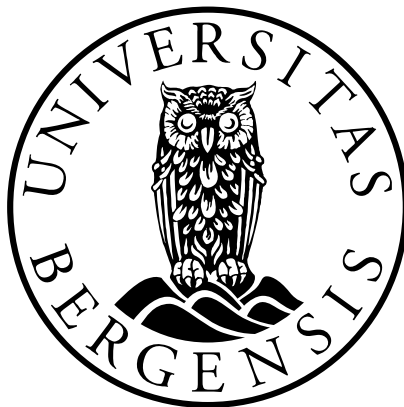


Sktl. § 14-90 og vilkåret ”overveiende motiv”

*En drøftelse av gjeldende rett og regelens
hensiktsmessighet*

Kandidatnummer: 100

Antall ord: 12966



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

28.05.2016

Innhold

1	Innledning	1
1.1	Tema og problemstilling	1
1.1.1	Oppgavens tema	1
1.1.2	Oppgavens problemstillinger	2
1.1.3	Aktualitet	2
1.2	Begrepsavklaring og avgrensninger	3
1.2.1	Sentrale begrep	3
1.2.2	Avgrensninger	4
1.3	Generelt om sktl. § 14-90 og gjennomskjæringsinstituttet	5
1.3.1	Gjennomskjæringsinstituttets historie	5
1.3.2	Den spesielle gjennomskjæringsregelen	6
1.3.3	Bestemmelsens objektside	7
1.3.4	Bestemmelsens subjektside	8
1.4	Formål og hensyn bak sktl. § 14-90	9
1.5	Veien videre og den ulovfestede omgåelsesnormen	11
1.5.1	Veien videre	11
1.5.2	Forholdet mellom § 14-90 og den ulovfestede omgåelsesnormen	12
2	Overveiende motiv og vurderingstema	13
2.1	Generelt	13
2.2	Skattyters motiv eller transaksjonens virkninger	13
2.3	Subjektiv eller objektiv vurdering	17
2.4	Vurderingstidspunkt og bevisføringsbyrde	21
2.4.1	Vurderingstidspunktet	21
2.4.2	Bevisføringsbyrde	22

3	Vurdering av overveiende motiv, herunder verdivurderingene	24
3.1	Generelt	24
3.2	Verdifastsettelse – skatteposisjonens verdivurdering	25
3.2.1	Skatteposisjonens verdivurdering	25
3.2.2	Krav om merverdi?	27
3.3	Verdifastsettelse – egenverdivurderingen	29
3.3.1	Egenverdi som netto- eller bruttobegrep	29
3.3.2	Momenter i egenverdivurderingen	32
3.3.3	Særlig om utenlandske skattefordeler	36
4	Svakheter ved sktl. § 14-90 og vilkåret ”overveiende motiv”	38
4.1	Sktl. § 14-90 – en lite formålstjenlig regel	38
4.1.1	Svekket forutberegnelighet og lite intuitiv regel	38
4.1.2	Kompleksitet som strider mot bestemmelsens mandat	40
4.1.3	Er behovet for å avskjære deler av skatteposisjoner overflødig?	41
4.2	Bør den spesielle gjennomskjæringsregelen oppheves i lys av en lovfestet generell omgåelsesnorm?	42
4.2.1	Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten	42
4.2.2	Forskjeller mellom sktl. § 14-90 og lovfestingsforslaget	42
4.2.3	Forslag om opphevelse av sktl. § 14-90	45
4.3	Avsluttende bemerkninger	46
5	Kildehenvisninger	48
5.1	Lovregister	48
5.2	Forarbeider	48
5.3	Faglitteratur	48
5.4	Rettspraksis	49

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

1.1.1 Oppgavens tema

Oppgavens tema er vilkåret ”overveiende motiv” i skattemessig gjennomskjæring etter lov om skatt av formue og inntekt (LOV 1999-03-26 nr. 14)¹ § 14-90.

Sktl. § 14-90 gir uttrykk for en gjennomskjæringsregel som rammer selskap som inngår i en transaksjon der ”overveiende motiv” er å utnytte en skatteposisjon.

For å forstå temaet gjennomskjæring er det nødvendig å vite hva gjennomskjæring innebærer og hvordan det påvirker en avtale mellom to selvstendige rettssubjekt. Avtalefrihet er utgangspunktet i norsk rett. Et rettssubjekt har full rett til å inngå avtaler etter eget ønske. En transaksjon mellom to skattytere skal i utgangspunktet alltid respekteres av rettsordenen. Likevel forekommer det at ligningsmyndighetene skjærer gjennom og tilsidesetter avtalen basert på en vurdering av transaksjonens reelle formål.

I Rt. 1976 s. 302 uttaler Høyesterett at:

”Men dermed er ikke sagt at enhver transaksjon må respekteres, selv om de skjer mellom selvstendige skattytere. Transaksjonen kan ha et slikt innhold at den skattemessig må settes til side fordi den ikke har noen egenverdi med hensyn til økonomiske realiteter i forhold til skattespørsmålet.”

Det Høyesterett henviser til i dommen er gjennomskjæring. Dommen omhandler den ulovfestede omgåelsesnormen, men det samme prinsippet gjelder ved både den ulovfestede og den lovfestede gjennomskjæringsregelen. Transaksjoner som ikke har noen reell egenverdi risikerer å bli satt til side. Forholdet mellom gjennomskjæring etter § 14-90 og den ulovfestede omgåelsesnormen vil bli behandlet nedenfor.² Betegnelsen ”avskjæring” blir også brukt i forarbeidene til den spesielle gjennomskjæringsregelen § 14-90.³

¹ Skatteloven, heretter ”sktl.”

² Jf. pkt. 1.6.5 i oppgaven

³ Ot.prp.nr. 1 (2004 – 2005) s. 82

Et klassisk eksempel på anvendelsesområdet til sktl. § 14-90 er der et konsern kjøper opp et selskap med underskudd. Konsernet vil deretter ha mulighet til å utnytte det oppkjøpte selskapets skatteposisjon ved å fusjonere og fremføre underskuddet.

Gjennomskjæringsbestemmelsen vil dermed kunne anvendes, og det avgjørende spørsmålet vil være om utnyttelse av skatteposisjonen til underskuddsselskapet var det ”overveiende motiv” for transaksjonen. Skattytere vil alltid opparbeide seg en viss skatteposisjon, enten det dreier seg om et skattepliktig overskudd eller fradragsberettiget underskudd.

1.1.2 Oppgavens problemstillinger

Oppgaven består av to hovedproblemstillinger.

Den første problemstillingen er hvordan vilkåret ”overveiende motiv” vurderes etter gjeldende rett. Gjeldende rett vil drøftes i oppgavens andre og tredje del.

Den andre problemstillingen er om sktl. § 14-90 er en uhensiktsmessig regel. Hensiktsmessighetsproblemet vil bli behandlet i oppgavens fjerde del.

1.1.3 Aktualitet

Skattens samfunnsmessige funksjon medfører at skatterettslig gjennomskjæring er et viktig tema. Statens skatteinntekter finansierer fellesskapet og er kilden til velferdssamfunnet vårt. Det norske samfunn avhenger derfor sterkt av det norske skattefundamentet. Gjennomskjæringsreglenes primære formål er å ivareta det norske skattefundamentet.

Det kan være at sktl. § 14-90 er enda mer dagsaktuell nå grunnet den nåværende økonomiske situasjon Norge er i. Oljekrisen har medført økonomiske nedgangstider og økende arbeidsledighet i Norge. Det er sannsynlig at flere selskap går med større underskudd nå enn før. Nedgangstiden kan medføre at det kan bli lukrativt for større konsern å kjøpe opp eller fusjonere underskuddsselskap gjennom transaksjoner, for å deretter utnytte den fradragsberettigede skatteposisjonen disse underskuddsselskapene har havnet i.

Skattemessig omgåelse som tema, er i endring. Det arbeides for en lovfesting av den ulovfestede omgåelsesnormen. Denne lovfestingen vil påvirke den spesielle

gjennomskjæringsnormen i sktl. § 14-90 og gjøre bestemmelsen enda mer aktuell å drøfte. Lovfestingsforslaget i NOU 2016: 5 ble tilgjengeliggjort 15. mars 2016 og vil bli drøftet senere i oppgaven.

1.2 Begrepsavklaring og avgrensninger

1.2.1 Sentrale begrep

En metodisk redegjørelse av gjennomskjæringstemaet avhenger av omfattende begrepsbruk. En begrepsavklaring av oppgavens nøkkelbegrep vil være nødvendig for å klargjøre begrepenes innhold gjennom oppgaven.

Skatteposisjon.

Begrepet "skatteposisjon" utgjør deler av ordlyden i sktl. § 14-90. En vurdering av skatteposisjonens verdi er et av de sentrale vurderingsmoment i spørsmålet om gjennomskjæring kan utføres. Spørsmålet er hva begrepet skatteposisjon innebærer.

En skatteposisjon er en skattemessig forpliktelse eller rettighet som tilkommer skattyteren. Enhver skattyter vil med tiden opparbeide seg en viss skatteposisjon. Idet en skattyter realiserer sin skatteposisjon, vil enten skatteplikt eller fradragrett oppstå. Realisasjon av skatteposisjon skjer som regel ved selvangivelse.

Forarbeidene⁴ til sktl. § 14-90 beskriver generelle skatteposisjoner som posisjoner uten tilknytning til noen særskilt eiendel eller gjeldspost. Videre presiserer de samme forarbeidene at det finnes to typer skatteposisjoner som kan være relevant for skattemotivert overdragelse. Den første er posisjoner som representerer skattefordeler, som eksempel fremførbart underskudd, jf. sktl. § 14-6. Den andre er posisjoner som representerer skatteforpliktelser, eksempelvis positiv gevinst- og tapskonto som regulert i sktl. § 14-44.

Skattemessig kontinuitet.

Begrepet "skattemessig kontinuitet" kan ikke sies å være normativt definert og det finnes ulike definisjoner avhengig av fremstillingen det anvendes i. I denne oppgaven vil skattemessig kontinuasjon tilsi at en skattyters skatteposisjon overdras ved transaksjonen. Det er altså skattemessig kontinuitet som medfører at selskap A får videreført skatteposisjonen til

⁴ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 6.5.7.1 s. 71

selskap B idet selskap A inngår i en transaksjon for å fusjonere med selskap B. Selskap A ”arver” skatteposisjonen til selskap B ved fusjonen. At et selskap arver skatteposisjonen til et annet selskap er resultatet av skattemessig kontinuitet.

Transaksjon.

Begrepet ”transaksjon” peker på aktive handlinger foretatt av skattyter som kan utløse anvendelse av den spesielle gjennomskjæringsregelen i sktl. § 14-90.

Nøytralitet.

Nøytralitet som begrep gir uttrykk for det skatterettslige nøytralitetsprinsipp. Prinsippet innebærer at alle inntektstyper bør beskattes likt, slik at skattereglene minst mulig påvirker skattesubjekters økonomiske atferd.

Egenverdi.

Med termen ”egenverdi” siktes det til transaksjonsvirkninger som ikke er skattemessige.

Skattemessig verdi.

Med ”skattemessig verdi” siktes det til transaksjonsvirkninger som påvirker skattyter skatteposisjon. Begrepet kan omfatte transaksjoner som enten gir positiv skattepliktig skattemessig verdi, eller negativ fradragsberettiget skattemessig verdi.

1.2.2 Avgrensninger

Ettersom oppgavens hovedfokus er vilkåret ”overveiende motiv” i sktl. § 14-90, vil de øvrige vilkårene i bestemmelsen forutsettes oppfylt ved behandling av oppgavens hovedproblemstillinger. Oppgaven avgrenses dermed mot inngående behandling av de resterende vilkår i den spesielle gjennomskjæringsregelen.

Oppgaven vil også avgrenses mot en inngående behandling av den spesielle gjennomskjæringsbestemmelsens virkningsside. Virkningen av spesiell gjennomskjæring varierer ut fra hvilken type skatteposisjon utnyttelsen dreier seg om. Skatteposisjonen kan medføre skatteplikt eller fradragsrettigheter.⁵

⁵ Jf. sktl. § 14-90 bokstav a og b for bestemmelsens virkningsside

Oppgaven vil inneholde rettspraksis knyttet til den ulovfestede omgåelsesnormen, men vil avgrenses mot en inngående behandling av den ulovfestede omgåelsesnormen.

1.3 Generelt om sktl. § 14-90 og gjennomskjæringsinstituttet

1.3.1 Gjennomskjæringsinstituttets historie

En historisk gjennomgang av gjennomskjæringsinstituttet er hensiktsmessig for å belyse hvorfor eldre praksis og opphevede bestemmelsers forarbeider fremdeles er aktuelle for dagens § 14-90.

Norges Høyesterett har gjennom langvarig praksis utviklet gjennomskjæringsreglene. Gjennomskjæringsreglene ble for første gang tatt i bruk av Høyesterett på 1920-tallet ved aksjesalgsdommene.⁶ I halvparten av disse sakene skar Høyesterett gjennom og omklassifiserte skattefritt aksjesalg til skattepliktig salg av eiendom.⁷ Disse omklassifiseringene var starten på den ulovfestede omgåelsesnormen slik vi kjenner den i dag.

Etter dagens hovedregel beror ulovfestet gjennomskjæring på to elementer, et grunnvilkår og en totalvurdering. Disse momentene er utledet fra bl.a. Hex-dommen.⁸ Grunnvilkåret oppstiller som krav om at skattebesparelse må ha vært den klart viktigste motivatoren for disposisjonen. Ved den etterfølgende totalvurderingen kreves det at det *”ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (...) og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglernes formål å legge disposisjonen til grunn.”*⁹ Avgjørende er at den skattemessige verdi må være den klare hovedmotivatoren for disposisjonen. I tillegg må disposisjonen være illojal og stridende mot skattereglernes formål.

