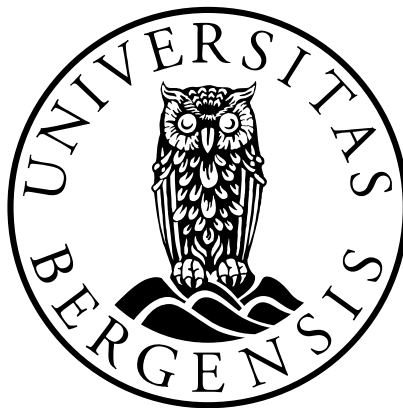


Underskudd til fremføring

*Eksistensen av den spesielle omgåelsesregelen i
sktl. § 13-3 etter lovfestingen av sktl. § 13-2*

Kandidatnummer: 161

Antall ord: 14 868



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

07. juni 2021

Innholdsfortegnelse

1	Introduksjon.....	3
1.1	Tema og aktualitet	3
1.2	Avgrensning	4
1.3	Kort om oppgavens bruk av rettskilder	4
1.4	Omtalen av omgåelses- og gjennomskjæringsbegrepet.....	5
1.5	Den videre fremstillingen	5
2	Underskudd til fremføring	6
2.1	Fremførbart underskudd (kort fortalt)	6
2.2	Hensyn bak ordningen	6
2.3	Skatteloven § 14-6.....	7
2.3.1	Subjektprinsippet.....	8
2.3.2	Legaldefinisjonen av «underskudd»	8
2.3.3	Underskuddet må stamme fra et «forutgående år»	9
2.3.4	Det eldste underskuddet skal avregnes først.....	9
2.3.5	Bortfall av underskudd ved spesielle tilfeller	10
2.4	Praktiske tilfeller for nyttiggjørelse av skatteposisjonen utenfor underskuddsselskapet selv.....	10
2.4.1	Konsernbidrag	10
2.4.2	Fusjon	11
2.4.3	Fisjon	12
2.4.4	Bortfall av retten til å benytte virkemidlene	13
3	Omgåelsesreglene	14
3.1	Den generelle omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2 (kort fortalt).....	14
3.2	Den spesielle omgåelsesregelen i skatteloven § 13-3.....	15
3.2.1	Generelt	15
3.2.2	Subjekter og skatteposisjoner som omfattes av sktl. § 13-3	15
3.2.3	Transaksjoner som omfattes av sktl. § 13-3.....	16
3.2.4	Disposisjonens bakenforliggende motiv	18
3.2.5	Virkningen av sktl. § 13-3	20
3.3	Terskelen for anvendelse av sktl. §§ 13-2 og 13-3.....	20
4	Konsekvensanalyse av rettstilstanden etter eventuell oppheving av sktl. § 13-3	22
4.1	Tilfeller som unngår avskjæring ved opphevelse av sktl. § 13-3	22
4.2	Analyse av Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi)	22
4.3	Analyse av tilfeller som har vært gjenstand for gjennomskjæring etter sktl. § 13-3.....	26
4.3.1	HR-2017-2410-A (Armada)	26
4.3.2	LB-2014-16409 (Visma Academy)	28
4.3.3	SKNS1-2020-51	31
4.4	Konsekvensanalysen oppsummert.....	34

5	Behovet for sktl. § 13-3 etter lovfesting av sktl. § 13-2.....	35
5.1	En drøftelse med utgangspunkt i utredningen	35
5.2	Anvendelsen av terskelforskjellen.....	35
5.3	Den spesielle omgåelsesregelens preventive effekt.....	36
5.4	Behovet for å avskjære deler av skatteposisjonen	37
5.5	Fremførbart underskudd sammenlignet med omgåelsessituasjoner i sin alminnelighet	38
5.5.1	Et særlig behov for inngripen?	38
5.5.2	Bred utnyttelse i egen virksomhet	39
5.5.3	Underskuddsselskapers kjøp av overskuddsselskap	39
5.5.4	Petroleumsvirksomhet	42
5.5.5	Den spesielle omgåelsesregelens begrensede anvendelsesområde	43
5.5.6	Systembetragtninger oppsummert	45
5.6	Hensyn.....	46
6	Avsluttende bemerkninger	48
6.1	Regel om avskjæring av underskuddsfremføring.....	48
6.2	Behovet for sktl. § 13-3	49
	Litteraturliste	51

1 Introduksjon

1.1 Tema og aktualitet

Temaet i avhandlingen er skattemessig gjennomskjæring av disposisjoner der utnyttelsen av fremførbart underskudd står sentralt. Benyttelsen av fremførbart underskudd som skatteposisjon er i utgangspunktet legitim på selskapets hånd. Adgangen bidrar bl.a. til å sikre bedrifters stabilitet og levedyktighet, og er derfor ansett som et viktig verktøy for skattyter.¹

Den gunstige løsningen har imidlertid ført til et marked for distribuering av skatteposisjonen til andre aktører enn den som opparbeidet seg underskuddet. Skattesubjektet kjøper eksempelvis opp et selskap med et høyt fremførbart underskudd, utelukkende for å tilegne seg skattemessige fordeler i tilknytning til et foreliggende overskudd. Slike disposisjoner har nødvendiggjort regler som motvirker omgåelse av skattereglene. Lovgiver har i dette henseende lovfestet den *generelle* omgåelsesregelen i sktl. § 13-2 og den *spesielle* omgåelsesregelen i sktl. § 13-3.² Sktl. § 13-2 tar sikte på å regulere alle tilfeller av omgåelse, i motsetning til sktl. § 13-3 som regulerer enkelte utvalgte skatteposisjoner, med et særlig blikk på tilfellet av underskuddsfremføring.

De siste årene har den spesielle omgåelsesregelen vært gjenstand for kritikk fra flere hold. I den rettspolitiske debatten har den tosporede løsningen med to separate omgåelsesregler vært omtalt som unødvendig komplisert og utdatert.³ I forbindelse med lovfesting av den generelle omgåelsesnormen i sktl. § 13-2 anbefalte derfor utvalget i NOU 2016: 5 å oppheve den spesielle omgåelsesnormen.⁴ Til tross for utvalgets anbefalinger ble det derimot bestemt at regelen skulle videreføres.⁵ Diskusjonen rundt eksistensen av sktl. § 13-3 er fortsatt svært aktuell, særlig etter lovfesting av den generelle omgåelsesnormen i sktl. § 13-2. Gjennom avhandlingen vil jeg derfor undersøke om lovgivers begrunnelse bak opprettholdelsen av sktl. § 13-3 fortsatt står seg (*de lege ferenda*).

¹ Innstilling III (1947) s. 84.

² Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.). Begge bestemmelser ble tilføyd ved Lov 29. nov. 2019 nr. 73 (ikraftsatt 01. jan 2020).

³ Folkvord (2006) s. 444 og Harboe (2012) s. 350.

⁴ NOU 2016: 5 s. 9.

⁵ Prop. 98 L (2018-2019) s. 100.

1.2 Avgrensning

Da de skatterettslige omgåelsesreglene har et omfattende anvendelsesområde er det nødvendig å avgrense den videre fremstillingen. Omgåelsesproblematikk i tilknytning til fremføring av underskudd vil være mest aktuelt for selskapssubjekter, særlig AS/ASA da disse i større grad vil kunne omstrukturere virksomheten på den måten som kreves for at den spesielle omgåelsesregelen i sktl. § 13-3 skal få anvendelse. Det avgrenses derfor mot omtale av personbeskatning. I tillegg vil de samme skatterettslige begrensninger i all hovedsak gjelde for andre selskapstyper enn AS/ASA. Avhandlingen avgrenser derfor mot videre omtale av bl.a. ansvarlig selskap, kommandittselskap m.m.

Ved avhandlingens omtale av den spesielle omgåelsesregelen er det siktet til bestemmelsen i sktl. § 13-3. Andre spesielle omgåelsesregler vil ikke bli nærmere omtalt. I tillegg må omgåelse av skattereglene holdes adskilt fra unndragelse av skattereglene. Tilfeller av skattyters mangelfulle eller uriktige opplysninger til skattemyndighetene vil derfor ikke bli omtalt i avhandlingen.

Til slutt avgrenser avhandlingen mot omtale av internasjonale spørsmål tilknyttet omgåelsesproblematikk, herunder bl.a. OECDs prosjekt innebærende fellesregulering av internasjonal skatteplanlegging (BEPS). Internasjonal skatteomgåelse er et særlig aktuelt og interessant tema, men blir for omfattende for denne avhandlingen.

1.3 Kort om oppgavens bruk av rettskilder

Den alminnelige juridiske metoden legges til grunn ved analysen av gjeldende rett. Tema for oppgaven er en analyse av sktl. §§ 13-2 og 13-3, som begge trådte i kraft 01.01.2020. Den nylige kodifiseringen innebærer at det ikke foreligger mye praksis tilknyttet bestemmelsene. Det er imidlertid forutsatt at sktl. § 13-2 i hovedsak vil være sammenfallende med det som ville følge av den ulovfestede regelen.⁶ Sktl. § 13-3 er i hovedsak også en videreføring av den tidligere bestemmelsen i sktl. § 14-90.⁷ Praksis tilknyttet tidligere regulering vil dermed utgjøre relevante tolkningsmomenter.

⁶ Prop. 98 L (2018-2019) s. 6.

⁷ Ibid s. 100.

Videre vil avhandlingen i stor grad innebære rettspolitiske betraktninger. Det er antatt at det stadige fokuset på skatterettslig omgåelse i juridisk teori har påvirket omgåelsesnormenes utvikling.⁸ Juridisk teori vil derfor være en sentral rettskilde i avhandlingen, i tillegg til hensyns- og formålsbetraktninger. Disse rettskildene vil ha særlig betydning ved omtale av sktl. § 13-3s eksistens *de lege ferenda*.

1.4 Omtalen av omgåelses- og gjennomskjæringsbegrepet

Rettsreglene som regulerer skatterettslig omgåelse blir gjerne referert til med ulike begreper, herunder «omgåelse», «gjennomskjæring» og «avskjæring». Selv om noen teoretikere mener gjennomskjæringsbegrepet skaper assosiasjoner til gjennomskjæring av (aksje)selskapsform, er det dette begrepet som oftest blir benyttet i teori og rettspraksis.⁹ Jeg vil i avhandlingen anvende omgåelsesbegrepet i tilknytning til disposisjoner som i utgangspunktet er gjennomført i samsvar med privatrettslige regler (f.eks. for fusjon og fisjon etter aksjeloven¹⁰), men som ikke kan gis de skatterettslige virkninger som følger av skatteloven, fordi de av ulike grunner er å anse som illojale. Avskjæring- og gjennomskjæringsbegrepet benyttes i denne avhandlingen om den prosessen som skattemyndighetene foretar seg som en konsekvens av påvist omgåelse.

1.5 Den videre fremstillingen

I avhandlingens punkt 2 vil det redegjøres for hjemmelen for adgangen til å fremføre underskudd samt praktiske tilfeller for nyttiggjørelsen av skatteposisjonen. Videre i avhandlingens punkt 3, vil omgåelsesregelen i sktl. § 13-2 kort introduseres før det gjøres en nærmere redegjørelse av den spesielle omgåelsesregelen i sktl. § 13-3. Da avhandlingen sentrerer seg rundt eksistensberettigelsen av sktl. § 13-3 etter lovfestelsen av den generelle omgåelsesnormen, vil det i punkt 4 gjøres en rettsdogmatisk analyse av tilfeller som kan risikere å falle utenfor omgåelsesspekteret ved en eventuell opphevelse av sktl. § 13-3. Den rettspolitiske analysen av eksistensen av sktl. § 13-3 vil fremgå av punkt 5, etterfulgt av avsluttende refleksjoner i punkt 6.

⁸ Jf. bl.a. NOU 2016: 5 s. 11.

⁹ Zimmer (2018a) s. 65.

¹⁰ Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven – asl.).

2 Underskudd til fremføring

2.1 Fremførbart underskudd (kort fortalt)

Et fremførbart underskudd oppstår når summen av fradrag overstiger summen av inntekter. Dette skjer ved at skattyter pådrar seg fradragsberettigede kostnader større enn inntekten selskapet tjener inn. Skattyter får da ikke fradragsført alle de kostnadene han har pådratt seg, og sitter igjen med et fremførbart underskudd. Når skattyter et senere år oppnår et overskudd, vil skattyter kunne nyttiggjøre seg av underskuddet, ved å trekke underskuddet fra overskuddet når skatten skal beregnes.

2.2 Hensyn bak ordningen

Ordningen med fremføring av underskudd må ses i sammenheng med skatteevneprinsippet.¹¹ Skatteevneprinsippet innebærer et ideal om at skatten skal fordeles på bakgrunn av skattyterens evne til å bære den. I tillegg innebærer prinsippet at skattytere bør skattlegges av sin nettoinntekt, hvorav underskuddsfremføring er nødvendig for å komme frem til nettoinntekten der flere år ses under ett.¹² Dersom skattyteren har tilegnet seg fradragsrett for kostnader i forbindelse med erverv av inntekt, og skattyter ikke har noe overskudd å fradra kostnadene i, vil han sitte igjen med et ubenyttet skattefradrag. Dersom dette går tapt, vil skattyter over tid beskattes for større inntekter enn de faktiske nettoinntektene etter fradrag for tilhørende kostnader. Ved å fremføre underskudd i senere års overskudd, vil derimot balansen opprettholdes, slik at verdien av fradraget ikke går tapt. Dette kan sikre skattyters økonomi, særlig i nedgangstider.

Oljeskatteregimet er bl.a. utformet på en slik måte at letekostnader kan fradragsføres og skatteverdien av det aktuelle fradraget kan kreves utbetalt. Denne ordningen er ikke gjort generell, men viser at lovgiver ser betydningen av å legge til rette for beskatning etter faktisk skatteevne.¹³

¹¹ Jf. bl.a. lagmannsrettens premisser i LB-2010-164565 (Dyvi).

¹² Zimmer (2013) s. 143.

¹³ Se punkt 5.5.4 for omtale av oljeskatteregimet.

Den samfunnsøkonomiske begrunnelsen bak reglene om fremføring av underskudd er også trukket frem av Skattelovutvalget. Ved spørsmål om endring av den tidligere bestemmelsen i skatteloven 1911 § 53 uttalte Skattelovutvalget at;

«Utvalget antar at det nå er oppfordring til å imøtekomme det behov som her foreligger for å søke å sikre bedriftenes og næringeres stabilitet og levedyktighet og ikke minst evne til å holde beskjeftigelsen oppe i vanskelige økonomiske tider. En bør kunne regne med at en rommelig overføringsperiode for underskudd i en vanskelig økonomisk tid, vil stimulere også viljen hos ledere av bedrifter som går med underskudd, til å opprettholde virksomheten likevel i håp om bedre tider. Det er videre vel verd å merke seg at det er lite rimelig at bedrifter og næringer med til dels sterkt fluktuerende driftsresultater på lengre sikt skal bli relativt hårdere beskattet enn bedrifter og næringer med jevne driftsresultater fra år til år.»¹⁴

Selv om departementet sluttet seg til forslaget, understreket de samtidig behovet for begrensninger gjennom bl.a. en klar forutsetning om at fradraget kun skulle komme den skattyter som hadde hatt underskuddet til gode.¹⁵ Dette anses som en henvisning til subjektprinsippet¹⁶, men har også nær sammenheng med prinsippene for tilordning av inntekter og kostnader forutsatt i sktl. § 6-3.¹⁷ Departementets henvisning til subjektprinsippet har senere kommet til uttrykk gjennom lovfestede og ulovfestede gjennomskjæringsregler, herunder bl.a. sktl. § 13-3 som avgrenser muligheten til å fremføre underskudd etter sktl. § 14-6. De nevnte formålsbetraktninger har også blitt sentrale ved anvendelsen av reglene om fremføring av underskudd, herunder bl.a. i Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi-dommen).¹⁸

2.3 Skatteloven § 14-6

Skatteloven § 14-6 regulerer adgangen til å fremføre underskudd. Etter bestemmelsens første ledd gis det fradrag for underskudd som «omfattes av § 6-3 første ledd», og som «skattyteren» har hatt i et «forutgående år». Av sktl. § 14-6 (1) andre punktum følger det videre at

¹⁴ Innstilling III (1947) s. 84.

¹⁵ Ot.prp. nr. 11 (1957) side 24.

¹⁶ Se 2.3.1.

¹⁷ Zimmer (2019) s. 170.

¹⁸ Se særlig dommens avsnitt 52-55.

underskuddet fra et tidligere år må være «fratrukket i sin helhet» før det kan gis fradrag for underskudd et senere år. Vilkårene skal i det følgende gjennomgås.

