

Tilleggsskatt i omgåelsessaker

*Uriktig eller ufullstendig opplysning der
skattegrunnlaget er endret etter den ulovfestede
omgåelsesnormen*

Kandidatnummer: 32

Antall ord: 14 879



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

1. juni 2018

«Kites rise highest against the wind, not with it»

-Winston S. Churchill

Til mine kjære foreldre,
Ellen Irene og Sigbjørn

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	4
1 Innledning.....	6
1.1 Tema, problemstilling og aktualitet.....	6
1.2 Metodiske utfordringer	8
1.3 Avgrensninger og oppgavens videre oppbygning	8
2 Sentrale utgangspunkter i skatteforvaltningen	10
2.1 Ansvar for fastsettelse av skattegrunnlag	10
2.2 Opplysningsplikt og undersøkelsesplikt.....	11
3 Tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven § 14-3	13
3.1 Rettslig utgangspunkt og legislative hensyn	13
3.2 Forholdet mellom tilleggsskatt og den alminnelige opplysningsplikten.....	14
4 Kravet om «uriktig eller ufullstendig opplysning»	16
4.1 «Opplysning».....	16
4.2 «Uriktig» opplysning	16
4.2.1 Generelt	16
4.2.2 Ansvar for skatterettsanvendelsen.....	17
4.3 «Ufullstendig» opplysning	19
4.3.1 Generelt	19
4.3.2 Lofflandstandarden – objektiv vurdering.....	19
4.3.3 Utdyping av den objektive vurderingen	20
4.3.4 Hvert års opplysninger for seg	22
4.3.5 Bruk av skattemeldingens skjemaer	23
4.3.6 Klargjøring av tvilsomme skattespørsmål.....	23
4.4 Grensen mellom opplysnings- og undersøkelsesplikten	25
5 Den ulovfestede omgåelsesnormen	27
5.1 Endringsvedtak en forutsetning	27
5.2 Vilkår og rettsvirkninger	27
5.3 Utfordringer knyttet til opplysningspliktens utstrekning.....	29
6 Opplysninger med betydning for å identifisere omgåelsesspørsmålet.....	31
6.1 Opplysninger om omgåelsesdisposisjonen.....	31
6.1.1 Omfanget av informasjon.....	31

6.1.2	Disposisjonsrekker	32
6.1.3	Andre enn skattyter sine disposisjoner.....	36
6.1.4	Opplysningspliktens avgrensning i tid. Fremtidig utvikling.....	38
6.2	Opplysninger om interessefellesskap	42
6.3	Opplysninger om motivet bak en disposisjon.....	45
6.3.1	Det subjektive grunnvilkåret	45
6.3.2	Rett subjekt for motivasjonsvurderingen	46
6.3.3	Skattyters eget motiv bak en disposisjon	47
6.3.4	Andre enn skattyter sitt motiv bak en disposisjon.....	54
7	Avsluttende refleksjoner	57
	Litteraturliste	59

1 Innledning

1.1 Tema, problemstilling og aktualitet

Denne masteroppgaven behandler tilleggsskatt i omgåelsessaker. Problemstillingen jeg skal drøfte, er hva som utgjør en «uriktig eller ufullstendig opplysning» etter skatteforvaltningsloven (sktfvl.)¹ § 14-3 første ledd når skattefastsettelsen er endret etter den ulovfestede omgåelsesnormen.

Alle skattytere, både fysiske og juridiske personer, skal av fri vilje og til korrekt tid uoppfordret gi opplysninger som har betydning for deres skattegrunnlag til skattemyndighetene.² Opplysningsplikten innebærer at skattyterne må gi «riktige og fullstendige opplysninger» om sine skatterettslige forhold jf. sktfvl. § 8-1, slik som for eksempel en inntekt eller et salg. Skattemyndighetene skal gjennom de innrapporterte opplysninger kunne kontrollere riktigheten av skattegrunnlaget i skattemeldingen.³ Ved feil eller manglende opplysninger får skattemyndighetene vansker med å oppdage skattespørsmål de vil vurdere nærmere.

Har fastsettelsen blitt «uriktig», kan skattemyndighetene fatte endringsvedtak etter sktfvl. § 12-1. Er opplysningsplikten da ikke oppfylt, og skattyter dermed som utgangspunkt har gitt «uriktig eller ufullstendig opplysning» jf. sktfvl. § 14-3,⁴ blir vedkommende ilagt tilleggsskatt. Konsekvensen er at skattyter må betale ekstra skatt på toppen av endringsvedtaket. Hva som utgjør en «uriktig eller ufullstendig opplysning», avhenger av beskatningsgrunnlaget i endringsvedtaket.

Avtalefriheten er et sentralt utgangspunkt i den rettslige handlefrihet. Også skatteplanlegging, disposisjoner med det mål å senke skattegrunnlaget, er langt på vei legitimt jf. Rt. 2008 s. 1510 «*Reitan*». For aggressiv skatteplanlegging kan bikke over i urettmessig skatteomgåelse. Skattemyndighetene kan angripe skatteomgåelse ved hjelp av omgåelsesnormer, som på

¹ Lov 27. mai 2016 nr. 14. Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

² Prop 38 L (2015-2016) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 87.

³ Se punkt 2.1 om fastsetting av størrelsen på skattegrunnlag.

⁴ For en drøftelse av forholdet mellom opplysningsplikt og tilleggsskatt, se punkt 3.2.

nærmere vilkår avskjærer de urettmessig oppnådde skattefordeler. Den ulovfestede omgåelsesnormen er den mest sentrale og vidtrekkende.⁵

Hvis de opplysninger som er gitt i skattemeldingen ikke gjør det mulig å identifisere omgåelsesspørsmålet, vil skattemyndighetene måtte oppdage forholdet gjennom andre kanaler. Da er det ikke sikkert at skattespørsmålet blir oppdaget. I Utv. 2012 s. 55 «Dyvi», som behandles i punkt 6.1.2, ble omgåelsestemaet oppdaget under en rettssak hvor et annet konsernselskap var involvert. Skattemyndighetene må altså få dekkende nok opplysninger for å kunne oppdage problematikken ved kontroll av skattemeldingen: opplysningsplikten må oppfylles.⁶ Hvis ikke, foreligger «uriktig eller ufullstendig opplysning» jf. sktfvl. § 14-3 første ledd. Skattyter kan da ilegges tilleggsskatt når skattemyndighetene fatter endringsvedtak basert på den ulovfestede omgåelsesnormen.

Høyesterett har ikke avsagt en avgjørelse om rekkevidden av opplysningsplikten i omgåelsessaker. Statens anførsel om tilleggsskatt i Rt. 2012 s. 1888 «Dyvi» ble ikke behandlet fordi retten fant at vilkårene etter omgåelsesnormen ikke var oppfylt. Verken den nye skatteforvaltningsloven og dens forarbeider eller Zimmers utredning om lovfesting av omgåelsesnormen⁷ behandler problemstillingen.

Det er behov for en klargjøring av rettstilstanden. Behovet oppstår mye fordi det er utfordringer med hensyn til opplysningspliktens utstrekning.⁸ I tillegg kan det bli høye beløp å betale fordi tilleggsskatten er 20 % av skattefordelen, jf. sktfvl. § 14-5 første ledd første punktum. Skattelovgivningen vil aldri bli perfekt. Den vil aldri tette alle muligheter for omgåelse. Skatteomgåelse og reaksjoner på dette er et udødelig tema.

Også i den internasjonale skatteretten har omgåelsesnormer blitt viet oppmerksomhet. Gjennom BEPS-prosjektet anbefaler OECD sine medlemsland å innta en General Anti-Avoidance Rule (GAAR) i sine regelverk, men forholdet til tilleggsskatt er ikke tatt opp.⁹

⁵ Vilkår og rettsvirkninger omtales i punkt 5.2.

⁶ Se kapittel 4.

⁷ NOU 2016: 5 Omgåelsesregel i skatteretten. Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten.

⁸ Se punkt 5.3.

⁹ Komparative aspekt behandles ikke.

1.2 Metodiske utfordringer

Problemstillingen er som nevnt ikke behandlet av Høyesterett. NOU 2016: 5 har kun en henvisning til juridisk litteratur.¹⁰ Underrettspraksis finnes, men den er sparsom. Det finnes også noe litteratur. Underrettspraksis og juridisk litteratur vektlegges derfor mer enn hva som er i tråd med vanlig juridisk metode, men kun i den utstrekning standpunktene gir uttrykk for fornuftige resonnementer. Reelle hensyn blir mer fremtredende, og kan være avgjørende der det ikke foreligger praksis og spørsmålet ikke er løst i loven.¹¹ ¹² Mangelen på autoritative rettskilder gjør at man ikke kan trekke for vidtrekkende konklusjoner om gjeldende rett, men gjennom drøftelsene skal denne masteroppgaven forsøke å klarlegge rettstilstanden.

1.3 Avgrensninger og oppgavens videre oppbygning

Oppgaven avgrenses til vilkåret «uriktig eller ufullstendig opplysning» i sktfvl. § 14-3 første ledd, på inntekts- og formuesskattens område. Kravet om at «opplysningssvikten kan ha ført til skattemessig fordel» behandles således ikke. Det samme gjelder unnskyldningsgrunnene i bestemmelsens andre ledd. Rene forvaltningsrettslige- og menneskerettslige spørsmål behandles ikke. Oppgaven omhandler gjeldende rett etter skatteforvaltningsloven.

Den ulovfestede omgåelsesnormen er en materiell skatteregel¹³ og del av bakteppet for oppgavens problemstilling. Jeg vil ikke gå mer inn på normens innhold enn hva som er nødvendig for å svare på problemstillingen, og holder meg til gjeldende rett. NOU 2016: 5 beveger seg på enkelte områder vekk fra dagens rettstilstand. Jeg vil kort berøre enkelte slike avvik.

Oppgaven deles i to «bolker»: Bolk I er den generelle gjennomgang¹⁴ og bolk II den spesielle.¹⁵ Jeg vil først presentere noen sentrale utgangspunkter i skatteforvaltningen som har betydning for oppgaven. Deretter vil jeg presentere sktfvl. § 14-3, og sette den i sammenheng

¹⁰ NOU 2016: 5 s. 14.

¹¹ Eckhoff 1997 s. 366.

¹² Se her særlig punkt 6.3.

¹³ Materiell skatterett omhandler «regler om skattepliktens omfang», se Gjems-Onstad 2015 s. 1105.

¹⁴ Kapittel 2-4.

¹⁵ Kapittel 5 og 6.

med skatteforvaltningen, før jeg dykker ned i vilkårene «uriktig eller ufullstendig opplysning». I den spesielle delen tar jeg først for meg vilkårene i den ulovfestede omgåelsesnormen, for så å bruke rettsgrunnlaget som er utpenslet i bolk I som et bakteppe for å svare på problemstillingen, sammen med kilder som nevnt i punkt 1.2 og andre relevante rettskilder. Til sist følger noen avsluttende betraktninger.¹⁶

¹⁶ Kapittel 7.

2 Sentrale utgangspunkter i skatteforvaltningen

2.1 Ansvar for fastsettelse av skattegrunnlag

Et effektivt skattesystem krever en fremgangsmåte for at skattyter skal kunne oppfylle sine plikter overfor skattemyndighetene. Det trengs blant annet et system for fastsetting av skattegrunnlag, altså grunnlaget for beregningen av størrelsen på (inntekts)skatten.

Ved innføringen av skatteforvaltningsloven ble vedtaksmodellen byttet ut til fordel for egenfastsettingsmodellen på området for inntekts- og formueskatt. «Forslaget om ny fastsettingsmodell skal i (...) all hovedsak være en kodifisering»¹⁷ av praksis, fordi trenden i de senere år har vært flere forhåndsutfylte opplysninger i skattemeldingene og automatiserte kontroller.¹⁸

Etter vedtaksmodellen og ligningsloven (lignl.)¹⁹ var det et samarbeidsforhold mellom skattyter og skattemyndighetene ved fastsetting av skattegrunnlaget. Skattyter leverte inn skattemeldingen. Deretter fastsatte skattekontoret grunnlaget for beregningen av skatten etter gjennomgang av opplysningene.²⁰ Nå følger det av sktfvl. § 9-1 første ledd at «skattepliktige fastsetter grunnlaget for formues- og inntektsskatt (...) ved levering av skattemelding». Skattyter har etter gjeldende rett selv ansvar for å fastsette skattegrunnlaget, altså å anvende skattereglene på faktum. Skattemyndighetenes rolle er å kontrollere egenfastsettingene.²¹

Fastsettingen av skattegrunnlaget skjer i en rettsanvendelsesprosess som nødvendigvis bygger på faktum. *Selvdeklareringsprinsippet* er utgangspunktet for faktaopplysningene i skattemeldingen. Prinsippet har sitt utspring i at den enkelte skattyter «kjenner egne forhold best».²² Derfor har skattyterne ansvar for sakens opplysning. Hovedansvaret for å opplyse om

¹⁷ Prop. 38 L (2015-2016) s. 112.

¹⁸ Prop 38 L (2015-2016) s. 109-112.

¹⁹ Lov 13. juni 1980 nr. 24 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) [opphøvet].

²⁰ Prop 38 L (2015-2016) s. 107.

²¹ Prop 38 L (2015-2016) s. 107.

²² Prop. 38 L (2015-2016) s. 23.

de faktiske forhold ligger altså også på skattyter. Det er han selv som må sørge for at skattemyndighetene får tilstrekkelige opplysninger i skattemeldingen til å kontrollere at skattefastsettelsen er riktig. Dette prinsippet gjaldt også under vedtaksmodellen, og er dermed en videreføring av gjeldende rett.²³ Selvdeklareringsprinsippet er et sentralt utgangspunkt i skatteforvaltningen, og en av grunnene til at blant annet undersøkelsesplikten er mindre omfattende enn ellers i forvaltningsretten. I det videre vil oppgaven fokusere på dette aspektet, fordi det retter seg mot skattyters alminnelige opplysningsplikt, og derigjennom tilleggsskatt. Se om dette straks nedenfor.

2.2 Opplysningsplikt og undersøkelsesplikt

Kjernen i selvdeklareringsprinsippet er skattyters alminnelige opplysningsplikt.

Skattytere plikter å opplyse om «formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av skattegrunnlaget» jf. sktfvl. § 8-2 første ledd.

Om disse forhold må vedkommende gi «riktige og fullstendige opplysninger» jf. sktfvl. § 8-1. Innføringen av egenfastsettingsmodellen tok ikke sikte på å endre rettstilstanden. «De skattepliktiges plikter følger av reglene om opplysningsplikt, og deres ansvar følger av reglene om tilleggsskatt. Det foreslås ikke endringer i disse reglene som vil føre til en skjerpelse av skattepliktiges plikter og ansvar».²⁴ (mine uthevinger). Dersom skattyter ikke overholder opplysningsplikten, ilegges tilleggsskatt som ansvar for opplysningssvikten.²⁵

Skattyterne har en omfattende opplysningsplikt, men kravet til forsvarlig saksbehandling oppstiller en viss undersøkelsesplikt for skattemyndighetene. Forvaltningsloven (fvl.)²⁶ § 17 om forvaltningsorganers utredningsplikt gjelder ikke, jf. sktfvl. § 1-3. Utgangspunktet er igjen selvdeklareringsprinsippet, samt hensynet til masseforvaltning: «antallet saker på skatte- og avgiftsområdet er så stort at en utredningsplikt på dette området ikke er mulig å gjennomføre i praksis».²⁷

²³ Farstad 2015 s. 341.

²⁴ Prop 38 L (2015-2016) s. 114.

²⁵ Se punkt 3.2 om forholdet mellom tilleggsskatt og opplysningsplikten.

²⁶ Lov 10. februar 1967. Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven).

²⁷ Prop. 38 L s. 23.

Forholdet mellom skattepliktiges opplysningsplikt og skattemyndighetenes undersøkelsesplikt og innholdet i begrepene er oppe i høyesterettsdommene som gjennomgås i punkt 4.3 spesielt, og behandles nærmere der. Først presenteres sktfvl. § 14-3.