Den første lovfestingen av gjennomskjæringsnormen var i lands- og byskatteloven 1911 § 53 i 1957. Deretter ble den flyttet til sktl. § 54 første ledd, 7. punktum i 1990 der avgjørende vilkår var at transaksjonen ”hovedsakelig” var tilsiktet skattebesparelse. Ordlyden i 1990 var samsvarende med ordlyden og terskelen i den ulovfestede omgåelsesnormen, som også brukte termen ”hovedsakelig” som ordlyd. Det er først i 1997 ordlyden ”overveiende motiv” oppstår idet sktl. § 11-7 fjerde ledd blir innført som den nye gjennomskjæringsbestemmelsen.

⁶ Banoun, *Omgåelse av skattereglene*, s. 113

⁷ Som eksemplifisert i bl.a. Rt. 1921 s. 331, Rt. 1921 s. 462, Rt. 1924 s. 435 og Rt. 1926 s. 735

⁸ Rt. 2007 s. 209

⁹ Rt. 2007 s. 209, avsnitt 39

Ordlyden ”overveiende motiv” i datidens § 11-7 fjerde ledd samsvarer med den samme ordlyd i dagens spesielle gjennomskjæringsregel i § 14-90.¹⁰

Ved innføringen av den spesielle gjennomskjæringsnormen § 14-90, ble det foretatt enkelte justeringer for bestemmelsens anvendelsesområde slik at den rammet flere tilfeller av omgåelse. Anvendelsesområdet ble blant annet utvidet til å omfatte også statsforetak og interkommunale selskap.¹¹ Den spesielle gjennomskjæringsnormen i § 14-90 erstattet sktl. § 11-7 fjerde ledd som var begrenset til å bare ramme skatteposisjoner som tilhørte fusjonerende og fisjonerende selskap.

I 2004 ble fritaksmodellen¹² innført for å forhindre kjedebeskatning, og innebærer at aksjeutbytte og gevinster innen selskapssektoren og konsern er fritatt for skatteplikt. Innføringen av fritaksmodellen i kombinasjon med prinsippet om skattemessig kontinuitet,¹³ ble ansett for å åpne for nye uheldige skatteplanleggingsmetoder. Fremveksten av den spesielle gjennomskjæringsnormen i sktl. § 14-90 var en reaksjon på innføringen av fritaksmodellen i 2004. I juridisk fremgår det at begrunnelsen for regelen om spesiell gjennomskjæring kan ses på som en speilvendning av begrunnelsen for fritaksmetoden.¹⁴

1.3.2 Den spesielle gjennomskjæringsregelen

En redegjørelse av de ulike elementene og oppbygningen av § 14-90 er hensiktsmessig for å lettere forstå de formål og hensyn som gjør seg gjeldende i bestemmelsen og oppgavens problemstillinger. Spørsmålet er hvordan den spesielle gjennomskjæringsnormen er oppbygget.

Ordlyden i den spesielle gjennomskjæringsregelen åpner for gjennomskjæring ved all type endring av eierforholdene, såfremt den er overveiende motivert av å spare skatt.

Bestemmelsens ordlyd er som følger:

¹⁰ Banoun m.fl, *Høyt skattet*, s. 534

¹¹ Prop. 78 L (2010-2011)

¹² Jf. sktl. § 2-38 som gir uttrykk for subjektene i fritaksmetoden og sktl. § 10-41 annet som ytterligere presiserer subjekt for fritaksmetoden

¹³ Som kodifisert i sktl. § 11-20

¹⁴ Folkvord, *Skatt ved fusjon og fisjon*, s. 406

”Denne paragraf gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første og annet ledd, og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Når slikt selskap mv. Er part i omorganisering etter kapittel 11 eller får endret eierforhold som følge av en slik omorganisering eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelsen av den generelle skatteposisjon er det overveiende motiv for transaksjonen, skal posisjonen

a. Falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller

b. Inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.”¹⁵

Det vil bli kort gjort rede for bestemmelsens objektside og subjektside

1.3.3 Bestemmelsens objektside

Spørsmålet er hvilke transaksjoner bestemmelsen omfatter.

Ordlyden rammer tilfeller av omorganisering etter sktl. kap. 11 eller får ”endret eierforhold” i forbindelse med transaksjon. Den spesielle gjennomskjæringsregelen avgrenses mot innskudd som ikke medfører eller beror på noen endring i eierforhold. Dersom det ikke foreligger endring i de direkte eierforholdene, vil bestemmelsen likevel kunne anvendes såfremt den gjennomføres ved en omorganisering etter lovens kap. 11.

Det følger imidlertid av forarbeidene at bestemmelsens anvendelsesområde likevel ikke avgrenses til endring i eierforhold ved omorganiseringer i kap. 11. Bestemmelsen er fremdeles anvendelig dersom eierforholdet endres ved at nye aksjer tegnes ved kapitalforhøyelse med skattutløsende tingsinnskudd.¹⁶ Oppgaven vil imidlertid ikke gå nærmere inn på disse vilkårene ettersom det faller utenfor oppgavens problemstillinger.

Andre elementer på objektsiden følger av ordlyden ”skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost”. Ordlyden henviser til all form for skatteforpliktelser eller rettigheter

¹⁵ Sktl. § 14-90

¹⁶ Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 6.5.7.4 s. 83

som ikke er tilknyttet eiendel eller gjeldspost. Typiske eksempler på slike en skattemessig rettighet er fremførbart underskudd eller underskudd som er oppstått i inntektsåret. Skatterettslige forpliktelser og rettigheter som knytter seg til for eksempel driftsmiddel, regnes som eiendel og faller utenfor bestemmelsens ordlyd.

I tillegg til de øvrige vilkår må ”overveiende motiv” være oppfylt for at ligningsmyndighetene skal kunne skjære gjennom etter den spesielle gjennomskjæringsregelen. Dette vilkåret er oppgavens hovedfokus og vil bli behandlet i oppgavens hoveddel.

1.3.4 Bestemmelsens subjektside

Hvilke subjekt bestemmelsen rammer følger av ordlyden som sier at regelen ”*gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første og andre ledd*”, jf. § 14-90 første punktum. Sktl. § 2-2 første ledd og annet ledd omfatter flere typer selskap og sammenslutninger som regnes som subjektet i bestemmelsen.

Bestemmelsens subjektside kan imidlertid problematiseres. Et spørsmål er hvorvidt det kan gjennomføres identifikasjon mellom selskap og eier dersom selskapet som har skatteposisjonen ikke tar direkte del i transaksjonen. Et eksempel er der et morselskap har som funksjon å eie aksjeandeler i et datterselskap, og datterselskapet har et vesentlig underskudd som utgjør størsteparten av verdien i selskapet. Dersom aksjene i morselskapet blir solgt, kan underskuddet i datterselskapet ytes som konsernbidrag til det nye kjøperselskapet. I et slikt tilfelle vil skattyteren som innehar skatteposisjonen ikke ta del i disposisjonen, og falle utenfor den spesielle gjennomskjæringsbestemmelsens ordlyd.

Identifiseringsspørsmålet blir løst ved at det i forarbeidene forutsettes at det kan foretas identifikasjon ved slike tilfeller som nevnt ovenfor:

”Departementet forutsetter at avskjæring kan foretas selv om det bare er de indirekte eierforholdene i selskapet med generelle skatteposisjoner som endres ved transaksjonen”¹⁷

¹⁷ Ot. prp. nr. 1 (2004 – 2005) pkt. 6.5.7.2

I juridisk teori påpekes det av bl.a. Harboe¹⁸, at selskap og eier kan identifiseres i tilfellet som nevnt ovenfor. Slik identifikasjon mellom selskap og eier som skattyter, har også blitt gjennomført flere ganger i praksis, uten at det har blitt særlig problematisert av domstolene.¹⁹

1.3 Formål og hensyn bak sktl. § 14-90

For å få en riktig forståelse av sktl. § 14-90 og vilkåret ”overveiende motiv” er det nødvendig å kunne identifisere formålet og hensynene bak regelen. Spørsmålet er hva som er formålet med sktl. § 14-90 og hvilke hensyn bestemmelsen skal ivareta.

Skattemessig gjennomskjæring anses som et offentligrettslig inngrep i skattyters rettssfære. Gjennomskjæringsbestemmelsen bør ha et klart formål, og være begrunnet i konkrete hensyn for å rettferdiggjøre et inngrep som skattemessig gjennomskjæring.

Hovedformålet med alle gjennomskjæringsregler er å verne om det norske skattefundamentet. Dette hovedformålet ble nylig påpekt i NOU 2016:5 der det uttales at målet med lovfesting av en omgåelsesregel er å effektivt motvirke uthulingen av det norske skattefundamentet.²⁰ Sett at et konsern med overskudd kjøper opp et selskap med underskudd for å yte konsernbidrag, og dermed få eliminert konsernets skattbare inntekter. Konsernets transaksjon var skattemessig begrunnet og bidrar til å uthule det norske skattefundamentet ved å sørge for at overskuddet ikke kan beskattes. Ved at likningsmyndighetene skjærer gjennom skattemessig motiverte transaksjoner, verner de om det norske skattefundamentet.

Omgåelsesregler vil også ivareta det skatterettslige nøytralitetsprinsipp. Ved å sanksjonere rettssubjekt som hovedsakelig handler med skattemessige motiv, stimuleres rettssubjektene til å gjennomføre samfunnsøkonomisk gunstige disposisjoner fremfor disposisjoner styrt av skattemessige motiv. Å styre skattyter til å gjennomføre forretningsmessige transaksjoner, vil som regel medføre samfunnsøkonomisk vekst.²¹ Dermed ivaretar sktl. § 14-90 både samfunnsøkonomiske hensyn og hensynet til det skattemessige nøytralitetsprinsippet.

¹⁸ Harboe, *Skattemessig gjennomskjæring*, s. 247

¹⁹ Jf. eksempelvis Rt. 1966 s. 1189 (Vestlandske Vassdrag) og Rt. 1999, 946 (ABB-dommen)

²⁰ Jf. NOU 2016: 5 pkt. 1.1 s. 8

²¹ Banoun, *Omgåelse av skattereglene*, s. 98

Ved å lovfeste en gjennomskjæringsregel som § 14-90 vil eventuell gjennomskjæring etter bestemmelsen også bygge opp under det skatterettslige legalitetsprinsipp. Dette er et viktig hensyn ettersom inngrep i borgernes rettssfære bør ha grunnlag i lov.²² Det er imidlertid ikke noe absolutt krav om lovfesting for å praktisere gjennomskjæring. Likningsmyndighetene har gjennom flere tiår skåret gjennom på bakgrunn av den ulovfestede omgåelsesnormen. Det kan argumenteres for at en lovfesting vil gi likningsmyndighetene er sikrere utgangspunkt å jobbe ut fra ved eventuell gjennomskjæring.

At legalitetsprinsippet likevel gjør seg gjeldende viser at hensynet til forutberegnelighet står sentralt i skatteretten. Forutberegnelighetshensyn gjør seg gjeldende ved at det for skattyter blir lettere å forutse sin rettsstilling grunnet en synliggjort lovbestemmelse, i motsetning til en ulovfestet norm. Det kan imidlertid spørres om § 14-90 virkelig fremmer forutberegnelighet da bestemmelsens formuleringer er vage og dermed vanskelig å innrette seg etter. På den annen side kan skattyter som ønsker å lovmessig strukturere seg mest mulig skatteeffektivt, sikre forutberegnelighet ved å ta kontakt med ligningsmyndighetene i forbindelse med ordningen om bindende forhåndsuttalelser.²³

Det følger av forarbeidene²⁴ at bestemmelsen også er begrunnet i preventive hensyn. Et av formålene med kodifiseringen er å sende signal til rettssubjektene om at skattemessig motiverte disposisjoner ikke er ønskelig. Faren for gjennomskjæring med etterfølgende skattemessige konsekvenser vil dermed utgjøre en preventiv funksjon ved transaksjonsinngåelse.

I forarbeidene²⁵ står det også at en av årsakene for at sktl. § 14-90 ble innført, var ønsket om lavere terskel for å skjære gjennom sammenliknet med terskelen for ulovfestet gjennomskjæring. Det er derfor antatt i forarbeidene at terskelen for gjennomskjæring ved spesiell gjennomskjæring er lavere i forhold til den ulovfestede omgåelsesnormen.

Både den ulovfestede og lovfestede gjennomskjæringsregelen har utviklet seg siden innføringen av disse. Spørsmålet om den spesielle gjennomskjæringsregelen virkelig senker gjennomsomkjæringsterskelen, vil bli drøftet i oppgavens fjerde del.

²² Som kodifisert i Grunnlovens § 113

²³ Prop. 78 L (2010 – 2011) s. 60

²⁴ Prop. 78 L (2010 – 2011) s. 64

²⁵ Ot.prp. nr. 1 (2004 – 2005) pkt. 6.5.7.4

1.5 Veien videre og den ulovfestede omgåelsesnormen

1.5.1 Veien videre

Oppgavens andre og tredje del utgjør oppgavens hoveddel. Oppgavens andre del vil tjene som en innledning til vilkåret ”overveiende motiv”, og primært ta for seg ”motiv”-delen av vilkåret. Hovedspørsmålet vil være hva som ligger i ordlyden ”motiv”.

I oppgavens tredje del vil det foretas en klargjøring av hvordan ordlyden ”overveiende” skal vurderes. Det er særlig verdivurderingen og forholdet mellom skattemessig verdi og transaksjonens egenverdi som vil være hovedfokuset.

Til slutt vil det i del 4 foretas en drøftelse av eventuelle svakheter ved § 14-90. Her vil bestemmelsen og vilkårets problem fremheves i en rettspolitisk vurdering. Målet vil være å redegjøre for hensiktsmessigheten med den spesielle gjennomskjæringsnormen med utgangspunkt i dagens rettskildebilde.

For å besvare oppgaven vil det være nødvendig å analysere sentrale tilgjengeliggjorte rettskilder, herunder ordlyden, forarbeider, rettspraksis og ligningspraksis.

Det foreligger ikke noe høyesterettspraksis eller prejudikat vedrørende den spesielle gjennomskjæringsbestemmelsen. Rettspraksis av sktl. § 14-90 er derfor begrenset til underrettspraksis. Imidlertid vil høyesterettspraksis knyttet til den ulovfestede omgåelsesnormen kunne anvendes som tolkningsbidrag til den spesielle gjennomskjæringsregelen.

