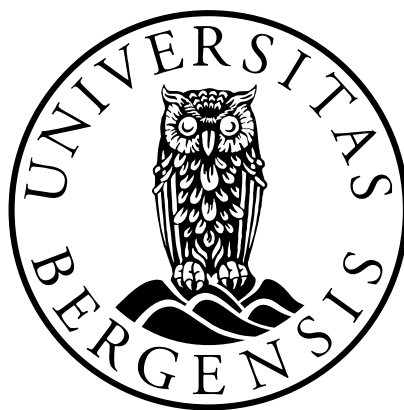


Endringene fra den ulovfestede til den lovfestede gjennomskjæringsregelen – en skjerpelse?

*En analyse av hvilke konsekvenser lovfestingen av
skatteloven § 13-2 får for skattyterne*

Kandidatnummer: 186

Antall ord: 12 942



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

11. desember 2023

Innholdsfortegnelse

1. INTRODUKSJON	2
1.1 TEMA OG AKTUALITET.....	2
1.2 PROBLEMSTILLING OG PERSPEKTIV	4
1.2.1 Avgrensninger	4
1.3 PRESENTASJON AV SKATTELOVEN § 13-2.....	4
1.3.1 Begrepsavklaring.....	5
1.4 METODISKE BETRAKTNINGER OG RETTSBILDET.....	6
1.5 FREMSTILLINGEN VIDERE	7
2. GRUNNVILKÅRET OM HOVEDFORMÅL	9
2.1 INNLEDNING.....	9
2.2 RETTSTILSTANDEN FØR LOVFESTINGEN	10
2.3 HVORDAN ER RETTSTILSTANDEN ENDRET?	12
2.4 KONSEKVENSER FOR SKATTYTERE.....	13
3. ENDRINGER KNYTTET TIL TOTALVURDERINGEN	17
3.1 SKATTEBESPARELSER I UTLANDET.....	17
3.1.1 Innledning	17
3.1.2 Rettstilstanden før lovfestingen	18
3.1.3 Hvordan er rettstilstanden endret?.....	19
3.1.4 Konsekvenser for skattytere	20
3.1.4.1 Generelt	20
3.1.4.2 Nærmere om konsekvensene.....	21
3.2 LOVGIVERS OMTALE AV OMGÅELSESMULIGHETER I FORARBEIDER	24
3.2.1 Innledning	24
3.2.2 Rettstilstanden før lovfestingen	24
3.2.3 Hvordan er rettstilstanden endret?.....	26
3.2.4 Konsekvenser for skattytere	27
3.3 FORMÅLET TIL SKATTEREGELEN SOM SØKES OMGÅTT	31
3.3.1 Innledning	31
3.3.2 Rettstilstanden før lovfestingen	31
3.3.3 Hvordan er rettstilstanden endret?.....	33
3.3.4 Konsekvenser for skattytere	34
4. AVSLUTTENDE BETRAKTNINGER	38
KILDEREGISTER.....	41

1. Introduksjon

1.1 Tema og aktualitet

Med virkning fra 1. januar 2020 trådte det i kraft en lovfestet omgåelsesregel i norsk rett – skatteloven (sktl.) § 13-2.¹ I forarbeidene er det lagt til grunn at bestemmelsen skal være en kodifisering av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen som har blitt utviklet av Høyesterett de siste hundre årene.² Temaet for avhandlingen er lovfestingen av omgåelsesregelen, nærmere bestemt de materielle endringene fra den ulovfestede til den lovfestede regelen.

Formålet med gjennomskjæringsregelen har vært å trekke en grense mellom legitim tilpasning til skattereglene og det «å omgå eller utnytte disse i strid med det formål de har».³ Siden 2000-tallet har gjennomskjæringsregelen blitt formulert som følger av Høyesterett:

«Den ulovfestede gjennomskjæringsregel [...] består [...] av **et grunnvilkår og en totalvurdering**. Grunnvilkåret går ut på at **det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt**. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at **det ut fra en totalvurdering** av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig **fremstår som stridende mot skattereglernes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.**»⁴ (mine uthevninger)

Lovbestemmelsen er bygd opp på en noe annerledes måte enn den siterte formuleringen, men den består også av et grunnvilkår om skatteytters formål og en totalvurdering.⁵ Vilkårene for at det nå skal foreligge en omgåelse er følgende: For det første må det foreligge en «disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner», jf. sktl. § 13-2 annet ledd. For det andre må det foreligge en «skattefordel», jf. sktl. § 13-2 annet ledd a. For det tredje må «hovedformålet» med disposisjonen være å oppnå en skattefordel, jf. sktl. § 13-2 annet ledd a. For det fjerde må det foretas en totalvurdering av om omgåelse foreligger, jf. sktl. § 13-2 tredje ledd.⁶

¹ Lov 26 mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

² Zimmer (2021) s. 68

³ Rt. 2007 s. 209 avs. 42

⁴ Rt. 2007 s. 209 avs. 39

⁵ Stoveland, Per Helge mfl. (2020) s. 1286

⁶ Zimmer (2021) s. 69

Til tross for at lovgiver har valgt en annen utforming enn Høyesterett, ble det lagt til grunn i proposisjonen at lovfesting i hovedsak vil være sammenfallende med det som fulgte av den ulovfestede regelen.⁷ Etter vurderingene til Zimmer, ble det dog trukket frem fire punkter hvor lovfesting skulle medføre en endring sammenlignet med den ulovfestede normen: i) grunnvilkåret om hovedformål, ii) skattebesparelser i utlandet, iii) lovgivers omtale av omgåelsesmuligheter i forarbeider og iv) formålet til skatteregelen som søkes omgått.⁸

I tilknytning til disse endringene har det blitt spørsmål om hvorvidt terskelen for anvendelsen av omgåelsesregelen skal senkes. I forkant av utredningen ga Scheel-utvalget en klar anbefaling om at terskelen for anvendelse av omgåelsesregelen burde senkes.⁹ Til tross for anbefalingen tok både Zimmer og departementet til orde for at det ikke skulle foretas en generell endring i terskelen.¹⁰ På enkelte områder – de skisserte endringene ovenfor – tok de likevel forbehold om at det legges opp til en noe strengere anvendelse av omgåelsesregelen.

På bakgrunn av de antatte endringene og forbeholdet, stilte flere av høringsinstansene seg kritiske til lovforslaget ettersom endringene muligens ville medføre en lavere terskel for gjennomskjæring og dermed skjerpelse for skattyterne. I tillegg ble det uttrykt bekymring knyttet til om utredningen hadde overveid konsekvensene lovforslaget får for skattyterne.¹¹

Per i dag er det begrenset med rettskilder som kan bekrefte eller avkrefte hvorvidt endringene faktisk medfører en skjerpelse for skattyterne. Ettersom bestemmelsen nå er tredd i kraft med de uttalte endringene, er det aktuelt å se nærmere på hvilke konsekvenser endringene får for skattyterne, og i hvilken grad de vil medføre en strengere anvendelse av omgåelsesregelen.

⁷ Prop.98 L (2018-2019) s. 6

⁸ Prop.98 L (2018-2019) s. 6

⁹ Scheel-utvalget er et skatteutvalg som ble utnevnt av Regjeringen Stoltenberg II, ledet av Hans Henrik Scheel. Det ble uttalt i NOU 2014: 13 s. 11 at «[m]ålet med utredningen er å sikre at Norge i årene som kommer har et robust skattesystem som er tilpasset stor internasjonal mobilitet av skattegrunnlag. Skattesystemet må også fremover bidra til at velferdsordningene kan opprettholdes, samtidig som det skal være attraktivt å investere og skape arbeidsplasser i Norge».

¹⁰ Prop.98 L (2018-2019) s. 58

¹¹ Prop.98 L (2018-2019) s. 58

1.2 Problemstilling og perspektiv

Avhandlingens problemstilling er hvorvidt lovfestingen av omgåelsesregelen innebærer en skjerpelse sammenlignet med den ulovfestede gjennomskjæringsnormen, med fokus på hva som ligger i de uttalte endringene og hvilke konsekvenser disse får for skattyterne.

1.2.1 Avgrensninger

Oppgaven vil i hovedsak konsentrere seg om den ulovfestede gjennomskjæringsregelen slik den er utviklet i rettspraksis, og kodifisert i sktl. § 13-2. Lovfestingen av omgåelsesregelen reiser en rekke interessante problemstillinger knyttet til de ulike vilkårene som det kunne vært aktuelt å se nærmere på. Grunnet oppgavens omfang vil imidlertid den kommende analysen begrense seg til å se på de sentrale endringene, og dermed vil ikke alle aspektene rundt lovfestingen bli behandlet. Det vil følgelig ikke ses nærmere på hva som ligger i «en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner», hva som ligger i momentene i totalvurderingen i tredje ledd som medfører en videreføring fra rettspraksis, virkningene etter fjerde og sjette ledd, eller når det kan foretas en analogisk eller innskrenkende anvendelse etter femte ledd.¹² Avslutningsvis avgrenses det også mot spesielle omgåelsesregler.

1.3 Presentasjon av skatteloven § 13-2

I det følgende vil sktl. § 13-2 som regulerer omgåelsesregelen presenteres i sin helhet:

(1) Ved omgåelse kan skattlegging gjennomføres etter denne paragraf.¹³

(2) En omgåelse foreligger når det er foretatt en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner som

- a. tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel, og
- b. etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen, jf. tredje ledd.

(3) Ved totalvurderingen skal det blant annet legges vekt på følgende:

¹² Se nærmere om bestemmelsen i punkt 1.3

¹³ Bruken av ordet «kan» tilsier at vil det være opptil skattemyndighetene hvorvidt de velger å benytte seg av bestemmelsen. En slik forståelse er støttet oppunder i forarbeidene, hvor det uttales at bestemmelsen er mest aktuell for de større og mer prinsipielle sakene, jf. Prop.98 L (2018–2019) s. 92

- a. forretningsmessig egenverdi og andre virkninger av disposisjonen enn skattefordeler i Norge eller i utlandet,
- b. skattefordelens størrelse og graden av skatteformål,
- c. om disposisjonen er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen,
- d. om samme resultat kunne vært oppnådd på en måte som ikke rammes av denne paragraf,
- e. de aktuelle skattereglenes retts tekniske utforming, herunder om en regel er skarpt avgrenset tidsmessig, kvantitativt eller på annen måte,
- f. om skatteregler er utnyttet i strid med sitt formål eller grunnleggende skatterettslige hensyn.

(4) Skattlegging etter denne paragraf skal finne sted som om disposisjonen eller disposisjonene var gjennomført på en måte som reflekterer det økonomiske innholdet.

(5) Hvis skattlegging på grunnlag av disposisjonens økonomiske innhold ikke lar seg gjennomføre, kan skattlegging skje ved analogisk anvendelse av aktuelle skatteregler som er ufordelaktige for skattyteren, eller ved innskrenkende tolkning av aktuelle skatteregler som er fordelaktige for skattyteren.

(6) Skattlegging etter fjerde og femte ledd gjennomføres bare så langt det er nødvendig for å hindre at det oppnås en slik skattefordel som omtalt i annet ledd.

(7) Denne paragraf får også anvendelse for trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og finansskatt.

De antatte endringene som står i fokus for avhandlingen knytter seg til annet ledd bokstav a) og tredje ledd bokstav a) og f), og oppgaven vil følgelig konsentrere seg om disse punktene.¹⁴

1.3.1 Begrepsavklaring

Som det fremgår av innledningen har den ulovfestede omgåelsesregelen ofte blitt omtalt som gjennomskjæringsregelen. Bakgrunnen for dette er at «tilsidesettelse» og «gjennomskjæring» er betegnelser på virkemidlene skattemyndighetene kan benytte seg av dersom omgåelse foreligger.¹⁵ I forarbeidene til § 13-2 ble det diskutert hvorvidt begrepet «gjennomskjæring», «tilsidesettelse» eller «omgåelse» skal benyttes i den nye bestemmelsen, og valget falt på «omgåelse».¹⁶ De andre begrepene er imidlertid godt etablert i rettspraksis og teori, og de vil

¹⁴ For nærmere avgrensninger se punkt 1.2.1

¹⁵ Harboe (2012) s. 207

¹⁶ NOU 2016: 5 s. 74

derfor brukes som synonymer på omgåelse i avhandlingen. Videre vil begrepene «regel» og «norm» brukes om hverandre når det er tale om ulovfestet omgåelse.

