



# NORGES HØYESTERETT

Den 15. desember 2016 avsa Høyesterett dom i

**HR-2016-2555-A, (sak nr. 2016/772), sivil sak, anke over dom,**

KGJS Tank AS

(advokat Espen Ommedal – til prøve)

mot

Staten v/Sentralskattekontoret for  
storbedrifter

(advokat Morten Søyvik)

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

- (1) Dommer **Falch**: Saken gjelder spørsmål om finansunderskudd opparbeidet innenfor den særskilte rederiskatteordningen kan fremføres mot inntekt etter at selskapet har trådt ut av ordningen.
- (2) Rederiskatteordningen ble innført i skatteloven 1911 § 51 A med virkning fra inntektsåret 1996. I korthet gikk den ut på at for selskaper som ble lignet under ordningen, ble skattleggingen av skipsfartsinntekter utsatt til utbytte ble utdelt eller selskapet trådte ut av ordningen. Netto finansinntekter ble imidlertid beskattet løpende, og finansunderskudd kunne fra 2000 fremføres mot senere finansinntekt. Fra inntektsåret 2000 har reglene fulgt av skatteloven 1999 § 8-10 følgende.
- (3) KGJS Tank AS trådte inn i rederiskatteordningen i 2004.
- (4) Med virkning fra inntektsåret 2007 ble reglene endret, slik at skipsfartsinntektene ble gjort endelig skattefrie. Finansinntekter og -kostnader skulle i hovedsak behandles som tidligere.
- (5) For selskaper som gikk over fra 1996- til 2007-ordningen, skulle det foretas et oppgjør av de ubeskattede inntektene mv. som selskapet hadde opparbeidet innenfor 1996-ordningen. Reglene for dette inntektsoppgjøret fulgte opprinnelig av endringslov nr. 107 for 2007 avsnitt X. Etter Høyesteretts plenumsdom inntatt i Rt. 2010 side 143 ble reglene endret ved lov nr. 41 og nr. 72 for 2010 ("overgangsreglene") avsnitt X. Selskapene kunne da velge mellom et oppgjør etter den såkalte "basisordningen", som utsatte skattleggingen på

omtrent samme vilkår som tidligere, og "oppgjørordningen", hvor det ble beregnet et inntektsoppgjør som på gunstige vilkår skulle skattlegges over tre år.

- (6) KGJS Tank AS fortsatte i den nye rederiskatteordningen fra 2007 og valgte oppgjørordningen.
- (7) Selskapets ubeskattede skipsfartsinntekter ved utløpet av 2006 ble fastsatt til 469 672 103 kroner. Oppgjøret ble gjennomført ved at selskapet inntektsførte 111 826 697 kroner som ble fordelt på årene 2010, 2011 og 2012 i tre like deler. Den første tredjedelen, 37 275 566 kroner, ble inntektsført og beskattet i 2010.
- (8) KGJS Tank AS trådte ut av rederiskatteordningen med virkning fra inntektsåret 2011. Av overgangsreglene fulgte at hele restbeløpet fra overgangen til 2007-ordningen, 74 551 133 kroner, måtte inntektsføres i 2011, noe selskapet gjorde. Hensyntatt et tap på driften i 2011, ble inntekten det året 46 562 889 kroner.
- (9) Selskapet hadde – mens det var i rederiskatteordningen, i årene 2007 til 2010 – opparbeidet et ubenyttet finansunderskudd på 90 958 853 kroner. I selvangivelsen for 2011 førte selskapet den delen av dette beløpet som tilsvarte inntekten, 46 562 889 kroner, til fradrag, slik at nettoinntekten ble null. Resten av finansunderskuddet, 44 395 964 kroner, fremførte selskapet til senere inntektsår.
- (10) I varsel 12. september 2012 om fravikelse av selvangivelsen for 2011, la Sentralskattekontoret for storbedrifter til grunn at adgangen til å fremføre finansunderskudd opparbeidet innenfor rederiskatteordningen – de 90 958 853 kronene – falt bort når selskapet trådte ut av ordningen. Kontoret begrunnet resultatet i skatteloven § 8-15 femte ledd. Det førte til at inntekten i 2011 ble satt til de nevnte 46 562 889 kronene, noe kontoret fastholdt i vedtak 28. januar 2013.
- (11) Etter at selskapet hadde klaget, fastholdt Skatteklagenemnda 2. september 2013 sentralskattekontorets vedtak.
- (12) Selskapet saksøkte staten for Bergen tingrett med krav om at ligningen for inntektsåret 2011 er ugyldig. Tingretten avsa dom 3. februar 2015 med denne domsslutningen:
- "1. Skatteklagenemndas vedtak vedrørende ligningen for KGJS Tank AS for inntektsåret 2011 oppheves som ugyldig.**
- 2. Saksøker tilkjennes sakens omkostninger med 408.000 – firehundreogåttetusen – innen 14 – fjorten – dager fra dommens forkynnelse."**
- (13) Tingretten kom til at selskapet hadde fremføringsretten i behold, idet verken § 8-15 femte ledd eller § 8-17 annet ledd ga hjemmel for å nekte fremføring av finansunderskuddet til inntektsåret 2011 og senere. Staten hadde subsidiært anført at overgangsreglene avsnitt X niende ledd avskar fremføring av underskuddet mot den særskilte inntektsposten på 74 551 133 kroner som utgjorde resten av oppgjøret ved overgangen til 2007-ordningen. Tingretten kom til at avsnitt X niende ledd "trolig" avskjærer fremføring mot den inntektsposten, men gikk ikke nærmere inn på anførselen fordi temaet ikke er omhandlet i Skatteklagenemndas vedtak.