Underrettspraksis kan neppe anses som en tungtveiende rettskilde, og kan ikke vektlegges på samme måte som høyesterettspraksis. Likevel er det klart at underrettspraksis bygger sine dommer på forsvarlige avveininger av rettskilder og hensyn. Underrettspraksis kan derfor ha sterk argumentasjonsverdi som kan anvendes i drøftelsen av gjeldende rett.²⁶

²⁶ Eckhoff, *Rettskildelære*, s. 159

1.5.2 Forholdet mellom § 14-90 og den ulovfestede gjennomskjæringsnormen

Spørsmålet er hvorvidt rettskilder og praksis tilhørende den ulovfestede omgåelsesnormen kan være relevant ved en redegjørelse av sktl. § 14-90.

Sktl. § 14-90 avviker fra ulovfestet gjennomskjæring ved at den stiller andre forutsetninger og medfører andre virkninger. Disse forskjellene er grunnen til at sktl. § 14-90 blir omtalt som den spesielle gjennomskjæringsregelen. Der den ulovfestede gjennomskjæringsnormen fungerer som en sekkebestemmelse som kan avskjære de fleste omgåelser, avhenger spesiell gjennomskjæring av konkrete forutsetninger på bestemmelsens objekt og subjektside.

Den ulovfestede omgåelsesnormen har nær sammenheng med den spesielle lovfestede normen i sktl. § 14-90, og kan derfor belyse rettsbildet rundt den spesielle gjennomskjæringsregelen ytterligere. Vilkårene for anvendelse av § 14-90 er ganske like vilkårene for anvendelse av den ulovfestede omgåelsesnormen. Det er primært virkningene og premissene for disse to gjennomskjæringsreglene som inneholder ulikheter.

Formålet med lovfesting av § 14-90 var et forsøk på å gi ligningsmyndighetene et sikrere holdepunkt for å utføre gjennomskjæring. I tillegg følger det av de samme forarbeidene at: *”Den foreslåtte avskjæringsregelen suppleres av den ulovfestede gjennomskjæringsregel.”*²⁷

En gjennomgang av relevante rettskilder for den ulovfestede omgåelsesnormen vil dermed være hensiktsmessig ved en redegjørelse av den spesielle regelen i § 14-90. Som eksempel kan nevnes at egenverdibegrepet i § 14-90 primært er utviklet etter egenverdibegrepet i ulovfestede omgåelsesnormen. Dette medfører at rettspraksis angående egenverdivilkåret på det ulovfestede området har overføringsverdi, og kan anvendes for å belyse egenverdivilkåret i den spesielle gjennomskjæringsregelen. Egenverdibegrepet vil bli behandlet nedenfor.²⁸

²⁷ Jf. Ot.prp. nr. 1 (2004 – 2005) pkt. 6.5.7.4

²⁸ Se oppgavens del 3

2 Overveiende motiv og vurderingstema

2.1 Generelt

Ligningsmyndighetenes gjennomskjæringsmuligheter beror på en korrekt anvendelse og vurdering av vilkåret ”overveiende motiv”. Det avgjørende spørsmålet ved anvendelse av vilkåret vil være om utnyttelse av skatteposisjon var det ”overveiende motiv” for transaksjonen selskapet utførte. Denne delen vil drøfte ”motiv”-delen av ”vilkåret overveiende motiv”. Spørsmålet er hvilken type vurdering som skal legges til grunn for å avgjøre om vilkåret er oppfylt.

2.2 Skattyters motiv eller transaksjonens virkninger

For å forstå hvilken type vurdering ”overveiende motiv” innebærer, er det nødvendig å avdekke hva som er vilkårets vurderingstema. Første spørsmål er om vilkårets vurderingstema er motivet bak transaksjonen, eller transaksjonens virkninger. Spørsmålet er også blitt problematisert i juridisk teori.^{29 30}

Problemstillingen får praktisk betydning dersom skattyter feilbedømmer transaksjonens forretningsmessige egenverdi. Dette kan skje ved at skattyters antatte transaksjonsvirkninger som skulle medføre stor egenverdi, likevel ikke inntreffer. Situasjonen er da at den skattemessige verdi kan overstige den forretningsmessige egenverdi, men at skattyter ikke hadde personlig motiv å utnytte en skatteposisjon. I et slikt tilfelle kan skattyter enten rammes eller gå fri av § 14-90, alt etter hvilket vurderingstema som legges til grunn – skattyters motiv eller transaksjonens virkninger.^{31 32}

Før det drøftes hvilken tilnæringsmåte som er korrekt, vil det bli redegjort for hva disse to vurderingstema innebærer. Begge tilnæringsmåter innebærer retts tekniske fordeler og ulemper.

²⁹ Bettina, Banoun, *Den særskilte omgåelsesregel i sktl. § 11-7 nr. 4 – særlig i lys av en nylig avsagt fisjonsdom i Asker og Bærum tingrett*, s. 45

³⁰ Folkvord, *Skatt ved fusjon og fisjon*, s. 417

³¹ Folkvord, *Skatt ved fusjon og fisjon*, s. 417

³² Se mer om synergieffekter og egenverdi i oppgavens del 3

En vurdering av skattyters bakenforliggende motiv vil ta utgangspunkt i transaksjonens tidspunkt for å forsøke å kartlegge hva som var skattyters faktiske intensjon med transaksjonen. Fordelen her vil være at en slik vurdering fremstår som mest forenlig med gjennomskjæringsbestemmelsens ordlyd. Ved å ta utgangspunkt i skattyters motiv i vurderingen, vil en eventuell gjennomskjæring utføres på bakgrunn av skattyters ønske om å utnytte en skatteposisjon. En vurdering av av skattyters motiv vil derfor medføre gjennomskjæring på mer ”korrekte” premisser, sammenliknet med gjennomskjæring basert på transaksjonens virkninger. Selv om en transaksjon er mer skattemessig, enn forretningsmessig gunstig – er det ikke nødvendigvis begrunnet i at skattyters ”overveiende motiv” var skattemessig motivert. Imidlertid er det en klar ulempe at vurdering basert på bare skattyters reelle motiv kan være retts teknisk vanskelig å gjennomføre. En vurdering av skattyters motiv vil også åpne for manipulasjon av vurderingen fra den som ikke ønsker gjennomskjæring.

Dersom vurderingen tar utgangspunkt i transaksjonens virkninger, vil det foretas en vurdering av de etterfølgende konstaterbare forhold og virkninger av transaksjoner. En vurdering basert på transaksjonens virkninger er ikke avhengig av å avdekke skattyters subjektive indre motivasjon. Å ta utgangspunkt i transaksjonens virkninger er derfor en vurdering som er retts teknisk enklere og mer presis å gjennomføre. Bevisføringen vil også være enklere ved en objektiv vurdering.

Bestemmelsen sier at det er disposisjonens overveiende ”*motiv*” som skal anvendes i vurderingen. En alminnelig språklig forståelse av ordlyden taler for at det er skattyters motiv på tidspunktet for transaksjonsbeslutningen som skal legges til grunn ved vurdering av vilkåret. En naturlig forståelse av sktl. § 14-90 gir anvisning på at det er tilstrekkelig at utnyttelse av skatteposisjon er motivet bak transaksjonen. Det kan med andre ord ikke utledes noe krav om at skatteposisjonen må være overdratt eller forsøkt utnyttet for at transaksjonen skal bli rammet av sktl. § 14-90. En slik forståelse av bestemmelsen taler mot en vurdering av transaksjonens virkninger ved vurderingen av vilkåret.

Både forarbeidene og rettspraksis gir bidrag til spørsmålet om vilkårets vurderingstema. Av bestemmelsens forarbeider fremgår det at ved vurderingen av skattyters overveiende motiv, må en ta utgangspunkt i transaksjonens virkninger som vurderingsmoment:

”For transaksjoner som involverer selskaper med skatteforpliktende generelle skatteposisjoner, må spørsmålet om motivet er å utnytte posisjonene vurderes ut fra om det ved transaksjonen etableres en bedre mulighet til å avregne disse mot posisjoner som representerer en fordeler eller løpende underskudd”³³

Det foreligger motstrid mellom den naturlige språklige forståelsen i bestemmelsen og andre rettskilder.

På den annen side kan en vurdering av faktiske virkninger bidra til en avklaring av skattyters motiv. Juridisk teori gir uttrykk for at man normalt kan slutte seg til hva som er motivet med en transaksjon ved å se på virkningene av transaksjonen. Vurderingen av motiv og virkninger derfor ofte være sammenfallende.³⁴

I lagmannsrettsdommen Utv. 2005 s. 783 (Bekkestua) ble det sagt at ved vurderingen av transaksjonen skal det legges vekt på de ”faktiske virkningene av transaksjonen”. Ved en gjennomlesing av dommen kan det tyde på at lagmannsretten sammenblander begrepene transaksjonens virkninger og skattyters motiv. Det later til at domstolene gjennomgående bruker disse begrepene om hverandre. Senere i dommen uttales det at i vurderingen av vilkåret, skal det foretas en avveining av både de skattemessige og ikke-skattemessige virkninger og motiv. På den annen side sammenfaller den tilsynelatende sammenblandingen med Folkvords uttalelse om at disse to vurderingsmoment ofte kan være sammenfallende og utfylle hverandre. Verken forarbeidene eller rettspraksis fremstår konsekvente ved valg av vilkårets vurderingstema.

Imidlertid ble vurderingstema skattyters motiv lagt til grunn i nyere underrettspraksis Utv. 2015 s. 147 (Visma-dommen). Dommen uttaler klart at det er skattyters begrunnelse for transaksjonen, og ikke virkningene av transaksjonen, som er avgjørende etter den spesielle gjennomskjæringsbestemmelsen. Tilsvarende har også blitt lagt til grunn i ligningspraksis.³⁵

Et av de viktigste hensyn ved utformingen av skatteregelverket i Norge, er hensynet til effektivitet. Det er avgjørende for et skattesystem basert på nøytralitetsprinsippet at

³³ Ot. prp. Nr. 1 (2004-2005) side 83 pkt. 6.5.7.4

³⁴ Folkvord, *Skatt ved fusjon og fisjon*, s. 417

³⁵ Som eksemplifisert i Utv. 2002 s. 624 LN og s. Lignings-ABC 2015/2016 s.1311

effektiviteten blir ivaretatt. Med effektivitet menes først og fremst at skattyters atferd ikke skal påvirkes og styres av skattereglene – dersom skattesystemet sikres ved nøytralitetsprinsippet, vil også effektiviteten bli ivaretatt. Med nøytralitet pekes det til at ulike former for inntekt og virksomhet bør beskattes mest mulig likt. På denne måten unngår man at skattesubjekt endrer handlemønster eller virksomhetsoppbygning for å spare skatt.³⁶

Effektivitetsnormen er et utslag av nøytralitets- og effektivitetsprinsippet. I juridisk teori påpekes det at effektivitetsnormen taler for at det er skattyters motiv som må være det hovedsakelige vurderingstema for vilkåret. Å ta i betraktning effektivitetsnormen gir mening dersom man skal opprettholde effektiviteten i skattesystemet vårt. Virkninger som ikke har virket motiverende, kan neppe sies å ha virket handlingsvridende heller. Hensynet til skattyters forutberegnelighet, vil også svekkes dersom forhold som ikke har vært motiverende skal få betydning for transaksjonens egenverdivurdering.^{37 38}

Ofte kan skattyter oppdage uventede synergieffekter ved transaksjoner, eller eventuelt tape forventede synergieffekter i etterkant av transaksjonens. Synergieffekt er et begrep som gir uttrykk for en mereffekt. Denne mereffekten oppstår ved at to eller flere elementer gir bedre avkastning eller resultat enn elementene hver for seg. Dersom transaksjonens virkninger var vurderingstema kunne skattyter risikere å få sin transaksjon rammet av gjennomskjæring basert på tilfeldigheter. Innrettelsesmulighetene til skattyter vil være betydelig svekket dersom skattyter først må få klargjort transaksjonens virkninger for å vite om hans handlemåte er innenfor skattelovgivningen. Omgåelsesreglene er dels utledet av effektivitetsnormen ved at det er nærliggende å si at lovgivers formål var å ramme omgåelsesmotiverte handlinger fra skattyters side. Effektivitetsnormen tilsier at det kreves årsakssammenheng mellom skattyters motiv og virkningen.

På bakgrunn av en naturlig ordlydsforståelse, effektivitetsnormen, hensynet til forutberegnelighet og bestemmelsens formål, legges det til grunn at vurderingstema for vilkåret er skattyters motiv.

³⁶ Zimmer, *Lærebok i skatterett*, s. 33

³⁷ Folkvord, *Skatt ved fusjon og fisjon*, s. 417

³⁸ Se oppgavens pkt. 3.3 om egenverdivurdering

2.3 Subjektiv eller objektiv vurdering

Spørsmålet er om det er en objektiv eller subjektiv vurdering av skattyters motiv som skal foretas. Bestemmelsen rammer disposisjoner gjennomført av selskap. Det er klart at et selskap ikke kan ha et motiv, men det er likevel fysiske personer som handler på vegne av et selskap. Det vil derfor være disse fysiske personers motiv som vil være gjenstand for vurdering.³⁹

Ved en objektiv vurdering vil utgangspunktet være hvordan skattyters motiv fremstår utad. Det er ikke skattyters faktiske motiv som vurderes ved en objektiv vurdering, men heller hvilket motiv en normal forstandig skattyter ved en tilsvarende disposisjon ville ha hatt. Det skal da foretas en objektiv sammenlikning med utgangspunkt i en tilsvarende forstandig skattyter i en tilsvarende yrkesgruppe, posisjon eller situasjon.

En subjektiv vurdering tar utgangspunkt i hvilket motiv skattyter faktisk hadde i den konkrete saken.

Videre i oppgaven vil relevante rettskilder bli drøftet for å klargjøre hvilket vurderingstema som er gjeldende rett.

