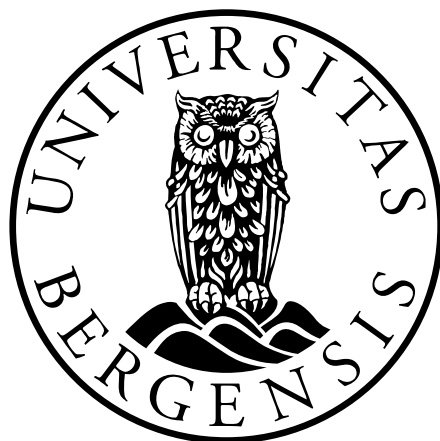


# Gjennomskjæring av generelle skatteposisjoner etter skatteloven § 13-3

*En redegjørelse av anvendelsesområdet og  
vurdering om regelen skal opprettholdes*

Kandidatnummer: 47

Antall ord: 13 948



JUS399 Masteroppgave  
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10.05.2022

# Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse .....	1
1 Introduksjon av oppgavens tema og hovedproblemstilling.....	3
1.1 Innledende om oppgaven og tema.....	3
1.2 Rettslig historie og aktualitet.....	3
1.3 Skatterettslig metode og rettskildebildet .....	4
1.4 Typetilfelle for illustrasjon og avgrensinger .....	6
2 Anvendelsesområdet for § 13-3 .....	9
2.1 Innledende vilkår for anvendelse av § 13-3 .....	9
2.1.1 Skatteloven § 2-2.....	10
2.1.2 Selskaper hjemmehørende i riket .....	11
2.1.3 Selskaper etter § 2-2 første ledd.....	12
2.1.4 Skatteloven § 2-2 annet ledd .....	15
2.1.5 Selskapsloven § 1-1.....	16
2.1.6 Betydningen subjektsavgrensningen etter § 2-2 første og annet ledd har for anvendelsesområdet av § 13-3 .....	19
2.2 Skatteposisjonenes karakter etter § 13-3.....	20
2.3 Part i omorganisering etter kap.11 .....	22
2.3.1 Endret eierforhold .....	24
2.4 Vilkåret om utnyttelse av skatteposisjon som overveiende motiv .....	24
2.4.1 HR-2017-2410-A (Armada).....	25
2.4.2 Gjeldende rett for vurderingen av det overveiende motiv.....	25
2.5 Virkninger .....	28
2.6 Skatteloven § 13-2.....	29
2.6.1 Vilkåret om oppnåelse av en skattefordel som hovedformål .....	31
2.6.2 Totalvurderingen etter § 13-2 bokstav B.....	33
2.6.3 Virkninger ved anvendelse av § 13-2.....	36
3 Bør § 13-3 opprettholdes etter lovfestelsen av den generelle omgåelsesnormen?.....	37
3.1 Sammenlignende analyse av § 13-3 og § 13-2.....	37
3.2 Sentrale rettskilder for spørsmålet om § 13-3 burde opprettholdes .....	38
3.2.1 Rettspraksis .....	38
3.2.2 Sentrale forarbeider .....	39

3.2.3	Juridisk teori.....	42
3.2.4	NOKUS .....	43
3.2.5	Hvilken løsning fremmer de gjennomgåtte rettskildenes holdepunkter og grunnleggende hensyn for skattereglene? .....	44
	Litteraturliste .....	47

# 1 Introduksjon av oppgavens tema og hovedproblemstilling

## 1.1 Innledende om oppgaven og tema

Oppgaven omhandler temaet skatterettslig omgåelse. Temaet vil bli behandlet for å gjøre en analyse av den spesielle gjennomskjæringsregelen i Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.) § 13-3.<sup>1</sup> Skatterettslig omgåelse er et tema som omhandler utnyttelse av mulighetene i regelverket. Utnyttelsen fører til muligheter for å konstruere situasjoner som medfører en uberettiget skattemessig forbedret posisjon sett opp mot lovgivers intensjoner. Temaet gjør gjeldende spenninger mellom i hvilken grad lojalitet til lovgivers intensjoner kan kreves av skattesubjekter og hvilken handlingsrom skattesubjekter forutberegnelig kan disponere innenfor det til enhver tid gjeldende regelverket.

Oppgavens hovedproblemstilling er hvilket anvendelsesområde § 13-3 har for gjennomskjæring av skatteposisjoner hvor det overveiende motiv er skatterelatert. I tillegg vil oppgaven også drøfte spørsmålet om det er nødvendig å opprettholde § 13-3 etter lovfestingen av den generelle omgåelsesnormen i § 13-2.

## 1.2 Rettslig historie og aktualitet

Skatteretten som rettsområde har aktualisert og rettet søkelyset mot omgåelsesspørsmålene i større grad enn andre rettsområder.<sup>2</sup> Rettslige problemstillinger rundt strukturer som medfører en skatterettslig gevinst har vært aktuelle for Høyesterett i en lang periode der det finnes rettspraksis tilbake til starten av det forrige århundret.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Sist endret ved LOV-2021-12-22-152.

<sup>2</sup> Se Zimmer, lærebok i skatterett (2018) s. 64.

<sup>3</sup> Se for eksempel Rt. 1925 s. 472.

Rettshistorisk har det vært akseptert og blitt ansett legitimt å innrette seg etter skattereglene for lavest mulig skatt, samtidig som det er gjentatte ganger problematisert hvor grensen for hva som blir ansett legitimt av innrettelser og hva som er en omgåelse av skattelovgivningen.<sup>4</sup>

Denne oppgaven vil omhandle sktl. § 13-3 belyst ved blant annet § 13-2. Bestemmelsene ble gitt virkning fra 01.01.2020 som gjør at de er av en nyere karakter. Samtidig har § 13-3 sin historiske forgjenger i tidligere § 14-90. Dagens § 13-2 er en lovfestelse av den tidligere ulovfestede omgåelsesnormen. Skatteretten har også historisk sett blitt påvirket av aktualisering gjennom samfunnsutviklingen og førende politiske synspunkter.<sup>5</sup>

Problemstillingene rundt skatterettslig omgåelse aktualiseres på grunnlag av spørsmålet om hvor stor lojalitet til lovgivers intensjon som kan kreves av skattesubjekter. Aktualiteten blir stadig større i et samfunn hvor forskjeller mellom individene blir tydeligere. Skatterettslig omgåelse er et tema som vekker engasjement. Engasjementet er særlig sterkt i tilfeller hvor ressurssterke skattesubjekter betaler en lav prosentandel av sin skatteevne til fellesskapet, men hvor ressurssvake skattesubjekter betaler en større andel av sin skatteevne til fellesskapet.

Problemstillingene kan også forekomme hyppigere i den kommende tiden hvor pandemien har hatt større innvirkning på virksomheters resultater over lengre tid. Med de svekkede markedsmulighetene virksomheter har hatt vil det forekomme et større antall virksomheter som potensielt kan anvende skatteposisjoner for å oppnå en uberettiget skattefordel.

Skattelovgivningen er også aktuell rettspolitisk. Skattelovgivningen er et område som gir politikken mulighet for direkte innflytelse for sine politiske kjernesaker gjennom regelverket. Forskjellige rettspolitiske synspunkter bygger innenfor skatteretten på ideologiske meninger som dermed gir utslag i skattelovgivning som skattlegger forskjellige typer inntekter og skatteevner ved ulike nivåer.

### **1.3 Skatterettslig metode og rettskildebildet**

---

<sup>4</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett (2018) s. 64.

<sup>5</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett (2018) s. 33.

Den innledende problemstillingen er hvilke særtrekk som gjør seg gjeldende for den juridiske metoden innenfor skatteretten som rettsområde.

Beskatning av skattesubjekter medfører et inngrep i skattesubjekter og individers sfære. Lov 17.mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov § 113 oppstiller at myndighetenes «inngrep overfor den enkelte må ha grunnlag i lov». Siden skatt er et inngrep hvor myndighetene krever en del av den enkeltes ressurser er det slik at legalitetsprinsippet gjør seg gjeldende innenfor skatteretten. Det er en viktig nyansering at legalitetsprinsippet ikke gjør seg gjeldende med krav om klar lovhjemmel slik som for eksempel innen strafferetten.<sup>6</sup> Den generelle omgåelsesnormen var en ulovfestet regel som ble anvendt for å ilegge skatteplikt og dermed gjøre et inngrep i individers rettsfære.<sup>7</sup>

Etter det skatterettslige legalitetsprinsippet er det slik at lovtolkning har ordlyden som utgangspunkt samtidig som de øvrige rettskildene må anvendes der ordlyden ikke løser rettsspørsmålet.<sup>8</sup>

Innen skatteretten er det også et metodisk særtrekk at skattepraksis kan ilegges vekt. Vekten som tillegges ved spørsmål er varierende fra sak til sak og rettskildebildet for øvrig.<sup>9</sup> Skattemyndighetenes praksis inneholder blant annet alminnelig forvaltningspraksis.<sup>10</sup> Praksis gjennom «administrative uttalelser» i form av Skatte-ABC og uttalelser fra både finansdepartementet og skattedirektoratet er også noe som kan vektlegges.<sup>11</sup>

Spørsmålet er hvordan rettskildebildet er innenfor skatterettslig omgåelse som rettsområde.

Rettskildebildet innenfor skatterettslig omgåelse er omfattende. Utgangspunktet for løsning av rettslige problemstillinger om skatterettslig omgåelse er lovteksten i skattelovens kapittel. 13. Lovteksten i kapittel.13 er relativt omfattende utformet hvor det er tatt siktemål på formuleringer som skal favne bredt.

Sett hen til § 13-3 er rettskildebildet sammensatt. Lovens ordlyd inneholder konkrete definisjoner, for eksempel «som nevnt i § 2-2 første og annet ledd». Ordlyden «det

---

<sup>6</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett (2018) s. 49.

<sup>7</sup> Se for eksempel Rt. 2006 s. 1232 A (Telenor).

<sup>8</sup> Se Zimmer, Lærebok i skatterett (2018) s.49.

<sup>9</sup> Rt. 2001 s.1444 A (Skøyen) s.1452-1454 for anvendelse av praksis og administrative uttalelser.

<sup>10</sup> Se for eksempel Rt. 1983 s. 979 A, s. 983 andre avsnitt, hvor flertallet vektla langvarig praksis.

<sup>11</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett (2018) s. 58.

overveiende motiv» er eksempel på bevisst lovutforming som aktualiserer flere rettskilder.<sup>12</sup> Ettersom § 13-3 har sin forgjenger i tidligere § 14-90 foreligger det betydelige rettskilder som har relevans til dagens § 13-3.<sup>13</sup>

Rettskildebildet inneholder også internasjonale elementer, som for eksempel OECD's mønsteravtale. Spesielt relevant for rettskildebildet rundt § 13-3 og omgåelsesreglene er artikkel. 29.<sup>14</sup> Hensikten bak mønsteravtalen er å unngå en situasjon hvor skattesubjekter skatter til flere skattejurisdiksjoner enn tiltenkt.<sup>15</sup> Der en eller flere stater har en beskatningsrett følges mønsteravtalen ofte i de bilaterale avtalene og kan anvendes som utfyllende regelverk.<sup>16</sup>

Etter fotnote nr.1 til artikkel.29 skal statene implementere artikkelen på en måte som forhindrer dobbeltbeskatning i tråd med mønsteravtalens forord. Implementering skal ikke gi muligheter til «tax evasion or avoidance» gjennom «threaty shopping».<sup>17</sup> De norske omgåelsesreglene, herunder reglene om spesiell gjennomskjæring kan på denne måten sies å være for å gi skattemyndighetene mulighet til å avhjelpe treaty shopping eller andre måter å omgå skattereglene, utover hva som er tiltenkt av handlingsrom.

## 1.4 Typetilfelle for illustrasjon og avgrensinger

Typetilfeller kan finnes ved en sammenstilling av relevant praksis fra både Høyesterett, lagmannsrett og tingrett. Skatte-ABC gir en sammenstilling over typetilfeller i rettspraksis. I det følgende vil jeg oppstille et typetilfelle med to selskaper som vil bli anvendt gjennom problematiseringen.<sup>18</sup> Typetilfellet oppstilles for å både kunne illustrere fusjon/fisjon og ved andre endringer av eierforhold som er relevant for § 13-3.

---

<sup>12</sup> Se punkt. 2.4 for gjennomgang av «overveiende motiv».

<sup>13</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel punkt 14.6 Merknader til skatteloven § 13-3.

<sup>14</sup> OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing s. 48.

<sup>15</sup> OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing s. 9 avsnitt. 3.

<sup>16</sup> Zimmer (Red.), Bedrift, selskap og skatt (2019) s.52.

<sup>17</sup> OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing s. 48 fotnote.1.

<sup>18</sup> Skattedirektoratet, Skatte-ABC 2021/2022, Tilsidesettelse- bortfall av skatteposisjoner punkt. 5.

Oppkjøper AS driver med produksjon av blomster, planter og andre sjeldne vekster. Selskapet har fått et godt oppsving ettersom pandemien har medført at folk bruker mer tid i egne hjem og dermed øker sitt forbruk for å skape et fint hjem i hverdagen.

Oppkjøper AS eier 92 % av Plantejord AS som driver med produksjon av jord som er spesielt godt egnet for produksjon av kvalitetsvekster. Plantejord AS selger jord for kr.1 000 000 årlig der alt bedriftssalg går til Oppkjøper AS. De resterende 8 % av aksjene i Plantejord AS er eid av Peder Ås Invest AS.

Peder Ås Invest AS driver i hovedsak med investeringer innenfor utelivsbransjen. Gjennom de siste årene har ikke Peder Ås Invest AS sine investeringer gjort det særlig godt som gjør at selskapet har et fremførbart underskudd på kr.50 000 000.

I dette typetilfellet kjøper Oppkjøper AS Peder Ås Invest AS for kr.3 000 000 inkludert selskapets 8% av aksjene i Plantejord AS. Dette typetilfellet vil endres underveis i oppgavens behandling mellom en fusjon og endret eierforhold ved transaksjon for å kunne aktualisere de ulike alternative vilkårene etter § 13-3. Peder Ås Invest AS vil også omtales ved forkortelsen PÅI AS.

