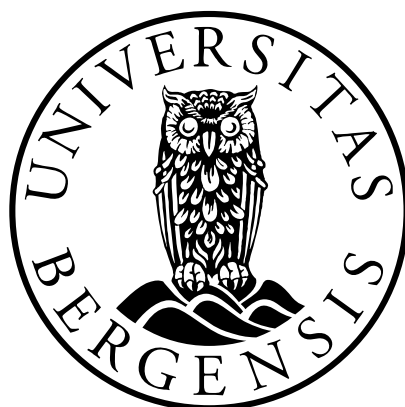


Riktige og fullstendige opplysninger i gjennomskjæringsaker

Kandidatnummer: 42

Antall ord: 14 213



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

1. juni 2017

Innhold

1. Innledning	3
1.1 Problemstilling og aktualitet	3
1.2 Avgrensning av tema og metodiske utfordringer.....	4
1.3 Oppbygning av oppgaven	5
2. Skattepliktiges alminnelige opplysningsplikt – fra gammel til ny lov	5
2.1 Endring til egenfastsetningsmodell.....	5
2.2 Skatteforvaltningsloven § 8-1	6
2.3 Endring av skattefastsettingen etter sktfvl. § 12-1.....	8
2.4 Forholdet til ileggelse av tilleggsskatt etter sktfvl. § 14-3.....	9
3. Når er opplysningene "riktige"?	12
3.1 Vilkåret "riktige" opplysninger.....	12
3.2 Uriktig skatterettsanvendelse.....	12
4. Kravet til "fullstendige" opplysninger	15
4.1 Loffland-standarden.....	16
4.2 Rt. 2009 s. 813 Gaard – En ren objektiv vurdering?.....	16
4.3 Rt. 1997 s. 1430 Elf.....	18
4.5 Rt. 1995 s. 1883 Slørdahl.....	19
5. Skattemyndighetenes undersøkelsesplikt	20
5.1 Undersøkelsesplikten – slik den er lagt til grunn i rettspraksis.....	20
5.2 Undersøkelsesplikt ved egenfastsetting?	21
5.3 En modifisert undersøkelsesplikt	24
6. Opplysningsplikten i gjennomskjæringsaker	26
6.1 Vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring	26
6.2 Utgangspunktet: Lofflandstandarden	27
6.3 Opplysninger til helhetsvurderingen	27
6.3.1 Opplysninger om interessefellesskapet	29
6.3.2 Opplysninger om transaksjonsrekken.....	29
6.3.2.1 Utv. 2012 s. 55 Dyvi (LB-2010-164565).....	30
6.3.2.2 LB-2014-176629-3 Transocean	32
6.3.3 Opplysninger om andres forhold	33
6.3.4 Opplysninger om etterfølgende forhold	35
6.3.5 Identifikasjon mellom leddene i transaksjonsrekken	38
6.4 Opplysninger til grunnvilkåret – skattepliktiges motivasjon	40
6.4.1 Grunnvilkåret.....	40
6.4.2 Opplysninger om hvorvidt en disposisjon er skattemessig motivert	41
6.4.3 Opplysninger om skattepliktiges egen motivasjon.....	41
6.4.4 Opplysninger om andre enn skattepliktiges egen motivasjon	45
Litteraturliste	48

1. Innledning

1.1 Problemstilling og aktualitet

I denne oppgaven skal jeg ta for meg skattepliktiges opplysningsplikt på inntektsskatterettens område. Hovedfokuset vil ligge på vilkåret "riktige og fullstendige opplysninger" i Lov om skatteforvaltning (sktflv.) § 8-1 i saker der det er aktuelt med ulovfestet gjennomskjæring.

Det norske skattesystemet bygger i høy grad på tillit til den skattepliktige. Den skattepliktige skal sørge for at skatteforholdet blir tilstrekkelig opplyst gjennom informasjonen han gir.

Dette er nødvendig for at skattemyndighetene skal ha et godt nok grunnlag når fastsettingen skal kontrolleres.¹ Dette omtales gjerne som selvdeklareringsprinsippet og begrunner hvorfor vi trenger en vidtgående opplysningsplikt på skatte- og avgiftsområdet.

Den 01.01.2017 trådte det i kraft ny skatteforvaltningslov. Loven erstattet Lov om ligningsforvaltning av 1980 med det formål å samle forvaltningsreglene for skatt og avgift i én uttømmende skatteforvaltningslov.² I den forbindelse er det blant annet innført et nytt egenfastsettingssystem og ordlyden i flere av lovens bestemmelser er endret. Disse endringene reiser spørsmål knyttet til rekkevidden av pliktene som loven pålegger den skattepliktige. Endringen har medført et behov for å klarlegge innholdet i opplysningsplikten og vilkåret "riktige og fullstendige opplysninger".

Professor emeritus Frederik Zimmer avga den 15.03.2016 en utredning til Finansdepartementet hvor det foreslås å lovfeste en generell gjennomskjæringsregel i skatteretten.³ Utredningen tar bare i begrenset grad for seg saksbehandlings- og reaksjonsregler, og spørsmål angående skattepliktiges opplysningsplikt i gjennomskjæringsaker ble ikke behandlet.⁴ Det er begrenset med teori som tar for seg dette temaet og det er mange spørsmål som står igjen som uavklart.⁵

Ved skattemessig gjennomskjæring kan det være langt mer krevende for den skattepliktige å skille ut hvilke opplysninger som kreves ved skattefastsettingen enn det er ved ordinær

¹ Prop.38 L (2015-2016) kap. 4 s. 23 og pkt. 11.2.3.1 s. 57

² Prop.38 L (2015-2016) kap. 1 s. 11

³ NOU 2016:5, Omgåelsesregel i skatteretten

⁴ NOU 2016:5, pkt. 2.4.4 s. 14

⁵ Utredningen viser kun til Espeli 2015 s. 70 ff.

rettsanvendelse.⁶ Oppgaven skal forsøke å sette søkelyset på disse problemstillingene og medvirke til at det bli enklere for den skattepliktige å vite hva som kreves av ham i en situasjon hvor gjennomskjæring er aktuelt.

Den omfattende skattesaken mot selskapene i Transocean-konsernet har også fått stor oppmerksomhet i media de siste årene. Valutatapssaken⁷ som ble avsagt i Høyesterett i juni 2016, og utbyttesaken⁸ tilfører begge nye momenter til vurderingen av skattepliktiges opplysningsplikt.

1.2 Avgrensning av tema og metodiske utfordringer

Utgangspunktet for oppgaven er vilkåret "riktige og fullstendige opplysninger" i sktfvl. § 8-1. De øvrige vilkårene i bestemmelsen, som plikten til å "opptre aktsomt og lojalt" og "varsle skattemyndighetene om eventuelle feil" behandles ikke særskilt. Oppgaven fokuserer på skattepliktiges opplysningsplikt ved levering av skattemeldingen og andre meldinger som skal gis etter lovens kap. 8. Opplysningsplikten gjelder også når skattemyndighetene innhenter kontrollopplysninger fra den skattepliktige selv og andre etter kap. 10. Tredjeparter, som arbeidsgivere og banker, har også opplysningsplikt etter kap. 7. Oppgaven tar ikke sikte på å klarlegge opplysningsplikten i disse situasjonene.

I forhold til tilleggsatt tar jeg kun for meg vilkåret "uriktig og ufullstendige opplysninger" etter sktfvl. § 14-3. Jeg kommer ikke inn på skyldkravet, forholdet mellom tilleggsatt og straff, og de ulike krav til bevis.

Anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er et materielt skatterettslig spørsmål. De materielle sidene ved gjennomskjæringsregelen blir kun redegjort for i den grad det er nødvendig for å fastsette omfanget av opplysningsplikten i gjennomskjæringssaker. Drøftelsene som gjelder gjennomskjæring retter seg mot de ulovfestede vilkårene som er utledet gjennom praksis. Jeg tar ikke for meg forholdet til lovfestede gjennomskjæringsregler.

⁶ Se hvorfor i pkt. 6.

⁷ HR 2016-1179-A

⁸ LB-2014-176629-3

Det er store mengder rettspraksis som tar for seg vilkåret "uriktige eller ufullstendige opplysninger" i bestemmelsene om endringsfrister og tilleggsskatt i ligningsloven. Etter endringen til egenfastsettingsmodellen har det imidlertid vært behov for å vurdere relevansen av etablerte rettslige resonnementer på nytt. Det er, naturlig nok, heller ikke mye juridisk teori som tar for seg den nye loven med tilhørende praksis.

Det er begrenset med litteratur og rettspraksis som direkte behandler spørsmålene som reises vedrørende opplysningsplikten ved ulovfestet gjennomskjæring. I noen av drøftelsene har jeg derfor hatt behov for å støtte meg på underrettspraksis. Underrettspraksis er kun brukt i den grad den fremstår som velbegrunnet og kan underbygges med reelle hensyn. Rettskildebildet gjør uansett at konklusjonene på dette området må trekkes med forsiktighet.

1.3 Oppbygning av oppgaven

I det følgende vil jeg først under pkt. 2 behandle den alminnelige opplysningsplikten i § 8-1. Fokuset vil ligge på hvilken betydning endringen fra ligningslov til skatteforvaltningslov har for skattepliktiges opplysningsplikt. Innholdet i vilkårene "riktige ... opplysninger" og "fullstendige opplysninger" vil deretter klarlegges hver for seg i pkt. 3 og 4. Jeg vil i drøftelsen av vilkårene ta for meg spørsmål som reiser seg som følge av overgangen til egenfastsettingsmodellen. Skattemyndighetenes undersøkelsesplikt ved egenfastsetting behandles for seg under pkt. 5.

I pkt. 6 går jeg over til å behandle problemstillinger om hvilke opplysninger skattepliktige må gi ved anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Jeg skal først gi en kort redegjørelse av vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring som er oppstilt i rettspraksis. Videre tar jeg for meg spørsmål om hvilke opplysninger som kreves gitt ved vurderingen av en disposisjons egenverdi, og deretter opplysninger om skattepliktiges motivasjon under grunnvilkåret.

2. Skattepliktiges alminnelige opplysningsplikt – fra gammel til ny lov

2.1 Endring til egenfastsettingsmodell

Etter ligningsloven ble grunnlaget for skatteberegningen fastsatt av skattemyndighetene etter en vedtaksmodell. Det var skattemyndighetene som anvendte skattereglene på de faktiske

forhold som den skattepliktige opplyste om. Denne rettsanvendelsesprosessen og skatteberegningen resulterte i et vedtak om hvor mye den skattepliktige skulle betale i skatt.⁹

Etter skatteforvaltningsloven skal skattegrunnlaget fastsettes etter en egenfastsettingsmodell. Skattepliktige skal etter den nye modellen både ha "ansvar for å klargjøre relevant faktum, men også den formelle oppgaven med å anvende skattereglene på faktum og å rapportere inn grunnlaget for skatten."¹⁰ Etter egenfastsettingsmodellen skal skattemyndighetene hovedsakelig ha en kontrollfunksjon. Skattemyndighetene skal først fastsette skattegrunnlaget dersom den skattepliktige ikke har levert fullstendig skattemelding, eller når det ved kontroll oppdages feil ved fastsettingen.¹¹

Selvdeklareringsprinsippet er videreført til skatteforvaltningsloven. Skattepliktige har fremdeles hovedansvaret for sakens opplysning.¹² Etter egenfastsettingsmodellen har skattepliktige ansvaret for skatterettsanvendelsen. Etter vedtaksmodellen hadde han som oppgave å orientere seg om og anvende skattereglene, for å kunne vite hvilke opplysninger som måtte gis. Overgangen til egenfastsettingsmodellen innebærer dermed ikke store endringer for skattepliktiges opplysningsplikt.¹³

Det kan imidlertid ikke utelukkes at endringen i ansvarsforholdet mellom den skattepliktige og skattemyndighetene kan ha betydning for hvorvidt resultatet i enkelte rettsavgjørelser kan vektlegges. Jeg kommer nærmere inn på denne problemstillingen i pkt. 5.2.

2.2 Skatteforvaltningsloven § 8-1

Etter sktfvl. § 8-1 skal den skattepliktige gi "riktige og fullstendige opplysninger" i skattemeldingen. Den skattepliktige skal "opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil". Bestemmelsen gir uttrykk for den alminnelige skatterettslige opplysningsplikten og er ment å videreføre regelen som fulgte av den opphevede ligningsloven (lignl.) § 4-1.¹⁴

⁹ Prop.38 L (2015-2016) pkt. 15.2

¹⁰ Prop.38 L (2015-2016) pkt. 15.2.5.2 s. 114

¹¹ Prop.38 L (2015-2016) pkt. 15.2.4 s. 112

¹² Prop.38 L (2015-2016) kap. 4 s. 23

¹³ Farstad (2015) s. 339-373

¹⁴ Prop.38 L (2015-2016) pkt. 24.8. s. 250

Det fremgikk ikke direkte av ordlyden i § 4-1 at opplysningsplikten innebar å gi riktige og fullstendige opplysninger til skattemyndighetene. Vilkåret "uriktige eller ufullstendige opplysninger" fulgte blant annet av endringsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 a.¹⁵ Dersom skattepliktige ga uriktige eller ufullstendige opplysninger hadde skattemyndighetene adgang til å endre skattefastsettingen så langt som ti år tilbake i tid. Hvis opplysningsplikten ble oppfylt gjaldt det en toårsfrist for endring til skattepliktiges ugunst. Etter ligningsloven ble dermed spørsmålet om den skattepliktige hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger en sentral del av den alminnelige opplysningspliktens innhold.

Denne rettsanvendelsen er videreført til skatteforvaltningsloven.¹⁶ Vilkåret er tatt direkte inn i § 8-1. Ordlyden er imidlertid endret fra "uriktige eller ufullstendige" til "riktige og fullstendige" opplysninger. Det heter i proposisjonen at lovforslaget "ikke [var] ment å innebære noen endringer av betydning". Forslaget har likevel fått kritikk for ordlydsendringen som hevdes å være en utvidelse av den alminnelige opplysningsplikten. Høringsinstansene til lovforslaget bemerket blant annet at det var uheldig at formuleringene blir brukt om hverandre i forskjellige bestemmelser i loven.^{17 18}

Departementet uttaler at det ligger i kjernen av opplysningsplikten at skattepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Videre heter det at "den samme normen som skal legges til grunn ved vurderingen av hva som er riktige og fullstendige opplysninger etter forslaget og hva som er uriktige og ufullstendige opplysninger etter gjeldende rett."¹⁹ Uttalelsen fra departementet er altså klar på at lovgiver med ordlydsendringen ikke har tatt sikte på noen endring av rettsstilstanden.