3 Tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven § 14-3

3.1 Rettslig utgangspunkt og legislative hensyn

Hjemmelen for ileggelse av ordinær tilleggsskatt er, som nevnt i punkt 1.1, sktfvl. § 14-3.

Dette gjelder uavhengig av den materielle beskatningshjemmelen i endringsvedtaket. Dersom skattyter i sin skattemelding gir «uriktige eller ufullstendige opplysninger» må vedkommende betale tilleggsskatt på toppen av skattegrunnlaget som er beregnet i endringsvedtaket.

Bestemmelsen er en videreføring av gjeldende rett. Forarbeider, rettspraksis og litteratur knyttet til ligningsloven § 10-2 er derfor fremdeles veiledende.²⁸

Tilleggsskatt er internrettslig en administrativ sanksjon, men straff etter Den Europeiske Menneskerettighetskonvensjonen art. 6.²⁹ Beviskravet er klar sannsynlighetsovervekt jf. Rt 2008 s. 1409. Ordinær tilleggsskatt ilegges på tilnærmet objektivt grunnlag; det er ikke et vilkår om utvist skyld. Modellvalget er begrunnet i hensynet til enkelhet, effektivitet, forutberegnelighet og likebehandling.³⁰ Unnskyldningsgrunnene i sktfvl. § 14-3 andre ledd gjør at tilleggsskatt først ilegges der skattyter «kan klandres for opplysningssvikten».³¹

Et sentralt legislativt hensyn er allmenn- og individualprevensjon gjennom trussel om økonomisk sanksjon mot dem som ikke oppfyller sine plikter overfor skattemyndighetene.³² Sanksjonsmuligheter er med på å opprettholde legitimiteten og tiltroen til systemet blant allmennheten, og skal sikre etterlevelse av pliktene hos skattyter.³³ Tilleggsskatt er et middel for å minske skattesvik og øke skattemoralen.³⁴ Til en viss grad har reglene et

²⁸ Prop. 38 L (2015-2016) s. 263.

²⁹ Som er inkorporert i Lov 21. mai 1999. Lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven).

³⁰ Prop. 38 L (2015-2016) s. 212.

³¹ Prop. 38 L (2015-2016) s. 213.

³² Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 44.

³³ Banoun 2004 II s. 56.

³⁴ Ot.prp. nr. 29 (1978-79) Om ligningslov og endring i andre lover s. 34-39.

reparasjonshensyn. De fungerer som en erstatning for de ekstra midler skattemyndighetene har brukt for å klare opp i forholdet fordi skattyter har forsømt sine plikter.³⁵

3.2 Forholdet mellom tilleggsskatt og den alminnelige opplysningsplikten

Som nevnt i punkt 2.1, henger opplysningsplikten og tilleggsskatt nøye sammen, fordi de er hhv. en plikt og et ansvar. Spørsmålet her er i hvilken grad «uriktig eller ufullstendig opplysning» i sktfvl. § 14-3 tilsvarer ordlyden av «riktige og fullstendige opplysninger» i sktfvl. § 8-1. Dette vil spesielt ha betydning for om rettspraksis knyttet til opplysningsplikten også gjelder for tolkningen av vilkåret for ileggelse av tilleggsskatt.

Systembetraktninger og hensynet til sammenheng innad i loven, taler for samme forståelse. Særlig ordlyden «ufullstendig» legger opp til en skjønnsmessig vurdering, og rettstekniske hensyn tilsier da en lik terskel. Dette gjelder selv om ordlydene er negasjoner av hverandre. Fra Høyesterettspraksis kan her nevnes Rt. 2011 s. 340 «*Skåland*» hvor ordlyden i den aktuelle hjemmelen var «ikke var uriktig eller ufullstendig». Førstvoterende tok utgangspunkt i negasjonen, og drøftet om faktumet i saken var «uriktig eller ufullstendig».

Finansdepartementet har gitt uttrykk for at «det grunnleggende vilkåret for ileggelse av tilleggsskatt [bør] være at skattyter ikke har oppfylt sin opplysningsplikt».³⁶ Utgangspunktet for tolkningen av vilkåret i tilleggsskatt-bestemmelsen er «skattyters opplysningsplikt (...) slik [denne] har kommet til uttrykk i rettspraksis».³⁷ Slik rettspraksis kan «i stor utstrekning også legges til grunn ved tolkningen av hva som er uriktige eller ufullstendige opplysninger som vilkår for ileggelse av tilleggsskatt».³⁸

Høyesterettspraksis etter ligningsloven viser enkelte nyanseringer. I Rt. 1999 s. 1980 «*Møller*» og HR-2016-1179-A «*Transocean*» ble brudd på opplysningsplikten ikke sanksjonert med tilleggsskatt. Høyesterett uttalte i «*Møller*» på s. 1984 at det krevdes et «sterkere krav til aktiv meddelelse» enn hva som var nødvendig for å komme inn under den

³⁵ Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 44.

³⁶ Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) s. 37.

³⁷ Prop. 38 L (2015-2016) s. 202.

³⁸ Ot.prp. nr. 82 (2008-2009). 37.

utvidede endringsfristen.³⁹ Saken gjaldt unnlattelse av å gjøre skattemyndighetene oppmerksom på feil ved skattemeldingen som skattyter var klar over. I «*Transocean*» kunne ikke et morselskap ilegges tilleggsskatt for datterselskapets opplysningssvikt: morselskapet hadde ikke gitt opplysningene i lovens forstand. Selv om det foreligger opplysningssvikt, har Høyesterett slått fast at svikten på et vis må kunne bebreides en mer aktivt deltakende skattyter for at tilleggsskatt kan ilegges.

Videre i oppgaven legger jeg til grunn at ordlyden skal tolkes likt i sktfvl. §§ 8-1 og 14-3, i tråd med hva som også er antatt i juridisk litteratur.⁴⁰

³⁹ Etter ligningslovens system var endringsfristen knyttet opp mot opplysningsplikten; den som hadde oppfylt opplysningsplikten, var vernet av en toårsfrist for endring til ugunst. Den som ikke hadde så, måtte tåle en tiårsfrist.

⁴⁰ Skar 2017 s. 308 med videre henvisning.

4 Kravet om «uriktig eller ufullstendig opplysning»

4.1 «Opplysning»

Ordlyden av «opplysning» sikter til faktiske opplysninger:⁴¹ Eksempelvis at skattyter A har solgt aksjer til B. Privatrettslig er salg en rettslig opplysning som utløser privatrettslige rettsvirkninger. Men i relasjon til skatteforvaltningsloven er det en faktisk opplysning som utløser skattemessige virkninger. Ordlyden avgrenser mot rene skatterettslige vurderinger.⁴² Opplysninger som kreves fremlagt uoppfordret av skattyter, må være relevante for å klarlegge og oppfylle skattyters skatteplikt.⁴³

Fordi skattyter nå fastsetter skattegrunnlaget selv, kan det spørres om ikke «opplysninger» etter egenfastsettingsmodellen er blitt utvidet til også å gjelde skatterettslige vurderinger, se nedenfor i punkt 4.2.2.

4.2 «Uriktig» opplysning

4.2.1 Generelt

En opplysning er «uriktig» dersom den «ikke stemmer med de faktiske forhold».⁴⁴ Avgjørelsen beror på en objektiv vurdering. Skattyter subjektive oppfatning ikke er avgjørende.⁴⁵ Prejudisielle privatrettslige forhold⁴⁶ må skattyter selv bære ansvar for,⁴⁷ og han har gitt en uriktig opplysning om han trår feil. Opplysninger kan gjelde rent faktiske forhold

⁴¹ Gjems-Onstad 2015 s. 1179.

⁴² Liland 2009 s. 113.

⁴³ Prop 38 L (2015-2016) s. 93.

⁴⁴ Ot.prp. nr. 82 (12008-2009) s. 37.

⁴⁵ Moljord 1994 s. 104.

⁴⁶ Et prejudisielt forhold er et underliggende rettsforhold som er nødvendig for å ta stilling til et endelig rettsspørsmål. For eksempel må man ta stilling til om man eier eller leier en gjenstand for at avskrivningsregler skal kunne anvendes.

⁴⁷ Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 122.

og privatrettslige rettsforhold.⁴⁸ Rent faktiske opplysninger er f.eks. at skattyter har betalt renter på et lån. Krever han da fradrag for renter på et lån han ikke betaler renter på, har han gitt en «uriktig» opplysning. Opplysning om et privatrettslig forhold kan være at skattyter eier en formuesgjenstand.

4.2.2 Ansvar for skatterettsanvendelsen

Juridisk litteratur fremhever at «opplysningssvikt [ikke sanksjoneres] med tilleggsskatt hvis skattyter har tatt feil av skatteretten».⁴⁹ «Anførsler og påstander om forståelsen og anvendelsen av skattelovgivningen kan ikke anses som uriktige opplysninger»⁵⁰ dersom det er gitt tilstrekkelig informasjon om de faktiske forhold jf. Rt 1996 s. 932 «Hald».

Saken gjaldt skattlegging av gevinst ved eiendomssalg. Skattyter mente at hele eiendommen var å regne som bolig, som både etter daværende og nåværende skatteregler på nærmere vilkår er unntatt gevinstbeskatning. Fordi hun mente salget var skattefritt, var det ikke opplyst i skattemeldingen. Høyesterett mente at store deler av eiendommen ikke var å regne som bolig. Hun derfor måtte skatte for denne gevinsten. Skattyter måtte også betale tilleggsskatt. Førstvoterende uttalte:

«Jeg forstår denne bestemmelse [lignl. § 4-1]⁵¹ slik at Ella Hald hadde plikt til å opplyse om eiendomssalget uten hensyn til at hun selv oppfattet salget som skattefri avhendelse av egen bolig».

Der skattyter har en forståelse av skatteretten, vil han for å slippe tilleggsskatt måtte opplyse om det faktum som skatterettsanvendelsen relaterer seg til. Det sentrale er altså om skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt,⁵² også der han tar feil av skatteretten.⁵³

Synspunktet er fulgt opp i «*Gaard/Tveit*» (avsnitt 79). I avsnitt 84 uttaler retten:

⁴⁸ Moljord 1994 s. 104.

⁴⁹ Gjems-Onstad og Martre (red.) 2011 s. 158,

⁵⁰ Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 122.

⁵¹ Nå sktfvl. § 8-1.

⁵² Tilstrekkelig informasjon om faktiske forhold foreligger der opplysningsplikten er oppfylt.

⁵³ Gjems-Onstad og Martre (red.) 2011 s. 159.

«Opplysningen må gis, eller dokumentet legges fram, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar. Unntak fra fristen [endringsfristen] kan derimot ikke gjøres dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning».

Uttalelsene legger opp til en aktsomhetsstandard.⁵⁴ Ved uklare skatterettsspørsmål har skattyter større oppfordring til å gi opplysningen. Dette krever at må han sette seg inn i de aktuelle skatteregler. Skattyter bærer ansvaret og kan ilegges tilleggsskatt for uriktig skatterettsanvendelse dersom han ikke gir tilstrekkelig faktiske opplysninger vedrørende skattespørsmålet, men ikke ellers.

Rettskildebildet så langt gjelder rettstilstanden etter ligningsloven. Hva så med overgangen til egenfastsettingsmodellen? Skattyter vil ikke lengre bare komme med «anførsler og påstander»⁵⁵ om skatterettsanvendelsen, men rent faktisk anvende skatteretten. Farstad argumenterer for at en aktsomhetsvurdering lignende den som fulgte av merverdiavgiftsloven⁵⁶ (mval.) § 21 (opphevet) bør innføres: «Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer denne loven (...) kan ilegges (...) avgift i tillegg».⁵⁷

Ordlyden la opp til en aktsomhetsvurdering knyttet til selve rettsanvendelsen.

Avgiftssubjektet måtte ha «tatt de nødvendige skritt»⁵⁸ for å avklare tvilen, og kunne ilegges tilleggsavgift der det «burde ha forstått», jf. Rt. 2015 s. 652, at det forelå tvil. For eksempel var det å ta kontakt med skattemyndighetene og innhente deres syn på skatteretten, en ansvarsbefriende handling. Også med en slik ordning vil det foreligge en aktsomhetsnorm, gjennom at det kreves minimum uaktsomhet for sanksjon.

I forarbeidene gir Finansdepartementet uttrykk for at opplysningsplikten fremdeles er det sentrale, også ved ansvar for skatterettsanvendelsen.⁵⁹ Som nevnt, var det ikke meningen å utvide opplysningsplikten. Rettstilstanden etter vedtaksmodellen (at oppfyllelse av

⁵⁴ Se punkt 4.3.2 flg.

⁵⁵ Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) s. 22

⁵⁶ Lov 19. juni 2009 nr. 58 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

⁵⁷ Farstad 2015 s. 348-353.

⁵⁸ Merverdiavgiftshåndboken 2016 punkt 21-3.3

⁵⁹ Prop. 38 L (2015-2016) s. 113.

opplysningsplikten er ansvarsbefriende) er derfor fremdeles gjeldende, av mangel på andre autorative rettskilder.

Konklusjonen er at opplysningsplikten ikke er utvidet til å gjelde visse skatterettslige vurderinger. Skattyter kan ikke (ubetinget) ilegges tilleggsskatt for uriktig skatterettsanvendelse.

4.3 «Ufullstendig» opplysning

4.3.1 Generelt

Ordlyden av «ufullstendig» trekker i retning av skattyter gir en opplysning som er mangelfull. «Opplysningene vil være ufullstendige når skattyter gir et fortegnet eller ufullstendig bilde av de underliggende realiteter, selv om de opplysningene som gis, isolert sett er korrekte så langt de rekker. Skattyter skulle med andre ord ha gitt flere opplysninger».⁶⁰ Det er altså ikke et krav om uttømmende opplysninger, men det må gis et dekkende bilde av den skatterettslige situasjonen. Dersom opplysningen ikke blir gitt i det hele tatt eller den ikke er dekkende nok (for eksempel at bare enkelte poster i et skjema er utfylt), foreligger det en «ufullstendig» opplysning.

I rettspraksis har det utviklet seg retningslinjer for fullstendighetskravet. Som det vil gå frem av drøftelsene, er det krav ikke bare til hvilke opplysninger som gis, men også hvordan de gis. Dommene knytter seg til opplysningsplikten (og endringsfristene etter lignl.), men kan også legges til grunn for tilleggsskatt jf. punkt 3.2.

4.3.2 Lofflandstandarden – objektiv vurdering

Rt. 1992 s. 1588 «*Loffland*» gjaldt juridiske eierposisjoner til noen borerigger i Lofflandkonsernet. I relasjon til endringsadgangen i lignl. § 9-6 nr. 3 a og «ufullstendige opplysninger» uttalte førstvoterende på s. 1592-1593:

⁶⁰ Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 38

«Toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter *en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt*. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha *fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål*, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et *tilstrekkelig vurderingsgrunnlag*, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige». (mine uthevninger).

Formuleringen er bedre kjent som Lofflandstandarden. Riktignok er uttalelsene fra Høyesterett gitt i et obiter dictum, med mindre rettskildemessig vekt enn ratio decidendi, men senere rettspraksis sementerer Lofflandsstandarden som gjeldende rett.

Vurderingen er objektiv. Hva skattyter selv måtte oppfatte som relevante opplysninger, er uten betydning. Dermed hindrer man at skattyter kan fri seg for ansvar ved å holde seg i bevisst uvitenhet om en opplysningens relevans. Dersom skattyter ikke har gitt opplysninger som gir skattemyndighetene «tilstrekkelig grunnlag» til å ta opp et konkret skattespørsmål, har han gitt en ufullstendig opplysning. Er opplysningsplikten oppfylt, inntreffer skattemyndighetenes undersøkelsesplikt og de må skaffe seg ytterligere opplysninger. Opplysningsplikten er vid, og har få avgrensninger.

Siden Lofflandstandarden omhandler hvilke opplysninger skattyter «burde ha gitt», blir spørsmålet hvordan dette stiller seg mot den objektive standarden. Når skattyter skal opptre «aktsomt og lojalt» ved levering av skattemeldingen jf. sktfvl. § 8-1, kan dette indikere at skattyter må være å bebreide.⁶¹ Høyesterett kom nærmere inn på spørsmålet om subjektive forholds betydning i Rt. 2009 s. 813 *Gaard/Tveit*.