2.3.1 Subjektprinsippet

Underskudd kan som den klare hovedregel bare komme til fradrag i inntekt hos den samme skattyteren. For et AS/ASA skal derfor et eventuelt underskudd som hovedregel bare kunne komme til fradrag i det aksje-/allmennaksjeselskapet underskuddet er oppstått i. Dette følger av subjektprinsippet og innebærer ifølge forarbeidene at «skatteposisjoner ikke kan overføres mellom skattesubjekter uten et særskilt rettslig grunnlag».¹⁹

Skatteloven har imidlertid åpnet for flere tilfeller der skatteposisjonen fremførbart underskudd kan overføres fra ett skattesubjekt til et annet, enten direkte eller indirekte. Ved fusjon og fisjon kan underskudd på visse vilkår overføres til det overtakende selskap, og dermed komme til fradrag i et eventuelt overskudd jf. sktl. § 11-7 (1). Særlig aktuelt er også muligheten til å fradra underskudd i overskudd fra andre selskaper innenfor samme konsern etter reglene om konsernbidrag etter sktl. § 10-2.

2.3.2 Legaldefinisjonen av «underskudd»

Sktl. § 6-3 (1) angir hva som betegnes som «underskudd» i skattelovens forstand. Ifølge bestemmelsen oppstår et underskudd når «fradragsberettigede kostnader overstiger inntekter fra samme inntektskilde». Virkningen av at det foreligger et underskudd er at det kan gis «fradrag for underskuddet i inntekt fra andre inntektskilder» jf. sktl. § 6-3 (1). Dette gir anvisning på en overføring av underskudd over til andre inntektskilder. Dersom man ser bestemmelsen i sammenheng med det alminnelige inntektsbegrep, hvor det er den samlede inntekten som er avgjørende, fremstår løsningen som naturlig. Viser fradraget seg derimot å være større enn inntektene totalt sett, kan det udekkede underskuddet ved årets skattefastsetting «fremføres til fradrag» mot inntekter i de påfølgende år etter sktl. § 14-6 jf. § 6-3 (4).

For at det skal være tale om et underskudd som kan fremføres i medhold av sktl. § 14-6 må det altså være tale om et underskudd som har oppstått som følge av at det foreligger

¹⁹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 68.

«fradragsberettigede kostnader», og at disse overstiger inntekter fra samme og andre inntektskilder hos skattesubjektet.

Skatterettens hovedregel om fradrag fremgår av sktl. § 6-1. Etter bestemmelsens første ledd første punktum gis det fradrag for «kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Dette gir uttrykk for et vilkår om tilknytning mellom kostnaden og skattyters inntektsskapende aktivitet.²⁰ Motsetningsvis kan det ikke gjøres fradrag for skattyterens private kostnader jf. bl.a. sktl. § 6-1 (2). Det er imidlertid ingen betingelse at underskuddet er oppstått i den aktuelle virksomhet, selv om dette ofte er det mest naturlige.²¹

Etter Rt. 1991 s. 1182 (Brenden) er det videre klart at det ikke kan kreves at kostnaden har vært nødvendig for å øke inntekten.²² Det utøves heller ikke et strengt krav til at kostnaden som pådras må være hensiktsmessig eller egnet. Dette kan ses i sammenheng med målsetningen om at skattelovgivningen ikke skal legge for store føringer på virksomheters forretningsmessige valg.²³ Hvilke kostnader skattyteren kan fradragsføre er nærmere regulert i skattelovens bestemmelser.²⁴

2.3.3 Underskuddet må stamme fra et «forutgående år»

Det er forutgående års udekkede underskudd som kan fremføres mot positiv alminnelig inntekt i senere inntektsår. Ordlyden angir imidlertid ingen tidsbegrensning for adgangen til å fremføre underskudd som ikke er benyttet et tidligere år. Dette er også lagt til grunn i Skatte-ABC.²⁵ På den annen side må sktl. § 14-6 forstås slik at fremføringen må skje det første året det oppstår en positiv inntekt, altså ved fravær av underskudd.²⁶

2.3.4 Det eldste underskuddet skal avregnes først

At underskudd fra tidligere år skal være «fratrullet i sin helhet» er i teorien tolket dithen at det eldste underskuddet skal avregnes først der skattyteren har samlet opp flere år med underskudd.²⁷ Bestemmelsen har imidlertid ikke lenger like stor praktisk betydning, da den

²⁰ Zimmer (2018a) s. 206.

²¹ Skatte-ABC 2020/2021 s. 1325.

²² Rt. 1991 s. 1182 (Brenden) s. 1184.

²³ Rt. 2009 s. 1473 (Samdal) avsnitt 37.

²⁴ Herunder i sktl. §§ 6-10 til 6-32.

²⁵ Skatte-ABC 2020/2021 s. 1328.

²⁶ Stoveland m.fl. (2020) s. 1533.

²⁷ Zimmer (2019) s. 171.

tidligere begrensningen på ti år ved fremføring av underskudd ble opphevet ved Skatteloven av 9. desember 2005, nr. 133.²⁸

2.3.5 Bortfall av underskudd ved spesielle tilfeller

Sktl. § 14-6 angir flere tilfeller der retten til fradrag for underskudd bortfaller. Bestemmelsen viser bl.a. til bortfall av underskudd ved gjeldsettergivelse (andre ledd) og konkurs (tredje ledd). Ved slike tilfeller er det gjerne kreditor som lider et tap, slik at en fortsatt fremføringsrett for debitor på grunnlag av deler av dette tapet ville fremstått som urimelig.

Etter sktl. § 14-6 (5) vil også retten til fradrag for underskudd bortfalle «for den del det er mottatt konsernbidrag for etter sktl. § 10-4 tredje ledd». Sktl. § 10-4 (4) lovfester en rett til å yte konsernbidrag til et selskap hjemmehørende i et annet EØS-land. Sktl. § 14-6 (5) er særlig aktuell for de tilfeller der en norsk filial av et utenlandsk selskap yter et konsernbidrag til et selskap i samme konsern med eksempelvis opphørt virksomhet, for å dekke opp et underskudd.²⁹ I slike tilfeller bestemmer sktl. § 14-6 (5) at det eventuelle fremførbare underskuddet naturligvis reduseres i takt med størrelsen på konsernbidraget. Konsernbidrag anses ellers for å være et verktøy for nyttiggjørelsen av skatteposisjonen fremførbart underskudd.³⁰

2.4 Praktiske tilfeller for nyttiggjørelse av skatteposisjonen utenfor underskuddsselskapet selv

2.4.1 Konsernbidrag

Selv om flere selskaper anses som en del av et konsern, vil det enkelte selskap skattlegges som eget skattesubjekt. Konsekvensen av dette er at enkelte konsernselskaper blir gjenstand for beskatning for sitt overskudd til tross for at andre selskaper i konsernet går med underskudd. Dette skaper et insentiv til å fusjonere selskapene, slik at man oppnår en bedre beskatning av konsernet totalt sett. For å begrense uhensiktsmessige fusjoner har lovgiver åpnet for at selskaper kan yte konsernbidrag innenfor konsernet med skatterettslig virkning.³¹

²⁸ Stoveland m.fl. (2020) s. 1533.

²⁹ Ibid s. 1535.

³⁰ Se 2.4.1.

³¹ Brudvik (2017) s. 628.

Dermed kan et fremførbart underskudd i ett konsernselskap benyttes på et overskudd fra et annet, ved at overskuddsselskapet yter underskuddsselskapet et konsernbidrag.

For at et konsernbidrag skal kunne ytes mellom selskapene, må de tilhøre samme skattekonsern. Dette innebærer ifølge sktl. § 10-4 (1) at selskapene må tilhøre samme konsern etter asl./asal. §§ 1-3, i tillegg til at morselskapet i konsernet må eie «mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet, samt ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen» etter asl. § 4-26 og asal. § 4-25 jf. sktl. § 10-4 (1) første punktum.³² Når konsernbidraget er skatterettslig og selskapsrettslig lovlig, har giverselskapet rett til fradrag for konsernbidraget. Samtidig skatlegges konsernbidraget i mottakende selskapet jf. henholdsvis sktl. §§ 10-2 og 10-3. Reglene om konsernbidrag legger til rette for utjevning av overskudd mot underskudd innen samme konsern, slik at det reelle overskuddet blir beskattet. For at det givende selskapet ikke skal kunne skape et fremførbart underskudd ved å gi mer enn skattepliktig nettoinntekt, er imidlertid selve fradraget begrenset til det skattemessige overskuddet.³³

2.4.2 Fusjon

En fusjon innebærer en sammenslåing av ett eller flere selskaper. Gjennom fusjonen vil selskap(ene) overdra alle formuesobjekter og forpliktelser til et overtakende selskap.³⁴ Det overdragende selskapet vil oppløses etter fusjonen, mens det overtakende selskapet både kan stiftes i forbindelse med fusjonen, eller være et eksisterende selskap.³⁵ Det følger av sktl. § 11-7 at det er et vilkår for gjennomføringen av en skattefri fusjon (og fisjon), at fusjonen gjennomføres med skattemessig kontinuitet. I dette ligger at det overdragende selskaps skattemessige verdier og skatteposisjoner videreføres i det overtakende selskapet. Underskudd tidligere opparbeidet i både overdragende og overtakende selskap kan altså fremføres til gode for et eventuelt overskudd i det fusjonerte selskapet.

Begrunnelsen bak reglene om skattefrie fusjoner og fisjoner er ifølge forarbeidene å ivareta næringslivets behov for å «organisere næringsvirksomhet på den til enhver tid mest hensiktsmessige måte ut fra bedriftsøkonomiske vurderinger».³⁶ Skattereglene skal som en

³² Lov 13. juni nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven – asal.).

³³ Brudvik (2017) s. 634.

³⁴ Skatte-ABC 2020/2021 s. 600.

³⁵ Folkvord (2006) s. 38.

³⁶ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 28.

målsetning i minst mulig grad påvirke skattyters handlinger,³⁷ og fusjonsadgangen bidrar nettopp til et slikt nødvendig spillerom for skattyter.

2.4.3 Fisjon

I motsetning til fusjoner, innebærer en fisjon at deler av et selskaps formuesandeler overdras til ett eller flere overtakende selskaper. På samme måte som ved fusjoner vil det overtakende selskapet kunne være enten et eksisterende eller nystiftet selskap. Motsetningsvis kan imidlertid fusjoner gjennomføres uten at det overdragende selskapet må likvideres jf. aksjeloven § 14-2 (2). Hovedforskjellen mellom en fusjon og fisjon går dermed på mengden substans som overføres; ved fisjon overdrar man deler av substansen, mens man ved fusjon overdrar all substans.³⁸

Når det gjelder adgangen til å nyttiggjøre seg av fremførbart underskudd ved fisjon, gjelder i utgangspunktet kontinuitetsprinsippet på samme måte som for fusjoner jf. sktl. § 11-7. Ved fusjoner er det imidlertid ikke adgang til å fordele skattemessig fremførbart underskudd på den måten selskapet selv finner hensiktsmessig. Skattemessig fremførbart underskudd er en skatteposisjon som ikke knytter seg til eiendeler eller gjeld. Det følger av sktl. § 11-8 (3) første punktum at skatteposisjonen skal allokere til det selskapet som «fortsetter den virksomheten som skatteposisjonene skriver seg fra» jf. sktl. § 11-8 (3) første punktum. Ifølge Hauge er en slik regel rimelig, men den kan også «medføre vanskelige skjønn og åpne for tilpasning».³⁹ Dersom tilknytningen som kreves i første punktum er vanskelig å påvise, kan imidlertid skattyter falle tilbake på regelen i bestemmelsens andre punktum. Etter denne skal underskuddet «fordeles [...] i samme forhold som nettoverdiene i selskapet fordeles [...]» jf. sktl. § 11-8 (3) andre punktum.

I tilknytning til sktl. § 13-3 har det blitt hevdet at det vanskelig kan påberopes et formål om driftsforbedring i fisjonstilfellet, da det sjeldent vil medføre en forbedring av den foreliggende drift at aksjonærene skiller lag.⁴⁰ Fisjon kan imidlertid medføre driftsforbedring i enkelte praktiske tilfeller, eksempelvis dersom man skiller hotellvirksomhet i et driftsselskap og et eierselskap. Da kan driften eventuelt inngå i en hotellkjede, samtidig som eierselskapet kan

³⁷ Jf. også Folkvord (2006) s. 55-56.

³⁸ Folkvord (2006) s. 39.

³⁹ Hauge (2019).

⁴⁰ Stoveland m.fl. (2014) s. 547.

leie ut lokaler som ikke anses som lønnsomme for selve hotelldriften. Dersom det derimot ikke foreligger et formål om driftsforbedring vil også andre hensyn kunne begrunne fisjonen jf. bl.a. LB-2002-602 der fisjon som følge av uenighet om hvordan virksomheten skulle drives i framtiden ble ansett som et skatterettslig legitimt motiv.⁴¹

2.4.4 Bortfall av retten til å benytte virkemidlene

I noen praktiske tilfeller vil retten til å benytte de omtalte virkemidlene bortfalle. Ved fusjon vil eksempelvis retten til å yte konsernbidrag automatisk bortfalle, da selskapene etter fusjonen er å anse som ett og samme skattesubjekt. Et praktisk tilfelle er også at retten til å yte konsernbidrag automatisk bortfaller for shipping-inntekter dersom deltakerne er en del av rederiskatteordningen.⁴² Den mest omtalte adgangen til å avskjære retten til å utnytte fremførbart underskudd fremgår imidlertid av omgåelsesreglene i sktl. §§ 13-2 og 13-3. Disse reglene vil være gjenstand for analyse i fortsettelsen av denne avhandlingen.

⁴¹ Lagmannsrettens premisser, LB-2002-602 (Borgarting).

⁴² Se Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi) avsnitt 45.

3 Omgåelsesreglene

3.1 Den generelle omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2 (kort fortalt)

Gjennomskjæring i tilknytning til fremføring av underskudd utføres som hovedregel etter sktl. § 13-3.⁴³ Skatteposisjonen kan imidlertid også bortfalle etter sktl. § 13-2, som gir uttrykk for den generelle omgåelsesnormen.⁴⁴ Bestemmelsen avløste som nevnt den tidligere ulovfestede omgåelsesregelen gjennom lovfesting ved lov nr. 73/2019.

For at en eller flere sammenhengende disposisjoner skal kunne avskjæres etter sktl. § 13-2 må forholdet rundt disposisjon(ene) tilsi at «hovedformålet var å oppnå en skattefordel» jf. sktl. § 13-2 (2) bokstav a. I tillegg må det foretas en vurdering av om disposisjon(ene) «etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen [...]» jf. sktl. § 13-2 (2) bokstav b. Bestemmelsen angir dermed et grunnvilkår i bestemmelsens andre ledd bokstav a, etterfulgt av en totalvurdering i andre ledd bokstav b. En ikke uttømmende liste over momenter i totalvurderingen fremgår av bestemmelsens tredje ledd bokstav a til f.⁴⁵

Bestemmelsens utforming er i stor grad basert på rettspraksis knyttet til den tidligere ulovfestede omgåelsesnormen. Utfallet av en vurdering etter bestemmelsen er derfor i forarbeidene forutsatt å være i hovedsak sammenfallende med det som ville ha fulgt av den ulovfestede regelen.⁴⁶ Oppbygningen i sktl. § 13-2 skiller seg imidlertid noe fra den ulovfestede omgåelsesnormen ved at skattereglenes formål nå inngår som et ledd i totalvurderingen etter bestemmelsens tredje ledd bokstav f, fremfor at totalvurderingen vurderes opp mot skatteregelens formål.⁴⁷ Forarbeidene har også presisert at det er foretatt mindre materielle endringer. Endringene er bl.a. knyttet til vektleggingen av skattebesparelser i andre land ved vurderingen av tredje ledd bokstav a, samt et større fokus på en objektiv fremstilling av formålet med transaksjonen etter annet ledd bokstav a.⁴⁸ I tillegg er det nå

⁴³ Stoveland m.fl. (2020) s. 1532.

⁴⁴ Jf. bl.a. utfallet i Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi). Se 4.2.1 for omtale av dommen.

⁴⁵ At opplistingen ikke er uttømmende, fremgår av ordlyden «blant annet» i sktl. § 13-2 (3).

⁴⁶ Prop. 98 L (2018-2019) s. 6 og Innst. 24 L (2019-2020) s. 1.

⁴⁷ Stoveland m.fl. (2020) s. 1464.