En alminnelig språklig forståelse av ordlyden ”motiv” tilsier det at det skal foretas en subjektiv vurdering. En slik forståelse synes å være i tråd med lovgivers syn, ettersom lovgiver ønsket å ramme omgåelsesmotiverte disposisjoner.

Imidlertid peker departementet i forarbeidene på at egenvurderingen antakeligvis er objektiv:

*“Departementet legger til grunn at kravet til skattemessig motiv må vurderes på samme måte som etter den gjeldende avskjæringsregelen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Dette innebærer blant annet at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen”*⁴⁰

³⁹ Folkvord, *Skatt ved fusjon og fisjon*, s. 412

⁴⁰ Ot. Prp. nr. 1 (2004 – 2005) pkt. 6.5.7.4

Departementets forståelse av den spesielle gjennomskjæringsregelens vilkårsvurdering gir mening ettersom rettsanvenderen kan ikke lese tankene til skattesubjektet.

Zimmer sitt synspunkt er i tråd med forarbeidene. Han påpeker det alminnelige skatterettslig prinsipp at subjektive vurderingstema objektiviseres, og henviser til Rt. 1986 s. 58 (Asdahl) der Høyesterett uttrykker det alminnelige objektiviseringsprinsippet.⁴¹ Det skatterettslige objektivitetsprinsippet er også gjengitt av Folkvord som henviser videre til annen rettspraksis.⁴²

Objektiviseringsprinsippet er blitt anvendt i blant annet Rt. 1986 s. 58 (Asdahl). Dommen omhandlet ikke den lovfestede gjennomskjæringsregelen, men er relevant da det ble foretatt en vurdering av skattyters motiv for en transaksjon ved hjelp av prinsippet om objektivisering. Det uttales i Asdahl at vurderingen av hva som er skattyters overveiende motiv må forankres i hvordan situasjonen ”fremtrer utad, objektivt sett, ikke antakelser om hvilke subjektive forestillinger den enkelte skattyter kan ha gjort seg.”⁴³

Imidlertid medførte Telenor-dommen⁴⁴ i 2006 en avgjørende kursendring. Rt. 2006 s. 1232 (Telenor-dommen) omhandlet salg av aksjepost med betydelig tap til et søsterselskap innenfor Telenor-konsernet. Spørsmålet var om transaksjonen kunne gjennomskjæres og nektes fradragsrett etter den ulovfestede omgåelsesnormen.⁴⁵ Ved spørsmålet om hvordan skattyters motiv skal tolkes uttaler førstvoterende:

*“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.”*⁴⁶

Førstvoterende gir klart uttrykk for sin uenighet angående en objektiv vurdering av disposisjonens formål og gir anvisning til at det skal utføres en subjektiv vurdering av hva

⁴¹ Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 7. utgave, s. 200

⁴² Folkvord, *Skatt ved fusjon og fisjon*, s. 413

⁴³ Se Rt. 1986 s. 58

⁴⁴ Rt. 2006 s. 1232

⁴⁵ Se pkt. 1.5.2 om hvorfor praksis om den ulovfestede omgåelsesnorm har overføringsverdi til forståelsen av § 14-90

⁴⁶ Rt. 2006 s. 1232, avsnitt 50

som var skattyters motiv for transaksjonen. Videre sier førstvoterende i dommens neste avsnitt at:

“ 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. I slike tilfeller må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham.”⁴⁷

Slik jeg forstår dommen, vil objektive momenter likevel kunne ha utslag på den subjektive vurderingen som en del av bevisvurderingen. På bakgrunn av dommens uttalelse foreligger det en presumsjon om at skattyter subjektivt har omgåelsesmotiv dersom objektive momenter peker i retning av at skattyter forsøker å spare skatt. Det vil si at bevisbyrden ligger hos skattyter, ved at skattyteren må godtgjøre at utnyttelse av skatteposisjon ikke er det overveiende motiv. Det er i følge dommen en subjektiv vurdering som er det primære utgangspunkt ved vurderingen av skattyters motiv.

Dommen er avsagt enstemmig og må stå sterkt ved anvendelse av vilkåret i § 14-90, til tross for at den er blitt kritisert av bl.a. Gjems Onstad for den relativt klare kursendringen og fravikelsen av den brede praksisen om at skattyters motiv skal vurderes objektivt.⁴⁸

Denne nye rettsstilstanden og kursendringen er blitt tatt til følge i senere praksis. I høyesterettsdommen Rt. 2007 s. 209 (Hex-dommen) la førstvoterende til grunn den samme lovtolkning og vurdering av skattyters motiv.

Underrettspraksis har også sluttet seg til Telenor-dommens kursendring.

Lagmannsrettsdommen Utv. 2013 s. 1867 (Mølle), som omhandler sktl. § 14-90, tok også til følge kursendringen ved denne uttalelsen:

⁴⁷ Rt. 2006 s. 1232 s. 58, avsnitt 51

⁴⁸ Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett*, s. 1072

*”Det avgjørende er hva skatteyter må antas å ha lagt vekt på og overveiende vekt på. Dette innebærer ikke at det som skatteyter anfører eller begrunner transaksjonen med uten videre skal legges til grunn. Det avgjørende er hva som etter en samlet vurdering av de foreliggende bevis reelt framstår å ha vært motiverende og det overveiende motiverende for skatteyter.”*⁴⁹

I lagmannsrettsdommen Utv. 2009 s. 1329 (Caretaker) var det også gjennomskjæring etter § 14-90 som var aktuelt. Også i denne dommen ble de samme premisser og vurderingsmomenter som stadfestet i Telenor-dommen lagt til grunn. Lagmannsretten viser til forarbeidene (Ot.prp. nr. 1 (2004 – 2005) s. 82, som uttaler at vurderingen må foretas objektivt, og utfyller videre med

”Uansett om det skulle være slik at motivasjonen i prinsippet må vurderes subjektivt ser lagmannsretten det slik at der skattehensyn objektivt sett har vært hovedmotivet er det en presumsjon for at dette har vært tilfelle også subjektivt sett.”

Lagmannsretten påpekte at den objektive vurderingen bare er et utgangspunkt, noe som taler for at det er en subjektive vurdering supplert med objektive momenter, som er avgjørende for å finne skattyters motiv.

I tingrettsdommen Utv. 2007 s. 1299 (CS Prosjekt AS), som omhandlet gjennomskjæring etter § 14-90, ble det uttalt at skattyters motiv vurderes subjektivt, men der de objektive momenter anvendes som bevisverdi. I tillegg er det av ligningsmyndighetene blitt utarbeidet bindende forhåndsuttalelser som ser ut til å forutsette en subjektiv vurdering, samtidig som de supplerer vurderingen med objektivt konstaterbare momenter.⁵⁰

En subjektiv vurdering ville vært en fordel i forhold til ordlyden ”skattyters motiv”, som etter en alminnelig språklig forståelse trekker i retning av en subjektiv vurdering. Imidlertid kan en subjektivisert tilnærming ha negativ innvirkning på rettsprosessen. En subjektivisert vurdering er retts teknisk utfordrende. En annen ulempe er at en subjektivisert vurdering strider med forarbeidene som gir klart uttrykk for at det skal foretas en objektivisert vurdering av skattyters motiv. Det er også mulig at hensynet til å beskytte skattefundamentet blir truet ved

⁴⁹ Utv. 2013 s. 1867

⁵⁰ Som eksemplifisert i BFU 28/2012

en subjektivisert vurdering. Ettersom det skal foretas en subjektiv vurdering av hva skattyter tenkte, vil manipulasjon og tilbakeholdelse av informasjon fra skattyter være en potensiell ulempe.

Likevel har all praksis etter 2006 har sluttet seg til kursendringen som ble etablert i etterkant av Telenor-dommen. Det synes klart at gjeldende rett anvender en subjektiv vurdering av skattyters motivasjon ved hjelp av en samlet vurdering som tar utgangspunkt i objektive bevis.

2.5 Vurderingstidspunktet og bevisføringsbyrde

2.5.1 Vurderingstidspunktet

En selskapsrettslig transaksjon kan bestå av omfattende og langtrukne prosesser med flere ledd. Da oppstår spørsmålet om hvilket tidspunkt vilkårsvurderingen skal ta utgangspunkt i. Ordlyden i sktl. § 14-90 er taus i spørsmålet om hvilket tidspunkt vurderingen av overveiende motiv skal ta utgangspunkt i.

I praksis vil en transaksjons flerleddete struktur gi grunnlag for flere alternativer. Vurderingen kan ta utgangspunkt i tidspunktet ved styrets utferdigelse av transaksjonsplanen, tidspunktet for vedtak i generalforsmaling, registreringstidspunktet m.m.

Det har blitt problematisert hvorvidt etterfølgende virkninger og omstendigheter skal trekkes inn i vurderingen av vilkåret. Problemet har blitt tatt opp i praksis og juridisk teori. Banoun viser til bl.a. Rt. 2002 s. 1580 (Zenith-dommen) og Rt. 2007 s. 209 (Hex-dommen).⁵¹ Det er klart at etterfølgende momenter kan tjene som bevis for den subjektive vurderingen av skattyters motiv. Imidlertid er det ikke presisert i Zenith-dommen eller Hex-dommen hvorvidt disse etterfølgende omstendigheter er blitt vektlagt som moment i bevisvurdering, eller som et moment i motivasjonsvurderingen.

Folkvord legger til grunn at det er beslutningstidspunktet for transaksjonen som er avgjørende. Da bestemmelsens ordlyd innebærer at det er skattyters motiv som er avgjørende for gjennomskjæringen, tyder en kontekstuell tolkning av ordlyden på at vurderingstidspunktet tilsvarer beslutningstidspunktet. Det er motivasjonen bak transaksjonen

⁵¹ Banoun, *Omgåelse av skattereglene*, s. 304

som er vurderingsmomentet, og som tidligere nevnt, mente nok lovgiver å ramme skattyters illojale opptreden overfor skattefundamentet. Skattyter neppe kan la seg motivere av forhold som oppstår eller inntre etter beslutningen om transaksjonen og trekker derfor i retning av at vurderingstidspunktet sammenfaller med beslutningstidspunktet.

Ettersom etterfølgende forhold ikke kan virke vridende for skattyter, kan det argumenteres for at effektivitetsnormen taler for at vurderingstidspunktet må være tidspunktet for når transaksjonen etter de ordinære regler ikke lenger er reversibel. Vurderingstidspunktet vil i et slikt tilfelle være tidspunktet generalforsamlingsbeslutningen besluttet seg for å inngå i transaksjonen.⁵²

Etterfølgende forhold kan ikke tjene mer enn som bevisverdi ved spørsmål om ulovfestet gjennomskjæring. Vurderingstidspunktet vil, basert på denne vurderingen, være tidspunktet for endelig beslutning. Omstendigheter som trer i kraft i kjølvannet av en transaksjon kan imidlertid tjene som bevis for det overveiende motiv.

2.5.2 Om bevisføringsbyrde

Spørsmålet er om det er skattyter eller ligningsmyndighetene som har bevisbyrden for at gjennomskjæringvilkårene er oppfylt.

Forarbeidene forutsetter at skattyter har bevisføringsbyrden for at transaksjonen har tilstrekkelig egenverdi:

*”Skattyteren må kunne sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av dette hovedmotivet. Departementet anser begge effekter ønskelige, idet videreføring av de aktuelle fradragssposisjoner ved fusjon og fisjon bør baseres på at skattyter disponerer rasjonelt ut fra verdiskapningssyn og kan sannsynliggjøre dette ovenfor ligningsmyndighetene”*⁵³

Forarbeidene ovenfor gjelder den gamle spesielle gjennomskjæringsbestemmelsen i sktl. § 11-7 4. ledd, men har relevans for dagens spesielle gjennomskjæringsregel § 14-90.⁵⁴

⁵² Folkvord, *Skatt ved fusjon og fisjon*, s. 416

⁵³ Ot.prp. nr. 71 (1995 – 1996) s. 32

⁵⁴ Folkvord, *Skatt ved fusjon og fisjon*, s. 417

På den annen side kan det argumenteres for at plassering av bevisbyrde ikke relevant grunnet overvektsprinsippet. Det foreligger ikke rettskilder som gir anvisning på at man har fraveket overvektsprinsippet.

Imidlertid uttalte Høyesterett i Rt. 2012 s. 188 (Dyvi-dommen) at det er opp til skattyter å godtgjøre at transaksjonen ikke var skattemessig motivert dersom det foreligger en presumpsjon for at transaksjonen var skattemotivert.

Ligningsmyndighetene og domstolene skal legge til grunn det faktum som fremstår mest sannsynlig. Bevisbyrden vil i praksis⁵⁵, og basert på alminnelige bevisregler, legges over på den som basert på objektive vurderinger kommer dårligst ut i saken. Følgende legges til grunn i denne oppgaven vedrørende bevisføringsbyrden.

⁵⁵ Rt. 2012 s. 188

3 Vurdering av ”overveiende” motiv, herunder verdivurderingene

3.1 Generelt

Det ble i forrige del redegjort for vilkårets vurderingstema og hva som ligger i ordlyden ”motiv”. Problemstillingen i denne delen er hva ordlyden ”overveiende” innebærer for vurderingen av skattyters motiv. Hovedfokus for denne delen vil være verdivurderingene.

En alminnelig språklig forståelse av ”overveiende” tilsier at utnyttelsesmotivet må være større enn andre motiv for transaksjonen, og peker i retning av at det foreligger et krav om sannsynlighetsovervekt. Et krav om sannsynlighetsovervekt underbygges også av forarbeidene⁵⁶ til den gamle § 11-7 fjerde ledd, som også gjøres gjeldende for § 14-90.⁵⁷

Vurderingen av vilkåret tas med utgangspunkt i en konkret helhetsvurdering av skattyters motiv, som underbygges av objektive bevismomenter.⁵⁸ Transaksjonens verdivurderinger er de objektive momenter som anvendes for å avdekke om en transaksjon kan sies å være overveiende skattemessig eller forretningsmessig motivert.