4.3.3 Utdyping av den objektive vurderingen

Ett av rettsspørsmålene i Rt. 2009 s. 813 «*Gaard/Tveit*» var om kapitalinntekt ved et restvederlag for salg av et selskap skulle vært klassifisert som arbeidsinntekt, og om det var gitt ufullstendige opplysninger i denne sammenheng. I avsnitt 83 legger retten til grunn at Lofflandstandarden er «veiledende» med henvisning til Rt. 1995 s. 1883 «*Slørdahl*».

⁶¹ Eid og Reksten 2016 s. 42.

Førstvoterende tok for seg forholdet mellom endringsfristen/opplysningsplikten og tilleggsskatt hva angår subjektive elementer i avsnitt 84:

«Det er tale om et *objektivt vilkår* i den forstand at *subjektive unnskyldningsgrunner* - i motsetning til ved tilleggsskatt - *ikke er til hinder for endring til skade* etter utløpet av toårsfristen (...). (min utheving)

Subjektive unnskyldningsgrunner er uten relevans. Aktsomhetsvurderingen tar utgangspunkt i hva en aktsom skattyter ville ha forstått i den konkrete situasjonen, basert på en objektiv vurdering. Lofflandstandarden gir uttrykk for en rettsbruddgrense⁶² der subjektive vurderinger ikke kommer i betraktning. Formuleringen «burde ha gitt» siker altså ikke til en «bonas pater familias»-vurdering: En culpavurdering har, i tillegg til en rettsbruddgrense basert på en rasjonell og fornuftig persons opptreden, et subjektivt element i form av unnskyldningsgrunner.⁶³ Skattyter må ikke være å bebreide, og «*Gaard/Tveit*» presiserer således den objektive vurderingen.

Hvilke opplysninger skattyter «burde ha gitt», vil avhenge av omstendighetene i saken.⁶⁴ Aktsomhetsvurderingen i det enkelte tilfelle må henge sammen med hvor kompliserte skattespørsmål skattyter står ovenfor «utfra rettsbildesituasjonen» jf. avsnitt 84.

Dommen har også uttalelser om forholdet mellom opplysnings- og undersøkelsesplikten:

«Avgjørende må dermed være *hvilken konkret oppfordring* skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen (...). Opplysningen må gis (...) *dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar*. Unntak fra fristen kan derimot ikke gjøres dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var *lite naturlig* for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning» (avsnitt 84).

⁶² Grensen mellom rett og urett, altså hva som er aktsom eller ikke aktsomt.

⁶³ Se Nygaard 2007 kap. 4 for en gjennomgang av culpavurderingen.

⁶⁴ Det er nettopp dette jeg drøfter i kapittel 6.

Lofflandstandarden er presisert til «hvilken konkret oppfordring» skattyter har til å gi en opplysning. Balansegangen mellom om et skattespørsmål er skattemessig tvilsomt eller ikke, er en objektiv aktsomhetsvurdering. Unntaket fungerer mest som en sikkerhetsventil fordi opplysningsplikten praktiseres strengt.⁶⁵ Opplysningsplikten skjerpes når den skatterettslige løsningen kan være uklar. Dette for at skattemyndighetene lettere skal kunne identifisere skattespørsmålet. Har skattyter da gitt opplysningen, inntreer undersøkelsesplikten.

4.3.4 Hvert års opplysninger for seg

Så langt har det vært fokus på selve standarden, men ikke *hvordan* opplysninger må gis for at skattyter skal fri seg fra ansvar og undersøkelsesplikten ta over. Problemstillingen i dette punktet og de to neste, er hvor tydelige og tilgjengelige opplysningene må være.

I Rt. 1995 s. 1883 «*Slørdahl*» hadde Slørdahl realisert aksjer med skattepliktig gevinst som han gav opplysninger om i et bilag til skattemeldingen. Opplysningene var såpass sparsomme at skattyter ble beskattet etter feil regler grunnet tvil hos skattemyndighetene. Dersom skattemyndighetene hadde sammenstilt tidligere års selvangivelser, ville de ha hatt tilstrekkelig informasjon til å foreta riktig beskatning. Om dette uttalte retten:

«Selv om ligningskontoret kunne funnet frem til det riktige grunnlag for beskatningen ved å gå til Slørdahls og Skycoms⁶⁶ selvangivelser for 1983 og 1984, kan dette ikke medføre noen annen vurdering av Slørdahls opplysningsplikt».

De opplysninger som skattyter etter Lofflandstandarden «burde ha gitt» må gis i de(t) år begivenhetene skjer, og i skattyters egen skattemelding. Utgangspunktet er altså en individuell opplysningsplikt. Tidligere hendelser som er relevante for skattegrunnlaget må opplyses om igjen. «Sentrale opplysninger [kreves alltid] gitt, selv om ligningsmyndighetene ut fra det øvrige materiale ville ha kommet på sporet av dem».⁶⁷ Rettsreglene bør ikke gi

⁶⁵ Eid og Reksten 2016 s. 42.

⁶⁶ Selskapet skattyter solgte aksjene i.

⁶⁷ Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 36

skattyterne oppfordring til å skjule relevant informasjon i tidligere skattemeldinger.⁶⁸ Med en plikt til å gjengi relevante opplysninger det året begivenheten inntreffer, motvirkes dette.

4.3.5 Bruk av skattemeldingens skjemaer

«Slørdahl» reiser også spørsmål om skattyters risiko ved å ikke benytte seg av skjemaer som følger med selvangivelsen:

«Han var riktignok *ikke pliktig til å bruke dette skjema*, men det var vist til det i den rettleiding som fulgte med selvangivelsen, og det ville vært *naturlig å bruke det dersom han var i tvil om hvilke opplysninger som var relevante*». (s. 1888) (mine uthevinger)

Hvis det eksisterer skjemaer, vil det kreve ekstra varsomhet å gi opplysninger i egenlagde bilag.⁶⁹ Slike bilag må inneholde samme informasjon som de utfylte skjemaene.⁷⁰ Risikoen for opplysningssvikt hviler på skattyter fordi han er nærmest til å sørge for at tilsvarende informasjon blir gitt. Dersom skattyter ser bort ifra et slikt skjema og ikke oppgir alle de etterspurte opplysninger i eget bilag, har vedkommende gitt ufullstendige opplysninger, og skattemyndighetenes undersøkelsesplikt blir ikke utløst.

En link til «*Gaard/Tveit*»: Der slike skjemaer finnes, kan man neppe si at det er «lite naturlig» (avsnitt 84) ikke å innse relevansen av opplysningen. Først og fremst bør skattyter benytte seg av tilgjengelige skjemaer.

4.3.6 Klargjøring av tvilsomme skattespørsmål

I Rt. 1997 s. 1430 «*Elf*» hadde Elf Petroleum foretatt avskrivninger på driftsmidler som det var knyttet rettslig tvil til. Saken dreier seg om *hvordan* opplysninger må gis, med et tydeligere innslag av at skattemyndighetene kunne funnet frem til relevante opplysninger ved

⁶⁸ Banoun 2004 I s. 249-250

⁶⁹ Gjems-Onstad og Martre (red.) 2011 s. 52

⁷⁰ Eid og Reksten 2016 s. 43.

nærmere studier av innsendte opplysninger. Opplysninger må ikke gis på en «tilslørt måte».⁷¹ Førstvoterende uttalte på side 1437:

«[D]e nakne regnskapstall (...) [må ofte] ledsages av *supplerende opplysninger* for å oppfylle opplysningsplikten». (...) [Det var] tale om opplysninger om *vesentlige forhold* som fikk *direkte betydning for den inntektsskatt* som Elf skulle betale. I tillegg kommer at den fremgangsmåte som Elf etter grundige overveielser hadde fulgt, i det minste måtte fremstå som *tvilsom*». (mine uthevinger)

Selv om skattemyndighetene ved en finlesing av regnskapet kunne identifisert skattespørsmålet, forelå en opplysningssvikt. Ved rettslig tvilsomme disposisjoner om vesentlige forhold for skattyters skattefastsetting, må det uoppfordret gis utfyllende opplysninger. Slike disposisjoner skjerper skattyters opplysningsplikt, og krever synliggjøring av de tvilsomme skattespørsmål. Sagt med andre ord må skattemyndighetene lett få tilgang til opplysninger som har betydning for den skatterettslige vurderingen.

Spørsmålet blir så om uttalelsene i «*Elf*» har betydning for andre opplysningstyper enn regnskapsopplysninger. Regnskap er en spesiell type opplysninger som inneholder mye teknisk informasjon. Men med henvisning til «*Gaard/Tveit*» bør svaret være ja: Opplysninger om tvilsomme skattespørsmål må legges frem. Dette bør skje på en klar måte, slik at de tvilsomme opplysningene er lettere å identifisere.

Presiseringen av Lofflandstandarden er altså at skattyter har en skjerpet opplysningsplikt ved forhold som er «kompliserte og/eller vanskelig tilgjengelig».⁷² De forhold skattyter «burde ha gitt» supplerende opplysninger om jf. Lofflandstandarden, vil avhenge av hvor tvilsom den skatterettslige løsningen er. Skattytere skal ikke kunne tilsløre vesentlig informasjon, for så å påberope seg at opplysningen var lesbar utfra materialet som foreligger, og gå klar av ansvar. «*Elf*» oppstiller en klargjøringsplikt.⁷³

«*Elf*» gjelder endringsfrist, mens Rt 2007 s. 360 «*Lyse*» gjaldt tilleggsskatt. Avgjørelsen henviser til det sentrale etter «*Elf*», hvilket trekker i retning av at dommens uttalelser kan

⁷¹ Banoun 2004 I s. 249.

⁷² Utv. 1999 s. 54

⁷³ Gjems-Onstad 2015 s. 1177.

vektlegges i tilfeller av tilleggsskatt også: «Det kan ikke være tvilsomt at selskapets opplysningsplikt her må slå igjennom» (avsnitt 68). At tvilsomme spørsmål krever supplerende opplysninger, har en klar side til selvdeklareringsprinsippet og skattyters ansvar for at saken er godt nok opplyst. Dessuten er det for skattemyndighetene en grense mellom opplysnings- og undersøkelsesplikten som passer godt med hensynet til effektivitet, men den legger et stort ansvar på skattyter.

4.4 Grensen mellom opplysnings- og undersøkelsesplikten

Lofflandstandarden «vektlegger samspillet mellom skattyters opplysningsplikt og ligningskontorets undersøkelsesplikt».⁷⁴ Fra høyesterettspraksis er utgangspunktet at dersom skattyter gir de opplysninger han burde ha gitt, og dette gir skattemyndighetene tilstrekkelig grunnlag til å ta opp aktuelle skattespørsmålet og derigjennom stille videre spørsmål, så er opplysningsplikten overholdt. Det er en balansegang mellom opplysnings- og undersøkelsesplikten: «På et tidspunkt kan man si at opplysningsplikten avløses av undersøkelsesplikten».⁷⁵ Undersøkelsesplikten inntreer når opplysningsplikten er oppfylt.⁷⁶

Det sentrale er hvem som har risikoen for sakens manglende opplysning (faktumsvikten). Dersom opplysningene som ble gitt ikke gav en «foranledning»⁷⁷ for den «kyndige leser»⁷⁸ til å ta opp det aktuelle skattespørsmålet, foreligger en opplysningssvikt og skattyter kan ilegges tilleggsskatt. I motsatt tilfelle, altså dersom opplysningene gav grunnlag for å identifisere skattespørsmålet, sitter skattemyndighetene med risikoen for sakens manglende opplysning, og skattyter kan ikke ilegges tilleggsskatt.⁷⁹

Innføringen av skatteforvaltningsloven var ikke ment å endre rettsstilstanden:

⁷⁴ Banoun 2014 s. 49.

⁷⁵ Eid og Reksten 2016 s. 42.

⁷⁶ Prop. 38 L (2015-2016) s. 58.

⁷⁷ «Slørdahl» på side 1892.

⁷⁸ «Elf» på side 1437.

⁷⁹ Farstad 2015 s. 361-363.

«Departementets hensikt er å videreføre gjeldende rett, slik denne har utviklet seg i praksis. Den undersøkelsesplikten skattemyndighetene har etter gjeldende rett vil fortsatt gjelde».⁸⁰

Lofflandstandarden «innebærer at skattemyndighetene kan ha plikt til å gjøre nærmere undersøkelser ved gjennomføringen av endringsvedtak».⁸¹ Har de det, utløses undersøkelsesplikten og skattyter er fri for ansvar, og kan dermed ikke sanksjoneres med tilleggsskatt.

Skattyter fastsetter selv skattegrunnlaget etter egenfastsettingsmodellen. Ved den ordinære fastsettelsen har skattyter ansvar for fastsettelsen alene. Faktiske opplysninger er først relevante for skattemyndighetene på kontrollstadiet. Lofflandstandarden tatt på ordet referer nå til en «fiktiv faktisk situasjon»⁸² fordi samarbeidsforholdet ved ordinær fastsettelse ikke eksisterer. Farstad mener en undersøkelsesplikt lignende den på merverdiavgiftsområdet, hvor det er et samarbeidsforhold knyttet til innlevering av avgiftsmelding, er en hensiktsmessig løsning.⁸³ Disse betraktningene forfølges ikke videre. Jeg legger de ovenfor siterte forarbeidsuttalelsene til grunn.

Videre i oppgaven tas det utgangspunkt i de momenter som gjennomgått her i punkt 4.3. Dette vil brukes som bakteppe, sammen med underrettspraksis og relevant juridisk teori for å svare på problemstillingen. «Selvangivelsen må inneholde tilstrekkelige opplysninger til at ligningsmyndighetene *uten særlig oppofrelser* kan skaffe seg et tilstrekkelig grunnlag til å vurdere faktum opp mot skattereglene. Noe særlig mer bør imidlertid ikke kreves».⁸⁴

⁸⁰ Prop. 38 L (2015-2016) s. 58

⁸¹ Prop. 38 L (2015-2016) s. 58.

⁸² Farstad 2015 s. 366.

⁸³ Farstad 2015 s. 366 flg.

⁸⁴ Banoun 2004 I s. 250.

5 Den ulovfestede omgåelsesnormen

5.1 Endringsvedtak en forutsetning

Det materielle skattespørsmålet avgjør innholdet i og utstrekningen av opplysningsplikten, og dermed hvilken opplysningssvikt skattyter kan ilegges tilleggsskatt for. For å ilegge tilleggsskatt, må skattefastsettelsen endres ved endringsvedtak, som nevnt i punkt 1.1.

Skattemyndighetene har adgang til å endre skattefastsettingen fem år frem i tid der den har blitt «uriktig» jf. sktfvl. §§ 12-6 jf. 12-1. Når det materielle skattespørsmålet avgjøres etter den ulovfestede omgåelsesnormen, vil skattefastsettingen være «uriktig» fordi skattemyndighetene legger en alternativ privatrettslig disposisjon til grunn og beskatter i henhold til denne.⁸⁵

5.2 Vilkår og rettsvirkninger

Som nevnt i punkt 1.1, er anvendelsesområdet til den ulovfestede omgåelsesnormen⁸⁶ tilfeller av skatteomgåelse. Typisk vil dette være der det er spenning mellom en disposisjons rettslige form og dens økonomiske innhold,⁸⁷ altså at skattyter forsøker å utnytte privatrettslige disposisjonsformer for å oppnå en skatteeffekt.

I rettspraksis har det utviklet seg en to vilkårs-lære for hvilke disposisjoner som skal rammes av gjennomskjæring. I HR-2016-02165-A «IKEA» tok førstvoterende i avsnitt 84 utgangspunkt i den flere ganger siterte uttalelse fra senere høyesterettsdommer i omgåelsessaker:

«Gjennomskjæringsregelen - som er utviklet i rettspraksis og teori - består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret er at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i

⁸⁵ Se straks nedenfor om rettsvirkningene av omgåelsesnormen.