⁴⁸ Prop. 98 L (2018-2019) s. 6 og Innst. 24 L (2019-2020) s. 1-2.

forutsatt at omtale av enkelte omgåelsesmuligheter nevnt i forarbeidene ikke uten videre skal tale i skattyters favør der disse ikke er fulgt opp gjennom særskilte regler.⁴⁹

3.2 Den spesielle omgåelsesregelen i skatteloven § 13-3

3.2.1 Generelt

Kjerneområdet for sktl. § 13-3 er gjennomskjæring av disposisjoner der skatteposisjoner overdras i forbindelse med omorganisering eller endringer i eieforholdene. Bestemmelsens formål er ifølge forarbeidene «å forhindre at det oppstår et marked for omsetning av skatteposisjoner».⁵⁰ Det sentrale poenget bak innføringen av en særlig avskjæringsregel var imidlertid et ønske om å gi skattemyndighetene et «sikrere utgangspunkt» for å nekte uønsket utnyttelse av skatteposisjoner gjennom en lavere terskel for gjennomskjæring.⁵¹ En slik løsning var ment å skulle ha en «preventiv effekt» mot skatterettslig omgåelse.⁵²

Bestemmelsen i sktl. § 13-3 er på ingen måte noen nyskaping. Sktl. § 13-3 er en videreføring av den tidligere bestemmelsen i sktl. § 14-90, som i sin tid var en videreutvikling av tidligere sktl. § 11-7 fjerde ledd.⁵³ Den spesielle omgåelsesregelen fikk imidlertid sin nåværende form gjennom lovendring ved lov nr. 73/2019. Bestemmelsen ble da flyttet for å få en plassering i tilknytning til den generelle omgåelsesregelen i sktl. § 13-2.⁵⁴ Ordlyden ble i tillegg noe endret sammenlignet med sktl. § 14-90, men endringen var kun ment å klargjøre hvilke skatteposisjoner som ble omfattet av regelen, samt presisere at inntektsføring etter bestemmelsen ikke kan danne grunnlag for konsernbidrag.⁵⁵

3.2.2 Subjekter og skatteposisjoner som omfattes av sktl. § 13-3

Sktl. § 13-3 har anvendelse overfor «selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første og annet ledd», som innehar en «skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost» jf.

⁴⁹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 6 og Innst. 24 L (2019-2020) s. 1-2.

⁵⁰ Prop. 98 L (2018-2019) s. 68.

⁵¹ NOU 2016: 5 s. 103-104 og Ot.prp. nr. 52 (1989-1990) s. 10.

⁵² Ibid.

⁵³ Sktl. § 11-7 fjerde ledd var en videreføring av avskjæringsregelen i selskapsskatteloven § 8-7 fjerde ledd.

⁵⁴ Prop. 98 L (2018-2019) s. 100.

⁵⁵ Ibid.

bestemmelsens første punktum. Ordlyden angir dermed hvilke subjekter og skatteposisjoner som er omfattet av bestemmelsen.

At det må være tale om et «selskap» eller en «sammenslutning» avgrenser mot personlige skattytere. Sktl. § 2-2 (1) og (2) lister opp en rekke selskaper som kan være å anse som subjekter etter sktl. § 13-3 første punktum. Avhandlingen vil som nevnt sentrere seg rundt situasjonen for aksjeselskaper/allmennaksjeselskaper, men bestemmelsen er altså ikke begrenset til disse.

Anvendelsesområdet i sktl. § 13-3 er videre avgrenset gjennom vilkåret om at selskapet eller sammenslutningen må inneha en «skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost» jf. sktl. § 13-3 første punktum. Bestemmelsen viser eksplisitt til enkelte skatteposisjoner som omfattes av bestemmelsen, men har vist seg å ha størst praktisk betydning for avskjæring av skatteposisjonen fremførbart underskudd.⁵⁶

3.2.3 Transaksjoner som omfattes av sktl. § 13-3

Bestemmelsens tredje punktum angir kjernen av vurderingen som må foretas ved gjennomskjæring av generelle skatteposisjoner. Etter sktl. § 13-3 tredje punktum kreves det at selskapet som besitter skatteposisjonen er «part i omorganisering etter kapittel 11» eller «får endret eierforhold som følge av slik omorganisering» eller «annen transaksjon» og det er «sannsynlig» at «utnyttelse av den generelle skatteposisjonen» er det «overveiende motiv» for transaksjonen.

Som nevnt er kjernen i sktl. § 13-3 gjennomskjæring av disposisjoner der skatteposisjoner overdras i forbindelse med omorganisering eller endringer i eierforholdene. Tredje punktum angir tre spesifikke transaksjonstyper som omfattes av bestemmelsen, herunder selskaper som er «part i omorganisering etter kapittel 11», selskaper som «får endret eierforhold som følge av slik omorganisering» eller selskaper som får endret eierforhold gjennom «annen transaksjon».

Skatteloven kapittel 11 regulerer omorganisering av selskapsforhold gjennom fusjon og fisjon etter §§ 11-1 til 11-11, og ved omdanning etter §§ 11-20 til 11-22. Ser man transaksjonsalternativene i sktl. § 13-3 tredje punktum i sammenheng, kreves det ikke en

⁵⁶ Stoveland m.fl. (2020) s. 1482.

endring av eierforholdene ved omorganisering etter skattelovens kapittel 11. Forarbeidene støtter også en slik tolkning, da departementet uttaler at det er «uten betydning om overdragende og overtakende selskap har samme eierstruktur» i tilknytning til fusjon og fisjon.⁵⁷ Så lenge det aktuelle selskapet er «part i omorganisering» vil derfor vilkåret være oppfylt selv om eksempelvis overdragende og overtakende selskap eies fullt ut av samme skattyter.

For indirekte eierskap faller ikke ordlyden i sktl. § 13-3 like naturlig. Med indirekte eierskap refereres det til tilfellet der datterselskapet sitter med skatteposisjonen, men der det er aksjene i morselskapet som blir overdratt. Ordlyden gir anvisning på at det er eierskapet i selskapet som besitter skatteposisjonen som må være gjenstand for omorganisering eller endring jf. sktl. § 13-3 første punktum. Av ordlyden kan man derfor tenke seg at en endring i eierstrukturen til morselskapet ikke vil kunne avskjæres etter bestemmelsen. En slik ordning vil imidlertid kunne føre til enkle omgåelsesmuligheter for utnyttning av et fremførbart underskudd. Departementet har derfor eksplisitt uttalt at gjennomskjæring kan foretas ved endring i indirekte eierforhold;

«Det kan eksempelvis tenkes at et holdingselskap ikke har andre eiendeler enn aksjene i et datterselskap med fremførbart underskudd, og at underskuddet utgjør den vesentligste verdien i datterselskapet. Dersom alle aksjene i holdingselskapet selges, kan det ervervende selskapet anvende konsernbidrag til å avregne egne overskudd mot det fremførbare underskuddet i selskapet. I et slikt tilfelle kan vilkårene for avskjæring av underskuddet være oppfylt.»⁵⁸

Hvem som er å anse som part i forbindelse med omorganisering har de senere år fått et utvidet anvendelsesområde. Forgjengeren til sktl. § 14-90, § 11-7 fjerde ledd, begrenset seg kun til å omfatte overdragende og overtakende selskap som part i tilknytning til fusjon og fisjon.⁵⁹ Ved at ordlyden i sktl. § 13-3 nå viser til «part i omorganiseringen», er det tatt til orde for at også eiere og aksjonærer i de aktuelle selskapene har partsstatus.⁶⁰ Det må imidlertid være tale om selskapsaksjonærer og ikke fysiske personer jf. ordlyden av «selskap eller sammenslutning» i sktl. § 13-3 første punktum.

⁵⁷ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 83

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ Stoveland m.fl. (2020) s. 1485.

⁶⁰ Folkvord (2006) s. 404.

Der det aktuelle selskapet ikke er «part i omorganiseringen» vil «endret eierforhold» som følge av omorganisering etter kapittel 11 eller «annen transaksjon» være tilstrekkelig for at transaksjonen omfattes av sktl. § 13-3. Dette vil blant annet inkludere tilfellet der et datterselskap med fremførbart underskudd, ikke er «part i omorganiseringen», men får eierforholdet endret ved at morselskapet fusjonerer med et annet selskap uten eierskap i datterselskapet. I forarbeidene er det også lagt til grunn at det ikke er noe krav om at det må ytes vederlag i tilknytning til transaksjonen, slik at også gaver og gavesalg omfattes av «annen transaksjon» i sktl. § 13-3 tredje punktum.⁶¹

3.2.4 Disposisjonens bakenforliggende motiv

Det sentrale vilkåret for anvendelsen av sktl. § 13-3 er at det må være «sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen» jf. sktl. § 13-3 tredje punktum. Selv om forarbeidene til sktl. §§ 11-7 fjerde ledd og sktl. § 14-90 ga uttrykk for en objektiv vurderingsform, har det i teorien blitt hevdet at det i samsvar med praksis rundt den tidligere ulovfestede omgåelsesnormen skulle tas utgangspunkt i skattyters subjektive motiv.⁶² Dette standpunktet ble imidlertid avvist i HR-2017-2410-A (Armada), og er senere fulgt opp i forarbeidene til bestemmelsen i sktl. § 13-3.⁶³ Formålsvurderingen skal nå gjøres «helt objektiv [...] og løsrevet fra den eller de konkrete beslutningstakerne» og selve vurderingen skal knyttes til «hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med en slik transaksjon».⁶⁴

Ordlyden av formålsvurderingen i sktl. § 13-3 tredje punktum gir uttrykk for den samme vurderingen som fremgår av grunnvilkåret i den generelle omgåelsesnormen, herunder sktl. § 13-2 (2) bokstav a. Etter den generelle omgåelsesnormen følger det imidlertid et tilleggsvilkår om en totalvurdering for anvendelse av regelen. En lignende totalvurdering fremgår ikke av ordlyden i sktl. § 13-3. Stoveland har tidligere argumentert for at en slik innfallsvinkel er for snever.⁶⁵ Forarbeidene til sktl. § 13-3 fastslår imidlertid at det ikke skal gjøres noen «totalvurdering i tillegg til motivvurderingen», og at en slik endring «ville medføre en heving av terskelen for gjennomskjæring i disse praktisk viktige tilfellene» som ville være

⁶¹ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 83.

⁶² Ibid s. 82.

⁶³ Prop 98 L (2018-2019) s. 73. Se 4.3.1 for nærmere omtale av Armada-dommen.

⁶⁴ Ibid s. 73.

⁶⁵ Stoveland m.fl. (2014) s. 542.

«uheldig».⁶⁶ Departementet legger til grunn at det foreligger en lavere terskel for anvendelsen av den spesielle omgåelsesnormen sammenlignet med den generelle, og ser altså ut til å peke på mangelen på en totalvurdering som grunnlag for terskeforskjellen.⁶⁷

I den nevnte Armada-dommen ble det imidlertid stilt spørsmål om det kreves kvalifisert overvekt (likelydende kravet etter den generelle omgåelsesnormen) i tilknytning til vilkåret om «overveiende motiv» i daværende sktl. § 14-90. Høyesterett gjorde først en ordlydstolkning av vilkåret «overveiende»;

*«Lovens ordlyd – «overveiende» - taler for at det er tilstrekkelig at det skattemessige motivet veier tyngre enn de forretningsmessige motivene for transaksjonene, uten ytterligere krav til kvalifisert overvekt».*⁶⁸

Høyesterett viste videre til forarbeidenes antydning om en terskeforskjell som skulle gjøre det «noe lettere» å gripe inn etter daværende sktl. § 14-90.⁶⁹ Forarbeidene ga i denne sammenheng anvisning på at det ville være «tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt» for at utnyttelse av generelle skatteposisjoner var å anse som det overveiende motiv.⁷⁰ Høyesterett avviste derfor påstanden om et krav om kvalifisert overvekt i tilknytning til sktl. § 14-90.

Med «overveiende motiv» kreves det derfor etter Høyesteretts anvisning at «skattemotivet må veie tyngre enn andre motiver samlet sett»⁷¹. Forarbeidene til sktl. § 13-3 bekrefter rettssetningen i Armada-dommen.⁷² Det avgjørende i tilknytning til vilkåret er dermed hvorvidt skattemotivet veier tyngre enn andre motiver samlet sett, basert på en objektiv tolkning av skattyters motiver. Høyesteretts uttalelser gir etter dette grunnlag for å stadfeste en relativt klar terskeforskjell mellom formålsvurderingen i sktl. § 13-3 tredje punktum og sktl. § 13-2 (2) bokstav a.⁷³

Høyesterett tydeliggjorde også i Armada-dommen at formålsvurderingen skal utføres med utgangspunkt i de motiv som foreligger i nær tilknytning til transaksjonstidspunktet.⁷⁴ Hvilke

⁶⁶ Prop. 98 L (2018-2019) s. 73.

⁶⁷ Ibid.

⁶⁸ HR-2017-2410-A (Armada) avsnitt 55.

⁶⁹ Ibid avsnitt 56.

⁷⁰ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 84.

⁷¹ HR-2017-2410-A (Armada) avsnitt 57.

⁷² Prop. 98 L (2018-2019) s. 73.

⁷³ Se 3.4 og 5.2 for nærmere drøftelse av terskeforskjellen.

⁷⁴ HR-2017-2410-A (Armada) avsnitt 70.

momenter som kan være avgjørende i forbindelse med vurderingen av disposisjonens bakenforliggende motiv, vil fremgå av analysen under avhandlingens punkt 4.

3.2.5 Virkningen av sktl. § 13-3

Virkningen av at vilkårene i sktl. § 13-3 første og tredje punktum er oppfylt, vil etter bestemmelsens tredje punktum være at skatteposisjonen enten vil «falle bort» dersom den «representerer en skattefordel» etter bokstav a, eller at skatteposisjonen «inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd» dersom den «representerer en skatteforpliktelse» etter bokstav b første punktum. I tillegg er det et vilkår etter bestemmelsens tredje punktum bokstav b andre punktum at inntektsføringen «ikke [kan] danne grunnlag for konsernbidrag».

Skatteposisjonen fremførbart underskudd vil være å anse som en «skattefordel», som ved gjennomskjæring etter bestemmelsen rammes av alternativet i sktl. § 13-3 bokstav a. Erververen av det fremførbare underskuddet vil da bli stilt som om skatteposisjonen aldri fulgte med den aktuelle overdragelsen. Er det derimot tale om en «skatteforpliktelse» etter sktl. § 13-3 bokstav b første punktum, herunder eksempelvis en negativ saldo, skal denne inntektsføres umiddelbart.⁷⁵ I forlengelsen av dette vil skattyter miste adgangen til «avregning mot underskudd», i tillegg til retten til utsatt inntektsføring. Forarbeidene gir ingen begrunnelse bak presiseringen i sktl. § 13-3 tredje punktum bokstav b annet punktum, men det kan antas at den tidligere bestemmelsen i sktl. § 14-90 ikke stengte for en slik rett til fradrag for konsernbidrag.⁷⁶

3.3 Terskelen for anvendelse av sktl. §§ 13-2 og 13-3

Som nevnt er terskelen for gjennomskjæring etter henholdsvis sktl. § 13-2 og sktl. § 13-3 ulik. En del av forskjellen ligger i fraværet av en generell illojalitetsvurdering etter sktl. § 13-3. Den mest omtalte ulikheten fremgår imidlertid av anvendelsen av formålsvurderingen etter bestemmelsene. Etter sktl. § 13-2 (2) bokstav a kreves det at «hovedformålet» var å oppnå en skattefordel, til forskjell fra sktl. § 13-3 tredje punktum, der det kreves at skatteposisjonen var det «overveiende motiv» for transaksjonen. Da begge uttrykk gir anvisning på det som fremstår som samme vurdering, gir ordlyden alene ingen klar indikasjon på eksistensen av,

⁷⁵ Stoveland m.fl. (2020) s. 1487.

⁷⁶ Prop. 98 L (2018-2019) s. 73.

eller størrelsen på en terskelforskjell. Terskelforskjellens eksistens er imidlertid bekreftet i skattelovens forarbeider,⁷⁷ samt i den nevnte Armada-dommens avsnitt 57 og 62.

Etter sktl. § 13-3 tredje punktum må som nevnt skattemotivet «veie tyngre enn andre motiver samlet sett».⁷⁸ Zimmer har tolket uttalelsen dithen at det vil være tilstrekkelig etter den tidligere sktl. § 14-90 at «det skatterettslige motivet utgjør mer enn de øvrige motivene». Dette til forskjell fra den generelle omgåelsesnormen, som etter Zimmers analyse «sannsynligvis krever kvalifisert overvekt av skattemotiv [...]».⁷⁹ Folkvord gjør en lignende analyse av Høyesteretts premisser, og konkluderer med at terskelen for anvendelse av den tidligere sktl. § 14-90 er «klart lavere» enn etter den ulovfestede normen.⁸⁰ Det har imidlertid vært uklart hvordan terskelen skal anvendes, og hvor mye lavere terskelen skal være etter sktl. § 13-3. Dette har betydning for eksistensberettigelsen av sktl. § 13-3, og vil være gjenstand for diskusjon i avhandlingens punkt 5.2.

⁷⁷ Prop. 98 L (2018-2019) s. 73.

⁷⁸ HR-2017-2410-A (Armada) avsnitt 57.

⁷⁹ Zimmer (2018b) s. 204-205.

⁸⁰ Folkvords mfl. (2015) s. 1196.

4 Konsekvensanalyse av rettstilstanden etter eventuell oppheving av sktl. § 13-3

4.1 Tilfeller som unngår avskjæring ved opphevelse av sktl. § 13-3

Da det foreligger en reell terskelforskjell mellom sktl. §§ 13-3 og 13-2 presumeres det at det finnes tilfeller som kan bli gjenstand for gjennomskjæring etter sktl. § 13-3, men som ikke omfattes av den høyere terskelen i sktl. § 13-2. Dersom slike tilfeller ikke kan påvises, vil dette være ensbetydende med at den høyere terskelen for gjennomskjæring (samt totalvurderingen) som fremgår av sktl. § 13-2 er uten praktisk betydning. Det må følgelig gjøres en analyse av foreliggende praksis.

