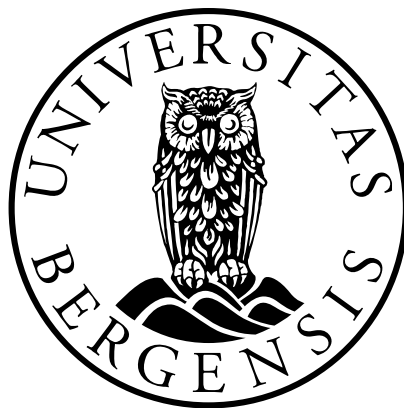


Skatterettslig omgåelse

Virkingen av overgangen fra en subjektiv til en objektiv vurdering av disposisjonens formål, ved lovfestingen av omgåelsesnormen i sktl. § 13-2

Kandidatnummer: 83

Antall ord: 14 000



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

07.06.2021

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	1
1 Innledning.....	3
1.1 Tema og problemstilling.....	3
1.2 Aktualitet	4
1.3 Terminologi/begrepsavklaring.....	4
1.4 Metode.....	5
1.4.1 Relevante kilder for analysen.....	5
1.4.2 Metodiske utfordringer.....	6
1.5 Avgrensninger	7
1.6 Fremstillingen videre.....	8
2 Den ulovfestede omgåelsesnormen.....	10
2.1 Introduksjon.....	10
2.2 Nærmere om omgåelse og gjennomskjæring	10
2.2.1 Omgåelse.....	10
2.2.2 Gjennomskjæring	13
2.3 Formålsvurderingens fremvekst	15
2.4 Gjeldende rett før lovfesting	17
2.4.1 Høyesteretts formulering av normen.....	17
2.4.2 Hvorfor lovfeste?.....	21
3 Den lovfestede omgåelsesregelen	25
3.1 Introduksjon.....	25
3.2 Hva som ble endret ved lovfesting	25
3.2.1 Første endring.....	25
3.2.2 Andre endring.....	25
3.2.3 Tredje endring.....	26

3.3	Nærmere om den nye formålsvurderingen	26
3.3.1	Hvorfor endring?	26
3.3.2	Analyse av sktl. § 13-2 andre ledd	32
4	Den nye rettstilstanden	35
4.1	Introduksjon	35
4.2	Hva er nytt?	35
4.3	Andre lands praksis	39
5	Avslutning	44
5.1	De lege lata	44
5.2	De lege ferenda	45
6	Kilderegister	48

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Hovedproblemstillingen som analyseres i denne masteroppgaven er virkningen av overgangen fra en subjektiv til en objektiv vurdering av disposisjonens formål, ved lovfesting av omgåelsesnormen i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (heretter skatteloven/sktl.) § 13-2.

Den ulovfestede omgåelsesnormen bestod av en todelt vurdering, altså to vilkår som måtte oppfylles for at omgåelsesnormen skal kunne anvendes. Det første var et grunnvilkår som er formulert som følger i dommen inntatt i Rt. 2007 s. 209 «Hex»: «Det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt». Det andre vilkåret formuleres i dommen som: «Ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger [...], skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig, fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.» Med dette var det klart formulert et grunnvilkår om skatteformål, med en påfølgende totalvurdering av helhetsbildet mot skattereglenes formål.

Kravet til skatteformål skulle etter ulovfestet rett vurderes subjektivt, følgelig var hensikten å påvise formål om å spare skatt hos den aktuelle skattyter. Totalvurderingen var en sammensetning av flere momenter, hvorpå skattyters formål igjen ble trukket inn som et enkelt vurderingsmoment. Følgelig var den ulovfestede omgåelsesnormen en sammensetning av et subjektivt grunnvilkår, og en ellers objektiv vurdering, med et subjektivt vilkår.

Første januar 2020 trådte skatteloven § 13-2 i kraft. Denne må regnes som en kodifisering av den ulovfestede omgåelsesnormen, men med enkelte modifikasjoner.

Lovgiver fastslo ved lovfesting at en objektiv vurdering av grunnvilkåret om disposisjonens formål, heretter skulle legges til grunn. Med dette gikk lovgiver bort ifra ulovfestet rett som er utviklet gjennom rettspraksis og teori over en lang periode.

Følgelig er formålet med oppgaven å kartlegge virkningen av endringen i formålsvurderingen, nærmere bestemt hvordan endringen påvirker rettsbildet i dag.

1.2 Aktualitet

Den ferske lovfestingen av omgåelsesregelen, herunder endringen fra en subjektiv til en objektiv formålsvurdering, reiser spørsmål som er egnet til å skape usikkerhet om rettstilstanden. Etter dette fremstår det hensiktsmessig å foreta en analyse av regelen, som kan bidra til en redegjørelse av rettstilstanden.

Lovfestingen av omgåelsesregelen har i forkant vært diskutert lenge, og foreslått lovfestet allerede i 1991 av Magnus Aarbakke.¹ Denne utredningen baserte seg på en ren kodifisering av gjeldende rett, og skulle ikke endre rettstilstanden. Debatten i forkant av den endelige lovfestingen endte med å favne langt bredere enn Aarbakkens utredning, noe som blant annet kan leses av Frederik Zimmers senere utredning.² Da den endelige lovfestingen medførte enkelte vesentlige endringer fra den ulovfestede normen, er virkningen av disse endringene av særlig interesse.

Endringen av formålsvurderingen fremstår som den mest omfattende, og er følgelig den mest aktuelle å drøfte.

1.3 Terminologi/begrepsavklaring

Innledningsvis er det hensiktsmessig å gi en kort redegjørelse for omgåelses- og gjennomskjæringsbegrepet.

Zimmer legger til grunn at omgåelse foreligger når «privatrettslig form utnyttes for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med (det man antar) er skatteregelens formål».³

Formålet med omgåelsesreglene er følgelig å gi skattemyndighetene mulighet til å skjære igjennom der hvor skattyter, på tilsynelatende lovlig vis, likevel har gjennomført en disposisjon som ikke stemmer overens med de bakenforliggende hensyn som begrunner den aktuelle bestemmelsen i skatteretten. Da lovverket er komplisert, er denne regelen et

¹ Se Aarbakkens utredning i Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 38 flg.

² NOU 2016:5

³ Zimmer, 2018 s. 65

sikringsnett for å avverge uthulinger og utnyttelser som ikke omfattes av skatteunndatelse, da skattyter ikke nødvendigvis har vært uærlig og gitt uriktige opplysninger.

Reglene er følgelig ikke en hjemmel for å ilegge tilleggsskatt, men en hjemmel for å skattlegge i tråd med regelverkets intensjon.

Videre er det på det rene at skatterettslig gjennomskjæring og omgåelse er to begreper som begge benyttes for å omtale samme problemstilling. Etter dette kan man derfor benytte både omgåelsesnormen og gjennomskjæringsregelen som en betegnelse for samme regelsett.

Begrepene kan derimot benyttes noe ulikt på faktum.

Omgåelsesbegrepet knytter seg til handlingen skattyteren foretar seg når vedkommende forsøker å omgå skattereglene utenfor deres tiltenkte formål. Gjennomskjæringsbegrepet knytter seg til den handlingen domstolen foretar seg når de beslutter å forkaste den privatrettslige formen som er valgt, for å legge den faktiske økonomiske realitet til grunn. På denne måten sørges det for at de rette hensyn blir ivaretatt og skattleggingen foregår som tiltenkt etter skattereglene.

Oppgaven benytter «omgåelsesnormen» som fellesbetegnelse for den ulovfestede normen. Når den lovfestede regelen omtales vil denne betegnes som «omgåelsesregelen».

1.4 Metode

1.4.1 Relevante kilder for analysen.

Oppgavens viktigste rettskilde er lovteksten i sktl. § 13-2. Videre er forarbeidene som knytter seg til lovteksten avgjørende for å skape et helhetlig bilde av intensjonen som ligger bak ordlyden i bestemmelsen.⁴

Den ulovfestede omgåelsesnormen bygger på omfattende rettspraksis som kan spores tilbake til ca. 1920. I den forbindelse vil en rekke sentrale Høyesterettsdommer fra perioden 1920 til 2020 være fornuftige kilder å trekke frem for å besvare oppgaven. Intensjonen med dette er å

⁴ NOU 2016:5 og prop. 98 L (2018-2019).

sette vilkåret i et historisk perspektiv, og legge et viktig bakteppe for oppgavens videre drøftelser.

For å underbygge momenter fra lovtekst, forarbeider og høyesterettspraksis, vil det også være aktuelt å se hen til juridisk litteratur, særlig for å tolke rettspraksis.

Videre vil det i enkelte tilfeller være aktuelt å trekke frem forvaltningspraksis, da spesielt tolkningsuttalelser fra lovgiver. Forvaltningspraksis må generelt tillegges langt mindre vekt enn høyesterettspraksis, og likestiller seg mer med juridisk litteratur når det kommer til vekt. For at forvaltningspraksis skal ha rettskildemessig relevans må den ha rettslig gyldighet jf. juridisk teori.⁵ Dette vil si at gyldigheten baserer seg på grunnlaget for praksisen. I oppgaven er det tale om bruk av en tolkningsuttalelse som utledes direkte fra lovtekst og medfølgende forarbeid, som er utstedt av skattelovavdelingen. Relevansen er derfor klar som tolkningsmoment.

Utenlandsk rett vil benyttes som sammenlikningsgrunnlag for gjeldende rett i Norge. Rettskildene som vil benyttes er lovtekst og rettspraksis fra de aktuelle landene. Utenlandsk rett har begrenset vekt som rettskildefaktor når det kommer til å tolke norsk rett. Tolkningen av disse rettskildene vil derfor benyttes i komparativt lys, da en lovfestet omgåelsesregel, med objektiv formålsvurdering, gjennomgående er normen i land som kan sammenliknes med Norge.⁶ Videre bygges enkelte argumenter i forarbeidene på løsninger som er foretatt i utenlandsk rett. Sverige og Tyskland er valgt som komparative eksempler i denne oppgaven.⁷ For å besvare oppgavens hovedproblemstilling vil den gamle normen og den nye regelen måtte settes opp mot hverandre. Det er i den forbindelse kun aktuelt å fastslå forskjeller.

1.4.2 Metodiske utfordringer

Noen særlige metodiske utfordringer gjør seg gjeldende i denne oppgaven.

For det første vil mangelen på oppdatert rettspraksis medføre at det ikke finnes domstolsuttalelser som knytter seg til den objektive formålsvurderingen. Det er også en mangel på oppdatert juridisk teori, som knytter seg til den nye regelen. Analysen må dermed

⁵ Boe, *innføring i juss*, Oslo 1996 s. 165, som betegner dette som «grunnkrav til relevans».

⁶ NOU 2016:5 s 102

⁷ Begrunnet i oppgavens punkt 4.2

gjøres på bakgrunn av andre kilder, som lovens ordlyd, forarbeider, rettspraksis vedrørende den ulovfestede omgåelsesnormen og reelle hensyn.

For det andre foreligger muligheten for tolkningsfeil eller misforståelser i særlig grad når oppgaven benytter utenlandsk rett. Det vil klart forsøkes å redegjøre for reglene på best mulig vis, men i lys av rettsreglers kompliserte natur kan dette medføre utfordringer. Det kan tenkes at en regel som fremstår på en bestemt måte i ordlyden, rent faktisk benyttes på en noe annen måte i det aktuelle landet. Etter dette tar jeg forbehold om at det ikke er mulig å opparbeide seg en like dyp forståelse for rettssystemet til de aktuelle landene, innenfor de rammene jeg har hatt for å skrive masteroppgaven.

På grunn av dette vil mye av oppgavens tyngde måtte ligge på min egen drøftelse og sammenlikning av gamle og nye regler, samt sammenlikningen med utenlandsk rett.

1.5 Avgrensninger

Temaet skatterettslig omgåelse favner bredt, noe som gjør det nødvendig med enkelte avgrensninger i oppgaven.

Omgåelsesbegrepet i selg selv avgrenses mot skatteunntatelse, proforma og alminnelig tilordning.⁸

Oppgaven avgrenser seg til å utelukkende drøfte endringen i formålsvurderingen knyttet til generell omgåelse. De ytterligere endringene lovfesting medførte vil nevnes kort av hensyn til kontekst, men ikke drøftes ut over denne korte redegjørelsen.

Oppgavens bruk av internasjonale kilder avgrenser seg til komparative synspunkt, i den forstand at den ikke vil drøfte internasjonale problemstillinger knyttet til skatterettslig omgåelse.

⁸ Se nærmere forklaring i oppgavens punkt 2.2.1

1.6 Fremstillingen videre

Innledningsvis gjøres det kort rede for konseptet omgåelse og gjennomskjæring. Hensikten med dette er å gi leseren en introduksjon til sentrale konsepter og legge grunnlaget for oppgaven videre.

Deretter fokuserer oppgaven på analyse og redegjørelse av gjeldende rett før lovfestingen. Oppgaven løser dette ved å foreta en liten historisk vandring gjennom omgåelsensnormen, med fokus på formålsvurderingen. Bakgrunnen for dette valget er at formålsvurderingen i omgåelsessaker stadig har vært gjenstand for endring, og det har vært en kontinuerlig utvikling på rettsområdet. Gjennom rettsavgjørelser helt fra normens inntreden, til den endelige formuleringen av den ulovfestede omgåelsensnormen, har det forekommet endringer i Høyesteretts tilnærming til formålsvurderingen.

Videre retter oppgaven seg inn mot lovfestingen. Innledningsvis gjøres rede for de faktiske endringer som fant sted, før oppgaven spisser seg inn på formålsvurderingen. Her foretas det først en analyse av Zimmers utredning og lovforslag, hvorpå hensikten er å redegjøre for hvilke argumenter som begrunnet lovforslaget.⁹ Oppgaven retter så fokus mot forarbeidene til sktl. § 13-2.¹⁰ Her begrunner departementet den endelige lovens utforming, og hensikten er å foreta en analyse. Bakgrunnen for dette valget er at utredningens lovforslag og den endelige lovteksten ikke er helt i tråd med hverandre. Det er blant annet noen ulikheter når det kommer til formålsvurderingen.

