaler skatt av hele sitt skattepliktige overskudd – herunder utdelt utbytte. Mottatt utbytte er også skattepliktig på aksjonærens hånd med samme skattesats som for selskapet. For å

forhindre at det utbetalte utbyttet dermed beskattes to ganger, fulgte det av godtgjørelsesmetoden at aksjonæren fikk fratrukket den skatten som selskapet forutsettes å være ilagt av utbyttet. Resultatet ble dermed at aksjonæren i praksis ikke betalte skatt av mottatt utbytte.

- (4) Da skattereformen av 1992 ble vedtatt, skulle resultatregnskapet belastes med de skattemessige avsetningene og avskrivningene. Sammenholdt med at utbytte bare kunne utdeles innenfor rammen av årets eller tidligere års regnskapsmessige overskudd, var det dermed ikke mulig å dele ut som utbytte inntekt som ennå ikke var beskattet på selskapets hånd.
- (5) Ved lov 26. juni 1992 nr. 66 og 68 ble regnskapsreformen av 1992 vedtatt med virkning fra og med regnskapsåret 1992. Denne reformen innebar at det ble tilstrekkelig å belaste resultatregnskapet med den latente skatten som er en konsekvens av de skattemessige tidfestingsreglene – for eksempel at en salgsgevinst føres på gevinst- og tapskontoen slik at beskatningen av gevinsten fordeles over flere år. Den nye regnskapsføringen av skatt ble omtalt som ”utsatt skatt-modellen”, idet det fulgte av lov 13. mai 1977 nr. 35 om regnskapsplikt m.v. § 18 andre ledd at balansen skulle omfatte ”[b]etalbar skatt” i året (punkt 2.1.5) og ”[u]tsatt skatt” (punkt 2.2.1). Etter disse reglene er differansen mellom de regnskaps- og skattemessige verdiene fratrukket latent skatt av differansen – ”utsatt skatt” – fri egenkapital som kan utdeles som utbytte. Konsekvensen av denne endringen var at det ble mulig å utdele som utbytte skattepliktig selskapsinntekt som foreløpig ikke var beskattet hos selskapet.
- (6) Skattelovgivningen ble i første omgang ikke endret for å motvirke eventuelle uheldige utslag av disse lovendringene. Ved lov 18. november 1994 nr. 60 fikk imidlertid selskapsskatteloven som § 1-6 tilføyd en bestemmelse om korreksjonsinntekt, som ble gitt virkning fra og med inntektsåret 1994. Etter § 1-6 nr. 1 skulle nå selskap med alminnelig skatteplikt til Norge for hele sitt overskudd inntektsføre ”en korreksjonsinntekt når selskapet har utdelt ubeskattet kapital eller har foretatt avsetning til slik utdeling”. Nærmere bestemmelser om beregningen av korreksjonsskatten ble gitt i § 1-6 nr. 2.
- (7) Korreksjonsinntekten hadde blant annet som formål å motvirke at skatten av utdelt, ubeskattet utbytte gikk tapt som følge av senere begivenheter i selskapet – for eksempel en konkurs – og dermed forhindre de uheldige konsekvensene som regnskapsreformen kunne gi.
- (8) I tillegg til selskapsskatteloven § 1-6 er konsernforskriften av 13. mai 1991 nr. 336 sentral i saken. Forskriften ble fastsatt med hjemmel i lov 9. juni 1961 nr. 16 avsnitt I § 2, som var tilføyd ved lov 15. juni 1990 nr. 21. Forskriften hadde som formål å legge forholdene til rette for formuesoverføringer innenfor et konsern uten at overføringen utløste ”gevinst, uttaks- eller utbyttebeskatning”, jf. forskriften § 2. Etter forskriftens § 1 måtte morselskapet eie mer enn 90 prosent av aksjene i det aktuelle datterselskapet, og det måtte ha en tilsvarende andel av stemmene på generalforsamlingen. Slik forskriften opprinnelig lød, var skattefritaket for det overdragende selskapet betinget av at den nevnte eier- og stemmerettsandelen forelå ”på transaksjonstidspunktet og opprettholdes til utgangen av det etterfølgende år”. Som motstykke til skattefritaket fulgte det av forskriften § 3 at ”[l]igningsmessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag settes på det mottakende selskaps hånd lik de ligningsmessige bokførte verdier hos det overdragende selskap på

overføringstidspunktet". Det mottakende selskapet trådte kort sagt inn i det overdragende selskapets skatteposisjon.

- (9) Ved endringsforskrift 28. mai 1996 nr. 522 ble § 1 endret. Det ble nå tilstrekkelig at det omtalte forholdet mellom selskapene bestod "på overføringstidspunktet". Kravet om at forholdet måtte opprettholdes "til utgangen av det etterfølgende år" ble opphevet. Også § 6 ble endret. Mens kravet tidligere hadde vært at "[s]amlet vederlag ... må være lik ligningsmessige nettoverdier av det overførte, inkludert eventuelt kontantinnskudd", ble kravet nå at "[s]amlet vederlag ... må tilsvare virkelig verdi av det overførte".
- (10) Konsernforskriften ble på ny endret ved forskrift av 30. desember 1998 nr. 1349, som ble gitt virkning fra og med inntektsåret 1999 for konserninterne overføringer i 1998 og senere. I § 2 andre ledd ble det fastsatt at skattefritaket for det overdragende selskapet er betinget av at det mottakende selskapet forblir en del av konsernet slik det er definert i § 1, også etter at overføringen av eiendelen er gjennomført. Ved brudd på dette vilkåret gjaldt § 10 som hadde følgende ordlyd:

"Ved aksjesalg, kapitalutvidelse eller annen transaksjon som bringer det mottakende selskap ut av konserntilknytningen, jf § 1, tas den fritatte inntekten til beskatning i det overdragende selskap i konsernoppførselsåret.