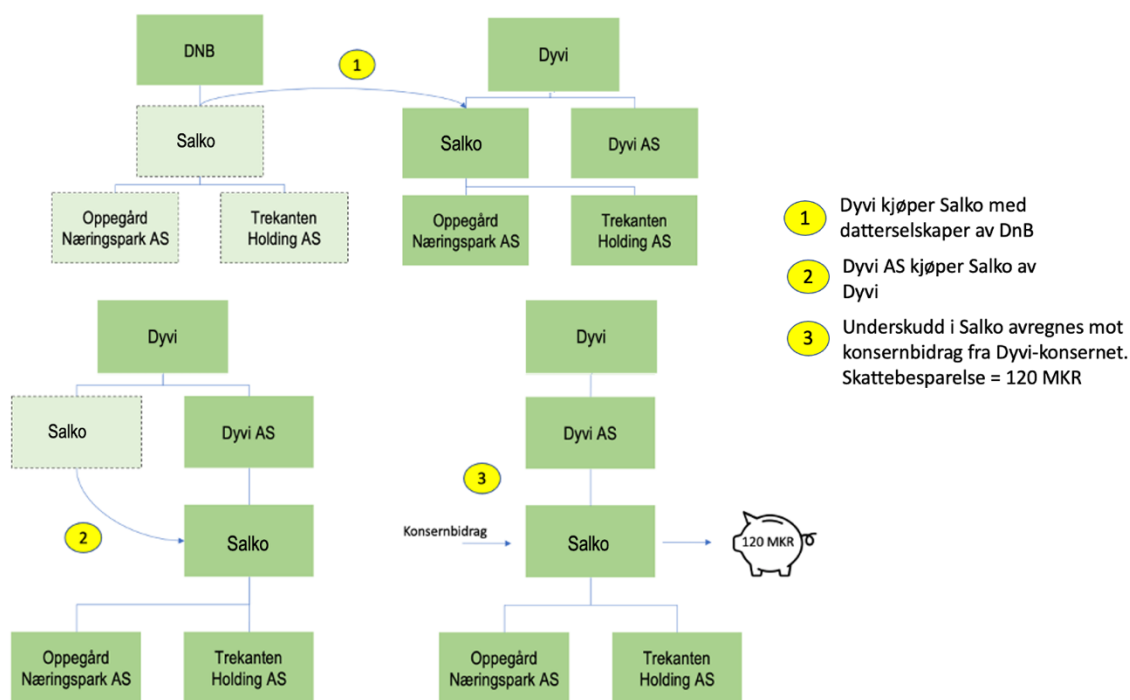
Det er få tilfeller i praksis som eksemplifiserer en disposisjon der det under tvil er bestemt at gjennomskjæring ikke skal foretas etter den generelle omgåelsesnormen. Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi) er imidlertid et eksempel som kan benyttes. Jeg skal dermed forsøke å anvende bestemmelsen i sktl. § 13-3 på dette tilfellet.

Jeg vil også undersøke disposisjoner som under tvil har blitt gjenstand for gjennomskjæring etter sktl. § 13-3 (tidligere sktl. § 14-90), for så å anvende bestemmelsen i sktl. § 13-2 på disse tilfellene. For å få frem nyansene i terskelforskjellen vil jeg innledningsvis i punkt 4.3 undersøke et mindre tvilsomt tilfelle, HR-2017-2410-A (Armada).

4.2 Analyse av Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi)

Jan-Erik Dyvi (Dyvi) kjøpte i desember 1996 Salko AS (Salko) og dets datterselskaper. Salko hadde et betydelig fremførbart underskudd, mens datterselskapene satt med verdifulle eiendeler (eiendom). I januar 1997 inngikk Dyvi en opsjonsavtale med Dyvi AS, der sistnevnte fikk rett til å kjøpe aksjene i Salko (opsjonen ble benyttet i februar 1997). Ved å utnytte det fremførbare underskuddet i Salko gjennom konsernbidrag fra andre selskaper i

Dyvi-konsernet, oppnådde konsernet en skattebesparelse på rundt 120 millioner kroner. Transaksjonsrekken fremgår av illustrasjonen;



Da transaksjonene ble foretatt før 6. oktober 2004, kunne ikke sktl. § 14-90 (nå sktl. § 13-3) benyttes i det konkrete tilfellet.⁸¹ Avgjørelsen måtte derfor tas på grunnlag av den da ulovfestede omgåelsesnormen. For gjennomskjæring av disposisjonen måtte dermed det hovedsakelige formål med disposisjonen være å spare skatt (grunnvilkår), i tillegg til at «det ut fra en totalvurdering [måtte fremstå] som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen».⁸² Anvendelsen av sktl. § 13-3 innebærer derimot en vurdering tilsvarende grunnvilkåret etter den nå lovfestede sktl. § 13-2, modifisert med en lavere terskel for gjennomskjæring etter sktl. § 13-3. Noen totalvurdering skal imidlertid ikke foretas etter sktl. § 13-3.⁸³

Saken er i kjerneområdet for gjennomskjæring etter sktl. § 13-3. Det avgjørende er om utnyttelsen av det fremførbare underskuddet i Salko var det «overveiende motiv» for transaksjonen jf. sktl. § 13-3 tredje punktum. Med «overveiende motiv» kreves det etter sktl. § 13-3 at «skattemotivet må veie tyngre enn andre motiver samlet sett».⁸⁴ Dette i motsetning

⁸¹ Bestemmelsen ble lovfestet i 2004, med virkning fra og med 6. oktober 2004.

⁸² Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi) avsnitt 37.

⁸³ HR-2017-2410-A (Armada) avsnitt 62.

⁸⁴ Ibid avsnitt 57.

til vurderingen etter den ulovfestede normen, der det kreves at «skattebesparelsen har vært den viktigste motivasjonsfaktor».⁸⁵

Høyesterett konkluderte ikke i tilknytning til grunnvilkårets oppfyllelse, men uttalte likevel at de etter en samlet vurdering ikke fant det «tvilsomt at Salko AS' skatteposisjon var en sentral motivasjonsfaktor for å kjøpe selskapet, men om det var det hovedsakelige motiv, er ikke opplagt».⁸⁶ At skatteposisjonen i Salko etter Høyesteretts mening var en sentral motivasjonsfaktor er ikke ensbetydende med at skattemotivet veier tyngre enn andre motiver, slik kravet er formulert i Armada-dommen. Selv om terskelen er lavere for gjennomskjæring etter sktl. § 13-3, må det foretas en konkret vurdering.

Ved tingrettens behandling av saken fant de at skattebesparelsen var en «vesentlig motivasjonsfaktor», men at disposisjonen etter en totalvurdering ikke stred mot skattelovens formål.⁸⁷ Lagmannsretten fant det også klart at «det ikke var noen annen rasjonell begrunnelse for å kjøpe morselskapet» enn underskuddet i Salko, og at skattebesparelsen dermed var «hovedbegrunnelsen».⁸⁸ De kom derimot under tvil til at disposisjonen ikke stred med skattelovens formål. Ettersom det ikke foretas noen helhetsvurdering etter sktl. § 13-3, og terskelen ved grunnvilkåret er forutsatt å være lavere etter sktl. § 13-3, ville en eventuell anvendelse av dagjeldende sktl. § 14-90 ført til gjennomskjæring i både tingrett og lagmannsrett. Da Høyesterett ikke konkluderte ved anvendelsen av grunnvilkåret, er det imidlertid ikke innlysende hvilket utfall saken hadde fått dersom den spesielle omgåelsesregelen hadde vært anvendelig.

Lovgiver har uttrykkelig avvist en regel der skattyters motiv utelukkende skal måles gjennom en matematisk sammenligning mellom verdien av skatteposisjoner og verdien av selskapets forretningsvirksomhet.⁸⁹ Hvorvidt man kan benytte regulære økonomiske beregninger for å anslå rekkevidden av den forretningsmessige motivasjonen, ble senere avklart i HR-2017-2410-A (Armada). Selv om det er forholdsvis enkelt å beregne den skattemessige fordelingen av disposisjonen som foretas, vil det være vanskelig å tallfeste den eksakte forretningsmessige motivasjonen. Førstvoterende i Armada-dommen mente derfor at momentet ikke kunne være

⁸⁵ Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi) avsnitt 42.

⁸⁶ Ibid avsnitt 49.

⁸⁷ TOSLO-2009-189639 (Dyvi), Rettens vurdering.

⁸⁸ LB-2010-164565 (Dyvi), Lagmannsrettens premisser.

⁸⁹ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 81.

avgjørende, men at det ville kunne «inngå i vurderingen av om en transaksjon er overveiende skattemessig motivert».⁹⁰

Dyvi-konsernet oppnådde 120 millioner kroner i skattebesparelse gjennom underskuddsfremføring. Til sammenligning var den takserte verdien av eiendommene i datterselskapene på henholdsvis 65 millioner kroner (Oppegård Næringspark AS) og 73 millioner kroner (Trekanten Holding AS). Sammenligner man verdien av skattebesparelsen med den samlede verdien av datterselskapene (med forbehold om beregning av datterselskapenes fremtidige inntekt), utgjør 138 millioner kroner et større beløp enn skattebesparelsen på 120 millioner kroner. En matematisk sammenligning tilsier dermed at skattebesparelsen ikke var det «overveiende motiv for transaksjonen» etter sktl. § 13-3 tredje punktum.

I tillegg var det i utgangspunktet gode forretningsmessige grunner til å kjøpe datterselskapene. Disse viste seg også å gi en ikke uvesentlig fortjeneste både gjennom salg av eiendommer og løpende inntekt. Det som imidlertid gjør utnyttelsen av skatteposisjonen mer fremtredende, er for det første at kjøpet av Salko ikke var nødvendig for å ta over aksjene i datterselskapene. For det andre lå heller ikke Salko ute for salg (kun datterselskapene), i tillegg til at det var forutsatt ved oppkjøpet at Salko ikke skulle inneholde aktiva av vesentlig karakter utover de to datterselskapene og eventuelle bankinnskudd. Det fremstår da slik som lagmannsretten viser til, at det ikke var noen annen «rasjonell begrunnelse» for oppkjøpet av Salko, enn det store fremførbare underskuddet i selskapet.

Man kan imidlertid ikke analysere kjøpet av Salko isolert sett. Spørsmålet må avgjøres på bakgrunn av «en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet».⁹¹ Zimmer argumenterer for at førstvoterende burde ha stilt spørsmålet i saken som et spørsmål om hvorvidt kjøpet av morselskapet var en unødvendig omvei, og at dette ville vært like sentralt selv om man vurderer kjøpet av Salko og datterselskapene samlet sett.⁹² En slik innfallsvinkel ville ifølge Zimmer medført at det «neppe [ville] være tvilsomt at [...] veien om kjøp av morselskapet [var] hovedsakelig skattemessig motivert og grunnvilkåret dermed oppfylt».⁹³ Selv om omvei-argumentet er benyttet i tilknytning til vurderingen av

⁹⁰ HR-2017-2410-A (Armada) avsnitt 59.

⁹¹ Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) avsnitt 49.

⁹² Zimmer (2013) s. 143.

⁹³ Ibid.

grunnvilkåret etter sktl. § 13-2, er det klart at det samme momentet får vekt i vurderingen av om grunnvilkåret er oppfylt etter sktl. § 13-3.⁹⁴

Selve skattebesparelsen på 120 millioner kroner dekker 76.43 % av kjøpesummen på 157 millioner kroner. Skattebesparelsens indirekte finansiering av kjøpet gir nettopp et klart insentiv til å kjøpe Salko i tillegg til datterselskapene. Sammenligner man også skattebesparelsen med den samlede gevinsten ved salg av eiendommene i datterselskapene i tillegg til løpende inntekter, herunder 62 millioner kroner (med forbehold om beregning av datterselskapenes fremtidige inntekt), utgjør skattebesparelsen nesten det dobbelte.

Jeg er derfor enig i Zimmers betraktninger. Den unødvendige veien Dyvi tar ved å kjøpe Salko gir ingen annen velbegrunnet forklaring enn utnyttelse av skatteposisjonen selskapet førte med seg. Skattebesparelsen ville dermed, som følge av en lavere terskel for gjennomskjæring, antageligvis vært å anse som «overveiende» etter sktl. § 13-3 tredje punktum. Dette til tross for unngått gjennomskjæring etter den ulovfestede omgåelsesnormen. Ved en eventuell oppheving av sktl. § 13-3 utgjør dermed saksforholdet etter min mening et tilfelle som teoretisk sett kunne unngått gjennomskjæring ved oppheving av sktl. § 13-3.

4.3 Analyse av tilfeller som har vært gjenstand for gjennomskjæring etter sktl. § 13-3

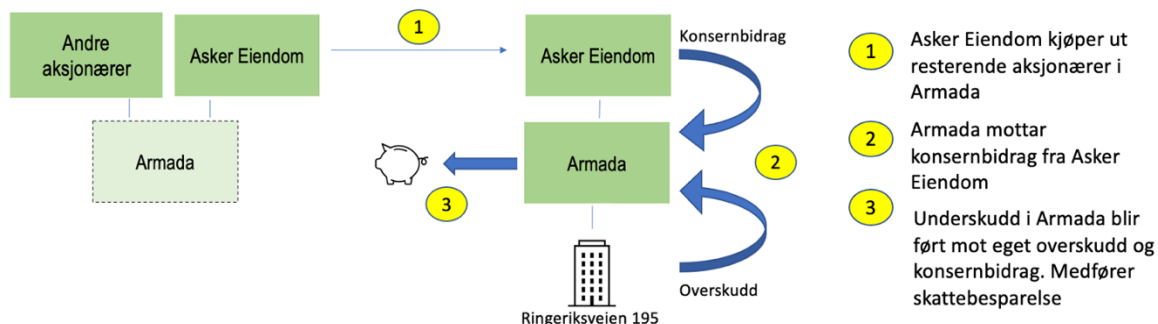
4.3.1 HR-2017-2410-A (Armada)

Armada Eiendom AS (Armada) drev med utvikling av et boligprosjekt i Oslo. Asker Eiendom AS (Asker Eiendom) var nest største aksjonær, men kjøpte de resterende aksjene i selskapet mai 2007. Armada hadde på dette tidspunktet ingen ansatte, og det var heller ikke planlagt å fortsette med videre drift etter fullført boligprosjekt. Selskapet hadde videre en regnskapsmessig egenkapital på 52,7 millioner kroner i tillegg til en netto skattemessig posisjon på ca. 35 millioner kroner, som ville gi en nominell skattefordel på ca. 9,8 millioner kroner. Skatteposisjonen bestod av et fremførbart underskudd på 67,4 millioner kroner redusert med latent skatteplikt på 34,4 millioner kroner gjennom positiv gevinst- og tapskonto.⁹⁵ Etter overtakelse ble kontantbeholdningen i Armada lånt til Asker Eiendom for å

⁹⁴ Prop. 98 L (2018-2019) s. 53; den objektive vurderingen skal bygge på samme prinsipp som § 13-2.

⁹⁵ Zimmer (2018b) s. 195.

innfri oppkjøpslånet. Senere samme år kjøpte Armada en eiendom i Ringeriksveien 195. Det fremførbare underskuddet ble dels ført mot overskuddet i Armada for leie- og renteinntekter fra denne eiendommen, og dels mot konsernbidrag fra Asker Eiendom. Illustrasjon;



Saken utgjør den første høyesterettsdommen om den spesielle omgåelsesregelen i sktl. § 14-90 (nå sktl. § 13-3). Som tidligere nevnt var dommen på mange punkter avklarende.

Saksforholdet utgjør imidlertid ikke et tvilstilfelle, og analysen av om saksforholdet kunne vært gjenstand for gjennomskjæring etter bestemmelsen i sktl. § 13-2, holdes dermed kort.

Førstvoterendes argumentasjon gjør at konklusjonen om det overveiende skattemessige motiv fremstår som «temmelig innlysende».⁹⁶ Alle anførsler ført av Armada om forretningsmessig motiv ble systematisk tilbakevist av førstvoterende. Skattefordelen ved disposisjonen var klar, mens argumenter om raskere frigivelse av kapital og salg av eventuelle parkeringsplasser ble tillagt liten vekt.⁹⁷ Videre ble det konstatert at verdien av transaksjonen måtte ha vært ubetydelig eller negativ om det ble sett bort fra skattefordelen.⁹⁸ Det forelå altså en klar overvekt av skattemotiv i saken.

I motsetning til kravet etter dagjeldende sktl. § 14-90 om at det skatterettslige motivet må utgjøre mer enn de øvrige motivene (en overvekt av skattemotiv), kreves det en kvalifisert overvekt av skattemotiv ved vurderingen etter sktl. § 13-2.⁹⁹ Altså vil det være tilstrekkelig etter sktl. § 13-2 med et visst innslag av forretningsmessig motiv for at en disposisjon skal unngå gjennomskjæring.¹⁰⁰ Armada-dommen ville klart oppfylt grunnvilkåret i sktl. § 13-2 (2) bokstav a. Da det etter Høyesteretts argumentasjon ikke fremgår noen forretningsmessige motiv av betydning, ville antageligvis disposisjonen også vært å anse som illojal etter

⁹⁶ Zimmer (2018b) s. 204.

