

Mastergradsoppgave
Jus 399

Er hovedsakelig skattemessig motivasjon et vilkår for gjennomskjæring på ulovfestet grunnlag?

Kandidatnr: 181684

Veileder: Benn Folkvord

Antall ord:11493

01.06.2011

Innholdsfortegnelse

1. Innledning: s. 3
2. Analyse av Høyesterettspraksis om omgåelsesnormen s. 5
 - 2.1 Analyse av høyesteretts beskrivelse av omgåelsesnormen s. 6.
 - 2.2 Vurdering av om formuleringen av omgåelsesnormen har vært avgjørende for utfallet s. 11
3. Redegjørelse for gjeldende rett s. 22
 - 3.1 Hva kan man konkret trekke ut av rettspraksis om omgåelsesnormen? s. 22
 - 3.2 Bidrar andre rettskilder til en løsning? s. 24
 - 3.2.1 Kan man trekke argumenter ut fra forarbeidene til skatteloven § 14-90? s. 24
 - 3.2.2 Andre lands rett s. 25
 - 3.2.3 Bør hovedsakelig skattemessig motivasjon være et grunnvilkår for gjennomskjæring? s. 26
4. Konklusjon s 28
5. Litteraturliste s. 29

1. Innledning.

Oppgavens tema er hvorvidt det kan slås fast med sikkerhet om hovedsakelig skattemessig motivasjon er et absolutt vilkår for at gjennomskjæring skal kunne foretas.

Ulovfestede begrensninger for hvor langt man kan gå i utnyttelse av skattereglene har eksistert i norsk rett i lang tid. Allerede i Rt 1925 s 475 ble en skatteyter nektet tapsfradrag ved salg og gjenkjøp av aksjer til samme pris. Dommen henviser ikke til noen konkret omgåelsesnorm, og argumentasjonen bygger primært på en vurdering av de faktiske forhold kravet om tapsfradrag bygger på. Men allerede den gang anså Høyesterett seg altså kompetent til å foreta det som i dag ville blitt beskrevet som skattemessig gjennomskjæring på ulovfestet grunnlag.

Allerede i 1962 formulerte Kvisli en såkalt egenverdi-syntese¹. Denne gikk ut på at transaksjoner med manglende egenverdi kunne risikere å bli utsatt for gjennomskjæring².

Selv om omgåelsesnormen i dag klart har fotfeste i norsk rett, er dens konkrete innhold ikke helt avklart. Dette kommer særlig klart frem om man ser på høyesterettspraksis fra høsten 2006. I løpet av tidsrommet 7. september til 17. oktober dette året avsa Høyesterett tre dommer om den ulovfestede omgåelsesnormen; Rt 2006 s. 1062, s. 1199 og s. 1232. I alle disse tre dommen omtales normen forskjellig.

Spørsmålet kommer på spissen i de tilfeller hvor en disposisjon med begrensede, men reelle, ikke skattemessige virkninger gir store skattemessige fordeler. Om man anser hovedsakelig skattemessig motivasjon for å være et nødvendig vilkår for gjennomskjæring vil utfallet av saken i praksis kunne bero på om man kan *påvise* at disposisjonen var skattemessig motivert. I ytterste konsekvens vil to identiske disposisjoner kunne bli behandlet ulikt dersom skatteyter a, men ikke skatteyter b, innrømmer at en den aktuelle disposisjonen var skattemessig motivert.

Siden det er en presumpsjon for at en disposisjon med hovedsakelige skattemessige virkninger også er hovedsakelig skattemessig motivert³ vil utfallet i de fleste tilfeller bli det samme uavhengig av om man anser hovedsakelig skattemessig motivasjon som et grunnvilkår. Men dette betyr ikke at spørsmålet om hovedsakelig skattemessig motivasjon ikke *kan* bli avgjørende i en konkret sak.

I forhold til oppgavens tema blir faktum i Rt 2002 s.456 (Hydro Canada) prinsipielt interessant dersom man endrer forholdet mellom skattebesparelsen i innlandet og utlandet. Om faktum i dommen, se s 9-10 og 17.

I et tenkt tilfelle kan faktum være identisk som i denne dommen, bortsett fra at skattebesparelsen i Danmark var kun 10 % av den totale besparelsen. Dette ville være en stor nok fordel til å kunne forsvare en slik omorganisering av konsernet, samtidig som den klart største delen av virkningene vil være skattebesparelsen i Norge.

Om korrespondansen mellom partene tilsier at en vesentlig del av motivasjonen for denne tenkte omorganiseringen var den akseptable skattebesparelsen i Danmark kan det være svært vanskelig å påvise at dette ikke var tilfellet. Adgangen til å foreta gjennomskjæring vil i et slikt tilfelle mest sannsynlig være avhengig av hvorvidt man anser hovedsakelig skattemessig motivasjon som et grunnvilkår.

¹ Banoun s 81

² Kvisli s 109

³ Se f eks Rt 2006 s. 1232 (Telenor) avsnitt 51

I tillegg til spørsmålet om vekting av motivasjon og virkninger av en disposisjon er også motstrid mot, eller illojalitet ovenfor skattereglenes formål relevant ved vurderingen av om gjennomskjæring skal foretas. Zimmer beskriver dette som at disposisjonen ``ut fra en totalvurdering [må] stride mot skattereglenes⁴ formål. Dette emnet faller imidlertid utenfor oppgavens tema.

Oppgaven er særlig inspirert av Fredrik Zimmer og Benn Folkvords artikler fra tidsskriftet Skatterett 2007, henholdsvis s. 1 og s. 293. Av rettskilder har jeg hovedsaklig fokus på Høyesterettspraksis i tidsrommet fra 1994 til dags dato. Jeg har også forsøkt å hente inspirasjon fra forarbeidene til den lovfestede gjennomskjæringsregelen i Sktl. §14-90, andre lands rett og reelle hensyn.

⁴ Lærebok i skatterett s 65

2. Analyse av Høyesterettspraksis om omgåelsesnormen

I tidsrommet 7. september til 17. oktober 2006 avsa høyesterett 3 dommer basert på den ulovfestede omgåelsesnormen. Det er slående at normen i alle de tre dommene ble formulert forskjellig. Videre tar ikke dommene stilling til hverandre, i den forstand at eldre dommer som ikke støtter resultatet ikke nevnes, heller ikke gis det noe sted eksplisitt uttrykk for at man ønsker å fravike eldre rett.

I **A-saken (Rt 2006 s 1062)** skriver førstvoterende, som flertallet sluttet seg til, i avsnitt 42 at ``dersom de skattemessige *virkningene* fremtrer som hovedsaken ved transaksjonen, kan det være grunnlag for gjennomskjæring``. I avsnitt 43 uttales det at ``*dette vilkåret* er ... klart oppfylt i vår sak``.

Det er etter mitt syn nærliggende å forstå de siterte formuleringene som at manglende ikke skattemessige *virksninger* av en disposisjon er et nødvendig vilkår for å foreta gjennomskjæring.

Normen formuleres som nevnt annerledes i **Nagel-Erichsensaken (Rt 2006 s 1199)**.

Her henviser førstvoterende i avsnitt 53 til ABBdommen (Rt 1999 s 946) og siterer dommen på at ``Avgjørelsen [av om gjennomskjæring skal foretas] beror på en *helhetsvurdering* hvor de sentrale spørsmål er hvilken *egenverdi* disposisjonen har ut over skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som *stridende mot skattereglernes formål*``.

Her foretar Høyesterett en tilnærmet lik vurdering av konsekvensene av disposisjonen som i A-dommen. Men begrensede ikke skattemessige virkninger presenteres som et tungtveiende moment fremfor et absolutt vilkår.

Formuleringene i både A-dommen og Nagel-Erichsen er vanskelig å forene med **Telenorddommen (Rt 2006 s1232)** som ble avsagt 4 dager etter sistnevnte. Her uttaler førstvoterende, som flertallet slutter seg til i avsnitt 47 at omgåelsesnormen består ``av et *grunnvilkår og en totalvurdering*. Grunnvilkåret går ut på at *det hovedsaklige formålet* med disposisjonen må ha vært å spare skatt``.

Her er man med andre ord tilbake i inndelingen i absolutt(e) vilkår som ble nevnt i A-saken, men med *et annet grunnvilkår enn denne saken*. Beskrivelsen av omgåelsesnormen i Telenorddommen er i tråd med Hydro Canada Rt 2000 s 456, og Aker Maritime (Rt 2004 s 1331), men skiller seg markant fra A-dommen og Nagel-Erichsen som ble avsagt samme høst.

Her opererer man som i A-dommen, og i motsetning til Nagel-Erichsen med et *grunnvilkår* for gjennomskjæring. Men i motsetning til A-dommen, hvor grunnvilkåret er basert på disposisjonenes virkninger ser man her på dens formål. Selv om det er naturlig å trekke den slutning at en disposisjon med hovedsakelig skattemessige virkninger også er hovedsakelig skattemessig motivert er dette i prinsippet to helt forskjellige vurderinger.

Telenorddommen har riktignok et noe annerledes faktum enn de to ovenfor nevnte (fratrekk i skatt for realisasjonstap ved aksjesalg vs arveavgift). Men vurderingstemaet var i alle tre sakene hvorvidt en transaksjon med begrenset egenverdi i forhold til skattebesparelsen ble rammet av omgåelsesnormen. Forskjellene i faktum kan etter mitt syn ikke forklare forskjellene i beskrivelsen av normen.

Forskjellen synes å bygge på at NEdommen og Telenorddommen baserer seg på helt forskjellige tidligere dommer. De dommene som ikke støtter den formulering av normen som legges til grunn utelates fullstendig fra diskusjonen i begge dommene.

Etter Telenorddommen har Høyesterettspraksis om innholdet i den ulovfestede gjennomskjæringsnormen vært ensrettet. Man har konsekvent lagt til grunn at normen består av et grunnvilkår om skattmessig motivasjon, samt en helhetsvurdering. Dette kommer til uttrykk i bl a Rt 2007 s 209 Hex, Rt 2008 s 1510 Reitan og Rt 2008 s 1537 Conoco Philips. Før Hexdommen ble avsagt med nøyaktig samme formulering av normen som Telenor var imidlertid rettstilstanden på dette området alt annet enn konsekvent og oversiktlig.

Jeg vil i det følgende gjennomgå de dommer om den ulovfestede omgåelsesnormen som nevnes i Nagel-Erichsen og Telenorddommen med sikte på å avdekke en eventuell rød tråd eller fellestrekk ved beskrivelsen av normen. (A-dommen henviser ikke til rettspraksis ved beskrivelsen av normen.) Siden Rt 2002s 456 særlig fremheves i Telenorddommen som et argument for at skattmessig motivasjon er et grunnvilkår vil også den rettspraksis denne dommen baserer seg på være av interesse. Jeg vil i det følgende ha særlig fokus på om hovedsakelig skattmessig motivasjon fremstår som et grunnvilkår.