For denne oppgaven er det viktig å skille mellom det som blir ansett som «skatteplanlegging» og «skatteunndragelse».<sup>19</sup> Forskjellen på begrepene er der skatteunndragelse inneholder et element av at skattbare midler er unndratt beskatning ved å bli skjult eller fjernet fra beskatningsgrunnlaget på et eller annet vis.<sup>20</sup> Skatteplanlegging blir til dels akseptert for eksempel ved å gjennomføre en handel på et skattemessig tidspunkt som ved salg av egen bolig etter krevet tidsintervall for skattefri gevinst. Det som blir drøftet i denne behandlingen avgrenses da mot tilfeller som kan kategoriseres som skatteunndragelse.

Oppgaven avgrenses også mot omdanning etter sktl. § 11-20 til § 11-22 og vil derfor i hovedsak behandle fusjon/fisjon eller annen transaksjon av eierforhold. En annen viktig avgrensning er at gjennomgangen av § 13-2 med den generelle omgåelsesnormen vil omhandle tilfeller som også oppfyller de innledende vilkårene for anvendelse av § 13-3. Denne avgrensningen gjøres for å klargjøre forskjellene mellom anvendelsesområdene med tanke på oppgavens problemstilling om det er nødvendig å opprettholde § 13-3.

---

<sup>19</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett (2018) s. 64.

<sup>20</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett (2018) s. 64.



Det er også slik at forskjellige skatterettslige hensyn og formål kan gjøres gjeldende for virksomheter etter sktl. § 2-2 og for andre skattesubjekter. Derfor vil andre skattesubjekter som ikke er favnes sktl. § 2-2 vurderes tidvis forskjellig under den objektive totalvurderingen jf. § 13-2 andre ledd bokstav b.<sup>21</sup>

---

<sup>21</sup> Se punkt. 3.1 for en sammenlignende analyse av § 13-2 og § 13-3 hvor forskjellene i vurderingene klargjøres.

## 2 Anvendelsesområdet for § 13-3

### 2.1 Innledende vilkår for anvendelse av § 13-3

Paragraf §13-3 er omtalt som den spesielle gjennomskjæringsregelen.<sup>22</sup> Til motsetning fra § 13-2, som er den generelle omgåelsesnormen, har § 13-3 til hensikt å favne en bestemt gruppe transaksjoner. For den bestemte gruppen transaksjoner som skal favnes er det også en avgrenset gruppe skattesubjekter som er oppstilt som vilkår for anvendelse av § 13-3.

Etter § 13-3 første punktum gjelder paragrafen «selskap» eller «sammenslutning» «som nevnt i § 2-2 første og annet ledd», «og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost.». Inngangsvilkårene er to kumulative vilkår etter bestemmelsens ordlyd «og». Det første inngangsvilkåret er at det må være et «selskap» eller en «sammenslutning» som er nevnt i § 2-2 første og andre ledd. Dersom selskapet eller sammenslutningen er nevnt i § 2-2 første eller annet ledd må denne virksomheten ha en «skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost» som det andre kumulative vilkåret.

Problemstillingen videre er hvilke selskaper eller sammenslutninger som oppfyller de to kumulative inngangsvilkårene.

Sktl. § 2-2 handler om selskap som er hjemmehørende i riket. Bestemmelsens innhold er blant annet en oppramsing av selskapsformer som er ikke-selvstendige skattesubjekter og selvstendige skattesubjekter. De selvstendige skattesubjektene og ikke-selvstendige skattesubjektene har til felles som hovedregel at de er juridiske subjekter, men skilles ved definisjonen innen skatteretten.<sup>23</sup> Samtidig kan selskaper også deles inn etter om de skattlegges ved deltakerfastsetting eller selskapsfastsetting.<sup>24</sup>

Deltakerfastsetting er subjektene hvor skatteevnen fastsettes ved helheten av deltakerens økonomiske forhold. Deltakerfastsetting vil si at det underskudd eller overskudd som representerer deltakerens andel i selskapet er en del av skattegrunnet for deltakeren som

---

<sup>22</sup> Se Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel Punkt. 14.6.

<sup>23</sup> Bråthen, Selskapsrett (2019) s. 21.

<sup>24</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett (2018) s. 115.

selvstendig skattesubjekt. Ved deltakerfastsetting er det ikke nødvendig at selskapet har foretatt en utdeling for at deltakeren skal skatte for den økte skatteevnen.<sup>25</sup>

Selskap som skatter etter en selskapsfastsetting vil skattlegges som selvstendige skattesubjekter. Ved eierandel i et selskap som skattlegges ved selskapsfastsetting vil ikke eieren skattlegges for overskudd som tilsvarer sin eierandel før en utdeling er foretatt som øker skatteevnen for eieren som et selvstendig skattesubjekt.

Sentralt for den spesielle gjennomskjæringsregelen er den avgrensede subjektgruppen. Hensikten og formålet bak regelen er å favne en spesiell type omgåelse som er spesielt lite ønsket.<sup>26</sup> Etter bestemmelsens utforming er skattesubjektsavgrensningen også en sentral forskjell fra den generelle omgåelsesnormen etter § 13-2. Avgrensningen etter § 13-3 følger av ordlyden «selskap eller sammenslutning» som «nevnt i § 2-2 første og annet ledd» i skatteloven. Subjektsavgrensningen vil vise en sentral forskjell fra den generelle omgåelsesnormen og dermed belyse anvendelsesområdet og kjernen for anvendelse av den spesielle gjennomskjæringsregelen.

### **2.1.1 Skatteloven § 2-2**

Problemstillingen er hvilken avgrensning av skattesubjekter som følger av henvisningen til sktl. § 2-2 første og annet ledd.

Skatteloven § 2-2 første ledd gir en «Plikt til å svare skatt» for «følgende selskaper m.v såfremt de er hjemmehørende i riket». En ordlydstolkning av «Plikt til å svare skatt» kan tilsi at skatteyder må betale skatt for det grunnlaget som skatten utregnes fra. Plikten defineres av § 2-2 (6) hvor plikten defineres til «all formue og inntekt her i riket og utlandet.».

Sjette ledd tilsier at skatteplikten gjelder «all formue og inntekt her i riket og utlandet.». Den vide ordlyden i sjette ledd representerer prinsippet om globalbeskatningsplikt.<sup>27</sup> Prinsippet kan bli forstått som at der en skatteyder er skattepliktig er utgangspunktet at alt av skattbare midler beskattes. Ordlyden som er vidt formulert må sees i sammenheng med formålet og

---

<sup>25</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett (2018) s. 115.

<sup>26</sup> Ot.prp nr. 1 (2004-2005) punkt. 6.5.7.4 s. 83.

<sup>27</sup> Ot.prp. nr.86 (1997-1998) s.34.

hensikten bak bestemmelsen, som er å oppstille en hjemmel for global beskatning som utgangspunkt.<sup>28</sup>

Selvstendige skattesubjekter svarer skatt for inntekter og utgifter på selvstendig grunnlag.<sup>29</sup> På den andre siden er det slik at juridiske personer som ikke er selvstendige skattesubjekter ikke svarer skatt på selvstendig grunnlag. For selvstendige skattesubjekters eiere vil det si at skatt beregnes for den enkelte eiers skatteforhold fremfor sambeskatning av deres del av inntekter og utgifter for selskapet.<sup>30</sup>

### **2.1.2 Selskaper hjemmehørende i riket**

Første ledd omfavner «følgende selskaper m.v såfremt de er hjemmehørende i riket.».

Spørsmålet er hvilke selskaper m.v som blir ansett «hjemmehørende i riket» jf. § 2-2 (1).

En alminnelig språklig forståelse av «hjemmehørende i riket» kan tolkes som enten at selskapet driver forretning i Norge, har eierskap i Norge eller har ledelsen sin i Norge.

Ordlyden er tvetydig, men innholdet klargjøres etter § 2-2 (7).

«Som hjemmehørende i riket etter første ledd ansees selskaper m.v som» etter bokstav a «er stiftet i henhold til norsk selskapsrett» eller etter b «har reell ledelse i Norge». En alminnelig språklig forståelse av bokstav a tilsier at selskaper som har blitt opprettet og registrert som nystiftede selskaper hos foretaksregisteret skal ansees som hjemmehørende i riket.

Samtidig kan ordlyden tolkes slik at stiftelsene må være i tråd med gjeldende rett for den enkelte selskapsformen enten med aksjeselskapslovgivningen eller selskapslovgivningen. Det følger av ordlyden «eller» i bokstav a at enten a eller b må ligge til grunn for å bli ansett hjemmehørende i riket.

Bokstav b sier at selskaper som har «reell ledelse i Norge» er hjemmehørende i riket. En ordlydstolkning av «reell ledelse» kan tilsi at styrearbeidet må skje i Norge eller at styremedlemmene må ha bosted i Norge. De to forskjellige tolkningsalternativene kan derimot bli klargjort av andre punktum. «I vurderingen» vil etter en alminnelig språklig forståelse tilsi at det må foretas en konkret vurdering ut fra saksforholdet som ser hen til

---

<sup>28</sup> Se formålet for sjetten ledd i Ot.Prp nr. 86 (1997-1998) s. 35.

<sup>29</sup> Zimmer (Red.), *Bedrift, selskap og skatt* (2019) s. 289.

<sup>30</sup> Se lignende forståelse Zimmer, *Lærebok i Skatterett* (2018) s. 115.

«hvor ledelse på styrenivå og daglig ledelse utøves, men også til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet.».

Ut fra momentene som oppstilles som relevante vil en ordlydstolkning tilsi hvor ledelsen på styrenivå og daglig ledelse er det mest sentrale, men at ved uklarheter eller motstrid må øvrige omstendigheter ved selskapets organisering vurderes. Ledelsen av styret og daglig leder kan være i to forskjellige skattejurisdiksjoner som da vil medføre usikkerhet om hvor selskapet er hjemmehørende. I et slikt tilfelle må det, etter en alminnelig språklig forståelse, klargjøres ut fra øvrige omstendigheter hva som skal ansees som selskapets reelle ledelse.<sup>31</sup>

Bokstav b er etter ordlyden «eller» et alternativt vilkår for bokstav a. Siden bokstav a omfavner selskap stiftet etter norsk selskapsrett vil det være naturlig at bokstav b har som formål å favne selskaper som har stiftere som er hjemmehørende i Norge, men har stiftet selskapet i utlandet. Bokstav b sin ordlyd favner også utenlandske forretningsdrivere som har stiftet og leder selskaper fra utlandet, men har sin forretningsvirksomhet i Norge gjennom den daglige ledelsen.

Syvende ledd har et unntak etter åttende ledd hvor det er slik at et selskap likevel ikke skal ansees «hjemmehørende i riket, dersom selskapet etter skatteavtale er hjemmehørende i en annen stat.». Etter åttende ledd er det lovfestet at der det foreligger en skatteavtale mellom Norge og en annen stat viker reglene etter syvende ledd. Dette forbeholdet er i tråd med de store linjene i internasjonal skatterett.

Det er et pågående arbeid og komplekst oppsett av skatteavtaler mellom stater og skattejurisdiksjonsområder hvor beskatningsrettighetene fordeles mellom stater på grunnlag av interne avtaler. Når verden blir mer og mer globalisert går handel på tvers av landegrensener og problemstillinger som før var enkle, da bedrifter solgte varer kun der de var fysisk tilstede, er det nå flere land som har interesse i en inntektskjede for å kreve skatt.

### **2.1.3 Selskaper etter § 2-2 første ledd**

Problemstillingen er hvilke selskaper som er innen avgrensningen etter § 2-2 første ledd.

---

<sup>31</sup> Rt. 2002 s. 1144 A til og med s. 1148.

Alternativ A oppstiller «aksjeselskap» og «allmennaksjeselskap». Definisjonen følger av Lov 13.juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) § 1-1 (2) «Med aksjeselskap forstås ethvert selskap hvor ikke noen av deltakerne har personlig ansvar for selskapets forpliktelser, udelt eller for deler som til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelser, hvis ikke noe annet er fastsatt i lov.». Bestemmelsens ordlyd kan tolkes negativt avgrensende, hvor de vanligste tilfellene som kan favnes av den positive definisjonen utelukkes etter tredje ledd, som for eksempel allmennaksjeselskap.

Allmennaksjeselskap defineres av Lov 13.juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) § 1-1 (2) hvor det første vilkåret er tilsvarende innholdet i aksjeloven § 1-1 (2). Forskjellen mellom bestemmelsene er i utgangspunktet et krav om at «2.vedtektene er betegnet som allmennaksjeselskap og 3. som er registrert som allmennaksjeselskap i foretaksregisteret». Sett opp mot § 13-3 og typetilfellet vil selskapene fra typetilfellet være inn under denne kategorien i oppregningen som AS. Videre i fremstillingen vil aksjeselskapsformen bli brukt fremfor allmennaksjeselskap.

Et spørsmål som kan reises er om bokstav a) favner utenlandske aksjeselskap.

Ordlyden «aksjeselskap» og «allmennaksjeselskap» gir ikke noen holdepunkter for om en avgrensning mot utenlandske AS og det som tilsvarende ASA skal favnes. Etter Rt.2012 s.1380 som omhandler et utenlandsk selskap er det slik at utenlandske selskap skal omfattes, men der etter alternativ E.

Etter alternativ B er det «sparebank» og «annet selveiende finansieringsforetak» som favnes under oppregningen av skattepliktig selskap dersom det er hjemmehørende i riket. En alminnelig språklig forståelse av «sparebank» og «annet selveiende finansieringsforetak» gir ikke særlig mer føringer for anvendelsesområdet enn at det omhandler finansieringsinstitusjoner.

Etter lov 10. april 2015 nr. 17 om finansforetak og finanskonsern (finansforetaksloven) § 1-3 første ledd bokstav a er det slik at bank regnes som finansforetak og er innenfor lovens virkeområde jf. § 1-2. En «sparebank» er etter en alminnelig språklig forståelse innenfor ordlyden «bank» og er innenfor finansforetakslovens virkeområde jf. § 1-2 (1). For å være et selskap som omfattes i skattelovens § 2-2 alternativ B må deretter finansforetakslovens

øvrige regler være oppfylt. For «annet selveiende finansieringsforetak» gjelder det samme regelsettet etter § 1-3 (1) alternativ C i finansforetaksloven jf. § 1-2 (1).