Lovteksten i sktl. § 13-2 behandles videre. Her foretas det en analyse av den endelige lovteksten, sett i lys av lovens forarbeider og eventuelt andre kommentarer fra juridisk teori.

Etter en analyse av lovteksten skal det forsøkes å slå fast hva som er dagens rettstilstand. For å løse denne problemstillingen vil det tas utgangspunkt i analysen av lovteksten. Veien videre vil så gå ut på å påpeke konkrete forskjeller mellom den gamle og den nye tilnærmingen til formålsvurderingen, og drøfte momenter som gjør seg gjeldende ved endringen. Oppgaven vil også her benytte grunnleggende skatterettslige prinsipper som moment i argumentasjonen, da det er disse som begrunner omgåelsesreglens eksistens. Det er hensiktsmessig å vurdere hvordan den nye regelen, kontra den gamle, ivaretar sentrale prinsipper. Videre trekker

⁹ Lovforslaget i NOU 2016:5

¹⁰ Prop. 98 L (2018-2019)

oppgaven inn momenter fra utenlandske rettskilder, for å foreta en sammenlikning mellom den gjeldende regelen i Norge, og tilsvarende regler i andre land. Fokuset vil som nevnt være på Sverige og Tyskland.

Avslutningsvis vil oppgaven oppsummere rettstilstanden de lege lata. Kapitlet summere de viktigste momenter fra oppgavens tidligere drøftelser og analyser. Hensikten er å sette en sluttstrek og konkludere på oppgavens hovedproblemstilling. Deretter vil en rettspolitisk drøftelse runde av oppgaven. Her presenterer jeg noen avsluttende tanker om den nye tilnærmingen til formålsvurderingen, hvorpå det vil drøftes om endringen synes å ha vært til det bedre, både fra skattyters og skattemyndighetens perspektiv.

2 Den ulovfestede omgåelsesnormen

2.1 Introduksjon

Den ulovfestede omgåelsesnormen, utviklet gjennom langvarig rettspraksis og teori, danner grunnlaget for den lovfestede regelen. Lovgiver hadde ikke til hensikt at lovfestingene skulle medføre noen særlig realitetsendring i rettstilstanden når det kommer til skatterettslig omgåelse.¹¹ De endringer som fant sted oppsummeres i oppgavens punkt 3.2, hvorpå den viktigste endringen er oppgavens problemstilling.

Med dette er det klart at gjeldende rett før lovfestingene har en rettskildemessig nytteverdi og at eldre rettspraksis kan benyttes i vurderingen, også i dag.

Følgelig skal dette kapitlet analysere den ulovfestede omgåelsesnormen, med fokus på formålsvurderingen.

2.2 Nærmere om omgåelse og gjennomskjæring

2.2.1 Omgåelse

På de fleste områder hvor det finnes rettsregler, kan det tenkes at det finnes problemstillinger knyttet til omgåelse. Omgåelse i skatteretten er i sin kjerne ønsket om å finne smutthull i regelverket for å spare skatt, som ikke går så langt at det regnes som skatteunndlatelse. Det kan for eksempel ofte være tale om utvidende tolkning av skattegrunnlag.¹² Problemene oppstår i gråsonen mellom reglens tiltenkte hensikt, og det som er klart ulovlig.

Det finnes trolig ingen rettsområder hvor omgåelsesspørsmålet gjør seg like gjeldende som i skatteretten. Sammenhengen mellom omgåelsesproblematikken og skatteretten er logisk, da man ved suksessfull omgåelse av skatteregler potensielt kan spare store summer.

¹¹ Prop. 98. L punkt. 1.

¹² Folkvord, 2020 s. 141.

Når vi snakker om omgåelser i skatteretten, snakker vi om de tilfeller som havner mellom lovlig skatteplanlegging og skatteunndragelse. Det er på det rene at enhver skattyter skal kunne innrette seg etter skattereglene på best mulig måte, slik at man ikke betaler mer skatt enn nødvendig.¹³ Det er derimot lovstridig å oppgi feilaktige eller ufullstendige opplysninger som medfører uriktig grunnlag for skatteberegningen.¹⁴ Dette vil omtales som skatteunnlattelse, og vil falle inn under Lov 20. mai 2005 nr. 28 om straff (heretter straffeloven/strl.) § 378 flg.

Det har tidligere vært debatt om hvorvidt omgåelse rent faktisk kan ansees å eksistere, da det enten foreligger suksessfull innrettelse etter skattereglene, eller brudd på lovverket.¹⁵ Argumentet var at dersom loven er tolket mot sin tiltenkte hensikt, må det regnes som et lovbrudd, med bakgrunn i formålsbetraktninger.¹⁶ Vel og merke er dette relativt lenge siden, og det har lenge vært på det rene at omgåelse er en faktisk problemstilling.

Problemet med omgåelse oppstår ofte der skattereglene ikke fremstår nøytrale nok, og det finnes veier innenfor regelverket som kan føre til skattebesparelse. Nøytralitethensynet er et grunnleggende hensyn i skatteretten.¹⁷ Dette hensynet søker å ivareta at skattereglene ikke gir incentiv til å handle på den ene eller andre måten. Altså skal ikke skattereglene bidra til atferdsendring.¹⁸ Hensynet henger nøye sammen med likebehandlingshensynet, slik at det for eksempel ikke skal lønne seg å drive med en type virksomhet fremfor en annen.¹⁹ Det er trolig ikke et realistisk mål å utforme helt nøytrale skatteregler grunnet deres komplekse natur. Det vil derfor alltid finnes motivasjon for å forsøke å omgå skattereglene i noen grad, og følgelig trengs det en generell omgåelsesregel.

En må også trekke en grense mot *proforma* i den forstand at disposisjonene her ikke har et reelt innhold, men skal gjelde som avtalt mellom partene og ikke som formelt skiltet utad.²⁰ Dersom partene som inngår en proforma-avtale forsøker å holde de reelle forhold skjult for

¹³ Zimmer, 2018 s. 64.

¹⁴ Zimmer, 2016 s. 64.

¹⁵ Banoun, 2003 s. 15.

¹⁶ Banoun, 2003 s. 15.

¹⁷ Zimmer 2018 s. 31

¹⁸ Folkvord 2020 s. 24

¹⁹ Et eksempel på en skatteregel som ikke ivaretar dette hensynet, er beskatningen av vindkraft kontra vannkraft. Overskudd ved strømproduksjon av vindmøller beskattes med 22%, mens overskudd av strømproduksjon ved vannkraft som hovedregel beskattes med 59%. Se Folkvord 2020 s. 25

²⁰ Zimmer 2018 s. 64

skattemyndighetene, vil dette kunne regnes som skatteunndragelse.²¹ Grensedragningen må skje der hvor proforma-avtalen ikke kvalifiserer som skatteunndragelse, men fortsatt medfører en skattefordel som er utilsiktet etter regelverket. Grensen er klar i prinsippet, men ikke i praksis.²² I proforma-tilfeller er det som oftest tale om et bevisspørsmål, hvor skattemyndighetene må vurdere hvilket faktum som fremstår mest sannsynlig.²³ Avgjørende for hva som skatterettslig legges til grunn er hva som er avtalens reelle, økonomiske innhold.

Videre må en grense mot tilfeller hvor skattyteren bruker *uriktig betegnelse* om rettsforhold, da det ikke nødvendigvis er tale om omgåelse, eller forsøk på omgåelse ved feilaktig bruk av terminologi.²⁴ Terminologi og riktig valg av ord og begreper er svært viktig i skatteretten.²⁵ Overgangen til omgåelsestilfeller kan her være flytende.²⁶

Noen typiske eksempler på omgåelser er transaksjonskjeder, skattesalg og realisasjon. Transaksjonskjeder kom på spissen i dommen inntatt i Rt. 1976 s. 203 «Ragelas». I den aktuelle saken solgte AS Ragelas samtlige aksjer til Skips Pegasus AS, hvis eiere var de samme, før AS Ragelas ble oppløst. Likvidasjonsutbyttet ville i utgangspunktet vært skattepliktig dersom det gikk rett til aksjonærene. Likvidasjonsutbyttet var derimot skattefritt for aksjeselskaper etter datidens regler. Høyesterett besluttet her å se begge transaksjonene som én og beskattet forholdet etter den økonomiske realiteten, altså at utbyttet fra AS Ragelas hadde gått til aksjonærene direkte. På denne måten ble disposisjonen skattlagt.

Skattesalg kan ansees som en spesiell transaksjonskjede, hvorpå skattyter selger en gjenstand for å kjøpe den tilbake raskt. Hensikten med slike transaksjoner er å gjennomføre en realisasjon for å kreve fradrag. Kjernen her er betydningen av at skattyter i en periode ikke er eier av gjenstanden. Hensikten er ofte å utnytte svingninger i markedspriser for å kjøpe tilbake gjenstanden for mindre enn det tapsfradraget som kunne kreves, og dermed oppnå en utilsiktet skattefordel.

Dersom transaksjonen mangler forretningsmessig egenverdi, kan den nektes etter omgåelsesnormen hvis det kan påvises skattefordeler av den. Når det kommer til realisasjon, er dommen inntatt i Rt. 1994 s. 912 «Hovda» illustrerende. Den eksemplifiserer en sak som

²¹ Zimmer 2018 s. 64

²² Zimmer, 2018 s. 64

²³ Folkvord, 2020 s. 142

²⁴ Zimmer, 2018 s. 64

²⁵ Zimmer, 2018 s. 51

²⁶ Zimmer, 2018 s. 65.

utelukkende var skattemotivert. Faktum var at Sunnhordaland Mek. Verksted AS (SMV) overdro fast eiendom til det nylig utfisjonerte Sunnhordaland Mek. Industrier AS (SMI). Brødrene Hovda var eneste aksjonærer i begge selskapene med 50% hver. SMI solgte eiendommen videre og benyttet salgssummen til å kjøpe ut aksjer av aksjonærene i SMV, som altså var dem selv. Etter de regler som gjaldt var gevinst for aksjesalg skattefritt. Altså overdro brødrene en verdi fra SMV til SMI, solgte verdien og benyttet inntekten fra salget til å kjøpe aksjer i SMV av seg selv.

Spørsmålet var om salgssummen måtte beskattes som utbytte fra SMV.

Høyesterett besluttet at salgssummen ble beskattet som aksjeutbytte, da brødrene ikke kunne påvise noe annet forretningsmessig forhold bak transaksjonen, foruten å spare skatt. Det var klart at det som i realiteten hadde skjedd var at brødrene hadde realisert en verdi fra SMV, som måtte regnes som aksjeutbytte. Dette var skattepliktig, kontra aksjesalg som var deres valgte form. Høyesterett re-karakteriserte dermed forholdet.

2.2.2 Gjennomskjæring

Dersom det kan synes å foreligge et forsøk på omgåelse vil det være anledning for domstolen til å foreta en gjennomskjæring.

Gjennomskjæring er først og fremst aktuelt der hvor det er spenning mellom den rettslige formen skattyter velger, og den økonomiske realiteten til disposisjonen.²⁷ Gjennomskjæring fraviker den privatrettslige formen, ved å ugyldiggjøre ellers gyldige transaksjoner. Dette kan skje ved å re-karakterisere faktiske forhold, eller se bort ifra unødvendige ledd i en transaksjonskjede.

Illustrerende for re-karakterisering er dommen inntatt i Rt. 1978 s. 60 «Smestad». I denne saken overdro far en eiendom til sine barn, hvorpå de umiddelbart solgte den videre til kommunen. Begrunnelsen var at far ville selge 130 dekar eiendom til kommunen, men dette ville utløst progressiv skatt på opptil 70%. Ved å overdra eiendommen til barna, la dem selge den og kreve tilbakebetaling fra dem med avdrag over flere år, utløste dette lavere skatter etter kontantprinsippet. Det uttales følgende:

²⁷ Zimmer, 2018 s. 66

«Som forholdende er i denne sak, ser jeg det slik at barna- som formelt satt som innehavere av arealene i 24 timer – i virkeligheten aldri har eid dem. Realiteten er at det var [faren] som solgte til kommunen, men av skattemessige grunner har trukket barna inn som et unødvendig mellomledd på en måte som etter omstendighetene må betegnes som en uakseptabel omgåelse av reglene om gevinstbeskatning.»

I dommen var den rettslige realiteten at to privatrettslig gyldige salg var foretatt, gjennom overdragelse fra far til barn, og så fra barna til kommunen. Den økonomiske realiteten var derimot en annen, den reelle overdragelsen var direkte fra far til kommunen. Da domstolen kom til den avgjørelsen, ble det besluttet å re-karakterisere forholdet til at kun én transaksjon hadde funnet sted, og denne ble grunnlaget for beskatning.

Når det foreligger en omstridt transaksjonskjede, må det vurderes om hele kjeden må sees i sammenheng, eller om et enkelt ledd kan sees isolert. Dersom transaksjonskjeden fremstår som et ledd i en samlet plan, skal den vurderes samlet.²⁸ På den andre siden kan et enkelt transaksjonsledd vurderes isolert, dersom disposisjonen som skattefordelen knytter seg til ikke fremstår som en naturlig del av den helhetlige forretningsmessige hensikten med transaksjonskjeden.