Opplysningsplikten i § 8-1 er en alminnelig regel og er ment å gjelde generelt i alle tilfeller hvor den skattepliktige opptrer overfor skattemyndighetene. Etter lovendringen gjelder bestemmelsen for alle skattarter som omfattes av loven.²⁰ Plikten til å gi "riktige og

¹⁵ Vilkåret gikk igjen i flere bestemmelser i loven, men fulgte først og fremst av endrings- og sanksjonsreglene i lignl. §§ 8-1, 9-5 nr. 1 b, 9-6 nr. 3 a og 10-2 nr. 1

¹⁶ Prop.38 L (2015-2016) pkt. 14.2.4 s. 92

¹⁷ Prop.38 L (2015-2016) pkt. 14.2.2 s. 91-92

¹⁸ F. eks. sktfvl. §§ 12-4 og 14-4

¹⁹ Prop.38 L (2015-2016) pkt. 14.2.4 s. 92

²⁰ Se Prop.38 L (2015-2016) kap. 1

fullstendige opplysninger" gjelder ved levering av skattemeldingen og andre meldinger som skal gis etter lovens kap. 8. Spørsmålet om det foreligger "riktige og fullstendige opplysninger" vil dermed ha betydning i mange sammenhenger. Vilkåret står særlig sentralt for vurderingen av om skattefastsettingen skal tas opp til endring og ved spørsmålet om tilleggsskatt. Dette reguleres i hhv. §§ 12-1 og 14-3.

2.3 Endring av skattefastsettingen etter sktfvl. § 12-1

Skattekontoret kan endre skattefastsettingen med hjemmel i sktfvl. § 12-1. Vilkåret "riktige og fullstendige opplysninger" følger ikke direkte av ordlyden, slik den gjorde i lignl. § 9-6 nr. 3 a. Hvorvidt den skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger har ikke lenger direkte betydning for om endring kan skje to eller ti år tilbake i tid. Etter § 12-6 er fristen fem år, uavhengig av opplysningene som er gitt. Hensynet bak lovendringen har i hovedsak vært at skattepliktige skal betale riktig skatt uavhengig av hvor lang tid som har gått.²¹

Etter § 12-1(1) kan fastsettingen endres når den er "uriktig". Inngangsvilkåret for endring knytter seg dermed til sluttresultatet av fastsettingen, ikke til opplysningene skattemyndighetene hadde å bygge fastsettingen på. Spørsmålet om fastsettingen er uriktig eller ikke, beror på om skattereglene er anvendt riktig på riktige faktiske forhold. En fastsetting kan dermed være "uriktig" som følge av at den skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.²²

Skattemyndighetenes endringsadgang gjelder uavhengig av om den er til gunst eller til ugunst for den skattepliktige. Endringsadgangen etter første ledd er imidlertid en kan-vurdering.²³ Før en fastsetting tas opp til endring må skattemyndighetene vurdere om det er grunn til det "under hensyn til blant annet den skattepliktiges forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning", jf. § 12-1(2).

Momentet "den skattepliktiges forhold" kommer først i oppregningen for å vise at det utgjør en sentral del av vurderingen.²⁴ Det følger av proposisjonen at momentet "siker særlig til om

²¹ Se Prop.38 L (2015-2016) pkt. 18

²² Prop.38 L (2015-2016) pkt. 18.2.3.1 s. 164

²³ Prop.38 L (2015-2016) pkt. 18.2.3.2 s. 164 og pkt. 18.3.3 s. 166

²⁴ Prop.38 L (2015-2016) pkt. 18.3.3. s. 167

den skattepliktige har oppfylt sin opplysningsplikt" eller ikke. Hvis den skattepliktige har innrettet seg lojalt og oppfylt opplysningsplikten vil det være mindre grunn til å endre fastsettingen til ugunst og større grunn til å endre til gunst.²⁵ Vurderingen av om den skattepliktige har gitt "riktige og fullstendige opplysninger" vil altså fremdeles ha stor betydning for adgangen til å endre skattefastsettingen.

2.4 Forholdet til ileggelse av tilleggsskatt etter sktfvl. § 14-3

Begrepet "uriktige og ufullstendige opplysninger" ble i ligningsloven benyttet både som vilkår for tilleggsskatt i § 10-2 og som forutsetning for endring av ligningen etter toårsfristen i § 9-6 nr. 3 a. I skatteforvaltningsloven brukes det samme vilkåret fremdeles i bestemmelsen for tilleggsskatt i § 14-3. Vilåret for endring av skattemeldingen etter § 12-1 er ikke lenger likelydende, jf. pkt. 2.3. Spørsmålet er om kravet til å gi riktige og fullstendige opplysninger er det samme for både endring av skattemeldingen og for ileggelse av tilleggsskatt.

Det heter i forarbeidene til ligningsloven at etter departementets oppfatning bør det "grunnleggende vilkåret for ileggelse av tilleggsskatt være at skattyter ikke har oppfylt sin opplysningsplikt." Dette utgangspunktet måtte gjelde uavhengig av hvordan vilkåret ble formulert i lovteksten.²⁶ Videre heter det at:

"[r]ettspraksis om hva som skal til for at skattyter anses å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, er i stor grad knyttet til endringsfristene i ligningsloven § 9-6. ... denne praksisen [kan] i stor utstrekning også legges til grunn ved tolkningen av hva som er uriktige eller ufullstendige opplysninger som vilkår for ileggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1."

Uttalelsen tilsier at kjernen i vilkåret bør være det samme uavhengig av hvilken bestemmelse det brukes i. Høyesterett har imidlertid ikke gitt vilkåret identisk innhold i alle sammenhenger. Både valutatapssaken i Transocean-komplekset²⁷ og Rt. 1999 s. 1980 Møller er eksempler hvor Høyesterett mente det var hjemmel for endring av skattefastsettingen, men ikke for ileggelse av tilleggsskatt.

²⁵ Prop.38 L (2015-2016) pkt. 18.3.3. s. 167

²⁶ Ot.prp.nr.82 (2008-2009) pkt. 8.2.3 s. 37

²⁷ HR-2016-1179-A

I valutatappssaken kom Høyesterett til at et morselskap ikke kunne ilegges tilleggsatt ettersom det var datterselskapet som hadde gitt uriktige opplysninger til skattemyndighetene.²⁸ Høyesterett begrunnet avgjørelsen med at det etter en naturlig språklig forståelse av lignl. § 10-2 nr. 1 bare var den som "gir" skattemyndighetene de uriktige eller ufullstendige opplysningene som kunne ilegges tilleggsatt. Formuleringen av bestemmelsen for tilleggsatt i sktfvl. § 14-3 har i forhold til lignl. § 10-2 ikke endret seg stort. Det må derfor antas at uttalelsene til Høyesterett angående formuleringen "gir" er overførbar til den nye lovteksten.

Høyesterett viste videre til forarbeidene til ligningsloven der departementet uttaler at det er "en fordel at det grunnleggende vilkåret for ileggelse av tilleggsatt i størst mulig grad samsvarer med vilkåret for endring av ligning utover toårsfristen, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a".²⁹ Det kan tyde på at Høyesterett mente at innholdet i vilkåret (u)riktige og (u)fullstendige opplysninger isolert sett bør ha tilnærmet samme innhold i de to bestemmelsene.³⁰

I Møller-dommen uttalte Høyesterett at:

"[d]et er lagt til grunn at denne bestemmelsen [§ 10-2] bare rammer den aktive forledelse og ikke passiv mottakelse av en uriktig ligning der feilen ikke kan bebreides skattyter, jf. blant annet Lignings-ABC 1998 side 969. *At det her kan gjelde et sterkere krav til aktiv meddelelse av uriktige eller ufullstendige opplysninger enn etter § 9-6 nr. 3 bokstav a, kan imidlertid begrunnes med bestemmelsenes forskjellige utforming.* Bestemmelsene er heller ikke i den skatterettslige teori ansett for nødvendigvis å være sammenfallende på dette punkt.[min utheving]"³¹

I proposisjonen til skatteforvaltningsloven gir departementet klart uttrykk for at koblingen mellom endring av skattefastsettingen og tilleggsatt som fulgte av ligningsloven var

²⁸ avsnitt 71-74

²⁹ Ot.prp.nr.82 (2008-2009) pkt. 8.2.3 s. 39

³⁰ Dette var også mindretallets oppfatning i Rt. 1999 s. 1087 *Baker Hughes*. Se annenvoterendes uttalelse på s. 1110. Flertallet tok ikke stilling til spørsmålet.

³¹ på s. 1984-1985

uheldig. Etter skatteforvaltningsloven skal dette være to adskilte vurderinger. Det sentrale vilkåret for å endre skattefastsettingen er at fastsettingen er "uriktig", jf. sktfvl. § 12-1(1). Den skattepliktige kan ha oppfylt opplysningsplikten selv om vilkåret er oppfylt. I slike tilfeller skal det ikke ilegges tilleggsskatt.³²

Bakgrunnen for dette skillet, som Høyesterett også er inne på i Møller-dommen, er at vurderingene etter §§ 12-1 og 14-3 bygger på ulike hensyn. Den skattepliktige skal ikke ilegges tilleggsskatt når han ikke kan bebreides for opplysningssvikten. Det er med andre ord ikke tilstrekkelig at fastsettingen er uriktig for å reagere med sanksjoner. Det skal derfor ikke settes likhetstegn mellom vurderingene av endringsadgang og ileggelse av tilleggsskatt.

Hvorvidt opplysningene som er gitt er "riktige og fullstendige" i seg selv er imidlertid ikke avhengig av om den skattepliktiges er å bebreide for opplysningssvikten. Verken uttalelsene til Høyesterett eller proposisjonen tyder på at vilkåret isolert sett skal ha ulikt innhold når man ser bort i fra den skattepliktiges subjektive forhold.

Utgangspunktet bør derfor være at vilkåret (u)riktige og (u)fullstendige opplysninger, så langt det er mulig har samme innhold for ileggelse av tilleggsskatt og for endring av skattefastsettingen. Dersom virkningen av at bestemmelsene får samme innhold slår uheldig ut i praksis, kan det tilsi at vilkåret unntaksvis bør ha ulikt innhold. Innholdet i vilkåret "riktige og fullstendige opplysninger" etter § 8-1 vil dermed også ha betydning ved ileggelse av tilleggsskatt etter § 14-3.

Oppsummeringsvis kan det legges til grunn at ikrafttreddelsen av skatteforvaltningsloven kun har medført mindre endringer når det kommer til den skattepliktiges opplysningsplikt. Rettspraksis til vilkåret "uriktige og ufullstendige opplysninger" vil fortsatt ha betydning ved anvendelsen av de nye bestemmelsene i skatteforvaltningsloven.³³ I drøftelsene som følger skal jeg ta for meg vilkårene "riktige" og "fullstendige" separat og forsøke å klarlegge innholdet i disse hovedsakelig ved hjelp av rettspraksis etter ligningsloven.

³² Prop.38 L (2015-2016) pkt. 18.8.2.3 s. 177

³³ Prop.38 L (2015-2016) pkt. 14.1 s. 82

3. Når er opplysningene "riktige"?

3.1 Vilkåret "riktige" opplysninger

Etter sktfvl. § 8-1 skal skattepliktige gi "riktige ... opplysninger" i skattemeldingen. En naturlig språklig forståelse av vilkåret er at opplysningene stemmer med de faktiske forhold. Det er den forståelsen som er lagt til grunn i skatteforvaltningshåndboken 2017 og som fulgte av forarbeidene til ligningsloven.³⁴ Den skattepliktige kan for eksempel ha krevd fradrag for vedlikeholdskostnader på eiendommen og ført opp høyere utgifter enn han faktisk har betalt. Da stemmer ikke opplysningene med de faktiske forhold.

I de fleste tilfeller vil det være relativt uproblematisk å fastslå om en opplysning stemmer med de faktiske forhold. Den skattepliktige fra eksempelet over trenger ikke å vedlegge kvitteringer på vedlikeholdskostnadene i skattemeldingen, men må være klar til å dokumentere utgiftene når skattekontoret spør om det.³⁵ Skattemyndighetene vil dermed lett kunne oppdage om den skattepliktige har ført opp høyere utgifter enn han faktisk har betalt.

Vanskelighetene oppstår når de faktiske forhold må fastsettes ved skjønn. Problemet oppstår særlig i internprisingstilfellene, der det kan være delte meninger om hvorvidt en intern pris samsvarer med armlengdeprisen. I Rt. 2012 s. 1648 *Statoil* og Rt. 1999 s. 1087 *Baker Hughes* la Høyesterett til grunn at den skattepliktige ikke har gitt uriktige opplysninger når feilen knytter seg til skjønnsutøvelsen. Den skattepliktige skulle ikke være ansvarlig for valg av metode for beregning av armlengdepris. Hvis avviket mellom faktisk pris og armlengdepris derimot er så stort at den skattepliktige likevel burde ha skjönt at skjønnsutøvelsen er feil, har han gitt uriktige opplysninger også ved feil skjønnsutøvelse. I *Statoil-* og *Baker Hughes-*dommen satte Høyesterett grensen for hvor stort avviket kan være til 40 %. Hva som anses som faktiske forhold tolkes dermed snevert, slik at det som utgangspunkt kun er entydige og konstaterbare fakta som omfattes.

3.2 Uriktig skatterettsanvendelse

Skjønnsutøvelse er imidlertid noe annet enn rettsanvendelse. Etter overgangen til egenfastsettingsmodellen er det den skattepliktige som skal anvende skattereglene på de

³⁴ Se skatteforvaltningshåndboken 2017 kap. 14 til § 14-3, første ledd og Ot.prp.nr.82 (2008-2009) s. 37

³⁵ Jf. innhenting av kontrollopplysninger etter sktfvl. § 10-1(1)

faktiske forhold.³⁶ Det reiser spørsmålet om skattyters plikt til å gi riktige opplysninger omfatter et ansvar for at skatterettsanvendelsen også er riktig. Den skattepliktige kan for eksempel ha krevd fradrag for kostnader til vedlikehold av fast eiendom, når utgiftene egentlig skulle vært klassifisert som en påkostning. Skal den skattepliktige da være ansvarlig for at han legger til grunn en uriktig skatterettslig klassifisering av utgiftene?