⁹⁷ HR-2017-2410-A (Armada) avsnitt 78-79.

⁹⁸ Ibid avsnitt 73.

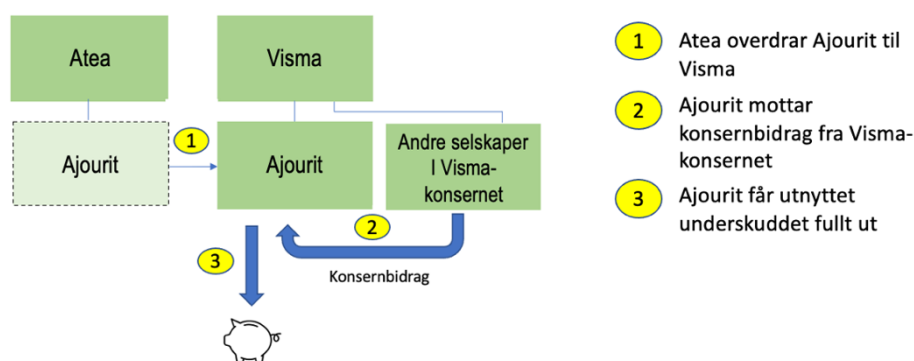
⁹⁹ Zimmer (2018b) s. 204-205.

¹⁰⁰ Ibid s. 205.

totalvurderingen i sktl. § 13-2 (2) bokstav b. Saksforholdet illustrerer dermed en disposisjon som ville vært gjenstand for gjennomskjæring til tross for en eventuell oppheving av sktl. § 13-3. Eksempelet viser at sktl. § 13-2 er egnet til å avskjære de klareste tilfellene av utnyttelse av fremførbart underskudd. Hvorvidt sktl. § 13-2 vil være anvendelig for tilfeller med et større forretningsmessig motiv vurderes gjennom analysen av henholdsvis LB-2014-16409 (Visma Academy) og SKNS1-2020-51.

4.3.2 LB-2014-16409 (Visma Academy)

I motsetning til Armada-dommen, utgjør saksforholdet i Visma Academy-dommen et tvilstilfelle. Ajourit AS (Ajourit) var et selskap som drev med kurs- og undervisningsvirksomhet. Høsten 2004 kjøpte Visma Softwares (Visma) aksjene i Ajourit av Ementor AS (Atea) for 36 millioner kroner. Den nominelle verdien av den skattemessige fordelene utgjorde på dette tidspunktet 110 millioner kroner (fremførbart underskudd og positiv saldo). I årene mellom 2004 og 2008 mottok Ajourit årlige konsernbidrag fra Visma-konsernet med til sammen 393 millioner kroner. De utsatte skattefordelene ble dermed utnyttet fullt ut. Illustrasjon av disposisjonen;



Lagmannsretten erkjente at det forelå forretningsmessige motiv bak aksjekjøpet. Likevel fant de at det ikke var «sannsynliggjort at disse hadde et omfang som [kunne] oppveie de betydelige skattefordelene».¹⁰¹ Etter lagmannsrettens mening fremstod dermed skatteposisjonen i Ajourit som det overveiende motiv bak Visma's aksjekjøp etter sktl. § 14-90 (nå sktl. § 13-3). I det følgende skal det vurderes om saksforholdet kunne vært gjenstand for gjennomskjæring etter bestemmelsen i sktl. § 13-2 ved en eventuell oppheving av sktl. §

¹⁰¹ LB-2014-16409 (Visma Academy) lagmannsrettens premisser, skatteloven § 14-90.

13-3. Den sentrale forskjellen er at terskelen etter § 13-3 krever et «overveiende» skattemotiv, mens gjennomskjæring etter § 13-2 bare skjer om skattemotivet er «klart større».¹⁰²

I Visma Academy-saken var det tale om et stort fremførbart underskudd. Lagmannsretten viste i avgjørelsen til skattefordelens betydelige verdi sammenholdt med Ajourits svake økonomiske stilling, dokumenter fra kontraktsforhandlingene og det faktum at skattefordelene ble utnyttet fullt ut. På dette grunnlaget så lagmannsretten skattefordelene som en «sentral del av motivasjonen for oppkjøpet».¹⁰³ Det er vanskelig å argumentere seg bort fra det forhold at skattefordelen faktisk ble benyttet og at kontraktsforhandlingene tilsynelatende gav uttrykk for at skatteposisjonen i Ajourit var et motiv bak aksjekjøpet. Skattefordelens betydning for aksjekjøpet må imidlertid ses i lys av de forretningsmessige motivene bak transaksjonen.

Visma anførte for det første at de hadde et behov for å utvide sin kursavdeling. Den kursvirksomheten de selv hadde etablert var av liten størrelse og med få ansatte. Ajourit var markedsledende innenfor IT-opplæring, de hadde et kjent navn, en betydelig omsetning samt et etablert kurstillbud. Etter Vismas oppfatning virket det som et bedre alternativ å kjøpe en igangsatt virksomhet, enn å utvikle et tilsvarende tilbud (med tøff konkurranse fra Ajourit). Ser man situasjonen fra et objektivt standpunkt anses kjøpet av Ajourit som en del av en forretningsmessig gunstig strategi for Vismas mål om en økt kursvirksomhet. At det var allment kjent at selskapet var interessert i å utvide kursvirksomheten underbygger også Vismas påstand om at kjøpet av Ajourit var en del av selskapets vekststrategi.¹⁰⁴

At aktiviteten i Ajourit ble videreført må også anses som et moment av stor betydning. Lagmannsretten anser her fortsatt aktivitet sammenholdt med selskapets forventninger om lønnsom drift som et vektig moment og en underbyggelse av disposisjonens forretningsmessige motivasjon.¹⁰⁵ Selv om dette særlig er trukket frem som et moment ved anvendelsen av sktl. § 13-3, må det få samme betydning for vurderingen etter sktl. § 13-2.¹⁰⁶

Lagmannsretten gir uttrykk for at det er vanskelig å skjønne hvorfor Visma betalte 35 millioner for aksjene i et selskap som hadde drevet med underskudd over flere år, og der egenkapitalen var tapt. Objektivt sett fremstår et «synkende skip» som en dårlig

¹⁰² Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 84 og Prop. 98 L (2018-2019) s. 53.

¹⁰³ LB-2014-16409 (Visma Academy), lagmannsrettens premisser, skatteloven § 14-90.

¹⁰⁴ Ibid.

¹⁰⁵ Ibid.

¹⁰⁶ Prop. 98 L (2018-2019) s. 53.

investeringsmulighet i forbindelse med selskapets vekststrategi. Visma hadde derimot tidligere kjøpt selskaper til en liknende prosent av omsetningen. I tillegg var Vismas strategi nettopp «tuftet på vekst gjennom oppkjøp og restrukturering av mindre lønnsomme bedrifter».¹⁰⁷ Skattemyndighetene skal som hovedregel ikke sensurere forretningskjøpet ved en gjennomført investering.¹⁰⁸ Investeringsselskaper som har som hovedhensikt å restrukturere selskaper for å oppnå vekst må dermed ha en viss margin for feilinvesteringer.

Visma anførte for det andre at kjøpet av Ajourit ville føre til synergieffekter. Ajourit hadde flere store kunder i offentlig sektor som ble ansett som attraktive for Vismas vekststrategi. Det faktiske kryss-salget var imidlertid svært beskjedent, i tillegg til at det ikke forelå noen dokumentasjon på at synergieffekter ble vurdert før oppkjøpet. Momentet får derfor liten vekt i vurderingen.

Det tredje hovedmotivet Visma anførte var at selskapet hadde forventninger om å snu driften i Ajourit og dermed oppnå en lønnsom drift. Motivet anses for å være i samsvar med Vismas strategi om oppkjøp og restrukturering av mindre lønnsomme bedrifter. Det forelå også dokumentasjon som underbygde dette motivet. Visma utførte i tillegg en restrukturering på transaksjonstidspunktet, og prognosen ble ansett for å være positiv. Både pressemeldinger i forbindelse med oppkjøpet, uttalelser i årsregnskap og uttalelser i strategidokumenter viste optimisme og forventninger om lønnsom drift. Objektivt sett fremstod det dermed som om selskapet anså oppkjøpet som profitabelt. Til tross for Ajourits regnskapsmessige tall, må Vismas uttalte forventninger til potensiale i selskapet tillegges vekt.

Underskuddet i Ajourit var beløpsmessig stort, og det fremstod objektivt sett som klart at Visma også hadde skatteposisjonen for øye ved kjøp av aksjene i Ajourit. Sammenlignet med andre saker oppe for retten, herunder bl.a. Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi), anses derimot saksforholdet for å ha flere forretningsmessige motiver. Skattemotivet fremstår derfor ikke som «hovedformålet» med disposisjonen etter sktl. § 13-2 (2) bokstav a, slik denne terskelen er fremstilt i forarbeider og praksis. Etter de nevnte argumenter finner jeg det også vanskelig å anse disposisjonen som illojal etter sktl. § 13-2 (3) jf. (2) bokstav b, forutsatt at grunnvilkåret i sktl. § 13-2 (2) bokstav a var oppfylt. Tilfellet utgjør dermed et eksempel på en disposisjon

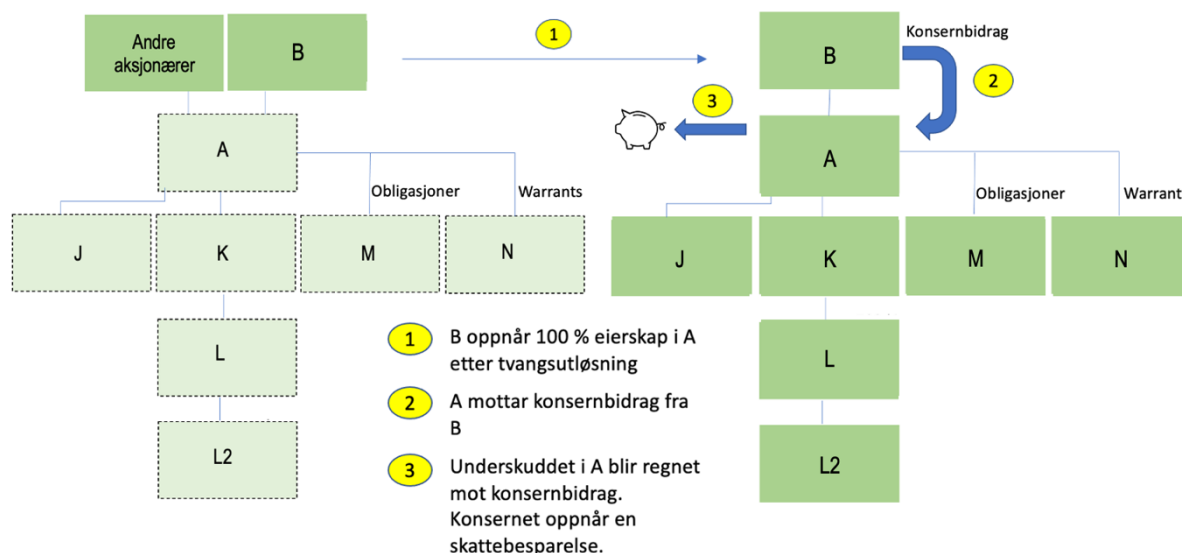
¹⁰⁷ LB-2014-16409 (Visma Academy), lagmannsrettens premisser, skatteloven § 14-90.

¹⁰⁸ Rt. 2009 s. 1473 (Samdal) avsnitt 37.

som antageligvis ikke ville vært gjenstand for gjennomskjæring ved en eventuell oppheving av sktl. § 13-3.

4.3.3 SKNS1-2020-51

Et annet tvilstilfelle fremgår av SKNS1-2020-51. A AS (A) drev opprinnelig med investering i selskaper innen industri, handel og tjenesteytende næring. Etter en aksjonærkonflikt ble imidlertid arbeidet i selskapet rettet mot nedskalering og utdeling av verdiene i selskapet. B AS (B) oppnådde senere kontroll over mer enn 90 prosent av eierandelen i selskapet, og foretok en tvangsutløsning av minoritetsaksjonærene. A hadde da 100 prosent eierskap over J AS (J), K AS (K) og L AS (L). I tillegg eide L 38,4 prosent av aksjene i L2 AS (L2). A hadde på dette tidspunktet et fremførbart underskudd på ca. 40 millioner kroner. A mottok senere konsernbidrag fra B. Skatteklagenemnda kom ved avgjørelsen frem til at utnyttelsen av skatteposisjonen i A fremstod som det «overveiende motiv» for B sitt erverv av aksjene i A etter sktl. § 14-90. I det følgende skal det vurderes om saksforholdet i avgjørelsen kunne vært gjenstand for gjennomskjæring etter bestemmelsen i sktl. § 13-2 ved en eventuell oppheving av sktl. § 13-3. Illustrasjon av disposisjonen;



Selv om skattepliktiges motiv er forutsatt å ikke skulle måles ved matematisk sammenligning, vil det som nevnt være et sentralt moment i den objektive vurderingen av skattepliktiges motivasjon.¹⁰⁹ Eiendelene i selskapet bestod ifølge Skatteklagenemnda av opprydningsaker, og den faktiske verdien av A ble ved verddivurderingen ansett for å være ca. 6,7 millioner

¹⁰⁹ HR-2017-2410-A (Armada) avsnitt 58-59.

kroner. Til sammenligning var den nominelle verdien av skatteposisjonen (det fremførbare underskuddet) på ca. 10,8 millioner kroner.¹¹⁰ Den bedriftsøkonomiske verdien av A var dermed lavere enn verdien av den skattemessige fordelene.

At det fremførbare underskuddet var betydelig indikerte i seg selv potensielt store skattebesparelser. Skattyter nyttiggjorde seg videre av dette underskuddet ved å allerede i ervervsåret (2015) yte konsernbidrag fra B til A på ca. 9,9 millioner kroner. Det ble også tatt sikte på å yte konsernbidrag i 2016. At skatteposisjonen var betydelig, og at skattyter nyttiggjorde seg av det fremførbare underskuddet kort tid etter overtakelse, tilsier at det skattemessige motivet var betydningsfullt. Skattebesparelsen må likevel også vurderes i lys av de bedriftsøkonomiske hensyn bak disposisjonen.

Skattyter v/eneaksjonær G ønsket å fortsette med langsiktige investeringer i skattyterselskapet A, til tross for motstand hos andre aksjonærer i selskapet. For at B v/G skulle kunne realisere sin forretningsmessige plan for A måtte han sikre seg 2/3 flertall i selskapets generalforsamling. Skatteklagenemnda sa seg enig i at minoritetsaksjonærer gjerne har større interesse av å motsette seg strykning fra Oslo Axess (som krever 2/3 flertall). Skatteklagenemnda la derfor til grunn at det var motiverende for B å oppnå økt kontroll i A. Jeg er enig med skatteklagenemnda på dette punkt.

G hadde også ledende posisjoner i M ASA (M) og andre selskaper tilknyttet M. A hadde obligasjoner i M, som ville gi en strategisk viktig posisjon i gjeldsstrukturen til det da konkursrammede M. Skatteklagenemnda sluttet seg imidlertid til skattekontorets kommentarer om at posisjonen i M «i beskjedne grad kan ha virket forretningsmessig motiverende», til tross for at de ikke betvilte at A hadde en strategisk posisjon i gjeldsstrukturen til M. Begrunnelsen bak dette standpunktet var at det var tale om;

*«[...] innsats som eventuelt er lagt ned av G personlig og da ikke i egenskap av (indirekte) aksjonær i skattyter, men i egenskap av hans ledende posisjoner i konkursrammede M ASA og selskaper tilknyttet dette».*¹¹¹

Av den tilsluttede uttalelsen fremstår det som om skatteklagenemnda ikke anså de nevnte forhold som tilstrekkelig på bakgrunn av at det nettopp var G, og ikke B som hadde hatt et

¹¹⁰ SKNS1-2020-51 punkt 4.1.2.

¹¹¹ SKNS1-2020-51 punkt 4.1.3: Sekretariatet sluttet seg til vurderingen gjort av skattekontoret.

stort engasjement i M. G var imidlertid eneaksjonær i B og dermed eneste (avgjørende) beslutningstaker når det gjaldt investeringene B foretok seg. Dette gir etter min mening uttrykk for et større bedriftsøkonomisk motiv enn dersom det ikke fantes noen tilknytning mellom B og M. Gs posisjon og innsats i M, samt den gunstige posisjonen disposisjonen ville gi i gjeldsstrukturen, tilsier etter min mening at det nettopp forelå forretningsmessig motiv bak B kjøp av resterende aksjer i A.

Skatteklagenemnda stiller videre spørsmålsteget ved nødvendigheten av å erverve alle aksjene i selskapet, idet skattyter særlig vektla M-posisjonene. Skattyter viste da til ønsket om å fortsette det verdiskapende arbeidet i A, og at dette også ble tilfellet etter overtakelsen. Det ble vist til at årsregnskapet til L2 og EBITDA ga vesentlig høyere resultater enn det verdivurderingen predikerte. Salget av L2 ga også gevinst. Etterfølgende forhold bekrefter dermed formålet om et verdiskapende arbeid i selskapet.