Dette gjelder bare når den tidligere overførte eiendel fortsatt er i behold hos det mottakende selskap. Det skattepliktige beløp begrenses til differansen mellom dokumentert virkelig verdi på eiendelen på konsernoppførselstidspunktet og dens ligningsmessige inngangsverdi på det tidligere overføringstidspunktet. Ved skattlegging etter første ledd kan det mottakende selskap skrive opp ligningsmessig verdi på den tidligere overførte eiendel med det skattlagte beløp som gjelder denne eiendelen."

- (11) Aldebaran AS er et selskap i Kistefos-konsernet hvor man i 1998 besluttet å omlegge konsernstrukturen. Som ledd i denne omstruktureringen ble Aldebarans aksjer i tre aksjeselskaper solgt til andre konsernselskaper etter de dagjeldende reglene om konserninterne overføringer. Betinget skattefri gevinst utgjorde kr 268 077 241.
- (12) Overføringene var begrunnet i at Aldebaran ikke lenger skulle drive aktiv virksomhet. Det ble derfor besluttet at selskapets kapitalgrunnlag skulle reduseres ved å utdele utbytte til morselskapet, Holding AS. Ved ordinær generalforsamling den 16. april 1999 ble styrets forslag til årsregnskap godkjent. Avsatt utbytte utgjorde kr 720 000 000 som tilsvarte nesten hele selskapets frie egenkapital.
- (13) Fristen for å innlevere selvangivelse for inntektsåret 1998 utløp for Aldebaran den 31. mars 1999. Ved utarbeidelsen av selskapets ligningsoppgaver ble det lagt til grunn at skattefrie gevinster ved konserninterne overføringer ikke skulle medregnes ved beregningen av korreksjonsinntekt. Den betingede skattefrie gevinsten på kr 268 077 241 ble heller ikke ført som en positiv midlertidig forskjell i skjema RF-1217.
- (14) Den 18. juni 1999 ba Oslo likningskontor Aldebaran om en nærmere redegjørelse for hvordan forskjellen mellom regnskaps- og skattemessige verdier for 1998 i skjema RF-1217 var fremkommet. I brevet ble det videre vist til reglene om korreksjonsinntekt i selskapsskatteloven § 1-6. Det ble uttalt at den betingede, skattefrie gevinsten skulle føres som en positiv midlertidig forskjell, og at den dermed skulle inngå i grunnlaget for beregning av korreksjonsinntekt. Korreksjonsinntekten ble beregnet til kr 235 488 856.

- (15) I styremøte i Aldebaran den 28. juni 1999 vedtok styret å foreslå overfor generalforsamlingen at utbetalingen av utbytte skulle reduseres med kr 170 000 000. Generalforsamlingen vedtok forslaget dagen etter. Det utbyttet som etter dette ble utbetalt, kr 550 000 000, var i samsvar med det som kunne utbetales uten at det skulle beregnes korreksjonsinntekt.
- (16) Ved brev av 15. desember 2000 varslet Oslo likningskontor at det tok opp igjen ligningen for inntektsåret 1998. Det ble anført at aksjeloven ikke åpner for en slik reversering av utbytte. Etter påfølgende saksforberedelse traff likningsnemnda den 26. mai 2004 vedtak hvor korreksjonsinntekten ble satt til kr 235 488 856. Skatten på korreksjonsinntekten utgjør kr 65 936 880. Aldebaran påklaget vedtaket, men i vedtak av 30. august 2006 stadfestet overlikningsnemnda likningsnemndas vedtak.
- (17) Aldebaran tok deretter ut stevning til Oslo tingrett med påstand om at overlikningsnemndas vedtak skulle oppheves. Oslo tingrett avsa den 20. november 2007 dom med slik domsslutning:
- ”1. Staten v/Oslo ligningskontor frifinnes for stevningens punkt 1.**
- 2. I den nye ligningen for inntektsåret 1998 legges den korrigerede selvangivelsen til Aldebaran AS av 30. juni 1999 til grunn hva gjelder korreksjonsinntekt og RISK.**
- 3. Hver av partene bærer sine saksomkostninger.”**
- (18) Tingretten kom til at det betingede skattefritaket utgjorde en ”midlertidig forskjell” slik at selskapsskatteloven § 1-6 kom til anvendelse. Det er dette tingretten har ment å uttrykke i domskonklusjonen punkt 1. Men tingretten kom til at utdelingen av utbytte kunne omgjøres. Dette uttrykkes i domsslutningen punkt 2.
- (19) Staten v/Oslo likningskontor anket dommen til Borgarting lagmannsrett som den 1. desember 2008 avsa dom med slik domsslutning:
- ”1. Likningen av Aldebaran AS for inntektsåret 1998 oppheves.**
- 2. I saksomkostnader for tingretten og lagmannsretten betaler Staten v/Skatt øst til Aldebaran AS innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse 335 000 – trehundreogtrettifemtusen – kroner.”**
- (20) Lagmannsretten kom til at det betingede skattefritaket ikke utgjorde en ”midlertidig forskjell”. Det var dermed ikke nødvendig å ta stilling til om utdelingen av utbytte kunne omgjøres.
- (21) Staten v/Skatt øst har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse. Høyesteretts ankeutvalg traff den 26. februar 2009 slik beslutning:
- ”Anken tillates fremmet. Forhandlingene for Høyesterett begrenses foreløpig til spørsmålet om forståelsen av ”midlertidige forskjeller” i selskapsskatteloven § 1-6 nr. 2, slik at det foreløpig ikke forhandles om ankemotpartens subsidiære anførsel, jf. tvisteloven § 30-14 tredje ledd.”**

