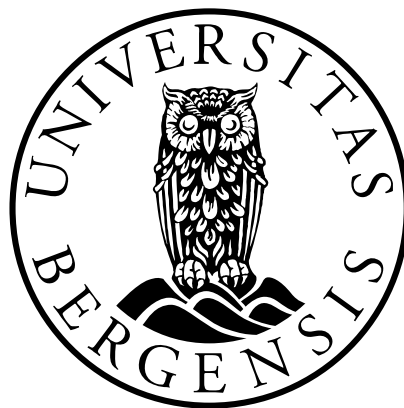


Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten

Bør skatteloven § 14-90 oppheves eller videreføres?

Kandidatnummer: 198

Antall ord: 14 052



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

01.06.2017

Forord

«We contend that for a nation to try to tax itself into prosperity is like a man standing in a bucket and trying to lift himself up by the handle» - Winston Churchill.¹

På oppdrag fra Finansdepartementet har professor emeritus Frederik Zimmer utredet en lovfestet skatterettslig omgåelsesnorm. Det hovedsakelige formål med utredningen var å få fremlagt et lovforslag til en generell omgåelsesregel som effektivt motvirker uthuling av det norske skattefundamentet, samtidig som den på en rimelig måte ivaretar skattepliktiges rettssikkerhet og behovet for forutberegnelighet.² Lovforslaget i NOU 2016:5 er i skrivende stund ikke vedtatt. Det er knyttet stor usikkerhet til om det fremlagte lovforslaget vil bli vedtatt i sin opprinnelige form. Forslaget har vært gjenstand for en del kritiske innvendinger som følge av omgåelsesnormens nye utforming. Lovforslaget foreslår å oppheve skatteloven § 14-90, slik at spørsmål om avskjæring som følge av utnyttelse av generelle skatteposisjoner skal vurderes etter den foreslåtte omgåelsesloven.

Stavanger, juni 2017

¹ Churchill, Winston. "Why I am a free trader". Review of Reviewers (London 1905).

² NOU 2016:5 pkt. 1.1 s. 7

Innholdsfortegnelse

1	Innledning.....	4
1.1	Oppgavens tema og problemstillinger.....	4
1.2	Avgrensninger	5
1.3	Noen begrepsavklaringer.....	5
1.3.1	Terskel.....	5
1.3.2	Gjennomskjæring, avskjæring, omgåelse og tilsidesetting	6
1.4	Den videre fremstillingen	6
2	Gjeldende rett	7
2.1	Innledning.....	7
2.2	Ulovfestet gjennomskjæring.....	8
2.2.1	Grunnvilkåret om skattemessig motiv.....	8
2.2.2	Subjektiv eller objektiv vurdering av skattepliktiges formål?	9
2.2.3	Totalvurderingen	11
2.2.4	Subjektiv eller objektiv vurdering i totalvurderingen?	14
2.2.5	Virkninger	14
2.3	Skatteloven § 14-90.....	15
2.3.1	Skattesubjekter, visse skatteposisjoner og transaksjoner	16
2.3.2	Omorganisering.....	17
2.3.3	Endret eierforhold	18
2.3.4	Overveiende motiv	18
2.3.5	Subjektiv eller objektiv vurdering?	20
2.3.6	Virkning	20
3	Foreslått endring av gjeldende rett	22
3.1	Systematisering av vurderingsmomentene	23
3.2	Foreslått terskel.....	25
3.3	Virkninger.....	25
4	Vurdering av konsekvensene ved oppheving av sktl. § 14-90.....	27
4.1	Forslagets betydning for gjeldende rett	27
4.1.1	Anvendelsesterskelen	29
4.1.2	God regel.....	31

4.2	Tilfredsstillende regulering av generelle skatteposisjoner	32
4.2.1	Skattefordel og skatteforhold	32
4.2.2	Omgåelsesreglens kjernefunksjon videreføres	33
4.2.3	Definisjonen bortfaller	35
4.3	LB-2016-49359 <i>Armada Eiendom AS</i>	35
4.4	Vil skatteloven § 14-90 bli overflødig?	40
5	Avslutning	44
6	Kildeliste	45

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema og problemstillinger

Tema for oppgaven er skattemessig gjennomskjæring, nærmere bestemt om forholdet mellom den ulovfestede og den lovfestede gjennomskjæringsregelen vurdert opp mot lovforslaget i NOU 2016:5. Utredningen foreslår lovfesting av en generell omgåelseslov på skatte- og avgiftsrettens område.

Begrepet «gjennomskjæring» er ikke selvforklarende, men kan beskrives som en reaksjon fra skattemyndighetenes side i tilfeller hvor skattepliktige har beveget seg over grensen fra lovlig skatteplanlegging til omgåelse av skattereglene for å spare skatt. Den reaksjon det her er tale om, er at skattemyndighetene omklassifiserer disposisjonen til et annet privatrettslig rettsforhold, slik at transaksjonen gis virkning etter sitt reelle økonomiske innhold.³

Gjennomskjæringsinstituttet består av ulovfestet gjennomskjæring⁴ på den ene siden og lovfestet gjennomskjæring⁵ på den andre siden. Den ulovfestede regelen er generelt utformet og gjelder som utgangspunkt på hele skatterettens område. De lovfestede reglene er utformet snevert og har begrensede virkeområder. Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven - heretter forkortet sktl.) § 14-90 inneholder en spesialregel som kun gjelder avskjæring av skatteposisjon som følge av utnyttelse av generelle skatteposisjoner som ikke er tilknyttet eiendel eller gjeldspost. Den 15. mars 2016 ble det inngitt et forslag om lovfesting av omgåelsesnormen⁶ i skatteretten.⁷ I lovforslaget foreslås den spesialregelen i skatteloven § 14-90 opphevet.⁸ Jeg skal i det videre vurdere om opphevelse av denne bestemmelsen vil medføre endring i gjeldende rett hva angår skattemyndighetenes adgang til gjennomskjæring i de tilfeller som i dag rammes av sktl. § 14-90.

Oppgaven reiser også spørsmål om det i det hele tatt er nødvendig å ha både generelle og spesielle gjennomskjæringsregler, og om lovforslagets utforming er god nok til å erstatte disse.

³ Jf. NOU 2016:5 side 77.

⁴ Mer om dette i pkt. 2.1

⁵ Mer om dette i pkt. 2.2

⁶ Se definisjon i pkt. 1.3

⁷ Se hele lovforslaget i NOU 2016:5

⁸ Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt

1.2 Avgrensninger

Selv om skatteloven § 14-90 har et begrenset virkeområde, vil en gjennomgang av alle forhold som rammes av bestemmelsen bli for omfattende for denne oppgaven. Det vil heller ikke ha noe for seg. I stedet begrenses behandlingen av sktl. § 14-90 til den mest typiske skatteposisjonen som søkes utnyttet i praksis; *fremførbare underskudd* i aksjeselskaper.

Behandlingen av den generelle omgåelsesnormen begrenses til en kort redegjørelse av normen og noen sammenligninger mellom den spesielle normen og innholdet i lovforslaget.

Oppgaven avgrenses mot *skatteunndragelse*, som gjelder tilfeller hvor inntekt er holdt skjult fra skattemyndighetene, eller hvor det er konstruert fiktive fradragsposter. Disse tilfellene gjelder saker hvor skattyter bevisst har oppgitt villedende eller feilaktige opplysninger til skattemyndighetene for å unndra skatt fra inntektsbeskatning. Omgåelsesspørsmålet oppstår bare når det er korrekt fakta som foreligger.⁹

Videre må oppgaven avgrenses mot *pro forma*-tilfeller. Ved *pro forma* har partene valgt å klassifisere det privatrettslige rettsforholdet ulikt innad og utad. Det er i slike tilfeller ikke tvilsomt at det er det privatrettslige rettsforhold som gjelder mellom partene, som skal legges til grunn ved beskatningen. Om dette følger det av Rt. 2001 s. 187 (Media Bergen AS) at spørsmålet om hva som er det reelle innholdet i rettsforholdet mellom partene, er et bevissspørsmål. I omgåelsestilfellene er det ikke noe avvik mellom det privatrettslige rettsforhold som skal gjelde utad og innad.¹⁰ Spørsmålet er da om dette privatrettslige rettsforholdet for skatteformål kan omklassifiseres til et annet privatrettslig rettsforhold.

1.3 Noen begrepsavklaringer

1.3.1 Terskel

Med «terskel» menes i denne sammenheng det punkt hvor sktl. § 14-90 eller den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kommer til anvendelse på et rettsforhold. Med andre ord der vilkårene for å gjennomskjære eller avskjære en rettsstridig oppnådd skattefordel er oppfylt. Dette er aktuelt hvor skattepliktige har beveget seg over grensen fra lovlig skatteplanlegging til lovstridig omgåelse av skattereglene.

⁹ Zimmer, Frederik (red.). *Bedrift, selskap og skatt*. 5. utgave 2010 (Oslo). Side 53 petitavsnitt.

¹⁰ Zimmer, Frederik (red.). *Bedrift, selskap og skatt*. 5. utgave 2010 (Oslo). Side 53 petitavsnitt.

1.3.2 Gjennomskjæring, avskjæring, omgåelse og tilsidesetting

Videre kommer jeg til å benytte begrepene gjennomskjæring, avskjæring, omgåelse og tilsidesetting alt etter hvilke kilder jeg drøfter og hvem som er subjektet for drøftelsen. Jeg tolker begrepene slik at «gjennomskjæring» er en handling som gjøres fra skattemyndighetenes side, og at «omgåelse» er en handling fra skattyters side. Avskjæring er virkningen av at sktl. § 14-90 kommer til anvendelse. Begrepet «tilsidesettelse» benyttes konsekvent i Skatte-ABC om handlinger hvor skattemyndighetene fraviker det skattyter har lagt til grunn. Sistnevnte omfatter alle disposisjoner fra skattyters side som er gjort for å spare skatt.

1.4 Den videre fremstillingen

I kapittel 2 presenteres vilkårene for anvendelse av den ulovfestede omgåelsesnormen og skatteloven § 14-90. Dernest gis det i kapittel 3 gjennomgå den foreslåtte regelen i omgåelsesloven § 2. Videre over i kapittel 4 sammenstilles de ulike gjennomskjæringsreglene for å få frem likheter og ulikheter, samt fordeler og ulemper med de forskjellige regelsettene. I kapittel 5 oppsummeres oppgavens viktigste punkter.

2 Gjeldende rett

2.1 Innledning

Utgangspunktet i norsk rett er at det er lovlig å tilpasse seg etter skattereglene for å oppnå lavest mulig skatt.¹¹ Slik skatteplanlegging anses som legitim i de aller fleste tilfeller. Det må imidlertid, slik Zimmer uttaler, «være en grense for hvilke arrangementer med skattereduksjon for øye som kan aksepteres. Det er i bunn og grunn de mulighetene som avtalefriheten gir, som skaper spørsmålene».¹² At det går en grense mellom legitim skatteplanlegging og omgåelse er ikke tvilsomt, selv om grensen i mange tilfeller kan være vanskelig å trekke.

Begrepet «gjennomskjæring» gir ikke i seg selv et klart uttrykk for hvilke forhold som rammes. Rent intuitivt indikerer begrepet at noe blir skåret igjennom. Begrepet må tillegges et mer abstrakt innhold, med den betydning at det skjer et inngrep i skattyters disposisjon fra skattemyndighetenes side. Begrepet tolkes dithen at en disposisjon klassifiseres slik at den skatterettslig sett behandles etter sitt reelle innhold.

Utviklingen av omgåelsesnormen har skjedd gradvis gjennom en rekke høyesterettsdommer og i samspill med juridisk teori. Både begrepsbruk og vurderingstema har vært gjenstand for utvikling siden regelen oppstod på 1920-tallet.¹³ Da spørsmål om lovfesting av regelen kom opp på 1990-tallet ble forslaget møtt med sterk kritikk i høringsinstansene og deretter skrinlagt.¹⁴

Norsk rett opererer i dag med ulike modeller for gjennomskjæring. Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er generelt utformet og er ment å ha et vidt virkeområde. I utgangspunktet kan denne regelen omfatte alle skatterettslige disposisjoner. Et mer begrenset virkeområde har de lovfestede reglene, her kalt spesialreglene. Sktl. § 14-90 regulerer kun juridiske personers adgang til å utnytte generelle skatteposisjoner uten eiendel eller gjeldspost. Sktl. § 13-1 om internprising mellom skattesubjekter med interessefelleskap, er et annet

¹¹ Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 7. utgave. Universitetsforlaget 2014. Side 61 siste avsnitt

¹² Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 7. utgave. Universitetsforlaget 2014. Side 61-62

¹³ Se for eksempel Rt. 1921 s. 331, Rt. 1921 s. 462, Rt. 1924 s. 435, Rt. 1926 s. 735, Rt. 1927 s. 1064 og Rt. 1927 s. 1078 hvor staten vant. Skattepliktige vant frem i Rt. 1923 s. 592, Rt. 1923 s. 600, Rt. 1923 s. 666, Rt. 1925 s. 192 og Rt. 1926 s. 257.

¹⁴ NOU 1989:14 Bedrifts- og kapitalbeskatningen – en skisse til reform

eksempel på en lovfestet omgåelsesregel selv om fenomenet internprising nok skiller seg fra de mer typiske omgåelsestilfellene.

2.2 Ulovfestet gjennomskjæring

Tidligere kunne omgåelsesnormen i det vesentlige sentreres rundt to vurderingsmomenter, nemlig disposisjonens egenverdi, og om og i hvilken grad disposisjonen var illojal mot de aktuelle skattereglene. I dag avgjøres spørsmålet ut fra et grunnvilkår om skattemessig motiv og en totalvurdering av om disposisjonen strider med skattereglernes formål. Hvorvidt disse to vilkårene var kumulative har blitt diskutert i juridisk teori, men det er nå på det rene at de er det. For eksempel uttalte førstvoterende i Rt. 2006 s. 1232 *Telenor* at «når jeg kommer til at grunnvilkåret for gjennomskjæring ikke er oppfylt, er det ikke nødvendig for meg å gå inn på om det vil stride mot skattereglernes formål å gi Telenor Eiendom Holding AS fradragsrett for realisasjonstapet». Det går således klart frem av dommen at begge vilkårene må være oppfylt for at gjennomskjæring skal være aktuelt.