Alternativ C omfatter «gjensidig forsikringsselskap» som etter finansforetaksloven §1-3 (1) alternativ D regnes som finansforetak jf. ordlyden «forsikringsforetak».

Alternativ D omfatter «samvirkeforetak». En ordlydstolkning av «samvirkeforetak» kan tilsi en organisasjon som jobber mot et felles formål. Etter lov 29.juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak (samvirkelova) § 1 (2) er samvirkeforetak definert som en «samanslutning som har til hovudformål å fremje dei økonomiske interessene til medlemmane gjennom deira deltaking i verksemda som avtakarar, leverandørar». Etter en alminnelig språklig forståelse vil «samvirkeforetak» foreligge der det er en organisasjonsstruktur som jobber mot et felles mål, men hvor deltakerne har roller for å oppnå dette målet fremfor å være alminnelige eiere som i et aksjeselskap. Aksjeselskap er i loven positivt avgrenset mot jf. § 1 (2) 1. alternativ.

Alternativ E omhandler «selskap» eller «sammenslutning» som «noen eier formuesandeler i» eller «mottar inntektsandeler fra», når «ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser» er «begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital.». Ordlyden «selskap eller sammenslutning» er vid, noe som kan sees i sammenheng med oppbyggelsen av § 2-2 (1) hvor de andre alternativene er definerte skattesubjekter.

Det som definerer et selskap eller en sammenslutning inn under bokstav e som virkeområde er at «noen eier formuesandeler eller mottar inntektsandeler fra» og at det foreligger et «begrenset» ansvar som ikke overgår selskapets eller sammenslutningens kapital. Det begrensede ansvaret innebærer at eierne av selskapene eller sammenslutningene skal ha begrenset ansvar som ikke går utover selskapets kapital. Vilkåret om begrenset ansvar gjør at alternativ e har likheter med de selskapene som favnes av bokstav a ved aksjeselskaper eller allmennaksjeselskap.

Spørsmålet er hva som skiller bokstav e fra bokstav a. Etter bokstav a er selskaper som er definert som «aksjeselskap» eller «allmennaksjeselskap» omfavnet. Det medfører at selskapene som skal favnes av bokstav a må være registrert under foretaksregisteret etter reglene i aksjeloven og allmennaksjeloven. Det vil si at utenlandske selskaper som ikke er registrert i foretaksregisteret etter norsk aksjelov ikke favnes som selvstendige skattesubjekter etter alternativ A.

Alternativ E derimot har en ordlyd som favner selskaper og sammenslutninger med et begrenset ansvar uten at det foreligger et innfortolket krav om at selskapet eller sammenslutningen er et norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Etter Rt. 2012 s. 1380 A kunne det heller ikke innfortolkes et krav om at et utenlandsk selskap var et eget skattesubjekt i sitt hjemland.<sup>32</sup> Saken omhandlet et spørsmål om fradrag for tap sammen med sktl. § 2-38 andre ledd. Spørsmålet om kommandittselskapet skulle klassifiseres etter norsk rett eller utenlandsk rett ble besvart ved at selskapet ble klassifisert etter norsk rett.<sup>33</sup>

Det er også viktig her å sammenholde det potensielle anvendelsesområdet for utenlandske selskap med kravet etter § 2-2 (1) første punktum om at selskapet må være «hjemmehørende i riket».<sup>34</sup>

Skatteretten bygger på et nøytralitetsprinsipp hvor det er slik at valg av selskapsform ikke skal styre skattleggingen.<sup>35</sup> Like forhold skal i prinsippet beskattes på samme vis. Derfor er bokstav e, som er utformet for å fange opp kjerneområdene av de Norske aksjeselskapers særegenheter, viktig for at lignende utenlandske selskaper og andre selskaper som ikke er positivrettslig angitt skal bli favnet av regelen.

Alternativene F og G har en klar ordlyd hvor det henvises til selvstendig lovgivning for definisjon av selskap som faller inn under de to alternativene etter skattelovgivningen.

Alternativ H omfavner «innretning» eller «forening» som er «under selvstendig bestyrelse» herunder «1. stiftelser 2. døds-, konkurs- og administrasjonsbo 4. allmenningskasser». Etter ordlyden i alternativ e er det slik at bestemmelsen retter seg mot selvstendig bestyrende foreninger som ikke må svare til et eierskap. Det at stiftelsene er selvstendig bestyrende er til forskjell fra for eksempel alternativ e som favner selskaper som har eierskap.

## 2.1.4 Skatteloven § 2-2 annet ledd

Problemstillingen er hvilke selskaper som favnes av sktl. § 2-2 annet ledd.

---

<sup>32</sup> Se Rt. 2012 s. 1380 A avsnitt 52-53.

<sup>33</sup> Rt. 2012 s.1380 A avsnitt 48.

<sup>34</sup> Se gjennomgang av «hjemmehørende i riket» under punkt. 2.1.2.

<sup>35</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett (2018) s. 31.



Selskapene etter sktl. § 2-2 annet ledd har en annerledes subjeksform skatterettslig enn selskapene etter første ledd.<sup>36</sup> Første ledd medfører en skatteplikt så lenge selskapet er hjemmehørende i riket og gjør selskapet dermed til et selvstendig skattesubjekt. Annet ledd sier direkte at selskapene etter annet ledd «ikke er egne skattesubjekter».

Selskaper som ikke er egne skattesubjekter er ikke fritatt for skatt, men deltakerne i selskapene etter annet ledd skal «skattlegges hver for sin andel i selskapets formue og inntekt» jf. tredje ledd. Det vil si at en deltaker må føre inntekter og utgifter i selskapet som er tilordnet den selvstendige eierandelen til grunnlag for beskatning av egen person jf. §§ 4-40 og 10-40 til 10-45 jf. §2-2 (3). Skatte-ABC 2021/2022 uttaler at annet ledd gjelder for selskaper med deltakerfastsetting slik det er forklart innledningsvis med forskjellen på selskapsfastsetting og deltakerfastsetting.<sup>37</sup>

Skattelovens § 2-2 annet ledd oppstiller hvilke selskaper som ikke skal ansees som selvstendige skattesubjekter og henviser til gjeldende lovgivning for definisjon av selskapet under de forskjellige alternativene. Ansvarlig selskap, kommandittselskap og indre selskap er etter bokstav a, b og c definert i selskapsloven § 1-2 første ledd. Det vil si at skattelovens § 2-2 (2) inneholder et krav om at selskapslovens regler for selskap er oppfylt under et av alternativene for at § 13-3 sitt vilkår for subjekter er oppfylt. Alternativ D inneholder en henvisning til sjøloven for definisjonen av «partrederi».

Alternativ E i andre ledd inneholder en henvisning til «andre selskaper som omfattes av selskapsloven § 1-1 første ledd.» Ordlyden «andre selskaper» er vid og kan inneholde selskapsformer som ikke er nevnt i § 2-2.

### **2.1.5 Selskapsloven § 1-1**

Spørsmålet er hvilke selskaper som «omfattes av selskapsloven § 1-1 første ledd».

Lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven) § 1-1 første ledd angir lovens alminnelige virkeområde. Jeg vil i det videre gi en fremstilling av innholdet i § 1-1 første ledd som bygger på Bråthens fremstilling.<sup>38</sup>

---

<sup>36</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett (2018) s. 116.

<sup>37</sup> Skattedirektoratet, Skatte-ABC 2021/2022, Tilsidesettelse- bortfall av skatteposisjoner punkt. 2.

<sup>38</sup> Bråthen, Selskapsrett (2019) s. 286.

Selv om spørsmålet er en selskapsrettslig problemstilling finner jeg det hensiktsmessig å foreta en behandling av problemstillingen for å vise rammene for det innledende vilkåret i sktl. § 13-3 jf. § 2-2 annet ledd alternativ E.

Bestemmelsen har som vilkår at en «økonomisk virksomhet» «utøves for to eller flere deltakeres» «felles regning og risiko» og «minst en av deltakerne har et ubegrenset, personlig ansvar for virksomhetens samlede forpliktelser». Loven kan også anvendes der «to eller flere deltakere har et ubegrenset ansvar for deler av forpliktelsene når disse deler til sammen utgjør virksomhetens samlede forpliktelser.».

### **Økonomisk virksomhet**

En alminnelig språklig forståelse av «økonomisk virksomhet» kan være en forretning som har et formål om fortjeneste. Etter rettspraksis ved Rt. 1934 s.789, som omhandlet spørsmålet om A og B hadde et selskap etter datidens firmalov § 35, er det et krav om at aktiviteten som er grunnlaget for den eventuelle virksomheten må ha både et visst omfang og varighet.

Vurderingsmomentene er i senere tid blitt sentrale i juridisk teori.<sup>39</sup> Slik som Bråthen skriver er det ikke nødvendigvis et selskap jf. selskapsloven § 1-1 dersom to personer investerer sammen.<sup>40</sup>

Skattelovens § 5-1 (1) har et lignende alternativ om «virksomhet» i hovedregelen om skatteplikt for enhver fordel. Det skatterettslige virksomhetsbegrepet har et vurderingsmoment om aktiviteten har økonomisk karakter og objektivt er egnet til å gå med overskudd.<sup>41</sup>

Etter ordlyden «økonomisk» i selskapsloven § 1-1 er kravet om økonomisk karakter til felles. Det samme er kravet til at aktiviteten må ha et visst omfang og varighet.

Spørsmålet er om kravet til at aktiviteten objektivt sett er egnet til å gå med overskudd kan overføres fra skattelovgivningen til selskapsloven § 1-1.

Rt.2015 s.1260 omhandlet et skatterettslig spørsmål om hvordan en fortjeneste skulle klassifiseres og tilordnes ved en utenlandsk LTD etter norsk rett. For å løse de skatterettslige

---

<sup>39</sup> Bråthen, Selskapsrett (2019) s. 287.

<sup>40</sup> Bråthen, Selskapsrett (2019) s. 287.

<sup>41</sup> Ot.prp. nr.86 (1997-1998) s.48.

problemstillingene måtte Høyesterett besvare spørsmålet om et utenlandsk selskap som fondet oppfyller vilkårene i selskapsloven § 1-1. Førstvoterende uttaler ikke direkte at aktivitetens egnethet til å gi økonomiske fordeler objektivt vurderes, men etter drøftelsen kan det leses som om førstvoterende drøfter utsiktene for aktiviteten.<sup>42</sup>

Når det kommer til ordlyden «økonomisk» i selskapsloven er det innenfor ordlyden å innfortolke et krav om at aktiviteten objektivt sett er egnet til å gi økonomiske fordeler. Det er i hvert fall klart at der en aktivitet ikke er egnet til å gi økonomiske fordeler foreligger det eventuelt en «virksomhet» men uten en «økonomisk» karakter på aktiviteten. Etter Rt. 1985 s.319 A, som omhandlet et spørsmål om Ringnes sin drift av et jordbruk var en virksomhet etter skattelovens forstand, ble også objektiv egnethet til å gå med overskudd anvendt som vurderingsmoment. I dommen ble spørsmålet vurdert etter skattelovens virksomhetsbegrep.<sup>43</sup>

Etter rettspraksis og en ordlydstolkning av «økonomisk» vil kravet til å objektivt sett være egnet til å gi deltakerne økonomiske fordeler kunne innfortolkes i virksomhetsbegrepet jf. selskapsloven § 1-1.

### **Utøves for to eller flere deltakeres felles regning og risiko**

Etter en alminnelig språklig forståelse må den økonomiske virksomheten driftes for flere enn en person sin kostnad og risiko. Ordlydstolkningen avgrenser mot typiske enkeltmannsforetak. Spørsmålet om hvor stor andel hver av deltakerne må ha av regning og risiko for at den skal ansees «felles» blir det ikke satt noe krav til etter bestemmelsens ordlyd.

Ordlyden kan derimot gi en avgrensning mot det selskapsdeltakerne kan ha av aktiviteten utenfor selskapsfæren ettersom «felles» binder regning og risiko opp mot den økonomiske virksomheten som drives mellom partene. Det følger også av ordlyden at deltakerne må ha felles «regning og risiko», ordlyden her tilsier at deltakerne må dele det eventuelle overskuddet eller underskuddet. Forarbeidene forklarer vilkåret med at et karakteristisk tilfelle er at deltakerne «sitter igjen med resten til «resten» til fordeling, enten resten er positiv eller negativ.».<sup>44</sup> Med andre ord er det også et krav om at deltakerne må være forpliktet til å dekke underskudd.

---

<sup>42</sup> Rt. 2015 s. 1260 A avsnitt. 37 til 41.

<sup>43</sup> Se Rt. 1985 s.319 s. 324.

<sup>44</sup> NOU 1980: 19, Lov om selskaper m.v s. 107.

### **Minst en av deltakerne har et ubegrenset, personlig ansvar for virksomhetenes samlede forpliktelser**

En alminnelig språklig forståelse av vilkåret betyr at minst en av deltagerne hefter med sin private juridiske person for krav mot virksomheten. Ordlydstolkningen avgrenser mot for eksempel aksjeselskap hvor det kun er begrenset ansvar tilsvarende den delen aksjeinnskudd hver enkelt deltaker har innskutt.

Det følger av bestemmelsens ordlyd at dette vilkåret og det påfølgende vilkåret er alternative vilkår. Vilkårene dekker forskjellige tilfeller av ansvar for selskapet. Etter ordlyden «ubegrenset [...] ansvar for virksomhetens samlede forpliktelser» vil en deltaker, i et tilfelle hvor en annen deltaker ikke kan dekke kravet mot selskapet som tilordnes eierandelen, måtte dekke for krav utover egen eierandel.<sup>45</sup>

### **To eller flere deltakere har et ubegrenset ansvar for deler av forpliktelsene når disse til sammen utgjør virksomhetens forpliktelser**

En ordlydstolkning av dette alternative vilkåret tilsier at to eller flere selskapsdeltakere samlet sett er ansvarlig for 100% av selskapets forpliktelser, men ikke for annet enn sin ansvarsdel.