- (22) Bortsett fra at behandlingen foreløpig er begrenset til spørsmålet om det betingede skattefritaket utgjør en ”midlertidig forskjell”, står saken i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten. Førsteamanuensis Aksel Erlend Kvaal ved Bedriftsøkonomisk Institutt, som forklarte seg som sakkyndig vitne for Aldebaran for lagmannsretten, har avgitt en skriftlig erklæring og deretter utdypet sin erklæring ved et bevisopptak.
- (23) Den ankende part, *staten v/Skatt øst*, har i korte trekk anført:
- (24) Det betingede skattefritaket som Aldebaran oppnådde ved aksjesalget i 1998 er en ”midlertidig forskjell” i henhold til selskapsskatteloven § 1-6 nr. 2. Denne latente skatteforpliktelsen utgjør en ”forskjell” mellom regnskaps- og skattemessige verdier, og denne forskjellen er ”midlertidig” fordi den vil bli reversert dersom konserntilknytningen brytes. Det er altså tale om en mulig, fremtidig skatteplikt. At også slike forskjeller omfattes av § 1-6 nr. 2 følger både av lovens ordlyd, lovens formål – særlig behovet for å sikre fremtidige skatteforpliktelser – og av Rt. 2005 side 692, ”E-CO dommen”, hvor Høyesterett i avsnitt 50 slo fast at en forskjell er ”midlertidig” ”uavhengig av sannsynligheten for at realisasjon vil skje”.
- (25) En forskjell er enten ”permanent” eller ”midlertidig”. I NOU 1992: 13 side 13 la Regnskapslovutvalget til grunn at en forskjell er permanent dersom den aldri reverserer. Dette følger også av Ot.prp. nr. 82 (1993–94) side 3 hvor det uttales at permanente forskjeller ”representerer enten inntekter eller kostnader som ikke er skattepliktige eller fradragsberettigede ved ligningen, eller skattepliktige inntekter eller fradragsberettigede kostnader som ikke er regnskapsmessige inntekter eller kostnader”.
- (26) Betinget skattefrie gevinster er ikke endelig fritatt for skatteplikt. Når slike gevinster dermed ikke omfattes av definisjonen av permanente forskjeller, er konsekvensen at de regnes som midlertidige. Også forskjeller som ikke inngår i beregningsgrunnlaget for utsatt skatt regnes som ”midlertidig forskjell” i forhold til korreksjonsskatten, jf. Ot.prp. nr. 82 (1993–94) side 12.
- (27) Staten v/Skatt øst har nedlagt slik påstand:
- ”(1) **Lagmannsrettens dom oppheves.**
- (2) **Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.”**
- (28) Ankemotparten, *Aldebaran AS*, har i korte trekk anført:
- (29) Det bestrides at et betinget skattefritak etter konsernforskriften er en ”midlertidig forskjell” etter selskapsskatteloven § 1-6. Forarbeidene viser at begrepet er identisk med det som i regnskapsretten anses som ”midlertidig forskjell”. I regnskapsretten er det klart at dette begrepet er begrenset til tilfeller hvor den regnskaps- og skattemessige periodiseringen er forskjellig slik at forskjellen på et eller annet tidspunkt vil reversere. Et betinget skattefritak faller dermed utenfor, da det i slike tilfeller utelukkende er tale om en skatteplikt som *vil kunne* oppstå. Dette betingede skattefritaket faller både utenfor definisjonen av midlertidige og permanente forskjeller.
- (30) Avgjørelsen i Rt. 2005 side 692, som staten påberoper til støtte for sitt syn, gjaldt et tilfelle hvor man stod overfor en midlertidig forskjell slik at spørsmålet var om det skulle

foretas en innskrenkende tolking. Det var med sikte på en slik situasjon Høyesterett uttalte at ”sannsynligheten for at realisasjon vil skje” er uten betydning.

(31) Aldebaran AS har nedlagt slik påstand:

- ”1. Anken forkastes.
2. Aldebaran AS tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett.”

(32) *Jeg er kommet til* at anken ikke kan tas til følge.

(33) Selskapsskatteloven § 1-6, som denne saken gjelder, hadde i nr. 1 og 2 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.”

(34) Spørsmålet er, som nevnt, om det betingede skattefritaket ved overdragelsen av aksjene i de tre aksjeselskapene er en ”midlertidig forskjell”. Da dette begrepet er utviklet i regnskapsretten, ser jeg først på hvilket innhold begrepet tillegges der.