⁸⁶ Også kalt «ulovfestet gjennomskjæring». Jeg vil i det videre bruke begge begrepene.

⁸⁷ NOU 2016: 5 s. 85.

tillegg at det ut fra en *totalvurdering* av *disposisjonens virkninger* (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters *formål med disposisjonen* og *omstendighetene for øvrig* fremstår som *stridende mot skattereglenes formål*⁸⁸ å legge disposisjonen til grunn for beskatningen». (mine uthevinger)

Inngangsporten er at det hovedsakelige formålet med en disposisjon må ha vært skattebesparelse. Det nærmere innholdet i grunnvilkåret behandler jeg i punkt 6.3.1, under drøftingen av opplysninger om motiv. Helhetsvurderingen har få presise avgrensinger, og vil kunne omfavne mange forskjellige typer opplysninger: Det er «vanskelig å fastslå innholdet av tilleggsvilkåret».⁸⁹ Hvilke opplysninger knyttet til totalvurderingen som er opplysningspliktige, vil bli gjennomgått i punktene 6.1 og 6.2, men jeg vil ikke eksplisitt knytte drøftelsene opp mot dette tilleggsvilkåret.

Omgåelsesnormen er ikke rettslig grunnlag for skatteleggingen. Det er de alminnelige skatteregler som er beskatningshjemmel. Rettsanvenderen tenker seg en alternativ disposisjon eller et sammenligningsgrunnlag. Forholdet blir altså rekarakterisert, og beskattet på bakgrunn av den alternative disposisjonen med hjemmel i de alminnelige skatteregler.⁹⁰ Et aksjesalg blir for eksempel rekarakterisert til et utbytte, og beskattet etter reglene om utbytte.^{91 92}

Et enkelt eksempel: Skattyter A selger aksjer til B. Det er planlagt at B skal selge dem videre til C. Formålet med å gjennomføre arrangementet på denne måten, er at A må betale mindre skatt enn om han hadde solgt direkte til C. Skattemyndighetene anvender omgåelsesnormen og rekarakteriserer forholdet som salg direkte fra A til C, slik at skattefordelen ved å bruke B som mellomledd bortfaller.

⁸⁸ Skattyters opplysningsplikt strekker seg ikke til skatterettslige vurderinger, se punkt 4.1, slik at opplysninger om strid mot skattereglene faller utenfor opplysningsplikten.

⁸⁹ Harboe 2012 s. 252.

⁹⁰ NOU 2016: 5 s. 36.

⁹¹ En nærmere drøftelse av rettsvirkningene faller utenfor oppgaven. Jeg nøyer meg med å påpeke at utfordringer kan oppstå med hensyn til rekarakteriseringen, og viser til NOU 2016: 5 s. 36-38 og kap. 9.

⁹² Skattemyndighetenes rekarakterisering er en skatterettslig vurdering, ikke en privatrettslig vurdering. Skattyter har f.eks. ikke gitt en uriktig opplysning der et aksjesalg blir rekarakterisert til et utbytte. Se Skar 2017 s. 311.

5.3 utfordringer knyttet til opplysningsplikten utstrekning

For skattyter er «avgrensning[en] av de relevante omstendigheter (...) langt mer krevende enn ved ordinær rettsanvendelse».⁹³ Han må til en viss grad forutse at skattemyndighetene kan ønske om å anvende omgåelsessnormen.⁹⁴ Dog vil ikke det at omgåelsesspørsmålet var uforutsigbart fri skattyter fra ansvar: han har plikt til å gi opplysninger som setter skattemyndighetene i stand til å kontrollere skattefastsettelsen jf. Utv. 2012 s. 55 «Dyvi».⁹⁵ Skattytere som driver med skatteplanlegging, må forventes å kjenne til regelverket. Om de da beveger seg i en gråsoner, vil det skjerpe opplysningsplikten. Skattyter har større «konkret oppfordring» til å gi opplysninger om tvilsomme og uklare skattespørsmål, jf. «Gaard/Tveit», og omgåelsessaker er ofte tvilsomme.

Rettspraksis viser at der skattyter kun har gitt en «naken» selvangivelse og skattemyndighetene anvender omgåelsessnormen, vil han fort kunne komme i ansvar om det ikke er tatt høyde for omgåelsesspørsmålet i skattemeldingen. Som uttalt i Utv. 2003 s. 281:⁹⁶

«I selvangivelsen plikter skatteyter således å opplyse om alle forhold av betydning for ligningen. Det er derfor ikke alltid tilstrekkelig å utfylle selvangivelsen og de skjema som følger denne. Skattyter plikter på eget initiativ å gi alle relevante opplysninger som har betydning for den skattemessige vurdering». (min utheving).

Skattyter har et visst ansvar for å innse⁹⁷ at ekstra dokumentasjon utover hva som etterspørres i skattemeldingen, må gis. I relasjon til grunnvilkåret, er det enklere å avgrense mengden av relevante opplysninger. For tilleggsvilkåret vil avgrensningen være mer utfordrende. Enhver disposisjon som i prinsippet er skattemessig motivert i tilstrekkelig grad, kan være en «kandidat for skattemessig gjennomskjæring».⁹⁸

⁹³ Harboe 2012 s. 293.

⁹⁴ Espeli 2015 s. 78.

⁹⁵ Se i punkt 6.1.2 om dommen.

⁹⁶ Se i punkt 6.2 om dommen.

⁹⁷ Etter en objektiv vurdering jf. Lofflandstandarden.

⁹⁸ Harboe 2012 s. 252.

Som gjennomgangen vil vise, blir det bl.a. spørsmål om skattyter må opplyse om andre personer sine disposisjoner, og fremtidige forhold. De opplysninger som har betydning for omgåelsesspørsmålet er ofte av en annen karakter enn hva som etterspørres i skattemeldingen.

Å «foreta en presis avgrensning av relevant informasjon»,⁹⁹ er da vanskeligere.

Lofflandstandarden stiller ikke krav om uttømmende opplysninger. Dette får spesielt betydning her: Skattemyndighetene skal bare kunne identifisere skattespørsmålet. Lengre rekker ikke skattyters plikter og ansvar.

For skattemyndighetene er utfordringen å samle de (eventuelle) opplysninger skattyter gir, og koble dem opp til omgåelsestema. Skattyter trenger ikke å eksplisitt linke de gitte opplysninger til et konkret omgåelsesspørsmål.¹⁰⁰ Etter egenfastsettingsmodellen kan det tenkes at skattyter har en mer «konkret oppfordring» jf. «*Gaard/Tveit*» til å koble dokumentasjonen opp mot skattespørsmålet. Kontrollfunksjonen gjør at sakene ikke har den samme intensive behandlingen hos saksbehandlerne. Hensynet til at opplysninger ikke må gis på en tilsløret måte, gjør at det går en nedre grense. Hvor denne går, må bero på en konkret vurdering. Selvdeklareringsprinsippet tilsier at skattyter har en viss plikt i relasjon til å linke opplysningene opp mot omgåelsesproblematikk.

⁹⁹ Harboe 2012 s. 293.

¹⁰⁰ Harboe 2012 s. 295.

6 Opplysninger med betydning for å identifisere omgåelsesspørsmålet

6.1 Opplysninger om omgåelsesdisposisjonen

6.1.1 Omfanget av informasjon

Det naturlige utgangspunktet er at skattyter må opplyse om disposisjonen som aktualiserer omgåelsesspørsmålet «ved at den skal gis en annen karakteristikk i forhold til en bestemt materiell skattebestemmelse enn hva transaksjonens form tilsier».¹⁰¹ Skattyter må opplyse om en disposisjon som har en spenning mellom rettslig form og økonomisk innhold,¹⁰² altså der disposisjonen kan være en utnyttelse av privatrettslige disposisjonsformer for å oppnå en bestemt skattevirkning.

Problemstillingen i det videre er i hvor stort omfang skattyter må gi opplysninger om disposisjonen.

I Utv. 2013 s. 1120 «*Höegh*» ble salg av aksjer til et annet selskap med samme bakenforliggende interesser, omklassifisert til ulovlig utbytte ved hjelp av omgåelsesnormen. Dette gjorde at fritaksmetoden ikke gjaldt jf. sktl. § 2-38 andre ledd bokstav a, og aksjonærene i selgende selskap måtte derfor skatte av beløpet de hadde mottatt. Selgende selskap hadde både norske og utenlandske aksjonærer. De norske aksjonærer hadde gitt ufullstendige opplysninger: Tingretten etterspurte opplysninger om «aksjeoverdragelsens eksistens, innhold [og] motivasjon».¹⁰³ (min utheving). Selskapet disse var aksjonærer i, hadde gitt slike opplysninger i sin skattemelding, slik at opplysningssvikten her ikke var rettet mot konsernets «samlede plan»,¹⁰⁴ kun aksjeoverdragelsen. Uten disse opplysningene hadde ikke skattemyndighetene hatt tilstrekkelig grunnlag til å ta opp omgåelsesspørsmålet.

¹⁰¹ Harboe 2012 s. 293.

¹⁰² Om form/innhold-diskusjonen, se Harboe 2012 s. 16 flg.

¹⁰³ Opplysninger om motivasjon behandles i punkt 6.3.

¹⁰⁴ Se punkt 6.1.2 for en redegjørelse av begrepet.

I Utv. 2011 s. 909 «*Ørn Noterte*» kjøpte Kolstad Eiendom AS i 2002 aksjene i Ørn Noterte AS, for deretter å utnytte selgende selskaps fremførbare underskudd. Utnyttelsen av denne skatteposisjonen ble av Oslo tingrett avskåret under henvisning til omgåelsesnormen. Verken av skattemeldingene eller aksjonær oppgavene fremgikk eierskiftet. Uten slike opplysninger hadde ikke skattekontoret grunnlag for å ta opp omgåelsesspørsmålet.

Dommene kan tas til inntekt for at det må opplyses om sentrale forhold ved disposisjonen. Det nytter ikke bare å opplyse om en disposisjons eksistens, skattyter må også dokumentere hva den gikk ut på. Faktiske opplysninger om innholdet vil få frem de skattemessige virkninger. Dette er informasjon skattemyndighetene trenger, fordi det aktualiserer omgåelsesspørsmålet.¹⁰⁵ Opplysningene må være omfattende nok til å identifisere undersøkelsesobjektet; forholdet som gir skattefordelen.¹⁰⁶ Skattytere har incentiv til å fremheve konkrete tvilsomme skattespørsmål jf. «*Elf*» og «*Gaard/Tveit*». Disposisjoner som kan utløse et omgåelsesspørsmål faller, som nevnt, ofte i denne kategorien, slik at de siterte tingrettsdommers utgangspunkter har gode grunner for seg.

6.1.2 Disposisjonsrekker

Skatteplanlegging består ofte av flere disposisjoner.¹⁰⁷ En disposisjonsrekke kan i visse tilfeller bli sett i sammenheng, slik at det er egenverdien av det siste disposisjonsleddet som er undersøkelsesobjekt.¹⁰⁸

Samlet plan-tilfeller er et slikt typetilfelle av skatteplanlegging: Gjennom en disposisjonsrekke der skattyter har kontroll over de ulike ledd, oppnår han en planlagt skattebesparelse. Sluttleddet kan være uavhengig. Minst ett av stegene må ha vært unødvendige for å nå målet, og kan ofte kun begrunnes i skattemessige formål.¹⁰⁹ Da skal det «foretas en samlet bedømmelse av disposisjonsleddene» jf. «*IKEA*» avsnitt 90. Dersom en disposisjonsrekke har egenverdi totalt sett, kan likevel enkelte steg bli vurdert under omgåelsesnormen hvis de er «unødvendige ledd», se «*IKEA*» avsnitt 91.

¹⁰⁵ Harboe 2012 s. 294.

¹⁰⁶ Banoun 2003 s. 301.

¹⁰⁷ Zimmer 2014 s. 74.

¹⁰⁸ NOU 2016: 5 s. 31.

¹⁰⁹ Harboe 2012 s. 303.

Problemstillingen i det videre er om skattyter må opplyse om de ulike stegene i disposisjonsrekken. En tenk disposisjonsrekke A-B-C er en samlet plan-tilfelle. Må skattyter opplyse om begge disposisjonsleddene for å slippe tilleggsskatt?

Utv. 2012 s. 55 *Dyvi* er et samlet plan-tilfelle. Spørsmålet var om retten til å fremføre et underskudd skulle falle bort. I dag kunne saken vært avgjort etter skatteloven (sktl.)¹¹⁰ § 14-90.

I 1996 kjøpte Jan-Erik Dyvi personlig aksjene i Saiko AS av DnB ASA. Selskapet hadde et betydelig fremførbart underskudd. Saiko eide aksjene i to datterselskaper. Opprinnelig var kun datterselskapene for salg, men Dyvi bød på morselskapet også. Aksjene ble overdratt til Dyvis konsern via kjøpsopsjon i 1998 (selve opsjonen ble gitt i 1997). Deretter ble det fremførbare underskuddet utnyttet gjennom avregning mot konsernbidrag over flere år, slik at en betydelig skattefordel oppstod. Skattemyndighetene fattet endringsvedtak med ilagt tilleggsskatt på bakgrunn av den ulovfestede omgåelsesnormen fordi de mente kjøpet av morselskapet var et unødvendig mellomledd.

Lagmannsretten gav ikke staten medhold i endringsvedtaket, men i forbindelse med saksomkostningene ble det knyttet bemerkninger til anførselen om Dyvis opplysningssvikt. I årene fra 1996 og senere hadde Salko ikke gitt nærmere opplysninger vedrørende aksjeoverdragelsene. De manglende opplysningene skulle vært gitt i selvangivelsene i 1996 og 1997, altså siktes det til overdragelsen av aksjene til Dyvi personlig, og opsjonen med Dyvi AS. Retten mente skattemyndighetene uten opplysninger om disse forholdene ikke kunne identifisere disposisjonsrekken, men gav ingen grundig drøftelse knyttet opp mot den konkrete tvisten. I det videre vil jeg bruke saksforholdet som illustrasjon.

Det er helheten som får arrangementet til å fremstå som et omgåelsestilfelle, og planleggingen viser seg i gjennomføringen av de ulike stegene.¹¹¹ For å kunne identifisere omgåelsen/det unødvendige mellomleddet, må skattemyndighetene kunne se disposisjonene i sammenheng. I «*Dyvi*» kunne skattemyndighetene først sett problemstillingen dersom aksjeoverdragelsene hadde vært opplyst om. De ville da fått vite at morselskapet var overdratt til en fysisk

¹¹⁰ Lov 26. mars 1999 nr.14. Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

¹¹¹ Espeli 2015 s. 77-78.

aksjonær, og at det var utstedt kjøpsopsjon til aksjonærens konsern, slik at konsernbidragsreglene kunne benyttes. Først ved å gi disse opplysningene, ville kjøpet av morselskapet og skatteposisjonen komme i fokus, og skattemyndighetene kunne identifisert den skattemessige virkningen av disposisjonsrekken; utnytting av det fremførbare underskuddet. At det er sluttleddet egenverdien vurderes utfra, gjør at skattyter har en særlig «konkret oppfordring» jf. «*Gaard/Tveit*» til å gi skattemyndighetene opplysning om hvor en disposisjonsrekke «ender». Fordi skattemyndighetene etter «*Slørdahl*» ikke har plikt til å sammenstille selvangivelser, vil skattyter få en sær oppfordring til å opplyse om disposisjonsrekken.

Løsningen kan ses som en kvantitativ forlengelse av utgangspunktet om opplysningsplikt om sentrale deler ved disposisjonen, se ovenfor i punkt 6.1.1. Her er det disposisjonsrekken som utløser omgåelsesspørsmålet, og da må den opplyses om.

Hvor stort incentiv skattyter har til å gi opplysning om et disposisjonsledd, bør relateres til den konkrete situasjonen. Hvilke (og hvor detaljerte/eksplisitte) opplysninger om de ulike ledd skattyter har en konkret oppfordring til å gi, er altså ingen fast størrelse.