1.4 Metodiske betraktninger og rettsbildet

Formålet er som sagt å redegjøre for hvilke endringer lovfestingen av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen medførte, og hvilke konsekvenser disse får for skattyterne. For å besvare problemstillingen krever det at man identifiserer og fortolker rettskildene i lys av alminnelig juridisk metode.¹⁷ Lovfestingen var i hovedsak ment å være en kodifisering av den ulovfestede regelen, men endringene gjør at man får noen interessante metodiske spørsmål.

I tråd med alminnelig juridisk metode vil lovteksten i sktl. § 13-2 danne utgangspunktet for fremstillingens metode.¹⁸ Et av de sentrale spørsmålene for tolkningen av bestemmelsen er i hvilken grad tidligere rettspraksis om den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kan tillegges vekt ved tolkningen av vilkårene. I forarbeidene er det tatt til orde for at lovfestingen forutsettes å gi resultater som i hovedsak er sammenfallende med det som følger av den ulovfestede normen, og at tidligere rettspraksis kan tillegges vekt ved tolkningen.¹⁹

Rettspraksis som knytter seg til den ulovfestede normen vil benyttes for å redegjøre for rettstilstanden før lovfestingen, men det er klart at den ikke kan brukes som tolkningsbidrag for punktene hvor lovgiver har ment å endre rettstilstanden. I forarbeidene blir det presisert at en generell omgåelsesregel må suppleres av rettspraksis.²⁰ Per i dag foreligger det ingen dommer som behandler sktl. § 13-2 og forarbeidene får følgelig en særlig sentral rolle.

Under utarbeidelsen av lovbestemmelsen ble det gjort omfattende redegjørelser i både utredningen til Zimmer²¹ og proposisjonen²² av de ulike aspektene ved den tidligere og nye regelen, samt samspillet mellom dem. I tillegg foreligger Skars utredning²³, og innstillingen.²⁴

¹⁷ Her skal «alminnelig juridisk metode» forstås som en henvisning til Eckhoffs rettskildelære og slik den er videreutviklet i teorien.

¹⁸ Monsen (2012) s. 23

¹⁹ Prop.98 L (2018-2019) s. 8

²⁰ Prop.98 L (2018-2019) s. 8

²¹ NOU 2016: 5

²² Prop.98 L (2018-2019)

²³ NOU 2016: 5 vedlegg 1

²⁴ Innst.24 L (2019-2020)

Som det kommer til å fremgå av den følgende drøftelsen vil uttalelsene i utredningen og proposisjonen gi viktige tolkningsbidrag i forsøket på å besvare problemstillingen.

En viktig presisering som kommer frem av forarbeidene, er at bestemmelsen skal være uttømmende.²⁵ Dette innebærer for det første at den tidligere ulovfestede gjennomskjæringsregelen ikke kan videreutvikles ved siden av den lovfestede regelen. For det andre innebærer det at det ikke er rom for å utvikle nye generelle regler som supplement til den lovfestede omgåelsesregelen.²⁶ Det skal med andre ord bare eksistere én generell omgåelsesregel.

På skatterettens område har man for øvrig en mengde materiell fra forvaltningen som kan tjene som tolkningsbidrag i tillegg til forarbeidene. Eksempelvis har man tolkningsuttalelser fra Finansdepartementet og Skatteetatens Skatte-ABC som beskriver de materielle reglene. Videre har man forvaltningspraksis i form av bindende forhåndsuttalelser fra Skatteministeriet og vedtak fra Skatteklagenemnda. Selv om disse kildene o.l. har begrenset rettskildemessig vekt kan de trekkes frem til illustrasjon og belyse ulike synspunkter.

Avslutningsvis kan det poengteres at juridisk teori har spilt en stor rolle i utviklingen av både den ulovfestede og lovfestede omgåelsesregelen. Teorien kan følgelig gi viktige bidrag for tolkningen av rettsbildet, og for avhandlingens del vil det være særlig sentralt å se på uttalelser som omhandler hvilke konsekvenser endringene potensielt vil få for skattyterne.

1.5 Fremstillingen videre

I avhandlingens hoveddel vil det ses nærmere på de fire punktene hvor det er uttalt at lovfestingen vil medføre en realitetsendring.²⁷ Først vil det redegjøres for endringen knyttet til grunnvilkåret om skatteformål i del to. Videre vil del tre se på endringene som knytter seg til totalvurderingen, herunder betydningen av skattefordeler i utlandet, omtale av omgåelsesmuligheter i forarbeidene og formålet med skatteregelen som søkes omgått. Hver av disse drøftelsene vil starte med å se på hvordan rettstilstanden var før lovfestingen. Videre vil det ses nærmere på ordlyden og andre sentrale rettskilder for å kartlegge hvilken endring lovfestingen medførte. Til slutt vil det analyseres hvilke konsekvenser disse endringene får for skattyterne, og hvorvidt endringene synes å være hensiktsmessig til tross for

²⁵ Prop.98 L (2018-2019) s. 86

²⁶ Prop.98 L (2018-2019) s. 86

²⁷ Prop.98 L (2018-2019) s. 6

konsekvensene. I fjerde del vil det gis noen avsluttende betraktninger om hvorvidt lovfestingen innebærer en skjerpelse, og hvorvidt regelen er hensiktsmessig utformet.

2. Grunnvilkåret om hovedformål

2.1 Innledning

Etter sktl. § 13-2 annet ledd bokstav a foreligger det et grunnvilkår om at hovedformålet med disposisjonen må ha vært å oppnå en skattefordel. Under arbeidet med lovbestemmelsen ble det reist spørsmål om hvordan man skal finne frem til skattyters formål.²⁸ Kriteriet er i seg selv subjektivt, men det kan fastsettes på enten subjektivt eller objektivt grunnlag. Ved en subjektiv tilnærming er det skattyters formål i seg selv som er bevisstemaet, og de objektive omstendighetene i saken vil kun tjene som bevismomenter i saken.²⁹ Under en objektiv tilnærming vil imidlertid vurderingen løsrives fra den konkrete skattyter, og det avgjørende blir hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med en slik disposisjon.

På skatterettens område har det generelt blitt lagt til grunn at man skal benytte seg av en objektiv tilnærming til spørsmålet om skattyters formål.³⁰ De senere årene har imidlertid Høyesterett beveget seg i retning av en mer subjektiv tilnærming i omgåelsessaker.³¹ Denne utviklingen har fått kraftig kritikk fra flere hold, og Zimmer fikk derfor i oppgave å vurdere hvorvidt rettsstilstanden skulle opprettholdes eller endres ved lovfesting. Etersom hvilken fremgangsmåte man legger til grunn for etableringen av skattyters formål vil påvirke hvilket bevisstema som skal vektlegges i vurderingen, vil en endring få konsekvenser for skattyterne.

Det kan for øvrig bemerkes at formålet med skattyters disposisjon inngår både i grunnvilkåret i annet ledd og som et moment i totalvurderingen etter tredje ledd bokstav b. I rettspraksis er det lagt til grunn at tilnærmingen til formålsvurderingen skal være lik for begge vurderingene, noe som også ble lagt til grunn i proposisjonen til § 13-2.³² Overgangen fra en subjektiv til objektiv vurdering vil følgelig få konsekvenser for både grunnvilkåret og totalvurderingen.

Den kommende drøftelsen vil dog konsentrere seg utelukkende om grunnvilkåret.

²⁸ NOU 2016: 5 s. 7

²⁹ Prop.98 L (2018-2019) s. 50

³⁰ Prop.98 L (2018-2019) s. 50

³¹ Rt. 2006 s. 1232

³² Prop.98 L (2018-2019) s. 41

I det følgende vil jeg analysere rettspraksis for å redegjøre for rettstilstanden før lovfestingen, så vil jeg se på hvordan denne ble endret ved lovfestingen og hvilke føringer som ble gitt i forarbeidene, før jeg avslutningsvis ser på hvilke konsekvenser endringen får for skattyterne.

2.2 Rettstilstanden før lovfestingen

Det finnes eksempler på at Høyesterett har lagt vekt på formålet bak skattyters disposisjoner så tidlig som på 1920-tallet i de såkalte aksjesalg- og skattesalgsdommene.³³ Over en lengre periode var det likevel uklart om og i så fall hvilken betydning skattyters formål skulle tillegges i vurderingen. I Rt. 1963 s. 478 *Siraco* synes Høyesterett å legge til grunn at skattyters formål var uten betydning, noe også som ble fulgt opp i senere høyesterettspraksis.

I Rt. 1971 s. 264 *Kielland* kom imidlertid skattyters formål inn som et moment i vurderingen og førstvoterende la til grunn at formålet skulle vurderes på objektivt grunnlag:

«Her vil jeg innskyte at den subjektive motivering i slike tilfeller alltid vil være vanskelig å bringe på det rene. *Kielland* har ikke gitt partsforklaring for Høyesterett. Man er her – som formodentlig i de fleste saker av samme art – **henvist til å slutte vesentlig ut fra en objektiv vurdering av situasjonen**».³⁴ (min utheving)

Synspunktet som ble fremmet i *Kielland* synes å være sammenfattende med den dominerende oppfatningen i teorien, som var at skattyters formål skulle etableres på objektivt grunnlag.³⁵

Denne tilnærmingen ble fulgt opp i senere rettspraksis frem til 2006. I Rt. 2006 s. 1232 *Telenor* skiftet Høyesterett kurs ved å legge til grunn en subjektiv formålsvurdering.

Spørsmålet i *Telenor*-dommen var om Telenor Eiendom Holding AS hadde krav på inntektsfradrag for et realisasjonstap, som følge av tap på 8.605.074.125 kroner ved salg til et søsterselskap, etter sktl. § 10-31 annet ledd, jf. § 6-2 og kapittel 9. Et eventuelt tapsfradrag ville gitt Telenor Eiendom en skattebesparelse på 2,41 milliarder kroner. Det avgjørende i saken var om fradrag skulle nektes på grunnlag av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

³³ Rt. 1925 s. 472

³⁴ Rt. 1971 s. 264 s. 267

³⁵ Ot.prp. nr.16 (1991-1992) s. 41

Høyesterett videreførte den todelte strukturen av omgåelsesvurderingen som ble etablert i Rt. 2002 s. 456 *Hydro Canada*, men kom til at grunnvilkåret om skatteformål skulle vurderes subjektivt:

«Fra statens side har det vært anført at spørsmålet om hva som er formålet med disposisjonen, må vurderes objektivt. Dette er jeg ikke enig i. I forhold til grunnvilkåret for gjennomskjæring er det avgjørende **hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på.**»³⁶ (min utheving)

På bakgrunn av førstvoterendes uttalelse kan det legges til grunn at spørsmålet om hva som var skattyters formål nå skulle ses på som et bevisspørsmål. I Rt. 2012 s. 1888 *Dyvi* presiseres det at det i vurderingen er «vanlige bevisbyrderegler [som skal] legges til grunn.»³⁷

Videre gis det i *Telenor*-dommen følgende retningslinjer for skatteformålsvurderingen:

«Dette innebærer imidlertid ikke at den begrunnelse skattyter har gitt for disposisjonen, uten videre skal legges til grunn. Hva som har vært den viktigste motivasjonsfaktor, **må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken.** Dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelse er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor.»³⁸ (min utheving)

Til tross for at det skulle være en *sterk* presumsjon for at store skattefordeler tilsier at den viktigste motivasjonsfaktoren var å spare skatt, kom Høyesterett til at skattyters subjektive hovedformål ikke var å spare skatt – selv om besparelsen var på 2,41 milliarder kroner. Det avgjørende for Høyesterett var et internnotat som vitnet om at aksjeoverdragelsen i hovedsak var gjennomført som følge av omorganisering av Telenor-konsernet. Dommen illustrerer hvordan skattyters faktiske motiver skal tillegges vekt etter en subjektiv formålsvurdering.

Som tidligere nevnt, har subjektive tilnærmingen som ble lagt til grunn i *Telenor*-dommen vært gjenstand for mye kritikk i teorien de siste årene. Til tross for dette kan dommen sies å gi uttrykk for den rådende rettstilstanden før lovfestingen når det gjelder hvilken tilnærming rettsanvendere skal legge til grunn i skatteformålsvurderingen.