Skatteklagenemnda sluttet seg i det vesentlige til skattekontorets vurdering av L2 i innstillingens punkt 3. Her ble salget av aksjene i L2 og fordringen mot L ansett som en indikasjon på at skattyter ikke anså investeringen som strategisk viktig.¹¹² Momentet er imidlertid mer nyansert, da investeringsselskaper ofte nettopp selger et selskap når det har kommet tilbake til hektene.

Dissenterende medlem i nemnda (Slåtta) uttalte på generelt grunnlag at han anså faktum i HR-2018-02338-A (Bravo Capital) og HR-2017-02410-A (Armada) som tilfeller som i større grad taler for gjennomskjæring enn i denne saken.¹¹³ Jeg er enig med dissenterende medlem i at saksforholdet utgjør et tvilstilfelle. Størrelsen på skatteposisjonen og nyttiggjørelsen av underskuddet viser at det forelå skattemessige hensyn bak disposisjonen. Etter vurderingen som er foretatt fremstår det imidlertid som at de bedriftsøkonomiske hensynene gjør seg gjeldende i en slik grad at det skattemessige hensynet bak kjøpet av aksjene i A ikke er å anse som «hovedformålet» etter sktl. § 13-2 (2) bokstav a. Tilfellet ville dermed, etter min vurdering, ikke vært gjenstand for gjennomskjæring etter sktl. § 13-2 ved en eventuell oppheving av sktl. § 13-3.

¹¹² SKNS1-2020-51 punkt 3.

¹¹³ HR-2018-02338-A (Bravo Capital) har ikke blitt nærmere analysert i avhandlingen. Anvendelsen av sktl. § 14-90 ble endelig avgjort i lagmannsretten. Høyesteretts behandling gjaldt spørsmålet om en eventuell tilleggsskatt.

4.4 Konsekvensanalysen oppsummert

Det kan stilles spørsmål ved beslutningen om å bringe Armada-dommen opp for vurdering i Høyesterett fremfor bl.a. Visma Academy-dommen. En vurdering av et større tvilstilfelle ville ført til en bedre oppklaring av terskelen for gjennomskjæring etter sktl. § 14-90 (nå § 13-3). Analysen viser imidlertid at det finnes grensetilfeller som kan bli gjenstand for gjennomskjæring etter sktl. § 13-3, men ikke etter sktl. § 13-2. En eventuell oppheving ville dermed føre til at disposisjoner med noe høyere grad av forretningsmessige motiv unngår gjennomskjæring, slik at skatteposisjonen fremførbart underskudd kan benyttes fullt ut. Dette vil medføre en høyere terskel generelt for skatterettslig gjennomskjæring, som igjen vil føre til et visst tap av skatteproveny.

Selv om tap av skatteproveny er en virkning av en eventuell oppheving av sktl. § 13-3, vil de klareste tilfellene av skatterettslig omgåelse fortsatt være gjenstand for gjennomskjæring.¹¹⁴ I takt med den økte toleransen for fremføring av underskudd, vil også flere bedrifter med forretningsmessig potensiale kunne overleve i markedet gjennom oppkjøp og tilførsel av kapital. Mye kan derfor tale for at en oppheving av sktl. § 13-3 er ønskelig i lys av bedriftsøkonomiske hensyn. Avhandlingens punkt 5 vil analysere aspekter ved rettstilstanden (*de lege lata*) som kan tale for en eventuell oppheving (*de lege ferenda*).

¹¹⁴ Herunder eksempelvis tilfellet i HR-2017-2410-A (Armada).

5 Behovet for sktl. § 13-3 etter lovfestingen av sktl. § 13-2

5.1 En drøftelse med utgangspunkt i utredningen

Gjennom NOU 2016: 5 fikk professor emeritus Frederik Zimmer i oppdrag å utrede den nå lovfestede generelle omgåelsesnormen. I utredningen foreslår Zimmer å oppheve sktl. § 14-90, slik at en eventuell gjennomskjæring av utnyttelsen av generelle skatteposisjoner skulle vurderes etter den foreslåtte lovfestede omgåelsesnormen.¹¹⁵ Ved spørsmål om behovet for den spesielle regelen i sktl. § 14-90 (nå sktl. § 13-3) etter lovfestingen av den generelle omgåelsesnormen i sktl. § 13-2, tar han utgangspunkt i bakgrunnen for opprettelsen av den spesielle omgåelsesregelen.¹¹⁶ Som nevnt var det sentrale poenget bak innføringen av en særlig avskjæringsregel et ønske om å gi skattemyndighetene et «sikrere utgangspunkt» for å nekte uønsket utnyttelse av skatteposisjoner gjennom en lavere terskel for gjennomskjæring, og til slutt at en lovfestet avskjæringsregel ville ha en «preventiv effekt».¹¹⁷ For den videre drøftelsen vil det tas utgangspunkt i Zimmers drøftelser av eksistensen av den spesielle omgåelsesregelen i sktl. § 13-3. Jeg vil supplere med andre momenter som kan tale for/mot opprettholdelsen av bestemmelsen.

5.2 Anvendelsen av terskelforskjellen

Armada-dommen avklarer som nevnt at det foreligger en terskelforskjell, og gir en nærmere anvisning på terskelen for gjennomskjæring etter sktl. § 13-3.¹¹⁸ Zimmer mener imidlertid det er uheldig at det ikke fremgår av Armada-dommen hvilken betydning de generelle drøftelsene rundt terskelforskjellen hadde for utfallet av saken.¹¹⁹ Hans mening virker å være at saksforholdet i Armada-dommen var «temmelig innlysende», slik at de generelle uttalelsene i dommen har karakter av obiter dicta.¹²⁰

¹¹⁵ NOU 2016: 5 s. 9.

¹¹⁶ Ibid s. 103-104.

¹¹⁷ Ot.prp. nr. 52 (1989-1990) s. 10.

¹¹⁸ HR-2017-2410-A (Armada) særlig avsnitt 57 og 62.

¹¹⁹ Zimmer (2018b) s. 204.

¹²⁰ Ibid.

Rettstilstanden er derfor ikke fullt ut avklart, da det fortsatt foreligger uklarhet rundt anvendelsen av terskelen for gjennomskjæring etter henholdsvis sktl. §§ 13-2 og 13-3. Denne uklarheten medfører ifølge Zimmer at lovgivers formål om at bestemmelsen skulle gi et sikrere utgangspunkt for vurderingen «vanskelig kan sies å ha slått til, iallfall inntil nå».¹²¹

Det kan også argumenteres for at det er vanskelig å foreta en sammenligning av terskelforskjellen mellom den generelle og spesielle omgåelsesnormen, da terskelen for gjennomskjæring etter den generelle omgåelsesnormen i praksis varierer noe avhengig av transaksjonstype og rettsområde.¹²² Dette illustreres blant annet ved at Høyesterett i Siraco (Rt. 1966 s. 478), Essem (Rt. 1998 s. 1771) og Wisth & Finnøy (Rt. 1998 s. 1764) foretok gjennomskjæring av disposisjonene til tross for flere ikke-skattemessige forhold, samtidig som de i Harnoll (Rt. 1976 s. 1317) og Zenith (Rt. 1997 s. 1580) stilte lave krav til egenverdi for vern mot gjennomskjæring.¹²³ Banoun har på denne bakgrunn påstått at Høyesteretts valg av terskel i tilknytning til den generelle omgåelsesnormen ikke har vært konsekvent.¹²⁴

At Høyesterett ikke anvender en konsekvent terskel i tilknytning til den nå lovfestede omgåelsesnormen i sktl. § 13-2, og at det derfor fortsatt er stor usikkerhet rundt størrelsen og anvendelsen av terskelforskjellen mellom sktl. §§ 13-2 og 13-3, underbygger at lovgivers formål bak den spesielle omgåelsesnormen om et sikrere utgangspunkt for vurderingen fortsatt ikke har «slått til».¹²⁵

5.3 Den spesielle omgåelsesregelens preventive effekt

Zimmer påpeker i utredningen at bestemmelsens preventive effekt ikke lenger kan anføres som et argument for opprettholdelsen av regelen i sktl. § 13-3.¹²⁶ Etter hans mening vil den nye lovfestede regelen i sktl. § 13-2 gi den samme preventive effekten som er forutsatt etter sktl. § 13-3.¹²⁷

Den preventive effekten av en bestemmelse må ses i sammenheng med hensynet til informasjon. En bestemmelse som trekker ut særlig praktiske tilfeller av utnyttelse kan i

¹²¹ NOU 2016: 5 s. 104.

¹²² Banoun (2003) s. 320.

¹²³ Ibid.

¹²⁴ Ibid.

¹²⁵ Slik Zimmer viser til i NOU 2016: 5 s. 104.

¹²⁶ Ibid.

¹²⁷ Ibid.

utgangspunktet gi omgåelsessituasjonen et større fokus, og føre til en mer forutsigbar rettstilstand. Folkvord argumenterte derimot for at den da ulovfestede omgåelsesnormen var så velkjent at hensynet til informasjon, etter hans oppfatning vanskelig kunne tillegges særlig vekt.¹²⁸ Da den generelle omgåelsesnormen nå også er lovfestet i sktl. § 13-2, vil hensynet til informasjon vanskelig kunne begrunne opprettholdelsen av sktl. § 13-3.

Et argument for at den spesielle omgåelsesregelen fortsatt vil ha en preventiv effekt, er derimot at ordlyden i sktl. § 13-3 nevner konkrete skatteposisjoner som kan risikere gjennomskjæring. Videre er bestemmelsen spesifikk ved at den viser til prosessen slike skatteposisjoner må gjennomgå for at transaksjonen skal kunne omfattes av sktl. § 13-3, herunder «omorganisering» og/eller «endret eierforhold» jf. sktl. § 13-3 tredje punktum. At det er angitt spesifikke tilfeller vil kunne gi skattyter bedre forutsetninger til å kunne forutse sin rettsstilling ved slike transaksjonstyper.

På en annen side kan det argumenteres for at sktl. § 13-3 ikke er spesifikk nok til å kunne oppnå slik forutberegnelighet. Dette fordi skillet mellom en vurdering etter sktl. §§ 13-2 og 13-3 ikke kommer klart nok frem av ordlyden, og at den forutsatte lavere terskelen etter sktl. § 13-3 verken er innlysende eller nærmere angitt i lovteksten.¹²⁹ Det er dermed usikkert hvorvidt den spesielle omgåelsesnormen faktisk er egnet til å gi en bedre preventiv effekt enn en enkeltstående omgåelsesregel i sktl. § 13-2

5.4 Behovet for å avskjære deler av skatteposisjonen

Finansdepartementet har tidligere uttalt at sktl. § 14-90 var ment å ha mindre inngripende konsekvenser enn den da ulovfestede omgåelsesnormen.¹³⁰ Virkningen av gjennomskjæring etter den generelle omgåelsesnormen innebærer ifølge utredningen at det skal foretas en rekarakterisering av det privatrettslige forholdet.¹³¹ Skattleggingen skjer da «typisk som om skattyteren hadde gjennomført transaksjonen i en rettslig form som tilsvarende den økonomiske realiteten».¹³² Dette kan for eksempel innebære en endring fra skattyterens karakterisering av disposisjonen som et aksjesalg til en utbytteutdeling. Virkningen av at vilkårene i sktl. § 13-3

¹²⁸ Folkvord (2006) s. 443.

¹²⁹ Se 5.2.

¹³⁰ Prop. 78 L (2010/2011) s. 60.

¹³¹ NOU 2016: 5 s. 77.

¹³² Ibid s. 76.

første og tredje punktum er innfridd, vil derimot innebære at et selskap mv. kan bli nektet å nyttiggjøre seg av bestemte skatteposisjoner.

Behovet for å kunne avskjære deler av skatteposisjonen var noe av det som begrunnet lovfestingen av den spesielle omgåelsesnormen.¹³³ Selv om virkningene av bestemmelsene rent faktisk er ulike, har det i praksis ikke vært til hinder for anvendelsen av den generelle omgåelsesnormen på generelle skatteposisjoner. Folkvord mener i denne sammenheng at lovgiver bygde på uriktige forutsetninger, da det var å anse som sikker rett at man etter den (på dette tidspunktet) ulovfestede omgåelsesregelen også kunne ramme «en begrenset del av et skattesubjekts skatteposisjoner».¹³⁴

Folkvords argumentasjon er på dette punkt velbegrunnet. For det første er det naturlig å tolke ordlyden i sktl. § 13-2 (4) sammenholdt med (6) dithen at selve skatteposisjonen kan bortfalle ved gjennomskjæring. I tillegg har Høyesterett anvendt den tidligere ulovfestede omgåelsesnormen på generelle skatteposisjoner i bl.a. Rt. 1966 s. 1189 (Bergesen/Vestlandske), Rt. 1997 s. 1580 (Zenith), Rt. 1999 s. 946 (ABB) og Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi). Jeg er derfor enig med Folkvord i at behovet for å kunne foreta begrenset avskjæring heller ikke kan begrunne opprettholdelsen av den spesielle omgåelsesregelen.¹³⁵

5.5 Fremførbart underskudd sammenlignet med omgåelsessituasjoner i sin alminnelighet

5.5.1 Et særlig behov for inngripen?

Slik Zimmer ser det vil ikke terskelforskjellens antatte preventive effekt, eller forutsetningen om å gi skattemyndighetene «et sikrere utgangspunkt» for å nekte uønsket utnyttelse, lenger kunne benyttes som begrunnelse for opprettholdelsen av sktl. § 13-3.¹³⁶ Det som eventuelt kan begrunne en særlig omgåelsesregel for underskuddsfremføring må da være et «antatt behov for å ha en lavere terskel for inngripen ved utnyttelse av slike skatteposisjoner» sammenlignet med andre tilfeller.¹³⁷ Spørsmålet er dermed om det gjør seg gjeldende særlige

¹³³ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 32.

¹³⁴ Folkvord (2006) s. 442.

¹³⁵ Ibid.

¹³⁶ NOU 2016: 5 s. 104.

¹³⁷ Ibid.

hensyn for omgåelsesforsøk knyttet til skatteposisjon fremførbart underskudd sammenlignet med omgåelsessituasjoner i sin alminnelighet.

5.5.2 Bred utnyttelse i egen virksomhet

Dersom et selskap ønsker å opphøre virksomheten foreligger det flere strategier som vil være mer eller mindre skattemessig gunstig. Ved likvidasjon vil selskapets skatteposisjoner bringes til opphør, men slik at underskudd kan tilbakeføres to foregående år jf. sktl. § 14-7. Dersom selskapet derimot har gått i underskudd flere år, vil skattyters eneste mulighet til å nyttiggjøre seg av underskuddet være å starte ny virksomhet i det samme selskapet. På denne måten kan underskuddet avregnes mot et eventuelt overskudd som oppstår i den nye virksomheten.

Altså kan et selskap med opparbeidet underskudd i tilknytning til tidligere virksomhet «overføre» underskuddet til ny virksomhet i samme selskap. Ved endringer i eierforholdene vil derimot sktl. § 13-3 oppstille strenge skranker for den samme nyttiggjørelsen av underskuddet. Likhets hensyn taler for at underskuddet burde kunne fremføres i begge tilfeller.

Ny virksomhet i samme selskap vil derimot medføre at underskuddet kommer til gode gjennom en samfunnsøkonomisk gunstig disposisjon, da videre satsning i ny virksomhet vil skape merverdi og utvikling. Ved «overdragelse» av underskuddet vil imidlertid skatteposisjonen ofte benyttes i et overskudd fra selskap med ferdigutviklet virksomhet, slik at underskuddet selv ikke støtter oppunder en målsetning om utvikling og innovasjon. Det er dermed god grunn til å oppmuntre til satsninger innenfor samme selskap.