Juridisk teori har trukket frem Utv. 2017 s. 240 «*Transocean*» som illustrasjon i denne sammenheng.¹¹² Norske Transhav AS delte ut skattefritt utbytte til sitt danske morselskap Transocean Offshore Holding jf. art. 10 nr. 3 i den norske skatteavtalen (NSA). Deretter delte det danske selskapet ut skattefritt utbytte til sine to morselskaper på Cayman Island – Transocean Ltd. og Transocean Offshore International Venture Ltd. - med hjemmel i danske skatteregler.¹¹³ Forholdet ble av skattemyndighetene rekarakterisert til utbytte direkte fra Norge til Cayman Island. Borgarting kom til at grunnvilkåret ikke var innfridd, slik at betraktningene nedenfor ikke følger av dommen, men av reelle hensyn.

«*Transocean*» gjaldt planlagte disposisjoner mellom konsernselskaper for å spare skatt. Ved disposisjoner over landegrensene er det mer utfordrende å identifisere disposisjonsrekken om den ikke opplyses om. Utenlandske disposisjonsledd vil vanskeligere komme skattemyndighetene for øyet. Da vil opplysninger om f.eks. hvem som er mottaker av utbyttet

¹¹² Espeli 2015 s. 77.

¹¹³ Saken er et tilfelle av treaty shopping: å utnytte skatteavtaler og intern rett ved å la disposisjoner skje mellom bestemte land, for å oppnå skattefordeler. Se Zimmer 2017 s. 38.

og at det er viderebetalt, forhold skattyter har lett tilgang til, lettere være opplysninger som han «burde ha gitt» jf. Lofflandstandarden.¹¹⁴ Mer generelt vil skattyter ha en særlig oppfordring til å gi opplysninger om disposisjonsledd det er spesielt vanskelig for skattemyndighetene å oppdage dem på egenhånd. Utgangspunktet om at alle steg i en disposisjonsrekke må opplyses om, er sentralt.

Det konkrete saksforholdet i «*Transcean*» er et tilfelle av treaty shopping for å slippe kildeskatt. I tingsrettsdommen i samme sakskompleks, Utv. 2014 s. 390, kom retten til at vilkårene for gjennomskjæring var innfridd og forholdet ble beskattet som utbytte direkte fra Norge til Cayman Island. Aksjonærene måtte betale kildeskatt etter sktl. § 10-13. Tilleggsskatt ble ikke ilagt fordi aksjonærene ikke kunne identifiseres med norske Transhavs sin opplysningssvikt. Aksjonærene hadde ikke hatt en aktiv rolle før de ble trukket inn i selve omgåelsessaken. I HR-2016-01179-A «*Transocean*», som ikke var en omgåelsessak, ble heller ikke tilleggsskatt ilagt det utenlandske mottakende morselskap for det norske utdelende datterselskapets opplysningssvikt. Det konsernrettslige utgangspunkt om at hvert selskap utgjør et selvstendig skattesubjekt står sterk: man kan ikke klandres for andre konsernselskapers mangelfulle innrapportering til skattemyndighetene. Fordi disse betraktningene om at identifikasjon gjelder generelt og ikke bare i omgåelsestilfeller, avgrenses oppgaven mot dette.

I forlengelsen blir problemstillingen hvor tydelig disposisjonsrekken må fremgå.

Utgangspunktet er at der er tilstrekkelig at disposisjonsrekken fremstår som sammenhengende.¹¹⁵ De ulike stegene må ikke eksplisitt sammenstilles i skattemeldingen. Men fordi opplysninger jo ikke må gis på en tilsløret måte,¹¹⁶ går det en nedre grense. Skattemyndighetene må uten de altfor store anstrengelser ved en kontroll selv kunne oppdage sammenhengen.

Det kan her spørres om ikke enkelte ledd bør fremheves. Utnyttelse av skatteposisjoner av typen som var oppe i «*Dyvi*», er ofte tvilsomme spørsmål. Beløpet var også betydelig (120 MNOK). Da har skattyter en mer konkret oppfordring til å gi supplerende opplysninger om unødvendige mellomledd jf. «*Elf*» og «*Gaard/Tveit*». Det samme bør gjelde dersom unødvendige mellomleddet er steg i en disposisjonsrekke som ellers har egenverd jf. «*IKEA*».

¹¹⁴ Espeli 2015 s. 77.

¹¹⁵ Harboe 2012 s. 294-295.

¹¹⁶ Banoun 2004 I s. 249-250.

Tiden mellom de ulike disposisjonsleddene kan også ha betydning for hvor tydelig skattyter må opplyse om de ulike stegene. Høyesterettspraksis viser at tidsmomentet er sentralt, som f.eks. i Rt. 1978 s. 60 «*Smestad*» der tomter ble solgt fra A til C via B, der B satt med eiendommene i noen dager. I Utv. 2010 s. 995¹¹⁷ etterspurte retten opplysninger om B sin overdragelse av aksjene og *tidspunktet* for denne. Jo mindre selvstendig funksjon et ledd har, jo mer taler for at det ikke har nok egenverdi. Det springende punktet er nettopp den korte eiertiden, som kan utløse spørsmålet om det f.eks. foreligger skattemessig realisasjon.¹¹⁸ Opplysning om varigheten er et sentralt forhold ved arrangementet, og noe skattyter vil kunne ha en «konkret oppfordring» jf. «*Gaard/Tveit*» til å presisere eksplisitt.¹¹⁹ Oppfordringen styrkes jo kortere tid det er mellom disposisjonene, fordi egenverdien kan være mindre jo kortere tidsrommet er.

6.1.3 Andre enn skattyter sine disposisjoner

Ofte vil omgåelsesdisposisjoner gå mellom flere fysiske/juridiske personer. Indirekte har jeg berørt dette i forrige avsnitt. Transhav AS kunne hatt en oppfordring til å gi opplysninger om videresalget fra Danmark til Cayman Islands, som jo er en annen juridisk persons disposisjon. Gitt disposisjonsrekken A-B-C: vil skattyter A måtte opplyse om B sitt videresalg til C, når B er en annen person?

Problemstillingen var oppe for tingretten i Utv. 2010 s. 955. A hadde via et gavebrev gitt aksjer vederlagsfritt til sin samboer B. Aksjekursen falt, men A og B solgte store deler av aksjene som ledd i en nedsalgsprosess. A fikk skattepliktig gevinst, mens B fikk fradragsberettiget tap. Gjennom aksjegaven oppnådde A en skattebesparelse på egen hånd. A måtte tåle gjennomskjæring, slik at aksjegaven ikke ble lagt til grunn for beskatningen av ham.

A hevdet han kun hadde opplysningsplikt om sine egne disposisjoner. Da dommen ble avsagt, inneholdt kapitteloverskriften i lignl. kapittel 4 formuleringen «egne forhold».¹²⁰ Oslo tingrett

¹¹⁷ Dommen behandles i punkt 6.1.3.

¹¹⁸ Man kan her fort møte en grense mot *pro forma*, altså der disposisjoner kun gjelder «på papiret» mellom partene. *Pro forma* er et selvstendig ugyldighetsgrunnlag som må holdes adskilt fra omgåelsesvurderinger.

¹¹⁹ Se også Harboe 2012 s. 295.

¹²⁰ «Opplysningsplikt for skattyter» var formuleringen på opphevingstidspunktet.

uttalte at egne forhold «først og fremst måtte tolkes som en avgrensning mot allmenne forhold». Den konkrete saken var et samlet plan-tilfelle, og da «kan man ikke unnlate å gi opplysninger om disposisjoner i andre ledd under henvisning til at de ikke gjelder egne forhold». ¹²¹

A hadde dermed gitt ufullstendige opplysninger og ble ilagt tilleggsskatt fordi han ikke hadde opplyst om samboerens videresalg; en opplysning det ville vært «enkelt å gi». Han hadde en særlig oppfordring til å gi den grunnet beløpets størrelse og fordi spørsmålet var tvilsomt jf. «Elf».

I skattemeldingen hadde A riktignok med en fotnote til samboerens skattemelding. Retten viste til «Slørdahl»: «Dersom opplysninger i ulike skattesubjekters selvangivelser skulle måtte sees i sammenheng, ville den fulle opplysning av egen skattesak strengt tatt være avhengig av forhold utenfor skattyters kontroll». Poenget er at skattyter selv har hovedansvar for fastsetting av eget skattegrunnlag. Dersom andre skulle vært pålagt å opplyse om hans skatteplikt, ville det være utenfor hans kontroll om det som ble rapportert inn, var korrekt informasjon. En slik løsning går mot den individuelle opplysningsplikt.

At skattyter plikter å opplyse om andre skattyteres steg i en disposisjonsrekke, er et tydelig utslag av at disposisjonsrekker må opplyses om, for at skattemyndighetene skal få det fulle bildet av skattevirkningene. Løsningen krever at skattyter har en viss kontroll. Samlet plan-arrangementer er ofte mellom nærstående skattesubjekter, og tilknytningen ¹²² gjør opplysninger om andres disposisjoner lettere å skaffe. Skattyter vil neppe mer eller mindre overlate det til tilfeldighetene om et planlagt ledd blir gjennomført slik som han håper på. Tilknytning mellom skattyter og medkontrahent bør foreligge. ¹²³ Det bør kanskje ikke settes som et *absolutt* vilkår fordi omgåelsesarrangementer kan utarte seg på mange måter. Da er større vanskeligheter med å skaffe de relevante opplysninger en mindre beskyttelsesverdig interesse.

Andres disposisjoner som har betydning for skattyters skattegrunnlag, må opplyses om. Dette bør gjelde også utenfor samlet plan-tilfeller. Skattyter er nærmest til å samle inn de relevante

¹²¹ Avgjørelsen støtter altså drøftelsen i punkt 6.1.2 om at disposisjonsrekker er opplysningspliktige.

¹²² Se om eventuell opplysningsplikt for tilknytning i punkt 6.2.

¹²³ Espeli 2015 s. 78.

opplysningene fordi han har ansvar for fastsetting av eget skattegrunnlag. Gjør han ikke dette, vil han først fri seg fra ansvar dersom han gir skattekontoret en konkret oppfordring om at relevant informasjon befinner seg i andre skattyteres selvangivelser.¹²⁴

Ved en annen løsning er det også fare for at omgåelsesspørsmål ikke kan identifiseres like lett. Hvis opplysningsplikten kun omfatter egne forhold, kan det føre til at skattemyndighetene ikke har tilstrekkelig mulighet til å oppdage omgåelsesspørsmålet fordi de ikke får se hele bildet. Dette bryter med tilleggs-skattens preventive hensyn, og taler for at skattyter har gitt ufullstendige opplysninger dersom han ikke opplyser om disposisjonsledd foretatt av andre enn ham selv.

I forlengelsen oppstår spørsmålet om skattyter må opplyse like omfattende om disposisjonsledd som ikke er foretatt av ham selv. Problemstillingen er mest praktisk ved lengre disposisjonsrekker. Hovedregelen er opplysningsplikt om eksistens og innhold jf. punkt 6.1.1. Fordi omgåelsestilfellet viser seg i helheten, vil det uthule opplysningsplikten dersom det var tilstrekkelig å påpeke *at* en annen har foretatt et disposisjonsledd, men ikke hva steget gikk ut på. Helheten kan i unntakstilfeller tenkes å fremgå selv om enkelte mellomledd er nedtonet, gitt at de ikke utgjør et eventuelt eget undersøkelsesobjekt jf. «IKEA». De faktiske opplysninger som gis, må være egnet til at skattemyndighetene kan se de skattemessige virkninger av disposisjonsrekken, som nevnt i punkt 6.1.2. Det tryggeste å lande på, er nok at det ikke kan foretas noen større nyanseringer. I sin tur gir det en mer forutsigbar rettstilstand.

6.1.4 Opplysningspliktens avgrensning i tid. Fremtidig utvikling

Hittil har det vært fokusert på hva det må opplyses om, og hvem sine opplysninger som er relevante, uten noen særlig avgrensning i tid. Av «Slørdahl» følger det at opplysninger skal gis i skattemeldingen det året hendelsen inntreffer.¹²⁵ Skatteunndragelsesutvalget gav uttrykk for at fremtidig skatteplikt ikke er unntatt fra opplysningsplikten.¹²⁶

¹²⁴ Harboe 2012 s. 295.

¹²⁵ Punkt 4.3.4.

¹²⁶ NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser s. 87.

Fremtidig skatteplikt kommer på spissen fordi Høyesterett i enkelte omgåelsessaker har vektlagt etterfølgende omstendigheter. Slike forhold vil kunne relatere seg til fremtidig skatteplikt. Dette var for eksempel tilfellet i Rt 2004 s. 456 «*Hydro Canada*», der danske skattemessige virkninger i senere år ble vektlagt i favør av skattyter.

Tidspunktet for vurderingen av om vilkårene i omgåelsesnormen er oppfylt, er situasjonen da disposisjonen faktisk fant sted.¹²⁷ Dersom forhold etter gjennomføringstidspunktet tas i betraktning, har en å gjøre med slike etterfølgende omstendigheter. Tidspunktet for vurderingen av skattyters opplysningsplikt er derimot ved innlevering av skattemeldingen.¹²⁸ Det er på dette tidspunktet fastsettelsen av skattegrunnlaget skjer.

Spørsmålet er i hvilken utstrekning etterfølgende omstendigheter må opplyses om i skattemeldingen for å unngå tilleggs�katt.

I juridisk teori har vektleggingen av etterfølgende omstendigheter tidvis blitt kritisert. I sin kritikk av «*Zenith*»-dommen, mener Banoun at relevante etterfølgende forhold bør begrenses til opplysninger som kan opplyse om disposisjonens egenverdi utover skattebesparelsen. Nye og selvstendige handlinger er det mindre grunn til å legge vekt på.¹²⁹ Oppgaven vil ikke forfølge kritikken i det videre.

Som all hovedregel knytter opplysningsplikten seg til faktisk informasjon som skattyter har tilgang til, fordi hendelsene har inntruffet. Det gir generelt lite mening å knytte ansvar gjennom tilleggs�katt for at skattyter ikke gav opplysninger om fremtidige omstendigheter. Dersom relevante etterfølgende hendelser inntreffer før levering av skattemeldingen, kommer ikke problemet på spissen. Skattyter har da tilgang til informasjonen og kan gi den i skattemeldingen.

En mer spisset problemstilling blir om skattyter kan ilegges tilleggs�katt dersom han unnlater å gi opplysninger om forhold som inntreffer etter levering av skattemelding.

¹²⁷ Rt. 1997 s. 1580 «*Zenith*» (s. 1586).

¹²⁸ Harboe 2012 s. 295.

¹²⁹ Banoun 1998 s. 173.

De etterfølgende omstendigheter må i så fall objektivt sett fremstå som forutberegnelige¹³⁰ og påregnelige når skattemeldingen leveres. Skattyter har ellers «få forutsetninger for å gi opplysninger om ting som inntreffer etter at fristen for å gi opplysninger er utløpt».¹³¹ Man kan ikke kreve det umulige.

Her bør det skilles mellom ulike typer opplysninger. Hvis det dreier seg om en fremtidig disposisjon, er grunnlaget for usikkert til at det omfattes av opplysningsplikten, selv om den er planlagt.¹³² Også der det foreligger en plan om å gjennomføre flere disposisjonsledd, må dette gjelde. Fremtiden kan ikke tallfestes, og en disposisjon kan utarte seg på andre måter enn planlagt, hvis den i det hele tatt blir gjennomført. Slike etterfølgende faktiske omstendigheter er ikke opplysningspliktige.¹³³ Opplysningsplikt for de punkter som til nå er gjennomgått, er altså under den forutsetning at disposisjonen(e) har funnet sted.

I juridisk litteratur er det tatt til orde for at «*Hydro Canada*» illustrer at fremtidige virkninger ligger innenfor rammen av hva som var påregnelig på gjennomføringstidspunktet.¹³⁴ Det som er påregnelig, har skattyter da incentiv til å opplyse om i skattemeldingen, selv om det ikke har inntruffet enda. For disposisjoner som er foretatt «ruller snøballen» allerede. Virkninger av disposisjoner kan inntreffe også i fremtiden. Opplysninger om fremtidige virkninger kan ses på som kvalitativ forlengelse av informasjon om disposisjonens innhold, se punkt 6.1.1. Skattytere som driver med skatteplanlegging overveier sine disposisjoner: Hvilke påregnelige virkninger de vil gi, er avgjørende for gjennomføringen, og dermed noe skattyter har kunnskap om.