- (14) Staten anket dommen til Gulating lagmannsrett som avsa dom 24. februar 2016 med denne domsslutningen:
- "1. **Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.**
  2. **I sakskostnader for lagmannsretten betaler KGJS Tank AS kroner 420 507 – kroner firehundreogtjuetusenfemhundreogssju – til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter.**
  3. **I sakskostnader for tingretten betaler KGJS Tank AS kroner 262 581 – kroner tohundreogsekstiotusenfemhundreogåttién – til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter.**
  4. **Oppfyllelsesfristen er 2 – to – uker fra forkynnelse av dommen."**
- (15) Lagmannsretten ga staten medhold i at skatteloven § 8-15 femte ledd avskar retten til å fremføre finansunderskuddet etter at selskapet hadde trådt ut av rederiskatteordningen. Da ble det ikke nødvendig for lagmannsretten å gå inn på statens subsidiære anførsel knyttet til overgangsreglene avsnitt X niende ledd.
- (16) *KGJS Tank AS* har anket dommen til Høyesterett og gjort gjeldende at skatteloven § 8-15 femte ledd ikke avskjærer selskapets rett til å fremføre finansunderskuddet til fradrag i inntekt som skattlegges etter uttreden av rederiskatteordningen. Anførselen er i hovedsak begrunnet i lovens ordlyd, særlig sett i lys av tidligere lovgivning, lovens system og reelle hensyn. Fremføringsretten følger da av skatteloven § 14-6, jf. § 6-3.
- (17) Selskapet gjør gjeldende at statens subsidiære anførsel, knyttet til overgangsreglene avsnitt X niende ledd, må avvises fordi den utgjør et annet krav og knytter seg til en annen inntektspost enn Skatteklagenemndas vedtak bygger på. Dersom anførselen ikke avvises, gjør selskapet gjeldende at bestemmelsen ikke får anvendelse på denne situasjonen, og derfor ikke er til hinder for at finansunderskuddet avregnes mot den aktuelle inntektsposten.
- (18) *KGJS Tank AS* har fremsatt denne påstanden:
- "1. **Ligningen av KGJS Tank AS for inntektsåret 2011 oppheves.**
  2. **Ankemotpartens subsidiære anførsel må prinsipalt avvises og subsidiært forkastes.**
  3. **KGJS Tank AS tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett."**
- (19) *Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter* har tatt til motmæle og gjort gjeldende at lagmannsrettens dom er riktig. Paragraf 8-15 femte ledd skal forstås slik at adgangen til å fremføre tidligere finansunderskudd avskjæres fra det tidspunkt selskapet trer ut av rederiskatteordningen. Finansinntekter og -kostnader opparbeidet innenfor ordningen, er et eget og særskilt inntektsgrunnlag som bare kan samordnes med andre inntekter når § 8-15 annet ledd tillater det. Tolkningen støttes særlig av bestemmelsens ordlyd og sammenhengen i regelverket.