Samtidig er det til forskjell fra aksjeselskap ikke en begrensning for hvor stort ansvar de enkelte selskapsdeltakerne har for sin eierandel. Etter dette alternativet kan ikke deltaker A holdes ansvarlig for mer enn sin eierandel på 50%, dersom deltaker B ikke kan dekke sin del kreves det ikke av A. Men det foreligger ikke en begrensning i hvor stort beløp deltaker A er ansvarlig for representert ved de 50% eierandel. For eksempel kan det stilles et krav på 100 000 mot selskapet hvor deltaker A må dekke 50 000, samtidig kan det stilles krav på 1 milliard mot selskapet hvor deltaker A er ansvarlig for 500 millioner på samme måte.

## **2.1.6 Betydningen subjektavgrensningen etter § 2-2 første og annet ledd har for anvendelsesområdet av § 13-3**

Gjennomgangen av skattelovens § 2-2 første og annet ledd viser det at både selvstendige og ikke-selvstendige skattesubjekter er innenfor det innledende subjektvilkåret i skattelovens §

---

<sup>45</sup> Se Bråthen, Selskapsrett (2019) s.27 til 28 for støtte av forståelsen.

13-3.<sup>46</sup> Det vil kunne tolkes i tråd med uttalelsene i Prop.98 L (2018-2019) hvor det blir uttalt at formålet med § 13-3, og som er en sentral begrunnelse for opprettholdelsen ved lovfestingen av § 13-2, er å treffe en spesielt uønsket form for transaksjoner.<sup>47</sup>

Skattelovens § 2-2 første og annet ledd dekker både selskaper med begrenset eller ubegrenset ansvar, deltakerfastsetting eller selskapsfastsetting. Det samme gjelder selskaper som ikke favnes av de selskap-, aksje- eller allmennaksjelovens definisjoner av selskapsformene. Ved ordlyden i både første, og annet ledd i alternativ E, treffer subjektsavgrensningen utover den kasuistiske oppramsingen ettersom selskapsloven §1-1 første ledd favner flere selskapsformer.

Når §13-3 har en avgrensning til henvisningen om at selskapene eller sammenslutningen som er innenfor bestemmelsen er som «nevnt i §2-2 første og annet ledd» må det bli sett på som et bevisst valg. Som rettsanvender må man derfor utvise en forsiktighet ved tolkninger som innskrenker eller utvider anvendelsesområdet utover den allerede inngående reguleringen som følger av § 2-2 med tilhørende referanser.

Viktigheten av subjektsavgrensningen ved sktl § 2-2 første og annet ledd kan illustreres ved eksempelsituasjonen PÅI AS og Oppkjøper AS.<sup>48</sup>

I en situasjon hvor ett av disse selskapene ikke er hjemmehørende i riket eller oppfyller en av de andre alternative skattesubjektsformene jf. § 2-2 første og annet ledd, kan det fortsatt skje en transaksjon med alle andre forutsetninger som ellers i eksempelet. For eksempel ved at Oppkjøper AS ikke er et norsk AS og heller ikke hjemmehørende i riket jf. § 2-2. I et slik tilfelle vil ikke skattelovens § 13-3 kunne anvendes etter lovens ordlyd der det fortsatt er norske eierinteresser i selskapene som foretar transaksjonene. I et slikt tilfelle vil det være aktuelt med reglene om Norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS).<sup>49</sup>

## 2.2 Skatteposisjonenes karakter etter § 13-3

---

<sup>46</sup> Viser til tidligere gjennomgang av sktl. § 2-2 under punkt. 2.1.1 til 2.1.4.

<sup>47</sup> Prop.98 L (2018-2019) s. 69 med tilhørende henvisninger.

<sup>48</sup> Se punkt 1.4 for gjennomgang av relasjonene i typetilfellene.

<sup>49</sup> Se punkt 3.2.4 for gjennomgang av NOKUS-reglene.

Etter det innledende vilkåret om hvilke subjekter som favnes av § 13-3 er det et vilkår at selskapet eller sammenslutningen har «skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost.».

Spørsmålet som må besvares for å klargjøre anvendelsesområdet for § 13-3 er hvilke «skatteposisjoner» som ansees å være «uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost».

En alminnelig språklig forståelse av «skatteposisjon» tilsier forholdet som skattyter har til skattemyndighetene sett opp mot selskapets økonomi. Ordlyden er taus om «skatteposisjon» avgrenser mot enten skattefordeler eller ulemper. Samtidig følger det av neste punktum at «underskudd, tom positiv saldo og saldo på gevinst- og tapskonto» er omfattet. Etter en alminnelig språklig forståelse av de nevnte posisjonene som er omfattet er det klart at både skattefordeler og skatteulemper er omfattet av begrepet «skatteposisjon».

Zimmer mener begrepet skatteposisjon «refererer seg til en bestemt skattyters stilling etter en bestemt skatteregel på et gitt tidspunkt».<sup>50</sup> Etter Zimmers forståelse er derfor «skatteposisjon» betinget at den bestemte skattyter oppfyller rettsregelens vilkår for den bestemte skatteregelen på tidspunktet som regelen skal vurderes etter.<sup>51</sup> Ut fra denne forståelsen av begrepet «skatteposisjon» kan man trekke noen generelle bemerkninger til sktl. § 13-3 og omgåelsesnormenes begrunnelse.

Gjennom kravet om at den aktuelle skattyter må oppfylle rettsregelens vilkår og subjektprinsippet kan omgåelsesreglene i § 13-3 forklares. Transaksjonene gjør at skatteposisjonen havner under et annet skattesubjekt enn det subjektet som var grunnlaget for skatteposisjonen og derfor får en uberettiget skattefordel. Ut fra Zimmers forståelse av «skatteposisjon» vil en endring av subjektet kunne medføre at skatteposisjonen ikke skal være en «skatteposisjon». Synspunktet kan begrunnes med at dette nye subjektet kan ha skatterettslig relevante forhold som gjør at på vurderingstidspunktet ville ikke det nye skattesubjektet som skulle ha blitt vurdert oppfylt skatteregelens vilkår for opprettelse av den gitte skatteposisjonen.

Ordlyden i vilkåret om at skatteposisjonen skal være «uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost» avgrenser mot tilfeller hvor skatteposisjonen har oppstått på grunn av enten et tap

---

<sup>50</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett (2018) s. 121.

<sup>51</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett (2018) s. 121.

på driftsmidler eller andre tap som fremsettes i skatteregnskapet som har oppstått og fremsettes som en gjeldspost. Bestemmelsen gir en liste med eksempler i neste punktum «blant annet [...] underskudd, tom positiv saldo og saldo på gevinst- og tapskonto.». En alminnelig språklig forståelse av «blant annet» tilsier at listen ikke er uttømmende.

### **Eksempel**

Oppkjøp AS som kjøper Peder Ås Invest AS for kontrollen over Plantejord AS får med skatteposisjonen til Peder Ås Invest AS. Skatteposisjonen som medfølger transaksjonen vil etter Zimmers forståelse være på grunnlag av Peder Ås Invest AS sin stilling, med PÅI as sine skatterettslig relevante forhold.<sup>52</sup> Skatteposisjonen oppstår på grunnlag av vilkårene i rettsreglene om fremførbare underskudd ved tidspunktet etter pandemiens underskudd for serveringsstedene som PÅI as eier. Dersom denne skatteposisjonen kan anvendes for Oppkjøp AS etter transaksjonen vil det etter Zimmers forståelse av «skatteposisjon» måtte stilles spørsmål ved om denne skatteposisjonen må beregnes ut fra det nye skattesubjektets forhold etter rettsreglene om fremførbart underskudd.<sup>53</sup>

## **2.3 Part i omorganisering etter kap.11**

Det følger av § 13-3 at «omorganisering etter kapittel.11» er et av de alternative vilkårene. Problemstillingen her er hvordan en omorganisering etter kap.11 kan utføres.

Kapittel.11 §§11-1 til 11-11 omhandler fusjon og fisjon. Fusjon er en «sammenslutning» av selskaper og fisjon er en «deling» av selskaper.<sup>54</sup> Kapittel.11 inneholder rettigheter og plikter som gir grunnlag for skattefrie fusjoner og fisjoner. Utgangspunktet innen skatteretten er at det foreligger en realisasjon og skatteplikt ved overføring av eiendomsrett mot vederlag.<sup>55</sup> Etter § 11-1 er utgangspunktet for fusjon/fisjon at de alminnelige reglene om inntektsbeskatning er gjeldende med de «fritak og begrensninger» som følger av kap.11.

---

<sup>52</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett (2018) s. 121.

<sup>53</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett (2018) s. 121.

<sup>54</sup> Se sktl. § 11-1.

<sup>55</sup> Se sktl. § 9-2.

Ved en fusjon «kan» to eller flere aksjeselskaper «fusjoneres uten skattlegging av selskapene og aksjonærene når fusjonen skjer etter kap. 13 i aksjeloven». En ordlydstolkning viser at aksjeselskapet «kan» velge å gjennomføre en fusjon skattefritt, men aksjeselskapet er ikke bundet til å gjennomføre fusjonen skattefritt jf. sktl. § 11-1. På grunn av valgfriheten om fusjonen skal skje skattefritt, forutsatt at resterende vilkår er oppfylt, får selskaper et rom for vurdering av hva som vil være mest gunstig i sitt konkrete tilfelle.

Spørsmålet er hvilke «fritak» og «begrensninger» etter kapittel.11 som er relevant for saksforholdet med Oppkjøp AS, Plantejord AS og Peder Ås Invest AS i relasjon til reglene om skatterettslig omgåelse.

Det grunnleggende for enhver skattefri fusjon eller fisjon følger av § 11-7. Bestemmelsen omhandler rett og plikt til skattemessig kontinuitet. Skattemessig kontinuitet innebærer at ved overdragelser så bevares alle plikter til å betale skatt som har vært beheftet før overdragelsen og det samme gjelder for retter til å fremføre underskudd eller andre fordeler.<sup>56</sup> Fordelen med skattemessig kontinuitet er at innenfor rammene for fusjon eller fisjon kan selskaper omstrukturere der det er bedriftsøkonomisk begunstigende uten å være hindret av skattefordeler eller ulemper.

Bestemmelsen oppstiller at når «fusjon eller fisjon» gjennomføres etter dette kapittelet, skal «overtakende selskap videreføre de skattemessige verdiene». Etter en alminnelig språklig forståelse av «fusjon eller fisjon» tilsier det en endring i selskapsenheter. Ordlydstolkningen støttes av beskrivelsen ved «sammenslutning» eller «deling» av selskaper etter § 11-1. En ordlydstolkning av at «overtakende selskap» skal «videreføre de skattemessige verdiene» tilsier at selskapet hvor motparten innlemmes opprettholder pliktene og rettighetene for skattegrunnlaget for eiendelene som blir overtatt fra det selskapet som innlemmes.

Reglene for fisjon er i stor grad tilsvarende reglene for fusjon. Etter sktl. § 11-4 «kan» et aksjeselskap fusjoneres skattefritt når «fisjonen skjer etter kapittel 14 i aksjeloven». Også ved reglene om fisjon er det et «kan»-skjønn. Begrunnelsen for valgfriheten om fusjon/fisjon skal skje skattefritt er at det kan tenkes tilfeller der det er ønskelig for selskap og aksjonærer å realisere eiendeler eller formueseiendeler for å få et gunstig beskatningsgrunnlag fremfor å skatte senere. Ettersom sammenslåingen eller deling skal skje med skattemessig kontinuitet jf.

---

<sup>56</sup> Prop. 78 L (2010-2011), Endringer i skatteloven s. 18.



§ 11-7 vil det, i tilfeller hvor omorganiseringen skjer skattefritt, være kjøpesummen fra ervervelsestidspunktene som var før omorganiseringen som er grunnlaget for gevinst- og skatteberegningen. ved en senere realisasjon. På samme måte kan en aksjonær som kjøpte aksjer i Oppkjøp AS for 10 år siden ønske å beskattes for gevinsten mellom kjøpspris og nåværende verdi fremfor etter en fusjon hvor beskatningen skjer mellom den første kjøpsprisen og den nye salgsverdien.<sup>57</sup>

### **2.3.1 Endret eierforhold**

Alternativet om «endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon» kan tolkes slik at det skjer en omorganisering som ikke er etter reglene i kap.11 men inneholder en endring i det formelle på eiersiden i selskapet. Ordlyden henviser tilbake til at et selskap som nevnt i § 2-2 første og annet ledd tar del i en omorganisering. Det er derfor et vilkår at selskapet er en del av omorganiseringen.

Ordlyden er ellers vid og inneholder ikke noe begrensning i vederlagssum eller annet bortsett fra at det er et klart krav om at eierforholdet endres. Typiske tilfeller er for eksempel dersom Oppkjøp AS kjøper aksjene i PÅI AS og har kun eierskap til aksjene uten å gjennomføre en fusjon etter reglene i skatteloven og aksjeselskapsloven.

Ved «annen transaksjon» er det bevisst valgt en vid ordlyd, som er i tråd med formålet etter forarbeidene. Prop.98 L (2018-2019) uttaler klart at et marked for transaksjoner av skatteposisjoner mellom selskaper er lite ønsket og ønsker å favne bredt når det kommer til subjektene som eventuelt gjør disposisjoner med slike skatteposisjoner.<sup>58</sup>

## **2.4 Vilkåret om utnyttelse av skatteposisjon som overveiende motiv**

Dette vilkåret er sentralt for å klarlegge hvilket anvendelsesområde § 13-3 har, og spørsmålet om det er nødvendig å opprettholde bestemmelsen etter lovfestelsen av den generelle omgåelsesnormen.

---

<sup>57</sup> Se § 11-7 fjerde ledd for reglene om inngangsverdi og ervervstidspunkt i fusjoner.

<sup>58</sup> Prop.98 L (2018-2019) s. 69.

### **2.4.1 HR-2017-2410-A (Armada)**

Før drøftelsen av de omtvistede og uklare sidene ved bestemmelsens siste vilkår, er det hensiktsmessig med en inngående gjennomgang av HR-2017-2410-A heretter Armada-dommen. Dommen er sentral for spørsmålet om spesiell gjennomskjæring.