Twisten i «*Hydro Canada*» var at Norsk Hydro ASA hadde solgt aksjer i et canadisk datterselskap til et dansk datterselskap, og rettsspørsmålet var om Norsk Hydro kunne kreve inntektsfradrag for realisasjonstap ved salget, eller om det måtte nektes under henvisning til den ulovfestede omgåelsesnormen.¹³⁵

¹³⁰ Espeli 2015 s. 78.

¹³¹ Espeli 2015 s. 84-85.

¹³² Harboe 2012 s. 295.

¹³³ Harboe 2012 s. 295.

¹³⁴ Harboe 2012 s. 296.

¹³⁵ Konserninterne disposisjoner er nå underlagt fritaksmetoden i sktl. § 2-38, slik at fradrag for tap ikke lengre kan kreves.

Konkrete fremtidige virkninger ble trukket inn i vurderingen. Flertallet kom til at disposisjonen var skattemessig motivert, men tilleggsvilkåret var ikke oppfylt fordi fremtidig dansk skattekonsolidering ble vektlagt. De skattemessige besparelser i Danmark ble sett på som forretningsmessige hensyn, altså relatert til disposisjonens egenverdi. Disse fremtidige ikke-skattemessige virkningene trumfet den norske skattebesparelsen.

Skattefordelen for senere år var påregnelig, og da mener Harboe at det ikke uforsvarlig å legge vekt på etterfølgende utvikling.¹³⁶ Dommen er avsagt under dissens 3-2, hvor dissensen særlig gikk på behandlingen og betydningen av de danske skattefordeler. Så langt kan rettskildebildet tale for at faktiske opplysninger som identifiserer fremtidige virkninger er underlagt opplysningsplikt, dersom de er påregnelige/forutsigbare etter en objektiv vurdering jf. Lofflandstandarden.

Som vist i drøftelsene ovenfor, vil skattemessige virkninger vise seg gjennom faktiske opplysninger vedrørende de foretatte disposisjoner. I «*Dyvi*» kunne skattyter hatt en «konkret oppfordring» jf. «*Gaard/Tveit*» til å gi informasjon om også den fremtidige, planlagte fremføringen av underskuddet i årene etter gjennomføringen av disposisjonsrekken. Fremtidig fremføring av underskudd er også eksempelet som er brukt i NOU 2009: 4 s 87 på relevant fremtidig skatteplikt. Her må det igjen påpekes at skattyters opplysningsplikt gjelder faktiske forhold, skattyter har ikke ansvar for skatterettslige vurderinger, se punkt 4.1 og 4.2.2.

Faktiske opplysninger som identifiserer eventuelle fremtidige virkninger gir et mer komplett bilde på arrangementet, og skattemyndighetene vil på et tidligere tidspunkt kunne ta opp omgåelsesspørsmålet. Et helhetlig bilde på de skattemessige virkninger kan få utslag for vurderingen av skattyters motiv, se punkt 6.3.3. Påregnelige skattemessige virkninger inngår i motivvurderingen.¹³⁷

Informasjon om en disposisjons eller en disposisjonsrekkes innhold gir opplysninger om de skattevirkninger som vil inntreffe, også gjerne virkninger som ikke har materialisert seg, hvis det er aktuelt. Gjennom å vite hva disposisjonen gikk ut på, vil skattemyndighetene ofte kunne trekke slutninger om påregnelige skattevirkninger. Den selvstendige betydningen av å

¹³⁶ Harboe 2012 s. 260.

¹³⁷ Harboe 2012 s. 294.

opplyse om fremtidige skattemessige virkninger er da ikke alltid like fremtredende. Men skattyter kan ikke vente til virkningene inntreffer før han opplyser om disposisjonen til skattemyndighetene.

Den høyesterettspraksis som inkluderer etterfølgende omstendigheter, har dreid seg om ikke-skattemessige virkninger (disposisjonens egenverdi). I Rt. 1997 s. 1580 «*Zenith*» ble fremtidige investeringer vektlagt. Slike virkninger vil vanskeligere identifiseres gjennom opplysninger om omgåelsesdisposisjonen. Egenverdi skal veies opp mot skattemessige virkninger i helhetsvurderingen. Opplysningsplikt om ikke-skattemessige virkninger vil da skape en balanse. På den andre siden vil informasjon vedrørende egenverdien kun være et argument for at omgåelsesnormen ikke kommer til anvendelse. Det er de skattemessige virkninger som er den kritiske virkningen, og som aktualiserer omgåelsesspørsmålet.¹³⁸ Å kjenne til disposisjonen/disposisjonsrekken er tilstrekkelig for å identifisere omgåelsesspørsmålet, slik at skattemyndighetene gjennom ytterligere spørsmål og undersøkelser kan ta stilling til problematikken.¹³⁹ Ikke-skattemessige virkninger er ikke opplysningspliktig.

Selv om det foreligger ventede virkninger, kan man ikke si med sikkerhet hva den blir før den rent faktisk materialiserer seg. Dersom de fremtidige skattevirkningene er påregnelige nok, er dette noe skattyter «burde ha gitt» faktiske opplysninger relatert til, jf. Lofflandstandarden. Dette ses på som konkretisering av punkt 6.1.1 om disposisjonens innhold. Størst selvstendig betydning får kanskje etterfølgende utvikling ved ikke-skattemessige virkninger, fordi mange ikke-skattemessige virkninger først inntreder siden. Men slike opplysninger er opplysningsplikten uvedkommende. Ellers bør utgangspunktet være «*Slørdahl*»-dommens standpunkt om opplysningsplikt det året hendelsen har inntruffet.

6.2 Opplysninger om interessefelleskap

Så langt om selve de foretatte disposisjoner og fremtidige forhold. Oppgaven har allerede indirekte berørt interessefelleskap i punkt 6.1.3. Det «er meget vanlig med interessefelleskap

¹³⁸ Harboe 2012 s. 294.

¹³⁹ Skar 2017 s. 309-310.

[sic] i saker hvor det er aktuelt å vurdere omgåelse». ¹⁴⁰ Interessefellesskap betyr at det foreligger en «relativt nær tilknytning» ¹⁴¹ mellom ulike fysiske eller juridiske personer. Dette kan være eierforhold, ¹⁴² familieforhold eller mer enkeltstående engasjementer. ¹⁴³

Spørsmålet i det videre er om A må gi opplysninger om interessefellesskap med medkontrahent B for å slippe tilleggsskatt. Problemstillingen er aktuell både der B er slutt- eller mellomledd.

Borgarting lagmannsrett har avsagt en dom som tar opp problemstillingen. I Utv. 2003 s. 281 hadde A og B solgt aksjer i Ortofon Norge til sitt heleide aksjeselskap Auditron AS. Ett år senere solgte selskapet de ervervede aksjene videre, og krevde fradrag for tap. A og B hadde på dette tidspunktet noen aksjer igjen i Ortofon Norge, som de da solgte til et dansk selskap. Lagmannsretten fant at den første aksjeoverdragelsen ikke hadde egenverdi utenom å omgå utbyttebeskatning (skattevirkningen), og gjennomskjæring ble godtatt. A og B måtte altså skatte av den første aksjeoverdragelsen.

Skattyterne hadde ikke opplyst om den tette tilknytning de hadde som både selger og kjøper: «Solgt 20 aksjer (ordinære) i Ortofon Norge AS» var alt som var oppgitt. De hadde derfor gitt «ufullstendige opplysninger om de forhold som dannet grunnlag for transaksjonene, *herunder de nære bånd*». (min utheving). Informasjon om sentrale forhold manglet. Uten opplysning om interessefellesskapet kunne ikke skattemyndighetene vurdere korrekt pris på aksjeoverdragelsen (og dermed ikke korrekt beskatningsgrunnlag).

Overført til problemstillingen: Dersom opplysninger om interessefellesskap er en forutsetning for å kunne vurdere skattespørsmålet korrekt, må skattyter opplyse om dette. ¹⁴⁴ Igjen er man tilbake i betraktninger om at det er ansvarsbefriende å gi dokumentasjon om forhold av vesentlig betydning for skattegrunnlaget.

¹⁴⁰ NOU 2016: 5 s. 68.

¹⁴¹ Espeli 2015 s. 78.

¹⁴² Typisk konsernforhold.

¹⁴³ Banoun 2003 s. 327.

¹⁴⁴ Espeli 2015 s. 75.

I litteraturen gis det uttrykk for at det ved konserninterne disposisjoner må opplyses om interessefellesskap.¹⁴⁵ Viktigheten av å vurdere korrekt pris i konsernforhold er regulert i sktflv. § 8-11 første ledd: Selskaper skal sammen med skattemeldingen «levere melding med opplysninger om art og omfang av transaksjoner (...) mellom nærstående selskaper». Meldingen skal inneholde «en beskrivelse av konsernets juridiske eierstruktur» jf. skatteforvaltningsforskriften¹⁴⁶ § 8-11-4. Bestemmelsen er først og fremst myntet på internprising.¹⁴⁷ Unnlattelse av å levere denne meldingen er en opplysningssvikt.¹⁴⁸ Der slike disposisjoner kan være del av en mulig omgåelsesdisposisjon etter den ulovfestede omgåelsesnormen, må skattyter opplyse om eierforholdet. Opplysning om interessefellesskapet må da knyttes opp mot den eller de relevante disposisjoner.

Konserninterne overføringer som etter sktl. § 11-21 blir skattefrie, omfattes ikke av denne skattemeldingen jf. Utv. 2008 s. 968. I Rt. 2004 s. 1331 «*Aker Maritime*» ble en konsernintern overføring og en fusjon sett på som en samlet plan. Dommen har ikke uttalelser om opplysningsplikt/tilleggsskatt, men kan brukes som illustrasjon. Overførende selskap opplyste i vedlegg til selvangivelsen om at «[o]verføring av aksjer i Aker Finnyards Oy fra Aker Maritime ASA til Aker Finnyards Holding AS i samsvar med forskrift» hadde funnet sted (dommens avsnitt 10). Gjennom denne uttalelsen har det overførende selskap indirekte gitt opplysninger om interessefellesskap i form av eierforhold.

Mulighetene til å utnytte slike konserninterne overføringer sammen med andre disposisjoner, gjør at det kan oppstå omgåelsesspørsmål. Fordi interessefellesskap er selve «inngangsporten» til å kunne anvende sktl. § 11-21 flg., har skattyter et incentiv til å gi denne opplysningen. Interessefellesskapet kan være avgjørende for konkrete skattemessige virkninger; som her at konsernforhold er en betingelse for skattefritak.

Interessefellesskap i form av eierforhold er opplysninger A «burde ha gitt» jf. Lofflandstandarden, for at skattemyndighetene skal kunne identifisere omgåelsesspørsmål ved tilpassede transaksjoner som kan foretas på vilkår som ikke er mulig uten samme interesser

¹⁴⁵ Harboe 2012 s. 295.

¹⁴⁶ Forskrift 23. november 2016 nr. 1360

¹⁴⁷ Prop. 38 L (2015-2016) s. 102.

¹⁴⁸ Prop. 38 L (2015-2016) s. 95.

«på begge sider av bordet». Skattyter må altså opplyse om interessefellesskap ved konserninterne overføringer for å slippe tilleggsskatt.

6.3 Opplysninger om motivet bak en disposisjon

6.3.1 Det subjektive grunnvilkåret

Opplysninger om motiv reiser særskilte spørsmål. For at omgåelsesnormen i det hele tatt skal kunne komme i betraktning, er det et krav om skattemessig motivasjon. Dessuten er det i skatteretten generelt sett *hva* skattyter har gjort som er avgjørende, ikke *hvorfor* han gjorde så.¹⁴⁹ På et overordnet plan sørger grunnvilkåret for at den som mer eller mindre tilfeldig snubler over en skattefordel, ikke blir rammet av gjennomskjæring.

Disposisjonens hovedsakelige formål må ha vært å spare skatt, som nevnt i punkt 5.2.

Førstvoterende i «IKEA» viser til Rt. 2012 s. 1888 «Dyvi» (avsnitt 42):

«Avgjørende her er skattyters *subjektive motiv* – hva skattyter må *antas å ha lagt vekt på* jf. Telenor-dommen avsnitt 50. Som det er presisert i dommens avsnitt 51, *innebærer ikke dette at den begrunnelsen skattyter har gitt* for disposisjonen, *uten videre skal legges til grunn*. Hva som har vært den *hovedsakelige motivasjonsfaktor*, må avgjøres ut fra en *samlet vurdering* av de opplysninger som indikerer skattemotiv og andre forhold». (mine uthevinger).

Grunnvilkåret er subjektivt. Med andre ord går det ut på at skattyters indre tanker – formål - må ha vært å oppnå en bestemt skattebesparelse gjennom disposisjonen. En generell utfordring med den subjektive forståelsen av grunnvilkåret er at man ikke godt kan gå inn i hodet på skattyter. Vurderingen må relatere seg til «hva som var de sannsynlige motiver ut fra en så objektivisert vurdering som mulig».¹⁵⁰

¹⁴⁹ Harboe 2012 s. 292.

¹⁵⁰ Gjems-Onstad 2015 s. 1071.

Det subjektive motivet utgjør bevistema (det som skal bevises), men de objektive omstendighetene rundt¹⁵¹ er bevismomenter,¹⁵² altså argumenter. Gjennom de ytre omstendigheter skal rettsanvenderen komme frem til «hva skattyter må antas å ha lagt vekt på» etter en «samlet vurdering». På denne bakgrunn har jeg valgt å behandle grunnvilkåret til slutt, siden jeg har vist hvilke effekter det har å opplyse om objektive omstendigheter i det foregående.

I NOU 2016: 5 foreslås det en annen utforming av normen enn hva som følger av gjeldende rett. Den objektive helhetsvurderingen kommer først, slik at det ikke lengre er et grunnvilkår om skattemessig motiv.¹⁵³ Utvalget har konkludert med at det subjektive vilkåret ikke bør fjernes, men være basert på en objektiv vurdering der de ytre forhold – som opplysningsplikten knytter seg til – er bevistema, og ikke bevismoment. Man skal altså ikke lengre komme frem til hva som må ha antas å ha vært skattyters indre tanker, men hva en kan lede ut av ytre omstendigheter basert på objektive erfaringssetninger.¹⁵⁴

6.3.2 Rett subjekt for motivasjonsvurderingen

Bare fysiske personer kan ha en indre tanke om skattemotivasjon.¹⁵⁵ Når skattyter er en fysisk person, oppstår ikke de helt store utfordringer. For juridiske personer, typisk selskaper, er bildet mer komplisert. Spørsmålet i det videre er hvem som er rett subjekt for vurderingen innad i en juridisk person.

Grovt sett finnes to mulige spor: det ene er en ren formell tilnærming hvor en ser på ulike selskapsorganer, mens det andre går på hvem som er involvert i prosessen.¹⁵⁶

I NOU 2016: 5 uttales det at:

«Hvor skattyteren er en juridisk person, oppstår spørsmålet om hvilke fysiske personers motivasjon som er avgjørende. Etter gjeldende rett må det antas å være de personer som sto for den aktuelle transaksjonen på selskapets vegne».¹⁵⁷

¹⁵¹ Opplysninger om disposisjon og eventuelle interessefellesskap faller i denne kategorien.

¹⁵² NOU 2016: 5 s. 101.

¹⁵³ NOU 2016: 5 s. 9.

¹⁵⁴ NOU 2016: 5 s. 101.

¹⁵⁵ NOU 2016: 5 s. 102.

¹⁵⁶ Se f.eks. Banoun 2014 s. 48-49.