- (20) Subsidiært gjør staten gjeldende at overgangsreglene avsnitt X niende ledd, jf. ellefte ledd, under enhver omstendighet hindrer at finansunderskuddet kan benyttes til å redusere den delen av den skattepliktige inntekten i 2011 som omfatter inntektsoppgjøret ved overgangen til 2007-ordningen. Resultatet blir da, for så vidt gjelder ligningen for 2011, den samme som Skatteklagenemnda kom til. Anførselen kan ikke avvises, idet den knytter seg til samme privatrettslige disposisjon som Skatteklagenemnda behandlet, jf. Rt. 2010 side 999 avsnitt 51.
- (21) Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har fremsatt denne påstanden:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."**
- (22) *Jeg har kommet til samme resultat som tingretten.*
- (23) Fordi KGJS Tank AS hadde trådt ut av rederiskatteordningen, skal selskapet fra og med inntektsåret 2011 lignedes etter skattelovens alminnelige regler. Av skatteloven § 14-6, jf. § 6-3, følger at selskapet ved ligningen har rett til fradrag i inntekten for underskudd opparbeidet i et tidligere år. Det spiller ingen rolle hvilken inntektskilde underskuddet knytter seg til. Utgangspunktet er derfor at selskapet ved ligningen av inntektsåret 2011 hadde rett til å fradra det finansunderskuddet selskapet hadde opparbeidet i 2007 til 2010.
- (24) Finansunderskuddet er opparbeidet i inntektsår hvor selskapet ble lignet etter de særlige rederiskattereglene i § 8-10 følgende. Reglene bygger på skattelovens alminnelige regler så langt de særlige reglene ikke sier noe annet, jf. Rt. 2004 side 1105 avsnittene 45 og 46. Spørsmålet er derfor om de særlige rederiskattereglene fastsetter en annen løsning enn den som følger av de alminnelige reglene i § 14-6, jf. § 6-3.
- (25) Skatteklagenemndas vedtak bygger på at en annen løsning følger av § 8-15 femte ledd. Paragraf 8-15 har overskriften "[f]astsettelse av skattepliktig inntekt for selskap innenfor ordningen". Til sammenligning har § 8-14 overskriften "[i]ntreden i ordningen" og § 8-17 overskriften "[u]ttreden av ordningen". Paragraf 8-15 første ledd inneholder rederiskattereglenes hovedregel:
- "Selskap innenfor ordningen er fritatt for skatteplikt på alminnelig inntekt med de unntak som følger av annet til åttende ledd."**
- (26) På samme måte som bestemmelsens overskrift, trekker formuleringen i første ledd i retning av at både hovedregelen om skattefrihet og unntakene i annet til åttende ledd får anvendelse på selskaper som *er* i rederiskatteordningen – ikke på selskaper som har trådt ut, slik KGJS Tank AS hadde gjort i 2011.
- (27) Det finansunderskuddet som selskapet opparbeidet i 2007 til 2010, er beregnet etter § 8-15 annet til fjerde ledd, som fastslår at finansinntekter oppstår innenfor rederiskatteordningen, skattlegges etter hvert som de oppstår. Til løpende fradrag kommer kostnader som etter en beregning anses å knytte seg til finansinntektene. Fradrag blir ikke gitt for finanskostnader som anses å knytte seg til de skattefrie skipsfartsinntektene.