Armada-dommen omhandlet spørsmålet om gyldigheten av skatteklagenemdas vedtak om bortfall av retten for et selskap til fremføring av underskudd for forutgående år etter skattelovens § 14-90. Skattelovens § 14-90 er forgjengeren til § 13-3. Det følger av Prop.98 L (2018-2019) at flyttingen til § 13-3 ikke skal få betydning for bestemmelsens anvendelsesområde.<sup>59</sup> Siden flyttingen ikke skal ha noen betydning for anvendelsesområdet og bestemmelsen skal anvendes tilsvarende er rettspraksisen tilknyttet tidligere § 14-90 relevant for § 13-3.

Sakens faktum var at Asker eiendom AS kjøpte ut de andre aksjonærene av Armada Eiendom AS. På oppkjøpstidspunktet hadde Armada AS et fremførbart underskudd på kr.67 471 943. Skatteligningsmyndighetene foretok en gjennomskjæring av det fremførbare underskuddet da Asker Eiendom AS i de påfølgende årene benyttet skatteposisjonen. Etter utregning ble det uimotsagt beregnet en nominell og neddiskontert skattefordel på 8,5 millioner ved anvendelse over 5 år og 7,6 millioner ved anvendelse over 10 år med en lik anvendelse hvert år.<sup>60</sup>

Spørsmålet som Høyesterett måtte vurdere var om skatteposisjonen var det «overveiende motiv» for disposisjonen.<sup>61</sup> Høyesterett konkluderte med at det forelå et overveiende skattemessig motiv slik at anken ble forkastet og gjennomskjæringen opprettholdt.<sup>62</sup>

### **2.4.2 Gjeldende rett for vurderingen av det overveiende motiv**

Når de innledende vilkårene er oppfylt er det et krav om at det er «sannsynlig» at «utnyttelse av den generelle skatteposisjonen» er det «overveiende motiv» for transaksjonen.<sup>63</sup> En alminnelig språklig forståelse av «overveiende motiv» taler for at skatteinsentivet må være større enn det bedriftsøkonomiske motivet. En ordlydstolkning tilsier ikke at det foreligger noe krav om større overvekt enn 50 % av det helhetlige motivet og dermed ikke noe krav om

---

<sup>59</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s.100, Merknader til § 13-3.

<sup>60</sup> HR-2017-2410-A (Armada) avsnitt. 65.

<sup>61</sup> HR-2017-2410-A Armada avsnitt. 58.

<sup>62</sup> HR-2017-2410-A Armada avsnitt. 80.

<sup>63</sup> Se punkt 2.1 til og med 2.3.1 for gjennomgang av innledende vilkår etter sktl. § 13-3.

kvalifisert overvekt. Armada-dommen støtter ordlydstolkningen ved at det er tilstrekkelig at det skattemessig motiv veier tyngre enn andre samlet sett etter en objektiv vurdering.<sup>64</sup>

Et spørsmål som må besvares er om det foreligger en objektiv eller subjektiv vurdering av hva som er det «overveiende motiv».

En alminnelig språklig forståelse av «motiv» trekker i retning av en subjektiv vurdering av hva disponenten hadde som hensikt ved transaksjonen. Samtidig er det etter Armada-dommen klargjort at gjeldende rett er en objektiv vurdering.<sup>65</sup> Begrunnelsen for at normen er objektiv bygger i stor grad på en forventning om at virksomheter opptrer på bakgrunn av bedriftsøkonomiske hensyn fremfor subjektive forhold. Konklusjonen er dermed at vurderingen er objektiv etter gjeldende rett.

Det er også sentralt hvilket tidspunkt som skal legges til grunn for den objektive vurderingen. Tidspunktet vurderingen utføres kan gi forskjellige objektive holdepunkter ut fra forløpet til saksforholdet. Etter ordlyden i § 13-3 er det naturlig å forstå bestemmelsen slik at vurderingstidspunktet må være i det øyeblikket som selskapet foretar omorganiseringen eller annen transaksjon. Forståelsen støttes av ordlyden «når slikt selskap» og «sannsynlig at utnyttelse» ved at ordvalgene referer til tidspunktet som et selskap foretar en transaksjon og før utnyttelse har skjedd.

Etter å ha fastslått at det skal foretas en objektiv vurdering på transaksjonstidspunktet, som det er tilstrekkelig at skattemotivet veier tyngre enn andre samlet sett, er spørsmålet om hvordan avveiningen i vurderingen skal foretas.

Ved en objektiv vurdering av et skattemotiv sett opp med de andre motivene samlet er det nærliggende å foreta en verdiberegning.<sup>66</sup> En verdiberegning har derimot en svakhet ved flere sider. Det kan tenkes tilfeller hvor andre motiver ikke kan fastsettes i en konkret tallverdi og dermed ikke innregnes i verdiberegningen.

For eksempel verdien for Oppkjøp AS av å ha full kontroll over en nøkkelleverandør som leverer et begrenset produkt ved Plantejord AS. Sikkerheten i leveranseavtaler er ikke alltid mulig å konkretisere i en objektiv sum ettersom sikkerhetsverdien ofte er subjektiv. Det er

---

<sup>64</sup> HR-2017-2410-A Armada avsnitt 57.

<sup>65</sup> HR-2017-2410-A Armada avsnitt 53.

<sup>66</sup> Se sammenfallende synspunkt i HR-2017-2410-A Armada, avsnitt. 58.

også slik at Høyesterett direkte uttaler at det ikke er en verdiberegning alene som er den objektive vurderingen på grunnlag av et lignende resonnement.<sup>67</sup> Når vurderingen av hva som er det overveiende motiv ikke er en verdiberegning, taler det for at man må gjøre en konkret helhetsvurdering hvor ikke-tallfestede motiver må vektes.

Armada-dommen gir også en pekepinn på hvor lav terskelen for gjennomskjæring jf. § 13-3 er ved å poengtere at det ikke er tilstrekkelig for å unngå bortfall av skatteposisjonen å påvise at transaksjonen ville ha funnet sted uten skatteposisjonens fordeler.<sup>68</sup>

Armada-dommen avkrefter også at det kan innfortolkes et lojalitetsvilkår i reglene for gjennomskjæring.<sup>69</sup>

Etter metoden til førstvoterende i Armada-dommen må anførte motiver som er bedriftsøkonomisk motivert vurderes etter hvor «sannsynlig» de var på tidspunktet for transaksjonen.<sup>70</sup> Hvis innvirkningen til de bedriftsøkonomiske motivene er tilstrekkelig «sannsynlig» vil motivene inngå i den helhetlige vurderingen om de skattemessige motivene er tyngre enn de andre motivene samlet.

For å bruke eksempelet med Oppkjøp AS og Peder Ås Invest AS blir vurderingen om bedriftsøkonomiske motiv ved Plantejord AS som leverandør og eventuelt andre bedriftsøkonomiske hensyn veier tyngre enn det fremførbare underskuddet som følge med PÅI AS. Dersom de bedriftsøkonomiske motivene samlet veier tyngre enn det fremførbare underskuddet vil ikke § 13-3 få anvendelse.<sup>71</sup>

Etter eksempelet er det nærliggende å argumentere for at Oppkjøp AS vil ønske kontroll over sin viktigste leverandør og dermed ville gjennomført transaksjonen uavhengig av det fremførbare underskuddet. Etter Armada-dommen vil ikke en transaksjon uavhengig skatteposisjonen medføre en automatikk i at det skattemessige motivet blir funnet overveiende.<sup>72</sup> I dette tilfellet ville det vært nødvendig å se på om transaksjonssummen representerer en transaksjonsverdi som er mye mindre enn det fremførbare underskuddet. Det skattemessige motivet kan ofte vektes ut fra om Oppkjøp AS har betalt en overpris for

---

<sup>67</sup> HR-2017-2410-A Armada, avsnitt 58 til 60, både der det hadde vært en ulempe eller fordel for skattesubjektet.

<sup>68</sup> HR-2017-2410-A Armada avsnitt 60.

<sup>69</sup> HR-2017-2410-A Armada avsnitt 62.

<sup>70</sup> HR-2017-2410-A Armada avsnitt 67.

<sup>71</sup> Se motsatt resultat av avveiningen i HR-2017-2410-A Armada avsnitt. 80.

<sup>72</sup> HR-2017-2410-A Armada avsnitt 60.

selskapet sett bort fra det fremførbare underskuddet. Hvis mellomlegget her igjen overstiger den bedriftsøkonomiske verdien av transaksjonen sett bort fra skattefordelen er det nærliggende at det skattemessige motivet er overveiende.

Sammenholdt med den lave terskelen for anvendelse av § 13-3 er det gjeldende rett at Oppkjøp AS, med mindre de har andre objektive holdepunkter, blir ansett overveiende skattemessig motivert.<sup>73</sup>

## 2.5 Virkninger

Dersom §13-3 kommer til anvendelse og transaksjonen finnes overveiende skattemessig motivert er spørsmålet hva som blir virkningene for skattesubjektet.

Det første spørsmålet er om skattemyndighetene har et skjønn dersom det foreligger en transaksjon som favnes av § 13-3.

Bestemmelsens ordlyd er at dersom vilkårene for anvendelse er innfridd «skal skatteposisjonen» gjøres opp med virkning av enten alternativ a eller b. Ordlyden «skal» er annerledes en «kan» etter § 13-2 og ilegger ikke noe skjønnsutøvelse om gjennomskjæring skal skje. Sett hen til den generelle omgåelsesnormen jf. § 13-2 med et «kan»-skjønn fremstår det som et bevisst valg at gjennomskjæring «skal» skje jf. § 13-3.<sup>74</sup>

Etter forarbeidene til § 13-2 er «kan» et bevisst valg for å ikke ilegge skattemyndighetene en plikt til å bruke regelen.<sup>75</sup> Derimot er det valgt «skal» i § 13-3, en alminnelig språklig forståelse av § 13-3 og systemhensyn i forskjellen til § 13-2 «kan» tilsier at foreligger det en plikt for skattemyndighetene å bruke regelen der vilkårene er oppfylt.

Når det foreligger en plikt for å anvende regelen der vilkårene er oppfylt skal skatteposisjonen enten (a) «falle bort dersom den representerer en skattefordel», eller (b) «inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.

Inntektsføringen kan heller ikke danne grunnlag for konsernbidrag.» etter § 13-3.

---

<sup>73</sup> Se lignende vurdering med konklusjon i HR-2017-2410-A Armada avsnitt 80.

<sup>74</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 69.

<sup>75</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 92.

Bokstav A gjør at en skattefordel skal «falle bort». En alminnelig språklig forståelse tilsier at skattefordel som i skattemeldingen er fremsatt for å skrive ned et overskudd skal fjernes i skatteberegningen. Det vil si at det overskuddet Oppkjøp AS skal skatte av ikke kan nedskrives med det fremførbare underskuddet fra PÅI AS kunne nedskrive.

Bokstav B gjør at en skatteforpliktelse blir oppført som en inntekt uten at Oppkjøp AS sitt underskudd skal kunne regnes inn i skattefordel de har fått ved kjøpet av PÅI AS. Her er eksempelet snudd til at Peder Ås Invest AS har en skatteforpliktelse og Oppkjøp AS et underskudd.

Virkningene i § 13-3 har som hensikt å fjerne fordelene som kommer av den skattemessig motiverte transaksjonen.<sup>76</sup> En følge er også at dersom fordelene fjernes, uten mulighet for annen tilpasning, vil virkningene være med på å fremme formålet med den spesielle gjennomskjæringsregelen ved å motvirke mulighetene for et marked for slike transaksjoner. Ved de gitte virkningene er resultatet i tråd med de uttalte ønskene i forarbeidene.<sup>77</sup>

## 2.6 Skatteloven § 13-2

For å kunne foreta drøftelser av anvendelsesområdet for § 13-3, og analysere spenningsforholdet ved spørsmålet om det er rett å opprettholde § 13-3, må det bli foretatt en redegjørelse av den generelle omgåelsesnormen etter § 13-2. Paragraf 13-2 er lovfestelsen av den tidligere ulovfestede omgåelsesnormen.<sup>78</sup> Bestemmelsen hadde ikrafttredelse samtidig som § 13-3 01.01.2020.

For drøftelsen av § 13-2 legger jeg til grunn avgrensningen til drøftelsen av tilfeller som favnes av de innledende vilkårene for § 13-3. Det vil si at § 13-2 vil bli drøftet opp mot «selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første og annet ledd, og som har skatteposisjon uten tilknytning til gjeldspost eller eiendel.». For drøftelse av innledende vilkår se tidligere drøftelse under § 13-3.<sup>79</sup>

Begrunnelsen for avgrensningen er at drøftelsen av § 13-2 foretas for å kunne belyse grenseområdene for § 13-3 og spørsmålet om det er nødvendig å opprettholde § 13-3 ved

---

<sup>76</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 69.

<sup>77</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 68.

<sup>78</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 5.

<sup>79</sup> Se punkt 2.1 til 2.3.1.

lovfestelsen av den generelle omgåelsesnormen. Tilfellene som ikke oppfyller de innledende vilkårene etter § 13-3 vil ha liten vekt for både å belyse forskjeller mellom anvendelsesområdene for de to bestemmelsene sett opp mot saksforholdene som begge bestemmelsene materielt kan omfavne.

Problemstillingen er i hvilke tilfeller en disposisjon er en omgåelse som skal gjennomskjæres etter § 13-2.

Første ledd har ordlyden «ved omgåelse kan skattleggingen gjennomføres etter denne paragraf». En ordlydstolkning viser ved «kan» at det foreligger et skjønn hvor skattlegging må vurderes i den konkrete situasjon. Vilkåret om at det må foreligge en «omgåelse» vil ved en ordlydstolkning tilsa at det organiseres en struktur som har til hensikt å unngå regelverket uten realitetsendring. Spørsmålet om hva som er en «omgåelse» blir videre klargjort etter § 13-2 (2).