Etter vedtaksmodellen var det skattemyndighetene som hadde ansvaret for selve skattefastsettingen.³⁷ I Rt. 2009 s. 813 *Gaard* uttalte Høyesterett at det:

"[a]vgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet. Opplysningen må gis, eller dokumentet legges fram, dersom *den skatterettslige løsningen kan være uklar*. Unntak fra fristen kan derimot ikke gjøres dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning.[min utheving]"³⁸

Den konkrete oppfordring den skattepliktige hadde til å gi opplysninger måtte altså vurderes ut ifra rettskildesituasjonen da skattemeldingen ble levert. Dersom "den skatterettslige løsningen kan være uklar" hadde den skattepliktige større oppfordring til å gi utfyllende opplysninger. Dommen viser at skattyter hadde et visst ansvar for å sette seg inn i skattereglene som var relevante for ham. Dersom han ikke forstod at skatteforholdet reiser uklare spørsmål, var det den skattepliktige selv som måtte bære risikoen for eventuelle sanksjoner. Den skattepliktige kunne fri seg fra denne risikoen ved å gi skattemyndighetene "tilstrekkelig grunnlag til å ta opp det aktuelle skattespørsmål", jf. Rt. 1992 s. 1588 Loffland. Jeg kommer nærmere inn på Loffland- og Gaard-dommen under drøftelsen av fullstendighetskravet under i pkt 4.1-4.2.

Etter vedtaksmodellen var altså ikke den skattepliktige ansvarlig for uriktig skatterettsanvendelse. Ansvaret falt først over på ham dersom han ikke opptrådte så aktsomt som man kunne forventet.

³⁶ Prop.38 L (2015-2016) pkt. 15.2

³⁷ Prop.38 L (2015-2016) pkt. 15.2

³⁸ Avsnitt 84

Farstad har sammenlignet skattyters plikter etter egenfastsettingsmodellen med merverdiavgiftsområdet slik det var før skatteforvaltningslovens ikrafttredelse.³⁹ Etter merverdiavgiftsloven (mval. - opphevet) har det vært avgiftssubjektets oppgave å fastsette avgiften. Uriktig anvendelse av avgiftsreglene var i utgangspunktet en overtredelse av loven og avgiftssubjektet kunne bli ilagt tilleggsavgift, jf. mval. § 21-3(1). Avgiftssubjektets aktsomhet hadde heller ikke betydning for når fristen for endring av fastsatt avgift var utløpt, slik det var etter lignl. § 9-6 nr. 3 a.⁴⁰

Vilkårene for endring av fastsatt avgift og tilleggsavgift har altså store likhetstrekk med reglene for endring av skattefastsettelsen og ileggelse av tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven. Rettspraksis til merverdiavgiftsloven vil dermed kunne være veiledende for spørsmålet om plikten til å gi riktige opplysninger også omfatter en plikt til korrekt skattelov anvendelse.

I Rt. 2012 s. 1547 *NCL* ble avgiftssubjektet ilagt tilleggsavgift for ikke å ha anvendt avgiftsreglene korrekt. Høyesterett la til grunn at den avgiftspliktige har ansvar for å skaffe seg kunnskap om de reglene som berører ham. Den avgiftspliktiges unnlattelse ble i dommen ansett som uaktsom, selv om selskapet hadde søkt råd hos advokat.

Dommen taler for at det skal settes høye krav til avgifts-/skattepliktiges ansvar for rettsanvendelsen ved egenfastsetting. Det strenge kravet kan begrunnes med at avgifts-/skattemyndighetene ved en egenfastsettingsmodell kun har en kontrollfunksjon. Hvis den skattepliktige ikke gjør skattemyndighetene oppmerksomme på et uklart skatterettslig spørsmål⁴¹ er det kun gjennom tilfeldige stikkprøver skattemyndighetene kan avdekke uriktig rettsanvendelse. Det er dermed blitt enda viktigere at den avgifts-/skattepliktige opptrer aktsomt og lojalt ved fastsettingen.

I Rt. 2015 s. 652 ble avgiftssubjektet ilagt tilleggsavgift fordi selskapet "burde forstått at oppgavene bygde på en usikker tolkning av regelverket". Høyesterett mente at selskapet burde gjort bedre undersøkelser i forkant av fastsettingen, for eksempel ved å henvende seg til

³⁹ Farstad 2015, pkt. 3.2 og 3.3

⁴⁰ Jf. mval. § 18-1(3)

⁴¹ Slik han plikter, jf. Gaard-dommen

skattekontoret. Avgjørelsen tyder på at den avgifts-/skattepliktige kan bli fri for ansvar gjennom tilstrekkelig aktsom opptreden også ved egenfastsetting.⁴² Det er altså ikke tale om et absolutt ansvar for at rettsanvendelsen blir riktig.

Plikten til å gi riktige opplysninger omfatter dermed ikke en plikt til korrekt skattelov anvendelse. Løsningen på spørsmålet synes dermed å være omtrent det samme ved egenfastsettingsmodellen, som for vedtaksmodellen. Den skattepliktige fra eksempelet over skal ikke være ansvarlig for egen klassifisering av utgifter på eiendommen dersom han har opptrådt tilstrekkelig aktsomt. Ved å skaffe seg kunnskap om skattereglene og innhente råd fra skattekontoret om hvordan reglene skal forstås, kan den skattepliktige fri seg fra ansvar.

Det er mulig at graden av aktsomhet som kreves etter egenfastsettingsmodellen er høyere enn etter vedtaksmodellen siden den skattepliktige er alene om fastsettingen. Jeg kommer ikke nærmere inn på hva som kreves for å oppfylle aktsomhetskravet, og om det kan foreligge en gradforskjell mellom de to modellene.

4. Kravet til "fullstendige" opplysninger

Etter sktfvl. § 8-1 har skattyter plikt til å gi "fullstendige" opplysninger i skattemeldingen. Vilkåret forstås som at opplysningene som er gitt ikke er mangelfulle, samtidig som de gir et helhetlig og riktig bilde av situasjonen de skal belyse.⁴³ Det er mange måter opplysninger kan være ufullstendige på og vilkåret vil dermed favne vidt. Hvorvidt opplysningene er fullstendige kan for eksempel avhenge av hvilke opplysninger som gis i skattemeldingen i forhold til de disposisjoner den skattepliktige har gjennomført og planlegger å gjennomføre i fremtiden. Hvor tilgjengelige og tydelige opplysningene er gjort for skattemyndighetene kan, som drøftelsen vil vise, også ha betydning for om de oppfyller kravet i loven.

Forarbeidene til skatteforvaltningsloven nøyer seg med å vise til rettspraksis når det gjelder det nærmere innholdet i vilkåret "(u)fullstendige opplysninger".⁴⁴ Utgangspunktet for vurderingen kommer til uttrykk i Rt. 1992 s. 1588 *Loffland* og er i senere praksis og teori blitt omtalt som Loffland-standard.

⁴² Farstad 2015 pkt. 3.3.1 s. 351

⁴³ Ot.prp.nr.82 (2008-2009) pkt. 8.2.3 s. 38

⁴⁴ Prop.38 L (2015-2016) pkt. 14.2.1.1

4.1 Loffland-standarden

I Loffland-saken uttalte Høyesterett i et obiter dictum at endringsadgangen etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 a skulle forstås på følgende måte:

«...toårsfristen gjelder hvor skattyteren har gitt *alle de opplysninger som man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt*. Er det gitt opplysninger som gjør at skattemyndighetene må anses å ha fått *tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål*, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelig til at toårsfristen får anvendelse. [min utheving]"⁴⁵

Spørsmålet om opplysningene er (u)riktige eller (u)fullstendige skal vurderes objektivt. Det innebærer at opplysningene den skattepliktige gir skal vurderes etter en felles standard. Vurderingen foretas uavhengig av de konkrete subjektive forhold hos den enkelte skattepliktige og hva vedkommende selv oppfatter som relevant.

Skattepliktige har oppfylt kravet til fullstendighet når alle relevante opplysninger som er nødvendige for å klarlegge vedkommendes skatteplikt er lagt frem. Standarden legger til grunn en vid opplysningsplikt der hensynet til riktig skattefastsetting og hensynet til likebehandling settes høyt.

Uttalelsen til Høyesterett viser imidlertid at vurderingen av om skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger også inneholder et subjektivt element, jf. formuleringen "burde ha gitt". Hvorvidt den skattepliktiges aktsomme opptreden eller andre subjektive forhold skal vektlegges ved vurderingen kom ikke Høyesterett inn på før senere i Rt. 2009 s. 813 *Gaard*.

4.2 Rt. 2009 s. 813 *Gaard* – En ren objektiv vurdering?

Høyesterett sammenlignet i denne saken endringsadgangen etter lignl. § 9-6 nr. 3 a med adgangen til å ilegge tilleggsatt. Etter § 10-3 bokstav b fantes det enkelte subjektive unnskyldningsgrunner som utelukket tilleggsatt, mens det etter Loffland-standarden skulle foretas en objektiv vurdering. Høyesterett reiste da spørsmålet om det var et krav at den skattepliktige var å bebreide for at opplysningene som ble gitt var uriktige eller ufullstendige

⁴⁵ på s. 1592-1593

eller om endring av skattefastsettingen kan foretas uavhengig hans subjektive skyld.

Førstvoterende uttalte at:

*"[d]et er tale om et objektivt vilkår i den forstand at subjektive unnskyldningsgrunner – i motsetning til ved tilleggs katt – ikke er til hinder for endring til skade etter utløpet av toårsfristen. ... Avgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet. Opplysningen må gis, eller dokumentet legges fram, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar. Unntak fra fristen kan derimot ikke gjøres dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning.[min utheving]"*⁴⁶

Vilkårene for endring av fastsettelsen skal altså som utgangspunkt være objektive. Ved vurderingen av hvilke opplysninger den skattepliktige «burde ha gitt» etter Lofflandstandarden, må den «konkret[e] oppfordring skattyter hadde til å gi den aktuelle opplysningen» vurderes. Når den skattepliktige tilnærmer seg skattereglene på en alminnelig akseptert måte, har han ingen oppfordring til å gi opplysninger ut over hva som er relevant for den konkrete løsningen som følger av en slik skattelovanvendelse. Hvis derimot den skattepliktiges tilnærming er tvilsom eller kan skape skattemessig uklare spørsmål må han gi tilstrekkelige opplysninger slik at skattemyndighetene kan vurdere om den alternative tilnærmingen er beskattet riktig.

Uttalelsen tyder imidlertid på at Høyesterett ikke ville utelukke at regelen i noen tilfeller må modifiseres. Bakgrunnen for Høyesteretts syn kan ha vært at den skattepliktige ikke skulle nyte godene av en kort endringsfrist når han bevisst hadde gitt mangelfulle opplysninger.

I forarbeidene til skatteforvaltningsloven blir det understreket at vurderingen av § 12-1(1) skal være objektiv, og at det ikke er et vilkår at den skattepliktige kan lastes for feilen.⁴⁷ Den skattepliktiges forhold skal likevel være et sentralt moment ved vurderingen av om en sak skal tas opp til endring, jf. § 12-1(2). Hvorvidt den skattepliktige har opptrådt lojalt ved

⁴⁶ avsnitt 84

⁴⁷ Prop.38 L (2015-2016) pkt. 18.2.3.2 s. 165

oppfyllelsen av opplysningsplikten om egne forhold får betydning for om fastsettingen skal endres til den skattepliktiges gunst eller ugunst.⁴⁸ Den skattepliktiges subjektive forhold vil dermed kunne gi utslag også ved vurderingen av endringsadgangen etter § 12-1. Vurderingen etter Loffland-standarden vil dermed ikke utelukkende være objektiv.

I rettspraksis er det blitt problematisert hvorvidt opplysningene kan anses som ufullstendige når skattemyndighetene ikke har klart å finne frem til den relevante informasjonen. Rent faktisk ligger løsningen på det aktuelle skatte spørsmålet blant opplysningene den skattepliktige allerede har gitt. Da reises spørsmålet om hvor tilgjengelig skattepliktige må gjøre opplysningene for å oppfylle fullstendighetskravet. Høyesterett tok stilling til dette i Rt. 1997 s. 1430 *Elf* og Rt. 1995 s. 1883 *Slørdahl*.

4.3 Rt. 1997 s. 1430 *Elf*

I *Elf*-saken hadde skattyter valgt en tvilsom metode for avskrivning av anleggsmidler. Det ble opplyst om den valgte avskrivningsmetoden i vedlagt balanseoversikt til skattemeldingen. Høyesterett uttalte at:

"[d]e nakne regnskapstall - hva enten regnskapene er satt opp i henhold til ligningsmyndighetenes oppgjørsskjema eller de følger den oppstillingsmåte som er bestemt i aksjeloven - ofte må ledsages av supplerende opplysninger for å oppfylle opplysningsplikten."⁴⁹

Det var etter Høyesteretts syn tale om opplysninger om vesentlige forhold som fikk direkte betydning for skatteytters inntektsskatt. Siden løsningen *Elf* hadde valgt etter Høyesteretts mening var tvilsom, burde *Elf* gitt skattemyndighetene direkte opplysning om den uvanlige avskrivningsmetoden. At det for skattemyndighetene var mulig å gjøre seg oppmerksom på problemstillingen gjennom nærmere studier av regnskapet, endret ikke Høyesteretts syn.

Etter *Elf*-dommen kan det være nødvendig at skattyter ledsager de nakne regnskapstall med supplerende opplysninger for å oppfylle fullstendighetskravet. Det synes imidlertid å være en streng løsning dersom skattepliktige i alle tilfeller skal supplere regnskapet med forklaringer

⁴⁸ Prop.38 L (2015-2016) pkt. 18.8.2.3 s. 178

⁴⁹ på s. 1437

av den valgte regnskapsmetoden. Slike utlegninger vil kunne medføre mengder med ekstraarbeid og økte kostnader for den skattepliktige.

En mer praktisk tolkning er at dersom den skattepliktige har valgt uvanlige løsninger eller fremgangsmåter som kan anses tvilsomme, har han særlig oppfordring til å fremheve den valgte løsningen for skattemyndighetene.⁵⁰ Dette samsvarer med de aktsomhetshensyn Høyesterett la vekt på i Gaard-dommen. Elf-avgjørelsen har i ettertid blitt fulgt opp av Høyesterett i Rt. 2007 s. 360 *Lyse Energi*. Også i den saken kom Høyesterett til at opplysningene måtte bli gjort tilgjengelig for skattemyndighetene for å oppfylle fullstendighetskravet.

4.5 Rt. 1995 s. 1883 *Slørdahl*

Slørdahl-saken gjaldt spørsmålet om den skattepliktige hadde gitt ufullstendige opplysninger i forbindelse med aksjesalg. Den skattepliktige hadde opplyst om realisasjon av aksjer i et vedlegg i stedet for å føre dette direkte opp som skattepliktig gevinst i skattemeldingen. Notatet som var vedlagt var egnet til å villedde skattemyndighetene med henhold til hvilket år aksjene var ervervet.