³⁶ Rt. 2006 s. 1232 avs. 50

³⁷ Rt. 2012 s. 1888 avs. 42

³⁸ Rt. 2006 s. 1232 avs. 51

2.3 Hvordan er rettstilstanden endret?

Det følger av sktl. § 13-2 annet ledd bokstav a at det foreligger en omgåelse når det er foretatt en disposisjon som «tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel». Ordet «tilsier» antyder at det er hvordan disposisjonen fremsto fra utsiden som skal legges til grunn i vurderingen. Ordlyden legger følgelig opp til at det skal foretas en objektiv vurdering av om hovedformålet med disposisjonen var å oppnå en skattefordel. En slik tolkning er i tråd med proposisjonen;

«Vurderingen skal løsrives fra den eller de konkrete beslutningstakerne, og i stedet knyttes til **hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med en slik transaksjon**. Vurderingen skal baseres på de virkningene som fremsto som sannsynlige på transaksjonstidspunktet». ³⁹ (min utheving)

Videre fremgår det av den siterte uttalelsen at det er de antatte virkningene slik de fremsto for den rasjonelle aktøren på disposisjonstidspunktet som vil være det relevante. Hvorvidt de antatte virkningene inntreffer eller ikke, er følgelig ikke av betydning i vurderingen.

Selv om det nå er objektive omstendigheter som skal legges til grunn i vurderingen, er det i forarbeidene åpnet for at bevis knyttet til den konkrete skattyteren som «notater, møtereføring, e-post og annen korrespondanse mv.» fortsatt kan få betydning ved vurderingen, men det presiseres at slikt «får mindre verdi». ⁴⁰

Videre tilsier ordlyden av «hovedformål» at skatteformålet må ha veid tyngre enn det de andre formålene utgjør til sammen, og at det dermed er tilstrekkelig med overvekt av skatteformål. Det følger av proposisjonen at lovfesting ikke medfører noen endring på dette punkt, og tidligere rettspraksis vil følgelig stå sentralt for tolkningen. ⁴¹ I *Telenor*-dommen ble det tatt til orde for at det kreves mer enn det ordlydstolkningen tilsier, da grunnvilkåret krever «at skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor for disposisjonen». ⁴² Det presiseres i proposisjonen at flere uavhengige ikke-skattemessige formål kan kumuleres i vurderingen av om de skattemessige formål er det hovedsakelige formålet. ⁴³

³⁹ Prop.98 L (2018-2019) s. 52

⁴⁰ Prop.98 L (2018-2019) s. 52

⁴¹ Prop.98 L (2018-2019) s. 53

⁴² Rt. 2006 s. 1232 avs. 49

⁴³ Prop.98 L (2018-2019) s. 53

Ordlyden gir ingen føringer for hva som ligger i «skattefordel». I proposisjonen er det lagt til grunn at vilkåret skal forstås vidt og uttrykt at vilkåret i praksis innebærer få begrensninger i anvendelsesområdet til regelen. Vilkåret begrenses dog til skattefordeler oppnådd i Norge.⁴⁴

2.4 Konsekvenser for skattytere

Som det følger av redegjørelsen over innebærer lovfestingen at det nå skal legges en objektiv tilnærming til grunn ved vurderingen av om hovedformålet var å oppnå en skattefordel. Under høringen stilte flesteparten av instansene seg positive til endringen, men det ble trukket frem at endringen muligens kom til å medføre at terskelen for å anvende omgåelsesregelen senkes. Andre mente imidlertid at nyere rettspraksis beveget seg fra rettstilstanden som ble etablert i *Telenor*-dommen og at endringen dermed ikke er like stor som den tilsynelatende ser ut.⁴⁵ Dersom det viser seg at terskelen er senket vil det medføre store konsekvenser for skattyterne.

Synspunktet om at en objektiv tilnærming medfører en senket terskel er begrunnet i en tanke om at det er enklere å konstatere hvilket formål en tenkt rasjonell aktør ville hatt med den aktuelle disposisjonen enn å komme frem til den konkrete skattyters formål med den. Når det skal mindre til for å konstatere at formålet bak transaksjonen var å spare skatt, vil det åpnes for gjennomskjæring i flere tilfeller, noe som trekker i retning av at terskelen senkes.

Når skattyters faktiske formål ikke lenger skal være av betydning i vurderingen, kan det også medføre at transaksjoner som fra skattyters perspektiv var begrunnet ut fra ikke-skatterettslige formål likevel blir regnet som å være skatterettslig motivert på grunn av skattebesparelsens størrelse.⁴⁶ En konsekvens av at de subjektive vurderingene til skattyter ikke lenger kan brukes som et argument mot at grunnvilkåret om skattefordel er oppfylt, er at skattyter trolig må bruke større ressurser på å kartlegge mulige virkninger i forkant av transaksjonen og vurdere hvorvidt disse kan tilsi at hovedformålet var å oppnå en skattefordel. Ulike aktører har varierende ressurser og forutsetninger for å foreta disse vurderingene, og dermed vil den skisserte konsekvensen kunne oppleves forskjellig fra skattyter til skattyter.

I forlengelsen av dette resonnementet kan det vises til at *Telenor*-saken antakeligvis ville fått et annet resultat dersom man hadde anvendt sktl. § 13-2 annet ledd bokstav a i saken.

⁴⁴ Prop.98 L (2018-2019) s. 53

⁴⁵ I teorien har det blitt tatt til orde for at Rt. 2007 s. 209 og Rt. 2008 s. 1510 modererer betydning av *Telenor*-dommen. For nærmere redegjørelse av førstnevnte dom vises det til drøftelsen på s. 15 i avhandlingen.

⁴⁶ Se den tidligere presumsjonen om besparelsens størrelse som ble oppstilt i Rt. 2006 s. 1232 avs. 51.

Ettersom bestemmelsen legger opp til en objektiv vurdering av formålet vil det være sakens objektive virkninger og omstendigheter, fremfor bevismateriale knyttet til skattyters subjektive formål, som står sentralt i vurderingen.⁴⁷ Overført til *Telenor*-saken ville det medført at vurderingen hadde gått fra å se på hva konsernet hadde som formål med aksjeoverdragelsen og bevismomenter som støtter oppunder det uttalte formålet, til hva en tenkt rasjonell aktør ville hatt som formål med aksjeoverdragelsen på transaksjonstidspunktet.

I saken medførte aksjeoverdragelsen en skattebesparelse på 2,41 milliarder kroner, mens de forretningsmessige formål omhandlet fordeler ved omstruktureringen av Telenor-konsernet. Når man ser disse virkningene opp mot hverandre er det naturlig å komme til at en rasjonell aktør ville tatt høyde for eventuelle skattebesparelser på transaksjonstidspunktet, og særlig da det er tale om en skattebesparelse på flere milliarder, og ansett denne besparelsen som en ønskelig konsekvens av overdragelsen (*ettersom skatt ofte anses som en utgiftspost legges det til grunn at rasjonelle bedrifter ønsker å minske skattebelastningen*). Etter en objektiv vurdering av saksforholdet i *Telenor*-saken er det mest nærliggende å falle ned på Høyesterett ville kommet til at hovedformålet med aksjeoverdragelsen var å oppnå en skattefordel.

På bakgrunn av analysen av *Telenor*-dommen kan det tas til orde for at innføringen av en objektiv vurdering vil medføre at terskelen til grunnvilkåret senkes ved lovfestingen.

Til tross for at endringen medfører konsekvenser i skattyters disfavør, kan det tenkes at endringen fra subjektiv til objektiv vurdering kan slå positivt ut for skattyter. Det er rimelig å legge til grunn at ikke alle aktører vil ha oversikt over alle mulige formål og virkninger som kan aktualisere seg ved en disposisjon. På bakgrunn av dette kan det tenkes et scenario hvor den konkrete skattyter hadde som hovedformål å spare skatt. Ut fra en vurdering av hva en tenkt rasjonell aktør ville hatt som formål kommer man imidlertid til at ikke-skatterettslige formål utgjør det hovedsakelige formålet med disposisjonen. I et slikt tilfelle vil ikke disposisjonen rammes av omgåelsesregelen, noe som klart er i skattyterens favør.

Et konkret eksempel kan være en investeringsgruppe som ønsker å omstrukturere porteføljen sin for å optimalisere avkastningen og minske risikoen. Her kan det tenkes at den konkrete skattyteren ønsker å maksimere avkastningen ved å redusere skattebyrden knyttet til porteføljens gevinster. Før lovfestingen ville den subjektive motivasjonen vært avgjørende, og

⁴⁷ Se nærmere redegjørelse om vilkårets innhold under punkt 2.3

hensikten om å oppnå skattefordeler gjennom omstruktureringen kunne følgelig gitt grunnlag for omgåelse. Nå som det imidlertid skal legges til grunn en objektiv vurdering kan det tenkes at en rasjonell aktør, som tar hensyn til både skatterettslige og investeringsstrategiske mål, ville hatt som hovedformål å optimalisere porteføljen for avkastning og risikoreduksjon. Skattefordelene ville da vært et naturlig biprodukt av en vellykket investeringsstrategi. I dette scenarioet vil således endringen fra subjektiv til objektiv vurdering være i skattyters favør.

Som nevnt synes nyere høyesterettspraksis etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen å moderere betydningen av standpunktet i *Telenor*-dommen i saker der den mest fremtredende virkningen av disposisjonen er skattebesparelse. Et illustrerende eksempel er Rt. 2007 s. 209 *Hex*. Høyesterett videreførte retningslinjen om at skattyters formål skulle vurderes subjektivt, men la til grunn at formålsvurderingen måtte ta utgangspunkt i «de samlede virkninger av disposisjonen».⁴⁸ Disposisjonens virkninger retter seg mot de objektive omstendighetene, som etter den subjektive tilnærmingen skal være av mindre betydning i vurderingen av skattyters formål. Ut fra denne tilnærmingen til formålsvurderingen synes det som at Høyesterett også før lovfestingen beveger seg i retning av å objektivisere den subjektive vurderingen.

Dette underbygges videre av at Høyesterett baserte vurderingen på en avveining mellom skattebesparelsen som skattyterne oppnådde med transaksjonen på den ene siden opp og skattyters anførte formål med transaksjonen på den andre. Selv om skattyterne la frem en rekke ikke-skatterettslige formål som kunne begrunne transaksjonen, uttalte førstvoterende at «[a]vtalen gir betydelige skattefordeler, mens de forretningsmessige virkninger er begrensede».⁴⁹ Høyesterett konkluderte med at hovedformålet var å oppnå en skattefordel.

Basert på synspunktene fra *Hex*-dommen kan det legges til grunn at overgangen fra en subjektiv til objektiv tilnærming ikke medfører en like påfallende endring i rettsstilstanden som først antatt, og det er dermed uklart hvorvidt lovfestingen kan sies å medføre en skjerpelse. Legger man imidlertid til grunn rettsstilstanden etter *Telenor* i sammenligningen, slik som det ble gjort i utredningen og proposisjonen, synes det klart av den forutgående drøftelsen at endringen vil medføre en skjerpelse overfor skattyterne. Begrunnelsen er at det etter en objektiv tilnærming vil være enklere for rettsanvenderen å konstatere skatteformål, noe som igjen medfører at grunnvilkåret oftere vil være oppfylt og at omgåelsesregelen kan anvendes.

⁴⁸ Rt. 2007 s. 209 avs. 41

⁴⁹ Rt. 2007 s. 209 avs. 46

Til tross for at endringen virker til å medføre konsekvenser i skattyters disfavør, ble det i proposisjonen fremhevet en rekke hensyn som taler for en objektiv tilnærming.⁵⁰ Det trekkes blant annet frem at det har vært ressurskrevende for rettsanvendere å vurdere skattyters subjektive motivasjon, og at en objektiv tilnærming vil medføre et forenklet bevistema. En objektiv vurdering kan følgelig sies å være bedre i tråd med effektivitetshensynet. Videre vil endringen redusere skattyters mulighet til å omgå omgåelsesregelen ved å fabrikere materiale som gir uttrykk for at hovedformålet bak transaksjonen var av ikke-skatterettslig karakter. Som det uttales i proposisjonen vil det dermed bli lagt til rette for «større likebehandling av skattyterne, uavhengig av deres juridiske ekspertise og andre ressurser».⁵¹

På et overordnet plan synes for øvrig en objektiv tilnærming å være bedre egnet til å verne om rettssikkerheten og forutberegneligheten til skattyterne. Når det nå foreligger klarere retningslinjer for hvordan transaksjoner vil bli vurdert av domstolene, vil det for det første gjøre skatteplanlegging mer forutsigbart ved at skattyter blir bedre rustet til å vurdere hvorvidt en tilpasning er akseptabel eller ikke. Som den siterte forarbeidsuttalelsen tar til orde for vil endringen også legge til rette for en likere behandling av skattytere – uavhengig av deres juridiske ekspertise og ressurser. Ytterligere vil endringen bidra til å redusere usikkerheten for skattytere ved å tydeligere hva som kreves for å unngå omgåelsesregelen. Selv om endringen vil medføre at terskelen senkes i enkelttilfeller, kan det tenkes at endringen vil ha positive konsekvenser for skattyterne som gruppe i form av økt rettssikkerhet og forutberegnelighet.