2.2.1 Grunnvilkåret om skattemessig motiv

Grunnvilkåret som må være oppfylt er at det hovedsakelige formål med den aktuelle disposisjonen må ha vært å spare skatt.¹⁵ Hva som ligger i «hovedsakelige formål» synes ikke å være selvsagt. Grensen mellom hovedsakelige og ikke-hovedsakelige formål kan dermed best finnes i rettspraksis.

Høyesterett uttaler i *Telenor*-dommen at skattebesparelsen må ha vært den «klart viktigste motivasjonsfaktor», og videre at vurderingen må avgjøres etter en «samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig enhet» dersom det er snakk om flerleddede disposisjoner.¹⁶

I forarbeidene til sktl. § 14-90 vises det til Høyesteretts behandling av terskelspørsmålet i forhold til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, hvor retten gjør det klart at terskelen er høy. Utvalgets uttalelser kan ikke brukes som særskilte rettsgrunnlag ved fastleggelsen av innholdet i den ulovfestede normen, men det er likevel interessant å lese utvalgets forståelse av normen. Uttalelsen gjelder spørsmål om gjennomskjæring i fusjons- eller fisjonssaker:

¹⁵ Folkvord, Benn. «Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår for gjennomskjæring?», *Skatterett* 2007 på side 300.

¹⁶ Rt. 2006 s. 1232 (avsnitt 49)

«Vilkårene for å anvende et så inngripende virkemiddel er og bør naturlig nok være relativt strenge. Dels gjelder dette ved at det skattemessige motiv for fusjonen eller fisjonen må fremtre som nær enerådende før en er sikker på at domstolene vil akseptere gjennomskjæring. Dels gjelder det ved at beviskravene til dette motivet vil være ganske store. *I praksis har gjennomskjæring på grunnlag av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen vært meget sjelden i fusjons- og fisjonssaker fordi ligningsmyndighetene normalt ikke kan konstatere at skattemotiv er enerådende eller nær enerådende*» (min understreking og kursivering).¹⁷

2.2.2 Subjektiv eller objektiv vurdering av skattepliktiges formål?

En sentral faktor ved vurderingen av hva som kan sies å ha vært skattepliktiges motiv ved disposisjonen, er spørsmålet om skattemotiv skal vurderes ut fra et subjektivt eller objektivt perspektiv. Mer presist er spørsmålet om det skal vektlegges hva skattepliktige beviselig var motivert av (subjektiv vurdering), eller hvilken motivasjon disposisjonen i seg selv synes å være motivert av utad (objektiv vurdering). Historisk sett har Høyesterett hatt en skiftende holdning til hva som er vurderingstema.

Før *Telenor*-dommen ble skattepliktiges subjektive motivasjon ved disposisjonen ikke tillagt vekt. Etter Høyesteretts avgjørelse i t. 1961 s. 1195 *Kollbjørg* analyserte Kåre H. Kvisli omgåelsesspørsmålet og sammenfattet en formulering som senere ble sitert i en rekke høyesterettsdommer og teori:

«Det vil neppe i noe tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløs en transaksjon vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttes ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonene ikke en viss egenverdi med hensyn til økonomiske realiteter, vil de skattemessig sett ligge i faresonen, selv om de privatrettslig sett er uangripelige».¹⁸

Kvislis analyse viser at en presumsjon om skattebesparelseshensikt ikke er tilstrekkelig for gjennomskjæring. Det måtte ifølge ham selv foretas en avveining mellom skattefordelen og egenverdien for å avgjøre gjennomskjæringsspørsmålet. Det etterfølgende år la Høyesterett til grunn i Rt. 1963 s. 478 *Siraco* at det skattyters subjektive forhold ikke var relevant for vurderingen. Høyesterett endret denne praksisen i noen grad i *Telenor*-dommen ved uttalelsen

¹⁷ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) pkt. 2.3.5.4 på side 30.

¹⁸ Kvisli, Kåre H. Innføring i skatteretten (1962). Side 109.

om at «i forhold til grunnvilkåret for gjennomskjæring er det avgjørende hva skattyter må antas å ha lagt vekt på» (min understreking).¹⁹ Selv om dommen ikke er en åpen prejudikatsfravikelse illustrerer den en dreining fra en rent objektiv vurdering av skattepliktiges motivasjon, til en mer subjektiv vurdering.²⁰ Dommen viser at spørsmålet om hvilket motiv som skulle legges til grunn mer eller mindre var et rent bevisspørsmål.

Vurderingen er likevel ikke rent subjektiv, jf. «må antas å ha lagt vekt på» (min understreking). Skattyters motivasjon blir avgjort ut fra en helhetsvurdering av de omstendigheter som foreligger i den konkrete saken som behandles, for å avgjøre hva det er mest nærliggende at skattyter har hatt som hovedsakelig motiv. Om dette uttaler Høyesterett i *Telenor*-dommen at:

«Dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyter sparer skatt, og denne skattebesparelse er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor. I slike tilfeller må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham».²¹

Zimmer uttaler om dette at «Høyesterett har gitt grunnvilkåret en subjektiv dreining som neppe er i tråd med det som ble antatt tidligere».²²

Uttalelsen i *Telenor*-dommen ble videre presisert i Rt. 2007 s. 209 *Hex*: «bakgrunnen for at det avgjørende er hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på, er at formålet med gjennomskjæringsregelen er å forhindre omgåelse av skattereglene.»²³

Rt. 2014 s. 227 *ConocoPhillips III* illustrerer dagens praksis på en god måte. Først fastslo Høyesterett at «Det er på det rene at oljeselskapet overveide skattespørsmålet før salg, og at dette var viktig ved valget av overføringsform». På den måten bygde Høyesterett primærvurderingen av grunnvilkåret på skattyters subjektive motivasjon. Videre viste Høyesterett til at «gevinsten ved salget var om lag 63 millioner kroner, og at selskapet sparte ca. 17,5 millioner kroner i skatt». Dermed har retten fått frem størrelsen på skattebesparelsen. Til slutt uttaler Høyesterett at «Når en profesjonell næringslivsaktør oppnår en så betydelig

¹⁹ Rt. 2006 s. 1232 (avsnitt 50).

²⁰ Olsen, Jim Krüger. «Høyere terskel for gjennomskjæring», i Revisjon og regnskap nr. 5 2014 s. 40.

²¹ Jf. Rt. 2006 s. 1232 (avsnitt 51).

²² Jf. NOU 2016:5 pkt. 4.1 på side 25.

²³ Utdrag fra Rt. 2007 s. 209 (avsnitt 42).

skattebesparelse ved valg av transaksjonsform, er det en sterk presumsjon for at det hovedsakelige formålet med disposisjonen var å spare skatt». Vurderingstemaet er fremdeles om skattepliktige subjektivt sett hovedsakelig var motivert av å spare skatt, men den objektive vurderingen gir presumptive holdepunkter for å underbygge den subjektive motivasjonen.²⁴

Når det gjelder tidspunktet for vurderingen, er utgangspunktet at det er skattyters motivasjon på transaksjonstidspunktet som skal legges til grunn. Det finnes likevel eksempler fra rettspraksis som viser at etterfølgende forhold har blitt tillagt vekt. I disse sakene synes opplysningene i stor grad bare å bli brukt for å underbygge skattyters motiv på transaksjonstidspunktet. I Rt. 1997 s. 1580 *Zenith* ble etterfølgende investeringer tillagt vekt for å underbygge transaksjonens egenverdi. Som et generelt utgangspunkt bør det utvises forsiktighet med å vektlegge etterfølgende forhold, ettersom disse både kan ha blitt gjort for å øke disposisjonens egenverdi og som følge av ordinær forretningsmessig videreføring av drift. På den måten kan skattyter med andre ord ha endret en disposisjon som egentlig skulle blitt rammet av gjennomskjæringsregelen, til likevel ikke å bli rammet. I tråd med den domstolskapte læren om begivenhetsnære bevis, tillegges omstendighetene slik de var på når transaksjonen ble gjennomført klart nok mest.²⁵

2.2.3 Totalvurderingen

Ved vurderingen av om disposisjonen strider med skattereglens formål, oppstiller Høyesterett tre vurderingsmomenter, nemlig disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig. Formuleringen gjør det klart at vurderingsmomentene som inngår i totalvurderingen ikke skal oppfattes som uavhengige vilkår. Dersom man etter en totalvurdering av disse vurderingsmomentene kommer til at det vil stride mot skattereglens formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, er tilleggsvilkåret oppfylt og gjennomskjæringen legitim.

Det er i praksis omdiskutert hvilke skattereglers formål disposisjonen skal vurderes opp mot. I senere års høyesterettspraksis har både den omgåtte regelen og regelen som er brukt som virkemiddel blitt vurdert.²⁶ I *ConocoPhillips III* stod for eksempel både formålet med reglene om fisjon med kontinuitet og fritaksmetoden sentralt. I Rt. 2012 s. 1888 *Dyvi*-dommen drøftet

²⁴ Jf. Rt. 2014 s. 227 (avsnitt 51)

²⁵ Se for eksempel Rt. 2014 s. 1632 (avsnitt 57) og Rt. 1995 s. 821.

²⁶ Se Zimmers vurdering i NOU 2016:5 pkt. 4.4.3

Høyesterett formålet med reglene om fremføring av underskudd og konsernbidrag. Uenigheten sentrerer seg rundt spørsmålet om man heller burde vurdere én av delene, altså formålet med regelen som er forsøkt omgått eller formålet med regelen som er brukt som virkemiddel.²⁷ Folkvord mener at man kun burde vurdere formålet med regelen som er forsøkt omgått, selv om han ikke utelukker at formålet med de regler som er brukt som virkemiddel også kan ha betydning under totalvurderingen. Zimmer-utredningen konkluderer med at den omgåtte regelens formål skal inngå som et viktig vurderingsmoment, og at det ikke skal tillegges vekt at skattepliktiges transaksjon er gjort i tråd med formålet til den bestemmelsen som er brukt som virkemiddel.²⁸ Jeg mener at både dagens praktisering og utredningens synspunkt har gode poenger, men at det kan være en fare for overkomplisering dersom det utelukkende skal legges vekt på formålet med den omgåtte regelen. Faren innebærer at man dermed kan komme til å fange opp tilfeller hvor skattepliktige subjektivt sett ikke har vurdert å omgå noen regel. Den regel som faktisk er benyttet kan ha vært helt legitim ut fra en forretningsmessig vurdering. Jeg mener derfor at formålet bak begge reglene burde kunne være gjenstand for vurdering.

Med «egenverdi» menes først og fremst virkninger som er fordelaktige for skattyteren. Negative virkninger har ikke i like stor grad blitt tillagt vekt i Høyesterett. For eksempel uttalte Høyesterett i Rt. 2002 s. 456 *Hydro Canada*-dommen at «... ønskede virkninger [må] tillegges større vekt enn virkninger som oppfattes som ulemper». En ytterligere presisering ble gitt i *Hex*, hvor Høyesterett uttalte at «[d]et at et forsøk på å omgå skattereglene gir visse ulemper, kan ikke redde omgåelsesforsøket fra gjennomskjæring». Det avgjørende for vurderingen blir således hvilken skattefordel skattyter stod i posisjon til å oppnå, og om denne var større eller mindre enn de ikke-skattemessige virkningene, samt om det ville stride mot skattereglens formål å legge dette til grunn for beskatningen. Jeg er her enig med Zimmer-utredningen i at også ulemper som tilkommer skattyter gjennom disposisjonen skal tillegges vekt. Det blir dermed ikke helt treffende å bruke begrepet «egenverdi» om disposisjonens ikke-skattemessige virkninger. Selv om det skal utvises forsiktighet med å tolke begreper som har oppstått i litteraturen, er dette et begrep som har festet seg i skatteretten når man skal forklare hva som ligger i de ikke-skattemessige virkningene en disposisjon kan ha. Siden ulemper også kan vektlegges som aktuelle virkninger, blir begrepet egenverdi misvisende, ettersom ordlyden indikerer at virkningen kun innebærer en fordel eller en verdiøkning på skattyters hånd.

²⁷ Se for eksempel Benn Folkvord. Hva er igjen av den ulovfestede omgåelsesregelen etter Rt. 2014 s. 227 «Tangen». Skatterett 2015 s. 150 ff på side 154.

²⁸ Jf. NOU 2016:5 pkt. 8.5.2.3.

Bettina Banoun markerer viktigheten av egenverdivurderingen slik: «Hvis et forhold mangler tilstrekkelig egenverdi sammenlignet med størrelsen av den skattefordel som forholdet medfører, og skattefordelen etter en skatterettslig vurdering må anses som stridende mot skattelovens regler, system og/eller formål, kan hel eller delvis gjennomskjæring finne sted. Avgjørelsen beror på en konkret helhetsvurdering.»²⁹

Når det gjelder graden av egenverdi som kreves for at en disposisjon skal stå seg mot gjennomskjæring, skriver Zimmer at «høyesterettspraksis gir grunnlag for å slå fast at noe stort innslag av egenverdi ikke kreves». Uttalelsen underbygges med en henvisning til Rt. 1997 s. 1580 *Zenith* fordi det i *Dyvi* uttales i et obiter dictum at normen fra *Zenith* fortsatt gir uttrykk for gjeldende rett.

Zenith gjaldt overdragelse av et «tomt selskap» med finansaktiva på om lag 220 millioner kroner og skattefrie avsetninger på om lag 180 millioner kroner, samt bortfestede tomter med en verdi på 4 millioner kroner totalt. Selskapet ble overdratt for 178,5 millioner kroner. Høyesterett vurderte egenverdien som svært lav, men kom likevel til at det var tilstrekkelig til at gjennomskjæring ikke var legitimt. Avgjørelsen ble begrunnet med at festetomtens verdi på 4 millioner kroner var en «ikke ubetydelig verdi», selv om den utgjorde kun 2 % av salgssummen. Dette stemmer godt med retts- og ligningspraksis som legger til grunn at en disposisjon er legitim dersom en viss forretningsmessig verdi kan påvises.³⁰

Til forskjell kom Høyesterett i Rt. 1999 s. 960 *ABB* til motsatt resultat. Faktum i saken var nærmest helt likt som i *Zenith*, bortsett fra at selskapet ikke eide noen festetomter.