En slik vurdering ble aktuelt i dommen inntatt i Rt. 2004 s. 1331 «Aker Maritime».²⁹ I saken var det tale om en omstrukturering av en verftsgruppe bestående av Aker RGI ASA og Aker Maritime ASA, som medførte flere klart forretningsmessig motiverte transaksjoner. Det ble derimot foretatt en overdragelse til datterselskapet Aker Finnyards Holding, som domstolen stilte seg tvilende til. Høyesterett uttalte at «bruken av Aker Finnyards Holding som mellomstasjon var skattebetinget», uten at forretningsmessig egenverdi kunne påvises. Transaksjonsleddet ble sett bort ifra og konsernet fikk ikke dra nytte av regler om skattefrie overføringer i konsern.³⁰

Synspunktet videreføres og presiseres i dommen inntatt i HR-2016-02165-A «Ikea». Presiseringen gikk ut på at et ledd som strengt tatt er forretningsmessig nødvendig, fortsatt kan sees bort ifra dersom det er gjennomført på en måte som fremstår vesentlig

²⁸ Zimmer 2018 s. 76 viser til Rt. 2006 s. 1236 «Telenor»

²⁹ Zimmer 2018 s. 76-77

³⁰ Zimmer 2018 s. 77

skattemotivert.³¹ I dommens avsnitt 93 fremkommer det at ”[...] denne normen også må få anvendelse på unødvendige metoder for å gjennomføre et ellers nødvendig transaksjonsledd”.

I slike situasjoner hvor et transaksjonsledd sees bort ifra, er det ikke tale om en direkte re-karakterisering.

I enkelte tilfeller formulerer rettspraksis seg noe upresist angående den juridiske handlingen som faktisk finner sted, og hjemmelen for dette. I dommen inntatt i Rt. 1997 s. 1580 «Zenith» heter det «inntektsføring av avsetningene [...] må eventuelt hjemles i skatterettens ulovfestede gjennomskjæringsregel». Det blir noe misvisende å uttrykke at det er omgåelsesnormen som hjemler beskatning eller nektelse av fradrag. Det som faktisk finner sted er at beskatningen skjer i henhold til skattelovens regler, og omgåelsesnormen hjemler utelukkende muligheten til å foreta en gjennomskjæring. De generelle skattereglene hjemler altså alltid selve beskatningen. Omgåelsesreglene er utelukkende en hjemmel for domstolen til å endre hva som skal beskattes.

2.3 Formålsvurderingens fremvekst

I Norge kan problemstillingen rundt skatterettslig omgåelse spores tilbake til 1920-tallet, i den forstand at re-karakterisering i domstolen begynte å finne sted blant annet i aksjesalgsdommene fra 1920-27.³² Formålsvurderingen var ikke fremtredende, og Høyesterett la rettslige fremfor økonomiske betraktninger til grunn for beskatningen.³³

Karakteristisk for tidlig praksis var at Høyesterett fremhevet konkrete omstendigheter rundt saken, som begrunnelse for at de faktiske omstendighetene var noe annet enn hva rettslige forhold skulle tilsi. Jeg finner ingen holdepunkter som tilsier at skattyters formål ble vurdert, og rettspraksisen fremstår helhetlig objektiv og basert på faktiske omstendigheter på dette tidspunktet.

³¹ Zimmer 2018 s. 77

³² Banoun 2003 s. 113, Aksjesalgsdommene: Rt. 1921 s.331 «Stilloff», Rt. 1921 s. 462 «Skovveien», Rt. 1924 s. 435 «Heiendrichs dødsbo», Rt. 1926 s. 735 «Odden Dampsag», Rt. 1927 s. 1064 «Hannevig» og Rt. 1927 s. 1078 «Nielsen-Vigeland». Høyesterett fant i samtlige av disse dommene grunnlag for omklassifisering av transaksjonene etter aksjesalg av innmat. Dette er tidlige eksempler på en omgåelsesregel.

³³ Banoun, 2003 s. 115 med videre henvisning til Arne Rygh, «Meddelelse. Skatløggjeldelse naar forretninger, skibe og deslige sælges ved overdragelse av en aktiemajoritet, Rt. 1923 s. 431 flg.

Normen slik vi kjenner den skjøt fart på 1960-tallet. I dommen inntatt i Rt. 1961 s. 1195 «Kollbjørg» kan man i domspremissene se en tidlig forekomst av en omgåelsesnorm, jf. Høyesteretts oppstilling av krav til økonomisk realitet.³⁴ Kåre Kvisli uttrykket rundt samme tid at transaksjoner uten en viss egenverdi kunne komme i faresonen skatterettslig.³⁵ Denne formuleringen av egenverdi ble videreført av Høyesterett i dommen inntatt i Rt. 1966 s. 1189 «Vestlandske Vassdrag», hvor skattefordel ble nektet med formåls- og egenverdibetraktninger som begrunnelse.³⁶

Ved overgangen fra 60- til 70-tallet kom Aarbakke med en teori som sa at det eksisterte en ulovfestet omgåelsesnorm i norsk skatterett, hvor illojalitet i forhold til regelverket og en transaksjons reelle virkninger stod sentralt.³⁷ Aarbakke betraktet normen som et rettskildeprinsipp i den forstand at den ikke avgjorde spørsmål, men heller var et argument som trakk i den ene eller andre retning. Begrunnelsen for dette var at han mente normen indirekte ble brukt som et argument for lovforståelse.³⁸

Bettina Banoun argumenterte for at det ikke-gjennomførte lovforslaget i 1991 kan ha bidratt til å sementere ulovfestet rett. Proposisjonen slo fast i sine generelle merknader at det eksisterte en ulovfestet omgåelsesregel. Etter dette ble det viden uttrykket av høringsinstansene en tilfredshet med den ulovfestede regelen for å unngå lovfesting.³⁹ Det foreligger altså en flytende overgang til aksept av en ulovfestet omgåelsesnorm i norsk rett, over mange år.

Når det kommer til selve formålsvurderingen, ble det i dommen inntatt i Rt. 1963 s. 478 «Siraco» uttrykt at skatteytters formål var uten betydning. Helt frem til Aarbakkes forslag til omgåelsesregel i 1991 spilte tilsynelatende skattyters subjektive formål en helt underordnet rolle i omgåelsesnormen. I lovforslaget ble det uttalt følgende: «I praksis har man ikke lagt noen større vekt på subjektiv hensikt hos skattyterne, verken i den ene eller andre retningen. I stedet har man foretatt en vurdering av forholdene slik disse objektivt sett fremtrer.»⁴⁰

³⁴ Banoun 2003 s. 81

³⁵ Kvisli, «Innføring i skatteretten», Oslo 1962 s. 109.

³⁶ Banoun 2003 s. 81.

³⁷ Aarbakke, «Omgåelse av skattereglene som rettsanvendelsesproblem», LoR 1970 s. 1 flg.

³⁸ Banoun 2003 s. 81.

³⁹ Banoun 2003 s. 81

⁴⁰ Ot. Prp. Nr. 16 (1991-1992) pkt. 4.2 underpunkt 3.

Zimmer fremmet derimot at skattyters formål blant annet kom til syne i domspremissene allerede i Rt. 1971 s. 264 «Kielland», og det er rimelig å forstå dette slik at skattyters formål var et moment i vurderingen. Det er derimot uklart om man kan gå så langt som å si at skatteformål var et nødvendig vilkår.⁴¹ Senere ble det klart at skatteformål var nødvendig, men ikke tilstrekkelig. Dette kommer til uttrykk i senere rettspraksis, som for eksempel Rt. 2006 s. 1232 «Telenor».⁴²

Det kan tyde på at det var noe uenighet om formålsvurderingens betydning i tidlig rettspraksis. På den ene siden legges det til grunn at den var uten betydning frem til 90-tallet, mens den åpenbart har fått en viss betydning i dommer før den tid, jf. «Kielland».

Uansett kan det ikke bestrides at subjektive hensyn fikk stadig større vekt fra og med slutten av 90-tallet og frem til den endelige formuleringen av den ulovfestede omgåelsesnormen.

2.4 Gjeldende rett før lovfesting

2.4.1 Høyesteretts formulering av normen

For å redegjøre for gjeldende rett før lovfesting, vil det være hensiktsmessig å gjennomføre en kort analyse av sentral rettspraksis. Det vil også trekkes inn momenter fra juridisk teori, samt forarbeider til sktl. § 13-2 (2).⁴³

Oppgaven vil forsøke å holde seg til en redegjørelse som knytter seg til formålsvurderingen, men enkelte generelle uttalelser om normen som helhet er nødvendig for kontekst.

En viktig rettsavgjørelse er dommen inntatt i Rt. 2006 s. 1232 «Telenor». Denne dommen er svært sentral når det kommer til formuleringen av den ulovfestede omgåelsesnormen.

Formuleringen er benyttet tilnærmet ordrett i mange omgåelsessaker i ettertid, og synes å representere gjeldende rett før lovfesting.

Saken omhandlet gyldigheten av skatteligningen for Telenor Eiendom Holding AS for 2001. Aksjeselskapet hadde solgt aksjeposten sin i et dansk mobilselskap, til et annet selskap i

⁴¹ NOU 2016:5 s. 26

⁴² Se oppgavens punkt 2.4

⁴³ Da særlig NOU 2016:5

Telenor-konsernet, med tap. Spørsmålet var om Telenor Eiendom Holding AS hadde krav på inntektsfradrag for realisasjonstapet etter sktl. § 10-31 (2) jf. § 6-2 og kapittel 9. Høyesterett formulerte at «avgjørelsen beror på om fradrag må nektes på grunnlag av den ulovfestede omgåelses- eller gjennomskjæringsregel i skatteretten».⁴⁴

Den ulovfestede omgåelsesnormen formuleres i dommens avsnitt (47):

«Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er utviklet i samspill med rettspraksis og juridisk teori og består [...] av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt [...]. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg [til grunnvilkåret] at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyterens formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglens formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, [...]»

Denne formuleringen av totalvurderingen benyttes første gang i Telenor-dommen, og gjengis ordrett av Høyesterett i flere påfølgende dommer frem til lovfestingen.⁴⁵ På mange måter kan den sees på som den endelige formuleringen av den ulovfestede normen.

Dommen redegjør for den todelte vurderingen; altså hovedformål og totalvurdering. Den subjektive formålsvurderingen knytter seg til grunnvilkåret, som utelukkende er en vurdering av dette. Følgelig er normen formulert på en slik måte at grunnvilkåret vurderes først, og dersom det foreligger en hensikt om skattebesparelse, må det likevel foretas en totalvurdering av om disposisjonen strider med skattereglens formål. Skatteformål var altså et krav, men ikke tilstrekkelig i seg selv, til å foreta gjennomskjæring.

Deretter redegjør dommen for at dersom det foreligger en betydelig skattebesparelse, og at denne er den dominerende virkning av disposisjonen, taler dette sterkt i retning av at skattebesparelse var disposisjonens tiltenkte hovedformål.

⁴⁴ Dommens avsnitt (1)

⁴⁵ NOU 2016:5 s. 83

Zimmer poengterte at det særlig reiser seg to spørsmål knyttet til grunnvilkåret om skattebesparelse; hvor sterk skattemessig motivasjon kreves, og hvordan finner man skattyters formål?⁴⁶

Høyesterett formulerte skattebesparelsen som «det hovedsakelige formål». Dette tilsier at skattebesparelsen må veie tyngre enn de andre formål.⁴⁷ Formuleringen i Telenor-dommen avsnitt (49) presiserer derimot dette med at besparelsen må være «den klart viktigste motivasjonsfaktor», en formulering som også finnes i Rt. 2002 s. 456 «Hydro Canada». Etter dette må vilkåret forstås noe strengere, og «hovedsakelig» bør forstås som at det kreves «markert mer enn overvekt av skatteformål».⁴⁸

Spørsmålet var så hvordan skattyters formål skulle bevises.

I Telenor-dommens avsnitt (50) presenteres det at staten anførte at formålet måtte vurderes objektivt. Høyesterett sa seg uenig i dette og uttalte: «I forhold til grunnvilkåret for gjennomskjæring er det avgjørende hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på». Det presiseres videre i avsnitt (51) at: «Dette innebærer imidlertid ikke at den begrunnelse skattyter har gitt for disposisjonen, uten videre skal legges til grunn. Hva som var den viktigste motivasjonsfaktor, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger».

Videre heter det: «I slike tilfeller er det opp til skattyter å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham». Høyesterett plasserte altså bevisbyrden tilbake hos skattyter, dersom det forelå en sterk presumpsjon for at disposisjonen var foretatt for å oppnå skattebesparelser. Det var da tale om en subjektiv bevisbyrde.⁴⁹

Det er derimot ikke klart om dommen benyttet det som har vært vanlig praksis i skatteretten ved vurdering av subjektive kriterier, eller om den anviser at skattyters formål er bevistema i seg selv, med de objektive forhold som bevismomenter.⁵⁰ Senere dommer avklarer at

⁴⁶ NOU 2016:5 s. 27

⁴⁷ Zimmer, 2018 s. 69

⁴⁸ Zimmer 2018, s. 69

⁴⁹ NOU 2016:5 s. 74

⁵⁰ NOU 2016:5 s. 28. Vanlig praksis har vært at formålet etableres ved slutninger fra objektive omstendigheter i saken.

sistnevnte var Høyesteretts intensjon.⁵¹ Zimmer påpekte for øvrig at det har vært anført at tilnærmingen til å finne skattyters intensjon har liten betydning.⁵²

Avslutningsvis fremkommer det av blant annet Telenor-dommen at skattyters subjektive formål også er relevant ved totalvurderingen. Dermed var formålet avgjørende for grunnvilkåret, samt spilte en rolle som moment under totalvurderingen.⁵³ Grunnet kravet til overveiende skattemotiv i grunnvilkåret ville dette typisk også bære over til totalvurderingen. Det er derimot på det rene at selv et klart skattemotiv kunne falle gjennom i totalvurderingen.⁵⁴ Dette kunne skje dersom transaksjonens egenverdi eller andre momenter veide tungt.⁵⁵

Det kan reises spørsmål om skatteyters subjektive hensikt, i totalvurderingen, skulle vurderes på samme måte som under grunnvilkåret, som et rent bevisspørsmål. I praksis ble det subjektive formålet sjeldent drøftet under totalvurderingen, men det kunne synes effektivt og mest nærliggende at samme fremgangsmåte benyttes.⁵⁶

Telenor-dommens standpunkt angående den ulovfestede omgåelsesnormen er som nevnt videreført i annen praksis. Sentral er blant annet dommen inntatt i Rt. 2007 s. 209 «Hex», som også ofte benyttes som referanse for den ulovfestede omgåelsesnormens endelige formulering. «Hex» avsnitt 42 lyder følgende:

«(42), Bakgrunnen for at det avgjørende er hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på, er at formålet med gjennomskjæringsregelen er å forhindre omgåelse av skattereglene. Ved beskatningen skal privatrettslige disposisjoner som utgangspunkt bedømmes ut fra deres reelle innhold. Disposisjoner som er proforma, skal ikke legges til grunn. Men selv om disposisjonen ikke kan tilsesettes som proforma-verk, kan den ikke kreves lagt til grunn for beskatningen dersom skattyteren ved disposisjonen tar sikte på

⁵¹ Se Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi) avsnitt (42):” Hva som har vært den hovedsakelige motivasjonsfaktor må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som indikerer skattemotiv og andre forhold. Ved denne vurderingen skal de vanlige bevisbyrderegler legges til grunn “.