(28) Paragraf 8-15 femte ledd fastslår så:

**"Underskudd fastsatt etter reglene i annet til fjerde ledd kommer ikke til fradrag i inntekt fastsatt etter § 8-14 tredje til femte ledd, men kan fremføres mot senere inntekt fastsatt etter annet til fjerde ledd og sjuende ledd etter reglene i § 14-6."**

- (29) Henvisningen til § 8-14 tredje ledd innebærer at gevinst ved inntektsoppgjøret som foretas ved selskapets inntreden i rederiskatteordningen, og som med hjemmel i syvende ledd skulle føres på gevinst- og tapskonto etter § 14-45, skjermes mot – det vil si ikke reduseres med – de finansunderskudd selskapet pådrar seg innenfor ordningen. På tilsvarende måte skjermes inntekt som etter § 8-14 fjerde og femte ledd oppstår ved visse realisasjoner til selskap innenfor ordningen. Skjermingen finner sted mens selskapet er i rederiskatteordningen. Siste del av § 8-15 femte ledd åpner for at finansunderskudd opparbeidet innenfor ordningen kan fremføres mot senere finansinntekt opparbeidet innenfor ordningen etter annet til fjerde ledd, og mot inntektspåslag som følge av høy egenkapitalandel, også innenfor ordningen, etter syvende ledd.
- (30) Det kan etter dette utledes av ordlyden at § 8-15 femte ledd regulerer skattleggingen av selskaper *innenfor* rederiskatteordningen. Overskriften og ordlyden i første ledd taler som nevnt for det, og femte ledd gir ingen pekepinn om at den regulerer ligningen av selskaper som har trådt ut av ordningen. Spørsmålet er ikke berørt i lovforarbeidene. De gir derfor ikke holdepunkter for en annen løsning enn den som følger av ordlyden.
- (31) Selskapenes *utreden* av rederiskatteordningen reguleres av § 8-17. Dens hovedinnhold er å fastsette de skattemessige verdiene på eiendelene og gjelden, til bruk ved senere skattlegging. Bestemmelsen inneholder imidlertid ingen regel om at finansunderskudd opparbeidet innenfor ordningen, bortfaller ved utreden.
- (32) Skatteklagenemnda bygget sin tolkning av § 8-15 femte ledd på hvordan den ble forstått under den tidligere rederiskatteordningen av 1996. Nemnda fremholdt at bestemmelsen – som da sto i § 8-15 annet ledd niende punktum – ble forstått slik at den avskar adgangen til å fremføre finansunderskudd etter at selskapet trådte ut av ordningen.
- (33) Jeg er ikke enig i at dette fulgte av bestemmelsen. Den gang fastslo § 8-17 annet ledd at det ved utreden skulle foretas et inntektsoppgjør av den utsatte skattefordelen. I det oppgjøret ble tapet som et finansunderskudd representerte, automatisk tatt hensyn til fullt ut, se Woldbeck, Rederibeskatning i praksis (2006) sidene 364 og 445. Konsekvensen var at det ikke fantes noe underskudd å fremføre; det ble godskrevet selskapet i oppgjøret. Spørsmålet som denne saken reiser, om § 8-15 femte ledd gir hjemmel for å nekte underskuddet fremført etter utreden, oppsto derfor ikke tidligere. Det er nytt under rederiskatteordningen av 2007 og er, som nevnt, ikke omtalt i lovforarbeidene.
- (34) Lovgiver tok derimot stilling til et likeartet tilfelle ved vedtakelsen av 2007-ordningen. Overgangsreglene avsnitt X fjerde ledd fastslår at finansunderskudd opparbeidet i 1996-ordningen kunne fremføres mot inntekt oppstått under 2007-ordningen, i den grad inntektsoppgjøret ga et tap. Begrunnelsen var at "selskapet ellers ikke vil få benyttet det fremførbare finansunderskuddet", se Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) side 31. Selv om situasjonen er en litt annen, taler begrunnelsen – å sikre at underskuddet kan benyttes – mot å tolke § 8-15 femte ledd slik at fremføringsadgangen bortfaller.