Høyesterett påpekte at hvis den skattepliktige hadde brukt innmeldingsskjemaet som var ment til aksjesalg av den typen, ville det fremgått i hvilke år de ulike aksjene var ervervet. Førstvoterende, som representerte flertallet i saken, erkjente at skattepliktige ikke var pliktig til å bruke det nevnte skjema. Det ble likevel vektlagt at hvis den skattepliktige var i tvil om hvilke opplysninger som var relevante ville det vært naturlig å bruke skjemaet som rettledning.

Dommen viser at opplysningene som kreves ved utfylling av særskilte innmeldingsskjemaer gir en indikasjon på hva som er relevante opplysninger. Det er naturlig at slike skjemaer er veiledende for innholdet i fullstendighetsvilkåret ettersom det er skattemyndighetene selv som utformer dem. Dersom den skattepliktige vil bruke egne vedlegg og notater oppfordrer

⁵⁰ Matre 2011 hvor det vises til Gjems-Onstad, Ole: *Norsk bedriftsskatterett*, 7. utgave, Oslo 2008 s. 1212

Slørdahl-dommen til særlig aktsomhet ved utformingen av disse slik at opplysningene blir formidlet på en helhetlig og fullstendig måte.⁵¹

Det var også Høyesteretts mening at det ikke hadde betydning for skattepliktiges opplysningsplikt at skattemyndighetene kunne funnet frem til det riktige beskatningsgrunnlaget ved å gå til tidligere års skattemeldinger. At informasjonen fantes og at skattemyndighetene faktisk kunne finne frem til den var ikke ensbetydende med at opplysningene oppfylte fullstendighetskravet.

Nedenfor i pkt. 5.3 skal jeg ta stilling til spørsmålet om det etter overgangen til egenfastsettingsmodellen fremdeles er aktuelt å snakke om en plikt til å påpeke relevante opplysninger i tidligere års skattemeldinger. Først skal jeg se nærmere på skattemyndighetenes undersøkelsesplikt og denne pliktens forhold til egenfastsettingsmodellen.

5. Skattemyndighetenes undersøkelsesplikt

Det følger av selvdeklareringsprinsippet at hovedansvaret for sakens opplysning ligger hos den skattepliktige. Som annenvoterende poengterte i Slørdahl-dommen kan imidlertid ikke den skattepliktiges opplysningsplikt vurderes helt uavhengig av den undersøkelsesplikt som skattemyndighetene selv har.⁵² Som rettspraksis viser, er det ikke et spørsmål om skattemyndighetene i det hele tatt har en undersøkelsesplikt, men heller hvor grensen går mellom denne og skattepliktiges opplysningsplikt. For å finne denne grensen må man vurdere om det er skattepliktige eller skattemyndighetene som skal ha ansvaret for å finne de opplysningene som mangler for at skatteforholdet blir tilstrekkelig opplyst.

5.1 Undersøkelsesplikten – slik den er lagt til grunn i rettspraksis

Etter Loffland-standarden er opplysningsplikten oppfylt når skattepliktige har gitt skattemyndighetene tilstrekkelig grunnlag til å ta opp et aktuelt skattespørsmål, "slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger" kan få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag.⁵³ Når skattemyndighetene har mulighet til å innhente ytterligere

⁵¹ Matre 2011 pkt. 4.3.2 s. 52

⁵² på s. 1891-1892

⁵³ på s. 1592-1593

opplysninger etter oppfordring fra skattepliktige, må denne muligheten benyttes. Dette standpunktet er fulgt opp av Høyesterett i Slørdahl- og Gaard-dommen.

I Gaard-dommen avgjorde Høyesterett grensen mellom skattepliktiges opplysningsplikt og skattemyndighetenes undersøkelsesplikt ved hjelp av en vurdering av hvem som var nærmest til å bære risikoen for at de manglende opplysning ikke kom frem i lyset. Den skattepliktige hadde et ansvar for å sette seg inn i de skattereglene som var av betydning for hans egen situasjon. Kom den skattepliktige over et uklart skattespørsmål måtte han handle på en måte som fritok ham fra ansvar.⁵⁴ Hvis den skattepliktige ikke forstod at hans situasjon reiste et skattemessig uklart spørsmål måtte han selv bære risikoen for at fristen for endring av fastsettelsen etter lignl. § 9-6 nr. 3 a ble utvidet.

5.2 Undersøkelsesplikt ved egenfastsetting?

Etter skatteforvaltningsloven er det den skattepliktige som vurderer opplysningene som ligger til grunn for fastsettingen. Skattemyndighetene skal ikke lenger foreta rettsanvendelsen og vil ikke lenger være i en posisjon som gjør det lett å ta imot oppfordringer fra skattepliktige. Opplysninger som etter vedtaksmodellen ville vært tilstrekkelige til å gi skattemyndighetene en oppfordring til å skaffe ytterligere opplysninger, vil ikke nødvendigvis være tilstrekkelig etter egenfastsettingsmodellen. Spørsmålet blir dermed om den samme undersøkelsesplikten som følger av rettspraksis kan legges til grunn når det ikke lenger er et samarbeidsforhold mellom den skattepliktige og skattemyndighetene.⁵⁵

Det følger av proposisjonen til skatteforvaltningsloven at:

"[d]epartementets hensikt er å videreføre gjeldende rett, slik denne har utviklet seg i praksis. Den undersøkelsesplikten skattemyndighetene har etter gjeldende rett vil fortsatt gjelde."⁵⁶

Uttalelsen er klar og må forstås som at undersøkelsesplikten som følger av Loffland-dommen skal videreføres med skatteforvaltningsloven. Farstad påpeker at en slik videreføring vil

⁵⁴ Se Farstad 2015 pkt. 3.2 s. 348 hvor mulige ansvarsbefriende handlinger blir beskrevet

⁵⁵ At det forelå et samarbeidsforhold mellom skattepliktige og skattemyndighetene ble trukket frem i Ot.prp.nr.29 (1978–1979) side 76, og gjengitt i Gaard-dommen

⁵⁶ Prop.38 L (2015-2016) pkt. 11.2.3.1 s. 58

medføre at vurderingen av skattemyndighetenes undersøkelsesplikt vil vise til en fiktiv situasjon og at vurderingstemaet som oppstilles i Loffland-dommen ikke ligger til rette for en egenfastsettingsmodell.⁵⁷ Grunnen til dette er at vurderingen av forholdet mellom opplysningsplikten og undersøkelsesplikten forutsetter at skattemyndighetene trenger opplysninger fra skattepliktige til bruk ved fastsettingen. Når det er skattepliktige som fastsetter foreligger det ikke lenger et slikt behov. Behovet for opplysninger oppstår først hvis fastsettingen skal kontrolleres i ettertid.

Utgangspunktet for vurderingen av forholdet mellom opplysningsplikten og undersøkelsesplikten har endret seg etter innføringen av egenfastsettingsmodellen. Skattemyndighetene skal ikke lenger ha opplysninger som er tilstrekkelige til å fastsette riktig skatt. Opplysningene må gi et tilstrekkelig grunnlag for skattemyndighetene til å kontrollere at skatten er fastsatt riktig.⁵⁸ Det er ikke hensiktsmessig å snakke om en avveining av risiko når skattemyndighetene ikke har noen rolle som det kan knyttes ansvar til.

For at skattemyndighetene skal ha en undersøkelsesplikt etter egenfastsettingsmodellen bør de ha en ansvarsoppgave. Samtidig bør den skattepliktige ha en mulighet til å fri seg fra ansvaret han er pålagt. Spørsmålet i det følgende er hvordan skattepliktige kan gi skattemyndighetene oppfordring til å vurdere et uklart skattespørsmål etter den nye ordningen.

Ved egenfastsetting på merverdiavgiftsområdet får myndighetene oppfordring til å vurdere et forhold når skattepliktige gir opplysninger i et merknadsfelt.⁵⁹ Leveringen av skatte- og avgiftsoppgaver skjer elektronisk. Hvis avgiftssubjektet har skrevet noe i merknadsfeltet kommer oppgaven hans opp på en liste hos skattemyndighetene som skal gjennomgås manuelt av en saksbehandler.⁶⁰ I en slik situasjon blir myndighetene igjen trukket inn som

⁵⁷ Farstad 2015 pkt. 5.3 s. 366

⁵⁸ Prop.38 L (2015-2016) pkt. 14.1 s. 87

⁵⁹ I skjema RF-0002 kan avgiftssubjektet forklare ulike forhold i merknadsfeltet under hver enkelt post

⁶⁰ Farstad 2015 pkt. 5.4 s. 367

ansvarssubjekt. Dersom det er skrevet noe i merknadsfeltet som gir skattemyndighetene en oppfordring til å vurdere et avgiftsspørsmål, har de plikt til å se på forholdet.^{61 62}

I skattemeldingen for formue- og inntektsskatt finnes det ikke et tilsvarende merknadsfelt som for innmelding av merverdiavgift. Skattepliktige kan i pkt. 5.0 i skattemeldingen gi tilleggsopplysninger.⁶³ Dette feltet skal benyttes hvis man har viktig informasjon som skattemyndighetene bør vite om, for eksempel informasjon som gir rett på særfradrag. Pkt. 5.0 skal derimot ikke brukes til å gi utfyllende opplysninger om endringer skattyter har gjort i de andre postene i skattemeldingen.⁶⁴ Slike opplysninger kan gis i vedlegg.

Dagens løsning for innmelding av formue- og inntektsskatt innebærer at dersom skattepliktige har skrevet noe i pkt. 5.0 eller vedlagt et dokument, må skattemyndighetene gjennomgå skattemeldingen i sin helhet for å finne ut hvilken del tilleggsopplysningene hører til. Dette er en langt mer ressurskrevende løsning enn for innmelding av merverdiavgift ettersom merknadene der gjelder en konkret post.

En tilsvarende ordning som for innmelding av merverdiavgift ved innlevering av skattemeldingen for formue- og inntektsskatt vil gjøre det enkelt for skattepliktige å gjøre skattemyndighetene oppmerksom på et uklart forhold. Ordningen vil gi forutsigbarhet for den skattepliktige ved at han gjennom en fastsatt og klar handling kan gjøre seg fri fra ansvar for uriktig faktum eller rettsanvendelse. En regel hvor merknadsfeltet brukes vil gjøre skattemyndighetenes vurdering av skattepliktiges handlinger enklere. Skattemyndighetene slipper å vurdere ulikt utformede vedlegg fra den skattepliktige og ta en avgjørelse på om han har opptrådt så aktsomt som man kan forvente. Løsningen vil dermed også sannsynligvis kunne motvirke at det oppstår tvister om grensen mellom opplysningsplikten og undersøkelsesplikten.⁶⁵

⁶¹ Se rettledning for utfylling av mva-melding for alminnelig næring på skatteetatens internettside (skatteetaten.no) http://www.skatteetaten.no/globalassets/Skjemaer/alltid/RF-0002_Rettledning_BN.pdf (juni 2017)

⁶² Advokatfirmaet Thommessen kom med et lignende forslag i sitt høringsnotat til Prop.38 L (2015-2016) på s. 2.

⁶³ Posten gjelder for inntektsåret 2016

⁶⁴ Se om post 5.0 Tilleggsopplysninger på skatteetatens internettside (skatteetaten.no) <http://www.skatteetaten.no/no/Person/Selvangivelse/Finn-post/5/0/0/> (juni 2017)

⁶⁵ Farstad 2015 pkt. 5.5 s. 368-369

Det kan midlertid tenkes at skattepliktige vil kunne utnytte en slik ordning. Farstad trekker frem at den skattepliktige, i frykt for å bli ilagt ansvar, kan gi merknader på et hvert felt hvor han bare er litt usikker på den rettslige løsningen. Hvis merknadene blir mange nok kan man risikere at skattemyndighetene ikke har kapasitet til å foreta en grundig gjennomgang av oppgavene. Forhold hvor det er berettiget tvil om rettsanvendelsen kan da kunne bli oversett.⁶⁶

Erfaringene med merknadsfelt ved innmelding av merverdiavgift tyder ikke på at risikoen for at avgiftspliktige misbruker ordningen er veldig stor. Det er næringsdrivende som må levere omsetningsoppgave for merverdiavgift, og det er den samme gruppen som også vil stå overfor de mest kompliserte skattespørsmålene ved levering av skattemelding for formue- og inntektsskatt. Dersom næringsdrivende ikke har misbrukt merknadsfeltet ved innmelding av merverdiavgift, er det liten grunn til å tro at et tilsvarende merknadsfelt på formue- og inntektsskatteområdet er mer utsatt for misbruk.⁶⁷

I Prop.38 L (2015-2016) åpner departementet for at det kan lempes på kravene som stilles til den skattepliktige ved egenfastsetting.⁶⁸ Det kan tyde på at departementet mener at kravene til den avgiftspliktiges ansvarsbefriende handlinger er strenge og at det ikke er grunn til å bekymre seg for at ordningen skal misbrukes.

5.3 En modifisert undersøkelsesplikt

Dersom det innføres en løsning som nevnt i pkt. 5.2 vil rettspraksis som omhandler grensen mellom skattepliktiges opplysningsplikt og undersøkelsesplikten kunne anvendes på egenfastsettingstilfeller, med bare en litt annen vinkling.

Skattepliktige vil fremdeles ha ansvaret for å sette seg inn i skattereglene som har betydning for deres situasjon, jf. Gaard-dommen. Når den skattepliktige tilnærmer seg skattereglene på en alminnelig akseptert måte, har han ingen oppfordring til å gi opplysninger ut over det som skal fylles ut i skattemeldingen. Hvis det er uklart hvilken løsning som skal legges til grunn ved fastsettelsen, eventuelt at den valgte løsningen er tvilsom, utvides plikten. Skattepliktige

⁶⁶ Farstad 2015 pkt. 5.5 s. 370

⁶⁷ Farstad 2015 pkt. 5.5 s. 371

⁶⁸ Prop.38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.1 s. 212

må da gi relevante opplysninger som gjør at skattemyndighetene får en oppfordring til å kontrollere at den skatterettslige problemstillingen er behandlet riktig. Disse kan gis i merknadsfeltet. Skattepliktige som ikke er oppmerksom på at den skatterettslige løsningen er uklar, fordi han ikke har satt seg inn i reglene, må bære risikoen for at opplysningene som er gitt ikke er tilstrekkelige til å oppfylle lovens krav. Skattepliktige vil da kunne ansvarliggjøres gjennom tilleggs-skatt eller endring av skattefastsettelsen til ugunst for ham.