Å avdekke hva som er det ”overveiende” motiv ved en transaksjon beror på en avveining av transaksjonens skattemessige verdi og transaksjonens egenverdi.⁵⁹ Dersom den skattemessige verdien⁶⁰ overstiger egenverdien, vil det være aktuelt å gjennomføre gjennomskjæring, såfremt det også kan konstateres årsakssammenheng mellom skattefordelen og transaksjonen.⁶¹ Skattyters motiv kan som regel ikke fastsettes kun ved en matematisk sammenlikning av transaksjonens verdivirkninger. Avveiningen av transaksjonens skattemessige verdi og egenverdi er et veiledende moment i en konkret helhetsvurdering av skattyters motiv.⁶²

⁵⁶ Ot. prp. nr. 71 (1995 – 1996) s. 72

⁵⁷ Jf. oppgavens pkt. 2.5.2

⁵⁸ Jf. pkt. 2.3.1

⁵⁹ Jf. Utv. 2008 s. 1259s

⁶⁰ Se oppgavens pkt. 1.2.1 for avklaring av verdibegrepene

⁶¹ Jf. oppgavens pkt. 2.2 s. 15 om effektivitetsnormen som gir uttrykk for årsakssammenheng mellom motiv og virkning

⁶² Lignings-ABC 2015/2016 s. 1311

Ordlyden i § 14-90 legger opp til en vurdering av transaksjonens skattemessige motiv opp mot det forretningsmessige motiv. Bestemmelsen gir ikke nærmere veiledning for hvordan vurderingen skal gjennomføres og hvilke momenter som eventuelt skal vektlegges ved vurderingen.

Videre i oppgaven vil det bli redegjort for verdifastsetting av transaksjonens skattemessige verdi. Deretter vil det foretas en gjennomgang av gjeldende rett for egenverdivurderingen.

3.2 Verdifastsettelse - skatteposisjonens verdivurdering

3.2.1 Skatteposisjonens verdivurdering

Spørsmålet er hvordan transaksjonens skattemessige verdi fastsettes.

Utnyttelse av en skatteposisjon gjennomføres ved å fremføre og utligne underskudd med det mottakende selskapets overskuddsresultat. For å avdekke om en transaksjon er skattemessig motivert, må skatteposisjonens nettoverdi som følge av transaksjonen fastsettes. Et klassisk eksempel på hvordan skatteposisjons nettoverdi fastsettes er som følger: Selskap X gjennomfører en transaksjon som innebærer fusjon med selskap Y. Dersom vi legger til grunn at skatteposisjonen til selskap Y består av et underskudd på 100 millioner kroner, vil den skattemessige verdi ligge på 25 % (skattesats per 2016) av de 100 millioner NOK. Selskap X vil etter fusjonen utligne overskuddet sitt mot det fremførbare underskuddet. Dette vil medføre at selskap X sparer skatt til en verdi av 25 millioner NOK (25% av 100 millioner NOK).

Med utgangspunkt i eksempelet ovenfor kan det se tilsynelatende enkelt ut å verdifastsette en skatteposisjon. Imidlertid er verdifastsettelsesprosessen sjelden så enkel. I praksis vil et underskudd ofte måtte anvendes ved at det fremføres over en tidsperiode på flere år. Ved å anvende et underskudd over en lengre tidsperiode, vil forhold som inflasjon, renter og valutakursendring påvirke den reelle verdien av skatteposisjonen.

Det vil derfor i praksis alltid ta tid fra tidspunktet for verdifastsettelse av skatteposisjon, og frem til skatteposisjonen kan utnyttes. Tidsbruken for å anvende en skatteposisjon medfører at verdifastsettelsesprosessen ofte må ta i betraktning neddiskontert verdi, og deretter legge skatteposisjonens nominelle verdi til grunn.

Neddiskontering er et begrep som benyttes i finansanalyser, der målet er å beregne en investerings fremtidige verdi til nominell verdi. Begrepet nominell verdi gir uttrykk for dagens nåværende verdi. Diskontering som verktøy er viktig ettersom 1000 NOK i dag ikke nødvendigvis er verdt 1000 NOK om noen år. Neddiskontering gjør seg gjeldende dersom et selskap må bruke mer enn ett år på å fremføre underskuddet ettersom det blir nødvendig å fastsette skatteposisjonens fremtidige verdi til nominell verdi.

Det foreligger lite rettspraksis som demonstrerer en teknisk gjennomgang av denne verdsettelsesprosessen. I Utv. 2008 s. 1259 var spørsmålet om en transaksjon var overveiende skattemessig motivert, slik at det fremførbare underskuddet på 200 millioner NOK kunne gjennomkjæres. Domstolen uttalte at det var den nominelle verdien av skatteposisjonen som måtte legges til grunn i vurderingen. Skatteposisjonen ble priset til 56 millioner NOK etter datidens skattesats. Deretter ble det konkludert at neddiskontering var en nødvendighet ettersom det ikke var anledning til å anvende hele underskuddet det første året:

”Retten er også enig i at beløpet må neddiskonteres idet det ikke ville være mulig å benytte hele det fremførbare underskuddet første året. Det ble da heller ikke forsøkt gjort. Det første året brukte man ca. 20 millioner av dette, noe som ga en skattefordel på i overkant av 5,5 millioner kroner.”⁶³

Den tidsmessige neddiskonteringen av skatteposisjonen vil i praksis være vanskelig å fastslå. Vanskeligheten begrunnes i at mulighet til å fremføre underskudd over flere år kan være gjenstand for kontinuerlig endring basert på fremtidig resultatregnskap, økonomiske spekulasjoner, investeringer og potensielle kriser. I praksis har domstolene ved vurdering av neddiskonteringstid anvendt selskapets tidligere overskudd, budsjett og fremtidige forutsetninger som holdepunkt.⁶⁴

Det er på bakgrunn av rettspraksis klart at skatteposisjonen verdsettes etter en nominell verdi, som innebærer at neddiskontering må benyttes dersom underskuddet skal utnyttes over flere år. Imidlertid kan denne verdifastsettelsesprosessen neppe sies å være ideell. Ettersom

⁶³ Jf. Utv. 2008 s. 1259

⁶⁴ Jf. Utv. 2008 s. 1259

neddiskonteringsperioden beror på en utpreget skjønnsmessig vurdering av selskapets fremtidige situasjon, medfører det at konklusjonen sjelden vil kunne garantere at resultatet er riktig.

3.2.2 Krav om merverdi?

Spørsmålet er hvorvidt det kan innfortolkes et krav om skattemessig merverdi for at gjennomskjæring skal kunne foretas.

Ordlyden i sktl. § 14-90 uttrykker at den rammer utnyttelse av skatteposisjon, men er taus i spørsmålet om det må foreligge skattemessig merverdi.

Det kan hende at en transaksjon er et produkt av skattyters motiv for å utnytte en skatteposisjon, men at transaksjonen ikke medfører at skattyter blir stilt i en skattemessig bedre situasjon.⁶⁵ Sett at et morselskap fusjonerer med et datterselskap for å fremføre underskuddet til datterselskapet. Morselskapet blir reelt sett ikke stilt i noen bedre stilling til tross for det skattemotiverte motivet ettersom det fremførbare underskuddet uansett kunne vært utnyttet ved konsernbidrag. Transaksjonen mangler altså en skattemessig merverdi.

Forarbeidene uttaler seg ikke direkte i spørsmålet om skattemessig merverdi. Uttales imidlertid at:

*”Fusjon og fisjon kan brukes til å oppnå samling av inntekter og fradrag hos samme skattyter. I de fleste tilfeller vil dette ikke være misbruk, fordi fusjonen eller fisjonen anses å ha en bedriftsøkonomisk hovedbegrunnelse. Økte inntektsmuligheter på grunn av dette er positivt, og de **økte muligheter** (min utheving) for fradragsutnyttelse som dermed oppstår, er da akseptable som en sideeffekt.”*⁶⁶

Det ser ut til at forarbeidene indirekte forutsetter at skattyter må stilles i en skattemessig bedre posisjon med transaksjonen enn dersom transaksjonen ikke hadde blitt utført.

⁶⁵ Folkvord, *Skatt ved fusjon og fisjon*, s. 421

⁶⁶ Jf. Ot.prp. nr. 71 (1995 – 1996) s. 32 der utdraget er hentet fra. Se også Ot.prp. nr. 1 (2004 – 2005) pkt. 6.5.7.3 som også indirekte forutsetter at det må foreligge merverdi

Imidlertid kom Høyesterett til et resultat som strider med denne oppfatningen i Aker Maritime-dommen.⁶⁷ I dommen gjorde Aker Maritime gjeldende at transaksjonen ikke kunne gjennomskjæres, ettersom de kunne oppnådd samme skatterettslig resultat uten transaksjonen ved å søke om skattelempning. Dommen resulterte i gjennomskjæring. Likevel uttaler Høyesterett at:

*”Situasjonen kunne kanskje vært en annen dersom et identisk resultat med sikkerhet ville vært oppnådd med en søknad”*⁶⁸

Det er uvisst om Høyesterett med denne uttalelsen mente at det forelå merverdi ved transaksjonen ettersom det ikke var sikkert at Aker Maritime kunne oppnå samme skattefordel ved å søke om skattelempning. Det kan argumenteres for at Høyesterett la til grunn et krav om merverdi i Aker Maritime-dommen, men at merverdien ved hjelp av skattelempningssøknad ikke var garantert.

Til tross for usikkerheten rundt Aker Maritime-dommen har nyere rettspraksis vært klar på at det foreligger et krav om merverdi. Underrettsdommen Monsun og Caman⁶⁹ gjaldt en fisjon der et opparbeidet underskudd skulle deles mellom to fisjonerende selskap. Lagmannsretten påpekte at delingen kunne vært gjennomført uten at det var nødvendig med noen endring i konsernstrukturen. Konklusjonen ble derfor at fisjonsprosessen ikke var skattemessig motivert, ettersom det ikke forelå noen form for skattemessig merverdi. Krav om merverdi for skattemessig motivasjon har også blitt lagt til grunn i senere underrettspraksis.⁷⁰

I juridisk teori argumenteres det for en innskrenkende tolkning av sktl. § 14-90. En innskrenkende tolkning vil medføre at den spesielle gjennomskjæringsregelen må leses med en forutsetning om at skattyter ved transaksjonen hadde til hensikt å bli stilt i en *bedre* skattemessig posisjon. Ordlyden i sktl. § 14-90 må i følge juridisk teori forstås som et spørsmål om hvorvidt utnyttelse av skattemessige merverdier har vært skattyters motiv.⁷¹

⁶⁷ Rt. 2004 s. 1331

⁶⁸ Rt. 2004 s. 1331, avsnitt 55

⁶⁹ LB-2002-602.

⁷⁰ Ventelo-dommen, LB-2011-46255

⁷¹ Folkvord, *Skatt ved fusjon og fisjon*, 2006, s. 421

Effektivitetsnormen taler også for en tilnæringsmåte basert på merverdi. Skattyters disposisjon kan neppe sies å være motivert av utnyttelse av en skatteposisjon han uansett kan utnytte uten disposisjonen.

Både juridisk teori, forarbeider og nyere rettspraksis forutsetter krav om skattemessig merverdi i vurderingen av om en transaksjon er skattemessig motivert. På bakgrunn av disse rettskildene, er konklusjonen at det må foreligge skattemessig merverdi for at transaksjonen kan ha virket overveiende motivert av skattebesparelse.

3.3 Verdifastsettelse – egenverdivurderingen

Spørsmålet er hvordan transaksjonens egenverdi verdifastsettes. Folkvord presiserer at begrepet egenverdi fungerer som et hjelpebegrep ettersom bestemmelsens vurderingstema reelt sett er skattyters motivasjon. Jo lavere egenverdi transaksjonen har, desto større sannsynlighet er det for at skatteposisjonen var det overveiende motiv for transaksjonen.⁷²

Før en redegjørelse av egenverdivurderingens metodikk, er det hensiktsmessig med en avklaring av hvorvidt egenverdi skal forstås som et netto- eller bruttobegrep. Hvorvidt egenverdivurderingen skal forstås som et netto- eller bruttobegrep, vil påvirke resultatet av verdifastsettelsen.

3.3.1 Egenverdi som netto- eller bruttobegrep?

Spørsmålet er om verdifastsettelsen utelukkende skal regne med positive transaksjonsvirkninger, eller om transaksjonens ulemper også skal regnes med i egenverdien.

Ved en nettovurdering skal differansen mellom positive verdimomenter og de negative verdimomenter trekkes fra i egenverdivurderingen. Nettobegrepet vil medføre at egenverdien blir lavere, slik at terskelen for gjennomskjæring blir tilsvarende senket. Anvendelse av bruttobegrepet vil i stedet føre til at forretningsmessige ulemper legges til i egenverdien, og bidrar til at egenverdien blir høyere enn ved anvendelse av nettometoden. Hvilket verdibegrep

⁷² Folkvord, *Skatt ved fusjon og fisjon*, 2006, s. 427

som anvendes vil påvirke summen av egenverdien, som videre påvirker terskelen for gjennomskjæring.⁷³

Bestemmelsens ordlyd og forarbeider belyser ikke hvilket verdibegrep som er riktig å anvende. Spørsmålet kan heller ikke sies være avklart i rettspraksis. Spørsmålet er imidlertid blitt behandlet i noen eldre dommer.

Hydro Canada-dommen⁷⁴ omhandlet den ulovfestede omgåelsesnormen, men må sies å ha overføringsverdi ved at domstolene uttaler seg om verdivurderingen. Det er klart at den ulovfestede omgåelsesnormen kan supplere sktl. § 14-90.⁷⁵ I spørsmålet om vurderingen av virkningene av transaksjonen uttalte flertallet:

”...det må (...) legges vekt på virkninger som har karakter av ulemper for skattyteren.”
*”Ved totalvurderingen av om disposisjonen fremstår som illojal i forhold til skattereglenes formål må imidlertid ønskede virkninger tillegges større vekt enn virkninger som oppfattes som ulemper.”*⁷⁶

I dommen ble en bruttovurdering lagt til grunn ved verdifastsettingen av transaksjonens egenverdi. Flertallet presiserte likevel at transaksjonens negative virkninger for egenverdien måtte vektlegges mindre enn de ønskede virkningene. Mindretallet uttalte seg ikke om vektingen, men sa seg enig i at bruttobegrepet skulle legges til grunn ved vurderingen av egenverdi.