- (35) Det er riktig som Skatteklagenemnda pekte på, at en adgang til å fremføre finansunderskudd opparbeidet innenfor rederiskatteordningen til fradrag i inntekter innvunnet etter uttredden, vil gi skattyter mulighet til å bruke underskuddet på flere inntekter enn finansinntektene. Men denne utvidete bruken av finansunderskuddet skyldes utelukkende at skattegrunnlaget utvides etter uttredden; da blir også skipsfartsinntektene skattepliktige. Utgangspunktet i § 14-6, jf. § 6-3 er, som allerede nevnt, at et tidligere pådratt underskudd kan fremføres mot, og fradras i, *alle* skattepliktige inntekter. Jeg kan ikke se at formålet med § 8-15 femte ledd har vært å fravike dette utgangspunktet slik at enhver fremføringsrett avskjæres ved uttredden.
- (36) Slik jeg ser det, har hovedformålet med de særskilte reglene om rederibeskatning vært å underlegge *skipsfartsinntektene*, med tilhørende kostnader, særskilte og gunstige regler; fra 1996 utsatt skattlegging og fra 2007 skattefritak. Når det derimot gjelder selskapenes *øvrige inntekter* – finansinntektene – med tilhørende kostnader, har hovedformålet vært å skattlegge dem på vanlig måte, og så langt som mulig i samsvar med skattelovens alminnelige regler. Det finansunderskuddet som denne saken gjelder, knytter seg ikke til selskapets skipsfartsinntekter. Da kan jeg ikke se at det vil stride mot rederiskattereglenes formål å tillate selskapet å fremføre dette underskuddet, med sikte på å bruke det mot senere skattepliktige inntekter.
- (37) Jeg er derfor ikke enig med staten i at finansinntekter med tilhørende kostnader som er opptjent innenfor rederiskatteordningen, i denne sammenhengen skal betraktes som et eget og særskilt skattegrunnlag. At opparbeidete finansunderskudd skal bortfalle ved selskapets uttredden av ordningen, har etter min mening verken støtte i ordlyden i § 8-15, i forarbeidene eller i lovførmålet.
- (38) På denne bakgrunn er jeg kommet til at for selskaper som har trådt ut av rederiskatteordningen, fastsetter ikke den særlige regelen i skatteloven § 8-15 femte ledd en løsning som fraviker de alminnelige reglene i § 14-6, jf. § 6-3. Det betyr at KGJS Tank AS' rett til å fremføre sitt opparbeidete finansunderskudd på 90 958 853 kroner til fradrag ved ligningen av inntektsåret 2011, var i behold.
- (39) Jeg går så over til å behandle statens *subsidiære* anførsel.
- (40) Anførselen går ut på at finansunderskuddet ikke kan fremføres mot én bestemt inntekt; nemlig KGJS Tank AS' inntektsoppgjør ved overgangen til 2007-ordningen. Av dette oppgjøret ble, som nevnt, 74 551 133 kroner inntektsført i 2011. Dersom den subsidiære anførselen fører frem, vil selskapets skatt bli som fastsatt i ligningen, fordi selskapet ikke hadde andre inntekter i 2011 å fremføre underskuddet mot. Men underskuddet til videre fremføring må endres. Ligningsvedtaket bygger på at intet underskudd kan fremføres til 2012. Men dersom ingen del av underskuddet brukes i 2011, skal underskuddet til videre fremføring – i tråd med det jeg allerede har fastslått – være 90 958 853 kroner.
- (41) KGJS Tank AS har påstått at statens subsidiære anførsel skal avvises fordi den ikke er behandlet i ligningsvedtakene.
- (42) Domstolene står ved prøvingen av ligningsvedtak fritt i sin rettsanvendelse. Men fordi domstolene ikke skal opptre som ligningsorgan, er forutsetningen at domstolene prøver de samme privatrettslige disposisjonene som ligningsmyndighetene gjorde, jf. Rt. 2010 side 999 avsnitt 51, First Securities. I dette tilfellet bygger ligningsvedtaket og statens

subsidiære anførsel på samme privatrettslige disposisjoner, nemlig at KGJS Tank AS innenfor rederiskatteordningen hadde opparbeidet både et ubrukt finansunderskudd og ubeskattede skipsfartsinntekter.