5.5.3 Underskuddsselskapers kjøp av overskuddsselskap

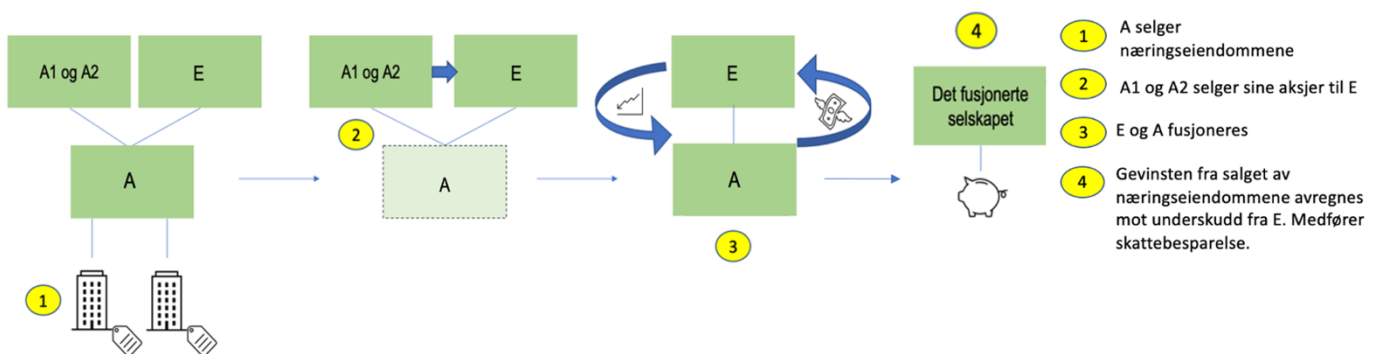
Det klassiske tilfellet som gjerne blir gjenstand for gjennomskjæring etter sktl. § 13-3 er der et overskuddsselskap kjøper opp et underskuddsselskap. Det motsatte tilfellet er der et selskap med fremførbart underskudd kjøper opp et overskuddsselskap, fusjonerer disse, og på samme måte nyttiggjør seg av det fremførbare underskuddet til å redusere det skattbare overskuddet i det oppkjøpte selskapet. Da dette tilfellet ikke fanges opp av omgåelsesnormen i verken sktl. §§ 13-2 eller 13-3 finnes det minimalt med norsk rettspraksis som kan eksemplifisere en slik transaksjon. Et mye omtalt eksempel på en slik disposisjon er imidlertid Spetalen-selskapet Clavis Pharmas oppkjøp av overskuddsselskapet Aqualis og senere Weifa. Clavis Pharma hadde et fremførbart underskudd på hele 845 millioner, som etter fusjonen kunne avregnes

med et forventet overskudd fra Aqualis og Weifa.¹³⁸ På nåværende tidspunkt foreligger det ingen skatterettslig skranke for en slik disposisjon.

Årsaken til at slike tilfeller ikke blir fanget opp i praksis kan for det første forankres i at ordlyden i sktl. § 13-3 ikke gjør anvendelsen av slike tilfeller like praktisk. Kontekstuelte virker ikke bestemmelsen å være ment for avskjæring av retten til å utnytte egenopparbeidet skatteposisjon. Den vide retten til å benytte et fremførbart underskudd i samme selskap underbygger dette.¹³⁹ Ordlyden i sktl. § 13-3 oppstiller imidlertid ingen tilsynelatende skranke for gjennomskjæring av disposisjoner der hovedhensikten er å utnytte egenopparbeidet underskudd.

En årsak til at slike tilfeller ikke rammes av omgåelsesreglene kan også være at tilfellet gjerne blir snudd, slik at myndighetene må kunne påvise at et eventuelt skattbart overskudd i det oppkjøpte overskuddsselskapet er å anse som en «skatteposisjon» som omfattes av sktl. § 13-3. Dette kan illustreres gjennom en fersk sak fra skatteklagenemnda, SKNS1-2020-128.

A AS (A) drev med investering i eiendom. En uenighet rundt videre investeringer blant selskapets tre aksjeeiere førte til salg av to næringseiendommer. Ved utgangen av 2016 solgte to av aksjeeierne (A1 og A2) sine aksjer til E AS (E), slik at E ble eeneier av skattyterselskapet A. Gevinsten fra salget av næringseiendommene ble i 2016 ført på gevinst- og tapskonto, og ble senere avregnet mot underskudd fra E etter fusjonering av selskapene i 2017. Illustrasjon;



¹³⁸ Nyhetsartikkel fra Dagens Næringsliv (2014).

¹³⁹ Se 5.5.2.

Skattemyndighetene mente at salgsinntektene skulle inntektsføres i samme år uten rett til avregning mot underskudd. Dette med grunnlag i sktl. § 14-90, hvor årets inntekt ble ansett som en skatteposisjon. Spørsmålet i saken var dermed ifølge skattekontoret om transaksjonen kunne sies hovedsakelig å ha vært motivert «ut fra muligheten dette ga til å utligne den skattepliktige gevinsten ved salget av tomten i A mot det fremførbare underskuddet» som var i E.¹⁴⁰ Da inntekten fullt ut ble beskattet i 2016 var det derimot ikke nødvendig for sekretariatet å ta stilling til grunnlaget for anvendelsen av sktl. § 14-90.

Sekretariatet uttalte imidlertid at vilkårene for anvendelsen av sktl. § 14-90 subsidiært var å anse som oppfylt.¹⁴¹ Årets betalbare skatt ble dermed av sekretariatet ansett som en skatteposisjon på lik linje med positiv gevinst- og tapskonto.¹⁴² Sktl. § 13-3 ble altså snudd på hodet slik at sekretariatet kunne gjøre en vurdering av skatteposisjonene i overskuddsselskapet. Skatteklagenemnda valgte imidlertid å ikke ta standpunkt til anvendelsen av skatteloven § 14-90 som grunnlag for å nekte omgjøring av skattekontorets vedtak. Dette begrenser nødvendigvis den rettskildemessige verdien av avgjørelsen betraktelig.

Klagevedtaket viser imidlertid at sktl. § 13-3 unntaksvis kan få anvendelse i slike saker. Tilfellet vil derimot vanskelig nå opp til terskelen, ettersom det i all hovedsak vil være enklere å finne forretningsmessige grunner bak et kjøp av et overskuddsselskap, da disse ofte utgjør gunstige investeringsobjekter. Unntaksvis kan det oppstå tilfeller der investeringsobjektet ikke har noen forretningsmessige likhetstegn med underskuddsselskapet, slik at skattemotivet blir mer fremtredende.

Transaksjonen kan også medføre at overskuddsselskapets aksjonærer får en tegningsrett i det fusjonerte selskapet i samråd med asl. § 13-2 (1). Det overdragende overskuddsselskapets aksjonærer kan da nyttiggjøre seg av underskuddet i det overtakende selskapet, til tross for at disse ikke var aksjonærer (i underskuddsselskapet) da underskuddet oppstod. I forarbeidene blir nettopp dette momentet trukket frem som betenkelig i tilfellet av fusjon mellom underskudds- og overskuddsselskaper generelt.¹⁴³

¹⁴⁰ SKNS1-2020-128, Skattekontorets vurderinger, Motiv for transaksjonen.

¹⁴¹ Ibid, Sekretariatets vurderinger, Anvendelsen av skatteloven § 14-90.

¹⁴² Ibid, Sekretariatets vurderinger, Subsidiært.

¹⁴³ NOU 2016: 5 s. 104.

På bakgrunn av det nevnte fremstår det som klart at de samme skattemessige motiver kan gjøre seg gjeldende ved underskuddsselskapers kjøp av overskuddsselskaper. At slike disposisjoner tilsynelatende er å anse som lovlig skatteplanlegging, kan derfor gjøre at virkeområdet til sktl. § 13-3 fremstår noe tilfeldig.

5.5.4 Petroleumsvirksomhet

Beskatning av petroleumsvirksomhet er særskilt regulert i petroleumsskatteloven.¹⁴⁴

Beskatningssystemet er utformet på en slik måte at selskapene med sikkerhet skal få full verdi av skattefradragene.¹⁴⁵ Dette innebærer blant annet at et underskudd kan fremføres med rentetillegg etter petrsktl. § 3 bokstav c andre ledd, men innebærer også en vid adgang til å nyttiggjøre seg av et fremførbart underskudd ved opphør og realisasjon av virksomhet etter bokstav c andre og tredje ledd. Forarbeidene forklarer den vide adgangen på denne måten;

«Skulle selskapet derimot ikke komme i en overskuddsposisjon, og selskapet bestemmer seg for å opphøre med utvinningsvirksomheten, kan verdien av restunderskuddet realiseres på to måter. Staten kan utbetale verdien av det skattemessige underskuddet og overskytende friinntekt, eller underskuddet kan selges til et annet oljeselskap ved endelig opphør av utvinningsvirksomheten.»¹⁴⁶

Her oppstiller departementet (tilnærmet) ingen begrensninger i adgangen til å overføre skatteposisjonen fremførbart underskudd til andre selskaper, verken gjennom eksempelvis fusjon eller salg av skatteposisjonen etter endt virksomhet. Dette til tross for at det for andre virksomheter oppstilles en streng skranke for samme nyttiggjørelse av underskudd etter sktl. § 13-3. Altså påtar staten seg mye mer av ansvaret for den risikoen som gjerne oppstår i oppstartsfasen til petroleumsselskaper, enn for selskaper i annen virksomhet. ESA har for øvrig konkludert med at dette, herunder leterefusjonsordningen i norsk rett, ikke innebærer ulovlig statsstøtte.¹⁴⁷

Hensynet til skatteprovenyet får stor vekt ved utformingen av reglene knyttet til petroleumsvirksomhet. Virksomhetsområdet beskattes med en høy marginal skattesats, som

¹⁴⁴ Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven – petrsktl.).

¹⁴⁵ Prop. 1 LS (2020-2021) s. 56.

¹⁴⁶ Innst. O. nr. 10 (2004-2005) s. 76.

¹⁴⁷ ESA (2019).

medfører at statens samlede netto kontantstrøm fra petroleumsvirksomheten er svært stor.¹⁴⁸ Spriket mellom en tilnærmet uavgrenset adgang til å overføre fremførbart underskudd i petroleumsvirksomhet er imidlertid stort sammenlignet med den strenge skranken som ellers oppstilles i sktl. § 13-3.

Begrunnelsen bak den vide adgangen til underskuddsfremføring i petroleumsvirksomhet gjennom petrsktl. § 3 bokstav c er ifølge forarbeidene bl.a. å oppnå «verdimessig likhet mellom nye og eksisterende aktører».¹⁴⁹ Departementet vektlegger altså likhet mellom aktører innenfor petroleumssektoren. Det kan argumenteres for at de samme likhetshensyn tilsier at terskelen oppstilt i sktl. § 13-3 ikke er forenlig med bransjepraksis. Den nærmest uavkortede adgangen til å fremføre underskudd i petroleumsvirksomhet viser at underskuddsfremføring ikke skiller seg ut som en verre disposisjon (i omgåelsesøyemed) enn andre skattemessige disposisjoner.

5.5.5 Den spesielle omgåelsesregelens begrensede anvendelsesområde

I tilknytning til anvendelsesområdet i sktl. § 13-3 har det blitt uttrykt at departementet muligens overfokuserer på enkelte skatteposisjoner på bekostning av andre «økonomisk [...] langt viktigere tilpasninger».¹⁵⁰ Gjems-Onstad viser blant annet til salg av driftsmidler under fritaksmetoden.

Gjennom fritaksmetoden vil et aksjeselskap kunne realisere aksjer uten å skattlegge salgsgevinsten jf. sktl. § 2-38 (2) bokstav a. Dersom det kan presumeres en gevinst ved salg av selskapets innmat, vil det være skattemessig gunstig å selge aksjer fremfor selskapets innmat.¹⁵¹ Da eiendomsprisene i Norge har steget betraktelig gjennom mange år, har det oppstått et insentiv til å fisjonere ut næringseiendom i eget aksjeselskap forut for en avhendelse. På denne måten unngår selgeren gevinstbeskatning ved realisasjon av aksjene. Fritaksmetoden har derfor ført til at reglene om gevinstbeskatning ved salg av driftsmidler er relativt «enkle» å omgå. Dette medfører et tap i skatteprovenyet, som ikke har blitt motvirket gjennom en omgåelsesbestemmelse liknende sktl. § 13-3.

¹⁴⁸ Beregnet til om lag 87 milliarder kroner i 2020 jf. Norsk Petroleum (2021).

¹⁴⁹ Innst. O. nr. 10 (2004-2005) s. 75-76.

¹⁵⁰ Gjems-Onstad (2011) s. 212.

¹⁵¹ Motsetningsvis vil det ved tap være gunstig å selge innmaten, ettersom selgeren kan oppnå fradragsrett.

Andre skatteregler legger også til rette for «et marked for omsetning av skatteposisjoner» uten å risikere gjennomskjæring etter sktl. § 13-3.¹⁵² Innbetalt aksjekapital er kapital som er innbetalt fra aksjonær til selskap, ved stiftelsen av selskapet eller ved senere kapitalutvidelser.¹⁵³ Utgangspunktet er at et utbytte som utbetales fra selskap til aksjonær er å anse som skattepliktig inntekt jf. sktl. § 10-11 (1) første punktum. Tilbakebetaling av innbetalt kapital er derimot skattefritt for aksjonæren jf. sktl. § 10-11 (2) andre punktum. På samme måte som for underskuddsfremføring, utgjør ordningen i utgangspunktet en god løsning. Den tilbakebetalte kapitalen trenger imidlertid ikke å være innbetalt av den samme aksjonæren som mottar fordelene av skatteposisjonen. Innbetalt kapital følger aksjen, og ikke den enkelte aksjonær jf. aksje-for-aksje-prinsippet statuert i Benestad-dommen (Rt. 1957 s. 1239).¹⁵⁴ Effekten gir seg utslag ved at tilbakebetaling av innbetalt kapital ikke beskattes som utbytte, men reduserer inngangsverdien med det tilbakebetalte beløpet jf. sktl. § 10-35. Dette medfører at gevinsten ved fremtidig salg av aksjene blir tilsvarende forhøyet. En slik ordning har motivert til kjøp av «tomme» selskaper med stor innbetalt kapital på aksjene.¹⁵⁵

Ordningen minner klart om bruk av fremføringsreglene, selv om eierforholdene endres. Likevel finnes det ingen særskilt gjennomskjæringsregel for disse tilfellene. Dette fordi skatteposisjonen innbetalt kapital er knyttet til aksjen, og ikke til *selskapet*, som kreves etter sktl. § 13-3.¹⁵⁶ Selv om formålet bak sktl. § 13-3 også gjør seg gjeldende for innbetalt kapital, gjelder det dermed en annen og høyere terskel for gjennomskjæring i disse tilfellene.

Et annet teoretisk eksempel som belyser det problematiske ved anvendelsesområdet i sktl. § 13-3 er kjøp av fordringer til underkurs. Gjems-Onstad viser til følgende scenario;

«En bank har lånt kr 20 millioner til et aksjeselskap som går dårlig og har underskudd til fremføring kr 10 millioner. Selskapet selges til en investor for kr 4 millioner. Prisen for fordringen settes til kr 3,9 millioner og aksjene til kr 100 000 (aksjekapitalen er kr 1 000 000).»¹⁵⁷

¹⁵² Prop. 98 L (2018-2019) s. 68.

¹⁵³ Kaarbø (2020) s. 58.

¹⁵⁴ Ibid.

¹⁵⁵ Selv om skatteposisjonen har størst betydning for personlige aksjonærer, vil det ha en viss effekt for selskapsaksjonærer som eier 90 % eller mindre av aksjene i et selskap (3 % utbytteskatt jf. sktl. § 2-38 (6) bokstav a.

¹⁵⁶ Jf. også Gjems-Onstad (2011) s. 213.

¹⁵⁷ Ibid s. 215.

Ifølge Høyesterettspraksis vil en slik refinansiering ikke regnes som gjeldsettergivelse som avskjærer retten til underskuddsfremføring.¹⁵⁸ Til forskjell fra utbytte som beskattes etter sktl. § 10-11 (1) første punktum, vil gevinsten som oppstår ved innfrielse av en fordring utenfor næring være skattefri etter sktl. § 9-3 (1) bokstav c nr. 1. Det oppstår dermed et insentiv til å kjøpe fordringer til underkurs fremfor å ta ut utbytte. Selv om skatteverdien av underskuddet er høy (10 millioner x 22%), vil den latente skatteverdien av fordringen utgjøre et større beløp (16,1 millioner x 22%).¹⁵⁹ Ser man utelukkende på tallene vil det være skatteposisjonen knyttet til fordringen (utenfor sktl. § 13-3s anvendelsesområde) som dominerer skattemessig. Disposisjonen i sin helhet må da heller avgjøres etter sktl. § 13-2. Eksempelet illustrerer ifølge Gjems-Onstad at «angivelsen av relevante skatteposisjoner etter sktl § 14-90 kan gi bestemmelsen et litt tilfeldig anvendelsesområde».¹⁶⁰

5.5.6 Systembetragtninger oppsummert

Sammenlignet med andre omgåelsessituasjoner, virker det ikke å foreligge særlige hensyn knyttet til aksjeoverdragelse og utnyttelse av fremførbart underskudd som nødvendiggjør en særlig bestemmelse (og lavere terskel) for gjennomskjæring. Dersom det forelå et slikt behov, savner jeg en drøftelse av dette i forbindelse med departementets valg om å opprettholde den spesielle omgåelsesnormen til tross for utvalgets anbefalinger i NOU 2016: 5.

Analysen viser at omgåelsesrisikoen kan være like stor knyttet til andre disposisjoner som faller utenfor sktl. § 13-3s anvendelsesområde. Samtidig er en vid nyttiggjørelse av fremførbart underskudd fullt ut lovlig på andre rettsområder.¹⁶¹ Regelen i sktl. § 13-3 virker da lite konsekvent. Etter min mening kan denne løsningen i sin ytterste konsekvens motarbeide den preventive effekten av sktl. § 13-2, ved at generell omgåelse anses som mindre alvorlig sammenlignet med tilfeller som er gjenstand for spesiell gjennomskjæring etter sktl. § 13-3. Da systembetragtninger ikke underbygger behovet for sktl. § 13-3, må det ses hen til hensyn som eventuelt kan begrunne opprettholdelsen av bestemmelsen.