(35) I NOU 1992: 13 Regnskapsmessig behandling av skatt uttaler Regnskapslovutvalget på side 9–10 følgende om begrepsbruken:

”Forskjeller

Forskjeller oppstår som følge av avvik mellom regnskapsmessig og skattemessig resultatføring og akkumuleres som forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier. I tillegg vil det kunne oppstå forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier ved oppskrivning og oppkjøp av selskap ved aksjeerwerb. Forskjeller kan være permanente eller midlertidige. Midlertidige forskjeller vil reversere over tid og gir uttrykk for ulike regnskapsmessige og skattemessige periodisering.

Midlertidige forskjeller

Midlertidige forskjeller består av tidsforskjeller og andre midlertidige forskjeller. Tidsforskjeller er forskjeller mellom regnskapsmessig og skattemessig resultatføring som oppstår i en periode og reverseres i en senere periode. Andre midlertidige forskjeller er forskjeller som oppstår når balanseverdier endres ved oppskrivning og oppkjøp av selskap ved aksjeerwerb, og som reverseres gjennom resultatføring i en senere periode.

Utsatt skatt

En midlertidig forskjell gir opphav til utsatt skatt med motsatt fortegn, hvor positive forskjeller skaper utsatt skatteforpliktelse og negative forskjeller gir utsatt skattefordel. Utsatt skatt i resultatregnskapet omfatter endringen i utsatt skatt i perioden knyttet til

tidsforskjeller og reversering av andre midlertidige forskjeller. Balanseført utsatt skatt vil også kunne endres når andre midlertidige forskjeller oppstår ved oppskrivning og oppkjøp. Når det senere i denne delutredning omtales endring i utsatt skatt, menes endring i utsatt skatt i resultatregnskapet.”

- (36) Definisjonen av ”forskjell” dekker klart en betinget skattefri gevinst, idet den fremgår av selskapets regnskap, men i alle fall i første omgang ikke av den skattemessige resultatføringen. Dette er heller ikke bestridt.
- (37) Spørsmålet er altså om forskjellen er ”midlertidig”. Formuleringene ”vil reversere over tid” og ”forskjeller mellom regnskapsmessig og skattemessig resultatføring som oppstår i en periode og reverseres i en senere periode” trekker klart i retning av at Regnskapslovutvalget begrenset begrepet ”midlertidig forskjell” til tilfeller hvor det følger av loven at inntekter helt eller delvis er fritatt for beskatning i regnskapsåret, og må tas til beskatning i et senere inntektsår. Tilsvarende gjelder for fradrag som behandles forskjellig regnskaps- og skattemessig. Dette fremgår etter min mening også av hva Regnskapslovutvalget uttaler på side 13:

”Forskjellen mellom regnskapsmessig resultat og skattemessig resultat skyldes enten *permanente* eller *midlertidige* forskjeller. *Permanente forskjeller* representerer enten inntekter eller kostnader som ikke er skattepliktige eller fradragsberettigede ved ligningen eller skattepliktig inntekter eller fradragsberettigede kostnader som ikke er regnskapsmessige inntekter eller kostnader. I internasjonal faglitteratur benyttes ofte begrepet *tidsforskjell*. Begrepet omfatter de forskjellene mellom skattemessige og regnskapsmessige resultat som skyldes tidsforskyvning mellom regnskapsperioder. Begrepet *midlertidig forskjell* omfatter i tillegg også forskjeller som oppstår når balanseverdier endres ved oppskrivning og oppkjøp av selskap ved aksjeerverv, og som reverseres gjennom resultatføring i en senere periode. I denne delutredning benyttes kun betegnelsen *midlertidig forskjell*.

Eksempel på permanente forskjeller er ikke fradragsberettigede kostnader som gaver, kontingenter, representasjon, etc. Eksempel på midlertidige forskjeller er skattemessige meravskrivninger som i fremtiden vil reversere gjennom skattemessige mindreavskrivninger.”

- (38) Et typisk eksempel er føring på gevinst- og tapskontoen, se nå skatteloven § 14-45, som innebærer at beskatningen av en salgsgevinst kan fordeles over flere år, mens det avhendete objektet ikke lenger utgjør noen eiendel i selskapets balanse.
- (39) Denne saken gjelder derimot et betinget skattefritak hvor skatteplikt for gevinsten forutsetter at vilkårene i konsernforskriften § 10 blir oppfylt. Det er altså ikke tale om noen periodiseringsforskjell, men om en skatteplikt som *vil kunne* oppstå.
- (40) I Foreløpig Norsk RegnskapsStandard av oktober 1992, revidert i oktober 1993 og november 1999, beskrives ”midlertidig forskjell” på samme måten som i forarbeidene. Her heter det:

”*Midlertidige resultatforskjeller* består av tidsforskjeller og andre midlertidige resultatforskjeller. *Tidsforskjeller* er forskjeller mellom regnskapsmessig og skattemessig resultat som oppstår i en periode og reverserer i en senere periode. *Andre midlertidige forskjeller* er forskjeller som oppstår når regnskapsmessige balanseverdier endres ved f.eks. konserndannelse ved oppkjøp, fusjon og fisjon som er egenkapitaltransaksjoner og ved transaksjoner knyttet til spesielle skattebestemmelser. Disse forskjellene blir midlertidige resultatforskjeller når de reverserer i senere perioder.”