Ser man konsekvensene – både de positive og negative – opp mot hensynene som begrunner den objektive tilnærmingen, er det klart at endringen synes velbegrunnet og hensiktsmessig.

⁵⁰ Prop.98 L (2018-2019) s. 53

⁵¹ Prop.98 L (2018-2019) s. 53

3. Endringer knyttet til totalvurderingen

3.1 Skattebesparelser i utlandet

3.1.1 Innledning

Betydningen av skattebesparelser i utlandet var et av tre særlige forhold som Zimmer ble bedt om å vurdere nærmere i utredningen. Skattebesparelser i utlandet knytter seg til egenverdien av skattyters disposisjon og reguleres nå av sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav a. «Egenverdi» retter seg mot de ikke-skattemessige virkningene av den foretatte disposisjonen, og omtales ofte som disposisjonens forretningsmessige virkninger. Siden 1960-tallet har disposisjonens egenverdi vært et av de mest sentrale momentene i omgåelsesvurderingen⁵², og i Rt. 1997 s. 1580 *Zenith* ble spørsmålet om egenverdi formulert som følger:

«Et sentralt spørsmål blir om overdragelsen hadde noen forretningsmessig verdi eller realitet utover de skattemessige fordeler».⁵³

Selv om sitatet kan sies å gjengi kjernen av egenverdi, ble det i utredningen presisert at begrepet om egenverdi omfatter flere forhold enn de rent forretningsmessige. Det blir trukket frem at familiemessige og personlige virkninger også vil være av relevans i vurderingen.⁵⁴

I samme utredningen uttales det at det vanligvis ikke er tvil om hva som er skattemessige hhv. ikke skattemessige virkninger, men at det ved skattebesparelser i utlandet sås tvil om dette.⁵⁵ På bakgrunn av dette har Skar skissert tre alternative løsninger for hvordan man kan forholde seg til skattebesparelser i utlandet.⁵⁶ Det første alternativet er at den utenlandske besparelsen regnes som et skattemessig formål, og dermed blir et argument for gjennomskjæring. Motsatt kan den betraktes som et ikke-skattemessig formål, og følgelig være et argument mot gjennomskjæring. Et siste alternativ vil være å hverken anse utenlandsk skattebesparelse som et argument for eller mot gjennomskjæring. Oppgaven vil gå nærmere inn på dette nedenfor.

⁵² NOU 2016: 5 s. 18

⁵³ Rt. 1997 s. 1580 s. 1586

⁵⁴ NOU 2016: 5 s. 91

⁵⁵ NOU 2016: 5 s. 91

⁵⁶ Skar (2017) s. 98

I det følgende vil jeg analysere avgjørelsen i Rt. 2002 s. 456 *Hydro Canada* for å redegjøre for rettsstilstanden før lovfestingen. Videre vil jeg se på hvordan denne rettsstilstanden ble endret ved lovfestingen og hvilke føringer som ble gitt i forarbeidene, før jeg avslutningsvis ser på hvilke konsekvenser endringen får for skattyterne.

3.1.2 Rettsstilstanden før lovfestingen

Det var lenge tvil rundt hvorvidt skattebesparelser i utlandet skulle regnes som skattemessige virkninger eller ikke. Spørsmålet kom opp og ble avgjort i *Hydro Canada*.⁵⁷ Saken gikk ut på at Hydro hadde solgt aksjene i sitt canadiske datterselskap til sitt danske datterselskap og ønsket fradrag for tapet de var påført som følge av salget. At aksjene nå var eid av datterselskapet i Danmark, ga Hydro hjemmel for ulike skattefordeler i Danmark. Høyesterett kom til at overdragelsen måtte regnes som en realisasjon av aksjene, og at skattelovens fradragsregler i utgangspunktet ga skattyteren rett til fradrag for realisasjonstapet.⁵⁸ Det avgjørende ble dermed om det var grunnlag for gjennomskjæring.

Høyesteretts flertall (3-2) kom til at vilkårene ikke var oppfylt, og det var synet på hvorvidt skattebesparelser i utlandet kunne regnes som en forretningsmessig virkning som var grunnlaget for dissensen. Det var for øvrig enighet mellom fraksjonene om at utenlandske skattefordeler ikke skulle likestilles med skattefordeler i Norge, men flertallet kom i totalvurderingen til at skattefordelen i Danmark tilførte disposisjonen en egenverdi:

"Så lenge det er tale om å overføre aksjene til et selskap som er reelt etablert, må det være forretningsmessig legitimt at selskaper som driver en internasjonal virksomhet, ved avgjørelsen av hvor forretningsaktivitet skal plasseres, legger vekt på skattereglene i ulike land.»⁵⁹

Førstvoterende la også vekt på at tilpasningen var i tråd med danske skatteregler, noe som kan oppfattes som at saken kunne fått et annet utfall dersom tilpasningen til dansk rett hadde vært omgåelsespreget.⁶⁰ Mindretallet argumenterte for at selv om sparte skatter kan oppfattes på samme måte som sparte utgifter for aktørene, vil de ha «en vesentlig annen bakgrunn og

⁵⁷ Rt. 2002 s. 456

⁵⁸ Rt. 2002 s. 456

⁵⁹ Rt. 2002 s. 456 s. 468

⁶⁰ NOU 2016: 5 s. 91

karakter». På bakgrunn av dette kom mindretallet til at skattebesparelser i utlandet ikke skulle regnes som forretningsmessige virkninger, og at det var grunnlag for gjennomskjæring.⁶¹

Frem til lovfesting ble *Hydro Canada*-dommen regnet som et prejudikat for spørsmålet.

3.1.3 Hvordan er rettsstilstanden endret?

Det følger uttrykkelig av lovteksten i stkl. § 13-2 tredje ledd bokstav a at hverken «skattefordeler i Norge eller i utlandet» skal regnes for å ha en forretningsmessig egenverdi. Prejudikatet i *Hydro Canada*-dommen⁶² om at skattebesparelser i utlandet kan anses som forretningsmessige virkninger er følgelig ikke videreført ved lovfesting. Ordlyden gir imidlertid ingen videre føringer for om skattebesparelser i utlandet skal være et argument for gjennomskjæring, eller om det skal anses som et nøytralt moment i vurderingen. Det må dermed ses til andre rettskilder for veiledning.

I utredningen legges det til grunn at «sparte skatter er noe kvalitativt annet enn sparte kostnader eller opptjente inntekter», og på bakgrunn av dette bør ikke virkninger som består i å oppnå skattefordeler i utlandet anses som forretningsmessige etter den lovfestede regelen.⁶³

Det presiseres imidlertid at det er forretningsmessig legitimt å legge vekt på skatteregler i ulike land, men ettersom dette knytter seg til skatteplanlegging i sin alminnelighet, gir det få føringer for grensen for hva som rammes av omgåelsesregelen.⁶⁴ I forlengelsen av dette legges det til grunn at for tilfeller hvor transaksjonen ikke har omgåelsespreg etter skattereglene i det aktuelle landet, bør ikke skattefordeler i utlandet tale hverken for eller mot at vilkåret er oppfylt.⁶⁵ Utredningen taler følgelig for at ordlyden er ment å tolkes som at skattebesparelsene ikke kan brukes i den ene eller andre retningen av gjennomskjæring.

Det følger av proposisjonen at departementet slutter seg til vurderingene i utredningen, og at skattefordeler i utlandet ikke lenger skal anses som en forretningsmessig virkning.⁶⁶ Det gjøres en viktig presisering når det poengteres at endringen i rettsstilstanden ikke medfører at

⁶¹ Rt. 2002 s. 456 s. 472

⁶² Rt. 2002 s. 456

⁶³ NOU 2016: 5 s. 90

⁶⁴ NOU 2016: 5 s. 90

⁶⁵ NOU 2016: 5 s. 92

⁶⁶ Prop.98 L (2018-2019) s. 37

skattebesparelser i utlandet skal likestilles med skattemessig formål knyttet til norsk rett. Ut over dette gis det få føringer for hvordan endringen av rettsstilstanden skal forstås.

Ettersom lovbestemmelsen er relativt ny, foreligger det enda ikke rettspraksis som kan brukes som tolkningsmoment i vurderingen av hvordan skattebesparelser i utlandet skal forstås. På bakgrunn av dette bør forståelsen i forarbeidene legges til grunn, og rettsstilstanden blir dermed at skattebesparelser i utlandet i utgangspunktet hverken skal tale for eller mot.⁶⁷

3.1.4 Konsekvenser for skattytere

3.1.4.1 Generelt

For å vurdere hvilke konsekvenser det vil få for skattyterne at skattebesparelser i utlandet ikke lenger skal regnes som forretningsmessige virkninger, er det hensiktsmessig å si noen ord om utviklingen til vilkåret om egenverdi for å kartlegge hvor sentralt vilkåret er for anvendelsen av omgåelsesregelen og følgelig hvor stor betydning endringen reelt sett vil ha for skattyterne. Jo viktigere egenverdi anses å være for anvendelsen, jo større konsekvenser får endringen.

Disposisjonens egenverdi har altså historisk sett stått sentralt i omgåelsesvurderingen.

Tidligere innebar dette at dersom en disposisjon hadde egenverdi ut over de skattemessige fordeler, var det ikke grunnlag for å anvende omgåelsesregelen.⁶⁸ På slutten av 1990-tallet ble manglende egenverdi, sammenholdt med om det ville stride mot skatteregelens formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, de ledende vilkårene for anvendelse av normen.⁶⁹

I *Hydro Canada* ble imidlertid vurderingen endret til et grunnvilkår og en totalvurdering, hvor disposisjonens egenverdi skulle være et av momentene i totalvurderingen.⁷⁰ En slik struktur ble videreført gjennom lovfesting av sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav a. Til tross for at det uttales i utredningen at disposisjonens egenverdi står i kjernen av vurderingen, medfører endringen at disposisjonens egenverdi får en mindre sentral rolle sammenlignet med tidligere.⁷¹

Overført til skattebesparelser i utlandet vil utviklingen frem til lovfesting medføre at endringen ikke nødvendigvis gir like store utslag i dag som den ville gjort for 70 år siden.

⁶⁷ Prop.98 L (2018-2019) s. 39

⁶⁸ NOU 2016: 5 s. 88

⁶⁹ Banoun (2003) s. 342

⁷⁰ Rt. 2002 s. 456

⁷¹ NOU 2016: 5 s. 91

3.1.4.2 Nærmere om konsekvensene

Som tidligere nevnt, vil det for en konkurransedyktig bedrift være rasjonelt å vurdere skattekonskvenser når viktige disposisjoner overveies. Som flere av høringsinstansene fremhever vil skattlegging i utlandet være en kostnad på linje med andre utgifter og dermed bør virksomheter kunne tilpasse sin organisering til skattereglene i landene de opererer i.⁷² Et lignende standpunkt er lagt til grunn i juridisk litteratur hvor det er gitt uttrykk for at det bør utvises forsiktighet med å benytte omgåelse til å begrense norske selskapers mulighet til å benytte seg av aksepterte skattefordeler i andre land.⁷³ I forlengelsen av dette har det blitt trukket frem at det ikke vil stride mot hensynet til å sikre norsk proveny å tillate skattebesparelser i andre land, og at slike besparelser følgelig kan aksepteres.⁷⁴

I motsatt retning taler hensynet til å sikre nøytralitet for at skattefordeler i andre land bør tale for gjennomskjæring. Begrunnelsen er at også skattefordeler i utlandet styrer skattyters atferd.

Til tross for bekymringene i proposisjonen og litteraturen, kom altså departementet til at skattebesparelser i utlandet hverken skulle tale for eller mot gjennomskjæring. Når selskaper ikke lenger kan høres med at skattebesparelser i utlandet tilfører disposisjonen egenverdi, noe som tidligere har blitt ansett som en rasjonell og fornuftig tilpasning, vil det medføre at disposisjoner lettere blir gjenstand for omgåelse da egenverdi står sentralt i totalvurderingen.