Noen år senere i Hex-dommen⁷⁷ kom Høyesterett til at en nettoverdivurdering var det riktige å anvende. Følgende ble uttalt:

”Det at et forsøk på å omgå skatterettslige regler gir visse ulemper, kan ikke redde omgåelsesforsøket fra gjennomskjæringen.”

⁷³ Folkvord, *Betydningen av ulemper ved ulovfestet omgåelse*, s. 169.

⁷⁴ Jf. Rt. 2002 s. 456

⁷⁵ Jf. Ot.prp. nr. 1 (2004 – 2005) pkt. 6.5.7.4

⁷⁶ Jf. Rt. 2002 s. 456

⁷⁷ Jf. Rt. 2007 s. 209

Hex-dommen presiserte at eventuelle ulemper ved en transaksjon ikke skal være avgjørende for om skattyter var skattemessig motivert da han eller hun bestemte seg for å gjennomføre transaksjonen.

Det finnes heller ikke noe klart fasitsvar i juridisk teori når det kommer til netto- eller bruttobegreps-problematikken. Teoretikerne er, i likhet med dommerne, ikke samstemt i spørsmålet.

Folkvord mener at egenverdivurderingen må forstås som et nettoprinsipp. Begrunnelsen er at skattyter neppe vil la seg motivere av forretningsmessige ulemper. Dersom ulemper skulle blitt tillagt vekt i egenverdivurderingen, ville dette medføre at de skattemessige virkningene må bli enda sterkere for å kunne gjennomskjære. Med andre ord vil ulemper kunne brukes som virkemiddel av skattyter for å skjule det reelle skattemotivet.⁷⁸

Fredrik Zimmer ser ut til å mene at det er bruttobegrepet som skal anvendes ved egenverdivurderingen.^{79 80} I en tidsskriftsdebatt med Folkvord skriver Zimmer:

”...ulemper gjennomgående må trekke i skattyters favør, fordi det øker transaksjonens ikke-skattemessige realitet.”⁸¹

Zimmer er også tydelig på sin uenighet med resultatet Hex-dommen, og han var en del av mindretallsvotumet i Hydro Canada-dommen.

Etter min mening kan en bruttoverdivurdering åpne for ytterligere omgåelsesmuligheter. En bruttovurdering kan åpne for en omgåelsesmulighet ved at skattyter skreddersyr en transaksjon med tilstrekkelige negative egenverdivirkninger. Samtidig sikrer han seg skattemessige fordeler som normalt ville overgått nettoverdivurdering. Dersom den positive og negative egenverdi akkumulert overstiger den skattemessige verdi, vil skattyter kunne komme unna med en overveiende skattemotivert transaksjon. Målet til skattyter ved en slik omgåelse vil være å supplere egenverdien med tilstrekkelig ulemper, slik at den skattemessige verdi ikke overstiger den totale egenverdien.

⁷⁸ Folkvord, *Betydningen av ulemper ved ulovfestet omgåelse*, 2009, s. 169

⁷⁹ Zimmer, *Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?* s. 7

⁸⁰ Zimmer, *Lærebok i skatterett*, s. 62

⁸¹ Zimmer, *Omgåelse og ulemper*, s. 268

Videre kan fremstå noe kunstig at verdibegrepet også skal omfatte ulemper. Det er skattyters motivasjon som er vurderingstema i bestemmelsen, og ulemper kan neppe sies å være noe som motiverer en skattyter til å gjennomføre en transaksjon.

Det foreligger ikke noe entydig svar på om det er netto- eller bruttobegrepet som skal anvendes ved vurderingen av egenverdi. På bakgrunn av tendensene i nyere rettspraksis,⁸² og omgåelsesmulighetene en bruttovurdering åpner for, er det nærliggende å legge til grunn at det er nettoprinsippet som etter gjeldende rett anvendes i egenverdivurderingen. Konklusjonen er at egenverdivurderingen vurderes som nettobegrep etter gjeldende rett.

3.3.2 Momenter i egenverdivurderingen

Spørsmålet er hvilke momenter som er relevante ved egenverdivurderingen.

Det er ikke uttømmende avklart hvilke momenter som er relevante for egenverdivurderingen. Av den grunn er det hensiktsmessig med en gjennomgang av rettskildene for å belyse hvor snever eller vid egenverdivurderingen er.

Ordlyden i sktl. § 14-90 foretar en negativ avgrensning ved å angi hva som kan anses som vurderingsmomenter i vurderingen av overveiende motiv. Ordlyden uttaler at den skal ramme den som forsøker ”utnyttelse av den generelle skatteposisjon” og hvor dette er det ”overveiende motiv for transaksjonen”, jf. sktl. § 14-90. En naturlig ordlydstolkning vil tale for at alle momenter ved transaksjonen som ikke har tilknytning til utnyttelse av generell skatteposisjon, skal vektlegges i egenverdivurderingen.

I forhold til vurderingen av vilkåret, ser det ut til at forarbeidene gir uttrykk for en mer snever forståelse hva som kan trekkes inn i egenverdivurderingen sammenliknet med bestemmelsens ordlyd:

”Et vilkår for at den foreslåtte avskjæringsregelen skal komme til anvendelse, er at utsiktene til å kunne utnytte generell skatteposisjon er det overveiende motiv for transaksjonen. Det betyr at avskjæring kun kan foretas dersom vanlige

⁸² Jf. Hydro Canada-dommen, Rt. 2002 s. 456. Se også anvendelse av nettoprinsippet i Nagell-Erichsen-dommen, Rt. 2006 s. 1199

bedriftsøkonomiske (min utheving) hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for transaksjonen”⁸³

Forarbeidene anvender begrepet bedriftsøkonomiske hensyn som det eneste overordnede moment i egenverdivurderingen. Å legge forarbeidenes forståelse av hva som anses som egenverdi til grunn, vil kunne skape urimelige problemer for skattyter dersom transaksjonen har motiv som verken kan klassifiseres som skattemessige eller bedriftsøkonomiske.

Det kan tenkes motiv som verken har skattemessige eller bedriftsøkonomiske forankring. Som eksempel finnes det transaksjoner begrunnet i skattyters motiv for generasjonsskifte eller veldedighetsformål. Både generasjonsskifte og veldedighet er motiv som verken er skattemessig eller bedriftsøkonomisk begrunnet.⁸⁴

Rettspraksis har lagt til grunn en naturlig forståelse av ordlyden, som tilsier et vidt syn på verdivurderingen ved å vektlegge momenter som ikke er bedriftsøkonomiske i egenverdivurderingen. Blant annet har det vist seg at domstolene også vektlegger personlige forhold i egenverdivurderingen.⁸⁵ På bakgrunn av høyesteretts- og underrettspraksis⁸⁶ legges det til grunn at alle motiv som ikke er skattemessige vil inngå i transaksjonens egenverdi.

Som tidligere nevnt, finnes det ingen uttømmende liste for hvilke momenter som er relevante for egenverdivurderingen. I forarbeidene uttales det:

*”For det første kan det i enkelte sammenhenger være uklart hva det egentlig skal legges vekt på ved bruk av § 14-90. Denne uklarheten er et utslag av at mange momenter kan være relevante ved vurderingen, og at det verken er hensiktsmessig eller umulig å gi noen uttømmende opplisting av relevante kriterier.”*⁸⁷

Momentene i egenverdivurderingen beror på en konkret helhetsvurdering, og er derfor ikke presisert i rettskildene på uttømmende vis. Juridisk teori og forarbeider har likevel eksemplifisert typiske momenter i en egenverdivurdering.

⁸³ Ot.prp. nr. 1 (2004 – 2005) s. 82

⁸⁴ Jf. Rt. 1974 s. 1184 for eksempel på generasjonsskifte som motiv

⁸⁵ Jf. eksempelvis Rt. 1995 s. 638 som vektla generasjonsskifte i egenverdivurderingen. Se også Monsun-Camana-dommen (LB-2002-602)

⁸⁶ Jf. Rt. 1974 s. 1184, Rt. 1995 s. 638, LB-2002-602

⁸⁷ Prop. 78 L (2010 – 2011), pkt. 14.3.1

En egenverdivurdering kan bestå av mange komplekse elementer som kan være vanskelig å verdifastsette etter nominell verdi. Det er sjelden så enkelt som at det kjøpende selskap får en egenverdi i form av materiale eller driftsmidler fra det oppkjøpte selskap. Man må ta hensyn til synergieffekter transaksjonen medfører. Det er først og fremst de medfølgende synergieffektene som er det sentrale å verdifastsette.⁸⁸

Forarbeidene⁸⁹ til § 14-90 henviser til forarbeidene for den tidligere § 11-7 fjerde ledd som eksemplifiserer typiske synergieffekter. Disse eksemplene omhandler imidlertid bare synergieffekter typisk for fusjon- og fisjonstransaksjoner, fordi § 11-7 fjerde ledd var en spesiell gjennomskjæringsregel begrenset til den typen transaksjoner. Blant annet nevner forarbeidene følgende synergieffekter:

”...større markedsandeler, større tyngde i konkurransen, bedre økonomi gjennom stordriftsfordeler, mer rasjonell utnyttelse av selskapenes samlede produksjons- og utviklingsressurser, oppbygging av forskjelligartede virksomhet mv.”⁹⁰

Folkvord angir også flere eksempler på momenter som kan ha betydning for egenverdivurderingen ved at de kan medføre verdifulle synergieffekter. Ryddig konsernstruktur er et moment som ofte påberopes av selskap, en ryddig konsernstruktur kan føre til blant annet administrativ effektivisering.⁹¹ Å sikre markeds kontroll og hindre konkurrenter er også momenter som er relevant for egenverdivurderingen. Da egenverdi er et nettobegrep må også negative synergieffekter spille en rolle i verdifastsettingen ved at disse må trekkes fra de positive momentene for å finne nettoegenverdien. Byråkratisering, incentivproblemer, konflikt mellom bedriftskulturer og tap av ansvarsfølelse er noen av de relevante negative momenter som Folkvord lister opp.⁹²

Rettspraksis har i etterkant foretatt flere egenverdivurderinger hvor ulike momenter vektlegges ut fra den konkrete vurderingen som må foretas. Det er omfanget og graden av

⁸⁸ Se pkt. 2.2 s. 15 for definisjon av synergieffekt

⁸⁹ Ot.prp. nr. 1 (2004 – 2005)

⁹⁰ Ot.prp. nr. 71 (1995 – 1996) s. 21

⁹¹ Folkvord, *Skatt ved fusjon og fisjon*, s. 429

⁹² Folkvord, *Skatt ved fusjon og fisjon*, s. 430 – 431

synergieffekter som er sentralt i vurderingen av overveiende motiv.⁹³ Følgende momenter har blitt vektlagt i rettspraksis i egenverdivurderingen:

I Møbelsenteret-dommen⁹⁴ som omhandlet en fisjon av et holdingselskap, ble fremtidig generasjonsskifte og avklaring av eierforhold vektlagt som synergimomenter i egenverdivurderingen. Avgjørende var at fisjonen som ble gjennomført medførte avklaring av eierforhold, og i den utstrekning også forutberegnelighet for selskapets aksjonærer og investorer.

I Monsun-dommen⁹⁵ ble samarbeidsproblemer vektlagt som et moment i egenverdivurderingen. Dommen gir et klart eksempel på at egenverdivurderingen åpner for en videre vurdering enn bare ”bedriftsøkonomiske” momenter slik det fremgår forarbeidene. Lagmannsretten uttalte:

”...også et ønske om å dele en virksomhet, for eksempel fordi eierne er uenige om hvordan virksomheten skal drives i framtiden, kunne anses som et skatterettslig legitimt motiv selv om delingen i seg selv ikke behøver å være driftsøkonomisk gunstig, ja selv om den ut fra et økonomisk synspunkt må anses ufornuftig.”⁹⁶

Dommen henviser videre til Grecon-avgjørelsen⁹⁷ som på 70-tallet stadfestet at generasjonsskifte kan tale for at en transaksjon er skatterettslig legitim.

I den tidligere nevnte Telenor-dommen⁹⁸ ble opprettholdelse av kredittverdighet og omorganisering vektlagt i egenverdivurderingen. Jeg går ikke nærmere inn på de ovenfornevnte dommene eller hvilke flere synergieffekter som kan ha relevans ettersom det faller utenfor oppgavens problemstilling.

⁹³ Folkvord, *Skatt ved fusjon og fisjon*, s. 428

⁹⁴ Rt. 1995 s. 638

⁹⁵ LB-2002-602

⁹⁶ LB-2002-602

⁹⁷ Rt. 1974 s. 1184

⁹⁸ Rt. 2006 s. 1232

Neddiskontering etter den nominelle verdi er en nødvendighet ved egenverdivurderingen på lik linje som ved verdifastsetting av skatteposisjon. Det er også klart at vurderingen av egenverdi skal foretas ved beslutningstidspunktet for disposisjonen som ble foretatt.⁹⁹

Identifisering av potensielle verdipåvirkende momenter for egenverdivurderingen er ikke den eneste utfordringen ved vurderingen av skattyters motiv. Det foreligger flere retts tekniske utfordringer ved anvendelsen av sktl. § 14-90 og vilkåret ”overveiende motiv”.

Bestemmelsens svakheter vil drøftes i oppgavens fjerde del.

3.3.3 Særlig om utenlandske skattefordeler

Spørsmålet er hvorvidt spart skatt i utlandet gir transaksjonen verdi som kan rammes av sktl. § 14-90.

Det hender at noen transaksjoner muliggjør skattebesparelse av utenlandsk skatt. Dette kan ofte være virkningen av disposisjoner gjennomført av multinasjonale selskap på tvers av landegrensene.