Etter § 13-2 (2) foreligger en omgåelse når det er «foretatt en disposisjon» eller «flere sammenhengende disposisjoner» som a) tilsier at «hovedformålet var å oppnå en skattefordel» og etter en «totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen jf. tredje ledd». Ordlyden «foretatt» taler for at det er et krav om en aktivitet fra skattesubjektet, her i form av «en disposisjon». Samtidig er «disposisjon» ikke et hinder for at «passivitet» kan rammes når vilkårene for øvrig er oppfylt.<sup>80</sup>

Vilkåret at det er en «disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner» rekker vidt. Forarbeidene støtter at «disposisjon» skal forstås i en vid forstand.<sup>81</sup> Ordlyden favner alle anvendelser av skattbare eiendeler. Det er heller ikke noe begrensning i antall disposisjoner som kan sammenholdes for vurderingen om det foreligger en omgåelse etter bestemmelsens ordlyd. Henvisningen til tredje ledd omhandler totalvurderingen som må gjøres for å fastlegge at disposisjonen(e) er en skatterettslig omgåelse som kan skattlegges etter bestemmelsens øvrige rettsregler.

Spørsmålet er om de innledende vilkårene etter § 13-3 er innenfor avgrensningene for anvendelse av §13-2.

---

<sup>80</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s.92.

<sup>81</sup> Lignende Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 92-93.

Det første innledende vilkåret etter § 13-2 er at det må foreligge en «omgåelse» jf. første ledd, som etter andre ledd foreligger når det er foretatt en «disposisjon». Begrepet disposisjon er et vidtrekkende begrep som etter en ordlydstolkning kan inneholde de aller fleste former for anvendelse av det man har tilgjengelig av ressurser. Herunder må en disposisjon av to selskapers midler for en omorganisering under kapittel 11, eller andre transaksjoner for å få endret eierforhold som er vilkårene etter § 13-3, være innenfor ordlyden «disposisjon».

Paragraf 13-2 inneholder ikke en begrensning i hvilke subjekter som kan være innenfor bestemmelsens anvendelsesområde. Uten noe ytterligere begrensning er det klart at subjektgruppen «selskap» som nevnt i § 2-2 første og annet ledd er innenfor hvilke subjekter som kan favnes av den generelle omgåelsesnormen.

Den generelle omgåelsesnormen i § 13-2 er strukturert slik at det skjer to separate vurderinger. Etter ordlyden i bestemmelsen blir spørsmålet om (1) disposisjonen(e) har som hovedformål å oppnå en skattefordel, (2) og om disposisjonen(e) etter en totalvurdering ikke kan være grunnlaget beskatningen regnes ut fra jf. tredje ledd.

### **2.6.1 Vilkåret om oppnåelse av en skattefordel som hovedformål**

Problemstillingen er hva som tilsier at disposisjoner har som «hovedformål» å oppnå en «skattefordel».

Før det kan vurderes hva som er hovedformålet er spørsmålet hva som er en «skattefordel» jf. § 13-2 (2) bokstav a. Lovtekstens ordlyd trekker mot at disposisjonen må medføre en gevinst i form av endret skatteberegning i positiv forstand. Ettersom ordlyden innebærer «skattefordel» trekker en ordlydstolkning grensen klart ved at begunstigelsen må være skatterelatert. Etter forarbeidene er skattefordelens størrelse et sentralt moment under både vurderingen av hovedformålet og totalvurderingen.<sup>82</sup>

Forarbeidenes uttalelser gir spørsmålet er hvilken vekt ulemper ved disposisjonstidspunktet kan tillegges. Etter forarbeidene legger departementet til grunn at negative konsekvenser ved disposisjonstidspunkt indikerer et skattemotiv.<sup>83</sup> Samtidig nyanseres denne indikasjonen noe for tilfeller hvor ulemper kan indikere at andre og positive virkninger var sterkt ønsket. Ut fra

---

<sup>82</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s.94.

<sup>83</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s.94.



forarbeidsuttalelsene kan det oppstilles at ulemper kan indikere skattemotiv med mindre det foreligger andre og sterkt ønskede positive virkninger.<sup>84</sup>

På den andre siden er det betenkelig om denne indikasjonen ikke medfører en for sterk overprøving av det bedriftsøkonomiske skjønn som skattesubjekter skal kunne nytte der disposisjonen vurderes for en virksomhet. Etter forarbeidsuttalelsene kreves det sterkt ønskede andre positive virkninger for å ikke anse en ulempe ved disposisjonstidspunkt som en indikasjon om skattemotiv.<sup>85</sup>

Spørsmålet er hvordan forarbeidenes tilnærming skal anvendes uten å gå utover forsiktigheten ved vurderingen av det bedriftsøkonomiske skjønnet i en situasjon hvor virksomheten påberoper seg en annen sterkt ønsket positiv virkning. I en situasjon hvor ulemper anvendes som indikasjon på skattemotiv kan det kun ilegges begrenset vekt uten å medføre en for stor overprøving av det bedriftsøkonomiske skjønn i et tilfelle med en virksomhet.

Det kan også problematiseres om skattefordelen må være i form av norsk skatt. Etter HR-2016-2165-A (Ikea) og forarbeidene er det avklart at en kombinasjon av utenlandsk og norsk skattefordel kan anvendes under den foreliggende normen om generell omgåelse.<sup>86</sup>

Ordlyden ved «hovedformål» kan tolkes dit hen at skatteytters subjektive intensjoner skal vurderes. Samtidig følger det av forarbeidene at vurderingene av skattyters formål er en objektiv vurdering.<sup>87</sup> En alminnelig språklig forståelse av «hovedformål» med det subjektive momentet som er i ordlyden gjenspeiler det som var gjeldende rett ved den tidligere ulovfestede omgåelsesnormen. På den andre siden inneholder ordlyden «tilsier» en tolkning hvor andres objektive tolkning av skatteytters forhold skal være avgjørende.<sup>88</sup> Etter de nevnte forarbeidene og rettspraksis er det derimot klargjort at gjeldende rett er en subjektiv vurdering av skattyters hovedformål.<sup>89</sup>

Vurderingstidspunktet kan også være en avgjørende forskjell i vurderingen. Ordlyden «når det er foretatt» en disposisjon kan tale for at vurderingstidspunktet må være i det øyeblikket

---

<sup>84</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 94.

<sup>85</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 94.

<sup>86</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s.94.

<sup>87</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s.94.

<sup>88</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s.94.

<sup>89</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s.94.

disposisjonen er foretatt. Disposisjonstidspunktet som vurderingstidspunkt vil gjøre at etterfølgende informasjon ikke skal illegges skattesubjektet.<sup>90</sup>

Gjennomgangen av de foreliggende kildene oppstiller at skattefordelens størrelse må veie tyngre enn disposisjonens egenverdi samtidig som skattefordelen objektivt sett må bli ansett som disposisjonens hovedformål.

## **2.6.2 Totalvurderingen etter § 13-2 bokstav B**

Den andre vurderingen etter § 13-2 (2) følger av bokstav B hvor det skal gjøres en «totalvurdering» om disposisjonen kan legges til grunn for beskatningen av skattesubjektet. Bokstav B henviser til tredje ledd for momenter som skal vektlegges ved totalvurderingen jf. tredje ledd første punktum. Totalvurderingen skal etter forarbeidene være en objektiv vurdering.<sup>91</sup>

Etter en alminnelig språklig forståelse av tredje ledd viser ordlyden «blant annet» til at listen ikke er uttømmende og kan dermed suppleres av andre forhold som kan gjøres gjeldende. Forarbeidene poengterer også at det ikke foreligger noe rangeringsordning av vekten for de forskjellige momentene i listen, men at vekten varierer ut fra relevansen til saksforholdet.<sup>92</sup>

Spørsmålet er hvilke momenter som kan gjøre seg gjeldende for typetilfellene som favnes av § 13-2.

Bokstav A oppstiller momentene «forretningsmessig egenverdi» og «andre virkninger av disposisjonen enn skattefordeler i Norge eller utlandet». Det første vurderingsmomentet er hvilken «forretningsmessig egenverdi» disposisjonen har. En ordlydstolkning kan tilsi at verdien disposisjonen har i seg selv, uten hensikt til skatteposisjonen, må vurderes.

For eksempel Oppkjøp AS som gjør en disposisjon til kr.3 000 000 og får et fremførbart underskudd på kr.50 000 000. I det nevnte tilfellet er den forretningsmessige egenverdien på kr.3 000 000. Den forretningsmessige egenverdien vil i dette tilfellet være av en mindre betydelig karakter sett opp mot den reelle verdien av det fremførbare underskuddet. Summene som fremstilles vil også måtte følge begrensningene som er for anvendelse av fremførbare

---

<sup>90</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s.94.

<sup>91</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 94.

<sup>92</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 95.

underskudd jf. §§ 16-60 til 16-64 og øvrige rettsregler. På den andre siden er ordlyden ved «andre virkninger» vid og må forstås som dekkende for andre konsekvenser av disposisjonen. Her kan det vektlegges verdien av aksjene i selskapet som leverer plantejorden som Oppkjøp AS er avhengig av for sin drift.

Bokstav B bringer «skattefordelens størrelse» og «graden av skatteformål» opp som aktuelle vurderingsmomenter. Her må de to forskjellige formuleringene etter ordlyden sees i sammenheng. Vurderingen av «skattefordelens størrelse» og «graden av skatteformål» henger sammen fordi skattefordelen på kr.50 000 000 ved kjøpet av Peder Ås Invest AS må bli sett opp mot de andre økonomiske forholdene ved disposisjonen for å kunne vektlegges den ene eller andre veien. Det følger også av forarbeidene at denne vurderingen må være objektiv, med andre ord at objektive størrelsesforhold definerer graden av skatteformål.<sup>93</sup>

Bokstav C oppstiller vurderingsmomentet om disposisjonen er en «uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål». En alminnelig språklig forståelse av «uhensiktsmessig vei» kan være at måten hensikten er forsøkt oppnådd vanskeliggjør målet sett opp mot andre alternativer for å oppfylle samme hensikt. I dette tilfellet skal vurderingen gjøres opp mot den hensiktsmessige veien for å oppnå det «økonomiske formål».

Det «økonomiske formål» kan tolkes vidt i form av formål som inneholder en økonomisk karakter fremfor rene økonomiske formål i snever tolkning.<sup>94</sup> Det fremgår også av departementets uttalelser at vurderingen også her skal være objektiv med vurderingstemaet hva en rasjonell aktør ville gjort.<sup>95</sup> Samtidig kommer det frem av forarbeidene at en aktør ikke skal straffes for å være den første til å gå en vei dersom den kan være hensiktsmessig.<sup>96</sup>

Bokstav D inneholder en vurdering om «samme resultat» kunne vært «oppnådd på en måte som ikke rammes av denne paragraf». En ordlydstolkning av «samme resultat» inneholder ikke en avgrensning mellom kun bedriftsmessig resultat eller skattemessig resultat. Ordlydstolkningen er vid. Den resterende ordlyden kan tolkes dit hen at manglende kunnskap om andre muligheter i regelverket for at disposisjonen skal være legitim, ikke automatisk skal

---

<sup>93</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s.41.

<sup>94</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s.44.

<sup>95</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 94.

<sup>96</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s.44.

medføre en ulempe for skattesubjektet.<sup>97</sup> Momentet kan også knyttes tett opp mot ordlyden «kan» ved totalvurderingen av om det skal foretas en skattlegging.

Selv om de resterende momentene taler for at skattleggingen skal skje som om disposisjonen ikke var foretatt, taler momentet sterkt for at skattemyndighetene ikke skal anvende bestemmelsen der bokstav D taler for å ikke skattlegge.

Bokstav E omhandler de aktuelle rettsreglenes retts tekniske utforming. Her er lovteksten «herunder om en regel er skarpt avgrenset tidsmessig, kvantitativt eller på annen måte». En alminnelig språklig forståelse vil være at rene tidsmessige eller kvantitative skiller ikke skal medføre anvendelse av omgåelsesreglene der skattyter har vært nærme grensen.

For eksempel skal ikke en personlig skattyter rammes av omgåelsesreglene der boligen selges akkurat innenfor reglene for skattefri gevinst ved salg av egen bolig.<sup>98</sup> Samtidig henviser «eller på annen måte,» til bokstav F hvor tilfeller der skattereglene er «utnyttet i strid med sitt formål eller grunnleggende skatterettslige hensyn». Dette nyanserer tolkningen av bokstav E. Sett i sammenheng med bokstav F kan tilfeller som er akkurat innenfor de retts tekniske utformingene, men i strid med skattereglenes «formål» eller «grunnleggende skatterettslige hensyn» tale for en anvendelse av omgåelsesreglene.

Spørsmålet er hva som menes med «formål» eller «grunnleggende skatterettslige hensyn» jf. bokstav F. En alminnelig språklig forståelse av «formål» indikerer den hensikt regelen må være tiltenkt å ha ved vedtagelse. For å klargjøre ytterligere må formålet bli sett i sammenheng med de lovbestemte grensene jf. bokstav E.

I et tenkt tilfelle hvor en disposisjon havner akkurat innenfor en klar grenseverdi i tid eller kvantitativt må det være tiltenkt å være i tråd med bestemmelsens formål der det er en reell disposisjon. På den andre siden vil tilfeller hvor disposisjonens realitet er utenfor den lovbestemte grensen, men disposisjonen tilpasses innenfor grensen, være i strid med formålet jf. bokstav F.

---

<sup>97</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 46.

<sup>98</sup> Se for eksempel sktl. § 9-3 (2) når vilkårene er oppfylt.

«[S]katterettslige hensyn» vil etter en alminnelig språklig forståelse kunne bli forstått som alminnelige prinsipper og annet som kan vektlegges innenfor skattesystemet. Et eksempel kan være skattemessig nøytralitet.

Skattemessig nøytralitet er et grunnleggende prinsipp for regelverket.<sup>99</sup> Prinsippet går ut på at skattesubjektene ikke skal ha insentiver for å velge en form for organisering fremfor en annen på grunnlag av forskjellig beskatning. Med andre ord skal samme økning i skattegrunnlag beskattes på samme vis uavhengig av konstruerte systemer. Vektingen av skattemessig nøytralitet kan også finnes nevnt i forarbeidene.<sup>100</sup>

De gjennomgåtte momentene er ikke etter noe rangeringsorden.<sup>101</sup> Derfor er det viktig med en objektiv totalvurdering etter de momentene som gjøres aktuelle for det konkrete tilfellet, eller andre momenter som er relevante men ikke inn under de nevnte momentene jf. ordlyden «blant annet».