2.1 Analyse av Høyesteretts beskrivelse av omgåelsesnormen frem til 2006

Den eldste dommen av interesse er **Zenithdommen** (Rt 1997 s1580)

Her ble et selskap som satt på meget begrensede verdier i forhold til skatteposisjoner solgt til et selskap som ønsket å benytte seg av disse.

Om innholdet i omgåelsesnormen uttaler førstvoterende på s 1585-86: ``avgjørelsen av om vilkårene for gjennomskjæring er oppfylt i dette tilfellet, beror på *en samlet vurdering av en rekke forhold* ved og omkring aksjeoverdragelsen. ... Det kan ikke uten videre være utslagsgivende *i hvilken grad* overdragelsen er skattmessig motivert.

Videre uttaler førstvoterende at han anser det som klart at ``skattmessige forhold spilte en fremskuttet rolle da aksjene... ble solgt``. Dette var imidlertid ikke avgjørende for resultatet.

Videre betegnes det som et ``sentralt spørsmål`` hvorvidt disposisjonen hadde en forretningsmessig egenverdi ut over skattebesparelsen, før det drøftes om salget av aksjene ``kan sies å ha vært i strid med skattelovgivningens formål``.

Etter min mening er det mest nærliggende å forstå disse formuleringene som at både forretningsmessig egenverdi og skattmessig motivasjon er tungtveiende vilkår ved spørsmål om gjennomskjæring skal foretas. Men om motivasjonen skal være et absolutt vilkår gir ikke formuleringene noe klart svar på.

Den neste dommen som i Hydro Canada tas til inntekt for oppdelingen av normen i grunnvilkår og totalvurdering er **Finnøydommen** (Rt 1998 s1764).

Faktum i dommen er noe forenklet at to tannleger som drev virksomhet sammen bestemte seg for å dele driften. Dette gjorde de ved å fisjonere aksjeselskapet til to nye, som de begge eide 50 % av aksjene i, til tross for at de nå drev hvert sitt kontor. Etter de dagjeldende skattereglene var aktive aksjonærer som eide mindre enn 66 % av aksjene i et selskap fritatt for utbyttebeskatning. På s 1770 bemerker førstvoterende, som de resterende dommer sluttet seg til: ``Jeg kan imidlertid ikke se at eierfordelingen i de to nye selskapene har hatt noen annen reell grunn enn å omgå [den daværende] skatteloven § 58``.

Etter en kort drøftelse av virkningen av fisjonene, og konsekvensene av fordelingen av aksjene konkluderer førstvoterende med gjennomskjæring begrunnet i at ``fordelingen av aksjepostene ikke

hadde noen rent forretningsmessig begrunnelse og ingen annen reell virking... enn de rent skattemessige`.

Heller ikke i den dommen tas det konkret stilling til innholdet i omgåelsesnormen, det er dermed vanskelig å trekke noen sikre konklusjoner om hvorvidt hovedsakelig skattemessig motivasjon er et grunnvilkår for gjennomskjæring.

Også **Essemdommen (Rt 1998 s 1771)** brukes i Hydrodommen som et argument for at et grunnvilkår for gjennomskjæring er at en disposisjon er hovedsakelig skattemessig motivert.

Faktum var her at to aksjeselskaper hvor den eneste aksjonæren i tillegg var den eneste ansatte, i forbindelse med etablering av kontorfellesskap etablerte krysseie for 35 % av aksjene i begge selskaper.

Slik oppsummerer førstvoterende som samtlige dommer sluttet seg til, innholdet i omgåelsesnormen: At en disposisjon er *foretatt alene med det formål å spare skatt*, er ikke tilstrekkelig til at den ikke får virkning etter sine intensjoner ved ligningen. *Det kreves imidlertid at disposisjonen har en viss virkning eller egenverdi for skattyteren utover det å spare skatt`.*

Konklusjonen ble at avtalen om kryssbytte av aksjene ikke ble lagt til grunn ved ligningen fordi ``den ikke hadde *andre reelle virkninger for partene enn de rent skattemessige`.*

Normen fremstilles her nærmest identisk som i Finnøydommen, og de kommentarene som ovenfor er knyttet til den vil være dekkende også her.

Inadommen (Rt 1998 s1779)

Eier av alle aksjene i et selskap overdro 34 % til konas bror og betinget seg løsningsrett til disse aksjene ved salg til andre. Salget medførte at han ikke ble beskattet for utbytte fra sin gjenværende del av aksjene.

Høyesterett kommer med en veldig generell uttalelse om normen på s 1784: `` Svaret på spørsmålet om gjennomskjæring må bero på en vurdering av de to brødrenes aksjeeier og utbytteposisjon sett i sammenheng`.

Høyesterett gikk imidlertid ikke mer konkret inn på vurderingen av disposisjonen siden det ikke ble ansett for å være illojalt å innrette seg etter en så ``rettsteknisk skarpt avgrenset regel`` som den daværende skatteloven § 58, dommen s 1185

Selv om det ikke var avgjørende for resultatet taler det siterte utsagt fra s 1184 for at høyesterett baserte anså konsekvensene av salget, og ikke motivasjonen, for å være avgjørende. Uttalelsen må imidlertid regnes som et obiter dictum, med tilsvarende begrenset rettskildemessig vekt.

ABB-dommen (Rt 1999-946)

Et inaktivt selskap med omløpsmidler verdt 546mill og skatteposisjoner verdt til sammen 409 mill ble solgt for 496.5 mill.

Førstvoterende, som 3 andre dommere fulgte, forklarte på s 955 innholdet i den ulovfestede gjennomskjæringsnormen slik: ``Gjennomskjæring kan ikke foretas utelukkende fordi en transaksjon er skattemessig motivert. Men dersom *de skattemessige virkningene fremtrer som hovedårsaken*, kan det være grunnlag for gjennomskjæring. Avgjørelsen beror på en *totalvurdering* hvor de sentrale spørsmål er hvilken *egenverdi* disposisjonen har ut over skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultatet ved å følge normen formen fremtrer som *stridende mot skattereglenes formål*.

Siden alt som ble overført i realiteten var en fordring på det selgende selskap og skatteposisjonene kom Høyesteretts flertall til at det skulle foretas gjennomskjæring.

Dommen skiller seg her fra tidligere praksis angående betydningen av skatteytters subjektive motivasjon. Mens det i flere av de overfor siterte dommer er blitt presisert at et minimum av skattemessig motivasjon er et nødvendig vilkår nevnes ikke dette i det hele tatt. Det sies imidlertid ingenting om hvorvidt førstvoterende mener dette er i tråd med eldre rett eller ikke.

Det er da tre alternative måter å forstå hvordan Høyesterett mener denne formuleringen av omgåelsesnormen står i forhold til eldre rett.

Ettersom forholdet til eldre rett på dette punktet ikke nevnes kan det tenkes at retten anser beskrivelsen av normen for å være i tråd med tidligere rettspraksis på området.

Det er også mulig at man søker å følge opp, og videreutvikle førstvoterendes kommentar om de praktiske problemene med å bygge på skatteytters subjektive motivasjon som kommer frem på s 1770 i Finnøydommen.

Et tredje alternativ er at man aktivt søker å distansere seg fra de vurderingene av den subjektive motivasjonen for disposisjonene som kommer til uttrykk i dommene nevnt ovenfor.

Så knappe som domsgrunnene er på dette punktet er det vanskelig å konkludere sikkert på hva som er førstvoterendes stilling til eldre rett. I lys av at de dommene om emnet som kom året før til en viss grad flyttet fokus fra motiv til virkningen taler en del for å tolke ABBdommen som et skritt i retning av dette.

Dissensen i dommen knytter seg til allokering av skatteplikten. Angående innholdet i omgåelsesnormen er den enstemmig, jf Skoghøys mindretallsvotum på s 959.

I Øvrebyedommen (Rt 1999 s 1347) kjøpte majoritetsaksjonæren i et selskap med store økonomiske problemer en fordring banken hadde på selskapet til underpris. At fordringen ble kjøpt, dog ikke nødvendigvis av aksjonærer, var en betingelse for at banken skulle unnlate å begjære selskapet konkurs. Etter hvert som den økonomiske situasjonen i selskapet bedret seg tok Øvrebye ut overskuddet som skattefri tilbakebetaling på fordringen fremfor skattepliktig utbytte.

Ved beskrivelsen av omgåelsesnormen viser førstvoterende (dommen var enstemmig) til ABBdommen, og gjengir ordrett den formuleringen av normen som foretas der. Det foretas imidlertid ikke noen helhetsvurdering.

Førstvoterende uttaler på s 1351: ``Hvorvidt transaksjonens virkninger ut over de skatterettslige er tilstrekkelige til å utelukke gjennomskjæring, tar jeg ikke definitivt standpunkt til. Slik jeg ser det, kan nemlig kjøpsavtalen *ikke anses å stride mot skattereglens formål*. ``

Øvrebyedommen kommer dermed ikke med noen nye momenter i forhold til andre dommer avsagt i samme periode.

Den neste dommen av interesse er **Nygaarddommen (Rt 2000 s 1865)**. Her omdannet saksøker sitt enkeltmannsforetak til ANS. Han eide selv 95 % av selskapet, mens et aksjeselskap hvor han eide alle aksjene eide de resterende 5 % av selskapet. Dette gav selskapet mulighet til å avskrive goodwill opparbeidet i den tiden Øvrebye drev som enkeltmannsforetak.

Her viser førstvoterende på s 1870 til ABBdommen, og gjentar den tidligere siterte beskrivelsen av omgåelsesnormen fra denne dommen.

Det konkluderes så med at omdannelsen til ANS hadde minimal egenverdi, og i tillegg fremsto som ``illojal overfor skattelovens avskrivningsregler``. Det ble deretter konkludert med at gjennomskjæring kunne foretas, uten noen form for oppsummering eller vekting av momenter, som er vanlig ved helhetsvurderinger.

Ettersom de to antatt viktigste momenter med tyngde talte for gjennomskjæring er det godt mulig at en avsluttende vekting/oppsummering mangler fordi denne fremsto som unødvendig. Det sies imidlertid ikke noe om skattemessig motivasjon.

Slik sett tilfører den dommen, om jeg forstår den riktig, ikke noe nytt men slutter seg til beskrivelsen av omgåelsesnormen som kommer frem i ABBdommen og følges opp i Øvrebye.

Det synes dog som dommen i tråd med Øvrebye legger til grunn at det må foreligge begrenset egenverdi og et minimum av motstrid mot skattereglenes formål. Men det er etter min mening mer naturlig å forstå dommene som at disse vilkår ligger implisitt i vurderingen som skisseres i ABB enn at de er en nyskapning i Øvrebye.

Samtlige av de nå siterte dommer tas til støtte for konklusjonen i **Hydro Canada (Rt 2002 s456)** Dette er den første dommen hvor norsk Høyesterett beskriver hovedsakelig skattemessig motivasjon som et grunnvilkår for at gjennomskjæring skal kunne foretas.

Faktum i denne saken var kort oppsummert at Norsk Hydros datterselskap i Canada gikk med et svært stort underskudd. Dette ble solgt til Hydros danske datterselskap (Hydro Danmark). Salget gav Hydro Danmark muligheten til å fradragføre Hydro Canadas underskudd, samtidig som Norsk Hydro mente seg berettiget tilfradrag for realisasjonstap ved salget.

Førstvoterende, og representant for flertallet, dommer Skoghøy skriver på s 465 at hovedsakelig skattemessig motivasjon er et *grunnvilkår for anvendelse av omgåelsesnormen*. Han konkluderte videre med at skattebesparelsen for utenlandske datterselskap måtte anses som et legitimt forretningsmessig formål.

Dommen ble imidlertid avsagt under dissens. Konstituert dommer Zimmer argumenterte for at gjennomskjæring skulle foretas på bakgrunn av en helhetsvurdering uten grunnvilkår. Slik beskriver han omgåelsesnormen; ``Hvorvidt det skal foretas gjennomskjæring, beror på en *helhetsvurdering* der sentrale momenter særlig er transaksjonens eller transaksjonenes skatterettslige kontra forretningsmessige *formål og virkninger* samt i hvilken grad et resultat basert på skatteytters påstand ville *stride mot hensynene bak skattereglene*``. (s. 470).

Han konkluderer så med at gjennomskjæring må foretas basert på at skattebesparelser i utlandet ikke kan anses som et akseptabelt forretningsmessig formål i forhold til norske skatteregler.

En dommer sluttet seg til Zimmers votum, de to andre til Skoghøys.

Det er imidlertid en reservasjon i dommer Tjomslands votum som er egnet til å så tvil om hvorvidt han sluttet seg til førstvoterendes *beskrivelse* av omgåelsesnormen.

Han uttaler at han slutter seg til *det standpunkt* som følger av Skoghøys votum. Om selve vurderingen skriver han: ``Etter en *samlet vurdering* av de *momenter* - knyttet til *formålet med og*

virkningene av aksjesalget – som er trukket frem i hans [Skoghøys] votum, er jeg kommet til at det ikke er grunnlag for å anvende gjennomskjæringsregelen i dette tilfellet`.

Etter min mening er det plausibelt å forstå reservasjonen som at han tilslutter førstvoterendes vurdering av skattebesparelser i utlandet, og ikke nødvendigvis beskrivelsen av omgåelsesnormen. Slik forstår også Zimmer dette votumet⁵. I så fall var det kun to dommere som eksplisitt støttet dommer Skoghøys beskrivelse av hovedsaklig skattmessig motivasjon som et grunnvilkår for gjennomskjæring.

Unøyaktigheten ved henvisninger til eldre rettspraksis, samt at kun to dommere eksplisitt støttet uttalelsen om hovedsakelig skattmessig motivasjon medfører etter mitt syn at dommen må anses for å ha svak rettskildemessig vekt angående spørsmålet om skattmessig motivasjon er et grunnvilkår for gjennomskjæring.

Dommens beskrivelse av omgåelsesnormen følges imidlertid ordrett i **Aker Maritime** (Rt 2004 s1331).

I forbindelse med en sammenslutning av Aker RGIs og Aker Maritimes skipsbyggingsinteresser til et nytt selskap opprettet Maritime et nytt aksjeselskap, overførte skipsbyggingsaksjene til dette, og fusjonerte dette selskapet med det nyopprettede. Dette fritok etter dagjeldende regler Aker maritime for beskatning av realisasjonsgevinst for aksjene. Faktum i dommen behandles mer utførlig på side 17.

Ligningsmyndighetene mente at denne måten å foreta salget ble rammet av omgåelsesnormen.

Om innholdet i omgåelsesnormen henviste førstvoterende i avsnitt 47 til Hydro Canada angående at *hovedformålet* må ha vært å spare skatt.

I samme avsnitt henvises til ABBdommen. Men henvisningen gjelder lojalitetsvurderingen, og er dermed ikke relevant i forhold til oppgavens tema.

Opprettelsen av finnyard holding ble oppfattet som både hovedsakelig skattmessig motivert, og illojal. Denne delen av disposisjonen ble dermed rammet av omgåelsesnormen.

Etter å ha gått gjennom Høyesteretts formuleringer av omgåelsesnormen frem mot høsten 2006 er det vanskelig å konkludere med annet enn at:

1. Det frem til høsten 2006 ikke eksisterte en rød tråd i formuleringer av omgåelsesnormen. Beskrivelsen av normen i både Nagel-Erichsen og Telenor hadde dermed dekning i eldre rett for sin beskrivelse av normen.
2. Det var ikke dekning i eldre rett for innføringen av hovedsaklig skattmessig motivasjon som grunnvilkår i Hydro Canada. Denne regelen, som har dannet grunnlaget for mange nyere dommer, var kun eksplisitt støttet av to dommere og hadde etter mitt syn ikke støtte i eldre rett.

⁵ Skatterett 2007 S. 12

2.2 Vurdering av om formuleringen av omgåelsesnormen har vært avgjørende for resultatet

Som fremstillingen ovenfor viser ble omgåelsesnormen formulert forskjellig i svært mange dommer frem til Telenorddommen. Det synes heller ikke å ha vært en klar eller ensrettet *utvikling* i hvordan normen beskrives, og gjennomgående avklarer ikke Høyesterett forholdet til dommer som har annen beskrivelse av omgåelsesnormen enn den som skisseres i den aktuelle dommen.

Det er da naturlig å undersøke om forskjellen i formuleringen av normen i domsmaterialet utgjør et forskjellig syn på rettsstilstanden, eller kun terminologiske forskjeller. I det følgende kommer jeg til å ha særlig fokus på om det er mulig å finne høyesterettsdommer hvor spørsmålet om hovedsakelig skattemessig motivasjon er et grunnvilkår var avgjørende for utfallet av saken.

Dersom formuleringen av omgåelsesnormen ikke har vært avgjørende for utfallet av en sak kan det tilsi at Høyesterett i den saken ikke nødvendigvis har lagt like mye mening i selve formuleringen av normen som vi er vant til å forvente. Dette vil i så fall tilsi at beskrivelsen av normen i de(n) aktuell(e) dommen(e) har mindre rettskildemessig vekt enn om den hadde vært utslagsgivende for resultatet.

Ettersom fokuset her blir på å finne dommer hvor spørsmålet har vært avgjørende for utfallet av saken, og ikke å forklare formuleringene i gitte dommer, blir utvalget av rettspraksis videre enn ovenfor. I denne delen av fremstillingen vurderes alle høyesterettsdommer om omgåelsesnormen som er av interesse for oppgavens tema. Dersom det ikke kan påvises dommer hvor spørsmålet om hovedsakelig skattemessig motivasjon har vært avgjørende for resultatet vil dette kunne tale for at læren om dette som grunnvilkår for gjennomskjæring ikke har sterkt feste i norsk rett.

Kiellanddommen (Rt 1971 s 264)

H Kielland solgte store deler av sin personlige aksjeportefølje til et nyopprettet holdingselskap i bytte mot et ikke rentebærende gjeldsbrev. Dette hadde A aksjer med alle rettigheter, og B aksjer som ikke gav stemmerett. Han gav mesteparten av B-aksjene til sine barn, men beholdt kontrollen i selskapet via A-aksjene. Mesteparten av selskapets overskudd ble brukt til å nedbetale gjelden til Kielland senior.

I praksis medførte det at han fikk utbetalt porteføljens overskudd som skattefri tilbakebetaling av gjeld istedenfor skattepliktig utbytte, samtidig som han beholdt kontrollen over selskapet og formuen sto i barnas navn.

Kielland hevdet denne organiseringen var motivert av et ønske om å "søke en arvet aksjeformue bevart for neste generasjon". Til dette uttaler førstvoterende på s 267 "Man er her – som formodentlig i de fleste saker av samme art - henvist til å slutte vesentlig fra en objektiv vurdering av resultatet. Og en slik vurdering må etter min mening gi som resultat at det nettopp nevnte hensyn har spilt en underordnet rolle i motiveringsprosessen sammenlignet med de skatterettslige konsekvenser arrangementet var ment å skulle ha.

Selve omgåelsesnormen ble i over på s266 beskrevet slik: "... den bakenforliggende økonomiske realitet må kunne slå gjennom overfor aksjeselskapsformen *dersom ordningen er motivert helt eller hovedsakelig ved ønsket om å spare skatt.*"

Ut fra den nevnte uttalelsen synes dommen å være i tråd med beskrivelsen av normen i Hydro Canada.

Men beskrivelsen av normen svekkes ved at dommen bl. a. avsagt basert på hva som *mest sannsynlig* var motivasjonen for normen. Denne vurderingen ble foretatt på bakgrunn av disposisjonens reelle

konsekvenser. Saksøkers påstand om at organiseringen ble foretatt for å sikre familieformuen ble tilbakevist ved at dette kunne vært gjort på andre måter uten skattemessige konsekvenser. Til tross for at de siterte uttalelser kan tyde på det motsatte er det etter mitt syn like naturlig å trekke den slutning at Høyesterett her foretok en vurdering av arrangementets konsekvenser, og så trakk en slutning om dets motivasjon derfra.

Det er her vanskelig å gi noe helt klart svar på om konklusjonen er basert på en vurdering av realiteten eller motivasjonen. Men det synes klart at konklusjonen her ville bli den samme uavhengig av om man anser hovedsaklig skattemessig motivasjon som et grunnvilkår for gjennomskjæring eller ikke.

Rt 1976 s 302 Ragelas

Eierne av holdingselskap (A) solgte dette til et annet selskap de selv eide (B), mot fordring på B. De oppløste så A og overførte selskapsformuen til B. De tok dermed ut overskuddet fra B i form av tilbakebetaling av gjeld fremfor utbytte.

Aksjonærene erkjente her at salget og likvidasjonen var deler av en samlet plan om å likvidere selskapet på den måten som gav minst mulig skatt. Førstvoterende starter på s 305 med å konstatere at denne måten å organisere salget ikke hadde noen egenverdi utover skattebesparelsen, og var skattemessig motivert. Dette ble bekreftet av aksjonærene.

Etter dette blir det mest nærliggende å konkludere med at gjennomskjæring ville blitt foretatt uavhengig av om man hadde basert vurderingen på motivasjonen for at avviklingen ble foretatt på denne måten, eller virkningene av dette.

Men dette betyr etter mitt syn ikke at dommen er irrelevant for vurderingen. Selv om den ikke bringer oss nærmere en konkret konklusjon hjelper den til å underbygge en teori om at de forskjellige formuleringene ikke nødvendigvis er basert på motstridende oppfatninger av normens innhold.

Hovdadommen (Rt 1994 s 912)

To brødre var hovedaksjonærer i et firma (A), og enesaksjonærer i et annet (B). Selskap B solgte driftsbygningen og kjøpte aksjer i A fra brødrene Hovda for nær sagt hele kjøpesummen. Aksjonærene mente inntektene fra salget av aksjene var skattefrie realisasjonsgevinst, men de ble lignet for beløpet som skattepliktig utbytte. Brødrene benektet ikke at transaksjonen var hovedsakelig skattemessig motivert, se s 914.

Om innholdet i normen uttaler førstvoterende på s 916: "det springende punkt i saken er om *det reelt sett foreligger en vederlagsfri overføring av verdier til brødrene Hovda fra SMI (B)...*" Det er naturlig å forstå utsagnet som at Hr. bygger på at det er de reelle, og ikke de formelle forhold som skal legges til grunn. Om motivasjon for disposisjonene er relevant gir ikke det siterte utsagnet svar på.

Senere på samme side sammenfatter førstvoterende sitt syn på transaksjonen slik: " aksjesalget [var] utelukket skattemessig motivert, overføringen av aksjene til SMI var reelt sett uten vesentlige virkninger for brødrene Hovda og transaksjonen fremstår - samlet vurdert - som skattemessig illojalt i forhold til formålet bak reglene om utbyttebeskatning. "

Dette viser at også den skattemessige motivasjonen ble ansett for å være relevant. Men etter mitt syn er det naturlig å oppfatte votumet som at motivasjonen ble ansett for å være en del av en helhetsvurdering, og ikke et selvstendig vilkår for gjennomskjæring.

Heller ikke her ville det være avgjørende for resultatet hvorvidt man anser hovedsakelig skattemessig motivasjon som et grunnvilkår for gjennomskjæring.

Skau-Gundersendommen (Rt 1995 s 638)

Skau og Gundersen eide Møbelsenteret AS sammen. De opprettet et holdingselskap som ble tilført alle aksjene i Møbelsenteret. Holdingselskapet ble fisjonert til et driftselskap og et eiendomsselskap, de overtok så et selskap hver.

Skau og Gundersen ble utbyttebeskattet for summen holdingselskapet betalte for det opprinnelige selskapet. Kjøpesummen ble finansiert ved banklån, som ble tilbakebetalt via konsernbidrag fra datterselskapene.

Om det konkrete innhold i omgåelsesnormen uttalte førstvoterende (dommen var enstemmig): "... det kunne være grunnlag for ubyttebeskatning dersom de foretatte transaksjoner *utelukkende eller hovedsakelig* skulle tjene skattemessige formål".

Dette var imidlertid ikke tilfellet i den foreliggende saken, ettersom kommunen erkjente at opprettelsen av holdingselskapet var "*reelt og forretningsmessig begrunnet*" på bakgrunn av den senere fisjon av selskapet.

Dommen er forholdsvis knapp på dette punkt, men det syntes klart at omorganiseringen ikke var *hovedsakelig* skattemessig begrunnet. Det var også på det rene at den hadde en viss forretningsmessig egenverdi. Domsslutningen ville nok også her blitt den samme uavhengig av om man anser hovedsakelig skattemessig motivasjon for å være et grunnvilkår for gjennomskjæring.

Heller ikke denne dommen kan dermed motbevise en teori om at de forskjellige formuleringene av omgåelsesnormen ikke nødvendigvis er basert på motstridende oppfatninger av dens innhold.

Zenithdommen (Rt 1997 s 1580) er som nevnt den eldste av de dommer som i Hydro Canada anføres til støtte for at hovedsakelig skattemessig motivasjon er et grunnvilkår for gjennomskjæring.

Her ble et selskap med svært liten drift, eiendommer med reell verdi på 4 millioner og avsetninger for 180 millioner solgt for 178.5 mill.

Det var med andre ord hovedsakelig skatteposisjoner som ble solgt.

Som nevnt ovenfor beskrev førstvoterende på s 1585.86 innholdet i omgåelsesnormen slik: "avgjørelsen for om vilkårene for gjennomskjæring er oppfylt i dette tilfellet *beror på en samlet vurdering av en rekke forhold* omkring aksjeoverdragelsen.

Videre kommer høyesterett frem til at disposisjonene hadde "en viss, om enn begrenset forretningsmessig verdi", men at skattefordelen "*utvilsomt var hovedmotivet* for disposisjonen. Videre uttales, fremdeles på s 1586, "et *sentralt spørsmål* blir om overdragelsen hadde noen forretningsmessig verdi eller realitet utover de skattemessige fordeler".

Så uttaler førstvoterende: "Jeg ser problemer med å på dette grunnlag åpne for gjennomskjæring". Dette baseres blant annet på hensynet til forutberegnelighet.

Etter min mening er vektleggingen av forutberegnelighet en klar indikasjon på at det ble foretatt en helhetsvurdering av forholdet. Men hvorvidt en forutsetning for vurderingen er skattemessig motivasjon gir ikke dommen noe klart svar på, ettersom det ble slått fast at salget var hovedsakelig skattemessig motivert.

Ettersom det ble ansett som klart at salget var skattemessig motivert ville spørsmålet om dette er et grunnvilkår heller ikke her vært avgjørende for konklusjonen
Heller ikke denne dommen er dermed egnet til å motbevise en teori om at de forskjellige formuleringene ikke nødvendigvis er basert på motstridende oppfatninger av normens innhold.

Videre anføres **Wisth og Finnøy (Rt 1998 s1764)** som støtte for resultatet i Hydrodommen.

To tannleger som drev felles kontor som AS delte driften opp i to separate kontor. Begge eide 50 % av aksjene i hvert kontor.

Spørsmålet var om utbytte skulle være skattefritt etter daværende sktl. §58, eller om inntekten fra hvert selskap skulle tilordnes den som drev det.

Resultatet ble at begge ble tilordnet inntekten for sitt selskap.

Etter en kort vurdering konkluderte førstvoterende på s 1770 med at fordelingen av aksjer på en slik måte "ikke hadde noen forretningsmessig begrunnelse, og ingen annen reell virkning... enn de rent skattemessige".

Høyesterett konkluderte så med gjennomskjæring uten at spørsmålet om krysseiets motivasjon drøftes ytterligere.

Ettersom man her nevner både motivasjonen og virkningen for krysseiet er det etter mitt syn naturlig å forstå dommen som at retten baserte konklusjonen på en helhetsvurdering av forholdet.

Konklusjonen blir da at heller ikke Wisth og Finnøy bidrar til noen avklaring, men heller ikke er egnet til å svekke en teori om at de forskjellige formuleringene ikke nødvendigvis er basert på motstridende oppfatninger av normens innhold.

På samme dag ble **Essemdommen (Rt 1998 s 1771)** avsagt.

I sammenheng med en avtale om kontorfellesskap inngikk eierne av to aksjeselskaper avtale om kryssbytte av 35 % av aksjene i begge selskapet. I begge selskaper var den opprinnelige eneaksjonær eneste ansatte, og de hadde omtrentlig lik omsetning. Etter de daværende regler var utbytte skattefritt for aktive aksjonærer som eide mindre enn 2/3 av aksjene i et selskap.

Høyesterett støttet statens anførsel om gjennomskjæring, og partnerne ble lignet som om de eide 100 % av aksjene i hvert sitt selskap.

Om normen generelt uttales på s 1777: "At en transaksjon er foretatt alene med det formål å spare skatt er ikke tilstrekkelig til at den ikke får virkning etter sine intensjoner ved ligningen. Det kreves imidlertid at disposisjonen har en *viss virkning eller egenverdi for skatteyteren* ut over det å spare skatt."

Etter en generell vurdering av organisasjonsformen legger Hr. til grunn på s 1778 at kryssbyttet "ikke hadde andre reelle virkninger for partene enn de rent skattemessige". Etter dette konkluderes med at det kan fravikes ved ligningen. Forholdet til skattereglenes formål vurderes ikke.

Hvordan står så dette i forhold til de forskjellige formuleringene av normen?

At en disposisjon uten forretningsmessig formål fravikes ved ligningen synes å stemme veldig bra med den formuleringen av normen som legges til grunn i både A saken og Nagel-Erichsen (Rt 2006 s 1062 og 1199.)

Men samtidig ser høyesterett ut til å ha lagt til grunn at krysseiet var hovedsakelig skattemessig motivert. Det er naturlig å anta at resultatet hadde blitt gjennomskjæring også om man hadde ansett hovedsakelig skattemessig motivasjon som et grunnvilkår. Da mest sannsynlig ut fra resonnetet

at en disposisjon uten andre forretningsmessige virkninger nødvendigvis må være skattemessig motivert.

Heller ikke i dette tilfellet ser det ut som det ville vært avgjørende for resultatet hvorvidt man anser hovedsakelig skattemessig motivasjon for å være et absolutt vilkår for gjennomskjæring.

Den tredje dommen om gjennomskjæring som ble avsagt 19/11 1998 er **Inadommen (Rt. 1998 s1779)**

Her overdro et ektepar som eide samtlige aksjer i et selskap 34 % av disse til ektemannens bror til aksjenes pålydende. Selger betinget seg løsningsrett til disse aksjene.

Slik uttrykker førstvoterende på s 1784 spørsmålet om gjennomskjæring: "Svaret på spørsmålet om gjennomskjæring må bero på en vurdering av de to brødrenes aksje og utbytteposisjoner sett i sammenheng. Den skattebesparelse for de aktive aksjeeiere... som følger av at det i tilfelle ikke skal fastsettes personinntekt for selskapet, må sees i sammenheng med de øvrige virkninger av aksjeoverdragelsen".

Videre uttales på s 1785 at selv om skarpt avgrensede regler ikke alltid treffer riktig i forhold til formålet kan ikke dette rettes på ved gjennomskjæring.

Ut fra den noe begrensede slutninger er det vanskelig å se om årsaken til at gjennomskjæring ikke kunne foretas var at det ikke forelå en uakseptabel tilpasning, eller at tilpasningen ikke var illojal. Men det synes klart at konklusjonen ville blitt den samme uavhengig av om man anså hovedsakelig skattemessig motivasjon som et grunnvilkår for gjennomskjæring.

ABBdommen (Rt 1999 s 946).

Her ble et selskap som hadde vært inaktivt i 2 år, hvis aktiva hovedsaklig bestod av skatteposisjoner solgt. Staten mente dette i realiteten var en nedleggelse av selskapet og at selger skulle likvidasjonsbeskattes.

Om innholdet i normen uttaler førstvoterende på s 955 at avgjørelsen av om det skal foretas gjennomskjæring "beror på en helhetsvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har utover skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultat ved å følge formen fremtrer som stridende mot skattereglenes formål".

Høyesterett la på s 956 til grunn at salget "primært var skattemotivert".

Videre hadde overdragelsen av selskapet hovedsaklig *skattemessige virkninger*.

Selv om førstvoterende eksplisitt uttalte at normen besto av en helhetsvurdering ville man kommet til det samme resultatet dersom man hadde basert avgjørelsen på at hovedsakelig skattemessig motivasjon er et grunnvilkår for gjennomskjæring.

Heller ikke ABBdommen er dermed egnet til å motbevise at skillet mellom de forskjellige beskrivelsene av omgåelsesnormen heller er uttrykk for terminologiske forskjeller enn forskjeller ved forståelsen av rettstilstanden.

Øvrebyedommen (Rt 1991 s 1347).

Som del av gjeldsordning gikk Øvrebye, som var hovedaksjonær i et selskap med på å kjøpe en fordring på selskapet for 9 % av pålydende (250.000kr av totalt 2.696 millioner kr). Selskapets økonomi snudde, og det drev lønnsomt frem til det ble solgt 6 år senere. I løpet av perioden tok Øvrebye ut 2.4 mill som skattefri tilbakebetaling av gjeld, og 250.000 i renter på fordringen.

På s 1351 gjengis beskrivelsen av gjennomskjæringsnormen fra ABBdommen (Rt 1999 s 946), som retten slutter seg til. Retten unnlater imidlertid å foreta noen konkret vurdering av avtalens motivasjon eller konsekvenser, ettersom den ``Ikke [kan]anses å stride mot skattereglenes formål, jf samme side.

En vurdering av hva resultatet ville blitt ved de alternative beskrivelsene av normen må nødvendigvis bli noe spekulativ og ikke helt treffsikker, men en kort oppsummering er på sin plass.

Det er på det rene at det var nødvendig for firmaets videre eksistens at fordringen ble overtatt av andre. Selv om det viste seg å være et svært godt kjøp var det også forbundet med en, formodentlig betydelig, risiko for å tape investeringen. Dette viser seg ved den svært lave prisen i forhold til pålydende.

Det kan dermed vanskelig påvises at kjøpet av fordringen var *hovedsaklig* skattemessig motivert fra Øvrebyes side. Disposisjonen ville dermed neppe oppfylt de krav til motivasjon som følger av bl a Hydro Canada.

Ettersom de reelle virkningene av kjøpet av fordringen i første omgang var en siste sjanse til å få firmaet på rett kjøp, og var forbundet med en ikke ubetydelig risiko, er det lite trolig at gjennomskjæring ville blitt aktuelt ut fra en helhetsvurdering av disposisjonens konsekvenser og omstendighetene for øvrig.

Heller ikke Øvrebyedommen kan dermed etter mitt syn motbevise påstanden at skillet mellom de forskjellige beskrivelsene av normen hovedsaklig er terminologisk.

Nygårddommen (Rt 2000 s1865)

Nygård drev regnskapsvirksomhet organisert som et enkeltmannsforetak. Han endret så driften til et ansvarlig selskap (ANS). Han eide selv 95 % av selskapet. De resterende 5 % ble eiet av et AS hvor han var eneeier. Omorganiseringen gav det nystartede selskapet muligheten til å avskrive goodwill Nygaard hadde opparbeidet mens selskapet var drevet som enkeltmannsforetak. Bortsett fra dette hadde omorganiseringen svært begrensede reelle konsekvenser.

Angående innholdet i gjennomskjæringsnormen henviste Høyesterett til siteringen av omgåelsesnormen fra ABBdommen, se ovenfor.

Om konsekvensene av omorganiseringen uttalte retten på s 1871: "Noen økonomisk verdi ut over den skattemessige kan jeg ikke se at transaksjonen hadde."

Ut fra de høyst begrensede ikke-skattemessige virkningene av omdannelsen er det etter min mening naturlig å legge til grunn at den var *hovedsaklig skattemessig motivert*. Dette synes også Høyesterett å forutsette i samme avsnitt som det fastslås at disposisjonen er illojal overfor hensynene bak skattelovens avskrivningsregler, se s. 1871.

Heller ikke i denne saken synes beskrivelsen av omgåelsesnormen å være avgjørende for resultatet.

Hydro Canada (Rt 2002 s456)

Norsk Hydro **ASA** (konsernspiss) solgte aksjene i Hydro Canada til Hydro Danmark. Dette gav Hydro Danmark mulighet til å fradragføre de store underskuddene i Hydro Canada. I tillegg mente Hydro Norge seg berettiget til skattefradrag for realisasjonstap ved aksjene i Hydro Canada. At disse ble solgt til markedspris var ikke omtvistet.

Hydro Danmark oppnådde et tapsfradrag på 344 mill, mens fradraget for realisasjonstapet i Hydro Norge var på 419 mill. Det var ikke omtvistet at salg med tap til datterselskaper er realisasjon i

skatterettslig forstand. Spørsmålet var om fradraget for realisasjonstap Norsk Hydro ASA fikk ved salget til Hydro Danmark ble rammet av omgåelsesnormen.

Siden de senere dommer som fremhever hovedsaklig skattemessig motivasjon som et absolutt vilkår for at omgåelsesnormen skal komme til anvendelse baserer seg på denne dommen er det av særlig interesse om *resultatet* her er uforenelig med en lære basert på en vurdering av virkningene av disposisjonen.

Jeg tar i denne delen av vurderingen utgangspunkt i flertallets vurdering av skattefordel i Danmark som et akseptabelt forretningsmessig hensyn, da dette spørsmålet ikke er relevant i forhold til oppgavens tema, og det er på dette punktet rettens flertall og mindretall er uenige.

I første avsnitt på s 467 konkluderer retten flertallet med at: "hensynet til å spare norsk skatt må ha vært et viktig formål med aksjetransaksjonen, men at dette formålet neppe kan ha spilt noen større rolle enn den samlede virkning av ønsket om å oppnå danske skattemessig konsolidering og de handelspolitiske argumentene". Man så med andre ord primært på hva som måtte anses å være den hovedsaklige motivasjonen.

Men førstvoterende tar ikke noe "definitivt standpunkt til dette" ettersom transaksjonen ikke anses for å være illojal.

Ser man kun på virkningene av disposisjonen medførte den en samlet skattebesparelse på 763 millioner NOK (344 + 419). Av disse var besparelsen i Danmark – som ble ansett for et legitimt forretningsmessig formål - på 45 %.

Ut fra den foreliggende rettspraksis synes det mest nærliggende å legge til grunn at en disposisjon hvor kun 55 % av virkningene er skattemessige heller ikke ville blitt rammet av normen om man hadde lagt vekt på virkninger og ikke motivasjon.

Også i denne dommen, som i stor grad er grunnlaget for læren om skattemessig motivasjon som hovedsaklig formål er det etter mitt syn klart mest nærliggende å konkludere med at man ville kommet til samme resultat uavhengig av om man hadde basert vurderingen på disposisjonens motivasjon eller konsekvenser.

Akerdommen (Rt. 2004 s 1331)

Aker RGI og Aker Maritime bestemte seg for å fusjonere sine skipsbyggingsinteresser i et nytt selskap, Aker Yards. Selve omdannelsen var forretningsmessig begrunnet i betydelige stordriftsfordeler. Aker Maritime overdro først sine skipsbyggingsaksjer til et nystartet selskap (Aker Finnyards Holding), som så fusjonerte med Aker Yards. Dette medførte at Maritime ikke skulle beskattes for realisasjonsgevinsten ved skipsbyggingsaksjene.

Opprettelsen av Aker Finnyards holding, overførselen av aksjene i Aker Finnyards til dette, og fusjonen mellom Aker Finnyards Holding og Aker Yards skjedde samme dag. Det var ikke omtvistet at omveien om Aker Finnyards holding var utelukkende skattemessig motivert.

I forhold til innholdet i omgåelsesnormen viste Høyesterett i avsnitt 47 til formuleringen fra Hydro Canada. Det konkluderes så med at disposisjonen var illojal, og dermed ble rammet av omgåelsesnormen, avsnittene 52 og 57.

Dommen bygger som nevnt på den rettssetning som følger av Hydro Canada. Men det er på det rene at opprettelsen av Aker Finnyards Holding, og salget til dette selskap med den påfølgende fusjonen ikke hadde noen reelle konsekvenser for Aker Maritime eller andre selskaper i konsernet ut over de rent skatterettslige.

Dette tilsier at konklusjonen mest sannsynlig hadde blitt gjennomskjæring også dersom man hadde basert avgjørelsen på en vurdering av disposisjonens ikke-skatterettslige virkninger. Heller ikke Aker Maritime - dommen kan med andre ord tas til inntekt for at det finnes en realitetsforskjell mellom de forskjellige formuleringene av normen.

Den neste dommen i rekken er **A-saken (Rt. 2006 s 1062)** som er den første av de tre omtalte saker fra høsten 2006.

Dommen ble avsagt under dissens men denne skyldtes spørsmål om når eiendomsretten for den otvistede eiendommen måtte anses for å være overført, ikke forståelsen av omgåelsesnormen.

A eide en utleieeiendom sammen med broren. Kort tid etter at det ble påvist hussopp i leiligheten bestemte han seg for å kvitte seg med den. Han gav eiendommen til sine barn, som bestemte seg for å selge den. Disse sto formelt som eiere ved salget av eiendommen. Til tross for at overdragelsen til barna var reelt overført før det påfølgende salget ble A beskattet for gevinst ved salg av eiendommen.

Dommen bygger på at det er et *grunnvilkår* for gjennomskjæring at "de skattemessige *virksomheter* fremtrer som hovedårsaken ved transaksjonen", se avsnitt 42.

Etter reglene for verdsettelse av gaver ville barna kun bli beskattet for den del av salgssummen som oversteg takst dersom ligningen ble lagt til grunn, mens A ellers ville blitt realisasjonsbeskattet på vanlig måte.

Angående fakta la flertallet til grunn at barna fikk eiendommen kun for å selge den videre⁶.

I avsnitt 47 konkluderer så Høyesterett med at spørsmålet om gjennomskjæring "etter dette" må bero på en helhetsvurdering av virkninger og motstrid mot skattereglenes formål.

Angående forståelsen av normen bygger dommen som nevnt på at det er innholdet i disposisjonen som skal vurderes. Men ut fra det faktum retten legger til grunn er det også naturlig å konkludere med at disposisjonen høyst sannsynlig var hovedsakelig skattemessig motivert.

Det er dermed mest nærliggende å konkludere med at heller ikke i dette tilfellet er spørsmålet om man anser hovedsakelig skattemessig motivasjon som et grunnvilkår avgjørende for resultatet.

Kort tid senere (13 oktober) ble **Nagel-Erichsen dommen (Rt. 2006 s 1199)** avsagt.

Forholdsvis kort tid etter at hun ble kjent med at hun led av dødelig kreft foretok Catrine Nagel-Erichsen en lånefinansiert kapitalforhøyelse på 200 mill i sitt heleide holdingselskap Timothy AS. Selskapet ble etter hennes død fisjonert til to selskaper, hvor hennes barn overtok et hver.

Arvingene mente aksjene arverettslig skulle verdsettes som at kapitalforhøyelsen var skjedd for deres regning og risiko. Dette ville medført vesentlig lavere arveavgift. Skattekontoret endret ligningen, og behandlet forhøyelsen på 200 mill som en egen aktivpost i boet.

Angående innholdet i omgåelsesnormen henviser førstvoterende til ABBdommen.

Høyesterett konkluderte i avsnitt 78 med at investeringene hadde vesentlig mer karakter av arveforskudd enn av investeringer i egen interesse.

Videre uttaler førstvoterende i avsnitt 82 at plasseringen av midler "fremsto som et rent avgiftsarrangement". I samme avsnitt slås det fast at disposisjonen på grunn av innholdet, og

⁶ Se dommens avsnitt 45

Cathrine Nagel-Erichsens sykdom måtte "karakteriseres som illojalt". På denne bakgrunn ble lagmannsrettens beslutning om gjennomskjæring opprettholdt.

Ettersom det var tale om en rekke av disposisjoner som fremsto som "anstrengt og lite naturlig" samtidig som de medførte en vesentlig besparelse i arveavgift er det naturlig å konkludere med at de også var *hovedsaklig skattemessig motiverte*.

Heller ikke denne dommen kan dermed motveie en teori om at de forskjellige formuleringene ikke nødvendigvis er basert på motstridende oppfatninger av normens innhold.

Kun 4 dager senere kom høyesteretts avgjørelse i **Telenordommen (Rt. 2006 1232)**. Ingen av dommerne fra Nagel-Erichsendommen deltok i behandlingen av denne saken.

Faktum her var noe forenklet at et datterselskap av Telenor ASA overdro aksjer til et annet selskap i Telenorkonsernet med tap på omtrentlig 8,6 mrd NOK, noe som gav rett til fradrag på ca 2,41 mrd NOK. Det var ikke omtvistet at aksjene var solgt til markedsverdi. Salget var motivert av en - høyst reell - bestemmelse i en aksjonæravtale som la føringer for hvilke deler av konsernet som kunne eie aksjene.

I avsnitt 47 siteres beskrivelsen av omgåelsesnormen fra Hydro Canada. Og i avsnitt 55 kommer retten til at overdragelsen av aksjene "først og fremst" var forretningsmessig begrunnet, og at det dermed ikke var grunnlag for gjennomskjæring. På dette punkt må høyesteretts bedømmelse av faktum legges til grunn.

Spørsmålet blir da om konklusjonen i dommen ville blitt en annen dersom man hadde fokusert på virkningene av overdragelsen fremfor motivet bak.

Som allerede nevnt medførte overdragelsen en meget betydelig skattefordel for Telenor Communications AS og dermed for konsernet som helhet. Dette var en viktig konsekvens av at overdragelsen ble gjennomført. Men aksjonæravtalen Telenor Communications måtte tre inn i ved overdragelsen forutsatte klart at aksjene ikke kunne eies av denne delen av konsernet.

Dersom man *ikke* hadde foretatt overdragelsen hadde man dermed risikert negative konsekvenser av misligholdet av aksjonæravtalen. Dette må klart være relevant ved vurderingen av disposisjonens innhold. Som påpekt i den senere Reitandommen Rt 2008 s 1510 avsnitt 62 har man ingen plikt til å velge det alternativ som gir *høyest skatt*. Det kan da vanskelig kreves at Telenor skulle anstrenge seg for å *komme ut av en avtale som gav selskapet en skattemessig fordel*, særlig ettersom inntreden i aksjonæravtalen var en forutsetning for oppkjøpet av aksjene.

Etter mitt syn er det derfor nærliggende å anta at konklusjonen også her ville blitt den samme dersom man hadde foretatt en vurdering av salgets konsekvenser fremfor motivasjon.

Konklusjonen etter en gjennomgang av rettspraksis frem til høsten 2006 må da bli dette:

1. Det er ikke mulig å forene dommenes beskrivelse av omgåelsesnormen.
2. Etter mitt syn ville resultatet i samtlige av de behandlede dommer blitt det samme uavhengig av hvorvidt man baserer vurderingen på en disposisjons motivasjon eller innhold. Det er dermed plausibelt å hevde at de forskjellige beskrivelsene av normen nettopp er forskjellige beskrivelser av samme regel, og ikke er et symptom på uenigheter om regelens innhold.

Etter Telenorsaken har Høyesterett vært ensrettet i sin formulering av omgåelsesnormen.

Ved vurderingen av hvor stor vekt man skal legge på denne ensrettingen er det av særlig interesse hvorvidt resultatet i disse sakene ville blitt det samme dersom man ikke hadde ansett hovedsakelig skattemessig motivasjon som et helhetsvilkår.

Den første høyesterettssak om omgåelsesnormen som ble avsagt etter høsten 2006 er **Hexdommen (Rt 2007 s 209)**.

Firmaene Hex og Siv Ing Erling Bartnes etablerte krysseie for 34 % i hverandres selskap. Dette ble i følge dem gjort for å øke samarbeidet angående å skaffe hverandre klienter. Av reelle konsekvenser medførte dette at Bartnes i tidsrommet 93-04 fikk utbetalt 556.000 mer fra Hex enn motsatt, og at Bartnes på grunn av aksjonæravtalen hadde måttet takke nei til flere fusjonstilbud.

I avsnitt 46 konkluderes det på bakgrunn av virkningene med at avtalen om krysseiet *mest sannsynlig* var skattemessig motivert, og at grunnvilkåret for gjennomskjæring dermed var oppfylt.

Ut fra en vurdering av de skattemessige fordelene av krysseiet holdt opp mot de andre konsekvensene av dette er det imidlertid naturlig å regne med at også en helhetsvurdering basert på virkningene av krysseiet ville medført gjennomskjæring. Slik sett var formuleringen av omgåelsesnormen heller ikke i denne saken avgjørende.

Den neste saken av interesse er **Reitandommen (Rt 2008 s 1510)**

I forbindelse med et fremtidig generasjonsskifte overførte Odd Reitan samtlige av Rema-gruppens franchiserettigheter til et nystartet selskap. Det ble tegnet 20 A-aksjer og 980 B-aksjer. Hans sønner kjøpte så alle B-aksjene med penger de hadde fått av faren til bruk til dette formål. Franchiserettighetene ble overført den 2 jan, mens aksjene ble overdradd til sønnene 5. januar. På dette grunnlag mente Reitanfamilien at det kun skulle svares arveavgift av den gaven sønnene fikk for å kjøpe aksjene, som ble solgt til pålydende.

Etter det daværende regelverket skulle gaver i form av ikke børsnoterte aksjer verdsettes til 30 % av den forholdsmessige andelen av selskapets formuesverdi.

I avsnitt 60 legger høyesterett til grunn at måten midlene ble overført på ``i stor grad har vært arveavgiftsmessig motivert``. I avsnitt 61 konkluderes førstvoterende med at det etter hans syn ikke var i strid med reglens formål å ``nytte godt av de gunstige verdsettelsesreglene som gjaldt ved overdragelse av aksjer``.

Det er naturlig å forstå domsslutningen som at motivasjonen for måten å overføre aksjene var tilstrekkelig skattemessig til at gjennomskjæring kunne blitt foretatt dersom ordningen hadde vært i strid med skattereglens formål.

Videre var det *ingen* ikke-avgiftsmessige konsekvenser av måten overføringen av aksjene ble gjennomført på. Det er dermed naturlig å konkludere med at heller ikke her ville det utgjort noen forskjell for resultatet hvorvidt man anser skattemessig motivasjon som et grunnvilkår.

Den siste dommen av interesse Høyesterett har avsagt om omgåelsesnormen er **Conoco Philips (Rt 2008 s1537)**

Conoco Investments Norge (CIN) som var et datterselskap av Norske Conoco (NCAS) kjøpte en fordring Conoco UK hadde på et nyervervet datterselskap. Hadde fordringen blitt refinansiert ville Conoco UKs datterselskap mistet muligheten til fratrukk for renteutgiftene.

CIN finansierte hovedsakelig oppkjøpet av fordringen med kapitaltilskudd fra NCAS (1,37 mrd kr). Overføringen fra morselskapet besto hovedsakelig av lånte penger. Mao fikk NCAS som svarte 78 % petroleumskatt fradrag for renter, mens CIN som svarte ordinær 28 % inntektsskatt ble tilregnet renteinntektene på fordringen. Kapitalen fikk i CIN karakter av bundet innskudd, som kun kunne overføres tilbake til NCAS ved kapitalnedsettelse eller likvidasjon.

I avsnitt 45 konkluderer retten(s flertall) med at tilføringen av kapitaltilskudd til og plassering av fordringen i, CIN ``i stor grad var skattemotivert``.

I avsnitt 52 slås det fast at man uansett ikke tar endelig stilling til spørsmålet om hvorvidt grunnvilkåret er oppfylt, da det uansett ikke anses som illojalt. Drøftelsen her er for tynn til at det kan sies noe konkret om hvorvidt det ville hatt innvirking på resultatet om man anser skattemessig motivasjon for å være et absolutt vilkår eller ikke.

Heller ikke denne dommen kan dermed avkrefte en teori om at heller er språklige enn juridiske uenigheter som ligger bak de forskjellige formuleringene av omgåelsesnormen i rettspraksis

3. Redegjørelse for gjeldende rett

Etter min vurdering ville resultatet i samtlige av de ovenfor nevnte dommer blitt det samme uavhengig av om man anså hovedsakelig skattemessig motivasjon som et grunnvilkår, eller foretok en helhetsvurdering basert på disposisjonens virkninger og omstendighetene for øvrig.

Høyesteretts *praksis* gir med andre ord ikke noe grunnlag for et klart svar på hvorvidt skattemessig motivasjon er et absolutt vilkår for gjennomskjæring. Dette skyldes hovedsakelig at i de tilfeller hvor en disposisjons virkninger er hovedsakelige skattemessige er det en ``sterk presumpsjon`` for at den også er skattemessig motivert, og vice versa, dette uttrykkes som nevnt i blant andre Telenorddommen avsnitt 51.

3.1 Hva kan man konkret trekke ut av rettspraksis om omgåelsesnormen?

En vurdering av rettsregelen dommene bygger på gir dermed ikke noe klart svar på om skattemessig motivasjon må anses for å være et absolutt vilkår for at gjennomskjæring skal kunne foretas. Som nevnt i del 2.1 finnes det heller ingen rød tråd i *formuleringene* av normen i de forskjellige dommer frem til Telenorddommen (Rt 2006 s 1232).

Denne manglende konsekvensen gjør at to spørsmål blir særlig aktuelle:

1. Hvordan kan de motstående beskrivelsen av normen forklares?
2. Kan rettsstilstanden i dag anses som avklart etter ensrettingen i kjølvannet av Telenorddommen?⁷

1. Kan de motstridende beskrivelsene av dommen forklares?

Som gjennomgangen ovenfor viser er det (frem til Telenorddommen) ikke mulig å avdekke et mønster i Høyesteretts beskrivelse av omgåelsesnormen.

Men det er tilsynelatende et visst mønster i beskrivelsen av normen ut fra hvem som er førstvoterende i den aktuelle sak. Dommerne Matningsdal og Skoghøy har forfattet en stor del av de dommer om gjennomskjæring som er avsagt de siste 12 år.

Matningsdal var førstvoterende i ABBdommen hvor det slås fast at omgåelsesnormen beror på en *helhetsvurdering*, og A-dommen hvor det slås fast at hovedsakelige skattemessige virkninger er et grunnvilkår.

Skoghøy på sin side har forfattet hele fire dommer om omgåelse siden 2002; Hydro Canada, Telenor, Hex og Reitan. I alle disse dommene slås det eksplisitt fast at *hovedsakelig skattemessig motivasjon* er et grunnvilkår for gjennomskjæring.

Det er da ikke utenkelig at ensrettingen i beskrivelsen av omgåelsesnormen i tiden etter Telenorddommen beror på den tilfeldighet at Skoghøy var førstvoterende i tre dommer etter hverandre om omgåelsesnormen (Telenor, Hex og Reitan).

Et moment svekker imidlertid en teori om uenighet mellom disse dommere; I Øvrebyedommen slo Høyesterett som nevnt ovenfor fast at omgåelsesnormen består av en totalvurdering. I denne dommen var Skoghøy andrevoterende og var ``i det vesentlige og i resultatet`` enig med førstvoterende.

⁷ Zimmer s. 64-65 synes å mene dette, men er kritisk de lege ferenda

Skoghøy var imidlertid i dissens i ABBdommen, som beskrev omgåelsesnormen på samme måte. Men dissensen knyttet seg til et spørsmål om allokering av skatt. Angående innholdet i omgåelsesnormen var han enig med førstvoterende.

Matningsdal er på sin side med i panelet i både Hex, Reitan og Conoco Philips, uten å komme med innsigelser mot at hovedsakelig skattemessig motivasjon i alle disse dommer anføres som et grunnvilkår for gjennomskjæring.

Hvordan kan så dette forklares?

Det er sjelden nærliggende å kritisere Høyesterettsdommere for språklig unøyaktighet; Men i lys av det ovenfor gjennomgåtte materialet, og de nevnte dommeres bifall av en annen beskrivelse av normen enn den de selv har formulert, er det vanskelig å utelukke den mulighet at man har ansett de to alternative beskrivelser av normen som terminologiske, heller enn prinsipielle forskjeller. Dette støttes av at spørsmålet om hovedsakelig skattemessig motivasjon er et grunnvilkår etter min forståelse av domsmaterialet aldri har vært avgjørende for resultatet, og heller ikke har blitt prosedert på av partene.

Slik sett er det ikke utenkelig at man ikke har sett behovet for et så høyt språklig presisjonsnivå ved formuleringen av normen som vi er vant til å forvente fra Høyesterett.

2. Betyr dette at rettsenheten etter Telenordommen likevel ikke medfører rettstilstanden er helt avklart på dette punktet?

Om de forskjellige beskrivelsene av normen ikke er utslag av forskjellige meninger om dens innhold er den konsekvente bruken av hovedsakelig skattemessig motivasjon som grunnvilkår de siste år ikke en funksjon av en bevisst avveining av skattemessige hensyn. Dette tilsier i så fall at innføringen av hovedsakelig skattemessig motivasjon som grunnvilkår ikke har sterkere feste i Høyesterettspraksis enn at det kan være mulig å fravike den dersom spørsmålet skulle bli satt på spissen.

At spørsmålet om hvorvidt skattemessig motivasjon er et grunnvilkår ikke har kommet på spissen skyldes nok at det som nevnt er en sterk presumpsjon for at en disposisjon med hovedsakelig skattemessige virkninger vil være hovedsaklig skattemessig motivert, og vice versa. Dette betyr imidlertid ikke at spørsmålet ikke *kan* komme på spissen, som eksempelet i innledningen illustrerer.

Etter mitt syn betyr ikke nødvendigvis gjennomgangen ovenfor at ensrettingen av Høyesteretts praksis de senere år at man har tatt et veloverveid standpunkt en gang for alle om hva omgåelsesnormen skal gå ut på. Det er ikke utenkelig at ensrettingen er et resultat av tilfeldigheter ved rettens sammensetning i forhold til formuleringer av en rettssetning som ikke har vært av avgjørende i forhold til løsningen av den sak retten har behandlet.

3.2 Bidrar andre rettskilder til en løsning på spørsmålet?

Ettersom spørsmålet om hvorvidt skattemessig motivasjon er et grunnvilkår for gjennomskjæring ikke er lovregulert, og ikke kan besvares med sikkerhet ut fra Høyesteretts praksis på området er det etter mitt syn naturlig å se på om rettskilder som tradisjonelt blir ansett som mindre tungtveiende kan gi bidrag til spørsmålet.

3.2.1 Kan man trekke argumenter ut fra forarbeidene til skatteloven § 14-90?

Ettersom den alminnelige omgåelsesnormen ikke er lovfestet finnes det ingen lovforarbeider som har direkte relevans. Men ettersom disse kan gi uttrykk for lovgivers syn på hvilken regel som generelt er mest gunstig er det etter mitt syn naturlig å undersøke om forarbeidene til beslektede regler gir veiledning i forhold til hvorvidt lovgiver anser det som ønskelig at skattemessig motivasjon skal være et grunnvilkår for gjennomskjæring. I mangel på andre autorative kilder vil eventuelle klare føringer i forarbeidene etter mitt syn ha en viss relevans også ved fastsettelsen av innholdet i den ulovfestede omgåelsesnormen.

Skatteloven § 14-90 er en lovfestet gjennomskjæringsregel med snevert bruksområde. Den fastslår at skatteposisjoner på nærmere vilkår kan falle bort dersom ``*det er sannsynlig* at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen``.

Her stilles det tilsynelatende mindre strenge krav til dokumentasjon av skattemessig motivasjon enn det som tilsynelatende har vært tilfelle i rettspraksis.

I Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 6.5.7.1(s. 79) omtales de praktiske vanskelighetene ved å ``påvise at den valgte transaksjonsformen i et gitt tilfelle er illojal og foretrukket ut fra hovedsakelig skattemessige hensyn``.

Dette er i tråd med den forståelse av omgåelsesnormen som kom frem i Hydro Canada, og som har blitt fulgt konsekvent i de senere år. Det henvises imidlertid ikke til rettspraksis, og gis heller ikke på annen måte uttrykk for hvorvidt denne beskrivelse av normen er resultat av en veloverveid beslutning.

Men det ser ut som man legger en mer pragmatisk tilnærming til grunn i pkt 6.5.7.4 på s 82; Her skrives det eksplisitt at motivasjonen er avgjørende, men at man må se på hva som *mest sannsynlig* er motivasjonen. Det er en tynn grense mellom dette og vurdering av virkningene, selv om det i prinsippet er to helt forskjellige vurderinger. Dette gjentas to avsnitt nedenfor, hvor man henviser til Ot.prp.nr.71 1995-1996 (Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper).

Det står imidlertid ikke noe eksplisitt om hvorvidt dette skiller seg fra den ulovfestede normen. Men skal man ta med seg noe konkret må det være at lovgiver kommer til den konklusjon at det er holdbart å bygge på en vurdering av hvorvidt *de skattemessige effektene mest sannsynlig har vært motivet for disposisjonen*. De reelle ikke-skattemessige konsekvensene av en disposisjon må nødvendigvis være utgangspunktet for vurderingen.

Kort oppsummert er det naturlig å forstå forarbeidene som at man anser motivet bak en disposisjon som det ideelle kriteriet for om gjennomskjæring skal kunne foretas, men at man i realiteten må være pragmatisk og trekke slutninger om dette ut fra en disposisjons ytre konsekvenser.

3.2.2 Andre lands rett

Andre lands rett har tradisjonelt blitt ilagt en viss vekt i norsk rett på punkter hvor den norske retten er uklar⁸. Bettina Banoun foretar i sin avhandling; Omgåelse av skattereglene⁹ en oppsummering av rettstilstanden i USA, England, Australia, Canada, Danmark og Sverige.

Heller ikke her finnes det imidlertid noen rød tråd. Alle landene som behandles har en form for omgåelsesregel, men både spørsmålet om den er lovfestet og om skattemessig motivasjon er et grunnvilkår varierer fra land til land uten at det er noe klart mønster. Det synes som reglene i hvert enkelt land har blitt til via en rekke politiske kompromisser, og er et produkt av dette, samt særegenhetene ved det enkelte lands rettssystem.

En vurdering av andre lands rett gir dermed liten eller intet bidrag ved spørsmålet om innholdet i den norske regelen.

⁸ Se f eks Nygaard s 51

⁹ Side 21-80

3.2.2. Bør hovedsakelig skattemessig motivasjon være et absolutt vilkår for gjennomskjæring?

Etter dette synes det naturlig å konkludere med at spørsmålet om skattemessig motivasjon er et absolutt vilkår ikke har sterkere feste i norsk rett enn at det kan bli aktuelt å fravike det dersom det skulle vise seg å gi den beste løsningen i en fremtidig sak. Spørsmålet er så om denne rettssetningen *bør* fravikes dersom spørsmålet skulle komme på spissen.

Ettersom dette er et spørsmål som kan, og *bør*, besvares på et generelt grunnlag baserer vurderingen seg på hva som generelt ville gi den beste regel, ikke hva som vil fremstå som mest rimelig i enkelttilfeller.

Også spørsmålet om skattemessig motivasjon *bør* være et grunnvilkår for gjennomskjæring er omtvistet, se f eks Zimmer vs Folkvord vs Liland publisert i Skatterett 2007-2009¹⁰.

Det kan for det første anføres at et av grunnhensynene bak normen er at det ut fra samfunnsøkonomiske, så vel som moralske hensyn, ikke er heldig om det foretas disposisjoner som i stor grad er motivert av skattereglene¹¹. Dersom disposisjoner som ikke er skattemessig motivert rammes av omgåelsesnormen får omgåelsesnormen et videre anvendelsesområde enn dette hensynet kan forsvare. Dette taler med styrke mot å la omgåelsesnormen omfatte tilfeller som ikke påviselig er hovedsakelig skattemessig motiverte.

Men også hensynet til horisontal rettferdighet, at skatteyttere med like formuesforhold skal beskattes likt, er viktig på skatterettens område, se f eks Zimmer s 31 om dette. Reell likebeskatning oppnås lettere om man fokuserer på en disposisjons innhold enn dens motivasjon.

Videre er et problem med å basere avgjørelsen på skatteyterens subjektive forestillinger at det subjektive motiv for en handling ofte er svært vanskelig å bevise, se f eks førstvoterendes bemerkning om dette i Finnøydommen på s 1770.

En praktisk konsekvens av dette er at det kan være vanskelig å være sikker på at en skatteyter oppgir den reelle motivasjonen for en handling. Dette gjør seg særlig gjeldende i de tilfeller hvor en disposisjon som gir en betydelig skattefordel også innehar en ikke helt ubetydelig egenverdi. Her kan det oppstå vanskelige bevissspørsmål dersom man skal basere seg på å klarlegge skatteyters motivasjon for disposisjonen. I tillegg vil man få vanskelige grensevurderinger ved spørsmålet om hvor stor del av motivasjonen som må være skattemessig for at gjennomskjæring skal være aktuelt.

Slike bevissspørsmål kan etter sin karakter være prosessdrivende. De kan i tillegg gjøre behandlingen av ligningen mindre forutsigbar. Ettersom skatt normalt er en betraktelig utgift, særlig for bedrifter og andre næringsdrivende, og skatteplanlegging normalt sett er fullstendig akseptabelt¹², er forutberegnelighet et hensyn som må ilegges særlig stor vekt på skatterettens område.

Mot dette kan det innvendes at også en norm hvor skattemessig motivasjon ikke er et grunnvilkår kan svekke forutberegneligheten, i den forstand at disposisjoner som reelt ikke er skattemessig motiverte kan rammes av normen. Men ettersom en disposisjons *innhold* er lettere å både definere og vurdere enn motivasjonen bak, vil en regel med fokus på virkning fremfor motivasjon totalt sett bidra til en mer forutberegnelig situasjon enn det motsatte alternativ.

¹⁰ Hhv Sr 2007 s.1 Sr 2007 s 293 Sr 2009 s.113

¹¹ Se f eks Zimmer s. 80

¹² Se Zimmer s. 46

Ser man til eksempelet i innledningen vil en vurdering av motivasjonen for salget av datterselskapet kunne medføre en usikker og tidkrevende prosess, mens en vurdering av salgets skattemessige virkninger målt opp mot de ikke skattemessige ville være relativt ukomplisert. Vurderingen kompliseres av at også motstrid mot skattereglenes formål er en del av vurderingen¹³. Men dette momentet har antageligvis like stor vekt, og er like vanskelig å behandle konkret, uansett om hovedsakelig skattemessig motivasjon er et grunnvilkår for gjennomskjæring.

I de tilfeller hvor en disposisjon hovedsakelig har skattemessige virkninger vil det uansett være en sterk presumpsjon for at den hovedsakelig er skattemessig motivert¹⁴. Dersom den likevel ikke er skattemessig motivert kan det diskuteres om det - uavhengig av motivasjon – er i tråd med hensynene bak skattereglene, særlig hensynet til horisontal rettferdighet, om disposisjonen skal medføre det aktuelle skattefradraget.

Videre vil det ikke bli aktuelt at en disposisjon blir rammet av omgåelsesnormen dersom det aktuelle fradraget *ikke er i strid med skattereglenes formål*.¹⁵ Dersom det er konstatert at en disposisjon har svært begrenset egenverdi, og det i tillegg vil være i strid med skattereglenes formål å gi en gunstig skattemessig effekt er det etter mitt syn ikke noen grunn til å behandle de tilfeller hvor man har vært heldig annerledes enn de tilfeller hvor denne effekten har vært planlagt.

I ytterste konsekvens kan en lære basert på skatteyters motivasjon medføre at en disposisjon hos en skatteyder som har undersøkt forholdene og dermed basert seg på å spare skatt vil bli omgjort, mens en tilsvarende disposisjon hos en annen skatteyder, som ikke har basert seg på skattebesparelsen kan bli stående.

To nøyaktig identiske disposisjoner vil dermed kunne bli behandlet forskjellig skatterettslig pga forskjellig påviselig motivasjon. Angående dette er det riktignok i tråd med normens formål at en skatteyder som bevisst innretter seg etter smutthull i lovverket kan få endret ligningen på grunn av dette. Men det synes ikke like naturlig at den skatteyder som *unnlater* å undersøke de skattemessige konsekvensene av en handling skal belønnes for dette. Som nevnt ovenfor vil det kunne medføre at det lønner seg å manipulere dokumenter som viser motivasjonen for en handling.

Det er videre en vanlig tanke i norsk rett at tilfeldige fordeler, siden man ikke har arbeidet for å opparbeide disse, ikke er sterkt beskyttelsesverdige. Det ville være et resultat i strid med normale forestillinger om rettens innhold dersom en kalkulert fordel skulle utløse skatteplikt, mens en tilfeldig fordel av tilsvarende karakter og størrelse skulle være fritatt for beskatning på grunn av manglende planmessighet. At den tilfeldige fordel mangler det preg av illojalitet som legitimere normen svekker vekten av dette momentet, men kan etter mitt syn ikke ilegges avgjørende vekt i motsatt retning.

Dette vil riktignok kunne gi resultater i enkelttilfeller som fremstår som urimelige. Men om den aktuelle skattefordel ikke er beregnet vil det være et mindre tap å ikke få den. Dette er ikke en ideell løsning, men den vil etter mitt syn gi færre negative konsekvenser enn alternativet.

De lege ferenda taler etter mitt syn de beste grunner mot å opprettholde et absolutt krav om at en disposisjon må være beviselig skattemessig motivert for å rammes av omgåelsesnormen.

¹³ Se oppgavens side 4

¹⁴ Se Rt 2006 s. 1232 avsnitt 51

¹⁵ Lærebok i skatterett s. 65

4. Konklusjon

Som gjennomgangen av rettspraksis ovenfor viser er det ingen rød tråd i Høyesteretts praksis om den ulovfestede omgåelsesnormen frem til høsten 2006, enten man ser på beskrivelsen av normen eller hvordan den rent faktisk praktiseres.

Hovedsakelig skattemessig motivasjon som grunnvilkår ble for første gang brukt i Rt 2002 s 456. Ettersom saken ble avgjort på et annet grunnlag må denne uttalelsen betraktes som et obiter dictum, med tilsvarende rettskildemessig vekt¹⁶. Da denne beskrivelsen av normen i tillegg bygger på en etter mitt syn tvilsom forståelse av eldre rett, og kun fikk eksplisitt tilslutning fra to dommere mener jeg dommen har begrenset rettskildemessig verdi.

Videre kan jeg ikke ut fra det foreliggende domsmaterialet finne saker hvor det er nærliggende å tro at det vil ha betydning for resultatet hvorvidt man anser hovedsakelig skattemessig motivasjon for å være et grunnvilkår. At formuleringen av denne delen av omgåelsesnormen ikke har vært avgjørende for resultatet, kan tilsa at den ikke har blitt ilagt så stor vekt som det som ville vært tilfellet dersom denne hadde vært avgjørende for utfallet av den konkrete sak.

De relevante lovforarbeider jeg har funnet støtter i prinsippet hovedsakelig skattemessig motivasjon som grunnvilkår, men det erkjennes at man på grunn av vanskelige bevissspørsmål må bygge på hva som er den mest sannsynlige motivasjonen for en disposisjon. Som nevnt ovenfor er den mest forutberegnelige og ensrettende måten å gjøre dette å foreta en vurdering av en disposisjons innhold og virkninger.

Andre lands rett gir heller ingen konkrete føringer for konklusjonen.

Etter min mening tilsier den manglende konsekvens i Høyesteretts praksis frem til 2006, mangelen på dommer hvor beskrivelsen av normen har vært avgjørende for resultatet, samt mangelen på andre entydige kilder at læren om hovedsakelig skattemessig motivasjon som grunnvilkår ikke har sterkere feste i norsk rett de lege lata enn at det er mulig at den kan fravikes dersom spørsmålet skulle komme på spissen.

Som nevnt ovenfor mener jeg de beste grunner taler for at hovedsakelig skattemessig motivasjon ikke skal være et grunnvilkår for gjennomskjæring. I lys av at rettstilstanden ikke er så avklart som ensrettingen i formuleringene i dommene de senere år kan gi inntrykk av mener jeg det vil være forsvarlig å legge adskillig vekt på hva som generelt ville være den beste regel, og konkludere med at hovedsakelig skattemessig motivasjon ikke er et grunnvilkår for gjennomskjæring dersom spørsmålet skulle komme på spissen.

¹⁶ Se Nygaard s 115

5. Litteraturliste

1. Fredrik Zimmer, Lærebok i skatterett, Universitetsforlaget 6 utgave 2009
2. Bettina Banoun Omgåelse av skattereglene, en studie av høyesterettspraksis, Cappelen 2003
3. Nils Nygaard Rettsgrunnlag og standpunkt Universitetsforlaget 2. utgave 2004
4. Fredrik Zimmer Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker Skatterett 2007 s.1
5. Benn Folkvord Er skattemessig motivasjon er grunnvilkår for omgåelse – Replikk til Fredrik Zimmers artikkel ``Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker``. Skatterett 2007 s 293
6. Anders H. Liland Ulovfestet gjennomskjæring og tiltak mot skatteunndragelser – betydningen av skatteyters motivasjon. Skatterett 2009 s.113
7. Kåre Kvisli, Innføring i skatteretten Oslo 1962