Nedenfor vil jeg anvende sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav a på faktumet i *Hydro Canada*⁷⁵ nettopp for å illustrere hvordan endringen vil kunne slå ut i skattyters disfavør.

3.1.4.2.1 Skatteloven § 13-2 tredje ledd bokstav a anvendt på Hydro Canada

På bakgrunn av den tidligere presentasjonen av flertallets domspremisser, synes det nærliggende å falle ned på at utfallet i dommen ville blitt annerledes etter dagens regel. Førstvoterende trakk imidlertid frem tre faktorer som gjorde seg særlig gjeldende for vurderingen: handelspolitiske hensyn, dansk skattemessig konsolidering og selskapsrettslige konsekvenser. Det må ses nærmere på betydningen av de enkelte forholdene for å avklare hvorvidt resultatet faktisk hadde blitt et annet etter dagens omgåelsesregel.

⁷² Prop.98 L (2018-2019) s. 36

⁷³ Gjems-Onstad (2013) s. 1093

⁷⁴ Folkvord (2016)

⁷⁵ Rt. 2002 s. 456

Førstvoterende la til grunn at aksjetransaksjonen var handelspolitisk motivert, men at disse virkningene i for liten grad var konkretisert og derfor kunne de «neppe ha spilt noen dominerende rolle».⁷⁶ Her uttales det uttrykkelig at handelspolitiske hensyn var av mindre betydning for vurderingen, og hensynet kan følgelig ikke sies å tilføye en tilstrekkelig grad av egenverdi som ville stått seg mot omgåelsesnormen.

I samme retning trakk de selskapsrettslige konsekvensene som transaksjonen fikk for Hydro Canada. Førstvoterende trakk frem at når man først skal se på transaksjonens realitet for skattyteren, må man også se til de ulemper som denne har pådratt seg. Ulempene kan følgelig tjene som et argument for eller mot at den aktuelle disposisjonen har tilstrekkelig egenverdi, men det følger av dommen at «ønskede virkninger tillegges større vekt enn virkninger som oppfattes som ulemper», noe som begrenser ulempenes betydning for totalvurderingen. Det følger av mindretallets votum at de uønskede virkningene i saken var av «mer formell art og dessuten lite tyngende» og derfor ikke skulle tillegges noen særlig betydning.⁷⁷ På bakgrunn av dette er det klart at konsernets organisering ikke ga tilstrekkelig egenverdi i vurderingen.

Det synes for øvrig å være enighet mellom fraksjonene om at disse to faktorene – handelspolitiske hensyn og selskapsrettslige konsekvenser – fikk liten betydning for vurderingen av om det foreligger tilstrekkelig egenverdi. Dissensen rettet seg mot om skattebesparelsen i Danmark skulle regnes som en forretningsmessig virkning eller ikke, og dette ble følgelig det avgjørende spørsmålet for om den ulovfestede gjennomskjæringsnormen kunne komme til anvendelse. Hadde man anvendt sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav a på forholdet ville det ikke vært rom for å legge vekt på skattebesparelser i utlandet, noe som hadde medført at transaksjonen ville fått en vesentlig lavere egenverdi, og at det dermed antageligvis hadde vært mulig å anvende omgåelsesregelen.

Analysen ovenfor viser at nå som skattebesparelser i utlandet ikke lenger kan regnes som forretningsmessige virkninger, kan totalvurderingens terskel sies å være senket i saker hvor disposisjonen har gitt skattefordeler både i Norge og utlandet. I slike tilfeller har følgelig lovbestemmelsen medført en skjerpelse i disfavør av skattyterne. Her kan det imidlertid bemerkes at endringens rekkevidde trolig er relativt begrenset. Dette underbygges blant annet av at per i dag er spørsmålet om skattebesparelser i utlandet kun drøftet i *Hydro Canada*.⁷⁸

⁷⁶ Rt. 2002 s. 456 s. 467

⁷⁷ Rt. 2002 s. 456 s. 472

⁷⁸ Rt. 2002 s. 456

Selv om endringen knytter seg til en begrenset gruppe av tilfeller, ser man at bedrifter stadig blir mer internasjonaliserte og da vil betydningen av skattebesparelser i utlandet være sentral.

Det er dermed nærliggende å legge til grunn at endringen vil få konsekvenser for skattyterne. Som nevnt er det akseptert at aktører driver med skatteplanlegging, og når skattebesparelser i utlandet ikke lenger tilfører transaksjonen egenverdi vil det begrense skattyternes spillerom ved planleggingen og medføre at man velger andre løsninger enn man ville før endringen.

Til tross for at endringen medfører negative konsekvenser, synes den å være logisk begrunnet. For det første er sparte skatter noe kvalitativt annet enn opptjente inntekter eller sparte kostnader, blant annet ved at skatt har gode samfunnsøkonomiske grunner for seg.⁷⁹ I lys av dette synes det søkt at aktører som kommer opp med løsninger som senker skattebelastningen i utlandet, skal belønnes ved at dette blir et argument for at omgåelsesregelen ikke kommer til anvendelse i Norge. Løsningen med at slike besparelser hverken taler for eller mot omgåelse synes best i tråd med borgernes behov for rasjonell skatteplanlegging og myndighetenes behov for skatteinntekter. Endringen synes dermed velbegrunnet og hensiktsmessig.

⁷⁹ NOU 2016: 5 s. 90

3.2 Lovgivers omtale av omgåelsesmuligheter i forarbeider

3.2.1 Innledning

Sktl. § 13-2 gir uttrykk for en generell omgåelsesregel, og et av formålene bak bestemmelsen er å fange opp omgåelsestilfeller som enda ikke er kjent for lovgiver.⁸⁰ Under arbeidet med utredningen fikk Zimmer i oppdrag å vurdere hvorvidt det skulle tale i skattyters favør at den aktuelle omgåelsesmuligheten var nevnt i forarbeidene.⁸¹ Bakgrunnen var at det i rettspraksis ble lagt til grunn at kjente tilfeller burde følges opp med spesielle omgåelsesregler.⁸² Dette standpunktet har vært gjenstand for mye kritikk og det var følgelig behov for en avklaring.

Betydningen av at lovgiver har omtalt omgåelsesmuligheten i forarbeidene knytter seg til sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav f, og inngår som et moment i totalvurderingen. Når det skal vurderes hvorvidt en slik omtale bør være et argument for eller mot omgåelse, vil formålet bak den generelle regelen trekke i retning av at myndighetene bør være forsiktige med å anvende den når lovgiver var klar over den aktuelle omgåelsesmuligheten. På den andre siden vil ressurs- og effektivitetshensyn tale for at også tilfeller som er nevnt i forarbeidene kan omfattes av den generelle regelen. I forlengelsen av dette kan det trekkes frem at det kan være et behov for lovgiver å drøfte ulike spørsmål åpent i forarbeidene uten at dette skaper en berettiget forventning hos skattyter om at tilfellet ikke kan rammes av omgåelse.⁸³

I det følgende vil det ved bruk av avgjørelsen i Rt. 2014 s. 227 *ConocoPhillips III* redegjøres for rettstilstanden før lovfestingen. Videre vil det ses på hvordan denne ble endret ved lovfestingen, da særlig ved bruk av føringene som ble gitt i forarbeidene. Til slutt vil jeg se på hvordan endringen påvirker skattyterne, og hvorvidt endringen kan anses som hensiktsmessig.

3.2.2 Rettstilstanden før lovfestingen

*ConocoPhillips III*⁸⁴ regnes som den sentrale avgjørelsen for betydningen av lovgivers omtale av omgåelsesmuligheter. Saken reiste spørsmål om både uttaksbeskatning og anvendelse av gjennomskjæringsregelen. Den kommende analysen begrenser seg til sistnevnte spørsmål.

⁸⁰ NOU 2016: 5 s. 93

⁸¹ Prop.98 L (2018-2019) s. 6

⁸² Rt. 2014 s. 227

⁸³ NOU 2016: 5 s. 93

⁸⁴ Rt. 2014 s. 227

Forenklet sagt omhandlet avgjørelsen salg av et kontorbygg i et selskap. Etter at salget ble gjennomført ble kontorbygget isolert i et «singel purpose» eiendomsselskap ved fisjon slik at eiendommen ble solgt som aksjer i et selskap i fritaksmetoden. Vurderingstemaet i saken var om transaksjonen reelt sett var et salg av aksjer eller fast eiendom. I forlengelsen av dette ble det spørsmål om det var grunnlag for å anvende gjennomskjæringsregelen på transaksjonen.

Førstvoterende kom til at skattebesparelsen utvilsomt var den viktigste motivasjonsfaktoren for selskapets valg av løsning med fisjon og etterfølgende aksjesalg. Under totalvurderingen var det sentrale momentet om det ville stride mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.⁸⁵ Etter en gjennomgang av formålet bak fritaksmetoden og reglene om skattefri fisjon, kom Høyesterett til at transaksjonen var i tråd med formålet til begge.

Under totalvurderingen viet førstvoterende betydelig plass til å vurdere hvilken betydning det skulle ha at lovgiver i forarbeidene hadde drøftet muligheten for at innføringen av fritaksmetoden kunne åpne for skattemotiverte transaksjoner som de aktuelle i saken. Til tross for at problemstillingen var tydelig beskrevet, fulgte ikke lovgiver den opp når den igjen ble gjenstand for evaluering ved senere anledninger. Førstvoterende la derfor til grunn at lovgiver hadde funnet seg i at innføringen av fritaksmetoden ville åpne for omgåelsesmuligheter:

«I totalvurderingen av om gjennomskjæring skal foretas mener jeg det ikke kan ses bort fra at lovgiveren med åpne øyne har innført et regelverk som innbyr til nettopp den organisasjonsformen og fremgangsmåten som vår sak er et eksempel på. **Samtidig har lovgiveren – etter utførlige vurderinger ved to anledninger – avstått fra å lovfeste regler som kunne begrense rekkevidden av skattefritaket dersom det var ønskelig.** Ligningsmyndighetene, og domstolene, bør i en slik situasjon etter min oppfatning være varsomme med å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen [...] Jeg konkluderer etter dette med at det ikke er grunnlag for gjennomskjæring i vår sak».⁸⁶ (min utheving)

Det tas ovenfor til orde for at omtale av omgåelsesmuligheter i forarbeidene, som ikke har blitt fulgt opp med lovvedtak, skal være et moment som taler mot bruk av omgåelsesregelen. I slike tilfeller kan det argumenteres for at lovgiver ved å ikke handle har akseptert forholdet.

⁸⁵ Rt. 2014 s. 227 avs. 56 og 60

⁸⁶ Rt. 2014 s. 227 avs. 66

Høyesterett har tidligere lagt et beslektet synspunkt til grunn i Rt. 1997 s. 1580 *Zenith*. Under henvisning til skatteloven (1911) § 54 annet ledd⁸⁷ ble det fremhevet at:

«Bestemmelsene hadde en lang forhistorie, og lovgiveren hadde gjennom flere tiår vist interesse for de skatterettslige konsekvenser av at hele eller deler av et selskaps virksomhet som sådan kunne sies å bli overdratt ved betydelig aksjesalg. Dette forhold tilsier etter min mening varsomhet med anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsregel i et tilfelle som det foreliggende.»⁸⁸

Frem til lovfesting har *ConocoPhillips III* blitt omtalt som den sentrale avgjørelsen ved spørsmålet om betydningen av omtale i forarbeidene.⁸⁹ Det kan imidlertid stilles spørsmål ved om dommens rekkevidde ble innskrenket etter avgjørelsen i HR-2016-2165-A *IKEA*. Førstvoterende viste til premisene som ble oppstilt i *ConocoPhillips III*, men la til grunn at:

«Selv om lovgiver har vært kjent med de utfordringer rentefradrag mellom nærstående har skapt, uten å gripe regulerende inn, skyldes ikke den manglende reguleringen at man ikke har villet ramme dette, men at feltet er vanskelig å regulere treffsikkert. [...] I slike tilfeller vil den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kunne anvendes.»⁹⁰

Selv om det var noe ulik karakter på avgjørelsens faktum, kan uttalelsen i *IKEA* tale i retning av at adgangen til å kunne vektlegge lovgivers omtale av omgåelsesmuligheter i forarbeider allerede var noe innsnevret etter den ulovfestede omgåelsesnormen.