⁵² NOU 2016: 5 s. 28, med følgende henvisning: *se Per Helge Stoveland: § 14-90 og ulovfestet gjennomskjæring, i Banoun m.fl. 2015 s. 1071. For en kraftig kritikk av den subjektive dreining i Høyesteretts vurdering, se Bettina Banoun: Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen, i Banoun m.fl. (red) 2014 s. 29.*

⁵³ NOU 2016:5 s. 32

⁵⁴ NOU 2016:5 s. 30

⁵⁵ Rt. 2014 s. 227 (ConcoPhillips III) eksemplifiserer ved at HR klart la til grunn at grunnvilkåret var oppfylt. Likevel fikk skattyter medhold i at tilleggsvilkåret ikke var oppfylt. Se også Rt. 2008 s. 1510 (Reitan) og Rt. 1998 s. 1779 (INA) hvor begge dommer oppfyller grunnvilkåret, men ikke tilleggsvilkåret.

⁵⁶ NOU 2016:5 s. 32

å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål, jf. Telenor-dommen avsnitt 46. Det er tillatt å tilpasse seg skattereglene, men ikke å omgå eller utnytte disse i strid med det formål de har.»

2.4.2 Hvorfor lovfeste?

Videre kan spørsmålet reises om hvorfor en lovfesting i det hele tatt var nødvendig, og hvilke hensyn som gjorde seg gjeldende ved lovfestingsspørsmålet. Det var ikke enighet om at en lovfestet omgåelsesregel var nødvendig. Videre vil oppgaven presentere sentrale hensyn bak skattereglene, samt synspunkter fra teoretikere, og hvordan disse talte for eller imot en lovfesting.

Legalitetsprinsippet var et sentralt moment i vurderingen av lovfestingen.⁵⁷ Et viktig argument for at lovfestingen var tiltrengt, var argumentet om at en så sentral skatteregel burde være lovfestet. Legalitetsprinsippet var begrunnelsen bak en lovfestet omgåelsesregel i andre sammenliknbare land, som for eksempel Sverige og Canada.⁵⁸

Zimmer viser i sin utredning til at lovfestingen av den ulovfestede omgåelsesnormen ville kunne avklare forholdet til legalitetsprinsippet.⁵⁹ Han understrekte at normen var vanskelig å harmonere med legalitetsprinsippet.⁶⁰ Det kan tenkes at striden oppstod grunnet normens potensielle inngripen i den private rettsfære. En lovfesting ville i alle tilfeller bidra til å harmonisere forholdet mellom normen og legalitetsprinsippet. Zimmer påpekte videre at Høyesterett aldri tok opp forholdet mellom legalitetsprinsippet og omgåelsesnormen, men snarere la til grunn at det ikke forelå noen strid.⁶¹ Andre teoretikere uttrykte også det uheldige ved å ikke ha lovhjemmel for omgåelsesnormen, noe som blant annet hang sammen med

⁵⁷ Grl. §§ 96, 97, 98 og særlig 113 i denne sammenheng. I Grl. § 113 fremkommer det at «myndighetenes inngrep overfor den enkelte må ha grunnlag i lov». Det er på det rene at gjennomskjæring og påfølgende re-karakterisering ikke er tilleggsskatt og følgelig ikke er å regne som en «straff», jf. Grl. § 96. Det bør derimot klart legges til grunn at en re-karakterisering av faktiske forhold må regnes som et inngrep i den private rettsfære.

⁵⁸ Banoun 2003 s. 106-107

⁵⁹ NOU 2016:5 s. 11

⁶⁰ NOU 2016:5 s. 61

⁶¹ NOU 2016:5 s. 11 viser til dommen inntatt i Rt. 1976 s. 302 «Astrup», hvor Høyesterett avviste en anførsel om at omgåelsesnormen var i strid med legalitetsprinsippet. Ifølge Zimmer overser resonnementet at re-karakterisering medfører en inngripen, som ikke uten videre kan legges til grunn at kan skje uten lovhjemmel.

hensynet til informasjon.⁶² Den ulovfestede omgåelsesnormen var neppe direkte i strid med legalitetsprinsippet, men en lovfesting fjernet uansett enhver tvil rundt dette hensynet.

Forutberegnelighetshensynet er et generelt grunnleggende prinsipp i norsk rett, som også gjør seg gjeldende innenfor skatteretten. En klar og tydelig utformet regel vil gjøre det enklere for skattyter å forutse sin rettsstilling. Etter dette vil skattyter selv kunne vurdere om den aktuelle disposisjonen vil rammes av omgåelsesreglene, og følgelig kunne gjøre grep for å innrette disposisjonen etter reglene for å unngå en omgåelsessak.

En lovfestet omgåelsesregel vil, om den er utformet riktig, medføre at den er lettere å gjøre seg kjent med. For skattytere flest kan det tenkes at en ulovfestet regel fremstår noe mer utilgjengelig og fjern dersom man ikke benytter rådgivning. Banoun argumenterte allerede i 2003 at for å gi tilstrekkelig informasjon om regelens innhold til skattyterne, måtte omgåelsesnormens vilkår og virkninger lovfestes.⁶³

Dette vil igjen si at dersom skattyter er kjent med eksistensen av en omgåelsesnorm, kan dette virke preventivt på eventuelle forsøk på skatterettslig omgåelse. Den avvergende effekten henger sammen med både kunnskapen om at det ikke er lovlig, samt den viten om at det da foreligger en risiko for at den kommer til virkning på den eventuelle disposisjonen. Regler som ivaretar prevensjonshensyn gagnar både skattemyndighetene og skattyter, og kan spare samfunnet for unødvendige kostnader som kunne vært unngått ved bedre opplysning av reglene.

Følgelig taler forutberegnelighetshensynet for at lovfesting var en god løsning.

På den andre siden har det blitt fremmet at lovfesting av regelen ville skje på bekostning av den dynamiske rettsutviklingen, og gjennom en kodifisering av gjeldende rett, fryst rettstilstanden på et potensielt tilfeldig stadium.⁶⁴ Lovfestingen ville også kunne hindre domstolene i å tilpasse omgåelsesnormen etter sakene som fremlegges, blant annet ved overgangen fra egenverdikravet til subjektivt grunnvilkår.⁶⁵

⁶² Gjems-Onstad, 2015 s. 1062.

⁶³ Banoun 2003 s. 109.

⁶⁴ Banoun 2003 s. 198, NOU 2014:13 s. 198.

⁶⁵ Se oppgavens punkt 2.3.

Lovteksten ble derimot utformet så generelt at dette tilsynelatende ikke kommer til å være noe problem, noe som trolig var lovgivers hensikt ved lovfesting.

Likhets hensyn talte også i stor grad for en lovfestet generell omgåelsesregel, for å sikre at alle liknende omgåelsessaker ble behandlet på likt grunnlag. Klare, generelt formulerte vilkår, øker skattyters rettssikkerhet.

Et særlig tungtveiende hensyn som talte for lovfesting, var muligheten for korrigerende av ulovfestet rett. Før lovfesting ble det påpekt av Scheel-utvalget at det burde tas stilling til Høyesteretts utvikling av det subjektive vilkåret.⁶⁶ Dette taler for at en lovfesting var riktig avgjørelse, da det gir lovgiver mulighet til å korrigere en regel som potensielt var utviklet bort fra dens ønskede innhold. Gjennom en lovfesting får lovgiver mulighet til å umiddelbart endre en rettsstilstand, uten å være avhengig av andre faktorer for å påvirke rettsutviklingen. Det ble blant annet påpekt av Aarbakke at lovgiver ville få mulighet til å gjennomgå omgåelsesnormen og dens innhold med jevne mellomrom ved en eventuell lovfesting.⁶⁷ En lovfestet omgåelsesregel bidrar også til å styrke respekten for Stortinget som lovgivende myndighet.

Et motargument til dette var derimot at en lovfesting også kunne bidra til å opprettholde uklarheter i regelen, eller potensielt også skape nye, samtidig som lovfesting ville begrense domstolens mulighet til å klargjøre disse. Derfor var en inngående utredning av reglene avgjørende i forkant.

Et annet motargument til lovfesting var at den kunne medføre antitetisk tolkning, og følgelig sperre for omgåelsesbetraktninger på områder som falt utenfor lovens ordlyd. Aarbakke drøftet dette i utredningen sin og påpekte at lovforarbeidene kunne klargjøre at loven ikke var ment til å gjøres gjenstand for motsetningsslutninger.⁶⁸ Dette taler for at Aarbakke mulig ønsket fortsettelsen av en ulovfestet norm ved siden av lovteksten, og at lovteksten kun skulle være en kodifisering av den generelle regelen som eksisterte der og da, uten å hindre videre dynamisk rettsutvikling.

⁶⁶ NOU 2014: 13 s. 198.

⁶⁷ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 44.

⁶⁸ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 44.

Aarbakke konkluderte i sin utredning med at lovfesting av omgåelsesnormen var riktig løsning. Samme anbefaling kom også fra Hugo Matre.⁶⁹ Scheel-utvalget inntok samme standpunkt.⁷⁰

Einar Harboe inntok motsatt standpunkt, og viste særlig til at en lovfestet regel ikke ville gi mer veiledende virkning enn hva den ulovfestede normen allerede gjorde, da den lovfestede regelen uansett måtte utformes særs generelt.⁷¹ Han argumenterte videre for at lovfesting ville ført til økt bruk av omgåelsesregelen av skattemyndighetene.⁷² Han rettet også kritikk om lovfesting og innvendte seg mot rimelighetskriteriet i Aarbakkes forslag.⁷³ Banoun uttalte også at det ikke forelå noe behov for en lovfesting av omgåelsesnormen, da den ulovfestede regelen var tilstrekkelig god.⁷⁴

Oppsummert var det flest hensyn som talte for lovfesting av omgåelsesnormen. Argumenter imot knyttet seg hovedsakelig til dynamisk rettsutvikling og domstolens skjønn i den enkelte sak, noe som lovt teksten ved sin generelle utforming viste seg å ikke være til hinder for. Domstolene kan med den nye lovt teksten, som all annen, tolke ordlyden innenfor de rammer som er satt, og benytte den generelle regelen bredt.

Avslutningsvis har det vist seg å være et gjennomgående ønske fra flere parter om å objektivisere formålsvurderingen, noe lovfesting endte opp med å gjøre med umiddelbar effekt etter vedtak.

⁶⁹ Matre 2014 s.1

⁷⁰ NOU 2014: 13 s. 198.

⁷¹ Harboe 2012, s. 397.

⁷² Harboe 2012 s. 398.

⁷³ Harboe 2012 s. 396-398.

⁷⁴ Banoun 2003 s. 110.

3 Den lovfestede omgåelsesregelen

3.1 Introduksjon

Ved lovfestingen av omgåelsesnormen ble grunnlaget for dagens rettstilstand lagt. Da det enda ikke finnes noe høyesterettspraksis som knytter seg til formålsvurderingen etter den nye lovtteksten, vil dette kapitlet analysere det nye vilkårets innhold i lys av forarbeider, reelle hensyn og andre rettskilder. Det vil også foretas et dypdykk inn i forarbeidene, for å analysere lovgivers begrunnelse for endringen.

3.2 Hva som ble endret ved lovfestingen

3.2.1 Første endring

Uttrykket «disposisjon» får et noe annet innhold etter den nye, lovfestede regelen. Forarbeidene fastslår at enkelte faktiske forhold kan regnes som «disposisjon», noe som tvilsomt var en del av den ulovfestede normen.⁷⁵ Det vil si at disposisjonsbegrepet favner videre etter lovfestingen.

3.2.2 Andre endring.

Den nye lovtteksten legger opp til en annen vurdering av «det hovedsakelige formål». Etter forarbeidene fremkommer det at lovens «hovedformål» er sammenfallende med «det hovedsakelige formål».⁷⁶ Det ulovfestede utgangspunktet etter Telenor-dommen var at denne vurderingen måtte tas med utgangspunkt i skattyters subjektive hensikt med disposisjonen, jf. blant annet dommens avsnitt 50. Ordlyden «tilsier» i sktl. § 13-2 (2) endrer dette vilkåret til å være en objektiv vurdering.⁷⁷

⁷⁵ Prop. 98 L (2018-2019) s. 93

⁷⁶ Prop. 98 L s. 94

⁷⁷ Utdypende analyse av vilkåret under oppgavens punkt. 3.3.2.

3.2.3 Tredje endring.

Totalvurdering får også en noe annen form etter lovfestingen. Tidligere var totalvurderingen av skattyters eventuelle utnyttelse av skattereglene mer sentral i avgjørelsen av om det forelå en omgåelse, jf. Telenor-dommen. Dette momentet finnes i dag i sktl. § 13-2 (3) bokstav f. I sktl. § 13-2 utpensles totalvurderingen ytterligere, og omfatter atskillig flere momenter enn dem som utpensles i tidligere rettspraksis. Etter dette er den gamle totalvurderingen nå bare en del av en større totalvurdering, som potensielt omfatter langt flere momenter.