- (41) At en betinget fritatt gevinst ikke regnes som ”midlertidig forskjell” er også lagt til grunn i Den norske Revisorforening servicekontors sirkulære 1999–15 av 25. februar 1999 og blant annet av Kildal: Korreksjonsskatt, Oslo 2000 s. 32. Kildal slutter seg til et utsagn i det nevnte sirkulæret om at ”[f]orskjellen som oppstår mellom regnskap og skatt i denne sammenheng representerer en latent forpliktelse, og skal ikke regnskapsføres som utsatt skatt dersom det ikke er sannsynlig at den vil bli skattepliktig”. Disse spørsmålene er også utførlig drøftet i erklæringen fra det sakkyndige vitnet, førsteamanuensis Kvaal, hvor det blant annet uttales:

”Generelt er det slik at sannsynlighetsvurderinger ikke spiller noen rolle i vurderingen av hva som er midlertidige forskjeller. Derimot kommer det på noen spesifiserte områder inn subjektive vurderingsmomenter, herunder sannsynlighetsvurderinger, for om en midlertidig forskjell eller fremførbart underskudd skal medføre regnskapsføring av utsatt skatt. ...

Man kan ikke bruke dette særskilte sannsynlighetskravet som et alminnelig påskudd til å bruke sannsynlighetsvurderinger for å avgjøre enhver størrelse med tilknytning til utsatt skatt, og i særdeleshet ikke for å avgjøre hva som er en midlertidig forskjell. Vurderingene i tingrettsdommen (s. 14-15) av at forskjellen mellom regnskap og skatt i selgende selskap må være midlertidig fordi den potensielt kan bli borte, er en type resonnement som er helt fremmed i regnskapsmessig sammenheng. Vurdert regnskapsfaglig oppstår det en forskjell mellom regnskap og skatt hos selger fordi gevinsten er ubetinget i regnskapssammenheng og betinget i skattemessig sammenheng. I regnskapsstandardens ordlyd betyr det at innholdet i det regnskapsmessige og det skattemessige inntektsbegrepet er ulikt, og det kalles i standarden en permanent forskjell. At det betingede skattefritaket kan bli borte har ingen betydning for denne sontringen.”

- (42) Selv om Kvaal altså legger til grunn at en betinget skattefri gevinst ikke kan regnes som ”midlertidig forskjell”, understreker også han at dette ikke nødvendigvis medfører at man i regnskapet uten videre kan se bort fra slike betingede, skattemessige forpliktelser. Han uttaler:

”Jeg er således enig med Revisorforeningens sirkulære 1999-15, ... når det slår fast at det ikke finnes noen midlertidig forskjell i selgende selskap ved skattefrie konsernoverdragelser. Jeg er imidlertid uenig med Revisorforeningen når den antyder at det likevel kan være behov for å føre opp utsatt skatt basert på en sannsynlighetsvurdering. Dette er en påstand uten kildegrunnlag. Jeg antar at Revisorforeningen egentlig har ment at dersom sannsynligheten for skatteplikt er tilstrekkelig stor, skal det føres opp en avsetning for latent skatt. Dette gjelder helt tilsvarende som ved andre latente skatteforpliktelser, for eksempel de som følger av en skattetvist under behandling i rettsvesenet. Når sannsynligheten er tilstrekkelig stor for at tvisten vil medføre skatteplikt, skal det foretas en avsetning i regnskapet. Avsetningen vil typisk gjelde skatt som kan komme til betaling i en senere periode, men den er ikke av den grunn en ’utsatt skatt.’”

- (43) Etter mitt syn er den sontringen som Kvaal her trekker opp mellom avsetninger som ”utsatt skatt” og avsetninger for latente skatteforpliktelser, av sentral betydning for forståelsen av de spørsmål saken reiser. Selv om det på dette punktet har vært en viss mangel på presisjon i terminologien på regnskapshold, finner jeg at Kvaals presisering av begrepene må legges til grunn.
- (44) Som ledd i anførselen om at man står overfor en ”midlertidig forskjell” har staten vist til en drøftelse Regnskapslovutvalget foretar i NOU 1992: 13 side 26 om tilbakeholdt

overskudd i datterselskap og tilknyttede selskap. Denne drøftelsen gjelder imidlertid ikke et tilfelle hvor man, som i den foreliggende saken, står overfor et betinget skattefritak. Jeg kan derfor ikke se at den har betydning for det aktuelle tolkingsspørsmålet.

- (45) Jeg legger etter dette til grunn at i regnskapsretten regnes betingede, skattefrie gevinster ikke som "midlertidige forskjeller".
- (46) Neste spørsmål blir dermed om begrepet "midlertidige forskjeller" i selskapsskatteloven § 1-6 nr. 2 er identisk med det som forstås med begrepet i regnskapsretten. Som tidligere nevnt var formålet med korreksjonsskatten å motvirke at skatten av utdelt, ubeskattet utbytte gikk tapt som følge av senere begivenheter i selskapet – for eksempel en konkurs – og dermed å forhindre de uheldige konsekvensene som godtgjørelsesmetoden og regnskapsreformen kunne gi for slik skatt. Forarbeidene til lov 18. november 1994 nr. 60 blir dermed sentrale. I Ot.prp. nr. 82 (1993–94) side 3 uttaler departementet:

"Når inntekter og utgifter periodiseres til forskjellig tidspunkt i resultatregnskapet i årsoppgjøret og ved ligningen oppstår det som kalles *midlertidige forskjeller* mellom de verdier som fremkommer i balansen i årsoppgjøret og selskapets skattemessige verdier. Dersom et selskap f.eks. skattemessig avskriver et driftsmiddel med et høyere beløp enn i regnskapet, representerer forskjellen mellom de to avskrivningsbeløpene en positiv midlertidig forskjell mellom skattemessige og regnskapsmessige verdier.