Spørsmålet kom opp i 2002 og ble avgjort i en dissensdom ved Høyesterett i Hydro Canada-dommen.¹⁰⁰ I dommen solgte morselskapet Hydro aksjer i et kanadisk datterselskap til et dansk datterselskap. Salget medførte tap for morselskapet, men formålet var å konsolidere utenlandske datterselskap skattemessig inn i innlandsk morselskap. Flertallet i dommen anså det å oppnå utenlandske skattemessige fordeler som et norsk ikke-skatterettslig formål slik at den sparte skatten i utlandet ble regnet med i transaksjonens egenverdi. Begrunnelsen til flertallet var som følger:

”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 forretningsaktiviteten skal plasseres, legger vekt på skattereglene i ulike land.”

Videre presiserer Høyesterett sin begrunnelse med å vise til formålet med det norske gjennomskjæringsinstituttet:

⁹⁹ Se oppgavens pkt. 2.5

¹⁰⁰ Rt. 2002 s. 456

”Da formålet med gjennomskjæringsregelen er å beskytte fundamentene for norsk skatt, må det være et vilkår for gjennomskjæring at det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare norsk skatt”.

På bakgrunn av Hydro Canada-dommen fremgår det at skattemotivet i § 14-90 må knyttes til spart skatt i Norge. Dette gir mening ettersom de norske gjennomskjæringsreglene er utformet med mål om å verne om det norske skattefundamentet.

Mindretallet i dommen var ikke enig med flertallet om at transaksjoner med virkning spart skatt i utlandet kunne regnes som forretningsmessige formål. Likevel ble det av mindretallet erkjent at skattemessige formål og virkning knyttet til utenlandsk skatterett ikke kunne likestilles med skattemessige formål og virkninger i norsk skatterett. Det ble også presisert at ingen av selskapene ble stiftet i anledning transaksjonen, slik at det ikke var snakk om en pro forma disposisjon.

Ut fra de foreliggende rettskildene er det klart at gjennomskjæringsreglene bare kan anvendes der skattyters motiv med transaksjonen er å spare norsk skatt.

4 Svakheter ved § 14-90 og vilkåret ”overveiende motiv”

4.1 Sktl. § 14-90 - en lite formålstjenlig regel

4.1.1 Svekket forutberegnelighet og lite intuitiv regel

Som tidligere nevnt i oppgaven vil gjennomskjæring etter sktl. § 14-90 bero på en verdifastsettelse av den skattemessige merverdi kontra den forretningsmessige egenverdi. En helt korrekt verdifastsettelse vil innebære kompliserte finansanalytiske vurderinger for å avdekke disposisjonens skattemessige og forretningsmessige nåverdi.¹⁰¹

Problemet er at resultatet av synergieffektene først vil kunne registreres og måles i ettertid av transaksjonen. Noen ganger kan det ta flere måneder eller år før synergieffektene fordeler eller ulemper vil oppstå. All verdifastsetting og måling i forkant vil være basert på skjønsmessige analyser, anslag og spekulasjon.

En verdifastsettelse basert på skjønsmessige prognoser åpner for grunnleggende svakheter ved den spesielle gjennomskjæringsbestemmelsen. Blant annet kan feilbedømmelser og manipulasjon fra skattyter oppstå, da det er skattyter som er best kvalifisert til å uttale seg om synergieffektene i sitt eget selskap.

Det foreligger også forskning som konkluderer med at positive effekter av fusjon ofte feilberegnes og overvurderes.¹⁰² Dette innebærer at verdifastsettelsesprosessen i sktl. § 14-90 ikke bare er utsatt for manipulasjon, men også godtroende feilvurdering. Manipulasjon og feilvurdering av transaksjonens skattemessige og forretningsmessige virkninger kan i verste fall medføre at skattyters motiv blir feilvurdert. Eksempelvis kan en transaksjon skjønsmessig verdifastsettes på premisser som gjør den mer forretningsmessig enn det den reelt er. Å skjønsmessig fastsette en synergieffekts virkning på selskapets økonomi flere år frem i tid kan føre til usikre resultater. Ved tvilstilfeller vil det være svært mulig at domstolene kommer til feil resultat.

¹⁰¹ Jf. oppgavens del 3, særlig pkt. 3.3.3

¹⁰² Milgrom og Roberts, *Economics, Organization and Management*

På bakgrunn av gjennomgangen av praksis tilknyttet sktl. § 14-90 tidligere i oppgaven, kan det ikke sies at vurderingen av vilkåret ”overveiende motiv” blir anvendt på så teknisk vis som nødvendig. Det blir ikke gjennomført omfattende økonomiske analyser og vurderinger av hvilket motiv som er det overveiende.¹⁰³ Rettsanvenderen sitter igjen med en regel som bare garanterer riktig resultat når det er lite tvilsomt hva motivet bak disposisjonen er. En transaksjon kan medføre utallige planlagte og uforutsette virkninger som kan påvirke skattyter flere år frem i tid, og hvor utfallet muligens vil avhenge av fremtidig politikk og økonomi utenfor skattyters kontroll. Ved slike omstendigheter vil en nøyaktig verdifastsetting være umulig og basert på spekulasjon.

Hva som er skattyters motiv med transaksjonen må ses i lys av transaksjonstypen, hvilket selskap som inngår i transaksjonen og underliggende selskapsforhold. Vurderingen av hva som er skattyters overveiende motiv beror derfor på en konkret skjønnsmessig helhetsvurdering. Da hvert tilfelle må vurderes konkret, kan det svekke skattyters forutberegnelighet ettersom skattyteren ikke har oversiktlige overordnede vurderingsmoment å forholde seg til. Det kan argumenteres for at skattyter som regel vil være godt kjent med sin egen bedrift og forretningssituasjon, slik at forutsetningen for å innrette seg etter skattereglene likevel er der. Imidlertid vil ikke skattyters kunnskap om egen bedrift bidra til å belyse terskelen for gjennomskjæring eller avhjelpe den vage ordlyden.

Svakheten ved sktl. § 14-90 er at den ikke sikrer skattyters forutberegnelighet i tilstrekkelig grad. En bestemmelse som bygger på vage formuleringer, komplekse verdifastsettelse i en skjønnsmessig vurdering kan neppe sies å sikre forutberegnelighet for skattyter. Den spesielle gjennomskjæringsregelen kan derfor kritiseres for at hensynet til skattyters forutberegnelighet på ironisk vis er blitt svekket. Dette er uheldig ettersom forutberegnelighet anses som svært viktig på et rettsområde som skatterett, der inngrep i borgeres rettssfære i form av skattelegging er sentralt.

¹⁰³ Jf. all rettspraksis knyttet til anvendelse av sktl. § 14-90 i oppgavens del 2 og 3

4.1.2 Kompleksitet som strider mot bestemmelsens mandat

Et av formålene ved lovfesting av sktl. § 14-90 var å utvikle et grunnlag for gjennomskjæring av transaksjoner med lavere terskel enn for gjennomskjæring etter den ulovfestede omgåelsesnormen.¹⁰⁴

De avgjørende vilkår som representerer gjennomskjæringsterskelen er ”overveiende motiv” og ”hovedsakelig motiv” i henholdsvis sktl. § 14-90 og den ulovfestede omgåelsesnormen. Alminnelig språklig forståelse tilsier at terskelen er tilnærmet lik, imidlertid følger det av forarbeidene at ”overveiende motiv” gir anvisning på en lavere terskel enn ”hovedsakelig motiv”.¹⁰⁵ Forskjellen er at den ulovfestede omgåelsesnormen oppstiller som krav at det skattemessige motiv må være ”*nær enerådende*”¹⁰⁶, mens det i § 14-90 kreves alminnelig overvekt av skattemotiv.

I den ulovfestede omgåelsesnormen foreligger det også et illojalitetsvilkår for at gjennomskjæring skal kunne utføres. Illojalitetsvilkåret innebærer at disposisjonen må være i strid med formålet til skattereglene og innebærer en forhøyet terskelen for gjennomskjæring. Ved gjennomskjæring etter § 14-90 kan det ikke utledes et illojalitetsvilkår. Verken ordlyden eller andre rettskilder legger opp til en lojalitetsvurdering i den spesielle gjennomskjæringsregelen. På den annen side kan det påpekes at transaksjonens motstrid med skattelovgivningens formål likevel kan sies å være et sentralt moment i vurderingen av overveiende motiv etter § 14-90. Fordi det etter gjeldende rett skal foretas en subjektiv vurdering, vil eventuell illojalitet hos skattyter kunne vektlegges i vurderingen. Vilkåret overveiende motiv kan derfor sies å omfatte mer enn bare verdivurderinger, slik at terskelen mellom den lovfestede og ulovfestede bestemmelsen likevel er ganske lik.

Det kan også argumenteres for at bestemmelsens formål om en lavere terskel for gjennomskjæring, blir motarbeidet av bestemmelsens ordlyd og vurderingstema. Ved illojale grensetilfeller ville en lavere terskel vært fordelaktig. Imidlertid medfører bestemmelsens vage ordlyd, subjektiviserte vurderingstema og behovet for komplekse finansielle analyser at rettsanvendelsesprosessen blir svært vanskeliggjort. Sett et tilfelle der den skattemessige verdi

¹⁰⁴ Ot.prp. nr. 1 (2004 – 2005) pkt. 6.5.7.4

¹⁰⁵ Ot.prp. nr. 1 (2004 – 2005) pkt. 6.5.7.4

¹⁰⁶ Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 32

tilsvarer 52 % og den forretningsmessige egenverdi tilsvarende 48 %. Å komme frem til en så nøyaktig prosentberegning ved verdivurderingene vil være tidkrevende og omfattende.

Praksis har vist at vilkåret ”overveiende motiv” ikke vurderes så inngående som nødvendig. Som tidligere nevnt, står rettsanvenderen derfor igjen med en bestemmelse, som i likhet med den ulovfestede omgåelsesnormen, i praksis bare anvendes når det er klart hva som er motivet bak transaksjonen.

Terskelforskjellen mellom den lovfestede og ulovfestede gjennomskjæringsregelen har reelt sett en teoretisk og ikke praktisk betydning. At det etter et tiår fremdeles ikke er avklart om det reelt sett foreligger en lavere terskel for gjennomskjæring etter § 14-90 i forhold til den ulovfestede omgåelsesnormen er betenkelig.

4.1.3 Er behovet for å avskjære deler av skatteposisjoner overflødig?

Spørsmålet er hvorvidt behovet for å avskjære deler av de skatteposisjoner en transaksjon medfører, fremdeles gjør seg gjeldende.

Et av formålene bak utviklingen av sktl. § 14-90 var behovet for å kun avskjære deler av skatteposisjoner, i stedet for at ligningsmyndighetene skal være tvunget til å alltid avskjære hele skatteposisjoner.¹⁰⁷

Rettstilstanden vedrørende delvis avskjæring av skatteposisjoner etter den ulovfestede omgåelsesnormen var usikker. Forarbeidene begrunnelse for lovfesting av sktl. § 14-90 antyder en oppfatning om at det ikke var mulig å avskjære deler av skatteposisjoner etter den ulovfestede normen.

Imidlertid er det i dag sikker rett at man har mulighet til å avskjære deler av skatteposisjoner ved gjennomskjæring etter den ulovfestede omgåelsesregelen.¹⁰⁸ På bakgrunn av denne utviklingen, er sktl. § 14-90 en overflødig regel i forhold til behovet for å avskjære kun deler av en skatteposisjon¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Jf. Ot.prp nr. 71 pkt. 2.3.5.3 s.32

¹⁰⁸ Jf. Rt. 1997 s. 1580 (Zenith) og Rt. 2000 s. 1865 (Nygård)

¹⁰⁹ Folkvord, *Skatt ved fusjon og fisjon*, s. 442

4.2 Bør den spesielle gjennomskjæringsregelen oppheves i lys av en lovfestet generell omgåelsesnorm

Dette punktet vil drøfte hvorvidt sktl. 14-90 bør oppheves. Spørsmålet har nær tilknytning til lovfesting av en generell omgåelsesnorm som foregår i skrivende stund. En gjennomgang av sentrale ulikheter mellom sktl. § 14-90 og den foreslåtte bestemmelsen i utredningen¹¹⁰ er derfor hensiktsmessig. Dersom det foreligger konkrete forskjeller mellom disse bestemmelsene, vil spørsmålet være om forskjellene kan rettfærdiggjøre at sktl. § 14-90 opprettholdes ved siden av en lovfestet generell omgåelsesnorm.

4.2.1 Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten

I mars 2015 ble professor emeritus Fredrik Zimmer tilsendt oppdrag fra Finansdepartementet. Oppdragets hovedmandat var å utarbeide et forslag til en ”...lovfestet generell omgåelsesregel som på effektiv måte kan motvirke uthuling av det norske skattefundamentet, og samtidig ivareta skattyters rettssikkerhet og særlig behov for forutberegnelighet på en rimelig måte”.¹¹¹

NOU'en ble gjort tilgjengelig 15. mars 2016.¹¹² For å oppfylle oppdragets mandat måtte utredningen gjøre rede for gjeldende rett for både den ulovfestede omgåelsesnormen og de lovfestede spesielle gjennomskjæringsreglene. Det er nærliggende at lovfesting av en generell omgåelsesnorm vil innebære konsekvenser for den spesielle gjennomskjæringsregelen.

4.2.2 Forskjeller mellom sktl. § 14-90 og lovfestingsforslaget

Objektivisert vurdering av skattyters motiv:

Utredningen for lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten drøfter hvorvidt det skal foretas en subjektiv eller objektiv vurdering av skattyters motiv.

NOU'en påpeker at det etter gjeldende rett skal foretas en subjektiv vurdering av skattyters motiv ved hjelp av objektive bevismomenter.¹¹³ Det subjektive vurderingstema blir imidlertid kritisert i forslaget utredningen presenterer. Det følger av utredningen at Høyesteretts tilnærming til en subjektivisert vurdering medfører en mindre robust vurdering. Grunnen er at

¹¹⁰ NOU 2016: 5

¹¹¹ NOU 2016: 5 s. 9

¹¹² NOU 2016: 5

¹¹³ NOU 2016: 5 s. 134

det kan vise seg vanskeligere å motbevise skattyters anførsler om rent subjektive forhold, når disse subjektive forhold uansett er vurderingstema.