3.2.3 Hvordan er rettstilstanden endret?

Ordlyden i § 13-2 sier ingenting eksplisitt hva gjelder omtale av omgåelsesmuligheter i forarbeidene, men som sagt innledningsvis knytter vurderingsmomentet seg til tredje ledd bokstav f. Her følger det at det i totalvurderingen skal legges vekt på om «skatteregler er utnyttet i strid med sitt formål».⁹¹ Tidligere har det blitt tatt til orde for at det i situasjoner der lovgiver har kjent til den aktuelle tilpasningsmuligheten, men latt være å regulere tilfellet,

⁸⁷ Lov 18 august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

⁸⁸ Rt. 1997 s. 1580 s. 1589

⁸⁹ NOU 2016: 5 s. 93

⁹⁰ HR-2016-2165-A avs. 106

⁹¹ Prop.98 L (2018–2019) s. 32

regnes som at lovgiver har godtatt tilpasningen. I slike tilfeller ville det vært unaturlig å si at det strider mot skatteregelens formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

I utredningen ga imidlertid Zimmer uttrykk for at rettspraksis har gått for langt i å legitimere skattyters forventning om at lovgiver har akseptert transaksjoner som er kjent. Videre gir han uttrykk for at det kan være behov for å drøfte tilpasningsspørsmål åpent i forarbeidene uten at dette skal skape en berettiget forventning hos skattyter. Zimmer argumenterer for at uttalelser i forarbeidene heller bør gjøre skattyterne mer påpasselig med å gjennomføre den aktuelle tilpasningen.⁹² En slik forståelse står klart i strid med synet som er fremmet i rettspraksis.

I proposisjonen er det slått fast at lovfestingen skulle medføre en endring fra den tidligere rettstilstanden, og at en omgåelsesmulighet som er nevnt i lovforarbeidene uten å være fulgt opp med særskilte omgåelsesregler, ikke uten videre skal tale i skattyters favør.⁹³

Per i dag foreligger det hverken nyere rettspraksis eller forvaltningspraksis som kan bidra til tolkning av bestemmelsen. Det må følgelig legges avgjørende vekt på synspunktene som kommer til uttrykk i utredningen og proposisjonen ved kartleggingen av dagens rettstilstand.

3.2.4 Konsekvenser for skattytere

Som det følger av redegjørelsen over medfører lovfestingen en endring som innebærer at omtale av omgåelsesmuligheter i forarbeidene ikke lenger skal tillegges vekt i skattyters favør. Under høringen var det uenighet mellom instansene om hvorvidt endringen var god, og om den ville gjøre det uhensiktsmessig vanskelig for skattytere å forutse sin rettsstilling.⁹⁴ På bakgrunn av innvendingene må det ses nærmere på omfanget av konsekvensene for skattyterne, og vurderes om hensynet til lovgivningsprosessen kan rettferdiggjøre disse.

Når omgåelsesmuligheter omtalt i forarbeidene ikke lenger skal tillegges vekt medfører det at skattyterne ikke lenger kan legge til grunn at lovgiver har akseptert den aktuelle tilpasningen. Etersom den generelle omgåelsesregelen i utgangspunktet er ment å fange opp tilfeller som ikke er kjent, vil endringen være med på å svekke borgernes mulighet til å forutse sin rettsstilling i tilfeller hvor lovgiver har omtalt en omgåelsesmulighet uten å følge opp med

⁹² NOU 2016: 5 s. 94

⁹³ Prop.98 L (2018-2019) s. 6

⁹⁴ Prop.98 L (2018-2019) s. 44

lovregulering. Hvis lovgiver først adresserer en tilpasningsmulighet er det rimelig å stille krav om at den også gir retningslinjer for om tilfellet skal aksepteres eller ikke.

I samme retning trekker hensynet til forutberegnelighet – som står sterkt på skatterettens område. Når en presumptiv konsekvens av endringen er at borgerne frastår fra å gjennomføre tilpasninger som er nevnt i forarbeidene i frykt for om de kan rammes av omgåelsesregelen, synes det klart at endringen er lite i tråd med forutberegnelighetshensynet.

Resonnementet over må imidlertid nyanseres som følge av at Zimmer ga retningslinjer i utredningen om hvordan skattyterne bør forholde seg til slike omtalelser. Han gikk i motsatt retning av rettspraksis og uttalte at «drøftelser i forarbeidene gir skattyteren en advarsel om at farvannet er urent og at man må regne med at skattemyndighetene tar opp spørsmålet».⁹⁵ Selv om det ikke sies noe eksplisitt i proposisjonen om hvorvidt drøftelser i forarbeidene kan tolkes i den retningen, stiller departementet seg bak «vurderingene og konklusjonen i utredningen».⁹⁶ Zimmers syn kan følgelig sies å være legitimert, og det kan tas til orde for at skattyterne bør frastå fra å gjennomføre tilpasningsmuligheter som er nevnt i forarbeidene.

Sammenlignet med *ConocoPhillips III*⁹⁷, hvor det ble lagt vekt på at det er lovgivers ansvar å jobbe aktivt med å utforme skatteregler, synes Zimmer å plassere større ansvar på skattyterne. Når omtalelse av tilpasningsmuligheter går fra å være et argument som taler mot omgåelse til å bli et moment som trekker i retning av omgåelse er det klart at det medfører en skjerpelse i skattyters disfavør. Endringen kan imidlertid ikke sies å medføre en slik helomvending da rettspraksis allerede før lovfestingene beveget seg i retning av at omtale ikke skulle være et argument mot omgåelse.⁹⁸ Ved lovfestingene var det følgelig hverken et argument for eller mot omgåelse at tilpasningsmuligheten var nevnt i forarbeidene.

Sammenligner man rettstilstanden som ble etablert i *ConocoPhillips III* med rettstilstanden etter lovfestingene er det rimelig å legge til grunn at endringen vil medføre en skjerpelse i skattyters disfavør. Ettersom omtale i forarbeidene knytter seg til momentet om skattereglens formål som har en sentral betydning i totalvurderingen⁹⁹, vil det være tale om en endring som kan få stor praktisk betydning da den trolig vil aktualiseres i mange omgåelsessaker.

⁹⁵ NOU 2016: 5 s. 94

⁹⁶ Prop.98 L (2018-2019) s. 43

⁹⁷ Rt. 2014 s. 227

⁹⁸ HR-2016-2165-A

⁹⁹ For nærmere redegjørelse av vilkåret vises det til punkt 3.3

Synspunktet som ble lagt til grunn i *ConocoPhillips III*¹⁰⁰ har i teorien blitt kritisert for å være uheldig ut fra effektivitetshensyn og av hensyn til lovgivningsprosessen. Under utarbeidelsen av lovbestemmelsen møtte den foreslåtte endringen derfor støtte i både teorien og fra flere av høringsinstansene.¹⁰¹ Gjennomgående trekkes det frem at det vil være en svært krevende oppgave for lovgiver dersom det stilles krav om at alle kjente tilpasningsmuligheter skal lovfestes. En slik retningslinje for lovgiver er antakeligvis hverken mulig eller ønskelig.

Som Benn Folkvord fremhever, knytter det seg tilpasningsmuligheter til de fleste skatteregler.¹⁰² Dersom man tolker retningslinjene fra dommen dithen at lovgiver har ansvar for å lovfeste alle kjente tilpasningsmuligheter vil det medføre et regelverk som blir svært omfattende og detaljert. En annen innvending er at det synes å ligge innenfor området til i den generelle omgåelsesregelens å fange opp tilpasningsmuligheter som ikke er lovregulerte.

I forlengelsen av dette kan det trekkes frem at det ikke nødvendigvis vil være i skattyters favør om alle kjente tilpasningsmuligheter blir lovfestet. Det ville gjort det mer krevende for skattyterne å navigere seg mellom regelsettene, og ettersom rettslig uvitenhet ikke er et argument for straffrihet ville det trolig kunne medført at flere saker blir rammet av omgåelse. En gjennomgående regulering av alle kjente tilpasningsmuligheter vil altså antakeligvis gjøre skatteplanleggingen mer ressurskrevende for skattyterne enn etter dagens regel.

Videre er det ønskelig at lovgiverne gis rom til å diskutere ulike former for skatteplanlegging uten at dette oppfattes som endelige standpunkt som kan tale mot omgåelse. I prosessen med å utarbeide en god lovbestemmelse vil det reises en rekke spørsmål som ikke nødvendigvis blir fulgt nærmere opp. Det vil medføre en uheldig innskrenking av lovgivers spillerom dersom det legges for mye vekt på underordnede spørsmål som ikke søkes løst i forarbeidet.

I andre tilfeller har lovgiver reist spørsmålet om lovgivning og kommet til at det ikke synes rasjonelt å innføre bestemmelser som rammer den aktuelle tilpasningen. Her kan det vises til forarbeidene som drøftet tilpasningsmuligheten i *ConocoPhillips III*¹⁰³ og den siterte uttalelsen i *IKEA*.¹⁰⁴ Lovgiver vurdere i begge sakene hvorvidt det skulle lovfestes en regel som ville hindre den aktuelle tilpasningen, men konkluderte med at en slik regel ville fange

¹⁰⁰ Rt. 2014 s. 227

¹⁰¹ Prop.98 L (2018-2019) s. 43

¹⁰² Folkvord (2016)

¹⁰³ Ot.prp. nr.1 (2004-2005) s. 213

¹⁰⁴ HR-2016-2165-A avs. 106. Se punkt 3.2.2

opp for mange rasjonelle transaksjoner som ikke var skattemessig motivert. På bakgrunn av dette kom man til at det ville være mer hensiktsmessig at de skattemotiverte transaksjonene heller ble rammet av den generelle omgåelsesregelen. I slike tilfeller ville det vært illojalt overfor lovgiver å legge til grunn at omtalen taler mot omgåelse etter den generelle regelen.

Til tross for at endringen gjør det mer usikkert for skattyterne hvordan de skal forholde seg til kjente, men uregulerte tilpasningsmuligheter, er det gode grunner som taler for at lovgiver bør ha rom til å uttale seg om tilpasningsmuligheter uten at det skal gi skattyterne en berettiget forventning om at de er akseptert. Endringen forutsetter imidlertid at lovgiver inntar en aktiv rolle og stadig jobber med å forbedre skattereglene slik at de blir best mulig egnet til å fange opp kjente og fremtidige omgåelsesmuligheter. Ideelt sett bør lovgiver ved nyoppståtte tilpasninger foreta en konkret vurdering av om det er mest hensiktsmessig å utforme en spesiell omgåelsesregel eller om det vil få uheldige konsekvenser for rasjonelle transaksjoner.

Som Folkvord uttaler er det viktigste at den den generelle omgåelsesregelen ikke blir en «sovepute» som lovgiverne hviler seg på.¹⁰⁵

¹⁰⁵ Folkvord (2016)

3.3 Formålet til skatteregelen som søkes omgått

3.3.1 Innledning

Betydningen av skatteregelens formål reguleres nå av sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav f, og regnes som et viktig moment i totalvurderingen. Det sentrale er om skattyteren oppnår noe som ikke er i tråd med reglens formål eller i strid med grunnleggende skatterettslige hensyn.¹⁰⁶ Siden starten av 2000-tallet har Høyesterett gått i retning av å legge mer vekt på skatteregelens formål i totalvurderingen, og det har blitt åpnet for at flere formål kan tillegges vekt i vurderingen. På bakgrunn av dette tok Zimmer stilling til hvilken rolle skattereglens formål bør ha i totalvurderingen og hvilke regler sitt formål som er relevante.¹⁰⁷

I utredningen ble det uttrykt at det er særlig tre typer formål som kan legges til grunn i vurderingen; formålet med regelen som er forsøkt omgått, formålet med reglene som er benyttet som virkemiddel for omgåelsen eller grunnleggende skatterettslige prinsipper.¹⁰⁸ Lovgivers valg av hvilket av formålene som totalvurderingen skal knyttes til kan få store utslag for hvorvidt omgåelsesregelen kan benyttes, og følgelig være i disfavør av skattyterne.

I det følgende vil jeg analysere rettspraksis for å redegjøre for rettstilstanden før lovfestingen. Videre vil jeg se på hvordan denne ble endret ved lovfestingen og hvilke føringer som ble gitt i forarbeidene. Avslutningsvis vil det ses på hvilke konsekvenser endringen får for skattyterne og analyseres hvorvidt endringen anses som hensiktsmessig ut fra aktuelle samfunnshensyn.