Skatteforpliktelsen som knytter seg til de positive midlertidige forskjellene kalles utsatt skatt. Resten av den midlertidige forskjellen inngår i selskapenes egenkapital og kan kalles egenkapitalandelen av de midlertidige forskjellene mellom de verdier som fremkommer i balansen i årsoppgjøret og selskapets skattemessige verdier, også kalt *ubeskattet kapital*.

***Permanente forskjeller* representerer enten inntekter eller kostnader som ikke er skattepliktige eller fradragsberettigede ved ligningen, eller skattepliktige inntekter eller fradragsberettigede kostnader som ikke er regnskapsmessige inntekter eller kostnader. Permanente forskjeller er ikke behandlet i denne proposisjonen. Dersom en inntekt etter reglene i skatteloven ikke er skattepliktig for aksjeselskapet, er det normalt ingen grunn til at *utdeling* av slike midler til aksjonæren skal utløse beskatning på selskapets hånd."**

- (47) Formuleringen "periodiseres til forskjellig tidspunkt i resultatregnskapet i årsoppgjøret og ved ligningen" indikerer at departementet under lovforberedelsen forutsatte at "midlertidige forskjeller" skulle ha samme innhold i selskapsskatteloven § 1-6 som i regnskapsretten. En tilsvarende formulering finner man for øvrig også i proposisjonen side 8 første spalte.
- (48) Denne tolkingen bestyrkes av at Finansdepartementet to år tidligere hadde forberedt regnskapsreformen av 1992. Når formuleringene er nærmest identisk med formuleringene i forarbeidene til regnskapsreformen, og det heller ikke fremgår av Ot.prp. nr. 82 (1993–94) at begrepet "midlertidig forskjell" skulle ha et annet innhold i selskapsskatteloven § 1-6 enn i regnskapsretten, bidrar dette til å styrke at begrepet skal forstås på samme måte som i regnskapsretten.
- (49) Også selve ordlyden i selskapsskatteloven § 1-6 nr. 2 trekker i samme retning. Beregningen av "midlertidige forskjeller" skal ta utgangspunkt i "balansen i årsoppgjøret", og den skal for det første sammenholdes med "innbetalt aksjekapital, herunder overkurs" som innebærer en henvisning til selskapets balanse. Videre skal "de verdier som fremkommer i balansen i årsoppgjøret" trekkes inn i vurderingen. Dersom

”midlertidige forskjeller” etter dette skulle ha et annet innhold enn i regnskapsretten, vil det i tilfelle utelukkende være ved fastsettelsen av ”midlertidige forskjeller” at regnskapsretten ikke er avgjørende.

- (50) Staten har fremhevet et lovforslag i et høringsnotat som ble drøftet i Ot.prp. nr. 82 (1993–94) side 12 hvor det uttales:

”For å avgjøre om selskapet har utdelt ubeskattede midler til aksjonærene, må det som nevnt under punkt 5.1 undersøkes om selskapets balanse viser en egenkapital som blant annet svarer til en beregnet egenkapitalandel av de midlertidige forskjellene mellom de verdier som fremkommer i balansen i årsoppgjøret og selskapets skattemessige verdier. Denne egenkapitalandelen foreslås beregnet ved hjelp av selskapsskattesatsen, og med utgangspunkt i netto midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier. I høringsnotatet foreslo departementet at en ved denne beregningen skulle ta utgangspunkt i netto utsatt skatt, slik den fremkommer i selskapets balanse.

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.”

- (51) Sammenholdt med hva som for øvrig uttales i proposisjonen, jf. sitatene foran, forstår jeg dette sitatet slik at det tar sikte på situasjoner hvor man faktisk står overfor en ”midlertidig forskjell”, og at departementet ikke ville unnta en utsatt skattefordel under henvisning til at det kunne være uklart om skattyteren faktisk ville kunne nyttiggjøre seg fordelene på et senere tidspunkt. Standpunktet synes begrunnet i at departementet ville foreslå ”en robust og enkel utforming av ordningen med korreksjonsskatt, slik at den ikke blir en urimelig, administrativ belastning”, jf. proposisjonen side 10 første spalte. Det som uttales i dette sitatet kan altså ikke tillegges vekt ved vurderingen av om man står overfor en ”midlertidig forskjell”.
- (52) Det som så langt er gjengitt fra forarbeidene samt lovens ordlyd bidrar etter dette til å styrke at det skatterettslige begrepet har samme innhold som det tilsvarende regnskapsrettslige.
- (53) Ot.prp. nr. 82 (1993–94) inneholder imidlertid også utsagn som ved første øyekast kan synes å indikere at departementet forutsatte at ”midlertidig forskjell” skulle være mer omfattende i selskapsskatteloven § 1-6 enn i regnskapsretten. Jeg viser for det første til proposisjonen side 8 andre spalte hvor det uttales:

”Etter departementets syn bør det innføres regler som sikrer at det ikke kan utdeles utbytte med rett til godtgjørelse for aksjonæren, uten at inntekten som ligger til grunn for utdelingen allerede er beskattet på selskapets hånd. Et grunnleggende trekk ved utformingen av skattereglene er kravet om at inntekter som må anses periodisert, skal beskattes. Som nevnt ovenfor var det i tråd med dette en forutsetning ved innføring av

godtgjørelsesmetoden at alt utbytte som kunne mottas uten beskatning på aksjonærens hånd skulle være beskattet på selskapets hånd.”