3.3 Nærmere om den nye formålsvurderingen

3.3.1 Hvorfor endring?

Spørsmålet er hvorfor det ble valgt å fravike den ulovfestede normens subjektive vurdering, til fordel for den objektive modellen.

Frederik Zimmer fikk i mars 2015 oppdraget om å utrede et lovforslag til en skatterettslig omgåelsesregel. Denne er publisert i NOU 2016:5. Innledningsvis er det hensiktsmessig å redegjøre for Zimmers forslag til formålsvurdering i utredningen, samt hans begrunnelse for forslaget.

Det er på det rene at formålsvurderingen hovedsakelig knytter seg til det ulovfestede grunnvilkåret, men som tidligere nevnt i oppgaven legger Høyesteretts formulering også opp til et subjektivt moment i totalvurderingen. Zimmer stilte spørsmålet om dette var hensiktsmessig.⁷⁸ Spørsmålet var altså om regelen skulle videreføres slik at formålsvurderingen fortsatte å være både et moment under den objektive vurderingen og sentralt under den subjektive.⁷⁹

⁷⁸ NOU 2016:5 s. 92

⁷⁹ NOU 2016:5 s. 93. Zimmer omtaler grunnvilkåret som den subjektive vurderingen, og totalvurderingen som den objektive vurderingen. Det subjektive vilkåret i totalvurderingen omtaler han som et subjektivt moment i en ellers objektiv vurdering.

Det kommer klart frem gjennom praksis at totalvurderingen i den ulovfestede omgåelsesnormen skal foretas objektivt, men at skattyters subjektive hensikt skal legges til grunn.⁸⁰

Zimmer hevdet at praksis frem til starten av 90-tallet presenterte normen som i det vesentlige objektiv, og poengterte at vurderingen av skattyters formål ville medføre et vanskelig bevisspørsmål. Det kan etter dette virke som at formålsvurderingen kan komme til å tillegges relativt stor vekt i vurderingen av omgåelsessaker, noe som kan være misvisende ifølge Zimmer. Han konkluderte med at Høyesterett gjennomgående la langt mer vekt på omstendighetene rundt, og virkningene av disposisjonen, og i den forstand la mindre vekt på skattyters hensikt i sin totalvurdering. Utredningen konkluderte med at skattyters subjektive vilkår burde forbli en del av den ellers objektive totalvurderingen, uavhengig av om det subjektive grunnvilkåret ble videreført.⁸¹

Videre i utredningen drøftes det om det subjektive vilkåret burde videreføres.⁸² Som tidligere drøftet i oppgaven under punkt 2.4.1 blir den subjektive vurderingen under grunnvilkåret ofte fattet ved å trekke slutninger fra objektive omstendigheter til hva skattyters subjektive forhold må ha vært.⁸³ På denne måten ville et subjektivt vilkår langt på vei vurderes etter objektive holdepunkter uansett. Utredningen fremhever at senere praksis i større grad har vektlagt skattyters formål i seg selv som bevistema, og at de objektive omstendigheter får funksjon som bevismomenter.⁸⁴ Nevnt under oppgavens punkt 2.4.1 fremheves det at denne forskjellen ofte er liten i praksis, men kan allikevel vise seg å ha betydning. Illustrerende er Telenor-dommen, hvor Høyesterett konkluderte med at skattefordelens størrelse klart talte for at det presumptivt forelå skatteformål bak transaksjonen. Likevel ble andre omstendigheter vektlagt i så stor grad at grunnvilkåret ikke måtte regnes som oppfylt.⁸⁵ Zimmer påpekte at ved en mer objektiv vurdering ville skattefordelen trolig blitt tillagt langt større vekt.

⁸⁰ Zimmer drøfter i NOU 2016:5 punkt 8.5.4 på s 92 flg, hvorvidt denne subjektive vurderingen bør videreføres

⁸¹ NOU 2016:5 s. 93

⁸² NOU 2016:5 s. 101 flg.

⁸³ NOU 2016:5 s. 101, viser til Rt. 1986 s. 58 (Asdahl): «Skattyterens motiv for å ha engasjert seg økonomisk i selskapet er blitt tillagt vesentlig betydning i slike tilfeller. Man vil se hen til om motivet – eller iallfall hovedmotivet – har vært hva man gjerne kaller kapitalanbringelse med sikte på avkastning, eller om det har vært å oppnå økonomiske fordeler i hans egen virksomhet. Men det ligger i sakens natur at vurderingen av hva motivet kan antas å ha vært, fortrinnsvis må forankres i hvorledes forholdet fremtrer utad, objektivt sett, ikke i antakelser om hvilke subjektive forestillinger den enkelte skattyter kan ha gjort seg.»

⁸⁴ NOU 2016:5 s. 101

⁸⁵ NOU 2016:5 s. 101

Videre kritiserte utredningen Høyesteretts formulering av normen, ved å si at denne gjorde regelen mindre robust. Det argumenteres for at selv om skattyters påstand om egen hensikt ikke uten videre kunne legges til grunn, måtte det antas vanskeligere å tilbakevise anførsler som angår det rent subjektive. Det kan snarere også motivere skattyter til å avstå fra å diskutere skattemessige forhold ved transaksjonen med sine rådgivere osv. i frykt for at dette vil bli bevistema i en eventuell sak. Dersom vurderingen forblir helt subjektiv, vil dette potensielt skape usikre bevistema, da tidligere korrespondanse og hva som har blitt sagt og ikke, vil kunne trekkes frem i en bevisvurdering.⁸⁶ Utredningen viser til at et objektivt syn på bevisføringen vil medføre at mer håndfaste forhold i saken legges til grunn.

Utredningen viser videre til at “andre land i det vesentlige” og OECD samt EU utelukkende legger en objektiv vurdering av skattyters formål til grunn, gjennom formuleringen om at subjektive formål skal vurderes ut fra “all facts and circumstances” etc.⁸⁷ Utredningen trekker etter dette konklusjonen at en objektiv tilnærming vil være en bedre løsning også i Norge.

Heretter reiser utredningen spørsmålet om normen bør objektiviseres ytterligere, ved å løsrive vurderingen helt fra den enkelte skattyter, og heller oppstille en norm basert på en tenkt rasjonell aktør, slik blant annet praksis er i Tyskland.⁸⁸ Argumentene som trekkes frem er at en slik regel ville redusert forskjellen mellom det objektive og subjektive vilkåret og langt på vei medføre at de samme momentene gjør seg gjeldende under begge vurderingene, som igjen medfører at det subjektive vilkårets betydning reduseres.

Avslutningsvis påpekte Zimmer at «formål i rent subjektiv forstand kan bare fysiske personer ha. Hvor skattyteren er en juridisk person, oppstår spørsmålet om hvilke fysiske personers motivasjon som er avgjørende».⁸⁹ Etter den ulovfestede normen er det nærliggende å konkludere med at det er motivasjonen til den som fatter avgjørelsen på vegne av selskapet som vil være avgjørende. Zimmer påpekte at utredningens forslag ville medføre at dette spørsmålet fikk mindre betydning.⁹⁰

Etter dette resonnementet presenterte Zimmer sitt lovforslag på utredningens s. 117.

Lovforslagets § 2 redegjør for grunnvilkåret om skatteformål. Av denne fremkommer det

⁸⁶ NOU 2016:5 s. 102

⁸⁷ NOU 2016:5 s. 102

⁸⁸ NOU 2016:5 s. 102. Se også nærmere drøftelse av tysk rettspraksis under oppgavens punkt 4.3.

⁸⁹ NOU 2016:5 s. 102

⁹⁰ NOU 2016:5 s. 102

følgelig at skatteformålet skal vurderes subjektivt med grunnlag i objektive holdepunkter. Andre ledd følger opp med en rekke føringer om hva som skal tillegges særlig vekt. Tredje ledd presenterer også en rekke tilleggsmomenter som skal vektlegges, hvorpå følgende formulering ble valgt:

«Ved vurderingen skal det legges vekt på blant annet

- Skattyters formål med disposisjonen slik dette eller disse fremgår av omstendighetene i saken»

I utredningen presiserte Zimmer at momentene i tredje ledd skal vektlegges mindre enn momentene som er omtalt i andre ledd. Listen er heller ikke uttømmende, som begrunner valget av formuleringen «blant annet».⁹¹ Andre ledd inneholder ifølge Zimmer de mest sentrale momentene fra rettspraksis på 1990-tallet, altså virkningen og graden av strid med skattereglenes formål.⁹² Følgelig skulle formålsvurderingen foretas med utgangspunkt i objektive momenter, jf. § 2 andre ledd, men den spesifikke skattyters hensikt kunne ha en liten innvirkning på totalvurderingen, jf. tredje ledd. Endringen i grunnvilkår ville medføre en endring fra den ulovfestede normen, men den subjektive delen av totalvurderingen antas å være i tråd med ulovfestet rett.

Følgelig konkluderte Zimmer i sitt lovforslag sådan at vilkåret skulle objektiviseres i langt større grad enn hva den ulovfestede normen la til grunn. Tanken bak var at domstolene skulle benytte den lovfestede regelen på samme måte som Høyesterett la til grunn i tidligere praksis, hvor skattyters subjektive forklaring ble vektlagt i langt mindre grad. På samme måte som den tradisjonelle måten å vurdere subjektive forhold i skatteretten på er å foreta subjektive slutninger basert på objektive holdepunkter, ble det fastslått at dette burde være det lovfestede grunnvilkåret. Følgelig ønsker ikke Zimmer et totalt objektivt grunnvilkår. Det skulle forbli subjektivt til en viss grad, da det fortsatt knyttet seg opp mot den enkelte skattyter.

Objektiviseringen består som nevnt i hvordan det subjektive forholdet bevises.

Totalvurderingen forble, i tråd med rettspraksis, objektiv, men det fantes et subjektivt moment som kunne tillegges noe vekt.

⁹¹ NOU 2016:5 s. 113

⁹² NOU 2016:5 s. 111

På mange måter fremstår derfor Zimmer både enig og uenig i den endelige lovteksten i sktl. § 13-2 (2). Dette fordi han presenterer det bevismessige problemet med å vurdere en subjektiv hensikt, og fordelen av å argumentere på objektive grunnlag. Han synes å være fornøyd med den praksis Høyesterett har ført på området, som ifølge ham har utviklet seg til å bli en mer objektiv vurdering av grunnvilkåret uansett. Videre synes forslaget å legge til grunn den objektive vurderingen først, slik at virkningen av disposisjonen og det tilsynelatende skatteformålet skal legges til grunn innledningsvis. Deretter kommer det subjektive vilkåret i den objektive totalvurderingen inn ved at skattyter kan unngå å rammes, dersom det kan bevises at disposisjonen klart ikke var skatterettslig motivert.⁹³

Det er interessant at Zimmer synes å presentere et noe annet lovforslag enn hva som ble vedtatt, og at lovgiver valgte å gå bort ifra hans formulering hva gjelder formålsvurderingen.

Videre må det vurderes hvordan skattelovavdelingen, i det endelige lovforslaget, begrunnet den endelige lovteksten, og hvordan denne forholder seg til forslaget fra utredningen.

Regjeringen la 10. april 2019 frem lovforslaget om lovfestet omgåelsesregel. Prop. 98 L (2018-2019) knytter seg tett opp mot NOU 2016:5.

Forarbeidene slår fast at formålsvurderingen skal være objektiv.⁹⁴ Videre argumenteres det også for at endringen medfører at det heller ikke har noe betydning *hvem* som hadde hensikten, så lenge det kan bevises at *disposisjonens natur* taler for at hensikten var til stede.⁹⁵ Denne endringen medfører også at skattefordelen ikke trenger å treffe skattyter direkte, eller en nærmere bestemt krets.

Proposisjonen anerkjenner at Zimmer fremlegger en mer objektiv vurdering enn den som legges til grunn i gjeldende praksis, men fremmer at det er ønskelig med en ytterligere objektivisering.

Spørsmålet er så hvilke argumenter skattelovavdelingen la til grunn for denne ytterligere objektiviseringen.