Skattyters formål inngår både i vurderingen av grunnvilkåret og i totalvurderingen. Dette fremgår uttrykkelig av Høyesteretts formulering av normen. Som nevnt i forbindelse med grunnvilkåret er det skatteformålet som vurderes. Hvis man her kommer til at skattyters hovedsakelige formål med disposisjonen var å spare skatt, vil også dette skatteformålet legges til grunn i totalvurderingen. Deretter blir det en vurdering av egenverdi og øvrige omstendigheter for å vurdere om disposisjonen er gjenstand for gjennomskjæring.

²⁹ Banoun, Bettina. Omgåelse av skattereglene – en studie av høyesterettspraksis (2003). Side. 343.

³⁰ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) pkt. 2.3.5.4: «Ved gjennomskjæring vil situasjonen oftest være at skattemotivet er så å si enerådende, ev. bare med et skinn av forretningsmessig begrunnelse.»

Omstendighetene for øvrig innbefatter alle momenter som kan kaste lys over hvorvidt det vil fremstå som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn. Disse momentene både kan og skal ifølge Zimmer tas i betraktning.³¹ Han trekker frem sentrale momenter som inngår i vurderingen, nemlig «i hvilken grad disposisjonen eller disposisjonskjeden fremstår som komplisert, kunstig eller påfallende ut fra en forretningsmessig vurdering». Vurderingen i disse tilfellene blir ofte om disposisjonen må antas å ligge innenfor rammen av det skattepliktige må kunne velge, og det som er vanlig for denne transaksjonstypen. Her er man tilbake i utgangspunktet om at skattyter langt på vei kan tilpasse seg skattereglene for å betale lavest skatt. I Rt. 2008 s. 1510 *Reitan* uttalte Høyesterett:

«Borgerne har i tilfeller hvor de står overfor valgmuligheter som gir forskjellige skatte- eller avgiftsmessige konsekvenser, ikke plikt til å velge det alternativ som gir høyest skatt eller avgift. Så lenge det alternativ som blir valgt, er reelt og ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig, er det fullt lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften blir lavest mulig».³²

2.2.4 Subjektiv eller objektiv vurdering i totalvurderingen?

I motsetning til den subjektive vurderingen som foretas under grunnvilkåret, beror totalvurderingen på en objektiv vurdering. Dette fordi totalvurderingen er ment å være en avveining mellom disposisjonens skattemessige og ikke-skattemessige fordeler og virkninger. Høyesterett har derfor lagt til grunn i *ABB-dommen* at «lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold.» Det er dermed klart at spørsmålet om disposisjonen strider mot skattereglene beror på en objektiv vurdering av skattyters disposisjon(er).

2.2.5 Virkninger

Høyesteretts formuleringer av normen gir normalt ikke direkte uttrykk for virkningene av at den kommer til anvendelse. Primærvirkningen er at skattereglene som hjemler det rekarakteriserte rettsforholdet kommer til anvendelse. En typisk konsekvens er at disposisjonen skatlegges i henhold til omklassifiseringen, eller at retten til tapsfradrag bortfaller. Disposisjonen vil skattemessig kunne settes helt eller delvis til side, og utløse beskatning. Som eksempel kan nevnes skattesalgstilfellene, hvor et kapitalobjekt selges og gjenerverves kort tid etter, slik at skattepliktige kan oppnå tapsfradrag og samtidig beholde eierposisjonen. I Rt. 1927

³¹ Mer om dette i NOU 2016:5 pkt. 4.4.7 Omstendighetene for øvrig

³² Jf. Rt. 2008 s. 1510 (avsnitt 62)

s. 386 *Bryn* var spørsmålet om salg og gjenkjøp av valuta gav grunnlag for gjennomskjæring. Høyesterett uttalte at:

«Den dag, da *Bryn* solgte sin fordring paa banken for 100.000 mark, har han faktisk sørget for at faa igjen en markfordring den samme dag, hos den samme bank til det samme beløp og til samme kurs. Dagens samlede marktransaksjon antages da at indebære en avgjørende præsumption for, at forholdet, efter sin reale karakter har været det, at *Bryn* den dag ikke har villet skille sig ved sin markinteresse».³³

Høyesterett la til grunn at fordringen aldri hadde blitt realisert selv om disposisjonen privatrettslig sett var gjort i henhold til skattereglene. Virkningen av gjennomskjæring blir således at skattyter ikke oppnår tapsfradrag.

Det er de alminnelige skattereglene som gir hjemmel for beskatning og ikke omgåelsesnormen selv. Omgåelsesnormen gir kun grunnlag for å rekarakterisere rettsforholdet. Slik det formuleres i utredningen må det antas å være helt klart «at rekarakteriseringen ikke skal utstrekkes til å gjelde *andre skatter* enn den som omgåelsesnormen har vært anvendt på, typisk inntektsskatten (med mindre vilkårene for å anvende omgåelsesnormen er oppfylt også overfor disse)». Det er imidlertid ikke alltid like klart hvilket omklassifisert rettsforhold som er lagt til grunn ved fastsettelsen. Som det vil fremgå av gjennomgangen i kapittel 3 har Zimmer inntatt en egen bestemmelse i omgl. § 3 som hjemler virkningene av at bestemmelsen i omgl. § 2 kommer til anvendelse. Dette er gjort for å sikre at skattemyndighetene tar stilling til hvilket rettsforhold disposisjonen omklassifiseres til før skattepliktiges disposisjon beslutes tilsidesatt.

2.3 Skatteloven § 14-90

Bestemmelsen kom inn i skatteloven i forbindelse med innføringen av fritaksmetoden i sktl. § 2-38 med virkning fra oktober 2004. Den både viderefører og utvider byskatteloven fra 1911 § 53 og forrige skattelov § 11-7 fjerde ledd om bortfall av skatteposisjoner ved fusjon og fisjon. Opprinnelig regulerte bestemmelsen bare fusjons- og fisjonstilfellene, men har i senere tid blitt utvidet til å omfatte alle omorganiseringer i skatteloven kapittel 11, samt andre transaksjoner som innbefatter generelle skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost.

³³ Jf. Rt. 1927 s. 386 på side 387.

Endringen skjedde ved lov 10. juni 2011 nr. 16. Bestemmelsen hjemler ett av unntakene fra hovedregelen om at eierskifte ikke påvirker skatteposisjonen til et selskap.³⁴

Skatteloven § 14-90 lyder slik:

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

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

a. falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller

b. inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.»

Ifølge forarbeidene skal regelen suppleres av den ulovfestede omgåelsesnormen. Virkningene av at bestemmelsen kommer til anvendelse fremgår allerede av dens overskrift «[b]ortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner». Virkningene utgjør bestemmelsens bokstav a og b for henholdsvis skattefordeler og skatteforpliktelser. Siden denne oppgaven tar for seg utnyttelse av fremførbare underskudd, vil jeg kun fokusere på virkningen i bokstav a om bortfall av skatteposisjon. Resultatet av at transaksjonen avskjæres er således at skattepliktige ikke får fradrag i skattepliktig inntekt for underskuddet som er fremført fra tidligere inntektsår til inneværende inntektsår.

2.3.1 Skattesubjekter, visse skatteposisjoner og transaksjoner

Bestemmelsens anvendelsesområde er begrenset til kun å gjelde for «selskap og sammenslutning som nevnt i § 2-2 første og annet ledd». I praksis er kjerneområdet for bestemmelsen aksjeselskap og allmennaksjeselskap. Regelen gjelder kun juridiske personer, med unntak for tilfeller hvor deltakere i deltakerlignet selskap rammes.

³⁴ Se blant annet Rt. 1999 s. 946 om salg av over 99 prosent av aksjene i et driftsløst datterselskap med betydelige skatteposisjoner: «Et fullstendig eierskifte er [...] normalt ikke til hinder for at skatteposisjonene i det solgte selskapet videreføres. I visse tilfeller fravikes unntaket ved at det legges avgjørende på overdragelsens reelle innhold, og ikke på dens form».

Objektet for bestemmelsen er «skatteposisjoner uten eiendel eller gjeldspost», også kalt generelle skatteposisjoner. Begrepet «skatteposisjon» omfatter både posisjoner som representerer skattefordeler og skatteforpliktelser. Det er tilstrekkelig at skattyter har kommet i posisjon til å kunne utnytte skatteposisjonen, og behøver altså ikke faktisk å ha utnyttet posisjonen før gjennomskjæring kan finne sted. Dersom en skatteposisjon kan avregnes mot eller gi fradrag i skattepliktig inntekt, sier man gjerne at det foreligger en «skattefordel». Eksempler på skattefordeler er fremførbart underskudd, negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo. Fremførbart underskudd betegner et underskudd som selskapet kan ta med seg fra tidligere år og avregne mot et eventuelt overskudd senere år, jf. sktl. § 14-6. Hovedregelen om at skatteposisjoner er tilknyttet det enkelte skattesubjekt og ikke kan overføres til andre, gjelder også for denne skatteposisjonen. Retten til å fradrag tidligere års underskudd er knyttet til det skattesubjektet som har hatt underskuddet.³⁵ Denne skatteposisjonen skaper muligheter for omgåelse. Et typisk arrangement i disse tilfellene er at et overskuddsselskap fusjonerer med et underskuddsselskap, for deretter å få tilgang til selskapets fremførbare underskudd og dermed avregne dette mot sitt overskudd. Et annet typisk eksempel er oppkjøp av et selskap med høyt fremførbart underskudd for deretter å oppnå fradrag i henhold til konsernbidragsreglene.

LA-2013-74540 er et godt eksempel på slike tilfeller. Saken gjaldt spørsmål om gjennomskjæring etter sktl. § 14-90 som følge av endret konsernstruktur. Transaksjonen gjorde utnyttelse av et fremførbart underskudd på 7.295.995 kroner mulig gjennom konsernbidragsreglene. Lagmannsretten kom til at disposisjonen var overveiende skattemotivert og slik at den var gjenstand for gjennomskjæring. Det skattemessige underskuddet ble således justert fra ca. 7,3 millioner kroner til 0 kroner.

Med «skatteforpliktelser» siktes det til skatteposisjoner som forplikter skattyter til å betale skatt. Dette omfatter positiv gevinst- og tapskonto og tom negativ saldo. Virkningen av at bestemmelsen kommer til anvendelse i disse tilfellene, er at posisjonen inntektsføres uten rett til avregning etter bokstav b.

2.3.2 Omorganisering

Bestemmelsen gjelder for det første for transaksjoner når selskapet er «part i omorganisering» etter skatteloven kapittel 11. Dermed omfattes fusjon, fisjon og omdanning. Med omdanning

³⁵ Jf. Zimmer: Lærebok i skatterett (2014) side 77.

menes endring av selskapsform og konserninterne transaksjoner.³⁶ Ifølge forarbeidene har omorganiseringsalternativet «bare selvstendig betydning ved siden av det som omtales rett nedenfor (salg av aksjer osv.), hvor omorganiseringen skjer uten endring av eierforhold, typisk ved fusjon av heleide selskap».³⁷

Med «fusjon» menes sammenslåing av flere selskaper til ett, jf. aksjeloven kapittel 13. Folkvord definerer fusjon som «en overdragelse hvor ett eller flere aksjeselskaper overdrar sitt samlede formueskompleks til et overtakende selskap».³⁸ Vederlaget ytes som hovedsak i form av aksjer i det overtakende selskapet.

Fisjon vil si deling av aksjeselskap i to eller flere selskap. Folkvord definerer fisjon som at «deler av et selskaps formueskompleks overdras til ett eller flere overtakende selskaper. Det overtakende selskapet kan være et eksisterende selskap, eller dette kan stiftes ved fisjonen».³⁹

2.3.3 Endret eierforhold

For det andre kommer omfatter bestemmelsen tilfeller hvor selskapet har fått «endret eierforhold som følge av omorganisering eller annen transaksjon». Med «transaksjon» siktes det først og fremst til salg og annen realisasjon av aksjer eller andeler, i tillegg til gave og gavesalg.⁴⁰ I utgangspunktet omfattes dermed alle aksjesalg, selv om salg av mindre aksjeposter sjelden vil medføre at omgåelsesspørsmålet kommer på spissen.

2.3.4 Overveiende motiv

Spørsmålet om det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen var det overveiende motiv for transaksjonen, er helt sentralt i avskjæringsvurderingen. Vurderingen skal gjøres ut fra omstendighetene på transaksjonstidspunktet, det vil si på det tidspunkt da skattyter kom i posisjon til å kunne utnytte skatteposisjonen.⁴¹

Det finnes ingen fasitsvar på hvor stor grad av skattemotivasjon som kreves, og vurderingen kan være komplisert. Et interessant spørsmål er om det er en forskjell i

³⁶ Jf. NOU 2016:5 pkt. 4.6.3.1

³⁷ Jf. NOU 2016:5 pkt. 4.6 på side 41

³⁸ Jf. Folkvord, Benn. Skatt ved fusjon og fisjon. Side 36.

³⁹ Jf. Folkvord, Benn. Skatt ved fusjon og fisjon. Side 38.