- (54) Tilsvarende utsagn finner man i proposisjonen side 9 andre spalte hvor det uttales:

”Det er viktig å unngå et system der aksjonærene kan gjøre skattefrie uttak av midler som ennå ikke er skattlagt hos selskapet. Det er ikke tilfredsstillende bare å vise til at midlene kan komme til beskatning i selskapet en eller annen gang i fremtiden.”

- (55) Fortsettelsen av dette sitatet svekker imidlertid inntrykket av at departementet forutsatte at ”midlertidig forskjell” skulle ha et videre innhold enn i regnskapsretten:

”Slik skattefrihet inntil videre er uheldig både av fordelingspolitiske grunner, av hensyn til begrunnelsen for godtgjørelsessystemet og for å unngå insolvensrisiko og tilpasninger i selskapet i ventetiden før den ordinære selskapsbeskatning. En slik korreksjonsskatt fremskynder selskapsbeskatningen ved uttak til aksjonærene over grensen for skattlagt overskudd.”

- (56) Når disse sitatene leses i sammenheng, tyder de på at formålsbetraktningene tok sikte på tilfeller hvor periodiseringen er forskjellig i regnskaps- og skatteretten. Dette bestyrkes av at det i sitatet på side 8 uttales at ”[e]t grunnleggende trekk ved utformingen av skattereglene er kravet om at inntekter *som må anses periodisert*, skal beskattes” (uthevet her).

- (57) Dersom departementet hadde tatt sikte på at også det betingede skattefritaket ved konserninterne overføringer skulle omfattes av de nye reglene om korreksjonsskatt, kunne det etter min mening ha vært naturlig å nevne disse tilfellene særskilt. Betinget fritak for gevinstbeskatning fulgte således allerede av konsernforskriften slik den opprinnelig lød, idet § 1 fastsatte at ”[e]ier- og stemmerettsandel som nevnt må foreligge på transaksjonstidspunktet og opprettholdes til utgangen av det etterfølgende år”. I så fall fulgte det av § 2 at ”gevinst-, uttaks eller utbyttebeskatning” ikke ble utløst.

- (58) Et standpunkt om at også betinget skattefrie gevinster regnes som en ”midlertidig forskjell”, kan isolert sett synes å ha støtte i formuleringen ”ubeskattet kapital” i § 1-6 nr. 1. Men i Rt. 2005 side 692, ”E-CO-dommen”, har Høyesterett i avsnittene 52 til 56 slått fast at nr. 1 bare har ”karakter av en innledning uten selvstendig operativt innhold”. Anvendelsesområdet for korreksjonsskatten beror altså i denne saken på en tolking av nr. 2.

- (59) Etter at konsernforskriften var endret 30. desember 1998, besvarte finansminister Restad den 8. januar 1999 et skriftlig spørsmål fra representanten Foss om forskriftsendringen, jf. spørsmål nr. 118 i Dokument nr. 15:11 (1998–99). Om bakgrunnen for endringen uttalte han blant annet:

”Ved forskriftsendringen i 1996 ble det imidlertid ikke stillet noe uttrykkelig krav om at noen av de involverte selskaper må forbli i konsernet. Dette har vist seg å friste til misbruk, og må karakteriseres som et hull. Det blir nemlig gode muligheter for å skatteplanlegge seg ut av gevinstskatteplikten for konserneiendeler, selv om de skal føres ut av konsernet og overtas av eksterne interessenter.”

- (60) Staten har vist til at Finansdepartementet v/finansministeren i et senere brev til finanskomiteen dessuten uttaler:

”Jeg ble også oppmerksom på den store faren for misbruk av forskriften som forelå mht utbytteutbetalinger uten korreksjonsskatt. På fagdagene for Norges statsautoriserte revisorers forening i slutten av november 1998 ble illustrert hvordan selskaper i konsern kunne anvende konsernforskriften for å oppnå stor økning i utbytteadgangen uten korreksjonsskatt for sine aksjonærer. ...

Innføringen av det betingede skattefritaket var et nødvendig strakstiltak for å motvirke skattehullene. ...”

