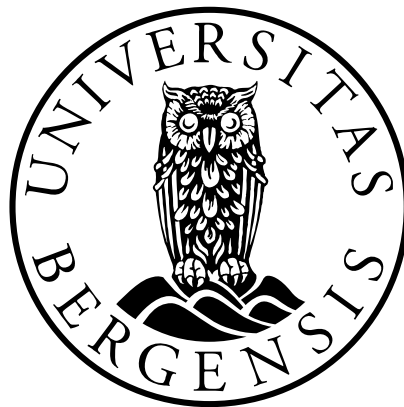


Skatterettslig omgåelse

*Grensen for akseptabel skatteplanlegging
illustrert ved fusjon og fisjon av virksomhet*

Kandidatnummer: 56

Antall ord: 14 972



JUS399 Masteroppgave

Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

8. juni 2020

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	1
1 Introduksjon	2
1.1 Tema og aktualitet	2
1.2 Avgrensning.....	3
1.3 Rettskilder.....	4
1.4 Hensyn og formål	5
1.5 Nærmere om fusjon og fisjon	5
2 Skatterettslig omgåelse.....	8
2.1 Generelt om omgåelsesproblematikken.....	8
2.2 Rettsutvikling og endringer i rettsstilstanden.....	9
3 Skatteomgåelse – analyse av gjeldende rett illustrert ved fusjon og fisjon.....	11
3.1 En terskelvurdering.....	11
3.2 Hvilke hensyn begrunner omgåelsesnormen?	11
3.3 Terskel i lys av lovtekst og lovforarbeider	14
3.3.1 Grunnvilkåret	14
3.3.2 Totalvurderingen	15
3.4 Ulikheter mellom skatteloven § 13-2 og den ulovfestede omgåelsesnormen	18
3.4.1 En objektiv formålsvurdering.....	18
3.4.2 Utenlandske skattefordeler	21
3.4.3 Tilpasningsmuligheter nevnt i lovforarbeider	23
3.4.4 I strid med den omgatte skatteregelen.....	25
3.5 Terskel i lys av rettspraksis	26
3.5.1 Høyesteretts utvikling av omgåelsesnormen.....	26
3.5.2 Sammenhengende disposisjoner	30
3.5.3 Nærmere om Rt. 2014 s. 227 (Tangen).....	32
4 Rettspolitiske betraktninger.....	37
4.1 Har lovfestingen av omgåelsesnormen klargjort normens innhold?	37
4.2 Forholdet til den spesielle omgåelsesregelen i skatteloven § 13-3.....	40
5 Avsluttende refleksjoner	44
5.1 En relativ omgåelsesnorm	44
5.2 Omgåelsesnormen i et fremtidsperspektiv	45
Litteraturliste	49

1 Introduksjon

1.1 Tema og aktualitet

Den generelle omgåelsesnormen i norsk skatterett er blitt inntatt i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (heretter skatteloven eller sktl.) § 13-2, med virkning fra og med 1. januar 2020. Bestemmelsen overtar for den tidligere ulovfestede omgåelsesnormen. På skatterettens område bidrar omgåelsesnormen til å sikre det norske skattefundamentet, og normens lovfesting kan potensielt øke skattyters rettssikkerhet og forutberegnelighet. En rettsdogmatisk analyse er imidlertid nødvendig for å fastsette rekkevidden av gjeldende rett, og grensen mellom akseptabel skatteplanlegging og uakseptabel skatteomgåelse.

Omorganisering av virksomhet kan blant annet gjennomføres ved fusjon eller fisjon. Slike prosesser er praktiske, men kan også gi grunnlag for en rekke rettstvister. Selskapslovgivning regulerer selve gjennomføringen av en fusjon eller fisjon, mens skatteloven behandler spørsmål vedrørende skatt ved omorganisering.¹ Som hovedregel kan en fusjon eller fisjon gjennomføres skattefritt, og dermed fremstår en slik omorganisering som et hensiktsmessig redskap ved skatteplanlegging.² Dette medfører at omorganisering også har en side til skatterettslig omgåelse.

Avhandlingen ser nærmere på forholdet mellom sktl. § 13-2 og den tidligere ulovfestede omgåelsesnormen. Målet er å belyse grensen mellom akseptabel og uakseptabel skatteplanlegging, og grensedragningen illustreres ved fusjon og fisjon av virksomhet. Avhandlingen kommenterer ikke alle sider ved den generelle omgåelsesnormen, men fokuserer på materiell rettsutvikling som kan påvirke terskelen for omgåelse. Dessuten presenteres enkelte rettspolitiske betraktninger tilknyttet lovfesting av omgåelsesnormen, herunder om lovfesting har klargjort normens innhold.

Innledningsvis avgrenses avhandlingen, og det ses nærmere på rettskildebruk og relevante hensyn. Det redegjøres også kort for fusjon og fisjon. I avhandlingens punkt 2 presenteres

¹ Særlig praktisk er lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper kapittel 13 og 14, samt skatteloven kapittel 11

² Skattefrihet ved fusjon/fisjon behandles i punkt 1.5

omgåelsesnormen, og en analyse av gjeldende rett er inntatt i punkt 3. Rettspolitiske og oppsummerende refleksjoner fremkommer i punkt 4 og 5.

1.2 Avgrensning

Skatteomgåelse er et omfattende tema som nødvendiggjør avgrensning. Fremstillingen avgrenser for det første mot andre skatter enn alminnelig *inntektsskatt*.³ Parallelt med innføringen av sktl. § 13-2, ble det dessuten inntatt en ny bestemmelse i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift § 12-1. Paragrafen uttrykker at sktl. § 13-2 skal få «tilsvarende anvendelse for merverdiavgift». Avhandlingen kommenterer imidlertid ikke merverdiavgift eller andre avgifter ytterligere.

Videre avgrenser avhandlingen hovedsakelig mot internasjonale omgåelsesspørsmål. Dette omfatter spørsmål knyttet til EØS og kanskje spesielt OECDs BEPS-prosjekt, som innebærer fellesregulering av internasjonal skatteplanlegging.⁴ I fremtiden er det sannsynlig at internasjonalisering vil være fremtredende også ved skatteomgåelse, men det faller utenfor denne fremstillingen. Betydningen for norsk skattefastsetting at skattyter sparer utenlandsk skatt blir likevel behandlet.

Det skilles mellom *generelle* og *spesielle* omgåelsesregler. Skatteloven § 13-2 er en kodifisering av den generelle omgåelsesnormen, mens spesielle omgåelsesregler fremkommer flere plasser i skattelovgivningen. Særlig omgåelsesspørsmål tilknyttet fusjon/fisjon vil ofte kunne reguleres av sktl. § 13-3. Forholdet mellom §§ 13-2 og 13-3 bør derfor kommenteres, særlig i et rettspolitisk perspektiv.⁵ Ellers avgrenser fremstillingen mot blant annet internprisingsregelen i sktl. § 13-1 og andre spesielle omgåelsesregler.

Skatteomgåelse må holdes fraskilt fra *skatteunndragelse*, som omhandler tilfeller der skattyter har oppgitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. I slike tilfeller blir grunnlaget for

³ Sktl. § 13-2 har et bredt anvendelsesområde, se Prop. 98 L (2018-2019) s. 21

⁴ Se nærmere i Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 5. utg., Universitetsforlaget 2017, s. 19 ff. og kapittel 5

⁵ Punkt 4.2

beskatning feil, og forholdet fremstår svikaktig.⁶ Skillet mellom omgåelse og unndragelse kan være vanskelig å trekke, men det faller utenfor denne avhandlingen.

1.3 Rettskilder

Skatteomgåelse er et aktuelt tema grunnet nylig lovfesting av omgåelsesnormen i sktl. § 13-2. Til tross for at den tidligere ulovfestede omgåelsesnormen har eksistert lenge, bør det foretas både rettsdogmatiske og rettspolitiske vurderinger i lys av lovfestingen. En slik kodifisering innebærer at rettskilder som lovtekst og lovforarbeider får stor betydning. Den alminnelige juridiske metode må legges til grunn ved en analyse av omgåelsesnormens innhold, og metoden tilrettelegger også for at praksis tilknyttet den tidligere ulovfestede normen blir et relevant tolkningsmoment.

Det forutsettes i forarbeidene til sktl. § 13-2 at den lovfestede omgåelsesnormen gir «resultater som i hovedsak vil være sammenfallende med det som vil følge av den gjeldende ulovfestede normen».⁷ Dette innebærer at rettsanvenderen også bør ta i betraktning de rettskildene som har tilknytning til den ulovfestede omgåelsesnormen. Foreløpig eksisterer ingen rettspraksis som direkte behandler sktl. § 13-2. Derimot har Høyesterett vurdert den ulovfestede normen i flere saker. Slik praksis vil fremdeles ha betydning, og følgelig gjennomgår avhandlingen utvalgte rettsavgjørelser som illustrerer grensen mot uakseptabel skattetilpasning.⁸

Skatteomgåelse har vært et stadig berørt tema i juridisk teori på skatterettens område, og det kan trolig antas at denne teorien har påvirket normens utvikling. Dette er derfor en sentral rettskilde. Hensyns- og formålsbetraktninger bør også inntas i en analyse av gjeldende rett etter sktl. § 13-2. Avhandlingen kommenterer dessuten betydningen av bindende forhåndsuttalelser i et rettspolitisk perspektiv.⁹

⁶ Se Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 8. utg., Universitetsforlaget 2018, s. 64. Her belyses skillet mellom skatteomgåelse og skatteunndragelse

⁷ Prop. 98 L (2018-2019) s. 6

⁸ Se også Skattedirektoratet, *Skatte-ABC 2019/20*, s. 1263, hvor det fremheves at tidligere rettspraksis vil kunne ha betydning ved tolkningen av sktl. § 13-2

⁹ Punkt 5.2

1.4 Hensyn og formål

Ved tolkning og anvendelse av rettsregler er det viktig å være bevisst på reglenes formål og hvilke hensyn de bygger på. Flere hensyn berøres ved skatteomgåelse. Tilsvarende gjelder når en fusjon eller fisjon gjennomføres. Ulike rettsområder aktualiseres i prosessen, og mange parter og aktører påvirkes. Skattespørsmål generelt kan være komplekse, og ofte må en rekke hensyn ses i sammenheng og på tvers av ulike fagområder. Det kan oppstå vanskelige avveininger mellom motstridende hensyn, og et overordnet mål bør da være å søke balanse mellom disse. Dette åpner for systembetraktninger ved fortolkning av skatteregler, og spesielt ved reguleringen av fusjon og fisjon.¹⁰

Denne avhandlingen gir ingen utførlig presentasjon av hensyn i skatteretten.¹¹ Det bemerkes likevel at *provenyhensynet* har en betydelig rolle. Skatteproveny handler om å sikre inntekter til drift av samfunnstjenester og velferdsstaten, og derfor kan provenyhensynet langt på vei begrunne eksistensen til flere skattebestemmelser. Ofte oppstilles *nøytralitetshensynet* som en motsetning til provenyhensynet. Skattemessig nøytralitet handler om at skattereglene ikke bør utformes eller tolkes slik at de påvirker skattyters handling og adferd. Andre relevante hensyn i skatteretten er effektivitetshensyn, kontinuitetshensyn, symmetrihensyn, skatteevneprinsippet og rettferdighetsbetraktninger, herunder likebehandlingshensyn.

Hvilke hensyn sktl. § 13-2 bygger på har betydning for å fastslå bestemmelsens innhold og rekkevidde. Avhandlingen ser nærmere på omgåelsesnormens bærende hensyn i punkt 3.2. Dessuten er hensyn et viktig element i store deler av avhandlingens drøftelser.

1.5 Nærmere om fusjon og fisjon

Ettersom skatteomgåelse er et omfattende tema forsøker denne avhandlingen å gjøre omgåelsesproblematikken mer tilgjengelig ved bruk av fusjon og fisjon av virksomhet som

¹⁰ Se Folkvord, Benn, *Skatt ved fusjon og fisjon*, 1. utg., Gyldendal 2006, s. 27-28, hvor forfatteren mener at systembetraktninger og systemhensyn bør vektlegges i større grad her enn på andre rettsområder, på grunn av kompleksiteten rundt fusjoner og fisjoner

¹¹ Skatterettslige hensyn er inngående presentert blant annet i Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 2018, s. 28-32

illustrasjon. I det følgende gjøres det rede for dette valget, og innholdet i begrepene fusjon og fisjon kommenteres kort.

Omorganisering av virksomhet kan gjennomføres på flere måter. Fusjoner og fisjoner er varianter av omorganisering. En fusjon er *sammenslåing* av to eller flere virksomheter, mens fisjon er *deling* av virksomhet. Dette fremkommer eksplisitt i eksempelvis aksjeloven kapittel 13 og 14, samt skatteloven kapittel 11. Det finnes en rekke varianter av fusjoner og fisjoner.¹² Blant annet skiller det mellom tilfeller der virksomhet utfisjoneres til et nyetablert selskap, fremfor en allerede eksisterende virksomhet. At fusjoner og fisjoner forekommer i ulike varianter, skyldes primært en liberal selskaps- og skattelovgivning. Rettspolitisk er det ønskelig med rasjonell omorganisering av virksomhet i lys av samfunns- og bedriftsøkonomiske betraktninger.

Skatteloven § 11-1 hjemler i utgangspunktet skatteplikt ved fusjon og fisjon av selskaper. Viktige unntak følger imidlertid av andre bestemmelser. For aksjeselskaper uttrykker sktl. §§ 11-2 og 11-4 at fusjon og fisjon kan gjennomføres «uten skattlegging», jf. bestemmelsenes første ledd. Paragrafoverskriftene omtaler også «skattefri» fusjon og fisjon.¹³ Forutsetningen for skattefriheten er at fusjonen eller fisjonen skjer i tråd med aksjelovgivningen. Skattefrihet er et utslag av kontinuitetshensynet. Kontinuitet i denne sammenheng innebærer at alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres fra et overdragende til et overtakende selskap, uten at det inntreer skatteplikt ved overføringen i seg selv.¹⁴ Dette innbyr til rasjonell omorganisering uten tyngende skattekonsekvenser. I Prop. 78 L (2010-2011) s. 10 er det fremhevet at bestemmelser om skattefri omorganisering «skal legge til rette for at næringsvirksomhet kan organiseres på en optimal måte». Det presiseres at det er «viktig at virksomhet får organisatoriske rammer som sikrer best mulig avkastning og gir mest mulig andre positive effekter».

¹² En presentasjon av hovedtyper ved fusjon og fisjon finnes blant annet i Aamelfot, Torill H. mfl. *Fusjon og fisjon: Skatt, regnskap, selskapsrett*, 2. utg., Fagbokforlaget 2015, s. 28-37 og 39-46

¹³ Begrepet «skattefri» er noe upresist ettersom kontinuitetsprinsippet innebærer overføring av skatteplikt/fradragsrett, og i realiteten medfører omorganisering *utsatt* beskatning, se Zimmer, Frederik (red.) mfl., *Bedrift, selskap og skatt: Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, 7. utg., Universitetsforlaget 2019, s. 639

¹⁴ Se også Liland, Anders H., *Fusjon og fisjon av selskaper*, 1. utg., Universitetsforlaget 2016, s. 475, om kontinuitetsprinsippet funksjon på selskapsnivå og aksjonærnivå

Skattefrihet ved fusjon og fisjon skaper også problemer. Det gjelder spesielt der en skattyter utnytter muligheten til skattefri omorganisering for å omgå skatteregler og oppnå en skattefordel. Det må bemerkes at det neppe er fusjonen eller fisjonen i seg selv som overskrider grensen for akseptabel skatteplanlegging, men problematikken oppstår typisk der omorganisering skjer i sammenheng med andre privatrettslige disposisjoner, eksempelvis aksjesalg gjennom fritaksmetoden i sktl. § 2-38. Kostnadsbesparelsen ved skatteplanlegging kan være betydelig for skattyter. Følgelig kan det også antas at et større antall av de fusjoner og fisjoner som gjennomføres årlig, i hvert fall har skattebesparelse som et delmål.¹⁵ Uansett er det sjelden overraskende at den næringsdrivende ønsker lavere skattekostnader til fordel for bunnlinjen. Her kan det også poengteres at oppdagelsesrisikoen ved skatteomgåelse er forholdsvis lav.¹⁶ Skattyter kan potensielt oppnå vesentlig kostnadsbesparelse uten at risikoen for omgåelse forhøyes nevneverdig. Tilfeller der ellers skattefrie fusjoner og fisjoner er involvert i skatteplanlegging er en praktisk problemstilling.¹⁷ Det egner seg derfor godt til å illustrere flere sider ved den generelle omgåelsesnormen i sktl. § 13-2.

¹⁵ Se tilsvarende Folkvord, Benn, *Skatt ved fusjon og fisjon*, 2006, s. 440 med videre henvisninger

¹⁶ Ibid. s. 407-411. Her behandles problematikken med lav oppdagelsesrisiko i lys av omgåelsesregler

¹⁷ Eksempelvis Rt. 2014 s. 227 (Tangen)

2 Skatterettslig omgåelse

2.1 Generelt om omgåelsesproblematikken

Skatteomgåelse handler om at privatrettslige eller selskapsrettslige former utnyttes av et skattesubjekt for å oppnå en skattefordel.¹⁸ Om skattyters disposisjoner hovedsakelig er motivert av en skattefordel, og disposisjonene strider med skattereglenes antatte formål, kan gjennomskjæring bli aktuelt.¹⁹ Virkningen kan eventuelt bli at skattefordelen bortfaller og skatteplikt ilegges.²⁰ Det problematiske i forbindelse med skatteomgåelse er å fastsette grensen mellom akseptabel skatteplanlegging og uakseptabel skattetilpasning. Et viktig utgangspunkt er at skattyter fullt lovlig kan innrette seg slik at skattebelastningen blir lavest mulig. For skattyter er det heller ingen plikt å foreta transaksjoner eller handlinger som medfører høyere beskatning enn nødvendig.²¹ Grensen mellom akseptabel og uakseptabel skatteplanlegging kan illustreres med et kjent sitat fra Kvislid:

«Det vil neppe i noe tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløs transaksjonen vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttes ut, jo sterkere vil preget av arrangement være».²²

En transaksjon, eksempelvis fusjon eller fisjon, vil ofte kunne begrunnes med andre formål enn å spare skatt. Risikoen for omgåelse øker imidlertid når graden av skattemessige motiver anses å være større enn andre forretningsmessige motiver. Dette utdypes i Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 22, om fusjon og fisjon i lys av den ulovfestede omgåelsesnormen:

¹⁸ Se nærmere i Aamelfot, Torill H. mfl., *Fusjon og fisjon*, 2015, s. 86 ff.. For øvrig fremhever departementet i Prop. 98 L (2018-2019) s. 23-24 at «omgåelse» er en mer hensiktsmessig term enn «gjennomskjæring» og «tilsidesettelse», som ofte brukes parallelt. Skatteloven § 13-2 anvender bare «omgåelse»

¹⁹ Omgåelsesproblematikken presenteres også i Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 2018, s. 64-67

²⁰ Når vilkårene i sktl. § 13-2 er oppfylt, er virkningen at det inntreer skatteplikt på det omklassifiserte forholdet, jf. sktl. § 13-2 fjerde til sjette ledd. Se også Prop. 98 L (2018-2019) s. 57-60

²¹ Se tilsvarende Aamelfot, Torill H. mfl., *Fusjon og fisjon*, 2015, s. 86. I Rt. 2008 s. 1510 (Reitan) avsnitt 62 uttrykker også Høyesterett at det er «fullt lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften blir lavest mulig»

²² Kvislid, Kåre H., *Innføring i skatteretten*, Eget forlag 1962, s. 109. Sitatet er også inntatt i Rt. 1966 s. 1189 (Vestlandske Vassdrag) på s. 1193

«For fusjon og fisjon vil den ulovfestede regel innebære at skattefritak og rett til videreføring av skatteposisjoner ikke gjelder dersom formålet med fusjonen eller fisjonen bare er å spare skatt, eller dette skatteformålet er helt dominerende i forhold til andre, forretningsmessige formål. Gjennomskjæringsregelen vil imidlertid vanskelig kunne anvendes i tilfeller hvor omorganiseringen har en viss egenverdi, selv om skattemotivet er enda større».

Den skatterettslige omgåelsesnormen har blitt omtalt som et bakteppe i norsk skatterett.²³ Skatteomgåelse har dessuten vært et hyppig diskutert tema i juridisk teori, men flere spørsmål angående omgåelsesinstituttet er likevel uavklart. Lovfestingen av omgåelsesnormen i sktl. § 13-2 har gitt grensedragningen mellom akseptabel og uakseptabel skatteplanlegging en ny nyanse. I NOU 2016: 5 s. 80, der lovfesting av omgåelsesnormen ble utredet, er det uttrykt at i «bunnen for enhver omgåelsesvurdering ligger eksistensen av en skattefordel». Trolig vil det alltid være en fare for spekulasjon og tilpasning ved skatteregler som åpner for skattefrihet eller redusert skattebelastning. På den annen side vil disposisjoner med fravær av skattefordeler neppe føre til diskusjoner om uakseptabel skattetilpasning.

2.2 Rettsutvikling og endringer i rettstilstanden

Den generelle omgåelsesnormen som er inntatt i sktl. § 13-2 bygger hovedsakelig videre på den tidligere ulovfestede normen. Utviklingen av den ulovfestede normen har pågått i lang tid, og regelen hadde sitt utspring i rettspraksis og juridisk teori.²⁴ Tydelige eksempler på omgåelsesproblematikken finnes i eldre rettspraksis. Eksempelvis var det på 1920-tallet flere avgjørelser der Høyesterett omklassifiserte ellers skattefrie transaksjoner.²⁵ Også ut på 2000-tallet har flere saker reist tvil om både omgåelsesnormens anvendelsesområde og rekkevidde, uten at den ulovfestede regelens eksistens har vært tvilsom. Usikkerhet rundt normens

²³ Gjems-Onstad, Ole, Folkvord, Benn, Furuseth, Eivind, Ferdowski, Sanaz Ormaz, *Norsk bedriftsskatterett*, 10. utg., Gyldendal 2018, s. 1161 ff. Her fremheves også kritiske betraktninger om at omgåelsesnormen kan virke som en sovepute for lovgiver, og at omgåelsesreglene påvirker lovgivningsarbeidet ellers på skatterettens område

²⁴ For senere formuleringer av den ulovfestede omgåelsesnormen, se for eksempel Rt. 2007 s. 209 (Hex) avsnitt 39

²⁵ Se nærmere i Banoun, Bettina, «Skatterettslig omgåelse», *Tidsskrift for Rettsvitenskap* 1998, nr. 5 s. 913-957, på s. 914

innhold, samt et ønske om å øke skattyters forutberegnelighet og rettssikkerhet, har likevel medført at omgåelsesnormen nå er lovfestet.

Skatteloven § 13-2 uttrykker i første ledd at ved omgåelse «kan skattlegging gjennomføres etter denne paragraf». I annet ledd er det presisert at det «foreligger omgåelse når det er foretatt en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner», og disposisjonene «tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel», samt at disposisjonen «etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen». Bestemmelsen presenterer følgelig en to-vilkårslære med et grunnvilkår og en totalvurdering, og vilkårene er kumulative. Dette er også en videreføring av slik Høyesterett de senere år har formulert den ulovfestede omgåelsesnormen.²⁶ Pedagogiske hensyn tilsier at det er en fornuftig struktur av normen.

Avhandlingen foretar en inngående analyse av gjeldende rett i punkt 3. Her bemerkes likevel at forarbeidene til sktl. § 13-2 oppstiller enkelte materielle forskjeller mellom den lovfestede og ulovfestede omgåelsesnormen som indikerer en viss endring i rettstilstanden.

Formålsvurderingen skal nå være helt objektiv, skattefordeler i utlandet skal ikke anses som en forretningsmessig virkning og det skal ikke tale i skattyters favør at en omgåelsesmulighet er omtalt i lovforarbeid uten ytterligere oppfølging i skattelovgivningen. I tillegg skal det heller ikke være fordelaktig for skattyter at en transaksjon samsvarer med formålet til skattebestemmelsene som er brukt som redskap i transaksjonen.²⁷

Grensen mellom akseptabel skatteplanlegging og uakseptabel skatteomgåelse tilsvarer terskelen for omgåelsesnormen.²⁸ De nevnte forskjellene mellom sktl. § 13-2 og den ulovfestede normen er faktorer som kan endre terskelen. I Prop. 98 L (2018-2019) s. 57 uttrykker departementet at det i utgangspunktet «ikke blir gjort noen *generell* endring i terskelen for bruk av normen». Hvor terskelen og grensen for akseptabel skatteplanlegging går etter lovfestingen av sktl. § 13-2, beror imidlertid på en analyse med grunnlag i det totale rettskildematerialet. En endring av terskelen vil også påvirke tilfeller der fusjon og fisjon utgjør ledd i skatteplanlegging.

²⁶ Eksempelvis HR-2016-2165-A (IKEA) avsnitt 84

²⁷ Prop. 98 L (2018-2019) s. 57. Se også Skattedirektoratet, *Skatte-ABC 2019/20*, s. 1263

²⁸ Se punkt 3.1

3 Skatteomgåelse – analyse av gjeldende rett illustrert ved fusjon og fisjon

3.1 En terskelvurdering

I det følgende foreligger en rettsdogmatisk analyse av sktl. § 13-2. Hensikten er å belyse *terskelen* for den generelle omgåelsesnormen i norsk skatterett. Med terskel menes her grensen mellom akseptabel skatteplanlegging og uakseptabel skatteomgåelse som er i strid med skattereglenes formål. Terskelen er nådd når de konkrete forhold tilsier at grunnvilkåret og totalvurderingen i sktl. § 13-2 annet ledd er oppfylt. Som regel er skattyters skatteplanlegging legitim, og da er det ikke grunnlag for gjennomskjæring. Uklarheter i gråsonen mellom den akseptable og uakseptable skattetilpasningen fordrer likevel en vurdering av rettsstilstanden på området.

Skatteloven § 13-2 har gitt omgåelsesvurderingen en ny dimensjon gjennom lovtekst og lovforarbeider. I punkt 3.3 foretas derfor en vurdering av grunnvilkåret og totalvurderingen i sktl. § 13-2 på bakgrunn av de nye rettskildene. Omgåelsesterskelen etter grunnvilkåret beror hovedsakelig på grad av skattemotivasjon, mens momentlisten i sktl. § 13-2 tredje ledd innbyr til en konkret vurdering for å fastsette grensen for akseptabel skatteplanlegging. I punkt 3.4 ser analysen særskilt på enkelte materielle ulikheter mellom sktl. § 13-2 og den ulovfestede omgåelsesnormen, som antakeligvis vil påvirke omgåelsesterskelen. I tillegg drøftes i punkt 3.5 forholdet til rettspraksis om den ulovfestede normen. Analysen starter imidlertid med en gjennomgang av sentrale hensyn bak den generelle omgåelsesnormen.

3.2 Hvilke hensyn begrunner omgåelsesnormen?

Anvendelse og fastsetting av terskelen for omgåelsesnormen i sktl. § 13-2 avhenger av hvilke formål regelen skal ha, og hvilke hensyn som begrunner den. I dette punktet presenteres derfor relevante hensyn, samt betydningen av at rettsanvenderen er bevisst på disse.

I Prop. 98 L (2018-2019) s. 5 legger departementet til grunn at omgåelsesnormens funksjon er å «trekke grensen mellom akseptabel skatteplanlegging og uakseptabel skatteomgåelse», og at

normen «fungerer som et supplement til generelle prinsipper for lovtolkning mv.». I Norsk Hydro-dommen presiserte Høyesterett at formålet med omgåelsesregelen «er å beskytte fundamentene for norsk skatt».²⁹ Banoun skriver for øvrig at «formålet med gjennomskjæringsregelen er å forhindre skattefordeler som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål».³⁰ Slike formålsbetraktninger er det neppe stor uenighet om. I forarbeidene til sktl. § 13-2 fremholdes dessuten at omgåelsesnormen skal «virke preventivt på nye omgåelsesforsøk».³¹

Skatteloven § 13-2 gir etter ordlyden lite informasjon om bestemmelsens formål, og har få indikasjoner på hvilke hensyn som skal være fremtredende i omgåelsesvurderingen. Fraværet av slike hint i lovteksten kan være uheldig.³² Grunnen er at det eller de hensyn som tillegges størst tyngde i vurderingen kan påvirke anvendelsen og terskelen for omgåelsesnormen. En eksplisitt angivelse av hovedhensyn ville skapt klarhet og forutberegnelighet. I forarbeidene til sktl. § 13-2 er det imidlertid uttrykt at skattemessig nøytralitet vil være «sentralt ved vurderingen om en regel er i samsvar med grunnleggende skatterettslige prinsipper», men at det ikke nevnes i lovteksten fordi dette kan «legge uheldige føringer på fortolkningen».³³

Mangel på nøytralitet i skattelovgivningen er ofte grunnen til at omgåelsesproblematikken oppstår. Såkalte *fisjionssalg* kan illustrere problemet med manglende nøytralitet.³⁴ Direkte realisasjon av innmat i et selskap medfører alminnelig gevinstbeskatning. Gjennomføres derimot salget ved utfisjionering etterfulgt av aksjesalg etter fritaksmetoden i sktl. § 2-38, kan det oppstå en klar skattefordel for selger. Dette medfører også asymmetri i lovgivningen ettersom skattyter hovedsakelig kan velge fremgangsmåte. Gevinstsalg blir skattefrie, mens tapssalg kan gjennomføres med alminnelig fradragsrett. Her ivaretar ikke skattelovgivningen nøytralitetshensynet, og ventelig blir det spekulasjoner. Nøytralitet er et fundamentalt hensyn i skatteretten, og bør også ligge til grunn ved omgåelsesvurderinger. Dersom

²⁹ Rt. 2002 s. 456 på s. 466

³⁰ Banoun, Bettina, «Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen», *Høyt skattet: Festskrift til Frederik Zimmer på 70-årsdagen*, Universitetsforlaget 2014, s. 29-50, på s. 39

³¹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 28

³² I samme retning Folkvord, Benn, «Lovfestet omgåelsesnorm – Forslag som ikke vet hvor det vil», *Skatterett* 2016, nr. 2 s. 177-185, på s. 177-179, hvor det i tilknytning til NOU 2016: 5 fremheves at bestemmelsens formål bør presiseres

³³ Prop. 98 L (2018-2019) s. 34

³⁴ Se nærmere i punkt 3.5.3

omgåelsesnormen tolkes i tråd med nøytralitetsbetraktninger, sikres hensynet til effektivitet i næringslivet grunnet lav påvirkning fra skattereglene. Da unngås det at skattelovgivningen legger føringer for næringsdrivendes adferd, samt at ressurser sløses på skatteplanlegging fremfor verdiskapning.³⁵

Tanken om å sikre proveny står sentralt i skatteretten, og er også en naturlig begrunnelse for omgåelsesnormen. Om hensikten med omgåelsesnormen er å sikre beskatning der noen opptrer i strid med skattereglenes formål, er det god grunn til å forankre omgåelsesnormen i provenyhensyn. Ulempen med et dominerende provenyhensyn i lovtolkningen er imidlertid at hensynet hovedsakelig taler i skattyters disfavør. Et sterkt provenyhensyn kan medføre at omgåelsesterskelen reduseres uten at skattyters forutsigbarhet styrkes tilsvarende.

Rettferdighetsbetraktninger kan også begrunne omgåelsesnormens eksistens. Rettferdighet er imidlertid upresist, og kan sikte til flere andre hensyn. Likebehandling utspringer av rettferdighetsbetraktninger, og det er ingen grunn til å fravike dette prinsippet ved omgåelsesspørsmål. Like tilfeller skal behandles likt. Rettferdighet kan forstås som effektivitet, men også dette kan trekke i flere retninger. Effektiv innsamling av provenyet står gjerne i kontrast til skatteregler som sikrer effektivitet i næringslivet.

Gjennomgangen viser hvordan ulik vekting av hensyn har betydning i omgåelsesvurderingen. I en kommentar til NOU 2016: 5 har Folkvord uttrykt at «[n]øytralitet bør være hovedformålet bak en omgåelsesregel», og at det burde presiseres for å skape «konsekvens og sammenheng i regelverket».³⁶ Zimmer mener derimot at både nøytralitet, skatteproveny, likebehandling og andre «pragmatiske argumenter» må tas i betraktning og ses i sammenheng.³⁷ Etter mitt syn kunne lovgiver med fordel presisert hva som er de viktigste hensyn ved tolkning av omgåelsesnormen, spesielt for å sikre forutberegnelighet. Likevel er min vurdering at det ikke bør være ett dominerende hensyn som avgjør omgåelsesspørsmål. Den fleksibiliteten som sktl. § 13-2 ellers gir rom for gjennom en skjønnsmessig utforming, bør ikke innskrenkes av absolutte hensyn. I likhet med bestemmelsens vilkår, bør derfor rettsanvenderen argumentere for hvilke hensyn som står sterkest i det konkrete tilfellet.

³⁵ I samme retning Folkvord, Benn, «Lovfestet omgåelsesnorm – Forslag som ikke vet hvor det vil», 2016, s. 178-179

³⁶ Ibid. s. 179

³⁷ Zimmer, Frederik, «Omgåelseslovforslaget – kritikk og motkritikk», *Skatterett* 2016, nr. 4 s. 359-378, på s. 361

Fordelen med en slik løsning er at det åpnes for en mer pragmatisk tilnærming til omgåelsesnormen.

3.3 Terskel i lys av lovtekst og lovforarbeider

Den følgende fremstillingen drøfter grensen mellom akseptabel og uakseptabel skatteplanlegging i lys av omgåelsesnormens lovtekst og lovforarbeider. Alminnelig juridisk metode legges til grunn for vurderingen. Et viktig utgangspunkt i analysen er at lovgiver hovedsakelig har forutsatt videreføring av terskelen som gjaldt ved den ulovfestede omgåelsesnormen.³⁸ Som det vil fremgå av vurderingen i punkt 3.5.1, var terskelen etter den ulovfestede normen relativt høy. Det er likevel grunnlag for en vurdering av terskelen etter lovfestingen.

3.3.1 Grunnvilkåret

Skatteloven § 13-2 annet ledd bokstav a fremholder at en «omgåelse foreligger når det er foretatt en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner som tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel». Ordlyden av «disposisjon» taler for at de fleste former for transaksjoner, herunder omorganisering, kan gjennomskjæres. Lovforarbeidene legger en tilsvarende forståelse til grunn.³⁹ I punkt 3.5.2 gjøres det rede for betydningen av at flere disposisjoner kan være «sammenhengende».

Etter grunnvilkåret i sktl. § 13-2 må altså skattyter ha handlet med et «hovedformål» om å oppnå en skattemessig fordel. En ordlydstolkning av «hovedformål» tilsier at skattemessige motiver må ha vært særlig fremtredende. Ordlyden er imidlertid ikke helt tydelig. Eksempelvis kan ordlyden kvantitativt tolkes dithen at skatteformålet må være 50 % eller mer. En transaksjon, typisk fusjon eller fisjon, kan ofte begrunnes med en rekke formål. Da kan det være vanskelig å identifisere forskjellige formålsverdier, og avveie disse mot et eventuelt skattemotiv. Ulike synergieffekter ved en transaksjon kan også komplisere forholdene. Lovforarbeidene til sktl. § 13-2 uttrykker likevel at det skattemessige motivet «må fremstå som klart større enn det forretningsmessige», der det foreligger både skattemotiv og

³⁸ Punkt 2.2

³⁹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 92-93

andre motiv.⁴⁰ Uttalelsen må tas til inntekt for at gjennomskjæring bare kan inntreffe der skattemotivet er dominerende. Følgelig legges det også opp til en høy omgåelsesterskel.

Etter lovfestingen av omgåelsesnormen skal formålsvurderingen i sktl. § 13-2 annet ledd bokstav a være helt objektiv.⁴¹ Antakeligvis kan det påvirke omgåelsesterskelen. Betydningen av at formålsvurderingen nå er objektiv behandles inngående i punkt 3.4.1.

De virkningene som fremstod sannsynlige på transaksjonstidspunktet skal danne grunnlaget for formålsvurderingen.⁴² Derfor har det ikke betydning at skattyters antatte motiver ikke er blitt realisert etter transaksjonen. Det er heller ikke krav om *årsakssammenheng* mellom et eventuelt skatteformål og transaksjonen.⁴³ Da blir det også vanskeligere for skattyter å hevde at transaksjonen uansett ville blitt foretatt på forretningsmessig grunnlag. I enkelte tilfeller der forretningsmessige motiver er klare, kan grunnvilkåret likevel være oppfylt. Således kan terskelen for omgåelse anses noe redusert på dette punktet.

Der en transaksjon har både positive og negative ikke-skattemessige virkninger legges det opp til en nettovurdering.⁴⁴ Ulemper skal som utgangspunkt tale i skattyters disfavør. Det innebærer at der det er flere negative forretningsmessige realiteter enn positive, tilsier det at hovedformålet var skattefordelen. En konkret vurdering må foretas, men i praksis er dette til ugunst for skattyter og taler for en noe redusert omgåelsesterskel. Løsningen er etter min mening hensiktsmessig. Nøytralitetshensynet kan tas til inntekt for at transaksjoner som er uheldige både for skattyter og gjerne samfunnet generelt, må kunne gjennomskjæres.

3.3.2 Totalvurderingen

Etter sktl. § 13-2 annet ledd bokstav b foreligger omgåelse når en eller flere disposisjoner «etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen, jf. tredje ledd». I tredje ledd presenteres momenter som «blant annet» skal vektlegges. Listen skal tydeliggjøre hva

⁴⁰ Prop. 98 L (2018-2019) s. 54

⁴¹ Ibid. s. 53

⁴² Ibid. s. 54

⁴³ Ibid. s. 54-55

⁴⁴ Ibid. s. 54

som er relevant i omgåelsesvurderingen, men er ikke uttømmende.⁴⁵ Flere av momentene bygger dessuten videre på vurderinger Høyesterett foretok ved den ulovfestede omgåelsesnormen.

Det skal legges vekt på «forretningsmessig egenverdi og andre virkninger av disposisjonen enn skattefordeler i Norge eller i utlandet», jf. § 13-2 tredje ledd bokstav a. Etter ordlyden innbefatter dette alle ikke-skattemessige virkninger ved disposisjonen.⁴⁶ Her kan bemerkes at vurderingen ofte vil sammenfalle med vurderingen etter grunnvilkåret. Vurderingen skal være objektiv og bygge på faktiske virkninger av skattyters disposisjon.⁴⁷ Dermed skal det tas utgangspunkt i hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med transaksjonen.⁴⁸ Der eksempelvis en fusjon/fisjon har klare forretningsmessige fordeler som økt effektivisering, konkurransefordeler eller risikoisolering, kan det objektivt sett tilsi høy forretningsmessig egenverdi. Er slike fordeler mer fraværende, mens det samtidig foreligger en tydelig skattefordel, kan det bli gjennomskjæring selv om skattyter argumenterer godt for at skattemotivet ikke var avgjørende. Baksiden med objektivisering er at skattyter ofte er best egnet til å vurdere egen forretningsmessig situasjon. Vurderingen av ikke-skattemessige virkninger er skjønnsmessig og må knyttes til det konkrete forholdet. I seg selv gir ikke momentet indikasjoner på omgåelsesterskelens plassering. Transaksjoner som har begrenset forretningsmessig verdi vil likevel nærme seg grensen for uakseptabel skattetilpasning.

I totalvurderingen skal det også legges vekt på «skattefordelens størrelse og grad av skatteformål», jf. sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav b. Dersom skattyter oppnår betydelige skattebesparelser ved eksempelvis en fusjon/fisjon etterfulgt av andre privatrettslige disposisjoner, taler det for omgåelse. Hva som er betydelig, må vurderes konkret. Ordlyden gir ingen veiledning. Beløpsstørrelsen behøver imidlertid ikke å være avgjørende. Gjennomskjæring må også kunne gjennomføres der skattefordelen er liten, men like fullt hovedmotivet.⁴⁹ Det problematiske ved en vurdering av grad av skatteformål, er at skattemotivet ofte innpakkes i andre forretningsmessige formål. Det konstrueres gjerne

⁴⁵ Det kreves ikke at alle momentene gjør seg gjeldende, og momentenes presenterte rekkefølge har ikke betydning for innbyrdes vekt, se Prop. 98 L (2018-2019) s. 8

⁴⁶ Tilsvarende tolkning i Prop. 98 L (2018-2019) s. 95

⁴⁷ Se punkt 3.4.1 om den objektive formålsvurderingen

⁴⁸ Prop. 98 L (2018-2019) s. 37-38

⁴⁹ Ibid. s. 95

forretningsmessige verdier som ikke er reelle. Ellers er det vanskelig å fastsette en mer konkret terskel for omgåelse i lys av dette vurderingsmomentet.

Dersom en disposisjon er en «uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen», taler det for omgåelse, jf. § 13-2 tredje ledd bokstav c. Dette kan typisk være tilfelle der en fusjon/fisjon inngår i skatteplanlegging. Momentet har også en side til spørsmålet om hvilke disposisjoner som må ses i sammenheng.⁵⁰ Dess flere unødvendige mellomledd i en transaksjonsrekke, dess mer taler det for omgåelse. Skattyter nærmer seg derfor grensen mot uakseptabel skattetilpasning der flere transaksjonsledd fremstår uten annet formål enn å spare skatt.

Andre vurderingsmomenter i totalvurderingen er om «samme resultat kunne vært oppnådd på en måte som ikke rammes av denne paragraf», og «de aktuelle rettsreglens retts tekniske utforming», jf. sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav d og e. Også disse momentene innbyr til konkrete og skjønnspregede vurderinger. Ofte kan flere veier føre til samme forretningsmessige virkning. Skattyter plikter ikke å velge veien med størst skattebelastning, men bør heller ikke bli fristet til å velge løsninger som er i strid med skattereglens formål. Enkelte skatteregler tilbyr skattefordeler, eksempelvis fritaksmetoden i sktl. § 2-38. Ved slike gunstige skatteregler vil det alltid være en fare for at skattyter misforstår lovgivers intensjon og gjennomfører skatteplanlegging som må anses uakseptabel. Grensen mot gjennomskjæring bør uansett nærme seg der skattyter bevisst foretar tilpasning som fremstår hovedsakelig skattemessig motivert.

Etter sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav f kan det foreligge omgåelse dersom «skatteregler er utnyttet i strid med sitt formål eller grunnleggende skatterettslige hensyn». I lovforarbeidene til § 13-2 legger departementet til grunn at formålsstrid nå er ett av flere vurderingsmomenter, mens dette tidligere var selve målestokken etter den ulovfestede omgåelsesnormen.⁵¹ Etter sktl. § 13-2 kan derfor disposisjoner være i strid med skattereglens formål uten at omgåelse blir aktuelt. Etter mitt syn kan endringen potensielt heve terskelen for omgåelse, og gjøre normen mildere for skattyter. Det er nå mulig å argumentere for at forretningsmessige hensyn bør veie tyngre enn at disposisjonen er i strid med skattelovgivningen. Likevel blir betydningen av endringen trolig begrenset. Departementet legger uansett til grunn at strid med

⁵⁰ Punkt 3.5.2

⁵¹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 97

skattereglenes formål er «et sentralt og tungtveiende moment».⁵² Det vil neppe være ofte at forretningsmessig egenverdi er av slik størrelse at den overgår formålet bak skattereglene.

Vurderingsmomentene i totalvurderingen gir generelt god veiledning til den konkrete omgåelsesvurderingen. Oppsummert er det likevel utvilsomt at lovtekst og lovforarbeider tilrettelegger for en skjønsmessig omgåelsesnorm. Dette medfører også at det er vanskelig å fastslå noe generelt om grensen mellom akseptabel skatteplanlegging og uakseptabel skattetilpasning. Med den valgte utformingen til sktl. § 13-2 blir altså omgåelsesterskelen relativ. I punkt 4.1 fremheves betydningen av en relativ terskel i lys av skattyters forutberegnelighet.

3.4 Ulikheter mellom skatteloven § 13-2 og den ulovfestede omgåelsesnormen

I det følgende gjennomgås enkelte materielle endringer som innebærer at sktl. § 13-2 må tolkes ulikt fra den tidligere ulovfestede omgåelsesnormen. Endringene vil kunne påvirke omgåelsesterskelen.

3.4.1 En objektiv formålsvurdering

Formålsvurderingen i sktl. § 13-2 annet ledd bokstav a skal være *helt objektiv*.⁵³ Tilsvarende gjelder for vurderingen av forretningsmessig egenverdi i § 13-2 tredje ledd bokstav a, og følgelig vil det være en viss overlapp mellom vurderingene. Senere rettspraksis anvendte en *subjektiv* vurderingsform ved den ulovfestede omgåelsesnormen. Det har imidlertid ikke alltid vært tilfelle. Høyesterett praktiserte lenge objektive vurderinger av skattyters formål, eksempelvis i Siraco-dommen fra 1963 og ABB-dommen fra 1999.⁵⁴ I Telenor-dommen inntraff imidlertid en noe uventet endring.⁵⁵ I avsnitt 50 avviste Høyesterett at formålsvurderingen skulle være objektiv, og mente at det avgjørende var «hva skattyteren må

⁵² Prop. 98 L (2018-2019) s. 97

⁵³ Ibid. s. 53

⁵⁴ Henholdsvis Rt. 1963 s. 478 på s. 482 og Rt. 1999 s. 946 på s. 995. I sistnevnte fremheves en formålsvurdering «på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold»

⁵⁵ Rt. 2006 s. 1232

antas å ha lagt vekt på». Det nyanseres riktignok i avsnitt 51 der retten hevdet at dette ikke innebar «at den begrunnelse skattyter har gitt for disposisjonen, uten videre skal legges til grunn». Det måtte foretas en «samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken». I tillegg ble det oppstilt en sterk presumsjon for at dersom disposisjonens dominerende virkning er at skattyter sparer skatt, må dette ha vært «den viktigste motivasjonsfaktor».

I Prop. 98 L (2018-2019) s. 53 slår departementet fast at formålsvurderingen skal være «helt objektiv». Vurderingen «skal løsriives fra den eller de konkrete beslutningstakerne, og i stedet knyttes til hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville ha hatt som formål med en slik transaksjon». Formålsvurderingen skal også baseres «på de virkningene som fremstod sannsynlige på transaksjonstidspunktet».⁵⁶

En objektiv formålsvurdering har flere fordeler. Det kan forenkle bevissspørsmål og det styrker etterprøvbareheten ved omgåelsestransaksjoner. I tillegg motvirkes «fabrikkering», som er en av svakhetene ved en subjektiv vurderingsform. Fremfor å spekulere i skattyters antatte motiver, vil en objektiv vurdering innby til avveining av mer håndfaste momenter. I tillegg er det lettere å sikre likebehandling etter omgåelsesnormen ved en objektiv vurderingsform. En ulempe ved en *helt* objektiv bevisvurdering er imidlertid at skattyters faktiske motiv får redusert vekt. Men som fremstillingen i det følgende viser, vil også skattyters anførsler om eget motiv kunne inngå i formålsvurderingen. Rent pragmatisk vil en objektiv vurdering uansett kunne gjøre omgåelsesnormen både mer effektiv og lettere tilgjengelig.

I en uttalelse fra Finansdepartementet legges det til grunn at selv om omgåelsesvurderingen skal være objektiv, innebærer ikke det at «konkrete omstendigheter i det aktuelle tilfellet ikke skal tas i betraktning».⁵⁷ Det utdypes at det «ikke bare er virkninger som er lette å identifisere og tallfeste» som er relevante, men også «andre typer objektive omstendigheter». For øvrig vises det til vurderingsmomenter som «risikoaspekter ved en transaksjon, økonomisk stilling, arten av virksomhet og familiemessige eller personlige forhold». Skattyters skal ha anledning til å forklare seg om formålet, og det kan belyse sakens omstendigheter. Selv om dette ikke skal ha «større bevismessig vekt» enn andre momenter, kan skattyters forklaring sikre at «mulig relevante momenter ikke blir oversett ved vurderingen». Finansdepartementet tar med

⁵⁶ Forslaget i NOU 2016: 5 s. 76 ble ikke fulgt opp. Der ble det argumentert for en mer objektivisert vurdering, men ikke rent objektiv

⁵⁷ UFIN-2020-1023

dette sikte på en vid formålsvurdering. Disse momentene må ses i sammenheng med det som ble presentert i punkt 3.3.1 om grunnvilkåret. I lys av skattyters forutberegnelighet kan det imidlertid anses som en svakhet ved formålsvurderingen at lovforarbeidene ikke gir veiledning om grensedragningen mellom ulike momenter.⁵⁸ I avveiningen mellom skattemotiver og ikke-skattemessige motiver vil det være både kvantifiserbare størrelser og andre verdier som det er vanskelig å vurdere mot hverandre. I verste fall fører dette til økt usikkerhet om grensen mellom akseptabel og uakseptabel skattetilpasning.

I lovforarbeidene til sktl. § 13-2 blir det antatt at overgangen fra en subjektiv til en objektiv formålsvurdering medfører en strengere anvendelse av omgåelsesnormen.⁵⁹ Etter mitt syn beror det på en nærmere analyse av hvorvidt vurderingsformen reelt sett er endret fra den ulovfestede omgåelsesnormen til sktl. § 13-2. Det kan hevdes at den objektive formålsvurderingen etter sktl. § 13-2 som er presentert ovenfor, ikke skiller seg vesentlig fra den subjektive vurderingen som ble praktisert etter den ulovfestede normen. Eksempelvis ble det slått fast i en avgjørelse i Borgarting lagmannsrett at subjektive forhold kan «være vanskelig å bringe på det rene».⁶⁰ Deretter fremholdt retten at «vurderingen av om gjennomskjæring er berettiget, må i atskillig grad ta utgangspunkt i de objektive forholdene rundt og virkningene av transaksjonen». Det henvises for øvrig til Dyvi-dommen, der Høyesterett gav uttrykk for at den hovedsakelige motivasjonsfaktoren må «avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som indikerer skattemotiv og andre forhold».⁶¹ Uttalelsene fra rettspraksis illustrerer at objektive forhold hadde stor betydning også etter formålsvurderingen i den ulovfestede omgåelsesnormen, til tross for at det skulle tas utgangspunkt i skattyters antatte motiv. Skillet mellom formålsvurderingene utviskes ytterligere når skattyters forklaring kan tillegges vekt i vurderingen etter § 13-2. Terskelen for omgåelse vil gjerne påvirkes av at formålsvurderingen gjøres objektiv, men forskjellen er neppe betydelig. Et poeng i denne forbindelse er imidlertid at objektiviseringen gjør bevisvurderingen lettere for skattemyndighetene. Det kan medføre at omgåelse anføres i et større antall saker i fremtiden. Denne problematikken behandles nærmere i avhandlingens punkt 5.2.

⁵⁸ Om momentene i Prop. 98 L (2018-2019) s. 94

⁵⁹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 57

⁶⁰ LB-2012-142361

⁶¹ Rt. 2012 s. 1888 avsnitt 42. Uttalelsen bygger på premissene fra Rt. 2006 s. 1232 (Telenor)

Etter min oppfatning er det hensiktsmessig å vurdere disposisjoners formål på objektivt grunnlag. En objektiv vurdering forenkler anvendelsen av omgåelsesnormen, og sikrer en transparent drøftelse og et veloverveid resultat. Telenor-dommen kan belyse at valg av vurderingsform har betydning.⁶² Saken omhandlet fradragsrett for tap ved salg av aksjer til et eget datterselskap, og interne dokumenter fremlagt av skattyter fikk stor betydning i rettens argumentasjon.⁶³ Dokumentene talte tungt for at de forretningsmessige motivene overgikk de skattemessige, til tross for at skattefordelen beløp seg til ca. 2,4 milliarder kroner. I en objektiv formålsvurdering ville det vært naturlig å vektlegge skattefordelens størrelse, og skattyters egne påstander om skatteformål kunne fått redusert betydning. Telenor-dommen viser derfor at objektivisering av formålsvurderingen er en positiv utvikling.

Også fusjoner og fisjoner illustrerer problematikken med formålsvurderingen. Dette er ofte såpass komplekse transaksjoner at flere motiver kan tale i skattyters favør. Både samfunns- og bedriftsøkonomisk kan det være rasjonelt å omorganisere virksomhet. Motivvurderinger blir imidlertid vanskelig der skattyter fremsetter overbevisende forretningsmessige argumenter. Og den som ønsker å utnytte skattefordelene ved en fusjon eller fisjon, vil kanskje forsøke å skjule transaksjonens virkelige motiv.

Det er fornuftig at formålsvurderingen er objektiv i både sktl. §§ 13-2 og § 13-3.⁶⁴ Dette sikrer en helhetlig og konsistent lovgivning, og motvirker unødvendige komplikasjoner. Avhandlingen kommer tilbake til forholdet mellom §§ 13-2 og 13-3 i punkt 4.2.

3.4.2 Utenlandske skattefordeler

Norsk Hydro-dommen omhandlet et spørsmål om fradragsrett ved tapssalg av aksjer fra ett utenlandsk datterselskap til et annet.⁶⁵ Flertallet i Høyesterett anvendte den ulovfestede omgåelsesnormen, og kom til at besparelse i både norsk og dansk skatt måtte være det dominerende hovedformålet.⁶⁶ I totalvurderingen vektla likevel flertallet at et ønske om dansk

⁶² Rt. 2006 s. 1232. Tilsvarende betraktning i Banoun, Bettina, «Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen», 2014, s. 35

⁶³ Særlig avsnitt 52-55

⁶⁴ Sktl. § 13-3 tilsvarer den tidligere § 14-90, se Prop. 98 L (2018-2019) s. 100. Blant annet i HR-2017-2410-A avsnitt 53 ble det lagt til grunn at formålsvurderingen etter denne bestemmelsen er objektiv

⁶⁵ Rt. 2002 s. 456

⁶⁶ Se s. 466

skattemessig konsolidering «fremstår som et akseptabelt forretningsmessig hensyn».⁶⁷ Konklusjonen ble at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring. I mindretallsvotumet ble det argumentert for at besparelse i utenlandsk skatt ikke kunne anses som en forretningsmessig verdi, og dermed kunne omgåelsesnormen anvendes.⁶⁸ I ettertid har Norsk Hydro-dommen blitt regnet som et prejudikat for at skattefordeler i utlandet kan anses som et forretningsmessig hensyn ved norsk skattefastsettelse.

I omgåelsesnormens totalvurdering skal «forretningsmessig egenverdi» vektlegges, jf. sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav a. Etter lovfesting av omgåelsesnormen er det nå lagt til grunn at besparelse i utenlandsk skatt *ikke* skal regnes som en forretningsmessig virkning, og det antas at dette får betydning for omgåelsesterskelen.⁶⁹ I Prop. 98 L (2018-2019) s. 35-39 støtter departementet seg til utredningen i NOU 2016: 5, hvor det for øvrig presiseres at utenlandske skattefordeler likevel ikke kan likestilles med skattemessig formål. Dermed skal besparelse i utenlandsk skatt verken tale for eller mot i totalvurderingen.

Skattefordeler i utlandet kan være en betydelig realitet av skattyters disposisjoner. Derfor er regelendringen en klar ulempe for berørte skattytere. En uheldig side ved at utenlandske skattefordeler ikke lenger taler i skattyters favør, er at den også vil ramme legitim skatteplanlegging i utlandet som ikke er i strid med skattesystemet i det aktuelle landet. Men med den stadig mer utbredte internasjonaliseringen som foregår, kan det være svært komplisert å vurdere om en norsk skattyters disposisjoner strider mot skatteregler i utlandet. Norske skatteregler bør derfor forhindre at slike vurderinger blir nødvendig. Dessuten kan det være lite gunstig å likestille forretningsmessig verdi med utenlandske skattefordeler som ofte er mer fordelaktige enn det norske skatteregler gir grunnlag for. Virkningen kan bli en utilsiktet vridningseffekt der skattyter retter seg mot lavere skatt i utlandet.

Hensyn bak omgåelsesnormen har også betydning for vurderingen av utenlandske skattefordeler. Provenyhensyn tilsier at besparelse i utenlandsk skatt ikke bør vektlegges i skattyters favør. I utgangspunktet vil ikke utenlandsk skattefastsetting påvirke norsk skatt, men om skattebesparelse i utlandet gjøres gunstigere kan det også medføre redusert proveny. Nøytralitetshensyn kan også tas til inntekt for at utenlandske skattefordeler ikke skal

⁶⁷ Fra s. 467

⁶⁸ Se s. 471-472

⁶⁹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 57

likestilles med forretningsmessig egenverdi. Med nøytralitet som begrunnelse for omgåelsesnormen unngås slike vridningseffekter der den næringsdrivende organiserer virksomhet i utlandet for å spare skatt, uten at det nødvendigvis samsvarer med forretningsmessige fordeler. Det kan hevdes at nøytralitetshensyn må tas til inntekt *for* omgåelse.⁷⁰ Men etter min oppfatning taler nøytralitetsbetraktninger verken for eller mot vektlegging av utenlandske skattefordeler i egenverdivurderingen. Skattereglene må legges til rette for internasjonalisering av næringslivet, og slik organisering blir mindre gunstig om utenlandsk skattebesparelse trekker klart i skattyters disfavør.

Terskelen for omgåelse er med all sannsynlighet redusert i de tilfellene der skattyter foretar disposisjoner med virkning for både norsk og utenlandsk skatt. For skattyter er det nå vanskelig å argumentere for at den utenlandske skattefordelen er en fornuftig og forretningsmotivert handling. Jeg støtter denne løsningen. I lys av nøytralitetshensynet bør ikke omgåelsesreglene favorisere skattytere som plasserer verdier i land med redusert skattebelastning. Til tross for at regelendringen kan gjøre det mindre gunstig å foreta legitim skatteplanlegging i utlandet, er uansett det viktigste at omgåelsesnormen motvirker aggressiv og samfunnsmessig uheldig skatteplanlegging. Normendringen vil typisk kunne påvirke tilfeller der fusjon/fisjon foretas over landegrensene.

3.4.3 Tilpasningsmuligheter nevnt i lovforarbeider

Dersom en tilpasningsmulighet er nevnt i lovforarbeider uten ytterligere oppfølging gjennom lovregulering, skal dette ikke lenger tale i skattyters favør.⁷¹ Også denne materielle endringen innebærer en redusert omgåelsesterskel. Problematikken ble satt på spissen i Tangendommen.⁷² Dommen gjaldt salg av en kontorbygning. Bygningen var plassert i et selskap sammen med noe annen selskapsaktivitet. Ved salgsbeslutningen ble selskapsaktiviteten utfisjonert, slik at kontorbygningen var eneste gjenværende aktivum i selskapet. Aksjene i selskapet som da kun eide kontorbygningen ble deretter solgt til kjøper. Et direkte salg av kontorbygningen ville medført alminnelig gevinstbeskatning. Fisjon utløser derimot ikke skatteplikt etter kontinuitetsprinsippet, og aksjesalget var omfattet av fritaksmetoden i sktl. §

⁷⁰ I denne retning Folkvord, Benn, «Lovfestet omgåelsesnorm – Forslag som ikke vet hvor det vil», 2016, s. 183

⁷¹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 43

⁷² Rt. 2014 s. 227. Dommen behandles nærmere i punkt 3.5.3

2-38. Hele transaksjonen medførte en skattebesparelse estimert til ca. 17,5 millioner kroner. For Høyesterett ble det blant annet reist spørsmål om omgåelse, og retten konkluderte med at transaksjonen ikke kunne gjennomskjæres etter den ulovfestede omgåelsesnormen. I denne sammenheng er rettens uttalelser i avsnitt 62-66 sentrale. Høyesterett mente at lovgiver var bevisst på den aktuelle tilpasningsmuligheten, ettersom slike *fisjonsalg* var problematisert i tidligere lovforarbeider. Når lovgiver ikke aktivt hadde forhindret slike disposisjoner gjennom særskilt lovregulering, måtte det tale i skattyters favør. At slike kjente tilpasningsmuligheter ikke kan vektlegges etter lovfesting av omgåelsesnormen i sktl. § 13-2, er derfor en tydelig ulempe for skattyter.

I Prop. 98 L (2018-2019) s. 43 tilføyer departementet at det etter omstendighetene ikke kan utelukkes å være aktuelt «å legge vekt på at en tilpasningsmulighet må anses akseptert av lovgiver, eksempelvis når skattereglenes egen utforming gir holdepunkt for det». Dermed tas det høyde for en konkret vurdering der tilpasningsmuligheter *kan* være argumenter til gunst for skattyter. For lovgiver kan det være vanskelig å regulere alle kjente tilpasningsmuligheter. I IKEA-dommen blir det henvist til premissene i Tangen-dommen, og Høyesterett argumenterte for at selv om den aktuelle tilpasningsmuligheten var kjent for lovgiver, «skyldes ikke den manglende reguleringen at man ikke har villet ramme dette, men at feltet er vanskelig å regulere treffsikkert». ⁷³ Her kan det riktignok bemerkes at fisjon med etterfølgende aksjesalg som var tema i Tangen-dommen, heller ikke er enkelt å regulere. ⁷⁴ Uttalelsen i IKEA-dommen må likevel kunne tas til inntekt for at adgangen til å vektlegge slike argumenter allerede var noe innsnevret etter den ulovfestede omgåelsesnormen. Det innebærer også at den reelle endringen mellom den ulovfestede normen og sktl. § 13-2, ikke nødvendigvis er vesentlig.

At tilpasningsmuligheter som har vært kjent for lovgiver ikke skal tale i skattyters favør er etter min mening en positiv utvikling. Det å forutse og regulere alle tilpasningsmuligheter er en komplisert og tilnærmet umulig oppgave. Dessuten bortfaller behovet for en generell omgåelsesnorm om målet skal være at alle tilpasningsvarianter har en særskilt regulering. Lovgiver bør ha anledning til å bevisstgjøre og debattere skatteplanlegging som kan ligge i gråsonen mot uakseptabel skattetilpasning uten at dette oppfattes som endelige avgjørelser.

⁷³ HR-2016-2165-A avsnitt 106

⁷⁴ Se punkt 3.5.3

Dette betyr imidlertid ikke at lovgivers ansvar reduseres. Fremdeles bør skattereglene utvikles slik at det blir færrest mulig tilpasningsmuligheter. Det kan hevdes at skattyters forutberegnelighet svekkes der forarbeidsuttalelser indikerer en bestemt løsning. Men på den annen side bør skattyter være særlig oppmerksom der lovgiver allerede har problematisert visse disposisjoner i lys av omgåelsesnormen. Og som departementet har uttrykt, kan en konkret tolkning likevel føre til at lovgivers kunnskap blir et argument i skattyters favør.

Omgåelsesterskelen er senket i de tilfeller der lovgiver har kommentert tilpasningsmuligheter i lovforarbeider og lignende. En konkret vurdering må foretas for å fastsette grensen mot uakseptabel skattetilpasning, men det er neppe tvil om at normen er skjerpet på dette punktet. Som eksempelvis Tangen-dommen illustrerer, kunne vurderingen blitt en annen dersom uttalelsene om den aktuelle tilpasningsmuligheten ikke talte i skattyters favør.⁷⁵

3.4.4 I strid med den omgåtte skatteregelen

Etter sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav f skal det i totalvurderingen legges vekt på «om skatteregler er utnyttet i strid med sitt formål eller grunnleggende skatterettslige hensyn». Ordlyden av «strid med *sitt* formål» (min utheving) tilsier at det er formålet bak den omgåtte skatteregelen som inngår i omgåelsesvurderingen, og ikke skattereglene som er brukt som redskaper i den eventuelle omgåelsestransaksjonen. Denne tolkningen har også vært lovgivers intensjon.⁷⁶ Under henvisning til NOU 2016: 5 fremhever departementet at «det ikke bør ha selvstendig vekt at skattyters transaksjon i og for seg er i samsvar med formålet til den eller de skattelovbestemmelsene som er brukt som redskap eller virkemiddel i transaksjonen». Det fremholdes i tillegg at «det skal ha vekt i skattyters disfavør om transaksjonen ikke er i overensstemmelse med formålet med disse reglene».

Problemstillingen er særlig aktuell der en fusjon eller fisjon inngår som ledd i skatteplanlegging, nettopp fordi selve fusjonen og fisjonen ofte er redskapsdisposisjonen i omgåelsestransaksjonen. Også dette kan illustreres ved Tangen-dommen og såkalte fisjonssalg.⁷⁷ I avsnitt 53 slår retten fast at det ville være «i strid med formålet med den alminnelige gevinstbeskatningsregelen» dersom selskapets gevinst ikke ble beskattet. I

⁷⁵ Rt. 2014 s. 227

⁷⁶ Prop. 98 L (2018-2019) s. 34-35

⁷⁷ Rt. 2014 s. 227

totalvurderingen etter den ulovfestede omgåelsesnormen foretok retten en vurdering av formålet bak reglene om skattefri fusjon og fritaksmetoden i henholdsvis sktl. §§ 11-4 og 2-38. Disse reglene ble brukt som virkemidler i skattetilpasningen, og Høyesterett konkluderte med at skattyters disposisjon ikke var i strid med reglernes formål. Dette ble også avgjørende for det endelige resultatet.

Terskelen for omgåelse er senket på dette punktet etter innføringen av sktl. § 13-2. Med andre ord er det nå være enklere for skattemyndighetene å argumentere for formålsstrid og vinne frem med anførsler om omgåelse. Fordelen med regelendringen er at formålet og hensynet til den omgatte skatteregelen blir ivaretatt i større grad i omgåelsesvurderingen. Etter mitt syn er likevel avgrensningen uheldig. Ved en vurdering av motstrid bør hele skattelovens formål kunne legges til grunn, og ikke kun bestemte deler. Med denne regelendringen risikerer man å ramme skattetilpasning som fremstår rasjonell i et større perspektiv. Og foreligger det så skattetilpasning som ikke er ønskelig, er det lovgivers ansvar å sikre nøytralitet i skattelovgivningen for å hindre utnyttelse av slike redskapsregler.

3.5 Terskel i lys av rettspraksis

3.5.1 Høyesteretts utvikling av omgåelsesnormen

Høyesterettspraksis har vært en viktig kilde for utviklingen av den skatterettslige omgåelsesnormen. Skatteloven § 13-2 er ennå ikke behandlet i domstolene. Imidlertid fremholdes det altså i Prop. 98 L (2018-2019) s. 57 at det i utgangspunktet «ikke blir gjort noen *generell* endring i terskelen» for bruk av omgåelsesnormen, og det innebærer at rettspraksis tilknyttet den tidligere ulovfestede normen bør videreføres som et tolkningsmoment etter lovfestingen.⁷⁸ Likevel er domstolenes praksis bare én rettskildefaktor, og det beror på en nærmere vurdering hvorvidt innholdet i eldre rettsavgjørelser har betydning for omgåelsesvurderingen etter sktl. § 13-2. I det følgende gjennomgås rettspraksis som illustrerer grensen mellom akseptabel skatteplanlegging og uakseptabel skatteomgåelse i lys av den tidligere ulovfestede omgåelsesnormen. Fremstillingen er ikke en uttømmende

⁷⁸ Se Skattedirektoratet, *Skatte-ABC* 2019/20, s. 1263, hvor også skattemyndighetene fremhever at tidligere rettspraksis kan være et tolkningsmoment ved § 13-2

presentasjon av rettspraksis, men den har til hensikt å gi et overblikk over utviklingen og dens betydning for å fastsette en omgåelsesterskel etter sktl. § 13-2.

På 1960-tallet behandlet Høyesterett skatteomgåelse i flere tilfeller, eksempelvis i Siracodommen.⁷⁹ Saken gjaldt en fusjon mellom et selskap med overskudd, og et annet selskap med underskudd. I dommen var det blant annet spørsmål om fradragsrett i det overtakende selskapet (med overskudd) for underskuddet i det overdragende selskapet. Høyesterett kom til at det ikke var grunnlag for fradragsrett. Begrunnelsen var hovedsakelig at det overdragende selskapet, som opprinnelig hadde drevet fergedrift på Mjøsa, var uten drift allerede lenge før fusjonen. Førstvoterende betegnet selskapet som «dødt» og «tomt», og mente det ikke medbrakte noe betydningsfullt inn i fellesskapet etter fusjonen.⁸⁰ Det ville ikke være tale om noen kontinuerlig fortsettelse av virksomheten fra det overdragende selskapet. Med Siracodommen slo Høyesterett fast at grensen mellom akseptabel og uakseptabel skattetilpasning settes ved underskuddsfremføring der fusjonen ikke er *reell*.⁸¹ Retten foretok omgåelsesvurderingen på helt objektivt grunnlag, og behandlet derfor ikke spørsmålet om fusjonen var styrt av skattemessig motivasjon. Slik utnyttelse av skatteposisjoner har senere blitt regulert i spesielle omgåelsesnormer, og i dag omfattes dette av sktl. § 13-3. Begrunnelsen er at underskuddsfremføring regnes som en særlig praktisk tilpasningsvariant.⁸²

Fra nyere tid kan Zenith-dommen illustrere Høyesteretts grensedragning mellom akseptabel og uakseptabel skatteplanlegging.⁸³ Saken gjaldt aksjeoverdragelse, og med utgangspunkt i den ulovfestede omgåelsesnormen konkluderte retten med at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring. I realiteten var overdragelsen et eiendomssalg, og retten mente at skattemessige forhold måtte ha hatt stor betydning ved aksjesalget. Førstvoterende slo fast at «aksjeoverdragelsen hadde en viss, om enn begrenset, forretningsmessig verdi for kjøperen utover skattekreditt, som utvilsomt var hovedmotivet for aksjekjøpet».⁸⁴ Verdien på eiendommene i overdragelsen var omtrent 4 millioner kroner, eller rundt 2 prosent av samlet selskapsverdi. Ifølge retten var overdragelsen heller ikke i strid med den aktuelle

⁷⁹ Rt. 1963 s. 478

⁸⁰ Se s. 482

⁸¹ Se tilsvarende vurdering i Rt. 1961 s. 1195 (Kollbjørg)

⁸² Nærmere i punkt 4.2

⁸³ Rt. 1997 s. 1580

⁸⁴ Se s. 1586

skattelovgivningen, og legalitetsprinsippet måtte tale for en tilbakeholden anvendelse av omgåelsesnormen. Forholdet mellom den betydelige skattefordelen og den beskjedne forretningsmessige egenverdien ved transaksjonen, indikerer at Høyesterett oppstilte en høy omgåelsesterskel i Zenith-dommen.⁸⁵ Dommen kan derfor tas til inntekt for at graden av skattemotivasjon må være betydelig der det foreligger en viss forretningsmessig egenverdi.

I Dyvi-dommen var det spørsmål om å nekte fradrag for et tidligere selskapsunderskudd.⁸⁶ Siden det var vesentlige verdier i selskapene som hadde vært involvert i en aksjeoverdragelse, konkluderte Høyesterett i avsnitt 64 med overdragelsen hadde hatt en betydelig realitet grunnet forretningsmessig egenverdi. Det interessante i denne sammenheng er rettens uttalelser om Zenith-dommen i avsnitt 62-63, hvor det ble fremholdt at det ikke hadde skjedd endringer i rettskildebildet som gav grunnlag «for å anvende en annen terskel enn den som ble anvendt i Zenith-dommen». I avsnitt 62 er det dessuten presisert at det er «ingen eksempler fra høyesterettspraksis på at gjennomskjæring er godtatt ved overdragelser som har hatt en viss forretningsmessig realitet utover de skattemessige fordeler for kjøper og selger». Etter Dyvi-dommen var dermed Zenith-dommen fremdeles utgangspunktet for grensen mellom akseptabel og uakseptabel skattetilpasning.⁸⁷ Omgåelsesterskelen må være svært høy der det foreligger konkrete forretningsmessig hensyn.

I Tangen-dommen, der det var tale om realisasjon av næringseiendom ved fisjon og etterfølgende aksjesalg, er det ingen henvisning til terskelen som er fastsatt i Dyvi-dommen og Zenith-dommen.⁸⁸ Konklusjonen i dommen ble imidlertid at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring av skattyters disposisjoner, til tross for at skattebesparelsen var «den klart viktigste motivasjonsfaktoren» for selskapet.⁸⁹ Dermed synes også Tangen-dommen å videreføre en meget høy terskel for omgåelse.⁹⁰

⁸⁵ Avgjørelsen har for øvrig blitt kritisert, se Banoun, Bettina, «Overføring av skatteposisjoner – et kritisk blikk på Zenith-dommen», *Skatterett* 1998, nr. s. 164-187, hvor forfatteren spesielt bemerker en manglende vurdering av hvorvidt skatteposisjoner kan overføres, se s. 168-169

⁸⁶ Rt. 2012 s. 1888

⁸⁷ Se også Banoun, Bettina, «Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen», 2014, s. 47-48

⁸⁸ Rt. 2014 s. 227

⁸⁹ Avsnitt 51

⁹⁰ I samme retning Folkvord, Benn, «Hva er igjen av den ulovfestede omgåelsesnormen etter Rt. 2014 s. 227 «Tangen»?», *Skatterett* 2015, nr. 2 s. 150-164, på s. 163. Det bemerkes imidlertid at Tangen-dommen har vært særskilt behandlet i forbindelse med lovfesting av omgåelsesnormen, se punkt 3.5.3

IKEA-dommen fra 2016 omhandlet omorganisering i et konsern.⁹¹ Eiendommer ble utfisjonert fra en norsk konsernspiss og plassert i egne «single purpose»-selskaper. Aksjene i selskapene tilhørte deretter et eget eiendomsselskap. Eiendomsselskapet ble så solgt tilbake til konsernspissen. Kjøpet ble finansiert ved et internt lån, og det springende punkt var om det kunne kreves fradragsrett for renter på lånet. På bakgrunn av den ulovfestede omgåelsesnormen, konkluderte Høyesterett med at fradragsrett måtte nektes. I avsnitt 94 slo retten fast at det ikke var tvilsomt at «skattebesparelse var den hovedsakelige – kanskje den eneste – motivasjonsfaktoren ved valget av fremgangsmåte». Høyesterett kunne ikke se at disposisjonen, som medførte gjeldsbyrde for konsernspissen, hadde andre grunner for seg enn skattefordelen. I egenverdivurderingen i avsnitt 98 fremholdt retten at omorganiseringen kunne vært gjennomført på andre måter som ikke ville medført en gjeldsbyrde. Dessuten uttrykker retten i avsnitt 100 at disposisjonen ikke var forenlig med skattereglenes formål. IKEA-dommen illustrerer dermed at disposisjoner må få ikke-skattemessige virkning står i fare for omgåelse der skattyter oppnår en betydelig skattefordel, og disposisjonen ikke har noen rasjonell forretningsmessig forankring.

Gjennomgangen av rettspraksis viser at omgåelsesterskelen etter den ulovfestede omgåelsesnormen har vært høy.⁹² Selv der skattefordelen er betydelig for skattyter, foreligger ikke omgåelse så lenge disposisjonen har hatt bare en viss grad av ikke-skattemessig motivasjon. IKEA-dommen viser likevel at det går en grense der disposisjonen fremstår formålsløs i lys av forretningsmessige verdier. Ved tolkning etter den lovfestede omgåelsesnormen i sktl. § 13-2 må tidligere rettspraksis tas til inntekt for en fremdeles høy terskel for omgåelse. I denne forbindelse kan det nevnes at lovforarbeidene til § 13-2 fremhever at en generell omgåelsesregel alltid vil måtte «suppleres av rettspraksis som en sentral rettskilde», samt at ikke er «ønskelig med hyppige lovendringer som kan gjøre forholdet til rettspraksis uklart».⁹³ Dette må innebære at tidligere rettspraksis får betydning for tolkning av sktl. § 13-2, men ikke minst at fremtidig rettspraksis vil være avgjørende for å slå fast grensen mellom akseptabel og uakseptabel skatteplanlegging. Som følge av den skjønsmessige formuleringen av sktl. § 13-2, vil det alltid være behov for avklaring av tolknings spørsmål i domstolene. Fremtidig utvikling av omgåelsesnormen bør etter mitt syn

⁹¹ HR-2016-2165-A

⁹² Tilsvarende betraktning i Olsen, Jim Krüger, «Høyere terskel for gjennomskjæring», *Revisjon og regnskap* 2014, nr. 5 s. 40-41

⁹³ Prop. 98 L (2018-2019) s. 7

fordeles mellom lovgiver og domstol. Tvilsspørsmål kan avgjøres i sistnevnte, men lovgiver har et overordnet ansvar for en positiv utvikling av normen. På den måten kan også skattyters forutberegnelighet og rettssikkerhet ivaretas.

3.5.2 Sammenhengende disposisjoner

Skatteloven § 13-2 annet ledd presiserer at omgåelse også kan foreligge når skattyter har foretatt «flere sammenhengende disposisjoner». Ordlyden viser tydelig at et kompleks av disposisjoner kan vurderes samlet. Der skattyter bedriver skatteplanlegging, vil det hovedsakelig være flere transaksjoner som inngår i en større sammenheng. Temaet behandles i avhandlingens punkt om rettspraksis fordi Høyesterett har vært sentrale i utviklingen av gjeldende rett for slike transaksjonsrekker. Spørsmålet i det følgende blir også om domstolens praksis opprettholdes etter lovfesting av omgåelsesnormen.

Typisk der en fusjon eller fisjon utnyttes ved skatteplanlegging, og transaksjonen er sammenholdt med andre privatrettslige former, vil det ha betydning i omgåelsesvurderingen om flere transaksjoner skal vurderes under ett. I senere rettspraksis har problematikken blitt behandlet i lys av den ulovfestede omgåelsesnormen. IKEA-dommen er gjengitt i punkt 3.5.1, og retten behandlet også et spørsmål om transaksjonsrekker.⁹⁴ I avsnitt 90 fremhevet Høyesterett at «det skal foretas en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet». Det henvises til Dyvi-dommen, hvor det er uttrykt at normen «relaterer seg til hele gjennomskjæringsvurderingen, og ikke bare til spørsmålet om grunnvilkåret er oppfylt».⁹⁵ Tilsvarende problemstilling var aktuell i Aker Maritime-dommen, som omhandlet gevinstbeskatning av aksjer etter en konsernintern overføring.⁹⁶ To aksjeselskaper solgte aksjer, og kjøper var et datterselskap heleid av de to andre selskapene. Datteren fusjonerte med de andre selskapene, og Høyesterett konkluderte med at fusjonen var skattemotivert og illojal. I avsnitt 52 viser retten til at kombinasjonen av internt konsernsalg og fusjon utgjorde en «samlet plan». Også i Telenor-dommen og ConocoPhillips-dommen var vurderingstemaet utformet tilsvarende.⁹⁷ I sistnevnte dom nevnes i avsnitt 43 at det må være «ein indre

⁹⁴ HR-2016-2165-A

⁹⁵ Rt. 2012 s. 1888 avsnitt 39

⁹⁶ Rt. 2004 s. 1331

⁹⁷ Henholdsvis Rt. 2006 s. 1232 avsnitt 49 og Rt. 2008 s. 1537 avsnitt 43

samanheng mellom disposisjonane», og de må inngå «som integrerte ledd i ein samla plan». Samlet illustrerer dette at en vurdering av om flere transaksjoner utgjør en *naturlig helhet*, var sikker rett etter den ulovfestede omgåelsesnormen.

I Prop. 98 L (2018-2019) s. 29 støtter departementet forslaget i NOU 2016: 5. Gjeldende rett skal fremdeles være at flere disposisjoner kan ses i sammenheng, spesielt ved egenverdivurderingen. Dessuten kan eventuelle *unødvendige mellomledd* vurderes særskilt. Departementet viser til IKEA-dommen, hvor det i avsnitt 91 ble fastslått at ingenting hindrer at «enkeltledd i sammensatte disposisjoner som i og for seg kan ha et overordnet forretningsmessig formål, likevel bedømmes under gjennomskjæringsnormen dersom de er unødvendige ledd på veien mot å oppfylle dette formålet».⁹⁸ I avsnitt 92 understrekes at tilsvarende gjelder for unødvendige *sluttledd*.

Departementet støtter seg også til forslaget i NOU 2016: 5 om at vurderingstemaet *naturlig helhet* ikke videreføres etter lovfestingen.⁹⁹ Utredningen mener avgrensningen er unødvendig og kan gi uheldige resultater.¹⁰⁰ Derimot skal «alle ledd i begivenhetsforløpet som kan ha relevans ut fra omgåelsesregelen», inngå i vurderingstemaet. Det fremheves også at alle momenter «som er relevante, bør tas i betraktning, og momenter som ikke er relevante, vil falle utenfor av den grunn». Dette innebærer en viss endring fra vurderingstemaet som har vært praktisert i senere rettspraksis.

Betydningen kan illustreres med Tangen-dommen, og spørsmålet om gjennomskjæring ved fisjon og etterfølgende aksjesalg etter fritaksmetoden i sktl. § 2-38.¹⁰¹ I dommens avsnitt 49 presiserer retten at det er «fisjonen av eiendomsselskapet og det etterfølgende aksjesalget som er gjenstand for vurdering». Det kunne imidlertid vært problematisert at eiendomsselskapet opprinnelig var et «single purpose»-selskap.¹⁰² Hadde selskapet unnlatt å oppta annen selskapsaktivitet som senere ble utfisjonert, ville det neppe vært spørsmål om

⁹⁸ HR-2016-2165-A

⁹⁹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 29

¹⁰⁰ NOU 2016: 5 s. 80

¹⁰¹ Rt. 2014 s. 227

¹⁰² Tilsvarende betraktning i Zimmer, Frederik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2014 – Del II», *Skatterett* 2015, nr. 3 s. 225-251, på s. 238

gjennomskjæring. Dersom omgåelsesvurderingen ikke hadde blitt avgrenset, ville dette vært et sterkt argument i favør av rettens konklusjon.

For omgåelsesterskelen kan det ha betydning hvilke disposisjoner som inngår i vurderingen, og hvordan disse eventuelt ses i sammenheng. Etter min oppfatning er det derfor hensiktsmessig ikke å videreføre det vage vurderingstemaet *naturlig helhet*, og heller innta alle relevante momenter i omgåelsesvurderingen. En slik endring kan gjøre rettsanvenderen mer bevisst på momenter av betydning for å fastsette grensen mot uakseptabel skattetilpasning. Det vil i tillegg bli lettere å få oversikt over unødvendige og kompliserte ledd i transaksjonsrekken, og også om disposisjonene var en «uhensiktsmessig vei frem mot det økonomiske formål», jf. sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav c. Det vil dessuten ha betydning for avveiningen mellom skattemotiv og forretningsmessig egenverdi, som for eksempel i IKEA-dommen der Høyesterett kom til at skattyters disposisjoner samlet sett ikke var «nødvendig for å oppnå transaksjonens legitime forretningsmessige formål», men heller i «all hovedsak skattemotivert».¹⁰³

3.5.3 Nærmere om Rt. 2014 s. 227 (Tangen)

Det kan trekkes frem flere eksempler som illustrer grensen mellom akseptabel skatteplanlegging og uakseptabel skattetilpasning i lys av fusjon eller fisjon. Ofte vil slike eksempler vise at grensedragningen kan være vanskelig. Tangen-dommen har allerede vært nevnt i denne avhandlingen.¹⁰⁴ Avgjørelsen har vært gjenstand for en del diskusjon i juridisk teori, og også i forbindelse med lovfesting av omgåelsesnormen. I denne sammenheng kan Tangen-dommen belyse både utfordringer ved å fastsette grensen mot uakseptabel skattetilpasning, samt forskjeller i rettsstilstanden fra den ulovfestede omgåelsesnormen til sktl. § 13-2. I tillegg eksemplifiserer dommen hvordan omgåelsesnormen rammer typetilfeller.

Tangen-dommens faktum er gjengitt i punkt 3.4.3. I korte trekk gjennomførte skattyter en fisjon slik at en næringsseiendom ble eneste gjenstående eiendel i et «single purpose»-selskap. Aksjene i selskapet ble deretter solgt. Fisjonen og aksjesalget kunne begge gjennomføres skattefritt, jf. sktl. §§ 11-4 og 2-38, og skattyter unnslopp alminnelig skatteplikt på

¹⁰³ HR-2016-2165-A avsnitt 99

¹⁰⁴ Rt. 2014 s. 227

realisasjonsgevinsten. I avsnitt 60 fremhever Høyesterett at fisjonssalg ikke var i strid med skattereglene, og retten konkluderte endelig i avsnitt 67 med at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring. Praksis etter Tangen-dommen ble at slike fisjonssalg av fast eiendom aksepteres i lys av den ulovfestede omgåelsesnormen.¹⁰⁵

Tangen-dommen ble møtt med både støtte og kritikk, spesielt knyttet til begrunnelsen. Kritikken har blant annet omhandlet behandlingen av grunnvilkåret, som var kortfattet og uten en transparent behandling av avveiningen mellom skattemotiv og andre ikke-skattemessige motiv.¹⁰⁶ Dessuten har rettens totalvurdering møtt kritikk for sin behandling av formålet med fritaksmetoden i § 2-38, hvor det i dommens avsnitt 54 ble fremhevet at formålet er «å forhindre at aksjeinntekter [blir] beskattet flere ganger, såkalt kjedebeskatning». Her kan det hevdes at fritaksmetodens formål er å hindre trippelbeskatning og mer, men at dobbeltbeskatning er i tråd med fritaksmetoden.¹⁰⁷ Til tross for kritikken knyttet til Høyesteretts argumentasjon, har resultatet i dommen gjerne blitt støttet.¹⁰⁸

Denne avhandlingen viser i punkt 3.4 at det er foretatt enkelte materielle endringer i forbindelse med kodifiseringen av sktl. § 13-2. Det er nå slått fast at tilpasningsmuligheter nevnt i lovforarbeider ikke skal tale i skattyters favør, samt at det ikke skal være til skattyters fordel at transaksjonen er i tråd med skatteregler som brukes som redskap i omgåelsestransaksjonen.¹⁰⁹ I Tangen-dommen ble det vektlagt at tilpasningsmuligheten var drøftet i lovforarbeider uten at tilfellet var blitt nærmere regulert.¹¹⁰ Retten kom også til at skattyters transaksjoner var i tråd med formålene bak skattefrie fisjoner og fritaksmetoden i sktl. § 11-4 og 2-38.¹¹¹ Ifølge Høyesterett måtte de nevnte argumentene veie tyngre enn at fisjonssalg var hovedsakelig skattemessig motivert, som retten slo fast i avsnitt 51.

¹⁰⁵ Se Liland, Anders H., *Fusjon og fisjon av selskaper*, 2016, s. 542, der det uttrykkes at en slik praksis ble etablert

¹⁰⁶ Se blant annet Matre, Hugo P., «Ulovfestet gjennomskjæring av fisjon med etterfølgende aksjesalg», *Revisjon og regnskap* 2014, nr. 4, s. 44-46, på s. 45

¹⁰⁷ I denne retning Folkvord, Benn, «Hva er igjen av den ulovfestede omgåelsesnormen etter Rt. 2014 s. 227 «Tangen»?», 2014, s. 155-157

¹⁰⁸ Matre, Hugo P., «Ulovfestet gjennomskjæring av fisjon med etterfølgende aksjesalg», 2014, s. 46. Forfatteren mener resultatet er «i god overensstemmelse med den alminnelige gjennomskjæringslæren», blant annet fordi eiendommen hele tiden hadde lagt i selskapet

¹⁰⁹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 43 og 34-35

¹¹⁰ Se punkt 3.4.3

¹¹¹ Se punkt 3.4.4

Om problemstillingen fra Tangen-dommen skulle blitt behandlet etter innføringen av sktl. § 13-2, og med de materielle endringene lovfestingen medfører, kunne resultatet i dommen blitt ulikt. Endringene ville trolig medført at Høyesterett måtte lagt større vekt på motstriden med gevinstskattereglene, og det ville ikke talt i skattyters favør at transaksjonen isolert sett er i tråd med formålene bak skattefrie fisjoner og fritaksmetoden. At tilpasningsmuligheten var kjent for lovgiver, ville heller ikke vært et selvstendig argument til skattyters fordel. Med disse regelendringene ville det derfor vært vanskeligere å argumentere for at fisjonssalg kan fremstå fornuftige, og at utnyttelse av reglene om skattefri fisjon og fritaksmetoden må være akseptabelt. Dette illustrerer at selv om lovfestingen av § 13-2 kan klargjøre rettstilstanden på flere punkter, innebærer ikke det nødvendigvis at resultatene etter omgåelsesnormen blir mer rasjonelle.

I forbindelse med lovforslaget i Prop. 98 L (2018-2019), oppstod usikkerhet om hvorvidt lovfestingen endret den etablerte praksisen med aksept av fisjonssalg ved fast eiendom. Uklarheten ble forsøkt oppklart i Innst. 24 L (2019-2020) s. 4, hvor flertallet i finanskomiteen la til grunn at «rettstilstanden for denne typen transaksjoner ikke vil bli endret som følge av vedtakelsen av en ny bestemmelse i § 13-2 i skatteloven». Uttalelsen gjør det klart at sktl. § 13-2 normalt ikke er til hinder for fisjonssalg av fast eiendom. Etter finanskomiteens forsøk på tydeliggjøring oppstod imidlertid ny uklarhet tilknyttet formuleringen «denne typen transaksjoner». Spørsmålet har vært om dette kun sikter til fast eiendom, eller om det åpnes for fisjonssalg ved innpakning av driftsmidler generelt. En trolig avklaring er fremsatt i Prop. 107 LS (2019-2020).¹¹² Departementet konkluderer her med at «omgåingsregelen kan nyttast på vanleg måte når anna enn fast eigedom vert overdrege på tilsvarande vis som i Rt. 2014 s. 227».¹¹³ Det begrunnes med at fast eiendom er vanligere å plassere i «single purpose»-selskaper, og at der andre eiendeler skilles ut vil mer tale for skattetilpasning. Videre hevdes det at omgåelsesregelen blir mer effektiv om den kan ramme andre tilfeller enn fast eiendom, og at det er oppstår en fare for provenytnap om fisjonssalg av alle eiendeler aksepteres. Dette kan også medføre at man mister oversikt. Nøytralitet og asymmetri vektlegges også.

På et prinsipielt plan er problemet med å godta fisjonssalg at det oppstår asymmetri i skattelovgivningen. Skattyter kan velge mellom å gjennomføre salg av innmat direkte eller

¹¹² Se s. 71-74 (foreløpig utgave)

¹¹³ Ibid. s. 74

aksjesalg gjennom fisjon og fritaksmetoden. Dermed kan skattyter også oppnå skattefrihet ved gevinstsalg, mens realisasjon med tap kan gjennomføres med alminnelig fradragsrett. Etter mitt syn er likevel løsningen i Prop. 107 LS (2019-2020) hensiktsmessig. Fisjonssalg ved fast eiendom kan begrunnes med rasjonelle forretningsmessige hensyn. Regelen forhindrer innlåsnings effekter, og tilrettelegger for et effektivt næringsliv. Nøytralitetshensyn tilsier også at det er lite gunstig å ramme transaksjoner som har større ikke-skattemessige motiver. Problemet med asymmetri er hovedsakelig et resultat av at fritaksmetoden åpner for skattefrihet, og da bør utnyttelse av dette enklere aksepteres. Samtidig vil utviklingen være uheldig om også andre typer driftsmidler kan realiseres gjennom fisjonssalg. Det bør ikke åpnes for at innpakning generelt kan gjennomføres uten risiko for gjennomskjæring, fordi dette kan innby til ytterligere skattetilpasning uten rasjonelle begrunnelser. Til forskjell fra fast eiendom, er det ikke naturlig å plassere andre driftsmidler i selvstendige selskaper.

For øvrig illustrerer Tangen-dommen betydningen av likebehandlingshensynet bak omgåelsesnormen, og hvordan dette leder til en regulering av bestemte typetilfeller. Likebehandlingshensynet fordrer at det konstrueres et sammenligningsgrunnlag på bakgrunn av både rettslige og faktiske forhold. Der konkrete transaksjonsvarianter har flere likhetstrekk, må også den rettslige vurderingen av både skattemotiv og andre omstendigheter søke mot likebehandling. Resultatet blir at visse former for skattetilpasning må regnes som egne typetilfeller, der grensen mellom det akseptable og uakseptable må vurderes tilnærmet likt.¹¹⁴ Premissene i Tangen-dommen var generelt utformet, og i dommens ettertid var rekkevidden av premissene noe usikre.¹¹⁵ Utgangspunktet må imidlertid være at ikke alle saker som behandler en generell omgåelsesnorm nødvendigvis har overføringsverdi til andre omgåelsessaker der transaksjonsvarianten er ulik, altså et annet typetilfelle. Når rettstilstanden hovedsakelig er avklart for typetilfellet med fisjonssalg, medfører det at denne transaksjonstypen generelt aksepteres i lys av omgåelsesnormen, uten at det bør ha betydning for andre typetilfeller. Der det ikke eksisterer like tilfeller som kan gi et

¹¹⁴ Se nærmere i Gjems-Onstad, Ole, mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, 2018, s. 1168-1169

¹¹⁵ Se Matre, Hugo P., «Fritak fra gjennomskjæring», *Skatterett* 2014, nr. 1 s. 1-2, på s. 2. Forfatteren problematiserer intensjonsdybden ved Høyesteretts generelle premisser i dommen

sammenligningsgrunnlag for omgåelsesvurderingen, må vurderingen av skattyters disposisjoner heller bygge på en sammenligning med et eventuelt handlingsalternativ.¹¹⁶

¹¹⁶ Se nærmere i NOU 2016: 5 vedlegg 1, «Utredning av stipendiat Henrik Skar, Det juridiske fakultet ved Universitetet i Bergen», s. 122-124

4 Rettspolitiske betraktninger

I det følgende drøftes hvorvidt lovfesting av sktl. § 13-2 har klargjort rettstilstanden og økt skattyters forutsigbarhet i lys av grensen mellom akseptabel og uakseptabel skatteplanlegging. I tillegg gjøres det rede for forholdet mellom den generelle omgåelsesnormen i § 13-2 og den spesielle normen i § 13-3.

4.1 Har lovfesting av omgåelsesnormen klargjort normens innhold?

Det er ikke bare enkelt å kodifisere en ulovfestet rettsregel som har eksistert i lang tid. En særlig utfordring foreligger når regelen dels har vært preget av noe inkonsistente løsninger og sprikende formuleringer i Høyesterett. Mange i det juridiske miljø mener mye om omgåelsesnormen, og lovfesting møter derfor både støtte og motstand. Gjems-Onstad oppsummerer blant annet at lovfesting dreier seg om «en utfordring uten ideelle løsninger, der spørsmålet blir hvilke kompromisser som synes mest hensiktsmessig».¹¹⁷

I Prop. 98 L (2018-2019) s. 5-6 presenterer departementet sine argumenter for lovfesting omgåelsesnormen. Her vektlegges at lovfesting vil klargjøre normens innhold og øke forutsigbarhet. Det argumenteres også for at lovfesting gir lovgiver bedre kontroll over rettsutviklingen. Departementet er oppmerksom på at lovfesting vil «innebære en risiko for at normens innhold «stivner» og nye skatteplanleggingsopplegg faller utenfor», men at dette kan motvirkes gjennom «en god utforming av regelen, som sikrer at den får tilstrekkelig dynamikk til å fange opp nye tilfeller over tid». Også legalitetsprinsippet trekkes frem som et argument for lovfesting.

I lys av ikrafttreddelsen av sktl. § 13-2 må det spørres om innholdet i omgåelsesnormen faktisk er klargjort, og om skattyters forutsigbarhet er styrket. Fremstillingen viser at § 13-2 har en sterkt skjønnspreget utforming, i tråd med lovgivers ønske om dynamikk i omgåelsesnormen. Men en vid regel medfører ikke nødvendigvis at det blir enklere å fastsette grensen mellom akseptabel og uakseptabel skatteplanlegging, slik at skattyters forutsigbarhet øker. Det blir

¹¹⁷ Gjems-Onstad, Ole, «Uforutsigbar omgåelsesnorm», *Skatterett* 2016, nr. 2 s. 156-170, s. 170. Artikkelen er rettet mot lovforslaget i NOU 2016: 5

vanskeligere å fastsette generelle retningslinjer for omgåelsesnormen når lovteksten tilrettelegger for svært relative vurderinger.

Skatteloven § 13-2 er formulert med et grunnvilkår og en totalvurdering. Som avhandlingen har illustrert, fordrer vurderingen under begge vilkårene at det tas utgangspunkt i de konkrete og faktiske forhold, og at en rekke relevante momenter bør identifiseres og vektet. Men sammenlignet med den ulovfestede omgåelsesnormen, er rammene for omgåelsesvurderingen i sktl. § 13-2 etter mitt syn klargjort. For det første fremhever lovteksten eksplisitt de mest aktuelle vurderingsmomentene, og forarbeidene tydeliggjør innholdet i disse.¹¹⁸ Dette gjør det enklere å vurdere grensen mellom skattemotiv og andre motiv, og det bevisstgjør andre forhold som kan påvirke omgåelsesterskelen. Bestemte og konkrete vurderingsmomenter kan i tillegg gi mer transparente og etterprøvbare omgåelsesvurderinger i fremtiden, som også vil tydeliggjøre normens innhold. For det annet har lovgiver spesifikt drøftet og foretatt visse materielle endringer, blant annet at formålsvurderingen skal være objektiv og at kjente tilpasningsmuligheter ikke uten videre taler i skattyters favør. Dette viser for øvrig hvordan lovfesting av omgåelsesnormen gir lovgiver større kontroll over rettsutviklingen. Det kan hevdes at forholdene kompliseres ved at lovforarbeidene generelt legger til grunn samme terskel som etter den ulovfestede omgåelsesnormen.¹¹⁹ Det fremstår imidlertid klart at de materielle endringer som følger av sktl. § 13-2 vil kunne påvirke omgåelsesterskelen i flere tilfeller. Etter min oppfatning kunne det også med fordel vært presisert i lovteksten hvilke hensyn som hovedsakelig begrunner omgåelsesnormen.¹²⁰

Selv om rammene for omgåelsesvurderingen fremstår tydeligere i sktl. § 13-2, medfører ikke det uten videre at vektingen mellom vurderingsmomentene eller den konkrete terskelfastsettingen er forenklet.¹²¹ Skattyters forutsigbarhet øker ikke nødvendigvis nevneverdig. Men så kan det spørres hvor sterkt skattyters forutsigbarhet står på dette området. Et viktig utgangspunkt er at alle spørsmål om skatteomgåelse befinner seg i en gråsoner mellom det akseptable og uakseptable. Der en skattyter bevisst disponerer slik at den

¹¹⁸ I motsatt retning Harboe, Einar, *Skattemessig gjennomskjæring*, 1. utg., Universitetsforlaget 2012, s. 380. Forfatteren fremhever i forbindelse med lovfesting at betydningen av en momentliste ikke skal overdrives. En konkret vurdering må uansett foretas

¹¹⁹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 57

¹²⁰ Punkt 3.2

¹²¹ Gjems-Onstad har blant annet uttrykt generell skepsis til for mange vurderingsmomenter i lovteksten, se Gjems-Onstad, Ole, «Uforutsigbar omgåelsesnorm», 2016, s. 163-164

havner i gråsonen, vil ikke hensynet til forutsigbarhet stå like sterkt. Dette fremheves godt i Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 29:

«Velger skattyter å foreta en transaksjon som ligger tett opptil grensen for hva som må antas å kunne aksepteres i forhold til lojalitetsstandarden, løper han også en risiko for å overskride grensen. I grenseområdet mellom lojale og illojale transaksjoner vil begrunnelsen for skattefrihet stå svakere, og behovet for beskyttelse av skattyternes interesse av forutsigbarhet vil være tilsvarende svekket. Det vises til at valg av å gjennomføre transaksjoner som ligger i dette grenseområdet lett vil kunne fremstå som spekulasjon i et skjønnsmessig regelverk hvor grensen mellom skatteplikt og skattefrihet ikke kan angis som en absolutt størrelse».

Det er lettere å forsvare den valgte formuleringen av sktl. § 13-2 om den ses i lys av hensynet til en dynamisk omgåelsesregel, samt at innsigelser om skattyters forutsigbarhet reduseres. En kan være uenig i at lovfesting av normen har klargjort rettstilstanden, men da må likevel flere hensyn tas i betraktning.¹²² Eksempelvis har Matre gitt uttrykk for at det «neppe er hensiktsmessig eller mulig å detaljregulere gjennomskjæringsregelen i så stor grad at instituttet blir helt forutsigbart».¹²³ Begrunnelsen er at «[b]ehovet for å effektivisere normen, tilsier at den må utformes med en viss fleksibilitet på bekostning av forutsigbarheten». Om skattyters forutsigbarhet skal være det hovedsakelige hensyn, vil trolig all skatteplanlegging måtte reguleres gjennom flere spesielle omgåelsesregler. Slike regler kan klargjøre grensen mot uakseptabel skattetilpasning for bestemte typetilfeller, men vil samtidig kunne gjøre lovgivningen komplisert, mindre effektiv og med fare for lite koherente løsninger.¹²⁴ Dessuten øker risikoen for at nye tilpasningsopplegg ikke reguleres. Etter mitt syn er sktl. § 13-3 delvis et eksempel på dette.¹²⁵

¹²² Harboe har blant annet fremhevet at «lovteksten ikke gir nevneverdig bedre veiledning for når man nærmer seg grensen for gjennomskjæring enn den veiledning man fikk ved å ta et blick på et utvalg høyesterettsavgjørelser», se Harboe, Einar, «Revitalisert omgåelsesnorm? – En kommentar til Benn Folkvord og Eivind Furuseths leder i hefte 2 for 2019», *Skatterett* 2020, nr. 1 s. 97-98

¹²³ Matre, Hugo, «Gjennomskjæring», *Skatterett* 2012, nr. 1 s. 1-2 på s. 2

¹²⁴ I samme retning i Folkvord, Benn, «Hva er igjen av den ulovfestede omgåelsesnormen etter Rt. 2014 s. 227 «Tangen»?», 2015, s. 157-158, der forfatteren uttrykker at en «spesialregel som løser et problem lager gjerne samtidig to nye og har tre uønskede virkninger»

¹²⁵ Se punkt 4.2

Skatteloven § 13-2 fremstår som en slags *generalklausul*.¹²⁶ Slike er det god tradisjon for i norsk rett, og de kjennetegnes ofte ved at de må ses i sammenheng med og suppleres av annen lovgivning. Dette gjelder også omgåelsesnormen på skatterettens område. Om lovgiver er sitt ansvar bevisst ved utarbeidelsen av skattereglene for øvrig, vil antallet tilpasningsvarianter kunne reduseres. Med få tilpasningsmuligheter i lovgivningen, vil det fremstå mer spekulativt der skattyter bedriver aggressiv skatteplanlegging. Da kan også rettstilstanden tydeliggjøres for et færre antall tilpasningsvarianter. Målet med skattereglenes utforming må derfor være å begrense antall omgåelsesmuligheter.¹²⁷ Det vil skje om lovgiver gjennomgående vektlegger nøytralitetsbetraktninger i lovgivningsarbeidet.¹²⁸

Etter min oppfatning har lovfesting av omgåelsesregelen vært godt begrunnet, spesielt fordi den sikrer rettslig legitimitet og en demokratisk forankring i saker om omgåelse. Mye indikerer at rammene for omgåelsesvurderingen er klargjort ved innføringen av § 13-2, og det vil også medføre styrket forutberegnelighet for skattyter. Lovfestingen i sktl. § 13-2 bør imidlertid ikke være siste ord i omgåelsesnormens utvikling. Fremtidig tolkning og anvendelse må avklare eventuell uklarhet ved normen. Det kan typisk være i tilfeller der fusjon/fisjon inngår i skatteplanlegging, og den nærmere omgåelsesterskelen er vanskelig å plassere.

4.2 Forholdet til den spesielle omgåelsesregelen i skatteloven § 13-3

Samtidig med kodifiseringen av den generelle omgåelsesnormen i sktl. § 13-2, besluttet lovgiver videreføring av den spesielle omgåelsesnormen tidligere inntatt i sktl. § 14-90.¹²⁹ Skatteloven § 13-3 gjelder nå for «generelle skatteposisjoner», der et selskap eller sammenslutning har en «skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost». Den

¹²⁶ Slike *generalklausuler* bygger ofte på rimelighetsbetraktninger, og til tross for flere likhetstrekk kan gjennomskjæringsregler neppe regnes som slike klausuler, se Folkvord, Benn, *Skatt ved fusjon og fisjon*, 2006, s. 410

¹²⁷ I samme retning Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 2018, s. 86

¹²⁸ Se nærmere i Banoun, Bettina, «Hvordan bør skattelovgivning utformes for å motvirke omgåelse?», *Skatterett* 2004, nr. 1, s. 55-72, på s. 72, der det oppsummeres at det er «mangler ved skattelovgivningens ordlyd og mangel på nøytral beskatning som gir opphavet til omgåelsesforsøk»

¹²⁹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 73

tidligere § 14-90 hadde sitt opphav i eldre skattebestemmelser som primært var tilknyttet problematikken med underskuddsfremføring ved fusjon.¹³⁰ Opprinnelig hadde regelen en retts teknisk begrunnelse som følge av usikkerhet rundt rekkevidden av den ulovfestede omgåelsesnormen. Innholdsmessig har denne spesielle omgåelsesregelen gjennomgått endringer. Tidligere dekket den et snevrere nedslagsfelt for fusjon/fisjon, mens den i dag altså er utvidet til «generelle skatteposisjoner», jf. overskriften i § 13-3.

Spørsmålet i det følgende er om den spesielle omgåelsesnormen i sktl. § 13-3 bør eksistere parallelt med den generelle normen i § 13-2. Typisk der en fusjon eller fisjon inngår i skatteplanlegging, oppstår en vurdering av om tilfellet rammes av §§ 13-2 eller 13-3. Skatteloven § 13-3 skal regulere bestemte typer skatteomgåelse. Det innebærer at skatteposisjoner utnyttes ved omorganisering, og ordlyden presiserer at det dreier seg om «blant annet skatteposisjoner som underskudd, tom positiv saldo og saldo på gevinst- og tapskonto», jf. § 13-3 annet punktum. Som fremstillingen kommer tilbake til, er det etter mitt syn ingen grunn til at tilfeller som faller inn under ordlyden i sktl. § 13-3, også kunne vært behandlet etter den generelle normen i § 13-2.

Den prinsipielle forskjellen mellom sktl. §§ 13-2 og 13-3 er ulik terskel. Ordlyden i § 13-3 tredje punktum indikerer at det er tilstrekkelig at utnyttelse av skatteposisjon er «det overveiende motiv». Dette står i kontrast til forarbeidsuttalelsene til sktl. § 13-2, som krever at skattemotivet må være *klart større* enn det forretningsmessige.¹³¹ I Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 84 ble det fremhevet at det etter den spesielle omgåelsesnormen er «tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt for at utnyttelse av generell skatteposisjon har vært det overveiede motiv». Følgelig er det neppe tvil om at terskelen etter § 13-3 er lavere enn § 13-2.¹³² Det er også sikker rett at formålsvurderingen etter § 13-3 er objektiv.¹³³

Departementet begrunner videreføringen av den spesielle normen i § 13-3 blant annet med at det gir «en viktig signaleffekt å ha en øremerket bestemmelse om «kjøp og salg» av bestemte skatteposisjoner».¹³⁴ Det vises også til at dette er «praktisk viktige tilfeller, hvor

¹³⁰ Se også Folkvord, Benn, *Skatt ved fusjon og fisjon*, 2006, s. 438

¹³¹ Punkt 3.3.1

¹³² Tilsvarende slutning er trukket i HR-2017-2410-A (Armada) avsnitt 55-57, Prop. 98 L (2018-2019) s. 73 og Gjems-Onstad, Ole mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, 2018, s. 1195 ff.

¹³³ HR-2017-2410-A (Armada) avsnitt 57

¹³⁴ Prop. 98 L (2018-2019) s. 73

forutberegnelighet, preventive hensyn og prosessuelle hensyn taler for å ha en egen bestemmelse». Departementet anser det uheldig om disse praktiske tilfellene skulle rammes av den generelle omgåelsesnormen, fordi det medfører en hevet terskel. Dessuten mener departementet at den spesielle regelen kan «anvendes spesielt, alternativt eller subsidiært» til sktl. § 13-2.

Imidlertid trekker også flere argumenter i retning av at § 13-2 burde vært opphevet, slik det ble konkludert i NOU 2016: 5 s. 103-105.¹³⁵ Først og fremst kan det være uheldig å operere med ulike terskler mellom sktl. §§ 13-2 og 13-3. Det oppstår da et skarpt skille mellom ulike former for skattetilpasning der noen varianter rammes hardere enn andre uten en rasjonell begrunnelse.¹³⁶ Departementet ønsker å ramme enkelte spesielt praktiske tilfeller, men valget virker mer tilfeldig enn begrunnet i samfunnsmessige hensyn. Andre tilpasningsformer enn de som rammes av sktl. § 13-3 kan ha vel så negative samfunnsmessige virkninger. Derfor er det unaturlig at disse behandles etter en høyere terskel. Rettsteknisk oppstår det også unødvendige komplikasjoner ved å opprettholde to parallelle bestemmelser som overlapper hverandre. Skattereglene kan bli mindre effektive om tilpasningsopplegg må vurderes i lys av omgåelsesterskelen i både §§ 13-2 og 13-3. Målet i skattelovgivningen bør også alltid være å oppnå en logisk koherens.

Etter min vurdering er det gode grunner for å oppheve den spesielle omgåelsesregelen i sktl. § 13-3. Som følge av lovfestingen av den generelle omgåelsesnormen i sktl. § 13-2, bortfaller flere av departementets argumenter om skattyters forutberegnelighet og regelens preventive effekt. Slike hensyn vil ivaretas av sktl. § 13-2. At lovfestingen av den generelle omgåelsesnormen også har ført til materielle endringer, særlig at formålsvurderingen skal være helt objektiv, medfører at vurderingen etter §§ 13-2 og 13-3 vil bli like. Spesielle omgåelsesregler kan være effektive om det er ønskelig med en lavere terskel for visse tilpasningsopplegg, men begrunnelsen bør ikke være praktiske hensyn. Skatteretten må bygge på konsistenshensyn og motvirke unødvendig komplisering og fragmentering av lovgivningen. Min oppfatning er derfor at eksempelvis underskuddsfremføring ved fusjon

¹³⁵ Se også Folkvord, Benn, *Skatt ved fusjon og fisjon*, 2006, s. 438 ff., der det tas til orde for å oppheve den spesielle omgåelsesnormen

¹³⁶ I samme retning Folkvord, Benn, «Lovfestet omgåelsesnorm – Forslag som ikke vet hvor det vil», 2016, s. 183

heller behandles etter sktl. § 13-2.¹³⁷ Om grensen mellom akseptabel og uakseptabel skatteplanlegging trekkes etter én bestemmelse, vil det klargjøre innholdet i omgåelsesinstituttet og sikre skattyters forutberegnelighet.

¹³⁷ Illustrert i eksempelvis Rt. 1963 s. 478 (Siraco)

5 Avsluttende refleksjoner

5.1 En relativ omgåelsesnorm

Til tross for at sktl. § 13-2 er en videreføring av den ulovfestede omgåelsesnormen, trekker mye i retning av at terskelen for omgåelse er senket etter kodifiseringen.¹³⁸ Det gjelder i hvert fall for enkelte tilpasningsopplegg. Avhandlingen har illustrert at en redusert omgåelsesterskel er et resultat av at lovgiver aktivt har drøftet og vedtatt flere materielle endringer ved omgåelsesnormen. Samtidig er § 13-2 formulert vidt og gjennomgående skjønnsmessig. Dermed må terskelen for omgåelse betraktes som *relativ*. Denne relativiteten tar imidlertid høyde for samfunnsutvikling og dynamikk, og omgåelsesnormen har gode forutsetninger for å ramme fremtidige tilpasningsopplegg.

Det er etter min oppfatning fornuftig om terskelen for å anvende omgåelsesnormen generelt reduseres. Høyesterettspraksis tilknyttet den ulovfestede omgåelsesnormen har lagt opp til en forholdsvis høy grense mot uakseptabel skattetilpasning, og den kan med fordel senkes til et nivå der normen treffer visser tilpasningsvarianter hardere.¹³⁹ Riktignok tilsier blant annet liberale bestemmelser i selskapsretten og nøytralitetsbetraktninger i skatteretten, at terskelen for omgåelse ikke bør settes så lavt at den hindrer eller vanskeliggjør rasjonell omorganisering i næringslivet. Terskelen må heller ikke reduseres til et nivå der skattyters forutsigbarhet ikke lenger ivaretas. Men på den annen side medfører lovfesting av omgåelsesnormen at flere forhold ved normen klargjøres, og følgelig styrkes også skattyters forutsigbarhet. Argumenter om manglende legalitetsprinsipp ved inngripende skatteplikter står heller ikke like sterkt etter lovfesting. Den generelle omgåelsesnormen bør ha en preventiv effekt på både eksisterende og fremtidige spekulasjonsopplegg. En redusert omgåelsesterskel ved sktl. § 13-2 vil styrke den preventive effekten ved at skattyter blir mer oppmerksom på risikoen for gjennomskjæring ved skatteplanlegging.

¹³⁸ I samme retning Gjems-Onstad, Ole, «Uforutsigbar omgåelsesnorm», 2016, s. 162. I en kommentar til NOU 2016: 5, fremheves det at forslaget gir «inntrykk av å legge opp til en viss senkning av terskelen og dermed en utvidelse av anvendelsesområdet for omgåelsesnormen». Det vises til tilsvarende momenter presentert i Prop. 98 L (2018-2019) s. 57

¹³⁹ Se punkt 3.5.1

I et samfunnsmessig perspektiv er skatteomgåelse uheldig. Om skattemyndighetene må bruke store ressurser på å bekjempe tilpasningsopplegg, gir det sannsynligvis uansett begrenset provenygevinst. Samtidig bør skattyter fokusere på verdiskapning til fordel for samfunnet, og ikke bruke tilgjengelige ressurser på skattebesparelse.¹⁴⁰ Skatteplanlegging ved fusjon eller fisjon kan illustrere problemet. Den skattyter som foretar omorganisering på bakgrunn av en forretningsmessig rasjonell analyse, vil kunne bidra til økt proveny gjennom beskatning av den verdiskapningen som skjer i virksomheten. Er derimot skattemotiver begrunnelsen for omorganiseringen, kan det i verste fall medføre at fusjonen eller fisjonen gir et bedriftsøkonomisk tap til tross for en eventuell skattefordel. En redusert terskel for omgåelse vil enklere ramme tilpasningsopplegg som er uten forankring i forretningsmessige hensyn. Blir imidlertid terskelen *for* lav, kan det fort bli gjennomskjæring også ved rasjonell omorganisering. Etter mitt syn bør likevel risikoen ved en skjerpet anvendelse av omgåelsesnormen motvirkes gjennom utformingen av skattelovgivningen generelt, og ikke gjennom en forhøyet omgåelsesterskel. Derfor må nøytralitet i skattelovgivningen etterstrebes for å redusere antall tilpasningsmuligheter. Det kan også bidra til å holde antall omgåelsessaker på et lavt nivå, som er positivt for skattemyndighetenes ressursvurderinger.

Kun fremtidig praktisering av sktl. § 13-2 vil vise hvor grensen skal gå mellom akseptabel og uakseptabel skatteplanlegging. Det er likevel en klar sammenheng mellom omgåelsesnormens terskel og normens praktiske funksjon. I neste punkt reflekteres det over normens fremtidige anvendelse.

5.2 Omgåelsesnormen i et fremtidsperspektiv

Omgåelsesnormen er nå er lovfestet i sktl. § 13-2, og det oppstår et spørsmål om hvilken praktisk virkning dette har for fremtidig bruk av normen.¹⁴¹ Den ulovfestede omgåelsesnormen har vært anvendt relativt sjelden i rettspraksis.¹⁴² Som følge av den høye terskelen i Høyesterett, har skattemyndighetene trolig blitt mer tilbakeholdne med å anføre

¹⁴⁰ Se tilsvarende Folkvord, Benn, «Lovfestet omgåelsesnorm – Forslag som ikke vet hvor det vil», 2016, s. 178-179

¹⁴¹ Problemstillingen er så vidt berørt i Folkvord, Benn og Furuseth, Eivind, «Revitalisert omgåelsesnorm?», *Skatterett* 2019, nr. 2 s. 89. Forfatterne er positive til lovfesting, men spør om dette kan medføre en revitalisering av omgåelsesnormen

¹⁴² Se Folkvord, Benn, «Lovfestet omgåelsesnorm – Forslag som ikke vet hvor det vil», 2016, s. 177

omgåelse etter den ulovfestede normen. Likevel er omgåelsesnormen en praktisk viktig bestemmelse som mange skatterådgivere og andre rettsanvendere må forholde seg til.¹⁴³

Det er sannsynlig at skattemyndighetene vil anføre omgåelse i flere saker etter at omgåelsesnormen er inntatt i sktl. § 13-2. Avhandlingen har vist at det kan argumenteres for en lavere omgåelsesterskel som følge av lovfestingen. Det kan også gjøre det enklere for skattemyndighetene å vinne frem med omgåelsesansøksler. Dette må særlig ses i lys av at formålsvurderingen etter sktl. § 13-2 skal være helt objektiv, da dette vil medføre en forenklet bevisvurdering.¹⁴⁴ Dersom skattemyndighetene mener at omgåelsesnormen er klargjort på usikre punkter etter lovfestingen, kan det altså medføre en oppblomstring av saker om omgåelse sammenlignet med den ulovfestede omgåelsesnormen.

Anvendelse av omgåelsesnormen beror på hvilke formål og hensyn som begrunner den.¹⁴⁵ Om nøytralitetshensynet vektlegges tungt i omgåelsesvurderinger, kan det tilsi en restriktiv bruk av bestemmelsen. Både samfunns- og forretningsøkonomiske hensyn kan tas til inntekt for en nøytralitetsbasert tolkning, som ikke påvirker skattyters adferd eller virksomhet. Dette er i tråd med liberal selskapslovgivning og ønsket om at næringsdrivende skal kunne organisere seg effektivt. Slike betraktninger tilsier at skattemyndighetene utøver forsiktighet ved fremtidig bruk av omgåelsesnormen. Provenyhensynet er imidlertid en motsats til nøytralitetshensynet, og innebærer at skattemyndighetene alltid bør handle der skattyters disposisjoner har lav grad av forretningsmessig egenverdi.

Om den generelle oppfatningen i skatterettsmiljøet blir at lovfestingen av omgåelsesnormen ikke har klargjort rettstilstanden nevneverdig, kan den stadige usikkerheten rundt normen føre til økt problematisering av dens rekkevidde.¹⁴⁶ Enkelte skattytere kan hevde at sktl. § 13-2 har økt forutsigbarheten rundt omgåelsesinstituttet, og at deres planlagte eller gjennomførte disposisjoner må aksepteres i lys av den ulovfestede normen. Om skattemyndighetene ikke deler den oppfatningen, kan det også oppstå flere saker om omgåelse.

¹⁴³ Ifølge Matre spiller gjennomskjæringsinstituttet en «større rolle enn domssamlingene indikerer», se Matre, Hugo P., «Gjennomskjæring», *Skatterett* 2012, nr. 1 s. 1-2, på s. 1

¹⁴⁴ Punkt 3.4.1

¹⁴⁵ Punkt 3.2

¹⁴⁶ Se Harboe, Einar, «Revitalisert omgåelsesnorm? – En kommentar til Benn Folkvord og Eivind Furuseths leder i hefte 2 for 2019», 2020, s. 97-98, der forfatteren hevder lovfestingen medfører ytterligere komplisering og ikke klargjør rettstilstanden

Skattyter kan ha behov for avklaring i rettsstilstanden etter lovfestingen for å foreta eventuell legitim skatteplanlegging. Reglene om bindende forhåndsuttalelser i skattesaker kan bidra til å sikre slik avklaring.¹⁴⁷ I Innst. 24 L (2019-2020) s. 6 bemerker finanskomiteen at ordningen med bindende forhåndsuttalelser «sikrer forutsigbarhet for skattyterne», samt at dette er et «godt verktøy for tilfeller som kan reise spørsmål om omgåelse». Fordelen med bindende forhåndsuttalelser er at det muliggjør avklaring av eventuell omgåelse før skattyter foretar skatteplanlegging. Ordningen kan ha en praktisk samfunnsmessig funksjon, siden den kan forhindre et stort antall omgåelsessaker i klageinstanser og domstolene. På et rettskildemessig plan kan det imidlertid problematiseres hvorvidt det er heldig om skattemyndighetene alene skal vurdere et større antall omgåelsesspørsmål. Der skattyter ikke får skattemessig medhold i planlagte disposisjoner, oppstår spørsmålet om skattemyndighetenes tolkning av omgåelsesnormen har vært korrekt. Denne avhandlingen drøfter ikke slike sider ved bindende forhåndsuttalelser ytterligere, men bemerker at slike uttalelser neppe har høy rettskildemessig vekt.

Lovfestingen av omgåelsesnormen kan medføre økt etterspørsel av bindende forhåndsuttalelser fra skattemyndighetene, grunnet skattyters usikkerhet angående bestemmelsens innhold og rekkevidde. Dette kan illustreres ved forhåndsuttalelsen inntatt i BFU 4/2020, som omhandlet fusjon, fisjon og sktl. § 13-2.¹⁴⁸ Saken gjaldt omorganisering av eierstruktur for å likestille aksjonærene i større grad ved blant annet utbyttevurderinger. Skattedirektoratet vurderte saken etter sktl. § 13-2, og konkluderte med at den foreslåtte løsningen ikke ville utløse skatteplikt på bakgrunn av omgåelsesnormen. En nærmere analyse av uttalelsens innhold foretas ikke, men den viser likevel betydningen av bindende forhåndsuttalelser på skatterettens område. Dessuten illustrerer uttalelsen den praktiske betydningen av fusjoner og fisjoner i lys av skatteplanlegging.

Hvorvidt sktl. § 13-2 vil medføre en revitalisering av omgåelsesnormen på skatterettens område, beror på hvordan normen tolkes og anvendes i fremtiden. Etter min vurdering taler mye for at omgåelsesnormen kan få en annen rolle i skatteretten sammenlignet med den tidligere ulovfestede normen. Med styrket forutberegnelighet for skattyter, bør det være mindre problematisk at terskelen for omgåelse senkes. Rettspolitiske betraktninger om hvilke

¹⁴⁷ Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) kapittel 6 og forskrift 23. november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften) kapittel 6

¹⁴⁸ Avgitt 17.03.2020

typer skattetilpasning som skal aksepteres og ikke, bør etter min oppfatning reguleres gjennom nøytral og effektiv skattelovgivning, og ikke gjennom utstrakt bruk av omgåelsesnormen i § 13-2. Likevel må § 13-2 klargjøres for å sikre forutsigbare vurderinger av grensen mellom akseptabel og uakseptabel skatteplanlegging.

Litteraturliste

Lover og forskrifter

Aksjeloven	Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper
Skatteloven	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt
Merverdiavgiftsloven	Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift
Skatteforvaltningsloven	Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning
Skatteforvaltningsforskriften	Forskrift 23. november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven

Lovforarbeider

Ot.prp. nr. 71 (1995-1996)	Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper
Ot.prp. nr. 1 (2004-2005)	Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer
Prop. 78 L (2010-2011)	Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.)
NOU 2016: 5	Omgåelsesregel i skatteretten – Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten
Prop. 98 L (2018-2019)	Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel)
Innst. 24 L (2019-2020)	Innstilling fra finanskomiteen om Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel)
Prop. 107 LS (2019-2020)	Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga (foreløpig utgave)

Rettsavgjørelser

Høyesterett

Rt. 1961 s. 1195 (Kollbjørg)

Rt. 1963 s. 478 (Siraco)

Rt. 1966 s. 1189 (Vestlandske Vassdrag)

Rt. 1997 s. 1580 (Zenith)

Rt. 1999 s. 946 (ABB)

Rt. 2002 s. 456 (Norsk Hydro)

Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime)

Rt. 2006 s. 1232 (Telenor)

Rt. 2007 s. 209 (Hex)

Rt. 2008 s. 1510 (Reitan)

Rt. 2008 s. 1537 (ConocoPhillips)

Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi)

Rt. 2014 s. 227 (Tangen)

HR-2016-2165-A (IKEA)

HR-2017-2410-A (Armada)

Lagmannsrett

LB-2012-142361

Litteratur

Bøker

Aamelfot, Torill H. mfl., *Fusjon og fisjon: Skatt, regnskap, selskapsrett*, 2. utg., Fagbokforlaget 2015

Folkvord, Benn, *Skatt ved fusjon og fisjon*, 1. utg., Gyldendal 2006

Gjems-Onstad, Ole, Folkvord, Benn, Furuseth, Eivind og Ferdowski, Sanaz Ormaz, *Norsk bedriftsskatterett*, 10. utg. Gyldendal 2018

Harboe, Einar, *Skattemessig gjennomskjæring*, 1. utg., Universitetsforlaget 2012

Kvisli, Kåre H., *Innføring i skatteretten*, Eget forlag 1962

Liland, Anders H., *Fusjon og fisjon av selskaper*, 1. utg., Universitetsforlaget 2016

Zimmer, Frederik (red.) mfl., *Bedrift, selskap og skatt: Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, 7. utg., Universitetsforlaget 2019

Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 5. utg., Universitetsforlaget 2017

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 8. utg., Universitetsforlaget 2018

Artikler

Banoun, Bettina, «Hvordan bør skattelovgivning utformes for å motvirke omgåelse?», *Skatterett* 2004, nr. 1 s. 55-72

Banoun, Bettina, «Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen», *Høyt skattet: Festskrift til Frederik Zimmer på 70-årsdagen*, Banoun, Bettina, Gjems-Onstad, Ole og Aage Skaar, Arvid (red.), Universitetsforlaget 2014, s. 29-50

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

Banoun, Bettina, «Skatterettslig omgåelse», *Tidsskrift for Rettsvitenskap* 1998, nr. 5 s. 913-957

- Folkvord, Benn, «Hva er igjen av den ulovfestede omgåelsesnormen etter Rt. 2014 s. 227 «Tangen»?», *Skatterett* 2015, nr. 2 s. 150-164
- Folkvord, Benn, «Lovfestet omgåelsesnorm – Forslag som ikke vet hvor det vil», *Skatterett* 2016, nr. 2 s. 177-185
- Folkvord, Benn og Furuseth, Eivind, «Revitalisert omgåelsesnorm?», *Skatterett* 2019, nr. 2 s. 89
- Gjems-Onstad, Ole, «Uforutsigbar omgåelsesnorm», *Skatterett* 2016, nr. 2 s. 156-170
- Harboe, Einar, «Revitalisert omgåelsesnorm? – En kommentar til Benn Folkvord og Eivind Furuseths leder i hefte 2 for 2019», *Skatterett* 2020, nr. 1 s. 97-98
- Matre, Hugo P., «Fritak fra gjennomskjæring», *Skatterett* 2014, nr. 1 s. 1-2
- Matre, Hugo P., «Gjennomskjæring», *Skatterett* 2012, nr. 1 s. 1-2
- Matre, Hugo P., «Ulovfestet gjennomskjæring av fisjon med etterfølgende aksjesalg», *Revisjon og regnskap* 2014, nr. 4 s. 44-46
- Olsen, Jim Krüger, «Høyere terskel for gjennomskjæring», *Revisjon og regnskap* 2014, nr. 5 s. 40-41
- Zimmer, Frederik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2014 – Del II», *Skatterett* 2015, nr. 3 s. 225-251
- Zimmer, Frederik, «Omgåelseslovforslaget – kritikk og motkritikk», *Skatterett* 2016, nr. 4 s. 359-378

Forvaltningsuttalelser

- | | |
|--------------------|---|
| Skatte-ABC 2019/20 | Skattedirektoratet |
| UFIN-2020-1023 | Finansdepartementets uttalelser |
| BFU 4/2020 | Skattedirektoratet, «Fisjon, fusjon og spørsmål om lovfestet omgåelse – skatteloven § 13-2» |