I Slørdahl-dommen la retten til grunn at skattepliktige har en plikt til å påpeke de opplysningene som er relevante i det aktuelle års skattemelding. Etter vedtaksmodellen hadde det ikke betydning for den skattepliktiges egen opplysningsplikt at skattemyndighetene kunne beregnet riktig skatt å gå igjennom opplysningene som var gitt i tidligere års skattemeldinger. En slik inngående undersøkelsesplikt kunne ikke retten legge til grunn fordi innhenting av opplysninger fra andre skattemeldinger ville ha et kontrollformål.

Etter egenfastsettingsmodellen skal skattemyndighetene nettopp ha en kontrollfunksjon. Resonnementet til Høyesterett kan her antas å være begrunnet med effektivitets- og ressurs hensyn. Rettsreglene bør ikke gi skattepliktige incentiv til å gjemme relevante opplysninger i ulike års skattemeldinger eller til å overlesse skattemyndighetene med dokumenter.⁶⁹ En løsning hvor skattepliktige oppfordrer skattemyndighetene til å kontrollere et forhold gjennom et merknadsfelt vil gjøre det enkelt for skattepliktige å vise til informasjon gitt i andre selvangivelser. Når skattepliktige benytter seg av merknadsfeltet må det imidlertid kunne kreves av skattemyndighetene at de også inntar de opplysningene som skattepliktige viser til i sin kontroll.

I noen tilfeller vil skattepliktige stå overfor et skatteforhold som er vanskelig for ham å vurdere selv. I Rt. 2000 s. 1981 *Fabcon* og Rt. 1993 s. 480 *Huse* la Høyesterett til grunn at det kan settes høyere krav til skattemyndighetenes kunnskap om innholdet i skattereglene enn hva som kan forventes av skattepliktige. I slike tilfeller måtte skattemyndighetene ha ansvaret for å innhente opplysninger som det ikke var opplagt for skattepliktige at var relevante. Etter egenfastsettingsmodellen vil det ikke være like lett å overføre risikoen for de mangelfulle opplysningene over på skattemyndighetene på grunnlag av uvitenhet om rettsregler. Egenfastsettingsmodellen kan dermed innebære at skattepliktige i større grad må benytte seg

⁶⁹ Banoun 2004 pkt. 2.2 s. 249-250

av muligheten til å få veiledning slik at han ikke setter seg i en situasjon hvor han er uvitende om uklare skattespørsmål som reiser seg i hans skattemelding.

6. Opplysningsplikten i gjennomskjæringsaker

I gjennomskjæringsaker kan det oppstå særlige problemer vedrørende opplysningsplikten og innholdet i vilkåret "uriktige eller ufullstendige opplysninger". Det kan være langt mer krevende for skattepliktige å avgjøre hvilke opplysninger som er relevante for ulovfestet gjennomskjæring enn det er ved ordinær rettsanvendelse.⁷⁰ Dette er fordi etterfølgende omstendigheter, som videre transaksjonsledd, også kan være relevante for gjennomskjæringsspørsmålet. Skattepliktige og skattemyndighetene kan også ha lagt til grunn ulike forståelser av privatrettslige forhold slik at det oppstår uenighet om hvilke opplysninger som er de riktige faktiske forhold.⁷¹

I forbindelse med forslaget om lovfesting av gjennomskjæringsregelen ble ikke spørsmål angående skattepliktiges opplysningsplikt behandlet.⁷² Det er dermed usikkert hvordan skattepliktige skal forholde seg til skattemyndighetene når de står overfor et tilfelle som kan rammes av normen. Utredningen viser til Espeli (2015) der noen av problemstillingene blir behandlet.⁷³ Artikkelen tar imidlertid ikke høyde for endringen til egenfastsettingsmodellen.

6.1 Vilåårene for ulovfestet gjennomskjæring

Utgangspunktet i norsk rett er at skattepliktige fritt kan anvende de transaksjonstyper og transaksjonsmånstre som de privatrettslige reglene åpner for. Skattepliktiges valg må videre som utgangspunkt legges til grunn ved den skatterettslige vurderingen.⁷⁴ Skattepliktige har dermed gode muligheter til å ta hensyn til de skattemessige virkningene ved en transaksjon før den gjennomføres. Slik skatteplanlegging aksepteres så lenge den privatrettslige form ikke blir søkt utnyttet for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål. Høyesterett har gjennom langvarig praksis utviklet en ulovfestet

⁷⁰ Harboe 2012 s. 293

⁷¹ Såkalte prejudisielle rettsforhold, dvs. rettsforhold utenfor skattelovgivningen, skal anses som faktum etter sktfvl. kap. 12, jf. skatteforvaltningshåndboken 2017 til § 12-6(4)

⁷² NOU 2016:5, pkt. 2.4.4 s. 14

⁷³ Se NOU 2016:5, pkt. 2.4.4 s. 14 fotnote nr. 18

⁷⁴ Zimmer 2014 s. 46

gjennomskjæringsregel. Formålet med gjennomskjæringsregelen er å forhindre at skatteplanleggingen blir drevet for langt.⁷⁵

Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen består av et grunnvilkår og en helhetsvurdering, jf. Rt. 2007 s. 209 *Hex*.⁷⁶ Grunnvilkåret innebærer at den klart viktigste motivasjonsfaktoren bak disposisjonen må være å spare skatt. Høyesterett avgjorde i Rt. 2006 s. 1232 *Telenor* at det her er skattepliktiges subjektive motivasjon som har betydning⁷⁷. Ved helhetsvurderingen er spørsmålet om det ut i fra disposisjonens virkninger, skattepliktiges formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig, vil fremstå som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.⁷⁸

6.2 Utgangspunktet: Lofflandstandarden

Utgangspunktet er Loffland-standarden, som ble bekreftet i Gaard-dommen. Skattepliktige har plikt til å gi de opplysningene som er nødvendige for at skattemyndighetene får en oppfordring til å kontrollere riktigheten av fastsettingen.

Loffland-standarden gjelder også i gjennomskjærings saker. Utgangspunktet er altså at skattepliktige skal gi de opplysningene skattemyndighetene trenger for å vurdere om forholdet kan falle innenfor den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

I det følgende deles vurderingen opp etter vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring. Opplysninger til helhetsvurderingen behandles først. Deretter tar jeg for meg opplysninger til grunnvilkåret.

6.3 Opplysninger til helhetsvurderingen

På grunn av den innholdsmessige variasjonen kan det være vanskelig å avgrense hvilke opplysninger som er relevante å gi for at skattemyndighetene skal kunne foreta helhetsvurderingen etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ved en kontroll.

⁷⁵ Zimmer 2014 s. 51

⁷⁶ avsnitt 39

⁷⁷ avsnitt 50

⁷⁸ Hex-dommen avsnitt 39

Skattepliktiges opplysningsplikt i gjennomskjærings sakene kan illustreres ved hjelp av et eksempel der den skattepliktige foretar flere transaksjoner som ledd i en samlet plan. Samlet plan-tilfellene karakteriseres ved at den skattepliktige har et konkret mål som realiseres gjennom flere steg. Minst ett av stegene er ikke i seg selv nødvendig for å nå målet, men forklares gjennom et ønske om å oppnå konkrete skattemessige virkninger.⁷⁹ Det er mange andre tilfeller der ulovfestet gjennomskjæring er aktuelt. Her benyttes et samlet plan-eksempel fordi det i slike tilfeller blir et fokus på den skattepliktiges motivasjon, noe som skal drøftes senere i oppgaven.

Det typiske ved samlet plan-tilfellene er at den skattepliktige kontrollerer transaksjonsrekken fullt ut. Den skattepliktige A har for eksempel inngått avtale med en uavhengig part, C, om overdragelse av en eierandel. Før transaksjonen med C gjennomføres, overfører A eierandelen til et mellomledd B, som han har et nært forhold til. Avtalen med C foreligger altså før den interne disposisjonen med B gjennomføres.⁸⁰ Transaksjonsrekken blir da i sin helhet forutsigbar for A.

Skattemyndighetene anser transaksjonsrekken som en ulovlig omgåelse av skattereglene og ønsker å endre skattefastsettelsen. De skattemessige virkningene som fulgte av at A først overdro eierandelen til B skal endres slik at overdragelsen anses som skjedd direkte til C. Skattemyndighetene skal etter § 12-1(2) vurdere om fastsettingen skal endres til den skattepliktiges ugunst, evt. om han kan ilegges tilleggsskatt etter § 14-3. A må da ha brutt opplysningsplikten ved ikke å ha gitt "riktige og fullstendige opplysninger" i skattemeldingen.

I skattemeldingen har A opplyst om overdragelsen av eierandelen til B. A har derimot ikke opplyst om sitt nære forhold til B eller den opprinnelige avtalen med C. Forholdet mellom A og B er typisk et konsernforhold, men kan også være nære familieforhold mellom personlige skattepliktige.⁸¹ I drøftelsen videre omtales slike forhold som interessefellesskap.

Spørsmålet som skal besvares er om skattepliktige har gitt "riktige og fullstendige opplysninger" i skattemeldingen når opplysninger om ledd i transaksjonsrekken og

⁷⁹ Harboe 2012 s. 303

⁸⁰ Eksempelet er hentet fra Harboe 2012 s. 304 og er inspirert av Rt. 1978 s. 60 *Smestad*

⁸¹ Rt. 1978 s. 60 *Smestad*, hvor skattepliktige brukte sine egne barn som mellomledd, er et eksempel på slikt nært familieforhold

interessefellesskapet blir utelatt. Opplysninger om skattepliktiges interessefellesskap med andre ledd i transaksjonsrekken blir behandlet først, deretter tar jeg for meg opplysninger om transaksjonsrekken.

6.3.1 Opplysninger om interessefellesskapet

Utgangspunktet etter Loffland-dommen er at skattepliktige må gi de opplysningene som er nødvendige for at skattemyndighetene skal kunne identifisere at forholdet kan rammes av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. I drøftelsene videre brukes eksempelet som ble brukt innledningsvis. A har overdratt eierposisjoner til C via B. A og B inngår i samme interessefellesskap. Spørsmålet er om opplysninger om interessefellesskapet skal inngå i skattemeldingen.

Etter sktfvl. § 8-11 skal meldepliktige levere melding med opplysninger om art og omfang av transaksjoner og mellomværender med "nærstående selskaper eller innretninger".

I tilhørende forskrift § 8-11-4 heter det at:

"[d]okumentasjonen skal inneholde en overordnet og helhetlig beskrivelse av foretaket og det konsernet det inngår i, og den virksomheten som drives. Denne skal inneholde (a) en beskrivelse av konsernets juridiske eierstruktur og de enkelte enhetenes geografiske tilhørighet."

Bestemmelsene innebærer at det ved konserninterne disposisjoner må gis informasjon om den aktuelle disposisjonen med påpekning av interessefellesskapet.⁸² Slike opplysninger om eier- og selskapsforhold vil klart være relevante for vurderingen av om gjennomskjæring skal skje.

6.3.2 Opplysninger om transaksjonsrekken

Mer problematisk er spørsmålet om opplysninger om transaksjonsrekken er en nødvendig opplysning som skattemyndighetene trenger for å identifisere gjennomskjæringsspørsmålet. Det vil bero på en vurdering av oppfordringen den skattepliktige gir skattemyndighetene om å vurdere gjennomskjæringsspørsmålet, jf. Loffland- og Gaard-dommen. Lagmannsretten kom inn på problemstillingen i Dyvi- og Transocean-saken.

⁸² Harboe 2012 s. 295

6.3.2.1 Utv. 2012 s. 55 *Dyvi* (LB-2010-164565)

Bakgrunnen for tvisten var at Jan Erik Dyvi hadde kjøpt selskapet Salko AS. Salko AS var et holdingselskap som via sine datterselskaper satt på verdifulle eiendommer. Selskapet hadde opparbeidet seg et betydelig skattemessig fremførbart underskudd. Året etter inngikk Jan Erik Dyvi opsjonsavtale med selskapet Dyvi AS. Avtalen gikk ut på at Dyvi AS skulle få kjøpe aksjene i Salko AS til samme pris som Jan Erik Dyvi hadde betalt for dem. Salko AS byttet navn til Dyvi Eiendom AS ved overdragelsen av aksjene. Underskuddet i Dyvi Eiendom AS ble benyttet til avregning mot konsernbidrag fra andre selskaper i Dyvi-konsernet.

Spørsmålet i saken var om retten til å fremføre underskuddet kunne avskjæres under henvisning til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Lagmannsretten fant ikke at grunnvilkåret for gjennomskjæring var oppfylt da kjøpet av Salko AS også hadde forretningsmessige sider ved seg. Lagmannsretten gjorde en vurdering av den skattepliktiges opplysningsplikt for å avgjøre spørsmålet om hvem av partene som skulle bære saksomkostningene. Saken ble anket til Høyesterett, men retten gikk ikke der inn på spørsmålet om det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.⁸³

Lagmannsretten var av den oppfatning at den skattepliktige hadde valgt å bevege seg på grensen av det tillatte i forhold til rekkevidden av gjennomskjæringsregelen. I den forbindelse bemerket retten at opplysningene som ble gitt ikke hadde vært tilstrekkelige. Salko AS hadde kun fylt ut skattemeldingen på vanlig måte uten å oppgi tilleggsopplysninger. Lagmannsretten var enig med staten v/ Skatt Øst i at skattemyndighetene ikke kunne identifisere transaksjonsrekken som lå bak salget av Salko AS ut fra de opplysningene som fremkom av skattemeldingen. Det var uten betydning at skattemyndighetene kunne funnet frem til opplysningene andre steder.

Dommen viser at dersom det foreligger flere transaksjoner som ledd i en samlet plan må sammenhengen mellom leddene fremgå av skattemeldingen. Skattepliktige kan påpeke transaksjonsmønsteret uttrykkelig, men det er tilstrekkelig at det fremtrer som sammenhengende gjennom opplysningene som gis. Dette samsvarer med selvdeklareringsprinsippet og utgangspunktet i Loffland og Gaard. I Dyvi-saken ville

⁸³ Rt. 2012 s. 1888 *Dyvi*

sammenhengen mellom transaksjonene bli tydeliggjort ved at den skattepliktige opplyste om eierskiftet av Salko AS eller hvordan det fremførbare underskuddet hadde oppstått. Siden dette var opplysninger som ikke kunne føres under de vanlige postene i skattemeldingen, skulle de vært gitt som vedlegg for at spørsmålet skulle fanges opp av skattemyndighetene.