(43) Som jeg allerede har pekt på, er rettsvirkningen av at statens subsidiære anførsel fører frem, mindre inngripende for KGJS Tank AS enn den vedtaket fastslo. Når det er tilfellet, skal anførselen ikke avvises. Domstolenes avgjørelse av anførselen vil da bero på rettsanvendelse innenfor de rammer ligningsvedtaket trekker opp.

(44) Overgangsreglene fastsetter i avsnitt X regler for selskaper som i 2006 ble lignet etter den særskilte rederiskatteordningen, og som i 2007 fortsatt skulle lignedes etter ordningen. For slike selskaper skulle det foretas et inntektsoppgjør som skattlegges på særskilt fastsatte måter. Avsnitt X niende ledd fastslår:

**"Underskudd fastsatt etter reglene i skatteloven § 8-15 annet til fjerde ledd kommer ikke til fradrag i inntekt fastsatt etter femte, åttende, ellefte eller tolvte ledd."**

(45) Underskudd etter § 8-15 annet til fjerde ledd er finansunderskudd pådratt innenfor rederiskatteordningen. KGJS Tank AS' finansunderskudd på 90 958 853 kroner er pådratt innenfor ordningen og reguleres derfor av bestemmelsen.

(46) De inntektene som avsnitt X niende ledd skjermer mot fradrag, er inntekter som fastsettes etter blant annet avsnitt X ellefte ledd. Den regulerer gjennomføringen av inntektsoppgjøret fastsatt per 1. januar 2007 for de selskaper som valgte oppgjørsordningen. Henvisningen til avsnitt X ellefte ledd må derfor forstås slik at dette oppgjøret skal skjermes mot – det vil si ikke reduseres med – finansunderskudd opparbeidet innenfor rederiskatteordningen, se Prp. 1 LS (2010–2011) side 264. Siste setning i avsnitt X ellefte ledd lyder:

**"Ved uttredden av ordningen, jf. skatteloven § 8-17 første ledd a og b, og ved likvidasjon skal eventuell gjenstående ubeskattet gevinst etter annet punktum tas til inntekt i uttreddelsesåret."**

(47) Henvisningen til avsnitt X ellefte ledd omfatter også denne setningen, som innebærer at skjermingen av inntektsoppgjøret videreføres etter at selskapet har trådt ut av rederiskatteordningen. Det betyr at den delen av inntektsoppgjøret som skattlegges *etter* at selskapet er trådt ut av ordningen, ikke skal reduseres med de finansunderskudd som selskapet hadde opparbeidet innenfor ordningen, og tatt med seg ut av den.

(48) For KGJS Tank AS innebærer dette at ved ligningen av inntektsåret 2011, kommer det opparbeidete finansunderskuddet på 90 958 853 kroner ikke til fradrag i de 74 551 133 kronene som da ble inntektsført, og som utgjør resten av oppgjøret ved overgangen til rederiskatteordningen av 2007. Staten får derfor medhold i sin subsidiære anførsel.

(49) Selv om selskapets skatt for 2011 av den grunn blir som fastsatt i ligningsvedtaket, må vedtaket oppheves. Årsaken er at selskapet har vunnet frem med at finansunderskuddet skal fremføres til senere inntektsår, noe vedtaket avskar.