Videre følger det av utredningen at et rent subjektivt vurderingstema kan medføre at skattyteren kvier seg fra å diskutere transaksjonens skattemessige sider med sine rådgivere av frykt for at dette kan bli bevisstema. En ren subjektiv tilnæringsmåte åpner dermed for manipulasjon fra skattyters side. Det følger av utredningen at en ny regel må bestå at et objektivisert vurderingstema.

*” Utredningen mener på denne bakgrunn at en **objektivisert tilnærming** (min utheving) ved vurderingen av hva som er skattyters formål, er bedre – og dessuten mer i tråd med det som gjelder ellers ved subjektive kriterier ellers i skatteretten og i andre land – enn den rent subjektive tilnærming som Høyesterett har valgt. Utredningen legger derfor dette til grunn for forslaget.”¹¹⁴*

Egenverdi som bruttobegrep:

Etter gjeldende rett skal egenverdivurderingen i sktl. § 14-90 forstås som er nettobegrep.¹¹⁵

Spørsmålet om egenverdivurderingen skal forstås som et netto- eller bruttobegrep blir tatt opp i utredningen for lovfesting av en generell omgåelsesnorm.¹¹⁶ Redegjørelsen av praksis tidligere i oppgaven har vist at transaksjonens negative virkninger gradvis får mindre vekt og betydning i egenverdivurderingen.¹¹⁷

Utredningen argumenterer for at ulemper også skal inngå i den ikke-skattemessige verdivurderingen. Dette begrunnes i at lovforslaget ellers toner ned den subjektive vurderingen til fordel for en objektivisert vurdering. Ettersom den tradisjonelle objektiviserte vurderingstema vender tilbake som gjeldende rett, vil ikke argumentet om at ulemper indikerer et særlig sterkt skattemotiv ha samme betydning lenger. Det foreslås derfor at ulemper ikke skal vektas i skattyters disfavør utover at transaksjonskostnader reduserer de fordelaktige virkningene av transaksjonen.¹¹⁸

¹¹⁴ NOU 2016: 5 s. 134

¹¹⁵ Se oppgavens pkt. 3.3.1

¹¹⁶ Jf. NOU 2016: 5

¹¹⁷ Jf. NOU 2016: 5 s. 120

¹¹⁸ Jf. NOU 2016: 5 s. 120

I utredningen fremmes forslag om å unngå begrepet ”egenverdi” ettersom begrepet gir assosiasjoner til utelukkende positive virkninger. Begrepet ”virkninger” blir fremhevet som et alternativt begrep for ”egenverdi”.

Å utforme en ny generell omgåelsesregel med utgangspunkt i objektivisert vurderingstema kan være en fordel. En objektiv vurdering er retts teknisk lettere å gjennomføre. Videre kan et objektivisert vurderingstema på sikt forsterke skattyters forutberegnelighet ettersom det er enklere å forholde seg til faste objektive momenter ved gjennomskjærings spørsmål.

Utenlandske skattefordeler utenfor egenverdigrepet:

Utredningen slutter seg til beslutningen til Høyesteretts flertall i Hydro Canada-dommen¹¹⁹ om at det er ”forretningsmessig legitimt” for multinasjonale selskap å vektlegge skattereglene i andre land ved disposisjoner.

Imidlertid påpekes det at det foreligger en svakhet ved en slik forståelse av spart skatt i utlandet. Høyesteretts standpunkt innebærer at jo større skattefordelene er i utlandet, desto høyere blir terskelen for gjennomskjærning i Norge.¹²⁰ Dette er naturlig da sparte skatter i utlandet vil medregnes som forretningsmessig egenverdi.

Mer uklar blir rekkevidden av Høyesteretts argumentasjon i dommen når flertallet i saken videre antyder at man skulle holde de tilfeller hvor det var tale om ulovlig omgåelse av utenlandske regler utenfor egenverdi. I Hydro Canada-saken var det snakk om oversiktlige danske skatteregler slik at verddivurderingssituasjonen var relativt ukomplisert. Problemer kan oppstå i de tilfeller skattyters utenlandske skattefordeler er gjenstand for omgåelsesspørsmål i utlandet. Spørsmålet er da om hvordan disse skattefordelene skal klassifiseres og anvendes i Norges omgåelsesspørsmål.¹²¹ En slik forståelse av spart utenlandsk skatt kan medføre at Norge må vente på dom fra utlandet vedrørende omgåelse av den utenlandske sparte skatten for å vite om den utenlandske skattefordelen skal regnes som forretningsmessig egenverdi eller ikke.

¹¹⁹ Rt. 2002 s. 456

¹²⁰ NOU 2016: 5 s. 118

¹²¹ NOU 2016: 5 s. 118

Det fremgår av utredningens forslag at utenlandske skattefordeler ikke skal anses forretningsmessig ved omgåelsesspørsmål. Utenlandske skattefordeler skal ikke uten videre likestilles med skattemessig verdi knyttet til norsk omgåelsesregler. Utredningen nedlegger forslag om at utenlandske skattefordelene verken bør vektas som skattemessig verdi eller forretningsmessig egenverdi ved omgåelsesspørsmål i norsk rett.

4.2.3 Forslag om opphevelse av sktl. § 14-90

Spørsmålet er hvorvidt sktl. § 14-90 bør oppheves, sett i lys av forslaget for lovfesting av en generell omgåelsesnorm.

Både sktl. § 14-90 og den generelle omgåelsesnormen rammer generelle skatteposisjoner. I tillegg er gjennomskjæringvilkårene tilsynelatende like.¹²² Likheten mellom disse omgåelsesreglene tilsier at den spesielle regelen fremstår overflødig ved en lovfesting av en generell regel. Heller ikke målet med et sikrere holdepunkt for gjennomskjæring og bestemmelsens preventive effekt¹²³ vil gjøre sktl. § 14-90 aktuell ettersom den generelle regelen vil ivareta de samme siktemål. At begge regler deler anvendelsesområde og ivaretar de samme hensyn og siktemål trekker i retning av at sktl. § 14-90 bør oppheves ved en lovfesting av generell regel.

I utredningen konkluderes at det ikke foreligger tilstrekkelig god grunn for opprettholdelse av sktl. § 14-90 ved siden av en lovfestet generell omgåelsesregel. Folkvord har også tatt til ordet for at den spesielle gjennomskjæringsregelen bør oppheves ved en eventuell fremtidig lovfesting av en generell omgåelsesregel.¹²⁴

Imidlertid foreligger det klare forskjeller i vurderingstema mellom de to reglene. Den spesielle regelen har etter gjeldende rett et subjektivisert vurderingstema som anvender et nettobegrep i egenverdivurderingen. Forslaget til den generelle regelen bygger på et objektivisert vurderingstema som anvender bruttobegrepet i egenverdivurderingen.

Spørsmålet er hvordan disse forskjellene påvirker opphevelsesspørsmålet. Spørsmålet er ikke behandlet i utredningen.

¹²² Jf. NOU 2016: 5 pkt. 8 for en gjennomgang av vilkårene i den generelle omgåelsesregelen

¹²³ Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 6.5.7.4

¹²⁴ Folkvord, *Skatt ved fusjon og fisjon*, 2006, s. 444

Gjennomgangen av de lege lata tidligere i oppgaven har vist at det har funnet sted en utvikling av sktl. § 14-90. Utviklingen kan neppe sies å ha utartet seg i en positiv retning. At skattyters motiv gikk fra en objektivisert til en subjektivisert vurdering har medført at vurderingsprosessen er blitt retsteknisk vanskeliggjort og mindre forutberegnelig. I tillegg strider et subjektivisert vurderingstema med bestemmelsens forarbeider.¹²⁵ Utviklingen i retning av et subjektivisert vurderingstema og anvendelsen av nettobegrepet har også påvirket terskelen for gjennomskjæring. Imidlertid er terskelen for gjennomskjæring etter sktl. § 14-90 i forhold til den ulovfestede omgåelsesnormen fremdeles ikke avklart, til tross for at et av siktemålene med sktl. § 14-90 var en lavere gjennomskjæringsterskel.

Dersom sktl. § 14-90 ikke oppheves, vil den kunne skape forvirring ved siden av en lovfestet generell omgåelsesregel. Det er lite som taler for at det skal eksistere en parallell regel som sktl. § 14-90 ved siden av den generelle omgåelsesregelen. Enda vanskeligere blir det å rettferdiggjøre sktl. § 14-90 når dens vurderingstema ikke ivaretar formål og hensyn på en like god måte som den generelle regelen. Det er derfor lite som taler for å opprettholde den spesielle gjennomskjæringsregelen ved siden av en generell omgåelsesregel.

4.3 Avsluttende bemerkninger

Oppgaven har redegjort for gjeldende rett av vilkåret ”overveiende motiv” i den spesielle gjennomskjæringsregelen. Svakheterne ved den spesielle gjennomskjæringsnormen har blitt identifisert og drøftet i lys av gjeldende rett og det komplekse vilkåret ”overveiende motiv”.

Oppgavens gjennomgang av gjeldende rett og problemet med den spesielle gjennomskjæringsbestemmelsen kan oppsummeres i følgende avsnitt:

For det første medfører vilkårets kompleksitet, bestemmelsens vage ordlyd og manglende høyesterettspraksis har medført at regelanvendelsen er vanskelig og usikker.

For det andre strider vilkårets vurderingstema, etter gjeldende rett, med bestemmelsens forarbeider og skatterettens tradisjon for objektiviserte vurderinger. Heller ikke teoretikere eller domstolene gjennom tidene er klart enige om hvilket vurderingstema som er riktig.

¹²⁵ Ot.prp. nr. 1 (2004 – 2005) pkt. 6.5.7.4

Anvendelse av vilkåret er teknisk og utfordrende. Dette har vist seg ved at det i praksis ikke foretas så teknisk anvendelse av vilkåret ”overveiende motiv”, som en riktig vurdering forutsetter. Regelen lar seg i realiteten bare anvende i relativt klare tilfeller av omgåelse. Et eksempel på et klart tilfelle er der et konsern kjøper tomme selskap som har fremførbart underskudd som eneste verdi.

Til slutt, kan det neppe fastslås at bestemmelsen tjener sitt tiltenkte formål. Formålet med en gjennomskjæringsregel med lavere terskel er i beste fall diskutabelt. Behovet for å avskjære bare deler av en skatteposisjon gjør seg heller ikke gjeldende lenger. En subjektiv skjønnsvurdering åpner for manipulasjon av faktum, slik at formålet med å verne om skattefundamentet blir svekket.

Konklusjonen er at sktl. § 14-90 bør oppheves. Gjennomgangen har også vist at det er behov for at en lett anvendelig generell omgåelsesnorm lovfestes.

Kildehenvisninger

5.1 Lovregister

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

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

5.2 Forarbeider

Ot.prp. nr. 71 (1995 - 1996) - Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper

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

Prop. 78 L (2010 - 2011) - Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.)

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

5.3 Faglitteratur

- | | |
|---------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Banoun (2002) | Banoun, Bettina, <i>Den særskilte omgåelsesregel i sktl. §11-7 nr.4 - særlig i lys av en nylig avsagt fisjonsdom i Asker og Bærum tingrett</i> . Revisjon og regnskap nr. 1 2002 s. 42 (ROR- 2002-01-42) |
| Banoun (2003) | Banoun, Bettina, <i>Omgåelse av skattereglene</i> (Oslo 2003) |
| Banoun m.fl. (2014) | Banoun, Bettina m.fl. (red.), <i>Høyt skattet</i> (Oslo 2014) |
| Eckhoff (2011) | Eckhoff, Torstein, <i>Rettskildelære</i> , 5 utgave (Oslo 2011) |
| Folkvord (2006) | Folkvord, Benn, <i>Skatt ved fusjon og fisjon</i> (Oslo 2006) |
| Folkvord (2009) | Folkvord, Benn, ” <i>Betydningen av ulemper ved ulovfestet omgåelse</i> ”, <i>Skatterett</i> 2009 s. 169 |
| Gjems-Onstad (2015) | Gjems-Onstad, Ole, <i>Norsk bedriftsskatterett</i> , 9. Utgave (Oslo 2015) |
| Harboe (2012) | Harboe, Einar, <i>Skattemessig gjennomskjæring</i> (Oslo 2012) |
| Milgrom og Roberts (1992) | Milgrom, Paul m.fl., <i>Economics, Organization and Management</i> , (Pearson 1992) |
| Skattedirektoratet (2015) | Lignings-ABC 2015/2016 |
| Zimmer (2007) | Zimmer, Fredrik, ” <i>Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?</i> ”, <i>Skatterett</i> 2007 s. 2 (SR- 2007-2) |
| Zimmer (2009) | Zimmer, Fredrik, ” <i>Omgåelse og ulemper</i> ”, <i>Skatterett</i> 2009 s. 306 |
| Zimmer (2014) | Zimmer, Fredrik, <i>Lærebok i skatterett</i> , 7. utgave (Oslo 2014) |

5.4 Rettspraksis

Høyesterett

Rt. 1921 s. 331
Rt. 1921 s. 462
Rt. 1924 s. 435
Rt. 1926 s. 735
Rt. 1966 s. 1189
Rt. 1974 s. 1184
Rt. 1976 s. 302
Rt. 1986 s. 58
Rt. 1995 s. 638
Rt. 1999, 946
Rt. 2002 s. 456
Rt. 2004 s. 1331
Rt. 2006 s. 1199
Rt. 2006 s. 1232
Rt. 2007 s. 209
Rt. 2012 s. 188

Lagmannsrettene

LB-2002-602
Utv. 2005 s. 783
Utv. 2009 s. 1329
Utv. 2008 s. 1259
LB-2011-46255
Utv. 2013 s. 1867
Utv. 2015 s. 147

Tingrett

Utv. 2007 s. 1299

Ligningspraksis

Utv. 2002 s. 624 LN