Det vil variere hvorvidt skattemyndighetene har mulighet til å oppdage atypiske transaksjoner som kan rammes av gjennomskjæringsregelen. Det vil særlig være tilfellet etter overgangen til egenfastsettingsmodellen. I Dyvi-saken ble skattemyndighetene oppmerksomme på gjennomskjæringsspørsmålet som følge av at et annet selskap i Dyvi-konsernet måtte i retten for et lignende forhold.⁸⁴ Det var derfor nokså tilfeldig at forholdet ble oppdaget. Fra et kontrollperspektiv bør ikke skattemyndighetene måtte basere seg på tilfeldigheter for å oppdage atypiske transaksjonsrekker. For eksempel kan skattepliktige ha opplyst om at han har ervervet en eierposisjon som inngår som ledd i et større transaksjonsmønster. Det fremgår derimot ikke at avtalen i realiteten er proforma.⁸⁵ Det skal i slike saker svært mye til for at skattemyndighetene oppdager forholdet.⁸⁶ Det vil også være tilfelle dersom skattemyndighetene går gjennom skattemeldingen ved tilfeldig kontroll. I tilfeller hvor det er særlig vanskelig for skattemyndighetene å finne frem til opplysningene, fordi eierposisjonen er symbolsk eller særlig kortvarig, bør den skattepliktige ha større oppfordring til å påpeke dette leddet i transaksjonsrekken.

Et typisk trekk ved samlet plan-tilfellene er at det er kort tid mellom de ulike leddene i transaksjonsrekken. Dersom gjennomføringen av transaksjonsrekken går fort kan den rettslige posisjonen som etableres i de enkelte leddene bli tilnærmet uten innhold. Et eksempel kan være at aksjonæren selger sine aksjer, men kort tid etter gjør bruk av en avtalt tilbakekjøpsrett. Da er det nærliggende at skattemyndighetene vil skjære igjennom disposisjonen slik at realisasjon av aksjene anses som ikke å ha funnet sted. Dersom gjennomskjæringsspørsmålet kan reises som følge av en kortvarig eierposisjon kan det være

⁸⁴ Dyvi Shippings kjøp av Baltic Sea ASA i 2003, jf. tingrettsdommen i Utv. 2008 s. 95 (TOSLO-2005-176009)

⁸⁵ Dette var tilfellet i Rt. 1978 s. 60 *Railo* hvor skattepliktige hadde overdratt en eiendom proforma til sine barn for å unngå gevinstbeskatning. Barna var i dette tilfellet trukket inn som et unødvendig mellomledd på en måte som etter omstendighetene måtte betegnes som en uakseptabel omgåelse av reglene.

⁸⁶ Harboe 2012 s. 294

en naturlig oppfordring til den skattepliktige om også å opplyse om varigheten av eierposisjonen.⁸⁷

6.3.2.2 LB-2014-176629-3 *Transocean*

Spørsmålet i saken var om skattemyndighetenes beslutning om å ilegge to selskaper i Transocean-konsernet kildeskatt på utbytte var ugyldig. Det norske selskapet (Transhav AS) hadde utdelt utbytte til et dansk holdingselskap (TOHA), som igjen hadde utdelt utbytte til sine morselskaper. Morselskapene var registrert på Cayman Islands. Lagmannsretten fant at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring da grunnvilkåret ikke var oppfylt. Lagmannsretten tok ikke stilling til endringsfristen etter ligningsloven, men saken kan brukes som eksempel.

Skattemyndighetene mente at det ikke var gitt opplysninger som ga foranledning til å se nærmere på disposisjonene i saken. Det var både uklarhet angående manglende substans i TOHA, og videreutdelingen av utbytte fra TOHA til morselskapene. Morselskapene som var de ankende parter i saken, mente at slike opplysninger ikke inngikk i aksjonær oppgaven og at det ikke var praksis for å gi slike opplysninger.

Det kan vanskelig legges til grunn at den skattepliktige skal stemples som illojal eller uaktsom dersom han har fulgt skattemyndighetenes praksis.⁸⁸ Skattemyndighetens praksis bør på den annen side være godt etablert for at skattepliktige skal slippe å innhente skattemyndighetenes syn. Når opplysningene som gis i aksjonær oppgaven ikke er tilstrekkelige til å synliggjøre en problemstilling om kildeskatt bør det kreves tilleggsopplysninger.

Det kan være problematisk for skattemyndighetene å identifisere gjennomskjæringsspørsmålet når transaksjonsrekken beveger seg på tvers av landegrenser. Som i Transocean-saken er det først når skattemyndighetene har opplysninger om hele transaksjonsrekken at de kan se de skattemessige virkningene den medfører. Skattepliktige bør derfor ha større oppfordring til å opplyse om at utbytteutdelingen videreføres og hvem som er mottaker.⁸⁹

⁸⁷ Harboe 2012 s. 295

⁸⁸ Se lignende lojalitetsbetraktninger på merverdiavgiftsområdet i Farstad 2015 pkt 3.3.2 s. 351

⁸⁹ Espeli 2015 pkt. 3 s. 77-78

En kjent metode for skatteplanlegging er treaty-shopping. Dette er tilfeller som ligner på Transocean-saken ved at den skattepliktige bruker et lands interne rett og skatteavtalenettverk til å lede en betalingsstrøm via et selskap i dette landet for å oppnå skattemessige fordeler.⁹⁰ I slike situasjoner er den skattepliktige særlig bevisst på transaksjonsrekken. Det vil da være lite problematisk for ham å oppdage problemstillinger det vil være aktuelt for skattemyndighetene å ta opp, og enkelt å gi opplysningene som er relevante.

Rettspraksis og hensynene som gjør seg gjeldende på området tilsier at skattepliktige må vurdere hva det er ved den aktuelle transaksjonsrekken som gjør at spørsmålet om gjennomskjæring gjør seg gjeldende. Den skattepliktige bør altså tilpasse opplysningene etter transaksjonsrekken som er foretatt. I tilfeller hvor det er et unødvendig ledd i transaksjonsrekken vil det være naturlig å påpeke dette leddet og gi skattemyndighetene opplysninger om hvorfor leddet ble foretatt. Dersom opplysninger om et transaksjonsledd er gjort vanskelig tilgjengelig, på grunn av kortvarighet eller proforma, bør skattepliktige ha større oppfordring til å påpeke eksistensen av det aktuelle leddet.

6.3.3 Opplysninger om andres forhold

I ligningsloven § 4-1 het det at den skattepliktige skulle bidra til at "hans skatteplikt i rett tid ble klarlagt og oppfylt". Med endringen til ny skatteforvaltningslov ble ordlyden endret til "skatteplikten". Kravet både etter den gamle og den nye bestemmelsen er at opplysningene som gis skal gjelde forhold som kan bidra til å klarlegge skatteplikten. Den språklige justeringen var ikke ment å innebære noen endring av hvilke opplysninger som kan være relevante.⁹¹ Selv om den gamle formuleringen "hans skatteplikt" indikerte at opplysningsplikten knyttet seg til skattepliktiges egne forhold,⁹² er det ikke det synet som er lagt til grunn i praksis.⁹³ Endringen til en mer nøytral ordlyd synliggjør at opplysningsplikten også kan gjelde for andre forhold enn skattepliktiges egne.

I gjennomskjæringssaker er det klart etablert i Høyesteretts praksis at det er egenverdien av sluttresultatet av den samlede transaksjonsrekken som må vurderes, forutsatt at leddene inngår

⁹⁰ Zimmer 2012 pkt. 2.5 s. 227

⁹¹ Prop.38 L (2015-2016) pkt. 14.2.4 s. 93

⁹² Kapitteloverskriften til kap. 4 i ligningsloven viser til skattepliktiges "egne forhold"

⁹³ jf. Utv. 2010 s. 955

i en samlet plan.⁹⁴ I slike tilfeller vil det følgelig ikke være tilstrekkelig å opplyse om ett ledd isolert med den begrunnelse at det kun var det leddet den skattepliktige selv hadde befattning med.

I Utv. 2010 s. 955⁹⁵ måtte tingretten ta stilling til den skattepliktiges anførsel om at han bare pliktet å gi opplysninger om "egne forhold", jf. kapitteloverskriften til ligningsloven kap. 4. Spørsmålet i saken var om en gaveoverføring av aksjer mellom samboere kort tid før et videresalg var proforma, alternativt om det var grunnlag for gjennomskjæring.

På bakgrunn av at giver og gavemottaker var samboere med delvis integrert økonomi, mente retten at aksjegavens forretningsmessige egenverdi måtte vurderes på grunnlag av samboernes eierposisjoner sett i sammenheng. Retten viste her til Rt. 1998 s. 1779 *INA* hvor retten la tilsvarende forståelse til grunn.⁹⁶ Tingretten uttalte at:

"...opplysningsplikten om «egne forhold» først og fremst må tolkes som en avgrensning mot allmenne forhold, jf. eksempelvis mindretallets obiter dictum i Rt-1999-1087 (s. 1109). I et tilfelle hvor det finner sted en mulig omgåelse av skattereglene gjennom en sammenhengende transaksjon i flere ledd, kan man ikke unnlate å gi opplysninger om disposisjoner i andre ledd under henvisning til at de ikke gjelder «egne forhold». Det følger av rettens syn på spørsmålet om gjennomskjæring at Bakkejord og Hansens [samboerne] disposisjoner må bedømmes som en slik sammenhengende transaksjon."

Videre viste retten til Slørdahl-dommen der Høyesterett fant at den skattepliktige ikke kan basere seg på at relevante opplysninger er gitt i andre skattemeldinger fra tidligere inntektsår.⁹⁷ Tingretten mente at dette utgangspunktet også måtte gjelde for andre skattepliktiges skattemeldinger. Tingretten vektla i den forbindelse at:

⁹⁴ Se NOU 2016:5, pkt. 4.4.4 s. 31 hvor det vises til Rt. 1976 s. 302 *Astrup*, Rt. 1978 s. 60 *Smestad* og Rt. 1998 s. 1779 *INA*

⁹⁵ TOSLO-2009-95669

⁹⁶ på s. 1784

⁹⁷ på s. 1888

"dersom opplysninger i ulike skattesubjekters selvangivelser skulle måtte sees i sammenheng, ville den fulle opplysning av egen skattesak strengt tatt være avhengig av forhold utenfor skattepliktiges kontroll."

Det var altså tingrettens syn at opplysninger om andres forhold ikke er unntatt opplysningsplikt når de er nødvendige for å fastsette skattepliktiges egen skatteplikt.

Skattemyndighetenes forventning om informasjon er basert på at skattepliktige gir den informasjonen som er relevant for deres egen skattefastsetting. I samlet plan-tilfellene hvor gjennomskjæring er aktuelt skjer disposisjonene mellom flere skattepliktige. Det er den enkelte skattepliktiges ansvar å formidle de opplysningene som gjør det mulig for skattemyndighetene å avgjøre om gjennomskjæring er en aktuell problemstilling for hans situasjon. Skattepliktige kan ikke forvente at skattemyndighetene leter etter opplysninger hos andre uten at han har gitt dem særskilt oppfordring til det.⁹⁸

6.3.4 Opplysninger om etterfølgende forhold

Ved anvendelsen av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen skal det foretas en helhetsvurdering der spørsmålet blant annet er om den aktuelle disposisjonens virkninger strider mot skattereglenes formål.⁹⁹ Med virkninger menes de forretningsmessige, økonomiske og skattemessige konsekvenser disposisjonen vil ha for den skattepliktige. Vurderingen skjer på objektivt grunnlag og tar utgangspunkt i disposisjonens faktiske innhold.¹⁰⁰

Disposisjonens virkninger vurderes ut fra den situasjonen som forelå da disposisjonen ble foretatt. Det er den klare hovedregel som også er lagt til grunn i rettspraksis.¹⁰¹ Fra og med dette tidspunktet vil alle relevante opplysninger angående den aktuelle transaksjonen normalt være tilgjengelige for den skattepliktige. Når skattemeldingen skal leveres etter dette tidspunktet vil det være uproblematisk å gi "riktige og fullstendige opplysninger".

⁹⁸ Harboe 2012 s. 294

⁹⁹ Hex-dommen avsnitt 39

¹⁰⁰ Rt. 1999 s. 946 *ABB* på s. 955

¹⁰¹ Se f. eks. Rt. 1997 s. 1580 *Zenith* på s. 1586.

Til tross for hovedregelen, har Høyesterett likevel vektlagt etterfølgende omstendigheter ved vurderingen av disposisjonens virkninger.¹⁰² Hvorvidt etterfølgende omstendigheter bør vektlegges eller ikke er omstridt i teorien.¹⁰³ Det argumenteres blant annet for at etterfølgende omstendigheter kan være relevante for vurderingen av disposisjonens virkninger dersom de kan belyse forholdene på transaksjonstidspunktet.¹⁰⁴ Hvorvidt etterfølgende omstendigheter bør kunne vektlegges ved helhetsvurderingen, skal ikke drøftes nærmere her. Jeg nøyer meg med å fremheve at dersom etterfølgende forhold vektlegges kan dette få betydning for hvilke opplysninger skattepliktige må gi i skattemeldingen.

Problemet i forhold til opplysningsplikten oppstår når de etterfølgende omstendighetene inntreffer etter at skattemeldingen er levert.¹⁰⁵ Det kan rimeligvis ikke kreves at skattepliktige gir opplysninger om forhold som ennå ikke har inntruffet. Men hva om opplysninger om de etterfølgende forhold er opplysninger skattemyndighetene må ha for å identifisere gjennomskjæringsspørsmålet? Spørsmålet i det følgende er om opplysningsplikten omfatter etterfølgende omstendigheter når disse har betydning for vurderingen av disposisjonens virkninger.

Utgangspunktet for vurderingen av opplysningsplikten må være den skattepliktiges situasjon da han leverte skattemeldingen. Det er opplysningene den skattepliktige sitter med på innmeldingstidspunktet som må være riktige og fullstendige.

Espeli foreslår i sin artikkel et vilkår om forutsigbarhet. Dersom opplysningene er av en slik art at det er mulig for skattepliktige å forutse at gjennomskjæringsspørsmålet kan bli tatt opp av skattemyndighetene, skal disse legges ved skattemeldingen. I den forbindelse trekker Espeli frem parallellen mellom hva som er påregnelig og opplysninger den skattepliktige "burde ha gitt" etter Loffland-standarden.¹⁰⁶ Det avgjørende for om den skattepliktige bør opplyse om etterfølgende forhold, vil med et slikt vilkår være om han på innmeldingstidspunktet visste eller burde visst om de skattemessige konsekvensene ved

¹⁰² Rt. 1997 s. 1580 *Zenith*, Rt. 2002 s. 456 *Hydro Canada* og Rt. 2007 s. 209 *Hex* er eksempler på det

¹⁰³ Folkvord 2006 s. 416

¹⁰⁴ Banoun 2003 s. 304 og Harboe 2012 s. 260

¹⁰⁵ Harboe 2012 s. 296

¹⁰⁶ Espeli 2015 pkt. 3 s. 78

transaksjonen, slik at han forstod eller burde forstått at gjennomskjæringsspørsmålet kunne bli tatt opp av skattemyndighetene.