### 2.6.3 Virkninger ved anvendelse av § 13-2

Problemstillingen her er hvilke virkninger som følger av § 13-2 dersom vilkårene for anvendelse er oppfylt.

Virkningene av at grunnvurderingen og totalvurderingen jf. § 13-2 (2) andre og tredje ledd er oppfylt følger etter de kommende leddene. Fjerde ledd oppstiller hovedregelen. Etter hovedregelen skal skattleggingen skje «som om disposisjonen eller disposisjonene var gjennomført på en måte som reflekterer det økonomiske innholdet.». En alminnelig språklig forståelse av ordlyden tilsier at skattleggingen skal skje med en likestilling av vederlaget og skattefordelen av disposisjonen.

Etter forarbeidene skal skattlegging etter fjerde ledd skje som om rettsforholdet var rekarakterisert.<sup>102</sup> Det vil si at i et tilfelle hvor Oppkjøp AS anvender det fremførbare underskuddet ved kjøp av Peder Ås Invest AS skal det fremførbare underskuddet avskjæres og Oppkjøp AS beskattes med grunnlag i sine skattepliktige og fradragsberettigede inntekter på alminnelig måte.

---

<sup>99</sup> Se Zimmer, Lærebok i skatterett (2018) s. 31.

<sup>100</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 34.

<sup>101</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 95.

<sup>102</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 100.

### **3 Bør § 13-3 opprettholdes etter lovfestelsen av den generelle omgåelsesnormen?**

Det har forut for både § 14-90 og ved lovfestelsen av den generelle omgåelsesnormen med flyttingen av § 14-90 til § 13-3 vært en diskusjon om det er nødvendig å opprettholde den spesielle gjennomskjæringsregelen.

Zimmer har ved sin utredning for forarbeidene til §§ 13-2 og 13-3 konkludert med at han ikke finner det nødvendig å opprettholde en spesiell gjennomskjæringsregel når den generelle omgåelsesnormen er lovfestet.<sup>103</sup>

Folkvord har tidligere støttet synspunktene og stilt spørsmål ved om det er nødvendig med en spesiell gjennomskjæringsregel allerede forut for en lovfestelse av den generelle omgåelsesnormen.<sup>104</sup> På den andre siden fremholdes det i Prop.98 L (2018-2019) at departementet mener regelen burde bli opprettholdt.<sup>105</sup>

På grunnlag av debatten er spørsmålet om det er nødvendig å ha en spesiell gjennomskjæringsregel etter lovfestelsen av § 13-2 eller om regelen burde forkastes.

#### **3.1 Sammenlignende analyse av § 13-3 og § 13-2**

Det første spørsmålet som må besvares er hvilke likheter og ulikheter det er mellom § 13-3 og § 13-2.

Den første forskjellen mellom bestemmelsene er avgrensningen i subjektene som kan rammes. Etter § 13-3 er anvendelsesområdet avgrenset til selskap eller sammenslutninger etter § 2-2 første og annet ledd. Som det er redegjort for i løpet av oppgaven er subjektgruppen etter § 13-3 er innenfor anvendelsesområdet til § 13-2.

---

<sup>103</sup> Zimmer NOU 2016:5, Omgåelse i skatteretten s. 105.

<sup>104</sup> Se Folkvord, skatt ved fusjon og fisjon (2006) for synspunkt om opphevelse samtidig som det var en ulovfestet generell omgåelsesnorm.

<sup>105</sup> Prop. 98 L, Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 69.

Når det kommer til hvilke disposisjoner som omfattes er det også en forskjell. Paragraf 13-3 avgrenser anvendelsesområdet kun til selskap som har en «skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost». På samme måte som avgrensningen i subjekter er saksforholdene som oppfyller vilkåret ikke avgrenset mot i anvendelsesområdet etter § 13-2.

Den spesielle gjennomskjæringsregelen oppstiller også et vilkår om at selskapet enten er part i omorganisering etter kapittel.11, eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon. Den generelle omgåelsesnormen inneholder heller ikke noe avgrensning som gjør at anvendelsesområdet etter § 13-3 er innenfor § 13-2 sine rammer.

En likhet mellom bestemmelsene er at begge vurderingene skal skje på et objektivt grunnlag hvor skattefordelen veies opp mot de andre hensynene som kan vektlegges i det konkrete saksforholdet.<sup>106</sup>

I totalvurderingene er også de to mest sentrale forskjellene. Den første er at § 13-2 inneholder et «kan»-skjønnsom etter forarbeidene er et bevisst valg for å unngå en plikt for skattemyndighetene til å se bort fra skattefordelene. Paragraf 13-3 har på den andre siden en «skal»-formulering som gir skattemyndighetene en plikt til å anvende gjennomskjæringsregelen der vilkårene er oppfylt.

Den siste sentrale forskjellen er terskelen for anvendelse. Etter Armada-dommen og vurderingen i to ledd etter § 13-2 er det klart at terskelen for anvendelse er lavere for § 13-3 enn § 13-2.<sup>107</sup> Forskjellen i terskler har den konsekvensen at tilfeller som er innenfor de innledende vilkårene på subjektsiden i § 13-3 vil ha en lavere terskel for gjennomskjæring enn tilfeller som faller utenfor vilkårene. Konsekvensen er at en bestemt type transaksjoner i større grad overprøves og hindres anvendt i skatteberegningen når de transaksjonstypene foreligger.

## **3.2 Sentrale rettskilder for spørsmålet om § 13-3 burde opprettholdes**

### **3.2.1 Rettspraksis**

---

<sup>106</sup> Se HR-2017-2410-A Armada; Prop.98 L, Lovfesting av en generell omgåelsesregel s.53 til 54.

<sup>107</sup> Se HR-2017-2410-A Armada avsnitt 57; Se punkt. 2.6.1 til 2.6.2 for terskelen for anvendelse av § 13-2.

Problemstillingen overordnet er om den spesielle gjennomskjæringsregelen burde forkastes på grunnlag av de foreliggende rettskildene.

Problemstillingen blir i realiteten en avveining av departementets ønske om å opprettholde signaleffekten for den type transaksjoner som det spesielt ikke ønskes at et marked skal opprettes for, mot argumentasjonen rundt et klarere regelbilde og spørsmålene rundt hvorfor en spesiell type tilpasning skal ha en lavere terskel når det gir en forretningsmessig verdi.

Spørsmålet som må besvares er hvilke holdepunkter som kan trekkes ut av de gjeldende rettskildene når det kommer til spørsmålet om det er nødvendig å opprettholde § 13-3 etter lovfestelsen av § 13-2.

Som tidligere referert i oppgaven er rettspraksis fra Høyesterett sentral for anvendelsesområdet av § 13-3. Spørsmålet er om rettspraksisen gir noen holdepunkter i debatten om § 13-3 skal opprettholdes sammen med § 13-2.

Armada-dommen tar ikke stilling til spørsmålet om det er nødvendig med en spesiell gjennomskjæringsregel, da § 14-90 ved siden av den ulovfestede omgåelsesnormen. Samtidig er det slik at Høyesterett finner at den spesielle gjennomskjæringsregelen får anvendelse i det konkrete tilfellet.<sup>108</sup> Når det foreligger et anvendelsesområde for regelen kan det tale for at den er nødvendig å opprettholde, synspunktet nyanseres der den sjeldent kommer til anvendelse. Anvendelsesområdes vekt må også nyanseres der det samme anvendelsesområdet kan dekkes av § 13-2 samtidig som lovgiverviljen og formålene bak reglene ivaretas.

### **3.2.2 Sentrale forarbeider**

Forarbeidene har en sentral plass i spørsmålet om det er nødvendig å opprettholde § 13-3. Forarbeidene gir uttrykk for lovgiverintensjon og lovgiverviljen. Med maktfordelingssystemet mellom domstol, stortinget og kongen i statsråd er det sentralt for rettsanvendere å ta stilling til hva som er lovgiverviljen for å overholde maktfordelingsprinsippet.

Når det kommer til spørsmålet om det er nødvendig å opprettholde § 13-3 etter lovfestelsen av den generelle omgåelsesnormen er det to forarbeider som er sentrale, hvor Zimmers

---

<sup>108</sup> Hr-2017-2410-A Armada, avsnitt 80.



utredning konkluderer med at § 14-90 burde fjernes på tross av stortingsutvalgets ønske om å opprettholde den spesielle gjennomskjæringsregelen på grunnlag av signaleffekten.<sup>109</sup>

### **Prop.98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesnorm kap.10**

I departementets proposisjon blir det tatt stilling til spørsmålet om det er nødvendig å opprettholde en spesiell gjennomskjæringsregel. Departementet oppsummerer under punkt. 10.4 som at det gir en viktig signaleffekt å ha en bestemmelse som er øremerket kjøp og salg av bestemte skatteposisjoner.<sup>110</sup> Departementet forankrer viktigheten i «forutberegnelighet, preventive hensyn og prosessuelle hensyn».<sup>111</sup>

Innen skatterettensområde er forutberegnelighet svært viktig for både skattemyndigheter og skattesubjekter på grunn av virkningene ved feilvurderinger. Skattemessige virkninger av transaksjoner skal kunne være noe som skattesubjektene i forkant av transaksjonene skal kunne ta stilling til, selv om det foreligger omgåelsesregler.

Skattereglene har som grunnleggende formål å overholde nøytralitetsprinsippet som tilsier at det ikke skal foreligge forskjeller i beskatning av lik sum på grunnlag av forskjeller i subjektformen og systemet.<sup>112</sup> Nøytralitetsprinsippet gjør seg i størst grad gjeldende når det kommer til spørsmålet om utformingen av regler, men det gjør seg også gjeldende når det kommer til hvordan forutberegneligheten i skattereglene skal ivaretas.

Spørsmålet er om forutberegneligheten ivaretas ved å opprettholde en spesiell gjennomskjæringsregel for en bestemt gruppe skattesubjekter etter sktl. § 2-2 første og annet ledd jf. § 13-3.

Departementets synspunkt om at den spesielle gjennomskjæringsregelen medfører en større forutberegnelighet ved at skattesubjektene kan se at de er opplistet gjennom henvisningen til sktl. § 2-2 første og annet ledd er et argument.<sup>113</sup> Argumentet nyanseres ved spørsmålet om det styrker forutberegneligheten at når de innledende vilkårene som avgrenser subjektgruppen

---

<sup>109</sup> Se departementets oppsummering Prop.98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 69.

<sup>110</sup> Prop.98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 74.

<sup>111</sup> Prop.98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 74.

<sup>112</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett (2018) s.31 til 32.

<sup>113</sup> Prop.98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 74.

og transaksjonstypen er oppfylt vil det være en lavere terskel for gjennomskjæring enn for subjektene som ikke oppfyller vilkårene.

Sett i sammenheng med nøytralitetsprinsippet er det holdepunkter for å si at forutberegneligheten for skattesubjektene ikke styrkes av den spesielle gjennomskjæringsregelen. Begrunnelsen bygger på forarbeidenes synspunkt hvor den spesielle omgåelsesregelen ikke har en skarp grense som gjør at det ønskede preventive effekten minskes ved at signalet er uklart for skattesubjektene.<sup>114</sup> Samtidig kan det sies at regelen gir de bestemte skattesubjektene større insentiver til å sjekke opp forholdene rundt en transaksjon i tvilstilfellene ettersom det foreligger en lavere terskel for anvendelse av § 13-3 enn § 13-2.

De preventive hensynene som departementet anvender som begrunnelse må sees i sammenheng med den uttalte hensikt om at et marked for transaksjoner av slik karakter er spesielt lite ønsket.<sup>115</sup>

## **NOU 2016: 5, Omgåelsesregel i skatteretten**

Zimmers utredning hadde som mandat å utrede en lovfestet omgåelsesnorm.<sup>116</sup> Samtidig viser Zimmer til at en gjennomgang av lovfesting av den generelle omgåelsesnormen også vil ha en side mot de spesielle omgåelsesreglene som supplement eller alternativ til den generelle omgåelsesnormen.<sup>117</sup>

I Zimmers utredning vises det til forarbeidene før flyttingen av den spesielle gjennomskjæringsregelen fra tidligere kap.11 til § 14-90.<sup>118</sup> Utredningen tar stilling til argumentene som ble lagt til grunn for innføringen av § 14-90, som fortsatt blir ansett som argumenter for å beholde den spesielle gjennomskjæringsregelen ved siden av den lovfestede generelle omgåelsesnormen. Zimmer avkrefter at en lovfestet spesiell gjennomskjæringsregel kan ha preventiv effekt utover å kun ha den generelle omgåelsesnormen etter hans synspunkt.<sup>119</sup>

---

<sup>114</sup> Se NOU 2016: 5, Omgåelsesregel i skatteretten s. 105.

<sup>115</sup> Prop.98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 74.

<sup>116</sup> Se NOU 2016: 5, Omgåelsesregel i skatteretten s. 7.

<sup>117</sup> NOU 2016: 5, Omgåelsesregel i skatteretten s.7.

<sup>118</sup> Se NOU 2016: 5 punkt 8.7.2 med henvisning til Ot.prp.nr.1 (2004-2005) pkt 6.5.7.4.

<sup>119</sup> NOU 2016: 5, Omgåelsesregel i skatteretten punkt 8.7.2.

I forlengelsen av Zimmers holdepunkter vil det være et argument at der et skattesubjekt, som favnes av de innledende vilkår etter § 13-3, har en forståelse av at de skattemessig motiverende forholdene ved transaksjonen ikke det overveiende motiv vil det ikke foreligge større preventiv effekt. Når det ikke foreligger en styrket preventiv effekt mot de transaksjonene som er spesielt uønskede taler dette for at regelen ikke ivaretar det sentrale formålene og at en forenkling av regelverket heller kan bidra til en styrket forutberegnelighet for skattesubjektene.