Departementet legger til grunn at utredningens forslag om objektivisering av skattyters formål fremstår fornuftig, da det reduserer de bevismessige problemene knyttet til avdekking av

⁹³ Prop. 98 L (2018-2019) s. 13

⁹⁴ Prop. 98 L (2018-2019) s. 95

⁹⁵ Prop. 98 L (2018-2019) s. 95

skattyters formål. Det vektlegges også, som i utredningen, at den objektive tilnærmingen er dominerende internasjonalt.⁹⁶

Videre foreslår departementet et grunnvilkår om skattevilkår, men at dette skal være helt objektivt.⁹⁷ Departementet enes med utredningen om at sterke grunner taler for å bevare et vilkår knyttet til disposisjonens formål. Vurderingen skal derimot løsrives fra det spesifikke individ og vurderes etter en «tenkt rasjonell aktør». Argumentene bak er at det vil gi et forenklet bevistema og redusere muligheten for å tilpasse seg omgåelsesregelen gjennom «fabrikkering av forretningsmessige begrunnelser».⁹⁸ Departementet fremhever at dette vil hjelpe likebehandling av skattytere, da det eliminerer effekten av blant annet juridisk kunnskap og ressurstilgang. Valget av ordlyden «tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel» i sktl. § 13-2 (2), åpner for at subjektive beviser (som for eksempel elektronisk korrespondanse, notater, møtereferater osv.) fortsatt kan benyttes som bevismateriale. Forskjellen er at disse skal vurderes fra synspunktet til denne tenkte aktøren, og ikke fra det ståsted det gjeldende subjektet hevder å ha. På denne måten vil gode subjektive beviser fortsatt ha relevans.⁹⁹

Når det kommer til skattyters formål i totalvurderingen, sa departementet seg enig med partene i høringsinstansen som påpekte at det er uheldig å vurdere det subjektive to ganger. Departementet ser det hensiktsmessig å forenkle lovforslaget og legge inn graden av skatteformål som et moment i totalvurderingen. Begrunnelsen for dette er at det foreligger et minimumskrav etter grunnvilkåret som må fastsettes innledningsvis. Etter dette kan graden av skatteformål utover grunnvilkåret vurderes. Denne graden vurderes også objektivt, på samme måte som grunnvilkåret. Etter dette er det klart at departementet ikke tillater skattyter å belyse saken direkte, men at mulighet for forklaring foreligger i forbindelse med saksbehandling, vedtak og klagebehandling. Disse forklaringene kan tas med videre, men vil ikke tillegges større vekt enn andre momenter i bevisførselen.¹⁰⁰

⁹⁶ Prop. 98 L (2018-2019) s. 27

⁹⁷ Prop. 98 L (2017-2018) s. 40

⁹⁸ Prop. 98 L (2018-2019) s. 54

⁹⁹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 53

¹⁰⁰ Prop. 98 L (2018-2019) s. 41

3.3.2 Analyse av sktl. § 13-2 andre ledd

Ordlyden i skatteloven § 13-2 andre ledd lyder:

“En omgåelse foreligger når det er foretatt en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner som

a) tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel, og

b) etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen, jf. tredje ledd”

Den sentrale formuleringen som medførte endringen, er bruken av ordet “tilsier” i bokstav a. Det foreligger ingen uklarheter i lovens ordlyd, som kan medføre at vilkåret skal tolkes som noe annet en objektivt. Høyesteretts tidligere formulering fra telenor-dommen er bevisst fraveket, noe som også fremkommer av forarbeidene.¹⁰¹

Forarbeider utdyper at lovens andre ledd skal være i tråd med høyesteretts todelte vurdering av omgåelsestilfeller.¹⁰² Lovteksten reflekterer dette klart, og det er tydelig at det skal foretas en to-steps vurdering, hvorpå grunnvilkåret fortsatt er formålet med disposisjonen. Det følger også av forarbeidene at skattemessige og ikke-skattemessige formål må veies opp mot hverandre, og skatteformålet må være «klart større» enn andre formål.¹⁰³ Skattefordelens størrelse er av betydning under både grunnvilkåret og totalvurderingen, men vil ikke i seg selv kunne fastslå overvekt av skatteformål.¹⁰⁴

Totalvurderingen er langt på vei den samme som lå til grunn i den ulovfestede normen. I totalvurderingen er det derimot lagt til flere veiledende vurderingsmomenter i den nye lovens tredje ledd.

Foruten alminnelig ordlydstolkning av ordet «tilsier» i lovteksten, fremhever forarbeidene også spesifikt at formålsvurderingen av disposisjonen(e) skal gjøres objektivt.¹⁰⁵ «Bevistema vil være de objektive omstendighetene i saken» heter det videre i lovforslaget. På denne

¹⁰¹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 95

¹⁰² Prop. 98 L (2018-2019) s. 93

¹⁰³ Prop. 98 L (2018-2019) s. 95

¹⁰⁴ Prop. 98 L (2018-2019) s. 95

¹⁰⁵ Prop. 98 L (2018-2019) s. 94

måten legger lovgiver opp til en vurdering av «hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med en slik transaksjon».¹⁰⁶

Denne formuleringen har enkelte likhetstrekk til typiske aktsomhetsvurderinger som kan forekomme i for eksempel erstatningsretten, jf. culpavurderingen som er utviklet i praksis og teori, eller strafferetten, jf. straffeloven § 23 første ledd. Det fremkommer av forarbeidene til straffeloven at vurderingen av «om handlingen fraviker normen for forsvarlig atferd, skal være objektiv og ta utgangspunkt i hva en alminnelig fornuftig og samvittighetsfull person ville gjort i tilsvarende situasjon».¹⁰⁷ Omgåelsesvurderingen må ikke direkte forveksles med en aktsomhetsvurdering, da det ikke nødvendigvis er tale om uaktsomhet eller uvitenhet i en omgåelsessituasjon. Poenget med sammenlikningen er at mange av de samme momentene kan tenkes å ha relevans, når man skal vurdere en situasjon basert på en tenkt fiktiv median av et individ. Domstolene får her en oppgave om å konstruere en normal, som deretter må brukes som målestokk mot en reell handling. I enkelte situasjoner er det også aktuelt for domstolen å konstruere en skjerpet aktsomhetsnorm, dersom det aktuelle individet har andre forutsetninger for å for eksempel vurdere en risiko.

Uaktsomhetsvurderingen i straffeloven § 23 har altså fortsatt et element av personlig vurdering, hvorpå domstolen må vurdere denne konstruerte normalen opp mot den tiltaltes egne forutsetninger. Når det kommer til omgåelsessaker foreligger det ingen umiddelbar, synlig adgang til dette. Det synes å virke som om lovgiver legger opp til en helt nøytral vurdering, hvor selve disposisjonen står i fokus.

Av tolkningsuttalelse til sktl. § 13-2, fremkommer derimot følgende: «Avveininger mellom gevinstpotensiale og risiko vil kunne være et relevant moment ved vurderingen, og den mer objektive tilnærmingen innebærer ikke at en «standardisert» risikoprofil skal legges til grunn i alle tilfeller. Dersom det kan påvises en særlig gevinstmulighet, vil dette nødvendigvis påvirke risikovurderingen».¹⁰⁸ Den rettskildemessige vekten av tolkningsuttalelser sammenfaller med forvaltningspraksis for øvrig og uttalelsen fremhever at den objektive vurderingen ikke må forstås like absolutt og rigid som ordlyden i lovteksten kan tilsi.¹⁰⁹ Med dette synes det å være slik at den «tenkte rasjonelle aktør» skal være nær standardisert, men at

¹⁰⁶ Prop. 98 L (2018-2019) s. 94

¹⁰⁷ Ot.prp.nr. 90 (2003-2004) s. 426

¹⁰⁸ Tingvold 2020

¹⁰⁹ Se oppgavens punkt 1.4.1 for vekten av forvaltningspraksis

de enkelte disposisjoners gevinst-/risikovurdering naturligvis vil variere. Det som er viktig å få frem er at skattyters subjektive vurdering av risikoen ikke skal få betydning.¹¹⁰

Det er som nevnt ingen klar sammenheng mellom rettsområdene, og det må klart skilles mellom omgåelsestilfeller og uaktsomhets- og/eller culpavurderinger, men rettsområdene er nærmere hverandre i dag, enn før lovfestingen. Før lovfestingen når vurderingen var subjektiv, ville domstolens oppgave fremstå mer som en vurdering av forsett. Det vil si at oppgaven var å bevise en individuell hensikt, kontra å konstruere en normal uavhengig av det involverte individet.

Det fremkommer derimot av forarbeidene at skattyter fortsatt skal ha anledning til å fremme enkelte momenter med disposisjonen.¹¹¹ Disse momentene omfatter formålet med disposisjonen, i tilknytning til saksbehandling, vedtak og klagebehandling.¹¹² Basert på denne uttalelsen i forarbeidene kan det synes å virke som vurderingen fortsatt har et element av subjektivitet, slik som den ulovfestede normen la opp til. Det påpekes derimot at disse momentene ikke skal veie noe tyngre enn andre.¹¹³ Det er også klart at momentene kun skal benyttes for å belyse alle relevante momenter, men at vurderingen fortsatt skal knyttes opp mot en «tenkt rasjonell aktør».¹¹⁴ Med dette menes det at den objektive normen skal konstrueres på grunnlag av de faktiske omstendigheter rundt disposisjonen. På denne måten distanserer vurderingen seg fra den subjektive, og snarere knytter den objektive vurderingen opp mot det subjektive utgangspunktet. Målet er fortsatt å vurdere hva en «tenkt rasjonell aktør» ville vurdert i tilsvarende situasjon som skattyter befant seg i. Slik unngår man et overveldende bevisspørsmål, hvor den dominerende faktor blir ord mot ord.

¹¹⁰ Tingvold 2020

¹¹¹ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.4.4

¹¹² Tingvold 2020

¹¹³ Prop. 98 L (2018-2019) s. 41 første spalte

¹¹⁴ Tingvold 2020

4 Den nye rettstilstanden

4.1 Introduksjon

Etter analyse av både den gamle og nye regelen, forarbeider og noe bakenforliggende historie, vil dette kapittelet kort trekke sammen de viktigste momentene i et komparativt lys. Hensikten vil være å belyse hovedforskjellene mellom ny og gammel rettstilstand, samt å drøfte virkningen av disse. Videre vil det trekkes inn momenter fra utenlandsk rett for å belyse den nye, objektive formålsvurderingen.

4.2 Hva er nytt?

Innledningsvis er det klart at endringen i formålsvurderingen har medført en vesentlig endring i den bevistekniske tilnærmingen til omgåelsesspørsmål.

Før lovfestingen fremstod domstolens oppgave langt vanskeligere, hva bevisførselen angikk. Subjektivitet er i sin natur vanskelig å bevise og motbevise, noe som blant annet skinner igjennom når det kommer til forsettsvurderinger i strafferetten.¹¹⁵ I omgåelsessaker som i sin natur finner sted i en rettslig gråsoner, vil en eventuell hensikt være vanskeligere å påvise, dersom skattyter kan argumentere imot. I strafferetten kan påtalemyndighetene falle tilbake på en påstand om uaktsomhet, dersom et rent forsett er vanskelig å påvise. Som nevnt i oppgavens punkt 3.3.2 kan det trekkes enkelte paralleller mellom strafferettens uaktsomhetsvurdering og den objektive vurderingen av skatteformål. Denne løsningen synes uansett å gjøre domstolens bevisvurdering vesentlig enklere, da den muliggjør generelle vurderinger i større grad enn hva rettspraksis muliggjorde.

Videre når domstolen vurderte subjektive forhold etter den ulovfestede normen, ble også objektive holdepunkter vektlagt.¹¹⁶ På denne måten ville domstolen kunne få sterke incentiver om skattebesparelse på relativt objektivt grunnlag. Forskjellen i forhold til den nye regelen er at disse objektive holdepunktene måtte knyttes mot en spesifikk person, og sees i lys av

¹¹⁵ Strl. § 22.

¹¹⁶ Se Rt. 2012 s. 1888 «Dyvi» avsnitt (42) som utdypet den subjektive vurderingen formulert i Rt. 2006 s. 1232 «Telenor».

individets forklaring. De incentivene domstolen eventuelt fikk ville følgelig skyve bevisbyrden over på skattyteren. Skattyters jobb ville så være å forsvare sin disposisjon, og fremlegge bevis som talte imot skatteformål. Her kunne ressursjevnheter gjøre seg gjeldende, da skattyter potensielt kunne være hvem som helst. Flere ressurser i form av juridiske kunnskaper eller økonomi til å ansette hjelpere som besitter dette, kunne øke sjansen for at skattyter ikke ble omfattet av omgåelsesnormen. Dette selv om det kunne tenkes at det rent faktisk forelå en omgåelse. Dette åpnet for at skatteformålet i større grad kunne kamoufleres i forkant. Skattyter kunne blant annet tenkes å konstruere kunstig korrespondanse, eller andre ikke-reelle hensikter bak disposisjonen, i forberedelse på at en omgåelse skulle finne sted.

Likhetshensyn taler følgelig for at en mer nøytral regel vil jevne ut forskjeller mellom skattytere, noe som er i tråd med nøytralitetsprinsippet.

Fra skattyters perspektiv vil endringen føre til et visst tap av kontroll over situasjonen. Det innebærer at skattyter selv på mange måter vil fremstå mer som en “passasjer” i vurderingen, og ikke i sammenliknbar grad med tidligere praksis, kunne påvirke avgjørelsen. For å videre trekke paralleller til strafferetten: Da det ikke er tale om noe tildeling av straff, men i praksis heller en irettesettelse, foreligger det ikke det samme kravet til kontradiksjon som strafferetten baserer seg på. Følgelig er bevisvurderingen nå domstolens ansvar, og omgåelsvurderinger er distansert fra individuelle vurderinger av skattytere selv. I strafferetten, som følge av kontradiksjonsprinsippet og strafferettens inngripende natur, fremstår derimot beviskravene vesentlig strengere enn i omgåelsessaker. Prinsippet om at skyld må bevises utover enhver rimelig tvil, fremstår strengere enn at en disposisjon skal «tilsi» et formål. Følgelig plasserer den nye regelen seg som en slags mild uaktsomhetsvurdering i praksis, selv om det rent faktisk ikke trenger å være tale om uaktsom opptreden fra skattyter. Disposisjonen kan ha vært foretatt forsettlig og likevel vurderes likt.

Den nye regelen favner også videre, i den forstand at den nå også klart kan omfatte andre enn den disposisjonen rent faktisk omhandler.¹¹⁷ Med dette menes at en tilsynelatende utenforstående tredjepart, som får skattefordel av disposisjonen, vil kunne utløse grunnvilkåret om skatteformål. Resultatet av dette er en ytterligere distansering av vurderingen fra skattyter selv, og vil kunne fungere som et ytterligere sikkerhetsnett for å

¹¹⁷ Prop. 98L (2018-2019) s.95

forhindre omgåelse. Dette fordi et omgåelsesforsøk gjerne kan tenkes å bli forsøkt kamouflert ved at skatteformålet ikke synliggjøres for den som fattet disposisjonen. En tilsynelatende utenforstående og ikke tilknyttet tredjepart som drar fordel av disposisjonen kan likevel tenkes å være tilknyttet. Uansett om tredjeparten rent faktisk er utenforstående og ikke kjenner til disposisjonen, vil den like fullt medføre en skattefordel som ikke var tiltenkt, uavhengig av hvem fordelene rammer.