3.3.2 Rettstilstanden før lovfestingen

Historisk sett har skattereglens formål vært et sentralt moment i vurderingen av om transaksjonen skal rammes av gjennomskjæringsnormen, og momentet aktualiserer seg dermed i samtlige dommer som omhandler omgåelse.¹⁰⁹ Først vil det redegjøres for hvilken rolle skattereglens formål har i totalvurderingen, så vil det ses på hvilke formål som rettspraksis har oppstilt som relevante. Grunnet oppgavens omfang vil gjennomgangen av

¹⁰⁶ Prop.98 L (2018-2019) s. 34

¹⁰⁷ NOU 2016: 5 s. 87–88

¹⁰⁸ NOU 2016: 5 s. 86

¹⁰⁹ NOU 2016: 5 s. 85

rettspraksis for førstnevnte problemstilling begrenses til rettstilstanden før og etter *Telenor*-dommen.¹¹⁰

I en rekke dommer, og senest i Rt. 2006 s. 1062 A, formulerte Høyesterett at avgjørelsen av om disposisjonen skal rammes beror på:

«en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er **hvilken egenverdi disposisjonen har ut over skattebesparelsen**, og om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som **stridende mot skattereglenes formål**». ¹¹¹ (min utheving)

En slik tilnærming til totalvurderingen, hvor skattereglenes formål anses som et sentralt moment i vurderingen, synes å ligne på den som lovgiver falt ned på. I *Telenor*-dommen, og senere gjengitt i alle senere høyesterettsdommer, ble det imidlertid lagt til grunn at målsetningen er å komme frem til om disposisjonen fremstår som stridende mot formålet:

«For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg [til grunnvilkåret] at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyterens formål med disposisjonen og omstendighetene **for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen**, ...»¹¹² (min utheving)

På bakgrunn av den siterte uttalelsen skulle ikke lenger skattereglenes formål være et av flere momenter i vurderingen. Fra og med *Telenor*-dommen skulle de opplistede momentene holdes opp mot skattereglenes formål i vurderingen, noe som medførte at reglenes formål fikk en mer fremtredende rolle enn tidligere. Dommen tjente som prejudikat frem til lovfesting.

Videre må det ses på hvilke skattereglers formål som Høyesterett har lagt til grunn i vurderingen. Frem til lovfesting har høyesterettspraksis beveget seg i retning av at det er formålet bak skattereglene som ble brukt som virkemiddel for tilpasningen, fremfor formålet bak skatteregelen som var forsøkt omgått, som står sentralt i formålvurderingen.¹¹³

Dyvi-dommen er et illustrerende eksempel på at det i rettspraksis er fokusert på hvorvidt en transaksjon er i strid med formålet bak reglene som brukes som redskap for den påståtte

¹¹⁰ Rt. 2006 s. 1232

¹¹¹ Rt. 2006 s. 1062 avs. 47

¹¹² Rt. 2006 s. 1232 avs. 47

¹¹³ Zimmer (2021) s. 81

omgåelsestransaksjon.¹¹⁴ Saken dreide seg om salg av aksjene i et selskap med atskillige underskudd som etter sktl. § 14-6 kunne fremføres til fradrag i senere års inntekt. I de påfølgende årene ble det gitt konsernbidrag til det underskudds rammede selskapet fra andre selskaper innen kjøperens konsern (sktl. § 102), og underskuddet ble brukt som fradrag i konsernbidraget. Regelen som ble forsøkt omgått, var regelen om at skatteposisjoner (her retten til å fremføre underskudd) ikke kunne overføres til andre subjekter. I vurderingen av om det ville stride mot skattereglenes formål å tillate disposisjonen, la imidlertid Høyesterett til grunn at «det [måtte] tas utgangspunkt i formålet med reglene om fremføring av underskudd og konsernbidrag».¹¹⁵ Ettersom transaksjonen var i tråd med formålet bak reglene som ble brukt som virkemiddel, var det ikke grunnlag for å anvende omgåelsesregelen.

Dommen gir uttrykk for at det er formålet med reglene som er benyttet som redskap for omgåelsen som skal legges til grunn for totalvurderingen. En slik forståelse ble også lagt til grunn av Høyesterett i *ConocoPhillips III*-avgjørelsen,¹¹⁶ som ble presentert under punkt 3.2.2. Her var det forsøkt å omgå regelen om skatteplikt for gevinst ved salg av fast eiendom. Høyesterett så imidlertid utelukkende til formålet med reglene om fisjon med skattemessig kontinuitet og om fritaksmetoden og fremhevet at disposisjonen var godt i tråd med disse.¹¹⁷

3.3.3 Hvordan er rettstilstanden endret?

Det følger av ordlyden i sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav f at det i totalvurderingen skal legges vekt på «om skatteregler er utnyttet i strid med sitt formål». Ordlyden sier ingenting eksplisitt om hvilken rolle skattereglenes formål skal ha i vurderingen, men bestemmelsens utforming tilsier at man har gått vekk fra at formålet skal tjene som en målestokk for vurderingen. En slik forståelse støttes av Zimmer, som legger til grunn at «skattereglenes formål er relevant, men at de ikke utgjør målestokken for vurderingen».¹¹⁸ Om hvilken rolle formålet bør ha etter bestemmelsen uttaler han at «skattereglenes formål inngår som et viktig moment i vurderingen ved siden av egenverdien og andre relevante momenter».¹¹⁹ På bakgrunn av dette vil lovfestingene følgelig medføre en endring av rettstilstanden fra *Telenor*-dommen.

¹¹⁴ Prop.98 L (2018-2019) s. 33

¹¹⁵ Rt. 2012 s. 1888 avs. 50

¹¹⁶ Rt. 2014 s. 227

¹¹⁷ Zimmer (2021) s. 81

¹¹⁸ NOU 2016: 5 s. 86

¹¹⁹ NOU 2016: 5 s. 86

Ordlyden gir heller ingen nærmere føringer for hvilke skattereglers formål som skal tillegges vekt i totalvurderingen. I nyere rettspraksis har det som sett blitt tatt til orde for at det er formålet med reglene som er benyttet som redskap for omgåelsen som skal legges til grunn.¹²⁰

I proposisjonen ble det imidlertid avklart at det med «skatteregler» i lovteksten siktes til den regelen eller de reglene som skattyteren har søkt å omgå.¹²¹ Videre er det av betydning at:

«det [ikke lenger] skal ha selvstendig betydning at skattyters transaksjon i og for seg er i samsvar med formålet til den eller de skattelovsbestemmelser som er brukt som redskap eller virkemiddel i transaksjonen. Men det skal ha vekt i skattyters disfavør om transaksjonen ikke er i overensstemmelse med formålet med disse reglene. Sistnevnte bør imidlertid tillegges mindre vekt enn hvor det foreligger strid med den omgåtte regelen.»¹²²

Det følger av sitatet fra proposisjonen at departementet ønsket å gå vekk fra den gjeldende rettstilstanden. Et slikt standpunkt er for øvrig godt i tråd med det rådende synspunktet i teorien om at det må være formålet med regelen som er forsøkt omgått som står sentralt.¹²³

Heller ikke for dette spørsmålet foreligger det nyere rettspraksis som kan bidra til tolkningen av ordlyden. På bakgrunn av dette må det legges avgjørende vekt på synspunktene som er fremmet i utredningen og proposisjonen ved kartleggingen av rettstilstanden.

3.3.4 Konsekvenser for skattytere

Som det følger av redegjørelsen ovenfor skal det ikke lenger tale i skattyters favør at transaksjonen er i samsvar med formålet til bestemmelsen som er brukt som virkemiddel i transaksjonen, og det er formålet med den omgåtte skatteregelen som nå blir det sentrale. Under høringen ble den nå lovfestede endringen møtt med stor kritikk fra instansene, som blant annet trakk frem at endringen ville medføre en senking av terskelen for å anvende omgåelsesregelen og nærmest en presumsjon for formålsstrid.¹²⁴ Dersom dette viser seg å være tilfellet er det klart at endringen vil medføre uheldige konsekvenser for skattyterne.

¹²⁰ Se punkt 3.3.2

¹²¹ Prop.98 L (2018-2019) s. 97

¹²² Prop.98 L (2018-2019) s. 97

¹²³ Zimmer (2021) s. 82

¹²⁴ Prop.98 L (2018-2019) s. 35

Før det tas stilling til de konkrete påstandene fra høringsinstansene, må det ses på hvilken betydning det får for skattyterne at skattereglenes formål har fått en mindre fremtredende rolle ved at de kun skal tjene som et moment i totalvurderingen. Som Deloitte påpeker i høringen åpner endringen for «å sette disposisjonen til side selv om det å oppnå skattefordelen gjennom den aktuelle disposisjonen ikke er i strid med skattelovens formål». ¹²⁵ Ettersom omgåelsesregelen er ment å slå ned på illojale transaksjoner som er foretatt for å unngå skatt, vil det fort kunne gå mot borgernes rettsfølelse om den anvendes på transaksjoner som er foretatt i tråd med den aktuelle skatteregelens formål. Bekymringen til Deloitte vil dog neppe bli en realitet.

Dette kan belyses av at Høyesterett, blant annet i Rt. 2008 s. 1510 *Reitan*, har lagt til grunn at selv om en disposisjon har lav grad av egenverdi så kan den stå seg dersom striden med regelens formål er lav. I tilfellene hvor det er tilsiktet en realitetsendring vil tidligere rettspraksis i utgangspunktet ikke være av betydning for tolkningen av den nye bestemmelsen, men i teorien tar Zimmer til orde for at dette synspunktet skal opprettholdes. ¹²⁶ Med støtte i høyesterettspraksis og teori kan det følgelig legges til grunn at selv om endringen åpner for det, vil disposisjoner som er foretatt i tråd med aktuelle skattereglers formål sjeldent bli gjenstand for gjennomskjæring. Endringen til at formålet nå er et moment i totalvurderingen vil følgelig ikke medføre noen store konsekvenser for skattyter på dette området.

I forlengelsen av dette kan det bemerkes at ettersom det nå er den omgåtte skattereglenes formål som skal legges til grunn i vurderingen (*og som jeg skal komme nærmere inn på vil dette medføre at flere transaksjoner trolig vil anses å være i strid med regelens formål*), vil det antakeligvis være positivt for skattyterne at skattereglenes formål ikke lenger skal tjene som en avgjørende faktor og målestokk i vurderingen av det tale om et omgåelsestilfelle.

Det er splittelse mellom det rådende synspunktet i teorien og høringsinstansenes synspunkter når det gjelder om endringen av hvilke skattereglers formål som skal legges vekt på i vurderingen er god eller ikke. I teorien er det lagt til grunn at endringen er i tråd med tungtveiende rettspolitiske grunner. ¹²⁷ Dette knytter seg til en tanke om at vurderingen av om en skattyter skal beholde den oppnådde skattefordelen eller ikke bør måles opp mot graden av strid med den omgåtte regelen – «hvor urimelig vil det være å la skattyter beholde fordelene?»

¹²⁵ Prop.98. L (2018-2019) s. 32

¹²⁶ Zimmer (2021) s. 84

¹²⁷ Zimmer (2021) s. 82

Flertallet av høringsinstansene tok på sin side til orde for at endringen ville medføre en stor realitetsendring som igjen ville resultere i uønskede konsekvenser for skatteyterne. Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS stilte seg særlig kritisk til endringen og uttrykte at «skattyteren i praksis [vil] starte i motbakke grunnet mer eller mindre automatisk konstatert formålsstrid da hovedregelen ofte tilsier beskatning og regelen som gir lavere skatt og som skattyter påberoper seg ikke er relevant til dennes fordel.»¹²⁸ På bakgrunn av dette synspunktet la PWC til grunn at forslaget nærmest ville oppstille en presumsjon for formålsstrid. De andre instansene kan ikke sies gå like langt i deres uttalelser, men det er gjennomgående enighet om at endringen medfører en uheldig senking av terskelen. Videre tas det til orde for at «redskapsreglene» bør være av betydning i vurderingen av om skattereglene er utnyttet i strid med sitt formål slik at skattyter får mulighet til å legitimere handlingene.¹²⁹

Det fremstår altså som svært uheldig for skattyterne at det er gjort et skifte i hvilket formål som skal legges til grunn i vurderingen av formålsstrid. Årsaken er at skattyterne nå har dårligere muligheter til å legitimere transaksjonene sine basert på formålet med reglene, samtidig som det blir enklere for skattemyndighetene å konstatere formålsstrid med den omgåtte regelen. Samlet sett vil endringen medføre at momentet om at skatteregelen er utnyttet i strid med sitt formål oftere er oppfylt, og ettersom dette er et sentralt moment i totalvurderingen vil det kunne få store utslag for hvorvidt en transaksjon rammes av regelen.