Den mer formelle tilnærmingen blir fort sirkulær. Styrets og daglig leders oppgaver etter hhv. aksjeloven¹⁵⁸ (asl.) §§ 6-12 og 6-14 gjør dem til selskapets utøvende myndighet.¹⁵⁹

Generalforsamlingen er øverste selskapsorgan jf. asl. § 5-1, og vil kunne instruere og kontrollere styret og daglig leder, slik at sporet fort blir sirkulært. Et åpenbart problem er også faren for omgåelse. Dersom et bestemt organ, f.eks. styret,¹⁶⁰ er rett subjekt for motivasjonsvurderingen, åpner det opp for omgåelse ved andre organer foretar disposisjonen.

Utredningens antakelse om gjeldende rett har bedre grunner for seg. For å kunne danne seg en oppfatning om skattemessig formål, krever det en viss grad av involvering. Kun de personer som har vært med på disposisjonen, kan ha hatt et skattemessigformål ved gjennomføringen av den. Omgåelsesmulighetene vil være mindre fordi det lettere kan påpekes hvilke personer som har deltatt i gjennomføringen. Høyesterett ser ut til å slutte seg til denne varianten, slik som i f.eks. i «*Hydro Canada*» hvor notater fra økonomistaben til konsernledelsen, og fra generaldirektøren ble vektlagt. I «*Telenor*» vektlegges blant annet uttalelser fra konsernstyret. Ofte er slike disposisjoner tatt på ledelsesnivå.

At det kreves en viss involvering betyr at man må sette grensen en plass. Hvor grensen går, beror på en konkret vurdering, og er en utfordring med det subjektive motiv. Men konklusjonen bør være at de personer innad i selskapet som stod for den aktuelle disposisjonen, er rett subjekt for motivasjonsvurderingen.

6.3.3 Skattyters eget motiv bak en disposisjon

For å kunne identifisere en skattebesparelse (grunnvilkåret), trenger skattemyndighetene opplysninger som kan bidra til å avdekke skattyters motiv bak en disposisjon. Opplysninger om motiv er relevant for å identifisere omgåelsesspørsmålet, fordi dersom en skattebesparelse ikke fremtrer, vil det neppe være grunnlag for å ta opp spørsmålet.¹⁶¹ Men i hvilken form behøver skattemyndighetene denne informasjonen? Regjeringen har etterlyst en vurdering av

¹⁵⁷ NOU 2016: 5 s. 102

¹⁵⁸ Lov 13. juni 1997 nr. 44 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven).

¹⁵⁹ Bråten 2017 s. 145.

¹⁶⁰ Styret har «det øverste ansvar for selskapets skattemessige forhold». Se Gjems-Onstad 2009 s. 236.

¹⁶¹ Espeli 2015 s. 78.

hvorvidt opplysningsplikten bør utvides til å omfatte motiv,¹⁶² men oppgaven videre behandler gjeldende rett. Uttalelsen er gitt med tanke på den fremtidige lovfestingen.

Situasjonen nå er at skattyter A har foretatt en disposisjon med B med det formål å spare skatt. Utover skattebesparelsen har også skattyter et fremtredende forretningsmessig motiv. A opplyser om disposisjonens eksistens og innhold, samt interessefellesskapet med B i skattemeldingen, men ikke om sine motiv bak disposisjonen. Har han da gitt ufullstendige opplysninger når skattemyndighetene anvender omgåelsesnormen?

Den overordnede problemstillingen i det videre er om skattyter må opplyse om sine subjektive motivasjonsfaktorer bak en disposisjon for å slippe tilleggsskatt. Dette belyses gjennom underproblemstillinger.

Som nevnt i punkt 6.3.1 vil det subjektive motiv utledes «på grunnlag av mer objektive omstendigheter knyttet til saken, og problemstillingen blir hva man kan slutte mht. skattyterens motiv ut fra disse omstendighetene».¹⁶³ De faktiske omstendigheter knyttet til disposisjonen, er avgjørende. En spesielt viktig faktisk omstendighet er skattefordelen og størrelsen på denne.¹⁶⁴ Men dette er ikke i seg selv et argument for at skattyter ikke må oppgi sine subjektive motiver for å oppfylle opplysningsplikten. Skattyters uttalelser vil kunne inngå i vurderingen.

I relasjon til skattefordelen og dens omfang, har Høyesterett i «*Dyvi*» (avsnitt 42 med henvisning til «*Telenor*» avsnitt 51 hvor formuleringen opprinnelig stammer fra) oppstilt en presumsjon som drøftelsen i det videre vil ta utgangspunkt i:

«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». (mine uthevinger).

¹⁶² Innst.273 S (2015-2016) Innstilling fra finanskomiteen om en skattereform for omstilling og vekst, s. 8.

¹⁶³ NOU 2016: 5 s. 73.

¹⁶⁴ NOU 2016: 5 s. 73.

Dersom skattebesparelsen er av et visst omfang, er det altså en «sterk presumpsjon» for at skattefordelen var hovedmotivasjonen bak disposisjonen. En presumpsjon kan beskrives som en (rettslig) antakelse. En bestemt løsning til grunn, dersom ikke presumsjonen blir motbevist. Den konkrete presumsjonen kan begrunnes i effektivitetshensyn for skattemyndighetene. Når skattefordelen er dominerende, vil det være ressursbesparende om skattyter, som skattefordelen tilflyter og er den som har gjennomført disposisjonen, må motbevise at skattebesparelsen er hovedmotivasjonen.

Bevisbyrden ligger på skattyter. Slik presumsjonen er utformet – å motbevise skattemotivasjon - må skattyter komme med subjektive momenter utover hva de objektive omstendigheter tilsier. Skattyter må typisk dokumentere forretningsmessige motiv. I Rt. 2006 s. 1232 «Telenor» ble for eksempel hensynet til omorganiseringer innad i Telenor-konsernet, samt hensynet til finansieringsmåter, ilagt vekt, slik at en skattebesparelse på 8,6 milliarder NOK ble tilbakevist som hovedmotivasjon.

Ellers foreligger det ingen «særskilte regler om bevisbyrde»¹⁶⁵ under omgåelsesspørsmålet. Skattemyndighetene ikke har en generell bevisbyrde, men de må ha «et eller annet holdepunkt for overhodet å ta opp spørsmålet».¹⁶⁶ Slike holdepunkter er gjennomgått i punkt 6.1 og 6.2.

I eksempelet med A og B, som presentert innledningsvis, er skattefordelen 1000, og den forretningsmessige verdi 1500. Det legges til grunn at dette er en dominerende skattebesparelse, slik at presumsjonen gjelder.¹⁶⁷

Når skattemyndighetene da anvender omgåelsesnormen for skattebesparelsen på 1000, blir spørsmålet om skattyter kan motbevise presumsjonen. Dette kan deles i to underspørsmål: for det første hvordan skattyter må gi dokumentasjon, og deretter om skattemyndighetene trenger informasjon om skattyters subjektive motiv.

Isolert sett vil å sitte med bevisbyrden kunne gi skattyter «en konkret oppfordring» jf. «Gaard/Tveit» til å opplyse om subjektive motivasjonsfaktorer, her den forretningsmessige

¹⁶⁵ NOU 2016: 5 s. 15.

¹⁶⁶ NOU 2016: 5 s. 73.

¹⁶⁷ Jeg går ikke nærmere inn på hvor dominerende skattevirkningen må være, fordi det faller utenfor problemstillingen.

verdi på 1500. Dersom skattyter etter en objektiv standard burde innsett at skattefordelen fremstår som dominerende vurdert fra mer objektive forhold,¹⁶⁸ kan opplysninger som motbeviser dette, være noe han «burde ha gitt», jf. Lofflandstandarden.

Opplysninger om subjektive motiver er først og fremst av betydning hvis de avviker fra de virkninger de objektive omstendigheter indikerer. I eksempelet med A vil skattemyndighetene gjennom opplysninger om disposisjon og interessefellesskap kunne identifisere de skattemessige virkninger på 1000, men ikke de forretningsmessige på 1500. Altså foreligger et avvik.

A kan forsøke å motbevise presumsjonen ved å gi dokumentasjon som støtter opp om at disposisjonen ikke var hovedsakelig skattemessig motivert i skattemeldingen. En annen variant er å legge frem et fullstendig bilde av situasjonen, altså både de skattemessige og de ikke-skattemessige motivasjonsfaktorer. Kun å oppgi dokumentasjon som tilbakeviser presumsjonen, ligger nærmest opp til det innholdet Høyesterett har gitt den. Men ved å opplyse om hele bildet, vil skattemyndighetene se skattyters totale oppfatning. Siden skatterettslige vurderinger faller utenfor opplysningsplikten, vil ikke all dokumentasjon som kan si noe om skattyters formål, kunne kreves gitt i skattemeldingen.¹⁶⁹ Dokumentasjon på ikke-skattemessige motiver bør være tilstrekkelig.

Problemet med det subjektive motiv er likevel at det, naturlig nok, aldri kan påvises direkte.¹⁷⁰ Skattyters oppfatning kan ikke uten videre legges til grunn jf. «Telenor» (avsnitt 51). Effektivitetshensyn taler da generelt mot opplysningsplikt: det er mer tidkrevende (om enn umulig) å ta stilling til riktigheten av en motivasjonsfaktor, kontra f.eks. en disposisjonsrekke.¹⁷¹ Sistnevnte kan skattejuristen som behandler saken etter kontroll, sjekke om faktisk stemmer.¹⁷² I tilfelle av presumsjonen starter dog skattyter i motbakke og bør i større grad kunne uttale seg. Arbeidsmengden blir heller ikke så stor dersom det kun er i saker som nærmer seg presumsjonstilfellene at subjektive motiv opplyses om.

¹⁶⁸ Rettsvillfarelse om presumsjonen (uvitenhet om rettsregelen) vil som hovedregel ikke være en unnskyldningsgrunn som fritar for tilleggsskatt etter sktfvl. § 14-3 andre ledd, se Prop. 38 L (2015-2016) s. 214.

¹⁶⁹ Liland 2009 s. 113.

¹⁷⁰ Espeli 2015 s. 80.

¹⁷¹ Espeli 2015 s. 82.

¹⁷² Det er ikke utelukket at skattyter kan ha gitt en «uriktig opplysning» dersom han opplyser usannferdig om objektive omstendigheter.

Opplysninger om subjektive motivasjonsfaktorer tilfører informasjon i presumsjonstilfellene. Hvis grunnvilkåret da er avgjort etter presumsjonen og skattyter ikke har motbevist denne i sin skattemelding, er dette en opplysningssvikt? Sagt med andre ord blir problemstillingen om skattemyndighetene trenger informasjon om skattyters indre tanker for å ta opp omgåelsesspørsmålet.

Her bør det tas et skritt tilbake. Skattyters subjektive motiv er bevestema, og de mer objektive omstendigheter rundt være bevismomenter, som nevnt. Opplysninger om disposisjonen og dets innhold, samt eventuelle interessefelleskap, vil sette skattemyndighetene i stand til å trekke slutninger om det subjektive motiv via de påregnelige virkninger. Derfor mener Banoun at skattyter ikke må opplyse om skattemessig motivasjon.¹⁷³ Harboe gir uttrykk for at informasjon om faktisk motivasjon (både skattemessig og ikke-skattemessig) er opplysningsplikten uvedkommende.¹⁷⁴ Det avgjørende er hvordan disposisjonens virkninger fremstår fra mer objektive vurderingskriterier.¹⁷⁵ Hvis opplysninger om omstendighetene rundt en disposisjon trekker i retning av skattemessig motiv, har skattemyndighetene tilstrekkelig grunnlag til å ta opp omgåelsesspørsmålet og vurdere det nærmere.

Overført til presumsjonen: Skattemyndighetene har gjennom de ytre omstendigheter identifisert en kvalifisert skattefordel. Dersom de ikke kan oppdage skattefordelen fordi ytre opplysninger mangler, vil dette utgjøre en opplysningssvikt,¹⁷⁶ men ikke grunnet manglende opplysninger om motiv. Opplysninger skattyter gir etter presumsjonen, vil være i hans favør. Hvis skattyter A opplyser om sine forretningsmessige motiver, er dette opplysninger som isolert sett kan bidra til å avklare saken på et tidlig stadium. Sikkerhetsventilen presumsjonen utgjør, er dog kun et argument for at vilkårene for gjennomskjæring ikke er oppfylt. Det er ikke et argument for at skattemyndighetene ikke bør se på saken.¹⁷⁷ Hvis skattyter ikke har gitt opplysninger som tilsier en begrensning i skatteplikten, vil dette vanskelig kunne være en opplysningssvikt.¹⁷⁸ Han forsøker jo ikke å unndra skatt ved å utelate fordelaktige

¹⁷³ Banoun 2014 s. 49.

¹⁷⁴ Harboe 2012 s. 294.

¹⁷⁵ Harboe 2012 s. 294.

¹⁷⁶ Altså opplysningssvikt fordi det ikke er opplyst (tilstrekkelig) om disposisjon/interessefelleskap.

¹⁷⁷ Harboe 2012 s. 294.

¹⁷⁸ Harboe 2012 s 294.

opplysninger. Poenget kan ha en side til at man ikke skal overlesse skattemyndighetene med dokumentasjon.¹⁷⁹

Det avgjørende, også for saker avgjort etter presumsjonen, bør være de ytre omstendigheter. I relasjon til opplysningsplikten er det ikke noe krav om at skattemyndighetene må få nok informasjon til å subsumere forholdet, kun til å identifisere et mulig omgåelsesspørsmål. Skattyter skal ikke gjennom skattemeldingen måtte (forsøke å) bevise at grunnvilkåret ikke er innfridd. I presumsjonen ligger det ikke et krav om å lykkes; skattyter må bare prøve å motbevise at skattebesparelsen har vært den dominerende motivasjonsfaktor. En videre vurdering og rangering av motiver vil kunne bikke over i mer skatterettslige vurderinger.

Hittil har det ikke vært fokusert på en skattesaks ulike stadier. Først kommer levering av skattemelding, deretter en eventuell kontroll etterfulgt av nærmere undersøkelser.¹⁸⁰ Opplysningsplikten blir innfridd/ikke innfridd ved levering av skattemelding.¹⁸¹ Skulle skattemyndighetene ha behov for flere opplysninger, selv om opplysningsplikten er oppfylt, kan manglende etterlevelse ikke sanksjoneres med tilleggsskatt.¹⁸² Dog kan det føre til at skattyter f. eks. mister sin klagerett.¹⁸³ Hvis skattemyndighetenes vedtak om å anvende omgåelsesnormen på bakgrunn av presumsjonen er basert på etterfølgende forklaringer, utgjør ikke dette en opplysningssvikt. I teorien er det tatt til orde for at motivasjonsfaktorer først er noe skattemyndighetene bør spørre om når omgåelsesspørsmålet er reist.¹⁸⁴

Kravet til forsvarlig saksbehandling tilsier at skattemyndighetene må hente inn ekstra opplysninger når de vurderer spørsmål om omgåelse, for å danne seg et komplett bilde av situasjonen før de treffer endringsvedtak med ileggelse av tilleggsskatt. Lofflandstandarden legger jo også opp til at skattemyndighetene gjennom ytterligere spørsmål til skattyter skal vurdere skattespørsmålet. Da er det naturlig å hente inn skattyters oppfatning av motivasjonsfaktorer dersom de vurderer å legge presumsjonen til grunn, eller i det minste å gjøre skattyter oppmerksom på forholdet. Når skattemyndighetene heller ikke kan legge

¹⁷⁹ Banoun 2004 I s. 249-250.

¹⁸⁰ Deretter følger mulige rettslige skritt, men oppgaven avgrenses mot dette.

¹⁸¹ Prop. 38 L (2015-2016) s. 93.

¹⁸² Moljord 1994 s. 105 flg.

¹⁸³ Harboe 2012 s. 296.

¹⁸⁴ Banoun 2014 s. 49.

skattyters oppfatning uprøvd til grunn i skattemeldingen, vil det ikke gå på bekostning av effektiviteten å innhente flere opplysninger på dette stadiet i saken i stedet.