Forutberegnelighetshensyn kan tenkes å styrkes ved at det grunnleggende uforutsigbare momentet som subjektivitet medfører, fjernes i stor grad. Subjektivitet kan aldri fjernes totalt fra en rettslig vurdering, da også dommere påvirkes av egne subjektive aspekter. Den kan derimot minimeres ved å gi dommerne klarere rammer for hvordan typetilfeller skal vurderes. En objektiv vurdering som konstrueres på norm vil etter dette potensielt styrke forutberegneligheten både før og under vurderingen av om det foreligger en omgåelse. Dette fordi skattyter selv kan gjøre seg kjent med vurderingsmomentene og vurdere hva disposisjonen «tilsier».

Høyesteretts bruk av subjektiv formålsvurdering var gjenstand for mye kritikk i forkant av lovfestingen. Zimmer kritiserte blant annet bruken av det subjektive vilkåret i Telenor-dommen. I dommen ble det solgt aksjer internt i Telenor-konsernet, med tap på ca. 8,6 milliarder kroner. Ved vurderingen av om selskapet som solgte aksjene kunne nektes tapsfradrag etter den ulovfestede omgåelsesnormen, vektla Høyesterett i vesentlig grad et internt notat som la frem ikke-skattemessige konsekvenser for transaksjonen. Dette notatet, og de skattemessige konsekvensene var datert tre dager før aksjesalget fant sted. Notatet var fra selskapets advokat. Zimmers kritikk retter seg mot usannsynligheten av at et konsern velger å gjennomføre aksjesalg av denne skalaen, uten å vurdere de skattemessige konsekvensene av salget før tre dager før transaksjonen fant sted. I sin kritikk påpeker han at Telenor-dommens formulering av omgåelsesnormen, synes å oppmuntre skattyter til å ikke vurdere konsekvensene av en disposisjon i forkant. Dette fordi en skattyter som fremlegger dokumentasjon som tilsier at de skattemessige konsekvensene av disposisjonen ikke er vurdert, har argument som taler i sin retning om at det ikke foreligger skatteformål. Zimmer konkluderer med at Telenor-dommens formulering av det subjektive vilkåret ikke er robust slik det fremstår.¹¹⁸

¹¹⁸ Zimmer 2007a s. 8-9

Etter lovfesting vil i teorien slike situasjoner ikke kunne oppstå i samme grad, da Høyesterett ikke tvinges til å vektlegge subjektive forhold som for eksempel notater fra advokater eller andre involverte. Hadde Telenor-dommen funnet sted nå etter lovfesting, er det nærliggende å tro at Høyesterett ville konkludert annerledes, og trolig mer i henhold til skattereglenes intensjoner.

Eksempelet fra Telenor-dommen er etter mitt syn et klart bilde på bevisproblemene som oppstår ved bruk av en subjektiv vurdering, i den forstand at regelen med en slik utforming kan virke som å favorisere de ressurssterke. Dette argumentet støttes i teori.¹¹⁹ Gjems-Onstad påpeker at Telenor tidlig må ha forstått de potensielle skattemessige problemene disposisjonen kunne medføre, og at selv om Telenor hadde betalt advokatene sine 100 millioner for å bevise ikke-skattemessige hensikter bak disposisjonen, ville dette kun utgjøre ca. 3% av den totale skattebesparelsen.¹²⁰ Dette taler klart for at den subjektive vurderingen favoriserer ressurssterke og at en objektiv vurdering tilsynelatende legger til rette for likhet for loven.

Scheel-utvalget har også uttalt at den ulovfestede omgåelsesnormen med den subjektive vurderingen av skattyters formål på mange måter oppmuntret til taktisk tilrettelegging av dokumentasjon, og at det subjektive vilkåret som nevnt gjør bevisførselen vanskelig.¹²¹ Den objektive formålsvurderingen eliminerer begge disse problemene, ved å gjøre både bevisførselen enklere, og dempe incentivet til planlegging av dokumentasjon av subjektiv hensikt.

Banoun kritiserte også det subjektive vilkåret, og påpekte at formålet bak omgåelsesnormen er å forhindre utilsiktede skattefordeler, noe som etter hennes syn taler for en objektiv vurdering. Hun understreker at vektleggingen av subjektivt formål gir normen preg av moralsk vurdering av skattyter. Det bør ifølge henne være likegyldig hvem som har foretatt disposisjonen og hvilken tanke vedkommende hadde.¹²² Jeg stiller meg bak denne argumentasjonen, og anser det mer treffende at skattereglene har en nøytral natur. En skattefordel er enten tilsiktet eller utilsiktet, og motivasjonen bak bør være likegyldig.

¹¹⁹ Gjems-Onstad 2015 s. 1073

¹²⁰ Gjems-Onstad 2015 s. 1073

¹²¹ NOU 2014: 13 s. 197 andre spalte og s. 198 første spalte.

¹²² Banoun 2014 s. 39

4.3 Andre lands praksis

Videre ser oppgaven den norske regelen i lys av liknende regler i sammenliknbare land.

De aktuelle landene er Sverige og Tyskland. Svensk rett benyttes da det er hensiktsmessig å belyse reglene som benyttes av vår nærmeste nabo. Når det kommer til økonomisk samarbeid og påfølgende problemstillinger over landegrensene, er relasjonen mellom Norge og Sverige sentral. Grunnen til dette, foruten geografi, ligger i at samfunnsstrukturene er sammenliknbare, både politisk og økonomisk. Dette medfører at skatteregler som er relativt i henhold til hverandre, potensielt kan tenkes å forenkle løsningen av problemer som måtte oppstå på tvers av landegrensene. Videre velges tysk rett da Zimmer i sin utredning trekker frem dette rettssystemet som en inspirasjon bak forslaget om objektive tredjemenn. Etter dette fremstår det interessant å sammenlikne den tyske og den norske regelen for øvrig.

I Sverige omtales skatteomgåelse som «kringgående».¹²³

Svenskene har i en årrekke benyttet en svært streng ordlydstolkning av rettsregler. Etter dette har behovet for lovfestede regler vært klarere enn i Norge, noe som har ført til generelt færre ulovfestede regler.

I svensk rettspraksis har særlig plenumsavgjørelsen «Nordback» (RÅ 1953 ref. 10) preget tilnærmingen til skatteomgåelse generelt.¹²⁴ Flertallet her avviste ulovfestede doktriner.

Dersom omgåelsestilfeller ikke ble omfattet av alminnelig tolkning, var oppfatningen den at lovgiver måtte endre skattelovgivningen.¹²⁵

I Sverige har det vært rettet hard kritikk mot denne typen reglers eksistens, da det hevdes at de truer rettssikkerheten og fremkaller usikkerhet rundt privatrettslige transaksjoners skattemessige betydning. Videre har kritikere også påpekt at reglene utydeliggjør grensen mellom domstolens og lovgivers jobb. Dersom loven ikke er sterk nok til å forhindre aggressiv skatteplanlegging som ikke var tiltenkt, er det lovgivers jobb å rette opp selve lovverket. Dette i motsetning til at domstoler skal vurdere hvert enkelt tilfelle.¹²⁶ Tilhengerne av regelen trekker derimot frem at regelen er nødvendig for å forhindre omfattede

¹²³ Banoun 2003, s 73

¹²⁴ Banoun 2003, s. 73

¹²⁵ Helmers, Kringgående av skattelag, Stockholm 1956 s. 516: «det enda remediet får närvarande mot kringgående av skattelag är en sorgfällig avfattning av skattelagen».

¹²⁶ NOU 2016:5 s. 44

skatteplanlegging, for å holde systemet oversiktlig fordi det ellers vil være behov for å tette hull ettersom de oppdages. Dette i motsetning til en generell preventiv funksjon som denne typen regler vil ha.¹²⁷ Denne kritikken og støtten sier noe om sentrale svenske holdninger når det kommer til problemstillingen.

En generalklausul om skatteomgåelse ble fattet med virkning fra 1981. Denne ble vedtatt etter lang debatt og ble opphevet i 1993, og gjeninnført i 1995 som Lov 1995:575.

Lovteksten lyder følgende:

«2 § Vid fastställandet av underlag ska hänsyn ej tas till rättshandling, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. ett fastställande på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.»

Hovedtrekkene etter Lov 1995:575, når det kommer til formålsvurdringen, virker å være en objektiv vurdering om at hensikten var å oppnå skattefordel, jf. «väsentlig skatteförmån» i § 2 nr. 1 - nr. 3 og nr. 4. Etter nr. 3 fremheves det at det «övervägande skälet» med transaksjonen var å oppnå skattefordel. Altså den overordnede hensikten. I dette kriteriet fremkommer det at skatteformålet må veie tyngre enn alle andre formål. I formuleringen “kan antas” i § 2 nr. 3 ligger det at skattemotivet (og andre motiv) skal avgjøres ut ifra de objektive omstendigheter i saken. Lodin uttaler følgende:

«Rekvisitet har ... utformats så att det inte är vad den skattskyldige innerst har avsett som är betydelsesfullt utan vad som vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter som framkommer i ärendet framstår som det huvudsakliga skälet för

¹²⁷ NOU 2016:5 s. 44

förfarandet. Den skattskyldes avsikter blir alltså bedömda efter yttre omständigheter.”¹²⁸

Bevisbyrden virker å ligge på skattemyndighetene, som skal vurdere omstendighetene rundt transaksjonen som taler for skatteformål. Skattyteren selv har bevisbyrden for omstendigheter som tilsier det motsatte.¹²⁹

Den svenske tilnærmingen fremstår på mange måter svært lik den tilnærmingen som er lagt til grunn i den tradisjonelle metoden, for å vurdere subjektive forhold i skattesaker i Norge. Altså at subjektive forhold skulle vurderes etter objektive holdepunkter. «Den skattskyldes avsikter blir alltså bedömda efter yttre omständigheter» sikter til at vurderingen knytter seg til den spesifikke skattyter, jf. «den skattskyldes», følgelig oppstilles det ingen norm basert på en «tenkt rasjonell aktør» når det kommer til skatteformålet i svensk rett.¹³⁰ Totalt sett fremstår den norske regelen i det hele mer objektiv enn den svenske på dette området.

Videre har tysk skatterett hatt en lovfestet omgåelsesregel siden 1919. Begrepet «rechtsmissbrauch» var sentralt i en regel som ellers sa lite om vilkårene for dens bruk. Begrepet ble utdypet i 2008 ved lovendring.¹³¹

Etter lovendring i 2008 var ordlyden følgende:¹³²

«(1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tat bestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

(2) Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer

¹²⁸ Lodin 2011 s. 742

¹²⁹ Lodin 2011 s. 743

¹³⁰ Lodin 2011, s. 742

¹³¹ NOU 2016:5 s. 48

¹³² Abgabenordnung (AO) § 42 Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (Uoffisielt oversatt: Skattekode § 42 missbruk av juridiske struktureringsalternativer)

angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.»¹³³

Lovens andre ledd vektlegger at dersom skattyter kan bevise substansielle ikke-skatterelaterte begrunnelser bak transaksjonen, foreligger det intet misbruk. Forarbeidene legger til grunn at regelen anvendes i tre stadier.¹³⁴

For det første må det tas stilling til om det foreligger en skattefordel, en «steuervorteil». Lovteksten tilsier at dette beror på en sammenlikning mellom virkningene av den aktuelle disposisjonen og en hensiktsmessig, «angemessene», disposisjon. Videre må det vurderes om den aktuelle transaksjonen var uhensiktsmessig, «uagemesse», til å oppnå det aktuelle økonomiske målet. Det sentrale her er hvorvidt rasjonelle tredjemenn ville valgt den aktuelle disposisjonen for å oppnå hensikten. Ved vurderingen skal det legges vekt på om disposisjonen fremstår kunstig eller unormal.¹³⁵ I skattyters favør vektlegges det om liknende disposisjoner har vært godtatt tidligere. Den tredje vurderingen beror på om skattyter kan fremlegge bevis på ikke-skatterettslige hensikter bak transaksjonen, selv om den er funnet «uhensiktsmessig». Denne vurderingen kommer derimot sjelden skattyter til gode, da det sjeldent kan påvises tilstrekkelig bevis. Etter dette synes regelen å fremstå som en vei ut for skattyter, i atypiske tilfeller, for eksempel hvis domstolen har misforstått transaksjonen helt.

Altså kommer formålsvurderingen inn både på andre og tredje stadium i vurderingen. I andre stadium, hvorpå det vurderes i hvilken grad disposisjonen var hensiktsmessig, vurderes skattyters hensikt tilsynelatende ganske likt som metoden som er implementert i Norge etter lovfesting. Vinklingen er at det skal vurderes om «fornuftige tredjemenn» ville foretatt disposisjonen om man ser bort fra skattemotivet.¹³⁶

Det synes å foreligge en nyanseforskjell mot den norske vurderingen, som beror seg på om selve disposisjonen «tilsier» en skattefordel, jf. sktl. § 13-2 (2). Altså legger den tyske regelen

¹³³NOU 2016:5 s. 49: “Uoffisiell oversettelse av annet ledd: An abuse is given if there is an inadequate legal arrangement which leads, either with respect to the taxpayer or to a third person, to a tax advantage which is not intended by tax law. There is no abuse if the taxpayer can prove substantial non-tax reasons for the transaction.»

¹³⁴ Wolfgang Schön: Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany, i: Judith Freedman (ed): Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management, Oxford 2008, s 47 ff. På s. 54.

¹³⁵ Omdiskutert da dette vilkåret kan tenkes å hindre nytenkning jf. NOU 2016:5 s. 49

¹³⁶ NOU 2016:5 s. 49

opp til å vurdere om disposisjonen gir mening dersom man eliminerer skattefordelen. Dette vil si at det ikke legges opp til noen vurdering av hvilke motiver som taler for og imot skatteformålet. Tilsynelatende er det tilstrekkelig at disposisjonen fremstår legitim også uten skattefordel. Den tyske regelen virker å legge til grunn en sontring mellom skattefordeler skattyteren har forutsett, og ikke.¹³⁷

«Eliminering av skattefordelen» synes å være en legitim metode domstolene kan bruke for å vurdere grunnvilkåret også etter den norske regelen, da det fremstår logisk å se på disposisjonen isolert sett, dersom det ikke forelå noen skattefordel. Spørsmålet blir jo da om denne rasjonelle tredjemannen fortsatt ville foretatt disposisjonen av andre grunner. Dersom det ikke synes trolig at disposisjonen ville blitt foretatt ved fraværet av skattefordel, kan det konkluderes med at disposisjonen «tilsier» en hensikt om å spare skatt. Vurderingen er formulert noe ulikt, men synes i praksis å kunne foretas relativt likt.