Slik Zimmer formulerer sin utredning er spørsmålet om «det gjør seg særlige hensyn gjeldende for omgåelsesforsøk knyttet til skatteposisjoner som ikke er knyttet til eiendeler, sammenlignet med omgåelsessituasjoner i sin alminnelighet».<sup>120</sup> Zimmer konkluderer med at det ikke foreligger tilstrekkelig særlige omstendigheter som tilsier at det er nødvendig med en spesiell omgåelsesregel for skatteposisjoner som ikke er knyttet til eiendeler.<sup>121</sup>

Zimmers sentrale utredning tar dermed et klart standpunkt om at den spesielle regelen ikke er nødvendig å opprettholde ved siden av en lovfestet generell omgåelsesnorm.<sup>122</sup>

### 3.2.3 Juridisk teori

Problemstillingen her er hvilken juridisk teori som er relevant for spørsmålet om det er nødvendig eller riktig å opprettholde § 13-3. Juridisk teori som omhandler anvendelsesområdet og innholdet i regelen vil ikke kommenteres med mindre det har relevans for argumentasjonen om § 13-3 skal opprettholdes.

Folkvord har ved sin utredning behandlet lovfestelsen av tidligere § 14-90 før lovfestelsen av den tidligere ulovfestede omgåelsesnormen.<sup>123</sup> En del av behandlingen er i ettertid klargjort av Høyesterett, som for eksempel spørsmålet om det skal foretas en objektiv eller subjektiv vurdering av motivet. Samtidig behandler Folkvord sentrale momenter i spørsmålet om opprettholdelse av § 14-90 er nødvendig med den da ulovfestede omgåelsesnormen. Momentene som behandles og spørsmålene som stilles har relevans den dag i dag og er sentral ved spørsmålet om § 13-3 burde opprettholdes etter lovfestelsen av § 13-2. Folkvords

---

<sup>120</sup> NOU 2016: 5, Omgåelsesregel i skatteretten s. 104.

<sup>121</sup> NOU 2016: 5, Omgåelsesregel i skatteretten s. 105.

<sup>122</sup> NOU 2016: 5, Omgåelsesregel i skatteretten s. 105.

<sup>123</sup> Folkvord, Skatt ved fusjon og fisjon (2006).

litteratur er også vist til etter Zimmers utredning som støtte for synspunktet om at det ikke foreligger tilstrekkelig grunn for å opprettholde § 13-3.<sup>124</sup>

Zimmer har to fagbøker som er anvendt som sentral litteratur.<sup>125</sup> Zimmer har også vært sentral i forarbeidet til innføringen av § 13-2 og flyttingen av § 14-90 til § 13-3. Litteraturen inneholder grunnleggende skatterettslige synspunkter og synspunkter rundt den spesielle omgåelsesregelens anvendelsesområde. Zimmers utredninger er gjennomgått og det vises til drøftelsen angående hva som er relevant til spørsmålet om man burde opprettholde § 13-3.<sup>126</sup> I Zimmers utredning vises det også til Gjems-Onstad m.fl 2015 s. 1083 for støtte for synspunktet om at den spesielle omgåelsesregelen ikke skal opprettholdes.<sup>127</sup>

### 3.2.4 NOKUS

Det er klar støtte i teorien for å ikke opprettholde en spesiell omgåelsesregel for skatteposisjoner som ikke er tilknyttet en eiendel. Spørsmålet er om det foreligger andre spesielle gjennomskjæringsregler og om disse kan tale for eller imot å opprettholde § 13-3

NOKUS-reglene følger av skatteloven § 10-60 til 10-68. Reglene om NOKUS gjelder for «deltaker i norsk-kontrollert aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning, jf. § 10-1, som er hjemmehørende i lavskatteland» jf. § 10-60. Reglene gjelder også for «skattyter som alene eller sammen med andre direkte eller indirekte kontrollerer annen selvstendig innretning eller formuesmasse hjemmehørende i lavskatteland [...] som skattyteren direkte eller indirekte har nytte av.» jf. § 10-60 andre punktum.

Reglene som følger av § 10-61 til 10-68 har som hovedformål å forebygge skattemotiverte strukturer hvor midler ikke beskattes etter reglenes hensikt, men etter skattesatsen i lavskatteland.<sup>128</sup>

I likhet med § 13-3 har da NOKUS-reglene som hensikt og virkning å gjennomskjære skatteposisjoner som skattesubjektene fremsetter. Etter § 10-64 kan fradragsretten begrenses, noe som har en lignende virkning som der fremførbare underskudd avskjæres jf. § 13-3. Etter NOU 2016: 5 punkt.7.5 s.68 blir NOKUS trukket frem som en spesiell omgåelsesregel av

---

<sup>124</sup> NOU 2016: 5, Omgåelsesregel i skatteretten s.105 fotnote nr. 283.

<sup>125</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett (2018); Zimmer (Red.), Bedrift, selskap og skatt (2019)

<sup>126</sup> Se punkt 3.2.3, Juridisk teori.

<sup>127</sup> NOU 2016: 5, Omgåelsesregel i skatteretten s.105 fotnote nr. 283.

<sup>128</sup> Zimmer (Red.), Bedrift, selskap og skatt (2019) s. 409.

samme type som den daværende § 13-3. Samtidig poengteres det at § 14-90 er nærmere beslektet med den daværende ulovfestede generelle omgåelsesnormen enn NOKUS-reglene blant annet.<sup>129</sup>

Det at § 13-3 er såpass nært beslektet § 13-2 kan anvendes som argument for at det er unødvendig å opprettholde regelen og bidrar til uklare skillelinjer for når hvilken regel skal anvendes.<sup>130</sup>

### **3.2.5 Hvilken løsning fremmer de gjennomgåtte rettskildenes holdepunkter og grunnleggende hensyn for skattereglene?**

Problemstillingen er om det er hensiktsmessig å opprettholde § 13-3 ved siden av § 13-2 og de andre rettsreglene innenfor skatterettens område.

Virkningen som «skal» anvendes dersom de innledende vilkårene er oppfylt er et argument for å opprettholde § 13-3. I motsetning er §13-2 hvor det virkningene «kan» anvendes dersom vilkårene er oppfylt.<sup>131</sup> Dette argumentet kan begrunnes med at en klar «skal»-virkning viser skattesubjektene at oppfyllelse av vilkårene gir en automatikk i at virkningene inntreffer. Den klare virkningen gir skattesubjektene en tydeligere markering av terskelen for anvendelse. Forskjellen tydeliggjør også vesensforskjellen mellom den spesielle og generelle omgåelsesnormen.

Lovgivers uttrykk for et ønske om klart regelverk som gir holdepunkter for å motvirke transaksjoner av denne spesielle typen, som er ønsket hindret etter OECD mønsteravtale art. 29, kan også holdes som et argument for at den spesielle gjennomskjæringsregelen skal opprettholdes.<sup>132</sup> Argumentet nyanseres når regelen ikke effektivt oppfylder lovgiverviljen utover den lovfestede generelle omgåelsesnormen. En forutsetning for nyanseringer er at det heller ikke foreligger holdepunkter for et ekstra behov for å favne denne typen transaksjoner sett opp mot andre typer transaksjoner.<sup>133</sup>

---

<sup>129</sup> NOU 2016: 5, Omgåelsesregel i skatteretten s.65.

<sup>130</sup> NOU 2016: 5, Omgåelsesregel i skatteretten punkt.8.7 s.105.

<sup>131</sup> NOU 2016: 5, Omgåelsesregel i skatteretten s.105.

<sup>132</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 69.

<sup>133</sup> Se NOU 2016: 5, Omgåelsesregel i skatteretten punkt.8.7.1 med videre henvisninger til Folkvord for støtte for synspunktene.

Etter min forståelse kan det i tråd med lovgiverviljen være hensiktsmessig å beholde § 13-3 for å gi skattemyndighetene klare rettsregler for anvendelse i tråd med lovgiverintensjonen. Dersom skattemyndighetene har et sett rettsregler som er konkret rettet mot en spesifikk type transaksjon vil det være enklere for skattemyndighetene å anvende en spesiell regel fremfor den generelle.<sup>134</sup> I de tilfellene vil skattemyndighetene også følge den spesielle regelens virkning av «skal» fremfor «kan».

Samtidig kan det hevdes at argumentasjonen som viser det manglende grunnlaget og tidvis uklare grensene for hva som er det «overveiende motiv», vil en opprettholdelse kunne trenge en korreksjon hvor de bedriftsøkonomiske hensynene vektlegges tyngre enn etter Armada-dommen i vurderingen. En større varsomhet med overprøving av det bedriftsøkonomiske skjønnet som utøves i transaksjoner, og en tyngre vektning av trygge driftsbetingelser, kan avhjelpe problemene ved at det foreligger en lavere terskel som gir en større mulighet for inngripen i en gruppe transaksjoner uten at det er funnet nødvendig etter formålet.<sup>135</sup>

I tilfellet hvor argumentene for å fjerne den spesielle gjennomskjæringsregelen ikke avhjelpes finner jeg det ikke nødvendig å opprettholde regelen ettersom de øvrige skattereglene ivaretar lovgivers intensjoner med § 13-3 på en tilstrekkelig måte. Etter forarbeidene kan lovgivers intensjon helt grunnleggende forstås som et ønske om å hindre et marked for slike transaksjoner.<sup>136</sup> Selv om den spesielle gjennomskjæringsregelen oppstiller en selvstendig hjemmel for å hindre et marked for akkurat disse transaksjonstypene, vil markedet også hindres av en generell omgåelsesnorm.

Siden den generelle omgåelsesnormen oppfylder lovgivers intensjon med den spesielle omgåelsesregelen er det sterke holdepunkter for at § 13-3 er unødvendig. Sett bort fra lovgivers ønske om å tydelig hindre et marked for transaksjoner etter § 13-3 og OECD artikkel.29 sine forpliktelser er det mindre holdepunkter for å opprettholde § 13-3. Når de mest sentrale grunnene for vedtagelse av § 13-3 avhjelpes ved andre rettsregler, som er lovfestet, taler hensynet om et forutberegnelig og oversiktlig regelverk for opphør av § 13-3.

For å illustrere ved bruk av oppgavens eksempelsituasjon kan tilfellet med Oppkjøper AS og PÅI AS også favnes av § 13-2 der det foreligger tilstrekkelig skattemotivasjon for å oppfylle

---

<sup>134</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 93.

<sup>135</sup> Se NOU 2016: 5, Omgåelsesregel i skatteretten punkt. 8.7.1 s.106 for synspunkter om at skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel ikke er lettere å manipulere enn andre.

<sup>136</sup> Prop. 98 L (2018-2019), Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 69.

den høye terskelen jf. § 13-2. Samtidig vil anvendelse av § 13-2 gi et større rom for det bedriftsøkonomiske skjønnet og dermed større forutberegnelighet for transaksjonene som skattesubjektene foretar. På samme måte vil NOKUS-reglene også favne skattesubjekter som ikke favnes av § 13-3, på samme måte som at de skattesubjektene kan favnes av § 13-2.

Etter anvendelse av eksempelet og gjennomgangen av rettskildene som taler for og imot opprettholdelsen av § 13-3 finner jeg det ikke nødvendig å opprettholde den spesielle gjennomskjæringsregelen. Som Zimmers utredning fremholder foreligger det ikke holdepunkter for å si at denne spesielle typen transaksjoner er mer nærliggende å forekomme enn andre omgåelsestransaksjoner.<sup>137</sup> Sammenholdt med at den generelle omgåelsesnormen er egnet til å oppfylle den grunnleggende lovgiverintensjon for § 13-3, å hindre et marked for slike transaksjoner, taler nøytralitetsprinsippet for at den spesielle gjennomskjæringsregelen etter § 13-3 ikke skal opprettholdes. Ved en forenkling av regelverket kan forutberegneligheten styrkes for skattesubjekter.<sup>138</sup>

---

<sup>137</sup> NOU 2016: 5, Omgåelsesregel i skatteretten s. 105.

<sup>138</sup> Se Folkvord, Skatt ved fusjon og fisjon (2006) s. 445.

om forenkling av den tidligere § 14-90 ved siden av den ulovfestede omgåelsesnormen for lignende synspunkt.

# Litteraturliste

## Lover

Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov

Lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og komandittselskaper (selskapsloven)

Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper

Lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven- sktl.)

Lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak

Lov 10. april 2015 nr. 17 om finansforetak og finanskonsern

## Lovforarbeider

NOU 1980: 19, Lov om selskaper m.v

Ot.prp nr. 86 (1997-1998), Ny skattelov

Ot.prp nr. 1 (2004-2005), Skatte- og avgiftsopplegget 2005- lovendringer

Prop.78 L (2010-2011), Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering m.v)

NOU 2016: 5, Omgåelsesregel i skatteretten, Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten

Prop.98 L (2018-2019), Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel)

## Rettsavgjørelser

Rt. 1925 s. 472

Rt. 1934 s. 789

Rt. 1983 s. 979 A



Rt. 1985 s. 319 A (Ringnes)

Rt. 2001 s. 1444 A (Skøyen)

Rt. 2002 s. 1144 A

Rt. 2006 s. 1232 A (Telenor)

Rt. 2012 s.1380 A

Rt. 2015 s.1260 A

HR-2016-2165-A (Ikea)

HR-2017-2410-A Armada

### **Litteratur**

Bråthen, Tore, Selskapsrett, 6. utgave, Oslo 2019 Focus Forlag AS

Folkvord, Benn, Skatt ved fusjon og fisjon, 1. utgave, Gyldendal Norsk Forlag AS 2006.  
Hentet digital versjon 08.05.2022, fra  
(<https://min.rettsdata.no/Dokument/gSKATTz2DFUSJONz2DFISJON> )

Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett 8. utgave, Universitetsforlaget 2018

Zimmer, Frederik (Red.), i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS, Bedrift, selskap og skatt, 7. utgave, Universitetsforlaget 2019

Skattedirektoratet, Skatte-ABC 2021/2022. Hentet 09.05.2022 fra  
(<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/>)

### **Internasjonale dokumenter**

OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed version 2017, OECD publishing. Hentet 08.05.2022, fra ([https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1) )