Skar nevner noen konsekvenser av å oppgi forretningsmessige motiver. Forskjellen i beviskrav etter tilleggsskatt-spørsmålet (klar sannsynlighetsovervekt) og omgåelsesspørsmålet (simpel sannsynlighetsovervekt), gjør at fiktive motiver kan bli tilbakevist etter omgåelsesnormen uten å være en opplysningssvikt. Det må også skilles mellom faktum og juss. Hadde A fra eksempelet pretendert sitt forretningsmessige motiv, er det ikke en «uriktig opplysning» fordi skattemyndighetene kom til at grunnvilkåret var innfridd.¹⁸⁵ Gitt at subjektive motiver var opplysningspliktige, ville ikke ethvert forretningsmessig motiv vært en opplysningssvikt dersom omgåelsesnormen ble anvendt. Fordi gode grunner taler for at skattyter subjektive motiv ikke er opplysningspliktig, avgrenses oppgaven mot dette. En eventuell opplysning om motiv vil ikke være en «uriktig opplysning» som kan sanksjoneres med tilleggsskatt. Slik dokumentasjon har ikke betydning på stadiet for levering av skattemelding.¹⁸⁶ Faren ved å opplyse om for mye er at skattyter kan tilsløre opplysningspliktig informasjon, og da foreligger opplysningssvikt etter «Elf». Av ressurshensyn vil vel de færreste skattytere opplyse om mer enn nødvendig.

Som nevnt går Zimmers utvalg inn for en annen utforming. Av interesse i denne sammenheng er at det subjektive vilkåret skal få «form av en mulighet for skattyteren til likevel ikke å bli rammet av normen hvis han/hun kan vise at disposisjonen var vesentlig ikke-skattemessig motivert».¹⁸⁷ Dette ligner på presumsjonen som finnes etter gjeldende rett, der skattyter på senere stadier enn ved levering av skattemelding må motbevise en dominerende skattebesparelse. Skar stiller spørsmål ved hvor ulik denne utformingen av sikkerhetsventilen er fra gjeldende rett, men oppgaven avgrenses mot dette fordi det faller utenfor problemstillingens rammer.¹⁸⁸

Konklusjonen bør være at skattyter ikke må opplyse om sine subjektive motivasjonsfaktorer bak en disposisjon for å slippe tilleggsskatt.

¹⁸⁵ Skar 2017 s. 310. Grunnvilkåret bygger ikke bare på faktum, men også rettsanvendelse.

¹⁸⁶ Se punkt 4.1. om relevanskriteriet.

¹⁸⁷ NOU 2016: 5 s. 9.

¹⁸⁸ Skar 2017 s. 331.

6.3.4 Andre enn skattyter sitt motiv bak en disposisjon

Andre enn skattyteres disposisjoner er av relevans når det er nødvendig for korrekt skattegrunnlag, se punkt 6.1.3. Opplysninger om deres motiv er også faktiske opplysninger som kan ha betydning for den skatterettslige vurderingen av grunnvilkåret.¹⁸⁹ Spørsmålet i det videre er om skattyter må opplyse om andre skattytere sine subjektive motivasjonsfaktorer bak en disposisjon for å slippe tilleggsskatt.

Her kan det igjen vises til Utv. 2010 s. 955 hvor skattyter ble ilagt tilleggsskatt for ikke å ha opplyst om samboerens videresalg. Et poeng her er at skattyter ville hatt opplysningsplikt om videresalget hvis han hadde foretatt det selv. Å måtte opplyse om samboerens videresalg, ble en slags utvidelse av personkrets for et forhold som ville vært opplysningspliktig på hans egen hånd også.

Denne systematiske forutsetningen svekkes når det kommer til opplysninger om motivasjonsfaktorer. Skattyter kan ikke sanksjoneres med tilleggsskatt om han ikke opplyser om sitt eget faktiske motiv. Skattyters plikter overfor skattemyndighetene er mer uforutsigbare om det skal knyttes ansvar til unnlattelse av å innrapportere opplysninger som kun er relevante når de dreier seg om andres forhold. Da har han vel neppe en «konkret oppfordring» til å gi slike opplysninger om andres motiv jf. «*Gaard/Tveit*».

Som for skattyters eget motiv vil det avgjørende være en samlet vurdering av mer objektive omstendighetene rundt. Når A har plikt til å opplyse også om B sine disposisjoner, vil skattemyndighetene være i besittelse av det de opplysninger de trenger for å oppdage omgåelsestemaet. Gjennom slike opplysninger vil B sitt motiv gjerne ikke komme like klart frem som A sitt motiv, men i hvert fall i samlet plan-tilfeller er det avgjørende skattyters eget motiv: den planlagte skattebesparelse gjennom flere steg.

En plikt til å opplyse om andres faktiske motiv har noen utfordringer. Det kan være utfordrende for skattyter å skaffe seg informasjon om medkontrahentens «indre tanker». Selv om det er et sterkt interessefellesskap mellom A og B, kan det være vanskelig å vite hva motivasjonen var. Unntak fra dette må kanskje gjøres der selskap A overfører en

¹⁸⁹ Espeli 2015 s. 83.

formuesgjenstand til B, og B er et heleid datterselskap.¹⁹⁰ Da er det praktisk talt samme interesser på begge sider av bordet. Et stikkord her er kontroll. Særlig i de tilfeller at det ikke er en meget nær tilknytning mellom partene i det hele tatt, vil utfordringene oppstå. En kan ikke vite om medkontrahenten oppgir et sannferdig motiv,¹⁹¹ enten han gjør det av fri vilje eller dersom det blir etterspurt av skattyter. Medkontrahenters subjektive motiv vil nødvendigvis måtte bli behandlet likt som om skattyter skulle ha oppgitt sitt eget, slik at de betenkeligheter rundt opplysningsplikt for skattyters motiv, gjelder her også. Det vises til drøftelsen ovenfor.

Fra rettspraksis er det et eksempel på at skattyters motivasjon har blitt trukket inn der B er sluttledd i disposisjonen. I slike situasjoner vil faktisk motiv hos B kunne ha en mer selvstendig betydning enn der B er et mellomledd.

Utv. 2010 s. 1142 «*Ørn Noterte*» gjaldt avskjæring av et fremførbart underskudd som lå i Ørn Noterte AS. Aksjene i selskapet ble kjøpt av Kolstad Eiendom AS og det fremførbare underskuddet ble brukt til avregning mot konsernbidrag. Tingretten kom til at vilkårene for gjennomskjæring var tilstede. Selgende selskap hadde i sin selvangivelse ikke opplyst om de endrede eierforhold, som jo utløste muligheten til å oppnå de bestemte skattevirkninger, og selskapet ble ilagt tillegsskatt:

«Når det er *Ørn Noterte* som har *innehatt og unyttet [sic] de aktuelle skatteposisjoner*, må *opplysningsplikten i den forbindelse påligge Ørn Noterte*. Dette må gjelde seg om *T. Kolstad Eiendom AS* antakelig var nærmere til å kjenne de *vurderinger og motiver* som la [sic] bak kjøpet av *Ørn Noterte*. *At opplysningene som omfattes av en skattyters opplysningsplikt kan være bedre kjent for en annen skattyter, kan ikke endre på den opplysningsplikten som skattyterens selv har*». (mine uthevninger).

Dommen kan tas til inntekt for at «vurderinger og motiver» generelt «omfattes av en skattyters opplysningsplikt». Akkurat dette er jeg uenig i jf. tidligere drøftelser. Sitatet kan også leses som at opplysningene er omfattet av skattyters opplysningsplikt fordi selskapet har plikt til å opplyse om *kjøpers* vurderinger og motiv. Således er formuleringen tvetydig.

¹⁹⁰ Espeli 2015 s. 83.

¹⁹¹ Espeli 2015 s. 83.

I den konkrete saken var en tilknytning mellom kjøper og selger, fordi kjøper jo ervervet det selgende selskap. Etter kjøpet var selskapene i konsernforhold. Når interessefellesskapet går på eierinteresser, vil det være mindre problematisk å skaffe informasjonen.

«*Ørn Noterte*» har en slagside til sktl. § 14-90, som er en lovfestet omgåelsesregel.

Manglende opplysninger om andres motiv har her blitt sett på som en ufullstendig opplysning, se f.eks. Utv. 2008 s. 1259.¹⁹² Sktl. § 14-90 avskjærer utnyttelse av skatteposisjoner som ikke er knyttet til eiendeler eller gjeld ved omorganiseringer, typisk fusjon, fisjon eller eierskifte.

«*Ørn Noterte*» kunne vært behandlet etter sktl. § 14-90 også.

Det er særlig to forskjeller mellom sktl. § 14-90 og den ulovfestede omgåelsesnormen som bør fremheves her. For det første er motivet objektivt, jf. HR-2017-2410- A «*Armada*». De ytre omstendigheter er altså bevistema.¹⁹³ For det andre: Kjøper er ofte den som kan utnytte skatteposisjonen. Da vil kjøpers motiv kunne være avgjørende for om forholdet kan gjennomkjæres. Selgers motiv kan ha mindre betydning enn kjøpers.

Formuleringen «vurderinger og motiver» i «*Ørn Noterte*» trekker i retning av at motivet som skal opplyses om, er det subjektive. Men det subjektive motiv er fremdeles bevistema, mens de objektive omstendigheter rundt er bevismomenter. Ytre omstendigheter av spesiell relevans vil i slike tilfeller være opplysninger om endrede eierforhold, hvilket er et pliktig skjema i skattemeldingen.¹⁹⁴ Ved å gi opplysninger om endrede eierforhold, vil skattemyndighetene ikke trenge opplysninger om kjøpers subjektive formål for å trekke slutninger om det antagelige subjektive motiv.

Konklusjonen bør bygge på sammenhengs-betraktninger. Når skattyters egen faktiske motivasjon bak en disposisjon ikke er et opplysningspliktig forhold, bør heller ikke andres være det. Skattyter må ikke opplyse om andre skattytere sine subjektive motivasjonsfaktorer bak en disposisjon for å slippe tilleggs-skatt.

¹⁹² Opplysninger om kjøpers motiv er dog ikke en gjenganger i rettspraksis etter sktl. § 14-90.

¹⁹³ Det er i denne retning Zimmers utredning foreslår å dreie det subjektive vilkåret ved lovfestingen.

¹⁹⁴ Se punkt 4.3.5 om bruk av skattemeldingens skjemaer.

7 Avsluttende refleksjoner

Slik gjeldende rett fremstår, er det holdepunkter for at å gi opplysninger om visse grunnleggende aspekter er en ansvarsbefriende handling for skattyter. Hensiktsmessigheten av slik informasjon har jeg vurdert som en integrert del av drøftelsene. De lege ferenda har også betraktningene gode grunner for seg. Opplysningsplikt vedrørende «basiselementer» i omgåelsessaker vil skape en så klar og forutsigbar rettstilstand som mulig, fordi omgåelsesarrangementer kan utarte seg på mange vis. Felles for alle omgåelsesarrangementer er likevel at de består av en eller flere disposisjoner med tilhørende virkninger. Momentene ligger i kjernen av dette. Opplysningsplikten bør ikke ha videre utstrekning enn nødvendig, men de opplysninger som er gjennomgått i oppgaven, er vel lett nok tilgjengelig for skattyter.

Mangelen på autoritative rettskilder gjør det likevel ønskelig med uttalelser fra Høyesterett, eller en nærmere redegjørelse av problemstillingen i det videre arbeid med lovfesting. Sistnevnte er en mer smidig løsning som ikke krever at saker kommer opp for domstolene. Underrettspraksis og teori danner et slags «skjelett» med sentrale momenter. Retningslinjer på et mer detaljert nivå kan være ønskelig. En avklaring rundt hvorvidt subjektive motiv bør være omfattet av opplysningsplikten, er kanskje spesielt sentralt. Selv om Zimmers utredning går i retning av en mer objektiv vurdering, er det fremdeles en subjektiv sikkerhetsventil, som nevnt. Det vil derfor også for fremtiden være behov for en avklaring.

De lege ferenda spør Banoun om man bør lovfeste en egen regel om tilleggs�skatt i omgåelsessaker, som ilegges når skattefastsettelsen endres. I essensen vil en slik regel innebære sanksjon for uriktig skatterettsanvendelse. Utfordringen med omgåelsessaker er at de kan være vanskelige å oppdage. Å knytte ansvar til at skattyter vanskeliggjør oppdagelsen av skattespørsmålet, har en preventiv effekt. Identifisering og forfølging omgåelsesspørsmål gjennom de opplysninger skattyter gir i sin skattemelding, er en heldigere løsning enn å utvide skattyters ansvarsområde. Fra skattemyndighetenes side krever dette innarbeidede rutiner for kontroll, noe de allerede har. Jeg mener som Banoun at en egen hjemmel ikke er veien å gå.¹⁹⁵

¹⁹⁵ Banoun 2004 II s. 71.

I litteraturen er det tatt til orde for at tilleggs­skatt først bør ilegges der det materielle skattes­pørsmålet er klart,¹⁹⁶ slik at det i praksis utøves et visst skjønn. En nyansering kan være hensiktsmessig for å opprettholde tilliten til systemet. Betragtninger om differensieringer i den videre saksgang etter at opplysningssvikt er konstatert, overlater jeg til andre å ta stilling til.

¹⁹⁶ Banoun 2014 s. 49-50.

Litteraturliste

Bøker

Banoun 2003 = Banoun, Bettina, *Omgåelse av skattereglene. En studie av Høyesterettspraksis* (Oslo 2003).

Bråthen 2017 = Bråthen, Tore, *Selskapsrett*, 5. utgave (Oslo 2017).

Eckhoff 1997 = Eckhoff, Torstein v/ Jan Helgesen, *Rettskildelære*, 4. utgave (Oslo 1997).

Gjems-Onstad og Martre (red.) 2011 = Gjems-Onstad, Ole og Martre, Hugo P. (red.), *Skatteprosess* (Oslo 2011).

Gjems-Onstad 2015 = Gjems-Onstad Ole, m.fl., *Norsk bedriftsskatterett* 9. utgave (Oslo 2015).

Harboe 2012 = Harboe, Einar, *Skattemessig gjennomskjæring* (Oslo 2012).

Nygaard 2007 = Nygaard, Nils, *Skade og ansvar*, 6. utgave (Oslo 2007).

Skar 2017 = Skar, Henrik, *Den ulovfestede omgåelsesnormen i skatteretten* (Bergen 2017).

Zimmer 2014 = Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 7. utgave (Oslo 2014).

Zimmer 2017 = Zimmer, Frederik, *Internasjonal skatterett*, 5. utgave (Oslo 2017).

Artikler

Banoun 1998 = Banoun, Bettina, «Overføring av skatteposisjoner – et kritisk blikk på Zenithdommen», *Skatterett* 1998 s. 164-187.

Banoun 2004 I = Banoun, Bettina, «Rett, plikt og effektivitet i skattesaker», *Lov og Rett* 2004 s. 245-263.

Banoun 2004 II = Banoun, Bettina, «Hvordan bør skattelovgivningen utformes for å motvirke omgåelse?», *Skatterett* 01/2004 s. 55-72.

Banoun 2014 = Banoun, Bettina, «Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen» i Banoun mfl. (red.), *Høyt skattet: Festskrift til Frederik Zimmer* (Oslo 2014) s. 29-50.

Eid og Reksten 2016 = Eid, Tone og Reksten, Christel, «Opplysningsplikten overfor skattemyndighetene», *Revisjon og regnskap* 02/2016 s. 41-46.

Espeli 2015 = Espeli, Thale Kristine Fannemel, «Vilkåret «uriktige eller ufullstendige opplysninger» i omgåelsessaker», *Skatterett* 01/2015 s. 70-88.

Farstad 2015 = Farstad, Snorre, «Ny skatteforvaltningslov – konsekvenser ved overgang til egenfastsetningsmodell», *Skatterett* 04/2015 s. 339-373.

Gjems-Onstad 2009 = Gjems-Onstad, Ole, «Gjør ikke skattyterne til dine fiender», *Skatterett* 03/2009 s. 212-242.

Liland 2009 = Liland, Anders H., «Ulovfestet gjennomskjæring og tiltak mot skatteunndragelser – betydningen av skattyters motivasjon», *Skatterett* 02/2009 s. 113-114.

Moljord 1994 = Moljord, Kåre I., «Uriktige eller ufullstendige opplysninger og tilleggsskatt», *Skatterett* 12/1994 s. 99-125.