⁴⁰ Jf. NOU 2016:5 pkt. 4.6.3.1

⁴¹ Lagmannsretten uttalte i LB-2003-20739 at «Det er det forhold som utløser skattefordelen som er undersøkelsesobjekt. Ved vurderingen av transaksjonene skal man se på de faktiske virkningene av disse, og det som kan sies å være det objektive i motivet.

gjennomskjæringsadgangen etter denne bestemmelsen og etter den ulovfestede regelen. Ved første øyekast kan både «overveiende motiv» og «hovedsakelig formål» insinuere samme terskel, nemlig at det kreves mer enn 50 prosent sannsynlighet for at transaksjonen/disposisjonen var skattemessig motivert. Ordlyden gir etter min mening likevel grunnlag for å legge til grunn ulike krav til graden av skattemessig motiv. En naturlig språklig forståelse av ordlyden «overveiende» tilsier at noe må veie mer enn noe annet. Altså vil det være tilstrekkelig å påvise skattemotiv som veier mer enn 50 % for å anvende den sktl. § 14-90. Ordlyden «hovedsakelig» indikerer etter min mening at det kreves vesentlig mer enn 50 % overvekt av skatteformål for at vilkåret skal være oppfylt. I forarbeidene til sktl. § 14-90 er lovgiver ikke konsekvent nok i terskelforklaringen når formuleringen «i hovedsak er skattemotivert» brukes for å forklare hva som menes med «overveiende motiv». En slik formulering kan på en misvisende måte gi uttrykk for at lovgiver mente at terskelen skulle være den samme.

I forarbeidene nevnes det imidlertid flere steder at terskelen for inngrep i en transaksjon er lavere enn etter den ulovfestede regelen, for eksempel at bestemmelsen kommer til anvendelse «selv om en viss forretningsmessig begrunnelse kan gis, dersom skattemotivet knyttet til fradragsutnyttelse bedømmes å være av større betydning. ... Ved gjennomskjæring vil situasjonen oftest være at skattemotivet er så å si enerådende, evt. bare med et skinn av en forretningsmessig begrunnelse».⁴² Uttalelsen viser at det etter den ulovfestede normen er tilstrekkelig med et visst forretningsmessig innslag, mens det etter sktl. § 14-90 stilles krav om at transaksjonens egenverdi må utgjøre mer enn 50 prosent av skattyters motiv ut fra en objektiv vurdering. Sannsynliggjøringen av skattepliktiges motiv refererer ifølge Zimmer til bevisbedømmelsen med hensyn til hvilket eller hvilke motiver som ligger bak transaksjonen.⁴³

Vurderingen av «overveiende motiv» skjer ifølge Zimmers utredning ved bruk av de samme momentene som for totalvurderingen under den ulovfestede normen. Momentene skal inngå i en totalvurdering hvor vurderingstemaet er hvilket motiv som veier tyngst av de forretningsmessige (objektivt sett) eller de skattemessige formålene (objektivt sett).⁴⁴ Om dette uttales det i Skatte-ABC at bestemmelsen kan komme til anvendelse «dersom bedriftsøkonomiske eller andre relevante hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for

⁴² Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) pkt. 2.3.5.4

⁴³ NOU 2016:5 4.6.3.2 Terskelen

⁴⁴ NOU 2016:5 4.6.3.2 Terskelen

transaksjonen». Som poengtert ovenfor synes heller ikke «hovedbegrunnelsen» å vise til den ordlydsbestemte terskelen i § 14-90-vurderingen. Begrepet gir etter min mening en anvisning på en terskel som ligger et sted mellom overveiende og hovedsakelig motiv, muligens også nærmere hovedsakelig enn overveiende. De «skattemessige virkningene må [således] vurderes opp mot øvrige bedriftsøkonomiske og organisatoriske virkninger mv.». Særlig relevante vurderingsmomenter er om transaksjonen medfører «en ikke ubetydelig samlet driftsforbedring», om selskapet som innehar skatteposisjonen bidrar til denne forbedringen samt om forbedringen er større enn skattefordelen.⁴⁵ Som eksempel kan nevnes LB-2003-20739 hvor saken gjaldt spørsmål om fremføring av tidligere datterselskaps underskudd etter fusjon. Skattemyndighetene anførte at det i realiteten hadde skjedd et salg av skatteposisjoner som måtte skattlegges som vanlig realisasjon. Lagmannsretten kom under sterk tvil til at transaksjonen var reelt motivert i forretningsmessige, eiermessige og selskapsrettslige forhold, slik at den ikke kunne gjennomskjæres.

Zimmer argumenterer for at mange vurderingen av den ulovfestede omgåelsesregelen og etter sktl. § 14-90 langt på vei er den samme, men at den har en lovbestemt lavere terskel. Som jeg kommer tilbake til i kapittel 4 tyder mye på at dette stemmer.⁴⁶

2.3.5 Subjektiv eller objektiv vurdering?

Forarbeidene til bestemmelsen understreker klart at vurderingen skal være objektiv.⁴⁷ Bevistemaet er dermed ikke skattyters subjektive motiv, men de objektive omstendighetene rundt transaksjonen. Det er disse omstendighetene som danner grunnlaget for vurderingen av om skattyters beveggrunner taler for eller mot skattemessig eller forretningsmessig motiv.

2.3.6 Virkning

Dersom man kommer til at vilkårene i sktl. § 14-90 er oppfylt, er konsekvensene mer begrenset enn virkningene som følger av gjennomskjæring etter den ulovfestede normen.⁴⁸ Virkningen av at bestemmelsen kommer til anvendelse er at transaksjonen avskjæres, ikke gjennomskjæres. Dette innebærer at transaksjonen fortsatt vil gjennomføres uten å utløse realisasjonsbeskatning, men at de skatterettslige fordelene ved transaksjonen som rammes av bestemmelsen

⁴⁵ Skatte-ABC 2016/17 pkt. 6.4.1

⁴⁶ Prop. 78 L (2010-2011) s. 61.

⁴⁷ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 82: «Dette innebærer blant annet at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen.»

⁴⁸ NOU 2016:5 pkt. 4.6.3.3

bortfaller.⁴⁹ Aktuelt for denne oppgaven er at retten til skattefradrag for selskapets fremførbare underskudd etter omorganisering bortfaller. Det samme gjelder fradagsretten for ytt konsernbidrag til et selskap med fremførbart underskudd.

⁴⁹ Jf. Prop. 78 L (2010-2011) pkt. 14.2 om virkningene ved anvendelse av sktl. § 14-90.

3 Foreslått endring av gjeldende rett

Omgåelsesregelen i norsk rett er i NOU 2016:5 foreslått lovfestet i en egen omgåelseslov. Lovforslaget (heretter kalt omgåelsesloven - omgl.) virkeområde angis i § 1 hvor det fremgår at den skal omfatte alle skatter og avgifter og ikke bare inntekts- og formuesskatten. I omgl. § 2 oppstilles grunnvilkårene som må være oppfylt for at en disposisjon skal være gjenstand for gjennomskjæring, samt vurderingsmomenter som inngår i totalvurderingen. Det fremgår direkte av forslaget at sktl. § 14-90 skal oppheves. Som en følge av dette omfatter omgåelsesloven både de ulovfestede omgåelsestilfellene og de tilfellene som i dag faller inn under sktl. § 14-90.

Omgåelsesloven § 2 lyder:

«(1) Skattleggingen kan gjennomføres som bestemt i § 3 når skattyteren eller en nærstående har oppnådd en skattefordel og det foreligger et skatteforhold som omtalt i annet og tredje ledd.

(2) Hvorvidt det foreligger et skatteforhold, avgjøres ut fra en enkel samlet vurdering der følgende momenter skal tillegges særlig vekt:

- om det ville ha vært økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uansett skattefordelen,*
- skatterettslige og andre virkninger av disposisjonen; skattefordeler i utlandet skal ikke anses som andre virkninger,*
- om og i hvilken utstrekning skattyters disposisjon er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen,*
- om og i hvilken utstrekning skattefordelen vil være i strid med den omgatte regelens formål dersom skattyters disposisjoner legges til grunn.*

(3) Ved vurderingen skal det også legges vekt på blant annet

- skattyters formål med disposisjonen slik dette eller disse fremgår av omstendighetene i saken,*
- hvorvidt skatteregler som er anvendt som virkemiddel i disposisjonen, er anvendt i strid med sitt formål,*
- grunnleggende skatterettslige hensyn,*
- de aktuelle skattereglenes retts tekniske utforming,*
- om skattyteren kunne ha oppnådd tilnærmet samme resultat på en måte som ikke kan rammes av omgåelsesregelen.*

(4) Selv om det foreligger et skatteforhold etter annet og tredje ledd, skal skattleggingen ikke finne sted etter første ledd, jf. § 3 dersom det, alle omstendigheter tatt i betraktning, må legges til grunn at hovedformålet eller ett eller flere av de sentrale formål med disposisjonen var annet enn å spare skatt.»

Normens oppbygning har i forslaget en annen struktur enn den ulovfestede normen. Grunnvilkåret og totalvurderingen har byttet plass, uten at dette har noen betydning ettersom vilkårene er kumulative. Tanken er imidlertid at den objektive totalvurderingen skal foretas før den subjektive vurderingen av hva skattyter mente med disposisjonen. Det fremgår også av forarbeidene at en objektivisering av det subjektive vilkåret antas å bidra med mer rasjonelle diskusjoner om hvorvidt vilkårene for å anvende omgåelsesregelen er oppfylt.⁵⁰ Dette synes å være inspirert av den tyske modellen.

Bestemmelsens første ledd angir hovedregelen om at det må foreligge en skattefordel og et skatteforhold. Begrepet «skatteforhold» er nytt, men har ifølge forarbeidene ikke selvstendig innhold. Videre fremgår det at skattlegging «kan» gjennomføres, men uten at skattemyndighetene har plikt til å anvende regelen i alle tilfeller hvor vilkårene er til stede. Dette antas å være i tråd med gjeldende rett, ettersom skattekontoret heller ikke per i dag har plikt til å foreta gjennomskjæring.

Når det gjelder grad av skattemotivasjon, må første ledd ses i sammenheng med fjerde ledd som inneholder unntaket for bestemmelsens anvendelighet. Det fremgår at gjennomskjæring ikke skal skje i de tilfeller hvor det kan påvises at hovedformålet var annet enn å spare skatt. Det vil si at skattefordelen må ses i lys av graden av disposisjonens ikke-skattemessige virkninger. Jo større skattefordelen er, dess større må også egenverdien være. Grensen kan være vanskelig å trekke, ettersom det kan være uenighet om hvor stor egenverdi en disposisjon har. Det har derfor i rettspraksis vært vanlig å se hen til de økonomiske virkningene for selskap når man vurderer egenverdien, både faktiske og forespeilede virkninger.

Om det foreligger et «skatteforhold» må vurderes ut fra momentene i bestemmelsens andre og tredje ledd. Hvorvidt det foreligger et skatteforhold beror således på en totalvurdering hvor vurderingstema er om det objektivt sett foreligger forhold som viser at skattebesparelse var det hovedsakelige motivet for disposisjonen.

3.1 Systematisering av vurderingsmomentene

I bestemmelsens annet og tredje ledd fremgår vurderingsmomentene som skal inngå i totalvurderingen av om det foreligger et «skatteforhold». Formuleringen skiller seg fra

⁵⁰ NOU 2016:5 pkt. 10.3

Høyesteretts formulering av normen, ved at enda flere momenter eksplisitt oppstilles og hvor et par nye momenter kommer inn. Blant annet skal det nå også kunne legges vekt på grad av strid med skattereglenes formål og generelle skatterettslige prinsipper. Per i dag faller flere av vurderingsmomentene inn under «omstendighetene for øvrig». Hensikten bak formuleringen er å gi veiledning og forutsigbarhet i praksis, som ifølge utredningen oppnås ved at flere momenter oppstilles uttrykkelig.⁵¹ Det presiseres også her at momentene er del i en helhetsvurdering. Dette innebærer at ikke alle behøver å gjøre seg gjeldende i hver enkelt sak. Inndelingen av momenter i to grupper med momenter som skal tillegges «særlig vekt» og momenter som det skal «legges vekt på» skal utheve mer og mindre sentrale momenter i vurderingen. Denne inndelingen er nokså sterkt kritisert i høringsuttalelsene til lovforslaget, hvor for eksempel Skattedirektoratet uttaler at «[d]ette er rigid og kan resultere i en lite praktikabel regel».⁵² Det er ifølge Skattedirektoratet ikke gitt hvordan momentene skal vektet innbyrdes i annet og tredje ledd eller i forhold til hverandre. Skattedirektoratet er imidlertid positive til lovfesting av en norm som gir uttrykk for hva som skal vektlegges ved vurderingen av man står overfor en omgåelsessituasjon. Kritikken synes dermed i hovedsak å basere seg på vektingens potensielle kompliserende effekt, som igjen kan føre til lite forutsigbarhet.

Professor dr. juris Ole Gjems-Onstad synes også å dele Skattedirektoratets oppfatning hva angår vektingen av vurderingsmomentene. Han uttaler at:

«[D]et i praksis kan bli et betydelig problem som kan skape mye usikkerhet og manglende forutberegnelighet at de mange momenter i henholdsvis § 2 annet og tredje ledd ikke er vektet innbyrdes. Når sakens fakta angår forskjellige momenter og drar i ulik retning, er det ikke klart hvordan vektingen skal skje».⁵³

Det som i dag fremstår som et grunnvilkår, er flyttet til omgl. § 2 tredje ledd og her inntatt som en sikkerhetsventil mot urimelig gjennomskjæring. Dersom etter en samlet vurdering foreligger et skatteforhold, kan gjennomskjæring likevel nektes dersom «hovedformålet eller ett eller flere av de sentrale formål med disposisjonen var annet enn å spare skatt». Formuleringen er i tråd med utredningens syn om at terskelen skal være like høy som den er i dag før gjennomskjæring

⁵¹ NOU 2016:5 pkt. 10.5.1

⁵² Jf. Skattedirektoratets høringsuttalelse. Høring – NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten. Fra 15. juni 2016.

⁵³ Jf. Professor dr. juris Ole Gjems-Onstads høringsuttalelse. Høringsuttalelse NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten. Datert 10.06.2016

kan skje. Ordlyden indikerer klart at det vil være tilstrekkelig å påvise en viss forretningsmessig egenverdi for at skattefordelen beholdes. Det kan likevel være en viss antydning til at omgåelsesregelen blir lettere å anvende ved å benytte «sentrale formål» i formuleringen. Ikke en hvilken som helst ikke-skattemessig verdi veier i skattyters favør.