- (61) Under en Stortingsdebatt den 22. april 1999 gjentok finansministeren dette formålet.
- (62) Forskriftsendringen endret imidlertid ikke periodiseringsreglene, og den kan ikke endre lovens begrep ”midlertidig forskjell” slik at den latente skatteplikten omfattes av korreksjonsskatten.
- (63) Til støtte for sitt standpunkt har staten også fremhevet Rt. 2005 side 692, ”E-CO-dommen”, hvor Høyesterett i avsnitt 50 konkluderte med at en forskjell er ”midlertidig” ”uavhengig av sannsynligheten for at realisasjon vil skje”. Denne saken gjaldt beskatning av et selskap med betydelig kraftproduksjon, og som ved en omorganisering hadde overtatt fallrettigheter. Høyesterett kom her i avsnitt 43 til 46 til at det forelå en ”midlertidig forskjell”. Det siterte utsagnet gjelder en anførsel som i realiteten reiste spørsmålet om en innskrenkende tolking, idet det ble anført at forskjellen ikke kunne regnes som ”midlertidig” fordi det bare var ”en nærmest teoretisk mulighet for at fallrettighetene vil bli realisert” (avsnitt 47). Jeg kan etter dette ikke se at denne del av dommen har noen betydning for det spørsmålet som her drøftes.
- (64) Staten har, som nevnt, også vist til et utsagn i NOU 1992: 13 side 13, om at ”[f]orskjellen mellom regnskapsmessig resultat og skattemessig resultat skyldes enten *permanente* eller *midlertidige* forskjeller”. Og når permanente forskjeller der forklares med at slike forskjeller ”representerer enten inntekter eller kostnader som ikke er skattepliktige eller fradragsberettigede ved ligningen eller skattepliktige inntekter eller fradragsberettigede kostnader som ikke er regnskapsmessige inntekter eller kostnader”, kan det umiddelbart synes nærliggende å være enig med staten i at dette begrepet ikke omfatter en betinget skattefri gevinst. Begrepsbruken er imidlertid omstridt. Kvaal anfører således – i det jeg har sitert – at innholdet av det regnskaps- og skattemessige inntektsbegrepet på dette punktet er forskjellig, og at det av den grunn foreligger en permanent forskjell. Slik jeg ser det, har det derfor vesentlig betydning at hovedfokuset både i NOU 1992: 13 og i Ot.prp. nr. 82 (1993–94) er rettet mot hva som er ”midlertidig forskjell”, og som er det avgjørende rettslige begrepet i denne saken. Det sentrale for meg har vært at man i den sammenheng konsekvent omtaler periodiseringsforskjeller, og overhodet ikke nevner betingede skattefritak. Om det her foreligger en permanent forskjell, eller om et betinget skattefritak etter sin karakter faller utenfor begge begrepene, er det ikke nødvendig for meg å ta stilling til.
- (65) Sikringshensynet har også vært sterkt fremhevet i statens begrunnelse for at man står overfor en ”midlertidig forskjell”. Dette har sammenheng med at dersom konserntilknytningen brytes, og den aktuelle eiendelen fortsatt er i behold hos det mottakende selskapet, følger det av konsernforskriften § 10 første ledd at den fritatte inntekten skal tas til beskatning i det overdragende selskapet. Dermed har man klart et behov for å sikre at skattekravet ikke går tapt som følge av senere konkurs eller redusert betalingsevne i det overdragende selskapet. Dette støtter også statens tolking av hva som skal regnes som en ”midlertidig forskjell”.

- (66) Rettskildebildet er altså ikke entydig. De fleste momentene som kan utledes fra bestemmelsens forhistorie taler etter min mening mot statens tolking, og selv om det også er konsekvensbetraktninger og andre reelle hensyn som støtter statens standpunkt, har de ikke kommet til uttrykk på en så klar måte som må kreves for at skattyterne skal kunne innrette seg etter en slik tolking. Jeg er etter dette – under en viss tvil – kommet til at det betingede skattefritaket etter konsernforskriften ikke er en ”midlertidig forskjell”, og at det dermed ikke kan begrunne korreksjonsskatt etter selskapsskatteloven § 1-6. Anken over lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 1, må etter dette forkastes.
- (67) Anken har ikke ført fram. Jeg er kommet til at Aldebaran må tilkjennes sakskostnader for samtlige instanser, jf. tvisteloven § 20-2. For behandlingen i Høyesterett har advokat Bruusgaard oppgitt at han vil avkreve sin klient et salær på kr 217 500 inklusive merverdiavgift. Dette beløpet tilkjennes, jf. tvisteloven § 20-5. I det omkostningsbeløpet som ble tilkjent av lagmannsretten, er det ikke inkludert behandlingsgebyr for tingretten med kr 6 880. Dette beløpet blir tatt med som et eget punkt 2 i domsslutningen.
- (68) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I tillegg til de sakskostnadene for tingretten og lagmannsretten som er tilkjent ved lagmannsrettens dom – domsslutningens punkt 2 – betaler staten v/Skatt øst til Aldebaran AS 6 680 – sekstusensekshundreogåtti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
3. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Skatt øst til Aldebaran AS 217 500 – tohundreogsyttentusenfemhundre – kroner innen to – 2 – uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (69) Dommer **Stabel:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (70) Dommer **Møse:** Likeså.
- (71) Dommer **Tønder:** Likeså.
- (72) Dommer **Tjomsland:** Likeså.

(73) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I tillegg til de sakskostnadene for tingretten og lagmannsretten som er tilkjent ved lagmannsrettens dom – domsslutningens punkt 2 – betaler staten v/Skatt øst til Aldebaran AS 6 680 – sekstusensekshundreogåtti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
3. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Skatt øst til Aldebaran AS 217 500 – tohundreogsyttentusenfemhundre – kroner innen to – 2 – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekrefte: