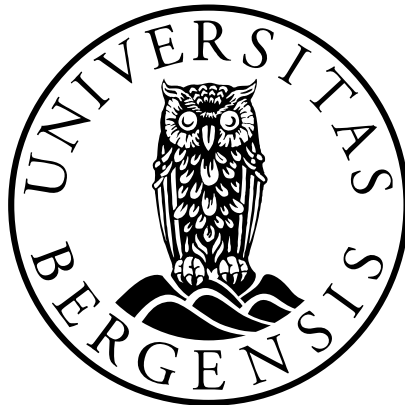


Lovfesting av den generelle omgåelsesnormen

*Bør skatteloven § 14-90 beholdes, i lys av
Armada-dommen?*

Kandidatnummer: 11

Antall ord: 11911



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

1. juni 2018

Innholdsfortegnelse:

1. Innledning	s. 5
1.1 Oppgavens tema og problemstilling.....	s. 5
1.1.1 Temaets aktualitet.....	s. 5
1.1.2 Bakgrunn for problemstillingen.....	s. 6
1.1.3 Problemstilling og framgangsmåte.....	s. 7
1.2 Viktige begreper.....	s. 7
1.2.1 Omgåelse, gjennomskjæring og avskjæring..	s. 7
1.2.2 Skattesubjekt, skatteobjekt og skattyter.....	s. 8
1.2.3 Skatteposisjon.....	s. 8
1.3 Skatterettslige grunnhensyn.....	s. 9
1.3.1 Nøytralitet.....	s. 9
1.3.2 Symmetri.....	s. 10
1.3.3 Kontinuitet.....	s. 10
2. Hva er omgåelse?	s. 11
2.1 Skatteunndragelse.....	s. 11
2.2 Pro forma.....	s. 12
2.3 Lovlig skatteplanlegging.....	s. 12
2.4 Illegitim skatteomgåelse.....	s. 12
2.5 Behovet for regulering.....	s. 13
3. Gjeldende rett	s. 14
3.1 Den ulovfestede omgåelsesnormen.....	s. 14
3.1.1 Grunnvilkåret.....	s. 14
3.1.2 Totalvurderingen.....	s. 15
3.1.3 Virkninger.....	s. 16
3.2 Skatteloven § 14-90.....	s. 17
3.2.1 Vilkår for anvendelse.....	s. 17
3.2.1.1 Generell skatteposisjon.....	s. 18
3.2.1.2 Endring i eierforhold.....	s. 18
3.2.1.3 Overveiende motiv.....	s. 19
3.2.2 Virkninger.....	s. 19
3.3 Armada-dommen (HR-2017-2410-A).....	s. 20

3.3.1 Saksforholdet.....	s. 20
3.3.2 Vilkårene for anvendelse.....	s. 20
3.3.3 Den konkrete anvendelsen.....	s. 21
3.3.4 Virkninger.....	s. 22
4. Analyse av lovforslaget.....	s. 23
4.1 Forslag til lov om omgåelse § 1.....	s. 23
4.2 Forslag til lov om omgåelse § 2.....	s. 23
4.2.1 Første ledd.....	s. 24
4.2.2 Annet ledd.....	s. 25
4.2.2.1 Første strekpunkt.....	s. 25
4.2.2.2 Annet strekpunkt.....	s. 26
4.2.2.3 Tredje strekpunkt.....	s. 28
4.2.2.4 Fjerde strekpunkt.....	s. 29
4.2.3 Tredje ledd.....	s. 30
4.2.3.1 Første strekpunkt.....	s. 31
4.2.3.2 Annet strekpunkt.....	s. 32
4.2.3.3 Tredje strekpunkt.....	s. 32
4.2.3.4 Fjerde strekpunkt.....	s. 32
4.2.3.5 Femte strekpunkt.....	s. 33
4.2.4 Fjerde ledd.....	s. 33
4.3 Forslag til lov om omgåelse § 3.....	s. 33
5. Zimmer-utvalgets argumentasjon for å fjerne § 14-90.....	s. 34
5.1 Anvendelsesområdet.....	s. 34
5.2 Vilkår og terskel.....	s. 35
5.3 Preventiv effekt.....	s. 37
5.4 Behovet for en lavere terskel.....	s. 38
5.5 Grensen mellom spesiell og generell regel.....	s. 40
5.6 Rettsvirkningene.....	s. 40
6. Konklusjon.....	s. 41
7. Kildeliste.....	s. 42

1. Innledning

1.1 Oppgavens tema og problemstilling

1.1.1 Temaets aktualitet

Skatt er en betaling fra private til staten, uten at det gis en konkret motytelse. Likevel nyter alle borgere godt av statens ytelser. Skatter danner for grunnlaget statens eksistens, og det har til alle tider blitt betalt skatt eller tiende for opprettholdelsen av de felles oppgaver. Vei, skole, helsevesen og rettsvesen er eksempler på ytelser som staten benytter skattepengene til å betale for.

Skattesystemet er bygget på en stor grad av tillit. Tilliten baserer seg på at man har et rettferdig system hvor alle (etter evne) betaler sin andel til fellesskapet. Det er derfor naturlig at man har egne lover som regulerer innbetaling av skatt. Reglene skal sørge for en rettferdig, og ikke minst effektiv, innbetaling av skatt.

I utgangspunktet er skattereglene enkle: Enhver inntekt (fordel) som en skattyter tilegner seg skal skattes av, se blant annet Lov 26 mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-1. Utgifter skattyter pådrar seg i ervervet av denne fordelingen skal komme til fradrag, se blant annet skatteloven § 6-1. Dette gir symmetri i skattesystemet.¹

Likevel er det slik at det finnes rom i regelverket som kan utnyttes for å oppnå en lavest mulig skattebyrde. De siste års avsløringer av Panama Papers² og Paradise Papers³ har vist for hele verden hvor sårbart skattesystemet er i møte med utstrakt skatteplanlegging. Disse avsløringene viser aktualiteten i arbeidet med skattelovgivning, noe som danner grunnlaget for denne avhandlingen.

Som nevnt er skattesystemet bygget på tillit til at alle betaler sin del til fellesskapet. Dersom noen aktører utnytter systemet vil det kunne føre til at tilliten blir svekket. Noe som igjen kan føre til at flere ikke betaler sin del. I ytterste konsekvens kan et skattesystem som ansees

¹ Se under punkt 1.3.2

² <https://www.aftenposten.no/panamapapers>

³ <https://www.aftenposten.no/verden/i/P6Aep/Paradise-Papers-Det-du-trenger-a-vite-pa-noen-fa-minutter>

urettferdig føre til en rasering av velferdsstaten. Derfor er lovarbeidet på skatterettens område uhyre viktig og interessant.

1.1.2 Bakgrunn for problemstillingen

I mars 2015 fikk professor emeritus Fredrik Zimmer i oppdrag fra Finansdepartementet å utrede en lovfestet skatterettslig omgåelsesregel. Utredningen ble levert i mars 2016 under navnet NOU 2016:5 – *Omgåelsesregel i skatteretten – Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten*.

Utredningen kommer med forslag til ny lov om omgåelse, som er en kodifisering av den ulovfestede omgåelsesnormen.⁴ I tillegg til lovforslaget gjør Zimmer-utvalget også en vurdering av behovet for å beholde skatteloven § 14-90⁵ ved siden av en lovfestet omgåelsesnorm. Det konkluderes med at lovfesting av en generell omgåelsesnorm vil konsumere behovet for skatteloven § 14-90. Dermed foreslår utvalget å fjerne denne regelen:

”Utredningens konklusjon er etter dette at det ikke er tilstrekkelig grunn til å opprettholde en spesiell omgåelsesregel for skatteposisjoner som ikke er knyttet til eiendeler, ved siden av en lovfestet generell omgåelsesregel.”⁶

Under arbeidet med utredningen fra mars 2015 til mars 2016 hadde ikke Høyesterett avsagt noen dommer hvor skatteloven § 14-90 ble anvendt. Det fantes følgelig ikke tilgang til rettspraksis verken som rettskilde eller tolkningsfaktor. Men på slutten av 2017 kom Armada-dommen (HR 2017 2410 A), og i denne dommen kom Høyesterett med flere prinsipielle uttalelser knyttet til anvendelsen av § 14-90.

Disse uttalelsene avklarte gjeldende rett for anvendelsen av § 14-90, og vil derfor være av betydning for spørsmålet om § 14-90 bør opprettholdes ved siden av en lovfestet generell omgåelsesnorm.

⁴ Se under punkt 3.1

⁵ Se under punkt 3.2

⁶ NOU 2016:5 punkt 8.7.2 siste avsnitt

Den 13. mars 2018 avga Skattedirektoratet en uttalelse i form av en kommentar til Armada-dommen. I uttalelsen konkluderer Skattedirektoratet med at § 14-90 bør bestå:

”Etter direktoratets oppfatning viser dommen at det er viktig å beholde skatteloven § 14-90, ved siden av en generell omgåelsesregel.”⁷”

Direktoratets oppfatning skiller seg fra konklusjonen i NOU 2016:5. Det er derfor interessant å se nærmere på argumentene som lå til grunn for utredningens konklusjon, i lys av de avklarende uttalelser Høyesterett kom med i Armada-dommen.

Sett i den store sammenhengen er det en liten brikke i det store skatterettslige puslespillet om man skal beholde eller fjerne skatteloven § 14-90. Likevel viser denne avhandlingen hvor kompleks og vanskelig lovgivningsarbeidet på skatterettens område kan være, og hvor store utfordringene med et rettferdig internasjonalt skattesystem er.

1.1.3 Problemstilling og framgangsmåte

Problemstillingen er: Dersom forslaget til lov om omgåelse vedtas, bør man i lys av Armada-dommen fortsatt beholde skatteloven § 14-90?

Jeg vil starte med å gi en oversikt over gjeldende rett. Der vil jeg vise til den ulovfestede omgåelsesnormen, skatteloven § 14-90 og Armada-dommen (HR-2017-2410-A). Målet er å belyse de eksisterende forskjellene mellom § 14-90 og den ulovfestede normen. Så vil jeg gjøre en analyse av lovforslaget i NOU 2016:5 for å se hvordan en anvendelse at forslaget ville vært på saksforholdet i Armada-dommen. Til slutt tar jeg for meg argumentene i NOU 2016:5 som utvalget bruker for fjerning av § 14-90 og ser om de fortsatt er relevante.

1.2 Viktige begreper

1.2.1 Omgåelse, gjennomskjæring og avskjæring

Når man diskuterer omgåelse innenfor skatteretten brukes forskjellige begreper. Man snakker gjerne om ”omgåelse” både som en betegnelse på den faktiske handling som innebærer å gå utenom skatterettens regler, og samtidig som en betegnelse på de regler som er laget for å

⁷ <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/domskommentarer/skattedirektoratets-kommentar-til-hoyesteretts-dom-av-20.-desember-2017--om-fremforing-av-underskudd-og-bortfall-av-rett-til-skatteposisjon-etter-skatteloven---14-90-armada-eiendom-as/>

motvirke eller begrense en for utvidet skattetilpasning. Samtidig brukes også begrepet ”gjennomskjæring” som et synonym til omgåelse. Begrepene brukes om hverandre i både teori og rettspraksis, hvilket kan framstå forvirrende. Derfor vil denne avhandlingen bevisst skille mellom de to begrepene.

”Omgåelse” vil bli brukt som betegnelse på skattyters illegitime disposisjoner, og som en betegnelse på de regler som skal motvirke slike disposisjoner.

”Gjennomskjæring” vil bli brukt som begrep på den prosessen myndighetene gjennomfører for å få omgjort ligningen til skattyters ugunst. De ønsker å skjære igjennom og fastsette en annen ligning enn hva skattyter mener seg berettiget til.

Begrepet ”avskjæring” viser til virkningen av at myndighetene får gjennomslag for gjennomskjæring. Da vil skattyters krav om skattefradrag bli avskåret.

1.2.2 Skattesubjekt, skatteobjekt og skattyter.

Skattesubjekt er den person eller juridiske person (selskap) som er gjenstand for skattereglenes vilkår. Betegnelsen *skattyter* brukes som ofte som referanse til det aktuelle skattesubjektet. Skattesubjektene behandles individuelt, og det er et grunnleggende vilkår at ”*alle vilkår som en skatteregel oppstiller, som hovedregel må være oppfylt hos ett og samme skattesubjekt.*⁸”

Skatteobjektet er den gjenstand som utløser en skatteposisjon hos skattesubjektet ved å tilføre subjektet skattepliktige inntekter eller fradragsberettigede kostnader. Lønnsinntekt eller aksjegevinst er eksempler på skatteobjekter som gir subjektet skatteplikt. På samme måte vil et realisert tap på aksjesalg være et skatteobjekt som genererer en fradragsberettiget kostnad for skattyter.

1.2.3 Skatteposisjon

Begrepet skatteposisjon refererer til ”*en bestemt skattyters stilling etter en bestemt skatteregel på et gitt tidspunkt.*⁹” For eksempel sier skatteloven § 9-3 annet ledd at egen bolig kan selges skattefritt etter ett års eie og bruk i løpet av de siste to år. Dersom en skattyter har eid en bolig

⁸ Zimmer, *Lærebok i Skatterett*, 7 utgave, 2014, s. 105

⁹ Zimmer, *Lærebok i Skatterett*, 7 utgave, 2014, s. 114

i to år, og benyttet den som bolig i hele perioden, vil hans *skatteposisjon* være at han på det tidspunktet kan selge boligen skattefritt.¹⁰

En skatteposisjon er i utgangspunktet tilknyttet kun den skattyter som har oppnådd posisjonen, og kan derfor kun utnyttes av denne. I den følgende diskusjonen om overføring av generelle skatteposisjoner er det viktig å huske dette utgangspunktet, som er grunnlaget for skattereglenes motstand mot utnyttelse av slike posisjoner.

1.3 Skatterettslige grunnhensyn

Grunnprinsippene skal ivareta skattyternes tillit til skattesystemet, samtidig som de skal bidra til at systemet gir den nødvendige grad av forutberegnelighet. Nøytralitet, symmetri og kontinuitet regnes som grunnprinsippene i skatteretten.

1.3.1 Nøytralitet

Med nøytralitet ”*siktes det til at ulike former for inntekt bør beskattes mest mulig likt; dermed vil skattene i minst mulig grad påvirke valg av investeringsobjekt eller økonomisk atferd mer generelt.*”¹¹ Det man ønsker å unngå er såkalte innlåsingeffekter hvor skattyter enten får en oppfordring til å handle, eller ikke handle, på bakgrunn av en skatteregel.

For eksempel: En person har eid to hus i 5 år. Han ønsker nå å selge begge husene med størst mulig profitt. Skatteloven § 9-3 annet ledd, gir skattefritak dersom han har benyttet husene som bolig i ett år. Det vil da ligge et sterkt incentiv i skattelovgivningen for at denne personen skal bosette seg i det ene huset i ett år for så å selge det.¹² Så kan han flytte til det andre huset og bo der i ett år, før han også selger dette. Da realiseres gevinsten skattefritt på begge husene. På samme måte vil en person, som har kjøpt et hus, vegre seg for å selge huset etter 11 måneder, men vil i de fleste tilfeller bli boende en ekstra måned for å oppfylle lovens krav til botid.

Handlingene i det gitte eksempel ville for de fleste framstå som irrasjonelle dersom det ikke lå skattemessige hensyn til grunn, og det er nettopp slike innlåsingeffekter man ønsker å unngå.

¹⁰ Zimmer, *Lærebok i Skatterett*, 7 utgave, 2014, s. 114

¹¹ Zimmer, *Lærebok i Skatterett*, 7 utgave, 2014, s. 33

¹² Zimmer, *Lærebok i Skatterett*, 7 utgave, 2014, s. 33

Samtidig er det ikke mulig for lovgiver å unngå at det vil oppstå slike effekter, hvis man har som utgangspunkt at skattytere ønsker å påta seg en minst mulig skattebyrde.

Nøytralitet er viktig når det kommer til saker om omgåelse. Dersom skattereglene er for kasuistiske vil det åpne for at skattytere gjennomfører disposisjoner som etter lovens bokstav ikke er rettsstridig. Blir reglene for kasuistiske kan det påvirke skattyters handlingsmønster, og blir reglene for generelle vil det gi en redusert forutberegnelighet.

1.3.2 Symmetri

Hensynet til symmetri sikter til at *”inntekter og kostnader av samme art bør behandles skattemessig på samme måte.*¹³” For eksempel skal renteinntekter og rentekostnader gi tilsvarende skatteplikt og skattefradrag. Har man en lønnsinntekt, skal man få fradrag for de kostnader man har i forbindelse med å oppnå den inntekten.

Dersom fradraget på rentekostnader var større enn skatteplikten på renteinntekt, kunne det lønne seg å ta opp lån, for å så sette dem på sparekonto. Dette ville være gunstig for skattyter og banken, men ville redusere statens provenyer fordi både skattyters og bankens profitt ville komme direkte til fradrag i statens skatteinntekter.¹⁴

Knyttet til utnyttelse av generelle skatteposisjoner vil hensynet til symmetri være tosidig. Det er viktig av skattyter får fradrag for de kostnader som er påført, samtidig skal det ikke være slik at andre skattytere kan tilegne seg en skattefordel de selv ikke har opptjent.

1.3.3 Kontinuitet

Det siste grunnhensynet i skatteretten er kontinuitet. *”Med kontinuitet siktes det først og fremst til at endring av organisasjonsform for økonomisk virksomhet bør kunne skje uhindret av skattereglene.*¹⁵” Skattesubjekt skal kunne gjennomføre en omorganisering uten at man skal ta hensyn til den skattemessige verdien av omorganiseringen. Skattereglene skal ikke legge begrensninger eller føringer for hvordan et firma velger å organisere seg. Det er et mål at de forretningsmessige og organisatoriske fordelene av en bedriftsstruktur skal være det avgjørende ved en organisering eller omorganisering.

¹³ Zimmer, *Lærebok i Skatterett*, 7 utgave, 2014, s. 33

¹⁴ Zimmer, *Lærebok i Skatterett*, 7 utgave, 2014, s. 33

¹⁵ Zimmer, *Lærebok i Skatterett*, 7 utgave, 2014, s. 34

Dette hensynet gjør seg særlig gjeldende i spørsmål om utnyttelse av generelle skatteposisjoner, som framførbart underskudd. Hele spørsmålet om utnyttelsen av slike underskudd hviler på en avveining om man overtar et firma først og fremst for å få tilgang til skattefordelen. Hensynet til kontinuitet skal tilse at skattyter ikke får en oppfordring til å omorganisere for å komme i en gunstig skatteposisjon. Fravær av en regel som skatteloven § 14-90 kan tenkes å være i strid med hensynet til kontinuitet fordi det vil være gunstig å overta firma med underskudd, selv om det forretningsmessig ikke er fornuftig.

2. Hva er omgåelse?

Det ligger i begrepet ”omgåelse” at det gjøres en bevisst handling for å gå rundt, eller komme utenom, et uønsket punkt. Omgåelse innenfor skatteretten henviser til forsøk på å komme utenom en eller flere skatteregler, med den hensikt å spare skatt.

”Typisk for mange omgåelsesspørsmål er at *en privatrettslig form utnyttes for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med (det man antar er) skattereglens formål.*¹⁶” (forfatterens kursivering)

2.1 Skatteunndragelse

Det er viktig å skille mellom omgåelse og skatteunndragelse. Skatteunndragelse er et bevisst forsøk på å gi feilaktige opplysninger til skattemyndighetene for å urettmessig betale mindre skatt. ”*Ved skatteunndragelse søkes inntekt å holdes skjult for skattemyndighetene, eller det konstrueres fiktive fradragsposter*¹⁷” Slik aktivitet er klart brudd på skatterettens regler, og vil udiskutabelt være forbundet med sanksjoner.

Skatteunndragelse er en klar rettsstridig handling, og faller ikke inn under de spørsmål som omhandler omgåelse. Spørsmål om skatteunndragelse faller derfor utenfor denne avhandlingens tema, og vil ikke bli behandlet.

¹⁶ Zimmer, *Lærebok i Skatterett*, 7 utgave, 2014, s. 63

¹⁷ Zimmer, *Bedrift, selskap og skatt*, 6. utgave, 2014, s. 51 (petit)

2.2 Pro forma

Det er også viktig å skille mellom omgåelse og pro forma. ”Ved pro forma skiltes det med en annen form utad enn den som skal gjelde innad mellom partene; det er ingen tvil om at det reelle innhold som gjelder innad, skal legges til grunn ved skattleggingen¹⁸”

Dette er heller ikke en disposisjonstype som er aktuell i forbindelse med omgåelse. I pro forma-disposisjoner skal realitetene legges til grunn, og det er på det grunnlag ligningen skal fastslås. Pro forma-avtaler faller derfor utenfor denne avhandlingens tema.

2.3 Lovlig skatteplanlegging

Det klare utgangspunkt i norsk skatterett er at det er fullt lovlig for skattyter å tilpasse seg skattereglene, med den hensikt å betale minst mulig skatt.¹⁹ Det grunnleggende hensynet til forutberegnelighet tilsier at slik bør det også være. Når lovgiver har laget et sett med regler, er det naturlig at skattyter gis mulighet til å innrette seg.

Hoveddelen av skatteplanlegging foregår uproblematisk. Vanlige lønsmottakere har lite rom for tilpasning, og det begrenser seg ofte til noen få fradrag som man ved aktive grep kan gjøre seg kvalifisert for. Selvstendige næringsdrivende har et litt større spillerom, hvor det for eksempel kan gjøres en fordeling av overskudd med lavtlønnet ektefelle, noe som kan redusere skattebyrden for husholdningen samlet sett.

Det er i hovedsak bedrifter (aksjeselskap/allmennaksjeselskap) som kan gjøre de store skattemessige tilpasningene. Det er ikke slik at ethvert selskap med enkelthet kan oppnå store skattefordeler, men et selskap vil ha en mye større ”verktøykasse” når det kommer til skattetilpasning. Det er dette store rommet for skattetilpasning som i noen tilfeller skaper et problem. Problemet forsterkes av at større selskaper kan ansette jurister, revisorer og økonomer for å utnytte svakheter i systemet.

2.4 Illegitim skatteomgåelse

Det er altså helt legitimt å bedrive skatteplanlegging, som ikke er annet enn at skattyter tilpasser seg til de gjeldende regler for å minimere skattebelastningen. Problemet oppstår når skatteplanleggingen tar en form hvor skattyter gjør disposisjoner som ikke har annet formål

¹⁸ Zimmer, *Bedrift, selskap og skatt*, 6. utgave, 2014, s. 51 (petit)

¹⁹ Zimmer, *Lærebok i Skatterett*, 7 utgave, 2014, s. 61

enn å spare skatt. Disposisjonene er gjerne ikke direkte brudd på skattereglene, men er gjerne i strid med formålet bak reglene. Da befinner man seg på grensen for illegitim skatteomgåelse.

Det er i dette grenselandet mellom legitim skatteplanlegging og illegitim skatteomgåelse at spørsmålet om omgåelse blir aktuelt. Skattemyndighetene har en uoverkommelig oppgave med å tilse at skattetilpasningen ikke går for langt. Det er altså på den ene siden helt legitimt å innrette seg slik at skatten blir lavest mulig, men på den annen side må myndighetene sette en grense for hva som tillates av skattereduserende disposisjoner.²⁰

2.5 Behovet for regulering

Det er behov for regler som trekker grensen mellom lovlig skattetilpasning og lovstridig skatteomgåelse. Behovet grunner i at dersom man skal komme alle tenkelige omgåelsesproblemer til livs, må lovgiver lage et svært omfattende regelverk som igjen kan gi uønsket effekt knyttet til dynamikken innenfor skatteretten.

For å lette skattemyndighetenes arbeid med å begrense uønskede skattemotiverte transaksjoner har lovgiver vedtatt noen lover som gir hjemmel til å slå ned på det som ansees å være i strid med lovens formål. Disse reglene refereres til som de *spesielle omgåelsesreglene* og er myntet på skattemessige typetilfeller.

En av disse spesielle reglene finner man i skatteloven § 13-1, som legger en begrensning på skattyters rett til fradrag i tilfeller hvor *”skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.”* Dette er et eksempel på hvordan myndighetene ønsker å redusere mulighetene til overdreven internprising, eller overdreven rentefot på internlån. Skatteloven § 14-90 er en av de spesielle omgåelsesreglene, og legger begrensninger på utnyttelsen av generelle skatteposisjoner som har endret eierskap.

Men det er begrenset hvor mange kasuistiske skatteregler lovgiver kan lage. For det første er det nær sagt umulig for myndighetene å forutse alle mulige skattemessige disposisjoner, slik at det ville kreve et enormt kontinuerlig lovarbeid. For det andre vil et for rigid og kasuistisk

²⁰ Zimmer, *Lærebok i Skatterett*, 7 utgave, 2014, s. 61

skatteregulverk komme i konflikt med de grunnleggende hensynene i skatteretten, og føre til at skattyter i stor grad vil innrette og endre sin struktur etter hvert som regelverket endres.²¹ Dette er ikke ønskelig, og behovet for en generell omgåelsesregel er utvilsomt til stede. Zimmer-utvalget konkluderer slik på spørsmålet om behovet for en generell omgåelsesnorm; *”I et system uten en generell omgåelsesnorm vil lovgiveren gjennomgående være på etterskudd, og omfattende bruk av spesielle omgåelsesregler vil i det lange løp lede til et komplisert system²²”*

3. Gjeldende rett

3.1 Den ulovfestede omgåelsesnormen

Ved siden av de lovfestede (spesielle) omgåelsesreglene har man den ulovfestede omgåelsesnormen. Denne normen er utviklet gjennom langvarig rettspraksis, og er en generell regel som skal motvirke omgåelse som strider mot skattereglenes formål. I Hex-dommen, Rt. 2007 s. 209, uttalte førstvoterende i avsnitt 39: *”Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori (...)”*

Spørsmålet i Hex-dommen var om Staten v/Akershus fylkesskattekontor kunne omgjøre ligningen for to selskaper som hadde krysseierskap, noe Høyesterett svarte bekreftende på. Høyesterett slo i denne dommen klart fast eksistensen av den ulovfestede normen. Videre ble det i dommen uttalt at normen *”(...) består – slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år – av et grunnvilkår og en totalvurdering”*.

3.1.1 Grunnvilkåret

Grunnvilkåret i omgåelsesnormen er at skattyter må ha hatt som hovedformål å spare skatt. Dersom dette vilkåret ikke er oppfylt, vil ikke gjennomskjæring være aktuelt, og det vil ikke være nødvendig å gjennomføre totalvurderingen. Vedrørende grunnvilkåret uttalte førstvoterende i Hex-dommen at *”det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring.²³”*

I Telenor-dommen, Rt. 2006 s. 1232, avsnitt 49, uttaler førstvoterende at grunnvilkåret

²¹ Se pkt 1.3

²² NOU 2016:5 punkt 2.2

²³ Rt. 2007 s. 209 avsnitt 39

krever ”at skattebesparelse framstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor for disposisjonen” Telenor-dommen er en spesiell sak innen norsk skatterett. Skattebesparelsen på 2,4 milliarder kroner var det største beløp noensinne i en norsk skattesak. Likevel mente Høyesterett at det var andre motiv enn de skattemessige som var dominerende for transaksjonen. Blant annet ble tilpasning til en aksjonæravtale og hensynet til et finansieringsopplegg vektlagt. Høyesterett konkluderte med at det hovedsakelige formålet ikke var skattemessig, og at grunnvilkåret for gjennomskjæring derfor ikke var oppfylt. Dommen har blitt kritisert for å legge til grunn en for subjektiv vurdering av motiv, og at terskelen for anvendelse er for høy.

At man bruker formuleringer som ”hovedsakelige formål” og ”klart viktigste” tilsier en *høy terskel* for anvendelse. En tilsvarende formulering finner man også i Hydro Canada-dommen, Rt. 2002 s. 456. Etter rettspraksis må det derfor antas at grunnvilkåret krever markert mer enn kun en overvekt av de skatterettslige motiver. Ved vurderingen av hva som var det hovedsakelige formål er det klart både i teori og rettspraksis at det er skattyters formål som skal legges til grunn, altså en vurdering av det *subjektive formål* (motiv).

3.1.2 Totalvurderingen

Dersom grunnvilkåret er oppfylt er neste vilkår en totalvurdering. I Hex-dommen uttaler førstvoterende: ”For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig framstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.”²⁴”

Det viktigste momentet i vurderingen vil være egenverdiens størrelse. Transaksjonens egenverdi er den ikke-skattemessige verdien den aktuelle disposisjon har for skattesubjektet. Det er ikke nødvendig at egenverdien overskrider den skattemessige verdien. Dersom egenverdien er av en viss størrelse vil det normalt ikke være grunnlag for å konstatere omgåelse.²⁵

Den ulovfestede omgåelsesnormen skal i første rekke ramme kunstige og unaturlige disposisjoner. Dersom en skattyter har flere valgmuligheter, og velger det alternativet som gir

²⁴ Rt. 2007 s. 209 avsnitt 39

²⁵ Zimmer, Bedrift, selskap og skatt, 6. utgave, 2014, s. 52

lavest skatt, skal det i utgangspunktet ikke rammes av omgåelsesreglene så lenge dette alternativet ”er reelt og ikke framstår som forretningsmessig unaturlig”, jf. Reitan-dommen, Rt 2008 s. 1510, avsnitt 62.

Det er også av betydning hvilken utforming den aktuelle skatteregel har. Dersom lovgiver har laget en firkantet regel, kan ikke skattyter bebreides dersom han innretter seg etter reglen.²⁶

3.1.3 Virkninger

Hvilke rettsvirkninger anvendelse av den ulovfestede omgåelsesnormen får er et ganske omfattende spørsmål som tilsynelatende havner i bakgrunnen av spørsmålene knyttet til vilkårene for anvendelse.

Det korte svaret er at anvendelse av omgåelsesnormen innebærer at det omtvistede skatteforholdet rekarakteriseres og fastsettes i tråd med hva som ansees å være den underliggende realiteten av disposisjonene. En slik rekarakterisering betyr at myndighetene fjerner den skattemessige fordel som skattyter påstår seg berettiget til, og fastsetter en ligning hvor transaksjonens realitet rammes av skatteregelen som ble forsøkt omgått.²⁷

Men som det påpekes i NOU 2016:5 punkt 4.5 vil det være flere spørsmål knyttet til virkningene av normens anvendelse. Det vil for det første være spørsmål om det er omgåelsesnormen selv som er hjemmel for skattlegging eller en annen skatterettslig virkning. Utvalget mener at det riktige synspunktet må være at det er de alminnelige skattereglene som er hjemmel, mens omgåelsesnormen brukes for å rekarakterisere forholdet.²⁸

Det kan også dukke opp spørsmål om hvilket rekarakterisert rettsforhold som er lagt til grunn, hvor langt rekarakteriseringen skal strekkes og betydningen for senere skattespørsmål for samme skattyter.²⁹ Disse spørsmålene faller på siden av denne utredningens tema og vil ikke bli behandlet. Likevel viser disse spørsmålene at virkningene av at omgåelsesnormen anvendes ikke er fullstendig avklart, noe en lovfesting av normen muligens kan bidra til.

²⁶ Zimmer, *Bedrift, selskap og skatt*, 6. utgave, 2014, s. 52

²⁷ Zimmer, *Bedrift, selskap og skatt*, 6. utgave, 2014, s. 55

²⁸ NOU 2016:5 punkt 4.5

²⁹ NOU 2016:5 punkt 4.5

3.2 Skatteloven § 14-90

I denne innledende presentasjonen av § 14-90 vil det ikke bli henvist til rettspraksis. Det vil kun bli vist til lovtekst og forarbeider. Det er fordi det vil bli gitt en presentasjon av Armada-dommen under punkt 3.3, hvor anvendelsen av § 14-90 står sentralt. For å unngå dobbeltbehandling gjøres derfor kun en kort presentasjon her, før anvendelsen bli vist i Armada-dommen.

Skatteloven §14-90 ble tilføyd ved lov 10 des 2004 nr.77, samtidig som fritaksmetoden ble innført i norsk skatterett. Fritaksmetoden skal etter skatteloven § 2-38 motvirke at selskaper kjedebeskattes, ettersom gevinst ofte flyttes innenfor et konserns mange ledd.

Problemet med fritaksmetoden var at den sammen med reglene om framførbart underskudd i skatteloven § 14-6, jf. § 6-3, kunne skape et marked for omsetning av skatteposisjoner. Det framgår av Inst.O.nr.36 (1996-1997) s. 12 at det er nettopp en slik omsetning av skatteposisjoner lovgiver ønsket å begrense ved innføringen av § 14-90.

Skatteloven § 14-90 lyder slik:

§ 14-90. Bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner

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

- a. falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller*
- b. inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.*

3.2.1 Vilkår for anvendelse

Subjektene som kan rammes av § 14-90 er positivt avgrenset til selskap eller sammenslutninger ”som nevnt i § 2-2 første og annet ledd”.

3.2.1.1 Generell skatteposisjon

Vilkårene for anvendelse av § 14-90 er først at det foreligger en ”skatteposisjon³⁰”, og at denne skatteposisjonen er uten tilknytning til eiendom eller gjeldspost. Det er flere måter en skatteposisjon kan oppfylle dette vilkåret. Det kan for eksempel være en negativ gevinst og tapskonto, jf. § 14-45, eller en tom positiv saldo, jf. § 14-44 annet ledd. Men den typiske generelle skatteposisjonen er *framførbart underskudd*. Denne utredningen vil utelukkende fokusere på denne type generell skatteposisjon, fordi det er den mest typiske, og fordi det er den type skatteposisjon Armada-dommen (HR-2017-2410-A) omhandler. Det antas likevel at liknende typer generelle skatteposisjoner vil behandles rettslig på samme måte som framførbart underskudd.

Framførbart underskudd følger av skatteloven § 14-6, første ledd:

§ 14-6 Framføring av underskudd

(1) Det gis fradrag for underskudd som omfattes av § 6-3 første ledd, som skattyteren har hatt i et forutgående år. Underskudd i et tidligere år skal være fratrukket i sin helhet før det gis fradrag for underskudd i et senere år.

Fra skatteåret 2006 eksisterer det ikke lenger en tidsfrist for framføring av underskudd.³¹

Underskudd vil dermed kunne framføres i all framtid så lenge det ikke utnyttes.

Skattefordelen det framførbare underskuddet representerer vil forsvinne dersom subjektet likvideres.

3.2.1.2 Endring i eierforhold

Neste vilkår for anvendelse av § 14-90 er at selskapet (subjektet) ”er part i omorganisering etter kapittel 11 eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon”.

Den tidligere regelen om bortfall av generelle skatteposisjoner var kun knyttet til tilfeller ved fusjon/fisjon. Etter utvidelsen av regelen ble også omorganisering og endret eierskap inkludert som et område hvor § 14-90 kan anvendes.

³⁰ Se punkt 1.2.3

³¹ Rettsdata.no, Norsk Lovkommentar, note 1151

3.2.1.3 Overveiende motiv

Det siste vilkåret er kanskje det vanskeligste og viktigste i vurderingen av anvendelsen av § 14-90. Det er avgjørende at *”det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen”*.

Ordlyden ”motiv” tilsier at det er subjektets egen oppfatning av formålet med transaksjonen som skal legges til grunn, altså en subjektiv vurdering i likhet med den ulovfestede omgåelsesnormens vurdering av hovedsakelige formål. Samtidig tilsier ordlyden at det er tilstrekkelig at det sannsynliggjøres at hovedmotivet var en utnyttelse av skatteposisjonen.

I forarbeidene³² står det likevel at *”det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett framstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen.”*

Dette tilsier at det skal gjøres en objektiv vurdering av motivet. I Armada-dommen gjøres en omfattende vurdering av om motivet skal vurderes subjektivt eller objektivt.

Ordlyden ”overveiende” tilsier at det er tilstrekkelig at det skattemessige motivet totalt sett veier tyngre enn de ikke-skattemessige. Forarbeidene legger til grunn at terskelen for anvendelse etter § 14-90 skal være lavere enn for den ulovfestede normen. Det skal være ”noe lettere” å gripe inn etter § 14-90.³³ En lavere terskel for anvendelse tilsier at terskelen for ”overveiende motiv” må settes lavere enn terskelen for ”hovedsakelige formål” i omgåelsesnormen.

3.2.2 Virkninger

Dersom vilkårene i hovedregelen er oppfylt skal skatteposisjonen *”falle bort dersom den representerer en skattefordel”*, jf. § 14-90 bokstav A, eller *”inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.”*, jf. bokstav B. I motsetning til den generelle omgåelsesnormen gir § 14-90 tydelige føringer på hva som er de rettslige virkningene av anvendelse.

³² Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) s. 82

³³ Ot.prp.nr. 71 (1995-96) s. 30

Man kan lese i forarbeidene³⁴ til § 14-90 at virkningene er ment å være forskjellige fra omgåelsesnormen. Selv om skattefordelen avskjæres vil transaksjonen likevel kunne gjennomføres uten realisasjonsbeskatning. Det betyr at man ved anvendelse av § 14-90 kan miste den aktuelle skattefordelen, men risikerer ikke at hele transaksjonsrekken omgjøres. I så måte er virkningene av § 14-90 mindre inngripende enn virkningene av den generelle normen, noe som henger godt sammen med den lavere terskelen for anvendelse.

3.3 Armada-dommen (HR-2017-2410-A)

3.3.1 Saksforholdet

Saken gjaldt gyldigheten av Skatteklagenemdas vedtak om bortfall av retten for selskapet Armada Eiendom AS (Armada) til framføring av underskudd, jf. skatteloven § 14-90, etter at Asker Eiendom AS hadde kjøpt ut de andre aksjonærene fra Armada.

På oppkjøpstidspunktet var egenkapitalen i Armada 52,7 millioner kroner. Den bestod av 42,35 millioner i kontanter og 10,35 millioner knyttet til en fordring på Byggholt AS, vedrørende en tvist om parkeringsplasser. Armada hadde et framførbart underskudd på 67 471 943 kroner og en gevinst/tapskonto på 32 421 088 kroner. Dette gav et netto skattemessig underskudd på 35 050 885 kroner, som med en skattesats på 28 prosent gav en nominell skattefordel på 9 814 239 kroner.

Asker Eiendom betalte 42 millioner kroner for de 84 prosent utestående aksjene i Armada. Kjøpet ble finansiert delvis av egne midler og det resterende ble lånt fra en forretningsforbindelse. Etter at Asker Eiendom hadde overtatt Armada ble kontantbeholdningen i Armada lånt til Asker Eiendom, som deretter innfridde lånet fra forretningsforbindelsen.

3.3.2 Vilkårene for anvendelse

Ettersom Asker Eiendom hadde kjøpt de resterende 84% av aksjene forelå det liten tvil om at det hadde skjedd en *”endring i eierforholdet”*, slik at transaksjonen falt innunder skatteloven § 14-90. Det var heller ikke tvilsomt at et framførbart underskudd utgjorde en *”skatteposisjon uten tilknytning til eiendom eller gjeldspost.”*

³⁴ Prop. 78 L (2010-11) punkt 14.2

Spørsmålet Høyesterett satte på spissen var om utnyttelse av den generelle skatteposisjon var det ”overveiende motiv” for transaksjonen. Transaksjonen i dette tilfellet var Asker Eiendoms kjøp av de resterende 84% av aksjene i Armada.

Først tok Høyesterett stilling til om det ”overveiende motiv” skulle fastsettes etter en objektivt eller subjektiv vurdering (avsnitt 40). En objektiv vurdering legger til grunn de ytre omstendighetene i saken, mens en subjektiv vurdering legger til grunn skattyters faktiske formål med transaksjonen.

Førstvoterende konkluderer slik i avsnitt 53: *”Hva som er det overveiende motiv for transaksjonen, beror etter skatteloven § 14-90 ikke på den subjektive motivasjon for transaksjonen.”* Det dermed ikke lenger noen tvil om at gjeldende rett er en objektiv vurdering av ”motiv”. Skattyters subjektive formål med transaksjonen er ikke avgjørende, noe som står i kontrast til Telenor-dommen, Rt. 2006 s. 1232, hvor Høyesterett uttalte at ”motiv” skal vurderes subjektivt etter den ulovfestede omgåelsesnormen.

Retten tok så stilling til terskelen for hva som kvalifiserer som ”overveiende”. Ordlyden gav uttrykk for at det vil være tilstrekkelig at de skattemessige fordelene er større enn de forretningsmessige og/eller organisatoriske. Retten mente at forarbeidene ikke var entydige, men at de sammen med ordlyden gav tilstrekkelig veiledning. Førstvoterende konkluderer i avsnitt 57 med at *”skattemotivet må veie tyngre enn andre motiver samlet sett, basert på en slik ”objektiv” vurdering som jeg har gjort rede for”*.

Man må derfor forstå dommen slik at så lenge den skattemessige fordelene ved transaksjonen er større (i økonomisk målbar verdi) enn den forretningsmessige og organisatoriske verdien, objektivt vurdert, vil vilkåret om ”overveiende motiv” være oppfylt. Likevel legger Høyesterett til grunn at en vurdering ikke kan foretas ved en ren økonomisk beregning, siden deler av de forretningsmessige virkningene ikke så lett kan tallfestes i kroner og øre.

3.3.3 Den konkrete anvendelsen

Ved den konkrete anvendelsen av § 14-90 veide Høyesterett de skattemessige virkningene mot de forretningsmessige. Skjæringstidspunktet var tidspunktet da aksjene ble overtatt (avsnitt 63). Netto skattemessig underskudd i Armada var 35 millioner kroner, som gav en

nominell skattefordel på ca. 9,8 millioner. Høyesterett uttalte av dette utgjorde et betydelig beløp.

Det framførbare underskuddet kunne før overtakelsen ikke utnyttes fordi Armada ikke hadde inntekter, og det var heller ikke planlagt videre drift i selskapet. Høyesterett mente at Asker Eiendom måtte se det som sannsynlig at underskuddet i Armada ville kunne realiseres på transaksjonstidspunktet. Høyesterett bemerket også at kjøpet var finansiert med et beløp som i sin tur ble lånt fra Armada til Asker Eiendom, og at Armada da fikk en inntekt som underskuddet kunne føres mot.

Ved vurdering av de konkrete forhold bemerket retten at Armada, like etter overtakelsen, kjøpte eiendommen Ringeriksveien 195, slik at ytterligere inntekter ble tilført selskapet. Denne eiendommen hadde Asker Eiendom vært i forhandlinger om før overtakelsen av Armada, og dette var et sannsynlig inntekspotensial på transaksjonstidspunktet. Retten bemerket også at det ble ført en utsatt skattefordel på 9,2 millioner i Armadas regnskap etter at Asker Eiendom hadde overtatt aksjene. En klausul i tilbudet fra Asker Eiendom til de øvrige aksjonærer forutsatte at Asker Eiendom ble eier av minst 91% av aksjene, og dette ble av retten ansett å være en tilrettelegging for utnyttelse av det framførbare underskuddet.

Høyesterett avviste anførslene om at Asker Eiendoms overveiende motiv for transaksjonen var å redusere administrasjonskostnader i Armada, samt få en hurtigere tilgang til likvide midler. Høyesterett mente heller ikke at det var en gevinstmulighet knyttet til en fordring på Byggholt AS. Disse formålene ble ansett lite sannsynlig, og utgjorde i alle henseende en samlet mindre økonomiske størrelse enn skattefordelen. Høyesterett konkluderte på den bakgrunn med at det overveiende motiv var utnyttelse av det framførbare underskuddet, og avviste Armadas anke.

3.3.4 Virkninger

I Armada-dommen var skatteposisjonen en skattefordel i form av et framførbart underskudd. Skatteklagenemda hadde tilsidesatt framføring av underskuddet, og Høyesterett bekreftet gyldigheten av tilsidesettelsen. Høyesterett kommer i Armada-dommen ikke med noen uttalelser om virkningene av at vilkårene er oppfylt. Dette er nok et eksempel på at virkningene av anvendelse er underkommunisert både knyttet til den generelle normen og § 14-90.

4. Analyse av lovforslaget

Når det i NOU 2016:5 foreslås å fjerne § 14-90 er det under forutsetning av at lovforslaget blir vedtatt slik det er lagt fram i utredningen. For å ta stilling til om § 14-90 skal fjernes er det avgjørende at den foreslåtte loven er en fullverdig erstatning. Vilkårene for anvendelse finner man i forslaget § 2. Hovedvekten av analysen vil derfor bli lagt på den paragrafen, og Armada-dommen vil bli brukt som grunnlag for hvordan de foreslåtte vilkår vil vurderes. Likevel er det viktige momenter ved §§ 1 og 3 som tilsier en kort presentasjon av dem.

4.1 Forslag til lov om omgåelse § 1

Denne paragrafen inneholder en liste over hvilke skatter og avgifter loven skal gjelde for. Det foreslås at dersom man vedtar en lovfesting, vil det være hensiktsmessig at den omfatter alle skatter og avgifter.³⁵ Selv om omgåelsesspørsmål fram til nå hovedsakelig har dreid seg om inntektsskatt, kan det i framtiden oppstå spørsmål om omgåelse innenfor blant annet merverdiavgift. Regelen er likevel ikke foreslått å gjelde for avgifter som ikke har karakter av å være skatter, ”så som kommunale avgifter³⁶” Annet ledd er kun en terminologisk forenkling, og har ingen praktisk betydning. Tredje ledd viderefører prinsippet om at en rekke transaksjoner kan sees under ett når omgåelse vurderes. Prinsippet er viktig fordi det kan være gjennomført mange transaksjoner, som hver for seg ikke fyller vilkårene for gjennomskjæring, men som sett samlet vil bli rammet av omgåelsesreglene. Det presiseres også i forarbeidene at begrepet ”disposisjon” skal forstås meget vidt.

Den første paragrafen viser at lovforslaget tar høyde for uforutsette disposisjoner i framtiden. Dette er positivt, fordi hvis man skal lovfeste den generelle normen er det avgjørende at det tas høyde for framtidige problemstillinger for å unngå at lovteksten må endres etter hvert som uforutsette saker dukker opp.

4.2 Forslag til lov om omgåelse § 2

Denne foreslåtte paragrafen inneholder vilkårene for anvendelse av omgåelsesnormen. I lovforslaget er det bevisst byttet plass mellom det subjektive og objektive vilkåret, i forhold til vilkårene i den ulovfestede normen. Dette er gjort for å plassere hovedvekten på den objektive vurderingen, og mindre vekt på skattyters subjektive formål med disposisjonen.³⁷

³⁵ NOU 2016:5 punkt 10.2

³⁶ NOU 2016:5 punkt 10.2

³⁷ NOU 2016:5 punkt 10.3

Forslag til lov om omgåelse § 2 lyder slik:³⁸

§ 2 *Vilkår for anvendelse av omgåelsesregelen*

- (1) Skattleggingen kan gjennomføres som bestemt i § 3 når skattyteren eller en nærstående har oppnådd en skattefordel og det foreligger et skatteforhold som omtalt i annet og tredje ledd.
- (2) Hvorvidt det foreligger et skatteforhold, avgjøres ut fra en samlet vurdering der følgende momenter skal tillegges særlig vekt:
 - om det ville ha vært økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uansett skattefordelen,
 - skatterettslige og andre virkninger av disposisjonen; skattefordeler i utlandet skal ikke anses som andre virkninger,
 - om og i hvilken utstrekning skattyters disposisjon er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen,
 - om og i hvilken utstrekning skattefordelen vil være i strid med den omgåtte regelens formål dersom skattyters disposisjoner legges til grunn.
- (3) Ved vurderingen skal det også legges vekt på blant annet
 - skattyters formål med disposisjonen slik dette eller disse fremgår av omstendighetene i saken,
 - hvor vidt skatteregler som er anvendt som virkemiddel i disposisjonen, er anvendt i strid med sitt formål,
 - grunnleggende skatterettslige hensyn,
 - de aktuelle skattereglens retts tekniske utforming,
 - om skattyteren kunne ha oppnådd tilnærmet samme resultat på en måte som ikke kan rammes av omgåelsesregelen.
- (4) Selv om det foreligger et skatteforhold etter annet og tredje ledd, skal skattleggingen ikke finne sted etter første ledd jf. § 3 dersom det, alle omstendigheter tatt i betraktning, må legges til grunn at hovedformålet eller ett eller flere av de sentrale formål med disposisjonen var annet enn å spare skatt.

4.2.1 *Første ledd*

I dette leddet finner man hovedregelen for anvendelse. De to kumulative vilkårene for anvendelse er at det må foreligge en skattefordel og et skatteforhold. Begrepet ”skattefordel” er kjent og endrer ikke betydning fra tidligere. Begrepet ”skatteforhold” er nytt, men har ingen selvstendig betydning i første ledd. Det er kun en henvisning til reglene i annet og tredje ledd.

Ordlyden ”skattefordel” tilsier at det må foreligge en eller annen fordel som vil medføre en skattebesparelse. Det er ikke krav til størrelsen på fordelene, noe som framgår av NOU 2016:5 punkt 8.4. Dersom dette vilkåret ble vurdert i Armada-dommen ville det klart være oppfylt. Armada Eiendom hadde et framførbart underskudd på 35 050 558 kr som gav en nominell skattefordel på 9 814 239 kr.

³⁸ NOU 2016:5 s. 117

4.2.2 Annet ledd

Vurderingen av om det foreligger et skatteforhold skal foretas etter annet og tredje ledd. Dette skal *"avgjøres ut fra en samlet vurdering"* hvor momentene i begge ledd skal vurderes. Likevel skiller leddene mellom vekten som skal tillegges de forskjellige momenter. I annet ledd nevnes de momenter som *"skal tillegges særlig vekt"*.

Ordlyden *"samlet vurdering"* tilsier at listen av momenter ikke er uttømmende. Det vil derfor finnes andre momenter av betydning, men det kan være vanskelig å avgjøre om disse momentene skal tillegges særlig vekt etter andre ledd eller mindre vekt etter tredje ledd. "Særlig vekt" tilsier at dette er momenter som i høy grad er av betydning for konklusjonen i totalvurderingen. I NOU 2016:5 punkt 10.5.2 sier utvalget at momentene i annet ledd er en videreføring av totalvurderingen i den ulovfestede normen. At disse skal tillegges særlig vekt ser utvalget som en videreføring av gjeldende rett. Dette framstår å være i tråd med rettspraksis, og vil ikke endre rettstilstanden.

4.2.2.1 Første strekpunkt

Første strekpunkt inneholder følgende vurderingsmoment: *"om det ville ha vært økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uansett skattefordelen."* Ordlyden tilsier at man i denne vurderingen skal se helt bort ifra skattefordelen, og kun vurdere de ikke-skatterettslige fordelene ved disposisjonen. Dersom skattyter uansett ville gjennomført transaksjonen på bakgrunn av forretningsmessige og andre ikke-skattemessige fordeler, vil man ikke bli rammet av omgåelsesregelen. Det framgår av Henrik Skars undersøkelser at dette momentet har vært avgjørende i så å si alle omgåelsessaker. Det er lagt til grunn i NOU 2016: 5 punkt 8.5.8 at dette momentet skal veie særlig tungt i totalvurderingen, men ikke være avgjørende. Vurderingstemaet er ikke hva den konkrete skattyter ville gjort, men *"om en økonomisk rasjonell aktør i hans sted ville ha gjennomført transaksjonen uansett skattefordel"³⁹*.

I Armada-dommen ble det anført av Asker Eiendom at motivet for å kjøpe aksjene var å avslutte et medeierskap som man anså som problematisk. Samtidig ble det også hevdet at det var viktig for Asker Eiendom å få frigjort den kapitalen som var bundet opp i aksjeposten, raskere og i større grad enn en kapitalnedsettelse og utbetaling til aksjonærene ville gjort. Et

³⁹ NOU 2016:5 punkt 10.5.2

tredje moment var at man fryktet for høye administrasjonskostnader i garantiperioden, samtidig som man anså risikoen med å ha fullt eierskap som liten. Den utestående fordringen på Byggholt AS på 10,35 millioner kroner ble også anført som en forretningsmessig verdi som kunne gi avkastning.

Høyesteretts vurdering etter § 14-90 var om det overveiende motiv var skattemessig, noe de konkluderte bekreftende på. Etter skatteloven § 14-90 skal det skattemessige motiv veies mot det ikke-skattemessige. Størrelsen på de ikke-skattemessige verdiene vil dermed være uten betydning, så lenge den skattemessige økonomiske fordel er størst. En vurdering av ”økonomisk fornuftig” vil være annerledes. Når man ser bort fra skattefordelen, kan en mindre økonomisk profitt framstå som relevant.

Ved betaling av 42 millioner for de resterende aksjene ble Armada verdsatt til 50 millioner. Egenkapitalen var på det tidspunktet 52,7 millioner. Differansen på 2,7 millioner skulle være en forsikring mot endringer i fordringen på Byggholt AS.⁴⁰ Asker Eiendom stod da i posisjon til å ta den differansen til inntekt, dersom fordringen ikke endret seg. Realiteten ble at fordringen ble redusert med 300 000 kroner. En disposisjon som gir 2,4 millioner i profitt må likevel anses å være økonomisk fornuftig, selv om man ser bort fra skattefordelen.

Knyttet til fordringen lå det også en mulighet for Armada å kjøpe tilbake deler av den aktuelle parkeringsplassen fra Byggholt, og selge plasser selv med gevinst. Hvor stor den potensielle gevinsten var er uklart, men at det var knyttet en potensiell gevinst til fordringen taler for at det var økonomisk rasjonelt å gjennomføre transaksjonen.

Samtidig hadde Armada en kontantbeholdning på 42,35 millioner, som ble brukt til å innfri lånet som finansierte kjøpet. Slik kunne Asker Eiendom overta Armada uten å stå i gjeld til utenforstående. Det må kunne ansees som en forretningsmessig fordel å kunne gjennomføre et oppkjøp uten å måtte låne penger av utenforstående. Samlet sett framstår det som økonomisk fornuftig å gjennomføre transaksjonen, uten hensyn til skattefordelen.

4.2.2.2 Annet strekpunkt

Det skal også legges særlig vekt på ”*skatterettslige og andre virkninger av disposisjonen*”.

⁴⁰ Armada-dommen, HR-2017-2410-A, avsnitt 71

Ordlyden tilsier at man i totalvurderingen skal vurdere virkningene av disposisjonen. Både skatterettslige og andre ikke-skatterettslige virkninger skal vurderes.

Det framgår av utredningen at det i hovedsak er den skattefordel som oppfyller inngangsvilkåret i § 1 som skal vurderes. Men det skal også vurderes andre skattemessige virkninger som har kommet i kjølvannet av transaksjonen. I følge utredningen punkt 10.5.2 skal også ufordelaktige skattemessige virkninger tas med i betraktning. Dette står i en viss kontrast til tidligere Høyesterettspraksis hvor betydningen av ufordelaktige ettervirkninger for skattyter har blitt tonet ned. Dette er bevisst fra utvalgets side da det legges til grunn at *”virkninger i form av fordeler og ulemper bør likestilles ved vurderingen⁴¹”*.

Utvalget påpeker at disposisjonens virkninger har vært et sentralt moment i vurderingen av den ulovfestede normen, og at dette skal videreføres. Likevel er det en forskjell ved at disposisjonens ikke-skattemessige verdi er nevnt som eget moment.⁴² Dette medfører at disposisjonens virkninger vil få en mindre framtreddende plass i vurderingen.⁴³

Den skatterettslige virkningen av at Asker Eiendom overtok alle aksjene i Armada var at de fikk muligheten til å utnytte et betydelig framførbart underskudd, hvor den skattemessige fordel ble ansett å være netto 9,2 millioner kroner. Den realiserbare verdien ville være 8,5 millioner på 5 år og 7,6 millioner på 10 år.⁴⁴

Ved at Asker Eiendom overtok aksjene, og tilførte inntekter til Armada, kunne underskuddet utnyttes til fradrag gjennom konsernbidrag jf. skatteloven § 10-2, jf. § 10-4, og fradrag for underskudd i inntekt jf. skatteloven § 6-3, jf. § 14-6.

Det vil likevel være andre virkninger av disposisjonen som ikke er skatterettslige. Driften i Armada ville fortsette, med alle de sosioøkonomiske fordeler det ville hatt for ansatte og leverandører. Slike virkninger skal også tas med i vurderingen.⁴⁵

⁴¹ NOU 2016:5 punkt 10.5.2 og punkt 8.5.3.3

⁴² Se punkt 4.2.2.1 Første strekpunkt

⁴³ NOU 2016:5 s. 113

⁴⁴ Armada-dommen, HR-2017-2410-A, avsnitt 65

⁴⁵ NOU 2016:5 punkt 10.5.2

Forretningsstrukturen i Asker Eiendom ville også blitt endret. Med et datterselskap vil Asker Eiendom og Armada utgjøre et konsern, med de fordeler og ulemper det vil ha for driften. I de fleste tilfeller kan det være en fordel å vokse som selskap, og siden både Armada og Asker Eiendom driver innen samme bransje er ikke et oppkjøp unaturlig. Hvilke forretningsmessige, organisatoriske eller markedsmessige fordeler som kunne oppstå ved et oppkjøp framgår dessverre ikke fra faktum, men det er kanskje noe Armadas advokater i større grad burde framhevet. I Armada-saken var uansett tilgangen til skatteposisjonen den største virkningen.

4.2.2.3 Tredje strekpunkt

Tredje strekpunkt gir vurderingsmomentet *”om og i hvilken utstrekning skattyters disposisjon er en uhensiktsmessig vei fram til det økonomiske formål med disposisjonen”*. Ordlyden tilsier at man først må klarlegge hva det økonomiske formålet har vært, før man kan vurdere om de(n) aktuelle disposisjon(er) har vært en uhensiktsmessig framgangsmåte for å nå målet.

Dette strekpunktet er inspirert av tysk retts ”unangemessene” hvor det er et sentralt kriterium for å fastslå rettsmisbruk.⁴⁶ Det sentrale ved dette momentet er at selv om man etter norsk rett ikke er pliktig å velge det transaksjonsmønsteret som gir høyest mulig skatt, er omgåelsesdisposisjoner kjennemerket ved at de er forretningsmessig uhensiktsmessig, kompliserte eller kunstige. Et slikt mønster ved slike disposisjoner bør, ifølge utvalget, framheves og klarlegges ved en lovfesting. Men det er likevel ikke slik at ukompliserte transaksjoner dermed vil gå klar av omgåelsesreglene.

I Armada-saken var det en relativt ukomplisert rekke transaksjoner. Aker Eiendom overtok samtlige aksjer, før de så tilførte Armada renteinntekter gjennom et lån og leieinntekter gjennom kjøp av en eiendom. Det ble også benyttet konsernbidrag til utnyttelse av fradrag.

Det er uklart om det økonomiske formålet med disposisjonen peker på det formål skattyter anfører, eller det formål som objektivt sett er det mest framtrædende. Ettersom hensikten med en omgåelsesvurdering er å sannsynliggjøre at formålet i realiteten var skattemessig motivert, må det antas at skattyters anførsler skal legges til grunn.

I følge Asker Eiendom var formålet å unngå administrasjonskostnader i Armada fram til

⁴⁶ NOU 2016:5 punkt 10.5.2, og punkt 5.4, og punkt 8.5.6

garantiperioden løp ut, og samtidig få en raskere tilgang til likviditet. Dersom dette var det egentlige formålet, framstår muligens transaksjonen noe uhensiktsmessig. Ved å kjøpe opp Armada vil Asker Eiendom sitte med all risiko for administrasjonskostnader, samtidig som den aktuelle likviditet ble brukt på kjøpet av aksjene.

I Armada-dommen mente Høyesterett at dersom formålet med disposisjonen var slik Asker Eiendom anførte, hadde de valgt en uhensiktsmessig vei dit. Skatteloven § 14-90 krevde ikke en vurdering av utstrekningen av de uhensiktsmessige disposisjonene, og derfor gikk ikke Høyesterett nærmere inn på det.

4.2.2.4 Fjerde strekpunkt

Fjerde strekpunkt forutsetter en vurdering av *”om og i hvilken utstrekning skattefordelen vil være i strid med den omgåtte regelens formål dersom skattyters disposisjoner legges til grunn”*.

Skatteloven § 14-90 ble laget som en begrensning på mulighetene til å utnytte fritaksmetoden i kombinasjon med framførbart underskudd. Derfor er § 14-90 i seg selv regelen som forsøkes omgått, i motsetning til andre omgåelsessaker hvor en konkret regel er forsøkt omgått.

Dette er en stor forskjell, som taler for å beholde § 14-90. I Armada-dommen, avsnitt 62, slo Høyesterett klart fast at det ikke er åpning for en *”illojalitetsvurdering slik den man finner ved den ulovfestede gjennomskjæringsadgangen.”*

I NOU 2016:5 bemerker utvalget på side 113-114 at den foreslåtte loven vil bruke grad av strid mot skattereglernes formål som et tungtveiende moment i en helhetsvurdering. Høyesterett har på sin side ansett graden av strid mot reglene som selve målestokken i vurderingen.

Den omgåtte skatteregelens formål vil som oftest framgå fra forarbeider, eller ut ifra sammenhengen mellom skatterettens regler. Det spesielle med § 14-90 er at den i seg selv ikke har annet formål enn å begrense utnyttelsen av framførbart underskudd jf. § 6-3 i kombinasjon med § 14-6 første ledd.

Fjerde strekpunkt vil forutsette en vurdering av om utnyttelse av en generell skatteposisjon vil

stride mot formålet med skatteloven § 14-6, jf. § 6-3. Hensikten med § 6-3 er at skattyter skal få fradrag for de utgifter som er pådratt i arbeidet med å skape skattepliktige inntekter. Formålet med § 14-6 er at en skattyter som har pådratt seg kostnader, men ikke har tilstrekkelige inntekter å føre mot, ikke skal miste den retten til fradrag.

Hensynet til nøytralitet ivaretas på mange måter av § 14-6 fordi dersom skattyter ikke fikk framføre underskudd kunne det lønne seg å slå selskapene konkurs etter hvert driftsår, slik at tapene ble skjøvet over på leverandører. Så kunne man starte opp neste år, og prøve å drive videre under et nytt navn. Dette ville være sterkt uønsket av åpenbare grunner.

§ 14-90 eksisterer i stor grad for å etterse at det er samme skattesubjekt som er påført tapet som realiserer skattefordelen. Dette formålet kan spores langt tilbake i skatterettslig historie og hadde sammenheng med at man ønsket at fordeler som var tilegnet en skattyter ikke skulle realiseres av andre subjekter ved fisjon/fusjon.

En skatteposisjon er i utgangspunktet knyttet til det skattesubjekt som oppfyller skattereglenes vilkår, og reglene er derfor ment å tilgodese det subjekt som har pådratt seg tap. Det er ikke ønskelig at andre subjekter skal tilegne seg skattefordelen i ettertid. Høyesterett har, med god grunn, slått fast at det ikke skal gjøres en illojalitetsvurdering ved anvendelsen av § 14-90, fordi hele paragrafen er bygget på det grunnleggende prinsippet om at det er kun er subjektet som er påført kostnaden som skal kunne utnytte den skatteposisjon et slik tap medfører.

En vurdering av fjerde strekpunkt i Armada-dommen ville medført en illojalitetsvurdering, noe Høyesterett slo fast ikke skulle vurderes etter § 14-90. Det tilsier en forskjell i anvendelsen mellom lovforslaget og § 14-90, som kan være et argument for å beholde den spesielle regelen.

4.2.3 Tredje ledd

Dette leddet lister opp vurderingsmomenter som det skal *”også legges vekt på”*

Den innledende bestemmelsen har en ordlyd som tilsier at de følgende momenter er av mindre vekt enn momentene i annet ledd. Det framgår også av ordlyden at listen ikke er uttømmende, men at momentene som er nevnt skal inngå i vurderingen.

Vurderingen skal i likhet med annet ledd være objektiv.⁴⁷ I NOU 2016:5 punkt 10.5.3 bekreftes den alminnelige forståelsen av ordlyden. Samtidig bemerkes det også at omgåelsesnormen er ment å få anvendelse på framtidige disposisjoner hvor man i dag vet hvilke momenter som kan bli avgjørende. Det er derfor umulig å liste opp alle tenkelige momenter.

4.2.3.1 Første strekpunkt

Dette momentet gjelder skattyters formål med disposisjonen, og angir en vurdering av ”skattyters formål med disposisjonen slik dette eller disse framgår av omstendighetene i saken”. I utredningen punkt 10.5.3 bemerkes det at lovforslaget legger opp til en objektiv vurdering av skattyters formål. Dette antas å innebære en endring i forhold til gjeldende rett.

I Telenor-dommen, Rt. 2006 s.1232, avsnitt 51 konkluderte Høyesterett med at vurderingen av skattyters motiv var subjektiv etter den ulovfestede omgåelsesnormen. I motsetning til dette slo Høyesterett i Armada-dommen fast at det etter § 14-90 skal gjøres en objektiv vurdering av ”motiv”.

Benn Folkvord mener i sin kommentar til dommen⁴⁸ at når Høyesterett er tydelige på at vurderingen av ”motiv” i § 14-90 skal være objektiv, kan det sees som en distansering fra Telenor-dommen. Folkvord stiller seg spørrende til hva Høyesterett ville falt ned på dersom spørsmålet om subjektivt eller objektivt motiv skulle komme opp nå etter Armada-dommen. Han ser det som ikke umulig at Høyesterett da ville distansert seg ytterligere fra Telenor-dommen, eller kanskje til og med endret standpunkt, altså til en objektiv vurdering av formålet.

Tilsynelatende er både Folkvord og Zimmer enige om at vurderingen av motiv, både etter § 14-90 og den generelle normen, bør være objektiv. Tolker man Høyesteretts uttalelser i Armada-dommen på samme måte som Folkvord, vil en objektiv vurdering etter den generelle normen være i tråd med rettsutviklingen.

⁴⁷ NOU 2016:5 punkt 10.3

⁴⁸ Gyldendal Rettsdata | <http://www.retsdata.no> | Kilde: Rettsdatas redaksjonelle kommentarer | 25-04-2018

En lovfesting av en objektiv vurdering av motiv vil også fjerne den inkonsekvens som nå eksisterer mellom § 14-90 og den generelle normen. Det betyr at en vurdering etter den generelle normen vil ligge nærmere opp til vurderingen som gjøres etter § 14-90. En større likhet i vurderingene taler for at den lovfestede normen vil absorbere § 14-90.

4.2.3.2 Annet strekpunkt

Dette momentet legger til grunn en vurdering av *”hvorvidt skatteregler som er anvendt som virkemiddel i disposisjonen, er anvendt i strid med sitt formål”*. Ordlyden tilsier at i denne vurderingen skal man se på de skatteregler som er anvendt for å oppnå den ønskede transaksjonen. Da ser man bort fra selve disposisjonen, og vurderer om skattereglene er benyttet på en måte som ikke er i tråd med formålet bak.

4.2.3.3 Tredje strekpunkt

Dette punktet skal sees i sammenheng med annet strekpunkt, og de skal begge sees i sammenheng med annet ledd fjerde strekpunkt som gjelder vurderingen av hvorvidt skattefordelen er i strid med den omgåtte regels formål.⁴⁹

Men mens annet ledd fjerde strekpunkt gjelder den regel som disposisjonen forsøker å omgå, gjelder tredje ledd annet og tredje strekpunkt andre skatteregler som har blitt anvendt som en del av disposisjonen, eller som ett ledd i en rekke disposisjoner hvor målet var å omgå hovedregelen som fjerde strekpunkt omhandler.

Et eksempel på dette er treaty shopping. Skatteavtaler mellom nasjoner er laget for å forenkle skatteleggingen på tvers av landegrensene. Når man bevisst kombinerer bruken av flere lands avtaler for å utnytte de utilsiktede virkningene, bruker man skattereglene mot sitt formål. En slik utnyttelse av skattereglene kan derfor tale for at omgåelsesnormen skal anvendes.⁵⁰

4.2.3.4 Fjerde strekpunkt

Dette punktet gir en vurdering av *”de aktuelle skattereglenes retts tekniske utforming”*. Det framgår av forarbeidene at dette vurderingsmomentet først og fremst tar sikte på *”skatteregler som oppstiller eksakte grenser, typisk i form av tidsgrenser eller mengder”*⁵¹.

⁴⁹ NOU 2016:5 punkt 10.5.3

⁵⁰ NOU 2016:5 punkt 10.5.3

⁵¹ NOU 2016:5 punkt 10.5.3

Det vil normalt være uaktuelt å anvende omgåelsesnormen i tilfeller hvor skattyter har lagt seg tett opp til grensen for slike regler, uten å krysse den.

4.2.3.5 Femte strekpunkt

Dette momentet er en videreføring av gjeldende rett. Dersom skattyter kunne oppnådd samme skatterettslige resultat på en måte som ikke ble rammet av omgåelsesreglene, taler det imot gjennomskjæring.⁵²

4.2.4 Fjerde ledd

Dette leddet tilsvarer grunnvilkåret i den ulovfestede normen. Ettersom vurderingen av skattyters formål også inngår i annet og tredje ledd antas det i forarbeidene at fjerde ledd i mange tilfeller vil få liten praktisk betydning. Det foreslås i utredningen at vurderingen av skattyters formål skal gjøres objektivt.⁵³

4.3 Forslag til lov om omgåelse § 3⁵⁴

Lovforslaget § 3 lyder slik:

§ 3 Gjennomføring av skattlegging hvor vilkårene i § 2 er oppfylt

- (1) Hvor vilkårene i § 2 er oppfylt, skal skattleggingen finne sted på grunnlag av en disposisjon som reflekterer disposisjonens økonomiske innhold, med den begrensning som følger av tredje ledd.
- (2) Hvor skattlegging på grunnlag av disposisjonens økonomiske innhold ikke lar seg gjennomføre, kan skattlegging skje ved analogisk anvendelse av aktuelle skatteregler som er ufordelaktige for skattyteren, eller ved innskrenkende tolking av aktuelle skatteregler som er fordelaktige for skattyteren.
- (3) Skattlegging etter første og annet ledd gjennomføres i den utstrekning som er nødvendig for å hindre at skattyteren oppnår slik skattefordel som omtalt i § 2 første ledd.

I denne paragrafen foreslås virkningene av at vilkårene i § 2 er oppfylt.

Første ledd bygger på hovedregelen i den ulovfestede normen, og legger opp til at skattleggingen skal bygges på et rekarakterisert skatteforhold. *Annet ledd* tar høyde for de tilfeller hvor en rekarakterisering ikke er mulig, og legger da opp til en analog anvendelse av de omgatte regler. *Tredje ledd* setter en begrensning av omfanget av skattleggingen i annet og tredje ledd.⁵⁵

⁵² NOU 2016:5 punkt 10.5.3 og punkt 8.5.7

⁵³ NOU 2016:5 punkt 10.6

⁵⁴ NOU 2016:5 s. 117

⁵⁵ NOU 2016:5 punkt 10.7

5. Zimmer-utvalgets argumentasjon for å fjerne § 14-90

I NOU 2016:5 punkt 8.7.2 mener utvalget at det på et generelt grunnlag bør eksistere spesielle omgåelsesregler ved siden av en generell regel. Blant annet NOKUS-regelen i skatteloven § 10-60 ff. og regelen om begrensning i gjeldsrentefradraget i skatteloven § 6-41 sees som nyttige regler, med en berettiget plass ved siden av en generell lovfestet regel. Når det gjelder § 14-90, mener derimot utvalget at det ikke er behov for å beholde denne, og kommer med flere argumenter som tilsier fjerning.

5.1 Anvendelsesområdet

Det første argumentet er at § 14-90 *”(...) i motsetning til spesielle omgåelsesregler av den nevnte typen, ikke gjelder nærmere angitt rettsforhold eller disposisjonstyper, men utnyttelse av generelle skatteposisjoner, uansett hva slags rettsforhold eller disposisjoner som er bakgrunnen for dem⁵⁶”*.

I følge utredningen vil utnyttelse av skatteposisjoner uansett ligge i kjerneområdet for en generell omgåelsesregel, og en egen regel for dette vil være overflødig.⁵⁷ I Armada-dommen, avsnitt 51, uttalte Høyesterett at anvendelsen av § 14-90 gjelder *”typesituasjoner der skattemotivasjonen nærmest automatisk vil være aktuell”*. Det uttales også at lovgiver gav denne særregelen nettopp fordi den generelle normen ikke var tilstrekkelig.

Skattedirektoratet sier i sin kommentar at denne uttalelsen er en bekreftelse på at § 14-90 har et eget anvendelsesområde, som skiller seg fra den generelle normen. Dette tar direktoratet til inntekt for at § 14-90 bør beholdes.⁵⁸ Det er litt vanskelig å forstå hva Høyesterett legger i den uttalelsen. At skattemotivasjonen vil være aktuell i saker om generelle skatteposisjoner er lite konkret. I alle omgåelsessaker vil skattemotivasjonen være aktuell, og det er derfor vanskelig å se hvordan skattemotivasjonen er et særlig argument.

Likevel slår Høyesterett fast at § 14-90 har et eget anvendelsesområde på typetilfeller hvor det er spørsmål om utnyttelse av generelle skatteposisjoner. Ettersom Høyesterett legger dette til grunn må det antas at anvendelsesområdet skiller seg fra den generelle normen. Det er

⁵⁶ NOU 2016:5 punkt 8.7.2

⁵⁷ NOU 2016:5 punkt 8.7.2

⁵⁸ <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/domskommentarer/skattedirektoratets-kommentar-til-hoyesteretts-dom-av-20.-desember-2017--om-fremforing-av-underskudd-og-bortfall-av-rett-til-skatteposisjon-etter-skatteloven---14-90-armada-eiendom-as/>

ingenting som taler for at en lovfesting vil endre dette.

5.2 Vilkår og terskel

”Det sentrale poenget med innføring av en særlig avskjæringsregel, var et ønske om å gi skattemyndighetene et sikrere holdepunkt for å gripe inn, at terskelen for anvendelse skulle være lavere enn etter den ulovfestede normen, og at en lovfestet regel vil ha preventiv effekt, jf. Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) pkt. 6.5.7.4⁵⁹”

Utvalget mener at disse målene i liten grad har blitt innfridd. For det første er det uklart hvor mye lavere terskelen for anvendelse skal være. Utvalget antar at noe av grunnen til det er at § 14-90 ble utformet på et tidspunkt hvor den generelle normen hadde et annet innhold enn den har i dag. Fordi dette er uklart, mener utvalget at lovgivers formål om et sikrere utgangspunkt for vurderingen *”vanskelig kan sies å ha slått til, i hvert fall inntil nå⁶⁰”*.

Videre peker utredningen på at vilkårene for anvendelse av § 14-90 er generelle, og i stor grad parallelle med vilkårene i den generelle omgåelsesnormen. *”Vilkårene i skatteloven § 14-90 er ikke vesentlig mer konkrete enn de som gjelder etter den ulovfestede omgåelsesregelen i dag og som vil gjelde i en ny lovfestet regel.⁶¹”* Derfor mener utvalget at man vil kunne oppnå samme resultat ved å anvende den generelle normen, både i dag med en ulovfestet regel og i framtiden med en eventuell lovfestet regel.

Direktoratet mener at Armada-dommen viser hvordan § 14-90 gir sikrere holdepunkter for skattemyndighetene å gripe inn, enn hva man har etter den ulovfestede normen. Det må forstås slik at en opprettholdelse av § 14-90 vil styrke hensynet til en effektiv og riktig saksbehandling.

Slik Høyesterett tolket vilkårene i § 14-90 framstår de i dag som relativt enkle og konkrete. Inngangsvilkårene om skatteposisjon og endret eierforhold vil i stor grad være automatiske. Samtidig har Høyesterett nå lagt til grunn en objektiv vurdering av overveiende motiv, med alminnelig overvekt. Selv om det kan kreves noe utredninger for å klarlegge de ikke-skattemessige verdiene ved transaksjonen, er likevel dette vilkåret i dag relativt enkelt å

⁵⁹ NOU 2016:5 punkt 8.7.2

⁶⁰ NOU 2016:5 punkt 8.7.2

⁶¹ NOU 2016:5 punkt 8.7.2

vurdere.

Jeg vil si meg enig med Skattedirektoratet i at vilkårene i § 14-90 i dag er enkle å vurdere, og gir sikre holdepunkter for inngripen. Vilkårene om selskap, generell skatteposisjon og endret eierforhold er i utgangspunktet enkle å vurdere. Dersom myndighetene ønsker å anvende § 14-90 på en disposisjon vil det være all grunn til å anta at de på forhånd kontrollerer at subjektet fyller disse vilkårene.

Det er kun vurderingen av vilkåret om overveiende motiv som har vært preget av en viss usikkerhet. Men Høyesteretts uttalelser i Armada-dommen gav klare føringer for hvordan vurderingen skal gjøres – motiv skal vurderes objektivt og overveiende er oppfylt ved alminnelig overvekt.

Til sammenligning er vurderingen av ”skatteforhold” i lovforslagets § 2 første ledd, jf. annet og tredje ledd, ganske omfattende. Det skal gjøres en totalvurdering hvor noen momenter skal tillegges særlig vekt og andre momenter kun skal vektlegges. I tillegg skal det etter fjerde ledd gjøres en egen vurdering av hovedformålet.

Min oppfatning er at etter Armada-dommen er vilkårene i § 14-90 vesentlig mer konkrete enn vilkårene i både den ulovfestede - og lovfestede - generelle normen. Utvalgets argumentasjon på dette punktet kan derfor ikke vektlegges. Konkrete vilkår vil også gi skattemyndighetene sikrere holdepunkter for å gripe inn, noe som var forutsatt i forarbeidene. Skattedirektoratets oppfatning⁶² er at § 14-90 i dag gir sikrere holdepunkter for inngripen. Dette begrunnes blant annet med vilkårene for anvendelse og en lavere terskel.

Jeg vil si meg enig med Skattedirektoratets oppfatning, og kan heller ikke se at den foreslåtte lovfestede normen vil endre dette. Derfor mener jeg at utvalgets argumentasjon også på dette punktet har mistet sin vekt.

⁶² <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/domskommentarer/skattedirektoratets-kommentar-til-hoyesteretts-dom-av-20.-desember-2017--om-fremforing-av-underskudd-og-bortfall-av-rett-til-skatteposisjon-etter-skatteloven---14-90-armada-eiendom-as/>

5.3 Preventiv effekt

Utredningen sier videre at argumentet om at *”en lovfestet avskjæringsregel (vil) ha preventiv effekt⁶³”*. ikke lenger vil gjøre seg gjeldene fordi en lovfestet generell regel vil oppfylle den effekten.⁶⁴ Utredningen gir også uttrykk for en skepsis til om § 14-90 i det hele tatt ivaretar formålet om en preventiv effekt: *”Det er dessuten neppe sannsynlig at en leser av denne uklare lovbestemmelsen vil få noe slikt klart signal som forarbeidene forutsetter.”⁶⁵”*

Skattedirektoratet uttaler at de anser § 14-90 å ha en preventiv effekt, slik det er forutsatt i forarbeidene. Det gis ikke en utførlig begrunnelse av det synspunktet, men det må forstås i sammenheng med Høyesteretts tydelige uttalelser. Med Armada-dommen som tolkningsfaktor framstår § 14-90 som alt annet enn uklar.

Det vil etter min mening være relativt enkelt for skattyter å tilegne seg den nødvendige kunnskap om gjeldende rett, slik at han kan innrette seg. Dette vil gi en preventiv effekt, slik det er forutsatt i forarbeidene.

Det er vanskelig å se hvordan en lovfestet generell regel vil ivareta det preventive hensynet, slik utredningen mener den vil. Analysen av lovforslaget viste at vurderingen av vilkårene er langt mer omfattende etter den lovfestede generelle normen sammenlignet med § 14-90. En omfattende vurdering som inneholder mange momenter vil gjøre det vanskeligere å forutsi sin rettsstilling. En generell omgåelsesnorm vil av natur gi en mindre grad av forutberegnelighet.

Dette poenget er utvalget innforstått med, og det sier: *”En generell omgåelsesnorm vil nærmest med nødvendighet innebære en større eller mindre reduksjon av forutsigbarheten for skattyterne.”⁶⁶”*

Det framstår derfor selvmotsigende når utvalget senere i utredningen (pkt 8.7.2) antar at en lovfestet generell norm vil gi tilsvarende preventiv effekt som § 14-90. Dette brukes som et argument for fjerning av § 14-90.

⁶³ Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) punkt 6.5.7.4

⁶⁴ NOU 2016:5 punkt 8.7.2

⁶⁵ NOU 2016:5 punkt 8.7.2

⁶⁶ NOU 2016:5 punkt 2.2

Det må sies at på tidspunktet da utredningen ble laget hadde ikke Høyesterett tatt stilling til anvendelsen av § 14-90, og vurderingen av vilkår og terskel var ennå ikke avklart i den grad det er nå. Det kunne dermed stilles spørsmål ved størrelsen av den preventive effekten § 14-90 hadde.

Uansett er status i dag at vilkår og terskel for anvendelse av § 14-90 er tydeligere og mer konkret enn vilkårene i den foreslåtte lovfestede normen. Det må derfor antas at § 14-90 vil ha en større preventiv effekt mot utnyttelse av generelle skatteposisjoner enn hva den lovfestede normen vil få. Stikk i strid med utvalgets argumentasjon er den preventive effekten, etter min mening, et argument for å beholde § 14-90.

5.4 Behovet for en lavere terskel

Et moment som, etter utvalgets oppfatning, kan begrunne en særlig omgåelsesregel for generelle skatteposisjoner ”*må derfor være et antatt behov for å ha en lavere terskel for inngripen ved utnyttelse av slike skatteposisjoner enn for andre tilfeller.*”⁶⁷.

I følge utredningen er det ”*vanskelig å se at det er vesentlig større behov for å kunne sette til side transaksjoner som gjelder generelle skatteposisjoner enn andre omgåelsespregede transaksjoner*”. Det eksisterer etter utvalgets mening ikke et særskilt behov for en lavere terskel, siden skatteposisjoner som er tilknyttet eiendom i like stor grad kan manipuleres i en omgåelsestransaksjon.

I utredningens punkt 8.7.2 uttales det: ”*Det sentrale poenget med innføring av en særlig avskjæringsregel, var et ønske om å gi skattemyndighetene et sikrere holdepunkt for å gripe inn, at terskelen for anvendelse skulle være lavere enn etter den ulovfestede normen, og at en lovfestet regel vil ha preventiv effekt, jf. Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) pkt. 6.5.7.4.*”

Dette *sentrale poenget* utvalget refererer til er hentet fra Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) punkt 6.5.7.4. Det aktuelle avsnittet lyder som følger:

Den foreslåtte avskjæringsregelen suppleres av den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Avskjæringsregelen vil innenfor sitt virkeområde gi likningsmyndighetene et sikrere utgangspunkt for å nekte uønsket utnyttelse av generelle skatteposisjoner, enn hva som følger av den ulovfestede

⁶⁷ NOU 2016:5 punkt 8.7.2

gjennomskjæringsregelen. Etter avskjæringsregelen er det tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt for at utnyttelse av generell skatteposisjon har vært det overveiende motiv. I tillegg vil en lovfestet avskjæringsregel ha preventiv effekt. Ved lesning av loven vil de skattepliktige bli kjent med at forsøk på illojal utnyttelse av reglene ikke fører frem.

Slik jeg leser dette avsnittet er *formålet* at regelen skal ”*gi likningsmyndighetene et sikrere utgangspunkt for å nekte uønsket utnyttelse av generelle skatteposisjoner.*”

I neste setning står det: ”*Etter avskjæringsregelen er det tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt for at utnyttelse av generell skatteposisjon har vært det overveiende motiv.*” (Som tilsier en lavere terskel enn *hovedsakelige formål* i den generelle normen)

Slik jeg leser denne setningen er den lavere terskelen et virkemiddel for å oppnå formålet om sikrere utgangspunkt, og ikke et mål i seg selv. Det er derfor vanskelig å slutte seg til utredningens uttalelse om at det sentrale poenget med regelen var at terskelen skulle være lavere. I sin kommentar påpeker også Skattedirektoratet at en av grunnene til at § 14-90 gir sikrere holdepunkter er en lavere terskel.

Etter min mening er det ikke et mål i seg selv at § 14-90 skal ha en lavere terskel for anvendelse. Den lave terskelen må sees som et virkemiddel for å oppnå formålet om sikrere utgangspunkt for inngripen.

Den lavere terskelen var dermed *ikke i seg selv* et sentralt poeng med innføringen av regelen, slik utredningen hevder. Det har derfor ingenting for seg å påvise et vesentlig større behov for en lavere terskel i saker om generelle skatteposisjoner. Det er ikke anvendelsesområdet som skaper behovet for en lavere terskel. Begrunnelsen for en lavere terskel er funksjonen den har for å oppnå formålet om et sikrere utgangspunkt for likningsmyndighetene. Etter min oppfatning stemmer ikke det utgangspunkt som legges til grunn i utredningen overens med hva forarbeidene faktisk gir uttrykk for.

Utvalgets påstand var at dersom det kunne påvises et behov for en lavere terskel i saker om generelle skatteposisjoner, ville det kunne begrunne en opprettholdelse av § 14-90 ved siden av en lovfestet norm. Etter min mening blir det irrelevant å vurdere om det eksisterer et særskilt behov for lavere terskel i saker om generelle skatteposisjoner, fordi utgangspunktet er feil. Derfor blir konklusjonen at utvalgets argumentasjon må forkastes.

Den lavere terskelen medvirker likevel til at likningsmyndighetene får sikre holdepunkter for inngripen, og terskelen styrker også den preventive effekten. Dermed vil den lavere terskelen, som et virkemiddel, være et moment som taler for at § 14-90 skal beholdes.

5.5 Grensen mellom spesiell og generell regel

Utredningen peker også på at grensen for anvendelsesområdet til § 14-90 mot anvendelsesområdet til en lovfestet generell regel er uklar. Dette kan føre til tvil og Zimmer mener at grensen vil kunne framstå *”tilfeldig eller til og med irrasjonell”*. Ved en lovfesting av den generelle normen vil det i tillegg oppstå spørsmål om forholdet mellom kriteriene ved inngripen.

I Armada-dommen, avsnitt 51, la Høyesterett til grunn at anvendelsesområdet for § 14-90 er *”typesituasjoner der skattemotivasjonen nærmest systematisk vil være aktuell”*. Det er litt vanskelig å forstå den konkrete betydningen av den uttalelsen. Det antas at poenget er at dersom inngangsvilkårene om selskap, endring i eierskap og generell skatteposisjon er oppfylt, vil det nesten automatisk føre til at en vurdering av overveiende motiv blir aktuelt.

Anvendelsesområdet for § 14-90 framstår dermed som avgrenset og konkret. Hvis inngangsvilkårene ikke er oppfylt, vil en vurdering etter den generelle normen være naturlig. Det kan heller ikke på dette punktet legges særlig vekt på utvalgets argumentasjon.

5.6 Rettsvirkningene

Et argument utredningen har for å beholde § 14-90 er at rettsvirkningene kan være forskjellige fra den generelle normen. Siden Høyesterett ikke hadde gjort en vurdering av dette før utredningen ble ferdigstilt, kan dette være et styrket moment etter Armada-dommen.

Høyesterett kom ikke med noen uttalelser om rettsvirkningene av at § 14-90 bli anvendt. Men som nevnt⁶⁸ skiller rettsvirkningene seg i omfang fra den ulovfestede normen.

Dette vil muligens endre seg ved en lovfesting av normen, men slik forslaget er gitt skiller ikke virkningene seg i særlig grad fra det som er virkningene av den ulovfestede normen i dag.

⁶⁸ Se punkt 3.2.2

Det vil være et argument for å beholde § 14-90 dersom det vil være forskjellige rettsvirkninger, og tilsynelatende vil virkningene av § 14-90 fortsatt være mer begrenset enn av den generelle, også ved lovfesting. Dette taler i så fall for å beholde § 14-90.

6. Konklusjon

Det er etter min mening et stort steg i riktig retning å lovfeste den generelle omgåelsesnormen. Lovforslaget fra Zimmer-utvalget virker fornuftig og godt begrunnet, og viderefører i all hovedsak det som må ansees å være gjeldende rett. Når det gjelder utvalgets forslag om en objektiv vurdering av skattyters formål, viser jeg til punkt 4.2.3.1 hvor jeg konkluderer med at dette antageligvis er i tråd med rettsutviklingen.

Da jeg startet arbeidet med denne avhandlingen var mitt umiddelbare inntrykk at det var mye som talte for en fjerning av § 14-90. Det virket i utgangspunktet unødvendig med en egen regel for generelle skatteposisjoner, og jeg kunne ikke se argumenter som forsvarte en lavere terskel i noen tilfeller av omgåelse. Men etter hvert som arbeidet pågikk ble jeg mer overbevist om det motsatte.

Etter Høyesteretts rettsavklaring i Armada-dommen er det tydelig hvordan § 14-90 skiller seg fra den generelle normen, både på anvendelsesområde, vilkår og rettsvirkninger. Det eneste som ville tilsi en fjerning var om det foreslåtte lovforslaget ville konsumere § 14-90, slik at den ville bli helt overflødig. Analysen av lovforslaget⁶⁹ viser at det mest sannsynlig ikke vil skje, i hvert fall ikke i den form lovforslaget er i dag. Lovforslaget er en god kodifisering av gjeldende rett, men gir etter min mening ikke grunnlag for å fjerne skatteloven § 14-90.

Argumentene som Zimmer-utvalget bruker for en fjerning⁷⁰ må også sies å ha mistet sin gjennomslagskraft etter Armada-dommen. Det er derfor ikke tilstrekkelig med holdepunkter som kan forsvare forslaget om fjerning. Det er derfor mest nærliggende å konkludere med at § 14-90 skal fortsette å eksistere ved siden av en lovfestet, eller ulovfestet, generell omgåelsesnorm.

Denne avhandlingens konklusjon er at dersom forslaget til lov om omgåelse vedtas, bør man i lys av Armada-dommen fortsatt beholde skatteloven § 14-90.

⁶⁹ Se punkt 4

⁷⁰ Se punkt 5

7. Kildeliste

Lover

Skatteloven

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

Forarbeider

Ot.prp. nr. 71 (1995-1996)

Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper

Ot.prp. nr. 1 (2004-2005)

Skatte- og avgiftsopplegget 2005 –lovendringer

Prp. 78 L (2010-2011)

Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.)

NOU 2016: 5

Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten

Dommer

Rt. 2002 s. 456

Hydro Canada-dommen

Rt. 2006 s. 1232

Telenor-dommen

Rt. 2007 s. 209

Hex-dommen

Rt. 2008 s. 1510

Reitan-dommen

HR 2017 2410 A

Armada-dommen

Skattedirektoratet

Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 20. desember 2017 – om fremføring av underskudd og bortfall av rett til skatteposisjon etter skatteloven § 14-90 (Armada Eiendom AS)

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/domskommentarer/skattedirektoratets-kommentar-til-hoyesteretts-dom-av-20.-desember-2017--om-fremforing-av-underskudd-og-bortfall-av-rett-til-skatteposisjon-etter-skatteloven---14-90-armada-eiendom-as/>

Litteratur

Zimmer, Frederik

Bedrift, selskap og skatt. 6. utgave. Universitetsforlaget, Oslo 2014.

Zimmer, Frederik

Lærebok i skatterett. 7. utgave. Universitetsforlaget, Oslo 2014.

Artikler

Folkvord, Benn

Høyesterett. Armada eiendom: Avskjæring etter sktl. § 14-90 ved kjøp av framførbart underskudd Gyldendal Rettsdata | <http://www.rettsdata.no> | Kilde: Rettsdatas redaksjonelle kommentarer | 25-04-2018