3.2 Foreslått terskel

Det vurderes i utredningen hvilken terskel som bør legges til grunn for gjennomskjæring etter omgåelsesloven.⁵⁴ Zimmer trekker inn Scheel-utvalgets synspunkt som sier at «[v]ed en lovfesting bør terskelen for anvendelse senkes, blant annet ved det bør stilles strengere krav til disposisjonens forretningsmessige egenverdi». Utvalget gir dermed klart uttrykk for at terskelen bør senkes på generelt grunnlag. Videre pekes det i Zimmer-utredningen på at utfallet i de senere års høyesterettsdommer ikke hovedsakelig har blitt avgjort på grunnlag av den nedre grense for egenverdi. Han hevder at utfallet kunne ha blitt et annet dersom Høyesterett hadde oppstilt andre problemstillinger. Videre mener han at terskelen også kan senkes eller heves på andre måter enn ved å innta et strengere krav til egenverdi.

På bakgrunn av enkeltendringene og endringene som er gjort ved utforming av den generelle regelen, mener Zimmer at disse gjennomgående vil kunne lede til strengere anvendelse av omgåelsesnormen. Det gis i utredningen klart uttrykk for at Høyesterett på en god måte har truffet balansepunktet mellom hensynet til å ramme samfunnsøkonomisk skadelige transaksjoner og på den andre siden hensynet til ikke å hindre nyskaping og kreativitet. De uheldige utfallene kan etter utredningens syn stanses ved endring av vurderingstemaer istedenfor en generell endring av terskelen. Terskelen for anvendelse av bestemmelsen skal således ifølge utredningen være den samme som dagens ulovfestede norm, men med noen enkelte endringer som skal stanse tilfeller som lovgiver anser som uheldige.

3.3 Virkninger

Virkningene av at bestemmelsen kommer til anvendelse fremgår av lovforslagets § 3. Utredningen vurderte det som hensiktsmessig å lovfeste noen grunnleggende virkninger til tross for at dette ikke har blitt problematisert i praksis.⁵⁵ Første ledd lovfester den klare hovedregelen om at skattleggingen baseres på et rekarakterisert privatrettslig forhold som reflekterer

⁵⁴ Se NOU 2016:5 pkt. 8.5

⁵⁵ Jf. NOU 2016:5 pkt. 10.7.

disposisjonens økonomiske innhold.⁵⁶ Tredje ledd inneholder en viss begrensning i forhold til gjeldende rett, hvor skattleggingen bare skal gjennomføres «i den utstrekning som er nødvendig». Begrunnelsen er at formålet med omgåelsesregelen er å forhindre urimelige skattefordeler. Gjennomskjæring skal ikke virke som en sanksjon.⁵⁷ For eksempel skal aksjegevinst som er rekarakterisert til aksjeutbytte skattlegges etter reglene om aksjeutbytte. Ved salg via unødvendige mellomledd beregnes og skattlegges gevinsten som om salget skjedde direkte.⁵⁸ Den nye begrensningen viser seg først i tilfeller hvor virkningen har blitt mer omfattende enn eliminering av skattefordelen. Ifølge Zimmer er dette aktuelt når reglene om skattemessig kontinuitet ved omorganisering er inne i bildet som følge av fusjon, fisjon og omdanning. Utnyttelse av fremførbart underskudd nevnes eksplisitt.⁵⁹ Dersom en disposisjon i disse tilfellene omklassifiseres, risikerer man at disposisjonen ikke anses å oppfylle kravet om skattemessig kontinuitet. Den videre konsekvens blir da at også fordeler knyttet til gevinst-, uttaks- og/eller utbyttebeskatning, går tapt.⁶⁰ I henhold til forslaget blir virkningen at de øvrige fordeler som skattepliktige har oppnådd, ikke påvirket av omklassifiseringen. På denne måten er forslaget ifølge utredningen i tråd med prinsippet om avskjæring i sktl. § 14-90.⁶¹

⁵⁶ Mer om dette i NOU 2016:5 pkt. 10.7.

⁵⁷ Jf. NOU 2016:5 pkt. 10.7 om tredje ledd på side 115.

⁵⁸ Jf. NOU 2016:5 pkt. 10.7

⁵⁹ NOU 2016:5 pkt. 10.7 om tredje ledd.

⁶⁰ Jf. sktl. § 11-1 første ledd.

⁶¹ Se NOU 2016:5 kapittel 9 side 107: ”dette bør begrenses til å gjelde så langt det er nødvendig for at skattyteren ikke skal oppnå den aktuelle skattefordelen, i tråd med prinsippet i skatteloven § 14-90».

4 Vurdering av konsekvensene ved oppheving av sktl. § 14-90

4.1 Forslagets betydning for gjeldende rett

Gjennomgangen av gjeldende rett og lovforslaget i de to foregående kapitlene, viser at forslaget innehar både strukturelle og innholdsmessige endringer. Når det her skal vurderes hvorvidt det vil være hensiktsmessig å behandle alle omgåelsestilfeller under samme lov, vil det for det første være relevant å se nærmere på terskelen for at omgl. § 2 kommer til anvendelse. For det andre må bestemmelsens oppbygning vurderes i forhold til avskjæringsbestemmelsen i sktl. § 14-90. En klar forutsetning for at sktl. § 14-90 oppheves, er at avskjæringsvurderingen lar seg overføre til omgl. 2.

I utredningens sammendrag sies det eksplisitt at terskelen for at omgåelsesregelen skal komme til anvendelse, ikke skal endres.⁶² Bestemmelsen vil ha lik rekkevidde som den ulovfestede omgåelsesnormen før innføringen av § 14-90, men med den samme høye terskel for anvendelse som i dag. Ifølge utredningen er det ønskelig å lovfeste regelen i tråd med slik den var på 1990-tallet, bare i lovs form og med flere vurderingsmomenter. Utgangspunktet ser da ut til å være at samme krav til egenverdi i den ulovfestede normen skal gjelde for de generelle skatteposisjonene. Skattemyndighetene vil dermed ikke kunne avskjære transaksjoner med en ikke ubetydelig grad av egenverdi, slik de kan i dag. De sikre holdepunktene som § 14-90 ifølge forarbeidene var ment å gi for å gripe inn i lovstridige transaksjoner, synes da å bli noe utvasket. Utredningen har imidlertid en interessant formulering i pkt. 10.2, hvor det uttales at:

«Selv om forslaget skal gjelde for alle skatter og avgifter, utelukker ikke dette at vekten av de ulike vurderingsmomentene kan tenkes å stille seg ulikt avhengig av skatteform. Utredningen legger til grunn at vurderingsmomentene er så vidt fleksible at de åpner for å ta tilbørlig hensyn til de enkelte skatter og avgifters særpreg. Men problemstillinger og tankemønstre skal være de samme uansett skatteform».

Bemerkningen fastslår at grensen for når vilkårene for gjennomskjæring er oppfylt, kan være flytende alt etter hvilken skatteform det dreier seg om. Selv om denne oppgaven gjelder inntektsskatt, kunne en alternativ løsning vært å ha en varierende terskel for henholdsvis generelle og øvrige skatteposisjoner. Altså at man i den nye loven la til grunn en mer flytende

⁶² NOU 2016:5 pkt. 1.2.

terskel, som skiller mellom de generelle og spesielle tilfellene. Dermed ville man hatt mulighet til å opprettholde den lavere terskelen for de generelle skatteposisjonene. På den annen side vil en slik løsning også kunne bidra til en ytterligere svekkelse av den forutberegnelighet som skattepliktige har i dag. Skattepliktiges mulighet til å kunne forutse konsekvensen av sine disposisjoner, taler mot en flytende terskel innen samme skatteform.

Videre fremgår det av utredningen at det i dag er uklart hvor mye lavere terskelen i sktl. § 14-90 er ment å være, annet enn at den skal være «noe» lavere.⁶³ Som nevnt ble regelen utformet når den ulovfestede normen hadde en annen utforming enn den har i dag. I et forsøk på å klargjøre forskjellen uttales det i utredningen «[e]n nærliggende forståelse er at skatteloven § 14-90 krever større egenverdi enn den ulovfestede normen».⁶⁴ På bakgrunn av dette kan det dermed være et naturlig utgangspunkt at terskelen for anvendelse av sktl. § 14-90 er relativ i forhold til den ulovfestede terskelen. Med dette menes at terskelen i sktl. § 14-90 blir høyere når Høyesterett hever terskelen til den ulovfestede normen. Bare på den måten vil den «noe lavere» terskelen opprettholdes. Dette kan imidlertid ikke sies sikkert, ettersom det ikke finnes noen høyesterettsdommer som behandler sktl. § 14-90. Selv om formålet med bestemmelsen da den ble innført var å gi en spesialregel som skulle gjøre vurderingen enklere i saker som omhandlet utnyttelse av generelle skatteposisjoner, fremstår bestemmelsens rekkevidde etter min mening som uforutsigbar.

Fremføring av underskudd er en praktisk måte å redusere skattepliktig inntekt på. Transaksjoner som er mer motivert av å oppnå denne skattefordelen enn å forbedre, effektivisere og videreutvikle selskapet mv. burde være gjenstand for gjennomskjæring. Det er heller ikke tvilsomt at bestemmelsens posisjon i skatteretten har blitt mer fremtredende de siste årene, særlig i perioder med økonomiske nedgangstider. En konsekvens av at lovforslaget vedtas, vil unektelig bli at terskelen for avskjæring heves. Så lenge selskapet kan påvise noen forretningsmessige virkninger, vil regelen i de fleste tilfeller ikke være anvendelig. En sentral forskjell på forslaget og den ulovfestede regelen er imidlertid at vurderingen skal være objektiv. Det vil dermed ikke være avgjørende hva skattepliktige har ment, men hvordan disposisjonen objektivt sett fremstår utad når forholdene rundt disposisjonen tas med i vurderingen. Dette kan

⁶³ Prop. 78 L (2010-2011) s. 60.

⁶⁴ NOU 2016:5 pkt. 8.7 side 104.

i lengden føre til at bestemmelsen blir enklere å anvende til tross for at terskelen ifølge forarbeidene skal forbli uendret.

Det er vanskelig å si hvilken tolkning og terskel omgl. § 2 underlegges dersom den vedtas. At terskelen heves kan også være positivt. Den nye regelen kan medføre at selskaper med økonomiske problemer lettere vil kunne sikre stabilitet og levedyktighet gjennom omorganisering som tidligere ble avskåret i henhold til sktl. § 14-90. Det er ikke utenkelig at selskaper for eksempel i vestlandsregionen ville unngått konkurs dersom det i større grad ble åpnet for skattegunstige transaksjoner. Selv om overføring av underskuddsposisjoner mellom skattesubjekter i første omgang kan gi det offentlige lavere proveny med en gang, kan det ut fra et samfunnsøkonomisk perspektiv resultere i samfunnsøkonomisk gevinst på sikt. I stedet for permitteringer, oppsigelser og nedlegging av virksomheter, opprettholdes disse gjennom nye eller eksisterende sammenslåtte selskaper som gir høyere skatteinntekter senere. Dette viser at en høyere inngrepsterskel ikke nødvendigvis behøver å være negativt.

4.1.1 Anvendelsesterskelen

I NOU 2014:13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi uttaler Scheel-utvalget at en generell omgåelsesnorm bør lovfestes og at «Ved en lovfesting bør terskelen for anvendelse senkes, blant annet ved at det bør stilles strengere krav til disposisjonens forretningsmessige egenverdi».⁶⁵ Jeg antar at «strengere» i denne sammenheng er ment å bety at bestemmelsen vil bli mer anvendelig. Zimmer-utredningen trekker frem denne uttalelsen, men avfeier tanken om en generell senking av terskelen ved å si at det i NOU 2016:5 foreslås en del enkeltendringer og en ny struktur som gjør at egenverdivurderingen kommer i en annen stilling enn den tidligere har hatt. Den gjennomgående effekten av endringene vil ifølge Zimmer kunne føre til en strengere anvendelse av normen, for eksempel i forhold til skattefordeler i utlandet, subjektivt formål og betydningen av skattereglenes formål.⁶⁶

Grensen for når omgåelsesregelen kommer til anvendelse, burde etter min oppfatning være den samme for samtlige skatteposisjoner. Spørsmålet er imidlertid om omgl. § 2 er formulert slik at det lettere kan vurderes om en generell skatteposisjon er forsøkt utnyttet, enn det som er tilfelle i sktl. § 14-90. Ordlyden er etter min mening ikke klar nok på dette.

⁶⁵ NOU 2014:13 s. 198.

⁶⁶ NOU 2016:5 pkt. 8.5

Et interessant vurderingstema som etter mitt syn utgjør den største utfordringen ved å overføre vurderingen om utnyttelse av generelle skatteposisjoner til omgl. § 2, er formålsvurderingene. Formålsvurderingen har ikke hatt noen tungtveiende stilling ved behandling av saker etter sktl. § 14-90. Når det nå eksplisitt fremgår av bestemmelsen at formålsstrid er et relevant moment i vurderingen, vil hensynene bak skattereglene kunne avgjøre om forsøk på utnyttelse av fremførbare underskudd må avskjæres. Dette tar oss tilbake til hovedregelen om at skatteposisjoner ikke kan overføres til andre, og at det er det skattesubjekt som har hatt underskuddet som skal oppnå fradrag ved fremføring etter sktl. § 14-6. Dersom et overskuddsselskap fusjonerer med et underskuddsselskap og deretter krever fradrag for det fremførbare underskuddet, kan formålene bak sktl. § 14-6 medføre en strengere anvendelse av normen, selv om den generelle terskelen ikke er senket. Hvor mye strengere slike tilfeller vil bedømmes er det vanskelig å si noe om før spørsmålet har blitt prøvd av Høyesterett. Poenget er likevel at terskelen for avskjæring av generelle skatteposisjoner ikke nødvendigvis vil bli like høy som for øvrige skatteposisjoner.

Det synes i praksis å være konsensus mellom det private og offentlige hva angår hensynene bak omgåelsesreglene. Formålet med omgåelsesnormen er «å ramme transaksjoner som ikke bidrar til samfunnsøkonomien, men primært bidrar til skattebesparelse, og på den andre siden hensynet til ikke å legge hindringer i veien for nyskapning og kreativitet».⁶⁷ Slik jeg ser det, kan det argumenteres både for og mot at sktl. § 14-90 i praksis virker slik den skal. Selv om bestemmelsen har blitt hyppigere anvendt etter ikrafttredelse av endringsloven i 2012, synes hensikten om preventiv virkning å ha virket. Blant annet er det bedt om bindende forhåndsuttalelser hvor skattepliktige etterspør uttalelser før transaksjoner gjennomføres.⁶⁸

Min oppfatning er at kravet til egenverdi som oppstilles i sktl. § 14-90 kunne vært lavere enn det er i dag. I omgl. § 2 gis kravet til egenverdi mindre betydning ved siden av vurderingen av om en disposisjon ville ha vært økonomisk fornuftig uten skattefordelen.⁶⁹ Vurderingen skal ifølge utredningen baseres på spørsmålet om en økonomisk rasjonell aktør i hans sted ville gjennomført transaksjonen uansett skattefordelen. Til tross for at man i utgangspunktet synes å vurdere det samme, altså forretningsmessige aspekter ved transaksjonen, kan denne

⁶⁷ Jf. NOU 2016:5 pkt. 8.5

⁶⁸ For eksempel BFU 62/07 og BFU 28/12 hvor Skattedirektoratet i førstnevnte kom til at utnyttelse av det fremførbare underskuddet var det overveiende motiv, og motsatt i sistnevnte.

⁶⁹ NOU 2016:5 s. 100

formuleringen medføre en strengere praktisering av egenverdivurderingen også for de øvrige skatteposisjonene. Dermed vil man kunne risikere at dette vurderingsmomentet kan bidra til å senke terskelen slik Scheel-utvalget nedla forslag om. Med en generell senkning av terskelen vil differansen mellom den høye terskelen ved den ulovfestede normen, og den noe lavere terskelen i sktl. § 14-90, bli mindre.

Ifølge utredningen bør uønskede disposisjons- og transaksjonsmønstre stanses ved endringer knyttet til enkelte vurderingstemaer heller enn en generell endring av terskelnivået.⁷⁰ Zimmer gir uttrykk for at omgåelsesspørsmål kunne fått et annet utfall i domstolene dersom retten hadde formulert vurderingstemaene annerledes. Ved å gjennomføre enkeltendringer i vurderingstemaet kan konsekvensen være at man ender opp med den samme høye terskelen, men flere tilfeller som rammes av omgåelsesbestemmelsen. Likevel antas dette å gjelde hovedsakelig for skattebesparelser som i dag vurderes etter den ulovfestede normen, ettersom utnyttelse av fremførbare underskudd i praksis omfatter nokså likeartede transaksjonsmønstre. Slik jeg ser det ender man opp med en vurdering om avskjæring av generelle skatteposisjoner som i flere tilfeller enn i dag vil gå i skattepliktiges favør, jf. terskelkravet «hovedformålet» i den nye bestemmelsens fjerde ledd.

Dersom sktl. § 14-90 oppheves synes det uunngåelig at terskelen for gjennomskjæring av generelle skatteposisjoner heves, slik at tilfeller som tidligere ble rammet ikke vil rammes etter den nye bestemmelsen. Dette behøver ikke være negativt ettersom høynet terskel kan føre til samfunns- og bedriftsøkonomisk vekst og videreutvikling. Både for rettsanvendere og for skattepliktige vil trolig terskelmessig fellesbehandling gi økt forutberegnelighet og økt rettssikkerhet. Skulle det derimot vise seg at fellesbehandling ikke får den forespeilede virkning i praksis, kan lovgiver eventuelt avdempe manglende nøytralitet ved å revidere de bestemmelser som oftest blir forsøkt omgått. Eventuelt kan man etter min mening også vurdere lovfesting av en egen omgåelsesbestemmelse kun for avskjæring av fremførbare underskudd.

4.1.2 God regel

Utredningen gir etter min mening gode begrunnelser for både valg av oppbygning og vurderingsmomenter.⁷¹ Dette gjelder særlig tydeliggjøring av vurderingsmomenter som tidligere har inngått i vilkåret «omstendighetene for øvrig» i den ulovfestede normen.

⁷⁰ NOU 2016:5 s. 100

⁷¹ NOU 2016:5 kapittel 8

Majoriteten av norsk lovgivning kodifiserer tidligere ulovfestet rett. Ved lovfesting av en regel som skal omfatte samtlige skatteposisjoner, bør omgåelsesregelen samsvare med de eksisterende rammene. På den måten vil de som anvender rettsreglene kunne få veiledning fra tidligere rettspraksis og teori. Usikkerhet rundt rettstilstanden må unngås, slik at spørsmål som allerede er avklart ikke blir gjenstand for domstolsbehandling.

En god regel bør etter min mening legge hindringer for uønskede transaksjonsmønstre. Den må ha en logisk og pedagogisk oppbygning og den bør med fordel ha noenlunde samme uttrykk som regelen som kodifiseres. Samtidig er det ingenting i veien for at den lovfestede regelen innbefatter flere forhold enn den ulovfestede. Som eksempel kan Høyesteretts avgjørelse i *ConocoPhillips III* nevnes. Selv om saken nok ligger helt i grenseland for hvilke disposisjoner som er gjort i tråd med skattelovgivningen, nevnes dommen i mandatet under forhold som vurderes endret.⁷²

4.2 Tilfredsstillende regulering av generelle skatteposisjoner

4.2.1 Skattefordel og skatteforhold

Som nevnt i pkt. 3.1 er den nye regelen bygget opp av grunnvilkåret om «skattefordel» og totalvurderingen av om det foreligger et «skatteforhold». Det subjektive vilkåret om at hovedformålet var å spare skatt, er inntatt som et unntak i bestemmelsens fjerde ledd. Det fremgår av omgl. § 2 at skattlegging kan gjennomføres når skattyteren eller en nærstående «har oppnådd en skattefordel og det foreligger et skatteforhold som omtalt i annet og tredje ledd». At det foreligger en skattefordel er en forutsetning for at gjennomskjæringsspørsmålet i det hele tatt skal komme på banen. Det samme gjelder i dag. Selv om skattepliktige og skattekontoret i mange tilfeller kan være uenige om hvorvidt det foreligger en slik fordel, anses ikke dette vilkåret å være det vanskeligste å avklare.

Vanskeligere er det å vurdere om det foreligger et «skatteforhold». Opplistingen av momentene og den ulike vektingen kan komme til å skape forvirring i praksis. Ikke minst i forbindelse med vurdering av avskjæring av generelle skatteposisjoner. Det kan i praksis tenkes å bli meget skjønnsmessig hvilke vilkår som vurderes i de ulike tilfellene. Dette er en naturlig konsekvens av at bestemmelsen skal være altomfattende. Utredningen presiserer at momentene er del av en

⁷² Folkvord, Benn. «Hva er igjen av den ulovfestede omgåelsesnormen etter Rt-2014-227 «Tangen»?». Skatterett 2015 på side 154.

helhetsvurdering, slik at ikke alle er sentrale å vurdere i enhver sak. Selv om det i utgangspunktet best sikrer både forutberegneligheten, effektiviteten og rettssikkerheten at man har én norm å forholde seg til, mener jeg det er behov for en presisering av hvilke momenter som er aktuelle i de ulike tilfellene.

Dersom omgåelsesregelen lovfestes uten at sktl. § 14-90 oppheves, blir man ikke kvitt usikkerheten om hvordan anvendelsestersklene stiller seg i forhold til hverandre. I stedet for å utvikle behandlingen av omgåelsestilfellene i samme bestemmelse, er faren at det blir vanskeligere å implementere de generelle skatteposisjonene i vurderingen dersom sktl. § 14-90 oppheves på et senere tidspunkt.

4.2.2 Omgåelsesreglenes kjernefunksjon videreføres

I utredningens pkt. 8.7.2 stilles det spørsmål om sktl. § 14-90 behøves ved siden av en lovfestet generell omgåelsesregel. Først slås det fast at det utvilsomt er behov for spesielle omgåelsesregler ved siden av den generelle. Som eksempler på nødvendige regler, vises det til NOKUS-regelen i sktl. § 10-61 ff. og regelen om begrensning i gjeldsrentefradraget i sktl. § 6-41. Jeg er enig med utredningen om at disse reglene er helt nødvendige i norsk skatterett. Det som er spesielt med sktl. § 14-90, er at den «i motsetning til spesielle omgåelsesregler av den nevnte typen, ikke gjelder nærmere angitt rettsforhold eller disposisjoner, men utnyttelse av generelle skatteposisjoner, uansett hva slags rettsforhold eller disposisjoner som er bakgrunnen for dem».⁷³ Selv om bestemmelsen er en såkalt spesiell omgåelsesregel, kan det se ut som at den i sin nåværende form kun er en generell avskjæringsregel for generelle skatteposisjoner.

Bestemmelsen gjelder utnyttelse av skatteposisjoner, som også er kjernen i den generelle regelen. Forholdet mellom reglene er imidlertid noe vanskeligere enn dette, ettersom sktl. § 14-90 er begrenset til å gjelde utnyttelse av generelle skatteposisjoner. Dette til forskjell fra den generelle regelen som i utgangspunktet kan ramme alle overføringer av skatteposisjoner i skatteretten. Zimmer hevder at vilkårene i sktl. § 14-90 ikke er vesentlig mer konkrete enn de som gjelder etter den ulovfestede omgåelsesregelen i dag og som vil gjelde etter den foreslåtte regelen.⁷⁴ Han uttaler at vilkårene for at sktl. § 14-90 og ulovfestede normen skal komme til

⁷³ NOU 2016:5 s. 103.

⁷⁴ NOU 2016:5 pkt. 8.7.2

anvendelse, i all vesentlighet er parallelle til tross for at reglene er bygget opp under ulike tankemønstre.⁷⁵

I utredningens pkt. 8.7.2 stilles spørsmålet om det er særlige hensyn som gjør seg gjeldende for omgåelse av skatteposisjoner uten eiendel sammenlignet med de øvrige omgåelsessituasjonene. Bestemmelsens kjerne var opprinnelig utnyttelse av fremførbare underskudd, da særlig i tilfeller hvor et underskuddsselskap fusjonerer med et overskuddsselskap. Etter hvert kom også aksjesalg med etterfølgende konsernbidrag inn i bestemmelsen. Overskuddet kommer gjennom disse transaksjonsmåtene andre aksjonærer til gode enn de aksjonærene som var aksjonærer da underskuddet faktisk oppsto. Senere ble bestemmelsen utvidet til å omfatte også andre generelle skatteposisjoner på grunn av innføringen av fritaksmetoden i sktl. § 2-38 i norsk rett. Fritaksmetoden gjorde det blant mulig for selskaper å kjøpe og selge aksjer uten at gevinsten var skattepliktig før den eventuelt ble fordelt på aksjonærene. Skatteloven § 14-90 skulle derfor ramme transaksjoner hvor det var sannsynlig at forretningsmessige forhold ikke var den overveiende motivasjonen.

Videre fremgår det av utredningen at:

«Selv om det dreier seg om skatteposisjoner uten tilknytning til eiendeler, er det neppe generelt sett lettere å manipulere dem enn andre skatteposisjoner. Det er endringer på aksjonærsiden som omfattes av bestemmelsen, og slike endringer (typisk aksjesalg og fusjon) vil ha tilsvarende konsekvenser for skatteposisjoner knyttet til eiendeler. Store avskrivninger på eiendeler vil således kunne skape underskudd som kan utnyttes via konsernbidrag. [...] Det er [...] vanskelig å se at det er vesentlig større behov for å kunne sette til side transaksjoner som gjelder generelle skatteposisjoner enn andre omgåelsespregede transaksjoner».⁷⁶

Jeg er også her enig med Zimmers argumentasjon. Dersom vilkårene i den nye regelen lar seg forene med vurderingen av det som i dag faller inn under sktl. § 14-90, er det naturlig å behandle omgåelsesspørsmål etter samme bestemmelse.

Blant kjernefunksjonene som ligger til grunn for omgåelsesreglene, er deres preventive effekt. Hvorvidt den foreslåtte regelen vil ha en mer preventiv effekt enn sktl. § 14-90, er det ikke

⁷⁵ NOU 2016:5 s. 104

⁷⁶ Jf. NOU 2016:5 s. 105.

mulig å si noe konkret om. En logisk konsekvens av lovfestingen bør imidlertid være at den ikke vil ha mindre preventiv effekt enn sktl. § 14-90. Siden den foreslåtte regelen inneholder opplistede vurderingsmomenter med vektingsanvisninger, kan det også hende at skattepliktige lettere avstår fra gråsonedisposisjoner. Skatteloven § 14-90 gir etter min mening ikke den samme forutsigbarheten. At bestemmelsen har blitt hyppigere anvendt de siste årene, kan være et tegn på at skattepliktige ikke avstår fra åpenbart rettsstridige skattearrangementer grunnet manglende frykt for at disse skal bli tilsidesatt.

4.2.3 Definisjonen bortfaller

Skatteloven § 14-90 presiserer hvilke skattesubjekter og skatteposisjoner som omfattes. Definisjonen av generelle skatteposisjoner er ikke videreført i den generelle regelen. Til tross for at man i dag har underrettspraksis⁷⁷, ligningspraksis⁷⁸ og juridisk litteratur som definerer dette, kan skattepliktige få problemer med å lese ut av omgåelsesloven § 2 hvilke skatteposisjoner som omfattes. Dette trekker i retning av at sktl. § 14-90 er bedre enn omgl. § 2 ved vurdering av bortfall av generelle skatteposisjoner. Det kan også tenkes at sktl. § 14-90 er mindre prosesskapende enn omgl. § 2 for enkelte avskjærings spørsmål.

På den annen side er norsk rett bygget opp av fragmentariske regler hvor forståelsen av én rettsregel avhenger av kjennskap til flere andre regler. Skattereglene er intet unntak, heller ikke sktl. § 14-90. Selv om det ikke eksplisitt vil fremgå av noen bestemmelse at generelle skatteposisjoner omfattes av omgåelsesloven, fremgår det i omgåelsesloven § 1 at loven gjelder blant annet for skatteloven. Siden bestemmelsen omfatter samtlige skatteposisjoner, er det heller ikke nødvendig å innta i bestemmelsen at generelle skatteposisjoner omfattes. Skattepliktige må dermed søke i tidligere praksis og litteratur for å finne ut hva som menes med generelle skatteposisjoner. Dette aspektet tillegges derfor ikke særlig vekt ved vurderingen av om det er hensiktsmessig å oppheve eller videreføre sktl. § 14-90.

4.3 LB-2016-49359 *Armada Eiendom AS*

Det skal her gjøres et forsøk på å anvende omgl. § 2 på saksforholdet i LB-2016-49359 *Armada Eiendom*. Hensikten er for det første å finne ut om det lar seg gjøre å vurdere et sktl. § 14-90-tilfelle etter den foreslåtte regelen. For det andre vil en praktisk tilnærming til spørsmålet kunne

⁷⁷ Eks. LB-2016-10798 *Parra AS*

⁷⁸ Eks. SKNS1-2016-3 under skattekontorets redegjørelse

fremheve mulige likheter og ulikheter mellom vurderingen foretatt etter sktl. § 14-90 og omgl. § 2.

Saken gjaldt spørsmål om retten til fremføring av underskudd fra inntektsåret 2006. Asker Eiendom AS eide opprinnelig 16 prosent av aksjene i Armada Eiendom AS, men besluttet å kjøpe opp de resterende 84 prosentene slik at de oppnådde en eierandel på 100 prosent. På oppkjøpstidspunktet hadde Armada Eiendom et fremførbart underskudd på 9,8 millioner kroner, som det ikke selv var i stand til å benytte seg av. Asker Eiendom hadde derimot et overskudd hvoretter oppkjøp ville medføre fradrag i selskapets skattepliktige inntekt gjennom konsernbidragsreglene. Lagmannsretten kom under tvil til at det var overveiende sannsynlig at muligheten til å utnytte det fremførbare underskuddet hadde større vekt enn de økonomiske og ikke-økonomiske motiver. Vurderingen ble gjort ut fra det tidspunkt da Asker Eiendom AS besluttet å fremsette tilbud om å kjøpe gjenværende aksjer i Armada Eiendom. Retten la særlig vekt på at Armada Eiendom våren 2007 ikke hadde noen driftsmidler, som umuliggjorde sjansene til å oppnå leieinntekter mv. Det var også besluttet at selskapet skulle bestå ut en garantiperiode på fire år, uten at det skulle legges inn nye aktiviteter. Muligheten for at Armada kunne utnytte underskuddet forelå dermed bare i svært liten utstrekning. Beløpet på 9,8 millioner kroner ble ansett som et relativt betydelig beløp, som talte for at det var sannsynlig at utnyttelse av skatteposisjonen var det overveiende motiv for transaksjonen.

Det første spørsmålet er om skattepliktige har «oppnådd en skattefordel», jf. omgl. § 2 første ledd. Skattefordelen er i dette tilfellet det fremførbare underskuddet som Asker Eiendom kan utnytte gjennom konsernbidrag til Armada Eiendom som havnet inn i konsernstrukturen som datterselskap. Oppkjøpet åpner for utnyttelse av et fremførbart underskudd på 9,8 millioner kroner. Vilkåret «skattefordel» anses dermed oppfylt.

Det neste spørsmålet er om det foreligger et «skatteforhold som omtalt i annet og tredje ledd», jf. omgl. § 2 første ledd. Vurderingen er objektiv og beror på en samlet vurdering av sakens omstendigheter. Opplistingen i annet og tredje ledd anses ikke å være uttømmende, ettersom det skal foretas «en samlet vurdering». Bestemmelsen oppstiller vurderingsmomenter som skal tillegges «særlig vekt» og momenter som det «blant annet» også skal legges vekt på. Andre

momenter kan dermed trekkes inn, og opplistede momenter kan utelates fra vurderingen i den grad de ikke har relevans eller passer i vurderingen.⁷⁹

Videre over i annet ledd *første strekpunkt* blir spørsmålet «om det ville ha vært økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uansett skattefordelen». Som det fremgår av lagmansrettsdommen ville driften av Armada Eiendom gi en del kostnader, men svært få inntekter. Det kunne oppstå et garantiansvar overfor kjøperne av leilighetene, samt at det forelå en tvist angående ervervsplikt av parkeringsplasser og prisen av disse. Det var etter lagmannsrettens syn mulig tapsrisiko og eventuelle sannsynlige merverdier i Armada Eiendom på transaksjonstidspunktet.

Skattepliktige anførte at oppkjøpet ville gi en kostnadsbesparelse, noe lagmannsretten også var enig i, ved at kostnader til innleie av konsulent og styrehonorar ble redusert. I 2007 skjedde det likevel en reduksjon av arbeidsoppgaver for administrasjonen, slik at besparelsen var beskjedent på transaksjonstidspunktet. På samme måte som i lagmansrettsdommen legges det til grunn at det ikke ville ha vært økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uten skattefordelen. Dette er imidlertid ikke avgjørende, ettersom dette kun er et moment i helhetsvurderingen.

Videre over i annet ledd *annet strekpunkt* blir spørsmålet hvilke «skatterettslige og andre virkninger» disposisjonen medførte. Ordlyden indikerer en avveining av de skatterettslige virkningene og de økonomiske og ikke-økonomiske virkningene som påvirker bedriften både i forhold til fordeler og ulemper. Av dommen går det frem at det fremførbare underskuddet i årene 2007 til 2011 i all vesentlighet ble benyttet til fradrag i inntekter fra virksomhet i Armada Eiendom. Asker Eiendom anførte at vurderingen etter § 14-90 måtte gjøres ut fra underskuddet som ble avregnet mot konsernbidrag fra Asker Eiendom – som gjaldt 26 prosent av de benyttede fradragsbeløpene. Lagmannsretten la til grunn at utgangspunktet for vurderingen måtte tas i situasjonen på transaksjonstidspunktet. At Asker Eiendom etter oppkjøpet hadde lagt ny virksomhet i Armada Eiendom, kunne ikke være avgjørende for vurderingen av om vilkårene var til stede. Dette utgangspunktet synes også å skulle gjelde etter den nye loven, altså at det er forholdene på transaksjonstidspunktet som skal legges til grunn. Det er således ikke utenkelig at omgåelsesregelen ikke ville ha kommet til anvendelse dersom virksomheten ble lagt inn i Armada Eiendom før aksjekjøpet ble besluttet og gjennomført. Likevel kan det også tenkes at

⁷⁹ Jf. NOU 2016:5 pkt. 10.5.1

denne delen av transaksjonsrekken ville blitt omfattet av vurderingen, dersom transaksjonsrekken vurderes samlet.

Tredje strekpunkt om «uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen» anses ikke relevant, selv om det i praksis ikke er uvanlig at aksjonærer ønsker å kjøpe opp aksjer for å oppnå styrende posisjon i et selskap. Siden det ikke fremgår av dommen at dette var en av begrunnelsene for aksjekjøp, vil det ikke bli vektlagt her.

Den kanskje største forskjellen på vurderingen etter omgl. § 2 og sktl. § 14-90 er at det i *fjerde strekpunkt* fremgår eksplisitt som vurderingsmoment «om og i hvilken utstrekning skattefordelen vil være i strid med den omgåtte regelens formål dersom skattyters disposisjoner legges til grunn». En slik formålsstridighetsvurdering fremgår ikke direkte av sktl. § 14-90.⁸⁰ Etter mitt syn kan det imidlertid se ut til at formålsvurderingen i noen grad også har ligget implisitt i vurderingen, ettersom formålet med fremføringsbestemmelsen i sktl. § 6-3 fjerde ledd, jf. § 14-6 første ledd er å sikre at bare det skattesubjektet som har hatt underskuddet skal kunne få fradrag et senere inntektsår, i den grad selskapets inntekt øker. Videre gjelder hovedregelen om at skatteposisjoner er tilknyttet det enkelte skattesubjekt og ikke kan overføres til andre. Dermed kan man si at selve grunnlaget for § 14-90 sin eksistens er å sikre at skatteposisjoner ikke overføres til andre for dermed å være i strid med formålet i de ovenfor nevnte bestemmelser. Likevel er det en forskjell at det nå uttrykkelig er inntatt som et vurderingsmoment. Hvordan dette momentet vil spille inn i vurderingen er uklart, ettersom § 14-90-vurderingen har en annen oppbygning enn den ulovfestede regelen. Vurderingen i § 14-90 fremstår mer som en bevisvurdering, med en avveining av skattemotivasjon og annen motivasjon. Formålet bak bestemmelsen som er forsøkt omgått blir mindre fremtredende i en slik vurdering enn etter de ulovfestede tilfellene. Dermed fremstår det for meg noe uhensiktsmessig å vurdere dette.

Den objektive vurderingen i *tredje ledd første strekpunkt* av skattyters formål med disposisjonen er den samme som i § 14-90. Det skal altså vurderes hva som ut fra de foreliggende omstendighetene i saken fremstår som skattepliktiges formål med disposisjonen. Forskjellen er at momentet ikke gir noen indikasjon på noen målestokk eller terskelkrav slik §

⁸⁰ Gjems-Onstad, Ole. «Nye regler om skattefri omorganisering», i Skatterett nr. 3 s. 204-228. Universitetsforlaget, (2011), på side 214.

14-90 gjør med vilkåret «overveiende motiv». Den videreførte terskelen ”hovedsakelig formål” er flyttet, slik at dette spørsmålet ikke kommer inn før etter at man har foretatt totalvurderingen. I tillegg skal skattepliktiges formål kun tillegges «vekt», ikke «særlig» vekt slik som momentene i annet ledd. På transaksjonstidspunktet var det ikke drift i Armada Eiendom. Driften ble først igangsatt etter at aksjekjøpet var gjennomført. Med et fremførbart underskudd på 9,8 millioner kroner, ingen drift og lave inntektsutsikter, taler dette i samme retning som lagmannsrettens bedømmelse at utnyttelse av skatteposisjonen var hovedformålet med transaksjonen.

På den annen side påtok Asker Eiendom seg ansvaret for å sitte med selskapet ut garantiperioden på fem år, noe som gir transaksjonen et visst forretningsmessig preg. I samme retning taler det at aksjeoverdragelsen ville gi selskapet noe lavere kostnader til innleie av konsulent og styrehonorar som nevnt over. Heller ikke etter denne bestemmelsen er det av betydning at selskapet gjenopptok driften etter aksjekjøpet. Ut fra sakens omstendigheter, og til tross for at det ikke er uvanlig at en av aksjonærene kjøper ut de øvrige i prosjektbaserte selskaper og forestår driften frem til avvikling etter at garantiperioden er utløpt, taler de tyngste argumenter for å at transaksjonen var skattemotivert.

Tredje ledd andre strekpunkt om skatteregler som er anvendt i strid med sitt formål kodifiserer etter min mening det som i dag er den underliggende formålsvurderingen i sktl. § 14-90. Her får domstolene anledning til å vurdere hvorvidt skatteposisjonen overføres fra ett subjekt til et annet, for deretter å kunne legge til grunn om eierforholdene endres. Sammen med vurderingen av transaksjonens fornuftighet og virkninger, vil disse momentene muligens i seg selv kunne være tilstrekkelige til å avgjøre avskjæringsspørsmålet for de generelle skatteposisjonene.

Når det gjelder *tredje ledd strekpunkt fire, fem og seks* gir utredningen lite informasjon om hvordan disse skal brukes i fremføringstilfellene. Jeg unnlater dermed å vurdere disse, grunnet muligheten for at en slik vurdering kan bli noe frirettslig. Siden dette bare var et forsøk på å overføre saksforholdet til den foreslåtte bestemmelsen, lar jeg konklusjonen stå åpen.

Gjennomgangen viser at sktl. § 14-90 i stor grad lar seg overføre til den foreslåtte bestemmelsen. Som den videre sammenstillingen nedenfor vil vise, er det imidlertid et par utfordringer som knytter seg til lovfesting av forslaget slik det i dag er formulert.

4.4 Vil skatteloven § 14-90 bli overflødig?

I løpet av de siste 20 årene har Høyesterett tre ganger tatt stilling til anvendelse av den ulovfestede omgåelsesnormen på generelle skatteposisjoner. Alle disse gjelder transaksjoner foretatt før sktl. § 14-90 trådte i kraft. De dommene det siktes til er *Zenith*, *ABB* og *Dyvi*.⁸¹

I *ABB* var spørsmålet om salg av 99 prosent av aksjene i et datterselskap uten eiendeler og aktivitet, som hadde skatteposisjoner på totalt kr 409 millioner, gav grunnlag for gjennomskjæring. Selskapet hadde ingen verdier utover skatteposisjonene. Høyesterett svarte bekræftende på dette spørsmålet. Transaksjonen var etter Høyesteretts syn i realiteten salg av skatteposisjoner, som da også måtte tas til inntekt som om selskapet var oppløst.

Dyvi gjaldt spørsmål om gjennomskjæring etter kjøp av morselskap med to datterselskaper som de vesentlige aktiva. I morselskapet fantes kun et betydelig fremførbart underskudd. Høyesterett kom til at fremføring av underskudd ikke kunne nektes. Begrunnelsen var at aksjesalget utgjorde en naturlig helhet som også hadde nær indre sammenheng. Det ble også uttalt at transaksjonens forretningsmessige preg var langt større enn i *Zenith*.

Skattedirektoratet viser til disse dommene i høringsuttalelsen til NOU 2016:5 for å illustrere at den ulovfestede normen nærmest krever at selskapet må være helt tomt for at regelen skal komme til anvendelse, slik tilfellet var i *ABB*. At ikke flere saker har kommet opp for Høyesterett skyldes ifølge skattedirektoratet den høye terskelen som gjelder for anvendelse av normen. Skattedirektoratet er imidlertid enig i at det samme tankemønsteret bør gjelde for alle skatteposisjoner og andre transaksjoner hvor det oppnås skattefordeler. Dette bør ifølge Skattedirektoratet gjennomføres ved at det «gis en generell omgåelsesregel hvor terskelen for å bli rammet senkes i forhold til det som i dag følger av den ulovfestede regel».⁸²

Ifølge tall som Skattedirektoratet trekker inn i høringssvaret, er samlet underskudd til fremføring på landsbasis for norske selskaper betydelig, og økende. Følgende beløp sto til fremføring for årene 2012 til 2014:

2012: Kr 436 631 233 337 2013: Kr 467 020 803 645 2014: Kr 539 174 033 541

⁸¹ Se gjengivelse av faktum i *Zenith* på side 13.

⁸² Høring – NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten. Side 14

Det er ikke utenkelig at store deler av disse underskuddene vanskelig vil kunne la seg utnytte hvis ikke selskapene tilføres ny virksomhet gjennom oppkjøp eller fusjon mv. Som tidligere nevnt vil et overskuddsselskap som kjøper eller fusjonerer med et underskuddsselskap kunne få redusert inntektsskatten betydelig dersom underskuddsposisjonen utnyttes. Samtidig vil også selger kunne få redusert noe av tapet. Dersom sktl. § 14-90 oppheves og vurderingen underlegges en generell regel med høyere terskel, er det stor sannsynlighet for at mange av tilfellene som i dag rammes av sktl. § 14-90, ikke vil være gjenstand for gjennomskjæring. Dette kan resultere i store provenytnap og trekker dermed i retning av at sktl. § 14-90 bør videreføres.

Som gjennomgangen av *Armada Eiendom* viser, blir anvendelsen av omgl. § 2 noe skjønnsmessig slik den er bygget opp. Den endrede strukturen fra det som opprinnelig følger av den ulovfestede normen, innebærer en stor omlegging i forhold til den vurdering som i dag gjøres i sktl. § 14-90. Noen av momentene er riktignok de samme, men opplistingen og vektingen i andre og tredje ledd gjør at regelen etter mitt syn får et komplisert preg. Hovedformålet var å utrede en regel som skaper forutsigbarhet, som videre skulle styrke rettssikkerheten. Dette taler for at sktl. § 14-90 videreføres.

På dette punkt ser sktl. § 14-90 ut til å være enklere å anvende i omgåelsesvurderingen enn omgl. § 2. Bestemmelsen fastslår indirekte at skattemotiverte oppkjøp i utgangspunktet er formålsstridige. Grunnen er som nevnt at skatteposisjoner ikke kan overføres mellom skattesubjekter. Forretningsmessige transaksjoner er kun et unntak fra denne hovedregelen. Dersom transaksjonen ikke er forretningsmessig begrunnet, er den gjort i strid med formålet bak fremføringsreglene, samtidig som den strider med formålet bak sktl. § 14-6. Den formålsvurderingen som er inntatt i omgl. § 2 legger opp til en helt annen vurdering, som derfor blir meningsløs å foreta ved vurdering av avskjæring av generelle skatteposisjoner. Dette fordi vurderingen skal baseres på den bestemmelsen som er forsøkt omgått. Den mest hensiktsmessige måten å vurdere om for eksempel skatteposisjonen fremførbart underskudd skal bortfalle, er å objektivt vurdere omstendighetene rundt transaksjonen. Det er spørsmålet om skattemotivasjon som er sentralt, ikke formålet, ettersom formålet bak fremføringsbestemmelsen er å unngå at andre enn det skattesubjektet som har opparbeidet underskuddet skal kunne benytte seg av det dersom det etterhvert går med overskudd. At man i disse vurderingene unnlater å foreta formålsvurderingen, kan gjøre det mer kurant for

skattemyndighetene å vinne frem slik at terskelen blir lavere i disse tilfellene. Med mindre det fremheves at formålsvurderingen ikke skal gjelde for de generelle skatteposisjonene, taler dette for at sktl. § 14-90 bør videreføres.

Den generelle formuleringen av omgåelsesnormen som er valgt i lovforslaget, er i overensstemmelse med norsk rettstradisjon som bygger på generalklausuler supplert med bestemmelser som presiserer, innskrenker eller utvider virkeområdet. Denne type regler vil enklere kunne tilpasses samfunnsutviklingen over tid. I tillegg har det mindre betydning at lovgiver ikke har evnet å tenke ut eller spesialregulert alle mulige skattearrangementer som kan bli aktuelle. På den måten vil lovgiver i større grad kunne gardere seg mot uforutsette virkninger. Som nevnt har den spesielle regelen i sktl. § 14-90 blitt endret flere ganger for å utvide sitt virkeområde. Et slikt fornyingsbehov vil sannsynligvis unngås dersom bestemmelsen oppheves og avskjæringsspørsmålet avgjøres etter omgl. § 2. Dette taler for at bestemmelsen blir overflødig.

De ulike tersklene synes i forarbeidene å bli begrunnet med rettspolitiske hensyn, hvor lovgiver har ønsket å lovfeste et spesialverktøy til skattemyndighetene i de mest praktiske omgåelsestilfellene, der terskelen har vært for høy for å kunne anvende den ulovfestede normen.⁸³ Det kan heller ikke bestrides at bestemmelsen i stor grad har fungert slik den var ment, til tross for endringene som er gjort siden den ble vedtatt. I flesteparten av sakene som har vært inne for domstolene, har staten v/ skattemyndighetene vunnet frem. Årsaken til dette er ikke åpenbar. Det kan enten være et resultat av at regelen har vært for vanskelig for selskapene å operere i tråd med, eller at skatteposisjonen er av en slik størrelse at selskapene har blitt for fristet til å utnytte skatteposisjonene.

Det kan bli en fordel for skattepliktige at omgl. § 2 har en subjektiv sikkerhetsventil i fjerde ledd, i motsetning til dagens sktl. § 14-90. Skattepliktige gis mulighet til å sannsynliggjøre at hovedformålet eller ett eller flere sentrale motiv med disposisjonen ikke var å spare skatt. I dag risikerer skattepliktige at fullt ut legitime selskapsendringer ikke tillates skattemessig gjennomført på grunn av sktl. § 14-90. Oppheving av denne bestemmelsen vil kunne åpne for at slike skatteposisjoner i større grad kan overføres mellom skattesubjekter. At det kan påvises

⁸³ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 29

en skattemessig oppside, vil ikke ha noen betydning før den er vesentlig større enn den ikke-skattemessige fordel. Dette taler for at sktl. § 14-90 oppheves.

Benn Folkvord har kritisert bruken av to ulike regler for å regulere omgåelsesspørsmålet. At enkelte tilpasninger er mer praktiske, er ifølge Folkvord ikke en god nok begrunnelse for å ha en lavere gjennomskjæringsterskel.⁸⁴ Jeg er enig i dette synspunktet. Det er ingen tvil om at lovgiver ønsker å forhindre rettsstridig omgåelse av skattereglene. Hvorfor skal man da ikke underlegge disse omgåelsene samme vurdering? At noen typer omgåelse av skattereglene sanksjoneres hardere enn andre virker også merkverdig. Nøytralitetshensynet har en sterk posisjon i norsk skatterett, som streber mot et skattesystem som ikke styrer skattepliktiges adferd. Det mest hensiktsmessige i forhold til tanken om skattemessig nøytralitet må dermed være at omgåelsesvurderingen gjøres etter de samme reglene.

⁸⁴ Folkvord, Benn. NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten – Høringsuttalelse. Side 4.

5 Avslutning

Gjeldende rett opererer med både en ulovfestet omgåelsesnorm og lovfestede spesialregler. Selv om den ulovfestede normen og sktl. § 14-90 har ulik oppbygning og struktur er hensikten bak reglene den samme. Omgåelsesreglenes primæroppgave er å ramme samfunnsøkonomisk skadelige disposisjoner og transaksjoner.

Terskelen for anvendelse av reglene høy, selv om den er noe lavere for avskjæring transaksjoner hvor det er sannsynlig at det overveiende motiv var å utnytte generelle skatteposisjoner. Det finnes ingen andre forklaringer på de ulike terskelkravene enn de rettspolitiske, som i bunn og grunn består av vern om skatteproveny. Spørsmål om avskjæring etter sktl. § 14-90 har enda ikke vært oppe til behandling i Høyesterett, noe som gjør det vanskelig å fastslå nøyaktig hvor stor terskelforskjellen egentlig er. Det antas imidlertid at spørsmål om anvendelse av sktl. § 14-90 er relativt i forhold til den ulovfestede normen. På samme måte som den lavere terskelen og regelens oppbygning i sktl. § 14-90 kan virke preventivt mot utnyttelse av generelle skatteposisjoner, antas det også at bedrifts- og samfunnsøkonomisk legitime disposisjoner og transaksjoner kan hindres som følge av bestemmelsen. Hensynet til ikke å legge hindringer i veien for nyskapning og videreutvikling taler for at terskelen for avskjæring bør heves.

Dersom sktl. § 14-90 oppheves vil terskelen for avskjæring av generelle skatteposisjoner etter all sannsynlighet heves, slik at mange tilfeller som tidligere ble rammet likevel ikke vil rammes etter den nye bestemmelsen. Dette behøver ikke å være ufordelaktig i den grad den nye regelen kan gi økt forutberegnelighet, nøytralitet, skattemessig effektivitet og økt rettssikkerhet. Hvis den generelle omgåelsesregelen lovfestes, blir sktl. § 14-90 etter min mening i det vesentlige overflødig. Opprettholdelse av bestemmelsen vil bidra til en unødvendig komplisering av regelverket.

Hvilke konsekvenser lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten vil føre med seg er høyst usikkert. Slik gjennomgangen viser, finnes det gode argumenter både for og mot videreføring av sktl. § 14-90. Etter en vurdering av sentrale vurderingstema og rettskilder som knytter seg til oppgavens problemstilling, er jeg imidlertid kommet til at det vil være mest hensiktsmessig å oppheve skatteloven § 14-90 dersom den generelle omgåelsesregelen lovfestes.

6 Kildeliste

Aksjeloven

Skatteloven

Skatteforvaltningsloven

Ot.prp. nr. 52 (1989-1990)

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

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

Prop. 78 L (2010-2011)

NOU 2014:13

NOU 2016:5

Rt. 1921 s. 331

Rt. 1921 s. 462

Rt. 1924 s. 435

Rt. 1926 s. 735

Rt. 1927 s. 1064

Rt. 1927 s. 1078

Rt. 1923 s. 592

Rt. 1923 s. 600

Rt. 1923 s. 666

Rt. 1925 s. 192

Rt. 1926 s. 257

Rt. 1961 s. 1195

Rt. 1963 s. 478

Rt. 1997 s. 1580

Rt. 1999 s. 946

Rt. 2001 s. 187

Lovgivning

Lov om aksjeselskaper 13. juni 1997 nr. 44

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

Lov om skatteforvaltning 27. mai 2016 nr. 14

Forarbeider

Om lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven) m.fl.

Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper

Skatte- og avgiftsopplegget 2005 - lovendringer

Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.)

Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi

Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten

Høyesterettsdommer

Kollbjørg

Siraco

Zenith

ABB

Media Bergen AS

Rt. 2002 s. 456	Hydro Canada
Rt. 2006 s. 1232	Telenor
Rt. 2007 s. 209	Hex
Rt. 2008 s. 1510	Reitan
Rt. 2012 s. 1888	Dyvi
Rt. 2014 s. 227	ConocoPhillips III

Underrettsdommer

LB-2003-20739	Bekkestua Eiendom AS
LB-2016-49359	Armada Eiendom AS
LA-2013-74540	Mølle AS
LB-2016-10798	Parra AS

Skatteklagenemnda

SKNS1-2016-3

Høringsuttalelser

Deloitte Advokatfirma AS (2016)	Høringsinnspill – forslag om lovfesting av en omgåelsesregel i skatteretten – Deloitte Advokatfirma AS
Advokatfirmaet PwC AS (2016)	Høringsuttalelse til forslag om lovfestet gjennomskjæringsnorm
Professor Benn Folkvord (2016)	NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten - Høringsuttalelse
Ole Gjems-Onstad (2016)	Høringsuttalelse NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten
Skattedirektoratet (2016)	Høring – NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten

Bøker og artikler

Churchill (1905)	Churchill, Winston. “Why I am a free trader”. Review of Reviewers (London 1905).
------------------	--

- Kvisli (1962) Kvisli, Kåre H. Innføring i skatteretten. Brødrene Tengs Boktrykkeri, (Oslo 1962).
- Banoun (2003) Banoun, Bettina. *Omgåelse av skattereglene – En studie av høyesterettspraksis*. Cappelen Damm akademisk, (Oslo 2003).
- Folkvord (2006) Folkvord, Benn. Skatt ved fusjon og fisjon. 1. utgave. Gyldendal Norsk Forlag AS, (Oslo 2006).
- Folkvord (2007) Folkvord, Benn. «Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår for gjennomskjæring?», *Skatterett* 2007 s. 293-300.
- Zimmer (2010) Zimmer, Frederik (red.). *Bedrift, selskap og skatt*. 6. utgave. Universitetsforlaget, (Oslo 2014).
- Gjems-Onstad (2011) Gjems-Onstad, Ole. «Nye regler om skattefri omorganisering», i *Skatterett* nr. 3 s. 204-228. Universitetsforlaget, (2011).
- Zimmer (2014) Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 7. utgave. Universitetsforlaget, (Oslo 2014).
- Olsen (2014) Olsen, Jim Krüger. «Høyere terskel for gjennomskjæring», i *Revisjon og regnskap* nr. 5 s. 40-41, (2014).
- Folkvord (2015) Folkvord, Benn. «Hva er igjen av den ulovfestede omgåelsesnormen etter Rt-2014-227 «Tangen»?», *Skatterett* 2015 s. 150-164.