Per i dag foreligger det ingen dommer som kan gi et konkret svar på hvorvidt endringen faktisk medfører en senking av terskelen for anvendelse av omgåelsesregelen. For å illustrere hvilken betydning endringen kan få for skattyterne vil jeg derfor anvende sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav f på faktumet i *Dyvi*-dommen.¹³⁰ Som nevnt kom Høyesterett til at det ikke var grunnlag for å anvende omgåelsesregelen ettersom transaksjonene var i tråd med formålet med redskapsreglene. Etter lovbestemmelsen ville det imidlertid ikke vært rom for å legge vekt på formålet bak disse redskapsreglene, og spørsmålet ville vært om transaksjonen var i strid med formålet med regelen om at rett til fremføring av underskudd ikke skal kunne overføres til et annet subjekt. Her synes det klart at det ville vært i strid med formålet med den omgåtte regelen å la disposisjonen stå, og omgåelsesreglen ville følgelig vært anvendelig.

¹²⁸ Prop.98 L (2018-2019) s. 34

¹²⁹ Prop.98 L (2018-2019) s. 34

¹³⁰ Rt. 2012 s. 1888

For å oppsummere vil altså endringen som følger av lovfestingen med størst sannsynlighet føre til at terskelen for å anvende omgåelsesregelen senkes sammenlignet med den ulovfestede regelen. Ettersom skattereglenes formål står sentralt i totalvurderingen og må kartlegges for hver enkelt sak, vil endringen få betydning for alle fremtidige omgåelsessaker. Sett i lys av dette kan det slås fast at lovfestingen medfører en skjerpelse overfor skattyterne.

Likevel kan endringene sies å ha noen positive virkninger for skattyterne. Som det følger av rettspraksis har både formålet bak redskapsreglene og den omgåtte regelen blitt lagt til grunn i vurderingen, nå er det imidlertid klart at det er den omgåtte regelens formål som skal legges til grunn. I forlengelsen av dette kan det vises til at lovfestingen også ga klarere retningslinjer for hvilken rolle skatteregelens formål skal få ved anvendelse av omgåelsesregelen. Slike avklaringer er med på å gjøre skatteplanleggingen mer forutberegnelig for skattyterne, noe som kan sies å være i skattyters favør, samtidig som skattemyndighetene får bedre verktøy til å vurdere om omgåelsesregelen skal anvendes. Vektleggingen av den omgåtte regelens formål kan dog være uheldig for skattyterne ettersom det kan være mer ressurskrevende å sette seg inn i formålet til den regelen de angivelig har omgått enn regelen de brukte som virkemiddel.

På et overordnet plan synes imidlertid endringen å være bedre egnet til å forebygge illojale transaksjoner ved at det nå fokuseres på om de omgåtte skattereglene er utnyttet i strid med sitt formål. I tillegg er rettssikkerheten og forutberegneligheten til skattyterne bedre ivaretatt. Samlet sett tas det til orde for endringen er hensiktsmessig til tross for konsekvensene.

4. Avsluttende betraktninger

Til tross for at sktl. § 13-2 i hovedsak var ment å være en videreføring av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, viser den foregående analysen at de fire endringene vil få merkbare konsekvenser for skattyterne og spille inn på terskelen for anvendelse av omgåelsesregelen. Samlet sett gir disse endringene opphav til en rekke interessante spørsmål knyttet til den generelle terskelen for anvendelse av omgåelsesregelen, konsekvensene for skattyterne på et mer overordnet plan og hensiktsmessigheten bak dem. I det følgende vil det konkluderes på problemstillingen og gis noen overordnede betraktninger knyttet til konklusjonen.

Som det følger av innledningen ble det i tatt til orde for at den generelle terskelen skulle opprettholdes, men at endringene ville medføre en skjerpelse på visse områder.¹³¹ I den foregående analysen er det redegjort for hvordan de ulike endringene vil medføre en senking av terskelen for konkrete tilpasningsvarianter. Analysen åpner også for at det kan være grunnlag for å legge til grunn at endringene er av en slik karakter at også den generelle terskelen er senket.¹³² Spørsmålet er sentralt for hvorvidt lovfesting medfører en skjerpelse.

Overgangen fra subjektiv til objektiv formålsvurdering, synes å være den endringen som vil ha størst betydning for den generelle terskelen. Begrunnelsen er at endringen vil gi utslag i samtidige omgåelsessaker ettersom hovedformålet om skattefordel er et såkalt «grunnvilkår». Når det i analysen tas til orde for at endringen vil medføre at terskelen senkes for konkrete tilpasninger, vil det i realiteten være tale om en senking av terskelen på generell basis.

Det samme blir trolig tilfellet for endringen om hvilket skattemessig formål som skal legges til grunn i totalvurderingen. Selv om skattereglenes formål ikke lenger skal tjene som en avgjørende faktor, er det klart at momentet har en fremtredende rolle i totalvurderingen og skattereglenes formål må følgelig vurderes i hver enkelt sak. Når det i punkt 3.3 konkluderes

¹³¹ Prop.98 L (2018-2019) s. 58

¹³² I denne sammenheng refererer «den generelle terskelen» til den samlede rettslige standarden eller vurderingen som domstolene og skattemyndighetene anvender for å avgjøre om en eller flere sammenhengende disposisjoner skal omfattes av omgåelsesregelen, uavhengig av de spesifikke endringene som er innført gjennom lovfesting. Den generelle terskelen kan ses på som den overordnede grensen for når omgåelsesregelen kan bli anvendt, jf. forståelsen som legges til grunn i NOU 2016: 5 s. 100.

med at endringen medfører at flere transaksjoner vil være i strid med regelens formål, kan det tas til orde for at dette også innebærer en endring av den generelle terskelen.

Hva gjelder endringene knyttet til omtale av omgåelsesmuligheter i forarbeider og skattebesparelser i utlandet er det mer uvisst hvorvidt endringene vil gi utslag på den generelle terskelen. Sammenlignet med endringene ovenfor, vil disse endringene kun aktualisere seg i saker hvor det foreligger omtale av omgåelsesmuligheter i forarbeidene eller skattebesparelser i utlandet. Det kan fint tenkes omgåelsessaker hvor disse spørsmålene ikke kommer på spissen, og det er dermed mest nærliggende å falle ned på at disse endringene vil medføre en skjerpelse av terskelen på visse områder, men ikke av den generelle terskelen.

Selv om det er varierende hvilken betydning endringene isolert sett får for den generelle terskelen, er det klart at endringene samlet sett vil medføre at terskelen for anvendelse av omgåelsesregelen senkes. Ser man dette i sammenheng med at lovfesting har gitt rettsanvenderne tydeligere retningslinjer for når det foreligger en omgåelse, er det rimelig å anta at omgåelsesregelen kommer til å bli hyppigere anført av skattemyndighetene og at resultatet oftere blir at det foreligger en omgåelse. På bakgrunn av de forutgående analysene er det mest nærliggende å konkludere med at lovfesting av omgåelsesregelen innebærer en skjerpelse sammenlignet med den ulovfestede gjennomskjæringsnormen.

For å avrunde avhandlingen vil det gis noen overordnede betraktninger i lys av konklusjonen.

Det overordnede målet med omgåelsesregelen er som sagt innledningsvis å hindre at skattereglene blir omgått eller utnyttet i strid med deres formål.¹³³ På et overordnet plan synes bestemmelsen å være bedre egnet til å hindre skatteomgåelse enn den ulovfestede regelen, samtidig som den også synes å være skikket til å fange opp fremtidige omgåelsesforsøk.

Selv om det er ønskelig at bestemmelsen er mer effektiv mot skatteomgåelse, har endringene gjort at det for enkelte aktører vil bli mer krevende å drive med akseptabel skatteplanlegging. Som jeg tidligere har vært inne på vil flere av endringene kreve større ressursbruk fra skattyterne, og det vil særlig være de mindre og mellomstore virksomhetene med begrensede ressurser og kapasitet som vil oppleve utfordringer knyttet til endringene. Det kan stilles

¹³³ Rt. 2007 s. 209 avs. 42

spørsmål ved om det er disse gruppene man ønsker å ramme, da det historisk sett har vært de større virksomhetene som oftest begår tilpasninger som er gjenstand for gjennomskjæring.

På et overordnet plan vil bestemmelsen i større grad øke forutberegneligheten til skattyterne og skattemyndighetene ved at det nå er tydeligere retningslinjer for hvilke tilfeller som kan rammes av omgåelse. Som det følger av tidligere redegjørelse hadde domstolene et stort spillerom til å utvikle regelen etter den ulovfestede normen, noe som gjorde det vanskelig for skattyterne å forutse hvorvidt en tilpasning kom til å rammes av regelen eller ikke. Selv om den lovfestede omgåelsesregelen vil ramme flere tilpasninger enn tidligere, og dette er en uønsket konsekvens for skattyterne, vil den økte forutberegneligheten også være i skattyternes favør. Etersom forutberegnelighet er et sentralt hensyn i skatteretten, synes endringene å være hensiktsmessige – spesielt med tanke på at de gjør skatteplanlegging mer forutsigbart.

Til tross for at lovfesting gir klarere retningslinjer, er det fortsatt uklart hvordan domstolene kommer til å tolke og anvende bestemmelsen. Det blir særlig interessant å se hvor skattemyndighetene legger terskelen for hvilke saker som omgåelsesregelen skal anvendes på, og ettersom opplistingen av momenter ikke er uttømmende, blir det interessant å se hvilke andre momenter som kan tillegges vekt og hvordan disse skal vektlegges i totalvurderingen.

Per i dag kan rettstilstanden således sies å være noe uklar på enkelte punkter, og det blir følgelig spennende å se hvilken retning domstolene velger å utvikle omgåelsesregelen.

Kilderegister

Lover

Sktl. (1911) Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

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

Forarbeider

Ot.prp. nr.16 (1991-1992) Oppfølging av skattereformen 1992

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

NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi

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)

Innst.24 L (2019-2020) Innstilling fra finanskomiteen om Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel)

Rettspraksis

Kallevig Rt. 1925 s. 472

Siraco Rt. 1963 s. 478

Kielland Rt. 1971 s. 264

<i>Zenith</i>	Rt. 1997 s. 1580
<i>Hydro Canada</i>	Rt. 2002 s. 456
<i>A</i>	Rt. 2006 s. 1062
<i>Telenor</i>	Rt. 2006 s. 1232
<i>Hex</i>	Rt. 2007 s. 209
<i>Reitan</i>	Rt. 2008 s. 1510
<i>Dyvi</i>	Rt. 2012 s. 1888
<i>ConocoPhillips III</i>	Rt. 2014 s. 227
<i>IKEA</i>	HR-2016-2165-A

Litteraturliste:

Banoun (2003)	Banoun, Bettina, <i>Omgåelse av skattereglene. En studie av høyesterettspraksis</i> , 1. utg., Cappelen Damm Akademisk 2003.
Folkvord (2016)	Folkvord, Benn, <i>Lovfestet omgåelsesnorm – Forslaget som ikke vet hvor det vil</i> , Skatterett vol. 35 2. utg., s. 177-186.
Gjems-Onstad (2013)	Gjems-Onstad, Ole, <i>Norsk bedriftsskatterett</i> , 8. utg., Gyldendal 2013.
Harboe (2012)	Harboe, Einar, <i>Skattemessig gjennomskjæring</i> , Universitetsforlaget 2012.
Monsen (2012)	Monsen, Erik, <i>Innføring i juridisk metode og oppgaveteknikk</i> , Cappelen Damm Akademisk 2012.

Skar (2017)

Skar, Henrik, *Den ulovfestede omgåelsesnormen i skatteretten. En analyse av rettsanvendelsesprosessen i omgåelsessaker*, Universitetet i Bergen, Bergen 2017.

Stoveland mfl. (2020)

Stoveland, Per Helge, mfl., *Skatteloven med kommentarer*, 1. utg., Gyldendal 2020.

Zimmer (2021)

Zimmer, Fredrik, *Lærebok i skatterett*, 9. utg., Universitetsforlaget 2021.