¹⁵⁸ Jf. Rt. 2002 s. 696 Skøyen Næringspark og Gjems-Onstad (2011) s. 215.

¹⁵⁹ Gjems-Onstad (2011) s. 215.

¹⁶⁰ Ibid.

¹⁶¹ Se 5.5.4.

5.6 Hensyn

Departementet begrunnet videreføringen av den spesielle omgåelsesnormen i sktl. § 13-3 i at det blant annet er tale om «praktisk viktige tilfeller, hvor forutberegnelighet, preventive hensyn og prosessuelle hensyn taler for å ha en egen bestemmelse».¹⁶² I forlengelsen av dette anså departementet det uheldig om disse tilfellene skulle bli behandlet etter den generelle omgåelsesnormen i sktl. § 13-2, da det ville medføre en hevet terskel.¹⁶³

Dersom sktl. § 13-3 oppheves vil alle tilfeller av omgåelse vurderes etter terskelen i sktl. § 13-2. Skattemyndighetene vil da ikke ha et like effektivt angrepsmiddel mot utnyttelse av generelle skatteposisjoner. En opphevelse av sktl. § 13-3 kan også medføre at tilfeller som tidligere ble gjenstand for gjennomskjæring etter sktl. § 13-3 ikke når opp til terskelen, og dermed unngår gjennomskjæring i sin helhet. Konsekvensen av en eventuell oppheving kan dermed bli et tap i skatteprovenyet. Analysen i avhandlingens punkt 4 gir imidlertid indikasjon på at oppheving ikke vil medføre et stort provenyrtap, da de klareste tilfellene fortsatt vil rammes av sktl. § 13-2.

På den annen side kan det argumenteres for at selve eksistensen av to parallelle bestemmelser som overlapper hverandre fører til unødvendige komplikasjoner og dermed mindre praktikable regler (i hvert fall for skattyter). Gjems-Onstad argumenterer relativt sterkt mot departementets forutsetning om at det tosporede systemet fører til et mer effektivt og praktikabelt system; «[s]kulle man være opptatt av et enklere regelverk, kan det også stilles meget kritiske spørsmål ved dobbeltkjøringen med en ulovfestet og en lovfestet gjennomskjæringsregel».¹⁶⁴ Det samme synspunktet må klart kunne gjøres gjeldende overfor forholdet mellom sktl. §§ 13-2 og 13-3.

Det kan også argumenteres for at selve eksistensen av terskelforskjellen er uheldig i lys av rettferdighet- og likhetsprinsipper. At en regelovertrødelse skjer hyppigere og eventuelt er av større beløpsmessig betydning enn annen omgåelse kan ikke alene begrunne strengere regler. Likeartede regelovertrødelse bør være gjenstand for den samme terskelen for

¹⁶² Prop. 98 L (2018-2019) s. 73.

¹⁶³ Ibid.

¹⁶⁴ Gjems-Onstad (2011) s. 212.

gjennomskjæring. Folkvord legger også stor vekt på disse aspektene ved spørsmål om eksistensen av dagjeldende sktl. § 14-90;

«At visse typer tilpasninger er mer praktiske enn andre er ikke en god begrunnelse for å ha en lavere gjennomskjæringsterskel for disse. Tilpasninger som ikke er like vanlige er like samfunnsmessig uheldige som de vanligere tilpasningene. [...] Det dreier seg egentlig bare om likebehandling.»¹⁶⁵

Harboe har på sin side gitt uttrykk for at bestemmelsen i sin helhet (daværende sktl. § 14-90) begrenser prinsippet om at aksjeselskaper er selvstendige skattesubjekter, ettersom «endringer på eiersiden får konsekvenser for selskapets skatteposisjon».¹⁶⁶ Han mener at usikkerheten rundt adgangen til å videreføre skatteposisjoner etter aksjesalg innebærer en innlåsingeffekt som også svekker viljen til å gå inn i risikofylte satsninger.¹⁶⁷ Harboe argumenterer i alt relativt sterkt mot eksistensen av den spesielle omgåelsesnormen, og omtaler lovgivers valg som et utslag av en «belte- og to bukseseler-holdning».¹⁶⁸ Gjems-Onstad og Zimmer gir også klart uttrykk for at begrunnelsen bak bestemmelsen i sktl. § 13-3 og bakgrunnen for en lavere terskel for disse praktiske tilfellene ikke lenger står seg.¹⁶⁹

¹⁶⁵ Folkvord (2016) s. 183.

¹⁶⁶ Harboe (2012) s. 350.

¹⁶⁷ Ibid s. 314.

¹⁶⁸ Harboe (2012) s. 350.

¹⁶⁹ Gjems-Onstad (2011) s. 212 flg. og Zimmers uttalelser i NOU 2016: 5, særlig på s. 104.

6 Avsluttende bemerkninger

6.1 Regel om avskjæring av underskuddsfremføring

Avhandlingen har vist at enkelte mer forretningsmessige disposisjoner vil falle utenfor omgåelsesspekteret dersom sktl. § 13-3 oppheves. Dersom lovgiver finner disse konsekvensene for store, kan en mulig løsning være å lovfeste en regel om avskjæring av underskuddsfremføring i særlig praktiske tilfeller. Den eldre bestemmelsen i Skatteloven av 1911 § 53 første ledd syvende punktum ved lov 6. juli 1957 nr. 12 avgrenset nettopp muligheten for underskuddsfremføring ved *fusjon* og *betydelig aksjesalg*.

Departementets formål med § 53 var ifølge forarbeidene å hindre muligheten for manipulasjon på en slik måte at fradraget med større sikkerhet skulle komme den eller de skattytere som i sin tid hadde underskuddet til gode.¹⁷⁰ En gjenskapning (og modernisering) av regelen kan føre til en mer forutsigbar rettstilstand for skattesubjektet. Underskuddet vil i de nevnte tilfellene bortfalle, slik at skattyter ikke lenger må spekulere rundt fremføringsadgangen etter en eventuelt enkeltstående sktl. § 13-2.

Slike «stoppregler» som tidligere sktl. § 53, kan imidlertid medføre at andre praktiske omgåelsestilfeller faller utenfor de klare grensene; med faste regler oppstår det ofte smutthull og nye omgåelsesmuligheter. Banoun viser blant annet til at slike regler kan medføre en negativ spiral «hvor stengningen av et smutthull følges av identifiseringen av et annet hull».¹⁷¹ At praktiske tilfeller risikerer å falle utenfor kan bl.a. eksemplifiseres med at adgangen til å yte konsernbidrag til et oppkjøpt underskuddsselskap, ikke ble fanget opp av den gamle stoppregelen i sktl. § 53.

Uten mer dynamiske regler som de i sktl. §§ 13-2 og 13-3 vil derfor stoppregler ikke alltid gi den forutsigbare rettstilstanden som var tiltenkt. Dette fordi stoppregler ofte endres i takt med oppdagelsen av nye omgåelsesmetoder. Dersom regelen stadig blir supplert med nye omgåelsestilfeller kan det ifølge Banoun oppstå en risiko for at anvendelsesområdet blir overinkluderende, slik at regelen virker hemmende på næringslivet.¹⁷²

¹⁷⁰ Ot.prp. nr. 11 (1957) s. 24.

¹⁷¹ Banoun (2004) s. 67.

¹⁷² Ibid s. 67-68.

Lovgiver må derfor søke å utforme en regel som verken er overinkluderende eller har en slik utforming at den gir rot for nye omgåelsestilfeller. En eventuell stoppregel vil kunne suppleres av den generelle gjennomskjæringsadgangen etter sktl. § 13-2. På denne måten unngår man muligens opprettelsen av nye smutthull. Samtidig vil eksistensen av en stoppregel muligens kunne virke preventiv på et felt som i utpreget grad er eksponert for omgåelse.

6.2 Behovet for sktl. § 13-3

Departementets begrunnelse bak opprettholdelsen av sktl. § 13-3 om skattyters forutberegnelighet og regelens preventive effekt, er ikke lenger plausible argumenter etter lovfestingen av sktl. § 13-2.¹⁷³ Etter den foretatte sammenligningen av sktl. § 13-3 med andre omgåelsessituasjoner i oppgavens punkt 5.5, virker det heller ikke å foreligge sterke hensyn knyttet til utnyttelse av fremførbart underskudd som nødvendiggjør en særlig bestemmelse (og lavere terskel) for gjennomskjæring av slike disposisjoner.

Den alminnelige oppfatning blant juridiske teoretikere virker å være at terskelforskjellen ikke har en god nok begrunnelse. Det tosporede systemet anses som utdatert og fører til unødvendige komplikasjoner, særlig etter at formålsvurderingen i sktl. § 13-2 ble gjort objektiv. Lovgiver ønsket å gi skattemyndighetene et sikrere utgangspunkt for å ta en hyppig regelovertrødelse gjennom en lavere terskel for gjennomskjæring.¹⁷⁴ Argumentasjonen departementet fremfører i tilknytning til terskelforskjellen anses derimot ikke som overbevisende. At det heller ikke er forsøkt å imøtegå Zimmers argumentasjon mot opprettholdelsen av sktl. § 13-3 fremstår også som uheldig.¹⁷⁵

Det kan nok leses mellom linjene at hensynet til skatteprovenyet er det avgjørende insentivet bak ønsket om en lavere terskel for gjennomskjæring av generelle skatteposisjoner. Dersom hensynet til skatteprovenyet og forvaltningens effektivitet står igjen som hovedbegrunnelsen bak opprettholdelsen av sktl. § 13-3, kan det etter min mening vanskelig rettferdiggjøres at andre praktisk viktige tilfeller ikke faller inn under den samme terskelen.¹⁷⁶

¹⁷³ Slik også Zimmer legger til grunn i NOU 2016: 5 s. 104.

¹⁷⁴ Ot.prp. nr. 52 (1989-1990) s. 10.

¹⁷⁵ Også uttalt av Vestengen (2019) s. 60.

¹⁷⁶ Se 5.5.5.

Terskelforskjellen skaper etter min mening et skille mellom ulike former for tilpasning av skattereglene, der enkelte varianter rammes hardere enn andre. Uten en rasjonell begrunnelse fremstår valget som tilfeldig og lite konsekvent. Etter min vurdering foreligger det dermed plausible grunner til å oppheve den spesielle omgåelsesregelen i sktl. § 13-3.

Litteraturliste

Lover og forskrifter

Skatteloven	Lov 6. juli 1957 nr. 12 om endringer i skattelov for landet av 18. august 1911
Petroleumsskatteloven	Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv.
Aksjeloven	Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper
Allmennaksjeloven	Lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper
Skatteloven	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt

Lovforarbeider

Innstilling III (1947)	Innstilling III fra Skattelovutvalget 1947, Hazeland, A. Norge Finansdepartementet
Ot.prp. nr. 11 (1957)	Om endringer i skattelovene for landet og for byene 18. august 1911 m.fl. – Skattlegging av bedrifter
Ot.prp. nr. 52 (1989-1990)	Om lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.fl.
Ot.prp. nr. 71 (1995-1996)	Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper
Ot.prp. nr. 1 (2004-2005)	Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer
Innst. O. nr. 10 (2004-2005)	Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer

Prop. 78 L (2010-2011)	Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.)
NOU 2016: 5	Omgåelsesregel i skatteretten – Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten
Prop. 98 L (2018-2019)	Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel)
Innst. 24 L (2019-2020)	Innstilling fra finanskomiteen om Endringer I skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel)
Prop. 1 LS (2020-2021)	Skatter, avgifter og toll 2021

Rettsavgjørelser

Høyesterett

- Rt. 1957 s. 1239 (Benestad)
- Rt. 1966 s. 478 (Siraco)
- Rt. 1966 s. 1189 (Bergesen/Vestlandske)
- Rt. 1976 s. 1317 (Harnoll)
- Rt. 1991 s. 1182 (Brenden)
- Rt. 1997 s. 1580 (Zenith)
- Rt. 1998 s. 1764 (Wisth & Finnøy)
- Rt. 1998 s. 1771 (Essem)
- Rt. 1999 s. 946 (ABB)
- Rt. 2002 s. 696 (Skøyen Næringspark)
- Rt. 2006 s. 1232 (Telenor)
- Rt. 2009 s. 1473 (Bravo)
- Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi)

HR-2017-2410-A (Armada)

HR-2018-02338-A (Bravo Capital)

Lagmannsrettene

LB-2002-602 (Borgarting)

LB-2010-164565 (Dyvi) (Borgarting)

LB-2014-16409 (Visma Academy) (Borgarting)

Tingrettene

TOSLO-2009-189639 (Dyvi) (Oslo tingrett)

Forvaltningsavgjørelser

Skatteklagenemnda

SKNS1-2020-51 Stor avdeling 01 – vedtak

SKNS1-2020-128 Stor avdeling 01 – vedtak

Litteratur

Bøker

Banoun (2003) Banoun, Bettina; *Omgåelse av skattereglene: en studie av høyesterettspraksis*, Cappelen Damm akademisk 2003

Brudvik (2017) Brudvik, Arthur J.; *Skatterett for næringsdrivende*, Cappelen Damm akademisk 2017

Folkvord (2006) Folkvord, Benn; *Skatt ved fusjon og fisjon*, 1. utgave, Gyldendal Norsk Forlag AS 2006

- Folkvord m.fl. (2015) Folkvord, Benn, Furuseth, Eivind, Ferdowski, Sanaz O. Og Gjems-Onstad, Ole; *Norsk Bedriftsskatterett*, 10. utgave, Gyldendal 2018
- Harboe (2012) Harboe, Einar; *Skattemessig gjennomskjæring*, Universitetsforlaget 2012
- Stoveland m.fl. (2020) Stoveland, Per Helge, Matre, Hugo P., Sund, Elin, Sønning, Svein T. og Zimmer, Frederik; *Skatteloven med kommentarer*, 1. utgave, Gyldendal 2020. (Lest i pdf-format på rettsdata.no. Sidehenvisningene fremgår dermed av pdf-formatet)
- Zimmer (2018a) Zimmer, Frederik; *Lærebok i skatterett*, 8. utgave, Universitetsforlaget 2018
- Zimmer (2019) Zimmer, Frederik (red.); *Bedrift, selskap og skatt*, 7. utgave, Universitetsforlaget 2019

Artikler

- Banoun (2004) Banoun, Bettina; «Hvordan bør skattelovgivning utformes for å motvirke omgåelse», *Skatterett* (1/2004), s. 55-72
- Folkvord (2016) Folkvord, Benn; «Lovfestet omgåelsesnorm – Forslag som ikke vet hvor det vil», *Skatterett* (2016), s. 177-185
- Gjems-Onstad (2011) Gjems-Onstad, Ole; «Nye regler om skattefri omorganisering», *Skatterett* 3 (2011) s. 204-228
- Kaarbø (2020) Kaarbø, Tone; «Skattefri tilbakebetaling til aksjonærene», *Revisjon og regnskap*. Nr. 3/2020 s. 58-63
- Stoveland m.fl. (2014) Stoveland, Per H.; «§ 14-90 og ulovfestet gjennomskjæring», I *Høyt skattet: Festskrift til Frederik Zimmer på 70-årsdagen*, Banoun, Bettina, Gjems-Onstad, Ole og Skaar, Arvid Aage m.fl.,

Universitetsforlaget 2014, s. 534-553

- Vestengen (2019) Vestengen, Arild m.fl.; «Lovfesting av den ulovfestede omgåelsesregelen», Revisjon og regnskap. Nr. 5/2019 s. 56-61
- Zimmer (2013) Zimmer, Frederik; «Høyesterettsdommer i skattesaker 2012», *Skatterett* 2013/2 s. 124-158
- Zimmer (2018b) Zimmer, Frederik; «Høyesterettsdommer i skattesaker 2017», *Skatterett* 2018/1-2 s. 160-205

Forvaltningsuttalelser

- Skatte-ABC 2020/2021 Skattedirektoratet, 3. utgave, 2020 (lest på juridika.no)

Internasjonale rettskilder

- ESA 2019 College Decision 018/19/COL of 20 March 2019 on cash refund of the tax value of petroleum exploration costs (complaint)

Andre artikler på nett

- Dagens Næringsliv (2014) Ingeborg Christensen; «Spetalen fråtser i underskudd», *Dagens Næringsliv*, 07. august 2014 kl. 16.00 (lest 24.03.2021)
<https://www.dn.no/skatt/diag/diagenic/saga/spetalen-fratser-i-underskudd/1-1-5164882>
- Hauge (2019) Hauge, Harald; *Norsk lovkommentar: Skatteloven*, note 1028, (sist hovedrevidert 09.04.2019), *Rettsdata.no* (lest 12. mai 2021)
- Norsk Petroleum (2021) Ukjent forfatter; «Statens inntekter», *Norsk Petroleum*, 10. mars 2021 (lest 21.03.2021)
<https://www.norskpetroleum.no/okonomi/statens-inntekter/>

Illustrasjoner

Alle illustrasjoner i avhandlingen er lagd av undertegnede kandidat (og er medregnet i ordgrensen)