Zimmer har på sin side påpekt at Loffland-standarden ikke kan brukes som en henvisning til hva den skattepliktige burde ha skjønt.¹⁰⁷ Objektive aktsomhetsbetraktninger, som hva skattepliktige burde ha visst og forstått, er imidlertid praktisk når man skal vurdere skattemessige virkninger. Hva den skattepliktige visste og ikke visste vil ha stor betydning for om transaksjonsrekken fremstår som illojal eller stridende med skattereglenes formål. Rt. 2002 s. 456 *Hydro Canada* er et eksempel på at Høyesterett ut i fra opplysningene som forelå før og etter en transaksjon vurderte hva som på transaksjonstidspunktet var påregnelig.

I *Hydro Canada*-dommen var spørsmålet om det var grunnlag for gjennomskjæring etter at Norsk Hydro ASA hadde fått fradrag for tap ved aksjesalg mellom sine to utenlandske datterselskaper (*Hydro Canada* og *Hydro Danmark*). Saken ble avsagt med dissens 3-2, men både flertallet og mindretallet trakk i denne saken inn konkrete skattemessige virkninger som hadde inntruffet i årene etter transaksjonen. Flertallet påpekte at den skattemessige effekten transaksjonen ville ha i Norge var kjent for den skattepliktige da den ble utført. De skattemessige virkningene transaksjonen ville ha i Danmark var usikre, ettersom de var avhengig av virksomhetenes utvikling i over- og underskudd de etterfølgende år.

Ved Høyesteretts vektlegging av de etterfølgende forhold ble det altså tatt høyde for hvilke skatteeffekter som var påregnelige for den skattepliktige på transaksjonstidspunktet.¹⁰⁸ Man kan se for seg et tilfelle som i dommen hvor skattyter i tillegg skal gi riktige og fullstendige opplysninger i skattemeldingen. Opplysninger om etterfølgende virkninger vil i et slikt tilfelle være tilgjengelige for den skattepliktige, også på tidspunktet for innlevering av skattemeldingen, forutsatt at transaksjonen er gjennomført på dette tidspunktet. Dersom den skattepliktige i en slik situasjon skal gi riktige og fullstendige opplysninger, er det nærliggende at han også opplyser om forventede virkninger når disse kan reise spørsmål om gjennomskjæring, selv om virkningen ikke enda har inntruffet.

¹⁰⁷ Zimmer 2013 s. 148, der han kritiserer Høyesteretts resonnement i Rt. 2012 s. 1648 *Statoil*. Retten la til grunn at skattepliktige hadde gitt uriktige opplysninger fordi han burde ha forstått at prisen ikke samsvarte med armlengdeprisen.

¹⁰⁸ Harboe 2012 s. 296

6.3.5 Identifikasjon mellom leddene i transaksjonsrekken

I samlet plan-tilfellene er situasjonen ofte at transaksjonsrekken går mellom flere selskaper i et internasjonalt konsern. Det kan da oppstå uklarheter dersom opplysningsplikten er pålagt et annet rettssubjekt enn den som sitter på de relevante opplysningene. Problemet kan illustreres slik:

A er et norsk selskap som deler ut utbytte til sin utenlandske aksjonær B. B sitter på opplysninger som er nødvendige for å avgjøre om disposisjonen rammes av gjennomskjæring. B er kildeskattepliktig til Norge, jf. skatteloven § 10-13. Det er det utdelende selskap A som har plikt overfor norske skattemyndigheter til å opplyse om forhold knyttet til skattleggingen av sine aksjonærer, jf. sktfvl. § 7-7. B har ingen tilsvarende plikt. A er imidlertid uvitende om de relevante faktiske forhold som B sitter med kunnskap om.

Spørsmålet er om A har brutt opplysningsplikten som følge av at han ikke opplyste om de relevante faktiske forhold som B hadde kunnskap om. Høyesterett måtte ta stilling til identifikasjonen mellom selskaper innad i et konsern i valutatapssaken i Transocean-komplekset.¹⁰⁹

Det norske selskapet Transhav AS var i sin helhet eid av det utenlandske selskapet Transocean Inc. I Transhav AS ble det foretatt en kapitalnedsettelse som skulle fungere som tilbakebetaling av aksjekapital til selskapets eneaksjonær. På grunn av tidsforløp og valutaendringer ble det utdelt et beløp som oversteg utbyttevedtaket. Dette beløpet ble ansett som utbytte og Transocean Inc. ble ilagt kildeskatt. Ved vurderingen av om toårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 a sperret for endring av skattefastsettelsen, måtte Høyesterett ta stilling til rekkevidden av opplysningsplikten når selskapet som mottok utbyttet ikke hadde plikt til å levere skattemelding.

Som utdelende selskap hadde Transhav AS opplysningsplikt til norske skattemyndigheter. Transocean Inc. var kildeskattepliktig og hadde derav ikke opplysningsplikt. Retten kom til at det utdelende selskapet opptrer på vegne av den kildeskattepliktige utenlandske aksjonæren i sin utøvelse av opplysningsplikten. Det måtte derfor være avgjørende om det utdelende selskapet hadde gitt riktige og fullstendige opplysninger. Høyesterett påpekte at

¹⁰⁹ HR-2016-1179-A

endringsfristen på den måten blir den samme for både det utdelende selskapet og den kildeskattepliktige. Retten kunne heller ikke se at en slik løsning ville stille utenlandske aksjonærer dårligere enn innenlandske.

Høyesterett mente altså at konsernselskaper kan identifiseres med hverandre når det gjelder deres kommunikasjon med skattemyndighetene.¹¹⁰ Det var dermed konsernselskapene selv som måtte bære risikoen for kommunikasjonssvikten mellom dem.

Løsningen til Høyesterett innebærer at det må stilles krav til tilknytningen mellom leddene i transaksjonsrekken.¹¹¹ I Transocean-saken var det utenlandske selskapet eneaksjonær i det utdelende selskapet. Høyesteretts konklusjon synes her å være basert på at morselskapet hadde tilnærmet egenhendig kontroll over datterselskapet, slik at det forelå tilstrekkelig tilknytning til at selskapene kunne identifiseres med hverandre.

Spørsmålet om identifisering er nok mest praktisk når transaksjonen skjer mellom skattepliktige med eierskap i hverandre. Transaksjonsrekken trenger likevel ikke å bevege seg gjennom selskaper i et konsern for at problemstillingen skal være aktuell. Det finnes flere variasjoner av eierskap der tilknytningskravet kan komme på spissen. Spørsmålet kan for eksempel være om ektefeller, samboere og deres barn har sterk nok tilknytning.

Sammenlignet med konserntilfellene har ikke den skattepliktige kontroll over sin ektefelle, samboer eller barn på samme måte som morselskapet har over datterselskapet.¹¹² Ektefeller har rett til innsyn i hverandres skattefastsetting, jf. sktfvl. § 3-3 h, jf. ekteskapsloven § 39. Skattepliktige vil derfor kunne skaffe seg informasjon om hvilke opplysninger ektefellen har gitt. Skattepliktige har i en slik situasjon mulighet til å finne ut hvilke opplysninger som skattemyndighetene mangler for å identifisere et eventuelt gjennomskjæringsspørsmål. Det kan derfor argumenteres for at ektefeller har tilstrekkelig tilknytning selv om de ikke har bestemmende innflytelse på hverandres handlinger slik et morselskap vil ha over sitt

¹¹⁰ Uttalelsen til Høyesterett gjelder endring av skattefastsettingen, og er ikke overførbar til tilfeller der det ilegges tilleggsskatt, da identifiseringen sannsynligvis ikke strekker seg til skattepliktiges subjektive skyld.

¹¹¹ Se Espeli 2015 pkt. 3 s. 78 der hun forslår et vilkår om tilknytning. Artikkelen er skrevet før avgjørelse av Transocean-saken i Høyesterett.

¹¹² Espeli 2015 pkt. 3 s. 78

datterselskap. Samboere og barn har ikke noen tilsvarende innsynsrett. Det vil derfor være mer usikkert om slik familiær tilknytning er tilstrekkelig.

6.4 Opplysninger til grunnvilkåret – skattepliktiges motivasjon

I Innst. 273 S (2015-2016) ga finanskomiteen en oppfordring til finansdepartementet om at det ved utredningens forslag til lovfesting av gjennomskjæringsregelen "bør foretas en vurdering om å utvide opplysningsplikten til også å omfatte hensikten med transaksjoner".¹¹³ Denne siden ved gjennomskjæringsregelen ble imidlertid ikke prioritert i utredningen. Hvorvidt skattepliktige må opplyse om hensikten, eller motivasjonen, bak en transaksjon er dermed fremdeles uavklart.

6.4.1 Grunnvilkåret

Helt overordnet går grunnvilkåret ut på at skattepliktiges hovedsakelige motivasjon bak en disposisjon må ha vært å spare skatt.¹¹⁴ I HR-2016-2165-A *IKEA* definerte Høyesterett grunnvilkåret for gjennomskjæring gjennom en sammenfatning av tidligere rettspraksis.¹¹⁵

Høyesterett viste til Rt. 2012 s. 1888 *Dyvi* der det under henvisning til Telenor-dommen ble redegjort for innholdet i grunnvilkåret. Høyesterett pekte på at vurderingen av skattepliktiges motivasjon er subjektiv.¹¹⁶ Det avgjørende er hvilket motiv det må antas at skattepliktige har lagt vekt på. Det betyr imidlertid ikke at den skattepliktiges egen begrunnelse uten videre skal legges til grunn. Ved bruk av vanlige bevisbyrderegler skal motivasjonen avgjøres ut i fra en samlet vurdering av de opplysninger som indikere skattemotiv og andre forhold. Høyesterett fremhevet også i *Dyvi*-dommen at hvis:

"...den dominerende virkning av disposisjonen [er] at skattyteren sparer skatt av noe omfang, er det en sterk presumpsjon for at skattebesparelsen har vært den viktigste motivasjonsfaktor, jf. Telenordommen avsnitt 51. Da må det være opp til skattyteren å

¹¹³ Pkt. 1.2.3 s. 8

¹¹⁴ Jeg går ikke inn på hvor sterk skattemessig motivasjon som kreves for å oppfylle grunnvilkåret. Høyesteretts formulering av terskelen varierer fra "det hovedsakelige motiv" til "den klart viktigste motivasjonsfaktor", jf. NOU 2016:5, pkt. 4.3.2, s. 27.

¹¹⁵ avsnitt 85

¹¹⁶ Spørsmålet om vurderingen av grunnvilkåret skal være subjektiv eller objektiv har vært omstridt. Den nyeste HR-praksis og uttalelsene i NOU 2016:5, kap. 4 taler for at den nåværende oppfatning er at vurderingen er subjektiv.

godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham."¹¹⁷

Vurderingstemaet er altså ikke de objektive omstendigheter som indikerer skattemessig motiv, men skattepliktiges subjektive forestillinger direkte. De objektive omstendighetene vil kunne fungere som bevismomenter.¹¹⁸

6.4.2 Opplysninger om hvorvidt en disposisjon er skattemessig motivert

Spørsmålet som skal drøftes i det følgende er om skattepliktige har unnlatt å gi riktige og fullstendige opplysninger til skattemyndighetene, dersom han har unnlatt å opplyse om hvorvidt en disposisjon var skattemessig motivert.

Det samme eksempelet som ble brukt over i pkt. 6.3 er illustrerende også for spørsmål knyttet til grunnvilkåret. Skattepliktige A har inngått avtale med en uavhengig part C om overdragelse av en eierandel. Før overdragelsen overfører A eierandelen til et mellomledd B, som han har et nært forhold til. Skattemyndighetene ønsker å skjære gjennom transaksjonen slik at man ser bort fra det unødvendige leddet ved den skatterettslige vurderingen.

I dette tilfellet har A opplyst om interessefellesskapet med B og om Bs videresalg til C. A opplyste derimot ikke om hvilket motiv som lå bak gjennomføringen av transaksjonsrekken. A har heller ikke opplyst om B eller Cs motivasjon.

I tillegg til å ta stilling til skattepliktiges egen motivasjon skal det i det følgende drøftes hvor langt ut i transaksjonsrekken det kan kreves av skattepliktige opplyser om motivasjonen til andre skattepliktige. Først må forutsetningene for drøftelsen avklares.

6.4.3 Opplysninger om skattepliktiges egen motivasjon

Utgangspunktet er fremdeles at skattepliktige må opplyse om motivasjonen bak en disposisjon dersom det er en opplysning som skattemyndighetene trenger for å identifisere gjennomskjæringsspørsmålet. Det er klart at skattemyndighetene må vite noe om den skattepliktiges egen motivasjon for å avgjøre om grunnvilkåret for gjennomskjæring kan være

¹¹⁷ avsnitt 42

¹¹⁸ NOU 2016:5, pkt. 4.3.3 s. 28

oppfylt. Spørsmålet er om vurderingen skal basere seg på opplysninger om subjektive eller objektive forhold.

6.4.3.1 Subjektiv eller objektiv vurdering

I tilfeller som i eksempelet over, er det to spørsmål som må avgjøres. For det første er det vurderingen av transaksjonsrekken. Spørsmålet er da om den hovedsakelige motivasjonsfaktor bak transaksjonsrekken var å spare skatt. Den vurderingen er subjektiv, jf. pkt. 6.4.1. For det andre er det vurderingen av opplysningene i skattemeldingen. Spørsmålet er da om opplysningene er riktige og fullstendige i forhold til den transaksjonsrekken som er foretatt. Den vurderingen er objektiv, jf. Loffland-standarden.

Når motivasjonen skal avgjøres på grunnlag av opplysninger i skattemeldingen blir spørsmålet om det skal settes et objektiv eller subjektivt krav til vurderingen. Det har betydning for om den skattepliktige må gi opplysninger om sine subjektive tanker, eller om det er tilstrekkelig med opplysninger om ytre konstaterbare forhold som kan gi skattemyndighetene en indikasjon på skattemessig motiv.

I eldre rettspraksis ble det foretatt en objektiv vurdering av skattepliktiges motiv. Det ble lagt avgjørende vekt på hvordan transaksjonen fremtrådte utad.¹¹⁹ Det er dette som vil være essensen når skattemyndighetene skal vurdere opplysningene i skattemeldingen.