- (50) KGJS Tank AS har etter dette vunnet saken i det vesentlige. At staten vant frem med sin subsidiære anførsel får bare en periodiseringseffekt som relativt sett har mindre økonomisk betydning. Tyngdepunktet i saken har dessuten ligget i det spørsmålet selskapet vant frem med. Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter skal da i samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd, jf. annet ledd, erstatte selskapets sakskostnader for alle instanser.
- (51) Kostnadene for tingretten er fastsatt i tingrettens dom, som jeg ikke har innvendinger mot. Selskapet har fremlagt kostnadsoppgave for behandlingen i lagmannsretten på 420 000 kroner og for behandlingen i Høyesterett på 566 162 kroner, hvor 8 462 kroner er utlegg. Med tillegg av rettsgebyret i Høyesterett på 30 750 kroner, er kravet samlet 1 016 912 kroner. Jeg har ikke innvendinger til oppgavene.
- (52) Jeg stemmer for denne

## D O M :

1. Tingrettens dom stadfestes.
  2. I sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett betaler staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter til KGJS Tank AS 1 016 912 – enmillionogsekstentusennihundreogtolv – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
- (53) Dommer **Arntzen**: Jeg slutter meg til førstvoterendes konklusjon og kan i det vesentlige også slutte meg til hans begrunnelse i tilknytning til statens prinsipale anførsel. Når det gjelder statens subsidiære anførsel, er jeg enig i førstvoterendes syn på avvissingsspørsmålet. Jeg har imidlertid funnet det materielle spørsmålet om begrenset fremføringsrett av underskudd opparbeidet under 2007-ordningen mer tvilsomt, og vil i den forbindelse bemerke følgende:
- (54) Skatteloven § 6-3 første ledd tillater samme skattyter å samordne inntekter og utgifter fra ulike virksomheter. Denne samordningsregelen bygger på prinsippet om en "allmenn inntektsskatt", jf. Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave side 232–233. I Sentralskattekontorets veiledende uttalelse 3. januar 2011 om beskatningen etter uttreden av rederibeskatningsordningen, uttales det at "restsaldoen ved uttreden anses som alminnelig inntekt" med den konsekvens at også denne inntektsposten kan anvendes til inntektsutjevning via konsernbidragsreglene.
- (55) Hvis et underskudd som fremføres etter skatteloven § 14-6 første ledd likevel ikke tillates fradragsført mot restsaldoen ved uttreden, vil det etter omstendighetene være nødvendig å gjennomføre et "dobbel bokholderi" ved samordningen av skattepliktige inntekter og fradragsberettigede utgifter. Ligningsmyndighetene aksepterer nemlig at alle kostnader pådratt *etter* uttreden kan fradragsføres mot restsaldoen på oppgjørskontoen. Det fremførbare underskuddet vil derimot bare kunne føres til fradrag mot inntekter som oppstår *etter* uttreden. Avhengig av disse inntektenes størrelse, vil en slik begrenset fradragsrett også utfordre § 14-6 første ledd om at underskudd fra tidligere år skal være fratrukket i sin helhet før det gis fradrag for underskudd i et senere år. Innenfor



petroleumsskatteretten er det med støtte i forarbeidene etablert en ligningspraksis som innebærer at selskapene kan reservere underskudd i sokkelinntekt til senere fremføring i overskudd fra slik virksomhet, jf. Ot.prp. nr. 86 (2000–2001) side 36. Denne ordningen, som har sin bakgrunn i at sokkelinntekten skattes med en høyere skattesats enn inntekten fra landbasert virksomhet, er i skattyternes favør.