I det tredje stadiet av den tyske regelens vurdering kommer skattyters konkrete hensikt inn i vurderingen, og lovens ordlyd tilsier en objektiv vurdering av denne.

Oppsummert fremstår det på mange måter som den norske regelen langt på vei er i tråd med den tyske, da den har adoptert konseptet om tredjemenn i sin objektive vurdering.

¹³⁷ NOU 2016:5 s. 49

5 Avslutning

5.1 De lege lata

Konklusjonen er følgelig at virkningen av overgangen fra en subjektiv til en objektiv vurdering av disposisjonens formål, blant annet er at domstolene tilsynelatende vil få en vesentlig enklere oppgave med å vurdere omgåelsessaker i fremtiden. Dette grunnet distanseringen fra skattyters forklaring. Det fremstår langt enklere å vurdere beviser på objektive holdepunkter, kontra å måtte ta hensyn til subjektive momenter. Dette går noe på bekostning av skattyters kontradiksjonsmuligheter, men viktigheten av denne muligheten kan diskuteres når det ikke er tale om å ilegge straff.

Endringen medfører også at norsk rett er mer i tråd med liknende regler i sammenliknbare land. Når det kommer til vår nærmeste nabo Sverige, kan det virke som vi har objektivisert regelen ytterligere. I forhold til tysk rett har vi kopiert et sentralt moment i deres objektive vurdering, altså bruken av tredjemenn. Den tyske vurderingen av skatteformålet fremstår på mange måter lik den norske.

Videre har objektiviseringen bidratt til å styrke forutberegneligheten i omgåelsessaker. Dette ved at skattyter kan tenkes å lettere forutse at dersom det foreligger omstendigheter rundt disposisjonen som kan tenkes å tilsi omgåelsesforsøk, vil det være nærliggende for skattyter å forutse at en gjennomskjæring kan finne sted.

Endringen har sist, men ikke minst, i stor grad styrket skattereglens utjevningsfunksjon, i den forstand at omgåelsesregelen nå langt på vei ikke favoriserer de ressurssterke på samme måte som den ulovfestede normen viste tendenser til. Den objektive vurderingen medfører trolig langt mindre anledning for skattyter til å forberede et dekke, eller motargumenter ved en eventuell omgåelsessak.

5.2 De lege ferenda

Angående selve lovfestingen, kan det legges til grunn at brorparten av skatterettslige formål talte for en lovfesting av omgåelsesnormen.¹³⁸ Da skatterettslig gjennomskjæring ofte medfører en inngripen i den private rettssfære, fremstår det fordelaktig at denne er lovfestet. Dette for å unngå strid med legalitetsprinsippet, et forhold den ulovfestede normen ikke tilstrekkelig avklarte. Videre er det klart at en lovfestet regel på mange måter kan synes å medføre bedre forutberegnelighet for skattyter, da en lovtekst er lettere å gjøre seg kjent med enn en ulovfestet norm som er sammensatt av langvarig praksis og teori. Denne økte forutberegneligheten fremstår som en positiv virkning av endringen, noe som taler for at lovfestingen generelt var en suksess på dette området.

Videre satt lovfestingen klarere rammer for domstolen når det kommer til rettsanvendelsen, og begrenser deres adgang til videre utvikling av normen med relativt frie rammer. På den ene siden kan dette medføre mindre spillerom for domstolene når det kommer til å utvikle rettsområdet, men det kan argumenteres for at dette var hensikten. En mer rigid og fastsatt regel er også en bidragsyter til å styrke forutberegneligheten og videre skattyters rettssikkerhet.

Når det kommer til formålsvurderingen som er oppgavens fokus, er spørsmålet om den objektive vurderingen av hovedvilkåret er bedre enn den subjektive.

På den ene siden argumenteres det i oppgavens punkt 2.4.2 for at lovfestingen styrker forutberegneligheten. På den andre siden vil en totalt objektiv vurdering av skatteformålet medføre at skattyters innsigelser mot omgåelsesanklagen, og eventuelle forsvar av den aktuelle disposisjonen ikke blir hørt. Dette kan tilsi at rettssikkerheten for individet blir dårligere etter endringen. Begrunnelsen for dette er at det i enkelte situasjoner kan tenkes at en objektiv vurdering av subjektiv hensikt ikke vil belyse realiteten på en tilstrekkelig god måte. Resultatet kan bli at saken vurderes feil etter realiteten. Dette kan tale for at forutberegneligheten potensielt svekkes, da en skattyter i god tro som har foretatt en gyldig disposisjon, kan ende med å få denne re-karakterisert på objektivt grunnlag. Det vil ikke alltid

¹³⁸ Jf. oppgavens punkt 2.4.2

være tale om skattyter som med viten og vilje unnlater å forholde seg til de skattemessige virkningene, for å dra nytte av dette når domstolen skal vurdere bevis.

Det kan derimot argumenteres for at gjennomskjæringen ikke vil være en stor inngripen uansett, da det som nevnt ikke er tale om ileggelse av straff. Vedkommende vil kun skattlegges som den opprinnelig skulle.

På den andre siden vil det allikevel fremstå relativt inngripende ovenfor skattyter dersom vedkommende har innrettet seg etter det han trodde var en gyldig disposisjon, og etter noe tid må skatte på en annen måte allikevel. I en slik situasjon foreligger det ingen utfordring etter loven, da gjennomskjæringen «retter opp» noe som har blitt gjort feil. Likevel vil dette kunne oppleves ganske inngripende for skattyter. Det kan derimot ikke tillegges så stor vekt til en subjektiv oppfattelse av rettslig inngripen, da det faktisk ikke foreligger en urettmessig intervensjon i rettsfæren, men snarere en rettelse av utilsiktet fordel.

Typetilfellet som nevnes her er også høyt hypotetisk og kan vanskelig tenkes å oppstå særlig ofte. Etter en totalvurdering fremstår endringen å ivareta forutberegnelighetshensyn bedre enn den ulovfestede normen, noe som er en heldig effekt. Skattyters rettssikkerhet svekkes mulig litt i enkelte tenkte situasjoner, men styrkes i de aller fleste grunnet bedre forutberegnelighet.

En objektiv vurdering vil også medføre at skattereglenes nøytraliserende funksjon styrkes. Nøytralitetshensynet tilsier som nevnt at skattereglene ikke skal oppfordre noen til å handle på den ene eller andre måten. Man skal ikke kunne oppnå særlige skattefordeler ut over det som er tiltenkt og klart kommer frem av lovverket. En nøytral skatteregel skal altså ikke påvirke skattyters faktiske handlemåte. Den objektive vurderingen vil etter dette virke preventivt da den er vanskeligere å sikre seg mot, da bevisbyrden kun ligger hos domstol fra et objektivt perspektiv. Dersom omgåelse blir enklere for domstolen å bevise, vil dette trolig skremme bort mulige forsøk på å omgå skattereglene i utgangspunktet, og etter dette kunne sies å styrke skattelovens nøytraliserende funksjon som helhet. Dette taler for at endringen av vilkåret var riktig valg.

Den utjevneende effekten som oppnås kan heller ikke nevnes ofte nok. Den oppnås ved å nøytralisere økonomiske forskjeller som moment for sannsynlighet for å lykkes med omgåelse. I omgåelsessaker kan det spares store summer, noe som igjen kan medføre at store summer investeres i juridisk bistand for å finne omgåelsesmuligheter. Den subjektive

vurderingen var for eksempel i Telenor-dommen tilsynelatende et smutthull i lyse dagen, og den eneste utfordringen ville være å formulere troverdige ikke-skatterettslige «beviser». På ingen måte ønsker jeg å konkludere den ene eller andre veien hva gjaldt skattyters intensjon i Telenor-dommen. Den brukes som et eksempel på en sak hvor indisiene absolutt er til stede, hva angår bevisst planlegging av bevis. Poenget er at dersom store investeringer i juridisk bistand kan hjelpe med en omgåelse, oppfyller ikke reglene sitt formål om å utjevne forskjeller i samfunnet. Den objektive vurderingen synes å bidra til å utjevne disse økonomiske forskjellene, noe som taler for at endringen var riktig løsning.

Avslutningsvis bør det påpekes at i et stadig mer internasjonalt samfunn, vil det være fordelaktig å ha relativt like regler i sammenliknbare land. Dette kan medføre fordeler når det kommer til tvister på tvers av landegrenser. Likhet i regelverket kan også bidra til å styrke lands forståelse av hverandres rettsregler, og påfølgende bidra til bedre samarbeid generelt. Den objektive vurderingen er mer i tråd med sammenliknbare lands rett, og fremstår etter dette positiv.

Totalt sett fremstår både lovfestingen og den påfølgende endringen av formålsvurderingen som en suksess. Jeg kan vanskelig se for meg at den ulovfestede omgåelsesnormen med subjektiv formålsvurdering vil savnes. Det blir spennende å se den nye regelen i bruk, for å fastslå om mine vurderinger er riktige.

6 Kilderegister

Lover

Grunnloven	Lov 17.mai 1814, Kongeriket Norges Grunnlov
Skatteflyktslagen	Lag (1995:575) mot skatteflykt
Skatteloven	Lov 26 mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt
Abgabenordnung	Abgabenordnung In der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002 (BGBl. I S. 3866, ber. 2003 S. 61)
Straffeloven	Lov 20 mai 2005 nr. 28 om straff

Forarbeider og stortingsdokumenter

Ot. Prp. Nr. 16 (1991-1992)	Oppfølging av skattereformen 1992
Ot. Prp. Nr. 90 (2003-2004)	Om lov om straff (straffeloven)
NOU 2014:13	Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi

NOU 2016:5

Omgåelsesregel i skatteretten – Lovfesting
av en generell omgåelsesregel i skatteretten

Prop 98 L (2018-2019)

Endringer i skatteloven og
merverdiavgiftsloven (lovfesting av en
generell omgåelsesregel)

Rettsavgjørelser

Rt. 1921 s. 331

«Stilloff»

Rt. 1921 s. 462

«Skovveien»

Rt. 1924 s. 435

«Heiendrichs dødsbo»

Rt. 1926 s. 735

«Odden Dampsag»

Rt. 1927 a. 1064

«Hannevig»

Rt. 1927 s. 1078

«Nielsen-Vigeland»

RÅ 1953 ref. 10 (Sverige)

«Nordback»

Rt. 1963 s. 478

«Siraco»

Rt. 1971 s. 264

«Kielland»

Rt. 1976 s. 203

«Ragelas»

Rt. 1976 s. 302

«Astrup»

Rt. 1978 s. 60

«Smestad»

Rt. 1986 s. 58

«Asdahl»

Rt. 1994 s. 912

«Hovda»

Rt. 1997 s. 1580

«Zenith»

Rt. 1998 s. 1779	«INA»
Rt. 2002 s. 456	«Hydro Canada»
Rt. 2004 s. 1331	«Aker Maritime»
Rt. 2006 s. 1232	«Telenor»
Rt. 2007 s. 209	«Hex»
Rt. 2008 s. 1510	«Reitan»
Rt. 2012 s. 1888	«Dyvi»
Rt. 2014 s. 227	«Tangen / ConcoPhillips III»
HR-2016-02165-A	«Ikea»

Litteratur

Helmers 1956	Helmers, Dag: <i>Kringgående av skattelag</i> . Stockholm, 1956
Kvisli 1962	Kvisli, Kåre: <i>Innføring i skatteretten</i> . Oslo 1962
Boe 1996	Boe, Erik: <i>Innføring i juss</i> . Oslo, 1996
Banoun 2003	Banoun, Bettina: <i>Omgåelse av skattereglene: En studie av Høyesterettspraksis</i> . J.W. Cappelens Forlag AS. Oslo, 2003
Lodin 2011	Lodin m.fl: <i>Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt</i> . Trettonde upplagan. 2011

- Harboe 2012
Harboe, Einar: *Skattemessig gjennomskjæring*, 1. utgave. Universitetsforlaget. Oslo, 2012
- Gjems-Onstad 2015
Gjems-Onstad, Ole. Ormaz Ferdowski, Sanaz. Folkvord, Benn. Furuseth, Eivind: *Norsk bedriftsskatterett*. 9. utgave. Gyldendal Norsk Forlag AS. Oslo, 2015
- Zimmer 2018
Zimmer, Frederik: *Lærebok i skatterett*. 8. utgave, 2. opplag. Universitetsforlaget. Oslo, 2018
- Folkvord 2020
Folkvord, Benn: *Skatterett i et nøtteskall*. 1. utgave, 1. opplag. Gyldendal Norsk Forlag AS. Oslo, 2020

Artikler

- Aarbakke 1970
Lov og Rett «LoR» 1970, «Omgåelse av skattereglene som rettsanvendelsesproblem»
- Schön 2008
Wolfgang Schön: Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany, i: Judith Freedman (ed): *Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Oxford 2008, s 47 ff.
- Matre 2014
Matre, Hugo, «Fritak fra gjennomskjæring», *Skatterett* (2014) s. 1-2
- Banoun 2014
Banoun, Bettina, «Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen»

Forvaltningspraksis

Tingvold 2020

Tolkningsuttalelse til 01/04-2020 skrevet av seksjonsleder ved selskapsskatteseksjonen i skattelovavdelingen, avdelingsdirektør Jon Tingvold. Hentet fra URL:

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/-13-2-formalsvurderingen-i-den-lovfestede-omgaelsesregelen-i-skatteloven/id2699260/06/05-2021>