Saksbehandleren skal vurdere det samlede bildet opplysningene gir av de gjennomførte transaksjonene. Skattemyndighetene trenger kun opplysninger som er tilstrekkelig for at gjennomskjæringsspørsmålet kan identifiseres. De trenger ikke å være i stand til å foreta hele vurderingen av grunnvilkåret basert på disse opplysningene. Ved å se på de ytre omstendigheter vil skattemyndighetene kunne si noe om hva som kan tenkes å ha vært skattepliktiges motivasjon, uten at det er nødvendig med en redegjørelse for skattepliktiges egen oppfatning av motivasjonen.¹²⁰

Det vil videre være vanskelig å bevise skattepliktiges subjektive motivasjon. Det er en opplysning som den skattepliktige sitter med og som det vil være vanskelig å kontrollere riktigheten av. Skattemyndighetene må vurdere de ytre omstendigheter og utlede noe om hva

¹¹⁹ Se for eksempel Rt. 1986 s. 58 *Asdahl* på s. 64

¹²⁰ Harboe 2012 s. 294

som kan tenkes å ha vært den skattepliktiges subjektive motivasjon.¹²¹ Som det ble lagt til grunn i Telenor-dommen, skal ikke skattepliktiges uttalelser om egen motivasjon "uten videre legges til grunn".¹²² Den subjektive motivasjonen må underbygges av de objektive forhold. Likevel vil det være vanskelig å ikke ta i betraktning uttalelser og forklaringer angående skattepliktiges egen motivasjon når vurderingen skal være subjektiv. En slik vurdering vil gjøre saksbehandlingen vanskelig og tidkrevende for skattemyndighetene. Det vil være enklere å bevise objektive forhold som er beskrevet i skattemeldingen. Dette er opplysninger det vil være enkelt for skattemyndighetene å kontrollere ettersom skattemyndighetene kan innhente dokumentasjon. Effektivitetshensyn taler for at skattemyndighetene bør slippe å måtte ta stilling til en subjektiv uttalelse om egne forhold.¹²³

Ved vurderingen av skattepliktiges motivasjon er det, uavhengig av vurderingens subjektive eller objektive karakter, de samtidige eller helt tidsnære bevis som skal vektlegges tyngst.¹²⁴ Omstendigheter som skattepliktige vektla før en disposisjon ble gjennomført trenger ikke å være det samme som faktisk skjedde i ettertid. Skattepliktiges motiv vil altså kunne endres over tid. En opplysning om egen motivasjon som på tidspunktet for levering av skattemeldingen var riktig, kan som følge av uventede omstendigheter ha utviklet seg til å bli uriktig over tid. Det kan være problematisk å vektlegge opplysninger om skattepliktiges egen motivasjon som ble gitt i skattemeldingen dersom de objektive omstendigheter har endret seg.¹²⁵ Det vil være enklere for skattemyndighetene å forholde seg til endrede objektive forhold, enn skattepliktiges subjektive tanker. Dette er et moment som særlig gjør seg gjeldende når det er tale om transaksjonsrekker med mange ledd eller der det tar lang tid før transaksjonsmønsteret er gjennomført.

I NOU 2016:5 argumenteres det for at det subjektive grunnvilkåret i større grad skal basere seg på en objektiv bevisvurdering. Det påpekes i den forbindelse at vurderingsgrunnlaget for gjennomskjæringsregelen da vil være det samme som opplysningsplikten refererer seg til.¹²⁶

¹²¹ Espeli 2015 pkt. 4 s. 80

¹²² avsnitt 51

¹²³ Espeli 2015 påpeker også problematikken med økte informasjonsmengder. Se pkt. 4.

¹²⁴ Dette utgangspunktet forutsettes av Høyesterett i skattesaker, jf. f. eks. Rt. 2014 s. 614 *Elysee* avsnitt 31

¹²⁵ Lagmannsretten påpekte dette problemet knyttet til bevissituasjonen i utbyttesaken fra Transocean-komplekset (LB 2014-176629-3, pkt. 4.1.4 i dommen)

¹²⁶ NOU 2016:5, pkt. 8.6.2 s. 101

Det indikeres i utredningen at et subjektivt vilkår med en objektiv bevisvurdering vil samsvare bedre med den objektive opplysningsplikten. Det vil være mer hensiktsmessig dersom bevisvurderingen som foretas på bakgrunn av opplysningene i skattemeldingen er den samme for gjennomskjæring som ved brudd på opplysningsplikten.

I utredningen foreslås det at et objektivt vilkår som omtrent tilsvarer dagens totalvurdering, kommer først, med et påfølgende subjektivt vilkår (grunnvilkåret). Det subjektive vilkåret får form av en mulighet for den skattepliktige til likevel ikke å bli rammet av gjennomskjæring hvis han kan vise til at disposisjonen ikke i vesentlig grad var skattemessig motivert.¹²⁷ Sett i sammenheng med opplysningsplikten kan den skattepliktige, dersom han ser at de objektive omstendighetene indikerer gjennomskjæring, forklare sin subjektive motivasjon og forsøke å legge frem bevis som støtter opp under denne. Det taler for at opplysningsplikten knyttet til skattepliktiges motivasjon hovedsakelig bør være objektiv, men slik at skattepliktige kan gi opplysninger om subjektiv motivasjon dersom han ønsker det. Den skattepliktige vil da ha mulighet til å medvirke til at problemstillingen om gjennomskjæring kan legges død tidlig. Dette vil også fungere med dagens ulovfestede regel ettersom skattepliktiges subjektive uttalelser kan vektlegges dersom han kan "godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham", jf. Dyvi-dommen.

Et problem vedrørende gjengivelse av skattepliktiges subjektive motiv oppstår når skattepliktige ikke er en fysisk person. Det kan være vanskelig å avgjøre et selskaps motivasjon, ettersom det er flere fysiske personer som bestemmer hva et selskap skal foreta seg. Ved å tillate en objektiv vurdering av skattepliktiges motivasjon, unngår man spørsmål om hvilke individers subjektive begrunnelser bak en disposisjon som skal legges til grunn, og om hvem konsekvensene av et eventuelt uriktig gjengitt motiv skal gå ut over.¹²⁸

Konklusjonen bør etter dette være at skattemyndighetens vurdering av skattepliktiges motivasjon skal baseres på objektive forhold.

¹²⁷ NOU 2016:5, pkt. 1.2 s. 9

¹²⁸ Espeli 2015 pkt. 4 s. 82

6.4.4 Opplysninger om andre enn skattepliktiges egen motivasjon

Til nå har jeg konsentrert meg om opplysningene angående den skattepliktiges egen motivasjon. Skattepliktige A fra eksempelet må gi opplysninger som gjør skattemyndighetene i stand til å si noe om hans egen motivasjon bak transaksjonsrekken. I den følgende drøftelsen skal jeg komme inn på opplysninger knyttet til de neste leddene i transaksjonsrekken. Som det fulgte av eksempelet er A og B del av samme interessefellesskap, mens C er en uavhengig tredjeperson. Spørsmålet er om A også må opplyse om motivasjonen til B og C i sin egen skattemelding. Jeg behandler først om A er pliktig til å opplyse om motivasjonen til B.

6.4.4.1 Opplysninger om motivasjonen til andre skattepliktige som er del i samme interessefellesskap

Høyesteretts avgjørelse i valutatapssaken i Transocean-komplekset tyder på at konsernselskaper må identifiseres med hverandre når det gjelder deres kommunikasjon med skattemyndighetene.¹²⁹ Uttalelsen til Høyesterett retter seg ikke mot konkrete typer opplysninger, og bør derfor gjelde opplysningsplikten generelt. Identifikasjon mellom skattepliktige med nær nok tilknytning vil da gjelde skattepliktiges motivasjon på samme måte som det gjelder andre opplysninger.

En slik plikt vil innebære å sette svært høye krav til skattepliktige på to områder. For det første vil det ikke alltid være like enkelt for skattepliktige å skaffe seg informasjon om hva kjøpers motiver er. Det gjelder uavhengig av om skattepliktige har sterk tilknytning til det neste leddet i transaksjonsrekken eller ikke. For det andre vil det være svært utfordrende for den skattepliktige, hvis han får en uttalelse fra kjøper, å vurdere riktigheten av en slik påstand. Det er ikke gitt at kjøper opplyser om sine utelukkende skattemessige motiv til selger uten å vektlegge andre forretningsmessige sider ved kjøpet.¹³⁰

I Utv. 2011 s. 909 behandlet tingretten en sak der retten konkret tok stilling til motivasjonen til kjøperen av et selskap.¹³¹ Saken gjaldt gyldigheten av to ligningsvedtak hvor utnyttelse av underskudd til fremføring, og fremføring av ubenyttet godtgjørelsesfradrag, ble avskåret etter reglene om ulovfestet gjennomskjæring.

¹²⁹ Jf. HR-2016-1179-A

¹³⁰ Espeli 2015 pkt. 4 s. 81

¹³¹ TOSLO-2010-142627

I skattemeldingen hadde den skattepliktige, Ørn Noterte, opplyst om at det var mottatt konsernbidrag og at det var solgt aksjer med tap. Det var ikke uttrykkelig opplyst om at det hadde funnet sted et eierskifte og at T. Kolstad Eiendom AS nå var eneeier av aksjene i selskapet. Under spørsmålet om det var gitt "ufullstendige opplysninger" etter lignl. § 9-6 nr. 3 a uttalte retten:

"Etter rettens syn må det være klart at når det er Ørn Noterte som har innehatt og utnyttet de aktuelle skatteposisjoner, må opplysningsplikten i den forbindelse påligge Ørn Noterte. Dette må gjelde selv om T. Kolstad Eiendom AS antakelig var nærmere til å kjenne de vurderinger og motiver som lå bak kjøpet av Ørn Noterte. At opplysninger som omfattes av en skattepliktiges opplysningsplikt kan være bedre kjent for en annen skattepliktige, kan ikke endre på den opplysningsplikten som skattyteren selv har."

I denne saken var det på tidspunktet for levering av skattemeldingen kjøper som eide selskapet. Som Høyesterett i ettertid har lagt til grunn i Transocean-saken, mente tingretten at det nære forholdet mellom selskapene gjorde skattepliktige i stand til å foreta en vurdering av kjøpers motivasjon. Det faktum at slike opplysninger kan være vanskelig å fremskaffe kunne ikke være avgjørende for resultatet. Opplysninger om kjøpers motivasjon måtte være omfattet av opplysningsplikten ettersom det var tale om et konsernforhold.¹³²

Det må legges til at dersom det skal foretas en objektiv vurdering av skattepliktiges motivasjon,¹³³ må skattepliktige også foreta vurderingen av kjøpers motivasjon på objektivt grunnlag. Dersom kjøpers uttalelser om motivasjonen ikke samsvarer med de objektive omstendighetene rundt salget må skattepliktige kunne se bort fra denne.

Med dette som utgangspunkt følger at A og B fra eksempelet over kan identifiseres med hverandre i den grad at A kan anses å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, dersom han ikke opplyser om Bs motivasjon bak transaksjonsrekken. C er derimot en uavhengig tredjepart som ikke har noen felles eierinteresser med hverken A eller B. Spørsmålet i det følgende er om A også må opplyse om Cs motivasjon bak transaksjonen.

¹³² I Utv. 2008 s. 1259 og Utv. 2013 s. 1728 kom retten til samme resultat. Disse sakene gjaldt imidlertid opplysninger om motivasjon ved anvendelse av skatteloven § 14-90

¹³³ Jf. drøftelsen over i pkt. 6.4.3.1

6.4.4.2 Opplysninger om motivasjonen til uavhengige tredjeparter

Spørsmålet for den videre drøftelsen er om opplysningsplikten omfatter opplysninger om motivasjonen til en uavhengig tredjepart. Det må være klart at det i slike tilfeller vil være enda større utfordringer med å innhente informasjon om motivasjonen når den skattepliktige selv ikke har noe eier- eller interessemessig forhold til den andre parten. Espeli gir klart uttrykk for at svaret på spørsmålet må være nei ettersom skattepliktige da ikke vil kjenne godt nok til kjøperens forhold.¹³⁴

Espeli trekker frem konsekvenser av at den skattepliktige må opplyse om uavhengige tredjeparters motivasjon. Den skattepliktige kan risikere å gi uriktige opplysninger, selv om han har vært ærlig om motivasjonen. Hun påpeker at den skattepliktige:

"[i] de tilfeller hvor disposisjonen ikke hovedsakelig er skattemessig motivert, må ... enten lyve på seg skattemotivasjon eller risikere at myndighetene påberoper at han har gitt «uriktige» (hvis det informeres om at disposisjonen ikke er skattemotivert) eller «ufullstendige» (hvis han ikke opplyser om motivasjonen overhodet) opplysninger. En slik løsning er ikke heldig.¹³⁵

Jeg har ikke klart å komme på en situasjon der skattemyndighetene vil ha behov for opplysninger om en uavhengig tredjeparts motivasjon bak en transaksjon. Problemstillingen, og eventuelle konsekvenser det vil ha å kreve en slik opplysning, vil derfor kanskje bare ha teoretisk betydning. Forutsetningen for problemstillingen bør imidlertid være at den skattepliktige faktisk har tilegnet seg opplysninger om tredjepartens motivasjon, og dette er informasjon som har betydning for vurderingen av den skattepliktiges egne forhold.

¹³⁴ Espeli 2015 pkt. 4 s. 83

¹³⁵ Espeli 2015 pkt. 4 s. 82

Litteraturliste

Bøker:

Banoun, Bettina, Omgåelse av skattereglene; en studie av Høyesterettspraksis, (Oslo 2003)

Folkvord, Benn, Skatt ved fisjon og fusjon, 1. utgave (Oslo 2006)

Harboe, Einar, Skattemessig gjennomskjæring (Oslo 2012)

Matre, Hugo P (red) og Ole Gjems-Onstad, Skatteprosess, 1. utgave (Oslo 2011)

Zimmer, Frederik, Bedrift, selskap og skatt, 6. utgave (Oslo 2014)

Artikler:

Banoun, Bettina, "Rett, plikt og effektivitet i skattesaker", Lov og Rett, 04-05/2004 s. 245-263

Espeli, Thale Kristine Fannemel, "Vilkåret uriktige og ufullstendige opplysninger" i omgåelsessaker, Skatterett, 01/2015 s. 70-88

Farstads, Snorre, "Ny skatteforvaltningslov - konsekvenser ved overgang til egenfastsetningsmodell", Skatterett, 04/2015 s. 339-373

Zimmer, Frederik, "Skatteparadis – noen skatterettslige problemstillinger", Lov og Rett 04/2012 s. 220-239

Zimmers, Frederik, "Høyesterett i skattesaker 2012", Skatterett, 02/2013 s. 124-158