- (56) Spørsmålet i vår sak er om overgangsreglene til rederiskatteordningen av 2007 *fraviker* skattelovens alminnelige prinsipper for samordning og underskuddsfremføring etter uttrede av rederiskatteordningen.
- (57) Førstvoterende har begrunnet sitt syn med overgangsreglene av 25. juni 2010 nr. 41 avsnitt X niende ledd, som blant annet viser til det nye ellefte ledd. Endringene i overgangsreglene som fant sted i 2010 var foranlediget av Høyesteretts plenumsdom inntatt i Rt. 2010 side 143 (rederibeskatningsdommen). Oppgjørsordningen ble gjort valgfri og dessuten mer gunstig for skattyter. Jeg har da vanskelig for å se at lovgiver ved *denne* lovendringen – uten nærmere begrunnelse – samtidig mente å begrense den alminnelige samordnings- og fremføringsretten etter uttrede.
- (58) Etter mitt syn er det vel så nærliggende å se nærmere på de *opprinnelige* overgangsreglene til rederiskatteordningen av 2007.
- (59) Slik førstvoterende har redegjort for, fremgår det uttrykkelig av skatteloven § 8-15 femte ledd at så lenge selskapet er *innenfor* rederiskatteordningen kan finanskostnader ikke fradragsføres i eller fremføres mot gevinsten ved inntektsoppgjøret som foretas ved selskapets inntreden i rederiskatteordningen. For å unngå doble fradrag ved uttrede fra 1996 ordningen, var det den gang ikke adgang til å fremføre finansunderskuddet etter uttrede. Av overgangsreglene 14. desember 2007 nr. 107 avsnitt X niende ledd fremgår det at finansunderskudd opparbeidet innenfor 2007-ordningen ikke kommer til fradrag "i inntekt fastsatt etter annet, tredje og åttende ledd". Dette er en generell bestemmelse, som etter sin ordlyd ikke er begrenset til å gjelde innenfor ordningen. Jeg kan heller ikke se at en slik begrensning følger av bestemmelsens henvisning til "annet ledd". Annet ledd sier at inntektsoppgjøret fra 1996-ordningen skal føres på en egen oppgjørskonto, som må inntektsføres med minst 10 prosent per år, fra og med inntektsåret 2007. Også sjettede ledd om *uttrede* omhandler beskatning av denne oppgjørskontoen, jf. henvisningen til "ubeskattet gevinst *etter annet og tredje ledd*". Det er periodiseringsstidspunktet for beskatningen av gjenstående inntekt "i uttredeårsåret" – ikke inntektsfastsettelsen – som reguleres her.
- (60) Overgangsgangsregelen i avsnitt X niende ledd kom inn under stortingsbehandlingen og var foranlediget av et brev fra Finansdepartementet om behov for oppretting av ulike feil i skatteloven. I departementets kortfattede begrunnelse for den aktuelle bestemmelsen i niende ledd, vises det til at det ikke fremgår av proposisjonsteksten at det skal gjøres endringer i "prinsippene for samordning av underskudd på finansinntekter med øvrige inntekter", jf. Innst. O. nr. 1 (2007–2008) Vedlegg 1. Selv om problemstillingen knyttet til de doble fradrag ikke gjør seg gjeldende for underskudd opparbeidet under 2007-ordningen, er det ikke unaturlig å tolke omtalen av de tidligere samordningsprinsippene til også å omfatte bruken av det fremførbare underskuddet mot oppgjørskontoen – det vil si mot inntektsoppgjøret som fastsettes ved overgangen fra 1996- til 2007-ordningen – etter uttrede. Dette kunne imidlertid med fordel ha kommet klarere frem i både lovtekst og forarbeider.

- (61) Uklarheten er langt på vei avhjulpet i ordlyden til overgangsreglene av 25. juni 2010. Som førstvoterende redegjør for, viser avsnitt X niende ledd nå til det nye ellefte ledd, som både har regler om gjennomføringen av den valgfrie oppgjørsordningen og en avsluttende setning om at gjenstående ubeskattet gevinst på oppgjørskontoen skal tas til inntekt i uttreddelsesåret.
- (62) Selv om jeg synes forholdet til skattelovens alminnelige regler om samordnings- og fremføringsrett er problematisk, er jeg blitt stående ved at overgangsreglenes ordlyd og forhistorie taler for at finansunderskuddet opparbeidet innenfor ordningen ikke kan fremføres mot den gjenstående delen av oppgjørskontoen etter uttreden. Jeg kan på denne bakgrunn slutte meg til førstvoterendes konklusjon også hva gjelder statens subsidiære anførsel.
- (63) Dommer **Matheson:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Falch.
- (64) Dommer **Noer:** Likeså.
- (65) Dommer **Matningsdal:** Likeså.
- (66) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

## D O M :

1. Tingrettens dom stadfestes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett betaler staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter til KGJS Tank AS 1 016 912 – enmillionogsekstentusennihundreogtolv – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: