

NOU

Norges offentlige utredninger **2016:5**

Omgåelsesregel i skatteretten

Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten

Norges offentlige utredninger 2016

Seriens redaksjon:
Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon
Informasjonsforvaltning

1. Arbeidstidsutvalget
Arbeids- og sosialdepartementet
2. Endringer i verdipapirhandelloven
– flagging og periodisk rapportering
Finansdepartementet
3. Ved et vendepunkt: Fra ressursøkonomi til
kunnskapsøkonomi
Finansdepartementet
4. Ny kommunelov
Kommunal- og moderniseringsdepartementet
5. Omgåelsesregel i skatteretten
Finansdepartementet

NOU

Norges offentlige utredninger **2016:5**

Omgåelsesregel i skatteretten

Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten

Utredning fra professor emeritus Frederik Zimmer, oppnevnt av Finansdepartementet
24. mars 2015.

Avgitt til Finansdepartementet 15. mars 2016.

ISSN 0333-2306
ISBN 978-82-583-1267-0

07 Aurskog AS

Til Finansdepartementet

I mars 2015 ga Finansdepartementet undertegnede i oppdrag å utrede en lovfestet skatterettslig omgåelsesregel. Med dette legger jeg frem min utredning.

Oslo 15. mars 2016

Frederik Zimmer

Martin Børresen

Henriette Hjort

7.9.1	Omgåelse, gjennomskjæring, tilsidesettelse	74	8.7	Forholdet til skatteloven § 14-90 ...	104
7.9.2	Trenges illojalitetstermen?	74	8.7.1	Innledning	104
8	Utredningens forslag om omgåelsesnormens nærmere innhold	76	8.7.2	Trenges sktl. § 14-90 ved siden av en lovfestet generell omgåelsesregel?	104
8.1	Ulike modeller	76	8.7.3	Hvordan bør en særlig omgåelsesregel for generelle skatteposisjoner ev. utformes?	106
8.2	Vilkår og virkninger: Rekarakterisering av det privatrettslige forholdet	77	9	Virkninger av at vilkårene i omgåelsesregelen er oppfylt ..	107
8.3	Gjenstand for vurdering under omgåelsesregelen	81	10	Bemerkninger til de enkelte bestemmelsene i forslaget	109
8.4	Skattefordel	81	10.1	Bemerkninger om lovforslaget og dets anvendelsesområde	109
8.5	Det objektive vilkåret	83	10.2	Bemerkninger til § 1	109
8.5.1	Høyesteretts totalvurdering	83	10.3	Bemerkninger til § 2; generelt	111
8.5.2	Nærmere om skattereglenes formål	86	10.4	Bemerkninger til § 2 første ledd ...	111
8.5.3	Egenverdi	88	10.5	Bemerkninger til § 2 annet og tredje ledd	112
8.5.4	Skattyters formål	93	10.5.1	Generelt	112
8.5.5	Utformingen av skattereglene	94	10.5.2	Annet ledd	112
8.5.6	Komplisert, kunstig, unaturlig, uhensiktsmessig transaksjon	96	10.5.3	Tredje ledd	114
8.5.7	Tilnærmet samme resultat kunne ha vært oppnådd på andre måter ..	98	10.6	Bemerkninger til § 2 fjerde ledd ...	115
8.5.8	Avveiing eller årsakssammenheng?	98	10.7	Bemerkninger til § 3	115
8.5.9	Hvor skattlegging på grunnlag av omgåelsesregel vil ha inkonsistente virkninger	99	10.8	Bemerkninger til § 4	117
8.5.10	Flere skattytere	100	10.9	Bemerkninger til del II	117
8.5.11	Terskel	101	Forslag til Lov om omgåelse i skatteretten	117	
8.6	Det subjektive vilkåret	102	Litteraturliste	119	
8.6.1	Innledning	102	Forkortelser	121	
8.6.2	Rent subjektiv eller objektivisert vurdering?	102	Vedlegg		
8.6.3	Terskel	103	1	Utredning av stipendiat Henrik Skar, Det juridiske fakultet ved Universitetet i Bergen	122
8.6.4	Hva er skattemessige og ikke-skattemessige formål?	104			
8.6.5	Formål som ikke realiseres	104			

Kapittel 1

Oppnevning, mandat og sammendrag

1.1 Oppnevning og mandat

I mars 2015 ga Finansdepartementet professor emeritus Frederik Zimmer i oppdrag å utrede en lovfestet skatterettslig omgåelsesnorm. Det ble gitt slikt mandat for utredningen:

«Et effektivt og godt skattesystem forutsetter at omgåelser motvirkes. Et viktig element i norsk skatterett er den ulovfestede omgåelsesregelen.

Den ulovfestede omgåelsesregelen er et særskilt rettsgrunnlag som gir skattemyndighetene mulighet til å omklassifisere en disposisjon mv., for så å anvende skattereglene på det omklassifiserte rettsforholdet (ofte omtalt som «skattemessig gjennomskjæring»). Normens funksjon er i praksis å trekke grensen mellom akseptabel skatteplanlegging og uakseptabel skatteomgåelse, og den fungerer som et supplement til generelle prinsipper for lovtolkning mv. Den ulovfestede omgåelsesregelen er forankret i rettspraksis og administrativ praksis, og er utviklet i samspill mellom rettspraksis og juridisk teori.

Ulike hensyn kan tale for å lovfeste den generelle omgåelsesregelen. Det er også grunn til å vurdere nærmere om normen kan forbedres gjennom ulike endringer i dens innhold.

På denne bakgrunn skal en lovfesting av omgåelsesregelen utredes.

Hovedmålet med utredningen er å få forslag til en lovfestet generell omgåelsesregel som på en effektiv måte kan motvirke uthuling av det norske skattefundamentet, og samtidig ivareta skattyternes rettssikkerhet og særlig behov for forutberegnelighet på en rimelig måte.

Et naturlig utgangspunkt for arbeidet vil være å beskrive den gjeldende omgåelsesregelen, herunder rettsutviklingen frem til i dag. Sentralt i denne sammenhengen vil være en gjennomgåelse av de ulike kriterier og momenter som er vektlagt i rettspraksis.

Det bør i utredningen gis en oversikt over rettstilstanden i andre land. Bruken av omgåelsesregler vil i stor grad være knyttet til den nasjonale lovgivnings- og fortolkningstradisjonen, og en bred og inngående analyse av andre lands regler kan ha begrenset verdi. På dette punktet kan fremstillingen begrenses til rettsystemer og elementer som antas å ha særlig interesse for arbeidet med norske regler. Det vil også være formålstjenlig med en oversikt over den mer generelle tilnærmingen i enkelte andre land, og da særlig forholdet mellom generelle og spesielle omgåelsesregler.

En sentral del av utredningen vil være å analysere behovet for endringer i den gjeldende omgåelsesnormen. Utredningen bør i hovedsak konsentreres om lovfesting av en generell omgåelsesregel, men det vil også være naturlig å drøfte bruken av mer spesielle omgåelsesregler som supplement og/eller alternativ til en generell regel. Ulike prinsipielle sider ved bruken av generelle og spesielle omgåelsesregler bør drøftes grundig. Men det er ikke meningen at utredningen skal foreslå konkrete spesielle omgåelsesregler.

Behovet for materielle regelendringer skal også drøftes i sammenheng med de vurderingene som Skatteutvalget gir uttrykk for i NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.

Departementet vil særlig fremheve tre temaer som bør drøftes nærmere. Det gjelder:

- Betydningen av skattebesparelse i andre stater: I Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada) tok Høyesterett stilling til betydningen av spart utenlandsk skatt ved gjennomskjæringsvurderingen. Høyesteretts flertall kom til at en skattebesparelse i Danmark skulle anses som forretningsmessige og ikke skattemessige fordeler. Mindretallet kom til at skattebesparelsen i Danmark ikke kunne likestilles med forretningsmessige virkninger, og at det var grunnlag for gjennomskjæring. Betydningen av spart skatt i andre stater er

et forhold som bør drøftes mer prinsipielt i utredningen. Det vil også kunne være aktuelt å drøfte betydningen av spart indirekte skatt og dokumentavgift i Norge eller utlandet, når slike virkninger kommer i tillegg til spart direkte skatt.

- Objektiv eller subjektiv vurdering av skattyters motiv: Skattyters motiv for gjennomføring av transaksjonen har stor betydning når gjennomskjæring vurderes. I rettspraksis har det tidligere vært lagt opp til en objektivisert vurdering av skattyters motiv, slik at det legges vekt på hvordan transaksjonen fremtrer utad, objektivt sett. Dette som motsetning til at temaet er hvilke subjektive forestillinger den enkelte skattyter kan ha gjort seg. Dommen i Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) går imidlertid langt i å vektlegge skattyters subjektive hensikt, slik at det blir et rent bevissspørsmål hva skattyter antas å ha lagt vekt på. Ulike sider ved objektiv og subjektiv vurdering i denne sammenheng bør drøftes.
- Omtale av omgåelsesmuligheter i lovforarbeider. Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips) gjaldt en eiendomstransaksjon, hvor det oppstod spørsmål om man reelt sett stod overfor salg av eiendom eller aksjer. Førstvoterende la blant annet vekt på lovforarbeidene, som viser at man var oppmerksom på mulighetene for tilsvarende skattemotiverte transaksjoner, men at man likevel ikke valgte å gi spesialregler for å motvirke dette. Denne dommen reiser enkelte prinsipielle spørsmål, først og fremst om bruk av den generelle omgåelsesnormen skal være utelukket hvor lovgiver har avstått fra å gi spesialregler for å motvirke en påregnelig omgåelse. Ulike sider ved denne problematikken bør drøftes i utredningen.

Også andre temaer og forhold drøftes, dersom det anses formålstjenlig.

Departementet vil vurdere nærmere om det skal nedsettes en rådgivende referansegruppe som ledd i gjennomføringen av dette prosjektet. Departementet vil også vurdere behovet for å innhente eksterne delutredninger på bestemte områder.

Arbeidet forutsettes slutført innen 1. mars 2016.»

Lovrådgiverne Henriette Strandskogen Hjort og Martin Børresen ble oppnevnt som sekretærer for utredningen.

Etter anmodning fra utredningen ga Finansdepartementet i brev av 21. mai 2015 stipendiat Henrik Skar, Det juridiske fakultet, Universitetet i Bergen i oppdrag å utrede to nærmere angitte spørsmål. Skar leverte sin utredning 12. november 2015. Mandatet fremgår av Skars utredning, som er inntatt som trykt vedlegg til denne utredning.

Den 30. november og 1. desember 2015 hadde utredningen møter med den tyske skatterettsforskeren Dr. Christine Osterloh-Konrad som arbeider med et rettskomparativt prosjekt om skatterettslige omgåelsesregler. Den 1. desember ble det arrangert et seminar i Finansdepartementet for inviterte med Dr. Osterloh-Konrad som innleder.

Den 8. februar 2016 ble det arrangert et seminar i Finansdepartementet for inviterte eksperter basert på et langtkommet utkast til pkt. 7 til 10 i denne utredningen.

1.2 Sammendrag

Utredningen gir i *pkt. 2* en innledende analyse av omgåelsesproblemet i skatteretten og forholdet til tilgrensende problemstillinger. Rettsutviklingen og gjeldende rett presenteres i *pkt. 3* og *pkt. 4*. Omgåelsesregler, som regel lovfestede, finnes i de fleste land, og *pkt. 5* gir en oversikt over slike regler i noen utvalgte land samt i EU/EØS, og utviklingen av spørsmålet om omgåelsesregler og skatteavtaler i OECD presenteres også.

Forholdet til konstitusjonelle og folkerettslige regler behandles i *pkt. 6*. Det konkluderes med at hverken Grunnloven eller Den europeiske menneskerettskonvensjon antas å sette grenser for forslag som det er aktuelt å fremme. Skatteavtalene setter sannsynligvis visse grenser for hvilke internrettslige omgåelsesregler som har gjennomslag hvor et rettsforhold reguleres av skatteavtaler. Utredningen har imidlertid ikke funnet det nødvendig å analysere disse grensespørsmålene nærmere, for det legges til grunn at den foreslåtte regel – på samme måte som den gjeldende ulovfestede normen – gjelder i internasjonale forhold så langt skatteavtalene tillater det. Noe tilsvarende gjelder for forholdet til EØS-avtalen, men strid med EØS-avtalen fremstår som lite sannsynlig i og med at utredningens forslag ikke skiller mellom interne og grenseoverskridende transaksjoner.

Pkt. 7 til og med pkt. 10 inneholder utredningens analyse og forslag, og selve lovutkastet er inntatt i pkt. 11.

I *pkt. 7* konstateres det og legges til grunn for utredningen at de aller fleste omgåesspørsmål

dreier seg om å rekarakterisere et (normalt) privatrettslig rettsforhold til et annet som bedre reflekterer transaksjonens økonomiske innhold, og så anvende skattereglene på det rekarakteriserte rettsforholdet. Omgåelsesregelen dreier seg først og fremst om vilkårene for at slik rekarakterisering skal kunne finne sted.

Utredningen går inn for at forslaget til omgåelsesregel bør gjelde for alle skatter og avgifter, ikke bare for formues- og inntektsskatt, og ev. merverdiavgift. Utredningen mener videre at også de viktigste rettsvirkningene av at omgåelsesnormen er anvendelig, bør lovfestes. Det foreslås ikke en omgåelsesnorm i skattyters favør, for det er liten grunn til at en skattyter skal kunne bruke avtalefriheten til å velge én rettslig form, men så anføre overfor skattemyndighetene at en annen rettslig form skal legges til grunn ved skattleggingen.

Kap. 7 omtaler også forholdet til spesielle omgåelsesregler. Det legges til grunn at den generelle omgåelsesregelen kan komme til anvendelse også på områder som er regulert av spesielle regler, men ikke på de punkter som den spesielle regelen spesifikt regulerer. Dette innebærer f.eks. at den generelle regelen kan komme til anvendelse på opplegg som tar sikte på å unngå NOKUS-reglene, mens den ikke kan benyttes til å modifisere de vilkårene som NOKUS-reglene oppstiller, f.eks. vilkåret om 50 prosent eie eller kontroll. Det anføres at anvendelsesområdet for en lovfestet omgåelsesregel og regelen i sktl. § 13-1 ikke bør overlappe.

Pkt. 8 inneholder utredningens nærmere analyse og forslag til vilkår for at omgåelsesregelen skal komme til anvendelse. Det foreslås en annen struktur for normen enn den som Høyesterett har lagt til grunn i de senere år, med et subjektivt grunnvilkår og en – i det vesentlige objektiv – totalvurdering. Utredningen foreslår at det objektive vilkår, som et godt stykke på vei tilsvarer dagens totalvurdering, kommer først, og at det subjektive vilkåret får form av en mulighet for skattyteren til likevel ikke å bli rammet av normen hvis han/hun kan vise at disposisjonen var vesentlig ikke-skattemessig motivert.

Utredningen foreslår en del endringer i det objektive vilkåret sammenlignet med totalvurderingen under dagens norm. Totalvurderingen legger opp til at skattereglenes formål er målestokken for vurderingen. Utredningen foreslår at man går tilbake til den modellen som ble antatt å gjelde på 1990-tallet, der disposisjonens egenverdi og grad av strid med skattereglenes formål var to sideordnede (og særlig viktige) momenter, blant

flere, i en samlet helhetsvurdering. Utredningen foreslår videre at flere momenter nevnes uttrykkelig i lovteksten enn det som gjøres i Høyesteretts formulering av temaet for totalvurderingen, deriblant om betydningen av de aktuelle skattereglers utforming, om disposisjonen var hensiktsmessig for å nå det forretningsmessige resultatet, og om tilnærmet samme resultat kunne vært oppnådd på andre måter. Fordi ikke alle vurderingsmomenter er like tungtveiende, foreslås det at momentene inndeles i to grupper, nemlig de som skal tillegges «særlig vekt» og de som skal tillegges «vekt». Utredningen mener det bør tillegges særlig vekt dersom en rasjonell skattyter ville ha gjennomført transaksjonen ut fra forretningsmessige grunner, altså uansett skattefordelen.

Når det gjelder skattereglenes formål, legger utredningen til grunn at det sentrale må være formålet med den eller de regler som er omgått, ikke de reglene som er brukt som virkemiddel i opplegget, slik senere tids praksis kan synes å indikere. Det foreslås at skattefordeler i utlandet ikke lenger skal kunne regnes som forretningsmessig virkning (egenverdi). Det foreslås også at ulemper skal kunne tas i betraktning i skattyters favør, men – i tråd med det som også antas å gjelde for positive virkninger – er det spesielt ulemper som representerer et typisk kjennetegn ved begrep som den omgåtte regel er basert på (f.eks. eierrådighet ved ev. omgåelse av regler som knytter an til overføring av eiendomsrett), som har vekt. Fordi ulemper skal tillegges vekt, foreslås det at termen egenverdi ikke brukes i lovteksten.

Utredningen foreslår ikke en generell senking av terskelen for at omgåelsesregelen skal kunne anvendes.

Utredningen foreslår at det subjektive vilkåret gjøres mer objektivt, slik at beviset blir objektive omstendigheter som indikerer eller ikke indikerer skatte- eller forretningsmessige formål.

Utredningen mener at det ikke er grunn til å opprettholde sktl. § 14-90 ved siden av en lovfestet generell regel og foreslår derfor denne opphevet.

I *pkt. 9* foreslås en regel om den umiddelbare virkningen av at omgåelsesregelen er anvendelig, nemlig skattlegging i tråd med det rekarakteriserte rettsforholdet. Men utredningen foreslår at virkningen bare skal gå så langt som nødvendig for å eliminere skattefordelen. Virkninger for senere transaksjoner, for andre skattytere og for andre skatter foreslås ikke lovfestet fordi de ikke er tilstrekkelig avklart i praksis.

Kap. 10 inneholder kommentarer til enkeltbestemmelsene i lovforslaget.

Kapittel 2

Omgåelsesproblem og omgåelsesnorm

2.1 Hvorfor omgåelsesproblem?

Omgåelsesproblemet i skatteretten har sin bakgrunn i skattyternes rettslige handlefrihet og ønske om ikke å betale mer skatt enn nødvendig. Skattyternes frihet til selv å velge om og i hvilke rettslige former aktivitet skal utøves, tidspunkt og tidsrom for slik aktivitet osv., er grunnleggende, men gir samtidig mulighet til å velge former, fremgangsmåter og tidspunkter som gir lavere skattebelastning enn alternativer. Langt på vei aksepteres slik skatteplanlegging av rettsordenen. Men resultatet kan komme i så sterk spenning med disposisjonens økonomiske innhold, med skattereglenes formål og med hva som anses rimelig og rettferdig, at det oppstår spørsmål om å gripe inn.

Slike spørsmål er ikke begrenset til skatteretten; også på andre rettsområder kan borgerne ha interesse av å innrette seg f.eks. slik at preseptorisk lovgivning ikke står i veien for et ønsket resultat. Men omgåelsesproblemet har utvilsomt spilt større rolle på skatterettens område – og særlig inntektsskattens – enn på noe annet rettsområde, noe som reflekterer den økonomiske betydning skattene har for både skattytere og det offentlige.

Omgåelsesproblemet i skatteretten er ikke nytt. Selv om det har skjedd en betydelig utvikling i de siste to-tre tiår, kan problemstillingen i Norge spores tilbake til 1920-årene, se pkt. 3 nedenfor. Problemstillingen er heller ikke spesielt norsk; tvert om er det en erfaring at alle land med (inntekts)skattesystemer omtrent som det vi kjenner i Norge, må forholde seg til omgåelsesproblemet. Det kan derfor være inspirasjon å hente fra utenlandsk rett, se pkt. 5 nedenfor.

Undertiden hevdes det at omgåelsesproblemet først og fremst er et lovgiverproblem, ikke et rettsanvendelsesproblem. Synspunktet kan være at omgåelsesmuligheter skyldes inkonsistent skattelovgivning eller skattelovgivning som er teknisk svak på andre måter, og at det derfor må være lovgiverens oppgave å rette opp dette, ikke skattemyndighetenes eller domstolenes. Utvilsomt skyldes mange omgåelsesmuligheter svakheter i lovgivning

gen. Men selv med teknisk god og konsistent skattelovgivning kan omgåelsesmuligheter ikke unngås. Eksempelvis vil det at gevinster skattlegges først ved realisasjon, at noen selskaper, men ikke alle er selvstendige skattesubjekter, og at man må motvirke kjedebeskatning i konsern (fritaksmetoden), gi tilpasningsmuligheter. Og ikke minst i internasjonale forhold vil mulighetene for å spille på ulikheter i landenes skatteregler og skattesatser, gi incentiver til å tilpasse seg (og noen universell harmonisering av skattereglene som kan avverge dette, kan ikke ventes i overskuelig fremtid). Det kan derfor konstateres at omgåelse av skattereglene ikke bare er et lovgivningsproblem, men også et rettsanvendelsesproblem uansett hvor god lovgivningen er.

2.2 Hvorfor generell omgåelsesnorm?

At det finnes et omgåelsesproblem, innebærer ikke uten videre at det trenges en generell omgåelsesnorm (lovfestet eller ulovfestet), dvs. en norm med generell anvendelse innenfor (inntekts)skatteretten. En generell omgåelsesnorm vil nærmest med nødvendighet innebære en større eller mindre reduksjon av forutsigbarheten for skattyterne og trenger derfor en god begrunnelse.

En omgåelsesnorm kan begrunnes både i hensynet til effektivitet og rettferdighet – de to hjørnesteinene i skattepolitiske resonnementer. Norske og internasjonale erfaringer tilsier at skatteplanleggingsmuligheter som finnes, i stor grad vil bli utnyttet. Man har talt om «det rennende vanns prinsipp»: de «hull» som finnes, vil bli funnet og utnyttet. I USA har man talt om utvikling av en regulær tax shelter industry, der avanserte skatteplanleggingsopplegg utvikles og markedsføres av spesielle aktører. En umiddelbar virkning av å godkjenne all skatteplanlegging, er provenytap for det offentlige. På lengre sikt vil en slik tilnærming lett lede til et mer komplisert skattesystem, fordi lovgiveren stadig må inn med ny lovgivning for å stanse de sterkeste utslagene av aggressiv skatteplanlegging. Dermed vil også skattyternes mulighet til å

forutsi sin rettsstilling bli redusert, og kostnader til å oppfylle opplysnings- og andre plikter vil lett øke. Skatteplanlegging som er styrt vesentlig av ønsket om skattebesparelser og ikke av foretaksøkonomiske overveielser, vil ikke bidra til økonomisk vekst. Det vil tvert om lett lede til samfunnsøkonomisk uheldig allokering av økonomiske ressurser. Uheldig vridning av konkurranseforholdene (de med mulighet for aggressiv skatteplanlegging får et konkurransefortrinn) kan også innebære samfunnsøkonomisk effektivitetstap.

Mulighetene for å drive slik skatteplanlegging er ujevnt fordelt mellom skattyterne; det vil undergrave både den horisontale og den vertikale rettferdigheten i systemet hvis all skatteplanlegging aksepteres. I ytterliggående tilfeller kan dette i sin tur lede til at store skattytergrupper kan tape tillit til skattesystemet, med den fare for samfunnsolidariteten som dette kan innebære.

Et beslektet spørsmål er om man kan klare seg med spesielle omgåelsesregler, altså regler som spesifikt tar sikte på å motvirke bestemte typer av skatteplanlegging. NOKUS-reglene¹ er i norsk rett et hovedeksempel på slike regler. Beslektet, men likevel med en noe annen karakter, er bestemmelsen i sktl. § 14-90 som retter seg, ikke mot bestemte transaksjonsmønstre, men mot utnyttelse av særskilt angitte skatteposisjoner.² Slike regler er ofte nyttige og nødvendige, men neppe tilstrekkelige i det lange løp. Grunnen er at slike regler i det vesentlige retter seg mot allerede kjente transaksjonsmønstre osv. Fantasien i skatteplanleggingen er imidlertid stor, og lovgiveren har ingen mulighet til å forutse alle de opplegg som kan dukke opp. Spesielle omgåelsesregler av typen NOKUS-regler har typisk karakter av å være tilbakeskuende: de regulerer allerede kjente skatteplanleggingsopplegg. I et system uten en generell omgåelsesregel vil lovgiveren gjennomgående være på etterskudd, og omfattende bruk av spesielle omgåelsesregler vil i det lange løp lede til et komplisert system.

Spørsmålet om Norge skal ha en generell omgåelsesregel, faller utenfor utredningens mandat og følges derfor ikke videre.

2.3 Hvorfor lovfestet omgåelsesnorm?³

Den generelle omgåelsesnormen i Norge er utviklet av domstolene med Høyesterett i spissen

– i samspill med juridisk teori, sier Høyesterett i Rt. 2007 s. 209 (Hex). Det overlegent vanligste internasjonalt er imidlertid at omgåelsesnormer, også generelle, er lovfestet.

Det er mange gode grunner til å lovfeste omgåelsesnormen også i Norge. For det første er forholdet mellom omgåelsesnormen og legalitetsprinsippet uavklart, selv om neppe noen nå vil bestride at omgåelsesnormen er gjeldende rett. Høyesterett har selv aldri tatt dette forholdet opp til noen reell diskusjon.⁴ En lovfesting vil avklare forholdet til legalitetsprinsippet. Selv om dette kanskje ikke har så stor praktisk betydning, er det av atskillig betydning prinsipielt.

For det annet kan en lovfesting bidra til å gjøre normens innhold klarere. Dermed øker forutsigbarheten for skattyterne, og retningslinjene for myndighetene om når de kan gripe inn blir klarere. Om man oppnår dette, avhenger imidlertid i stor grad av hvordan den utformes. Og selv med en god utforming ligger det i sakens natur – særlig det at den tar sikte også på skatteplanleggingsopplegg som ennå ikke har sett dagens lys – at normen må bruke nokså generelle termer og overlate atskillig til et konkret skjønn i den enkelte sak, noe som innebærer at forutsigbarheten må bli begrenset.

For det tredje kan det være aktuelt, ved hjelp av lovgivning, å endre normens innhold i større eller mindre grad. Utredningens mandat peker på noen slike punkter som skal vurderes, og flere tas opp i utredningen. På dette punkt skiller denne utredningen seg fra Aarbakkes utredning fra 1991, som hadde til formål å lovfeste den eksisterende normen.⁵

En lovfesting av omgåelsesnormen er imidlertid ikke uten problemer. Lovfesting vil innebære at den fremtidige rettsanvendelse og rettsutvikling knyttes til tolking av lovtekstens ord og uttrykk, og det kan innebære en fare for at retts-

¹ Sktl. § 10-60 til § 10-68.

² Se nærmere pkt. 4.6, 7.5.2.2 og 8.7 nedenfor.

³ Se til det følgende Aarbakke i Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) pkt. 4.2 underpunkt 5.

⁴ I Rt. 1976 s. 302 (Astrup) hadde skattyterne prosedert bl.a. på at anvendelse av den ulovfestede omgåelsesnormen ville være i strid med legalitetsprinsippet. Høyesterett kommenterte dette slik: «Jeg kan ikke se at dette resultat kommer i strid med legalitetsprinsippet – det er den skatterettslige lovgivning som forelå i 1970 som er bragt til anvendelse.» Resonnementet overser imidlertid at anvendelse av omgåelsesnormen typisk innebærer at det privatrettslige forhold som skattereglene anvendes på, er et annet enn det som gjelder privatrettslig (såkalt rekarakterisering), se pkt. 7.1 og pkt. 8.2 nedenfor. Det kan ikke uten videre legges til grunn at slik rekarakterisering kan skje uten lovhjemmel.

⁵ Jr. Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) pkt. 4.2 underpunkt 6 hvor det heter om forslaget: «Bestemmelsene er ment som en lovfesting av prinsipper som inngår i den gjennomskjæringsregel som er utviklet i praksis. Bestemmelsene er altså ikke ment å skulle representere noen utvidelse av adgangen til gjennomskjæring.»

anvendelsen løsrives fra de underliggende hensyn og på sett og vis «stivner». Både dette og faren for at skatteplanleggingsopplegg som rettspolitisk sett burde være rammet, faller utenfor, taler for at normen bør utformes i nokså brede kategorier. Et annet problem ligger i at en lovfesting innebærer at grensen mellom anvendelsesområdet for normen og for alminnelige tolkingsregler, kommer mer på spissen.⁶

Heller ikke spørsmålet om Norge skal ha en lovfestet omgåelsesregel hører inn under mandatet og blir derfor ikke diskutert nærmere. Men hensyn som er nevnt her, er relevante ved diskusjonen om utformingen av en slik lovbestemmelse, se også pkt. 7 nedenfor.

2.4 Omgåelse og tilgrensende problemstillinger

2.4.1 Skatteunndragelse; pro forma

Fenomenet omgåelse av skatteregler må holdes atskilt fra *skatteunndragelse*. Skatteunndragelse foreligger hvor skattyteren har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, typisk ved å unnlate å oppgi skattepliktige inntektsposter, konstruere fiktive kostnader (f.eks. ved falske fakturaer), manipulere tidspunktet for inntekts- eller fradragføring (f.eks. ved gal datering av fakturaer). Det er klart at skattleggingen skal baseres på de korrekte fakta, når disse er bragt på det rene.⁷ Dette gjelder også hvor skattyteren ikke kan bebreides for at det er gitt mangelfulle opplysninger (og betegnelsen skatteunndragelse derfor ikke passer helt). Dette følger av alminnelige bevis- og rettsanvendelsesprinsipper, og det er altså ikke nødvendig med noen omgåelsesnorm for å nå dette resultatet.⁸

⁶ Aarbakke loc. cit. nevner også faren for antitetisk lovtolkning: «Hvis et tilfelle ikke dekkes av lovbestemmelsen, er det nærliggende å forstå denne slik at den utelukker gjennomskjæring i andre tilfeller.» Han anser dette som en ulempe, som kan motvirkes ved klare uttalelser i lovforarbeidene. Denne utredningen er imidlertid basert på det syn at den lovfestede omgåelsesregelen bør regulere spørsmålene uttømmende, se pkt. 10.1 nedenfor. Forskjellen i syn på dette punkt kan ha sammenheng med at Aarbakke opererte med et videre omgåelsesbegrep enn denne utredningen, se særlig Aarbakke op. cit. underavsnitt 3.

⁷ Et forbehold må her gjøres for bevisavskjæringstilfeller, typisk hvor skattyteren gir relevante faktiske opplysninger i sin favør først når saken står for domstolene. Langvarig rettspraksis har lagt til grunn at slike nye anførsler som hovedregel ikke kan fremmes (unntatt for spørsmål om tillegsskatt). Heller ikke dette har noe med omgåelsesnormen å gjøre, og også denne problemstillingen faller derfor utenfor utredningen.

Høyesterett har slått fast at omgåelsesnormen ikke gjelder ved fastleggelse av rent faktiske forhold.⁹ Faktiske forhold fastlegges ved hjelp av de sivilprosessuelle bevisreglene. Det er dette – og ikke mer – som ligger i bestemmelsen i lignl. § 8-1 om at ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen.¹⁰ Se nærmere pkt. 7.1 nedenfor.

Pro forma kan anses som en undergruppe av skatteunndragelsene. Det karakteristiske for pro forma-tilfellene er at skattyteren utad skilter med en rettslig form som ikke skal gjelde privatrettslige. Det hevdes f.eks. at en aksjepost er solgt fra A til B, mens det mellom partene er klart at A fortsatt er eier. Skattyteren gir altså uriktige opplysninger om det privatrettslige rettsforhold. I prinsippet er forskjellen klar mellom dette og en omgåelsessituasjon, men i praksis har det i konkrete tilfeller vært noe usikkerhet om man har for seg det ene eller andre.¹¹

Utredningen gjelder ikke skatteunndragelse, herunder pro forma.

2.4.2 Den rette privatrettslige karakteristikk

Fenomenet omgåelse må også holdes atskilt fra tilfeller hvor det er tvil og kanskje tvist mellom skattyter og det offentlige om hva som er *den rette privatrettslige karakteristikk* av et rettsforhold.¹² Dette har betydning for skatteregler som knytter an til nærmere angitte privatrettslige kategorier. Det kan f.eks. være tvil om en avtale skal anses som en avtale om salg eller leie,¹³ eller om et kapitaltilskudd skal anses som lån eller egenkapitaltilskudd.¹⁴ En vurdering av hva som er den rette privatrettslige karakteristikken, er en del av den

⁸ Dette forhindrer ikke at spørsmål om unndragelse og omgåelse kan oppstå samme sak. Det kan typisk være spørsmål om skattyteren har oppgitt alle relevante opplysninger (unndragelsesspørsmålet), og spørsmål om disposisjonen omfattes av omgåelsesnormen gitt at alle relevante opplysninger er kommet frem (omgåelsesspørsmålet).

⁹ Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen): tidspunktet for dødsfall kunne ikke endres ved hjelp av omgåelsesnormen.

¹⁰ I praksis har lignl. § 8-1 til dels – og særlig tidligere – vært tillagt betydning også for rettsanvendelsen, men dette må anses som uriktig. Se om dette Frederik Zimmer: Hva er anvendelsesområdet for ligningsloven § 8-1? I Utv. 2010 s. 1073 ff.

¹¹ Se Rt. 1998 s. 1779 (INA).

¹² Etter omstendighetene kan det være annet enn *privatrettslige* rettsforhold som skal legges til grunn for skattleggingen, f.eks. trygderettslige eller andre offentligrettslige forhold. Men privatrettslige rettsforhold er klart mest praksis, og teksten knytter derfor an til dette.

¹³ Se f.eks. Rt. 2009 s. 441 (Nordkraft); se også Rt. 2005 s. 394 (Gloppen) om eie eller leie.

ordinære rettsanvendelsen i skattesaker og er altså ikke basert på anvendelse av noen omgåelsesnorm. Spørsmålet skal avgjøres etter ordinær juridisk metode, herunder normene for avtaletolkning. Dette gjelder også hvor det ikke har vært nødvendig å ta stilling til spørsmålet privatrettslig og spørsmålet derfor bare kommer opp i skatterettslig sammenheng. Først hvor det er tale om å rekarakterisere det privatrettslige rettsforholdet, dvs. å legge til grunn et annet privatrettslig forhold enn det som privatrettslig gjelder, er det tale om å benytte omgåelsesnormen.

Rettspraksis viser at det av og til kan være tvilsomt om et spørsmål skal anses som et omgåesspørsmål eller et spørsmål om den rette privatrettslige karakteristik.¹⁵ Også i prinsippet kan grensen være vanskelig å trekke, typisk hvor det er betydelig tvil om hva som er den rette privatrettslige karakteristikken, men der én løsning gir betydelige skatteplanleggingsmuligheter, mens en annen ikke gjør det. Dette har sammenheng med spørsmålet om forholdet mellom ordinær rettanvendelse og anvendelse av omgåelsesnormen mer generelt, jf. pkt. 2.5 nedenfor.

Bortsett fra det nevnte grensespørsmålene gjelder utredningen ikke problemstillinger knyttet til bestemmelsen av det privatrettslige rettsforhold.

2.4.3 Internprising

Fenomenet *internprising* – dvs. fastsettelse av priser for skatteformål på transaksjoner mellom skattesubjekter med interessefellesskap, typisk selskap i samme konsern – er beslektet med omgåesspørsmålene. Fastsettelse av internpriser benyttes utvilsomt i stor grad i skatteplanlegging, typisk for å redusere skattepliktig inntekt i (relative) høyskatteland.

Internprising skiller seg likevel fra de typiske omgåelsesproblemer. For det første er internprising allerede lovregulert, i sktl. § 13-1, som oppstiller andre vilkår, og normalt lempeligere, enn den ulovfestede omgåelsesnormen. Dette reflekterer – for det annet – at internprising har mer til felles med det å finne frem til den rette privatrettslige karakteristikken av det rettsforhold som gjelder mellom partene (finne en «riktig» pris), enn med omgåelse (rekarakterisering av et rettsforhold).

Som ledd i anvendelsen av sktl. § 13-1 kan det imidlertid være aktuelt med omgåelseslignende

vurderinger. Dette gjelder særlig mht. spørsmålet om den kontrollerte transaksjon skal legges til grunn som avtalt mellom partene, eller om det er grunn til å rekarakterisere denne som et første steg i tilrettelegging for prissammenligning (fordi vilkårene knyttet til den kontrollerte transaksjon er påvirket av interessefellesskapet), ofte omtalt som strukturell justering.¹⁶ Denne vurderingen foretas innenfor rammen av sktl. § 13-1 (herunder OECD Guidelines), og i praksis har denne ofte vært basert på en formulering i Rt. 1940 s. 598 (Fornebo) der det bl.a. heter at interessefellesskapet må ha

«... resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene».

Dette vurderingstemaet skiller seg en del fra det som gjelder ved den ulovfestede omgåelsesnormen særlig ved at det er objektivt og – iallfall tilsynelatende – ikke trekker inn graden av strid med skattereglenes formål.¹⁷

¹⁶ Se om dette Andreas Bullen: *Arm's Length Transaction Structures. Recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing* (2011). Se også Rt. 2001 s. 1265 (Agip) der Høyesterett godtok at den kontrollerte transaksjonen ble endret: Egenandelen i en forsikringsavtale ble hevet vesentlig ut fra det syn at den lave egenandelen i avtalen var et resultat av interessefellesskapet og ikke ville blitt avtalt mellom uavhengige parter. Med høyere egenandel blir «riktig» premie lavere. Høyesterett uttalte i den sammenheng:

«Ved fastsettelsen av innholdet i Agips forsikringsavtaler foretok Klagenemnda slik bevisbedømmelse og slik tolking av forsikringsavtalene som ligningsloven § 8-1 nr. 1 foreskriver. Klagenemnda foretok også visse justeringer ut fra gjennomskjæringsbetraktninger. Justeringene er av Klagenemnda angitt å være forankret i skatteloven § 54 første ledd sammenholdt med en uttalelse i høyesterettsdommen i Rt. 1940 side 598. Jeg lar det stå hen om det ville hatt mer for seg å forankre justeringene i de alminnelige gjennomskjæringsprinsipper som særlig i tiden etter 1960 er blitt utviklet i en nokså omfattende rettspraksis. Justeringene må etter min mening bli de samme om de nevnte gjennomskjæringsprinsipper legges til grunn.»

Som det fremgår av teksten, legger utredningen til grunn at den foreslåtte omgåelsesregelen ikke gjelder for slike strukturelle justeringer direkte.

Se også OECD Guidelines pkt. 1.64 som åpner for slik strukturell justering.

¹⁷ Se således Rt. 2006 s. 1513 (Dillerud) avsnitt 38. Det som sies i teksten, innebærer at Høyesteretts formulering i Rt. 2001 s. 1265 (Agip) om at justeringen måtte bli den samme om man legger den ulovfestede omgåelsesregelen til grunn for den strukturelle justeringen, neppe er helt trefende.

¹⁴ Se f.eks. Rt. 2001 s. 1251 (preferansekapital) og Rt. 2010 s. 790 (Telecomputing).

¹⁵ Rt. 1993 s. 173 (Phønix) og Rt. 2002 s. 798 (Nordea).

Utredningen legger til grunn at forslaget om lovfestet omgåelsesnorm ikke får direkte anvendelse for slik strukturell justering. Men tanke-mønstrene vil – med forbehold som fremgår foran – ha en del felles.

Sktl. § 13-1 gjelder fastsettelse av internpriser, og det omstridt om den har et videre anvendelses-område; se nærmere om dette pkt. 7.5.2.1 nedenfor.

2.4.4 Saksbehandlings- og reaksjonsregler

Utredningen behandler ikke saksbehandlings- og reaksjonsregler (med ett unntak, se pkt. 7.7 nedenfor). Således blir spørsmål omkring skattyters opplysningsplikt i omgåelsessaker og spørsmål om tilleggsskatt eller straff i den sammenheng ikke behandlet.¹⁸ Utredningen tar heller ikke opp spørsmålet om det bør innføres en sanksjonert plikt til å opplyse om skatteplanleggingsopplegg.¹⁹

2.5 Omgåelsesnorm og lovtolking/ vanlig juridisk metode

Omgåelsesnormen kan best oppfattes som en rettsanvendelsesnorm som kommer i tillegg til det som følger av den ordinære lovtolkningen basert på alminnelig juridisk metode (heretter forenklet omtalt som ordinær lovtolking): Den kan ramme skatteplanleggingsopplegg som ikke kan rammes ut fra ordinær lovtolking.

Det er i praksis ingen skarp grense mellom tilfeller som vurderes under lovtolking/alminnelig juridisk metode, og de som vurderes under omgåelsesnormen. Særlig kan det forekomme at formålstolking av en lovtekst, kanskje med støtte i forarbeider, kan være tilstrekkelig til at et skatteplanleggingsopplegg rammes. Et eksempel kan være Rt. 1925 s. 472 (Kallevig) som gjaldt et sær eget tilfelle av skattesalg av aksjer, og der tapsfradrag ble nektet. Dommen kan forstås enten slik at det ble foretatt en innskrenkende tolking av realisasjonsbegrepet (den gang «avhendelse»), altså basert på lovtolking, typisk en formålstolking. Eller den kan forstås slik at det privatrettslige rettsforholdet ble rekarakterisert til at ingen transaksjon hadde funnet sted, og at skattereglene så ble

anvendt på det rekarakteriserte forholdet, altså basert på en omgåelsesvurdering.

Umiddelbart kan det synes å ha underordnet betydning om slike spørsmål drøftes og løses ut fra ordinær lovtolking eller ut fra omgåelsesnormen. Men på flere måter har dette betydning. Først og fremst er tankemønsteret ikke det samme.²⁰ Ved ordinær lovtolking er lovens ordlyd, forarbeider, praksis osv. det sentrale. Fordi lovens formål og hensynet til et godt resultat er legitime tolkingmomenter, er det også under ordinær lovtolking en viss mulighet for å ta hensyn til om og i hvilken grad det dreier seg om mer eller mindre aggressiv skatteplanlegging. Ved anvendelse av omgåelsesnormen står skattyters motiv (særlig under grunnvilkåret) og skattereglenes formål (under tilleggsvilkåret) helt sentralt. Og ikke minst har det betydning at skattyteren, under omgåelsesnormen, kan argumentere med at transaksjonen har betydelig ikke-skattemessig betydning (såkalt egenverdi), mens slike argumenter ikke passer like godt inn i ordinær lovtolking.

Rt. 2002 s. 798 (Nordea) illustrerer dette: Som ledd i en samlet plan solgte morselskapet i et konsern aksjer i et datterselskap til et annet datterselskap (slik at det solgte selskapet ble morselskaps datterdatterselskap), og umiddelbart deretter ble datter- og datterdatterselskapet fusjonert. Morselskapet krevde fradrag for tap ved salg av aksjene, men fikk ikke medhold. Ved ligningen var fradragsnektelsen basert på omgåelsesnormen (først og fremst fordi transaksjonene hadde liten forretningsmessig egenverdi), men Høyesterett avgjorde saken ut fra lovtolking: aksjene i det solgte datterselskapet var ikke ansett realisert. At Høyesterett baserte avgjørelsen på lovtolking og ikke omgåelsesnormen har vært kritisert. Banoun (2003 s. 255–56) skriver

«Høyesteretts valg av tilnærming innebærer at rettstilstanden er blitt strengere for skattyter, enn om gjennomskjæringsregelen hadde vært anvendt. Høyesterett burde ha drøftet de ikke-skatterettslige forhold knyttet til oppsplittingen i de valgte transaksjonsledd.»²¹

Særlig påfallende er det at Høyesterett i sin begrunnelse bruker argumenter som typisk hører hjemme i omgåelsesvurderinger (at «transaksjo-

¹⁸ Se om dette Thale Kristine Fannemel Espeli: Vilkåret «uriktige eller ufullstendige opplysninger» i omgåelsessaker, i Skatterett 2015 s. 70 ff.

¹⁹ Se nærmere OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Mandatory Disclosure Rules. Action 12: 2015 Final Report.

²⁰ Se Banoun 2003 s. 292 ff.

²¹ Se også Frederik Zimmer: Høyesterettsdommer i skatteretten 2002, i Skatterett 2003 s. 332 ff. på s. 354–56 for en kritikk langs samme linjer.

nene har skjedd som en sammenhengende handlingsrekke etter en på forhånd fastsatt plan»; morselskapets (bankens) «eierinteresse i det fusjonerte selskapet er av samme karakter som banken hadde i det tidligere selskapet»). Man får altså inntrykk av at Høyesterett la til grunn synspunkter som er typiske for statens argumentasjon i omgåelsessaker, men uten at skattyteren slapp til med argumenter omkring egenverdi. Skal man anlegge lovtolkingsperspektivet i saker med omgåelsespreg, bør derfor hele omgåelsesnormen trekkes inn i lovtolkningen, også de som trekker i skattyters favør.²²

Det er neppe mulig å trekke opp en skarp grense mellom ordinær lovtolking og anvendelse av omgåelsesnormen. Men utredningen legger til grunn at det gir de klareste linjer om man baserer seg på at spørsmålet skal drøftes under omgåelsesnormen overalt hvor det er aktuelt å fravike for skatteformål en disposisjon eller et transaksjonsmønster som er privatrettslig gyldig. Under et slikt perspektiv bør tilfeller som dem som er behandlet i Kallevig- og Nordea-dommene, behandles etter omgåelsesregelen, siden det utvilsomt forelå privatrettslig sett gyldige aksjetransaksjoner.

På et mindre grunnleggende plan har grensen mellom ordinær lovtolking og anvendelse av omgåelsesnormen betydning hvor et handlingsmønster etter omstendighetene kan slå ut både i fradragposter og inntektsposter. Dette er særlig aktuelt innenfor realisasjonsgevinstbeskatningen, der vilkårene for skatteplikt for gevinst og fradragrett for tap i det vesentlige er symmetriske. Hvis fradrag for realisasjonstap nektes ut fra ordinær lovtolking, må dette innebære at en gevinst ved en tilsvarende transaksjon, er skattefri. Hvis fradrag derimot nektes ut fra omgåelsesnormen, er utgangspunktet trolig det motsatte. Dette har sammenheng med at omgåelsesnormen ikke gjelder i skattyters favør, se nærmere pkt. 7.4 nedenfor. En konsekvens av Høyesteretts tilnærming i Nordea-dommen måtte således være at om aksjesalget hadde gitt gevinst, ville gevinsten vært skattefri fordi det ikke forelå noen realisasjon. Problemstillingen illustreres også av rettsutviklingen når det gjelder innløsning av enkeltaksjer, der aksjo-

næren tegner nye aksjer eller på andre måter opprettholder sin eierandel i selskapet. I Utv. 1993 s. 231 antok Finansdepartementet at fradrag for tap kunne nektes i slike tilfeller, men at gevinst ville være skattepliktig; standpunktet må være basert på omgåelsesnormen (selv om denne ikke er uttrykkelig nevnt). Etter at Høyesterett i Rt. 1998 s. 1425 (Troll Salmon) og i Rt. 2001 s. 170 (Espeland) hadde nektet fradrag begrunnet i at det ikke forelå realisasjon, uttalte departementet i Utv. 2001 s. 1399 og Utv. 2004 s. 630 en ev. gevinst ved en tilsvarende transaksjon vil være skattefri (men også at utbyttebeskatning kunne være aktuelt).

2.6 Bevis, bevisbedømmelse og bevisbyrde i omgåelsessaker

Ikke sjelden kan man støte på formuleringer som at det offentlige har bevisbyrden for at det foreligger omgåelse. Men anvendelse av omgåelsesnormen er først og fremst rettsanvendelse som er styrt av normene for rettslig argumentasjon og ikke av bevisreglene. Særlig er det viktig å fastholde at spørsmålet om det er grunnlag for å rekarakterisere et privatrettslig rettsforhold ved anvendelse av skattereglene, er rettsanvendelse og ikke bevisbedømmelse. Det er altså ikke spørsmål om det er mest sannsynlig at det virkelige forholdet er et rettsforhold av den ene eller andre art, men om omgåelsesnormen gir grunnlag for rekarakteriseringen. At flere, særlig eldre, dommer taler om hva som er «virkeligheten», det virkelige forhold, realiteten o.l., er egnet til å skape uklarhet omkring dette.²³

Dette betyr ikke at det ikke kan oppstå bevisspørsmål også i omgåelsessaker. Det er tvert om meget praktisk, ikke minst for grunnvilkåret, som gjelder hva som var skattyters formål med transaksjonen, et spørsmål som ofte krever omfattende bevisføring. Også under totalvurderingen kan det oppstå bevisspørsmål, f.eks. mht. hvilke virkninger transaksjonen har eller har hatt.

Det må antas at det ikke gjelder noen særskilte regler om bevisbyrde ved anvendelse av omgåelsesregelen. Det mest sannsynlige faktiske forhold skal altså legges til grunn. Se også pkt. 7.8 nedenfor.

²² Magnus Aarbakke: Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem, i LoR 1970 s. 1 må oppfattes slik, jf. pkt. 3.4 nedenfor.

²³ Se til dette Banoun 2003 s. 259 ff.

Kapittel 3

Rettsutvikling

3.1 Tidlig rettspraksis

De første tilløp til utvikling av en ulovfestet omgåelsesnorm, kan spores tilbake til 1920-tallet. Høyesterett behandlet da en rekke saker av omgåelseskarakter som i hovedsak faller i to hovedgrupper.

Den første gruppen gjelder saker der skattyteren hadde solgt aksjer i et selskap, men hvor det var spørsmål om skattlegging kunne gjennomføres basert på at selskapets eiendeler var solgt.¹ Spørsmålet hadde atskillig praktisk betydning fordi aksjegevinster i stor utstrekning var skattefrie, mens gevinst ved salg av selskapets innmat var skattepliktig. Resultatet gikk i begge retninger.² Banoun sammenfatter utfallet av sakene slik:

«Høyesterett skar igjennom i de tilfellene hvor retten mente at partene hadde beveget seg for langt fra alminnelig aksjeoverdragelse. Premisene i de ulike sakene viser at Høyesterett syntes grensen var overskredet når aksjonærene på bakgrunn av en felles- eller selskapsbeslutning solgte alle aksjene, retten hadde holdpunkter for at innmaten var tilsiktet solgt, aksjonærene betinget seg rett til pant eller overtakelse av enkelte av selskapets aktiva/passiva, og/eller det forelå omstendigheter som kunne indikere at selskapet ble behandlet som faktisk likvidert.»³

De dommene der staten fikk medhold, innebar at en transaksjon som i formen var salg av aksjer, ble skattlagt som om det forelå salg av fysiske eiendeler. Transaksjonen ble altså rekarakterisert fra aksjesalg til innmatssalg. Allerede disse tidlige

dommene inneholder derfor dette karakteristiske trekk ved omgåelsessaker.

På dette tidspunktet forelå det ingen utviklet omgåelsesnorm som kunne begrunne en slik rekarakterisering. Høyesteretts begrunnelser er, i ulike varianter, i stedet knyttet opp mot hva som må anses «virkelig» å ha funnet sted. Typisk er denne begrunnelsen fra Rt. 1921 s. 462 (byretten, med tilslutning av Høyesteretts flertall): «... den oprettede kontrakt, som efter sit indhold i virkeligheten ikke er andet end en kontrakt om eiendommen mellom de gamle og nye eiere...». Likevel er det all grunn til å se disse dommene som kimen til utviklingen av den domstolsskapte omgåelsesnormen.⁴ Men Høyesteretts begrunnelser i disse sakene gir ikke noe større bidrag til spørsmålet om hvordan en omgåelsesregel bør utformes i dag.⁵

Ett punkt som Høyesterett strevde med i disse dommene, er subjektspørsmålet i slike saker: De selgende aksjonærene er subjekt for skatt på aksjegevinst, mens selskapet er subjekt for salg av selskapets eiendeler. I de sakene som var oppe, var det de selgende aksjonærene som var skattlagt, men ofte ut fra en forestilling om at de representerte «det gamle selskapet». Å skattlegge selskapet må ha fremstått som lite rimelig, i betraktning av at det ikke hadde solgt noe, og dessuten var overtatt av nye aksjonærer. Dette spørsmålet er fortsatt aktuelt og strengt tatt uavklart, se nærmere under pkt. 8.2 og 8.5.9 nedenfor.

Den problemstillingen som dommene gjelder, ble i 1921 lovregulert ved reglene om såkalt selgende gruppe (senere endret og omtalt som betydelig aksjesalg) i sktl. 1911 § 54 annet ledd:

¹ Se nærmere Banoun 2003 s. 112 ff.

² Staten vant i Rt. 1921 s. 331, Rt. 1921 s. 462, Rt. 1924 s. 435, Rt. 1926 s. 735, Rt. 1927 s. 1064 og Rt. 1927 s. 1078. Skattyteren vant i Rt. 1923 s. 592, Rt. 1923 s. 600, Rt. 1923 s. 666, Rt. 1925 s. 192 og Rt. 1926 s. 257. Opplysningene er basert på Banoun op.cit.

³ Banoun 2003 s. 115, mer detaljert s. 117–122.

⁴ Slik også Banoun 2003 s. 115 og Magnus Aarbakke: Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem, i LoR 1970 s. 1 ff. på s. 21. Mer avvisende Harboe 2012 s. 414.

⁵ Harboe 2012 s. 414 kommenterer med rette: «Det ble ikke utviklet noen form for teoretisk plattform i disse dommene, med sikte på å underbygge hvorfor/når former kunne settes til side.» Den virkelighetsargumentasjon som dommene i stor utstrekning er basert på, er lite tilfredsstillende, jf. Banoun 2003 s. 259 ff.

«Når alle aktier (parter) i et selskap eller en del derav selges under sådanne omstendigheter, at det er sannsynlig, at der i virkeligheten tilsiktes salg av selskapets eiendeler eller den av selskapet drevne næring eller virksomhet – helt eller for en vesentlig del – skal ligningen skje etter det sannsynlige virkelige forhold og den ved avhendelsen kunne fortjeneste, for såvidt den ellers ville være skattbar, skattlegges under ett hos vedkommende selgere.»

Regelen kan ses som en av våre første spesielle lovfestede omgåelsesregler. Den ble (som senere endret) opphevet ved skattereformen 1992. Særlig etter opphevelsen av RISK-reglene og innføring av fritaksmetoden for aksjeselskapers aksjegevinst, er problemstillingen igjen aktuell, se særlig Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III).

Den andre gruppen av saker gjelder såkalte skattesalg. Typisk for disse tilfellene er at aksjer eller andre eiendeler blir solgt med sikte på å oppnå et tapsfradrag, men så kjøpt tilbake etter kort tid, gjerne som ledd i en samlet plan.⁶ Det kan som nevnt diskuteres om disse dommene skal sies å gi uttrykk for en innskrenkende tolking av avhendelsesbegrepet (forløperen til realisasjonsbegrepet), eller som uttrykk for anvendelse av en omgåelsesnorm (salg – gjenkjøp rekarakterisert til at det ikke hadde funnet sted noe salg overhodet). Høyesteretts argumentasjon var knyttet til formålet med transaksjonene («... den eneste hensikt, som har latt sig paavise for disse transaksjonene [har] været at opnaa skatteletelse ved indtæksfradrag ...») og argument knyttet til det virkelige innhold: «Det virkelige indhold av de nævnte dobbelttransaksjoner har ikke være at skille seg av med de paagjældende aktieinteresser, men at beholde disse.»⁷ Bruk av slike argumenter taler for å se dommene som uttrykk for anvendelse av en omgåelsesregel.⁸

Forholdet mellom hovedaksjonær(er) og selskap var oppe i flere sammenhenger i mellomkrigstiden. Selv om disse dommene ikke gjaldt omgåelsestransaksjoner – men typisk spørsmålet om å identifisere aksjonærer og selskaper –, kaster de lys over et viktig spørsmål: Når én eller et fåtall aksjonærer eier alle aksjene i et selskap, er det et spørsmål om man kan «skjære igjennom» selskapsformen og skattlegge aksjonæren(e) som om de drev personlig eid virksomhet (ev. i kompaniskap). Høyesterett stilte seg etter hvert avvi-

sende til identifikasjon av aksjonær og selskap, og med begrunnelser som er blitt tillagt betydning også for omgåelseslæren. I Rt. 1927 s 506 er resultatet basert bl.a. på dette synspunktet: «For mig staar det imidlertid saa, at formen her nettopp er realiteten.»⁹ Stiftelse av aksjeselskap er en formell prosess, og slike selskaper fremstår som formelle størrelser. Hvis «realiteten» skulle slå igjennom overfor dette, ville det kunne skje i nær sagt alle tilfeller hvor det er en liten aksjonærkrets, og man ville – som det også uttrykkes i dommen – komme i en situasjon hvor «fortolkningen vil komme til at bero paa den rene vilkaarlighet».

Senere praksis har stort sett holdt fast ved at man ikke kan «skjære igjennom» aksjeselskapsformen med den begrunnelse at stiftelsen av selskapet var skattemessig motivert. En annen sak er at transaksjoner med aksjeselskaper og aksjer kan tenkes angrepet ut fra andre synspunkt, noe fremstillingen vil vise.

En angrepsvinkel kan være at et aksjeselskap anses å være pro forma. Et par dommer fra mellomkrigstiden illustrerer pro forma-regelen i sammenheng med aksjeselskap. Dommen i Rt. 1933 s. 437 gjaldt en fordelingstvist mellom kommuner, som igjen berodde på om aksjonærene hadde næringsinntekt. Selskapenes hjemkommune (Bergen) fikk medhold i at tre aksjeselskaper var pro forma og at aksjonærene derfor skulle skattlegges stedbundet der for næringsinntekt. Byretten hadde lagt vesentlig vekt på at selskapene ikke hadde tre aksjonærer (som var lovens krav den gang). Høyesterett uttalte at dette «kan neppe i sig selv tillegges avgjørende betydning i skatterettslig henseende, men vil komme i betraktning som vektige bevismomenter for antagelsen av proformaverk». Høyesterett fant at selskapene «i virkeligheten maa antas at være stiftet og drevet utelukkende for disponentenes egen regning». Hva denne konklusjonen nærmere bestemt bygde på, fremgår ikke av dommen. Dommen gjelder ikke et omgåelsestilfelle, men gir et visst inntrykk av større vilje til å anvende pro forma-regelen enn det som er blitt oppfatningen senere.

Større interesse har dommen i Rt. 1937 s. 443, den velkjente Panama-dommen. Norske rederier hadde stiftet et selskap i Panama og overført to skip til selskapet. Selskapet hadde en såkalt residing agent i Panama, men denne hadde stort sett til oppgave å undertegne regnskaper som var satt opp og godkjent i Norge samt å representere selskapet overfor myndighetene i Panama. Selska-

⁶ Jf. Rt. 1925 s. 472 (Kallevig) og Rt. 1927 s. 386.

⁷ Begge sitater fra 1925-dommen.

⁸ Slik også Banoun 2003 s. 127.

⁹ Setningen er formulert av flertallet i byretten, som Høyesterett sluttet seg til.

pets styremedlemmer var bosatt i USA, men styret spilte ingen rolle i driften av selskapet. Driften av skipene ble ivaretatt via en samseilingskontrakt med et annet selskap. Selskapet var opprettet og skipene solgt til dette med sikte på «å opnå mindre skatter og gebyrer og billigere drift». Høyesterett fant at

«det i Panama registrerte selskap bare har eksistert i navnet. I virkeligheten har selskapsdannelsen vært en form uten reelt innhold. Dette har de syv norske selskaper som innehar den hele kapitalinteresse, også i virkeligheten gått ut fra, idet de har behandlet skibene som sin eiendom og driften av dem som sin egen forretning.»

Det er ikke helt klart om disse premisene gir uttrykk for et pro forma-synspunkt eller anvendelse av en omgåelsesnorm. I ingressen i Retstidende brukes uttrykket «proformaverk», og det har vært nokså vanlig å anse den som en dom om pro forma.¹⁰ Men Høyesterett selv brukte ikke termen, og retten sier intet om at salg av skipene til selskapet var privatrettslig ugyldige, skjønt uttrykket «en form uten reelt innhold» kan forstås slik. Høyesteretts begrunnelse er forenlig også med anvendelsen av en omgåelsesregel – henvisningen til «virkeligheten» reflekterer synspunkter fra andre dommer hvor omgåelseshensyn var fremme (men også pro forma-dommer, se rett foran om Rt. 1933 s. 437). Dommen kan derfor oppfattes som en dom om omgåelse.¹¹ I så fall kan den hevdes å være et – sjeldent – eksempel på at selve aksjeselskapsformen ble satt til side. Tilfeller av den typen som Panama-dommen gjaldt, reguleres nå av NOKUS-reglene i sktl. § 10-60 ff.

Selv om det altså i mellomkrigstiden var en rekke dommer som må sies å være basert på en omgåelsestankegang, utviklet Høyesterett ikke i denne perioden nærmere retningslinjer for avgjørelse av slike saker, og langt mindre ble det formulert noe klart kriterium for når en transaksjon kunne settes til side ut fra omgåelsessynspunkter.

3.2 Kollbjørg- og Siraco-dommene; Kvislis formulering

Utviklingen av omgåelsesnormen slik vi kjenner den i dag, kan sies å ha skutt fart fra begynnelsen

av 1960-tallet. Sentrale dommer er Rt. 1961 s. 1195 (Kollbjørg) og Rt. 1963 s. 478 (Siraco), som begge gjaldt spørsmålet om krav om fradrag for underskudd etter fusjon.¹² I begge saker hadde selskapet med underskudd opphørt med virksomhet og solgt sine eiendeler. Selskapet med underskudd ble fusjonert inn i et overskuddsselskap, og det ble krevd fradrag for underskuddet i det fusjonerte selskapets inntekt. Høyesterett hadde alt på 1920-tallet slått fast at selskapsrettslig fusjon av aksjeselskap kunne gjennomføres med såkalt skattemessig kontinuitet, og det var dette skattyterne påberopte seg i Kollbjørg- og Siraco-sakene. Det dreide seg her altså ikke direkte om omgåelse av en lovregel, men om utnyttelse av en praksis som fulgte av høyesterettsdommer. Dommene har likevel hatt stor betydning for utvikling av omgåelsesnormen.¹³ Høyesterett nektet fradrag for underskudd i begge dommene. I Kollbjørg-dommen heter det bl.a.:

«Det virkelige forhold er – slik jeg ser det – at man ved fusjonen har søkt å overføre til [overskuddsselskapet] det økonomiske tapet som [underskuddsselskapet] hadde lidt.»

Høyesterett ga uttrykk for at underskuddsselskapet var «dødt» eller «tomt», og at det måtte foreligge en «reell fusjon» for rett til å overføre fradragrett for underskudd ved fusjon. Førstvoterende sluttet seg til byretten som hadde uttalt at det må foreligge

«... en reell fusjon i den forstand at det inkorporerte selskap helt eller delvis bringer sin virksomhet med over i det sammensluttede selskap, slik at man kan si at den næring dette selskap utøver etter sammenslutningen også inkorporerer den næring det inkorporerte selskap helt eller delvis utøvet før sammenslutningen».

Det er neppe tvilsomt at transaksjonene ble gjennomført i denne formen med sikte på å utnytte retten til underskuddsfradrag. I Siraco-dommen la imidlertid Høyesterett til grunn at vurderingen skulle være objektiv. Byrett og lagmannsrett hadde fremhevet at fusjonen helt eller delvis var skattemessig motivert. Førstvoterende ga derimot uttrykk for at

¹⁰ Se f.eks. Kvisli 1962 s. 103.

¹¹ Slik Harboe 2012 s. 316 og trolig Aarbakke i Ot.prp nr.16 (1991–1992) pkt. 4.2 underpunkt 2.

¹² Dommene er inngående analysert av Banoun 2003 s. 130 ff. Se også Harboe 2012 s. 420 ff.

¹³ Slik også Banoun 2003 s. 135, men annerledes Harboe 2012 s. 422.

«... dette momentet er irrelevant, og at avgjørelsen må bero på en objektiv bedømmelse av transaksjonen på grunnlag av de faktisk foreliggende forhold.»

De forhold som dommene gjaldt, reguleres nå av sktl. § 14-90. Dommene har likevel stor betydning for utviklingen av omgåelsesnormen, selv om premissenes henvisning til det «virkelige forhold» ikke er tilfredsstillende.

Kvisli analyserte omgåelsesspørsmål etter Kollbjørg-dommen, men før Siraco-dommen.¹⁴ Hans sammenfattende formulering har vært sitert er rekke ganger senere, i høyesterettsdommer og av andre:¹⁵

«Det er en tvilsom sak å prøve å trekke bestemte retningslinjer ut av det foreliggende domsmateriale. Det vil neppe i noen 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. Har transaksjonene ikke en viss egenverdi m.h.t. økonomiske realiteter, vil de skatterettslig ligge i faresonen selv om de privatrettslig sett er uangripelige.»

Denne uttalelsen peker fremover på flere måter. For det første slår den fast det som har vært klart i alle år senere, nemlig at omgåelseshensikt ikke er *tilstrekkelig* til å ramme en transaksjon som omgåelse (riktignok litt forbeholdent, ved bruk av termen «neppe»). For det annet lanserte den termen «egenverdi» for rettsforholdets økonomiske realiteter når det ses bort fra skattefordelene. Dette er klart mer treffende enn den henvisningen til det virkelige forholdet som preget argumentasjonen i tidligere dommer (og noen senere).

Selv om Kvisli altså klart slo fast at omgåelseshensikt ikke er tilstrekkelig til å ramme forholdet som omgåelse, er det uklart om og ev. hvordan han tenkte seg at det subjektive skulle spille inn. Året etter ga Høyesterett som nevnt uttrykk for at skattyteres subjektive forhold var irrelevant. På dette punkt har det imidlertid funnet sted en rettsutvikling som innebærer at dette ikke lenger gir uttrykk for gjeldende rett, jf. pkt. 3.3 nedenfor.

3.3 Høyesterettspraksis etter ca. 1965

Etter Kollbjørg- og Siraco-dommene har Høyesterett avsagt en lang rekke dommer der det har vært spørsmål om å anse et forhold som ikke-akseptabel omgåelse. Frem til omtrent århundreskiftet gjorde Høyesterett ikke noe forsøk på å gi en sammenfattende formulering av omgåelsesnormen (selv om Kvislis formulering ble sitert flere ganger). Drøftelsene knyttet seg gjerne til to hovedsaker, nemlig hvilke virkninger ut over de skattemessige transaksjonen hadde (egenverdi, i tråd med Kvislis formulering), samt om transaksjon var «illojal». Dette siste kriteriet fungerte langt på vei som en samlebetegnelse på flere forhold, ikke minst hvilken grad av spenning det var mellom det skattyteren ville oppnå og det som kunne antas å være skattereglenes formål, hvor kunstig og konstruert transaksjonen var, hva slags lovregel det dreide seg om. Det var ikke avklart om egenverdi og «illojalitet» skulle oppfattes som to atskilte kumulative vilkår for å ramme et forhold som omgåelse, eller om det dreide seg om (tungtveiende) momenter i en helhetsvurdering.¹⁶

Omgåelsesnormen ble etter hvert gitt anvendelse på en rekke ulike transaksjonstyper. Det følgende gir en kortfattet oversikt.¹⁷

En rekke saker gjelder – på samme måte som Kollbjørg og Siraco – forsøk på *overføring av skatteposisjoner* til reelt sett et annet subjekt. Spørsmålet om overføring av rett til betinget skattefritak og andre muligheter for utsatt skattlegging, var oppe i Rt. 1966 s. 1189 (Vestlandske Vassdrag), Rt. 1997 s. 1580 (Zenith), Rt. 1999 s. 946 (ABB) og Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi). I Vestlandske Vassdrag-dommen, som gjaldt betinget skattefritak etter selskaps salg av selskapets eiendeler og deretter salg av alle aksjene, henviste Høyesterett tilbake til Kollbjørg- og Siraco-dommene og karakteriserte selskapet som «tomt». Skattyteren tapte saken.

Zenith-dommen har særlig interesse fordi Høyesterett i Dyvi-dommen ga uttrykk for at terskelen i Zenith-dommen fortsatt ga uttrykk for gjeldende rett. I Zenith-dommen hadde selskapet, hvis aksjer ble overdratt, solgt ut det meste av sine eiendeler, men beholdt et tomteareal verd ca. fire millioner kroner, som utgjorde ca. to prosent av kjøpesummen; eiendelene besto ellers av fordringer og andre finansaktiva. Høyesterett ga uttrykk for at tomtene utgjorde «ikke ubetydelig verdi», men tok også et visst hensyn til foregå-

¹⁴ Kvisli 1962 s. 96 ff.

¹⁵ Kvisli 1962 s. 109.

¹⁶ Se Banoun 2003 s. 333–334.

¹⁷ Grupperingen følger i atskillig grad Banoun 2003 s. 112 ff.

ende og etterfølgende begivenheter. Skattyteren fikk medhold. I ABB-dommen hadde imidlertid selskapet ikke lenger noen realaktiva, og den saken tapte skattyteren.

Dyvi-dommen gjaldt kombinasjonen av konsernbidrag og fremføring av underskudd etter aksjesalg. Skattyteren hadde kjøpt aksjene i et morselskap med fremførbart underskudd og som eide aksjer i to eiendomsselskaper, men lite annet. Høyesterett la til grunn at man ved bedømmelsen av transaksjonens ikke-skattemessige betydning skulle vurdere kjøpet av både mor- og datterselskapene, og da oppfylte transaksjonen klart de kriteriene på ikke-skattemessig betydning (egenverdi) som fulgte av Zenith-dommen. Alternativt kunne man vurdert saken under perspektivet unødvendig mellomledd (jf. nedenfor under pkt. 4.4.4) siden det skattyteren egentlig var ute etter, var eiendommene i datterselskapene.

Slike spørsmål reguleres nå av sktl. § 14-90.

En stor gruppe saker gjelder skattyteres forsøk på å *klassifisere transaksjoner på en skattemessig gunstig måte*. Slik skatteplanlegging har sin bakgrunn i at skatteloven behandler ulike inntektstyper ulikt, og altså noen gunstigere enn andre. Oftest forekommende er tilfeller hvor aksjeutbyttebeskatningen forsøkes omgått. Typisk skjer det ved at transaksjonen ikles form av aksjegevinst, men det kan også tenkes forsøk på å konstruere utdelinger som renter. Med en amerikansk term omtales slike transaksjoner ikke sjelden som dividend stripping. Omvendt kan fritaksmetoden for aksjeutbytte og aksjegevinster gi incitament til å ikle renter og gevinst på fordringer formen aksjeutbytte eller aksjegevinst, eller salg av et selskaps eiendeler form av salg av aksjer.

En sentral dom i denne gruppen er Rt. 1976 s. 302 (Astrup): Skattyterne (Astrup) eide aksjene i AS Ragelas som de ønsket å likvidere. Som ledd i en samlet plan overdro de aksjene i AS Ragelas til Skips AS Pegasus, som de også eide aksjene i, og lot så dette likvidere Ragelas. Likvidasjonsutbyttet var skattefritt hos aksjeselskap etter de regler som gjaldt da. Høyesterett la til grunn at transaksjonen var utelukkende skattemessig motivert og opprettholdt ligningen som var basert på at likvidasjonsutbyttet tilfalt aksjonærene direkte fra Ragelas. Høyesterett aksepterte altså at transaksjonene (aksjesalg og likvidasjon) ble rekarakterisert til at Astrup likviderte Ragelas direkte. Høyesterett fant at transaksjonen «ikke har noen egenverdi med hensyn til økonomiske realiteter utover skattespørsmålet». En mye diskutert dom i denne gruppen av saker er Rt. 1971 s. 264 (Kielland), som i sin grunnstruktur ikke er ulik Astrup-

dommen. Skattyteren overdro en aksjeportefølje til et heleid selskap på kreditt. Aksjene i kjøperselskapet, bortsett fra kontrollerende A-aksjer, ble gitt som gave til skattyterens barn. Selgeren hadde altså full kontroll med kjøperselskapet, han hadde rett til å kjøpe aksjene tilbake på gunstige vilkår og å stille aksjene i selskapet som sikkerhet for egen gjeld. Aksjeutbytte som kjøperselskapet mottok, var skattefritt hos dette, og beløpene ble i stor grad brukt til å nedbetale gjelden til skattyteren (gevinst på hans hånd var skattefri). Skattyteren ble inntektsbeskattet for de verdiene han mottok, og Høyesterett opprettholdt ligningen. I en omdiskutert formulering begrunnet Høyesterett dette med at «den bakenforliggende økonomiske realitet må kunne slå igjennom overfor aksjeselskapsformen dersom ordningen er motivert helt eller hovedsakelig ved ønsket om å spare skatt». I diskusjonen har det vært hevdet at selskapet ble ansett som pro forma, men Høyesterett selv reserverte seg mot dette. Videre har det – ikke minst på grunnlag av den siterte formuleringen – vært hevdet at Høyesterett her skar igjennom selskapsformen.¹⁸ Dommen kan imidlertid forklares på andre måter. En mulig forklaring er at kjøperselskapet i og for seg ble respektert, men at aksjene ble tilordnet skattyteren ut fra en omgåelsesvurdering.¹⁹ Dette synspunktet kan imidlertid ikke forklare at skattyteren bare ble skattlagt i de årene det ble betalt avdrag på fordringen. Den beste forklaringen er derfor at beløpene som skattyteren mottok, ble omklassifisert til aksjeutbytte fra kjøperselskapet.²⁰

Etter innføring av fritaksmetoden²¹ i 2004 har skattytere incitament til å selge aksjer i stedet for fast eiendom eller andre eiendeler. Et selskap som ønsker å selge f.eks. en fast eiendom, kan fisjonere ut eiendommen i et eget aksjeselskap og selge aksjene i dette i stedet for å selge eiendommen direkte. I Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III) fikk skattyteren medhold i at omgåelsesnormen ikke kunne gjelde i et tilfelle av denne art. Saksfor-

¹⁸ Jr. Håkon Løchen: Form og realitet i beskatningen. Tanker omkring Kielland-dommen Rt. 1971 s. 264. I Lov og Rett 1971 s. 433 ff. på s. 438: «Derved [ved å presisere at selskapet ikke var pro forma] har Høyesterett – i alle fall hvis premisene tas på ordet – ved dommen her godkjent at man ved ligningen var berettiget til å sette til side et gyldig stiftet og reelt eksisterende aksjeselskap til fordel for den 'bakenforliggende økonomiske realitet'. Løchen oppfatter dommen som basert på pro forma (s. 443), men det er – som det fremgår av teksten – ikke den vanlige forståelsen.

¹⁹ Se henvisninger hos Banoun 2003 s. 199 note 426.

²⁰ Slik Banoun 2003 s. 205.

²¹ Sktl. § 2-38. Reglene innebærer bl.a. at aksjeselskapers inntekt i form av aksjeutbytte og aksjegevinster som hovedregel er skattefrie.

holdet var riktignok litt spesielt – den faste eiendommen hadde ligget i det solgte selskapet hele tiden, og det var andre verdier som ble fisjonert ut –, men dommen er blitt oppfattet slik at den avgjør saken også for de typiske tilfellene av utfisjonering og salg. Høyesterett la til grunn at resultatet ikke var i strid med formålet med fusjonsreglene og reglene om fritaksmetoden.

Astrup-dommen er også et sentralt uttrykk for at man *ved bedømmelsen av flerleddede transaksjoner, kan se flere transaksjoner under ett*. I dette tilfellet ble den økonomiske egenverdien av sluttresultatet av transaksjonskjeden vurdert, ikke (bare) egenverdien av hvert enkelt ledd. I slike tilfeller foreligger det normalt en samlet plan for hele transaksjonsrekken før første transaksjon iverksettes. Rt. 1994 s. 499 (Gokstad) gir støtte for at det er tilstrekkelig at det er stor grad av sannsynlighet for at de neste transaksjonene vil bli gjennomført nokså raskt. I Rt. 1994 s. 492 (Railo) var det gått ca. ni måneder mellom en fusjon og et aksjesalg, og Høyesterett fant ikke grunnlag for å se disse disposisjonene i sammenheng (i relasjon til dagjeldende regler om såkalt betydelig aksjesalg). Ved siden av den relativt lange tidsperioden la Høyesterett også vekt på at salg av vederlagsaksjer etter fusjon er nokså vanlig.

En viktig gruppe saker med flerleddede transaksjoner gjelder *transaksjoner via (unødvendig) mellomledd*. De er karakterisert ved at transaksjonskjeden i og for seg har et ikke-skattemessig formål, men at ett ledd, som ikke var nødvendig for å nå dette formålet, blir satt under lupen. Astrup-dommen, som er omtalt foran, er et eksempel. Et typeeksempel er Rt. 1978 s. 60 (Sme-stad) der en far solgte en fast eiendom til barna som noen få dager senere solgte videre til kommunen. Skattlegging ble basert på at faren var selger til kommunen. En nyere dom om et tilsvarende forhold er Rt. 2006 s. 1062 (A). Til denne gruppen saker hører også Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime).

Særlig forut for innføring av fritaksmetoden var det en rekke saker om *fradrag for tap ved salg til nærstående*. I Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada) hadde morselskapet solgt aksjer i sitt canadiske datterselskap til sitt danske datterselskap med et betydelig tap. Et hovedformål var å utnytte danske regler som ville gi adgang til å fradra fremtidig underskudd i det canadiske selskapet i overskudd i det danske. Høyesteretts flertall (dissens 3–2) la til grunn at tilpasning til utenlandske skatteregler måtte klassifiseres som et forretningsmessig formål og ga skattyteren medhold. Tap ved salg innen konsern var tema også i Rt. 2002 s. 798

(Nordea), men der avgjorde Høyesterett saken ut fra lovtolkning, nemlig at det ikke forelå realisasjon (se pkt. 2.5 foran).

Den kanskje mest sentrale høyesterettsdommen fra de senere år hører hjemme i denne gruppen: Rt. 2006 s. 1232 (Telenor). Som ledd i en større omorganisering i Telenor-konsernet ble aksjene i et datterselskap solgt til et nystiftet selskap i konsernet med et meget stort tap (ca. 8,6 milliarder kroner). Staten fikk ikke medhold i at omgåelsesnormen kunne anvendes. Riktignok ga det store tapet en presumsjon for at transaksjonen var vesentlig skattemessig motivert. Men Høyesterett la til grunn at de viktigste grunnene til salget var en aksjonæravtale (som forutsatte at aksjene var eid av en konsernspiss eller et selskap som ikke eide noe annet) og en finansieringsplan. Dommen er sentral for utformingen av grunnvilkåret i gjeldende rett og vil bli analysert nærmere nedenfor (jf. pkt. 4.3).

Den såkalte delingsmodellen, som var i kraft fra 1992 til 2004, ga opphav til flere saker om *tilpasning av aksjonærstrukturen*. Bakgrunnen var at reglene slo uheldig ut (det skulle beregnes skatt av personinntekt) dersom aktive aksjonærer i et selskap eide minst 2/3 av aksjene eller hadde krav på minst 2/3 av aksjeutbytte fra selskapet. Mest prinsipiell er Rt. 1998 s. 1779 (INA) der den aktive eneaksjonæren overførte 34 pst. av aksjene til sin bror til underpris. Høyesterett opphevdte ligningen som var basert på at det forelå omgåelse og at det derfor kunne legges til grunn at vilkårene for beregning av personinntekt forelå. Høyesterett fremhevet bl.a. at det dreide seg om «en rettsk-nisk skarpt avgrenset regel» som innebar at reglene «ikke i alle tilfeller kan treffe helt riktig ut fra formålet». Dette kunne ikke korrigeres ved hjelp av omgåelsesnormen. Overføringen hadde dessuten ikke ubetydelig egenverdi siden broren ble eier av de overførte aksjene.

Tre saker gjelder såkalt kryssbytte av aksjer, Rt. 1998 s. 1771 (Essem), Rt. 1998 s. 1764 (Wisth & Finnøy) og Rt. 2007 s. 209 (Hex). Essensen i disse sakene er at aktive ene- eller hovedaksjonærer i to selskaper selger aksjer til hverandre slik at de eier under 2/3 og har rett til mindre enn 2/3 av utbyttet fra det selskapet der de er aktive (saksforholdet er renet i Essem og Hex). Skattyterne tapte alle sakene, først og fremst ut fra det syn at etableringen av krysseiet ikke hadde vesentlig andre virkninger enn de skatterettslige, selv om mulig ulike inntjening og utbyttepolitikk hos selskapene kunne medføre forskjeller. I Hex ble det heller ikke tillagt noen særlig vekt at mindretalls-

aksjonæren i selskapet ved et par anledninger hadde satt seg imot fusjonsforhandlinger.

De aller fleste omgåelsessaker i Høyesterett gjelder inntektsskatt. Det har lenge vært klart at omgåelsesnormen gjelder også for formuesskatten, og den har vært fremme i noen saker (f.eks. i Kielland). I de senere årene er det imidlertid avklart at omgåelsesnormen gjaldt også for arveavgiften, se Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen) og Rt. 2008 s. 1510 (Reitan). Det må kunne legges til grunn at en omgåelsesnorm gjelder for merverdiavgiften. I Rt. 2011 s. 213 (Invex) er det lagt til grunn at det ikke er noe til hinder for å anvende tilsvarende synspunkter mht. omgåelsesnorm for merverdiavgiften som ved inntektsskatten (selv om gjennomføring av dette i saken er noe uklart). Dette bekreftes i Rt. 2012 s. 840 (Grasmo), der det heter (avsnitt 80):

«Det følger av *Rt. 2011 side 213* at det også på merverdiavgiftsområdet etter omstendighetene vil være riktig og nødvendig å underkjenne tilpasninger som på illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket med sikte på å spare avgift.»

Høyesterett avgjorde imidlertid saken på et annet grunnlag.

Det må antas at omgåelsesnormen, ev. i tilpasset form, kan anvendes for alle skatter og avgifter. Dette har støtte i Nagell-Erichsen-dommen der det under henvisning til tidlig praksis om inntektsskatt heter:

«De avgjørelser som ble truffet var imidlertid basert på reelle hensyn av generell rekkevidde og en overordnet forståelse av at det i norsk rett gjelder en alminnelig omgåelsesnorm.»

3.4 Aarbakkes artikkel og lovforslag

Magnus Aarbakkes artikkel i Lov og Rett 1970 må antas å ha spilt en betydelig rolle for den senere rettsutviklingen.²² På det tidspunkt da artikkelen ble publisert, var man helt i starten av de senere tiårs rettsutvikling. I tillegg til dommene fra før krigen var det stort sett bare fusjonsdommene fra 1961 og 1963 og Vestlandske Vassdrag fra 1965 som forelå. Aarbakke ga klart uttrykk for at man allerede da kunne legges til grunn at: «Omgåelses-

normen må ... anses å ha hjemstavnrett i vårt rettssystem» (s. 4).

Når det gjaldt normens innhold, la han til grunn, særlig basert på Høyesteretts uttalelse i Rt. 1963 s. 478 (Siraco), at skattyters hensikt «har ingen betydning» (s. 6). Han anså dette som «nokså selvsagt» og henviste til at skatteplanlegging var legitimt og at incentivlovgivning forutsetter at skattytere lar seg påvirke av skatteregler. Aarbakke la dette synspunkt til grunn også i sitt lovforslag ca. tyve år senere (jf. nedenfor). Men på dette punkt har den senere rettsutviklingen ikke gitt ham rett.²³

Aarbakke pekte på at omgåelsesnormen kan komme inn både ved rettsanvenderens beskrivelse av de saksforhold som rettsregler skal anvendes på, og ved lovtolkning. Han pekte på at saksforhold i skatteretten ofte er rettsforhold, typisk en avtale, og skrev (s. 10):

«Et rettsforholds eksistens kan ikke bevises eller motbevises. Det kan heller ikke et rettsforholds nærmere innhold. Vesentlige sider ved rettsforhold må bestemmes etter andre regler enn bevisregler.»

Først og fremst er det privatrettens regler om hvordan avtaler inngås og om avtalers innhold som er aktuelle. Avtalens ordlyd er utgangspunktet, men hvordan avtalen er praktisert og andre praktiske utslag av rettsforholdet har vesentlig betydning. Aarbakke understreket at «den store hovedregel etter praksis [er] at beskrivelser av rettsforhold må aksepteres ved inntektsberegningen når de stemmer med avtalens ordlyd og de faktiske handlinger». Men særlig hvor det er sprik mellom ordlyd og «gjerninger» (som nok skal forstås i vid forstand, nærmest som virkninger) bringer Aarbakke inn termen illojalitet. Man må nemlig vurdere om den beskrivelse av saksforholdet som bygger på ordlyden (og som skattyters syn gjerne vil være basert på), «kan aksepteres som lojal mot skatteloven» (s. 14). «Prinsipielt må det anses berettiget å ombeskrive et rettsforhold under henvisning til at den pretenderte beskrivelse [dvs. skattyterens] er illojal». Som et eksempel på en slik rekarakterisering nevnte han Rt. 1937 s. 443 (Panama), jf. under pkt. 3.1 foran om denne.²⁴

²² Magnus Aarbakke: Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem, i LoR 1970 s. 1 ff.

²³ Hans henvisning til legitim skatteplanlegging og incentivlovgivning er gode argumenter for at skattyters hensikt ikke kan være det eneste vilkåret, men er kanskje ikke like overbevisende som argument mot å tillegge hensikten vekt overhodet.

Ved lovtolking kan etter Aarbakkes syn omgåelsesnormen komme inn som moment for å tolke skattehjemler utvidende eller fordelaktige skatteregler innskrenkende. Ved presiserende tolking kan omgåelsesnormen få betydning ved valg mellom alternativer. Som et eksempel på en innskrenkende tolking av en fordelaktig skatteregel nevnte han Rt. 1925 s. 472 (Kallevig) om skatte salg av aksjer, jf. under pkt. 3.1 foran.

Aarbakkes lovforslag av 1991 ble utarbeidet etter oppdrag fra Finansdepartementet.²⁵ Forslaget tok sikte på å lovfeste den gjeldende ulovfestede omgåelsesnormen og lød slik:

«1. Når bestemmelser i skattelovgivningen skal anvendes på et forhold eller en transaksjon, skal eksistensen og innholdet av forholdet eller transaksjonen fastlegges etter alminnelige prinsipper for stiftelse og tolking av slike forhold eller transaksjoner, men med særlig vekt på forholdets eller transaksjonens økonomiske virkninger for den eller dem som forholdet eller transaksjonen angår.

2. Når det er en innbyrdes sammenheng mellom flere forhold eller transaksjoner, skal disse behandles som en enhet i forhold til skattelovgivningen.

3. Et forhold eller en transaksjon skal i forhold til skattelovgivningen karakteriseres og

klassifiseres etter sine reelle virkninger for den eller dem som forholdet eller transaksjonen angår.

4. Hvis den hovedsakelige virkningen av et forhold eller en transaksjon vil være en reduksjon i formuen eller inntekten til den eller dem som forholdet eller transaksjonen angår, kan denne reduksjon ikke kreves når det ville være urimelig ut fra det grunnlag som skattelovgivningen bygger på.»

Det er først og fremst forslaget i nr. 4 som lovfester den egentlige omgåelsesnormen. I forslaget i pkt. 2 suppleres denne med en særlig regel for sammensatte transaksjoner. Forslagene i nr. 1 og 3 må anses som lovfesting av alminnelige tolkings- og rettsanvendelsesprinsipper som gjelder uansett om det foreligger et omgåelsesspørsmål.

Forslaget fikk Finansdepartementets tilslutning og ble fremmet uten endringer som lovforslag i Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) pkt. 4.3. Forslaget ble imidlertid ikke vedtatt. Etter en behandling i Stortingets finanskomite kom departementet i samråd med komiteen til at saken burde sendes på høring, og dessuten burde spørsmålet ses i sammenheng med en ordning med bindende forhåndsuttalelser (Innst. nr. 33 (1991–1992)). Under høringen kom det mange kritiske kommentarer, særlig fra privat sektor, først og fremst basert på at forslaget ble anført å gå lenger enn gjeldende norm og at det svekket rettssikkerheten. De negative kommentarene bidro til at saken ikke ble fremmet for Stortinget på ny.²⁶

²⁴ Under fremstillingen av omgåelsesnormens betydning for lovtolking tar Aarbakke også opp omgåelsesnormens betydning for subsumering av et rettsforhold under det ene eller andre aktuelle begrep. Dette synes nært beslektet med anvendelse av omgåelsesnormen til slik rekaraktisering av rettsforhold som er omtalt her.

²⁵ Utredningen er trykket i Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) pkt. 4.2.

²⁶ Se nærmere Banoun 2003 s. 83.

Kapittel 4

Gjeldende rett

4.1 Innledning: Fra egenverdi og «illojalitet» til grunnvilkår og totalvurdering

Frem til Høyesterett begynte å formulere omgåelsesnormen i generelle termer omkring århundreskiftet, var det antatt at de sentrale vurderingsmomentene i det vesentlige kunne samles omkring to stikkord, nemlig disposisjonens egenverdi, og om og i hvilken grad disposisjonen var «illojal» mot skattereglene. Det var neppe avklart om disse kunne oppstilles som to uavhengige og kumulative vilkår, eller om de utgjorde tyngdepunktene i en helhetsvurdering.¹ Egenverdien refererte seg til graden av ikke-skatterettslige sider ved transaksjonen. Det var klart at virkningene spilte en sentral rolle, men etter hvert ble det klart at også skattyters formål spilte inn. Egenverdimentet ligger nær Kvislis formulering fra 1962. Om det andre momentet brukte Høyesterett av og til termen illojalitet, men også andre formuleringer, som misbruk av reglene, i strid med formålet med reglene o.l. I Aarbakkes lovforslag fra 1991 brukes uttrykket «urimelig ut fra det grunnlag som skatтелovgivningen bygger på».

Først i Rt. 1999 s. 946 (ABB) formulerte Høyesterett omgåelsesnormen uttrykkelig i generelle termer. Formuleringen undergikk visse endringer de følgende årene, men i senere år har praktisk talt alle høyesterettsdommer om omgåelse formulert omgåelsesnormen slik (her sitert fra Rt. 2007 s. 209 (Hex) avsnitt 39):

«Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori og består – slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år – av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennom-

skjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen,...»

Denne formuleringen innebærer at normen består av to ledd, nemlig et grunnvilkår, som knytter an til formålet med disposisjonen, og et tilleggsvilkår, som gir anvisning på en totalvurdering, der en rekke momenter kan være relevante, og der temaet er om disposisjonen fremstår som å være i strid med skattereglenes formål. Høyesteretts formulering representerer en nydannelse ved at det uttrykkelig ble oppstilt et grunnvilkår om skattyters formål med transaksjonen, og ved at totalvurderingen ble knyttet opp mot skattereglenes formål. De to tradisjonelle stikkordene, egenverdi og «illojalitet», finner man igjen i totalvurderingen, likevel slik at termen «illojalitet» ikke lenger brukes, men at det i stedet heter «stridende mot skattereglenes formål». Formuleringen gjør det klart at egenverdi og formålsstrid inngår i totalvurdering og altså ikke skal oppfattes som uavhengige vilkår. Derimot er det klart at grunnvilkåret og totalvurderingen (av og til i det følgende også omtalt som tilleggsvilkåret) skal oppfattes som to atskilte vilkår. Dette viser seg bl.a. ved at Høyesterett ved flere anledninger har unnlatt å ta definitivt stilling til grunnvilkåret, fordi tilleggsvilkåret uansett ikke er oppfylt, se f.eks. Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi).

Hvorvidt og i hvilken grad Høyesteretts formulering av omgåelsesnormen, og etterfølgende praksis knyttet til denne, innebærer nydannelser eller bare en eksplisitt formulering av det som ble antatt å gjelde tidligere, er omdiskutert. Høyesterett selv synes å mene at formuleringen dekker det som gjaldt tidligere. Den vanlige oppfatning i teorien er imidlertid at det til dels dreier seg om nydannelser.² Særlig gjelder dette den ekspli-

¹ Se nærmere Banoun 2003 s. 298 ff.

sitte formuleringen av et grunnvilkår om skatteformål. Det kan riktignok anføres at et slikt vilkår har ligget i kortene også tidligere, for gjennomgående er det lite aktuelt å reise en omgåelsessak om man ikke kan legge til grunn at skattyteren har hatt til formål å spare skatt. Men Høyesterett har gitt grunnvilkåret en subjektiv dreining som neppe er i tråd med det som ble antatt tidligere, jf. pkt. 4.3.3 nedenfor. Betydningen av skattyters formål var noe uklart og omdiskutert – så sent som i Aarbakkens lovforslag fra 1991 var regelen oppfattet som helt objektiv-, men det var klart at et rent subjektivt og nødvendig vilkår ikke ble oppstilt i praksis tidligere.

4.2 Hvilke disposisjoner kan/skal bedømmes?

Høyesterett har i senere dommer oppstilt normer for hvilken eller hvilke transaksjon(er) som skal tas i betraktning i omgåelsesvurderingen. Bakgrunnen for dette synes å være at den omstridte transaksjon ofte inngår i en større sammenheng, og at det er blitt ansett for å være et behov for å sette en grense for hvilket begivenhetsforløp som skal tas i betraktning. At denne avgrensingen gjelder både for grunnvilkåret og tilleggsvilkåret, er avgjort i Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi) avsnitt 38. Derfor er det naturlig å se på dette spørsmålet aller først.

At den transaksjonen som er under bedømmelse, kan ses i sammenheng med den tradisjonskjeden som den inngår i, har sikker forankring i norsk høyesterettspraksis, jf. f.eks. Rt. 1976 s. 302 (Astrup) og Rt. 1978 s. 60 (Smestad). Denne tilnærmingen innebærer i første rekke at skattemyndighetene – først og fremst ved vurdering av egenverdi – kan vurdere den økonomiske betydningen av hele transaksjonskjeden og altså ikke er tvunget til å vurdere bare den omstridte transaksjon. I Astrup-dommen innebar det at man skulle vurdere egenverdien av å gå veien om overdragelse av aksjene til det mellomliggende selskapet, og i Smestad-dommen at temaet var egenverdien av å gå veien om overdragelse til barna.

Det er også på det rene at i sammensatte disposisjoner som har et overordnet forretningsmessig formål, kan likevel enkeltdisposisjoner vurde-

res under omgåelsesnormen ut fra det syn at den representerer et unødvendig ledd på veien mot det forretningsmessige formålet, se f.eks. Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime).³

I nyere høyesterettspraksis er det kommet opp en ny side ved spørsmålet om avgrensning av relevant begivenhetsforløp. I Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) hadde staten anført at den omstridte transaksjonen måtte ses helt isolert, slik at man måtte se bort fra at den inngikk i en – i og for seg økonomisk rasjonell – omorganisering av konsernet. Høyesterett var uenig og ga uttrykk for at den omstridte transaksjonen ikke kunne vurderes «isolert for hver enkelt disposisjon, men må avgjøres ut fra en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet» (avsnitt 49). I Telenor-saken hadde det ingen betydning å ta stilling til hva som i denne sammenheng skulle anses å utgjøre «en naturlig helhet». Ut fra sammenhengen var det mest nærliggende å oppfatte formuleringen som en referanse til – og kanskje en generalisering av – den etablerte lære om at man må vurdere hele transaksjonskjeden hvor det er sammenheng mellom transaksjonene, ikke bare den omstridte transaksjonen.⁴

Men formuleringen ble fanget opp av Høyesterett i Rt. 2008 s. 1537 (ConocoPhillips I) og der gitt et videre innhold. Saken gjaldt hvilket av to konsernselskaper, som begge var skattepliktig i Norge, en fordring skulle tilordnes (det økonomiske poeng lå i at det ene selskapet var undergitt særskatt etter petroleumsskatteloven). Konsernet hadde ervervet fordringen ved et konsernselskaps oppkjøp av et annet selskap i UK. Under tilslutning til det synspunkt om «en naturlig helhet» som var kommet til uttrykk i Telenor-dommen, ga Høyesterett uttrykk for at det spørsmålet som nå skulle vurderes, måtte «sjåast i samanheng med fastsetjinga av korleis kjøpet skulle finansierast». Derimot skulle man etter Høyesteretts mening ikke ta i betraktning begivenheter tidligere i transaksjonskjeden, særlig i forbindelse med konsernselskapets kjøp av det andre selskapet i UK. Skattyterens anførsel om at en finansiering i UK ville ha slått uheldig ut, ble derfor ikke tatt i betraktning. Begrunnelsen synes å være at dette ikke kunne ha noen betydning for spørsmål om hvilket norsk selskap som skulle skattlegges for fordringen; det aktuelle tilordningsspørsmålet fremsto som «uavhengig av avgjerda av om Conoco-kon-

² Se Bettina Banoun: Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen, i Banoun m.fl. (red.) 2014 s. 29 ff., Harboe 2012 s. 37, Frederik Zimmer: Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker? I Skatterett 2007 s. 2 ff. særlig s. 9 ff. Men annerledes, for så vidt gjelder toledsstrukturen, Benn Folkvord: Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår for gjennomskjæring? I Skatterett 2007 s. 293 ff.

³ Se også under pkt. 4.4.4 nedenfor.

⁴ For en slik samtidig forståelse, Frederik Zimmer: Høyesterettsdommer i skattesaker 2006, i Skatterett 2007 s. 325 ff. på s. 349.

sertnet skulle kjøpe fordringen» (avsnitt 43). Hvis dette skal forstås slik at tidligere begivenheter ikke kunne ha noen betydning for omgåelses-spørsmålet, er det naturligvis lite å si på dette. Men skattyterens prosessfullmektig i saken har senere anført at tilordningen av fordring til selskap i Norge ikke var så uavhengig av tidligere begivenheter som en slik forståelse forutsetter, og at Høyesteretts tilskjæring av vurderingstemaet i saken avskar ham fra å gjøre gjeldende argumenter som han mente var relevante.⁵ Han hadde sannsynligvis rett i dette.⁶

I Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi) ble denne læren om «en naturlig helhet» bragt enda et skritt videre. Skattyteren hadde kjøpt aksjene i et morselskap med betydelig fremførbart underskudd, og som eide aksjene i to datterselskap som eide fast eieendom. Staten anførte at kjøpene av aksjene i datterselskapene riktignok var klart forretningsmessig, men at kjøperen hadde betinget seg å kjøpe aksjene i morselskapet (som dermed ga tilgang til det fremførbare underskuddet). Staten anførte at kjøpet av aksjene i morselskapet måtte ses isolert fra kjøpet av datterselskapene (avsnitt 20). Dette argumentet har preg av at veien om kjøp av aksjene i morselskapet var en unødvendig omvei for å erverve verdiene i datterselskapet, og ville slik forstått knyttet an til et vel etablert tankemønster. Men Høyesterett vurderte denne anførselen i lys av læren om «en naturlig helhet» og uttalte (avsnitt 41):

«Etter mitt syn utgjør også kjøpet av morselskapet Salko AS og de to datterselskapene en naturlig helhet med en nær indre sammenheng. ... Staten kan etter dette ikke gis medhold i at kjøpet av Salko AS må vurderes isolert og uavhengig av kjøpet av de to datterselskapene.»

Konsekvensen av dette synspunktet var at argumentet om at veien om morselskapet var en unødvendig omvei, ikke kom opp til vurdering for Høyesterett. Det er vanskelig å fri seg fra inntrykket at dette berodde på en sammenblanding av spørsmålet om avgrensning av vurderingstemaet og spørsmålet om det forelå en unødvendig omvei som ledd i totalvurderingen.

⁵ Eirik Jensen: Hva er vurderingsgjenstand etter omgåelsesnormen? Refleksjoner etter Høyesteretts dom i Norske Conoco-saken, i Skatterett 2009 s. 66 ff., særlig s. 82. Skattyteren vant likevel saken (under dissens 3–2).

⁶ Jf. Frederik Zimmer: Høyesterettsdommer i skattesaker 2008, i Skatterett 2009 s. 305 ff. på s. 362–363.

Spørsmålet om det er behov for en regel som begrenser vurderingstemaet til «en naturlig helhet», vil bli tatt opp i pkt. 8.3 nedenfor. Ut fra Dyvi- og ConocoPhillips I-dommene er dette både et spørsmål om forholdet til læren om unødvendig omvei, og et spørsmål om det overhodet er behov for begrensninger i vurderingstemaet.

4.3 Grunnvilkåret

4.3.1 Innledning

Av historikken foran fremgår at Høyesterett over årene har hatt ulik holdning til skattyterens subjektive motivasjon. Det har riktignok alltid vært klart at skattebesparelsesformål ikke er *tilstrekkelig* til å anvende omgåelsesnormen. Spørsmålet har vært om den subjektive motivasjonen overhodet spiller noen rolle, og i tilfelle hvilken. I Rt. 1963 s. 478 (Siraco) ga Høyesterett uttrykk for at skattyters formål var uten betydning, og også Kvislis ofte siterte formulering kan synes å forutsette dette. Helt frem til og med Aarbakkes og departementets forslag til lovfestet omgåelsesregel i 1991 spilte skattyters subjektive formål en helt underordnet rolle. Aarbakke skrev om gjeldende rett:⁷

«I praksis har man ikke lagt noen større vekt på subjektiv hensikt hos skattyterne, hverken i den ene eller andre retningen. I stedet har man foretatt en vurdering av forholdene slik disse objektivt sett fremtrer.»

Dette synet ble entydig reflektert i hans lovforslag – det sentrale var «den hovedsakelige virkningen» –, og departementet tiltrådte dette:

«Det kreves ikke at skattyteren skal ha hatt til hensikt å oppnå skattereduksjon. Saksforholdet skal vurderes og bedømmes slik det objektivt fremtrer uavhengig av form og ytre kjenne-tegn.»⁸

Etter hvert kom imidlertid skattyters formål til syne i domspremissene (slik allerede i Rt. 1971 s. 264 (Kielland)), og det er rimelig å forstå dette slik at skattyters formål var et moment i vurderingen. Om man kunne gå lenger og legge til grunn at skatteformål var et nødvendig vilkår for å anvende omgåelsesnormen, var uklart. Høyeste-

⁷ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) pkt. 4.2 underpunkt 3.

⁸ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) hhv. pkt. 4.2 underpunkt 7 og pkt. 4.3.

retts formulering av omgåelsesnormen i de senere år er imidlertid klart basert på at skatteformål er et nødvendig (men ikke tilstrekkelig) vilkår for anvendelse av omgåelsesnormen.⁹

Grunnvilkåret under omgåelsesnormen reiser spørsmål på særlig to punkter: Hvor stor grad av skattemessig motivasjon kreves? Og hvordan finner man frem til skattyters motivasjon?

4.3.2 Hvor sterk skattemessig motivasjon kreves?

Det hender at man kan konstatere at en disposisjon ikke har annet formål enn å spare skatt. Da er grunnvilkåret utvilsomt oppfylt.¹⁰ I praksis er det imidlertid som regel formål av ikke-skattemessig art i tillegg til skatteformålet. Selv om formål er ueksakte størrelser som vanskelig lar seg fange opp i brøkdeler eller prosentsatser, er det likevel meningsfullt å spørre om det kreves bare noe skatteformål, minst/mer enn halvparten skatteformål, eller en større andel skatteformål.

Høyesteretts formulering av grunnvilkåret, taler om at «det *hovedsakelige* formålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt» (uthevet her). Tatt på ordet kan dette forstås slik at mer enn 50 prosent av formålet må være skattemessig, men at kvalifisert overvekt ikke kreves. Men i grunnleggende dommer om disse forhold har Høyesterett også brukt formuleringer som taler for at kravet er strengere. I Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) heter det således at skatteformålet må være «den klart viktigste motivasjonsfaktor for disposisjonen» (avsnitt 49), og uttrykket «klart viktigste motivasjonsfaktor» brukes også i Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada) (s. 465). Denne formuleringen synes å kreve ikke ubetydelig mer enn at skatteformålet er viktigere enn andre formål. At denne formuleringen er brukt i to dommer som er grunnleggende for utformingen av formuleringen av omgåelsesnormen, taler for at det er denne som gir best uttrykk for gjeldende norm, selv om Høyesterett bruker en annen og tilsynelatende mindre krevede term i den generelle formulering av omgåelsesnormen.

Hvor mye mer enn 50 prosent skattemessig formål som i så fall kreves, lar seg vanskelig

uttrykke generelt. For dette spørsmålet er særlig Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) av interesse. Her ga Høyesterett uttrykk for bl.a. at hvis «den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelse er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor». I den aktuelle saken var skattebesparelsen svært stor, ca. 2,4 milliarder kroner. Det må innebære at presumsjonen for at skattebesparelse var det sentrale formålet, var sterk. Likevel kom Høyesterett til at grunnvilkåret ikke var oppfylt: Høyesterett fant at hensynet til overholdelse av (skattyters forståelse av) en aksjonæravtale, samt hensynet til et finansieringsopplegg var de sentrale begrunnelsene for det aktuelle aksjesalget. Avgjørelsen gir inntrykk av at grunnvilkåret oppfattes strengt, altså at det kreves en ganske betydelig overvekt av skattemessig motiv for å tilfredsstille vilkåret.

Hvor det er flere ikke-skattemessige formål, skal grunnvilkåret utvilsomt forstås slik at formålet å spare skatt må være klart viktigere enn de ikke-skattemessige formålene til sammen, selv om det ikke er noen indre sammenheng mellom disse.

Fremstillingen foran er basert på at skattemessige og ikke-skattemessige formål skal avveies mot hverandre, og dette er i tråd med den tilnærming Høyesteretts formulering gir anvisning på. Ut fra et rettspolitisk perspektiv kan man imidlertid spørre om det bør være tilstrekkelig til at grunnvilkåret ikke skal anses oppfylt, at skattyteren ville ha gjennomført disposisjonen uansett, altså selv om skattefordelen ikke hadde foreligget. Dette kan stilles som et spørsmål om det må være årsakssammenheng mellom skattemotivet og gjennomføring av disposisjonen. Dette spørsmålet vil bli vurdert nærmere, rettspolitisk og i en litt annen kontekst, i pkt. 8.5.8 nedenfor.

4.3.3 Hvordan finner man skattyters formål?

Ved anvendelse av subjektive kriterier i skatteretten har vurderingen tradisjonelt vært basert på hvilke slutninger som kan trekkes ut fra de objektive omstendigheter som foreligger. Slik er tilnærmingen f.eks. ved tilknytningsvurderingen under sktl. § 6-1 (spørsmålet om en kostnad er pådratt med sikte på inntektsskapende aktivitet) og for spørsmålet om skatteplikt for gevinst på fordringer, jf. sktl. § 9-3 første ledd c (spørsmål om fordringen har tilknytning til virksomhet, en problemstilling som frem til 1991 var aktuell også for

⁹ Likevel skrev Finansdepartementet så sent som i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 6.5.7.2: «Lojalitetsvurderingen skal foretas på objektivt grunnlag, uavhengig av partenes subjektive forhold.» Formuleringen gjelder utvilsomt den ulovfestede normen, selv om den inngår i et avsnitt som handler om endring i sktl. § 14-90.

¹⁰ Slik synes situasjonen å ha vært i f.eks. Rt. 1976 s. 302 (Astrup) og Rt. 1994 s. 912 (Hovda).

aksjer, under stikkordet «aksjer i næring»¹¹. Ved en slik tilnærming er ev. bevisførsel og bevisvurdering knyttet til disse objektive omstendighetene, ikke direkte til skattyterens motiver.

For grunnvilkåret under omgåelsesnormen ser Høyesterett ut til å ha valgt en annen kurs: Vurderingstemaet, og dermed også tema for ev. bevisvurdering, er ikke de objektive omstendigheter som indikerer skattemessig eller annet formål, men skattyters subjektive forestillinger direkte. Spørsmålet kom først opp i Rt. 2006 s. 1232 (Telenor):

«(50) Fra statens side har det vært anført at spørsmålet om hva som er formålet med disposisjonen, må vurderes objektivt. Dette er jeg ikke enig i. I forhold til grunnvilkåret for gjenomskjæring er det avgjørende hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på.

(51) Dette innebærer imidlertid ikke at den begrunnelse skattyter har gitt for disposisjonen, uten videre skal legges til grunn. Hva som har vært den viktigste motivasjonsfaktor, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken. Dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelse er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor. I slike tilfeller må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham.»

Premissene gir klart uttrykk for at en objektiv tilnærming, typisk slik at man veier skattemessige og andre virkninger opp mot hverandre, ikke er den rette tilnærmingen. Det man skal frem til, skal være et uttrykk for skattyterens subjektive oppfatning. Derimot er det kanskje ikke helt klart om dommen gir anvisning på det tankemønsteret som har vært vanlig i skatteretten ved subjektive kriterier, altså at formålet etableres ved slutninger fra de objektive omstendigheter i saken, eller om den gir anvisning på at skattyters formål i seg selv er bevistemaet, og da slik at de objektive omstendighetene bare er bevismomenter. I senere dom-

¹¹ Jf. særlig Rt. 1986 s. 58 (Asdahl): «... det ligger i sakens natur at vurderingen av hva motivet kan antas å ha vært, fortrinnsvis må forankres i hvorledes forholdet fremtrer utad, objektivt sett, ikke i antakelser om hvilke subjektive forestillinger den enkelte skattyter kan ha gjort seg.» (Uthevet her.) I eldre omgåelsessaker var tilnærmingen tilsvarende, jf. Rt. 1971 s. 264 (Kielland): «Man er her – som formodentlig i de fleste saker av samme art – henvist til å slutte vesentlig ut fra en objektiv vurdering av situasjonen.»

mer er det imidlertid avklart at Høyesterett baserer seg på den sistnevnte tilnærmingen. I Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi) heter det således (avsnitt 42, uthevelse her):

«Hva som har vært den hovedsakelige motivasjonsfaktor, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som indikerer skattemotiv og andre forhold. Ved denne vurderingen skal de vanlige bevisbyreregler legges til grunn.»

Det har vært anført at forskjellen i tilnærming for å finne frem til skattyters formål har liten betydning i praksis.¹² Måten problemet stilles på vil imidlertid ha betydning for bevisføring og bevisvurdering, som lett vil bli mindre håndfast under den nye tilnærmingen. Dette vil bli nærmere vurdert i pkt. 8.6.2 i forbindelse med spørsmålet om Høyesteretts tilnærming bør opprettholdes, eller om man skal legge til grunn den mer sedvanlige tilnærmingen ved subjektive kriterier i skatteretten, ev. gå tilbake til en helt objektiv vurdering.

4.4 Tilleggsvilkåret: Totalvurderingen

4.4.1 Innledning: Totalvurderingens struktur

I dommer fra de senere år formulerer Høyesterett tilleggsvilkåret slik:

«For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen,...»¹³

Som nevnt foran tar totalvurderingen opp i seg først og fremst de vurderingsmomentene som tidligere ble vurdert under stikkordene egenverdi og «illojalitet». Hva enten disse ble oppfattet som selvstendige vilkår for anvendelse av normen eller som sentrale vurderingsmomenter i en helhetsvurdering, må det være riktig å si at hensynene under stikkordene var likestilte, også i den for-

¹² Slik f.eks. Per Helge Stoveland: § 14-90 og ulovfestet gjenomskjæring, i Banoun m.fl. (red.) 2014 s. 534 ff. på s. 539, og Gjems-Onstad m.fl. 2015 s. 1071. For en kraftig kritikk av den subjektive dreining i Høyesteretts vurdering, se Bettina Banoun: Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen, i Banoun m.fl. (red.) 2014 s. 29.

¹³ Sitert fra Rt. 2007 s. 209 (Hex) avsnitt 39.

stand at graden av strid med skattereglenes formål hadde betydning for hvor stor egenverdi som skulle kreves for at disposisjonen skulle holde, og omvendt: Jo sterkere i strid med skattereglenes formål, desto større egenverdi måtte kreves for at disposisjonen skulle holde.

I Høyesteretts aktuelle formulering ser det ut til at forholdet mellom disse momentene er endret: Tatt på ordet innebærer formuleringen at *målsetningen* med vurderingen er å finne ut om det ville stride mot skattereglenes formål om disposisjonen ble lagt til grunn, og at egenverdi (og andre momenter) har karakter av momenter i vurderingen av om dette er tilfelle. Dette kan se ut til å innebære at egenverdi og andre momenter får relativt mindre betydning enn tidligere, særlig hvor disposisjonens forhold til skattereglenes formål kan bringes på det rene uten å legge særlig vekt på egenverdi osv.

Det kan spores en dreining i denne retning i nyere høyesterettsdommer. Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III) gjaldt spørsmålet om salg av aksjer i et selskap som etter fisjon bare eide en forretningsseiendom, skulle anses som aksjesalg, som er omfattet av fritaksmetoden, eller som salg av fast eiendom, som ikke er det. Skattyteren hadde altså benyttet seg av reglene om fisjon med skattemessig kontinuitet og reglene om fritaksmetoden for aksjeinntekter, med sikte på å oppnå at gevinsten var skattefri. Etter å ha sitert fra forarbeidene til innføring av fritaksmetoden, skriver førstvoterende (avsnitt 56): «Jeg har vanskelig for å se at resultatet av den aktuelle transaksjonen er i strid med formålet bak fritaksmodellen slik dette er beskrevet i forarbeidene.» Deretter gikk førstvoterende inn på formålet med reglene om fisjon med skattemessig kontinuitet (avsnitt 57 ff.). De er basert på en kontinuitetstankegang, men forarbeidene advarer også mot faren for skattemessig motiverte fisioner. Så heter det hos førstvoterende:

«Disse forarbeidenes understrekning av betydningen av hensiktsmessig organisering av næringslivet, og ønsket om å komme skattemotiverte omorganiseringer til livs, må etter min mening leses i lys av den senere innførte fritaksmodellen. Blant annet som følge av fritaksmodellen overføres fast eiendom mellom næringslivsaktører ofte ved skattefritt salg av aksjer.»

Førstvoterende hadde tidligere, under drøftelsen av grunnvilkåret, kommet til at disposisjonens form var vesentlig skattemessig motivert. Om

betydningen under totalvurderingen sier han om dette: «Men jeg har vanskelig for å se at dette skulle være tilstrekkelig til å konstatere at skattefritak i vår sak ville være i strid med formålet bak fritaksregelen for fisjon av aksjeselskap.»

Førstvoterende trakk i det følgende riktignok også inn enkelte andre momenter som etter hans mening talte i favør av skattyteren (at næringslivet har innrettet seg etter fritaksmetoden, at lovgiveren med åpne øyne hadde innført og opprettholdt et regelverk som ga mulighet for denne typen tilpasninger), men det er slående at disposisjonens egenverdi – dvs. dens betydning ut over skattefordelene – ikke tas opp til diskusjon.

Utredningen vil senere komme tilbake til spørsmålet om hvordan strukturen til det som svarer dagens tilleggsvilkår, bør være og om hvordan det bør utformes, jf. pkt. 8.5. I det følgende rettes søkelyset mot momenter som i Høyesteretts praksis har vært trukket inn i totalvurderingen.

4.4.2 Grad av strid med skattereglenes formål

Selv om det ikke fremgår klart at Høyesteretts formulering av omgåelsesnormen, må det antas å ha vesentlig betydning i hvor stor grad resultatet vil være i strid med skattereglenes formål om skattyters syn legges til grunn: jo mer resultatet er i strid med formålet, desto mer egenverdi og andre forhold i skattyters favør skal det til for å at transaksjonen skal holde, og omvendt.

I Rt. 1997 s. 1580 (Zenith) heter det:

«Jeg ser det slik at det må foreligge en ganske åpenbar motstrid mellom en transaksjons virkninger og formålet med de aktuelle lovbestemmelser, før det kan bli tale om gjennomskjæring.»

Formålsstriden må altså overstige et ikke uvesentlig minimum før det er aktuelt å ramme en transaksjon som omgåelse. Man kan nok stille spørsmål om vilkåret har vært stilt så strengt i all etterfølgende praksis.

4.4.3 Skattereglenes formål

Uansett diskusjonen i pkt. 4.4.1 er skattereglenes formål sentral i totalvurderingen. Spørsmål som har vært diskutert, er om dette refererer seg til de konkrete skattereglene som typisk er blitt forsøkt omgått, eller om det refererer seg til regler som er benyttet ved omgåelse av andre, eller begge deler.

Videre er det spørsmål om det refererer seg bare til konkrete regler eller skattereglenes formål mer generelt.

Ut fra de senere års høyesterettspraksis kan det konstateres at det sentrale er formålet med de skatteregler som er forsøkt omgått og de som er brukt som virkemiddel i forsøket. I Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III) drøftet Høyesterett (som vist i pkt. 4.4.1) formålet med reglene om fisjon med kontinuitet og reglene om fritaksmetoden. I Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi) står formålet med reglene om fremføring av underskudd og om konsernbidrag helt sentralt. I Rt. 2008 s. 1537 (ConocoPhillips I) gikk Høyesterett grundig inn på formålet med og utviklingen av petroleumsskattelovens regler om skattlegging av finansinntekter og -utgifter. I Rt. 2008 s. 1510 (Reitan) fremhevet Høyesterett at formålet med arveavgiftslovens § 11A var å lette gjennomføring av generasjonsskifte i små og mellomstore foretak. I Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) uttalte Høyesterett uttrykkelig at man «må ...ta utgangspunkt i formålet med den aktuelle skatteregel» (avsnitt 57). Dommen gjaldt spørsmålet om tapsfradrag ved konserninternt aksjesalg, og Høyesterett la til grunn at formålet med reglene om fradragsrett for realisasjonstap var «å begrense skattegrunnlaget til nettoinntekten av skattyters virksomhet» (avsnitt 58).

Folkvord har anført at det avgjørende bør være formålet med den bestemmelse som er forsøkt omgått, heller enn formålet med de reglene som benyttes som virkemiddel.¹⁴ Han kritiserer derfor Høyesterett for i ConocoPhillips III-dommen å være opptatt av formålet med reglene om fisjon med kontinuitet og fritaksmetoden, og ikke av den regelen som ble påstått omgått, nemlig at selskapers gevinst ved salg av driftsmidler skal skattlegges. I tråd med Folkvords syn er det slående at Høyesterett i de senere år har vært opptatt av formålet med de reglene som er brukt som virkemiddel heller enn den som er forsøkt omgått. Høyesterettspraksis kan likevel vanskelig forstås slik at formålet med den regelen som er omgått, er uten betydning. Samtidig viser denne praksis at også formålet med regler som brukes som virkemidler, er viktige.

Om det også skal eller kan legges vekt på skattereglenes formål mer generelt, kan synes tvilsomt. Formuleringer i Telenor-dommen kan tyde på at slike formål ikke er relevante (formuleringene var riktignok ikke nødvendige for resultatet

fordi saken ble avgjort på basis av at grunnvilkåret ikke var oppfylt). Staten hadde anført at det ville være i strid med skattereglenes formål å gi fradrag for tap ved konserninterne salg fordi salget ikke påvirket konsernets formuesstilling. Høyesterett avviste dette synspunktet (avsnitt 59):

«Når en overdragelse fra ett selskap til et annet innenfor samme konsern betraktes som realisasjon i forhold til reglene om tapsfradrag, kan dette resultatet ikke nøytraliseres ved bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsregel.»

Høyesteretts formulering kan leses som en avvisning av å ta i betraktning mer grunnleggende hensyn bak realisasjon som vilkår for fradragsrett. Men en slik slutning er usikker.

Går man lenger tilbake i tid, kan det se ut til at holdningen til å legge vekt på generelle prinsipper, var en annen. I Aarbakkes lovforslag fra 1991 brukes uttrykket «det grunnlag som skattelovgivningen bygger på». I bemerkningene forklares dette slik:

«Etter utkastet skal referansen gå til det grunnlag som skattelovgivningen bygger på. Dette sikter til almene prinsipper, som likhetsprinsippet, men også til skattepolitiske hensyn som er angitt i lovforarbeider eller andre kilder til den lovbestemmelse det er tale om.»

Dette gir klart uttrykk for at mer generelle prinsipper også skulle anses relevante, og siden lovforslaget tok sikte på å lovfeste gjeldende norm, taler det for at oppfatningen på denne tiden var at mer generelle prinsipper (også) skulle legges til grunn. Som påpekt av Banoun kan det se ut som om Høyesterett i Rt. 1997 s. 1580 (Zenith) innnevret vurderingsgrunnlaget til «formålet med aktuelle lovbestemmelser ... nærmere bestemt formålet med reglene om de ubeskattede avsetningene».¹⁵ Denne tilnærmingen kan ha bidratt til at det generelle prinsippet om at skatteposisjoner ikke skal kunne overdras til et annet skattesubjekt – som var aktuelt i den saken –, fikk relativt beskjeden plass i Høyesteretts (flertallets) resonnement.

I debatten om omgåelsesregler anføres det undertiden som argument mot slike regler at det kan være vanskelig for myndigheter og domstoler å finne frem til skattereglenes formål. Ut fra det som fremgår av norske høyesterettsdommer, kan det konstateres at dette ikke ser ut til å være noe større problem.

¹⁴ Benn Folkvord: Hva er igjen av den ulovfestede omgåelsesnormen etter Rt. 2014 s. 227 «Tangen»? I Skatterett 2015 s. 150 ff. på s. 154.

¹⁵ Jf. Banoun 2003 s. 333.

4.4.4 Egenverdi

Disposisjonens egenverdi har tradisjonelt vært et viktig element i omgåelsesnormen. Med egenverdi siktes det først og fremst til disposisjonens ikke-skatterettslige virkninger. Jo større innslag av egenverdi, desto større muligheter er det for at disposisjonen går klar av omgåelsesnormen.

Et viktig spørsmål er hva som er vurderingstemaet for egenverdien. Spørsmål om dette oppstår typisk hvor den omstridte disposisjonen inngår i en kjede av disposisjoner. Her kan det pekes på to praktiske varianter. En variant er der den omdiskuterte transaksjonen vurdert isolert har tilstrekkelig ikke-skattemessige virkninger, men hvor denne inngår i en transaksjonskjede som samlet sett har liten eller ingen egenverdi (typisk ved sirkulære transaksjonskjeder) eller en annen egenverdi enn det formen tilsier (typisk ved lineære transaksjonskjeder). Det er klart etablert i Høyesteretts praksis at man i slike tilfeller skal vurdere egenverdien av sluttresultatet av den samlede transaksjonskjede, forutsatt at transaksjonskjeden er ledd i en samlet plan. Viktige dommer i denne sammenheng er Rt. 1976 s. 302 (Astrup) og Rt. 1978 s. 60 (Smestad). I Astrup-dommen ble egenverdien av et aksjesalg og en etterfølgende selskapslikvidasjon sett i sammenheng, med det resultatet at selgerne av aksjene ble ansett for å ha likvidert selskapet slik at utbytteregele kom til anvendelse. I Smestad-dommen ble en fars overdragelse av en eiendom til barna og barnas videre salg sett i sammenheng slik at ligningen ble basert på at far hadde solgt direkte til tredjemann.

En annen variant er den hvor den omstridte transaksjonen inngår i en transaksjonskjede som har tilstrekkelig egenverdi. I slike tilfeller kan man normalt ikke sette spørsmålstegn ved en enkelt transaksjon i kjeden, ut fra det syn at denne isolert sett ikke har tilstrekkelig egenverdi. Også her må man se transaksjonskjeden i sammenheng. Men det kan hende at den omstridte transaksjonen fremstår som unødvendig for å nå det overordnede mål med transaksjonskjeden. Hvor det ligger slik an, kan det ligge til rette for å drøfte egenverdien til denne transaksjonen isolert, ut fra det syn at den innebærer en unødvendig omvei (typisk begrunnet i skatteformål) for å nå det forretningsmessige mål med transaksjonskjeden. Et slikt syn må sies å være lagt til grunn bl.a. i Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime): I stedet for å selge aksjer (som ville ledet til betydelig skatteplikt) ble aksjene overført med påstått skattemessig kontinuitet til et datterselskap etter reglene om konserninterne overføringer. Deretter ble datterselska-

pet fusjonert med «kjøperselskapet», også det med påstått skattemessig kontinuitet. Ligningen var basert på at omveien om datterselskapet var skattemessig motivert og ikke hadde egenverdi, og transaksjonskjeden ble derfor rekarakterisert til direkte aksjesalg. Høyesterett opprettholdt ligningen (riktignok med uklare premisser), og det er rimelig å oppfatte den som et uttrykk for at unødvendige ledd i en ellers forretningsmessig transaksjonskjede kan vurderes isolert.

Høyesteretts formulering omtaler bare «den forretningsmessige egenverdi», men det skal ikke tas på ordet. Ordet «forretningsmessig» skal utvilsomt oppfattes som motsetning til skattemessig. Også virkninger f.eks. av privatøkonomisk eller personlig art må derfor antas å være omfattet, noe som særlig kan ha betydning i personlige forhold, herunder familieforhold.

I Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada) er det avgjort at skattebesparelser i utlandet skal anses som forretningsmessig egenverdi, iallfall hvor det ikke dreier seg om en omgåelsespreget disposisjon etter vedkommende utlands rett. Denne dommen gjaldt salg av aksjer i ett datterselskap til et annet datterselskap hjemmehørende i Danmark, med sikte på å tilpasse seg gunstige danske regler om underskuddfradrag. Skattebesparelsene i Danmark ble ansett som en forretningsmessig egenverdi i totalvurderingen.

Egenverdi tar først og fremst sikte på virkninger som er fordelaktige for skattyteren (eller andre). Virkninger som er negative sett fra skattyters synspunkt, har Høyesterett villet tillegge mindre vekt. I Hydro Canada-dommen skriver flertallet at «... ønskede virkninger [må] tillegges større vekt enn virkninger som oppfattes som ulemper». I Rt. 2007 s. 209 (Hex) kan det se ut som om Høyesterett går lenger i å tone ned betydningen av ulemper. En aksjeoverdragelse (i forbindelse med etablering av krysseie) hadde ledet til at minoritetsaksjonæren hadde blokkert et par fusjonsforsøk. «Det at et forsøk på å omgå skattereglene gir visse ulemper, kan ikke redde omgåelsesforsøket fra gjennomskjæring.»¹⁶ Høyesterett gir ingen nærmere begrunnelse for sitt syn, men et synspunkt kan være at det at transaksjonen fører ulemper med seg, innebærer at skattebesparelsesformålet må være desto sterkere.

Etter Høyesteretts formulering skal egenverdien fullt ut anses reflektert i disposisjonens virk-

¹⁶ Ulempers betydning for egenverdivurderingen har vært omstridt, se Benn Folkvord: Betydningen av ulemper ved ulovfestet omgåelse, i Skatterett 2009 s. 169 ff., og Frederik Zimmer: Omgåelse og ulemper, i Skatterett 2009 s. 306 ff.

ninger; formuleringen fremhever egenverdi som en særlig viktig kategori virkninger. At det var skattyters formål å oppnå noe annet enn skattefordeler, er altså ikke relevant under egenverdi-bedømmelsen. Dette må imidlertid antas å ha mindre praktisk betydning fordi Høyesteretts formulering uttrykkelig nevner «skattyters formål med disposisjonen» som et selvstendig element i totalvurderingen.

Et sentralt spørsmål er hvor stor egenverdi som kreves for at en disposisjon skal stå seg. Dette kan ikke besvares generelt fordi egenverdien inngår som ett av flere momenter i en totalvurdering, riktignok som et viktig moment, og særlig fordi egenverdien (og øvrige relevante momenter) må avveies mot graden av strid med skattereglenes formål. Men høyesterettspraksis gir grunnlag for å slå fast at noe stort innslag av egenverdi ikke kreves. Sentral i denne sammenheng er Rt. 1997 s. 1580 (Zenith), ikke minst fordi det i Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi) er uttalt – obiter dictum – at normen fra Zenith fortsatt gir uttrykk for gjeldende rett. Zenith-dommen gjaldt salg av alle aksjene i et selskap som hadde solgt alle sine eiendeler unntatt en tomt verdsatt til ca. fire millioner kroner. Selskapet hadde latent skattepliktige gevinster på vel 180 millioner kroner og fordringer, aksjer o.l. til ca. 210 millioner kroner. Ved ligningen ble disposisjonen rekarakterisert til overdragelse av bl.a. de latent skattefrie gevinstene, noe som ikke aksepteres skatterettslig. Gevinstene ble derfor tatt til beskatning. Høyesterett ga skattyteren medhold og fremholdt at selskapet eide en tomt av «ikke ubetydelig verdi» og at selskapet hadde drevet eiendomsomsetning inntil noen få måneder forut for aksjesalget og tok opp aktivitet senere. Siden tomten utgjorde bare en liten del av selskapets eiendeler, var egenverdien unektelig ganske beskjeden.

Zenith-dommen illustrerer også at det ved egenverdivurderingen kan legges en viss vekt på begivenheter i tiden før og etter den aktuelle disposisjonen.

4.4.5 Andre virkninger

Det fremgår av Høyesteretts formulering at også andre virkninger av transaksjonen enn egenverdien er relevant i totalvurderingen. Den praktiske betydningen av dette beror på hvor omfattende man oppfatter begrepet egenverdi, og formuleringen viser at en nærmere avgrensning av begrepet egenverdi har mindre praktisk interesse. Om man anser ulemper for å inngå i egenverdi, er det ikke lett å finne eksempler i praksis på relevante virk-

ninger av transaksjonen som ikke fanges opp av egenverdien.

4.4.6 Skattyters formål

Høyesteretts formulering sier uttrykkelig at skattyters formål er relevant også ved totalvurderingen. Skattyters formål er altså avgjørende for grunnvilkåret og inngår samtidig som et moment under totalvurderingen. I og med at grunnvilkåret forutsetter at skatteformålet var det klart overveiende motiv, vil skatteformålet typiske være overveiende også ved totalvurderingen. Men hvor egenverdien eller andre momenter i totalvurdering veier tungt, vil selv et klart skatteformål neppe slå igjennom. Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III) kan sies å gi et eksempel på dette. Her la Høyesterett åpenbart til grunn – men uten å konkludere uttrykkelig – at grunnvilkåret var oppfylt og at hovedformålet med transaksjonen derfor var å spare skatt. Likevel fikk skattyteren medhold i at tilleggsvilkåret ikke var oppfylt og at omgåelsesnormen derfor ikke kunne anvendes. Et annet eksempel er Rt. 2008 s. 1510 (Reitan) der Høyesterett la til grunn at hensynet til å spare arveavgift var den viktigste grunnen til transaksjonen, men likevel kom til at tilleggsvilkåret ikke var oppfylt. Et tredje er Rt. 1998 s. 1779 (INA) der skatteformålet med overdragelse av aksjene til broren var klart, men der tilleggsvilkåret likevel ikke ble ansett oppfylt.

Et spørsmål er om skattyters formål, slik det skal inngå i totalvurderingen, skal bestemmes på samme måte som under grunnvilkåret, altså som et bevisspørsmål der skattyters subjektive motivasjon er bevisstemaet. Dette er vanskelig å ta stilling til ut fra praksis fordi skattyters subjektive formål bare sjelden drøftes særskilt under totalvurderingen. Det kan synes nærliggende og kostnadsbesparende å benytte samme subjektive fremgangsmåte som under grunnvilkåret. Men når det tas i betraktning at denne fremgangsmåten er lite heldig, kan det anføres at det syn praksis under grunnvilkåret er basert på, bør begrenses til det den direkte gjelder.

4.4.7 Omstendighetene for øvrig

At omstendighetene for øvrig er relevant ved totalvurderingen, innebærer at alle momenter som kaster lys over hvorvidt det fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn, kan og skal tas i betraktning. Høyesterettspraksis gir grunnlag for å peke på

enkelte viktige omstendigheter som kan komme inn i bildet.

Et moment er utvilsomt i hvilken grad disposisjonen eller disposisjonskjeden fremstår som *komplisert, kunstig eller påfallende* ut fra en forretningsmessig vurdering. Dette kommer riktignok sjelden til uttrykk i premissene, og det finnes eksempler på at omgåelsesnormen er kommet til anvendelse på transaksjoner som ikke er særlig kompliserte, f.eks. det å selge aksjene i stedet for innmat, som i Rt. 1999 s. 946 (ABB), eller fusjon med tomme selskap, som i Rt. 1961 s. 1195 (Kollbjørg) og Rt. 1963 s. 478 (Siraco) – skjønt dette siste nok kan anses som påfallende. Men det finnes flere dommer hvor det som ledd i begrunnelsen for at normen ikke kan anvendes, er vist til at transaksjonstypen er vanlig, innenfor rammen av det skattyter må kunne velge e.l. Dette har også vært knyttet opp mot et synspunkt om at skattyteren ikke har plikt til å velge et handlingsalternativ som gir høyere skatt enn et annet.¹⁷ I Rt. 1976 s. 1317 (Harnoll) – hvor problemstillingen riktignok ikke ble stilt som et spørsmål om omgåelse – hadde skattyteren av skattemessige grunner avtalt med kjøper av en eiendom at deler av vederlaget skulle betales først ved selgers død. Ligningen ble gjennomført som om skattyteren hadde fått kontant betaling. Høyesterett opphevet ligningen og uttalte bl.a.:

«Det er ikke avgjørende om det kan formodes at selgeren kunne oppnådd å selge mot kontant betaling – det er ingen plikt til å velge salgsvilkår som straks fører til gevinstbeskatning.»

Mer generelt er synspunktet kommet til uttrykk i Rt. 2008 s. 1510 (Reitan) i en sak om arveavgift som gjaldt rekkefølgen mellom to transaksjoner som ledd i overføring av immaterielle verdier fra foreldre til barn (avsnitt 62):

«Borgerne har i tilfeller hvor de står overfor valgmuligheter som gir forskjellige skatte- eller avgiftsmessige konsekvenser, ikke plikt

til å velge det alternativ som gir høyest skatt eller avgift. Så lenge det alternativ som blir valgt, er reelt og ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig, er det fullt lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften blir lavest mulig.»

Også Rt. 2008 s. 1537 (ConocoPhillips I) og Rt. 1999 s. 1347 (Øverbye) har interesse i denne sammenheng. I ConocoPhillips I-dommen – som gjaldt allokering av en fordring til ett av to norske selskaper i et konsern – ble det i skattyters favør lagt vekt på skattyteren hadde «tilpassa seg ein – for selskapet og konsernet – naturlig investeringsstruktur ...» (avsnitt 68). I Øverbye-dommen hadde skattyteren kjøpt fordringer på et selskap han og familien eide aksjene i, til betydelig underpris. Når selskapet etter hvert tilbakebetalte fordringene til pari, ble skattyteren utbyttebeskattet. Men Høyesterett opphevet ligningen og fremhevet bl.a. at det ikke var noe «til hinder for at salg [av fordringer til underpris] også kan skje til aksjonærene med samme fremtidige skattemessige virkning som ved salg til andre».

Det kan oppstå spørsmål om grensen – eller forholdet – mellom dette synspunktet og synspunktet foran om unødvendig mellomledd i en transaksjonskjede. Bruk av unødvendig mellomledd kunne tenkes sett som et utslag av den valgfrihet som de nettopp omtalte dommene gir uttrykk for. Begrensningen i dette synspunktets rekkevidde ligger nok i forbeholdet i Reitan-dommen om at det alternativ som blir valgt, «ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig». En omvei som ikke er nødvendig for å nå det forretningsmessige formålet med transaksjonskjeden, men er begrunnet i skattemessige formål, må gjennomgående anses som forretningsmessig unaturlig.

Det er imidlertid vesentlig å understreke at dette ikke må forstås slik at uvanlige disposisjoner, allerede fordi de er uvanlige, ligger til rette for å bli rammet av omgåelsesregelen. En disposisjon er ikke nødvendigvis unaturlig selv om den er uvanlig. Nyskapning innebærer ofte å gjøre uvanlige ting, og omgåelsesnormen skal ikke legge hindringer i veien for slikt.

En vesentlig omstendighet er *karakteren av den aktuelle skatteregel som er (forsøkt) omgått*, og ikke minst i hvilken utstrekning man kan legge til grunn at lovgiveren har regnet med og akseptert at skattytere tilpasser seg nær opp til en grense satt i loven. Dette synspunktet er særlig nærliggende der lovteksten oppstiller en helt presis grense, f.eks. mht. eiertid eller eierandel. Det er

¹⁷ Dette er hovedpunktet i det kanskje mest kjente utsagn i omgåelseslæren internasjonalt, nemlig den amerikanske dommer Learned Hands utsagn i saken Gregory v. Helvering fra 1934 (i Appeals Court, dommen ble senere stadfestet av Supreme Court): «Any one may so arrange his affairs that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which will best pay the Treasury; there is not even a patriotic duty to increase one's taxes.» Det hører imidlertid med til bildet at skattyteren tapte denne saken, tross dette utgangspunktet, og at dommen er grunnleggende for utviklingen av omgåelsesnormer i USAs skatterett, jf. pkt. 5.6 nedenfor.

f.eks. klart at om en skattyter venter med å selge sin fritidsbolig til eier- og bruksvilkårene i sktl. § 9-3 fjerde ledd er oppfylt, kan dette ikke rammes av omgåelsesnormen, selv om tidspunktet for salget er bestemt ene og alene for å oppfylle vilkårene for skattefrihet og en utsettelse av salg noen dager eller uker har liten egenverdi. Lovgiveren har satt en skarp grense, og må dermed anses å ha akseptert at skattyterne tilpasser seg denne. Et formål med skarpe grenser er å gi stor grad av forutsigbarhet, og dette formålet vil ikke nås om slike regler kunne suppleres med omgåelsesnormen.

Dette synspunktet har betydelig støtte i Rt. 1998 s. 1779 (INA). Saken gjaldt kravet om 2/3 aksjeeie eller rett til 2/3 av aksjeutbytte som vilkår for at de såkalte delingsreglene (i sktl. 1911 § 58) skulle komme til anvendelse (hvis så, skulle det beregnes toppskatt og trygdeavgift av selskapets inntekt på aksjonærens hånd). Skattyteren eide alle aksjene i et selskap og solgte 34 pst. av dem til sin bror til betydelig underpris (søsken var ikke omfattet av lovens identifikasjonsbestemmelser). Lagmannsretten opprettholdt ligningen med bl.a. denne begrunnelsen:

«Ved bedømmelsen av dette spørsmålet må det legges betydelig vekt på lovens formål og det forhold at inntektene i selskapet baserte seg på den aktive aksjonæren, Helge Wergeland og hans kollegas kompetanse og arbeidsytelse, og nærmest intet annet.

Lagmannsretten ser det slik at den transaksjonen som Helge Wergeland har foretatt er gjort for å spare skatt uten at transaksjonen objektivt sett har noen egenverdi. Helge Wergeland synes ikke å ha ment å tilgodese broren, men disposisjonen beror på en rent skattemessig vurdering, visstnok foretatt etter råd fra revisor. Aksjene er i realiteten nærmest «parkert» hos Birger Wergeland uten at det etter lagmannsrettens mening er gitt adekvat begrunnelse utover de skattemessige. Salget har skjedd til underpris.»

Det hører med til bildet at retten uttrykkelig ikke bygde på at overdragelsen til broren var pro forma, og det forelå ingen tilbakekjøpsavtale (uttrykket «parkert» synes dermed malplassert).

Høyesterett ga imidlertid skattyterne medhold. Retten la vekt på at overdragelsen innebar at selger ga avkall på utbytterett, og fortsatte:

«Heller ikke kan eierforholdet – slik lagmannsretten har lagt til grunn – underkjennes ut fra

formålet med reglene om fastsettelse av personinntekt for visse aksjeselskaper. Formålet er at de spesielle skatter på personinntekt – toppskatt og trygdeavgift – skal treffe reell arbeidsinntekt... Når skatteloven § 58 første ledd er utformet slik den er – som en retts teknisk skarpt avgrenset regel på det som her er det mest vesentlige punkt – synes det klart at skatene på personinntekt ikke i alle tilfelle kan treffe helt riktig ut fra formålet. Dette kan imidlertid ikke rettes på ved gjennomskjering, slik ligningsnemndas vedtak og lagmannsrettens dom synes å gå ut på.»

Et uttrykk for et lignende synspunkt gir Rt. 2008 s. 1537 (ConocoPhillips I) der det ble lagt vekt på at petroleumsskattelovens regler om fordeling av finansinntekter og -kostnader mellom sokkel og land hadde vært gjenstand for flere lovendringer opp igjennom årene. Reglene var skjematisk, ikke minst av hensyn til ligningsmyndighetene. Høyesterett uttalte bl.a. (avsnitt 66–67):

«Felles for reglane har nok vore at dei har vore ganske skjematisk, noko lovgivar klart nok heile tida har vore svært så merksam på. Likningstekniske omsyn har i ikkje liten grad vore ein grunn til dette. ... Det skal etter mitt syn sær sars mykje til for at det skal vere aktuelt med gjennomskjering i høve til lovreglar av denne karakteren. Som det går fram av sitata frå lovførearbeida, har mange av sokkelselskapa til ei kvar tid i høg grad tilpassa seg situasjonen gjennom val av kapitalstrukturar. For meg står det som problematisk å nytte skattemessig gjennomskjering i høve til dei ulike løysingane som er etablerte innanfor systemet, og som i utgangspunktet er i samsvar med regelverket. Det kan vere at det her kan talast om ein 'systemfeil', ... Men i så fall måtte feilen retast på lovvegen, og ikkje ved at det blir nytta gjennomskjering overfor den som har handla innanfor systemet.»

Særlig henvisningen til hva lovgiver må ha vært oppmerksom på, har interesse.

At man må legge grunn til tilpasninger som dem i INA-saken til lovgivning med skarpe grenser ikke kan rammes som omgåelse, utelukker ikke det at omgåelsesnormen kan tenkes anvendt ut fra andre synsvinkler. Dette illustreres bl.a. ved dommene om delingsmodellen og krysseie (senest Rt. 2007 s. 209 (Hex)), der problemstillingen var om overdragelse av aksjene hadde tilstrekkelig egenverdi pga. samtidig erverv av

aksjer i kjøperens selskap (noe det ikke var tale om i INA-saken).

Et beslektet, men betydelig mer vidtgående, synspunkt er lagt til grunn i Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III), der *uttalelser i forarbeider og andre dokumenter om faren for omgåelse*, ble tillagt vekt i retning av at omgåelsesnormen ikke kunne anvendes. Saken gjaldt kombinasjonen av fisjon med skattemessig kontinuitet og aksjesalg med sikte på å oppnå skattefri aksjegevinst etter fritaksmetoden (sktl. § 2-38). Som ledd i begrunnelsen for å gi skattyter medhold (men likevel neppe avgjørende for resultatet) trakk Høyesterett frem at Finansdepartementets bemerkninger i proposisjonen der fritaksmetoden ble foreslått (Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) s. 75 ff.), viser at man var klar over den skatteplanleggingsmuligheten som reglene innebar. Deretter heter det (avsnitt 63):

«Forarbeidene etterlater altså ingen tvil om at lovgiveren er meget vel klar over mulighetene for skattemotiverte transaksjonsformer, herunder situasjoner som har klare felles trekk med vår sak. Det konkluderes imidlertid med at det ikke bør innføres en lovfestet gjennomskjæringsregel.»

Departementet ga uttrykk for at man ville følge utviklingen løpende. Ved en evaluering av reformen noen år senere tok departementet spørsmålet opp igjen (Meld. St. 11 (2010–2011) s. 103 ff.). Høyesterett refererte til dette slik (avsnitt 65):

«I meldingen nevnes også at gjennomskjæringssynspunkter kan være ‘mer nærliggende’ der selskapet omstruktureres i umiddelbar sammenheng med salget, og at transaksjonsformen ‘i enkelte slike tilfeller’ kan ‘framstå som hovedsakelig skattemessig motivert og illojal mot målet med skattereglene’. Departementet uttaler imidlertid avslutningsvis at det fortsatt ikke vil lovfeste omgåelsesregler, men kan ‘... ikke utelukke at tiltak vil bli vurdert senere’.»

På grunnlag av denne historikken konkluderte Høyesterett (avsnitt 66):

«I totalvurderingen av om gjennomskjæring skal foretas mener jeg det ikke kan ses bort fra at lovgiveren med åpne øyne har innført et regelverk som innbyr til nettopp den organisasjonsformen og fremgangsmåten som vår sak er et eksempel på. Samtidig har lovgiveren – etter utførlige vurderinger ved to anledninger –

avstått fra å lovfeste regler som kunne begrense rekkevidden av skattefritaket dersom det var ønskelig. Ligningsmyndighetene, og domstolene, bør i en slik situasjon etter min oppfatning være varsomme med å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Jeg viser til det jeg tidligere har uttalt om hensynet til forutberegnelige regler på skatterettens område.»

Den holdningen Høyesterett ga uttrykk for her, skiller seg fra det sentrale i problemstillinger av den typen som INA-saken er et eksempel på: I INA-saken måtte man legge til grunn at lovgiveren, ved å operere med en eksakt grense i loven, hadde akseptert at skattytere solgte seg ned i selskapet til et aksjeeie rett under lovens grense. Noen tilsvarende aksept fra lovgivers side forelå ikke for tilfeller av fisjon kombinert med aksjesalg under fritaksmetoden. Departementet ga tvert om uttrykk for betydelig bekymring og at utviklingen i praksis ville bli fulgt nøye, med sikte på ev. å gripe inn.

Utredningen vil komme tilbake til spørsmålet om hensiktsmessigheten av det synspunktet Høyesterett la til grunn i denne saken, jf. pkt. 8.5.5.2 nedenfor.

Et moment i totalvurderingen er også *om skattyteren kunne ha oppnådd omtrent det samme* på en måte som ikke kunne vært angrepet ved hjelp av omgåelsesnormen. Det er riktignok et alminnelig prinsipp i skatteretten at skattytere skal bedømmes ut fra det de har gjort, og ikke ut fra det de kunne ha gjort. Ved omgåelsesvurderinger er det likevel gode grunner til å ta hensyn til hva skattyteren kunne ha gjort.¹⁸ Formålet med bruk av omgåelsesregelen er å stoppe disposisjoner i sterk strid med skattereglenes formål. Hvis skattyteren kunne oppnådd omtrent samme resultatet ved å gå frem på en annen måte, gjør dette hensynet seg ikke gjeldende, iallfall ikke på samme måte. Det kan også anføres at skattlegging ut fra omgåelsesregelen typisk innebærer at den privatretslige disposisjon som skattyteren har gjennomført, rekarakteriseres til et rettsforhold med et annet innhold. Når det offentlige på denne måten kan fravike det skattyteren har gjort, er det nærliggende også å legge vekt på at skattyteren kunne oppnådd omtrent det samme ved å gå en annen og sikker vei.

¹⁸ I Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime) kan det riktignok se ut som om Høyesterett så annerledes på dette, se nedenfor i teksten.

Et slikt synspunkt lå i kortene i Rt. 2008 s. 1510 (Reitan) selv om det bare ble perifert berørt i premissene. Saken gjaldt overføring av franchise-rettigheter fra et selskap eid av foreldre til et selskap opprettet for anledningen. Faren eide aksjene i dette selskapet, men aksjene ble solgt til aksjonærens sønner straks etter overføringen av franchiserettighetene. Formålet var å komme inn under de gunstige reglene som gjaldt om verdsettelse av aksjer for arveavgiftsformål (arveavgiftsloven § 11A – nå opphevet). Skattyteren argumenterte med at man kunne ha oppnådd samme resultat ved å fisjonere det opprinnelige eierselskapet. Høyesterett synes å ha lagt en viss vekt på dette, når det heter (avsnitt 61): «Man kunne antagelig ha kommet til samme posisjon ved å gjennomføre en fisjon.»

Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime) har interesse for spørsmålet, og kan synes å legge til grunn en strengere holdning. Saken gjaldt kombinasjonen av konsernintern overføring og fusjon, begge med skattemessig kontinuitet. Skattyteren hadde bl.a. anført at han ganske sikkert ville fått skattelempe om han hadde søkt om det (og staten synes å ha erkjent dette). Høyesterett uttalte (avsnitt 55):

«Aker Maritime har også gjort gjeldende at det er urimelig å foreta gjennomskjæring i et tilfelle der det tilsvarende resultatet kunne vært oppnådd ved en søknad om skattelempe. Heller ikke dette er en holdbar innvending. En skattyter må som regel finne seg i å bli vurdert ut fra de disposisjoner som faktisk er gjennomført. Situasjonen kunne kanskje vært en annen dersom et identisk resultat med sikkerhet ville vært oppnådd med en slik søknad. Men det er ikke tilfelle her. Selv om det er sannsynlig at Aker Maritime ville oppnådd skattelempe, ville den bli gitt på vilkår av skattemessig kontinuitet. Det vil si at inngangsverdien på vederlagsaksjene – de aksjene i Aker Yards som Aker Maritime mottok – skulle fastsettes på basis av den lave inngangsverdien av de overførte aksjene.»

Dommen bør neppe forstås som en avvisning av synspunktet om at skattyteren kan påberope seg at han kunne ha oppnådd samme eller tilsvarende resultat på andre måter. Dommen bør i stedet forstås på bakgrunn av at det ikke var helt sikkert at skattelempe ville bli gitt og at vilkårene ikke ville bli helt de samme.

4.5 Virkninger av at omgåelsesnormen er anvendelig¹⁹

Virkningene av at omgåelsesregelen er anvendelig, har vært viet vesentlig mindre oppmerksomhet enn vilkårene for at den kan anvendes. I Aarbakkes lovforslag heter det at skattyteren ikke kan kreve den reduksjonen i skatt av formue og/eller inntekt som transaksjonen har medført. Og i kommentarene heter det:

«Det er i bestemmelsen ikke sagt noe om virkningene av gjennomskjæring. Dette anses unødvendig, idet virkningene må bli at det reelle forholdet skal legges til grunn.»

Selv om dette utvilsomt peker på det sentrale, viser praksis at spørsmålet er mer sammensatt enn sitatet kan gi inntrykk av. Spørsmålet har flere sider.

Et første spørsmål er om det er omgåelsesnormen selv som er hjemmel for skatting eller annen skatterettslig virkning. Det rette synspunktet her må være at de alminnelige skattereglene er hjemmel. Omgåelsesnormen gir typisk grunnlag for å rekarakterisere det aktuelle rettsforholdet. Den aktuelle skatteregelen kommer så til anvendelse på det rekarakteriserte rettsforholdet. Et tydelig uttrykk for et slikt syn gir Rt. 1976 s. 302 (Astrup). Saken gjaldt flerleddede transaksjoner som, ved anvendelse av omgåelsesnormen, ble sett under ett. Selv om aksjene i et selskap A var solgt til et annet selskap B som så likviderte selskap A, ble selgerne skattlagt basert på det syn at de hadde likvidert selskap A direkte, noe som ledet til utbyttebeskatning. Til en innvending fra skattyteren om at skatting ville være i strid med legalitetsprinsippet (fordi omgåelsesnormen er ulovfestet), sa Høyesterett:

«Jeg kan ikke se at dette resultatet kommer i strid med legalitetsprinsippet – det er den skatterettslige lovgivning som forelå i 1970 som er brakt til anvendelse.»

Utsagnet impliserer at reglene om utbyttebeskatning av likvidasjonsutbytte ble anvendt på det rekarakteriserte rettsforholdet, nemlig at utbyttet var delt ut direkte fra selskap A til de opprinnelige

¹⁹ Se til det følgende Banoun 2003 s. 337 ff., Frederik Zimmer: *Economic Substance and Tax Avoidance*, i Røsæg et al. (eds.): *Law and Economics. Essays in Honour of Erling Eide* (2010) s. 277 ff., og Julie Nipedal: *Virkninger av skatterettslig gjennomskjæring*, Institutt for offentlig retts skriftserie nr. 4/2012 (masteravhandling).

aksjonærene (som var fysiske personer og derfor skattepliktige for utbyttet).

Hvor anvendelse av omgåelsesnormen unntaksvis resulterer i analogisk anvendelse av en tyngende skatteregel, er det denne regelen som er hjemmelen for skattleggingen.

Høyesteretts praksis er riktignok ikke alltid like klar. I Rt. 1997 s. 1580 (Zenith) heter det således:

«Den inntektsføring av avsetningene i Grønvold som ligningsmyndighetene i Oslo har foretatt, må eventuelt hjemles i skatterettens ulovfestede gjennomskjæringsregel.»

Uttalelsen var ikke nødvendig for resultatet. Problemstillingen bør i stedet oppfattes slik at det var spørsmål om å rekarakterisere et aksjesalg til salg av skatteposisjoner ved hjelp av omgåelsesnormen, og salg av skatteposisjoner utløser skatteplikt. En tilsvarende mindre heldig formulering finnes i Rt. 2007 s. 209 (Hex) avsnitt 38:

«Spørsmålet er derfor om det kan fastsettes personinntekt for disse selskapene på grunnlag av den ulovfestede omgåelses- eller gjennomskjæringsregel i skatteretten.»

Dommen bør oppfattes slik at rettsforholdet ble rekarakterisert slik at kryssalg av aksjer ikke hadde funnet sted, med den konsekvens at vilkårene for beregning av personinntekt var oppfylt (minst 2/3 aksjeeie eller utbytterett hos aktiv aksjonær).²⁰

Det hender at det *ikke er klart hvilket rekarakterisert rettsforhold som er lagt til grunn* ved ligningen, om noe. Et eksempel gir Rt. 2000 s. 1865 (Nygård): Nygård omdannet sitt enkeltpersonforetak til ansvarlig selskap med delt ansvar. Deltakerne var Nygård selv med eierandel på 95 pst. og et aksjeselskap som Nygård eide alle aksjene i, med 5 pst. Omdannelsen skjedde uten skattemessig kontinuitet, og forretningsverdien i foretaket ble derfor skrevet betydelig opp. Avskrivning på oppskrevet verdi ble nektet ved ligningen. Selskapsstiftelsen og virksomhetsoverføringen ble akseptert, men oppskrivning av avskrivningsgrunnlaget ble nektet. Høyesterett stadfestet ligningen, men basert seg på dette synspunktet:

«... fra en skatterettslig synsvinkel er det nærliggende å se det slik at det ikke har funnet sted

noe eierskifte i forhold til regnskapsvirksomheten.»

Høyesterett baserte altså sitt resultat på at virksomheten overhodet ikke var overdratt til det nystiftede selskapet (uten at det fremgår av premissene at dette avvek fra det som var lagt til grunn ved ligningen). Ligningsmyndighetenes og Høyesteretts tilnærming ville ikke lede til helt samme resultatet, selv om forskjellen var liten: Etter ligningsmyndighetenes syn var aksjeselskapet rett subjekt for 5 pst. av avskrivningene; etter Høyesteretts syn var Nygård subjekt for alle avskrivningene.

Dommen illustrerer også at ligningsmyndighetenes tilnærming var lite tilfredsstillende, fordi myndighetene ikke synes å ha hatt en oppfatning om hva transaksjonen kunne omklassifiseres til. Man synes i stedet å ha lagt til grunn at selv om virksomheten var overdratt til selskapet, kunne avskrivningsgrunnlaget nektes oppskrevet – i strid med lovens klare ordlyd – ut fra en radikalt innskrenkende tolking av ordlyden (som i sin tur må ha vært basert på omgåelsesbetraktninger).²¹

Et neste spørsmål er *hvor langt rekarakteriseringen skal strekkes* ved inntektsbeskatningen. Et naturlig utgangspunkt er et rekarakteriseringen skal gjelde alle sider ved rettsforholdet. I Rt. 1997 s. 1580 (Zenith) er det imidlertid lagt til grunn at dette ikke alltid er nødvendig. Ved ligningen var salg av alle aksjene i et selskap ansett som selskaps salg av sin virksomhet, med den konsekvens at betinget skattefrie gevinster kom til beskatning. Ved utbytte- og aksjegevinstbeskatning av aksjonæren var det imidlertid lagt til grunn at det forelå et aksjesalg, bl.a. med den konsekvens at selskapet fikk fradrag for utdelt utbytte ved statsskatteligningen (etter regler som gjaldt til og med 1991). Skattyteren anførte at dette var inkonsekvent og kunne lede til dobbeltbeskatning, men fikk ikke medhold i dette synspunktet:

«Jeg bemerker at det ikke kan være noe til hinder for på denne måte å begrense en gjennomskjæring til aksjeoverdragelsens virkninger for skattekredittene i et selskap og for øvrig behandle selskapet og aksjeoverdragelsen etter vanlige skatterettslige regler. En slik tilsynelatende inkonsekvens vil ofte være en nødvendig følge av at det foretas gjennomskjæring.»

²⁰ Jf. de såkalte delingsreglene i sktl. 1911 § 58, som gjaldt i tidsrommet 1992–2004.

²¹ Et par andre dommer i samme gate er omtalt i pkt. 8.2 nedenfor.

Resultatet kan imidlertid forklares ved at virkningen ved aksjebeskatningen først og fremst gjaldt et annet subjekt (aksjonæren), jf. nedenfor.

Under henvisning til Zenith-dommen er synspunktet om en delvis tilsidesettelse tilsynelatende anvendt i Rt. 2000 s. 1865 (Nygård):

«Det vil bero på omstendighetene om det finner sted en hel eller delvis tilsidesettelse. I denne saken har ligningsmyndighetene akseptert selskapsdannelsen og virksomhetsoverdragelsen, men lignet ut fra uendrede avskrivningsgrunnlag. Det er ikke tvilsomt, og heller ikke bestridt, at det kan finne sted en slik delvis gjennomskjæring så fremt betingelsene er oppfylt, jf. eksempelvis Rt. 1997 side1580.»

Her brukes imidlertid synspunktet på en annen måte enn i Zenith-dommen, nemlig som grunnlag for på den ene siden å akseptere skattyterens beskrivelse av transaksjonen (selskapsstiftelse og virksomhetsoverføring), men på den annen side å nekte å akseptere den konsekvens som etter loven følger av dette for det aktuelle tilfellet (oppskrivning av avskrivningsgrunnlag). Problemstillingen i Zenith-dommen gjelder spørsmålet om konsekvenser for andre skattespørsmål, ikke det som foreligger til avgjørelse, slik det var i Nygård-dommen. Som alt omtalt, er skattemyndighetenes synspunkt i Nygård-dommen lite tilfredsstillende fordi det ikke bygger på en konsistent rekarakterisering av rettsforholdet.

Ikke alle omgåelsesspørsmål kan løses ved slik rekarakterisering av privatrettslige forhold. Hvor det ikke ligger til rette for rekarakterisering, men omgåelsesnormen likevel er aktuell, må virkningen av at omgåelsesnormen kan anvendes, innebære at den aktuelle tyngende skatteregelen tolkes analogisk eller fordelaktige skatteregel tolkes innskrenkende, jf. under pkt. 8.2 nedenfor.

Anvendelse av omgåelsesnormen kan ha *betydning for senere skattespørsmål for samme skattyter*. Et typeeksempel er tilfeller der fradrag for tap ved salg nektes fordi det ikke anses å foreligge realisasjon (f.eks. ved konserninterne salg). En konsekvens bør være at det tap som nektes fradratt, kan regnes med til inngangsverdien slik at det vil bli tatt i betraktning (i form av lavere gevinst eller økt tap) ved senere salg.²² En retningslinje i slike tilfeller bør være at skattyteren ikke bør komme dårligere ut enn om den transaksjonen som rammes av omgåelsesnormen, ikke var blitt foretatt.

²² Se Rt. 2001 s. 170 (Espeland).

Videre er det spørsmål om rekarakteriseringen skal utstrekkes til også å gjelde *andre skattytere*. I alminnelighet må svaret være nei. Et eksempel er ligningen som ble prøvd i Rt. 1999 s. 1347 (Øverbye). Ligningen av aksjonæren var basert på at aksjonæren hadde ettergitt krav på selskapet. Likevel ble selskapets rett til å fremføre underkudd (sktl. § 14-6) ikke ansett avskåret, jf. sktl. § 14-7 annet ledd om bortfall av fremføringsrett ved ettergivelse.

Helt klart må det antas å være at rekarakteriseringen ikke skal utstrekkes til å gjelde *andre skatter* enn den som omgåelsesnormen har vært anvendt på, typisk inntektskatten (med mindre vilkårene for å anvende omgåelsesnormen er oppfylt også overfor disse). Virkningene av at transaksjonene rammes som omgåelse bør ikke være mer vidtgående enn formålet tilsier. En rekarakterisering for inntektsskatteformål skal således ikke legges til grunn ved formuesbeskatningen eller (tidligere) ved arveavgiftsberegning. I tilfelle av krysseie av aksjer må det derfor antas at kjøperen av aksjene skal formuesbeskattes for disse selv om det ved inntektsbeskatningen ses bort fra kryssalget. Og hvor barn brukes som unødvendig mellomledd i et flerleddet salgsopplegg, skal barna formuesbeskattes for vederlaget ved deres salg selv om bruk av omgåelsesnormen er basert på at foreldrene er selger. Ved arvavgiftsberegningen ble det i praksis tilsvarende lagt til grunn at barna skulle anses for å ha ervervet den aktuelle eiendelen (typisk aksjer eller fast eiendom) og ikke kontanter (basert på at foreldrene hadde solgt og gitt pengene til barna), med den betydning det kunne ha for verdsettelsen.²³

4.6 Skatteloven § 14-90

4.6.1 Innledning

Blant de spesielle omgåelsesnormene i skattelovgivningens står skatteloven § 14-90 i en særstilling fordi den er så nær beslektet med den ulovfestede omgåelsesnormen, samtidig som forholdet mellom de to reglene på flere punkter er uklar. Den krever derfor nærmere omtale.

Bestemmelsen lyder nå slik:

«§ 14-90. *Bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner*
Denne paragraf gjelder selskap eller sammenlutning som nevnt i § 2-2 første og annet ledd, og som har skatteposisjon uten tilknytning til

²³ Se Utv. 2004 s. 535 (Finansdepartementet).

eiendel eller gjeldspost. Når slikt selskap mv. er part i omorganisering etter kapittel 11 eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal posisjonen

- a. falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller
- b. inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.»

4.6.2 Bestemmelsens historikk

Bestemmelsen har en lang historikk, som har en viss betydning for forståelsen. Sentralt har hele tiden vært at den gunstige skatteposisjon som retten til fremføring av underskudd innebærer (dvs. rett til fradrag for underskudd et senere år enn det år det oppsto, sktl. § 14-6), bare skal kunne utnyttes av de som har båret de kostnader og tap som er reflektert i underskuddet og altså ikke kunne overføres til andre.

Bestemmelsens forgjenger kom inn i sktl. 1911 § 53 første ledd syvende punktum i 1957.²⁴ Den gjaldt når et selskap med underskudd ble fusjonert med et annet eller hvor aksjene i selskapet ble solgt under slike omstendigheter at det forelå såkalt betydelig aksjesalg.²⁵ Bestemmelsen innebar at retten til å fremføre underskudd ble avskåret i slike tilfeller. Det er karakteristisk at bestemmelsen ble innført samtidig som retten til å fremføre underskudd ble forlenget fra to til ti år; departementet fryktet at denne forlengelsen ville åpne for manipulasjoner.

Regelen ble kritisert for å være for restriktiv, ikke minst fordi den gjaldt også hvor det var vesentlig eller fullstendig eierkontinuitet (særlig aktuelt i fusjonstilfellene), og i 1972 ble det innført en dispensasjonsadgang i loven.²⁶ Dispensasjonsregelen ble praktisert slik at det som hovedregel krevdes minst 50 prosent eierkontinuitet.

I forbindelse med skattereformen i 1991 ble regelen endret.²⁷ En viktig grunn var at selv med dispensasjonsregelen var den gamle regel ansett

som å være for lite fleksibel. I stedet for det dispensable forbudet fikk loven nå en bestemmelse som knyttet an til skattyters antatte formål med disposisjonen:

«Når eierforholdene i et selskap blir helt eller delvis endret enten ved sammenslutning med annet selskap eller ved annen transaksjon og det er sannsynlig at det ved transaksjonen hovedsakelig tilsiktes skattemessige fordeler for partene, bortfaller den rett selskapet ellers måtte ha til fradrag for underskudd i vedkommende inntektsår og tidligere år.»

Bestemmelsen fikk med dette en form som i vesentlige trekk er bevart frem til dagens regel. Ikke minst er det grunn til å peke på at formuleringen «det er sannsynlig at det ved transaksjonen hovedsakelig tilsiktes skattemessige fordeler for partene» – som med få endringer fortsatt finnes i loven – kom inn ved denne anledning. Formuleringen skal trolig forstås slik at termen «sannsynlig» refererer seg til bevisvurderingen mht. hva som er motivene for transaksjonen. Det kreves så at det eller de skattemessige motiv kan anses som det eller de hovedsakelige motiv. Dette krever en samlet vurdering, der et sentralt moment er om og i hvilken grad det ble overført virksomhet eller annen aktivitet ved transaksjonen. Forarbeidene ga klart uttrykk for at denne vurderingen skulle være objektiv, dvs. baseres på hva man kan slutte seg til mht. skattyterens motivasjon ut fra de objektive omstendighetene i saken. Om forholdet til den ulovfestede omgåelsesnormen gir forarbeidene uttrykk for at vilkårene for å anvende bestemmelsen er mindre krevende enn etter den ulovfestede omgåelsesregelen, men forarbeidene gir ellers ikke holdepunkter mht. om tankemønsteret i større eller mindre grad skulle være det samme som ved den ulovfestede normen.

Regelen ble endret og flyttet i forbindelse med lovfesting av skattereglene om fusjon og i fisjon i 1996, til selskapsskatteloven § 8-7 nr. 4.²⁸ Vurderingen var den gang at regelen ikke trengtes for (andre) aksjeoverdragelser enn de som finner sted ved fusjon og fisjon, fordi det da ikke ble ansett å være noen stor misbruksfare. Dette skulle vise seg å være et feilsyn – kombinasjonen av aksjesalg og konsernbidrag er en nærliggende skatteplanleggingsmulighet –, og ved lovendringen i 2004 kom aksjesalg med igjen som relevant transaksjon.

²⁴ Lov 6. Juli 1957; forarbeider er Ot.prp. nr. 11 (1957)).

²⁵ Dvs. at minst 45 prosent av aksjene ble solgt i en samlet eller sammenhengende overdragelse, eller at minst 30 prosent av aksjene ble solgt ved slik overdragelse og kjøperen derved fikk flertall av aksjene eller stemmemengden i selskapet, jf. sktl. 1911 § 54 annet ledd.

²⁶ Lov 9. Juni 1972.

²⁷ Lov 15. juni 1990 nr. 20. Forarbeider er Ot.prp. nr. 52 (1989–90).

²⁸ Jf. Lov 20. desember 1996 nr. 101 (opphøvet). Forarbeider er Ot.prp. nr. 71 (1996–97).

På den annen side ble bestemmelsen i 1996 utvidet til å gjelde også andre skatteposisjoner enn underskudd, nemlig negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo, det vil i begge tilfeller si pådratte, men ennå ikke tidfestede tap. I forarbeidene diskuteres helt kort om det bør innføres en såkalt lojalitetsbestemmelse for å sikre mot misbruk av reglene, men man ble stående ved at den gjeldende «avskjæringsbestemmelsen» var mer hensiktsmessig.²⁹ Det er ikke avklart hva den sentrale forskjellen på de to kategoriene bestemmelser ble ansett å være, men forskjellen synes å referere seg først og fremst til virkningene: En lojalitetsbestemmelse setter (forenklet sagt) hele rettsforholdet til side skatterettslig, mens en avskjæringsbestemmelse bare avskjærer nærmere angitte rettsvirkninger.

I 1999 ble bestemmelsen overført til den nye skatteloven § 11-7 fjerde ledd uten endringer og hadde da denne ordlyden:

«Retten til å videreføre skatteposisjon i form av underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto eller tom positiv saldo faller bort dersom det er sannsynlig at utnyttelse av slik posisjon er det overveiende motiv for fusjonen eller fisjonen.»

Sammenlignet med den tidligere formuleringen var uttrykket «hovedsakelig tilsiktes» erstattet med «overveiende motiv». Dessuten var formuleringen «skattemessig fordeler for partene» erstattet med «utnyttelse av en slik posisjon».

Ved lov 77/2004, i forbindelse med vedtakelse av fritaksmetoden, ble bestemmelsen flyttet til en ny sktl. § 14-90. Anvendelsesområdet ble utvidet til å omfatte flere skatteposisjoner (også skatteposisjoner som innebærer en ulempe for skattyter), og – ikke minst – er den ikke lenger begrenset til bare å gjelde for fusjon og fisjon, men gjelder også hvor selskapet «får endret eierforhold».

Bestemmelsen ble sist endret ved lov 16/2011 da anvendelsesområdet ble utvidet til å omfatte statsforetak og interkommunale selskap samt deltakerlignede selskaper, samt for alle typer omorganisering etter sktl. kap. 11, dvs. også omdanning, herunder konserninterne overføringer.

4.6.3 Gjeldende rett

4.6.3.1 Anvendelsesområdet

Anvendelsesområdet for sktl. § 14-90 er begrenset til å gjelde visse skattesubjekter, visse skatteposisjoner og visse transaksjoner. Når det gjelder subjekter, gjelder den bare for «selskap og sammenlutning som nevnt i § 2-2 første og annet ledd». Viktigst i praksis er utvilsomt aksjeselskap og allmennaksjeselskap, men bestemmelsen gjelder også selskap som likestilles med disse i sktl. § 2-2 første ledd, herunder utenlandske selskap. Videre gjelder bestemmelsen også for deltakerlignede selskap, jf. henvisningen til sktl. § 2-2 annet ledd. I disse tilfellene er det riktignok deltakerne og ikke selskapet som skattlegges, men bestemmelsen kommer til anvendelse ved fastsettelse av inntekten «som om selskapet var skattyter», jf. sktl. § 10-41. Regelen gjelder derimot ikke for individer, unntatt indirekte hvor de er deltakere i deltakerlignet selskap.

Bestemmelsen gjelder for «skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost» (i overskriften omtalt som «generelle skatteposisjoner»). Formuleringen omfatter både skatteposisjoner som kan lede til redusert skatt (først og fremst fremføring av underskudd, men også pådratte, men ennå ikke tidfestede tap) og skatteposisjoner som kan lede til økt skatt (først og fremst innvunne, men ikke tidfestede gevinster, i form av positiv gevinst- og tapskonto og negativ saldo). Et spørsmål er hva som ligger i «uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost». I Utv. 2009 s. 1329 (Borgarting) er det lagt til grunn at tapsposisjonen knyttet til en fordring som var klart uerholdelig, var omfattet av bestemmelsen; men dette standpunktet må anses som tvilsomt i betraktning av at fordringen fortsatt eksisterte som eiendel privatrettslig. I Utv. 2015 s. 147 (Borgarting) ble tapsposisjon knyttet til goodwill som var nedskrevet til null, anses omfattet av bestemmelsen. For positive saldi omfatter bestemmelsen bare tilfeller hvor saldoen er helt «tom», dvs. at det ikke finnes eiendeler tilbake på saldoen. Denne avgrensningen kan lett virke tilfeldig.³⁰

Når det gjelder transaksjoner gjelder bestemmelsen for det første når selskapet er «part i omorganisering etter kapittel 11». Dette omfatter fusjon, fisjon og omdanning. Omdanning etter

²⁹ Ot.prp. nr. 71 (1995–96) pkt. 4.8.

³⁰ Jf. Per Helge Stoveland: § 14-90 og ulovfestet gjennomskjæring, i Banoun m.fl. (red.) 2014 s. 534 ff. på s. 540: «Det er vanskelig å se noen reelle grunner til denne forskjellsbehandlingen. En slik positiv saldo [dvs. en saldo som ikke er helt tom] kan representere en betydelig større skatteposisjon enn mange tomme positive saldi.»

kap. 11 omfatter omdanning av virksomhet til (annen) selskapsform og konserninterne transaksjoner. Omdanning fra enkeltpersonforetak til (typisk) aksjeselskap vil trolig likevel falle utenfor fordi slik omdanning vanskelig kan sies å innebære noen utnyttelse av *selskapets* skatteposisjon. Omorganiseringsalternativet har bare selvstendig betydning ved siden av det som omtales rett nedenfor (salg av aksjer osv.), hvor omorganiseringen skjer uten endring av eierforhold, typisk ved fusjon av heleide selskap.

For det annet gjelder bestemmelsen hvor selskapet «får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon». Alternativet «slik omorganisering» har ikke selvstendig betydning ved siden av kriteriet nevnt rett foran. Vilkåret om «transaksjon» tar først og fremst sikte på salg og annen realisasjon av aksjer eller andeler, men omfatter også gave og gavesalg (arv er i praksis neppe aktuelt). Forarbeidene nevner også kapitalforhøyelse med skatteutløsende apportinnskudd og indirekte overdragelse, typisk hvor aksjer i morselskapet selges mens den aktuelle skatteposisjonen ligger i et datterselskap.³¹ I prinsippet omfattes altså alle aksjesalg, også salg av mindre poster. Men i slike tilfeller vil ofte vilkåret om at utnyttelse av skatteposisjonen har vært det overveiende formål, ikke være oppfylt. Dette kan imidlertid stille seg annerledes hvor kjøperen får mer enn 90 prosent av aksjene ved transaksjonen og dermed kan utnytte reglene om konsernbidrag. Også kjøp av flere mindre poster fra ulike selgere kan av samme grunn etter omstendighetene omfattes. Loven stiller ikke noe krav til partene i transaksjonen. Men regelen vil typisk komme til anvendelse hvor kjøperen er et aksjeselskap, slik at reglene om konsernbidrag kan komme til anvendelse.

4.6.3.2 Terskelen

Det mest kompliserte ved tolkingen av bestemmelsen er den terskelen den oppstiller: Det må være «sannsynlig» at «det overveiende motiv» for transaksjonen er å utnytte skatteposisjonen.

Et generelt og viktig spørsmål er hvordan normen i sktl. § 14-90 forholder seg til den ulovfestede omgåelsesnormen. I forarbeidene er det flere steder fremhevet at terskelen for å gripe inn mot

en transaksjon skal være lavere enn etter den ulovfestede normen. I Ot.prp. nr. 71 (1995–1996) pkt. 2.3.5.4 heter det således:

«Den særlige bestemmelse vil komme til anvendelse selv om en viss forretningsmessig begrunnelse kan gis, dersom skattemotivet knyttet til fradragsutnyttelse bedømmes å være av større betydning. ... Ved gjennomskjæring vil situasjonen oftest være at skattemotivet er så å si enerådende, ev. bare med et skinn av en forretningsmessig begrunnelse.»

Bortsett fra at formuleringen om den ulovfestede normen her nok går for langt i retning av å nedtone kravet til forretningsmessig begrunnelse, peker uttalelsen på at det sentrale er et krav til mer omfattende forretningsmessig begrunnelse sammenlignet med de skattemessige, enn etter den ulovfestede normen. Etter denne er det tilstrekkelig med et visst forretningsmessig innslag, mens det etter sktl. § 14-90 kreves bare at det «overveiende motiv» er skattemessig. Dette impliserer at forretningsmessige motiv, skjematisk uttrykt, må utgjøre minst halvparten av motivene for at transaksjonen skal holde. Er det flere skattemessige motiver, må de forretningsmessige motivene formodentlig være større enn de skattemessige til sammen.³²

Ut over dette reiser bestemmelsen tolkingsspørsmål som i atskillig grad har sin bakgrunn i at innholdet av den ulovfestede normen har endret seg i de siste 15–20 år. Selv om sktl. § 14-90 ble vedtatt i 2004, er den for dette sentrale vilkårs vedkommende en videreføring av tidligere bestemmelser. Og disse synes basert på at bestemmelsen skulle forstås ut fra samme tankemønster som den ulovfestede bestemmelsen, der transaksjonens såkalte egenverdi objektivt bedømt var det sentrale. Essensen i lovbestemmelsen var da at den krevde større egenverdi enn den ulovfestede regelen for at en transaksjon skulle holde. Høyesteretts videreutvikling av omgåelsesnormen reiser spørsmål om sktl. § 14-90 knytter an til skattyterens motiv, subjektivt bedømt, og om bedømmelsen etter sktl. § 14-90 er toledet, slik den nå er etter den ulovfestede normen.

Som alt nevnt må kriteriet «sannsynlig» antas å referere seg til bevisbedømmelsen mht. hvilket eller hvilke motiver som ligger bak transaksjonen.

³¹ Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 6.5.7.4. Hvorfor regelen bare anses å gjelde hvor kapitalforhøyelse skjer ved skatteutløsende apportinnskudd, er ikke forklart nærmere. Tolkingen om at indirekte eierendringer også omfattes, er ikke innlysende ut fra lovens ordlyd, der det heter at «selskapet mv.» får endret eierforhold.

³² Tilsvarende Utv. 2015 s. 147 (Borgarting) på s. 151: «Lagmannsretten legger til grunn at 'overveiende motiv' innebærer at det er tilstrekkelig at det skattemessige motivet har hatt større vekt enn de øvrige motivene for transaksjonen.»

I forarbeidene til sktl. § 14-90 er det understreket at vurderingen skal være objektiv.³³ Dette tilsier at *bevistemaet* ikke er skattyterens subjektive motiv direkte, men de objektive omstendighetene som det kan trekkes slutninger fra mht. skattyterens motiv. Dette støttes av at forarbeidene trekker frem en rekke virkninger av transaksjonen som relevante ved vurderingen, selv om lovteksten bare lar det «overveiende *motiv*» (uth. her) være avgjørende.³⁴ Dette kan bare harmoniseres dersom det legges til grunn at *bevistemaet* er de objektive omstendigheter i saken som indikerer eller taler mot skattyters skattemessige eller forretningsmessige motiv. Synspunktet har også vært lagt til grunn i rettspraksis, se Utv. 2015 s. 147 (Borgarting):

«Det er skattyters beveggrunner for transaksjonen, og ikke dens virkninger, som er avgjørende etter bestemmelsen. Lagmannsretten legger imidlertid til grunn at en transaksjons virkninger likevel ofte vil være egnet til å belyse hva som var skattyters motiv. Det må forutsettes at profesjonelle aktører i næringslivet handler økonomisk rasjonelt. Vurderinger av en transaksjons bedriftsøkonomiske virkninger vil derfor inngå som et sentralt element i aktørenes beslutningsgrunnlag...»

Selv om *bevistemaet* etter dette i utgangspunktet er ulikt etter sktl. § 14-90 og for grunnvilkåret under den ulovfestede regelen, er det vanlig å henvise til at forskjellen ikke blir stor i praksis, fordi man også etter den ulovfestede normen vil basere seg på transaksjonens virkninger som indikasjon på skattyterens motiv.³⁵ Det er likevel den forskjell at etter sktl. § 14-90 er *bevistemaet* de objektive omstendigheter som det kan trekkes slutninger om motiv fra, mens etter den ulovfestede normen er *bevistemaet* skattyters motiv

direkte, og de objektive omstendigheter er bare bevismidler for å slutte seg til dette. Det kan heller ikke utelukkes at flere momenter er relevante ved vurderingen etter sktl. § 14-90 enn etter den ulovfestede normen.

Det kan oppstå spørsmål om *hvilket subjekts* motiv som er avgjørende. Spesielt ved aksjesalg o.l. er det gjerne aksjonærene heller enn selskapet som har formål. Det er neppe tvil om at aksjonærenes motiver er relevante; ellers ville bestemmelsen fått et temmelig begrenset anvendelsesområde.³⁶

Det antas gjerne at vilkårene for anvendelse av bestemmelsen ikke er oppfylt hvis et fremførbart underskudd sannsynligvis kunne ha vært utnyttet av det selskapet som hadde opparbeidet det, altså selv om dette f.eks. ikke fusjonerer med et annet.³⁷

Et annet sentralt tolkingsspørsmål er hva som ligger i «det overveiende motiv» og i den forbindelse om også sktl. § 14-90 skal anses å ha en toleddet struktur, slik det etter hvert er blitt klart at den ulovfestede normen har.³⁸ Det er ingen ting i lovteksten som tyder på at sktl. § 14-90 har en toleddet struktur, og heller ikke forarbeidene gir noen indikasjon i den retning. Det fremheves tvert imot at avgjørelsen må bero på en totalvurdering av en rekke momenter.³⁹ Det kan imidlertid vanskelig være en totalvurdering av samme type som etter den ulovfestede normen, for der spiller skattyterens forretningsmessige motiv vesentlig mindre rolle enn det som er forutsatt for sktl. § 14-90. En annen forståelse kan være at vurderin-

³³ Jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) s. 82 og Ot.prp. nr. 71 (1995–96) s. 72. Førstnevnte sted heter det således: «Dette innebærer blant annet at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen ...»

³⁴ Jf. Ot.prp. nr. 71 (1995–96) pkt. 2.3.5.4: «Ved den ligningsmessige vurdering vil viktige momenter kunne være

- om fusjonen eller fisjonen legger til rette for en ikke ubetydelig samlet driftsforbedring, uten hensyn til eksistensen av fradragsposisjonen,
- om selskapet med fradragsposisjonen kan anses å bidra positivt til denne driftsforbedring,
- om dette bidraget er større enn den antatt økte fradragsutnyttelse som fusjonen eller fisjonen kan medføre,
- om driftsforbedringen skyldes aktiv næringsdrift og ikke bare omplassert passiv kapitalavkastning.»

³⁵ Jf. Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) om at en stor skattebesparelse gir en sterk presumsjon for at denne har vært motiverende. Se i denne retning Stoveland i Banoun m.fl. (red.) 2014 s. 543: «Forskjellen består i at skattemyndighetene og domstoler ved anvendelsen av § 14-90 kan nøye seg med å begrunne resultatet med hvordan transaksjonen fremstår, mens en ved den ulovfestede gjennomskjæringsregelen også må trekke en slutning om at dette må ha vært skattyterens subjektive motiv. Noen nevneverdig praktisk forskjell vil dette neppe innebære.»

³⁶ I Utv. 2008 s. 1259 (Oslo tingrett) ble *selskapet* ilagt tilleggs-skatt for ikke å ha opplyst uoppfordret om *aksjekjøpernes* hensikter med oppkjøpet. Det må være å gå for langt.

³⁷ Jf. Ot.prp. nr. 71 (1995–96) pkt. 2.3.5.4: «I tilfeller der selskapet med fradragsposisjon selv må anses å ha gode utsikter til inntjening som kan dekke opp fradraget i løpet av kort tid, vil vilkårene for å anvende bestemmelsen normalt ikke være oppfylt. Fusjonen eller fisjonen vil da ikke være vesentlig for å oppnå vanlig fradragsutnyttelse.» Slik også Stoveland op.cit. s. 544.

³⁸ Se pkt. 3.3 og 4.1 foran nærmere om denne.

³⁹ Se f.eks. Ot.prp. nr. 52 (1989–90) s. 11, der det heter, etter at en rekke momenter er regnet opp: «Ingen av momentene behøver isolert sett å lede til at fremføringsadgangen avskjæres, men det må foretas en totalvurdering hvor også andre momenter kan være av betydning.»

gen etter sktl. § 14-90 tilsvarer grunnvilkåret etter den ulovfestede normen, men objektivt vurdert, og at det ikke skal foretas noen slik totalvurdering som ved den ulovfestede normen.⁴⁰ Men, som omtalt foran, er vurderingstemaet etter sktl. § 14-90 og grunnvilkåret under den ulovfestede normen, ikke de samme, og det er dessuten lite rimelig å anta at momenter som er relevante for totalvurderingen under den ulovfestede normen, skulle være irrelevant etter sktl. § 14-90. En nærliggende forståelse synes å være at alle momenter som er relevante etter den ulovfestede regelen, er det også etter sktl. § 14-90, men at alt skal inngå i en samlet vurdering og at det sentrale vurderingstemaet er om de forretningsmessige formålene (objektivt bedømt) er større enn de samlede skattemessige formålene (også objektivt bedømt).⁴¹ I Lignings-ABC gis det uttrykk for at bestemmelsen kan anvendes «dersom bedriftsøkonomiske eller andre relevante hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for transaksjonen». Dette skal særlig vurderes ut fra antatte virkninger der de «skattemessige virkningene må vurderes opp mot øvrige bedriftsøkonomiske og organisatoriske virkninger mv.», og som særlig relevante momenter nevnes om transaksjonen bidrar til «en ikke ubetydelig samlet driftsforbedring» først og fremst knyttet til aktiv næringsdrift, om selskapet med skatteposisjonen bidrar positivt til dette og om dette bidraget er større enn skattefordelen.⁴²

I praksis har det vært en viss uklarhet om hvordan denne overveieendevurderingen nærmere bestemt skal foretas. Så vel lovens ordlyd («overveieende») som flere uttalelser i forarbeidene taler for at man skal foreta en *avveining* av de skattemessige mot de forretningsmessige motiver.⁴³

⁴⁰ Antydning av Stoveland op.cit. s. 542, men avvist som «for snever».

⁴¹ Kanskje annerledes Utv. 2015 s. 147 (Borgarting) på s. 152: «Etter lagmannsrettens vurdering er det ikke grunnlag for å oppstille et krav om at det skal foretas en tilsvarende totalvurdering etter skatteloven § 14-90.» Hensynet til å ramme «skattemessig sett illojale disposisjoner ... er innlemmet i bestemmelsen slik den er utformet.» Men retten sier også at bestemmelsen «gir anvisning på en bred vurdering av alle relevante opplysninger i saken».

⁴² Lignings-ABC 2015/16 s. 1311 pkt. 6.4.1.

Med en slik tilnærming kan det forekomme at bestemmelsen kommer til anvendelse selv om skattyteren ville ha gjennomført transaksjonen uansett de skattemessige formålene.⁴⁴

Det har vært hevdet fra skattyterhold at skattemyndighetene legger for stor vekt på utregninger av skattefordeler i kroner og øre holdt opp mot forretningsmessige antatte virkninger i kroner og øre. Spørsmålet berøres i Utv. 2015 s. 147 (Borgarting) der det heter:

«Lagmannsretten legger som nevnt til grunn at skatteloven § 14-90 gir anvisning på en bred vurdering av alle relevante opplysninger i saken, herunder transaksjonens virkninger, for å fastlegge hva som har vært skattyters overveieende motiv. Derfor kan heller ikke slike matematiske beregninger over forventet forretningsverdi som staten har fremlagt, være direkte avgjørende. Lagmannsretten er imidlertid enig med staten i at denne type beregninger er egnet til å belyse hvilken relativ styrke skatteposisjonene og de forretningsmessige verdiene i selskapet har, og dermed hvilken vekt de objektivt sett sannsynligvis har hatt for skattyter.»

4.6.3.3 Virkninger

Virkningene av at vilkårene etter sktl. § 14-90 er oppfylt, er som nevnt mer begrenset enn etter den ulovfestede normen: Fordelaktige skatteposisjoner bortfaller (typisk framføring av underskudd eller fradrag for tap), mens ufordelaktige skatteposisjoner (typisk innvunnet, men ikke skattepliktig gevinst) skal inntektsføres og uten rett til fradrag for underskudd i denne inntekten.

⁴³ Feks. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 6.5.7.2.

⁴⁴ Stoveland op.cit. s. 545 åpner imidlertid for at bestemmelsen ikke kan anvendes i et slikt tilfelle: «Hvis transaksjonen fremstår som forretningsmessig fornuftig når en ser bort fra skatteposisjonen, tilsier ikke lovens formål at skatteposisjonen faller bort, selv om skatteposisjonen er betydelig.» Se pkt. 8.5.8 nedenfor om utredningens forslag på dette punkt.

Kapittel 5

Utenlandsk rett

5.1 Svensk rett

Svenske domstoler har tradisjonelt anlagt en streng, nesten bokstavtro, tolkingsstil, og behovet for en lovfestet omgåelsesnorm ble derfor aktuelt langt tidligere enn i Norge. En egen såkalt skatteflyktslag ble vedtatt i 1980 etter lang debatt. Loven ble opphevet i 1993, men gjeninnført i litt endret form i 1995 (Lov 1995:575). Kritikere mente og mener fortsatt at slike regler er en trussel mot rettssikkerheten idet de skaper usikkerhet mht. om privatrettslig gyldige transaksjoner vil bli lagt til grunn skatterettslig. Det har dessuten vært anført at slike bestemmelser inviterer domstolene til å gå inn på lovgivers territorium og at de derfor er tvilsomme ut fra en statsrettslig betraktning.¹ Det bør være lovgivers oppgave å rette opp svakheter i lovverket som muliggjør aggressiv skatteplanlegging. I et annet perspektiv har det vært anført at lovens regler – særlig i tidligere versjon – ikke var tilstrekkelig effektiv. Tilhengerne har derimot anført at slike regler er nødvendige for å demme opp for omfattende skatteplanlegging, for å unngå at systemet blir uoversiktlig fordi det ellers blir nødvendig å «tette hull» etter hvert som de oppdages og fordi slike regler vil ha en preventiv funksjon.

Den sentrale bestemmelsen i loven lyder i dag slik:

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

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,

2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,

3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och

4. ett fastställande på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgått genom förfarandet.»

Normens sentrale innhold er – ved siden av kravet til «väsentlig skatteförmån» i nr. 1 – nr. 3 og nr. 4. Etter nr. 3 kreves at «det övervägande skälet» med transaksjonen var å oppnå skattefordelen. Vilkåret var tidligere strengere; det krevdes at det «hovudsakliga skälet» var å oppnå skattefordel. På grunnlag av uttalelser i forarbeidene ble dette tolket strengt, og regelen ble derfor lite effektiv. I kriteriet «övervägande» ligger at skatteformålet må være viktigere enn alle andre formål til sammen. Disse vil typisk være forretningsmessige formål, men kan også være f.eks. organisatoriske eller familiemessige.

I formuleringen «kan antas» i nr. 3 ligger at spørsmålet om det foreligger skattemessige og andre motiv, skal avgjøres ut fra de objektive omstendigheter i saken:

«Rekvisitet har ... utformats så att det inte är vad den skattskyldige innerst har avsett som är betydelsesfullt utan vad som vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter som framkommer i ärendet framstår som det huvudsakliga skälet för förfarandet. Den skattskyldes avsikter blir alltså bedömda efter yttre omständigheter.»²

¹ Det har til og med vært anført at slike regler er i strid med legalitetsprinsippet i grunnloven fordi den gir domstolene adgang til analogisk anvendelse av skatteregler, noe grunnloven antas å forby, se Anders Hultquist: Legalitetsprinsippet i inkomstbeskattningen (1995). Se også Uggle og Carneborn 2015 s. 109 ff.

Bevistemaet når det gjelder skattyters formål er altså disse objektive omstendighetene. Det anses å være skattemyndighetene som har bevisbyrden for omstendigheter som taler for skatteformål,

men skattyteren som har bevisbyrden for omstendigheter som indikerer andre formål.³

Bestemmelsen i nr. 4 om strid mot lovgivningens formål er den vanskeligste å håndtere i praksis. Det følger av lovteksten at bestemmelsen refererer seg ikke bare til formålet med den bestemmelsen som hevdes å være omgått. Også formålet med bestemmelser som er «direkt tillämpliga» er relevant; dette sikter formentlig bl.a. til bestemmelser som har vært brukt som virkemiddel i omgåelsesprosessen. I tillegg til disse konkrete reglene skal man imidlertid også ta i betraktning hvordan lovformålet fremgår av «skattebestemmelsernas allmänna utformning».

Formålet skal finnes først og fremst i lovteksten, herunder i lovtekstens systematikk. Henvisningen til skattebestemmelsenes allmenne utforming innebærer at man også skal ta i betraktning de underliggende prinsippene med skattereglene. Dette skal fortrinnsvis gjøres før man tar i betraktning forarbeidene til de enkelte bestemmelsene, men disse forarbeidene kan også anvendes for å finne formålet.⁴ Et problem i praksis er at «den svenska skattelagstiftningen ... inte alltid har den systematiska uppbyggnad som möjliggör att på ett otvetydig sätt fastställa vilka dessa allmänna principer är».⁵

Dersom man må anta at den aktuelle transaksjonstypen og skattebesparelsen som følger med, har vært forutsatt av lovgiver, vil vilkåret om strid med skattereglenes formål ikke være oppfylt. I praksis er det ofte tvil om dette. I praksis antas det dessuten at det må være klare holdepunkter for at transaksjonene strider mot lovens formål.

Det er slående at den svenske regelen knytter sterkt an til de aktuelle skattereglenes formål. Det er ingen direkte henvisninger til transaksjonens forretningsmessige eller andre ikke-skatterettslige virkninger eller formål. Men slike momenter

kan trolig få betydning ved den objektiviserte bedømmelsen av skattyterens formål. Slik regelen er bygd opp, inviterer den likevel ikke til en slik totalvurdering som den norske normen gjør.

Hvis vilkårene for å anvende skatteflyktslagen er oppfylt, har loven denne regelen om virkningene i § 3:

«Om 2 § tillämpas ska taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, ska taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för taxeringsbeslutet inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, ska underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp.»

Loven har altså ikke en generell regel om hvordan skattlegging skal skje, men peker på tre mulige virkninger, avhengig av transaksjonens natur: skattlegging kan foregå ved at man ser bort fra omgåelsestransaksjonen. Denne metoden synes å passe best ved sirkulære opplegg og hvor det dreier seg om å nekte taps- og annet fradrag. Hvis transaksjonsmønsteret representerer en omvei sammenlignet med det mest nærliggende handlingsalternativ, kan skattlegging skje basert på at skattyteren har valgt dette alternativet. Hvis ingen av disse metodene er anvendelige, eller anvendelsen ville gi et urimelig resultat, skal inntekten «uppskattas til skäligt belopp». Det er pekt på at fordi skatteflyktslagen ikke gir grunnlag for å endre ligning hos en medkontrahent (som kanskje skulle ha nedsatt sin inntekt når skattyteren skattlegges etter skatteflyktslagen), kan man ta hensyn til dette ved fastsettelse av inntekten hos skattyteren. Diskusjonen i Sverige synes basert på at anvendelse av skatteflyktslagen innebærer analogisk anvendelse av skattebestemmelsene (eller innskrenkende tolking av begunstigende regler).

Det hører med til bildet av svensk rett at de aller fleste saker kommer opp som anke over bindende forhåndsuttalelser. Ordningen med bindende forhåndsuttalelser antas å være særlig viktig ved anvendelse av skatteflyktslagen.

Reglene i skatteflyktslagen ble lenge bare anvendt i beskjedne grad, og domstolene fant sjelden at vilkårene var oppfylt. En grunn til dette er trolig at svenske domstolers relativt strenge tolkingsstil ble anvendt også på skatteflyktslagen. I

² Lodin m.fl.: Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, trettonde upplagan 2011, s. 742. Likedan Robert Pålsson: Kringgåendefrågan i svensk inkomstskatterätt, i Bundgaard m.fl. (red.) 2015 s. 81 ff. på s. 99: «Här måste framhållas att subjektiva rekvisit i skatterätten (dvs. den skattskyldiges skäl, syfte etc. med sina rättshandlingar) inte som i t.ex. straffrätten bedöms på verkligt subjektiva grunder. I stället för att försöka 'se in i huvudet' fastställer man i skatterätten den skattskyldiges syfte helt på basis av objektiva kriterier./Avsiktsrekvisitet är således konstruerat som ett subjektivt rekvisit, men dess uppfyllelse fastställs på objektiva grunder. Det är avsikten hos den skattskyldige så som denna ter sig för en utomstående betraktare som avses.»

³ Lodin m.fl. op. cit. s. 743. Dette sikter formodentlig til såkalt subjektiv bevisbyrde.

⁴ Lodin m.fl. op. cit. s. 742.

⁵ Loc. cit.

de senere år er imidlertid antallet saker totalt og antallet hvor loven har funnet anvendelse, økt merkbart.⁶

Det er omdiskutert om det ved siden av skatteflyktslagen kan være adgang for domstolene til å anvende omgåelseslignende betraktninger og skatlegge på grunnlag av «rättshandlingarnas verkliga innebörd». For en utenforstående betrakter kan det synes uklart om «verkelig innebörd» refererer til den rettslige virkelighet, altså hva som er den rette privatrettslige karakteristikk av rettsforholdet, eller om det (også) refererer til den økonomiske virkelighet, som i så fall skulle gi grunnlag for å fravike den privatrettslige karakteristikk og dermed rekarakterisere det privatrettslige forholdet. Den vanlige oppfatningen synes å være at læren om handlingers «verkliga innebörd» normalt ikke gir grunnlag for en skatterettslig rekarakterisering av privatrettslige forhold.⁷

Reglene i skatteflyktslagen gjelder bare for statlig og kommunal inkomstskatt og således ikke for merverdiavgift og andre skatter.

Det gjelder en særlig saksbehandlingsregel for avgjørelser etter skatteflyktslagen: Normen kan ikke anvendes av skattemyndighetene selv. Hvis skattemyndighetene mener at normen bør anvendes, må de anmode forvaltningsdomstolen (førsteinstans i forvaltningsdomstolshierarkiet) om å anvende normen. Dette anses å innebære en rettssikkerhetsgaranti for skattyterne, idet den sikrer mot at normen blir anvendt i utide.⁸

⁶ Se kvantitative opplysninger hos Uggla og Carneborn 2015 s. 126 ff. Det opplyses bl.a. at skatteflyktslagen har vært vurdert av Högsta förvaltningsdomstolen i i alt 73 saker og ble lagt til grunn for beskatning i 26 av disse. Dette gjelder alle generasjoner av skatteflyktslagen. For den gjeldende loven er tilsvarende tall 32 og 17. Forfatterne kommenterer «att antallet fall där skatteflyktslagen faktisk tillämpats har ökat något sedan den nu gällande skatteflyktslagen trädde i kraft» (s. 130).

⁷ Jf. Jari Burmeister: Verkelig innebörd. En studie av inkomstskattepraksis (2012) («Riktigt rubricerade rätthandlingar som verkligen är vad de utgör sig för att vara kan ... inte omklassiferas bara för att det skatterättsliga utfallet är 'oönskat' från ett fiaskalt perspektiv», s. 288), Uggla og Carneborn 2015 s. 106 og Pahlsson i Bundgaard m.fl. (red.) 2015 s. 81 ff. særlig s. 91. Men Burmeister utelukker ikke slik omklassifisering helt («det är ytterst sällan som HFD [Högsta Förvaltningsdomstolen] gett ett civilrättsligt begrepp en särskild skatterättslig betydelse», op.cit. s. 289). Og Pahlsson fremhever at termer som benyttes i privatretten, kan ha et annet innhold i skatterettslig enn privatrettslig sammenheng, op.cit. s. 93. Men dette er kanskje en annen problemstilling.

⁸ «Härmed förhindras att lagen tillämpas i ett antal fall, där högre instanser sedermera finner att lagen inte kan tillämpas», Lodin m.fl. op. cit. s. 744.

5.2 Finsk rett

Finsk skattelovgivning har siden 1923 hatt en egen omgåelsesbestemmelse, og siden 1934 har den hatt i det vesentlige samme innhold som i dag. Den finnes nå i Lagen om beskattningsförfarande § 28 og lyder slik:

«Kringgående av skatt

Har ett förhållande eller en åtgärd givits sådan rättslig form som inte motsvarar sakens egentliga natur eller syftemål, skall vid beskattningen förfaras som om den riktiga formen hade använts i saken. Har köpesumma, annat vederlag eller prestationstid i ett köpe- eller annat avtal bestämts eller annan åtgärd vidtagits uppenbarligen i syfte att uppnå befrielse från skatt, kan den beskattningsbara inkomsten och förmögenheten uppskattas.

Om det är uppenbart att vid beskattningen bör förfaras så som avses i 1 mom., skall vid verkställandet av beskattningen alla omständigheter som kan påverka sakens bedömning prövas omsorgsfullt samt den skattskyldige beredas möjlighet att förete utredning om de konstaterade sakförhållandena. Företer den skattskyldige inte härvid utredning om att den rättsliga form som har givits förhållandet eller åtgärden motsvarar sakens egentliga karaktär eller syftemål eller att åtgärden inte uppenbarligen har vidtagits i syfte att uppnå befrielse från skatt, skall vid verkställandet av beskattningen förfaras så som avses i 1 mom.»

Lovteksten bærer preg av å være gammel og gir liten veiledning i enkelttilfeller. Bestemmelsen antas å inneholde uavhengige regler i første ledd hhv. første og annet punktum, der første punktum antas å være mest praktisk.⁹ I første punktum er fokus på spenningen mellom rettslig form og økonomisk innhold. I annet punktum er fokus på skattyters hensikt. Første punktum gjelder hvor spenningen mellom rettslig form og økonomisk innhold blir stor, og har i praksis vært anvendt for å avgjøre hvem som er rett skattesubjekt og ved flerleddede transaksjoner. Transaksjoner som har vært behandlet under denne bestemmelse, er f.eks. salg av aksjer med raskt tilbakekjøp og gaveoverføring innen familien med påfølgende salg til tredjemann. Praksis har lagt til grunn at bestemmelsen ikke kan anvendes i skattyters favør.¹⁰

⁹ Jarmo Ikkala i IFA (utg.): Cahiers de droit fiscal international. Vol LXXXVIIa (2002) s. 253.

Det er antatt i teorien at annet punktum, tatt på ordet, er for vid, idet den ikke anses å forhindre at skattyteren kan velge det av flere alternative transaksjonsformer som gir lavest skatt.¹¹

Selv om regelen sier lite om hva som skal til for at den kan anvendes, er det alminnelig antatt at den har hatt vesentlig betydning for at rettsutviklingen i Finland har tatt en annen vei enn i Sverige (som finsk skatterett ellers har mye til felles med).

Skattemyndighetene i Finland utgir jevnlig oversikt over praksis knyttet til bestemmelsen.

5.3 Dansk rett

Danmark er et av de få land som ikke har noen lovfestet omgåelsesnorm i skatteretten. En viss endring i dette er riktignok inntrådt i 2015 da en omgåelsesnorm knyttet til internasjonale transaksjoner trådte i kraft, jf. nedenfor.

Det hersker i Danmark betydelig uenighet om det finnes noen egen omgåelsesnorm eller om dommer som har slått ned på transaksjoner, skal anses som utslag av alminnelig lovtolkning. Det hevdes at det gjelder en såkalt realitetsgrunnsetning, som innebærer at der det er en åpenbar konflikt mellom et rettsforholds form og dets økonomiske substans, skal rettsforholdets økonomiske substans legges til grunn ved skattleggingen. Læren ble lansert av Jan Pedersen¹² og er fastholdt av ham siden. Han beskriver nå læren slik:¹³

«... den skatteretlige subsumtion kendetegnes ved, at det faktum, som lovbestemmelsen anvendes på, er af retlig karakter bestående af den civilretlige karakteristik af det underliggende faktum. Først når faktum er kvalificeret i civilretlig henseende (som løn, leje, lån, gave, salg etc.), kan beskatningen foretages. Selvom beskatningen retter sig imod økonomiske fordele og byrder, indebærer den skatteretlige rettsanvendelse, at disse forinden må karakteriseres i civilretlig henseende. Frigørelsen fra civilretten aktualiseres navnlig i tilfælde, hvor det relevante aftalegrundlag og heraf følgende formelle civilretlig grundlag bevidst og med

det formål at opnå en skattefordel er manipuleret i en sådan grad, at det underliggende økonomiske realindhold er i væsentlig modstrid med den formelle ydre 'juridiske skal'. Omgåelsesklausulen benævnes derfor som 'realitetsgrundsætningen', hvorved tilkendegives, at beskatningen i omgåelsestilfælde kan knyttes til den underliggende økonomiske substans frem for de ydre juridiske formalia, når denne til lejligheden er opstillet som en 'retlig kulisser' for en helt anden realdisposition. »

Læren har vært kritisert av flere.¹⁴ Kritikerne hevder at læren er vanskelig å forene med legalitetsprinsippet, er uklar og leder til vesentlig rettsusikkerhet (også fordi uklarheten kan lede til at skattemyndighetene påberoper den i utide), og at de dommer som har vært anført i favør av en slik norm, kan forklares på annen måte, først og fremst ved utvidende lovtolkning. Sistnevnte synspunkt forutsetter at man anlegger «... en formålsfortolkning, hvor også skatteudnyttelseselementet har spillet en rolle».¹⁵ Man har også innvendt at realitetsgrunnsetningen

«ikke tilfører noget nyt til den skatteretlige retsanvendelse, idet det altid har været ubestridt, at domstolene lægger afgørende vægt på sagens økonomiske realitet og ikke alene på den juridiske form.»¹⁶

I forbindelse med vedtakelse av omgåelsesbestemmelser i internasjonale forhold (jf. nedenfor) uttalte skattedepartementet om gjeldende rett:¹⁷

¹⁰ Jarmo Ikkala i op. cit. s. 253.

¹¹ Edward Andersson: Kommentar til beskatningslagen. Tredje utvidede opplagan (1988) s. 79.

¹² Jan Pedersen: Skatteudnyttelse (1989); se senest i Jan Pedersen: Omgåelse og misbrug i skatteretten – før, nu og i fremtiden, i Jacob Bundgaard m.fl. (red.): Den evige utfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten (2015) s. 107 ff.

¹³ Pedersen i Bundgaard m.fl. (red.) 2015 s 108.

¹⁴ Thøger Nielsen: Den evige udfordring, i Dansk skattevidenskabelig forening 1965–1990 (1990), s. 94 ff., Aage Michelsen m.fl.: Lærebog om indkomstskat, 16. udg. 2015, s. 144 ff., Aage Michelsen: Misbrug og omgåelse i dansk indkomstskatteret – oversigt over retsudviklingen og bud på den fremtidige udvikling, i Bundgaard m.fl. (red.) 2015 s. 135 ff.

¹⁵ Michelsen m.fl.: Lærebog op.cit. s. 151. Se i samme retning Michelsen i Bundgaard m.fl. (red.) 2015 s. 137 «...omgåelse synspunktet kan tillægges betydning ved lovforklaringen». Pedersen innvender mot dette at en slik «– underforstået meget utvidende – lovforklaring er, at der herved foretages en cirkelslutning. Enhver omgåelse er jo netop tilrettelagt således, at gængse lovforklæringsprinsipper understøtter den tilstræbte skattefordel. Det er netop den manglende fortolkningsmulighed, der skaber omgåelsesproblemet», Pedersen i Bundgaard m.fl. (red.) 2015 s. 109–10.

¹⁶ Michelsen i Bundgaard m.fl. (red.) 2015 s. 141, med henvisning til isi Foighel. For en utenforstående kan dette synspunktet synes vanskelig å forene med innvendingen om at realitetsgrunnsetningen er i strid med legalitetsprinsippet.

¹⁷ Forslag til ændring af ligningsloven, boafgiftsloven ... J.nr. 14-5230259 s. 17.

«Der findes ikke en generel lovbestemt regel om bekæmpelse af misbrug i dansk skattelovgivning. Efter dansk (rets)praksis sker beskatningen efter at der er foretaget en bedømmelse af, hvad der faktisk er sket. Det betyder, at tomme og kunstige skattebetingede dispositioner kan tilsidesættes, således at beskatningen i stedet foretages i forhold til den modstående realitet. Dansk skatteret er altså grundlæggende helt på linje med internationalt gældende principper om 'substance over form'. »

Det må kunne sies at dette bare gir begrenset veiledning.

I dansk rett spiller også en lære om «ret inkomstmottager» en vesentlig rolle.¹⁸ Selv om denne læren har vært anvendt til å gripe inn mot skatteplanleggingsopplegg, synes den vesentlig å gi anvisning på tilordning av inntekt til den privatrettslig berettigede. Ut fra terminologien i denne utredningen dreier det seg derfor neppe om en omgåelsesnorm, men om et ordinært rettsanvendelsesprinsipp.

Ved lovvedtak i april 2015 ble det innført omgåelsesregler med sikte på internasjonale forhold, dvs. ved anvendelse av direktiver og forordninger i EU-retten og skatteavtaler. Lovvedtaket lyder slik:

«§ 3. Skattepliktige har ikke de fordele, der følger af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, direktiv 2003/49/EF om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater og direktiv 2009/133/EF om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater som implementeret i dansk lovgivning, til arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod indholdet af eller formålet med direktiverne, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.

¹⁸ Jf. bl.a. Henrik Dam: Rette inkomstmottager – allokering og fiksering (2005). Læren går visstnok tilbake til Thøger Nielsen: Beregningsgrundlag og ligningsgrundlag, i TfR 1963 s. 383 ff.

Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.

Stk. 2. Ved anvendelsen af stk. 1 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Stk. 3. Skattepliktige har ikke fordel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelene er et af de væsentligste formål i ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelene, medmindre det godtgøres, at indrømmelsen af fordelene under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten.

Stk. 4. Uanset stk. 3 skal stk. 1 og 2 anvendes ved vurderingen af, om en skattepliktig er udelukket fra fordelene i en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et land, der er medlem af EU, hvis den skattepliktige alternativt kunne påberåbe sig en fordel i et af direktiverne om direkte beskatning.»

Danmark har med dette implementert den nye omgåelsesbestemmelsen i EUs mor-datterselskapsskattedirektiv, med virkning også for andre direktiver, og OECDs forslag i BEPS-prosessen til en omgåelsesregel om misbruk av skatteavtaler, jf. pkt. 5.7 og 5.8 nedenfor.¹⁹

5.4 Tysk rett

Tysk skattelovgivning har inneholdt en omgåelsesbestemmelse helt siden 1919. Som den finske regel sa den lite om vilkårene for at den skulle komme til anvendelse, men sa bare at skattelover ikke kunne omgås ved rettsmisbruk. Begrepet Rechtsmissbrauch var altså sentralt, og ved lovendring i 2008 ble en nærmere beskrivelse av dette tatt inn i lovteksten.

Etter lovendringen lyder bestemmelsen slik:

«(1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tat-

¹⁹ Se nærmere Jacob Bundgaard: Internationale omgåelses- og misbruksklausuler i national skatteret – om den EU-retlige GAAR og OECDs Principal Purpose Test som bestanddele av dansk skatteret, i Bundgaard m.fl. (red.) 2015 s. 239 ff.

bestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Andernfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

(2) Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.»²⁰

Formuleringen er antatt i det vesentlige å videreføre den tolkingen som var utviklet i rettspraksis. Et interessant trekk i bestemmelsen er at den uttrykkelig knytter an til hvorvidt den aktuelle transaksjonen fremstår som «unangemessene», dvs. uhensiktsmessig eller inadekvat.

Nærmere bestemt gir forarbeidene uttrykk for at regelen skal anvendes i tre stadier.²¹ Først må det tas stilling til om det foreligger en skattefordel («Steuervorteil»). Etter lovteksten beror det på en sammenligning mellom virkningene av den foretatte transaksjonen og en hensiktsmessig («angemessene») transaksjon. Det antas at dette bare sjelden reiser problemer.

Videre – og det er det viktigste vilkåret – må det tas stilling til om den aktuelle transaksjonen er uhensiktsmessig («unangemessene») til å nå det aktuelle økonomiske målet. Det sentrale ved denne vurderingen er hvorvidt rasjonelle tredjemenn ville ha valgt den aktuelle transaksjon for å nå det aktuelle målet, hvis man ser bort fra skattefordelen. Det skal tas hensyn til om transaksjonen fremstår som kunstig og i noen grad også om den er uvanlig. Det sistnevnte har vært omdiskutert og spiller mindre rolle nå enn tidligere; faren ved kriteriet er at det kan hindre nytenking. På den

annen side skal det i skattyteres favor legges vekt på om transaksjonstypen har vært vanlig og godtatt.

I det tredje stadiet kan skattyteren, selv om transaksjonen anses uhensiktsmessig, redde transaksjonen hvis han kan vise relevante ikke-skatterettslige grunner for transaksjonen. Det er omdiskutert hvor viktig de ikke-skattemessige grunnene må være, f.eks. om de må være dominerende. Det antas at denne regelen har mindre praktisk betydning, idet det er sjelden at skattyteren kan påvise tilstrekkelig ikke-skatterettslige motiver hvor transaksjonen er økonomisk uhensiktsmessig. Regelen synes å fungere som en slags sikkerhetsventil for atypiske tilfeller.

Det påpekes²² at spørsmålet om skattemotiv kommer inn i vurderingen på både andre og tredje stadium, men på ulik måte. I det andre stadiet, ved avgjørelsen av om transaksjonen er uhensiktsmessig, skal man altså se på om fornuftige parter ville ha gjennomført transaksjonen når man ser bort fra skattemotivet. Her dreier det seg om skattemotiv i sin alminnelighet, dvs. om en rasjonell tredjemann ville ha gjennomført transaksjonen hvis det ikke var for skattefordelene. I det tredje stadiet er det tale om den aktuelle skattyterens konkrete motiver. Ut fra lovens ordlyd synes disse å skulle vurderes objektivt.

Det andre stadiet, om hvorvidt transaksjonen er hensiktsmessig, synes å innebære at bestemmelsen ikke kommer til anvendelse der skattyteren, ut fra rasjonelle økonomiske overveielser, ville ha gjennomført transaksjonen selv om skattefordelen tenkes borte. Regelen legger således ikke opp til noen avveining av skatterettslige kontra ikke-skatterettslige virkninger og motiver.

Det er omdiskutert hvilken rolle formålet med den omgatte skatteregel spiller.²³ Den nye bestemmelsen i annet ledd peker på lovregelens formål ved avgjørelsen av om det foreligger en skattefordel: «einem gesetzlich nicht vorgesehene Steuervorteil.» Det pekes på, som et hovedproblem, å trekke grensen mellom de skattefordeler som lovgiveren må anses å ha forutsett hhv. ikke forutsett.

Virkningen av at omgåelsesnormen er anvendelig, er at skattlegging blir gjennomført på grunnlag av et hensiktsmessig (angemessene) transaksjonsmønster.

²⁰ Uoffisiell oversettelse av annet ledd: «An abuse is given if there is an inadequate legal arrangement which leads, either with respect to the taxpayer or to a third person, to a tax advantage which is not intended by tax law. There is no abuse if the taxpayer can prove substantial non-tax reasons for the transaction.»

²¹ Se Wolfgang Schön: Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany, i: Judith Freedman (ed.): Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management, Oxford 2008, s. 47 ff. på s. 54.

²² Schön loc. cit.

²³ Se Wolfgang Schön: Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts, I Rainer Hüttemann (red.): Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, Köln 2010, s. 29 ff. på s. 61.

I tysk doktrin har det vært mye diskutert om den generelle omgåelsesregel kan anvendes på områder der det finnes spesielle omgåelsesregler. Den tyske høyesterett i skattesaker, Bundesfinanzhof, har avgjort at bestemmelsen ikke kan anvendes slik. Loven ble imidlertid endret, men fordi dette oppfattes som et metodespørsmål, er det tvil om hvilken betydning lovgivningen vil ha for domstolene.

Det er omstridt i tysk rett hvilken praktisk betydning omgåelsesregelen har. En teoretisk retning mener at bestemmelsen ikke sier stort mer enn det som følger av alminnelige tolkingsregler, mens majoritetsoppfatningen er at regelen har selvstendig betydning.²⁴

Det er ingen spesielle prosedyreregler for omgåelsesregler i tysk rett.

5.5 Engelsk rett

I England (eller mer presist: The United Kingdom, UK) har rettsutviklingen inntil helt nylig vært overlatt til domstolene. Tradisjonelt har domstolene anlagt en temmelig bokstavelig og streng tolkingsstil, noe som bl.a. ledet til at skattyteren, hertugen av Westminster, vant i House of Lords²⁵ i den grunnleggende dommen i 1936.²⁶ Om utgangspunktet for rettsanvendelsen uttalte retten:

«Every man is entitled, if he can, to order his affairs so that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be. If he succeeds in ordering them so as to secure this result, then, however unappreciative the Commissioners of Inland Revenue or his fellow taxpayers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay an increased tax.»

Uttalelsen spesielt og dommen generelt har vært sitert i en rekke senere dommer, både i UK og i andre common law-land. Hertugen hadde inngått avtale med sine tjenere om å betale dem et visst beløp per måned, og det var en forståelse at de ikke vil kreve lønn i tillegg. Lønn til private tjenere var ikke fradragsberettiget, men utbetalinger iht. en slik understøttelsesavtale var det. House of

Lords kom til at avtalen skulle legges til grunn etter sin form og godkjente fradraget.

Denne dommen preget rettstilstanden lenge og til dels fortsatt, ikke bare i UK, men også i en rekke land i Det britiske samveldet som baserer seg på Common Law.²⁷

Fra begynnelsen av 1980 inntrådte det en viss endring i House of Lords' praksis (ofte omtalt som «the new approach»), idet domstolene slo ned på en del sirkulære og lineære flerleddede transaksjoner («step transactions»), først i den såkalte Ramsay-dommen.²⁸ Retten holdt fast ved at skattyter bare kunne skattlegges ut fra lovens «clear words», men ga uttrykk for følgende:

«What are 'clear words' is to be ascertained upon normal principles; these do not confine the Court to literal interpretation. They may, indeed should, be considered in the context and scheme of the relevant act as a whole, and its purpose may, indeed should, be regarded...»

En viktig tolkning i denne og senere saker var at flerleddede transaksjoner kunne bedømmes under ett når transaksjonsmønsteret var forhåndsbestemt. Det var imidlertid tvil om rekkevidden av denne «Ramsay-doktrinen», f.eks. mht. hva som gjaldt dersom transaksjonskjeden ikke var fullt ut forhåndsbestemt eller det kunne anføres en viss kommersiell begrunnelse.²⁹ Doktrinen gjaldt dessuten bare for «step transactions». House of Lords selv mente at «Ramsay-doktrinen» ikke var noen omgåelsesregel, men fulgte av alminnelige lovtolkingsprinsipper, men dette var omdiskutert.

Spørsmålet om lovfesting av omgåelsesregel ble inngående diskutert på 1990-tallet, og et forslag ble fremmet, men det ledet ikke til noe lovvedtak.³⁰

Spørsmålet ble igjen tatt opp i 2010, på bakgrunn av at skatteplanleggingen grep om seg og at særlige lovregler for å motvirke disse, som det i UK var og er mange av, gjorde skattesystemet komplisert. Den såkalte Aaronson-rapporten anbefalte en lovfestet misbruksbestemmelse, og i 2013 ble en misbruksbestemmelse vedtatt, i store trekk i tråd med forslaget.

Bestemmelsen lyder slik:

²⁴ Jf. Schön i Friedman (ed.) 2008 s. 48.

²⁵ UKs høyesterett frem til organiseringen av The Supreme Court i 2005.

²⁶ IRC v. Duke of Westminster, [1936] 19 TC 490.

²⁷ Se Banoun 2003 s. 39 ff. og 55 f. om hhv. australsk og kanadisk rett. I India henviste høyesterett til Westminster-dommen den såkalte Vodafone-dommen så sent som i 2012.

²⁸ Ramsay v. IRC [1982] AC 300.

²⁹ Se nærmere Banoun 2003 s. 26.

³⁰ Se om forslaget Banoun 2003 s. 35 ff.

«General anti-abuse rule

206 General anti-abuse rule

(1) This Part has effect for the purpose of counteracting tax advantages arising from tax arrangements that are abusive.

(2) The rules of this Part are collectively to be known as «the general anti-abuse rule».

(3) The general anti-abuse rule applies to the following taxes—

(a) income tax,

(b) corporation tax, including any amount chargeable as if it were corporation tax or treated as if it were corporation tax,

(c) capital gains tax,

(d) petroleum revenue tax,

(e) inheritance tax,

(f) stamp duty land tax, and

(g) annual tax on enveloped dwellings.

207 Meaning of «tax arrangements» and «abusive»

Arrangements are «tax arrangements» if, having regard to all the circumstances, it would be reasonable to conclude that the obtaining of a tax advantage was the main purpose, or one of the main purposes, of the arrangements.

Tax arrangements are «abusive» if they are arrangements the entering into or carrying out of which cannot reasonably be regarded as a reasonable course of action in relation to the relevant tax provisions, having regard to all the circumstances including—

whether the substantive results of the arrangements are consistent with any principles on which those provisions are based (whether express or implied) and the policy objectives of those provisions,

whether the means of achieving those results involves one or more contrived or abnormal steps, and

whether the arrangements are intended to exploit any shortcomings in those provisions.

Where the tax arrangements form part of any other arrangements regard must also be had to those other arrangements.

(4) Each of the following is an example of something which might indicate that tax arrangements are abusive—

the arrangements result in an amount of income, profits or gains for tax purposes that is significantly less than the amount for economic purposes,

the arrangements result in deductions or losses of an amount for tax purposes that is sig-

nificantly greater than the amount for economic purposes, and

the arrangements result in a claim for the repayment or crediting of tax (including foreign tax) that has not been, and is unlikely to be, paid,

but in each case only if it is reasonable to assume that such a result was not the anticipated result when the relevant tax provisions were enacted.

(5) The fact that tax arrangements accord with established practice, and HMRC had, at the time the arrangements were entered into, indicated its acceptance of that practice, is an example of something which might indicate that the arrangements are not abusive.

(6) The examples given in subsections (4) and (5) are not exhaustive.»

Det sentrale er sec 207 (1) og (2) som oppstiller de to sentrale betingelsene for at regelen skal komme til anvendelse. Det må for det første foreligge et «tax arrangement». Det foreligger et tax arrangement hvis det å oppnå en skattefordel var «the main purpose, or one of the main purposes» med arrangementet. Loven forutsetter altså at et arrangement kan ha flere hovedformål, og at det er tilstrekkelig at ett av dem gjelder skattefordeler. At formuleringen «one of the main purposes» er tatt med, har sammenheng med bekymring for at det ellers ville være enkelt å komme rundt bestemmelsen ved å påberope et kommersielt formål. Overhodet antas det at «tax arrangement» er et vidt begrep og derfor setter en lav teskel.³¹

Formålet eller formålene med arrangementet skal bestemmes objektivt; dette fremgår av formuleringene «having regard to all the circumstances» og særlig «it would be reasonable to conclude». Det sentrale er altså hva man med rimelighet kan slutte seg til mht. motiv ut fra de foreliggende omstendigheter.³²

For det annet må arrangementet være «abusive»; fordi vilkårene for å konstatere at det foreligger et «tax arrangement» er satt så lavt, er det dette som utgjør den egentlig terskelen for anven-

³¹ «The broad definitions of ‘arrangements’ and ‘tax arrangements’ set a low threshold for initially considering the possible application of the GAAR». HM Revenue & Customs’ (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance, med virkning fra 30 januar 2015) s. 9 (punkt B10.2).

³² Jf. HMRC op. cit. s. 16 pkt. C3.3: «The expression ‘reasonable to conclude’ shows that this is an objective test. ... It is neither necessary nor appropriate to enquire whether any particular person (for example the taxpayer himself, or a promotor of the arrangements, if there was one) actually had that intention.»

delse av normen. Termen «abusive» – som også reflekteres i regelens betegnelse: «the general anti-abuse rule» – skal anses for å være strengere enn alternativet «avoidance». Om et arrangement er «abusive» skal avgjøres ut fra det som omtales som en dobbelt rimelighetstest: Arrangementet er «abuse» hvis det «cannot reasonably be regarded as a reasonable course of action in relation to the relevant tax provisions».

Uttrykket «the relevant tax provisions» omfatter både reglene selv og «the principles on which the relevant tax provisions are based and the policy objectives of those provisions».³³ HMRC gir uttrykk for at ved valget mellom kjøp, leasing eller salg/lease back av fly er det «entirely reasonable for the company concerned to take these potential tax consequences into account ...». Det samme gjelder en frisør som overveier partnerskap eller ansettelsesforhold. Slikt anses altså som «reasonable course of action» som ikke rammes. Som kontrast er nevnt forsøk på overføring av underskudd ved hjelp av kompliserte transaksjoner.³⁴

Det avgjørende i siste omgang er imidlertid ikke hva den enkelte rettsanvender eller dommer mener er en «reasonable course of action» i det aktuelle tilfellet, men om det «reasonably» kunne anses som en slik. Dette er forklart slik av HMRC.³⁵

«Applying this in the context of an appeal to a tribunal or court, the test does not require the judge to give a view on whether the tax arrangements were a reasonable course of action. Instead the judge is required to consider the range of reasonable views that could be held in relation to the arrangements. This means that the arrangement would not be regarded as abusive, and hence the GAAR will not apply, if the judge considers in all circumstances that the arrangements could reasonably be regarded as a reasonable course of action, *even if the particular judge does not himself or herself regard it as a reasonable course of action.*» (Uthevet her.)

Dette innebærer at hvis det er delte meninger (med visse kvalifikasjoner) om det foreligger en «reasonable course of action», «... the tax arrangement will not be abusive for the purposes of the GAAR».³⁶

³³ HMRC op. cit. s. 21 pkt. C5.7.1.

³⁴ HMRC op. cit. s. 20 pkt. C5.6.3 til C5.6.5

³⁵ HMRC op. cit. s. 24 pkt. C5.10.2.

Lovteksten peker på tre momenter som skal tas i betraktning: Om resultatet er konsistent med prinsipper som de aktuelle skattereglene er basert på og formålet med disse, om fremgangsmåten inneholder én eller flere «contrived or abnormal steps», og om formålet med arrangementet er «to exploit any shortcomings» i de aktuelle skattebestemmelsene. Lovteksten peker videre på momenter som er «examples of something which might indicate that tax arrangements are abusive», nemlig stor skattefordel i form av lavere bruttoinntekt, høyere fradrag eller tilbakebetalinger og høyere tax credits, men bare for så vidt dette ikke var forutsatt av lovgiveren. At arrangementet var alminnelig praktisert på det aktuelle tidspunktet og HMRC da hadde «indicated its acceptance of that practice», nevnes i lovteksten som «an example of something which might indicate that the arrangements are not abusive».

Det er verd å merke seg her at forholdet til de aktuelle skattebestemmers formål og de prinsipper de bygger på, bare er et moment i vurderingen og ikke selve temaet for vurderingen, slik det er ved totalvurderingen i den norske normen. Videre er det verd å merke seg at den engelske bestemmelsen, for så vidt i tråd med den tyske, legger vekt på om transaksjonen er spesielt innviklet og utspekulert, men bare som ett blant flere momenter.

Dersom vilkårene for å anvende regelen anses oppfylt, skal skattemyndighetene foreta «adjustments», nærmere bestemt: «The adjustments required to be made to counteract the tax advantages are such as are just and reasonable.» Dette kanskje overraskende løse kriterium er ikke nærmere definert i loven,³⁷ men det fremgår at det sentrale er at skattyteren skal fratras skattefordelen.

Et interessant trekk ved engelsk rett er også noen særlige prosedyreregler. For det første gjelder at ikke hvem som helst i skatteadministrasjonen kan ta opp spørsmålet om å anvende GAAR. Slikt initiativ kan bare tas av «a designated HMRC officer» som er blitt spesielt oppnevnt til å ta seg av slike spørsmål. For det annet må spørsmålet forelegges et uavhengig Advisory Panel med tre medlemmer. Disse skal gi en rådgivende uttalelse om hvorvidt det dreier seg om «a reaso-

³⁶ HMRC op. cit. s. 24 pkt. C5.10.3. Guidelines omtaler i fortsettelsen at ikke alle og alles synspunkter er relevante ved denne vurderingen.

³⁷ «'Just and reasonable' are not defined, and therefore the words have their ordinary meaning», HMRC s. 28 pkt. C6.3.1.

nable course of action», altså bare en «single reasonable test», ikke en «double». Det er så opp til den aktuelle HMRC officer å ta dette i betraktning når han eller hun foretar «the double reasonable test». Det uttales i HMRCs Guidelines at dersom utvalget eller et eller flere av dets medlemmer mener at det dreier seg om en «reasonable course of action», skal det svært mye til for at saken forfølges. Hvis utvalget er enstemmig om at det ikke er en «reasonable course», «the designated officer is likely to proceed under the GAAR».³⁸ Formålet med denne ordningen er å sikre mot at omgåelsesnormen blir anvendt i utide, og er altså en slags parallell til den svenske regelen om at omgåelsesnormen bare kan anvendes av (forvaltnings)domstolene.

5.6 Amerikansk rett

Som UK er USA et common law-land, og domstolspraksis spiller derfor en sentral rolle, også i omgåelsessaker. Rettspraksis har imidlertid tatt en annen retning i USA enn i UK. Grunnleggende er US Supreme Courts dom i Gregory v. Helvering.³⁹ Dommen er avsagt i 1935, altså omtrent samtidig med den engelske Duke of Westminsterdommen. Men resonnementet og resultatet var et annet, og rettsutviklingen ble også en ganske annen. Skattyteren hadde i dommen utnyttet regler om skattefrie omorganiseringer til å omdanne (skattepliktig) aksjeutbytte til (skattefri) aksjegevinst. Transaksjonsmønsteret hadde ingen økonomisk betydning ut over det skattemessige, og transaksjonen lå klart utenfor omdannelsesreglenes formål:

«When [the statute] speaks of a transfer of assets from one corporation to another, it means a transfer made ‘in pursuance of a plan of reorganization’ of corporate business; and not a transfer of assets by one corporation to another in pursuance of a plan having no relation to the business of either, as plainly is the case here ...»

Denne dommen har dannet utgangspunkt for utvikling av flere doktriner. Forholdet mellom disse er ikke klar og har variert opp igjennom årene. I de senere år har den såkalte *economic substance doctrine* spilt en dominerende rolle. Sen-

trale deler av denne ble lovfestet i 2010, der den sentrale bestemmelsen lyder slik:

«Clarification of economic substance doctrine

(1) Application of doctrine

In the case of any transaction to which the economic substance doctrine is relevant, such transaction shall be treated as having economic substance only if

(A) the transaction changes in a meaningful way (apart from Federal income tax effects) the taxpayer’s economic position, and

(B) the taxpayer has a substantial purpose (apart from Federal income tax effects) for entering into such transaction.»⁴⁰

Et sentalt poeng med lovfesting var å gjøre det klart at både det objektive kriterium i bokstav A og det subjektive under bokstav B må være oppfylt; det hadde vært divergerende oppfatninger i appelldomstolene om dette var kumulative eller alternative vilkår for at transaksjonen skulle holde.

Både etter bokstav A og B skal transaksjonens såkalte «profit potential» tas i betraktning. Med profit potential menes at nåverdien av forventet overskudd før skatt er vesentlig sammenlignet med nåverdien av forventede skattefordeler om transaksjonen aksepteres. Mye amerikansk diskusjon dreier seg om beregning av profit potential, og lovteksten har nærmere regler om hva som skal regnes med.

Det er erkjent at lovfesting ikke omfatter hele doktrinen eller alle doktrinene og at ulovfestet rett dermed fortsatt har stor betydning, også for denne doktrinen.

En såkalt *business purpose doctrine* sprang også ut av Gregory-saken og setter fokus på den (manglende) forretningsmessige begrunnelse for transaksjoner. Rettsutviklingen har imidlertid ført til at denne doktrinen i det vesentlige er blitt en del av economic substance-doktrinen, og doktrinen har derfor nå mindre selvstendig betydning.

I *substance over form doctrine* er søkelyset på spenningen mellom rettslig form og økonomisk innhold. En viktig undergruppe er *the step transaction doctrine* som antas å ha atskillig selvstendig betydning ved siden av economic substance doctrine. Denne doktrinen gir skattemyndighetene rett til å vurdere det samlede resultatet av en transaksjonskjede; myndighetene skal altså ikke begrense seg til å vurdere hver enkelt transaksjon for seg. Det er omdiskutert hvor strengt kravet til

³⁸ HMRC s. 31 pkt. C6.5.10. Teksten i det foregående er basert på pkt. 6.5.3 til 6.5.11.

³⁹ 293 US 456 (1935).

⁴⁰ Internal Revenue Code § 7701(o).

sammenheng mellom de enkelte ledd i disposisjonsrekken må være. Det antas at det kreves at transaksjonene må være ledd i en samlet plan fra skattyterens side (en subjektivt test: «the end result test») og at enkelttrinnene ville være lite meningsfylte om ikke transaksjonskjeden fullføres (en objektiv test: «the interdependence test»). Derimot er det omdiskutert om det også kreves at det foreligge en rettslig plikt til å fullføre hele disposisjonskjeden («a binding commitment test»).

Disse doktrinene er i stor utstrekning overlappende, og myndighetene anfører normalt flere. Det hender ikke sjelden at én instans avgjør saken på grunnlag av én av doktrinene, mens en ankeinstans opprettholder resultatet på grunnlag av en annen doktrine.⁴¹

Et felles trekk ved doktrinene er at de i det vesentlige er objektive.⁴² Likevel inneholder både economic substance test og step transactions test subjektive elementer (hhv. business purpose og the end result test).

USA er uten særlig tvil det land der skatteplanleggingen har vært drevet lengst og har vært satt mest i system; uttrykket «tax shelter industry» er illustrerende. Det er av den grunn særlig bemerkelsesverdig at man har klart seg med i det vesentlige ulovfestede omgåelsesdoktriner. Det hører imidlertid med til bildet at det amerikanske systemet inneholder enkelte andre virkemidler. Særlig viktig er at de som utvikler og omsetter «tax shelters» (nærmere definert), er forpliktet under straffetrussel til å informere myndighetene om oppleggene og gi nærmere opplysninger. Det er også regler om hvordan skatterådgivere skal opptre når de uttaler seg om holdbarheten av «tax shelters». Det finnes også en rekke spesielle omgåelsesregler.

5.7 EU/EØS

EØS-avtalen omfatter ikke skattepolitikken og inneholder naturligvis allerede av den grunn ikke noe om skatteomgåelse. Det gjør imidlertid heller ikke EU-traktatene. Likevel finnes det viktige omgåelsesnormer i EU- og til dels i EØS-retten. Dette gjelder både på traktatrettens område (pri-

mærretten) og for forordninger og direktiver (sekundærretten). Utviklingen av en omgåelsesnorm i primærretten er direkte relevant for Norge via EØS-avtalen. Omgåelsesnormene på sekundærrettens område er ikke direkte relevante for Norge fordi direktiver og forordninger på skatteområdet ikke er en del av EØS-avtalen. Men de modellene som er utviklet i direktivene, er likevel av interesse for denne utredningen.

På *traktatrettens* område kommer spørsmålet først og fremst opp i forbindelse med nasjonale regler som anses å innebære diskriminering/restriksjon. Medlemslandene søker å rettferdiggjøre slike regler (under læren om tvingende allmenne hensyn) ved å henvise til at de er nødvendige for å demme opp for omfattende skatteplanlegging. Det er på det rene at dette etter omstendighetene er et akseptabelt allment hensyn; spørsmålet er som regel om regelen er forholdsmessig (proporsjonal). Når det gjelder hva som skal til for at synspunktet skal slå igjennom, henviser EU-domstolene i en rekke dommer til at det må foreligge en «wholly artificial arrangement».

Rettsutviklingen på dette området går tilbake til C-264/96 (ICI), der det heter (avsnitt 26), med en formulering som man finner gjenklang av i mange senere dommer:

«... the legislation at issue ... does not have the specific purpose of preventing wholly artificial arrangements, set up to circumvent United Kingdom tax legislation, from attracting tax benefits, but applies generally to all situations in which the majority of a group's subsidiaries are established, for whatever reason, outside the United Kingdom.»

Sitatet peker på to sentrale forhold. For det første pekes det på at interne lovbestemmelser som har til formål å forebygge skatteomgåelse, men som er formulert slik at de fanger opp tilfeller som ikke gjelder omgåelse (i det aktuelle tilfelle etablering av selskap i utlandet), normalt ikke aksepteres under EU/EØS-retten, fordi de anses å stride mot proporsjonalitetsprinsippet (selv om dette ikke uttrykket nevnes i premissene i dommen). Dette innebærer at omgåelsesregler med firkantede kriterier lettere vil være i strid med EU/EØS-retten enn regler som forutsetter en konkret vurdering i det enkelte tilfellet. Siden denne utredningen gjelder utforming av en generell omgåelsesregel, der det neppe er aktuelt å oppstille firkantede vilkår, er denne begrensningen av underordnet praktisk interesse for utredningen. Men det er et generelt poeng at generelle omgåelsesregler med

⁴¹ Jf. William P. Streng og Lowell D. Yoder i IFA (utg.): *Cahiers de droit fiscal international* Vol LXXXVIIa (2002) s. 613.

⁴² Jf. William P. Streng og Lowell D. Yoder op. cit. s. 614: «The application of the various tests described above often purports to be accomplished on the basis of objective standards which can measure whether the substance should control over form, the applicability of the economic substance doctrine etc.»

kriterier som krever en konkret vurdering, lettere er holdbare under EU/EØS-retten enn spesielle omgåelsesregler med klarere, men mer firkan- tede kriterier.

For det andre angir premissene i ICI-dommen en norm for hva som kreves for at det skal fore- ligge en omgåelsessituasjon som kan rettferdig- gjøre en internrettslig regel som innebærer dis- kriminering/restriksjon: Det må foreligge «wholly artificial arrangements». Senere praksis fra EU- domstolen belyser innholdet av dette vilkåret. Fordi hverken gjeldende norsk rett eller utredningens forslag behandler grenseoverskridende dis- posisjoner annerledes eller mindre gunstig enn rent internrettslige disposisjoner, og anvendelsen av regelen (både gjeldende regel og forslaget) derfor ikke innebærer diskriminering eller restriksjon, har også dette mindre praktisk interesse, se også pkt. 6.3.

En sentral dom om dette kriteriet er C-196/04 (Cadbury Schweppes), som gjaldt de engelske CFC-reglene (tilsvarende norske NOKUS-regler). Reglene innebar en restriksjon, og spørsmålet var om restriksjonen kunne rettferdiggjøres. Om pro- blemstillingen heter det i premiss 55:

«... in order for a restriction on the freedom of establishment to be justified on the ground of prevention of abusive practices, the specific object of such a restriction must be to prevent conduct involving the creation of wholly artificial arrangements which do not reflect economic reality, with a view to escaping the tax normally due on the profits generated by activities carried out on national territory.»

Domstolen diskuterte det nærmere innhold av kriteriet som en del av proporsjonalitetsvurderin- gen. Det heter i premiss 64:

«In order to find out that there is such an arrange- ment there must be, in addition to a subjective element consisting in the intention to obtain a tax advantage, objective circumstan- ces showing that, despite formal observance of the conditions laid down by Community law, the objective pursued by freedom of establish- ment, ... has not been achieved ...»

Det må altså foreligge både et subjektivt element knyttet til skattyterens formål om å spare skatt, og et objektivt element knyttet til formålet med eta- bleringsfriheten (i dette tilfellet). Domstolen sa ikke noe nærmere om innholdet av det subjektive kriterium i denne dommen. Det objektive element

presiserte domstolen som et vilkår om «economic reality» (premiss 65), og det uttales videre at vur- deringen

«67 ... must be based on objective factors which are ascertainable by third parties with regard, in particular, to the extent to which the CFC physically exists in terms of premises, staff and equipment.

68. If checking those factors leads to the fin- ding that the CFC is a fictitious establishment not carrying out any genuine economic activity in the territory of the host Member State, the creation of that CFC must be regarded as having the characteristics of a wholly artificial arrangement. That could be so in particular in the case of a 'letterbox' or 'front' subsidiary ...»

Formuleringen «not carrying out any genuine economic activity» og eksemplifiseringen med «letterbox» og «front»-selskaper, kan indikere at det skal ganske mye til for at vilkåret skal være oppfylt. Det må likevel tas i betraktning at henvis- ningene til «letterbox» og «front»-selskaper frem- står som eksempler på noe som rammes, og ikke som angivelse av grensetilfeller. Dette bekrefte- s av det domstolen skriver om formålet med etable- ringsretten og de krav som kan utledes av det. Iht. avsnitt 66 må det dreie seg om at det selskapet som etableres, «carry on genuine economic activi- ties», og det henvises til uttalelsen i avsnitt 54 der det bl.a. heter:

«... the concept of establishment within the meaning of the Treaty provisions on freedom of establishment involves the actual pursuit of an economic activity through a fixed establish- ment in that State for an indefinite period. ... Consequently, it presupposes actual establish- ment of the company concerned in the host Member States of the pursuit of genuine econ- omic activity there. »

Europa-kommisjonen har i de senere år arbeidet med spørsmålet. I en Commission Recommen- dation av 6. desember 2012 ble medlemsstatene anbefalt å innføre en generell omgåelsesnorm i tråd med EU-domstolens anvisninger.⁴³ Et direktivforslag fremlagt 28. januar 2016 er både en opp- følgning av kommisjonens eget arbeid og OECDs BEPS-forslag.⁴⁴ Direktivforslaget inneholder for- slag om en rekke spesielle regler (gjeldsrentefra- dragsbegrensning, hybrider osv.), men det er for-

⁴³ Commission Recommendation C(2012)8806 final.

slaget om en General anti-abuse rule i artikkel 7 som interesserer her:

«1. Non-genuine arrangements or a series thereof carried out for the essential purpose of obtaining a tax advantage that defeats the object and purpose of the otherwise applicable tax provisions shall be ignored for the purposes of calculating the corporate tax liability. Any arrangement may comprise more than one step or part.

2. For the purposes of paragraph 1, an arrangement or a series thereof shall be regarded as non-genuine to the extent that they are not put into place for valid commercial reasons which reflect economic reality.

3. Where arrangements or a series thereof are ignored in accordance with paragraph 1, the tax liability shall be calculated by reference to economic substance in accordance with national law.»

I preambelen pkt. (9) heter det:

«General anti-abuse rules (GAARs) feature in tax systems to tackle abusive tax practices that have not yet been dealt with through specifically targeted provisions. GAARs have therefore a function aimed to fill in gaps, which should not affect the applicability of specific anti-abuse rules. Within the Union, the application of GAARs should be limited to arrangements that are 'wholly artificial' (non-genuine); otherwise, the taxpayer should have the right to choose the most tax efficient structure for its commercial affairs. It is furthermore important to ensure that the GAARs apply in domestic situations, within the Union and vis-à-vis third countries in a uniform manner, so that their scope and results of application in domestic and cross-border situations do not differ.»

Regler som har til formål å forebygge omgåelser (og som er diskriminerende/innebærer en restriksjon), kan også tenkes forsøkt rettfærdiggjort med henvisning til behovet for balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom statene, som i de senere år er vokst frem som et sentralt rettfærdiggjørelsesgrunnlag. Særlig regler knyttet til begrensninger i reglene om konsernbeskatning og regler om utflyttingsskatt har i stor

utstrekning blitt rettfærdiggjort på dette grunnlag.⁴⁵

Det kan nevnes at EU-domstolen, som ledd i proporsjonalitetsvurdering under spørsmålet om diskriminerende regler kan rettfærdiggjøres, har oppstilt et krav til regelens klarhet, se C-318/10 (SIAT v. Kingdom of Belgium). Retten la til grunn at en (diskriminerende) regel som nektet betale- ren fradrag hvor medkontrahenten nød godt av et «tax regime which is appreciably more advantageous than the applicable regime in Belgium», ikke kunne rettfærdiggjøres. Retten kom til at det ikke var mulig å fastslå rekkevidden av regelen «with sufficient precision and its applicability remains a matter of uncertainty» (avsnitt 57). Dette fikk sentral betydning under proporsjonalitetsvurderingen: En slik regel «cannot be considered to be proportionate to the objectives pursued» (avsnitt 59).

SIAT-saken gjaldt ikke en omgåelsesregel, hverken EU-basert eller nasjonal, og overførings- verdien synes allerede av den grunn derfor liten. Synspunktet fra SIAT-saken synes dessuten bare relevant hvis den nasjonale omgåelsesregelen anses å utgjøre en diskriminering eller en restriksjon. Det er som nevnt neppe noen aktuell problemstilling for en norsk generell omgåelsesregel, fordi det ikke legges opp til at denne skal forskjell- behandle innenlandske og grenseoverskridende rettsforhold.

På *sekundærrettens* område (forordninger, direktiver) er problemstillingen først og fremst at sekundærrettens regler kan tenkes å åpne for skatteplanleggingsmuligheter. Flere av direkti- vene har egne omgåelsesbestemmelser som tar sikte på å forebygge dette. Et eksempel er fusjons- direktivet,⁴⁶ der det heter i Art. 15:

«A Member State may refuse to apply or with- draw the benefit of all or any part of the provisi- ons of Articles 4 to 14 where it appears that one of the operations referred to in Article 1 ... has as its principal objective or as one of its prin- cipal objectives tax evasion or tax avoidance; the fact that the operation is not carried out for valid commercial reasons such as the restruc- turing or rationalization of the activities of the companies participating in the operation may constitute a presumption that the operation has

⁴⁴ Proposal for a Council Directive laying down rules against avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market.

⁴⁵ Se bl.a. C-446/03 (Marks & Spencer), C-231/05 (Oy AA), C-371/10 (National Grid Indus). De to første gjelder konsernbeskatning, den siste utflyttingsskatt.

⁴⁶ Rådskolektiv 2009/133/EC av 19 oktober 2009. Også direktivets forgjenger hadde en tilsvarende omgåelsesbestem- melse.

tax evasion or the tax avoidance as its principle objective or as one of its principal objectives ...»

I C-321/05 (Kofoed) skriver domstolen at bestemmelsen

«reflects the general Community principle that abuse of rights is prohibited. Individuals must not improperly or fraudulently take advantage of provisions of Community law. The application of community legislation cannot be extended to cover abusive practices, that is to say, transactions carried out not in the context of normal commercial operations, but solely for the purpose of wrongfully obtaining advantages provided for by Community law ...»

Rente- og royaltydirektivet⁴⁷ inneholder en noe knappere formulering i art. 15:

«1. This Directive shall not preclude the application of domestic or agreement-based provisions required for the prevention of fraud or abuse.

2. Member States may, in the case of transactions for which the principal motive or one of the principal motives is tax evasion, tax avoidance or abuse, withdraw the benefits of this Directive or refuse to apply the Directive. »

Også i denne bestemmelsen er det «the principal motive or one of the principal motives» med transaksjonen som er det sentrale.

I januar 2015 ble en omgåelsesklausul vedtatt også i mor-/datterselskapsdirektivet.⁴⁸ Den nye art. 1.2 lyder slik:

«2. Member States shall not grant the benefits of this Directive to an arrangement or a series of arrangements which, having been put into place for the main purpose or one of the main purposes of obtaining a tax advantage that defeats the object or purpose of this Directive, are not genuine having regard to all relevant facts and circumstances. An arrangement may comprise more than one step or part.

3. For the purposes of paragraph 2, an arrangement or a series of arrangements shall be regarded as not genuine to the extent that they are not put into place for valid commercial reasons which reflect economic reality.

4. This Directive shall not preclude the application of domestic or agreement-based provisions required for the prevention of tax evasion, tax fraud or abuse.»

Innholdsmessig synes formuleringen ganske lik den i fusjonsdirektivet. Preamblen til endringsdirektivet gir noen holdepunkter for tolkingen:

«(6) The application of anti-abuse rules should be proportionate and should serve the specific purpose of tackling an arrangement or a series of arrangements which are not genuine, that is, which do not reflect economic reality.

(7) To that end, when assessing whether an arrangement or a series of arrangements are abusive, Member States' tax administrations should undertake an objective analysis of all relevant facts and circumstances.

(8) While Member States should use the anti-abuse clause to tackle arrangements which are, in their entirety, not genuine, there may also be cases where single steps or parts of an arrangement are, on a stand-alone basis, not genuine. Member States should be able to use the anti-abuse clause also to tackle those specific steps or parts, without prejudice to the remaining genuine steps or parts of the arrangement. That would maximise the effectiveness of the anti-abuse clause while guaranteeing its proportionality. The 'to the extent approach' can be effective in cases where the entities concerned, as such, are genuine but where, for example, shares from which the profit distribution arises are not genuinely attributed to a taxpayer that is established in a Member State, that is, if the arrangement based on its legal form transfers the ownership of the shares but its features do not reflect economic reality.»

Det følger av vedtaket at statene er forpliktet til å vedta omgåelsesbestemmelsen i sin interne lovgivning innen utløpet av 2015 (se foran pkt. 5.3 om Danmark).

Også hvor det ikke er noen omgåelsesnorm i direktivet/forordningen, antas det at EU-retten inneholder en omgåelsesnorm som hindrer at direktiver/forordninger benyttes til å oppnå urimelige forskjeller. Denne regelen anses å ha sin basis i C-110/99 (Emsland Stärke) (ikke en skattesak). Dette er utviklet nærmere i C-255/02 (Halifax) som gjaldt merverdiavgift (fradrag for inngående avgift). Saken gjaldt en bank som ytet ikke avgiftspliktige finansielle tjenester. Ved hjelp av en

⁴⁷ Rådskdirektiv 2003/49/EC av 3 juni 2003.

⁴⁸ Rådskdirektiv 2011/96/EU av 30 november 2011.

rekke komplekse transaksjoner mente banken å ha oppnådd rett til fradrag for inngående avgift knyttet til et byggeprosjekt. EU-domstolen slo fast at normen fra Emsland Stärke-dommen gjaldt også ved anvendelse av merverdiavgiftsdirektivet. Den konkrete avgjørelsen måtte treffes av den nasjonale domstolen, men EU-domstolene konkluderte slik mht. innholdet av omgåelsesnormen på dette området:

«85. Accordingly, the answer to be given to the second question must be that the Sixth Directive must be interpreted as precluding any right of a taxable person to deduct input VAT where the transactions from which that right derives constitute an abusive practice.

86. For it to be found that an abusive practice exists, it is necessary, first, that the transactions concerned, notwithstanding formal application of the conditions laid down by the relevant provisions of the Sixth Directive and of national legislation transposing it, result in the accrual of a tax advantage the grant of which would be contrary to the purpose of those provisions. Second, it must also be apparent from a number of objective factors that the essential aim of the transactions concerned is to obtain a tax advantage.»

Normen oppstiller to vilkår. For det første må aksept av skattefordelen være i strid med formålet med den omgåtte regelen. For det andre må «the essential aim» med transaksjonen være å oppnå skattefordelen. Dette uttrykket er i tråd med det Kommisjonen bruker i forslaget til omgåelsesdirektiv av januar 2016. Det er også verd å merke seg at bestemmelsen av formålet med transaksjonen må være basert på «a number of objective factors».

Underveis i sitt resonnement påpekte domstolen også at skattyteren som utgangspunkt er berettiget til å velge det av flere alternativer som leder til minst skatt:

«73. ...Where the taxable person chooses one of two transactions, the Sixth Directive does not require him to choose the one which involves paying the highest amount of VAT. On the contrary, as the Advocate General observed in point 85 of his Opinion, taxpayers may choose to structure their business so as to limit their tax liability.»

Også utkastet til direktiv om Common Consolidated Corporate Tax Base fra 2011 innholder (i art. 80) en anti-abuse-regel:

«General anti-abuse rule

Artificial transactions carried out for the sole purpose of avoiding taxation shall be ignored for the purposes of calculating the tax base.

The first paragraph shall not apply to genuine commercial activities where the taxpayer is able to choose between two or more possible transactions which have the same commercial result but which produce different taxable amounts.»⁴⁹

5.8 OECD⁵⁰

OECDs mønsteravtale inneholder ingen generell omgåelsesbestemmelse.⁵¹ Kommentarene inneholder imidlertid atskillig. Av særlig interesse er den såkalte guiding principle i kommentar 9.5 til art. 1. Etter å ha konstatert (i kommentar 9.4) at statene ikke er forpliktet til å gi skatteavtalefordeler «where arrangements that constitute an abuse of the provisions of the convention have been entered into», heter det:

«9.5 It is important to note, however, that it should not be lightly assumed that a taxpayer is entering into the type of abusive transactions referred to above. A guiding principle is that the benefits of a double taxation convention should not be available where a main purpose for entering into certain transactions or arrangements was to secure a more favourable tax position and obtaining that more favourable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions.»

Selv om dette er en kommentar og ikke en traktattekst, er det verd å merke at den oppstiller to vilkår for å nekte skatteavtalefordeler ut fra omgåelsesbetraktninger: For det første må «a main pur-

⁴⁹ Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), COM(2011) 121/4.

⁵⁰ Dette avsnittet handler ikke om spørsmålet om og ev. i hvilken grad skatteavtaler begrenser bruk av internrettslige omgåelsesregler; se om dette pkt. 6.2 nedenfor.

⁵¹ Men enkelte bestemmelser har til formål å forebygge nærmere angitte opplegg og har derfor karakter av spesielle omgåelsesbestemmelser. Dette gjelder særlig beneficial owner-vilkåret i art. 10, 11 og 12, og art. 17.2 om såkalte rent-a-star-selskap.

pose» med transaksjonen være å oppnå en fordelaktig behandling. Teksten krever altså ikke at transaksjonen må være fullt ut eller i det alt vesentlige skattemessig motivert. Teksten forutsetter også at det kan være flere hovedformål med transaksjonen, og at det er tilstrekkelig at én av disse er å spare skatt. Tatt på ordet kan dette synes å sette terskelen lavt. Ved tolkingen må man imidlertid også ta i betraktning første setning av kommentar 9.5 om at misbruk «should not be lightly assumed».

For det annet må en slik fordelaktig behandling være «contrary to the object and purpose of the relevant provisions». Språklig refererer dette til formålet med de traktatregler som er (forsøkt) omgått (f.eks. å sikre kildestat beskatningsrett til aksjeutbytte), men det er visstnok alminnelig antatt at man også må se hen til formålet med skatteavtaler overhodet, som først og fremst er å forebygge dobbeltbeskatning.

Spørsmålet om en omgåelsesnorm i skatteavtalene har vært viet betydelig oppmerksomhet i den såkalte BEPS-prosessen, som OECD driver etter initiativ fra G20. Prosjektets Action 6 gjelder først og fremst tiltak mot misbruk av skatteavtaler. OECD har utformet både en Limitation-of-benefit-regel og en generell omgåelsesregel, ofte omtalt som en PPT-regel (PPT: principal purpose test). Det foreslås at iallfall én av disse tas inn i skatteavtaler.

Det er den sistnevnte (PPT-regelen) som interesserer her. Forslaget lyder slik:⁵²

«Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.»

Formuleringen skal anses som en videreføring av the guiding principle i kommentar 9.5 til art. 1. På samme måte som denne består den først og fremst av to ledd (i tillegg til at det må foreligge en «benefit» og en «arrangement or transaction»).

For det første må «one of the principal purposes» med arrangementet være å oppnå en skattefordel. Denne tilsvarer i det vesentlig «main purpose»-testen i guiding principle. Om rekkevidden av bestemmelsen heter det bl.a.:⁵³

«The reference to ‘one of the principle purposes’ in [PPT-regelen] means that obtaining the benefit under a tax convention need not be the sole or dominant purpose of a particular arrangement or transaction. It is sufficient that at least one of the principal purposes was to obtain the benefit. For example, a person may sell a property for various reasons, but if before the sale, that person becomes a resident of one of the Contracting States and one of the principal purposes for doing so is to obtain a benefit under a tax convention, [PPT-regelen] could apply notwithstanding the fact that there may also be other principal purposes for changing the residence, such as facilitating the sale of the property or the re-investment of the proceeds of the alienation.»

Det er verd å merke at både teksten («having regard to all relevant facts and circumstances») og kommentarene forutsetter at denne testen er objektiv i den forstand at det er tilstrekkelig at det ut fra de foreliggende omstendigheter er rimelig å konkludere med at skattefordel er et hovedformål.⁵⁴

«It is not necessary to find conclusive proof of the intent of a person concerned with an arrangement or transaction, but it must be reasonable to conclude, after an objective analysis of the relevant facts and circumstances, that one of the principal purposes of the arrangement or transaction was to obtain the benefits of the tax convention.»

For det andre må det å oppnå fordelene være i strid med «the object and purpose» med de relevante bestemmelser i traktaten. Et slående trekk er at dette vilkåret er formulert som et unntak: Omgåelsesbestemmelsen kan likevel – tross «the principle purpose» – ikke anvendes hvis det å oppnå fordelene vil være i overensstemmelse med traktatbestemmelsenes formål. Valget av en slik formuleringstype er ikke særskilt kommentert av OECD. Men valget kan gi inntrykk av at det skal mindre til for å gripe inn med omgåelsesnormen enn om

⁵² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Prevention the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Action 6: Final Report s. 55.

⁵³ OECD/G20 op.cit., kommentar 12 til PPT-regelen.

⁵⁴ OECD/G20 op.cit., kommentar 10 til PPT-regelen.

dette hadde vært formulert som et positivt vilkår: For å slippe anvendelsen av regelen, må skattyteren vise at virkningene av transaksjonen ville være i overensstemmelse med traktatbestemmelsens formål; det er ikke tilstrekkelig at den ikke var i strid med dette formålet.

5.9 Noen andre land

Sveits har en omgåelsesnorm utviklet av domstolene siden 1930-tallet.⁵⁵ Omgåelse foreligger hvis tre vilkår er oppfylt: For det første må den valgte struktur være uvanlig, fremmed eller inadekvat og ikke dekkende for de økonomiske realiteter. For det annet må skattyteren ha hatt som formål å redusere skattene. For det tredje må han ha oppnådd en slik reduksjon.

Vilkårene synes å bli håndhevet nokså strengt. Nyere rettspraksis taler for at det førstnevnte vilkåret ikke anses oppfylt med mindre resultatet er svært urettferdig eller nærmest tilfeldig. Mht. det subjektive vilkåret ser det ut til at det skal lite av annet enn skattemotiver til for at vilkåret ikke anses oppfylt.

Også i *Nederland* har domstolene utviklet en omgåelsesnorm, basert på det generelle og gamle *fraus legis*-prinsipp.⁵⁶ Etter praksis kreves at transaksjonen er helt eller hovedsakelig skattemessig motivert og at resultatet er i strid med skattereglenes formål. Det subjektive vilkåret er ikke oppfylt hvis forretningsmessige formål er av mer enn sekundær betydning. Det er av interesse å merke at formål knyttet til utenlandske skatter, skal anses som forretningsmessige.

Anvendelse av *fraus legis*-normen innebærer normalt at det privatrettslige forholdet blir rekarakterisert til et annet som stemmer med dets økonomiske innhold.

I *Frankrike*⁵⁷ er det en lovfestet *abus de droit*-regel. Denne ble utviklet med utgangspunktet i en

pro forma-regel, men ble etter hvert anvendt av domstolene også i omgåelsestilfeller («*fraud à la loi*»), men bare hvis disposisjonen var utelukkende skattemessig motivert; i praksis blir neppe kravet stilt så strengt. En lovfesting i 2008 utvidet anvendelsesområdet noe. De sentrale deler av bestemmelsen (Art. L.64 LPF) lyder slik i en uoffisiell oversettelse:

«For reestablishing their real character, the tax authorities are authorized to disregard abusive transactions. A transaction is abusive if it amounts to sham or if, aiming at exploiting a literal interpretation of statutory provisions or decisions which is contrary to their authors' intent, its only purpose is evading or minimizing the amount of tax the taxpayer would have been liable for with regard to his situation or to his real activities if the transaction had not been set up.»

Spesielle sakbehandlingsregler gjelder i Frankrike: Beslutning om å anvende omgåelsesregelen må tas av en ledende ansatt. Og skattyteren (og administrasjonen) kan kreve at spørsmålet foreligger for en spesiell komite (Comité de l'abus de droit fiscal) som består av medlemmer utenfor skatteadministrasjonen. Komiteens avgjørelser publiseres.

I *Italia* hadde domstolene i de senere år utviklet en omgåelsesnorm med betydelig rekkevidde, i det vesentlige basert på konstitusjonelle regler om skattlegging etter skatteevne. Utviklingen skapte betydelig usikkerhet om rekkevidden, og i 2015 ble en lovfestet omgåelsesnorm vedtatt, først og fremst for å bedre forutsigbarheten. Den rammer transaksjoner uten økonomisk substans og som vesentlig leder til urimelige skattefordeler. En særlig regel bestemmer at forhøyde skatter som resultatet av anvendelse av omgåelsesregelen, ikke kan kreves innbetalt før det foreligger dom i første instans som går skattyteren i mot (men det kreves ikke at dommen er rettskraftig).

⁵⁵ Se til det følgende Peter Hongler og Maurus Winzap: The application of the Swiss GAAR in a treaty contexts – the pre- and post-BEPS world, i: Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht 2015 s. 839 på s. 840.

⁵⁶ Se Robert L.H. Ijzerman i IFA (utg.): Cahiers de droit fiscal international, Vol. LXXXVIIa (2002) Form and substance in tax law, s. 454.

⁵⁷ Se Guy Gest i Hugh J. Ault og Brian J. Arnold: Comparative Income Taxation. A Structural Analysis (2010) s. 61 og Victor Thuronyi: Comparative Tax Law (2003).

Kapittel 6

Konstitusjonelle og folkerettslige skranker

6.1 Konstitusjonelle skranker

Av konstitusjonelle regler er det formodentlig bare *legalitetsprinsippet* (nå i Grunnloven § 113) som har praktisk betydning for omgåelsesnormen. Som omtalt i pkt. 2.3 er den ulovfestede omgåelsesnormen vanskelig å forene med legalitetsprinsippet. En lovfesting vil derfor skape harmoni på dette punkt.

En generell omgåelsesnorm må etter sakens natur ha et anvendelsesområde som ikke kan avgrenses klart på forhånd. Det skal imidlertid svært mye til før den mangel på forutsigbarhet som dette kan innebære, reiser problemer under legalitetsprinsippet.¹ I høringsuttalelse (av 12. desember 1991) til lovforslaget av 1991 skrev Jus-
tisdepartementets lovavdeling bl.a. følgende:

«Vi vil ... gi uttrykk for at det etter vår vurdering ikke foreligger forfatningsmessige skranker for en slik omgåelsesregel som den foreslåtte. Vi vil også påpeke at det innenfor vårt rettssystem ikke er uvanlig at lovbestemmelser, selv om de pålegger borgerne plikter, er vagt formulert og dermed overlater til forvaltningen å fatte utpreget skjønnsmessige avgjørelser. Rettssikkerhetshensyn ivaretas i slike tilfeller bl a av adgangen til overprøving av avgjørelser gjennom klage til høyere forvaltningsorgan og til domstolsprøving.»

Likhetsprinsippet spiller en vesentlig rolle ved grunnlovprøving av skatteregler i mange land i Europa. Ved grunnlovsreformen i 2014 ble likhets-

¹ Det kan likevel nevnes at det i rettsteorien undertiden anføres at generelle omgåelsesregler er i strid med prinsippet om «rule of law» nettopp fordi anvendelsesområdet for slike omgåelsesregler ikke kan bestemmes sikkert på forhånd; men selv blant de som står for dette synet, antas det normalt at generelle omgåelsesregler er forsvarlig ut fra likhets- og effektivitetsbetraktninger; se om dette Rebecca Prebble and John Prebble: Does the use of general tax avoidance rules to combat tax avoidance breach principles of the rule of law? A comparative study, i 55 St. Luis U.L.J. 21 2010–2011 s. 21.

prinsippet tatt inn i Grunnloven § 98. Prinsippet om skattlegging etter skatteevne har ikke konstitusjonell status i Norge. Likhetsprinsippet og prinsippet om skattlegging etter skatteevne taler heller for enn imot omgåelsesregler, fordi disse sikrer mer lik behandling av skattytere. Det kan i denne sammenheng nevnes at i Italia har det vært antatt at omgåelsesbestemmelser er nødvendig for å imøtekomme konstitusjonens likhetsprinsipp.

Det kan på denne bakgrunn legges til grunn at de utforminger av en generell omgåelsesnorm som er aktuelle, ikke reiser konstitusjonelle betenkeligheter.

6.2 Skatteavtaler

Spørsmålet om forholdet mellom internrettslige omgåelsesregler og skatteavtaler har vært mye diskutert i de senere år. Spørsmålet har flere sider.

Både den gjeldende omgåelsesnormen og den som utredningen foreslår, får anvendelse for forhold som reguleres (også) av skatteavtaler. Et hovedspørsmål er om og ev. hvordan skatteavtalene setter begrensninger for anvendelsen av internrettslige omgåelsesnormer. Et eksempel kan være salg av aksjer i et utenlandsk selskap som skattemyndighetene ønsker å rekarakterisere til aksjeutbytte. OECDs holdning er at skatteavtalene normalt ikke hindrer anvendelse av internrettslige omgåelsesbestemmelser,² men spørsmålet er omstridt.

En annen problemstilling er hva som gjelder hvor skatteavtalens regler er brukt som virkemiddel i skatteplanleggingen, med sikte på å omgå intern rett og/eller andre skatteavtalebestemmelser. Et typetilfelle er såkalt treaty shopping, der

² Jf. OECDs kommentar 22.1 til art. 1 i mønsteravtalen. Denne bestemmelsen ble tilføyd i 2003, og det er derfor (ytterligere) omstridt om og ev. i hvilken grad det synspunkt den gir uttrykk for, kan anvendes på eldre skatteavtaler.

selskap etableres i en tredjestat og betaling sluses igjennom dette for å dra nytte av lav eller ingen kildeskatt i skatteavtalen mellom denne staten og utbetalingsstaten. I prinsippet beror svaret på slike spørsmål på skatteavtalen og ikke på intern rett. OECDs holdning er at statene ikke er forpliktet til å gi skatteavtalesfordeler i misbrukstilfeller.³

Utredningen behøver ikke ta stilling til disse problemstillingene. Det er klart at den gjeldende ulovfestede omgåelsesregelen og den regelen som foreslås i utredningen, gjelder også for grenseoverskridende rettsforhold, også ved anvendelse av skatteavtalen, så langt skatteavtalene tillater det.

6.3 EØS-rett

Også forholdet mellom EU/EØS-rett og internrettslige omgåelsesnormer har vært mye diskutert i de senere år. Spørsmålet kommer som regel opp som et spørsmål om en diskriminerende/restriktiv regel kan rettfærdiggjøres med den begrunnelse at den har til formål å forebygge omgåelsestransaksjoner. Den generelle retningslinjen er at EU-domstolen har akseptert slike regler forutsatt at de angriper det domstolen beskriver som «wholly artificial arrangements», se nærmere pkt. 5.7 foran.⁴

På samme måte som når det gjelder skatteavtaler, kan utredningen begrense seg til å konstatere at den norske omgåelsesnormen gjelder også i EØS-relaterte rettsforhold så langt EØS-retten tillater det. Om og ev. hvor EØS-retten setter grensen, er det derfor ikke nødvendig å gå nærmere inn på. Fordi både den gjeldende og den foreslåtte regel gjelder på samme måte i internrettslige og i grenseoverskridende forhold, synes muligheten for strid med EØS-avtalen å være liten.

³ OECDs kommentar 9.4 til art. 1 i mønsteravtalen: «... States do not have to grant the benefits of a double taxation convention where arrangements that constitute an abuse of the provisions of the convention have been entered into.» Bestemmelsen må ses i sammenheng med det såkalte guiding principle i kommentar 9.5. Også disse reglene er fra 2003, og også for disse er det derfor omtvistet i hvilken grad de kan anvendes på eldre skatteavtaler. Se også pkt. 5.8 foran.

⁴ Flere av direktivene på skatteområdet inneholder omgåelsesregler med sikte på å hindre at direktivenes bestemmelser brukes til å skaffe urimelige skattefordeler. Disse direktivene er ikke imidlertid ikke en del av EØS-avtalen, så det er ikke nødvendig å gå nærmere inn på dem, se likevel pkt. 5.7 foran.

6.4 Internasjonale menneskerettigheter

I motsetning til det som gjelder for forholdet til skatteavtaler og EØS-rett, vil de skranker som måtte være satt av de internasjonale menneskerettighetene, ramme også rent internrettslige transaksjoner. Det er derfor viktig at interne omgåelsesregler utformes slik at de ikke rammes av de internasjonale menneskerettighetene. Generelt må det antas at det skal nok så mye til før slike bestemmelser rammes.

Viktigst i praksis er Den europeiske menneskerettskonvensjon. De ganske mange sakene som har vært oppe for norske domstoler og som angår skatter og EMK, gjelder tilleggsskatt og ikke materielle skatteregler. Reglene i EMK tilleggsprotokoll nr. 4 art. 7 om forbud mot dobbelt strafforfølgning, er etter sakens natur ikke relevant for materielle skattespørsmål, inklusive omgåelsesnormen. Og EMK art. 6 om Right to fair trial gjelder etter praksis i EMD ikke for materielle skattesaker.⁵

Den bestemmelsen i EMK som er avgjort mest aktuell for materielle skattespørsmål, er tilleggssprotokoll nr. 1 art. 1 om Protection of property (EMK P 1-1). Denne lyder slik:

«Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law.

The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions of penalties.»

Eiendomsbegrepet i denne bestemmelsen er vidt og omfatter i og for seg verdier som skattyteren må gi fra seg ved skattebetaling. Men annet ledd annet punktum unntar lovgivning som anses nødvendig bl.a. for å sikre skattebetaling. Selv om skattelovgivning og skatteinnkreving således ikke i sin alminnelighet er i strid med regelen om beskyttelse av eiendom, er det sikker oppfatning at første ledd annet punktum om at inngrep må være «provided for by law...» også gjelder skattelover. Det er først og fremst dette lovskravet

⁵ Se særlig *Ferrazini v Italy* (application nr 44759/98) (storkammer).

som kan tenkes å reise spørsmål ved omgåelsesregler. For gjeldende ulovfestede omgåelsesregler kan det reises spørsmål om den oppfyller vilkåret «provided by law». I praksis er imidlertid denne formuleringen blitt forstått slik at den ikke ubetinget krever hjemmel i formell lov, men at termen «law» omfatter «statutory law as well as case-law».⁶ Dette vil uansett ikke være noe problem med en lovfestet omgåelsesnorm.

Det kreves etter EMDs praksis imidlertid også at «the legal basis ... was sufficiently accessible, precise and foreseeable».⁷ Dette kravet er aktuelt også for en lovfestet omgåelsesnorm. Kravet om at normen skal være «accessible» volder ikke problemer, særlig ikke med en lovfestet norm. Spørsmålet er hva som skal til for at normen er tilstrekkelig «precise and foreseeable». Som nevnt ligger det i en generell omgåelsesnorms natur at anvendelsesområdet ikke lar seg fullt ut bestemme på forhånd, ikke minst fordi regelen skal kunne fange opp tilfeller som man ennå ikke kjenner til. Likevel må det antas at EMK i prinsippet setter visse grenser for hvordan en slik norm kan utformes.

I norsk rettspraksis har dette kravet i EMK P 1-1 vært fremme i en sak om regelen om verdsettelse for eiendomsskatt, og Høyesterett fant at kravet var oppfylt.⁸ I norsk teori har Harboe anført at Høyesteretts formulering av omgåelsesnormen «synes ikke å gi den veiledning med sikte på forutberegnelighet som EMK-regelverket forutsetter».⁹ Men av sammenhengen ser det ut til at han mener spørsmålet beror på en konkret vurdering og at normen må holde overfor EMK når den anvendes på mer vidtgående omgåelser.

EMD har til nå ikke vurdert innholdet av en generell omgåelsesbestemmelse opp mot dette klarhets- og forutsigbarhetskravet. På generell basis har EMD gitt uttrykk for at tolkingsspørsmål ikke kan unngås, og at hensynet til klarhet må veies mot hensynet til at reglene skal kunne tilpasses endrede omstendigheter og ikke være for rigide.¹⁰

⁶ Jf. Spacek s.r.o. v. Tsjekkia, EMD-dom av 9. november 1999.

⁷ Jf. Ismoilov and others v. Russia, Application no. 2947/06.

⁸ Rt. 2011 s. 51: «Den forståelsen av byskatteloven § 5 som jeg her har redegjort for, ligger innenfor ordlyden, er forankret i forarbeidene og bygger på en festnet høyesterettspraksis. Vedtaket har da slik hjemmel i lov som EMK P 1-1 krever.»

⁹ Harboe 2012 s. 219.

«However clearly drafted a legal provision may be, in any system of law ... there is an inevitable element of judicial interpretation. There will always be a need for elucidation of doubtful points and for adaptation to changing circumstances. Again, whilst certainty is highly desirable, it may bring in its train excessive rigidity and the law must be able to keep pace with changing circumstances.»

Av særlig interesse er dommen i sak *Shchokin v. Ukraine*¹¹ fordi den gjelder skatteregler, og retten kom til at reglene var så uklare at det innebar brudd på EMK P 1-1. Essensen i saken var at det var motstrid mellom en skatteregel gitt ved såkalt Ministerial Decree og en regel gitt av Principal Tax Inspectorate. Skattleggingen var basert på sistnevnte regel, som var ufordelaktig for skattyteren, og nasjonale domstoler opprettholdt skattleggingen. EMD fant at de nasjonale reglene stred mot kravet til klarhet osv. (omtalt som «quality of laws»):

«56. Even assuming that the interpretation by the domestic authorities was plausible, the Court is not satisfied with the overall state of domestic law ... It notes that the relevant legal acts had been manifestly inconsistent with each other ... In the Court's opinion the lack of the required clarity and precision of the domestic law, offering divergent interpretations on such an important fiscal issue, upset the requirement of the 'quality of law'...».

Det må antas at denne dommen har liten overføringsverdi til nasjonale omgåelsesregler av den karakter som det kan være aktuelt å innføre i Norge. Dommen gjaldt et tilfelle hvor det var motstrid mellom regler gitt av ulike myndigheter («relevant legal acts had been manifestly inconsistent with each other»), og noen tilsvarende problemstilling kan ikke anses å være aktuell for omgåelsesregler.

Det må på denne bakgrunn kunne legges til grunn at EMK og internasjonale menneskerettsregler ellers ikke er til hinder for en slik omgåelsesregel som det er aktuelt å innføre i Norge.

¹⁰ Jf. Del Rio Prada v. Spain, application no 42750/09 avsnitt 92. Saken er en straffesak.

¹¹ *Shchokin v. Ukraine*, applications nos. 23759/03 og 37943/06.

Kapittel 7

Noen generelle problemstillinger ved utforming av en lovfestet omgåelsesnorm

7.1 Omgåelsesvurderingens rettslige struktur

En lovfesting av omgåelsesnormen bør baseres på en oppfatning av hvilket tankemønster og hvilken rettslig prosess som skal legges til grunn ved en omgåelsesvurdering. Det er klart nok at en omgåelsesvurdering ikke refererer seg til fastleggelse av de faktiske forholdene i saken.¹ Disse bestemmes ut fra bevisregler, og lignl. § 8-1 gir anvisning på at alminnelige bevisregler – herunder bevisbyrdereregler – kommer til anvendelse i skattesaker; lignl. § 8-1 har derfor ikke betydning for omgåelsesvurderingen.

Aarbakke gir uttrykk for at omgåelsesnormen refererer seg dels til beskrivelser av rettsforhold og dels til lovtolkning.² Det er foran vist at argumenter som er relevante under omgåelsesvurderingen, ikke minst knyttet til egenverdien, ikke lett lar seg innpasse i sedvanlig tankeskjema for lovtolkning, se pkt. 2.5. En mulighet er å se det slik at omgåelsesregelen oppstiller vilkår for at skattereglene kan anvendes analogisk på det foreliggende saksforholdet; dette synes å være den svenske skatteflyktslagets tilnærming, jf. pkt. 5.1.

Denne utredningen legger i stedet til grunn at anvendelse av omgåelsesnormen først og fremst refererer seg til beskrivelse av rettsforhold, eller

mao. det som ellers i denne utredningen omtales som rekarakterisering av rettsforhold. Anvendelse av omgåelsesnormen innebærer derfor etter dette synet at rettsforholdet rekarakteriseres iht. omgåelsesnormen og at skattereglene anvendes på det rekarakteriserte rettsforholdet. Utredningen antar at praktisk talt alle norske høyesterettsdommer om omgåelse lar seg forstå slik at de dreier seg om slik rekarakterisering av rettsforhold. Det er karakteristisk at de få gangene der det i høyesterettssaker ikke har vært klart hvilket rekarakterisert saksforhold som er lagt til grunn, har det resultert i uklarheter i problemstilling og/eller resonnement. De mest utpregede eksemplene er Rt. 1971 s. 264 (Kielland), Rt. 1995 s. 638 (Skau og Gundersen) og Rt. 2000 s. 1865 (Nygård), se nærmere pkt. 8.2 nedenfor. Fordeler ved denne tilnærmingen er at den reflekterer bakgrunnen for at omgåelsesspørsmålet overhodet oppstår, nemlig spenningen mellom den rettslige form og den økonomiske realitet, og at den gir anvisning på den sentrale virkningen av at normen kommer til anvendelse, nemlig skattlegging på basis av det rekarakteriserte rettsforholdet, som altså reflekterer den økonomiske realitet.

Utredningen legger også vekt på et rettspedagogisk perspektiv: Rettsanvenderen bør gjøre det klart for seg selv, for skattyteren, for klageinstans og domstoler (hvis saken kommer dit) og for andre interessenter hvilket rettsforhold som antas å reflektere de økonomiske realiteter på en slik måte at dette bør legges til grunn for skattleggingen, istedenfor det rettsforholdet som er det (privat)rettslig gjeldende. Hvis rettsanvenderen ikke kan peke på et slikt rekarakterisert rettsforhold, er dette en indikasjon på at det ikke er noe annet rettsforhold som reflekterer disposisjonens økonomiske realitet bedre enn den skattyteren har lagt til grunn. Slik kan et krav om rekarakterisering virke disiplinerende på rettsanvendere og dermed bidra til økt forutsigbarhet.

¹ Med en viss, meget begrenset modifikasjon, se under pkt. 10.2 nedenfor.

² LoR 1970 s. 1 ff. særlig s 10 og 16. Aarbakke bruker termen «saksforhold», forstått som tilfeller hvor «et rettsforhold – typisk en avtale – utgjør en viktig komponent».

Det hevdes undertiden også at anvendelse av omgåelsesnormen bare er (en spesiell form for) lovtolkning. Harboe 2012 s. 13 kan oppfattes slik når han skriver at «ulovfestet skattemessig gjennomskjæring innebærer at en lovbestemmelse gis anvendelse på et saksforhold som ikke fanges opp av lovteksten etter tradisjonell fortolkning av lovens ordlyd ...». I samme retning Per Sandvik: Form, realitet og gjennomskjæring, i Peter Chr. Wilskow (red.): Bedriftsbeskatning i praksis. Ligningsbehandlingen ved Sentralskattekontoret for storbedrifter 1992-1997 (1997) s. 157 ff. på s. 168. Det fremgår av fortsettelsen i teksten at dette ikke er utredningens standpunkt.

Ikke alle saker hvor det er aktuelt å reise spørsmålet om omgåelse, kan imidlertid angripes via rekarakterisering av rettsforhold. Det er derfor nødvendig å åpne også for andre tilnærminger, først og fremst at omgåelsesnormen kan begrunne analogisk tolking av tyngende skatteregler og innskrenkende tolking av gunstige skatteregler, se pkt. 8.2 nedenfor mot slutten.

7.2 Rettspolitiske hensyn³

Ved utformingen av en generell omgåelsesregel må flere stridende hensyn balanseres. Det gjelder for så vidt uansett om normen utvikles av domstolene eller lovfestes, men lovfesting gir en særlig foranledning og oppfordring til å drøfte hensynene generelt, se også pkt. 2.2 og 2.3 foran.

Begrunnelser for å ha en slik norm er først og fremst hensynet til skattesystemets effektivitet. Selv den mest omhyggelig forberedte skattelovgivning vil gi muligheter for skatteplanlegging som gir skattefordeler ut over lovgivers formål. En ubegrenset frihet til skatteplanlegging vil derfor redusere skatteprovenyet, samtidig som slike disposisjoner gjerne ikke bidrar positivt i samfunnsøkonomien. Den mangel på nøytralitet som vil bli konsekvensen, kan dessuten lede til konkurransevridning mellom de som gir seg inn på slik planlegging og de som ikke gjør det, noe som ytterligere er uheldig i et samfunnsøkonomisk perspektiv. Dessuten vil skattleggingen, om omfattende skatteplanlegging aksepteres, lett bli oppfattet som urettferdig, både mellom skattytere på reelt sett samme inntektsnivå (horisontal rettferdighet) og ikke minst mellom skattytere på ulikt inntektsnivå (vertikal rettferdighet) fordi skattytere med høy inntekt og stor formue typisk har større mulighet for å drive skatteplanlegging enn skattytere med lavere inntekt og formue.⁴

Omgåelsesforsøk kan imøtegås med spesielle omgåelsesregler. Men det er i praksis umulig å forutse alle omgåelsesmuligheter som kan oppstå og hvordan disse bør imøtegås, og dessuten vil et stort nett av spesielle omgåelsesregler komplisere

systemet betydelig og lett lede til inkonsekvenser som i sin tur kan invitere til nye omgåelsesforsøk.

Samtidig er det vesentlig at skattereglene ikke virker hemmende på samfunnsøkonomisk nyttige disposisjoner, herunder ikke minst positiv kreativitet og nyskaping i det økonomiske liv. Nyskaping bidrar til å bringe samfunnsøkonomien fremover. Normen bør derfor ikke knytte an til hva som er vanlig.

Omgåelsesnormen bør dessuten utformes slik at den gir rimelig forutsigbarhet og sikkerhet for skattyterne om at den ikke rammer samfunnsnyttige transaksjoner. Usikkerhet om skattekonsekvenser kan avholde skattytere fra samfunnsmessig gunstige disposisjoner. Samtidig kan en generell omgåelsesnorm etter sakens natur ikke være helt presis, fordi et hovedformål er å fange opp fremtidige skatteplanleggingsopplegg, dvs. opplegg som ennå ikke er kjente. Men også uten en omgåelsesnorm vil det i praksis oppstå tvil om hvor langt skatteplanlegging kan drives

Også valget mellom spesielle og en generell omgåelsesnorm hører hjemme i dette perspektivet. For mulige tilpasninger som man kjenner til og vil motarbeide, vil ofte en spesiell omgåelsesregel være det beste alternativet. Et eksempel er NOKUS-reglene, som skaper større grad av sikkerhet for hvor grensen går enn om man skulle basere seg på en generell norm (jf. i denne sammenheng Rt. 1937 s. 443 (Panama)). Et annet eksempel er rentebegrensingsregelen i sktl. § 6-41. Men utforming av tilfredsstillende spesielle omgåelsesregler kan være vanskelig. Høyesteretts argument i Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III) om at lovgiver kjente til tilpasningen uten å gripe inn med lovgivning, synes basert på et synspunkt om at lovgiver her burde ha grepet inn med en spesiell regel.

Argumentasjonen foran gjelder omgåelsesnormer generelt og innebærer ikke uten videre at slike regler bør være lovfestet.⁵ Det kan henvises til at vi i Norge har klart oss lenge med en ulovfestet norm. Mandatet for utredningen forutsetter imidlertid at det fremmes et forslag til en lovfesting. Og i betraktning at utredningen foreslår flere endringer i den normen som Høyesterett har utviklet, er lovgivning nødvendig. Utredningen går derfor ikke nærmere inn på argumenter for og mot lovfesting i sin alminnelighet, men se pkt. 2.3 foran.

³ Se til dette Banoun 2003 s. 87 ff.

⁴ Se om likhet- og rettferdighetsargumenter ved skatteomgåelse, Banoun 2003 s. 101 ff. og Magnus Aarbakke: Hvorledes bør domstolene stille seg til omgåelsesproblemene? I Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet (utg.): Kringgående av skattelag. NSFRs skriftserie nr. 3 (1976) s. 137 ff. på s. 141.

⁵ Se om lovfestingsspørsmålet, Banoun 2003 s. 106 ff.

7.3 Ikke bare vilkår, men også virkninger?

Lovfestede omgåelsesregler regulerer først og fremst vilkårene for at normen skal komme til anvendelse. Det er ikke like vanlig å regulere virkningene av at vilkårene foreligger. Sktl. § 14-90 regulerer virkningene for sitt område, og et karakteristisk trekk er at rettsvirkningene er mindre vidtgående enn etter den alminnelige normen. Regler i andre land gir ofte anvisning på hvordan skattleggingen i hovedsak skal skje, men sjelden i detalj.

I de fleste tilfeller i praksis er rettsvirkningen klar: Skattlegging skal skje på basis av den disposisjon som skattyterens disposisjon er blitt rekarakterisert til: Er en aksjegevinst blitt rekarakterisert til aksjeutbytte, anvendes utbytteregele på det rekarakteriserte forholdet. Hvis en flerleddet disposisjon ses i sammenheng slik at det ses bort fra mellomliggende ledd, skjer skattlegging på basis av at disposisjonen gjelder mellom første og siste ledd. Og rekarakteriseringen er basert på disposisjonens økonomiske (eller annet ikke-skattemessig) innhold.

Lovforslaget fra 1991 hadde ingen regler om virkningene. Det ble ansett unødvendig, «idet virkningene må bli at det reelle forholdet skal legges til grunn». ⁶ Slik vil det være i de aller fleste tilfeller. Fremstillingen under pkt. 4.5 foran viser imidlertid at det ikke alltid er opplagt hva disposisjonens økonomiske innhold er – dvs. hvilket rekarakterisert rettsforhold som skal legges til grunn ved ligningen – og heller ikke hvor langt og i hvilke retninger rekarakteriseringen skal drives. Samtidig er det ikke enkelt å gi kortfattede lovregler om dette. Spørsmålet blir nærmere vurdert under pkt. 9 nedenfor.

7.4 Omgåelsesnorm også i skattyters favør?

Det hevdes av og til at en generell omgåelsesnorm må gjelde også i skattyters favør. ⁷ Det er i og for seg klart at skattyteren kan påberope seg bevismomenter (herunder spørsmål om det foreligger pro forma) i sin favør. Tilsvarende kan skattyteren anføre at det privatrettslige forhold har et nærmere bestemt innhold (som er fordelak-

tig for ham); dette må trolig gjelde også der transaksjonen er gitt en gal privatrettslig betegnelse, og selv om dette skyldes skattyteren selv. Anvendelse av omgåelsesnormen innebærer imidlertid noe mer, nemlig at den privatrettslige disposisjonen rekarakteriseres til et annet privatrettslig forhold ved anvendelse av skattereglene. Anvendelse av omgåelsesnormen i skattyters favør vil derfor bety at skattyter kan kreve at skattleggingen skal baseres på et annet privatrettslig forhold enn det han selv, i kraft av sin disposisjonsfrihet, har gått inn på. En slik anvendelse av omgåelsesnormen kan derfor ikke anses som et (presumptivt naturlig) motstykke til statens rett til å påberope omgåelse, og det er vanskelig å overskue hvilke konsekvenser en slik regel ville ha.

Det må antas at omgåelsesregelen etter gjeldende rett ikke kan anvendes i skattyters favør. Rettspraksis gir neppe noen eksempler på dette. ⁸ I Rt. 1996 s. 1193 (Aaby) finnes imidlertid denne uttalelsen:

«Verken i skatteretten eller på andre rettsområder er det ukjent at man kan skjære gjennom formelle disposisjoner som er truffet, og fastsette rettsvirkningene ut fra den reelle situasjon. I skatteretten vil det normalt være ligningsmyndighetene som har behov for å foreta den rettslige bedømmelse på en slik måte, ofte for å hindre omgåelse av skattereglene. Det er ikke vanskelig å tenke seg situasjoner hvor skattemyndighetene vil ha behov for å anvende en slik fremgangsmåte nettopp ved praktiseringen av flertallskravet i annet ledd nr 1 [den opphevede regelen i sktl. 1911 om såkalt betydelig aksjesalg], for eksempel når et samlet oppkjøp søkes fordelt på flere selskaper under felles kontroll. Etter min oppfatning taler de beste grunner for å legge avgjørende vekt på realiteten i et slikt tilfelle. Men da er det vanskelig å forsvare at ikke også skattyteren må ha krav på å bli bedømt etter det reelle forhold i de tilfeller der det unntaksvis er han som ser seg tjent med det.»

Uttalelsen er uklar fordi den ikke gjør det klart om det med «den reelle situasjon»/«det reelle forhold» siktes til den rettslige eller økonomiske realitet (bare hvis det siktes til økonomiske realitet

⁶ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) pkt. 4.2 underpunkt 6.

⁷ Se senest Ernst Ravnas og Kaare Andreas Shetelig: Gjennomskjæring til gunst for skattyter, i: Banoun m.fl. (red.) 2014 s. 415 ff. på s. 416.

⁸ Ravnas og Shetelig op. cit. s. 418–419 jf. s. 422 nevner Rt. 2000 s. 402 (Vest Kontorutvikling) og Rt. 2002 s. 1469 (Eksakt regnskap) – som begge gjelder merverdiavgift – som mulige kandidater. Men den første gjelder nærmest gal lovtolkning, og den andre gjelder den rette karakteristikk av et rettsforhold.

vil det dreie seg om anvendelse av omgåelsesnormen). Saken gjaldt dessuten nærmest et lovtolkingssspørsmål (selv om det har et visst slektskap med flerleddede transaksjoner), nemlig i hvilken grad flere aksjesalg kunne ses under ett ved avgjørelsen av om et mengdevilkår var oppfylt (i en situasjon der det var skattyteren som hadde interesse av å regne flere salg sammen).⁹

Det er nok et visst behov for regler som kan tjene som sikkerhetsventil i tilfeller hvor skattyteren uforvarende er kommet til å utløse uheldige skatteeffekter.¹⁰ Skattelovgivningen har allerede visse lempingsregler som bl.a. tar sikte på slike forhold, se lignl. § 9-12 og mval. § 19-3. Sett fra skattytersiden er det en ulempe ved slike regler at de er «kan»-regler.¹¹ Likevel antas det å ha mest for seg å utvikle slike regler, om nødvendig, fremfor å innføre en generell omgåelsesregel i skattyters favør.

Utredningen går ikke nærmere inn på spørsmålet om en omgåelsesregel i skattyters favør.

7.5 Forholdet til spesielle omgåelsesregler

7.5.1 Ulike spesielle regler

Utredningsoppdraget gjelder en generell omgåelsesbestemmelse, men mandatet gir uttrykk for at «prinsipielle sider ved bruken av generelle og spesielle omgåelsesregler bør drøftes grundig». Det er likevel ikke meningen at utredningen skal foreslå konkrete spesielle omgåelsesregler.

Spesielle omgåelsesregler er ingen ensartet eller skarpt avgrenset kategori, og presis avgrensning er rettslig sett normalt ikke nødvendig. En viktig gruppe gjelder regler som retter seg mot en type transaksjoner eller rettsforhold som erfaringsmessig, eller som man har kunnet forutse, vil bli benyttet til skatteplanlegging som lovgiver ønsker å forebygge. Et sentralt eksempel er reglene om norskkontrollerte selskaper i lavskatteland (NOKUS) i sktl. § 10-60, som har til formål å forebygge bruk av basisselskaper i lavskatteland i skatteplanlegging. Et annet og nyere eksempel er regelen om begrensning i selskapers fradrags-

rett for gjeldsrenter i sktl. § 6-41, som har til formål å demme opp for overdreven gjeldsfinansiering av selskap i Norge. Begge disse regelsettene har utenlandske modeller.

Bestemmelsen i sktl. § 14-90 skiller seg fra disse for det første ved at den ikke er knyttet til konkret angitte rettsforhold, men først og fremst til nærmere angitt skatteposisjoner («skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost»), og for det annet ved at vilkårene for at regelen kan anvendes ikke er presist angitt, men er basert på kriterier av samme karakter som dem som den ulovfestede omgåelsesnormen oppstiller («sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen»). Denne regelen er derfor nærmere beslektet med den ulovfestede omgåelsesnormen enn de forannevnte.

En tredje type spesiell regel er sktl. § 13-1 og dens forgjenger om internprising, som har vært en del av skatteloven siden 1911. Dens anvendelsesområde er først og fremst knyttet til kjenne-tegn ved partene i rettsforholdet: Det må være interessefellesskap mellom dem. Og bestemmelsen gjelder fastsettelse av riktig pris på transaksjoner mellom dem og ikke andre rettsvirkninger (skjønt dette er noe omstridt, se pkt. 7.5.2.1 nedenfor). Men bestemmelsen gjelder ellers for alle typer transaksjoner. Bestemmelsen anses også å gi grunnlaget for å gripe inn mot tynn kapitalisering.

7.5.2 Forholdet mellom spesielle omgåelsesregler og den generelle

7.5.2.1 Forholdet til sktl. § 13-1

Forholdet mellom sktl. § 13-1 og den ulovfestede omgåelsesnormen er omtalt under pkt. 2.4 foran. Sktl. § 13-1 gjelder (først og fremst) fastsettelse av internpriser i konsernforhold og i andre tilfeller av interessefellesskap, og hverken den gjeldende ulovfestede omgåelsesnormen eller forslaget her får anvendelse på slikt.

Ved anvendelse av sktl. § 13-1 kan det være aktuelt å justere den kontrollerte transaksjonen før internprisen sammenlignes med markedspriser (såkalt strukturell justering).¹² Som omtalt under pkt. 2.4 foran legges det opp til – i tråd med gjeldende rett – at forslaget til omgåelsesregel

⁹ Se også om anvendelse av omgåelsesnormen i skattyters favør, Arthur J. Brudvik: Regnskapsmessig «substance over form» og skattemessig gjennomskjæring, i Wilskow (red.) 1997 s. 137 ff. på s. 144-145, Per Sandvik: Form, realitet og gjennomskjæring, i Wilskow (red.) 1997 s. 157 ff. på s. 170 (begge temmelig avvisende), og Gjems-Onstad 2015 s. 1080 (avvisende, med et visst forbehold).

¹⁰ Ravnaas og Shetelig op.cit. s. 423 gir en del eksempler.

¹¹ Jf. Ravnaas og Shetelig op.cit. s. 429.

¹² Se om dette OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995–2013) pkt. 1.65, og Andreas Bullen: Arm's Length Transaction Structures. Recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing (2011).

ikke gjelder for slik strukturell justering, selv om tankemønsteret har en del til felles.

Det er omstridt om sktl. § 13-1 får anvendelse utover fastsettelse av internpriser (inklusive strukturell justering som ledd i dette). I praksis ser man tendenser til at sktl. § 13-1 anses som rettsgrunnlag for å gripe inn i ethvert tilfelle hvor interessefelleskap har ledet til inntektsreduksjon, altså selv om det ikke er aktuelt å endre avtalte internpriser. Det heter således i Lignings-ABC:¹³

«Bestemmelsen kan også benyttes til å omklassifisere en transaksjon, for eksempel fordi parter kan ha felles interesse i å få en transaksjon klassifisert på en bestemt skatterettslig måte.»

En slik oppfatning av rekkevidden av sktl. § 13-1 reiser imidlertid et vanskelig spørsmål om forholdet til omgåelsesregelen – både den eksisterende ulovfestede og den foreslåtte lovfestede. Slik rekarakterisering av rettsforhold som Lignings-ABC åpner for under sktl. § 13-1, hører nemlig til det sentrale innhold av omgåelsesnormen, og denne oppstiller andre og gjennomgående strengere vilkår enn sktl. § 13-1 (både etter gjeldende rett og etter forslaget). Hvis sktl. § 13-1 anses anvendelig i alle tilfeller hvor det foreligger interessefelleskap, vil anvendelsesområdet for omgåelsesregelen (både den gjeldende og den foreslåtte) bli vesentlig begrenset, idet det jo er meget vanlig med interessefelleskap i saker hvor det er aktuelt å vurdere omgåelse. Hvis det antas at sktl. § 13-1 har den rekkevidden etter gjeldende rett som Lignings-ABC gir uttrykk for, foreslår utredningen derfor at det ved endring av sktl. § 13-1 gjøres klart at bestemmelsen bare gjelder hvor det er aktuelt å endre priser på transaksjonen mellom skattytere med interessefelleskap, herunder å foreta slik strukturell justering som omtalt foran, som ledd i slik prising.¹⁴

Utredningen er imidlertid av den oppfatning at den forståelsen av sktl. § 13-1 som Lignings-ABC gir uttrykk for på dette punkt, ikke er riktig. Det skal riktignok erkjennes at ordlyden i sktl. § 13-1 er tilstrekkelig vid til å romme en slik forståelse. Men allerede det at Høyesterett har funnet det nødvendig å utvikle en egen omgåelsesnorm istedenfor å henvise til sktl. § 13-1 (og dens forgjenger sktl. 1911 § 54 første ledd), og anvendt denne i en rekke saker hvor det forelå interessefelleskap,¹⁵ taler sterkt mot at sktl. § 13-1 gjelder utenfor internprisingstilfellene. Den dom som det gjerne

henvises til som begrunnelse for å anvende sktl. § 13-1 (dvs. dens forgjenger sktl. 1911 § 54 første ledd) slik Lignings-ABC gir anvisning på, nemlig Rt. 1940 s. 598 (Fornebo), gjaldt et spesielt tilfelle (og et meget lite beløp) som i bunn og grunn dreide seg om tynn kapitalisering,¹⁶ altså om en form for strukturell justering. Dommen er derfor ikke noe eksempel på anvendelse av sktl. § 13-1 utenfor sitt kjerneområde. Skattyteren vant dessuten i realiteten saken, så den er uansett ikke noe eksempel på at Høyesterett har godtatt en ligning baserte på Lignings-ABCs forståelse av rekkevidden. Heller ikke senere har Høyesterett anvendt bestemmelsen i denne vide betydning,¹⁷ mens Høyesterett på den annen side, som nevnt, har utviklet en egen omgåelsesnorm og anvendt denne også på tilfeller av interessefelleskap, istedenfor å knytte an til sktl. § 13-1. Det kan endelig anføres at dersom sktl. § 13-1 skal kunne anvendes i alle tilfeller hvor det foreligger interessefelleskap, kan terskelen for å gripe inn bli betenkelig lav. Det vil være nok at skattyters opplegg er påvirket av interessefelleskap og at inntektsreduksjonen har årssakssammenheng med dette, mens det ikke blir noe spørsmål om transaksjonens ikke-skatterettslige egenverdi, skattyters formål, grad av strid mot skattereglenes formål og andre momenter som kommer inn i vurderingen etter omgåelsesnormen (både den gjeldende og

¹⁴ Bestemmelsen i sktl. § 13-1 første ledd kan f.eks. endres til å lyde: «Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvor det foreligger direkte eller indirekte interessefelleskap mellom skattyteren og annen person, selskap eller innretning og interessefelleskapet har gitt seg utslag i fastsettelse av vederlag som avviker fra omsetningsverdien.» Denne formuleringen vil fange opp også tynn kapitalisering og andre tilfeller hvor det er aktuelt å foreta strukturell justering for prissammenligningen: Ved tynn kapitalisering innebærer strukturell justering at gjeld omklassifiseres til egenkapital; resterende gjeld skal deretter sammenholdes med den renten som er betalt, noe som lett vil innebære at denne renten er høyere enn armlengdesrenten på resterende gjeld. At tynn kapitalisering anses å falle inn under det som skal bedømmes etter sktl. § 13-1, er derfor ikke noe eksempel på at bestemmelsen brukes utenfor området for internprising (slik det feilaktig antas f.eks. i LB-2015-17431 Borgaring (IKEA): «Tynn kapitalisering er et eksempel på at bestemmelsen ikke bare gjelder prising.»)

¹⁵ Se f.eks. bare fra de senere år, Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada), Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) (begge internsalg i konsern med tap), Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime – omorganisering i konsern), Rt. 2006 s. 1062 (A – gave til barn for salg til tredjemann), Rt. 2008 s. 1510 (Reitan – rekkefølge av transaksjoner mellom foreldre og barn med sikte på arveavgift), Rt. 2008 s. 1537 (ConocoPhillips I – plassering av kreditorposisjon i konsernselskap), Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III – fisjon og aksjesalg).

¹⁶ Jf. Joachim Bjerke: Internprising (1997) s. 173, Andreas Bullen: Arm's Length Transaction Structures. Recognizing and restructuring transactions in transfer pricing (2011) s. 522.

¹³ Se Lignings-ABC 15/16 s. 1313.

foreslåtte). Det må uansett være klart at inntekts- og formuesreduksjon som skyldes utbytteutdeling (og dermed nærmest per definisjon skyldes interessefelleskap), faller utenfor.

Problemene med å gi sktl. § 13-1 slik anvendelse som Lignings-ABC gir anvisning på, illustreres godt av LB-2015-17431 Borgarting (IKEA) av 19. februar 2016: IKEA Handel og Eiendom AS utfisjonerte med skattemessig kontinuitet (til bokført verdi på ca. én milliard kroner) en rekke eiendommer til aksjeselskaper opprettet av selskapets morselskap, som var hjemmehørende i Nederland. Aksjene i disse selskapene ble brukt som tingsinnskudd til virkelige verdier i et nystiftet IKEA Eiendom Holding AS. Dette selskapet var også stiftet av morselskapet, og aksjene i dette ble så kjøpt av skattyterselskapet, IKEA Handel og Eiendom AS, til virkelige verdier, ca. 2,1 milliarder kroner. Kjøpesummen ble finansiert ved lån i konsernets «internbank» i Belgia, og rentebetalinger ble finansiert ved konsernbidrag fra IKEA AS (som driver detaljhandelen og varehusene). Transaksjonene var ledd i en samlet plan. Sluttresultatet var altså at IKEA Handel og Eiendom AS gikk fra å være direkte til å bli indirekte eier av eiendommene, samtidig som selskapet pådro seg gjeld på ca. 2,1 milliarder kroner. Ved ligningen ble selskapet nektet fradrag for gjeldsrenter på lånet, og standpunktet ble begrunnet både med sktl. § 13-1 og den ulovfestede omgåelsesnormen.

Lagmannsretten stadfestet ligningen og baserte resultatet på sktl. § 13-1; retten vurderte derfor ikke om vilkårene for å anvende den ulovfestede omgåelsesnormen var oppfylt. Problemet med denne tilnærmingen er at det sentrale i saksforholdet – endring fra direkte til indirekte eierskap ved en transaksjonskjede som kan synes tilnærmet sirkulær – er et typeeksempel på en transaksjonskjede som hører hjemme under omgåelsesnormen. Slik sett minner saksforholdet om det som ble bedømt i Rt. 2002 s. 798 (Nordea), jf.

¹⁷ Det nærmeste man kommer er formodentlig Rt. 2010 s. 790 (Telecomputing) der det heter i avsnitt 57, etter at førstvoterende har konstatert at sktl. § 13-1 først og fremst gjelder for prising: «Bestemmelsen er imidlertid ikke begrenset til dette. På de vilkår som er angitt i bestemmelsen, vil den også kunne benyttes til å foreta en omklassifisering.» Saken gjaldt et norsk selskap som krevde fradrag for tap på meget store lån til sitt etter hvert insolvente datterselskap i utlandet. Staten hevdet prinsipielt at innskuddene måtte anses som egenkapital, men Høyesterett kom til at de skulle anses som lån. Subsidiært hevdet staten at innskuddene måtte omklassifiseres til egenkapital på grunnlag av sktl. § 13-1. Høyesterett synes å ha akseptert problemstillingen, men skattyteren fikk medhold (fordi det ikke ble ansett å foreligge årsakssammenheng). Forholdet mellom sktl. § 13-1 og den ulovfestede omgåelsesnorm er ikke omtalt og langt mindre problematisert i avgjørelsen.

under pkt. 2.5 foran (der det fremgår – og er kritisert – at Høyesterett riktignok avgjorde saken ut fra lovtolking). Hvis tilfeller som det i IKEA-saken faller inn under sktl. § 13-1, innebærer det at kjerneområder for anvendelse av omgåelsesnormen i praksis vil bli regulert av de lempeligere reglene (sett fra statens side) og at omgåelsesnormen derfor er uten praktisk betydning.¹⁸

Det nærmere innholdet av sktl. § 13-1 ellers faller utenfor utredningen.

7.5.2.2 Forholdet til sktl. § 14-90

Forholdet mellom omgåelsesnormen og sktl. § 14-90 er klart et stykke på vei: Vilråene for å anvende sktl. § 14-90 er mindre krevende (sett fra myndighetenes side) enn den ulovfestede normen, til gjengjeld er rettsvirkningene mer begrenset. Typisk vil myndighetene derfor påberope sktl. § 14-90 innenfor dens anvendelsesområde. Om myndighetene mener at rettsvirkningene bør være mer omfattende enn det sktl. § 14-90 hjemler (neppe særlig praktisk), må imidlertid vilråene i den ulovfestede normen være oppfylt.

Forholdet mellom de nærmere vilkår i den ulovfestede normen og sktl. § 14-90, er imidlertid langt fra klart, se pkt. 7.5.3 nedenfor.

7.5.2.3 Forholdet til NOKUS-regler, regler om gjeldsrentebegrensning o.l.

Forholdet mellom den generelle omgåelsesnormen og spesielle omgåelsesnormer som NOKUS-reglene og reglene om gjeldsrentebegrensning, reiser et annet spørsmål. Det hevdes av og til at den generelle omgåelsesnormen ikke kan anvendes der en spesiell omgåelsesregel gjelder; standpunktet må bygge på at den spesielle omgåelsesregelen skal anses å være uttømmende for sitt område.

I prinsippet beror dette på tolking av den enkelte spesielle bestemmelse, der særlig formålet med den spesielle regelen må stå sentralt.¹⁹ Generelt må det nevnte standpunkt være riktig i den forstand at en grense som er satt i den spesielle regelen, ikke kan fravikes ved hjelp av omgåelsesnormen selv om skatteformålet hos skattyteren er på det rene. Når f.eks. sktl. § 10-60 oppstiller som vilkår for anvendelse av NOKUS-reglene

¹⁸ Med dette er intet sagt om hvorvidt den ulovfestede omgåelsesnormen kan anvendes på forholdet i dommen (eller for så vidt om rettens resonneringer omkring sktl. § 13-1 er treffende).

¹⁹ Jf. Banoun 2003 s. 336.

at norske skattytere har kontroll med minst halvparten av andelene i det utenlandske selskapet, kan ikke den generelle omgåelsesregelen anvendes for å gripe inn mot et tilfelle hvor norske skattytere kontrollerer 49 pst. av andelene, selv om skattyteren har holdt seg under 50 pst. eierandel ene og alene for å unngå skattlegging etter NOKUS-reglene. Men om skattyteren innretter seg på en komplisert og kunstig måte for å gå klar av dette vilkåret, er det – uten særlige holdepunkter for noe annet – liten grunn til at den generelle omgåelsesregelen ikke skulle være prinsipielt anvendelig.²⁰ Særskilte omgåelsesregler kan tenkes omgått, som andre skatteregler, og det bør derfor ikke gjelde noe annet for dem enn det som gjelder generelt for skatteregler. Utredningen legger til grunn at dette bør gjelde også etter en lovfesting av den generelle omgåelsesnormen.

7.5.3 Likheter og ulikheter i tankemønstre

Denne problemstillingen har betydning for sktl. § 14-90. For spesielle omgåelsesregler av typen NOKUS og gjeldrenteavskjæring oppstiller loven uttrykkelige vilkår og gir anvisning på rettsvirkningene. Tilsvarende gjelder i prinsippet også for sktl. § 13-1, se pkt. 7.5.2.1 foran.

Forholdet mellom tankemønsteret i sktl. § 14-90 og den ulovfestede omgåelsesregelen er imidlertid uklar på flere punkter. Poenget med å innføre sktl. § 14-90 (og dens forgjengere) var å senke terskelen for inngripen og å gi et sikrere holdepunkt for å gripe inn. Anvendelse av bestemmelsen har reist så vidt mange spørsmål at det ikke er innlysende at målsetningen om sikrere holdepunkt er nådd. Fordi denne bestemmelsen og den ulovfestede normen har samme formål og retter seg mot i det vesentlige likeartede rettsforhold, kan det neppe være noen gode grunner til at det tankemønsteret som de to reglene gir anvisning på, skal være vesentlig ulike. Et mer vidtgående spørsmål er imidlertid om det er tilstrekkelig gode grunner til å opprettholde sktl. § 14-90 ved siden av den generelle omgåelsesregelen, jf. pkt. 8.7 nedenfor.

7.6 Hvilke skatter skal omgåelsesregelen gjelde for?

Omgåelsesnormen i norsk skatterett er blitt utviklet innen rammen av inntektsskatteretten, jf. pkt. 3 foran. Det er imidlertid ingen tvil om at den

gjelder også for formuesskatt og at den gjaldt for arveavgift. For andre skatter og avgifter er stillingen mer usikker. I Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen) uttrykker Høyesterett seg på en måte som kan forstås slik at det gjelder en omgåelsesnorm i hele skatte- og avgiftsretten (avsnitt 47). Under henvisning til eldre rettspraksis uttales det:

«De avgjørelser som ble truffet var imidlertid basert på reelle hensyn av generell karakter og en overordnet forståelse av at det i norsk rett gjelder en alminnelig omgåelsesnorm.»

Spørsmålet om det gjelder en omgåelsesnorm for andre skatter enn inntekts- og formuesskatt (og arveavgift), har vært diskutert for merverdiavgiften, men så vidt vites ikke for andre skatter og avgifter. Spørsmålet kom for merverdiavgift først opp i Rt. 2011 s. 213 (Invex) der Høyesterett uttalte:

«(32) Etter mitt syn er det ikke noe til hinder for å legge lignende synspunkter [en henvisning til omgåelsesnormen i inntektsskatten] til grunn ved tolkningen av merverdiavgiftsloven. At fradrag for inngående merverdiavgift etter omstendighetene kan nektes uten at det uttrykkelig følger av [mval. 1969] § 21, har ikke bare vært lagt til grunn av klagenemnda for merverdiavgift, men også i rettspraksis.»

I den konkrete avgjørelsen i saken kan det imidlertid se ut som om Høyesterett baserte seg på lovtolkning og ikke på anvendelse en omgåelsesnorm; det er ikke gjennomført noen slik diskusjon av egenverdi og strid med skattereglernes formål som man skulle vente om omgåelsesnormen (slik den er kjent fra inntektsskatteretten) ble anvendt.

Invex-dommen gir ikke nærmere holdepunkter for om en ev. omgåelsesnorm på merverdiavgiftsrettens område har samme innhold som på inntektsskatterettens. Dette spørsmålet belyses noe i Rt. 2012 s. 840 (Grasmo). Spørsmålet var subsidiært og kom ikke på spissen pga. Høyesteretts avgjørelse av det prinsipale spørsmålet. Det har likevel interesse at staten, slik anførselene er referert i dommen, ga uttrykk for følgende:

«(48) Det gjelder utvilsomt en omgåelsesnorm også på merverdiavgiftsrettens område, selv om det her ikke er like avklart som på inntektsskatterettens område hvilken rekkevidde normen har. At lovgiver har funnet det vanskelig å utforme en hensiktsmessig regel, som kunne forhindre bruddet på gjensidighetsprinsippet i

²⁰ Slik så vidt forstås også Banoun 2003 s. 336.

disse tilfellene, er ikke til hinder for at domstolene befester og videreutvikler den allerede gjeldende omgåelsesnorm. Det er klart at normen ikke kan uttrykkes på samme måte her som i inntektsskatteretten; det sentrale vil måtte være om transaksjonen fremstår som en illojal utnyttelse av utformingen av regelverket.»

Staten ga altså uttrykk for at det gjelder en omgåelsesnorm i merverdiavgiftsretten, og må videre forstås slik at innholdet ikke er det samme som i inntektsskatteretten. Hva forskjellen ev. skulle bestå i, forklares imidlertid ikke; henvisningen til illojalitet peker tvert om på en problemstilling som er relevant og velkjent i inntektsskatteretten også.

Som sagt behøvde Høyesterett ikke å ta stilling til spørsmålet, men førstvoterende uttalte likevel:

«(80) Det følger av Rt. 2011 side 213 at det også på merverdiavgiftsområdet etter omstendighetene vil være riktig og nødvendig å underkjenne tilpasninger som på illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket med sikte på å spare avgift. Om fradrag for inngående avgift også kunne vært nektet på dette grunnlag, finner jeg ikke grunn til å ta standpunkt til.»

Etter Høyesteretts uttalelser i disse dommene synes det rimelig å konkludere med at det finnes en omgåelsesnorm også på merverdiavgiftsrettens område, men at dens nærmere innhold ikke er avklart; spesielt er det ikke avklart om og i hvilken grad den har samme innhold som i inntektsskatteretten. Gjems-Onstad og Kildal uttrykker seg i samme retning:²¹

«Trolig kan man trekke den forsiktige konklusjon at omgåelsesstandarden eksisterer innenfor merverdiavgiftsområdet, men at terskelen for å anvende den er (bør) være noe høyere enn for inntektsskatteretten.»

For andre skatter og avgifter har spørsmålet ikke vært oppe for Høyesterett. Men Høyesteretts uttalelser i Nagell-Erichsen-saken taler for at en omgåelsesnorm i prinsippet gjelder for alle skatter og avgifter.

For utredningen er det spørsmål om man skal ta sikte på en lovfestet norm som skal gjelde for alle skatter og avgifter eller bare for noen av dem, først og fremst inntekts- og formuesskatt. Det viktigste spørsmålet er om den foreslåtte regelen skal gjøres gjeldende også for merverdiavgiften. Mandatet sier ikke noe uttrykkelig om dette. Aarbakkes forslag fra 1991 var begrenset til å gjelde formues- og inntektsskatt. Det kan ha sammenheng med at spørsmålet den gang ikke var viet særlig oppmerksomhet ved andre skatter. Dette har som kjent endret seg. Selv om spillerommet for skatteplanlegging varierer, men gjennomgående nok er mindre for andre skatter enn inntektsskatten, har utviklingen vist at omgåelsesproblemet er aktuelt også utenfor inntektsskatten. Om en lovfestet omgåelsesregel begrenses til å gjelde formues- og inntektsskatt (arveavgiften er opphevet), blir følgen at rettsutviklingen for andre skatter og avgifter overlates til praksis. Dette kan anses som en fordel i betraktning av at det som nevnt ikke er avklart i praksis om den regelen som er utviklet for inntektsskatten, uten videre passer for andre skatter. Det kan gjøre seg gjeldende særlige hensyn for de enkelte skatter og avgifter som kan tale for en annen utforming av normen. Det kan derfor være vanskelig å formulere en lovregel som tar tilbørlig hensyn til særegenheter ved de enkelte skatter og avgifter.

En lovfesting bare for inntekts- og formuesskatten har imidlertid noen mindre heldige sider. Argumentene for lovfesting (effektivitet, forholdet til legalitetsprinsippet, forutsigbarhet, behov for å korrigere normen osv.) er sterke også for andre skatter og avgifter enn inntektsskatt. Det vil også være uheldig om det i praksis utvikler seg to eller flere ulike normer uten at dette har grunnlag i særlige forhold knyttet til de enkelte skatter og avgifter. Det kan tenkes at én og samme disposisjon kan bli vurdert som omgåelse av to eller flere skatter, typisk både av inntektsskatt og merverdiavgift. I en slik situasjon er det hensiktsmessig at normen er den samme. Siden en omgåelsesnorm uansett må anvende nokså generelle formuleringer, bør det ved anvendelsen være mulig å ta hensyn til særegenheter ved den enkelte skatt eller avgift. F.eks. gjør hensynet til forutsigbarhet seg særlig sterkt gjeldende i merverdiavgiftsretten, og om den foreslåtte normen skal anvendes, bør dette tillegges vekt, etter

²¹ Ole Gjems-Onstad og Tor S. Kildal: Lærebok i merverdiavgiftsrett, 4. utg. (2013) s. 312. Forfatterne fremhever også at grunnen til at omgåelsesnormen ikke har vært mer fremme i saker om merverdiavgift, kan være at lovgiver har lagt mer vekt på å utforme klare regler og at myndigheter og domstoler i større utstrekning enn i inntektsskatteretten har kommet frem til ønskede resultater ved hjelp av lovtolkning, se op.cit. s. 301 ff.

omstendighetene med det resultatet at terskelen for å anvende omgåelsesnormen er noe høyere enn i inntektsskatten.²²

Spørsmålet er som nevnt særlig aktuelt for merverdiavgiften. Hensynet til forutsigbarhet gjør seg på visse måter enda mer gjeldende her enn i inntektsskatteretten (vel særlig for regler om utgående avgift), fordi den avgiftspliktige ved hver enkelt transaksjon må vite om det skal beregnes avgift eller ikke. Også det forhold at merverdiavgiften er basert på selvdeklarerer uten noe egentlig forvaltningsvedtak og at omsetningsoppgaver skal sendes inn seks ganger i året, taler for at reglene bør være klare. Hensynet til klare regler bør ivaretas først og fremst gjennom klar lovgivning, slik det er tradisjon for.

Dette særlige hensyn til forutsigbarhet er imidlertid ikke noe avgjørende argument mot at omgåelsesregelen som utredningen foreslår, skal gjelde også for merverdiavgiftsretten. Anvendelse av omgåelsesregelen vil bare være aktuelt i atypiske tilfeller, der skattyteren har innrettet seg med sikte på å oppnå skattefordeler i strid med reglens formål. Hensynet til forutsigbarhet gjør seg først og fremst gjeldende ved ordinære transaksjoner uten slike tilpasninger, og da er anvendelse av normen ikke aktuelt. Samtidig kan det konstateres at tilpasninger med sikte på å oppnå ikke tilsiktede fordeler, har vist seg å være meget aktuelt også innenfor merverdiavgiftsretten. Saksforholdet i Rt. 2011 s. 213 (Invex) gir ett eksempel (opplegg i insolvenssituasjon med interessefelleskap med sikte på å oppnå fradragsrett for inngående avgift uten å betale utgående avgift på samme transaksjon). Tilpasninger for å oppnå fordeler forbundet med fellesregistrering er et annet eksempel. EU-domstolens dom i sak C-255/02 (Halifax) er et tredje (tilpasninger med sikte på å oppnå fradragsrett for inngående avgift til tross for at den avgiftspliktiges omsetning er avgiftfri). Slike tilpasninger synes ikke å skille seg vesentlig fra de som typisk opptrer innenfor inntektsskatteretten. Dette taler for at en felles omgåelsesnorm bør gjelde, men at denne utformes slik at det er mulig å ta i betraktning særlige hensyn som gjør seg gjeldende innenfor merverdiavgiften.

Disse betraktningene har vekt også for andre skatter og avgifter, også for dem der omgåelses-spørsmål til nå ikke ser ut til å ha vært en aktuell problemstilling.

Utredningen legger på denne bakgrunn til grunn at omgåelsesnormen bør gjelde alle skatter

og avgifter, se pkt. 10.2 nedenfor om hvilke skatter og avgifter dette for tiden dreier seg om.

Dette standpunktet har en lovteknisk implikasjon. En omgåelsesnorm som skal gjelde alle skatter og avgifter, må enten tas inn i alle aktuelle lover eller inngå i en egen lov om omgåelse på skatte- og avgiftsområdet. Det antas at det sistnevnte har mest for seg, og utredningen legger opp til det.

7.7 Bør omgåelsesnormen kunne anvendes av alle skattemyndigheter?

I norsk rett gjelder ingen særregler for saksbehandlingen når omgåelsesregelen overveies anvendt. I andre land er det ikke uvanlig med særregler for å kvalitetssikre anvendelsen, derunder å sikre at den ikke anvendes i utide. I svensk rett kan skattemyndighetene ikke anvende skatteflyktslagen selv, det må skje i förvaltningsrätten, som er laveste trinn i hierarkiet av forvaltningsdomstoler, jf. pkt. 5.1 foran. Iht. den nylig lovfestede omgåelsesnormen i UK skal spørsmålet om anvendelse av omgåelsesnormen besluttes av ansatte som er særlig utpekt for oppgaven, og spørsmålet skal dessuten forelegges et uavhengig panel før beslutning fattes, jf. pkt. 5.5 foran. Frankrike har en lignende regel, jf. pkt. 5.10 foran. Spørsmålet var også oppe i OECDs BEPS-prosess. OECD uttalte seg positivt til regler av denne typen (jf. nedenfor), men foreslo ingen regel om dette pga. ulikheter i tilnærming i ulike land.

I Norge har omgåelsesnormen vokst frem som en integrert del av rettsanvendelsen uten lovregulering, og en slik særlig saksbehandlingsregel har derfor ikke vært noen problemstilling. Spørsmålet har heller ikke vært vurdert nærmere i forbindelse med sktl. § 14-90. I forbindelse med lovfesting av omgåelsesnormen kan det imidlertid være grunn til å overveie spørsmålet.

Formålet med slike regler er å sikre at så alvorlige inngrep vurderes og/eller besluttes av særlig kompetent og uavhengig person eller myndighet. Det kan være fare for at de som behandler skattesaker i første hånd, ansatte ved skattekontorene, i noen tilfeller anvender omgåelsesnormen for raskt, for ofte og for unyansert. Praksis viser at dette forekommer. Uberettiget påberopelse av omgåelsesnormen genererer ofte mye arbeid både for skattytere og skattekontor og virker dermed kostnadsdrivende, i tillegg til at det skaper rettsusikkerhet som kan vare i lengre tid. Særlige saksbehandlingsregler som dem i andre land

²² Jf. Gjems-Onstad og Kildal loc.cit.

kunne derfor ha noe for seg. I norsk sammenheng kan det ikke være aktuelt med den svenske løsningen, som legger myndigheten til domstolene; dette kan være nærliggende i et system med forvaltningsdomstoler, men ikke i et system med allmenne domstoler, som det norske. I norsk sammenheng måtte en slik regel gå ut på at anvendelse av omgåelsesnormen ble lagt til Skattedirektoratet.

En slik regel vil være et nytt og uvant innslag i norsk rett. Den vil dessuten innebære at grensen mellom lovtolking og anvendelse av omgåelsesnormen blir viktig også for saksbehandlingen. Det kan også anføres at konsentrasjonen av ligningsforvaltningen i fem store skattekontor burde gi kontorene tilstrekkelig kompetanse til å håndtere regelen tilfredsstillende. Men dette forutsetter at kontorene internt organiserer seg slik at spørsmål om omgåelse håndteres på et nivå med særlig kompetanse. Dette er som nevnt formalisert i den engelske ordningen. Krav om foreleggelse for et eget uavhengig panel, som i den engelske ordningen, vil være et fremmedelement i det norske systemet, og er dessuten i det engelske systemet knyttet opp mot den doble rimelighetstest, som det ikke vil bli foreslått noen parallell til.

Utredningen vil på denne bakgrunn ikke foreslå særlig saksbehandlingsregler for omgåelsessaker. Men det er grunn til å understreke at det er en viktig lederutfordring å sikre at omgåelsesspørsmål behandles på særlig kompetent nivå ved skattekontorene, også før omgåelsesgrunnlaget presenteres for skattyteren. Skattedirektoratet kan gi instruks om dette. Det er i denne sammenheng verd å fremheve at OECD i forbindelse med sitt forslag om en omgåelsesregel, vurderte slike ordninger positivt. Det heter i kommentar 15 til den foreslåtte PPT-regelen, etter at nasjonale ordninger er beskrevet:²³

«In a number of States, the application of the general anti-abuse rule found in domestic law is subject to some form of approval process. In some cases, the process provides for an internal acceleration of disputes on such provisions to senior officials in the administration. In other cases, the process allows for advisory panels to provide their views to the administration on the application of the rule. These types of approval processes reflect the serious nature

of disputes in this area and promote overall consistency in the application of the rule. States may wish to establish a similar form of administrative process that would ensure that paragraph 7 is only applied after approval at a senior level within the administration.»

7.8 Bevis og bevisbyrde i omgåelsessaker

Spørsmålet om omgåelsesnormen kan anvendes i et konkret tilfelle, er i det vesentlige et spørsmål om rettsanvendelse, der bevisregler ikke har noen plass, jf. pkt. 2.6 foran. Når det likevel nå og da sies at skattemyndighetene har bevisbyrden for at omgåelse foreligger e.l., må dette derfor anses som ukorrekt og misvisende språkbruk. Det man normalt sikter til med slike formuleringer, er at skattemyndighetene må ha et eller annet holdpunkt for overhodet å ta opp spørsmålet om det foreligger omgåelse. Det typiske er nok at det er en spenning mellom en transaksjons rettslige form og dens økonomiske innhold.

Dette betyr ikke at det ikke kan oppstå bevisspørsmål også i omgåelsessaker. Utgangspunktet er da, som i sivilprosessen ellers, at det mest sannsynlige faktiske forholdet skal legges til grunn.

Det kan knytte seg tvil mht. faktiske forhold som har betydning ved totalvurderingen. I sakene om krysseie var det f.eks. spørsmål om hvilken ikke-skattmessig nytte skattyterne hadde hatt av å eie andeler i hverandres selskap. En bevismessig vanskelighet er i noen saker at relevante faktiske forhold, f.eks. virkninger, kan ligge inn i fremtiden.

Først og fremst kan det oppstå bevisspørsmål knyttet til grunnvilkåret. Slik Høyesterett forstår dette vilkåret, er det skattyterens subjektive motivasjon som er bevistemmet. Bevisbedømmelsen vil likevel i praksis i stor utstrekning måtte skje på grunnlag av mer objektive omstendigheter knyttet til saken, og problemstillingen blir hva man kan slutte mht. skattyterens motiv ut fra disse omstendighetene. En viktig faktisk omstendighet er skattefordelen og dens størrelse. På dette punkt har Høyesterett oppstilt en viktig bevisregel, jf. Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) pkt. 51:

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

²³ G20/OECD Base Erosion and Profit Shifting Project. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Action 6: 2015 Final Report s. 64.

skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham.»

Det fremgår av formuleringen at det dreier seg om såkalt subjektiv bevisbyrde: Hvis skattefordelen er stor, er det opp til skattyteren å anføre omstendigheter som kan tale mot at det foreligger en omgåelsessituasjon. Bevisbyrden for om slike omstendigheter foreligger, er undergitt hovedregelen om at det mest sannsynlige faktum skal legges til grunn. Og omstendighetenes vekt ved vurderingen er styrt av omgåelsesregelen. Dommen selv illustrerer for øvrig at selv den sterke presumsjonen i det aktuelle tilfelle (et skattemesig fradrag på ca. 8,6 milliarder kroner), ikke var tilstrekkelig til å konstatere at hovedformålet med transaksjonen var å spare skatt.

Utredningen går ikke nærmere inn på bevis- og bevisbyrderegler.

7.9 Terminologi

7.9.1 Omgåelse, gjennomskjæring, tilsidesettelse

I skatterettslig dagligtale brukes gjennomgående termen «gennomskjæring» på det fenomen som er gjenstand for denne utredningen. Denne termen gir imidlertid klare assosiasjoner til gjennomskjæring av selskapsform (jf. «piercing the corporate veil» i selskapsretten), noe det ytterst sjelden er tale om når skatterettens omgåelsesnorm anvendes, jf. pkt. 3 foran. Termen brukes i tillegg temmelig ukritisk, til og med av Høyesterett,²⁴ til f.eks. også å omfatte anvendelse av internprisingsbestemmelsen i sktl. § 13-1, der vilkårene er andre og dessuten allerede lovfestet. Det kan også innvendes at termen «gennomskjæring» ser saken for ensidig fra skattemyndighetenes synspunkt og på det tiltak som gjennomføres.

Lignings-ABC bruker termen «tilsidesettelse».²⁵ Men denne termen omfatter mer enn omgåelse, nemlig i tillegg bevisbedømmelse, klassifisering av rettsforhold etter privatretten samt internprising.

Utredningen bruker derfor termen «omgåelse». En fordel med denne termen er at den nokså nøytralt peker på et problemområde uten å legge føringer på problemstilling, argumentasjon eller rettsvirkning. Termen brukes altså i denne

utredningen som en betegnelse på en *problemstilling* og sier ikke noe om *løsningen*, altså om disposisjonen holder eller ikke. Denne termen korresponderer dessuten godt med den engelske termen «tax avoidance». En ulempe er at omgåelseterminologien mangler et verb som tilsvarer «å gjennomskjære», slik at man blir nødt til å skrive om (f.eks.: å anvende omgåelsesnormen).

7.9.2 Trenges illojalitetstermen?

Termen «illojal» brukes ikke sjelden i dommer og annet materiale om omgåelse av skattereglene. Termen synes å være introdusert av Woldseth i 1968²⁶ og ble deretter tatt opp av Aarbakke i hans artikkel fra 1971.²⁷ Termen er imidlertid ikke brukt i Høyesteretts formulering av omgåelsesnormen, og synes overhodet å være mindre brukt i de senere år. Det kan også se ut som om termen brukes om litt ulike ting. Oftest brukes den nok om hele omgåelsesnormen.²⁸ Noen ganger kan de se ut til at termen bare skal anses å referere seg til tilleggsvilkåret.²⁹ I enkelte lovforarbeider brukes uttrykket «lojalitetsnorm» som motstykke til en regel som bare avskjærer visse rettsvirkninger (slik sktl. § 14-90 gjør).³⁰

Utredningen legger til grunn at termene «lojal» og «illojal» og ord avledet av disse, bør unngås ved lovfesting av normen. Dette vil for så vidt være i tråd med Høyesteretts aktuelle formulering. Lite er tjent ved å bruke disse termene, tvert om: De gir ikke anvisning på noe presist vurderingstema og bidrar derfor til uklarhet. Termene er dessuten uheldige fordi de gir assosiasjoner til noe moralsk klanderverdig. Moralsk klander er hverken nødvendig eller tilstrekkelig for at et rettsforhold skal rammes av omgåelsesnormen.

²⁴ Se f.eks. Rt. 2006 s. 1573 (Dillerud): «Eg går då over til å sjå på sjølve gjennomskjeringa. Etter § 13-1 første ledd er det tre vilkår som må vere oppfylte ...» (avsnitt 43).

²⁵ F.eks. Lignings-ABC 15/16 s. 1295.

²⁶ Kjell Woldseth: Ligningsmyndighetene og domstolene, i Utv. 1968 s. 740 ff. på s. 767: «Saksforholdet ... bærer ... objektivt sett preg av forsøk på en viss illojal utnyttelse av 'hull' i skattelovene ...»

²⁷ Aarbakke op.cit. LoR 1971 s. 1 på s. 7: «... det ville være en illojal utnyttelse av lovregelen å la ham [dvs. skattyteren] oppnå denne fordel.»

²⁸ Slik Aarbakke op.cit. LoR 1971 s. 1 på s. 7 og s. 21.

²⁹ Et mulig eksempel er Rt. 1999 s. 946 (ABB) når førstvoterende skriver: «Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold.» Termen «lojalitetsvurderingen» kan her synes å peke tilbake bare på tilleggsvilkåret.

Banoun 2003 s. 327 bruker illojalitetstermen på et tungtveiende vurderingsmoment som gjelder grad av strid med skattelovgivningen.

³⁰ Ot.prp. nr. 71 (1995–1996) pkt. 2.3.5.4.

Kapittel 8

Utredningens forslag om omgåelsesnormens nærmere innhold

8.1 Ulike modeller

Omgåelsesregler kan utformes på en rekke forskjellige måter, både innholdsmessig og lovteknisk. Den internasjonale oversikten viser at selv om enkelte omgåelsesregler er ganske lange, er det mer karakteristisk at de – iallfall i sin kjerne – er ganske konsentrerte i form og generelle i innhold. Dette ligger nok for en del i sakens natur: En omgåelsesregel tar sikte først og fremst på transaksjonstyper og arrangementer som lovgiveren ennå ikke kjenner til; formuleringene må derfor være så vidt åpne og generelle at de kan fange opp slikt. Hvis de skal gjelde for mange forskjellige skatter (inntektsskatt, merverdiavgift, særavgifter), må de også være tilstrekkelig fleksible til at det blir mulig å ta hensyn til særhensyn knyttet til de enkelte skatter og avgifter. En slik konsentrert og generell norm anses også å være i god tråd med norsk lovgivningstradisjon. Utredningen legger dette til grunn.

Før Høyesterett begynte å formulere omgåelsesnormen eksplisitt omkring 2000-tallet, var det noe uklart om det sentrale i omgåelsesnormen besto av selvstendige vilkår eller berodde på en samlet vurdering av en rekke momenter – om normen hadde «regelstruktur» eller «momentstruktur».¹ Etter Høyesteretts formulering har normen regelstruktur for så vidt som den opererer med to atskilte vilkår (grunnvilkåret og totalvurderingen), mens på den annen side totalvurderingen er basert på momentstruktur, selv om vurderingstemaet er forholdet til skattereglenes formål.

Det må antas at en regelstruktur i alminnelighet styrker forutsigbarheten sammenlignet med en momentstruktur. På den annen side kan man neppe gå særlig langt i retning av å formulere konkrete og atskilte vilkår uten at det går ut over for-

målet om at normen skal være egnet til å fange opp hittil ukjente transaksjonsmønstre.

Den internasjonale oversikten viser – i det store perspektivet – en ganske stor grad av sammenfall mht. vilkår: Ved siden av at det må foreligge en skattefordel, er det gjerne – men ikke alltid – ett vilkår som refererer seg til skattyters formål eller motiv og ett som refererer seg til mer objektive forhold, der spenningen mellom rettslig form og økonomisk innhold står sentralt. Tysk rett skiller seg ut på en interessant måte ved å rette oppmerksomheten først og fremst mot transaksjonens (u)hensiktsmessighet når man ser bort fra skatteformålene. I det store og hele kan det sies at Høyesteretts formulering av normen faller inn i et internasjonalt mønster, og dette taler for å videreføre en slik form på det helt overordnede plan. Utredningen legger dette til grunn, men kommer tilbake til hvordan dette bør gjøres mer konkret.

En forutsetning for denne konklusjonen er imidlertid at man overhodet skal opprettholde et vilkår knyttet til skattyters formål med transaksjonen. Skattyters formål er etter sakens natur vanskelig å bestemme i mange tilfeller, og det kan tale for å utforme omgåelsesregelen uten henvisning til dette.² Det har også vært anført at grunnvilkåret i praksis ikke har selvstendig betydning fordi man «vanskelig kan tenke seg» at «tilleggs-vilkåret har vært oppfylt uten at grunnvilkåret har vært oppfylt» når de objektive omstendigheter i saken spiller så stor rolle i begge sammenhenger.³ Mot et grunnvilkår basert på skattyters formål har det også vært anført at «fokus på objektive forhold gjør at gjennomskjæring får nærmere

¹ Banoun 2003 s. 333 gir uttrykk for at på «begynnelsen av 1990-tallet var den gjeldende oppfatning i norsk rett at egenverdi- og illojalitetskriteriene var to selvstendige, kumulative vilkår», men at Høyesterett fra slutten av 1990-tallet, fra Rt. 1997 s. 1580 (Zenith), ga uttrykk for at «egenverdi og illojalitet bare var momenter i en totalvurdering».

² Jf. Magnus Aarbakke: Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem, i Lov og Rett 1970 s. 1 på s. 7: det er «nokså selvsagt at man ikke kan legge vekt på om folk har formet sine rettsforhold i den hensikt å spare skatt eller ikke».

³ Jf. Per Helge Stoveland: § 14-90 og ulovfestet omgåelse, i Banoun m.fl. (red.) 2014 s. 534 ff. på s. 539. I samme retning Bettina Banoun: Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen, i Banoun m.fl. (red.) 2014 s. 29 ff. på s. 39.

tilknytning til alminnelig lovtolkning og formålsbe-
traktninger», at et subjektivt vilkår innebærer
risiko for moralsk begrunnet skattlegging, og at et
vilkår om skatteformål, kombinert med Høyeste-
retts utsagn (i Telenor-dommen) om at stor skat-
tefordel gir presumsjon for skatteformål, gir skat-
temyndighetene en urimelig flying start.⁴

Et alternativ kan derfor være at betydningen
av skattyters formål tones ned til å være et
moment i en samlet vurdering, og ikke et eget vil-
kår. I favør av å opprettholde skattyters formål
som et eget vilkår taler imidlertid med styrke at
omgåelsesnormen retter seg mot et bestemt
handlingsmønster som er utslag av skattyters
planmessige atferd med sikte på å spare skatt, og
et vilkår knyttet til skattyters formål vil derfor
være relativt treffsikkert. Det er reelt sett liten
grunn til at en som oppnår skattefordeler uten at
dette var ledd i planlegging, skal treffes av nor-
men.⁵ Mot dette kan det anføres at skattyters for-
mål uansett kommer inn i totalvurderingen og at
et slikt resultat derfor er lite sannsynlig i praksis.

Det er imidlertid mulig å operere med skatty-
ters formål som et vilkår, men uten at det fremstår
som et grunnvilkår, som etter gjeldende norm.
Den tyske regel gir en modell: Her er det sentrale
kriteriet om transaksjonen er uhensiktsmessig.
Hvis konklusjonen er at transaksjonen er uhen-
siktsmessig, kan skattyteren likevel redde seg
hvis han/hun kan vise at det er ikke-skatteretts-
lige grunner for disposisjonen. En fordel med en
slik modell er at vilkåret om skattemessig formål
oppretholdes, men uten at dette blir gjort til en
hovedsak, slik det i praksis lett blir når det subjek-
tive formålet har karakter av et grunnvilkår. Som
omtalt foran har det vært diskutert om grunnvil-
kåret har selvstendig betydning, og erfaringen fra
Tyskland er også at regelen om at skattyteren kan
redde seg ved å vise ikke-skatterettslig motiv, har
liten praktisk betydning. Utredningen antar at en
slik redaksjon av regelen kan lede vurdering og
diskusjon mer direkte inn på de sentrale spørsmå-
lene i sakene.

Utredningen er derfor kommet til at et subjek-
tivt vilkår bør opprettholdes. Det bør imidlertid
ikke formuleres som et grunnvilkår, men som en
regel om at disposisjonen likevel holder dersom
skattyteren kan vise til ikke-skatterettslig formål i
et tilstrekkelig omfang. Det nærmere innholdet av
det subjektive vilkåret behandles i pkt. 8.6 neden-
for.

8.2 Vilkår og virkninger: Rekarakterisering av det privatrettslige forholdet

Virkningen av at en omgåelsesregel er anvende-
lig, kan typisk beskrives på én av to måter: Man
kan enten se det som analogisk anvendelse av tyn-
gende skatteregler og/eller innskrenkende tol-
king av fordelaktige skatteregler. Eller man kan
alternativt se det slik at omgåelsesnormen gir
grunnlag for å rekarakterisere de privatrettslige
disposisjonene, og at skattereglene anvendes på
de rekarakteriserte disposisjonene. Den først-
nevnte tilnærmingen brukes typisk ved anven-
delse av f.eks. den svenske omgåelsesnormen.
Utredningen anser imidlertid den sistnevnte til-
nærmingen for å gi best grep om disse spørsmå-
lene og vil begrunne dette nærmere i det føl-
gende, se også pkt. 7.1 foran.

Spørsmålet om å anvende omgåelsesnormen
oppstår typisk hvor det antas å være et spennings-
forhold mellom disposisjonens rettslige (normalt
privatrettslige) struktur og form, og dens økono-
miske innhold. Det er vanskelig å tenke seg at det
kan være aktuelt å anvende omgåelsesnormen
hvor det i det vesentlige er overensstemmelse
mellom den rettslige formen og disposisjonens
økonomiske innhold, selv om transaksjonen
skulle anses å være fullt ut skattemotivert og skat-
temessig fordelaktig for skattyteren. Om f.eks. en
skattyter velger å selge en aksjepost med tap på
årets siste dag (uten noen gjenkjøp e.l.) fordi han
vil ha fradrag for tapet dette året (og salget og
tidspunktet således er skattemotivert), kan hver-
ken salget eller tidspunktet for dette settes til side
som en omgåelse.

Dette innebærer at når ligningsmyndighetene
overveier å anvende omgåelsesnormen, må de
gjøre seg opp en mening om hva som er transak-
sjonens sentrale økonomiske innhold, som forut-
setningsvis avviker fra den rettslige formen som
skattyteren har valgt. Dersom myndighetene fin-
ner at vilkårene for å anvende omgåelsesnormen
foreligger, skjer skattleggingen typisk som om
skattyteren hadde gjennomført transaksjonen i en
rettslig form som tilsvarer den økonomiske reali-
teten. Den økonomiske realiteten kan typisk være
et annet handlingsmønster eller at skattyteren
ikke ville gjort noe overhodet (typisk ved salg og
tilbakekjøp og andre sirkulære transaksjonsmøn-
stre). Transaksjonens økonomiske realitet vil der-
for ha betydning både som grunnlag for vurderin-
gen av om vilkårene for å anvende normen er til
stede, og for gjennomføring av skattleggingen

⁴ Jf. Banoun i Banoun m.fl. (red.) 2014 s. 39 ff.

⁵ Annerledes Banoun op.cit. s. 39.

dersom vilkårene for å anvende normen anses for å være til stede.

At transaksjonens økonomiske realitet legges til grunn ved skattleggingen i slike tilfeller, innebærer at man legger til grunn en annen privatrettslig form enn den skattyteren har lagt opp til. Et salg anses f.eks. som utleie, aksjesalg anses som utbytteutdeling, salg og tilbakekjøp av aksjer anses som ikke-salg/ikke-kjøp. Dette omtales gjerne som at den privatrettslige transaksjonen *rekarakteriseres* eller omklassifiseres til et annet privatrettslig rettsforhold.⁶

En slik rekarakterisering av det privatrettslige rettsholdet er derfor et sentralt element i omgåelsesvurderingen. Kjernen i vurderingen av om en omgåelsesnorm er anvendelig, er om vilkårene for en slik rekarakterisering av rettsforholdet foreligger og – i så fall – rekarakterisering til hva. Virkningen av at omgåelsesnormen kan anvendes, er at skattleggingen foregår på grunnlag av det rekarakteriserte rettsforholdet, ved at skattereglene anvendes på dette. Denne betraktningmåte forklarer også at det ikke er omgåelsesnormen som sådan som er hjemmel for skattlegging der vilkårene for å anvende den foreligger, men den skatteregel eller de -regler som kommer til anvendelse på det rekarakteriserte rettsforholdet. Dette må gjelde selv om det nok finnes formuleringer som kan tas til inntekt for at Høyesterett har ment at selve omgåelsesnormen er hjemmelen for skattlegging.⁷

Utredningen antar at denne erkjennelsen med fordel kan trekkes inn i formuleringen av omgåelsesnormen. At ligningsmyndighetene, ved anvendelsen av normen, må gjøre seg opp en mening om rekarakterisering og formulere hvilket rekarakterisert rettsforhold som legges til grunn for skattleggingen, antas å bidra til ryddighet i resonnementer og til bedre forutsigbarhet for skattyterne: Det skal normalt ikke være tilstrekkelig til å anvende normen at ligningsmyndighetene mener at skattyteren har oppnådd urimelige skattefordeler, hvis de ikke kan peke på et alternativt priva-

trettslig forhold som bedre beskriver den økonomiske realiteten i skattyterens transaksjon. Oppmerksomhet omkring dette vil også sikre at det blir konsistens mellom grunnlaget for å konstatere omgåelse, og virkningene av at vilkårene for anvendelse av normen er til stede.

I de aller fleste tilfeller som har vært oppe for Høyesterett, har retten – eksplisitt eller implisitt – basert seg på en slik rekarakterisering. Dette er lett å se ved flerleddede transaksjoner, der det rekarakteriserte forholdet er en direkte transaksjon (typisk direkte salg til tredjemann, ikke via f.eks. barn eller stiftelser). Ved sirkulære transaksjoner (som salg og tilbakekjøp av aksjer) er det rekarakteriserte forholdet at ingen transaksjon er foretatt. Det samme vil typisk være tilfelle ved overdragelse mellom nærstående (typisk i familie- eller konsernforhold). Det kan være aktuelt å rekarakterisere aksjesalg som aksjeutbytteutdeling. Rekarakteriseringen kan også knytte seg enkelte elementer i et rettsforhold, ikke rettsforholdet som sådan; et eksempel er Rt. 1976 s. 1317 (Harnoll) som kan oppfattes som en rekarakterisering (fra skattemyndighetenes side) fra salg på kreditt til kontantsalg.

I noen – ganske få – tilfeller som har vært oppe for Høyesterett, har det ikke vært tilstrekkelig klart hva det rekarakteriserte rettsholdet er, noe som har vist seg å skape uklarhet.

I Rt. 1971 s. 264 (Kielland) hadde skattyteren overdratt en aksjeportefølje til et nystiftet holdingselskap som han selv kontrollerte. Vederlaget var gjeldsbrev som ikke var rentebærende. Aksjeutbytte som holdingselskapet mottok, ble til dels benyttet til å nedbetale holdingselskapets gjeld til skattyteren. Poenget med opplegget var at aksjeutbyttet var skattefritt på aksjeselskapets hånd. Skattyteren ble skattlagt for de beløpene han fikk utbetalt. Høyesteretts sentrale begrunnelse er kortfattet og omdiskutert: «... den bakenforliggende økonomiske realitet må kunne slå igjennom overfor aksjeselskapsformen dersom ordningen er motivert helt eller hovedsakelig ved ønsket om å spare skatt.»⁸ Etter ordlyden kan det tyde på at ligningen var basert på gjennomskjæring av holdingselskapets eierskap. Men det ville være i strid med langvarig praksis og oppfatning om at man neppe kan sette aksjeselskapsformen til side ut fra økonomisk realitet, fordi selskapet selv er en form (jf. under pkt. 3.1 foran). En alternativ forståelse er at overføringen av aksjene til hol-

⁶ Langt fra alle skatteregler er basert på privatrettslige begreper eller rettsforhold; dette gjelder f.eks. for flere sider ved virksomhetsbegrepet i skatteretten. Hvor slike regler er inne i bildet (f.eks. grensen mellom virksomhet og kapitalforvaltning utenfor virksomhet eller grensen mot fritidssysler), er det normalt tale om rendyrket skattelovtolkning og ikke anvendelse av omgåelsesnormen. Dette skyldes at det i slike tilfeller ikke er noen privatrettslige form å basere skatteplanleggingen på, og den spenningen mellom form og innhold som er typisk for omgåelsessituasjoner, oppstår derfor ikke.

⁷ Se f.eks. Rt. 1997 s. 1580 (Zenith) og Rt. 2007 s. 209 (Hex), jf. pkt. 4.5 foran.

⁸ Uttalelsen er diskutabel også ved at den kan synes å være basert på en forutsetning om at skattemotiv er *tilstrekkelig* til å rekarakterisere rettsforholdet iht. omgåelsesnormen.

dingselskapet ikke ble godtatt. Men både denne forståelsen og gjennomskjæring av selskapsformen ville ledet til andre konsekvenser enn det som ble lagt til grunn ved ligningen: Begge disse synspunktene ville ha ledet til at skattyteren skulle ha blitt skattlagt for alt utbytte som holdingselskapet mottok, ikke bare det som ble viderebetalt skattyteren i form av avdrag på gjelden, og heller ikke mer enn for det utbyttet holdingselskapet mottok. Tvert om hadde ligningsmyndighetene tilordnet aksjeporteføljen til holdingselskapet – og således ikke skattlagt skattyteren – i de årene det ikke ble utbetalt noe til skattyteren. Banoun har derfor argumentert for en annen rekarakterisering, nemlig at utbetalingene fra holdingselskapet til skattyteren, som privatrettslig hadde karakter av nedbetaling av gjeld, ble ansett som utbetaling av utbytte fra holdingselskapet til skattyteren.⁹ Denne ukklarheten – som hadde konsekvenser for den skattlegging som ble gjennomført – ville man ha unngått hvis det var blitt gjort klart hvilket rekarakterisert rettsforhold som ble lagt til grunn.

I Rt. 1995 s. 638 (Skau og Gundersen) kom riktignok Høyesterett til at transaksjonen ikke kunne rammes som omgåelse, men dommen illustrerer likevel ukklarhet skapt av at det ikke var klart hvilket rekarakterisert rettsforhold som ble lagt til grunn. Skau og Gundersen eide aksjene i AS Møbelhuset. Med sikte på å skape en konsernstruktur opprettet de SG Holding AS og solgte aksjene i AS Møbelhuset til dette selskapet for ca. 3,5 millioner kroner. Gevinsten var ikke skattepliktig etter reglene den gang. SG Holding finansierte kjøpet ved å ta opp et banklån. Dette ble nedbetalt i de følgende årene ved hjelp av konsernbidrag fra AS Møbelhuset. Ved ligningen ble Skau og Gundersen skattlagt for ca. 3,5 millioner kroner som aksjeutbytte. Dette var åpenbart basert på det syn at siden de to fortsatt hadde (indirekte) kontroll med AS Møbelhuset, kunne aksjene ikke anses for realisert, og de 3,5 millioner kronene var derfor vederlagsfri overføring, dvs. aksjeutbytte, fra SG Holding (altså et resonnement i tråd med Rt. 1994 s. 912 (Hovda)). Overligningsnemnda opprettholdt ligningen, men åpenbart på det grunnlag at konsernbidragene fra AS Møbelhuset til SG Holding ble ansett å ha gått direkte til Skau og Gundersen (og ikke veien om SG Holding AS). Overligningsnemnda synes imidlertid å ha oversett at denne konstruksjonen ikke kunne forsvare at hele beløpet ble skattlagt i det året aksjene ble overført, for konsernbidrag skal jo skattlegges

hos mottakeren det enkelte år; dessuten burde konstruksjonen kanskje ha ledet til at Møbelhuset AS ikke skulle hatt fradrag, for konsernbidrag til fysiske personer oppfyller ikke vilkårene for fradragsrett for konsernbidrag.¹⁰ Høyesterett fant at vilkårene for å anvende omgåelsesnormen ikke var oppfylt, og spørsmålet om den rette rekarakteriseringen kom derfor ikke på spissen. Men Høyesterett synes forutsetningsvis å ha sluttet seg til ligningsnemndas rekarakterisering (av utbetalingen som utbytte).

I Rt. 2000 s. 1865 (Nygård) hadde Nygård omdannet sitt enkeltpersonforetak til et selskap med delt ansvar, der han selv eide 95 pst. og et heleid aksjeselskap eide 5 pst., og uten skattemessig kontinuitet. Slik reglene var den gang, ville fordelene ved oppjustering av avskrivningsgrunnlaget hos kjøperen være større enn ulempen ved gevinstbeskatningen hos selgeren. Opplegget ble ikke godkjent, og selskapet ble nektet økt avskrivningsgrunnlag. Ligningsmyndighetene aksepterte stiftelsen av selskapet og overføringen av eiendelene til dette, men nektet – ut fra omgåelsesbetraktninger – at avskrivninger kunne beregnes av oppjustert beløp. Høyesterett opprettholdt ligningen, men åpenbart basert på det syn at eiendelene ikke kunne anses som overført til selskapet (og dermed var det heller ikke noe grunnlag for å oppjustere avskrivningsgrunnlaget): «... fra en skatterettslig synsvinkel er det nærliggende å se det slik at det ikke har funnet sted noe eierskifte i forhold til regnskapsvirksomheten.»

Nygård-dommen er særlig interessant fordi den viser et eksempel på at omgåelsesnormen ble brukt av ligningsmyndighetene uten at det ble foretatt noen rekarakterisering av rettsforholdet. Ut fra dette resonnementet innebærer dommen i sin virkning en radikalt innskrenkende forståelse av reglene om fastsettelse av inngangsverdi etter overdragelse. Høyesteretts syn er derimot basert på en rekarakterisering av transaksjonen, nemlig at eiendelene ikke var overført til selskapet overhodet. Det er videre interessant å notere at de to tilnærmingene ikke gir fullt ut samme resultat: Etter det syn som ble lagt til grunn ved ligningen, skulle 5 pst. av avskrivningene på de aktuelle eiendelene tilordnes det heleide aksjeselskapet, og 95 pst. skulle tilordnes Nygård, og slik ser ligningen ut til å ha vært gjennomført. Etter den rekarakterisering som Høyesterett la til grunn, skulle imid-

⁹ Banoun (2003) s. 205 og s. 338.

¹⁰ Men dette er et spørsmål om hvorvidt og i hvilken grad anvendelse av omgåelsesnormen overfor ett skattesubjekt, skal ha betydning for skattleggingen av et annet. Se pkt. 9 nedenfor om dette.

lertid all avskrivning tilordnes Nygård selv. Dette innebærer at Høyesterett godkjente en ligning som ikke var helt i tråd med Høyesteretts eget syn på rekarakteriseringen.

Selv om altså praktisk talt alle høyesterettsdommer er basert på, eller burde ha vært basert på, at skattyterens transaksjon ble rekarakterisert, kan det være spørsmål om dette synspunktet er anvendelig eller nærliggende i alle tilfeller. En gruppe av tilfeller er de hvor det overdras aksjer i selskap som praktisk talt bare eier skatteposisjoner. Disse kan, i tråd med synspunktene foran, forstås slik at den økonomiske realitet var at selskapet forsøkte å selge selve skatteposisjonen, noe som skatterettslig ikke går an og som dermed anses å utløse skattlegging. Dette synet kan imidlertid sies å være problematisk fordi det innebærer at man ser bort fra aksjeselskapsformen, noe man ut fra vanlige forestillinger ikke skal gjøre. Noe lignende gjelder for tilfeller hvor det er aktuelt å anse salg av aksjer som salg av selskapets eiendeler (typisk en fast eiendom, som i Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III)), men her er det i praksis aksjonæren som er blitt skattlagt, se også pkt. 3.1 foran. Om man ser dette som likvidasjon av selskapet og aksjonærenes etterfølgende salg av eiendommen, ville allerede overføring av eiendommen til aksjonærene som likvidasjonsutbytte utløse gevinstbeskatning (ved uttak etter sktl. § 5-2), og subjekt for denne gevinsten er selskapet, ikke aksjonærene. Men selskapets skatter rammer kjøperne, og man kan neppe rekarakterisere en transaksjon med skattemessig virkning for tredjemann.

Dette taler for at rekarakteriseringssynspunktet ikke bør være det eneste som kan begrunne anvendelse av omgåelsesregelen. Det bør også åpnes for at rettsvirkningen av at vilkårene foreligger, er at tyngende regler kan anvendes analogisk og begunstigende kan anvendes innskrenket.¹¹

I de tilfellene som er omtalt rett foran, er det skatteregler som skaper problemer med å anvende rekarakteriseringssynspunkter (f.eks. overføring av skatteposisjoner, uttaksbeskatning ved likvidasjon). En beslektet problemstilling er der det kan være tale om å rekarakterisere rettsforholdet til en disposisjon som skattyteren ikke selv kunne ha foretatt fordi de privatrettslige reglene ikke gjør det mulig. Et eksempel gir dommen i Utv. 2014 s. 2032 (Høegh Eiendom – Bor-

gartering). Ved ligningen var et aksjeselskaps gevinst ved salg av aksjer rekarakterisert til utdeling av aksjeutbytte. På det tidspunktet da aksjesalget fant sted, kunne selskapet imidlertid ikke ha utdelt et tilsvarende beløp i utbytte (pga. regelen i aksjeloven § 8-1 den gang om at utbytte ikke kunne utdeles før årsregnskapet var klart). Ved ligningen var det derfor lagt til grunn ikke bare at det forelå en utbytteutdeling (i motsetning til gevinst), men også at utdelingen av utbytte var ulovlig og at fritaksmetoden av den grunn ikke kunne komme til anvendelse, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a. Lagmannsretten opphevet ligningen, men på et annet grunnlag enn at slik rekarakterisering til et privatrettslig ulovlig rettsforhold ikke kunne finne sted. Staten anket ikke dommen. Det må imidlertid antas at rekarakterisering av en disposisjon til en disposisjon som skattyteren selv ikke kunne ha gjennomført privatrettslig, ikke kan legges til grunn etter omgåelsesregelen.

En annen gruppe tilfeller der et rekarakteriseringssynspunkt ikke passer helt, er der skattyteren utnytter ulikheter i to eller flere lands skatteregler. Om et konsern ved hybrid finansiering oppnår fradrag i utbetalingslandet og skattefritak i mottakerlandet, er selve det at det er fradrag i utbetalingslandet ikke en naturlig del av den økonomiske realitet som kan gi grunnlag for å rekarakterisere aksjeutbytte til renter i mottakerlandet. Hvor det gis fradrag for avskrivninger i to stater («double dip») fordi begge parter i et leasingforhold anses som eier etter intern rett i statene, er det tilsvarende lite nærliggende å rekarakterisere eierforholdet i den ene staten på grunnlag av den skattemessige behandlingen i den annen. I slike tilfeller er det dessuten en mulighet for at begge statene rekarakteriserer forholdet slik at det ender med dobbeltbeskatning (ved hybrid finansiering i form av skattlegging hos mottaker uten fradrag hos yter, ved «double dip» ved at det ikke gis fradrag noe sted). Det bør være mulig å vurdere også slike tilfeller under omgåelsesregelen, selv om rekarakterisering er lite nærliggende.¹² Det må imidlertid antas at muligheten for å motvirke slike opplegg med en generell omgåelsesregel, er temmelig begrenset. Det oppstår spørsmål også mht. vilkåret om skattefordel (jf. pkt. 8.4 nedenfor) og om det er noen strid med skattereglenes formål. Det er illustrerende at OECD i BEPS-prosessen ikke har lagt

¹¹ Med dette er intet sagt om hva som skal til for at et slikt synspunkt kan føre frem; poenget er bare at en omgåelsesvurdering ikke bør være avskåret i utgangspunktet.

¹² I tilfeller som de nevnte vil det også oppstå spørsmål om hva skattefordelen er og om det er noen strid med skattereglenes formål (jf. pkt. 8.4 nedenfor).

opp til bruk av generelle omgåelsesregler i slike tilfeller.

8.3 Gjenstand for vurdering under omgåelsesregelen

En disposisjon som det kan være aktuelt å vurdere under omgåelsesregelen, inngår ofte i en større sammenheng. Dette reiser tre spørsmål som bør holdes atskilt.

For det første er det spørsmål om flere disposisjoner kan ses i sammenheng, først og fremst ved vurdering av egenverdi. Disposisjonene kan tenkes å ha egenverdi når de vurderes separat, men ikke om de ses i sammenheng. Det er sikker rett at disposisjoner på nærmere vilkår kan ses i sammenheng,¹³ og utredningen foreslår ingen endring i dette, jf. også pkt. 10.2 nedenfor.

For det annet kan det tenkes at et disposisjonsmønster samlet sett har forretningsmessige eller andre ikke-skattemessige formål og virkninger, men at ett (eller flere) ledd i disposisjonsrekken ikke er nødvendig for å oppnå disse formål og virkninger, men typisk er skutt inn for å oppnå en skattefordel (gjørne omtalt som unødvendig mellomledd). Det er sikker rett at et slikt mellomledd kan vurderes særskilt under omgåelsesnormen selv om disposisjonsrekken samlet sett har ikke-skattemessig formål og virkninger, jf. under pkt. 3.3 foran. Heller ikke på dette punkt foreslår utredningen noen endring.

For det tredje har Høyesterett i en del senere dommer avgrenset vurderingstemaet til «de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet», jf. pkt. 4.2 foran. Utredningen mener og legger til grunn at denne sistnevnte avgrensningen er unødvendig og dessuten kan gi uheldige resultater. I Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi) kan det således se ut til at denne problemstillingen ble blandet sammen med spørsmålet om unødvendig mellomledd (se nærmere pkt. 4.2 foran), og i Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III) innebar avgrensningen at forhold knyttet til stiftelsen av det selskapet som senere var gjenstand for fisjon og aksjesalg, ikke ble trukket inn ved vurderingen, til tross for at det kunne være relevant.¹⁴ Når det foreslås å ikke videreføre en slik begrensning, innebærer det at alle ledd i begivenhetsforløpet som kan ha relevans ut fra omgåelsesregelen, hører med til vurderingstemaet. Det er vanskelig å se at dette skulle reise særlige pro-

blemer. Alle momenter som er relevante, bør tas i betraktning; og momenter som ikke er relevante, vil falle utenfor av den grunn.

For ordens skyld understrekes at dette er en annen problemstilling enn spørsmålet om sammenhengende disposisjoner kan vurderes under ett. Ved sammenhengsvurderingen er det i og for seg ikke tvil om hvilken disposisjon som skal bedømmes (i ConocoPhillips III-dommen: fisjon og aksjesalg), men spørsmålet er hvilke forhold man kan trekke inn under vurdering av dette (i ConocoPhillips III-dommen f.eks. forhold knyttet til stiftelsen av selskapet). Ved sammenhengende disposisjoner er det spørsmål om hvilke disposisjoner som skal bedømmes under ett under omgåelsesregelen (i f.eks. Rt. 1976 s. 302 Astrup-dommen: aksjesalg og likvidasjon av selskap). Det krav om sammenheng som stilles ved denne sistnevnte problemstillingen, har ingen relevans ved spørsmålet om hvilket begivenhetsforløp som kan tas i betraktning ved avgjørelsen av om omgåelsesregelen kan komme til anvendelse.

8.4 Skattefordel

I bunnen for enhver omgåelsesvurdering ligger eksistensen av en skattefordel: Basert på den (privatretslige) formen blir skattingen gunstigere enn skatting basert på en disposisjon som reflekterer den økonomiske realiteten. Høyesteretts formulering bruker riktignok ikke termen skattefordel, men oppstiller, som del av grunnvilkåret, et krav om at skattyters hovedsakelige formål må være «å spare skatt»; men innholdsmessig må dette være i det vesentlige det samme.¹⁵ Lovutkastet fra 1991 brukte uttrykket «reduksjon i formuen eller inntekten»; dette ble imidlertid med rette kritisert for å være både for snevert og for omfattende.¹⁶

Spørsmålet om det foreligger en skattefordel (eller, med Høyesteretts formulering, hva det innebærer «å spare skatt»), spiller underordnet rolle i omgåelsessaker i praksis. Dette skyldes rimeligvis at skattemyndighetene ikke vil starte en omgåelsessak overhodet hvis det ikke foreligger en skattefordel av en viss betydning. Utredningen mener at det likevel er hensiktsmessig at

¹⁵ I samme retning Harboe 2012 s. 246.

¹⁶ Se Banoun 2003 s. 312–313. Uttrykket, som åpenbart er hentet fra sktl. § 13-1, er for snevert fordi det ikke fanger opp bl.a. tilfeller hvor skatteplanleggingen går ut på å oppnå lavere skattesatser og kanskje heller ikke fordel knyttet til skattekredittregler; det er for vidtrekkende fordi det omfatter bl.a. genuine gavetransaksjoner.

¹³ Se under pkt. 3.3 foran og Banoun 2003 s. 323 ff.

¹⁴ Se Frederik Zimmer: Høyesterettsdommer i skattesaker 2014 – Del II, i Skatterett 2015 s. 225 ff. på s. 238.

et vilkår om at det må foreligge en skattefordel, nedfelles uttrykkelig i lovteksten, ikke minst fordi eksistensen og størrelsen av en skattefordel har betydning både for vurderingen av om vilkårene ellers er oppfylt (skattefordelens størrelse får betydning via kriteriet skatterettslige og ikke-skatterettslige virkninger) og fordi skattefordelen har nær sammenheng med virkningene av at omgåelsesregelen er anvendelig, jf. pkt. 9 nedenfor.

I noen land – som i Sverige – bestemmer loven at det må foreligge en *vesentlig* skattefordel eller lignende. Utredningen antar at en slik kvalifisering av vilkåret er overflødig og kan reise unødvendige tolkingsspørsmål. Det er neppe aktuelt å reise en omgåelsessak hvor skattefordelen er bagatellmessig, og om det likevel gjøres, skal det typisk svært lite til av egenverdi og annet for at disposisjonen holder.¹⁷

Noen sider av begrepet fortjener noe nærmere omtale.

Både gjeldende rett og forslaget er basert på at skattefordeler kan ha mange *former*,¹⁸ typisk, men ikke begrenset til: fritak for skatt på en bruttoinntekt, redusert skattemessig verdi av bruttoinntekt, fradrag – ev. større fradrag – for en utgiftspost, utsettelse av skattlegging av inntektspost eller fremskynding av fradragsrett for en kostnadspost, lavere skattesatser, utnyttelse av skattekreditregler, bedre utnyttelse av en skatteposisjon hos et annet subjekt.

Det legges til grunn at begrepet «skattefordel» skal ha samme vide betydning i forslaget, og det antas at det ikke er nødvendig å presisere begrepet nærmere i lovteksten.

Forestillingen om en *skattefordel* impliserer at skattyterens stilling basert på hans disposisjoner, *sammenlignes* med en annen disposisjon, som forutsetningvis er mindre gunstig for ham. Det er forskjellen på den skattemessige behandling av disse to disposisjonene som utgjør fordelene. Det nærliggende synspunktet her er at sammenligningen skjer med en disposisjon basert på disposisjonens reelle økonomiske innhold. Fordi dette også er hovedregelen om hvordan skattleggingen skal gjennomføres hvor vilkårene for å anvende omgåelsesregelen er oppfylt (se pkt. 9 nedenfor), er det som nevnt nær sammenheng mellom begrepet fordel og virkningen av at regelen kan anvendes.

Det kan spørres om omgåelsesregelen bør kunne anvendes allerede når en skatteposisjon

etableres, eller først når den *utnyttes*. Ofte kommer spørsmålet ikke opp fordi det er først ved utnyttelsen det blir spørsmål om en omgåelsessituasjon overhodet foreligger. Slik er det typisk ved fremføring av underskudd, som er fastsatt ved ligningen for underskuddsåret, men der det gjerne er en senere fusjon eller ytelse av konsernbidrag som reiser omgåelsesspørsmål; før en slik begivenhet inntreffer, vil det typisk ikke foreligge noe grunnlag for å reise spørsmål om omgåelse. Men det kan tenkes at tvisten gjelder vurderingen av f.eks. et tapsfradrag (f.eks. ved internsalg i konsern) som ikke kommer til fradrag (fullt ut) i salgsåret fordi skattyteren har underskudd. Det er neppe tvilsomt etter gjeldende rett at spørsmålet om omgåelse i slike tilfeller kan tas opp allerede for tapsåret, selv om skattefordelen i praksis materialiserer seg først ved fremføring av underskuddet et senere år.¹⁹ Utredningen legger dette synspunktet til grunn for forslaget.

Ytterligere et spørsmål er om skattefordelen må tilfalle *det samme skattesubjekt som har gjennomført de aktuelle disposisjonene* eller er part i de aktuelle rettsforholdene. I de aller fleste tilfeller vil det være sammenfall, men det kan tenkes at skattefordelen – eller deler av den – tilfaller andre. Typisk kan dette skje i familieforhold, i forhold mellom hovedaksjonær og selskap og mellom selskaper i samme konsern. Dette var kanskje lettest å se for arveavgiften: Foreldrenes transaksjoner kunne innebære at barna fikk lavere arveavgift. Men det gjør seg gjeldende også ellers: Et aksjeselskaps valg av kapitalnedsettelse fremfor utbytteutdeling innebærer typisk skattefordeler for aksjonærene. Aksjonærenes salg av aksjer åpner for fremføring av underskudd hos selskapet i konsernbidrag.

Det må antas at vilkåret om at det må foreligge en skattefordel, er oppfylt også i slike tilfeller etter gjeldende rett hvor det foreligger interessefelleskap mellom den eller de som har utført transaksjonene og den eller de som har oppnådd skattefordelen.²⁰ Spørsmålet kan tenkes å oppstå også utenfor interessefelleskap, f.eks. hvor hovedinnsatsen består i profesjonell utvikling og gjennomføring av skatteplanleggingsopplegg; i slike tilfeller er det riktignok vanskelig å tenke seg at skattyteren ikke medvirker til disposisjonen overhodet, så spørsmålet har formodentlig liten praktisk interesse. Om det skulle forekomme at en skatt-

¹⁷ I samme retning Banoun 2003 s. 313–314.

¹⁸ Eller, med Høyesteretts formulering, at skattyteren kan spare skatt på mange måter.

¹⁹ I Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) synes det ikke å ha vært problematisert om skattyter fikk effektivt fradrag i tapsåret eller (evt. delvis) først senere ved fremføring av underskudd. Spørsmålet har vært fremme i svensk rett, se Ugglå og Carneborn 2015 s. 59.

yster oppnår skattefordeler uten overhodet å ha medvirket, vil resultatet i praksis gjerne bli at omgåelsesregelen ikke kan anvendes fordi øvrige vilkår ikke er oppfylt. Utredningen legger disse synspunktene til grunn for forslaget, og det antas at det ikke er nødvendig med uttrykkelige regler om dette i lovteksten.

Det kan undertiden være tvilsomt om den økonomiske fordel som mottas av andre enn de som har gjennomført transaksjonen, er en *skattefordel*. Om et morselskap kjøper opp underskuddsselskap og beslutter konsernbidrag fra et overskuddsselskap i konsernet, vil den fordel som morselskapet har av dette, ha form av økt aksjeutbytte eller aksjegevinst. Når det ikke stilles som vilkår at skattefordel må tilfalle den som har gjennomført disposisjonen, kommer spørsmålet om slikt kan anses som en skattefordel, sjelden på spissen.²¹ Utredningen går ikke nærmere inn på dette.

Hvor det er *flere skattytere* som er knyttet til samme transaksjon, kan det hende at det foreligger en skattefordel bare for noen av dem, men ikke for alle. Dette kan skyldes at en eller flere skattytere er bosatt/hjemmehørende i utlandet, er skattefri institusjon, har andre inngangsverdier osv. Utredningen finner det klart at det i slike situasjoner ikke kan være tale om å anvende omgåelsesregelen overfor skattytere som ikke har hatt noen skattefordel; en motsatt regel ville dessuten reist vanskelige spørsmål om hva de skulle skattlegges for. Et eksempel kan være at en gevinst på aksjer i et norsk selskap blir rekarakterisert til aksjeutbytte og at en eller flere skattytere er bosatt

i stater hvor skatteavtalen gir anvisning på en kilde-skattesats på aksjeutbytte på null. Skattyteren er i en slik situasjon ikke skattepliktig til Norge hverken for aksjegevinst eller aksjeutbytte. Utredningen legger til grunn at det ikke kan være aktuelt å anvende omgåelsesnormen overfor de skattytere som ikke har hatt noen skattefordel i tilknytning til transaksjonen. Det kan, ut fra alminnelige prinsipper, ikke være aktuelt å identifisere slike skattytere med andre skattytere som deltar i samme disposisjon. Tilsvarende må gjelde hvor flere skattytere har skattefordel av ulik størrelse.

Det må legges til grunn at det må dreie seg om en skattefordel *i Norge*. Det kan neppe være aktuelt at norske myndigheter skjerper skattleggingen i Norge begrunnet i at skattyteren eller en nærstående har oppnådd en urimelig skattefordel i et annet land. Dette innebærer at omgåelsesregelen kan være vanskelig å anvende hvor skattyteren har utnyttet ulikheter i to eller flere lands rett. Om skattyteren ved «double dip» har fått fradrag for avskrivninger både i Norge og utlandet, kan han ikke skattlegges i Norge for skattefordelen ved fradraget i utlandet. Uansett om man anser fradraget i Norge som en skattefordel, vil denne typisk ikke være i strid med skattereglenes formål og vil derfor vanskelig kunne rammes, jf. også pkt. 8.2 mot slutten.

8.5 Det objektive vilkåret

8.5.1 Høyesteretts totalvurdering

Ved vurderingen av innholdet av det objektive vilkåret under en lovfestet omgåelsesnorm er det nærliggende å ta utgangspunkt i den totalvurderingen som Høyesterett har formulert og anvendt i senere års dommer:

«For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg [til grunnvilkåret] at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyterens formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, ...»

Formuleringen er visstnok første gang brukt i denne formen i Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) og er gjengitt ordrett i alle senere høyesterettsdommer om omgåelse. Slik dette er formulert, forutsetter det at skattereglenes formål bringes på det rene, og at disposisjonens virkninger, skattyters formål og andre relevante omstendigheter holdes opp

²⁰ I Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi) var således omgåelsesspørsmålet rettet mot underskuddsselskapet, altså det selskap hvis aksjer var solgt, selv om de relevante transaksjonene var foretatt av hovedaksjonæren personlig og holdingselskapet. Tilsvarende gjelder i Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen) om arveavgift, der omgåelsesspørsmålet var rettet mot barna som gavemottakere; i denne saken hadde imidlertid barna spilt en sentral rolle i begivenhetsforløpet. I ingen av sakene var dette spørsmålet problematisert. I Rt. 2008 s. 1510 (Reitan) var avgiftskravet riktignok rettet mot giver og ikke mot mottaker som oppnådde fordel, men det kan ha vært på grunnlag av bestemmelsen i (nå) sktbl. § 16-31 annet ledd om at også giveren er ansvarlig for arveavgift av gaver. Sktl. § 14-90 er basert på en forutsetning om at aksjonærenes salg av aksjer kan ha avgjørende betydning for selskapets skatteposisjoner.

I samme retning Harboe 2012 s. 247.

²¹ Bruk av barn som mellomledd ved salg til tredjemann kan lede til at barna sitter igjen med større verdier enn om foreldrene solgte direkte og ga inntekt etter skatt til barna, og man kan da spørre om alt det barna mottar, er en skattefordel; ved salg fra foreldre til tredjemann ville jo barna ikke blitt påført noen skatt. Men i slike saker er omgåelsessaaken gjerne reist mot foreldrene, se Rt. 1978 s. 60 (Smestad) og Rt. 2006 s. 1062 (A).

mot dette. Målsetningen er å komme frem til om disposisjonen fremstår som stridende mot reglens formål. Momenter som skal inngå i denne vurderingen, er til dels regnet opp i formuleringen: disposisjonens virkninger, med hovedvekt på dens forretningsmessige egenverdi og skattyterens formål, og til dels bare angitt med en åpen formulering («omstendighetene for øvrig»).

Høyesterett har imidlertid, særlig tidligere, brukt formuleringer som ikke setter forholdet til skattelovgivningens formål opp som målsetningen med vurderingen. I en rekke dommer, siste gang i Rt. 2006 s. 1062 (A), formulerte Høyesterett seg slik at 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 formen fremtrer som stridende mot skattereglens formål.»

Etter dette kriteriet er skattereglens formål et (sentralt) moment i vurderingen av om transaksjonen skal rammes, *sideordnet* transaksjonens egenverdi.²² Grad av egenverdi og grad av strid med reglens formål blir da de sentrale elementer i vurderingen, og med en viss gjensidighet: Jo større grad av strid med reglens formål, desto mer kreves av egenverdi, og omvendt.

Det kan anføres at den formuleringen som Høyesterett har brukt i de seneste dommene, kan se ut til å stille lave krav til å gripe inn: Det skulle være nok at resultatet strider mot skattereglens formål, altså uansett om egenverdien er høy. En slik forståelse er imidlertid ikke i tråd med utfallet av Høyesteretts dommer. Mot resonnementet kan kanskje anføres at om egenverdien er høy, er skattefordelen neppe i strid med skattereglens formål, men det kan etter formuleringen ikke utelukkes. Men i så fall kan det hevdes at en modell der egenverdi og strid med lovformål er sideordnet, gir et riktigere bilde av praksis enn en modell der skattereglens formål står i en særstilling som målestokken for vurderingen.

Formuleringen av de aktuelle skattereglens formål blir helt sentral med Høyesteretts tilnær-

ming. Dette viser seg å reise en del spørsmål som imidlertid bare i liten utstrekning har vært uttrykkelig diskutert av Høyesterett.

For det første er det ofte nødvendig å presisere hvilke sider ved en skatteregel som aktualiseres i saken. Det er flere eksempler på at det nok kan hevdes at Høyesterett ikke har slått tilstrekkelig presist ned på den eller de sentrale delene av formålet med reglene. I Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada) heter det således hos førstvoterende:

«Formålet med regelen om tapsfradrag i § 44 første ledd bokstav d er å begrense skattegrunnlaget til nettoinntekten av skattyterens virksomhet. Vurderingstemaet må her være om Hydro ved å overføre aksjene i Hydro Canada til Hydro Danmark vil få fradragsrett for tap som det ut fra formålet med regelen ikke er reelt grunnlag for.»

Det er riktig nok at formålet med tapsfradrag ligger i hensynet til å skattlegge nettoinntekten. Det sentrale spørsmålet i saken var imidlertid om tapet var endelig konstatert, dvs. om slikt tapsfradrag kunne kreves allerede ved en slik konsernintern overdragelse, eller først ved salg ut av konsernet. Annenvoterende, som talsmann for mindretallet, sa om formålet:

«Fradragsrett kan derfor sies å være i strid med formålet bak reglene om tapsfradrag, nemlig at fradrag kan kreves først når eierinteressen reelt avstås.»

Et annet eksempel gir Rt. 1997 s. 1580 (Zenith) som gjaldt salg av aksjer i et selskap med betydelige betinget skattefrie gevinster. Høyesterett uttalte bl.a.:

«Formålet med reglene om betinget skattefritak for gevinst ved salg av næringsstomter, negative saldi og avsetning til konsolideringsfond var stort sett det samme: legge til rette for fortsatt drift og vekst i næringslivet ved reinvestering i nye driftsmidler.»

Skar (s. 146) kommenterer med rette at

«... dette resonnementet kan fremstå som ubalansert. Den aktuelle skattekredittordning bygget ikke bare på hensynet om å stimulere til reinvesteringer, ... Reglene stenger i utgangspunktet for at skatteposisjoner kunne overføres fra et skattesubjekt til et annet.»

²² En annen forskjell er at i denne formuleringen er det «skattemessige resultatet» som skal vurderes opp mot skattereglens formål, mens det etter den nyere formuleringen er «disposisjonen», se Skar s. 143 og Banoun 2003 s. 331. Dette er muligens lite mer enn et formuleringsspørsmål. Det må uansett være skattefordelen som står i fokus, men resultatet av vurderingen kan være at disposisjonen settes til side.

Tidligere har Banoun trukket frem det samme: Høyesteretts flertall i Zenith-dommen

«burde ha vurdert spørsmålet om adgangen til overdragelse av skatteposisjonene. Også begrensninger bør diskuteres når man vurderer en bestemmelses formål.»²³

Høyesteretts formulering av temaet for totalvurderingen reiser for det annet spørsmålet om hva som skal anses omfattet av uttrykket skattereglenes formål. Skal man kunne forklare rettspraksis, må uttrykket forstås vidt, slik at det omfatter ikke bare den primære grunn til at den aktuelle regelen er vedtatt, men også hensyn som er avgjørende for struktur, avgrensning mv. For lovregler som er bevisst utformet med en skarp avgrensning, må lovgiver således anses å ha akseptert at skattytere legger seg nær opp til grensen, selv om den skarpe grensen må anses mer begrunnet i et retts teknisk hensyn enn i det regelen egentlig tar sikte på å fremme.²⁴ Noe tilsvarende gjelder for regler som forutsetter realisasjon som vilkår for tapsfradrag, der også symmetri med skattlegging av gevinster kommer inn i bildet.²⁵ Spørsmålet om hvor langt man skal eller bør drive dette synspunktet, kan volde tvil. Et nokså vidtgående resonnement av denne typen ble lagt til grunn i Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III): Finansdepartementet hadde i flere dokumenter til Stortinget reist et spesielt spørsmål og gjort oppmerksom på omgåelsesmuligheter og at man ville ha spørsmålet under oppsikt, men uten å foreslå lovregler for å forhindre slike. Dette ble ansett som et argument for at den aktuelle transaksjonen ikke kunne anses som omgåelse i strid med omgåelsesnormen. Det hører til utredningens mandat å vurdere dette nærmere, se pkt. 8.5.5.2 nedenfor.

I forlengelsen av det som er sagt, ligger det synspunkt at skatteregler, som andre lovregler, ofte blir til som resultat av avveining av kryssende hensyn. Særlig forekommer det at anvendelsesområdet for regler er begrenset av motstående hensyn, på skatteområdet ofte at reglene ikke skal kunne utnyttes til å oppnå ikke-tilsiktete fordeler.²⁶ Formålet med en regel, eller grensen for regelens anvendelse, er da typisk ikke entydig, noe som kan komplisere omgåelsesvurderingen.

Selv om i det konkrete tilfellet hensynet bak fritaksmetoden (forhindre kjedebeskatning) eller underskuddsfremføring (inntektsutjevning over flere år) gjør seg gjeldende, kan man vanskelig se bort fra at reglenes anvendelsesområde er avgrenset bl.a. for å hindre at de brukes i omfattende skatteplanlegging, jf. også foran om Rt. 1997 s. 1580 (Zenith).

Det kommer også inn i bildet at skatteplanlegging ofte ikke knytter seg bare seg til én skatteregel, men innebærer å utnytte samspillet mellom regler på måter som kan gi ikke-tilsiktete skattefordeler. I slike tilfeller bør det ikke være tilstrekkelig å finne frem til og vurdere formålet med den enkelte regel hver for seg. Vurderingen bør også omfatte samspillet mellom reglene. I nyere høyesterettspraksis kan det undertiden se ut til at dette synspunktet er kommet i bakgrunnen. I Dyvi (Rt. 2012 s. 1888) gjaldt saken samspill mellom rett til underskuddsfremføring og konsernbidrag, men slik at det at skattyteren ved hjelp av disse reglene oppnådde et resultat i mulig strid med prinsippet om at retten til fremføring av underskudd ikke kan overføres til andre – som var den regelen som ev. var omgått –, kom i bakgrunnen. I ConocoPhillips III (Rt. 2014 s. 227) gjaldt det kombinasjonen av fisjon med kontinuitet og fritaksmetoden, men slik at prinsippet om at gevinst ved salg av fast eiendom skal skattlegges, i enda sterkere grad kom i bakgrunnen.

For det tredje reiser Høyesteretts formulering – både den aktuelle og den tidligere – spørsmålet om *hvilke* skattereglers formål det dreier seg om. Formuleringen må utvilsomt først og fremst referere seg til den regelen eller de regler som påstås omgått (for tyngende regler) eller urimelig utnyttet (for fordelaktige regler). I dommene om kryss-eie og om tilpasning til delingsmodellen ellers var utvilsomt delingsmodellen og formålet med den det sentrale, dvs. å forebygge at inntekt som reelt sett var arbeidsinntekt ble skattlagt som kapitalinntekt, altså grunnleggende et nøytralitets-synspunkt.²⁷ I dommer om tapping av selskaper står formålet med utbyttebeskatningen i fokus.²⁸ I dommer om salg til nærstående er formålet med realisasjonsvilkåret det sentrale.²⁹ I dommer om salg via mellomledd og overføring av skatteposi-

²³ Bettina Banoun: Overføring av skatteposisjoner – et kritisk blikk på Zenith-dommen, i Skatterett 1998 s. 164 ff. på s. 176.

²⁴ Jf. Rt. 1998 s. 1779 INA, Rt. 2008 s. 1537 (ConocoPhillips I).

²⁵ Jf. f.eks. Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada), Rt. 2006 s. 1232 (Telenor).

²⁶ Se til dette Skar s. 145 ff.

²⁷ Rt. 1998 s. 1771 (Essem), Rt. 1998 s. 1779 (INA), Rt. 2007 s. 209 (Hex).

²⁸ Rt. 1971 s. 264 (Kielland), Rt. 1976 s. 302 (Astrup), Rt. 1994 s. 912 (Hovda), Rt. 1995 s. 638 (Skau & Gundersen).

²⁹ Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada), Rt. 2006 s. 1232 (Telenor). Men se foran i dette pkt. om at dette ikke kommer godt til uttrykk i Hydro Canada.

sjoner er det skatterettens tilordningsregler som settes på prøve.³⁰

Men Høyesterett går, særlig i nyere dommer, også og først og fremst inn på formålet med de reglene som brukes som *redskap* for den påståtte omgåelsestransaksjon, uten at dette valget er nærmere begrunnet. I Dyvi-dommen gjaldt det således reglene om fremføring av underskudd (inntektsutjevning over år) og om konsernbidrag (inntektsutjevning mellom konsernselskap), og i ConocoPhillips III-dommen gjaldt det fisjon med kontinuitet og fritaksmetoden. I ConocoPhillips III-dommen, som gjaldt spørsmål om salg av aksjer etter fisjon kunne anses som salg av selskapets faste eiendom, uttalte førstvoterende:

«Isolert sett er det naturligvis i strid med formålet med den alminnelige gevinstbeskatningsregelen dersom oljeselskapets gevinst ikke kommer til beskatning. Dette er imidlertid uten interesse fordi reglene i fritaksmodellen nettopp har til hensikt å unnta slike gevinster fra beskatning.»

Formuleringen innebærer at formålet med den omgåtte regelen – at gevinst ved salg av fast eiendom er skattepliktig –, som man skulle tro var det sentrale, kom helt i bakgrunnen.

Det er slående at i disse dommene spiller formålet med reglene som ble brukt som redskap, vesentlig større rolle i resonnementene enn de reglene som ble omgått (i Dyvi-dommen tilordning av skatteposisjoner, i ConocoPhillips III-dommen gevinstbeskatning av realobjekter).

Et ytterligere spørsmål er om formålet med skattereglene mer generelt, kan eller skal trekkes inn i vurderingen, jf. pkt. 8.5.2.2.

Endelig kan det være grunn til å peke på at Høyesteretts tilnærming til totalvurderingen under omgåelsesnormen kan se ut til å ha endret seg noe etter at Høyesterett begynte å formulere normen generelt omtrent ved årtusenskiftet. I dommer fra de senere år er opplegget gjerne at retten søker å finne frem til formålet med de aktuelle reglene på et generelt plan, og så holder det konkrete rettsforholdet opp mot dette. I dommer fra tidligere år var tilnærmingen heller at Høyesterett gikk rett på den økonomiske egenverdien, først og fremst de ikke-skattemessige virkningene, av rettsforholdet og tillå dette nærmest avgjørende vekt (sammen med graden av strid

med lovformålet).³¹ Skar konstaterer i sin undersøkelse: «Der det har blitt konstatert omgåelse har mangel på ikke-skattemessige virkninger stort sett alltid vært et avgjørende argument.»³²

Fremstillingen viser at Høyesteretts formulering av totalvurderingen reiser en del problemstillinger, ikke minst knyttet til at termen «skattereglenes formål» dekker over et temmelig sammensatt fenomen. I det følgende drøftes hvilke endringer som bør gjøres i det objektive vilkåret ved lovfesting av omgåelsesnormen.

8.5.2 Nærmere om skattereglenes formål

8.5.2.1 Bør det objektive vilkåret fortsatt knyttes tett opp mot skattereglenes formål?

Diskusjonen i forrige punkt gir grunnlag for å spørre om det objektive vilkåret fortsatt bør ha skattereglenes formål som en så entydig målestokk som Høyesteretts formulering gir dem.

Det kan i og for seg synes nærliggende å knytte det objektive vilkåret opp mot formålet med de omgåtte reglene. For spenningen mellom en disposisjons rettslige form og dens økonomiske innhold innebærer at skattyteren, ved bruken av den rettslige formen, oppnår noe som ikke er i tråd med den omgåtte regelens formål. Graden av denne spenningen synes da å være sentralt ved vurderingen. Men det følger ikke uten videre av dette at den omgåtte regelens formål skal være målestokken for vurderingen, i den forstand at alle andre relevante momenter skal trekkes inn for å belyse om skattefordelen er i strid med dette. Det kan – tatt på ordet – hevdes at Høyesteretts formulering innebærer lite mer enn det som uansett vil ligge i en formålstolking av de aktuelle reglene. Det kan også anføres at tatt på ordet innebærer formuleringen at vilkåret under det objektive vilkåret er oppfylt for enhver disposisjon som er i strid med skattereglenes formål. Dette gjelder riktignok først etter at egenverdi osv. er vurdert.

³¹ Se f.eks. Rt. 1994 s. 912 (Hovda) der det bl.a. heter (etter at førstvoterende har konstatert at transaksjonen var skattemessig motivert): «Spørsmålet må her være hvilken virkning salget av aksjene hadde for brødrene Hovda. Og i den vurderingen må det nødvendigvis bli et sentralt moment at salget skjer til et av selgerne heleid selskap. I likhet med lagmannsretten ser jeg det slik at aksjesalget ikke innebærer at brødrene Hovda har gitt fra seg noen vesentlig interesse i eller rådighet over aksjene. Når aksjene ble overført til SMI ble de undergitt aksjelovens regler om forvaltning av SMI's aktiva. Dette har imidlertid, slik forholdene her ligger an, ikke vesentlig reell betydning for brødrene Hovda.» Denne endringen i tilnærming er et hovedpunkt hos Skar s. 142 ff.

³² Skar s. 148.

³⁰ Rt. 1966 s. 1189 (Vestlandske Vassdrag), Rt. 1978 s. 60 (Smestad), Rt. 1982 s. 789 (Torkildsen), Rt. 1997 s. 1580 (Zenith), Rt. 2006 s. 1062 (A), Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi).

Formuleringen kan dessuten lede til at vurderingen av egenverdien ikke kommer til sin rett der skattereglenes formål antas å kunne etableres på annet grunnlag.³³ Det kan også hevdes at enkelte av vurderingsmomentene som er relevante i totalvurderingen, kan være noe vanskelig å plassere når temaet er graden av strid med formålet. Dette gjelder således betydningen av at transaksjonen påfører skattyteren ulemper, og sider ved regelen som lovgiver må anses å ha vært klar over uten at det kan sies å inngå i formålet med regelen.³⁴ Under henvisning til fremstillingen i forrige punkt kan det også fremheves at en skatteregels formål ikke alltid er en klar og entydig størrelse.

Det kan også tenkes å være vanskelig å finne frem til den omgatte regelens formål på en tilstrekkelig entydig og presis måte. Fremstillingen i forrige punkt viser at formuleringen av den omgatte regelen – eller mer presist: de relevante deler av den omgatte regelen – ikke alltid har vært like presis og ikke har tatt tilstrekkelig hensyn til at utforming av regler ofte skjer i kryssingspunkt mellom flere motgående hensyn.

Reglene i andre land synes å ha ulik tilnærming. I UK er det sentralt om transaksjonene kan anses som en «reasonable course of action in relation to the relevant tax provisions», og der «whether the substantive results of the arrangements are consistent with any principles on which those provisions are based (whether express or implied) and the policy objectives of those provisions,... » er ett av flere momenter i den vurderingen. I tysk rett er det omdiskuert hvilken betydning skatteregelens formål har, men det antas at formålet kommer inn ved vurderingen av om det foreligger en «steuervorteil»; hovedvekten i tysk rett ligger ellers på om disposisjonen er hensiktsmessig for å oppnå det ikke-skattemessige målet. I svensk rett står derimot skattereglenes formål helt sentralt. I Finland er fokus mer på spenningen mellom form og økonomisk innhold, og det samme kan sies om innholdet av de ulovfestede amerikanske doktrinene. Den ferske omgåelsesregelen i EUs mor-datterselskapsskattedirektiv skal forhindre at direktivet gir fordeler til arrangementer som

«having been put into place for the main purpose or one of the main purposes of obtaining a tax advantage that defeats the object or pur-

³³ Slik ser det ut til å ha gått i Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III) der Høyesterett knapt nok diskuterer transaksjonens egenverdi.

³⁴ Jf. som eksempel Rt. 2008 s. 1537 (ConocoPhillips I).

pose of this Directive, are not genuine having regard to all relevant facts and circumstances. ... 3. For the purposes of paragraph 2, an arrangement or a series of arrangements shall be regarded as not genuine to the extent that they are not put into place for valid commercial reasons which reflect economic reality. »

Selv om formålet med direktivet omtales, synes hovedfokus å være på forretningsmessige formål. I OECDs ferske forslag står formålet med de aktuelle traktatbestemmelsene sentralt.

Gjennomgåelse av ordninger i andre land viser et noe blandet bilde. Formålet med de omgatte reglene synes å være relevant overalt, men i mange land ser det ut til at det legges vekt på transaksjonens egenverdi og forretningsmessige forhold som sentrale og selvstendige momenter, og altså ikke direkte knyttet opp mot de omgatte reglenes formål.

Utredningen legger til grunn at den beste løsning synes å være at skattereglenes formål er relevant, men at de ikke utgjør målestokken for vurderingen. Standpunktet innebærer at skattereglenes formål inngår som momenter i vurderingen ved siden av egenverdien og andre relevante momenter.

8.5.2.2 Hvilke skattereglers formål?

Uansett om vurderingen knyttes opp om skattereglenes formål, slik Høyesteretts formulering gjør, eller om reglenes formål inngår i vurderingen på annen måte, oppstår spørsmål om hvilke skattereglers formål det dreier seg om.

Utredningen legger til grunn at det sentrale må være formålet med den eller de reglene som er forsøkt omgått.³⁵ Om det overhodet foreligger en skattefordel, beror på om skattyteren, med sitt opplegg, kommer bedre ut enn etter den regelen som hevdes å være omgått, og spørsmålet er jo om den aktuelle transaksjonen skal rekarakteriseres slik at den omgatte regelens formål ivaretas.

Spørsmålet er dernest om og ev. i hvilken utstrekning man i tillegg skal legge vekt på formålet med de reglene som er benyttet som virkemiddel for omgåelsen. At resultatet av skattyters transaksjon – skattefordelen – i og for seg er i tråd

³⁵ Slik også Benn Folkvord: Hva er igjen av den ulovfestede omgåelsesnormen etter Rt. 2014 s. 227 «Tangen»? i Skatterett 2015 s. 150 ff. på s. 154: «Transaksjonen må altså være i strid med et formål – men, hvilket formål? Svaret synes rimelig opplagt: Det må først og fremst være formålet bak den regelen som omgås en transaksjon må stride mot.» I samme retning Gjems-Onstad m.fl. 2015 s. 1089.

med formålet med den regelen som er benyttet som virkemiddel, kan neppe ha større vekt isolert sett: At bruk av reglene om underskuddsfremføring gir utjevning over år og konsernbidrag gir utjevning innen konsern, kan neppe tillegges større selvstendig betydning når spørsmålet er om skattyteren, ved hjelp av disse reglene, har omgått andre skatteregler. Det samme må gjelde om fradragsrett for tap i og for seg gir skattlegging av nettoinntekt og skattefrihet for aksjegevinst i og for seg forhindrer kjedebeskatning. En transaksjon bør altså neppe kunne reddes av den grunn at de reglene som er brukt som redskap, blir anvendt i tråd med formålet med *dem*.³⁶ Om slike regler (dvs. regler brukt som redskap) brukes på måter som ikke er i tråd med formålet med dem, bør dette på den annen side kunne tillegges vekt. Et slikt synspunkt er lagt til grunn i OECDs forslag til en såkalt principle purpose-regel i skatteavtalene: formålet er å forhindre at skatteavtalene brukes til å oppnå skattefordeler i strid med skatteavtalenes formål.³⁷ Treaty shopping er et hovedeksempel (typisk at skatteavtaleregler brukes som redskap til å omgå internrettslige regler om kildeskatt).

Endelig er det spørsmål om i hvilken utstrekning det skal eller kan legges vekt på skatterettslige prinsipper som ikke spesielt refererer seg til den omgatte lovbestemmelsen. Som alt nevnt bør reglenes struktur og samspill med andre regler trekkes inn. Formålet med omgåelsesregelen er i bunn og grunn å sikre skattlegging i tråd med skattesystemets struktur og grunnleggende verdier, og det taler for å trekke også mer grunnleggende prinsipper inn i bildet.³⁸ At det kan være vanskelig å trekke en grense mellom formål knyt-

tet til enkelte bestemmelser og formål knyttet til systemet mer generelt, trekker i samme retning. Et mulig eksempel gir Rt. 2008 s. 1510 (Reitan): De private parters opplegg innebar at transaksjonen kom inn under de gunstige reglene som gjaldt for verdsettelse av aksjer for arveavgiftsformål, men ikke for overføring av andre eiendeler (franchiserettigheter i det aktuelle tilfellet). Men denne avgrensningen av den fordelaktige regelen til å gjelde bare for overføring av aksjer og andeler, var svakt rettspolitisk begrunnet og ledet til unøytrale løsninger; skattyters opplegg bidro til større nøytralitet.³⁹ Prinsippene må imidlertid brukes med en viss forsiktighet. Således kan skatteevneprinsippet tenkes anført som begrunnelse for anvendelse av omgåelsesnormen overfor enhver skattefordel som ikke er helt i tråd med reglenes formål, og slikt åpner forslaget ikke for.

8.5.2.3 Sammenfatning om skattereglenes formål

Utredningen legger etter dette til grunn at i en lovfestet omgåelsesregel bør formålet med den skatteregelen som er forsøkt omgått, inngå som et viktig vurderingsmoment.

Det bør også legges vekt på hvorvidt og i hvilken grad skattefordelen ved skattyters transaksjon er i strid eller i harmoni med grunnleggende prinsipper i skatteretten.

Derimot bør det ikke ha selvstendig vekt at skattyters transaksjon i og for seg er i tråd med formålet til den eller de skattelovbestemmelser som er brukt som redskap eller virkemiddel i transaksjonen. Men det bør ha vekt i skattyters disfavør om transaksjonen ikke er i overensstemmelse med formålet med disse reglene.

En lovfestet omgåelsesbestemmelse bør utformes slik at skattereglenes formål ikke fremstår som målestokken eller formålet med vurderingen, men at om og i hvilken grad skattyters transaksjon strider mot den omgatte skatteregelen og grunnleggende skatterettslige prinsipper, inngår som tungtveiende momenter i totalvurderingen.

8.5.3 Egenverdi

8.5.3.1 Innledning

Med en disposisjons egenverdi siktes det vanligvis til disposisjonens ikke-skattemessige virkninger, typisk forretningsmessige virkninger. Ikke sjelden trekkes også skattyterens (objektivisert

³⁶ Tilsynelatende annerledes førstvoterende i Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III) avsnitt 53: «Isolert sett er det naturligvis i strid med formålet med den alminnelige gevinstbeskatningsregelen dersom oljeselskapets gevinst ikke kommer til beskatning. Dette er imidlertid uten interesse fordi reglene i fritaksmodellen nettopp har til hensikt å unnta slike gevinster fra beskatningen.» Dette ville vært treffende hvis reglene om fritaksmetoden hadde hatt til formål å unnta (også) gevinster på selskapets innmat fra beskatning, men det er jo ikke tilfelle. Uklarheten skapes ved uttrykket «slike gevinster», som språklig peker tilbake på alle gevinster. Se kritikk i samme retning Folkvord op.cit. s. 155. Folkvord utelukker ikke at formålet med de regler som er brukt som virkemiddel, også kan ha betydning under totalvurderingen. Også tilsynelatende annerledes enn i teksten, Banoun 2003 s. 333: «Den skattebestemmelse hvis skattefordel søkes oppnådd gjennom transaksjonen, vil alltid være av relevans.»

³⁷ Jf. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Action 6: 2015 Final Report, s. 55 ff.

³⁸ I samme retning Banoun 2003 s. 333.

³⁹ Slik også Folkvord op.cit. s. 159.

bedømte) formål med transaksjonen inn under begrepet.

Egenverdi har alltid vært et sentralt element i den norske omgåelsesnormen. Tidligere ble det av og til gitt andre språklige uttrykk, som at transaksjonen «i virkeligheten» måtte anses som noe annet enn det den utga seg for.⁴⁰ Transaksjonens «egenverdi m.h.t. økonomiske realiteter» var det sentrale element i Kvislis formulering fra 1962, og transaksjonens «forretningsmessige egenverdi» er uttrykkelig nevnt som et sentralt element i Høyesteretts formulering av temaet for totalvurderingen. Selv om termen ikke ble brukt direkte i lovforslaget fra 1991, var begrepet likevel sentralt når det som vilkår for å anvende bestemmelsen het: «Hvis den hovedsakelige virkningen av et forhold eller en transaksjon vil være en reduksjon av formuen eller inntekten ...». Motstykket er at vilkåret ikke var oppfylt om de ikke-skatterettslige virkninger dominerte.

Egenverdi er vanlig element også i omgåelsesregler i andre land. Det er således reflektert i de amerikanske doktrinene om economic substance, der det i lovbestemmelsen bl.a. oppstilles som vilkår at «the transaction changes in a meaningful way (apart from Federal income tax effects) the taxpayer's economic position».⁴¹ I den engelske anti abuse-regelen må det antas at egenverdien har betydning ved avgjørelsen av om disposisjonen er «a reasonable course of action». I den tyske regel ligger hovedfokus et annet sted («unangemessene»), men ikke-skattemessige virkninger må antas å ha betydning. I den svenske regelen er derimot fokus først og fremst på skattereglens formål, men om disposisjonen har ikke-skatterettslige virkninger, må antas å komme inn i denne vurderingen. I den nye regelen i EUs mordatterselskapsskattedirektiv og i den nylig foreslåtte generelle regelen er det sentralt om disposisjonen har kommersielle begrunnelser som «reflect economic reality». I OECDs nylig foreslåtte traktatregel mot misbruk av skatteavtaler, er derimot hovedfokus på skattyters formål; denne skal riktignok beregnes ut fra «all relevant facts and circumstances», og skatterettslige og ikke-skatterettslige virkninger av disposisjonen vil

dermed inngå i vurderingen av hva som var formålet.

Over tid kan det se ut som om egenverdimomentet har endret plassering og relevans i den norske omgåelsesnormen. Hos Kvisli er egenverdien nærmest enerådende. På 1990-tallet kan det sies at egenverdi og transaksjonens større eller mindre grad av strid med lovreglens formål (ofte utmyntet i stikkordet illojalitet), utgjorde de to sentrale forhold som skulle vurderes opp mot hverandre.⁴² Det var omdiskutert om egenverdi og «illojalitet» var to atskilte vilkår for at normen skulle komme til anvendelse eller om de inngikk – som de overlegent viktigste – momenter i en helhetsvurdering.⁴³ Lovforslaget fra 1991 synes basert på at det dreide seg om atskilte vilkår. Fra Rt. 1997 s. 1580 (Zenith) og iallfall fra og med Rt. 1999 s. 946 (ABB) har imidlertid Høyesterett lagt til grunn at egenverdien inngår i en helhetsvurdering. Høyesteretts formulering av normen fra og med Telenor-dommen i 2006 indikerer dessuten at egenverdien har fått endret relevans: I formuleringen fra ABB-dommen var egenverdi og graden av strid med reglens formål («illojalitet») sideordnede momenter; i Telenor-formuleringen er egenverdi et moment i vurderingen av om transaksjonen strider mot reglens formål (jf. foran pkt. 8.5.1).

Utredningen finner det klart og legger til grunn at disposisjonens egenverdi må spille en helt sentral rolle også i en lovfestet omgåelsesnorm.

8.5.3.2 Egenverdimomentets plassering og relevans

Det er foran tatt stilling til at en lovfestet omgåelsesnorm bør ha momentstruktur under det objektive vilkåret, jf. pkt. 8.1. Selv om en regelstruktur nok generelt er bedre egnet til å skape forutberegnelighet, er det mer tungtveiende at egenverdi og andre momenter, særlig graden av strid med skattereglene, ikke kan skilles helt fra hverandre: jo større grad av strid med skattereglene, desto større egenverdi må kreves for at transaksjonen skal holde, og omvendt.

Det er også foran argumentert for og lagt til grunn at egenverdi og grad av strid med regelformål bør være sideordnede momenter – slik det

⁴⁰ Se f.eks. Rt. 1966 s. 1189 (Vestlandske Vassdrag): «... vanskelig å se saken annerledes enn at det i virkeligheten var fordringen på kjøpesummen og retten til betinget skattefri-tak for salgsgevinsten som ved aksjeoverdragelsen ble overført til Bergesen.» Se om slik argumentasjon basert på «virkelighet», Banoun 2003 s. 259 ff.

⁴¹ Internal Revenue Code § 7701(o). Et sentralt moment i denne vurderingen er transaksjonens «profit potential», og lovstedet har flere regler om hvordan dette skal beregnes.

⁴² Se til dette og det følgende Bettina Banoun i Banoun m.fl. (red.) 2014 s. 29 ff., særlig s. 35 ff. og under pkt. 8.1 foran.

⁴³ Banoun op.cit. s. 32 skriver: «Den gjeldende oppfatning på midten av 1990-tallet var at egenverdi- og illojalitetskriteriene var to selvstendige, kumulative vilkår.» Tilsvarende Banoun 2003 s. 333.

var på 1990-tallet – og altså ikke slik at egenverdi har betydning for å avgjøre om transaksjonen er i strid med skattereglenes formål, jf. pkt. 8.5.2.1 foran.

8.5.3.3 Egenverdimomentets innhold

I Høyesteretts formulering av normen retter egenverdimomentet seg utelukkende mot transaksjonens *virknings*. Skattyters formål er altså holdt utenfor. Men dette skyldes at skattyters formål er omtalt som et selvstendig moment og har derfor liten betydning. Det kan likevel hevdes at det at skattyters formål er uttrykkelig nevnt, vil lede til at dette momentet får større vekt enn det ville ha hatt dersom formålet bare hadde vært del av egenverdimomentet. Det hører også med til bildet at i den grad skattyters formål bestemmes objektivt, altså ved slutninger ut fra objektivt foreliggende omstendigheter, vil forskjellen mellom å legge vekt på virkninger og formål bli liten, for virkningene er blant de viktigste faktiske omstendighetene som slutningen om formål baseres på. Men formålet har likevel selvstendig betydning, ikke minst når formålet ikke materialiserer seg, og mer generelt fordi ikke alle relevante objektive omstendigheter for å konstatere formål, er virkninger.

Utredningen legger til grunn, på samme måte som Høyesteretts formulering, at egenverdimomentet refererer seg til transaksjonens virkninger og ikke noe annet. Betydningen av skattyters formål omtales i pkt. 8.5.4 (og i pkt. 8.6 som det subjektive vilkåret).

De ikke-skattemessige virkningene omtales ofte som forretningsmessige, fordi disse utgjør kjernen av begrepet. Også andre ikke-skattemessige virkninger er imidlertid relevante, f.eks. familiemessige og personlige; gjennomføringen av et generasjonsskifte er et typisk eksempel, der både forretningsmessige og personlige/familie-messige formål ofte forekommer.

Ikke alle ikke-skattemessige virkninger har like stor betydning ved vurderingen. Skar fremhever i sin analyse at virkninger som «representerer et typisk kjennetegn på det privatrettslige begrep som grensen i loven er basert på», har størst vekt.⁴⁴ Slikt kjennetegn kan være forankret i den aktuelle lovbestemmelsens formål eller fremgå av en tolking av lovteksten. Således vil f.eks., ved skatteregler som knytter rettsvirkninger til overgang av eiendomsrett (gevinstbeskatningsregler, tidligere arveavgift), virkninger som gjelder eier-

funksjoner, ha betydelig vekt. Utredningen foreslår ingen endring i dette, men gjør heller ikke noe forsøk på å reflektere dette spesielt i selve lovteksten.

Normalt er det ikke tvil om hva som er skattemessige hhv. ikke skattemessige virkninger (og formål). Men i noen tilfeller kan det være tvil.

Særlig har *skattefordeler som oppnås i utlandet etter utenlandsk rett*, vært i fokus. Spørsmålet kom opp og ble avgjort av Høyesterett i Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada) (som direkte gjaldt skattyters formål). Hydro (det norske morselskapet) solgte aksjer i et kanadisk datterselskap til et dansk datterselskap med tap. En virkning (og et formål) var å nyte godt av danske konsolideringsregler, som den gang ga adgang til å konsolidere utenlandske datterselskaper skattemessig inn i innenlandsk morselskap (det var ventet at det kanadiske selskapet ville ha underskudd i årene fremover også). Høyesteretts flertall anså det å oppnå skattefordeler i Danmark etter dansk rett, som et ikke-skatterettslig formål og ga dermed skattyteren medhold:

«Etter min oppfatning kan det ikke anses å være i strid med formålet med tapsfradragsregelen i skatteloven § 44 første ledd bokstav d at Hydrokonsernet – som driver en omfattende internasjonal virksomhet med selskaper i flere land – organiserer virksomheten slik at konsernet – i samsvar med danske skatteregler – oppnår fradragsrett i Hydro Danmark for underskudd i det canadiske selskapet. Så lenge det er tale om å overføre aksjene til et selskap som er reelt etablert, må det være forretningsmessig legitimt at selskaper som driver en internasjonal virksomhet, ved avgjørelsen av hvor forretningsaktivitet skal plasseres, legger vekt på skattereglene i ulike land.»

Flertallet tok forbehold for det tilfellet at skattefordelen i utlandet var avhengig av at man også oppnådde den omstridte skattefordelen i Norge (fradragsrett for tap på aksjer), men slik lå saken ikke an. Flertallet skal trolig også oppfattes slik at saken kunne komme i en annen stilling om tilpasningen til de utenlandske reglene var omgælsespreget, bedømt ut fra det aktuelle lands rett. Høyesteretts mindretall var uenig i at skattefordeler i Danmark kunne anses som en form for forretningsmessige formål, men mente også at formål og virkning knyttet til dansk skatterett ikke kunne likestilles med skattemessige formål og virkninger knyttet til norsk skatterett.

⁴⁴ Skar s. 150 ff (avsnitt 4.4.2).

Utredningen er for så vidt enig med Høyesteretts flertall i at det er «forretningsmessig legitimt» at selskaper som driver internasjonalt, «legger vekt på skattereglene i ulike land». Men dette er ikke annet enn det som gjelder for skatteplanlegging i sin alminnelighet og sier derfor lite om hvor grensen for skatteplanlegging som rammes av omgåelsesregelen, går eller bør gå. Utredningen fremhever at sparte skatter er noe kvalitativt annet enn sparte kostnader eller opptjente inntekter, som er de typiske gjenstander for forretningsmessige formål. Høyesteretts standpunkt innebærer videre at jo større skattefordelene er i utlandet, desto større er sjansene for å få godtatt at omgåelsesregelen ikke kommer til anvendelse i Norge, noe som forekommer mindre nærliggende. Rekkevidden av Høyesteretts syn er dessuten uklar. I den konkrete saken dreide det seg om relativt oversiktlige danske regler. Men med den omfattende og kompliserte internasjonale skatteplanlegging som hører til dagens orden, kan det være svært krevende å finne ut hvor omfattende de relevante utenlandske skattefordelene er. Og dette blir enda mer komplisert om man – slik flertallet antyder – skal holde utenfor tilfeller hvor det kan være tale om uakseptabel omgåelse av utenlandske regler.

Utredningen legger etter dette til grunn at virkning som består i å oppnå skattefordeler i utlandet, ikke skal anses som forretningsmessig ved anvendelse av en lovfestet omgåelsesnorm. Dette innebærer på den annen side ikke at slike fordeler uten videre kan likestilles med skattemessig formål knyttet til norsk rett. Dette må iallfall gjelde hvor transaksjonen i vedkommende utland ikke har omgåelsespreg der. I slike tilfeller bør skattefordeler i utlandet hverken tale for eller mot at vilkåret er oppfylt.

Et tilsvarende spørsmål kan reises for fordeler knyttet til *andre norske skatter eller avgifter* enn den som den aktuelle saken gjelder. Spørsmålet har særlig vært oppe i forbindelse med saker der spørsmålet er om salg av aksjer kan anses som salg av selskapets eiendeler («innmat»). Et argument fra skattytersiden har vært at salg av aksjene ikke utløser dokumentavgift, mens salg av fast eiendom gjør det, og at spart dokumentavgift er et relevant ikke-skatterettslig formål.⁴⁵ Argumentasjonen foran om utenlandske skattefordeler er delvis relevant også her. Først og fremst er sparte

skatter noe kvalitativt annet enn økte inntekter og reduserte kostnader. Det er dessuten lite nærliggende at sparte skatter av én kategori (f.eks. dokumentavgift) skal være et argument i favør av at disposisjoner som leder til skattefordel av en annen kategori (f.eks. inntektsskatt), skal anses holdbare. Atferd motivert av å spare f.eks. dokumentavgift kan være like lite samfunnsnyttig og like konkurransevridende som atferd for å spare (norsk) inntektsskatt.⁴⁶ Men heller ikke slikt bør regnes som *skattemessig* virkning ved vurdering av omgåelse under andre skatter.

Spørsmålet kan endelig reises for tilfeller hvor formålet er å tilpasse seg *andre – typisk offentligrettslige – regler* enn skatteregler. Transaksjonene begrunnes f.eks. med at de hadde til formål å unngå konsesjonsplikt.⁴⁷ I slike tilfeller synes det riktigst å legge til grunn at slike formål kan anses som ikke-skatterettslige hvis det dreier seg om en tilpasning i tråd med de aktuelle offentligrettslige reglers formål, men ikke hvis tilpasningen er i strid med dette formålet.⁴⁸

Sparte skatter som et skatteplanleggingsopplegg innebærer, vil gjerne bedre den *regnskapsmessige* situasjonen. I Rt. 1999 s. 946 (ABB) hadde skattyteren argumentert med at en gevinst ved aksjesalg (der selskapet stort sett bare eide kontanter og skatteposisjoner) bedret den regnskapsmessige situasjonen betydelig, noe som ville bidra til å styrke selskapets posisjon overfor omverdenen. Høyesterett ga klart uttrykk for at dette ikke var en relevant virkning ved vurderingen:

«Etter min vurdering er dette momentet ikke relevant fordi effekten, som bare er en regnskapsmessig avspeiling av transaksjonen, nett-

⁴⁶ Jf. Benn Folkvord: Hva er igjen av den ulovfestede omgåelsesnormen etter Rt. 2014 s. 227 «Tangen»? I Skatterett s. 150 ff. på s. 153–154.

⁴⁷ Se f.eks. BFU 5/14, der den antatt ikke-skatterettslige begrunnelsen refererte seg til overføring av fiskerikonseksjoner. Skattedirektoratet uttalte bl.a.: «Transaksjonsrekken fremstår som begrunnet i vesentlige fiskerirettslige forhold, og vi forstår innsender slik at fiskerimyndighetene vil gi/har gitt de tillatelser som er nødvendige for å gjennomføre transaksjonsrekken, herunder flytting og bytting av kvoter og senere overføringer i forbindelse med fisjon og fusjon.»

⁴⁸ I BFU 5/14 synes det lagt til grunn at virkningen av den planlagte transaksjonsskjede var i tråd med fiskerimyndighetenes ønsker og at dette var et poeng: «Vi forstår det slik at grunnlaget for den planlagte omorganiseringen med den beskrevne transaksjonsrekke, er et ønske om å få en mer effektiv utnyttelse av fartøy og fiskerikvoter. Innsender sier dette vil fremme fiskerimyndighetenes uttalte interesser knyttet til effektivisering av fiskeflåten.» Se i samme retning Banoun 2003 s. 316: «Det kan anføres at reelle hensyn tilsier at de ikke-skattemessige forholdene bør være legitime.»

⁴⁵ Se Anders H. Liland: Gjennomskjæring av fisjon og etterfølgende aksjesalg – illojalt eller i strid med skattereglenes formål? I Skatterett 2012 s. 331 på s. 349, og skattyters anførsel som referert i Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III) avsnitt 21.

opp var en konsekvens av de sider ved transaksjonen som medfører at den eventuelt må settes til side. De rettslige realitetene og ikke den regnskapsmessige beskrivelse må være avgjørende.»

Utredningen er enig i denne vurderingen og legger den til grunn for sitt forslag. Det kan noteres at reglene i USA uttrykkelig sier at regnskapsmessige konsekvenser av de aktuelle disposisjonene ikke skal regnes med ved vurderingen av transaksjonens business purpose.⁴⁹

Et særlig spørsmål er om egenverdimomentet bare bør omfatte virkninger som kan anses som positive sett fra skattyters synspunkt (større inntjening, lavere kostnader osv.), eller om det også bør omfatte *ulemper* for skattyteren (typisk tap av kontroll). Om dette spørsmålet er det delte meninger. Høyesterett har lagt til grunn at ulemper er relevant i skattyters favør, men at de skal tillegges mindre vekt enn positive virkninger for skattyteren. I Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada) heter det således: «... ønskede virkninger [må] tillegges større vekt enn virkninger som oppfattes som ulemper.» I Rt. 2008 s. 209 (Hex) tones betydningen av ulemper enda mer ned: «Det at et forsøk på å omgå skatterettslige regler gir visse ulemper, kan ikke redde omgåelsesforsøket fra gjennomskjæring.»⁵⁰ I denne dommen hadde etablering av krysseie av aksjer ledet til at minoritetsaksjonæren hadde blokkert et par fusjonsforsøk, men dette ble altså tillagt meget beskjeden vekt i totalvurderingen. Høyesterett ga ingen begrunnelse for at ulemper skal ha mindre vekt enn positive virkninger. I Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen) tok Høyesterett enda et skritt og anså den aktuelle ulempen som et moment i skattyters disfavør: Saken gjaldt arveavgift, og en dødssyk arvelater hadde få måneder før sin død tatt opp et meget stort lån som innebar at hun måtte bruke det meste av sin inntekt på å betjene lånet.⁵¹ Om betydningen av renteforpliktelsen som egenverdi uttalte Høyesterett (avsnitt 66):

«Rentekostnadene kan under de foreliggende omstendigheter ikke gi overføringen tilstrekkelig egenverdi. Det er snarere slik at rentekostnadene er en ulempe som tilsier at låneopptaket og den etterfølgende investering i Timothy AS ikke hadde noe annet siktemål enn å redusere arveavgiften.»

I teorien har det vært delte meninger om og ev. hvordan ulemper bør inngå i egenverdivurderingen.⁵²

Spørsmålet om ulemperes betydning kommer i forslaget opp i en noe annen sammenheng enn i gjeldende rett, ikke minst fordi betydningen av skattyters subjektive formål er tonet ned i forslaget. Argumentet om at ulemper indikerer et særlig sterkt skattemotiv, har da ikke samme betydning som i gjeldende rett. Utredningen antar derfor at det neppe er aktuelt å tillegge ulemper vekt i skattyters disfavør (på annen måte enn at transaksjonskostnader reduserer positive virkninger, jf. nedenfor).

Når det gjelder spørsmålet om og ev. i hvilken grad ulemper skal anses som virkninger som trekker i skattyters favør, kan det med fordel knyttes an til det som foran er sagt – under henvisning til Skars utredning – om ulik vekt av positive virkninger. Også for ulemper bør det legges vekt på om de kan sies å være utslag av kjennetegn ved den aktuelle skatteregelen som er hevdet omgått.⁵³ Ulemper som innebærer at forvaltningen av en aksjepost eller andre eiendeler må skje mer indirekte, er derfor relevant (men har normalt liten vekt fordi ulempen er liten). Det samme gjelder hvor transaksjonen innebærer at skattyteren påtar seg en risiko eller likviditetsulempe⁵⁴ som har en del til felles med det som vil gjelde ved gjennomføring av en ordinær transaksjon.⁵⁵

Dette synspunkt innebærer også at transaksjonskostnader pådratt for å gjennomføre disposisjonene som påstås å innebære omgåelse, normalt

⁴⁹ Internal Revenue Code § 7701(o) fjerde ledd.

⁵⁰ Det kan hevdes at denne formuleringen stiller spørsmålet skjevt: Spørsmålet er ikke om ulemper kan «redde» en omgåelsestransaksjon, men om ulemper skal inngå i vurderingen av om det foreligger en omgåelse som kan rammes (altså før det er avgjort om det er noe å «redde») og med hvilken vekt de ev. skal inngå.

⁵¹ Poenget var å få et stort fradrag i arveavgiftsgrunnlaget, samtidig som de eiendelene som lånebeløpet ble investert i (ikke-børsnoterte aksjer) ble verdsatt lavt.

⁵² Benn Folkvord: Betydningen av ulemper ved ulovfestet omgåelse, i Skatterett 2009 s. 169 ff, mener at ulemper alltid taler for at grunnvilkåret er oppfylt (jo flere ulemper, desto sterkere skattemotiv), mens det ved totalvurderingen beror på den enkelte sak, avhengig av i hvilken grad den aktuelle ulempen «sier noe om vurderingstema, nemlig den aktuelle transaksjonens lojalitet» (s. 176); han tilføyer at det innebærer at ulemper normalt er irrelevant ved totalvurderingen. Frederik Zimmer: Omgåelse og ulemper, i Skatterett 2009 s. 268 ff. argumenterer for at ulemper bør ha samme vekt som positive virkninger.

⁵³ Dette synes å være ganske nær det standpunktet som er inntatt av Skar loc. cit. og Folkvord loc. cit., men med forbehold for sistnevntes syn om at det vil lede at ulemper bare sjelden er relevante.

⁵⁴ Jf. 1976 s. 1317 (Harnoll).

ikke kan tillegges vekt i skattyters favør, fordi de ikke er utslag av noe kjennetegn ved den aktuelle regel.⁵⁶ I stedet må slike ulemper normalt sies å redusere den fordel som de knytter seg til.

Disse synspunktene gir ikke støtte til et generelt synspunkt om at ulemper har mindre vekt enn positive virkninger, og utredningens forslag fraviker derfor det syn som Høyesterett har lagt til grunn.

Denne konklusjonen innebærer at lovteksten bør unngå termen «egenverdi», iallfall som sentralt kriterium, fordi det gir assosiasjoner bare til positive virkninger, og heller bruke termen «virkninger».

8.5.4 Skattyters formål

Iht. Høyesteretts formulering kommer skattyters formål med transaksjonen eller rettsforholdet inn også i totalvurderingen. Et første spørsmål er om dette bør videreføres under det (ellers) objektive vilkåret i en lovfestet norm.⁵⁷ Er det hensiktsmessig at skattyters formål på denne måten kommer inn på to punkter: som et moment under det objektive vilkåret, og som det sentrale under det subjektive?

Det er noen motforestillinger mot en slik regel: Å legge vekt på skattyters formål med disposisjonen også under det objektive vilkåret, kan innebære at formålet iallfall tilsynelatende tillegges ganske stor betydning. I et historisk perspektiv kan dette synes påfallende, for helt opp til slutten av 1990-tallet ble det, som omtalt foran,⁵⁸

⁵⁵ I teorien har man diskutert tilfellet hvor en person selger aksjer til sin samboer med tap og med sikte på å få tapsfradraget, men uten å gi slipp på aksjen, jf. Skar s. 152 (avsnitt 4.4.2) med videre henvisninger. Den ulempe selger tar ved at vedkommende ikke kan bestemme over samboeren, bør tillegges vekt fordi det er en virkning av samme art som ved salg til utenforstående.

Skar s. 153 (avsnitt 4.4.2) forklarer – for så vidt i tråd med dette synspunktet – at det at ikke ble lagt større vekt på at minoritetsaksjonærer kunne (og hadde) blokkert vedtak som krevde vedtektsendring i Rt. 2007 s. 209 (Hex), med at de aktuelle reglene (de såkalte delingsreglene) oppstilte to alternative vilkår for at reglene skulle komme til anvendelse, nemlig 2/3 av stemmeretten, eller 2/3 av rett til utbytte. Selv om stemmeretten var innskrenket, var retten til overskudd langt på i realiteten i behold fordi man måtte regne med at selskapene ville følge en parallell utbyttepolitikk.

⁵⁶ Skar s. 150 note 67 skriver således: «Et eksempel på virkninger som formodentlig aldri kan være relevante, er utgifter til skatterådgivere som har bistått med gjennomføringen. Det betyr at slike virkninger ikke kan utgjøre et argument mot omgåelse.»

⁵⁷ Hvis skattyters formål skal regnes med, kan det hevdes at termen «det objektive vilkåret» ikke er helt treffende. Men termen er bare stikkord uten selvstendig rettslig betydning, og det er praktisk å operere med en slik term.

antatt at normen – iallfall i det vesentlige – var helt objektiv. Skattyters formål er dessuten et bevismessig vanskelig kriterium. Det kan videre anføres at det subjektive vilkåret trolig får liten praktisk betydning hvis skattyters formål med disposisjonen er trukket inn allerede under det (ellers) objektive vilkåret.

På den annen side er skattyterenes formål bare ett blant mange momenter i forslaget, og ikke blant de viktigste. Og det subjektive vilkåret har neppe stor praktisk betydning. Om skattyters formål ikke oppstilles som et eget moment, oppstår spørsmålet om og i hvilken grad det skal anses som en del av transaksjonens egenverdi, for det er trolig vanskelig helt å se bort fra skattyters formål i den samlede vurderingen. I den utstrekning fastleggelsen av skattyters formål er basert på slutninger fra disposisjonens virkninger, slik utkastet legger opp til, er det også vanskeligere å trekke grensen mellom virkninger og formål. Når skattyters formål skal inngå i vurderingen, er det i det vesentlige unødvendig å trekke denne grensen. Det objektiviserte vurderingskriteriet innebærer dessuten at de bevismessige problemene reduseres en del.

Utredningen konkluderer etter dette med at det er hensiktsmessig å operere med skattyters formål som et eget moment i den (ellers) objektive samlede vurderingen, også om et subjektivt vilkår videreføres.

Spørsmålet blir da hvordan skattyters formål med transaksjonen skal bestemmes og hvilken relativ vekt dette momentet bør tillegges.

Etter gjeldende rett er det kanskje slik at skattyters formål under totalvurderingen skal bestemmes mer objektivt enn under grunnvilkåret, der Høyesterett har lagt et rent subjektivt kriterium til grunn.⁵⁹ Nedenfor konkluderes det med at skattyters formål under det subjektive vilkåret bør bestemmes på et mer objektivt grunnlag enn etter gjeldende rett. Det er all grunn til å legge opp til det samme under den (ellers) objektive vurderingen. Det som sies i pkt. 8.6.2 nedenfor om det subjektive vilkåret, er derfor tilsvarende anvendelig for vurderingen her.

På samme måte som for transaksjonens virkninger kan det oppstå spørsmål om hvilke formål som er skattemessige og hvilke som er forretningsmessige eller ikke-skattemessige på andre måter. De synspunktene som foran er gjort gjeldende mht. virkninger, har tilsvarende relevans for skattyters formål.⁶⁰

⁵⁸ Jf. pkt. 4.3.1 foran.

⁵⁹ Jf. pkt. 4.4.6 foran.

Spørsmålet om hvilken relativ vekt skattyters formål skal ha, lar seg etter sakens natur ikke formulere presist. Det beror både på graden av skattemessig og ikke-skattemessige formål i det konkrete tilfellet og – ikke minst – på vekten av andre momenter, ikke minst skattemessig og ikke-skattemessige virkninger. Høyesterettspraksis synes gjennomgående å ha lagt større vekt på virkningene og andre omstendigheter enn på skattyters formål under totalvurderingen, og slik bør det etter utredningens oppfatning fortsatt være.

8.5.5 Utformingen av skattereglene

8.5.5.1 Generelt

Blant de momenter som etter gjeldende rett faller inn under «omstendighetene ellers», hører utformingen av den skatteregel som påstås å være omgått. Først og fremst kan regelen være utformet på en måte – f.eks. ved bruk av klare tidsfrister eller klare grenser ellers – som typisk må antas å være basert på en forutsetning om at skattyterne skal kunne legge seg helt opp til den grensen som lovregelen angir. Rt. 1998 s. 1779 (INA), om totredjedelsvilkåret i den såkalte (og nå opphevede) delingsmodellen, er et godt eksempel på dette. I slike tilfeller kan egenverdien av å holde seg rett under grensen være lav og skatteformålet fremtredende, kanskje enerådende. Likevel kan omgåelsesregelen etter gjeldende rett ikke anvendes, rett og slett fordi transaksjonen eller rettsforholdet ikke er i strid med den omgåtte regelens formål i vid forstand (som også inkluderer forutsatte begrensninger i en regels anvendelsesområde). Et eksempel i samme retning, men kanskje litt mindre opplagt, er Rt. 2008 s. 1537 (ConocoPhillips I) som gjaldt et tilfelle der lovgiveren hadde forsøkt seg med forskjellige sjablonmessige reguleringer av et komplisert spørsmål over en årrekke, men uten å ha funnet frem til et fullt ut tilfredsstillende system. Skattyter fikk medhold ut fra flere synspunkter, og den aktuelle skatteregelens utvikling og struktur var ett av dem.

Utredningen anser den vekt som er lagt på skattereglernes utforming i disse dommene som hensiktsmessig, og at den derfor bør videreføres.

8.5.5.2 Betydningen av at lovgiver kjente til omgåelsesmuligheten

Det kan være et spørsmål hvor langt man kan og bør gå i retning av å legge vekt på (i skattyters

favør) at lovgiveren med større eller mindre grad av sikkerhet kjente til den aktuelle omgåelsesmuligheten, men uten å gripe inn. En hovedbegrunnelse for å legge vekt på dette i skattyters favør, er at en generell omgåelsesregel først og fremst har til formål å fange opp tilfeller som man ennå ikke kjenner til. I forlengelsen av dette kan det anføres at kjente omgåelsesmuligheter bør møtes med spesielle omgåelsesregler heller enn ved å legge til grunn at den generelle er anvendelig. Dette argumentet svekkes imidlertid noe av at det kan være vanskelig å utforme treffende spesielle omgåelsesregler og – mer generelt – av det synspunkt at et stort antall spesielle omgåelsesregler bidrar til å gjøre systemet komplisert og kan reise nye tilpasningsmuligheter. Det kommer også inn i bildet at (diskriminerende) spesielle omgåelsesregler lett kan bli ansett som uproporsjonale og dermed står i fare for å bli underkjent i EØS-retten. Det er videre en generell fare for at eksistensen av en generell omgåelsesregel som kan anvendes også på omgåelsesmuligheter som lovgiver kjente eller burde ha kjent til, kan lede til at lovgiver og lovkonsipist ikke legger tilstrekkelig energi i å utforme regler slik at omgåelsesmuligheter minimeres eller i å utforme spesielle regler mot kjente omgåelsesmuligheter der det ligger til rette for dette.⁶¹

Dette spørsmålet kom på spissen i Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III). I proposisjonen om innføring av fritaksmetoden for aksjeselskaps aksjeinntekter (sktl. § 2-38) diskuteres muligheten for at skattyterne tilpasser seg reglene ved å ikke salg av et selskaps eiendeler formen av et aksjesalg, typisk i form av utfisjonering av de aktuelle eiendeler – gjerne fast eiendom – i et eget aksjeselskap ved hjelp av reglene om fisjon med skattemessig kontinuitet. Departementet ga uttrykk for at man ville følge utviklingen nøye og ev. foreslå regler senere, men at slike opplegg måtte vurderes under den alminnelige omgåelsesregelen inn til spesielle regler ev. måtte bli innført. Ved et par senere anledninger, i forbindelse med evaluering av fritaksmetoden, ble spørsmålet tatt opp igjen,

⁶¹ Se for et klart standpunkt i denne retning, Robert L.H. Ijzerman: Branch report Netherlands i IFA (utg.): Cahiers de droit fiscal international Vol. LXXXVIIa (2002) Form and substance in tax law, s. 451 ff. på s. 463: «..., it is possible that, during the parliamentary debates on the relevant provision, the legislator considered a particular avoidance method, but failed to take this into account in drafting the statutes. In the case, the legislators are bound by their own wording. If the legislator has been careless, there is less reason to come to its aid after the event by applying *fraus legis*.» Standpunktet er for absolutt for norske forhold. Og det må tilføyes at unnlattelse av å foreslå en spesiell omgåelsesregel, ikke behøver å være utslag av carelessness.

⁶⁰ Jf. pkt. 8.5.3.3 foran.

men også da uten at særlige regler ble foreslått innført. Høyesterett la vekt på dette i skattyters favør: Man kunne ikke se bort fra at lovgiveren med åpne øyne hadde innført et regelverk som innbyr til slike tilpasninger, men samtidig avstått fra å innføre regler for å hindre slik tilpasning.⁶²

Utredningen har fått i oppdrag spesielt å vurdere om dette standpunktet bør videreføres ved lovfesting av omgåelsesnormen. Som nevnt foran kan det anføres visse argumenter for at kjente omgåelsesmuligheter bør søkes løst i lovgivning, noe som kan implisere at mangel på slik lovgivning kan tale for at den generelle omgåelsesregelen ikke bør kunne anvendes. Men det er også motargumenter, og det kan vanskelig hevdes at hensynet til skattyteren tilsier at det at et spørsmål er reist, men ikke løst, tillegges vekt i skattyters favør. Slike formuleringer i forarbeidene gir ikke noe signal om at tilpasninger som beskrevet, er i tråd med lovens formål (heller ikke i vid forstand), at lovgivningen skal anses uttømmende eller at tilpasningen av andre grunner er aksep-

⁶² «(66) I totalvurderingen av om gjennomskjæring skal foretas mener jeg det ikke kan ses bort fra at lovgiveren med åpne øyne har innført et regelverk som innbyr til nettopp den organisasjonsformen og fremgangsmåten som vår sak er et eksempel på. Samtidig har lovgiveren – etter utførlige vurderinger ved to anledninger – avstått fra å lovfeste regler som kunne begrense rekkevidden av skattefritaket dersom det var ønskelig. Ligningsmyndighetene, og domstolene, bør i en slik situasjon etter min oppfatning være varsomme med å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Jeg viser til det jeg tidligere har uttalt om hensynet til forutberegnelige regler på skatterettens område.»

Et beslektet synspunkt er fremme i Rt. 1997 s. 1580 (Zenith), der det under henvisning til sktl. 1911 § 54 annet ledd – den såkalte selgende gruppe-regelen – bl.a. heter: «Bestemmelsene hadde en lang forhistorie, og lovgiveren hadde gjennom flere tiår vist interesse for de skatterettslige konsekvenser av at hele eller deler av et selskaps virksomhet som sådan kunne sies å bli overdratt ved betydelig aksjesalg. Dette forhold tilsier etter min mening varsomhet med anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsregel i et tilfelle som det foreliggende.» Med sikte på de såkalte aksjesalgsdommene fra 1920-årene (jf. pkt. 3.1 foran) – og som mht. faktum har stor likhet med Conoco-Phillips III-dommen – skriver Banoun 2003 s. 335: «Aksjesalgsdommene kan kritiseres for ikke å ha tatt hensyn til at lovgiver hadde valgt ulike regler for aksjesalg og salg av innmat. At salg av samtlige aksjer faktisk sett innebærer at også innmaten blir overdratt, er en normal virkning som lovgiver må sies å ha akseptert.» Men hun skriver også, s. 336: «I norsk rett foreligger det flere eksempler på at det forhold at omgåelsesmuligheter er påpekt i forarbeider ... , ikke forhindrer gjennomskjæring.» Et eksempel er Rt. 1971 s. 264 (Kielland) der det opplegget som var under bedømmelse, var blitt omtalt i foredrag av sentrale personer i ligningsadministrasjonen og der Finansdepartementet på et tidspunkt noen år før saken kom opp, hadde gitt uttrykk for at det neppe var hjemmel til å skattlegge (her basert på Banoun 2003 s. 202). Om Høyesteretts syn på dette, se nedenfor note 65.

tert.⁶³ Snarere kan det tvert om hevdes at slike drøftelser i lovforarbeidene gir skattyteren en advarsel om at farvannet er urent og at man må regne med at skattemyndighetene tar opp spørsmålet. Det er ikke minst et viktig hensyn at de som utreder skattelovsendringer – hva enten det er departementet, sakkyndige komiteer eller Stortingets finanskomite – bør kunne ta opp og diskutere åpent spørsmål som et skattelovforslag kan reise, herunder omgåelsesmuligheter, uten å risikere at selve det at spørsmålet er reist, blir brukt i rettsanvendelsen senere, typisk mot det offentlige. Inn i bildet kommer det også at utforming av en spesiell omgåelsesregel ofte kan være vanskelig, samt at firkantet utformede regler – som lett vil omfatte mer enn det formålet tilsier – kan være problematiske under EØS-avtalen, fordi de lett vil fange opp mer enn det formålet tilsier og derfor kan være uforholdsmessige.

Utredningen anser de sistnevnte synspunktene for tungtveiende og konstaterer at hensynet til skattyteren ikke trekker avgjørende i motsatt retning. Utredningen legger derfor til grunn at det synspunktet som det på dette punkt er etablert ved ConocoPhillips III-dommen, ikke bør videreføres i en lovfestet omgåelsesnorm i sin generelle form. Dette utelukker naturligvis ikke at det etter omstendighetene – ikke minst når skatteregelens egen utforming gir holdepunkt – kan være aktuelt å legge vekt på at en tilpasningsmulighet må anses akseptert av lovgiveren. Regler med skarpe grenser, som delingsmodellen i Rt. 1997 s. 1779 (INA), er et typisk eksempel.

Stillingen kan være at lovgiver og lovkonsipist ikke var klar over en tilpasningsmulighet da reglene ble utformet og vedtatt, men at muligheten for slik tilpasning har vist seg først senere, typisk i praksis eller i teoretiske analyser. I slike tilfeller vil spørsmålet gjerne bli tatt opp til vurdering av ligningsmyndighetene, og det kan da vanskelig anføres som et argument at lovgiveren ikke (ennå) har grepet inn. Det kan imidlertid tenkes at en tilpasningsmulighet dukker opp, f.eks. i form av at den beskrives i artikler eller bøker, og uten at skattemyndighetene tar opp spørsmålet i konkrete saker eller at lovgiveren reagerer. I utlandet har man f.eks. diskutert hva som gjelder dersom et opplegg er beskrevet i en artikkel i fagtidsskrift og uten at spørsmål om lovendring tas opp innen rimelig tid.⁶⁴ Utredningen antar at det etter gjel-

⁶³ Dette kan stille seg annerledes hvor skattemyndighetene har gitt uttrykk for at et opplegg er holdbart og dette standpunktet er gjort kjent. En ren unnlattelse av å gripe inn, kan imidlertid ikke ha slik effekt.

dende norsk rett i alminnelighet skal mye til før et arrangement går klar av omgåelsesregelen bare av den grunn at lovgiveren ikke har reagert på en tilpasningsmulighet som er blitt kjent. Hvor det er gjennomført et antall transaksjoner av den aktuelle typen uten at myndighetene har tatt opp omgåelsesspørsmålet, kommer imidlertid norsk retts generelle syn på vekten av ligningspraksis inn i bildet og kan etter omstendighetene lede til et annet resultat.⁶⁵ Utredningen legger dette til grunn og antar at det er vanskelig å lovfeste konkrete spørsmål av denne karakter.

Noe annerledes kan stillingen bli hvis sentrale skattemyndigheter – f.eks. i bindende forhåndsuttalelse – uttrykkelig har gitt uttrykk for at et opplegg ikke kan rammes som omgåelse og skattemyndighetene så etter en tid ønsker å legge et annet synspunkt på omgåelsesspørsmålet til grunn. Selv om enkeltstående administrative uttalelser og bindende forhåndsuttalelser i alminnelighet har liten vekt som rettskilde, vil det i slike situasjoner ha blitt skapt grunnlag for en forventning om fremtidig praktisering av reglene som det ikke kan ses bort fra ved rettsanvendelsen og som derfor bør veies inn i vurderingen.

⁶⁴ Se for svensk rett Uggla og Carneborn 2015 s. 79–80 med henvisning til annen teori om et tilfelle hvor «det relevanta förfarandet uttryckeligen hade berörts i en artikel av Bertil Wiman och at det derfor, med et visst fog, kan anses at förfarandet bort varit känt av lagstiftaren». Om spørsmålet om lovgivers kunnskap og passivitet i svensk rett generelt, se Uggla og Carneborn 2015 s. 81 ff. Se også Ijzerman op.cit. s. 463: «... it is possible that a particular avoidance scheme arises, or in fact arises during the lifetime of the a law, without action being taken by the legislator, although it was aware, or should be aware, of the avoidance possibility. If there is long-term non-action by the legislator, the possibility that there is a kind of forfeiture of rights cannot be ruled out.»

⁶⁵ Spørsmålet var fremme i Rt. 1971 s. 264 (Kielland). Til skattyters anførsel om at hans opplegg hadde vært akseptert i praksis, uttalte Høyesterett bl.a.: «Jeg er enig med lagmannsretten i at det ikke foreligger noen fast eller langvarig ligningspraksis i strid med det standpunkt Oslo ligningsvesen har tatt overfor Kielland. Holdingselskaper som kan sammenlignes med A/S Mordan, ble først alminnelige i begynnelsen av 1960-årene [saken gjaldt ligningen for 1965 og 1966], selv om de nok kan ha forekommet sporadisk også tidligere. I de første år etter at A/S Mordan ble stiftet, hersket det innen skatteadministrasjonen stor usikkerhet om hjemmelen for å skattlegge hovedaksjonæren, Dette kan forklare at Oslo ligningskontor i de første år ikke sørget for å holde seg orientert om sammenhengen mellom selskapets selvangivelse og Kiellands personlige. Jeg anser det unødvendig å ta standpunkt til om det i så henseende kan rettes noen kritikk mot ligningsadministrasjonen. Det må være klart, mener jeg, at det *under ingen omstendighet foreligger noen passivitet som avskar ligningskontoret fra å ta saken opp da kontoret i 1966 ble oppmerksom på det virkelige forhold.*» (Uthevet her.)

8.5.6 Komplisert, kunstig, unaturlig, uhensiktsmessig transaksjon

Det er karakteristisk for mange transaksjoner som vurderes etter omgåelsesnormen, at de – vurdert ut fra et forretningsmessig formål – fremstår som kompliserte, kunstige, unaturlige og/eller uhensiktsmessige, ofte i mange ledd, med sikte på å oppnå skattefordeler. Høyesteretts formulering av gjeldende norm har ingen spesifikk referanse til slikt, men graden av skattemessig motivert kompleksitet osv. må antas å inngå i «omstendighetene for øvrig». Dommene om transaksjoner gjennom unødvendige mellomledd kan ses som utslag av synspunktet.⁶⁶ Synspunktet kan sies å være kommet motsetningsvis til uttrykk i denne formuleringen i Rt. 2008 s. 1510 (Reitan, avsnitt 62):

«Borgerne har i tilfeller hvor de står overfor valgmuligheter som gir forskjellige skatte- eller avgiftsmessige konsekvenser, ikke plikt til å velge det alternativ som gir høyest skatt eller avgift. Så lenge det alternativ som blir valgt, er reelt og ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig, er det fullt lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften blir lavest mulig.»⁶⁷

Tilsvarende synspunkt har kommet til uttrykk også i bl.a. Rt. 2008 s. 1537 (ConocoPhillips I: skattyter hadde «tilpassa seg ein – for selskapet og konsernet – naturleg investeringsstruktur med den aktuelle investeringa»), Rt. 1999 s. 1347 (Øverbye: «Omsetning av fordringer til underkurs er helt legalt, og jeg kan ikke se noe til hinder for

⁶⁶ Se særlig Rt. 1978 s. 60 (Smestad), Rt. 1982 s. 789 (Torkildsen), Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime) og Rt. 2006 s. 1062 (A).

⁶⁷ Det er ikke helt klart hva førstvoterende sikter til med at det valgte alternativ må være «reelt». Det må iallfall innebære at transaksjonen er privatrettslige gyldig, dvs. ikke pro forma. Derimot må det antas at uttrykket ikke refererer seg til hvorvidt transaksjonen er økonomisk reell, dvs. har selvstendig økonomisk innhold, for spørsmålet vil jo typisk være hvorvidt en transaksjon med beskjeden økonomisk rolle skal holde eller rammes. Om man tolker «reell» slik at den refererer seg til økonomisk realitet, vil problemformuleringen nærmest forutsette svaret på det som skal drøftes. Presiseringer av at transaksjonen må være «reell» har, slik forstått, liten selvstendig betydning. Heller ikke bruken av uttrykket «lovlig» er entydig. Også en transaksjon som rammes av omgåelsesnormen, er «lovlig» i den forstand at den fortsatt er gyldig privatrettslig, og (normalt) er det ikke straffbart å gjennomføre disposisjoner som er i strid med omgåelsesnormen. Etter sammenhengen må det imidlertid antas at førstvoterende med uttrykket «lovlig» sikter til at transaksjonen holder etter omgåelsesnormen.

at salg også kan skje til aksjonærene med samme fremtidige skattemessige virkning som ved salg til andre») og Rt. 1976 s. 1317 (Harnoll: «Det er ikke avgjørende om det kan formodes at selgeren kunne oppnådd å selge mot kontant betaling – det er ingen plikt til å velge salgsvilkår som straks fører til gevinstbeskatning»). Synspunktet kan også sies å ligge under sikker praksis om at omdannelse til aksjeselskap ikke kan rammes som omgåelse selv om det hovedsakelig eller til og med utelukkende er skattemessig motivert og har få andre virkninger. På den annen side må det konstateres at kunstighet, kompleksitet osv. hverken er nødvendig eller tilstrekkelig for at omgåelsesnormen skal være anvendelig etter gjeldende rett.⁶⁸

Også i utenlandsk rett er synspunktet fremme. Særlig gjelder dette tysk rett, der det sentrale tema for å avgjøre om det foreligger «Missbrauch», er om skattyteren eller andre mottar ikke-tilsiktete skattefordeler sammenlignet med en «angemessene Gestaltung», dvs. sammenlignet med en form som var hensiktsmessig for å nå det forretningsmessige formålet. I den nye engelske GAAR er ett av vurderingstemaene for om et arrangement er «abusive» om «the means of achieving those results involves one or more contrived or abnormal steps,...».⁶⁹ EU-domstolens formulering «wholly artificial arrangement» (som et vilkår for at en diskriminerende nasjonal regel skal kunne opprettholdes begrunnet i hensynet til å forebygge skatteomgåelse) gir fortettet (og kanskje overdrevet) uttrykk for det samme. Et synspunkt tilsvarende det siterte i Reitan-dommen, er dessuten kommet til uttrykk i C-255/02 (Halifax) om forholdet til EUs merverdiavgiftsdirektiv (avsnitt 73):

«Where a taxable person chooses one of two transactions, the Sixth Directive does not require him to choose the one which involves paying the highest amount of VAT. On the contrary, as the Advocate General observed in point 85 of his Opinion, taxpayers may choose to structure their business so as to limit their tax liability.»

I den sveitsiske norm er det et vilkår at transaksjonen er uvanlig, fremmed eller inadekvat.

⁶⁸ Jf. Banoun 2003 s. 322.

⁶⁹ I Gyldendals Engelsk-norsk ordbok (1961) er «contrive» forklart som «oppfinne; tenke ut; finne på, pønse ut, finne middel til, lage det så».

Utredningen mener at dette momentet bør videreføres og uttrykkelig nedfelles i ordlyden i en lovfestet omgåelsesnorm.⁷⁰ Momentet treffer det man ønsker å bekjempe med omgåelsesnormen godt, samtidig som det bidrar til å sikre skattyternes frihet til å velge økonomisk hensiktsmessige former og løsninger. Momentet bidrar også til at dagligdagse og rett frem-transaksjoner som kan være hovedsakelig skattemessig motivert, ikke rammes av normen, f.eks. slikt som å velge å drive virksomhet i aksjeselskaps form. Særlig synes termen «hensiktsmessig» egnet til å peke på det vesentlige i dette momentet. Derimot bør dette momentet neppe innholde noen referanse til hvorvidt transaksjonen er normal eller vanlig, for det kan virke for bakoverskuende og legge urimelige bånd på aktørenes nytenkning. Det at skattyteren gjør ting som ikke har vært gjort tidligere, bør altså ikke i seg selv være et argument for at omgåelsesnormen kan anvendes.

Fordi momentet om kompleksitet, uhensiktsmessighet osv. inngår som et moment i en samlet vurdering, er det ikke ønskelig og heller ikke mulig å trekke en skarp grense for hva det omfatter; det kan jo også være tale om ulike grader av uhensiktsmessighet osv. Sakene om unødvendig mellomledd er typiske eksempler på tilfeller hvor momentet gjør seg gjeldende med stor vekt. Tilfeller hvor to fremgangsmåter fremstår som tilnærmet likeverdige når det ses bort fra skattevirkningene, er typeeksempel på tilfeller hvor momentet ikke gjør seg gjeldende. Formuleringen i Reitan-dommen indikerer at det ikke kreves at de to alternativene fremstår som tilnærmet likeverdige; det sentrale i formuleringen er at det valgte alternativet ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig. Saksforholdet i dommen kan sies å bekrefte dette: I essens gjaldt saken rekkefølgen mellom overføring av immaterielle rettigheter (franchiserettigheter) og aksjene i det selskapet som rettighetene ble overført til. Ved å overføre rettighetene til aksjeselskapet før aksjene i dette ble overført til barna, ble arveavgiftsgrunnlaget betydelig lavere enn om aksjene hadde vært over-

⁷⁰ Skar s. 130 anfører at et krav om hensiktsmessighet vil gå ut på det samme som at det er en betingelse under grunnvilkåret at transaksjonen ikke ville ha blitt gjennomført om det ikke var for skattevirkningene. For om et slikt vilkår oppstilles under grunnvilkåret, vil alle transaksjoner som oppfyller grunnvilkåret, inneholde et element av uhensiktsmessighet målt opp mot det forretningsmessige motivet. Men allerede fordi utredningen foreslår at grunnvilkåret ikke videreføres i sin nåværende form, har spørsmålet betydning under det objektive vilkåret. Om hvorvidt det skal være tilstrekkelig til å unngå å bli truffet av omgåelsesnormen at disposisjonen var forretningsmessig rasjonell når det ses bort fra skattefordelen, se pkt. 8.5.8 nedenfor.

dratt først og rettighetene deretter. Selv om det kan sies at det hadde vært mest nærliggende å overdra rettighetene til et selskap eid av barna, la Høyesterett altså til grunn at transaksjonen var forretningsmessig naturlig. Utredningen mener imidlertid at termen «hensiktsmessig» reflekterer det sentrale i dette synspunktet bedre og mer presist enn termen «naturlig» og at det heller ikke er nødvendig å trekke med seg termer som «komplisert» eller «kunstig», idet begrepet «uhensiktsmessig» må anses å dekke det sentrale innhold også i disse.

8.5.7 Tilnærmet samme resultat kunne ha vært oppnådd på andre måter

Omgåelsesnormen tar sikte på å treffe disposisjoner som gir et skattemessig resultat som er uønsket av rettsordenen. Hvis skattyteren kunne ha nådd tilnærmet samme resultat på en måte som ikke ville vært i faresonen for omgåelsesnormen, er det derfor gjennomgående liten grunn til at transaksjonen skal rammes.

Det er riktignok et gjennomgående rettsanvendelsesprinsipp i skatteretten at skattyteren skal bedømmes ut fra den transaksjonen som han *har* gjennomført, ikke ut fra alternative transaksjoner som han *kunne* ha gjennomført. Ved spørsmål om anvendelse av omgåelsesnormen må likevel hovedsynspunktet være et annet. Her er det ikke tale om å skattlegge skattyteren ut fra det rettsforhold han selv har lagt opp til, men typisk om å rekarakterisere dette til et annet rettsforhold og skattlegge i henhold til dette. Allerede av den grunn er det rimelig at skattyteren skal kunne møte statens anførsler med at han kunne ha oppnådd tilnærmet det samme på andre måter. I tillegg er det, som altså nevnt, vesentlig mindre grunn til å ramme slike transaksjoner.

Det synes ikke å være mange eksempler fra Høyesteretts praksis på at dette momentet har vært fremme. Men det var fremme i Reitan-dommen, der skattyterne hadde argumentert bl.a. med at de kunne oppnådd samme resultat ved å fisjonere ut franchiserettighetene fra foreldrenes aksjeselskap og så overdratt aksjene i det overtakende selskapet til barna. Høyesterett er kort inne på dette når det hos førstvoterende heter: «Man kunne antagelig ha kommet til samme posisjon ved å gjennomføre en fisjon.» Den noe forbeholdne formuleringen har kanskje sin bakgrunn i at det ikke er opplagt at kombinasjonen av fisjon og aksjeoverføring ville være immun mot angrep på grunnlag av omgåelsesnormen, jf. problemstil-

lingen i Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III). Se også under pkt. 4.4.7.

8.5.8 Avveining eller årsakssammenheng?

Høyesterett formulerer grunnvilkåret slik i dommer i de senere år: «Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt.» Formuleringen gir uttrykk for at man, hvor det foreligger både skattemotiver og andre motiver, skal avveie disse mot hverandre og la det hovedsakelige formålet være avgjørende.⁷¹ Også totalvurderingen beror på en samlet vurdering av flere momenter.

Tatt på ordet innebærer en slik avveings-tilnærming at vilkårene for anvendelse av omgåelsesnormen kan anses oppfylt selv om skattyteren eller en økonomisk rasjonell aktør i hans sted ville ha gjennomført transaksjonen uansett, fordi de forretningsmessige (eller andre ikke-skattemessige) formål i seg selv var tilstrekkelig tungtveiende. Det ville typisk være forretningsmessig hensiktsmessig å gjennomføre en fusjon selv om det ikke ville ledet til de aktuelle skattefordelene.

Det kan argumenteres for at transaksjoner som ville ha blitt gjennomført uansett skattefordelen, ikke skal kunne rammes som omgåelse. Det er ikke årsakssammenheng mellom skattefordelen og disposisjonen når det må antas at disposisjonen ville ha blitt gjennomført uansett skattefordelen. Ut fra forretningsmessige hensyn er det ikke noen grunn til å gripe korrigerende inn overfor skattyters atferd i slike tilfeller. Anvendelse av omgåelsesregelen kan da lett tenkes å ramme forretningsmessig hensiktsmessig og ønskede disposisjoner.

Den analyse av høyesterettspraksis som er gjennomført av Henrik Skar etter oppdrag fra utredningen,⁷² viser at Høyesteretts dommer i omgåelsessaker i det alt vesentlige ville ha fått samme utfall om Høyesterett ikke hadde basert seg på en avveining av formål (til tross for at problemstillingen formuleres slik), men latt det være avgjørende om det var årssakssammenheng mellom det eller de skatterettslige formålene og transaksjonen. Man kan langt på vei si at Høyesterett, til tross for problemstillingen om avveining, i

⁷¹ I noen dommer, f.eks. Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) er den sterkere formuleringen «klart viktigste motivasjonsfaktor» brukt. Forskjellen må antas å referere seg til terskelen for at grunnvilkåret skal anses oppfylt (jf. om dette pkt. 8.6.3 nedenfor). Også dette kriteriet gir anvisning på en avveining.

⁷² Se Skar s. 6 ff. Skars undersøkelse er knyttet til Høyesteretts anvendelse av grunnvilkåret under den gjeldende omgåelsesnormen.

praksis har oppstilt et vilkår om årssakssammenheng. Skar konkluderer slik (s. 27):

«I alle høyesterettsdommene hvor det er konstateret omgåelse ... synes det å fremgå at skatteformålet har vært en nødvendig forutsetning for gjennomføringen og at disposisjonen ellers ikke ville ha funnet sted.⁷³

Den samme tendensen bekreftes av dommene hvor skattyteren har fått medhold. Så lenge skattyter kan argumentere overbevisende for at det var grunn til å gjennomføre disposisjonen også uten skattefordelen, synes disposisjonen å stå seg selv om skattefordelen dominerer. Rt. 2006 s. 1232 «Telenor» er kanskje det klareste eksempel på dette. ...

Gjennomgangen viser således at grunnvilkåret om hovedsakelig skattemessig motivasjon er lite representativt for hva som faktisk er avgjørende i Høyesteretts praksis. Når det kommer til de avgjørende premissene i dommene, synes størrelsen på skattefordelen å spille en underordnet rolle. Så lenge skattyteren har en troverdig begrunnelse for å gjennomføre disposisjonen også på rent ikke-skattemessig grunnlag, har det lite å si om skattefordelen dominerer eller er hovedformålet.

Argumentasjonsmønsteret fra dommene kan dermed tyde på at det reelle kravet til skattemessig motivasjon er at disposisjonen ikke ville ha funnet sted uten skatteformålet. Jeg kommer likevel ikke til å trekke en klar konklusjon de lege lata. Høyesteretts normformulering etterlater rom for fleksibilitet og det kan ikke utelukkes at Høyesterett vil benytte seg av dette spillerommet.»

Selv om Skars undersøkelse gjelder praksis under grunnvilkåret i gjeldende norm, har hans analyse overføringsverdi til spørsmålet om innholdet av det objektive vilkåret i forslaget. Høyesteretts praksis, som analysert av Skar, kan derfor tale for at formuleringen av det objektive vilkåret i en lovtekst bør være basert på årsakssammenheng og ikke helhetsvurdering. Som omtalt foran kan også hensynet til normens treffsikkerhet tale for en slik regel. Det kan i denne sammenheng henvises til at den tyske regel synes basert på en slik modell: Er transaksjonen hensiktsmessig ut fra en forret-

ningsmessig vurdering, holder den uansett størrelsen av skattefordelen.

En slik regel i en lovtekst kan imidlertid føre svært langt. Den vil lede til at vilkårene for anvendelse av omgåelsesnormen ikke er oppfylt selv hvor skattefordelen er svært stor, mens den forretningsmessige fordel er marginal, dvs. bare så vidt overstiger kostnadene ved å gjennomføre transaksjonen. Et eksempel kan etter omstendighetene være salg av aksjene i et selskap med meget store fremførbare underskudd, som også eier beskjedne eiendeler som det kan være forretningsmessig fornuftig å selge. Det kan virke urimelig at anvendelse av omgåelsesregelen prinsipielt skal være avskåret i slike tilfeller. Dette kan tale for å opprettholde avveiningstilnærmingen, men samtidig legge vesentlig vekt på hvorvidt transaksjonen ville ha blitt gjennomført uansett av forretningsmessige grunner.⁷⁴ En begrunnelse er også at en slik tilnærming gjør det unødvendig å ta definitivt stilling til om transaksjonen ville ha vært gjennomført uten skattefordelen, noe som etter omstendighetene kan være tvilsomt og vanskelig. Utredningen legger denne tilnærmingen til grunn.

8.5.9 Hvor skattlegging på grunnlag av omgåelsesregel vil ha inkonsistente virkninger

I de aller fleste tilfeller vil anvendelse av omgåelsesregelen innebære at skattyteren blir skattlagt på grunnlag av et rekarakterisert privatrettslige disposisjonsmønster. Slik skattlegging vil normalt fremstå som konsistent, gitt rekarakteristikken.⁷⁵ Men det forekommer tilfeller hvor konsistent skattlegging basert på omgåelsesbestemmelsen er vanskelig å oppnå.

Et praktisk eksempel på dette er tilfeller hvor det er aktuelt å skattlegge aksjesalg som salg av selskapets innmat. Dette er en problemstilling med lang tradisjon i norsk rett: De mange dom-

⁷³ Skar tar et visst forbehold for Rt. 2007 s. 209 (Hex) og Rt. 1971 s. 264 (Kielland) hvor Høyesteretts formuleringer er mer forbeholdne. Men Skar antar «at det også i disse dommene ... var en underliggende oppfatning at disposisjonen ikke ville ha funnet sted uten skattebesparelsen».

⁷⁴ Skar s. 142 åpner alternativt for denne løsningen: Det kan «enten inntas et eksplisitt vilkår om at disposisjonen må være *skattebetinget* eller det samme kan fremheves som et særlig viktig moment i totalvurderingen. Også med sistnevnte løsning vil det fremgå at skattyter som klar hovedregel handler trygt så lenge han ikke endrer adferd for å spare skatt, ...». I teorien har Ole Gjems-Onstad m.fl. 2015 s. 1071, og Benn Folkvord: Skatt ved fusjon og fisjon (2006) s. 433–434 uttalt seg i favør at disposisjonen bør være skattebetinget for å rammes av omgåelsesnormen.

⁷⁵ Det vil riktignok ikke sjelden oppstå spørsmål om i hvilken grad anvendelsen av omgåelsesnormen skal gis konsekvenser for annen/senere skattlegging av samme subjekt og ved skattlegging av andre subjekter. Dette omtales ikke nærmere her, se pkt. 9.

mene på 1920-tallet gjaldt slike transaksjoner, og det samme gjelder den seneste omgåelsesdommen i Høyesterett, Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III). I mange år i mellomtiden var problemstillingen regulert av en særlig omgåelsesbestemmelse, om såkalt selgende gruppe, senere betydelig aksjesalg, i sktl. § 1911 § 54 annet ledd.

I essens er spørsmålet om aksjesalget ev. skal omklassifiseres til *aksjeselskapets* eller *aksjonærenes* salg av eiendelene. Siden det praktiske alternativ til at aksjonærene selger aksjer, er at selskapet selger eiendeler, kunne dette alternativ fremstå som nærliggende. Men det ville plassere skattebyrden galt, nemlig på kjøperne av aksjene (via skattleggingen av det selskapet de kjøper aksjer i), mens det er selgerne som har hatt gevinsten.⁷⁶ Man kan vanskelig basere seg på at skattleggingen skal anses som bristende forutsetning for avtalen og at kjøperen dermed kan heve kjøpet eller kreve prisavslag/erstatning knyttet til skatteansvaret. På 1920-tallet ble skattlegging ikke sjelden gjennomført hos de selgende aksjonærene ut fra en forestilling om at de representerte det «gamle» selskapet, altså selskapet før aksjene ble solgt; og det var i det vesentlige denne forestillingen som ble gjennomført i lovregelen om selgende gruppe jf. pkt. 3.1 foran. Forestillingen om det «gamle» selskapet har imidlertid ingen rot i selskapsrett eller skatterett, og erfaringene med å praktisere selgende gruppe-regelen var ikke gode.

Det alternativet som gjenstår, er derfor å skattlegge de selgende aksjonærene som sådanne, altså som om *de* solgte innmaten. Slik var det gjort ved ligningen i ConocoPhillips-saken. Heller ikke denne løsningen er imidlertid problemløs. For det første kan det sies at den står i strid med grunnsetningen om at omgåelsesnormen ikke kan brukes til å sette til side aksjeselskapsformen: Når aksjonærene skattlegges for gevinst basert på at de selger selskapets eiendeler, innebærer det nettopp at man ved ligningen ser bort fra selskapsformen. Dette leder likevel ikke lenger enn til at den nevnte grunnsetningen ev. må forstås med forbehold for slike tilfeller.⁷⁷

For det annet – og det er hovedpoenget i denne sammenheng – er det ved en slik reklassifi-

sering vanskelig å nå frem til fullt ut tilfredsstillende løsninger. For hvis selskapet hadde solgt eiendommen til kjøperen, ville denne ha fått ny og (typisk) høyere inngangsverdi, herunder avskrivningsgrunnlag; til gjengjeld ville kjøperen sannsynligvis ha vært villig til å betale noe mer. Selgerne av aksjene skattlegges som om de solgte eiendommen, men uten å oppnå høyere betaling, fordi kjøperen ikke får noe økt avskrivningsgrunnlag. Skattyteren kommer altså typisk dårligere ut enn om vedkommende hadde vært selger av eiendommen, selv om han som konsekvens av dette blir skattlagt for en noe lavere gevinst enn om selskapet hadde vært selger. Man kan vanskelig løse dette ved å gi kjøperen rett til å øke inngangsverdien på eiendommen, for det vil gi kjøperen en urimelig fordel uten at det kompenserer selgeren for hans tap. Og det vil neppe være privatrettslig grunnlag for å pålegge kjøperen å betale en høyere kjøpesum, selv om skattereglene skulle gi ham rett til høyere inngangsverdi.

Etter utredningens oppfatning bør selve det at skattlegging på grunnlag av omgåelsesregelen ikke kan lede til relativt konsistente løsninger, i seg selv være et argument mot at regelen er anvendelig. Men av hensyn til regelens effektivitet kan dette ikke være et særlig tungtveiende moment.

8.5.10 Flere skattytere

Hvor det er flere skattytere knyttet til samme disposisjoner – f.eks. flere aksjeselgere –, må utgangspunktet utvilsomt være at spørsmålet om omgåelsesregelen kan anvendes, skal vurderes isolert for hver av dem. Dette følger av det generelle utgangspunkt i skatteretten om at vilkårene for skatteplikt, fradragsrett osv. skal vurderes for hver enkelt skattyter og at identifikasjon mellom skattytere må ha særskilt rettsgrunnlag.⁷⁸ Typisk kan skattefordel, skattyternes formål og disposisjonens egenverdi være forskjellig for skattyterne, jf. under pkt. 8.4 foran om skattefordel. Dette synspunktet utelukker naturligvis ikke at det etter omstendighetene kan være aktuelt å legge vekt på interessefelleskap mellom flere skattytere i en

⁷⁶ Det er imidlertid slående og tankevekkende at i dommene om skatteposisjoner i selskapet, er det *selskapets* forhold som er vurdert under omgåelsesnormen, og selskapet som ble skattlagt, se Rt. 1966 s. 1189 (Vestlandske Vassdrag), Rt. 1997 s. 1580 (Zenith), Rt. 1999 s. 946 (ABB – der imidlertid de selgende aksjonærene ble holdt ansvarlig etter sktl. 1911 § 32 ut fra det syn at selskapet var likvidert), Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi). Det samme gjelder hvor sktl. § 14-90 er anvendelig.

⁷⁷ I ConocoPhillips III hadde skattyteren bl.a. anført: «Gjennomskjæring vil dessuten få paradoksale konsekvenser: Etter gjennomskjæringen skal gevinsten beskattes som ved et ordinært salg av fast eiendom. Likevel er det ikke eieren av eiendommen – eiendomsselskapet – som holdes skatterettslig ansvarlig, men oljeselskapet som bare var leietaker i bygningen.» Det er riktignok ikke i egenskap av leietaker at aksjonærene skattlegges, men i egenskap av å være aksjonærer i det selskapet som eide eiendommen, men poenget fremgår likevel.

transaksjon; at en skattyter har interessefelleskap med en annen, er et forhold knyttet til vedkommende skattyter og innebærer altså ikke identifikasjon med andre skattytere.

Utredningen ser ingen grunn til ikke å videreføre denne rettsstilstanden. Det legges til grunn – som det fremgår foran – at dette følger av alminnelige prinsipper og at det derfor ikke er nødvendig å nedfelle dette uttrykkelig i omgåelsesbestemelsen.

8.5.11 Terskel

I NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi s. 198 gis det uttrykk for at omgåelsesnormen bør lovfestes og videre at:

«Ved en lovfesting bør terskelen for anvendelse senkes, blant annet ved at det bør stilles strengere krav til disposisjonens forretningsmessige egenverdi.»

Utvalget gir ingen nærmere begrunnelse for dette synspunktet. Det har formodentlig sin bakgrunn i utfallet av de seneste høyesterettsdommene, ikke minst Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi) der Høyesterett gir uttrykk for at kravet til egenverdi som ble stilt i Zenith-dommen (Rt. 1997 s. 1580), fortsatt reflekterer gjeldende rett. Det kan neppe være tvilsomt at Zenith-dommen representerer en nedre grense mht. krav til egenverdi; den har av flere vært ansett for å sette grensen for lavt.⁷⁹ Det er imidlertid verd å merke seg at slik Høyesterett stilte problemet i Dyvi-dommen,⁸⁰ var man der ikke i nærheten av denne grensen. Selv om kravet til egenverdi var blitt satt høyere, ville altså resultatet etter all sannsynlighet ha blitt det samme. Uttalelsen i Dyvi-dommen om egenverdien i Zenith-dommen har derfor karakter av å være *obiter dictum*. Det må også tas i betraktning at problemstillingen i Zenith-dommen ikke var den beste (jf. under pkt. 8.5.1 foran) og at saken kunne

⁷⁸ I Utv. 2014 s. 2032 (Högh Eiendom, Borgarting) ga lagmannsretten (s. 2044) uttrykk for at «gjennomskjæring [krever] et subjektivt motiv som i utgangspunktet må tilskrives den bestemte skattyter». Derimot fant retten at statens mer vidtgående anførsel om at «gjennomskjæring må skje for alle overdragende parter i samme transaksjon selv om vilkårene for gjennomskjæring bare er oppfylt for enkelte av dem», ikke rettslig avklart, men heller ikke nødvendig å ta stilling til. Det følger av det som er sagt i teksten, at anførselen – slik den er referert i dommen – ikke er holdbar.

⁷⁹ Jf. f.eks. Bettina Banoun: Overføring av skatteposisjoner – et kritisk blikk på Zenith-dommen, i Skatterett 1998 s. 164 ff.

⁸⁰ Se om dette pkt. 4.2 foran.

ha fått et annet utfall med en mer presis problemstilling. Heller ikke utfallet av de fleste andre høyesterettsdommene i de senere år berodde på nedre grense for egenverdi. Dessuten inngår egenverdien i et samspill med øvrige relevante momenter i den enkelte sak. Terskelen for anvendelse av omgåelsesnormen kan imidlertid senkes (eller heves) også på andre måter enn å endre kravet til egenverdi.

Ved vurderingen av om terskelen for å anvende omgåelsesnormen bør senkes (eller heves), må det tas i betraktning at utredningen foreslår en del endringer i enkeltheter som nok gjennomgående vil lede til strengere anvendelse av omgåelsesnormen hvor slike forhold gjør seg gjeldende (f.eks. skattefordeler i utlandet, subjektivt formål, betydningen av skattereglenes formål). Videre foreslår utredningen en annen konstruksjon av omgåelsesnormen enn den som følger av høyesterettspraksis. Ikke minst foreslår utredningen at det skal tillegges vesentlig betydning ved vurderingen om det hadde vært forretningsmessig fornuftig å gjennomføre transaksjonen uansett skattefordelene. Egenverdien får dermed en noe annen plass i argumentasjonsmønsteret enn nå.

Når blikket heves fra egenverdien og spørsmålet mer generelt er om terskelen for å gripe inn ved hjelp av omgåelsesregelen bør senkes (eller heves), må vurderingen skje i lys av de hensynene som er nevnt foran (jf. pkt. 7.2), dvs. først og fremst å ramme transaksjoner som ikke bidrar til samfunnsøkonomien, men primært bidrar til skattebesparelse, og på den andre siden hensynet til ikke å legge hindringer i veien for nyskaping og kreativitet. Utredningens oppfatning er at Høyesteretts praksis i det store og hele har truffet dette balansepunktet ganske godt, og at de utslagene som kan synes å være uheldige, kan og bør ivaretas ved endringer knyttet til enkelte vurderingsstemaer heller enn ved å endre terskelnivået generelt. Utredningen er etter dette blitt stående ved at det ikke er tilstrekkelig grunn til å foreslå en generell endring i terskelen for anvendelse av omgåelsesnormen.

I NOU 2014: 13 heter det også (s. 198):

«Det er også grunn til å se på om konserninterne transaksjoner bør bedømmes strengere enn praksis legger opp til.»

Det er heller ikke her anført noen nærmere begrunnelse. Det er ofte slik at det at det gjelder disposisjoner mellom subjekter med interessefelleskap – i konsern eller på andre måter –, er en

forutsetning for at spørsmålet om omgåelse overhodet kommer opp. Det kan også ligge til rette for at transaksjoner mellom nærstående betinger strengere krav til dokumentasjon enn for andre transaksjoner. Etter omstendighetene kan det dessuten være enklere å konstatere at skattyters formål har vært å spare skatt. Og enkelte former for tilpasninger kan det bare være mulig å gjennomføre i konserner; det gjelder f.eks. krav om bruk av reglene om skattemessig kontinuitet ved konserninterne overføringer (sktl. § 11-21) for gevinster, men krav om umiddelbart fradrag for tap (riktignok slik at reglene i sktl. § 14-44 og § 14-45 innebærer tidfesting av tap over flere år). Men ut over dette er det ikke lett å se argumenter for at terskelen for å gripe inn med omgåelsesnormen, skal være lavere i konsernforhold enn ellers. Hensynet til at selskaper i konserner skal skattlegges mest mulig som frittstående selskaper, taler mot en slik særregel. En særregel vil også reise avgrensingsproblemer. Utredningen vil derfor ikke foreslå en strengere norm for konserner.

8.6 Det subjektive vilkåret

8.6.1 Innledning

Det er foran konkludert med at et vilkår knyttet til skattyterens formål bør videreføres, ikke som et grunnvilkår, men som en regel som innebærer at omgåelsesregelen likevel ikke kan anvendes, selv om vurderingen under det objektive vilkåret er oppfylt. Når det gjelder innholdet er det subjektive vilkåret i mangt og meget en videreføring av grunnvilkåret under Høyesteretts norm. De følgende avsnittene tar opp ulike sider ved dette vilkåret, ikke minst under hensyn til dets endrede plassering og funksjon i forslaget.

8.6.2 Rent subjektiv eller objektivisert vurdering?

Skattyters formål er i seg selv et subjektivt kriterium. Den vanlige fremgangsmåten for å etablere skattyters formål der dette har betydning i skatteretten, har vært å trekke slutninger fra objektive omstendigheter i saken, til hva som må antas å ha vært skattyters formål.⁸¹ Under en slik tilnærming er det de objektive omstendighetene som er bevisstema (og som skattyters opplysningsplikt refererer seg til), mens slutningene derfra til skattyters formål ikke er bevisspørsmål, men i stor grad basert på erfaringssetninger. I omgåelssaker har imidlertid Høyesterett i de senere år lagt til grunn en mer subjektiv tilnærming: Det er

skattyters formål i seg selv som er bevisstemaet. De objektive omstendighetene i saken har under dette synet karakter av å være bevismomenter.

Det fremheves ikke sjelden at forskjellen på disse tilnærmingene er liten i praksis: Også ved Høyesteretts tilnærming er de objektive omstendighetene i saken sentrale.⁸² Men forskjellen kan godt tenkes å få praktisk betydning. I Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) var skattefordelen meget stor, og Høyesterett la uttrykkelig til grunn at skattefordelens størrelse skal ha vesentlig betydning som presumsjon for at det forelå skatteformål. Likevel kom Høyesterett til at grunnvilkåret ikke var oppfylt, idet to andre omstendigheter ble antatt å ha hatt større betydning for skattyters subjektive motivasjon (en aksjonæravtale og et finansieringsopplegg). Ved en mer objektivisert tilnærming ville trolig den svært store skattefordelen ha blitt tillagt større vekt.⁸³

Høyesteretts tilnærming gjør dessuten vurderingen mindre robust; selv om skattyters anførsel om hva som var hans subjektive motiv ikke skal legges til grunn uten videre, må det antas vanskeligere å tilbakevise anførsler om rent subjektive forhold når dette er vurderingstemaet. Ikke minst vil den rent subjektive tilnærmingen kunne få skattytere til å avholde seg fra å diskutere skattemessige sider ved transaksjonen med sine rådgivere og andre, av frykt for at dette vil bli bevisstema senere. Med et helt subjektivt kriterium kan hva som ble sagt eller ikke sagt i møter eller i andre sammenhenger, bli viktig, noe som lett gir

⁸¹ Se f.eks. Rt. 1986 s. 58 (Asdahl) som gjaldt spørsmålet om «aksjer i næring»: «Skattyterens motiv for å ha engasjert seg økonomisk i selskapet er blitt tillagt vesentlig betydning i slike tilfelle. Man vil se hen til om motivet – eller iallfall hovedmotiv – har vært hva man gjerne kaller kapitalanbringelse med sikte på avkastning, eller om det har vært å oppnå økonomiske fordeler i hans egen virksomhet. Men det ligger i sakens natur at vurderingen av hva motivet kan antas å ha vært, fortrinnsvis må forankres i hvorledes forholdet fremtrer utad, objektivt sett, ikke i antakelser om hvilke subjektive forestillinger den enkelte skattyter kan ha gjort seg.» (Uthevet her.)

⁸² Se f.eks. Per Helge Stoveland: § 14-90 og ulovfestet gjennomskjæring, i Banoun m.fl. (red.) 2014 s. 534 ff. på s. 539.

⁸³ Forskjellen kan også tenkes å få betydning for anvendelse av regler som knytter an til hvorvidt skattyteren har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger (dvs. lignl. § 9-6 nr. 3 a om frist for endring av ligning, § 10-2 og § 10-3 om tilleggsskatt, og § 12-1 om straff): Hvis bevisstemaet er skattyters formål rent subjektivt, kan det tenkes hevdet at det foreligger uriktig eller ufullstendig opplysning dersom skattyter ikke (uoppfordret!) gir opplysning om at transaksjonen var vesentlig skattemessig motivert. Se om dette Bettina Banoun: Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen, i Banoun m.fl. (red.) 2014 s. 29 ff. på s. 48, og Thale Kristine Fannemel Espeli: Vilkaet «uriktige og ufullstendige opplysninger» i omgåelssaker, i Skatterett 2015 s. 70.

usikre bevistema. Om i stedet de objektive omstendighetene i saken er bevistema, blir slikt av mer underordnet betydning og bevistemaet mer håndfast. På et litt annet plan kan den helt subjektive tilnærmingen tenkes å gi grunnlag for manipulasjon av dokumentasjonen i saken: Man legger opp til at omstendigheter som taler for forretningsmessig formål, blir lett å dokumentere, og motsatt for omstendigheter som indikerer skattemessig formål.

Den komparative gjennomgåelsen foran viser at andre land i det alt vesentlige, samt EU og OECD entydig, legger en objektivisert vurdering av skattyters formål til grunn, f.eks. via henvisning til at det subjektive formålet skal bestemmes ut fra «all facts and circumstances» eller lignende.

Utredningen mener på denne bakgrunn at en objektivisert tilnærming ved vurderingen av hva som er skattyters formål, er bedre – og dessuten mer i tråd med det som gjelder ved subjektive kriterier ellers i skatteretten og i andre land – enn den rent subjektive tilnærming som Høyesterett har valgt. Utredningen legger derfor dette til grunn for forslaget.

Det kan spørres om vurderingen bør objektiviseres enda mer, ved å løsrive vurderingen fra den konkrete skattyter og heller spørre om hva en rasjonell aktørs motiv typisk ville vært ved en transaksjon som den foretatte. Dette er tilnærmingen i den tyske regelen når det spørres om den aktuelle disposisjonen er uhensiktsmessig, jf. pkt. 5.4 foran. Utredningen foreslår at denne tilnærmingen ikke legges til grunn. En slik tilnærming ville innebære at forskjellen mellom det objektive og subjektive vilkåret reduseres, fordi det langt på vei vil være de samme momentene som er relevante under det subjektive vilkåret som under egenverdien (først og fremst) under det objektive vilkåret, og dermed reduseres det subjektive vilkårets selvstendige betydning. Utredningen mener også at det er gode grunner for å knytte an til den tilnærming som er vanlig i skatteretten ved vurdering av subjektive vilkår.

Formål i rent subjektiv forstand kan bare fysiske personer ha. Hvor skattyteren er en juridisk person, oppstår spørsmålet om hvilke fysiske personers motivasjon som er avgjørende. Etter gjeldende rett må det antas å være de personer som sto for den aktuelle transaksjonen på selskaps vegne. Hvis vurderingen gjøres mer objektiv, i tråd med forslaget, blir dette spørsmålet av mindre betydning.

8.6.3 Terskel

Hvor formålet med en transaksjon er blandet, dvs. at formålet er dels skattemessig og dels forretningsmessig, og en avveings-tilnærming skal legges til grunn, er det spørsmål om hvor terskelen skal legges. Slike avveinger lar seg ikke nedfelle i brøk eller prosentsetning – annet enn til illustrasjonsformål –, men må formuleres i ord og blir derfor etter sakens natur ueksakt. Det gir likevel god mening å spørre om det skal kreves at det forretningsmessige formålet utgjør minst eller litt over halvparten av den samlede motivasjon, eller om det er tilstrekkelig at det forretningsmessige formålet er ett av flere hovedformål og derfor i prinsippet kan utgjøre mindre enn halvparten av den samlede formål.⁸⁴ EU-domstolens praksis, utmyntet i uttrykket «wholly artificial arrangements» – som ikke gjelder bare formål –, kan synes å stille krav om at skatteformål er bortimot enerådende for at omgåelsesnormen skal anvendes, dvs. at det kreves temmelig lite forretningsmessig formål og virkninger for at disposisjonen skal holde (men det er ikke gitt at formuleringen skal tas på ordet). Et så beskjedent krav til forretningsmessig formål er det imidlertid neppe aktuelt å stille. Det finnes praktisk talt alltid et eller annet ikke-skattemessig formål, og om dette var tilstrekkelig, ville det lett undergrave omgåelsesnormen i praksis.

Som nevnt bruker Høyesterett i enkelte dommer om grunnvilkåret etter gjeldende rett, uttrykket at skatteformålet må være «klart viktigste motivasjonsfaktor», men i formuleringen av selve normen brukes uttrykket «hovedsakelig» om skatteformålet. Uttrykket «hovedsakelig» kan bety at såvidt over halvparten skatteformål er tilstrekkelig – skjønt da kan det være mer nærliggende å bruke uttrykket «overveiende», som i sktl. § 14-90 –, men åpner også for at det kreves mer. Høyesteretts ordbruk sett i sammenheng taler derfor for at det etter gjeldende rett kreves mer enn overveiende skatteformål for at grunnvilkåret skal være oppfylt. Uttrykket «klart viktigste motivasjonsfaktor» eller formål har da den fordel at det entydig peker på at skatteformålet må utgjøre mer enn bare litt over halvparten. Dette innebærer – anvendt på utredningens opplegg av normen – at disposisjonen holder også når det forretningsmessige formålet utgjør merkbart under halvparten. Hvor mye lar seg etter sakens natur ikke bestemme på det generelle plan.

⁸⁴ Å kreve mer enn at forretningsmessig motivasjon utgjør (litt over) halvparten, er neppe aktuelt.

Det kan være spørsmål om grensen bør settes så vidt lavt når det subjektive vilkåret ikke er et grunnvilkår for anvendelse av normen, men et grunnlag for å akseptere en transaksjon som ellers ville blitt ansett som omgåelse etter den objektive regelen, som i forslaget fremstår som hovedregelen. Utredningen antar likevel at terskelen for det subjektive vilkåret i det vesentlige bør videreføres og at det kan gjøres ved å lovfeste at ett av hovedformålene med transaksjonen var forretningsmessig eller på annen måte ikke skatterelatert.

En særlig problemstilling oppstår hvor det er flere uavhengige ikke-skatterettslige formål. Disse bør kunne regnes sammen ved avgjørelsen av om tilstrekkelig ikke-skatterettslig formål foreligger. Utredningen legger dette til grunn.

8.6.4 Hva er skattemessige og ikke-skattemessige formål?

Om hva som er skattemessige hhv. ikke-skattemessige formål, må gjelde det samme som under det objektive vilkåret, jf. pkt. 8.5.3.3 foran.

8.6.5 Formål som ikke realiseres

Som nevnt foran blir forskjellen mellom en disposisjons virkninger og skattyters formål med den, mindre jo mer objektiv vurderingen av formålet gjøres. Men hvor skattyters formål ikke blir realisert, er det en klar forskjell uansett. Det må antas at også slike formål skal tillegges betydning etter gjeldende rett,⁸⁵ og utredningen foreslår ingen endring i dette. Grunnen til at formålet ikke realiseres, kan være flere. Skattyteren kan f.eks. ha feilvurdert hvilke virkninger som vil inntre, eller han kan ha misforstått det rettslige innholdet av en disposisjon.⁸⁶

⁸⁵ Jf. Banoun 2003 s. 309. I Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) var det valgte disposisjonsmønster begrunnet med bl.a. hensynet til et finansieringsopplegg. Selv om dette visstnok ikke ble gjennomført, tillå Høyesterett det vesentlig vekt som et forretningsmessig motiv. Se også Harboe 2012 s. 248-249.

⁸⁶ Finansieringsopplegget i Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) hadde til formål å sikre at kapitalen ble regnet som egenkapital av ratingselskapene. Hvorvidt dette ville slå til, spilte etter Høyesteretts mening ingen rolle (avsnitt 53): «Hvorvidt den påtenkte hybridfinansiering ville ha blitt akseptert som egenkapital av disse byråene dersom denne finansieringsform var blitt aktuell, må etter min mening være uten betydning.» I samme dom var disposisjonen også begrunnet med at den var nødvendig ut fra en aksjonæravtale. Høyesterett synes å ha ment at dette var et relevant forretningsmessig formål selv om det skulle være slik at aksjonæravtalen likevel ikke ga slik binding (noe Høyesterett uttrykkelig ikke tok stilling til, avsnitt 52).

8.7 Forholdet til skatteloven § 14-90

8.7.1 Innledning

Som nærmere beskrevet foran gir sktl. § 14-90 en særlig og lovfestet omgåelsesnorm for skatteposisjoner som ikke knytter seg til eiendeler, typisk rett til fremføring av underskudd og tidspunkt for tidfesting av gevinster, jf. pkt. 4.6 foran. For denne utredningen reiser sktl. § 14-90 to spørsmål. Det mest grunnleggende er om det er tilstrekkelig grunn til å beholde en særlig omgåelsesregel for slike skatteposisjoner, ved siden av en lovfestet generell omgåelsesregel. Det andre spørsmålet oppstår hvis svaret på det første er ja: Hva skal forholdet være mellom den generelle omgåelsesregelen og sktl. § 14-90 mht. tankemønster, terskel for anvendelse, og virkninger av at den kan anvendes?

8.7.2 Trenges sktl. § 14-90 ved siden av en lovfestet generell omgåelsesregel?

Generelt er det ikke tvil om at det er behov for spesielle omgåelsesregler ved siden av den generelle. Eksempler på dette er NOKUS-regelen i sktl. § 10-60 ff. og regelen om begrensning i gjeldsrentefradraget i sktl. § 6-41. Det spesielle med sktl. § 14-90 er at den, i motsetning til spesielle omgåelsesregler av den nevnte typen, ikke gjelder nærmere angitt rettsforhold eller disposisjonsstyper, men utnyttelse av generelle skatteposisjoner, uansett hva slags rettsforhold eller disposisjoner som er bakgrunnen for dem. Utnyttelse av skatteposisjoner er imidlertid også i kjerneområdet for enhver generell omgåelsesregel. Dessuten er vilkårene for at sktl. § 14-90 skal komme til anvendelse, i utgangspunkt parallell med de som gjelder for den generelle, i dag ulovfestede, omgåelsesregelen (skjønt forholdet er her komplisert, jf. pkt. 7.5.3 foran), mens spesielle omgåelsesregler ellers typisk oppstiller andre og mer konkrete vilkår for at de skal komme til anvendelse. Vilråene i sktl. § 14-90 er ikke vesentlig mer konkrete enn de som gjelder etter den ulovfestede omgåelsesregelen i dag og som vil gjelde i ny lovfestet regel. Det er derfor grunn til å reise spørsmålet om sktl. § 14-90 trenges ved siden av den lovfestede generelle regelen.

Det sentrale poenget med innføring av en særlig avskjæringsregel, var et ønske om gi skattemyndighetene et sikrere holdepunkt for å gripe inn, at terskelen for anvendelse skulle være lavere enn etter den ulovfestede normen, og at en lovfes-

tet regel vil ha preventiv effekt, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 6.5.7.4:

«Den foreslåtte avskjæringsregelen suppleres av den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Avskjæringsregelen vil innenfor sitt virkeområde gi likningsmyndighetene et sikrere utgangspunkt for å nekte uønsket utnyttelse av generelle skatteposisjoner, enn hva som følger av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Etter avskjæringsregelen er det tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt for at utnyttelse av generell skatteposisjon har vært det overveiende motiv.⁸⁷ I tillegg vil en lovfestet avskjæringsregel ha preventiv effekt. Ved lesning av loven vil de skattepliktige bli kjent med at forsøk på illojal utnyttelse av reglene ikke fører frem.»

Nærmere bestemt hvordan og hvor mye lavere terskelen skal anses å være, er imidlertid uklart. Ikke minst fordi normen ble utformet på et tidspunkt da den generelle normen hadde et noe annet innhold enn i dag, er sammenligning vanskelig. En nærliggende forståelse er at sktl. § 14-90 krever større egenverdi enn den ulovfestede normen. Bestemmelsen har ennå ikke vært prøvd av Høyesterett, noe som også bidrar til usikkerhet om dens rekkevidde. Denne uklarheten innebærer dessuten at lovgivers formål om at bestemmelsen skulle gi et sikrere utgangspunkt for vurderingen, vanskelig kan sies å ha slått til, iallfall inntil nå. Se også pkt. 4.6.3.2 foran.

Ved en lovfesting av den alminnelige omgåelsesregelen vil begrunnelsen for sktl. § 14-90 komme i et nytt lys. Argumentet om at «en lovfestet avskjæringsregel [vil] ha preventiv effekt», kan neppe anføres, idet det må antas at denne effekten – i den grad den gjør seg gjeldende overhodet – vil bli oppfylt like godt av en lovfestet generell omgåelsesregel. Erfaringen så langt viser også som

⁸⁷ Denne setningen er uklar. Uttrykket «sannsynlighetsovervekt» må rimeligvis referere seg til bevisvurdering og bevisbyrde. Men i skattesaker er sannsynlighetsovervekt den generelle norm for bevisbyrde, som altså gjelder også for den generelle ulovfestede omgåelsesnormen. Setningen synes imidlertid å gi uttrykk for at det er en lavere bevisbyrde ved anvendelse av sktl. § 14-90 enn for den ulovfestede normen (jf. «tilstrekkelig med»). Forskjellen fra den ulovfestede normen på dette punkt må antas heller å ligge i uttrykket «overveiende motiv», som er ment å stille et lavere krav til formål/virkninger (egenverdi?) enn etter den ulovfestede norm, der kravet til egenverdi for at transaksjonen skal holde, er lavere. Her oppstår imidlertid et annet spørsmål ved at sktl. § 14-90 uttrykkelig peker på *motivet* for transaksjonen, mens det i den ulovfestede normen først og fremst er virkningene (egenverdien) som er det sentrale.

nevnt at bestemmelsen neppe gir sikrere holdpunkt for å gripe inn enn en lovfestet generell regel. Det er dessuten neppe sannsynlig at en leser av denne uklare lovbestemmelsen vil få noe slikt klart signal som forarbeidene forutsetter. Det som ev. kan begrunne en særlig omgåelsesregel for skatteposisjoner, må derfor være et antatt behov for å ha en lavere terskel for inngripen ved utnyttelse av slike skatteposisjoner enn for andre tilfeller.

Spørsmålet er derfor om det gjør seg særlige hensyn gjeldende for omgåelsesforsøk knyttet til skatteposisjoner som ikke er knyttet til eiendeler, sammenlignet med omgåelsessituasjoner i sin alminnelighet. Den historiske kjernen i bestemmelsen er retten til å fremføre underskudd, og man synes særlig å ha hatt for øye tilfeller hvor underskuddsselskapet fusjonerer med et overskuddsselskap. Senere er aksjesalg kombinert med konsernbidrag kommet til. Det betenkelige i slike situasjoner må antas å være at underskudd fra før fusjon/aksjesalg kommer andre aksjonærer til gode enn de som var aksjonærer da underskuddet oppsto. Det kan konstateres at flere land har konkrete regler som avskjærer slik underskuddsfremføring, typisk ved at rett til fremføring av underskudd fra før fusjon/salg avskjæres, ev. begrenses til å gjelde i den grad aksjonærene er de samme. Bestemmelsen i sktl. § 14-90 ble utvidet til å gjelde andre generelle skatteposisjoner i 2004 – først og fremst ikke-tidfestede gevinster og tap –, vesentlig på bakgrunn av innføring av fritaksmetoden, som ville gjøre det mulig å overdra aksjer skattefritt, noe som i sin tur kunne gi mulighet for ved fusjon eller konsernbidrag å oppnå fra- drag for (fremførbart) underskudd.⁸⁸

«Innføring av fritaksmetoden kan imidlertid gjøre det gunstigere å overføre selskaper med skatteforpliktende posisjoner. Eksempelvis kan fritaksmetoden stimulere til skattemotivert overføring av aksjene i et selskap som har latent skatteforpliktelse knyttet til gevinst ved virksomhetssalg (gevinsten er ført på gevinst- og tapskonto). Aksjeoverføringen skjer til et selskap som i motsetning til det selgende selskapet har skattemessig underskudd til fremføring, eller som forventes å generere underskudd i de påfølgende år. I en slik situasjon kan det ervervende selskapet være villig til å betale en relativt høy pris for aksjene, med verdsetting av den ubeskattede gevinsten til mer enn 72 pst.»

⁸⁸ Jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 6.5.7.1.

Også denne regelen synes altså å være begrunnet først og fremst i faren for misbruk av reglene om underskuddsfremføring.

Selv om det dreier seg om skatteposisjoner uten tilknytning til eiendeler, er det neppe generelt sett lettere å manipulere dem enn andre skatteposisjoner. Det er endringer på aksjonærsiden som omfattes av bestemmelsen, og slike endringer (typisk aksjesalg og fusjon) vil ha tilsvarende konsekvenser for skatteposisjoner knyttet til eiendeler. Store avskrivninger på eiendeler vil således kunne skape underskudd som kan utnyttes via konsernbidrag. En forskjell er det likevel at skatteposisjoner knyttet til eiendeler i mindre grad vil referere seg til tidligere tidsperioder, altså perioder forut for fusjon/salg. Det er likevel vanskelig å se at det er vesentlig større behov for å kunne sette til side transaksjoner som gjelder generelle skatteposisjoner enn andre omgåelsespregede transaksjoner. Det kan dessuten vises til at retten til fremføring av underskudd etter skifte av aksjonærposisjoner synes å være det sentrale anvendelsesområdet for bestemmelsen, og det kan spørres om ikke dette området ligger vel til rette for spesielle regler for å forebygge misbruk av retten til å fremføre underskudd.⁸⁹

Mot en særlig omgåelsesregel for generelle skatteposisjoner taler også at det med nødvendighet reiser spørsmålet om anvendelsesområdet for den spesielle regelen. Denne kan reise tvil,⁹⁰ og grensen kan virke tilfeldig eller til og med irrasjonell.⁹¹ Dessuten vil det oppstå spørsmål hva for-

holdet mellom kriteriene for å gripe inn er ved en slik regel og en lovfestet generell omgåelsesregel.

Et argument for å videreføre regelen kan være at rettsvirkningene av regelen er andre enn etter den ulovfestede omgåelsesnormen. På dette punkt foreslår imidlertid utredningen regler om virkning av at den alminnelige omgåelsesregelen er anvendelig, som ligger nær opp til det som gjelder etter sktl. § 14-90, jf. pkt. 9 nedenfor.

Utredningens konklusjon er etter dette at det ikke er tilstrekkelig grunn til å opprettholde en spesiell omgåelsesregel for skatteposisjoner som ikke er knyttet til eiendeler, ved siden av en lovfestet generell omgåelsesregel.⁹²

8.7.3 Hvordan bør en særlig omgåelsesregel for generelle skatteposisjoner ev. utformes?

For utredningen er dette et subsidiært spørsmål, som ikke vil bli behandlet inngående. Generelt må det antas at de samme hensynene i det vesentlige gjør seg gjeldende for skatteposisjoner som ikke er knyttet til eiendeler og for andre skatteposisjoner. Det er derfor liten grunn til at strukturen, herunder vurderingstemaene og forholdet mellom dem, skal være et annet enn etter den generelle omgåelsesregelen. Forskjellen er at terskelen for å gripe inn er lavere, og dette vil måtte reflekteres i ordlyden. Dette reiser lovtekniske utfordringer, noe som i seg selv er et argument mot en egen omgåelsesregel for slike skatteposisjoner.

⁸⁹ Slike regler ble riktignok vurdert, men forkastet i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 6.5.7.3.

⁹⁰ Se f.eks. Utv. 2009 s. 1329 (Borgarting) om hvorvidt fradragsrett for tap på en tapt fordring kan sies å knytte seg til et objekt.

⁹¹ Jf. forholdet mellom tom positiv saldo (som faller inn under sktl. § 14-90) og ikke-tom positiv saldo hvor tidligere eiendeler er solgt med gevinst (som faller utenfor).

⁹² Standpunktet har støtte hos Folkvord 2006 s. 438 ff. særlig s. 444, og Gjems-Onstad m.fl. 2015 s. 1083.

Kapittel 9

Virksomheter av at vilkårene i omgåelsesregelen er oppfylt

Det er slående at regler om virkninger av at vilkårene er oppfylt, er nokså diffust utformet i flere av de land utredningen har sett nærmere på, se under pkt. 5 foran. I svensk rett gir skatteflyktslagen anvisning på at man skal se bort fra disposisjonen, eller hvis det foreligger en omvei, legge til grunn «det nærmast til hands liggande förfarandet». Om intet av dette passer, eller det ville «leda til oskäligt resultat», skal inntekten «oppskattas til skäligt belopp». I den gamle finske regelen heter det bare at formue eller inntekt skal «oppskattas». I engelsk rett heter det: «The adjustments required to be made to counteract the tax advantage are such as are just and reasonable.» Mer konkret er tysk rett der inntekten skal bestemmes ut fra det den ville være ved en hensiktsmessig fremgangsmåte for å oppnå det ikke-skatterettslige formål.

Som det fremgår av fremstillingen av gjeldende rett (pkt. 4.5 foran), ser det ikke ut til å ha voldt store problemer i norsk praksis hvordan skattleggingen skal gjennomføres når vilkårene i omgåelsesnormen anses oppfylt. I de aller fleste tilfeller gir det seg selv at skattleggingen skal baseres på et disposisjonsmønster som reflekterer disposisjonens reelle økonomiske innhold.¹ Som nevnt (pkt. 8.4 foran) vil dette normalt være det disposisjonsmønster som man sammenligner med når man tar stilling til om det overhodet foreligger en skattefordel. Dette legges til grunn i forslaget.

I noen få situasjoner kan det være vanskelig å etablere et disposisjonsmønster basert på de reelle økonomiske forhold, som skattyteren kunne ha valgt. Dette gjelder først og fremst der det kan være aktuelt, ut fra omgåelsesregelen, å anse salg av aksjer som salg av selskapets eiendeler,² eller å anse selskapet for å ha solgt skatteposisjoner.³ Selv om man nok i det førstnevnte tilfel-

let kan tenke seg skattlegging basert på at aksjonærene har likvidert selskapet og solgt eiendelene, synes det mindre nærliggende (og var ikke lagt til grunn ved ligningen i Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III)). Omgåelsesregelen bør ikke utformes slik at den per definisjon ikke kan tenkes anvendt i slike tilfeller.⁴ For slike tilfeller bør det være åpning for å basere skattleggingen på en analogisk anvendelse av tyngende skatteregler eller innskrenkende tolking av gunstige skatteregler. Dette kan f.eks. innebære at hovedregelen om skatteplikt for gevinst ved salg av fast eiendom, anvendes analogisk på den som selger aksjer i selskap som eier fast eiendom, eller at regelen om at skatteposisjoner ikke kan overdras, anvendes analogisk på selskapet når aksjene i selskapet er solgt (og det ellers ligger til rette for å konstatere omgåelse).

Et spørsmål er hvor omfattende virkningene av at omgåelsesregelen er anvendelig, bør være. Hvor skattleggingen gjennomføres på basis av en rekarakterisering av de privatrettslige disposisjoner i tråd med deres økonomiske innhold, bør utgangspunktet være at skattlegging av den aktuelle skattyteren fullt ut baseres på det rekarakteriserte forhold. Om f.eks. en persons vederlag ved aksjesalg rekarakteriseres til utdeling av aksjeutbytte, må skattyteren gis rett til skjerming etter de regler som gjelder for dette.⁵

Det kan imidlertid være et spørsmål hvor langt man skal drive dette, særlig hvor det dreier seg om virkninger i skattyters disfavør. Hensynet bak anvendelse av omgåelsesnormen – å avskjære urimelig skattefordel – kan være vel ivaretatt ved en

¹ Se tilsvarende tilnærming i Magnus Aarbakkes utredning i Ot.prp. nr. 16 (1991–92) pkt. 4.2 underpunkt 6 (mot slutten): «...virkningene må bli at det reelle forholdet skal legges til grunn».

² Jf. Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III).

³ Rt. Rt. 1966 s. 1189 (Vestlandske Vassdrag), Rt. 1997 s. 1580 (Zenith), Rt. 1999 s. 946 (ABB). I saker om underskudd har man til dels rammet overskuddselskapet som nektes fradrag for underskudd (Rt. 1961 s. 1195 (Kollbjørg), Rt. 1963 s. 478 (Siraco), dels nektet underskuddselskapet rett til fremføring av underskudd (Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi)). Stkl. § 14-90 er for sitt område basert på at det er det selskapet som har den aktuelle skatteposisjonen, som rammes av at omgåelsesnormen anses anvendelig.

⁴ Jf. pkt. 8.2 foran om vilkårene for anvendelse av omgåelsesnormen i slike tilfeller.

mer begrenset virkning. Om hovedsaken ved en fusjon er å åpne for effektiv fremføring av underskudd og fusjonen settes til side ved hjelp av omgåelsesregelen, skulle dette som utgangspunkt innebære at fusjonen utløser gevinst-, uttaks- og utbyttebesktning i tillegg til at fremføring av underskuddet til fradrag i overskuddselskapets overskudd nektes.⁶ I motsetning til dette begrenser sktl. § 14-90 for sitt område virkningen til å gjelde de aktuelle skatteposisjonene.

Når omgåelsesnormen skal lovfestes, antar utredningen at det har mye for seg å lovfeste noen hovedprinsipper også for virkningene av at normen er anvendelig. Som hovedregel bør virkningen være at skattleggingen baseres på det realkarakteriserte forhold som legges til grunn ved vurderingen av om vilkårene er oppfylt. Men dette bør begrenses til å gjelde så langt det er nødvendig for at skattyteren ikke skal oppnå den aktuelle skattefordelen, i tråd med prinsippet i sktl. § 14-90. Lenger enn til å avskjære skattefordelen går ikke hensynene bak omgåelsesnormen. Samme prinsipp bør legges til grunn der skattleggingen baseres på en analogisk tolking av en tyngende skatteregel eller en innskrenkende tolking av en fordelaktig skatteregel.

Anvendelse av omgåelsesnormen kan få betydning for senere skattlegging av skattyteren. Et typisk eksempel er der skattyteren er nektet fra-

drag for tap ved salg av aksjer fordi han fortsatt har (indirekte) kontroll med dem. I slike tilfeller bør det legges opp til at tapet kan komme til fradrag når skattyteren ved en senere begivenhet endelig oppgir kontroll over aksjene.⁷

Det er alminnelig antatt at anvendelse av omgåelsesregelen overfor én skattyter, ikke berører andre skattyteres skatterettslige stilling, jf. pkt. 4.5 foran. Et eksempel på dette er Rt. 1997 s. 1580 (Zenith) som gjaldt salg av aksjene i et selskap som vesentlig eide skatteposisjoner med latent skatteplikt. Ved ligningen ble selskapet liknet som om det hadde solgt skatteposisjonene, mens aksjeselgernes skattemessige stilling forble uberørt. Skattyterne argumenterte med at dette var inkonsekvent, men Høyesterett uttalte:

«Jeg bemerker at det ikke kan være noe til hinder for på denne måte å begrense en gjennomskjæring til aksjeoverdragelsens virkninger for skattecredittene i et selskap og for øvrig behandle selskapet og aksjeoverdragelsen etter vanlige skatterettslige regler. En slik tilsynelatende inkonsekvens vil ofte være en nødvendig følge av at det foretas gjennomskjæring.»

Høyesterett synes riktignok å ha godtatt dette standpunktet vesentlig ut fra pragmatiske grunner. Men det må anses å være i god overensstemmelse med et prinsipp som er lagt til grunn mer generelt for så vidt gjelder aksjonærenes stilling.

Utredningen antar at disse spørsmålene er for lite avklart til at de egner seg for å nedfelles i lovtekst nå, selv om noen generelle prinsipper har avtegnet seg. Utredningen gjør derfor ikke noe forsøk på å lovfeste virkningene av anvendelse av omgåelsesnormen for senere begivenheter hos skattyteren, for andre skattytere eller for andre skatter.

⁵ Dette reiser spørsmålet om hvordan det såkalte lovlighetsvilkåret skal oppfattes i slike situasjoner, jf. sktl. § 10-12 første ledd annet punktum (aksjonærmodellen) og sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a (fritaksmetoden); skattyteren har f.eks. typisk ikke fulgt saksbehandlingsregelen for utdeling av aksjeutbytte. Det avgjørende må trolig være at den transaksjonen som skattyteren har gjennomført, var privatrettslig lovlig, jf. Zimmer i Røsæg m.fl. (eds.) 2012 s. 289. Se også pkt. 10.7 nedenfor.

⁶ Men denne konsekvensen trekkes ikke alltid. I Rt. 1961 s. 1195 (Kollbjørg) og Rt. 1963 s. 478 (Siraco) ble det ikke virkningene av mislykket fusjon gjennomført. Virkningen var begrenset til å nekte fradrag for underskudd. Dommen kan derfor oppfattes som en dom om innskrenkende tolking av reglene om underskuddsfradrag; i denne retning Banoun 2003 særlig s. 134–135.

⁷ Jf. Rt. 2001 s. 270 (Espeland).

Kapittel 10

Bemerkninger til de enkelte bestemmelsene i forslaget

10.1 Bemerkninger om lovforslaget og dets anvendelsesområde

Utredningen foreslår at omgåelsesregelen skal gjelde for alle skatter og avgifter, jf. pkt. 7.6 foran og pkt. 10.2 nedenfor.

Når det foreslås at regelen skal gjelde for alle skatter, har utredningen valgt å foreslå omgåelsesregelen inntatt i en egen lov som gjelder alle de aktuelle skatter og avgifter. Alternativt kan normen, dvs. forslaget § 2 og § 3, ev. bare § 2, tas inn i hver enkelt skatte- og avgiftslov. Om denne fremgangsmåten velges, vil en nærliggende plassering for inntektsskatten være i en ny bestemmelse i skattelovens kap. 13, alternativt kap. 1.

Loven skal regulere uttømmende alle tilfeller hvor det er aktuelt å anvende generelle omgåelsesnormer. Loven er altså basert på en forutsetning om at det ikke er plass for utvikling av en ulovfestet omgåelsesnorm ved siden av lovens regel.¹ Utredningen anser dette for viktig ikke minst av hensyn til forutsigbarheten, som risikerer å bli vesentlig svekket om det åpnes for omgåelsesvurderinger utenfor lovbestemmelsen.

Om grensen mot lovtolking, se pkt. 2.5 foran, der det gis uttrykk for at spørsmål bør vurderes under omgåelsesnormen over alt hvor det er aktuelt å fravike privatrettslige begrep eller det privatrettslige disposisjonsmønster.

Utredningen legger til grunn at sktl. § 13-1 ikke kan anvendes på det området som dekkes av den lovfestede generelle omgåelsesbestemmelsen, se pkt. 7.5.2.1 foran.

Lovforslaget gjelder også ved grenseoverskridende saksforhold, også om de reguleres av skatteavtaler. Og lovforslaget gjelder både hvor det er intern norsk rett eller skatteavtalene som er søkt omgått. Om at skatteavtalene kan sette gren-

ser for anvendelse av internrettslige omgåelsesregler, se pkt. 6.2 foran. I prinsippet kan det også tenkes at EØS-avtalen setter begrensninger, men det er neppe særlig praktisk, jf. pkt. 6.3 foran.

Lovforslaget er bygd opp slik at vilkårene for å anvende omgåelsesregelen behandles i § 2 og gjennomføring av skattleggingen hvor vilkårene er oppfylt, behandles i § 3.

10.2 Bemerkninger til § 1

Første ledd regner opp hvilke skatter og avgifter loven skal gjelde for. Utredningen foreslår at loven skal gjelde for alle skatter og avgifter, jf. pkt. 7.6 foran. Til nå har problemstillingen riktignok først og fremst oppstått i inntektsskatten (utvilsomt også saker som omfattes av petroleumsskatteloven), men det er klart at den normen som Høyesterett har utviklet, gjelder også for formuesskatten og at den gjaldt for arveavgiften. Det er gode grunner for at normen bør gjelde også for merverdiavgiften; de senere års høyesterettspraksis gir holdepunkt for dette, og det samme gjør i høy grad utviklingen i EU-retten. Selv om spørsmålet til nå ikke ser ut til å ha oppstått for særavgifter og eiendomsskatt, og overhodet synes mindre praktisk der enn for inntektsskatt, er det liten grunn til at normen ikke skal gjelde for slike skatter, når forholdene først ligger til rette for det. Tilsvarende gjelder for toll, og her trekker forbindelsen til merverdiavgiften gjennom reglene om merverdiavgiftsplikt ved innførsel i samme retning (gitt at merverdiavgiften omfattes). Regelen skal imidlertid ikke gjelde for «avgifter» som ikke har karakter av å være skatter, så som kommunale avgifter.

Begrepet «skatter» (og avgifter) er teoretisk sett ikke entydig. Lovforslaget avgrenser anvendelsesområdet først og fremst ved å regne opp aktuelle skatte- og avgiftslover. Forslaget gjelder også for vedtak som bare indirekte har betydning for skatteplikten, så som f.eks. registreringsplikt etter merverdiavgiftsloven. Forslaget omfatter

¹ Forslaget atskiller seg på dette punkt fra Magnus Aarbakkes forslag fra 1991 når det i Ot.prp. nr. 16 (1991–92) pkt. 4.2 underpunkt 6 bl.a. heter: «Bestemmelsene er ikke ment å skulle være uttømmende, slik at det fortsatt kan være plass for gjennomskjæring på annet grunnlag og i andre tilfeller enn det som skulle følge av bestemmelsen.»

vedtak som resulterer i at skattyteren har krav på penger fra det offentlige som resultat av skatte-reglene, som ved overskytende inngående avgift i merverdiavgiftsretten (mval. § 11-5), refusjon av merverdiavgift (mval. kap. 10) og tilbakebetaling av overskytende beløp etter skattefunn-reglene (sktl. § 16-40 sjettede ledd). Uttrykket «skatter og avgifter» skal altså forstås slik at det også omfatter såkalte negative skatter.

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

Bestemmelsen i *annet ledd* innebærer en terminologisk forenkling og har utover det ingen praktisk betydning.

Bestemmelsen i *tredje ledd* viderefører prinsippet om at flerleddede transaksjoner kan bedømmes under ett ved anvendelsen av omgåelsesregelen og viderefører således synspunktene i Rt. 1976 s. 302 (Astrup) og en rekke andre dommer. Ordet «sammenhengende» innebærer at det må være en forbindelse mellom de forskjellige ledd, typisk at de er ledd i en samlet plan. Forslaget tar sikte på å videreføre de krav til sammenheng som er utviklet i Høyesteretts praksis.² Det har vært diskutert om skattlegging ut fra slike sammenhengsbetraktninger er basert på en egen norm, atskilt fra den alminnelige omgåelsesnormen.³ I norsk tradisjon har flerleddede saker vært vurdert etter omgåelsesnormen, og forslaget er basert på dette. Se ellers pkt. 8.3 foran om gjenstand for vurdering etter omgåelsesreglene.

Termen «disposisjon» skal forstås i meget vid betydning og vil i praksis – som nå – ikke innebære noen grense for hva som kan tenkes tatt opp under omgåelsesregelen. Det omfatter alle typer rettslige forhold, mest typisk, men ikke begrenset til, salg, gaver, finansiering, omorganisering av selskap og annen bruk av selskap og juridiske personer. I praksis er det bare aktuelt å anvende omgåelsesnormen hvor det foreligger en eller annen form for aktivitet; man kan vanskelig tenke seg normen anvendt på en tilstand som har vart i lengre tid. Men aktiviteten behøver ikke være det fremtredende trekk i bildet. Som utgangspunkt omfatter uttrykket bare rettslige forhold. Faktiske forhold, som alder, slektskap, tidspunkt for dødsfall, hvem sa hva til hvem, hvilke dokumenter foreligger osv., bestemmes ved bevisbedømmelse, og resultatet av bevisbedømmelsen kan ikke fravikes ved hjelp av omgåelsesregelen.⁴ Visse faktiske forhold kan det likevel være aktuelt å bedømme under omgåelsesregelen, nemlig hvor skattyteren har tilrettelagt faktum på en måte som gir skattefordeler uten å ha andre virkninger av betydning. Ett eksempel gir EU-domstolens synspunkt og forutsetning i sak C -9/02 (Lasteyrie) om at medlemslandene kan ha omgåelsesregler som rammer salg av aksjer raskt etter utflytting fulgt av umiddelbar tilbakeflytting.⁵ Et eksempel i samme gate er de faktiske forholdene i Utv. 2005 s. 424 (Stavanger tingrett) som gjaldt en rigg som ble slept ut av norsk sektor noen timer og (angivelig) solgt mens den befant seg utenfor norsk sektor; gevinsten ble likevel skattlagt i Norge, og skattyteren tapte saken (men saken ble ikke avgjort på grunnlag av omgåelsesbetraktninger). I hvilken grad slike tilfeller kan rammes av omgåelsesnormen etter gjeldende rett, må anses noe tvilsomt.⁶ Forslaget utelukker ikke en slik anvendelse av omgåelsesregelen, idet uttrykket «disposisjon» er så generelt at det også kan omfatte visse

² Se om dette Banoun 2003 s. 222–238 og særlig s. 323–326. Hun sammenfatter slik s. 326: «Høyesterett har behandlet en transaksjonsserie som en enhet dersom transaksjonserien var planlagt, det forelå høy sannsynlighet for gjennomføring og transaksjonsleddene faktisk ble gjennomført raskt. Grensedragningen mellom saker som kan betraktes som en enhet og de saker som må betraktes som enkeltstående transaksjoner, har som regel berodt på en helhetsvurdering av graden av bestemthet, tidsmomentet, risiko og varige virkninger.»

³ Jf. Banoun 2003 s. 323. Lovforslaget av 1991 foreslo en særlig regel for flerleddede transaksjoner. Banoun 2003 s. 324 ff. antar at det må oppstilles tilleggsvilkår for at flere transaksjoner skal bedømmes under ett ved anvendelse av omgåelsesnormen, særlig pga. planleggingsmomentet. Dette har formodentlig sammenheng med at hun vil tillegge skattyters formål liten vekt, og da blir det nødvendig med særlige regler for flerleddede disposisjoner som fanger opp betydningen av planleggingsmomentet.

⁴ Jf. Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen) om tidspunkt for dødsfall. Høyesterett uttalte bl.a.: «(51) De ankende parter har sterkt fremhevet at omgåelsesnormen ikke kan anvendes i forhold til faktiske hendelser eller handlinger. Jeg er enig i det. Når synspunktet knyttes til dødsfallet som faktisk hendelse, blir det imidlertid i denne sammenheng forfeilet. Det er de forutgående tilpasninger som prøves i forhold til omgåelsesnormen.»

⁵ Jf. særlig avsnitt 54: «... the French authorities could, for example, provide for the taxation of taxpayers returning to France after realising their increases in value during a relatively brief stay in another Member State, ...»

⁶ Banoun 2003 s. 300 antar – under drøftelse av lovforslaget av 1991 – at dette for så vidt representerte en utvidelse av anvendelsesområdet for omgåelsesnormen. De lege ferenda stiller hun seg åpen for en slik utstrekning av normen, op.cit. s. 301.

faktiske forhold som skattyteren har full kontroll over og tilrettelegger for skattemessige formål. I begge de nevnte tilfellene er dessuten en rettslig disposisjon (et salg) sentralt inne i bildet. En slik anvendelse av normen må imidlertid begrenses til faktiske forhold som skattyteren har kontroll over, og av vurderingsmomentene (ikke minst egenverdien) vil det normalt følge at anvendelse av normen bare er aktuell i sjeldne tilfeller, typisk i sirkulære forhold (som i de to nevnte eksemplene).

10.3 Bemerkninger til § 2; generelt

Bestemmelsen inneholder vilkårene for at omgåelsesregelen skal komme til anvendelse. Den er strukturert noe annerledes enn den norm som Høyesterett har utviklet i de senere år, se pkt. 7.1, 8.1 og 8.2 foran. Først og fremst har det objektive og subjektive vilkår – hhv. totalvurderingen og grunnvilkåret i Høyesteretts formulering – byttet plass. Siden vilkårene er kumulative, har dette tilsynelatende mindre betydning. Men utredningen tror at endret rekkefølge vil lede til relativt mer fokus på det objektive vilkåret og mindre vekt på hva skattyteren måtte ha ment da han disponerte. Sammen med en objektivisering av det subjektive vilkåret antas dette å bidra til mer rasjonelle diskusjoner om hvorvidt vilkårene for å anvende omgåelsesregelen er oppfylt. Forslaget er på dette punkt inspirert av bl.a. tysk rett, se foran pkt. 5.4.

Paragrafen er bygd opp slik at hovedregelen angis i første ledd, det objektive vilkåret i annet og tredje ledd, og det subjektive vilkåret i fjerde ledd. Paragrafen må ses i sammenheng med § 3 som angir virkningene av at vilkårene er oppfylt.

10.4 Bemerkninger til § 2 første ledd

Bestemmelsen angir hovedregelen om vilkårene for å anvende omgåelsesnormen: Det må foreligge en skattefordel og et skatteforhold. Vilkåret om skatteforhold er imidlertid innholdsløst i denne konkrete sammenhengen og står utelukkende som en henvisning til reglene i annet og tredje ledd. Det spiller derfor ingen rolle at uttrykket kan virke ukjent og uvant.⁷ Dette opplegget er

⁷ Utredningen overveide opprinnelig å bruke den mer kjente termen «skattearrangement», ikke minst inspirert av den engelske loven som bruker uttrykket «tax arrangement» på en lignende måte, jf. pkt. 5.5 foran. Dette ble imidlertid forkastet fordi termen «skattearrangement» kan tenkes å bli oppfattet som negativt ladet, og man kunne derfor risikere at selve termen ble tillagt betydning ved tolkingen.

valgt av rent regeltekniske grunner, dels fordi vilkårene da kan deles opp på flere ledd i stedet for å samles i en lang og komplisert formulering, og dels fordi forslaget er bygd opp som en avveining av flere momenter og ikke som en vurdering med ett kriterium (skattereglenes formål i Høyesteretts formulering) som målestokk.

Henvisningen til skattlegging som bestemt i § 3 fremhever sammenhengen mellom vilkårene for at omgåelsesregelen skal kunne anvendes og virkningene av at vilkårene foreligger. Fordi hovedregelen i § 3 er at skattlegging – hvor vilkårene foreligger – skal skje på grunnlag av et rettsforhold som reflekterer disposisjonens økonomiske realitet, innebærer henvisningen også at hovedinnfallsvinkelen til vurderingen av om vilkårene foreligger, er om skattyterens disposisjon kan rekarakteriseres til en annen som bedre reflekterer disposisjonens økonomiske realitet, jf. pkt. 8.2 foran. Som ledd i vurderingen av om vilkårene for anvendelse av regelen er oppfylt, må derfor skattemyndighetene i alminnelighet beskrive et rettsforhold som reflekterer den økonomiske realitet bedre enn det rettsforhold skattyteren har lagt til grunn.

Bestemmelsen angir at skattlegging «kan» gjennomføres iht. omgåelsesregelen. Skattemyndighetene har altså ikke plikt til å anvende regelen overalt hvor det antas at vilkårene er til stede. Dette antas å videreføre gjeldende rett. Omgåelsesaker er som regel tunge og kompliserte og bør derfor reserveres for viktige saker. Både hensynet til skattyterne og hensynet til skattemyndighetenes prioritering av sine ressurser taler for dette. Overordnede skattemyndigheter kan instruere underordnede om slike prioriteringer. I gitte situasjoner kan det likevel tenkes at det forvaltningsmessige likhetsprinsippet kan innebære at saker må forfølges: Hvor en rekke skattytere f.eks. har anvendt samme standardiserte skatteplanleggingsopplegg (typisk utviklet av en rådgiver), kan det etter omstendighetene innebære usaklig forskjellsbehandling om omgåelsesregelen anvendes bare overfor én eller noen få. Det utelukker naturligvis ikke at én eller et fåtall saker fremmes som pilotsaker for domstolene, gitt at resultatet følges opp overfor andre i samme situasjon.

Om vilkåret *skattefordel*, se nærmere pkt. 8.4 foran. For spørsmålet om vilkårene i omgåelsesregelen er oppfylt, er det ikke nødvendig å ta stilling til nøyaktig hvor stor skattefordelen er. Men skattefordelens størrelse er et viktig vurderingsmoment ved spørsmålet om det foreligger et skatteforhold, jf. forslagets § 2 annet ledd annet strek-

punkt. Dertil kommer at skattefordelens størrelse har nær sammenheng med gjennomføring av skattleggingen hvor vilkårene er oppfylt, jf. § 3. Et hovedsynspunkt er at skattleggingen skal gjennomføres slik at skattefordelen elimineres. I praksis vil det derfor være hensiktsmessig og ofte nødvendig at skattemyndighetene, som ledd i sine innledende vurderinger, gjør seg opp en mening om skattefordelens størrelse eller iallfall størrelsesorden. I tråd med gjeldende rett oppstilles det ikke noe vilkår om at skattefordelen må være «vesentlig» e.l. Det må antas at det i praksis er uaktuelt å reise spørsmål om anvendelse av omgåelsesnormen hvor skattefordelen ikke er av et visst omfang.

Med uttrykket «skattyteren eller nærstående» angis at omgåelsesregelen kan anvendes også der skattefordelen ikke tilfaller skattyteren selv, men en nærstående, typisk ektefelle, samboer, barn, heleid aksjeselskap eller konsernselskap. Som regel vil spørsmålet om omgåelse da bli reist overfor den som har hatt fordelene. Men det kan ligge til rette for å reise spørsmålet overfor en annen, jf. under pkt. 8.4 foran. Det kan også være aktuelt å reise omgåelsessak mot en som er ansvarlig for skatten uten selv å være skattesubjekt.⁸ Som angitt i pkt. 8.4 antas det ikke nødvendig å ta generelt stilling til hvem som er nærstående i en slik sammenheng.

10.5 Bemerkninger til § 2 annet og tredje ledd

10.5.1 Generelt

Annet og tredje ledd gjelder det objektive vilkåret for at omgåelsesregelen skal kunne anvendes, terminologisk knyttet opp til hvorvidt det foreligger et «skatteforhold». Som nærmere diskutert i pkt. 8.5, særlig pkt. 8.5.2.1, skiller forslaget seg strukturelt fra Høyesteretts formulering av totalvurderingen ved at vurderingen ikke knyttes opp mot hvorvidt skattyters opplegg er i strid med skattereglens formål, men at det i stedet – i tråd med det som ble antatt å gjelde på 1990-tallet – legges opp til en samlet vurdering, der bl.a. grad av strid med skattereglens formål inngår.

Forslaget legger opp til at flere relevante momenter nevnes uttrykkelig i lovteksten enn det som fremgår av Høyesteretts formulering, der flere av momentene hører hjemme under formule-

ringen «omstendighetene for øvrig». Dette leder med nødvendighet til at lovteksten blir lenger og at den kan oppfattes som mer komplisert. Utredningen legger til grunn at det sentrale må være hva som gir best veiledning og forutsigbarhet i praksis, og det må utvilsomt være at de mest relevante momentene regnes opp uttrykkelig. Forslaget er likevel relativt kortfattet, og en lovregel om disse forholdene kan uansett ikke bli enkel.

Det er grunn til å understreke at de momentene som regnes opp, er momenter i en helhetsvurdering. Dette innebærer at det ikke kreves at alle momentene gjør seg gjeldende i den enkelte sak. Det dreier seg heller ikke om et hierarki av kriterier, der det må konkluderes mht. et overordnet kriterium før det er aktuelt å gå videre til det neste.

Videre foreslås det at relevante vurderingsmomenter deles i to grupper, nemlig hhv. de som skal tillegges «særlig vekt» og de som det skal «legges vekt på». Selv om noen slik formell gruppering ikke finnes i Høyesteretts formulering eller normen slik den ble anvendt på 1990-tallet, antas det at dette ikke innebærer noe vesentlig nytt: også etter begge de to tidligere varianter (Høyesteretts formulering og praksis på 1990-tallet) er det klart at noen momenter er viktigere enn andre. Utredningen anser det som en fordel at denne forskjell i vekt reflekteres i lovteksten. Inndelingen er imidlertid ikke helt uproblematisk, både fordi det ikke er innlysende hvilke momenter som skal plasseres i hvilken gruppe og fordi momenter innenfor de to gruppene kan ha ulik vekt. Likevel antas det at en slik gruppering gir bedre støtte for vurderingen, herunder bedre forutsigbarhet, enn uten.

10.5.2 Annet ledd

Annet ledd gjelder altså momenter som skal tillegges særlig vekt. Det viderefører de to momentene som ble ansett som helt sentrale i praksis på 1990-tallet, nemlig transaksjonens virkninger og graden av strid med skattereglens formål. I tillegg formuleres to andre momenter, som antas å ligge i kortene i gjeldende rett, men som etter utredningens mening fortjener å bli løftet eksplisitt frem som spesielt viktige.

Første strekpunkt gjelder hvorvidt det ville ha vært økonomisk fornuftig å gjennomføre transaksjonen uansett skattefordelen. Dette momentet er ikke uttrykkelig nevnt i Høyesteretts formulering og er heller ikke uttrykkelig tematisert i praksis på 1990-tallet. Som det fremgår i pkt. 8.5.8 foran, viser imidlertid Skars undersøkelse at utfallet i

⁸ Se f.eks. Rt. 2008 s. 1510 (Reitan) der dette synes å være grunnen til at saken var reist mot giveren, mens fordelene tilfalt gavemottakeren.

praktisk talt alle omgåelsesdommer at dette momentet er avgjørende: Transaksjonen holder dersom skattyteren uansett ville ha gjennomført transaksjonen ut fra forretningsmessige eller andre ikke-skattemessige forhold, mens den rammes der dette ikke er tilfelle. Av grunner som er omtalt i pkt. 8.5.8 (mot slutten), foreslår utredningen likevel ikke at momentet skal være avgjørende, men at det skal være et særlig tungtveiende moment i vurderingen. Grunnleggende hensyn taler for å tillegge momentet stor vekt: Omgåelsesregelen bør ikke stå i veien for forretningsmessige begrunnede transaksjoner, selv om disse innebærer skattefordeler.

Vurderingstemaet her er ikke hva den konkrete skattyteren subjektivt sett ville ha gjort, men om en økonomisk rasjonell aktør i hans sted ville ha gjennomført transaksjonen uansett skattefordelen. Hvorvidt dette er tilfelle, må bero først og fremst på om nåverdien av de antatte bruttoinntekter som disposisjonen medfører når man ser bort fra skattefordelen, overstiger nåverdien av kostnadene ved å gjennomføre den. Spesielt vurderingen av antatte bruttoinntekter kan tenkes å være vanskelig, fordi det ofte forutsetter vurderinger av fremtidige forhold. Det må som utgangspunkt være skattyterens oppgave å vise til omstendigheter som taler for at det vil bli slike bruttoinntekter (skattyteren har således i utgangspunktet den «subjektive bevisbyrden» for slike inntekter).

Annet strekpunkt gjelder disposisjonens virkninger, se pkt. 8.5.3 foran. Dette er et viktig moment i Høyesteretts formulering og var også et sentralt punkt i vurderingene i dommer fra 1990-tallet og også tidligere. Også etter forslaget er disposisjonens virkninger et viktig moment, og i det vesentlige innebærer forslaget at den vekt som er lagt på virkninger i tidligere høyesterettspraksis, skal videreføres. En viss forskjell innebærer det nok likevel at momentet om hvorvidt skattyteren ville ha gjennomført disposisjonen uansett skattefordelen (første strekpunkt), er uttrykkelig uttalt i lovteksten. Det antas at den oppmerksomhet som dette momentet vil få, vil innebære at disposisjonens virkninger får en relativt sett litt mindre fremtredende stilling.

De skatterettslige virkningene omfatter først og fremst den skattefordelen som er et vilkår for at omgåelsesregelen overhodet kan komme til anvendelse. Og det er klart at omfanget av denne skattefordelen er et meget vesentlig moment i vurderingen. Også andre skatterettslige virkninger kan imidlertid komme inn i bildet, ikke minst i den form at den aktuelle skattefordelen trekker

med seg noen ufordelaktige virkninger. Unnlattelse av gevinstbeskatning vil f.eks. kunne innebære at inngangsverdi ikke øker. Også slikt må tas i betraktning.

Med «andre virkninger» siktes det til virkninger som ikke er skatterettslige. Først og fremst sikter dette til forretningsmessige og andre økonomiske virkninger, men det omfatter også f.eks. personlige og familiemessige virkninger. Begrepet er negativt avgrenset til alt som ikke er skatterettslige virkninger. Om hva som er skatterettslige og andre virkninger, se ellers pkt. 8.5.3.3 foran. Det er ansett nødvendig å si uttrykkelig i lovteksten at skattefordeler i utlandet ikke skal anses som slik andre virkninger. Med unntak for slike fordeler i utlandet antas innholdet av hva som er andre virkninger, å være i overensstemmelse med gjeldende rett for så vidt gjelder positive virkninger for skattyteren.

Etter gjeldende rett anses ulemper knyttet til disposisjonen å ha vekt, men mindre vekt enn positive virkninger (sett fra skattyterens side). Som det fremgår under pkt. 8.5.3.3 foran, ser utredningen ikke grunnlag for noe slikt skille og legger til grunn at virkninger i form av fordeler og ulemper likestilles ved vurderingen. Av denne grunn er utredningen blitt stående ved at termen «egenverdi» ikke bør tas inn i lovteksten.

Tredje strekpunkt er inspirert av tysk rett, der spørsmålet om disposisjonen er «unangemessene», er gjort til det sentrale kriterium på om det foreligger rettsmisbruk, jf. pkt. 5.4 foran. Som omtalt i pkt. 8.5.6 foran har synspunkter av denne karakter kommet til uttrykk i norske dommer, ikke minst i dommer som gjelder unødvendig mellomledd. Synspunktene er også reflektert i dommer som understreker at skattyter ved valg mellom flere alternativer ikke har plikt til å velge det som leder til mest skatt. At disposisjonen er forretningsmessig uhensiktsmessig, komplisert, kunstig osv., synes å ramme noe typisk ved omgåelsesdisposisjoner, og dette momentet fortjener derfor etter utredningens oppfatning å bli løftet klarere frem. Men også disposisjoner som ikke er kompliserte osv., kan etter omstendighetene rammes av omgåelsesregelen, f.eks. en fusjon (som i Rt. 1961 s. 1195 (Kollbjørg)). Og på den annen side er slett ikke alle kompliserte transaksjoner i faresonen.

Fjerde strekpunkt viderefører skattereglenes formål som et viktig moment, se nærmere pkt. 8.5.2 foran. Sammenlignet med Høyesteretts formulering er det imidlertid flere endringer. For det første fremtrer her grad av strid med skattereglenes formål som et (tungtveiende) moment i en

samlet vurdering, mens det i Høyesteretts formulering utgjør selve målestokken for vurderingen. Forslaget innebærer derfor at en disposisjon kan være i strid med skattereglenes formål, uten å rammes av omgåelsesregelen, typisk fordi egenverdien er stor, transaksjonen var ikke uhensiktsmessig og/eller skattyteren uansett ville ha gjennomført transaksjonen. For det annet, og viktigst, presiserer forslaget at det er formålet med den eller de (eventuelt) *omgåtte* skatteregler som er sentrale. Høyesteretts praksis de senere årene ser ut til å ha tatt en noe annen retning, se pkt. 8.5.2.2 foran. Dette strekpunktet må sammenholdes med tredje ledd annet og tredje strekpunkt som gjelder betydningen av formålet med skatteregler som er brukt som virkemiddel samt grunnleggende skatterettslige hensyn. Forslaget innebærer at det ikke skal tillegges vekt i skattyters favør at skattyteren har anvendt de skattereglene som brukes som virkemiddel i skatteplanleggingen (f.eks. kombinasjonen av fremføring av underskudd og konsernbidrag, eller fisjon med kontinuitet og aksjesalg under fritaksmetoden), i tråd med disse reglenes formål. Denne endringen innebærer at synspunkter i høyesterettsdommer der det er lagt vekt på at skattyterens opplegg er i tråd med formålet med regler som er benyttet som virkemiddel i planleggingen, ikke videreføres. Dette kan etter omstendighetene innebære en strammere praksis enn etter gjeldende rett.

Den omgåtte skatteregelens formål kan man som regel finne frem til ut fra lovregelen selv, dens systematiske plassering, funksjon og historikk, og ikke minst hva som er sagt i forarbeider. Med «formål» siktes ikke bare til hva lovgiveren positivt har ønsket å oppnå med regelen, men også hensyn som har betydning for utforming og begrensning i en regels anvendelsesområde, derunder hva skattelovgiveren må anses å ha forutsett og akseptert av tilpasninger. Momentet har her sammenheng med tredje ledd fjerde strekpunkt om rettsreglenes rettstekniske utforming. Et hovedeksempel er regler som oppstiller en skarp grense f.eks. kvantitativt eller tidsmessig, der man typisk må kunne legge til grunn at lovgiveren har akseptert tilpasninger som innebærer å legge seg nær opp til grensen. Se også pkt. 8.5.5 foran.

Hvor skattyter har utnyttet en skatteregel som har som formål å gi et insentiv til en bestemt type atferd, f.eks. å foreta visse typer investeringer, er det klart at den skattefordelen som dette fører med seg, ikke er i strid med skattereglenes formål, snarere tvert om. I slike tilfeller er omgåelsesregelen ikke anvendelig, selv om disposisjo-

nens egenverdi skulle være lav. Men det kan ikke utelukkes at spørsmål om anvendelse av omgåelsesregelen kan komme opp f.eks. hvor skattyteren har brukt kompliserte og kunstige rettslige former uten særlig økonomisk substans for å komme i posisjon for å anvende insentivregelen.

10.5.3 Tredje ledd

Tredje ledd regner opp momenter som skal tillegges vekt, men mindre vekt enn de momentene som er omtalt i annet ledd. Det fremgår av uttrykket «blant annet» at oppregningen her ikke er uttømmende. Omgåelsesregelen skal typisk anvendes på disposisjoner som ennå ikke er kjente, og det er allerede av den grunn umulig én gang for alle å liste opp alle relevante momenter.

Første strekpunkt gjelder skattyterens formål med disposisjonen, se nærmere pkt. 8.5.4. Det fremgår av forslaget til ordlyd at formålet eller formålene skal bestemmes ut fra de objektive omstendighetene i saken, noe som antas å innebære en endring sammenlignet med gjeldende rett. At skattyters formål har relativt mindre vekt enn virkningene av transaksjonen, antas å være i tråd med gjeldende rett.

På samme måte som virkningene, kan skattyters formål trekke begge veier. I den grad formålet er å spare skatt, trekker det i retning av at omgåelsesregelen er anvendelig (men slikt formål er etter forslaget, som etter gjeldende rett, aldri tilstrekkelig). I den grad formålet er forretningsmessig eller ikke-skatterettslig på annen måte, trekker det i retning av at regelen ikke er anvendelig.

Annet og tredje strekpunkt knytter an til momentet om de omgåtte skattereglenes formål i første ledd fjerde strekpunkt. Som nevnt i kommentarene til denne bestemmelsen foran, bør det ikke tillegges vekt i skattyters favør at de reglene som er anvendt som virkemiddel i opplegget, i og for seg er anvendt i tråd med sitt formål, se også pkt. 8.5.2.2 foran. Om og i den grad disse reglene er anvendt i strid med sitt formål, bør det imidlertid etter utredningens oppfatning tillegges vekt i skattyters disfavør. Bruk av skatteavtaler til treaty shopping er et illustrerende eksempel. Bruk av allmennyttige institusjoner som unødvendig mellomledd (som i Rt. 1982 s. 789 (Torkildsen)) kan være et annet eksempel: Bruk av slike institusjoner som unødvendig mellomledd ved salg må antas å falle utenfor formålet med skattefrihet for allmennyttige institusjoner og taler derfor for at omgåelsesregelen kan anvendes.

Om grunnleggende skatterettslige hensyn, som omtalt i *tredje punktum*, se pkt. 8.5.2.2 foran. Grunnleggende skatterettslige hensyn kan trekke både i favør og disfavør av skattyteren, men vil formodentlig oftest trekke i skattyters disfavør i og med at utgangspunktet for omgåelsessaker er at skattyteren har oppnådd en angivelige urimelig skattefordel. Rt. 2008 s. 1520 (Reitan) – som omtalt i pkt. 8.5.2.2 foran – er et mulig eksempel på at momentet likevel trakk i skattyters favør. Momentet om grunnleggende skatterettslige hensyn er beslektet med de spørsmål som er behandlet i pkt. 8.5.9 om tilfeller der anvendelse av omgåelsesnormen vil ha inkonsistente virkninger. Hvorvidt anvendelse av omgåelsesregelen leder til konsistente virkninger – og ikke f.eks. dobbeltbeskatning eller skattlegging av uriktige skattytere – kan anses som et grunnleggende hensyn som bør tillegges vekt ved vurderingen.

Fjerde strekpunkt om de aktuelle skattereglenes retstekniske utforming, tar først og fremst sikte på skatteregler som oppstiller eksakte grenser, typisk i form av tidsgrenser eller mengder. Normalt vil det være uaktuelt å anvende omgåelsesregelen på disposisjoner der skattyteren bevisst legger seg nær opp til en slik grense, selv om egenverdien sammenlignet med å overskride grensen, måtte være meget beskjeden, se pkt. 8.5.5.1 foran. I slike tilfeller kan det dessuten vanskelig sies at skattefordelen er i strid med den aktuelle regelens formål, jf. forslaget i annet ledd fjerde strekpunkt. Synspunktet om hva lovgiveren kjente til bør imidlertid ikke strekkes så langt at det også taler i skattyters favør at en omgåelsesmulighet er diskutert, men ikke spesielt regulert, jf. nærmere pkt. 8.5.5.2 foran. Fjerde strekpunkt omfatter også et synspunkt som var sentralt i Rt. 2008 s. 1537 (ConocoPhillips I) hvor lovgiver over år hadde regulert et komplisert rettsspørsmål på ulike måter uten å finne frem til en form som var tilstrekkelig robust mot tilpasninger.

Om *femte strekpunkt*, se nærmere pkt. 8.5.7 foran. Omgåelsesregelen tar sikte på skattefordeler som skattyteren ordinært ikke skulle ha oppnådd. Det må derfor være et argument mot anvendelse av normen at skattyteren kunne ha oppnådd tilnærmet samme resultatet på en annen måte, som ikke kunne ha vært angrepet av omgåelsesnormen. Momentet har vekt også om resultatet og skattefordelen ikke ville bli helt den samme. Men jo større ulikheter det er, desto mindre vekt har momentet. Det har mindre vekt også i den grad det er tvil om hvorvidt den alternative disposisjonen er sikret mot angrep basert på omgåelsesregelen.

10.6 Bemerkninger til § 2 fjerde ledd

Fjerde ledd reflekterer på sett og vis grunnvilkåret i Høyesteretts formulering av gjeldende rett, men er her gitt en annen plassering og funksjon, jf. pkt. 8.6 foran. I betraktning av at skattyterens formål inngår også i vurderingen etter annet og tredje ledd av om det foreligger et skattearrangement, må det antas at regelen i fjerde ledd ikke får praktisk betydning i særlig mange tilfeller.

Det fremgår av forslaget tekst at vurderingen av skattyters formål skal være objektiv.

10.7 Bemerkninger til § 3

Utredningen anser det hensiktsmessig å lovfeste hovedprinsippene om virkningene av at omgåelsesregelen er anvendelig, selv om dette ikke ser ut til å ha voldt store problemer i praksis, jf. pkt. 9 foran. Det er også grunn til å overveie endringer, spesielt i lys av forslaget om å oppheve skatteloven § 14-90.

Forslaget lovfester bare virkningene for den aktuelle skattyter og den aktuelle disposisjon. Anvendelse av omgåelsesregelen kan ha betydning også for skattyters senere disposisjoner, men slike virkninger er så vidt forskjelligartede og vanskelig å kartlegge at det er ikke er gjort noe forsøk på fange dem inn i lovtekst. At dette ikke er regulert i lovforslaget, skal imidlertid ikke forstås slik at anvendelse av omgåelsesregelen ikke skal tillegges vekt ved senere disposisjoner. Snarere må det tvert om være en retningslinje i praksis at resultatet over tid skal bli at skattefordelen elimineres, men at skattyter ikke stilles dårligere enn hva dette innebærer. Om f.eks. et internsalg ikke aksepteres som realisasjon, bør dette tillegges betydning ved fastsettelse av inngangsverdien ved senere realisasjon. Tilsvarende bør et underskudd som ikke er tillatt fremført mot inntekt i form av konsernbidrag etter et aksjesalg, kunne fremføres til fradrag i senere inntekt opptjent av selskapet selv.

Anvendelse av omgåelsesregelen overfor én skattyter og én skattart kan også tenkes å få betydning for andre skattyteres stilling eller for andre skattearter. Den alminnelige regelen i gjeldende rett antas her å være at anvendelse av omgåelsesregelen ikke har betydning i slike situasjoner. Men det kan hende at én og samme disposisjon oppfyller vilkårene for å anvende omgåelsesregelen for to eller flere skatter, typisk for både inntektsskatt og merverdiavgift, og da kan regelen naturligvis anvendes i begge (alle) sammen-

henger. Heller ikke virkning for andre skatter eller andre skattytere er forsøkt regulert i lovfor-
slaget og må derfor overlates til rettsutviklingen.

Første ledd frem til siste komma er bygger på det som er den åpenbare hovedregelen i praksis: Skattleggingen baseres på et rekarakterisert (privat)rettslig forhold som reflekterer disposisjonens økonomiske innhold. Rekarakterisert forhold omfatter også at skattyteren anses ikke å ha disponert overhodet (som typisk ved salg og tilbake-
salg). Allerede ved spørsmålet om det foreligger en skattefordel, må man gjøre seg opp en mening om forskjellen mellom resultatet av å legge skattyterens disposisjon til grunn og den rekarakteriserte, se kommentar til § 2 første ledd foran. Ved anvendelse av forslaget § 3 må denne størrelsen fastlegges eksakt; dette utelukker naturligvis ikke at det kan bli aktuelt å anvende skjønn.

Teksten etter siste komma innebærer en viss innskrenking i hovedregelen, se bemerkningene til tredje ledd.

Annet ledd tar sikte på – de antatt relativt få – tilfeller hvor skattleggingen ikke naturlig kan baseres på et rekarakterisert rettsforhold. Det kan være fordi skattyteren ikke ville hatt nærliggende mulighet til å gjennomføre en mulig rekarakterisert disposisjon; dette kan typisk være tilfelle hvor det er aktuelt å basere skattleggingen på at aksjonærene har solgt selskapets eiendeler. Og det kan være tilfeller hvor det ikke er nærliggende å forestille seg noen alternativ disposisjon overhodet.

Tredje ledd inneholder en viss begrensning i omfanget av skattleggingen etter første og annet ledd, som innebærer en innskrenking av virkningene sammenlignet med gjeldende rett: Virkningene bør – ut fra formålet med omgåelsesregelen – ikke gå lenger enn til å eliminere skattefordelen. Formålet med regelen er å forhindre urimelige skattefordeler, ikke å virke som en sanksjon. Oftest vil dette følge allerede av hovedregelen: Om en aksjegevinst omklassifiseres til aksjeutbytte, blir virkningen at det aktuelle beløpet skattlegges etter reglene om aksjeutbytte, inklusive ev. rett til skjerming. Om det dreier seg om salg via unødvendig mellomledd, typisk for å eliminere/reducere skattepliktig gevinst, blir virkningen at gevinsten beregnes og skattlegges som om salget skjedde direkte. Men i noen tilfeller blir virkningen etter gjeldende rett mer vidtgående. Dette gjelder typisk hvor reglene om skattemessige kontinuitet ved omorganisering er inne i bildet (fusjon, fisjon, omdanning), f.eks. med sikte på å oppnå mer effektiv utnyttelse av fremførbart underskudd eller andre skatteposisjoner. En reka-

rakterisering etter omgåelsesregelen vil typisk innebære at skattefordelen nektes som konsekvens av at disposisjonen ikke anses å oppfylle vilkårene for omorganisering med kontinuitet. En konsekvens av dette er i sin tur at ikke bare blir skattefordelen nektet, men også at andre fordeler knyttet til omorganisering med kontinuitet går tapt; typisk er det aktuelt med gevinst-, uttaks- og/eller utbyttebeskatning, sml. sktl. § 11-1 første ledd. Forslaget innebærer at virkningen av anvendelse av omgåelsesnormen begrenses til å eliminere skattefordelen, typisk knyttet til selskaps skatteposisjoner, men at øvrige (negative) virkninger knyttet til den rekarakteriserte transaksjonen, ikke skal inntre. Forslaget er på dette punkt i tråd med virkningene av at sktl. § 14-90 er anvendelig. At denne bestemmelsen foreslås opphevet, er et tilleggsargument for å innføre en slik regel generelt.

Det kan forekomme at det for den rekarakteriserte transaksjonen oppstilles vilkår for å oppnå en gunstig skattemessig posisjon, som ikke ble oppstilt etter den transaksjonen som skattyteren hadde gjennomført privatrettslig, og som skattyteren derfor ikke har hatt noen forutsetning for å oppfylle. I praksis skal det ha forekommet tilfeller hvor aksjesalg er blitt rekarakterisert til aksjeutbytte, og hvor skjermingsfradrag eller anvendelse av fritaksmetoden er blitt nektet fordi utdelingen ikke anses som «lovlig» som utdeling av aksjeutbytte.⁹ Det er tvilsomt om et slikt synspunkt er holdbart etter gjeldende rett, for lovlighetsvilkåret refererer seg til de selskapsrettslige reglene, og selskapsrettslig er det gjennomførte aksjesalget (forutsetningsvis) lovlig. Uansett bør det i en lovfestet omgåelsesnorm gjøres klart at særlige vilkår knyttet til den rekarakteriserte transaksjon, ikke kan kreves oppfylt hvor omgåelsesregelen anvendes. Å stille et slikt vilkår, setter i praksis skattyteren i en posisjon hvor det er umulig å oppfylle vilkårene for å oppnå gunstige skatteposisjoner ved skattlegging basert på det rekarakteriserte rettsforholdet. Synspunktet har imidlertid bare bærekraft for vilkår som skattyteren kunne ha oppfylt om han hadde gjennomført den rekarakteriserte transaksjonen. For lovlighetsvilkåret i aksjeutbyttebeskatningen gjelder dette saksbehandlingsreglene og utdelinger i den grad det forelå fri egenkapital. Også dette anses å ligge i forslaget formulering om at virkningen ikke skal gå lenger enn til å eliminere skattefordelen.

⁹ Jf. sktl. § 10-12 første ledd annet punktum og § 2-38 annet ledd bokstav a. Se også pkt. 9 fotnote 5 foran.

10.8 Bemerkninger til § 4

Ikrafttredelse og mulige overgangsregler er ikke utredet nærmere.

10.9 Bemerkninger til del II

Om forslaget om å oppheve sktl. § 14-90, se nærmere pkt. 8.7 foran.

Forslag til lov om omgåelse i skatteretten

I

§ 1 Lovens anvendelsesområde

- (1) Denne loven gjelder skatter og avgifter som ilegges etter disse skatte- og avgiftslover:
- Skatteloven
 - Petroleumsskatteloven
 - Artistskatteloven
 - Svalbardskatteloven
 - Folketrygdloven
 - Merverdiavgiftsloven
 - Lov om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen
 - Særagiftsloven
 - Motorkjøretøy- og båtagiftsloven
 - Dokumentavgiftsloven
 - Eiendomsskatteloven
 - Tolloven
- (2) Termen «skatter» omfatter i denne loven også avgifter som ilegges etter lover som er omtalt i første ledd.
- (3) Med «disposisjon» i denne loven menes også en serie av to eller flere sammenhengende disposisjoner.

§ 2 Vilkår for anvendelse av omgåelsesregelen

- (1) Skattleggingen kan gjennomføres som bestemt i § 3 når skattyteren eller en nærstående har oppnådd en skattefordel og det foreligger et skatteforhold som omtalt i annet og tredje ledd.
- (2) Hvorvidt det foreligger et skatteforhold, avgjøres ut fra en samlet vurdering der følgende momenter skal tillegges særlig vekt:
- om det ville ha vært økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uansett skattefordelen,
 - skatterettslige og andre virkninger av disposisjonen; skattefordeler i utlandet skal ikke anses som andre virkninger,
 - om og i hvilken utstrekning skattyters disposisjon er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen,

- om og i hvilken utstrekning skattefordelen vil være i strid med den omgåtte regelens formål dersom skattyters disposisjoner legges til grunn.
- (3) Ved vurderingen skal det også legges vekt på blant annet
- skattyters formål med disposisjonen slik dette eller disse fremgår av omstendighetene i saken,
 - hvorvidt skatteregler som er anvendt som virkemiddel i disposisjonen, er anvendt i strid med sitt formål,
 - grunnleggende skatterettslige hensyn,
 - de aktuelle skattereglernes retts tekniske utforming,
 - om skattyteren kunne ha oppnådd tilnærmet samme resultat på en måte som ikke kan rammes av omgåelsesregelen.
- (4) Selv om det foreligger et skatteforhold etter annet og tredje ledd, skal skattleggingen ikke finne sted etter første ledd jf. § 3 dersom det, alle omstendigheter tatt i betraktning, må legges til grunn at hovedformålet eller ett eller flere av de sentrale formål med disposisjonen var annet enn å spare skatt.

§ 3 Gjennomføring av skattlegging hvor vilkårene i § 2 er oppfylt

- (1) Hvor vilkårene i § 2 er oppfylt, skal skattleggingen finne sted på grunnlag av en disposisjon som reflekterer disposisjonens økonomiske innhold, med den begrensning som følger av tredje ledd.
- (2) Hvor skattlegging på grunnlag av disposisjonens økonomiske innhold ikke lar seg gjennomføre, kan skattlegging skje ved analogisk anvendelse av aktuelle skatteregler som er ufordelaktige for skattyteren, eller ved innskrenkende tolking av aktuelle skatteregler som er fordelaktige for skattyteren.
- (3) Skattlegging etter første og annet ledd gjennomføres i den utstrekning som er nødvendig for å hindre at skattyteren oppnår slik skattefordel som omtalt i § 2 første ledd.

§ 4 *Ikrafttredelse og overgangsregler*
Denne loven trer i kraft ...

II

Skatteloven § 14-90 oppheves fra det tidspunkt
lov om omgåelse i skatteretten trer i kraft.

Litteraturliste

(Til bøker henvises det som regel ved angivelse av forfatters eller redaktørs etternavn og bokens utgivelsesår.)

- Andersson, Edward: Kommentar til beskatningslagen. Tredje utvidgde opplagan. 1988
- Ault, Hugh J. og Brian J. Arnold: Comparative Income Taxation. A Structural Analysis. Third Edition. 2010
- Banoun, Bettina: Overføring av skatteposisjoner – et kritisk blikk på Zenith-dommen. I Skatterett 1998 s. 164
- Banoun, Bettina: Omgåelse i skatteretten. 2003
- Banoun, Bettina m.fl. (red.): Høyt skattet. Festskrift til Frederik Zimmer på 70-årsdagen 28. mars 2014. 2014
- Banoun, Bettina: Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen. I Banoun m.fl. (red.) 2014, s. 29
- Bjerke, Joachim: Internprising. 1997
- Brudvik Arthur I.: Regnskapsmessig «substans over form» og skademessig gjennomskjæring, i Wilshaw (red.) 1997 s. 137
- Bullen, Andreas: Arm's Length Transaction Structures. Recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing. 2011
- Bundgaard, Jacob m.fl. (red.): Den evige utfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten. 2015
- Bundgaard, Jacob: Internationale omgåelses- og misbrugs klausuler i national skatteret – om den EU-retlige GAAR og OECDs Principal Purpose Test som bestanddele av dansk skatteret. I Bundgaard m.fl. (red.) 2015, s. 239
- Burmeister, Jari: Verkelig innebörd. En studie i inkomstskattepraksis. 2012
- Dam, Henrik: Rette inkomstmodtager – allokering og fiksering. 2005
- Espeli, Thale Kristine Fannemel: Vilkaoret «uriktige eller ufullstendige opplysninger» i omgåelssaker. I Skatterett 2015 s. 70
- Folkvord, Benn: Skatt ved fusjon og fisjon. 2006
- Folkvord, Benn: Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår for gjennomskjæring? I Skatterett 2007 s. 293
- Folkvord, Benn: Betydningen av ulemper ved ulovfestet omgåelse. I Skatterett 2009 s. 169
- Folkvord, Benn: Hva er igjen av den ulovfestede omgåelsesnormen etter Rt. 2014 s. 227 «Tangen»? I Skatterett 2015 s. 150
- Freedman, Judith (ed.): Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management. 2008
- Gjems-Onstad, Ole og Tor S. Kildal: Lærebok i merverdiavgiftsrett. 4. utgave 2013
- Gjems-Onstad, Ole m.fl.: Norsk bedriftsskatterett. 9. utgave. 2015
- Harboe, Einar: Skattemessig gjennomskjæring. 2012
- Hongler, Peter og Maurus Winzap: The application of the Swiss GAAR in a treaty context – the pre- and post-BEPS world. I Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht 2005 s. 839
- Hultqvist, Anders: Legalitetsprincippet i inkomstbeskatningen. 1995
- Ijzerman, Robert L.H.: Nasjonalrapport Nederland. I IFA (utg.): Cahiers du droit fiscal international Vol. LXXXVIIa 2002, s. 451
- Ikkala, Jarmo: Nasjonalrapport Finland. IFA (utg.): Cahiers de droit fiscal international Vol. LXXXVIIa. 2002, s. 249
- Jensen, Eirik: Hva er vurderingsgjenstand etter omgåelsesnormen? Refleksjoner etter Høyesteretts dom i Norske Conoco-saken. I Skatterett 2009 s. 66
- Kvisli, Kåre: Innføring i skatteretten. 1962
- Laursen, Anders Nørgaard: Skattebasens integritet – om misbrug og den afbalanserede fordeling af beskatningsretten. I Bundgaard m.fl. (red.) 2015, s. 203
- Liland, Anders H.: Gjennomskjæring av fisjon og etterfølgende aksjesalg – illojalt eller i strid med skattereglenes formål? I Skatterett 2012 s. 331
- Lodin m.fl.: Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Trettonde opplagan. 2011
- Løchen, Håkon: Form og realitet i beskatningen. Tanker omkring Kielland-dommen Rt. 1971 s. 264. I Lov og Rett 1971 s. 433
- Michelsen, Aage m.fl.: Lærebog om indkomstskat. 16 udg. 2015

- Nielsen, Thøger: Beregningsgrundlag og ligningsgrunnlag. I Tidsskrift for rettsvitenskap 1963 s. 383
- Nielsen, Thøger: Den evige utfordring. I Dansk skattevidenskabelig forening (utg.): Dansk skattevidenskabelig forening 1965–1990. 1990, s. 94
- Nipedal, Julie: Virkninger av skatterettslige gjennomskjæring. Institutt for offentlig retts skriftserie nr. 4/2012
- Pedersen, Jan: Skatteudnyttelse. 1989
- Pedersen, Jan: Omgåelse og misbrug i skatteretten – før, nu og i fremtiden. I Bundgaard m.fl. (red.) 2015, s. 107
- Prebble, Rebecca and John Prebble: Does the use of general tax avoidance rules to combat tax avoidance breach principles of the rule of law? A comparative study. I 55 St. Luis U.L.J. 21 2010–2011 s. 21
- Påhlsson, Robert: Kringgåendefrågan i svensk inkomstskatterätt. I Bundgaard m.fl. (red.) 2015, s. 81
- Ravnaas, Ernst og Kaare Andreas Shetelig: Gjennomskjæring til gunst for skattyter. I Banoun m.fl. (red.) 2014, s. 415
- Sandvik, Per: Form, realitet og gjennomskjæring. I Wilskow (red.) 1997. S. 157
- Schön, Wolfgang: Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany. I Judith Freedman (ed.) 2008, s. 47
- Schön, Wolfgang: Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts. I Rainer Hüttemann (red.): Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht. 2010. S. 29
- Skar, Henrik: Utredning inntatt som trykt vedlegg til denne NOU s. 123
- Skattedirektoratet (utg.): Lignings-ABC 2015/16. 2016
- Stoveland, Per Helge: § 14-90 og ulovfestet gjennomskjæring. I Banoun m.fl. (red.) 2014, s. 539
- Streng, William P. og Lowell D. Yoder: Nasjonalrapport USA. I IFA (utg.): Cahiers de droit fiscal international Vol. LXXXVIIa. 2002, s. 595
- Thuronyi, Victor: Comparative Tax Law. 2003
- Uggla, Carl-Magnus og Christian Carneborn: Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen. 2015
- Wilshow, Petter enr. (red.): Bedriftsbeskatning i praksis. Ligningsbehandlingen ved Sentral-skattekontoret for storbedrifter 1992–1997. 1997
- Woldseth, Kjell: Ligningsmyndighetene og domstolene. I Utv. 1968 s. 740
- Zimmer, Frederik: Høyesterettsdommer i skattesaker 2002. I Skatterett 2003 s. 332
- Zimmer, Frederik: Høyesterettsdommer i skattesaker 2006. I Skatterett 2007 s. 325
- Zimmer, Frederik: Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker? I Skatterett 2007 s. 2
- Zimmer, Frederik: Høyesterettsdommer i skattesaker 2008. I Skatterett 2009 s. 305
- Zimmer, Frederik: Omgåelse og ulemper. I Skatterett 2009 s. 306
- Zimmer, Frederik: Hva er anvendelsesområdet for ligningsloven § 8-1? I Utv. 2010 s. 1073
- Zimmer, Frederik: Economic Substance and Tax Avoidance. I Røsæg et al. (eds.): Law and Economics. Essays in Honour of Erling Eide. 2010. S. 227
- Zimmer, Frederik: Høyesterettsdommer i skattesaker 2014 – Del II. I Skatterett 2015 s. 225
- Aarbakke, Magnus: Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem. I Lov og Rett 1970 s. 1
- Aarbakke, Magnus: Hvorledes bør domstolene stille seg til omgåelsesproblemene? I Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet (utg.): Kringgående av skattelag. NSFRRs skriftserie nr. 3 1976, s. 137
- Aarbakke, Magnus: Forslag til lovbestemmelse om forsøk på å omgå lovgivningen om formues- og inntektsskatt. I Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) pkt. 4.2

Forkortelser

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFU	Bindende forhåndsuttalelse
EMD	Den europeiske menneskerettsdomstol
EMK	Den europeiske menneskerettskonvensjon
GAAR	General anti – avoidance rule
HMRC	Her Majesty’s Revenue and Customs
IFA	International Fiscal Association
ligul.	Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
LoR	Lov og Rett
mval	Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
mval 1969	Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
OECD Guidelines	OECDs retningslinjer for multinasjonale selskaper
Rt.	Norsk Retstidende
sktbl	Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
sktl.	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
sktl. 1911	Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) (opphevet)
TfR	Tidsskrift for rettsvitenskap

Vedlegg 1

Utredning av stipendiat Henrik Skar, Det juridiske fakultet ved Universitetet i Bergen

1 Innledning¹

Ved brev av 21. mai 2015 har Finansdepartementet bedt undertegnede om å bidra i arbeidet med å utrede en eventuell lovfesting av omgåelsesnormen/gjennomskjæringsnormen. Oppdraget består av å utrede to delproblemstillinger:

- «1. Det ønskes en analyse av det nærmere innholdet av grunnvilkåret under den ulovfestede omgåelsesnormen, hvor det særlig legges vekt på følgende: Er det avgjørende i Høyesteretts praksis hvorvidt transaksjonen ville blitt gjennomført også om man ser bort fra skattefordelene? Eller gir grunnvilkåret anvisning på en avveining av skattemessige mot ikke-skattemessige formål, noe som kan ha som konsekvens at grunnvilkåret kan tenkes å være oppfylt selv om skattyteren uansett ville ha gjennomført disposisjonen? Utredningen kan gjerne inneholde forslag til lovregulering av temaet som behandles i dette punktet.
2. Et sentralt punkt i totalvurderingen under den ulovfestede omgåelsesnormen er hvorvidt og i hvilken utstrekning transaksjonen strider mot de aktuelle skattereglenes formål. Det ønskes en analyse av Høyesteretts praksis på dette punkt. Analysen bør blant annet behandle hvordan Høyesterett finner formålet med de aktuelle skattereglene (herunder om og i hvilken utstrekning også formål med skatteregler mer generelt tas i betraktning) og hvordan det aktuelle tilfellet holdes opp mot dette formålet. Utredningen kan gjerne inneholde forslag til lovregulering av temaet som behandles i dette punktet.»

I punkt 2 vil jeg først fremheve en forutsetning som legges til grunn for de senere drøftelser. Mandatets to problemstillinger drøftes i henholdsvis punkt 3 og 4. Under begge problemstillinger er det åpnet for at det kan gis forslag til hvordan en lovregulering bør se ut. Jeg velger ikke å fremme formelle forslag, men vil komme med innspill og momenter som kan utgjøre underlagsmateriale for det videre arbeidet med å utrede og utforme forslag til lovregulering.

2 Omgåelsesvurderingen forutsetter en sammenligning

Sentrale vurderingstemaer under omgåelsesnormen er bl.a. om disposisjonen er skattemessig motivert, om den er uhensiktsmessig, unaturlig, komplisert, unødvendig e.l., og om den medfører virkninger eller realiteter utover skattebesparelsen. Disse vurderingstemaene skal jeg komme tilbake til i senere punkter. I nærværende punkt vil jeg ta opp et forhold som er felles for denne type vurderingstemaer, og som jeg vil basere senere drøftelser på.

Fellestrekket er at alle de nevnte vurderingstemaene er relative. De lar seg ikke besvare uten å sammenligne disposisjonen med et handlingsalternativ (som handlingsalternativ regnes også videreføring av status quo). Motivene bak en handling er motiver for hvorfor man velger denne handlingen fremfor en annen. Virkningene av en handling er virkninger av at man har valgt denne handlingen i stedet for en annen.² Det samme gjelder vurderingen av om disposisjonen er komplisert, tungvint, uhensiktsmessig, unødvendig mv. Skal en disposisjon være komplisert, må det finnes et enklere alternativ.

¹ Utredningen er levert til Finansdepartementet 12. november 2015.

² Se f.eks. Eivind Kolflaath, *Språk og argumentasjon – med eksempler fra juss*, Bergen 2004 s. 176–180.

I Tyskland har man tatt denne kjensgjerning i betraktning ved utformingen av omgåelsesregelen. Definisjonen av omgåelse i Abgabenordnung § 42 (2) fastslår ikke bare at vurderingen skal knyttes til en disposisjon som skattyter har gjennomført.³ I tillegg fremgår det at vilkårene for omgåelse skal prøves «*im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung*». Det vil si at den valgte disposisjon skal sammenlignes med en annen passende form eller ordning som skattyter kunne ha valgt i stedet. Tysk teori forklarer dette nettopp med at AO § 42 inneholder relasjonsbegreper («*Relationsbegriff*») som ikke lar seg besvare uten en referanse («*Bezug*»).⁴

I norsk rettspraksis er det mindre tradisjon for å uttrykke eksplisitt at disposisjonen sammenlignes med et alternativ. Likevel må en kunne si at det samme skjer i norsk rett. Rt. 2004 s. 1331 «*Aker Maritime*» kan brukes som eksempel:

Saken gjaldt Aker Maritime ASA som i forbindelse med en omorganisering overførte aksjene i datterselskapet Aker Finnyards OY til Aker Yards ASA. Overdragelsen ble gjennomført ved at Finnyards-aksjene først ble overdratt til et nystiftet holdingselskap (Aker Finnyards Holding AS) som Aker Maritime eide fullt ut. Deretter ble holdingselskapet fusjonert med Aker Yards. På den måten unngikk man gevinstbeskatning, og samtidig oppnådde man den tilsiktede omorganiseringsvirkningen.⁵ Høyesterett uttalte følgende om Aker Maritimes motiver bak overføringen (avsnitt 48 og 49):

«Det som eventuelt i vår sak skal gjennomskjæres – ses bort fra – er Aker Finnyards Holdings rolle i aksjeoverdragelsen. Det er ikke tvilsomt at transaksjonenes formål var å overdra de finske verftsaksjene fra Aker Maritime til Aker Yards, jf. at hensikten var å samle verftsinteressene til Aker Maritime og Aker RGI i Aker Yards.

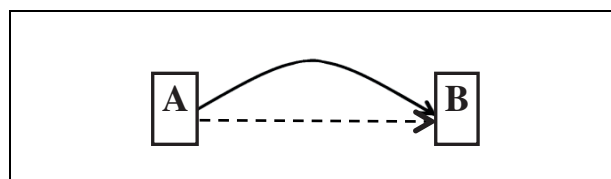
At bruken av Aker Finnyards Holding som mellomstasjon var skattebetinget, er det heller ikke tvil om. Det har ikke vært hevdet at det

forelå andre – forretningsmessige – motiver bak salget til Aker Finnyards Holding.»

Selv om det ikke fremgår uttrykkelig, illustrerer uttalelsen at samme disposisjon eller disposisjonsrekke kan ha ulike begrunnelser og virkninger avhengig av hvilket *sammenligningsgrunnlag* vurderingen relateres til. Det at Aker Maritime hadde overdratt Finnyards-aksjene til holdingselskapet og deretter fusjonert holdingselskapet med Aker Yards i stedet for å *videreføre den opprinnelige eierstrukturen*, var godt begrunnet i omorganiseringsformålet om å samle konsernets skipsverftsinteresser i Aker Yards. Det at Aker Maritime hadde overdratt Finnyards-aksjene til holdingselskapet og deretter fusjonert holdingselskapet med Aker Yards i stedet for å *overdra Finnyards-aksjene direkte til Aker Yards mot vederlag i aksjer* (aksjeinnskudd), hadde derimot ingen annen begrunnelse enn ønsket om å unngå gevinstbeskatning.

Det ligningsvedtaket rettet seg mot og som var egnet til å utgjøre omgåelse, var naturlig nok sistnevnte forhold; at aksjene var overført via holdingselskapet i stedet for direkte. Høyesterett rettet omgåelsesvurderingen mot det samme ved å uttale at det var rollen til holdingselskapet som skulle angripes. Ut fra denne angrepvinkelen var det irrelevant at Aker Maritime oppnådde omorganiseringsformålet ettersom dette også ville ha vært oppnådd om aksjene var overført direkte. Følgelig kunne Høyesterett bl.a. konkludere med at disposisjonen var utelukkende skattemessig motivert.

Det samme kan illustreres med en modell.



Figur 1.1

Den buede pilen representerer disposisjonen – dvs. overdragelsen til holdingselskapet og den påfølgende fusjonen – mens den stiplede pilen representerer at aksjene kunne ha vært overdratt direkte til Aker Yards. Punkt A er situasjonen før disposisjonen og som ville ha vedvart om det ikke var gjennomført noen disposisjon i det hele tatt, mens punkt B er omorganiseringsvirkningen. At skattyter gikk fra A til B via den buede pilen i stedet for å bli værende i posisjon A, var godt begrunnet i omorganiseringshensyn. At skattyter gikk fra A til B via den buede pilen i stedet for den stiplede

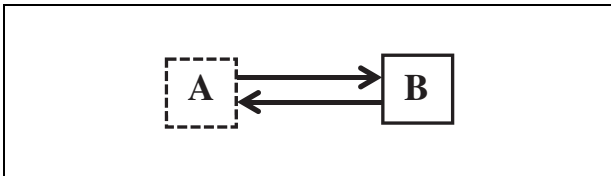
³ Jf. Gesetz 16.3.76 (Bundesgesetzblatt I S. 613). Den någjeldende formulering av AO § 42 ble for øvrig inntatt gjennom Art. 14 JStG (Jahressteuergesetz) 2008.

⁴ Jf. Eckart Ratschow i Klein, *Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht*, 12. utgave, 2014 AO § 42 avsnitt 49.

⁵ Overdragelsen til holdingselskapet utløste ikke gevinstbeskatning etter den dagjeldende konsernforskriften, jf. forskrift 13. mai 1991 nr. 336. Den påfølgende overdragelsen skjedde som skattefri fusjon. Hadde Aker Maritime i stedet overdratt Finnyards-aksjene direkte til Aker Yards (overdragelse mot vederlag i aksjer) ville det ha blitt gevinstbeskatning ettersom Aker Maritime og Aker Yards ikke var i samme skattekonsern.

pilen, var derimot utelukkende skattemessig motivert og medførte ingen nevneverdige virkninger utover skattebesparelsen (man endte opp samme sted). Høyesterett avgjorde saken basert på det sistnevnte, altså ved å sammenligne med den stiplede pilen.

Ved andre omgåelsesspørsmål kan det være at disposisjonen sammenlignes med at skattyter kunne ha videreført den opprinnelige situasjon (status quo). Et enkelt eksempel er salg og tilbakekjøp. Sett at skattyter selger en eiendel, slik at han oppnår tapsfradrag, for så å kjøpe den tilbake noen dager senere til samme pris etter en på forhånd inngått avtale med medkontrahenten, jf. bl.a. Rt. 1925 s. 472 «Kallevig» og Rt. 1927 s. 386 «Bryn». Når en slik disposisjon anses som utelukkende skattemessig motivert og uten nevneverdige virkninger, er det sammenlignet med at skattyter kunne ha beholdt eiendelen hele tiden.



Figur 1.2

Grunnen til at omgåelsesvurderingen baseres på en sammenligning skyldes hensynene bak normen. Ett av de bærende hensyn bak omgåelsesnormen er at like faktiske forhold skal behandles likt.⁶ Det lar seg ikke vurdere om noe er likt eller ulikt uten å foreta en sammenligning.

Særlig vurderingen av om disposisjonen medfører virkninger eller realiteter utover skattebesparelsen – som omtales nærmere i punkt 4.4 – kan forstås som en likhetsvurdering. Er f.eks. en disposisjon (et salg og tilbakekjøp) tilnærmet virkningsløs, er det fordi disposisjonen har tilnærmet samme virkninger som et alternativ ville ha medført (her status quo). En kan derfor også formulere det som at det (tilnærmet) ikke er realitetsforskjeller mellom disposisjonen og alternativet.

Når en skal vurdere om to forhold er like (i jus generelt), er en avhengig av å ha rettslige kriterier for hvilke forskjeller og felles trekk som er relevante.⁷ Som jeg skal utdype nærmere i punkt 4.4,

⁶ Se f.eks. Magnus Aarbakkes utredning i Ot.prp. nr. 16 (1991–92) s. 43.

⁷ Jf. Bjarte Askeland «Om analogi og abduksjon», *Tidsskrift for Rettsvitenskap*, 2004 s. 499–547 (500–501)

synes Høyesterett i omgåelsessakene å vurdere likheten ut fra skatterettslige lovformål. Det innebærer at en også kan forstå likhetsbetraktningene som et hjelpemiddel for å formålstolke. Drøftelsen i punkt 4.4 bygger på en slik innfallsvinkel.

I punkt 3 vil jeg komme inn på vurderingen av skattyters motiver. Selv om en disposisjon i liten grad skulle medføre ikke-skattemessige virkninger, kan den være ikke-skattemessig motivert. Et eksempel er Rt. 1928 s. 495 «Finne» hvor skattyter hadde solgt aksjer med tap av frykt for ytterligere verdifall, for deretter å kjøpe aksjene tilbake igjen noen dager senere på grunn av endrede fremtidsutsikter. Høyesterett kom da til at tapsfradraget var i behold. Vurderingen av motiver (se punkt 3) og vurderingen av ikke-skattemessige virkninger (se punkt 4.4), er kumulative og skal i utgangspunktet foretas i lys av det samme alternativet.

Det en sammenligner med, vil som hovedregel være styrende for hva som blir rettsvirkningen dersom omgåelse konstateres. I «Aker Maritime» ble omgåelsesvurderingen gjennomført ved at man sammenlignet disposisjonen med at aksjene kunne ha vært overdratt direkte til Aker Yards. Deretter ble rettsvirkningen at man underla disposisjonen den samme skattevirkning som gjaldt for en slik direkte overdragelse (gevinstbeskatning).⁸ På den måten ble det et naturlig samspill mellom det som ble vurdert på vilkårsiden av omgåelsesnormen, og det som ble rettsvirkningen av normen.

Et moment som kan komme inn som en omstendighet for øvrig i totalvurderingen, men som ikke må blandes med det som er sagt ovenfor, er at det i visse tilfeller kan være et argument mot omgåelse dersom skattyter kunne ha oppnådd tilsvarende forretningsmessig resultat, *inklusiv skattefordelen*, på en annen måte som klart ikke ville ha utgjort omgåelse. Et eksempel kan være at skattyter har gått fra A til B via en omvei som fremstår som skattemessig motivert og uten vesentlige virkninger sammenlignet med en enklere fremgangsmåte som ikke ville ha gitt skattebesparelsen. Samtidig kan det tenkes at det var en *tredje* fremgangsmåte til B som *også ville ha gitt skattebesparelsen*, men som ville ha vært klart uangripelig. Denne tredje valgmuligheten kan da etter omstendighetene tale for at heller ikke skattyters disposisjon representerer en omgåelse. Momentet skal ikke omtales nærmere her, men et eksempel på at det er vektlagt finnes i Rt. 2008 s. 1510 «Reitan» (avsnitt 61, se for øvrig Zimmer 2014 s. 71).⁹

⁸ Om rettsvirkningen av omgåelsesnormen, se bl.a. Frederik Zimmer, «Economic Substance and Tax Avoidance» i *Law and Economics: Essays in honour of Erling Eide*, Erik Røsæg, Hans-Bernd Schäfer and Endre Stavang (red.) Oslo 2010 s. 277–293. Se også Bettina Banoun, *Omgåelse av skattereglene*, Oslo 2003 s. 337–342.

⁹ Jf. Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 7. utgave, Oslo 2014 s. 71.

3 Hovedformålstest eller betingelsestest?

3.1 Problemstillingen

I det følgende drøftes mandatets punkt 1:

«Det ønskes en analyse av det nærmere innholdet av grunnvilkåret under den ulovfestede omgåelsesnormen, hvor det særlig legges vekt på følgende:

Er det avgjørende i Høyesteretts praksis hvorvidt transaksjonen ville blitt gjennomført også om man ser bort fra skattefordelene? Eller gir grunnvilkåret anvisning på en avveining av skattemessige mot ikke-skattemessige formål, noe som kan ha som konsekvens at grunnvilkåret kan tenkes å være oppfylt selv om skattyteren uansett ville ha gjennomført disposisjonen?»

Slik omgåelsesnormen er formulert i de seneste høyesterettsavgjørelsene, består den av et grunnvilkår om at det «*hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt*».¹⁰ Det innebærer at skatteformålet i det minste må overgå andre formål til sammen. I tillegg er det flere saker hvor Høyesterett har presisert grunnvilkåret med at ønsket om å spare skatt må fremstå som «*den klart viktigste motivasjonsfaktor*».¹¹ Det tilsier at heller ikke alminnelig overvekt er nok. Skatteformålet må minst være «*klart*» viktigere enn summen av de andre formål. Videre er skattyters formål nevnt som et av flere momenter i totalvurderingen, normalt slik: «*[Det må] ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger ..., skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstå[...] som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen*».¹² Det innebærer at også mindre ikke-skattemessige motiver kan stå til hinder for å konstatere omgåelse.

¹⁰ Jf. Rt. 2014 s. 227 «*Tangen*» (avsnitt 48), Rt. 2012 s. 1888 «*Dyvi*» (avsnitt 37), Rt. 2008 s. 1537 «*ConocoPhillips*» (avsnitt 41), Rt. 2008 s. 1510 «*Reitan*» (avsnitt 59), Rt. 2007 s. 209 «*Hex*» (avsnitt 39), Rt. 2006 s. 1232 «*Telenor*» (avsnitt 47), Rt. 2004 s. 1331 «*Aker Maritime*» (avsnitt 49) og Rt. 2002 s. 456 «*Hydro Canada*».

¹¹ Jf. Rt. 2007 s. 209 «*Hex*» (avsnitt 41), Rt. 2006 s. 1232 «*Telenor*» (avsnitt 49), Rt. 2004 s. 1331 «*Aker Maritime*» (avsnitt 47) og Rt. 2002 s. 456 «*Hydro Canada*».

¹² Jf. Rt. 2014 s. 227 «*Tangen*» (avsnitt 48), Rt. 2012 s. 1888 «*Dyvi*» (avsnitt 37), Rt. 2008 s. 1537 «*ConocoPhillips*» (avsnitt 41), Rt. 2008 s. 1510 «*Reitan*» (avsnitt 59), Rt. 2007 s. 209 «*Hex*» (avsnitt 39) og Rt. 2006 s. 1232 «*Telenor*» (avsnitt 47), se også Rt. 2002 s. 456 «*Hydro Canada*».

Problemstillingen i dette punkt blir om kravet til skattemessig motivasjon kan forstås eller oppsummeres på en annen måte enn hva Høyesteretts normformulering gir uttrykk for. At det hovedsakelige eller klart viktigste formålet har vært å spare skatt, betyr ikke at skattemotivet har vært en nødvendig betingelse for disposisjonen. En kan tenke seg tilfeller hvor skattefordelen dominerer, men hvor de ikke-skattemessige motiver likevel er tilstrekkelige til at skattyter ville ha gjennomført disposisjonen uansett. Eksempelvis:

Peder Ås eier alle aksjene i Holding AS. Tidligere eide Holding AS alle aksjene i Datterselskap AS, men for en tid tilbake gikk datterselskapet konkurs. Etter det har Holding AS vært et tomt selskap og Ås har ingen planer om å foreta nye investeringer. Han sørger for at Holding AS blir likvidert. Med det oppnår han et tapsfradrag på NOK 4 millioner. De eneste forretningsmessige motivene han kan vise til, er at han slipper å sende inn selvangivelse og årsregnskap på vegne av selskapet.

Her kan det være at Ås har ansett skattefordelen som klart mest ønskelig, slik at det hovedsakelige formålet har vært å spare skatt. Likevel fremstår ikke disposisjonen som skattebetinget. De færreste vil kaste bort tid og ressurser på å holde liv i et tomt selskap med mindre man har plan eller tanke om fremtidig virksomhet. Ås vil derfor bli trodd på at han hadde likvidert selskapet uavhengig av skattehensynet.

Gjems-Onstad har illustrert det samme med følgende eksempel:

*«En transaksjon kan f.eks gi NOK 50 millioner i positiv skatteeffekt, men samtidig gi NOK 5 millioner i forretningsmessig gevinst. Skattyter kan si og bli trodd på at hun ville gjennomført transaksjonen uansett: «De NOK 50 millioner i skatt var en flott bonus, men også uten disse skattefordelene hadde jeg tatt med meg de kr 5 millioner».*¹³

Flere har antydnet at omgåelsesnormen vanskelig lar seg anvende på disposisjoner som det var grunn til å gjennomføre uansett. Gjems-Onstad har sagt det slik:

«[Det] synes ... vanskelig å sette en disposisjon til side hvis skattyter kan argumentere med at disposisjonen hvilte på egne ben. Den hadde en forretningsmessig egenverdi til tross for at det

¹³ Jf. Ole Gjems-Onstad mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, 9. utgave, Oslo og Stavanger 2015 s. 1070.

skattemessige i tall dominerte. I slike tilfeller kan Høyesteretts formulering om skattemessig hovedformål fremstå som misvisende, hvis man ikke gjennom utlegningen av grunnvilkåret og totalvurderingen legger inn en egenverditest der transaksjoner står seg hvis de ville ha blitt gjennomført uansett.»¹⁴

Harboe har fremhevet følgende:

«Kanskje det relevante spørsmålet da egentlig er: Ville denne disposisjonen i det hele tatt funnet sted hvis det ikke var for nettopp skatteeffektene?»¹⁵

Et lignende synspunkt finnes også hos Folkvord, riktignok utformet de lege ferenda:

«... De skattemessige hensynene trenger ikke å ha forårsaket transaksjonen og virket vridende selv om det er overvekt av skattemessige hensyn. Det kan tenkes at transaksjonen ville blitt gjennomført selv om man ser bort fra skattefordelen i tilfeller hvor det er overvekt av skattemessige hensyn. Etter min oppfatning bør terskelen for gjennomskjæring bestemmes av om det er årsakssammenheng mellom transaksjonen og skattefordelen. ... I prinsippet burde ... terskelen for gjennomskjæring ... vært knyttet opp mot en vurdering av om transaksjonen ville vært gjennomført også dersom man ser bort fra skatte-reglene.»¹⁶

I det følgende drøftes om et slikt krav er gjeldende rett, på tross av at normen ikke er formulert slik i høyesterettspraksis. Problemstillingen blir nærmere bestemt om det reelle kravet til skattemessig motivasjon er at disposisjonen ikke ville ha funnet sted uten skatteformålet. For å besvare problemstillingen må Høyesteretts argumentasjonsmønster studeres nærmere. En ting er kanskje hva Høyesterett uttaler innledningsvis i dommene i den generelle beskrivelsen av normens innhold. En annen ting kan være hva som faktisk tillegges avgjørende vekt når det kommer til å anvende normen på den konkrete sak. Sistnevnte kan være en like viktig kilde når det kommer til å utlede omgåelsesnormens innhold.¹⁷

Gjennomgangen av høyesterettspraksis foretas i punkt 3.4. Her skal høyesterettssakene hvor det er konstatert omgåelse undersøkes nærmere, for å se om det er lagt til grunn – enten eksplisitt eller underforstått – at disposisjonene ikke ville ha funnet sted uten skattehensynet. I tillegg gjennomgås høyesterettssakene hvor skattyter har fått medhold på grunnlag av forretningsmessige motiver e.l. Det sentrale i den sammenheng blir å se om det har vært avgjørende for resultatet at det var grunn til å gjennomføre disposisjonen uansett.

Domsanalysen begrenses ikke til hvordan Høyesterett har behandlet skattyters motiver under grunnvilkåret. Grunnvilkåret ble oppstilt uttrykkelig første gang i Rt. 2002 s. 456 «*Hydro Canada*», og analysen vil også omfatte tidligere saker hvor Høyesterett i større grad bare opererte med en totalvurdering. Også i nyere høyesterettsaker varierer det hvor støtet settes inn hva gjelder skattyters motiver. I flere saker hvor det har vært en forretningsmessig begrunnelse for disposisjonen, har Høyesterett unnlatt å konkludere under grunnvilkåret og heller lagt til grunn at totalvurderingen må falle ut i skattyters favør.¹⁸ Jeg vil derfor også se på hvordan Høyesterett har behandlet skattyters motiver i totalvurderingen. Øvrige vurderingstemaer i totalvurderingen, dvs. andre momenter enn motiver, behandles derimot ikke under punkt 3 (men se punkt 4).

I punkt 3.3 vil jeg først redegjøre nærmere for hva som er forskjellen på de to testene. Testen som grunnvilkåret gir anvisning på – klart hovedsakelig skatteformål – omtales her som hovedformålstest. Den andre testen – hvorvidt skatteformålet har vært en nødvendig betingelse – omtales her som betingelsestest. Et poeng som skal forklares nærmere, er at det stort sett alltid vil være en høyere terskel for å konstatere omgåelse dersom betingelsestesten brukes fremfor hovedformålstesten. Det gjenspeiles også av eksemplene som ble gitt ovenfor. Et krav til at disposisjonen er skattebetinget kan derfor gjøre hovedformålstesten mer eller mindre overflødig. I praksis kan en betingelsestest bli svært lik en vurdering av om disposisjonen er uhensiktsmessig mv. når skattehensynet tenkes borte. Den tyske omgåelsesnormen er basert på et slikt krav. Etter AO § 42 andre ledd første setning må disposisjonen være «*unangemessene*» når skattehensynet tenkes borte. Uttrykket «*unangemessene*» har i tysk rettspraksis og teori, blitt presisert til at disposisjonen må fremstå som uhensiktsmessig, unaturlig, tungvint, irrasjonell, ineffektiv, ufornuftig, kunstig, overflødig e.l.¹⁹ Skal dette være oppfylt, må det påvises at en alminnelig fornuftig person

¹⁴ Jf. Gjems-Onstad 2015 s. 1071.

¹⁵ Jf. Einar Harboe, *Skattemessig gjennomskjæring*, Oslo 2012 s. 244.

¹⁶ Jf. Benn Folkvord, *Skatt ved fusjon og fisjon*, Stavanger 2006 s. 433–434

¹⁷ Se også Harboe 2012 s. 399.

¹⁸ Se bl.a. Rt. 2002 s. 456 «*Hydro Canada*», Rt. 2008 s. 1537 «*ConocoPhillips*» og Rt. 2012 s. 1888 «*Dyvi*».

¹⁹ Jf. Klaus-Dieter Drüen i Tipke/Kruse, *Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung*, TK Lfg. (oppdatering) 124 Oktober 2010, Vor § 42 s. 145.

ikke ville ha gjennomført disposisjonen uten skattehensynet. Er disposisjonen «*unangemessene*» objektivt sett, veltes bevisbyrden over på skattyter. Skattyter har da mulighet til å redde seg hvis han likevel kan godtgjøre at disposisjonsvalget ut fra hans perspektiv (subjektivt), var begrunnet i relevante ikke-skattemessige motiver.²⁰ Skillet mellom et subjektivt og objektivt vurderingstema kommer jeg ikke til å forfølge her (utover noen korte presiseringer i punkt 3.2). Men bortsett fra det, blir i praksis problemstillingen om et lignende krav gjelder under den norske normen.

I ulike land varierer det hvordan motivasjonstesten formuleres, og det er også vanlig med omgåelsesregler som forutsetter at skattemessig hovedformål kan være nok. Lignende formuleringer finnes både i Sverige («*skatteförmånen ... kan antas ha utgjort det övervägande skälet*») og England («*the obtaining of a tax advantage was the main purpose ...*»²¹). På den annen side er det en kjent sak at omgåelsesregler kan være formulert på en måte som gir inntrykk av en lavere terskel enn hva som egentlig er rettstilstanden i vedkommende land.²² Problemstillingen her går bl.a. ut på om det er tilfellet for motivasjonstesten under den norske normen.

Grunnvilkåret reiser også andre problemstillinger som faller utenfor mandatet. I punkt 3.2 skal jeg starte med å foreta noen avgrensninger og kort ta stilling til enkelte sideproblemstillinger.

3.2 Sideproblemstillinger og avgrensninger

En motivasjonstest, enten det er en hovedformålstest eller betingelsestest, forutsetter et skille mellom skattemessige formål og ikke-skattemessig formål. I Høyesteretts praksis er skatteformål definert som «*ønsket*» om å spare skatt, mens ikke-skattemessige formål i utgangspunkt

tet omfatter alle andre motiver bak disposisjonen.²³ Som ikke-skattemessig formål har man eksempelvis investerings-, effektiviserings- eller markedshensyn, familiemessige formål (slik som ønsket om å legge til rette for generasjonsskifte) og rettslige formål (slik som hensynet til å overholde offentlig regelverk). Som ikke-skattemessig formål regnes derimot ikke fordeler som avledes fra skattefordelen. Et eksempel er følgende anførsel: «Jeg ønsker ikke bare å spare skatt, jeg ønsker i tillegg å bruke det jeg sparer på nye driftsmidler». Sistnevnte er bare en utdyping eller omskriving av skatteformålet. Skattyter forklarer hva han vil oppnå med midlene han sparer i skatt. Denne typen anførsler faller under skatteformålet. I Rt. 1999 s. 946 «*ABB*» anførte skattyter (ABB) at den omstridte disposisjon ga et regnskapsmessig overskudd på 68 millioner slik at man styrket ABBs posisjon overfor omverden. Høyesterett avviste det som irrelevant. Den regnskapsmessige effekten var en konsekvens av skattefordelen; selskapet steg i verdi fordi det sparte skatt. Normalt volder ikke grensen mellom skattemessig og ikke-skattemessig formål tvil. I Rt. 2002 s. 456 «*Hydro Canada*» ble det imidlertid lagt til grunn at en utenlandsk skattefordel skulle anses som et ikke-skattemessig motiv ved vurderingen av om det forelå omgåelse av norske tapsfradragregler. Jeg kommer ikke til å forfølge denne problemstillingen direkte, men se likevel «*Hydro Canada*» i punkt 3.4.4 nedenfor.

En motivasjonstest, enten det er en hovedformålstest eller betingelsestest, kan være subjektiv eller objektiv. Ved en objektiv motivasjonstest blir det avgjørende hva en alminnelig fornuftig person ville ha tenkt i tilsvarende situasjon, se punkt 3.1 om den tyske normen som både oppstiller en objektiv og subjektiv motivasjonstest. Motivasjonstesten under den norske normen er subjektiv; det avgjørende er «*hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på*», jf. bl.a. Rt. 2006 s. 1232 «*Telenor*» (avsnitt 50). Flere forfattere har stilt seg kritisk til dette fordi det kan gjøre omgåelsesnormen lite robust.²⁴ Jeg skal ikke problematisere dette nærmere, men forutsetter at det skal foretas en grundig overprøving av skattyters forklaring

²⁰ Schön har forklart dette på følgende måte: «*Note that the "tax motive" shows up twice in this examination: it has to be taken into account when the 'unreasonableness' of a transaction is tested, and it has to be looked at when the taxpayer tries to defend the true economic nature of his transaction. Yet this does not amount to a simple duplication of the same test. The rationale seems to be as follows: the first "tax motive" test tries to answer the question of whether a reasonable third party would have chosen the relevant transaction if not for tax reasons. If this is not the case, the construction is presumed to be of an abusive nature. The second "tax motive" test looks at the individual decision of the taxpayer who shall be entitled to prove that he or she did not have a tax goal in mind when the construction was chosen. In this way, the taxpayer is granted two different lines of defence*», jf. Wolfgang Schön, «*Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany*» i *Beyond Boundaries – developing approaches to tax avoidance and tax risk management*, Judith Freedman (red.) Oxford 2008 s. 54.

²¹ Jf. henholdsvis Lag (1995:575) mot skatteflykt § 2 (3) og Finance Act 2013 CHAPTER 29 Section 207 (1).

²² Jf. Banoun 2003 s. 321.

²³ Jf. bl.a. Rt. 2002 s. 456 «*Hydro Canada*», se også Rt. 2007 s. 209 «*Hex*» (avsnitt 46).

²⁴ Jf. Gjems-Onstad 2015 s. 1071–1073 og Frederik Zimmer, «*Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?*», *Skatterett*, 2007 s. 2–13 (8 og 9). Se også Jan Syversen, «*Fire høyesterettsdommer om skattemessig gjennomskjæring med særlig fokus på dommen i Rt. 2006 s. 1232, Telenor Eiendom Holding – En ny "vri" på gjennomskjæringsnormen?*», *Utvalget*, 2007 s. 468 flg. særlig punkt 3.3.

og dokumentasjon i tråd med alminnelig bevislære. Forklaringer som utad fremstår som irrasjonelle, må normalt dempes eller tilsidesettes som mindre troverdige. Høyesterett synes også å ha tradisjon for dette, se bl.a. Rt. 2006 s. 1062 «*Fauske*» og Rt. 1994 s. 499 «*Gokstad*» i punkt 3.4.2, Rt. 1998 s. 1771 «*Essem*» og Rt. 1998 s. 1764 «*Finnøy og Wisth*» i punkt 3.4.5, Rt. 1963 s. 478 «*Siraco*» i punkt 3.4.7, og Rt. 2006 s. 1199 «*Nagell Erichsen II*» i punkt 3.4.8. I Rt. 2006 s. 1232 «*Telenor*» kan det imidlertid spørres om Høyesterett gikk langt nok i å overprøve skattyters (anførte) begrunnelse.

Blant annet synes Høyesterett å ha formulert seg slik at skattyters anførsler vedrørende forståelsen av en aksjonæravtale ikke kunne overprøves i det hele tatt (avsnitt 52):

«Aksjonæravtalen ble regulert av dansk rett, og Telenors forståelse av avtalen baserte seg på grundige utredninger av danske advokater. Jeg finner det klart at den forståelse av avtalen som Telenor la til grunn, ikke kan overprøves av ligningsmyndighetene eller av domstolene i en tvist om gyldigheten av ligningen.»

Denne typen uttalelser harmonerer dårlig med en omgåelsesnorm. En ting er hvis skattyters forklaring blir funnet troverdig etter en grundig kritisk bevisvurdering. Noe annet er å vise tilbakeholdenhet med å vurdere holdbarheten av forklaringen og dokumentasjonen.

Høyesterett har definert formål/motiv som ønskede virkninger av disposisjonen.²⁵ Ønskede virkninger eller ulemper kan dermed ikke være et motiv. Det er tvert om antatt at ulemper kan bidra til å svekke den ikke-skattemessige begrunnelsen for disposisjonen.²⁶ Nedenfor vil jeg komme inn på høyesterettsdommer som synes å bekrefte synspunktet.²⁷ I flere av dommene er det f.eks. uttalt at disposisjonen er en unødvendig omvei og at det eneste formålet derfor må ha vært å spare skatt. Poenget er at når skattyter har tatt seg bryet med å gå en omvei (ulempe), uten at det oppveies av forretningsmessige motiver, understreker det at fremgangsmåten er valgt på grunn av skattemotivet.

Siden skattemessig motivasjon aldri er tilstrekkelig til å påvise omgåelse, må redegjørelsen i nærværende punkt forstås i lys av normens øvrige vurderingstemaer. Et viktig moment i totalvurderingen er i hvilken grad disposisjonen medfører virkninger utover skattebesparelsen. Under dette momentet kan bl.a. negative konsekvenser (ulem-

per) etter omstendighetene tale i skattyters favør. Momentet kommer i tillegg til motivasjonstesten og omtales i punkt 4.4 nedenfor.

3.3 Forskjellen på testene

Forskjellen på en «hovedformålstest» og en «betingelsestest» er i prinsippet nokså vesentlig. Ved en hovedformålstest står størrelsen på skattefordelen sentralt. En vurderer om skattefordelen har betydd mer for skattyter enn øvrige motivasjonsfaktorer. Er spørsmålet derimot om disposisjonen er skattebetinget, blir størrelsen på skattefordelen mer eller mindre irrelevant. I stedet tenkes skattefordelen og skatteformålet bort, og en vurderer om skattyter likevel hadde grunn til å gjennomføre disposisjonen. Så lenge disposisjonen hadde *positiv* egenverdi for skattyter ut fra bedriftsøkonomiske eller andre ikke-skattemessige motiver, kan det normalt ikke påvises at skatteformålet har vært bestemmende for disposisjonen.

Forskjellen kan forklares mer presist ved å trekke inn sammenligningsgrunnlaget, jf. punkt 2. Enten en anvender en hovedformålstest eller betingelsestest må vurderingen skje i lys av sammenligningsgrunnlaget. Hva som har vært skattyters motiv, er egentlig en vurdering av hva som har vært motivene for å velge disposisjonen i stedet for alternativet. Så langt er det ingen forskjell mellom testene.

En betingelsestest handler derfor ikke om å finne ut hva skattyter ville ha valgt av alle tenkelige alternativer. Referansen skal i utgangspunktet være det samme alternativet som benyttes under normens øvrige vurderingstemaer og som disposisjonen eventuelt skal likestilles med (skattemessig) dersom omgåelse konstateres, jf. punkt 2. Skal en kunne påvise omgåelse, bør sammenligningsgrunnlaget bl.a. være et alternativ som ville ha medført noenlunde tilsvarende ikke-skattemessige virkninger som den gjennomførte disposisjon. Det skyldes at det er et viktig moment i totalvurderingen hvorvidt disposisjonen mangler virkninger eller realiteter utover skattebesparelsen, se punkt 4.4 nedenfor.

Etter en hovedformålstest kan det holde at skattefordelen var den hovedsakelige (eller klart viktigste) begrunnelsen for at disposisjonen ble valgt fremfor alternativet. Selv om den gjennomførte disposisjon også rent forretningsmessig var mer attraktiv enn alternativet, kan hovedformålstesten være oppfylt forutsatt at skattefordelen overgår de forretningsmessige fordelene. Medfører f.eks. disposisjonen en ikke-skattemessig fortjeneste på 10 sammenlignet med alternativet, mens skattefordelen er på 100, kan det klare hovedformålet ha vært å spare skatt, og det med god margin. Skal

²⁵ Jf. bl.a. Rt. 2002 s. 456 «*Hydro Canada*», se også Rt. 2007 s. 209 «*Hex*» (avsnitt 46).

²⁶ Jf. Benn Folkvord, «Betydningen av ulemper ved ulovfestet omgåelse», *Skatterett*, 2009 s. 169–178 (170–171).

²⁷ Se bl.a. Rt. 1998 s. 1771 «*Essem*» og Rt. 1998 s. 1764 «*Finnøy og Wisth*» i punkt 3.4.5 nedenfor og Rt. 2006 s. 1199 «*Nagell Erichsen II*» i punkt 3.4.8 nedenfor.

det påvises at skatteformålet har vært en betingelse for disposisjonen, kreves mer. Så lenge disposisjonen også rent ikke-skattemessig fremstod som et like attraktivt eller mer attraktivt alternativ enn sammenligningsgrunnlaget, kan en ikke si at skatteformålet har vært bestemmende for disposisjonsvalget. For i så fall var det grunn til å velge disposisjonen uansett. En disposisjon som gir en ikke-skattemessig fortjeneste på 10 står f.eks. på egne ben uavhengig av om skattefordelen er på 100. Medfører derimot disposisjonen et ikke-skattemessig tap på 10 sammenlignet med alternativet, kan en anta at skatteformålet har vært bestemmende for disposisjonsvalget.

I prinsippet kan en betingelsestest bli noenlunde sammenfallende med en vurdering av om disposisjonen er uhensiktsmessig mv. når skattemotivet tenkes borte. Skal disposisjonen være skattebetinget, må den ha fremstått som et *mindre* attraktivt alternativ enn sammenligningsgrunnlaget, og i den forstand uhensiktsmessig på ikke-skattemessig grunnlag.

Det kan naturligvis bli forskjell dersom det legges inn en ekstra terskel for at disposisjonen skal være forretningsmessig uhensiktsmessig, slik som *klart* uhensiktsmessig e.l. Det kan også bli forskjell dersom en ikke behandler begge vurderingstemaer likt under sideproblemstillingene som ble nevnt i punkt 3.2 (f.eks. hvis man vurderer hensiktsmessigheten objektivt, mens betingelsestesten vurderes subjektivt).

Et eksempel er Rt. 2004 s. 1331 «*Aker Maritime*» som ble gjennomgått i punkt 2 ovenfor. I stedet for å overdra Finnyards-aksjene direkte til Aker Yards, var aksjene først overdratt til et nystiftet holdingselskap som deretter ble fusjonert med Aker Yards. Disposisjonsrekken utgjorde en unødvendig omvei og var skattebetinget (avsnitt 49):

«At bruken av Aker Finnyards Holding som mellomstasjon var skattebetinget, er det ... ikke tvil om. Det har ikke vært hevdet at det forelå andre –forretningsmessige – motiver bak salget til Aker Finnyards Holding.»

Tenker en seg at Aker Maritime hadde hatt en troverdig forretningsmessig begrunnelse for å ta omveien via holdingselskapet og fusjonen i stedet for å overdra aksjene direkte, ville det ha blitt vanskelig å konkludere med at disposisjonen var skattebetinget. Da kunne Aker Maritime ha vist til at det var grunn til å velge omveien uansett og omveien ville ha vært hensiktsmessig.

Et krav til at disposisjonen er skattebetinget eller forretningsmessig uhensiktsmessig harmo-

nerer dårlig med et grunnvilkår om hovedsakelig skattemessig motivasjon. Har man først kommet til at disposisjonen er uhensiktsmessig ikke-skattemessig sett, står man normalt bare igjen med skatteformålet. Et slikt krav kan derfor gjøre hovedformålstesten mer eller mindre overflødig (i alle fall hvis ulemper trekkes fra under begge tester og begge tester enten er subjektive eller objektive, se sideproblemstillingene i punkt 3.2).

For øvrig kan en disposisjonsrekke være skattebetinget eller forretningsmessig uhensiktsmessig selv om sammenligningsgrunnlaget består av like mange disposisjonsledd. Det var situasjonen i Rt. 2006 s. 1062 «*Fauske*». Her hadde en far først gitt en sameieandel til sine barn slik at inngangsverdien ble oppjustert. Deretter ble sameieandelen solgt videre til en tredjemann. Høyesterett gjennomførte omgåelsesvurderingen ved å sammenligne disposisjonen – dvs. gaveoverføringen til barna og det påfølgende salget – med at faren i stedet kunne ha solgt selv og heller gitt salgssummen til barna. Flere steder i domsbegrunnelsen fremgår det eksplisitt at en har sammenlignet med dette: Blant annet er det uttalt at «[e]tter overdragelsen var det riktignok barna som hadde risikoen for hvilken salgssum som ble oppnådd, men det ville de i realiteten også hatt uten overdragelsen, idet de da skulle dele salgssummen» (avsnitt 48). Det ble også uttalt at «den [arve]avgiftsmessige behandling ville ha blitt nøyaktig den samme uten overdragelsen, idet barna i tilfelle ville bli avgiftspliktig for den delen av salgssummen som ble tildelt dem» (avsnitt 49). Høyesterett konkluderte bl.a. med at disposisjonen var en unødvendig omvei (avsnitt 51):

«Min konklusjon er på denne bakgrunn at vi står overfor en ... transaksjon ... som var utelukkende skattemessig motivert ... Overdragelsen representerte en unødvendig omvei mellom A og kjøperen.»
Se for øvrig tilsvarende i Rt. 1982 s. 789 «*Torkildsen*».

3.4 Høyesteretts argumentasjonsmønster

3.4.1 Innledning

Analysen skal for det første omfatte høyesterettsdommene hvor det er konstatert omgåelse. Det sentrale spørsmålet i den forbindelse blir om Høyesterett har lagt til grunn – enten uttrykkelig eller underforstått – at det dreier seg om disposisjoner som ikke ville ha funnet sted uten skattehensynet. I tillegg gjennomgås høyesterettsdommene hvor skattyter har fått medhold på grunnlag av forretningsmessige motiver e.l. Det interessante i den sammenheng blir å se om det holder at skattyter kan argumentere overbevisende for at det var grunn til å gjennomføre disposisjonen uansett.

Nedenfor har jeg inndelt i underpunkter hvor omgåelsessakene er sortert etter typetilfeller. Det er kun et hjelpemiddel for å forenkle fremstillingen og ikke fordi inndelingen har materiell betydning. Enkelte saker kunne ha vært plassert flere steder. Jeg understreker for øvrig at dommene bare vil bli drøftet med henblikk på hvordan motivasjonstesten er praktisert. Det kan imidlertid

være overlapp mellom motivasjonstesten og vurderingen av disposisjonens virkninger, jf. punkt 4.4 nedenfor. Enkelte av domsuttalelsene som vil bli trukket frem i dette punkt, synes å besvare begge vurderingstemaer.

3.4.2 Salg via mellomledd

Flere av høyesterettsdommene gjelder tilfeller hvor eiendeler er solgt gjennom en fremgangsmåte som ikke utløser gevinstbeskatning. Innenfor denne kategorien kan man plassere Rt. 2006 s. 1062 «Fauske», Rt. 2004 s. 1331 «Aker Maritime», Rt. 1994 s. 499 «Gokstad», Rt. 1982 s. 789 «Torkildsen» og Rt. 1978 s. 60 «Smestad» hvor det i alle dommene ble konstatert omgåelse. I tillegg kommer Rt. 2014 s. 227 «Tangen» og Rt. 1994 s. 492 «Railo» hvor skattyterne fikk medhold. I «Tangen» fant Høyesterett at tilleggsvilkåret (totalvurderingen) ikke var innfridd, men det var på grunnlag av andre momenter enn skattyters motiver. Denne saken behandles derfor ikke her, men se punkt 4.3.

I «Smestad» og «Fauske» hadde foreldre sørget for å overføre faste eiendommer til sine barn like før eiendommene ble solgt videre til tredjemann med den konsekvens at man unngikk gevinstbeskatning ved salget. «Torkildsen» gjaldt et omtrent tilsvarende opplegg bare at salget gikk via et skattefritt fond.

I «Smestad» hadde foreldrene solgt to eiendommer til sine barn, som barna solgte videre til en kommune i løpet av 24 timer. I salgskontrakten mellom foreldrene og barna var det avtalt at kjøpesummen først skulle betales i form av avdrag fra og med foreldrene ble pensjonister (16 år frem i tid), samt renter på 5 pst. Familien oppnådde med dette at gevinstbeskatningen ble utsatt i mange år etter dagjeldende tidfestingsregler (kontantprinsippet). Salget fra barna til kommunen kunne skje skattefritt fordi inngangsverdien etter det første salget, var oppjustert til markedspris. Kommunen hadde for øvrig truffet vedtak om å gi bud på eiendommene allerede før overføringen til barna fant sted.

«Torkildsen» gjaldt en advokat som ved gavesalg overdro en eiendom til et skattefritt fond som han selv hadde opprettet (Advokat Torkildsen & Torkildsens Veldedige Fond). Dagen etter solgte fondet eiendommen videre til en tredjepart. Eiendommen ble overført til fondet med en pris som tilsvarte Torkildsens inngangsverdi, slik at det ikke ble gevinst på Torkildsens hånd, mens fondet på sin side var unntatt fra skatteplikt for gevinsten.²⁸ Den som undertegnet avtalene for fondet var Torkildsen selv i egenskap av fondets enestyre.

Om saksforholdet i «Fauske», se punkt 3.3.

I alle tre saker synes Høyesterett å ha forutsatt at det dreide seg om skattebetingede disposisjoner. I «Smestad» fremhevet Høyesterett følgende:

«Realiteten er at det var Smestad som solgte til kommunen, men av skattemessige grunner har trukket barna inn som et nødvendig mellomledd ...»

En omtrent tilsvarende begrunnelse ble gitt i «Torkildsen»:

«Det har således foreligget en samlet plan i flere ledd med den ene hensikt å unngå beskatning ... [avsnitt] ... I Torkildsens salg var fondet skutt inn som et nødvendig mellomledd som var ment bare å ha én funksjon, nemlig å unngå gevinstbeskatning.»

Det samme var tilfellet i «Fauske» (avsnitt 51):

«Min konklusjon er på denne bakgrunn at vi står overfor en ... transaksjon i flere ledd ... som var utelukkende skattemessig motivert ... Overdragelsen representerte en nødvendig omvei mellom A og kjøperen.»

Samtlige disposisjoner representerte altså en nødvendig omvei som var utelukkende skattemessig motivert, og som dermed ikke ville ha funnet sted uten skattemotivet. Av de tre sakene er det bare «Fauske» som er avsagt etter innføringen av grunnvilkåret. Innledningsvis i domsbegrunnelsen ble det presisert at grunnvilkåret «klart var oppfylt» fordi den «helt dominerende begrunnelsen» måtte være å spare skatt (avsnitt 43). Først senere ble skattyters ikke-skattemessige begrunnelse tilbakevist fullt ut. Det var avdekket hussopp i nabohuset – i den veggen som vendte mot skattyters eiendom – og skattyter påstod at det var viktig for ham at han ikke var selger av eiendommen, idet et eventuelt misligholdsansvar for hussopp ellers kunne bli rettet mot ham. Høyesterett la til grunn at det ikke var «særlig trolig» at det hadde vært et motiv for skattyter å overføre risikoen for misligholdsansvar til barna (avsnitt 46). I totalvurderingen ble det deretter konkludert med at disposisjonen bare var gjennomført for å spare skatt (avsnitt 51).

I «Gokstad» hadde Gokstad AS solgt en aksjepost i Kosmos AS til sin eneaksjonær Bjørn Bettum like før aksjeposten ble solgt videre til en tredjepart. På forhånd var det klart at tredjeparten var interessert i å kjøpe opp hele Kosmos AS, dvs. også aksjer fra øvrige aksjonærer. Hadde Kosmos-

²⁸ Fondet var fritatt for formues- og inntektsskatt etter lov 18. august 1911 nr. 8 (Skatteloven 1911) § 26 bokstav i, slik bestemmelsen lød i 1976.

aksjene blitt solgt direkte til tredjeparten, ville det ha utløst gevinstbeskatning etter dagjeldende regler om betydelig aksjesalg, ettersom tredjemand også kjøpte øvrige Kosmos-aksjer.²⁹ Men fordi salget til Bjørn Bettum ikke var et betydelig aksjesalg, fikk man skattefritt oppjustert inngangsverdien på aksjene til markedspris, før den endelige salgavtalen med tredjeparten ble inngått. Høyesterett la til grunn at fremgangsmåten bare var valgt for å unngå gevinstbeskatning. Det ble uttalt at *«[o]verdragelsen til Bjørn Bettum hadde ... ingen betydning for ham utover den skattemessige posisjonering.»*

For Høyesterett ble det erkjent at salget til Bettum var skattemessig motivert, men det ble også anført at overføringen var viktig for at Bettum skulle få full kontroll over Kosmos-aksjene, uten innblanding fra tidligere aksjonærer i Gokstad AS som var løst ut ved fisjon tidligere på året (to søsken av Bettum). Høyesterett avviste det ikke-skattemessige motivet:

«Disse forhold er etter min mening betydningsløse. Det er på det rene at Bjørn Bettum hadde andre interesser i Kosmosaksjene enn sine søsken, og at de ønsket å skille lag. Den fristillelse som Bjørn Bettum for så vidt ønsket, oppnådde han imidlertid ved fusionsvedtaket som ga ham umiddelbar disposisjonsrett over Gokstads aksjer. Den medbestemmelsesrett som ble lagt til hans søsken inntil kapitalnedsettelsen kunne registreres, hadde neppe noen praktisk betydning. I hvert fall skjedde salget av Kosmosaksjene til ham i oktober meget formløst i forhold til denne bestemmelse.»

«Aker Maritime» ble gjennomgått ovenfor i punkt 2 og 3.3, og som sagt fremhevet Høyesterett uttrykkelig at disposisjonen var skattebetinget (avsnitt 49).

I «Railo» hvor det ikke ble konstatert omgåelse, hadde et børsnotert selskap vist interesse for skattyters selskap Egil Railo Verkstedindustri A/S (ERV). Men i stedet for at skattyter solgte aksjene i ERV, ble ERV og det børsnoterte selskapet fusjonert. Ni måneder senere solgte skattyter i stedet vederlagsaksjene som han mottok ved fusjonen. Salget av vederlagsaksjene kunne skje skattefritt fordi det ikke var et betydelig aksjesalg i motsetning til hvis skattyter hadde solgt aksjene i ERV. Ligningsmyndighetene anførte at disposisjonsrekken var utelukkende skattemessig motivert. Høyesterett var av en annen oppfatning. Planen på fusjonstidspunktet var at skattyter skulle ta med seg sin fagkunnskap og fungere som konsulent for det børsnoterte selskap og han hadde derfor interesse i vederlagsaksjene. At skattyter solgte

vederlagsaksjene ni måneder senere, skyldtes at det etterpå hadde oppstått samarbeidsproblemer, slik at han ikke lenger ønsket å ha noe med selskapet å gjøre. Selv om Høyesterett ikke uttalte det direkte, var det med andre ord ikke tale om en skattebetinget disposisjon.

De fem dommene hvor det ble konstatert omgåelse, dvs. «Smestad», «Torkildsen», «Fauske», «Gokstad» og «Aker Maritime», gjaldt således disposisjoner som ikke ville ha funnet sted uten skattebesparelsen. I «Railo» derimot klarte skattyter å overbevise retten om at disposisjonen også hadde vært ønskelig uten skattebesparelsen. Da kom Høyesterett til at det ikke forelå omgåelse.

3.4.3 Kjøp via mellomledd

I Rt. 2008 s. 1537 «ConocoPhillips» hadde et morselskap på norsk sokkel sørget for å organisere kjøpet av en fordring gjennom sitt datterselskap på land, hvilket ga skattefordeler under petroleumsskattelovgivningen. Kjøpet ble gjennomført ved at morselskapet (NCAS) tok opp et lån og kjøpte pengene inn som egenkapital i sitt datterselskap (CIN). Deretter brukte datterselskapet egenkapitalinskuddet til å kjøpe fordringen. Morselskapet fikk dermed fradrag for rentekostnadene på lånet i særskatteregimet på norsk sokkel, mens renteinntektene på fordringen ble beskattet på datterselskapets hånd i skatteregimet på land. Høyesteretts flertall representert ved førstvoterende, kom til at opplegget måtte stå seg.

Innledningsvis uttalte førstvoterende at det «er ikke tvilsamt eller omtvista at den valde disposisjonsstrukturen – med tilførsel av egenkapital til og plassering av fordringa i CIN – i stor grad var skattemotivert» (avsnitt 45). Uttrykket «i stor grad ... skattemotivert» er i andre saker benyttet som en konklusjon på at grunnvilkåret er oppfylt, se f.eks. Rt. 2008 s. 1510 «Reitan» (avsnitt 60). Men i dette tilfellet ser det ikke ut til at uttalelsen var ment slik. For senere ble det antydnet at grunnvilkåret kanskje ikke var oppfylt likevel fordi det uansett kunne være forretningsmessig naturlig å gjennomføre kjøpet på denne måten. Det ble vist til en uttalelse fra lagmannsretten om at CIN (datterselskapet) hadde et mer generelt forretningsformål og at det var en del av Conoco-konsernets strategi å legge virksomhet og aktiviteter som ikke hadde tilknytning til sokkelvirksomhet, til slike datterselskaper på land. Deretter uttalte førstvoterende følgende (avsnitt 52):

«... For NCAS må det ha vore svært naturleg å plassere kjøpet av Saga-fordringa i eit dottersel-

²⁹ Gokstad AS hadde vært eier av aksjeposten i Kosmos i over tre år og gevinsten var derfor ikke skattepliktig etter lov 18. juni 1971 nr. 90 (aksjegevinstskatteloven 1971) § 2 (1), med mindre aksjeposten ble solgt i forbindelse med et betydelig aksjesalg, jf. skatteloven 1911 § 54 (2) nr. 1, slik bestemmelse lød i 1988.

skap som CIN, og så å tilføre nødvendig egenkapital. Samtidig er dette vevd tett saman med skatteomsyn, slik at det kan vere gjenstand for tvil om det er tilstrekkeleg til at grunnvilkåret ikkje er oppfylt. Som lagmannsretten finn eg det ikkje nødvendig å ta endeleg stilling til dette, då tilleggsvilkåret etter mitt syn ikkje er oppfylt.»

Annenvoterende derimot synes ikke å ha ansett fremgangsmåten som forretningsmessig begrunnet. Hun synes å ha betraktet Conocos forretningsstrategi som skattemotivert i utgangspunktet (formålet med strategien var å begrense sokkelinntektene på grunn av de høye skattesatsene). Strategien kunne derfor *«vanskelig begrunne at det var forretningsmessig motivert å behandle den aktuelle plasseringen på denne måten»* (avsnitt 76).

Uenigheten mellom førstvoterende og annenvoterende er ikke så viktig i sammenhengen her; den kan synes å gjelde grensen mellom ikke-skattemessige og skattemessige formål, jf. punkt 3.2. Førstvoterende (flertallet) synes å ha ansett opplegget for å stemme overens med en forretningsstrategi som muligens også var fornuftig uten skattefordelene. Dermed kunne kanskje disposisjonen ha blitt gjennomført uansett.

3.4.4 Overdragelse til nærstående

Flere saker angår overdragelser til nærstående. Det gjelder bl.a. saker om omgåelse av utbytte-skatt som først drøftes i punkt 3.5 nedenfor. I nærværende punkt behandles bare saker om tapsfradrag eller avskrivninger ved realisasjon til nærstående. Det omfatter Rt. 2000 s. 1865 *«Nygård»* hvor det ble konstatert omgåelse, samt Rt. 2002 s. 456 *«Hydro Canada»* og Rt. 2006 s. 1232 *«Telenor»* hvor skattyterne vant frem.

I *«Nygård»* hadde skattyter (Nygård) overdratt sin personlige regnskapsvirksomhet til et selskap med delt ansvar hvor han fortsatt ble sittende igjen med hele eierinteressen. Nygård ble selv deltaker for 95 pst., mens de resterende 5 pst. tilfalt et aksjeselskap hvor Nygård eide alle aksjene, og som fra før ikke drev noen aktivitet. Overdragelsen medførte skattefordeler etter dagjeldende avskrivningsregler.³⁰ Nygård anførte at overdragelsen var begrunnet i å ha et klarere skille mellom hans private økonomi og regnskapsvirksomhetens økonomi, men Høyesterett avviste dette fordi det hadde *«lite substans»*. Det ble vist til at *«enhver næringsdrivende [må] kunne håndtere dette skillet.»* Siden skattyter ble deltaker for 95 pst. forble hans personlige ansvar for virksomhetens forpliktelser tilnærmet hva det opprinnelig

var. Høyesterett kom til at *«eierstrukturen i DA'et virke[t] oppkonstruert»* og at skattyter *«ved dette ha[dde] ... tatt sikte på å oppnå avskrivninger som ellers ville ha vært utelukket»*. Høyesteretts uttalelse om at eierstrukturen *«virket oppkonstruert»*, kan kanskje utdypes med at den nye eierstrukturen også må ha medført ulemper for Nygård, bl.a. fordi han måtte administrere to selskaper (både aksjeselskapet og DA'et). Når Nygård ikke kunne vise til motiver med tydelig substans som oppveiet dette, stod man bare igjen med skattemotivet. Disposisjonen var derfor skattebetingsbetet.

I *«Hydro Canada»* derimot var disposisjonen godt begrunnet utover hensynet til å spare norsk gevinstbeskatning. Det konserninterne aksjeslaget ga ikke bare skattefordeler i Norge (tapsfradrag til verdi av ca. kr. 450 millioner), men også i Danmark (skattemessig konsolidering til verdi av ca. kr. 344 millioner). Staten hadde bygget på at den danske skattefordelen var et tilleggsargument for å ramme den norske skattebesparelsen, men Høyesteretts flertall la tvert imot til grunn at den danske skattefordelen var et forretningsmessig motiv. Selv har jeg mest sympati for standpunktet til Høyesteretts mindretall om at utenlandske skattefordeler verken bør spille noen rolle fra eller til, men det er et annet spørsmål, jf. punkt 3.2. Når Høyesteretts flertall først hadde lagt til grunn at den danske skattefordelen var et forretningsmessig motiv, var det klart at skattyter hadde god grunn til å gjennomføre disposisjonen uavhengig av skattehensynet. Høyesterett unnlot å ta endelig stilling til om grunnvilkåret var oppfylt. I stedet ble det lagt til grunn at totalvurderingen måtte falle ut i skattyters favør med henvisning til at det måtte være akseptabelt å innrette seg etter den danske skattefordelen.

«Hydro Canada» var for øvrig den første saken hvor Høyesterett oppstilte grunnvilkåret om hovedsakelig skattemessig motivasjon. Det kan tenkes at de spesielle omstendighetene påvirket utformingen. Disposisjoner som gir ikke-skattemessige fordeler på ca. kr. 350 millioner ligger fjernt fra tilfellene hvor Høyesterett har konstatert omgåelse. Likevel var det en mulighet for at grunnvilkåret om

³⁰ Slik reglene var utformet i 1995, var ikke egenutviklet goodwill avskrivbart. Ved realisasjon av egenutviklet goodwill kunne vederlaget nedskrives på saldo og tas til inntekt gradvis, 20 pst. årlig, jf. skatteloven 1911 § 44 A-6 annet ledd, annet punktum, jf. tredje ledd tredje punktum, jf. § 44 A-7 fjerde ledd. Dette skulle holdes utenfor personinntekten. Ervervet goodwill kunne derimot avskrives med 30 pst., jf. § 44 første ledd bokstav c annet punktum, jf. § 44 A-5 første ledd bokstav b. Dette kunne i tillegg tas mot personinntekten (hvor skatteprosenten var betydelig høyere), jf. § 60 annet ledd bokstav b. Denne asymmetri kunne gi betydelige fordeler ved omdannelse av virksomhet.

hovedsakelig skattemessig motivasjon kunne være oppfylt. Den norske skattefordelen overgikk den danske med omtrent 100 millioner og Høyesterett unnlot å konkludere klart med om grunnvilkåret var oppfylt.

I «Telenor» ga det konserninterne aksjesalget et tapsfradrag på 8,6 milliarder med en skattemessig verdi på 2,4 milliarder. Men til tross for den store skattefordelen, kom Høyesterett til at salget «først og fremst var forretningsmessig begrunnet» slik at grunnvilkåret ikke var oppfylt (avsnitt 55). Høyesterett aksepterte skattyters begrunnelse om at salget var gjennomført fordi man ønsket å rendyrke det selgende selskap som eiendomsselskap som del av en større omorganisering av Telenor-konsernet, samtidig som at man ønsket å overholde en aksjonæravtale med tredjemann (samt å tilrettelegge for et finansieringsopplegg). Juridisk teori har kritisert domspremissene for å underspille skatteformålet og ikke gå lenger i å overprøve den forretningsmessige begrunnelsen.³¹ Særlig formuleringen om at de forretningsmessige motivene var viktigere enn den store skattefordelen, kan kanskje fremstå som underlig. Forstås derimot premissene slik at det Høyesterett egentlig besvarte var om disposisjonen hvilte på egne ben forretningsmessig sett, gir uttalelsen mening.³² For siden Høyesterett fant den forretningsmessige begrunnelsen overbevisende, kunne en neppe avvise at det var grunnlag for å gjennomføre disposisjonen også uten skattefordelen. Så lenge bl.a. formålet om et rendyrket eiendomsselskap var tilstrekkelig viktig til at det var bryet verdt å flytte aksjene fra det ene selskapet til det andre, kan en se det slik at Telenor hadde grunn til å handle på samme måte uansett.

3.4.5 Krysseie

I Rt. 2007 s. 209 «Hex», Rt. 1998 s. 1771 «Essem» og Rt. 1998 s. 1764 «Finnøy og Wisth» hadde to skattytere gått sammen om å eie aksjer i hverandres selskaper, slik at hver av dem fikk en aksjepost på mindre enn 2/3 i selskapet hvor de selv arbeidet. Dermed unngikk man dagjeldende regler om beregnet personinntekt som bare gjaldt når aktive aksjonærer eide minst to tredjedeler av aksjene eller hadde krav på minst to tredjedeler av selskapets overskudd.³³ I alle sakene ble det konstatert omgåelse.

I «Finnøy og Wisth» og «Essem» ble skattyternes forretningsmessige begrunnelser tilbakevist fullt ut. I begge saker var det anført at krysseie var motivert av ønske om risikospredning, men Høyesterett fant ikke det troverdig. I «Finnøy og Wisth» uttalte Høyesterett bl.a. følgende:

«Jeg peker videre på at Finnøy og Wisth verken ved aksjonæravtale eller på annen måte, kan ses å ha sikret seg mot at de like andelene ville kunne medføre problemer for driften av selskapene ved uenighet dem i mellom, eller med hensyn til fastsettelse av lønn og utbytte. Slik jeg ser det viser også disse forhold at fordelingen av aksjene i de nye selskapene mellom de to eierne reelt sett bare har hatt som formål å omgå skatteloven § 58.»

I «Essem» var det i tillegg anført at krysseiet ga incentiv til økt samarbeid og oppdragsformidling, men det ble avvist fordi dette kunne ha vært oppnådd like godt uten krysseie. Høyesterett uttalte deretter:

«Det er ikke noe ved de faktiske forhold som tilsier at det skulle være en forretningsmessig fordel for Essem å ha Jensen som passiv aksjonær. At det oppsto tvil om samarbeid var hensiktsmessig da de skattemessige spørsmålene meldte seg, viser dette til fulle. [Avsnitt] ... Aksjebytteavtalen ... hadde ... ikke en forretningsmessig basis.»

I «Hex» derimot som ble avsagt etter innføringen av grunnvilkåret, ble skattyternes begrunnelse delvis akseptert. Som i «Essem», var det anført at krysseiet var motivert av ønske om å legge til rette for oppdragsformidling mellom selskapene, men i stedet for å tilbakevise dette fullt ut, nøyde Høyesterett seg med å fremheve at skattefordelen var hovedformålet (avsnitt 46):

«... Hex AS leide kontorer hos Siv.ing. Erling Bjartnes AS, og dette gav rik anledning til å utveksle forretningsmessige erfaringer og ideer og formidle kundekontakter. Riktignok vil medeierskap i den annens selskap kunne virke som et incentiv til å formidle oppdrag til den annen. Den selvstendige effekt av dette må imidlertid etter min mening være svært begrenset. Det er skatteeffekten som er hovedsaken, og for begge parter må dette etter min mening ha vært hovedmotivet for etableringen av krysseierskapet.»

Denne uttalelsen besvarer ikke om disposisjonen var skattebetinget. Et krysseie kan naturligvis bringe med seg ulemper både når det gjelder eier-

³¹ Jf. Zimmer 2007 s. 8.

³² Jf. Gjems-Onstad 2015 s. 1070.

³³ Jf. skatteloven 1911 § 58

styring og utbyttefordeling, men så lenge de forretningsmessige fordelene overstiger ulempene kan det tenkes å være lønnsomt å gjennomføre et slikt opplegg uansett. At skattefordelen er hovedeffekten, spiller liten rolle i den sammenheng.

I uttalelsen er imidlertid motivet (formålet om oppdragsformidling) betegnet som «*svært begrenset*». Kanskje har det formodningen mot seg at bagatellmessige fordeler er tilstrekkelig til å overgå bryet med et krysseiearrangement. I tillegg ble samme motiv avvist i «*Essem*» fordi det kunne ha vært oppnådd like godt uten krysseiearrangementet. Tilsvarende kunne ha vært gjort i «*Hex*». Ikke bare la kontorfellesskapet til rette for oppdragsformidling, man kunne også enkelt ha skapt det samme incentivet med en ordinær provisjonsavtale for kundeformidling.

«*Hex*» er således et eksempel på at Høyesterett har konstatert omgåelse uten å avvise den forretningsmessige nytteverdien fullt ut. Men underliggende var kanskje oppfatningen at disposisjonen ikke ville ha funnet sted uten skattebesparelsen.

3.4.6 Omgåelse av utbytteskatt

Høyesterett har behandlet fem saker om omgåelse av utbytteskatt. I Rt. 1994 s. 912 «*Hovda*», Rt. 1976 s. 302 «*Ragelas*» og Rt. 1971 s. 264 «*Kielland*» ble det konstatert omgåelse, mens skattyterne fikk medhold i Rt. 1999 s. 1347 «*Øverbye*» og Rt. 1995 s. 638 «*Skau & Gundersen*».

I «*Hovda*» hadde to brødre (Hovda) solgt deler av sin aksjeportefølje i et selskap (SMV), hvor de eide alle aksjene, til et annet selskap (SMI) hvor de også eide alle aksjene. På den måten oppnådde brødrene å få ut store verdier skattefritt i stedet for å ta ut skattepliktig utbytte (fra SMI).³⁴ Høyesterett uttalte med klartekst at disposisjonen ikke ville ha funnet sted uten skattebesparelsen:

«Det er, slik jeg ser det, ... ikke påvist noe forretningsmessig motiv som kan begrunne at de har solgt aksjene til SMI. Jeg må da ... legge til grunn at transaksjonen utelukkende er begrunnet i skattemessige hensyn, og at aksjesalget ellers ikke hadde funnet sted.»

I «*Ragelas*» hadde medlemmer av Astrupfamilien solgt alle aksjene i A/S Ragelas som om kort tid skulle likvideres, til et annet selskap (Skips A/S

Pegasus) hvor de også eide alle aksjene. Etterpå ble selskapet likvidert. Fordi likvidasjonsutbyttet tilfalt det andre selskapet (Pegasus) og ikke skattyterne personlig, var det skattefritt etter dagjeldende regler.³⁵ Skattyterne fikk på sin side ut verdien av Ragelas skattefritt i form av fordringene som de mottok ved salget.³⁶ Høyesterett la til grunn at disposisjonsrekken bare var gjennomført for å spare utbytteskatt:

«... transaksjonen var utelukkende skattemessig begrunnet. Verken Pegasus som sådant eller familien Astrup hadde i og for seg noen forretningsmessig eller personlig interesse i at A/S Ragelas' aksjeportefølje ble overflyttet til Pegasus.»

Mens «*Hovda*» og «*Ragelas*» gjaldt klare skattebetingede disposisjoner, er domspremissene i «*Kielland*» mer uklare på det punkt. I denne saken hadde skattyter (Kielland) opprettet et holdingselskap og deretter solgt en aksjeportefølje til holdingselskapet mot en rentefri fordring. Gjennom holdingselskapets nedbetaling på fordringen fikk han ut verdien av aksjeporteføljen uten å ta ut skattepliktig utbytte. Ligningsmyndighetene anførte at opplegget var utelukkende skattemessig motivert. Kielland derimot hevdet at opplegget primært var foretatt av hensyn til generasjonsskifte. Etter salget hadde han gitt 114 B-aksjer i holdingselskapet til sine barn. Han anførte at salget til holdingselskapet var gjennomført for å stille barna likt i forhold til den underliggende aksjeportefølje (han slapp å fordele aksjeporteføljen mellom barna). Selv hadde han imidlertid beholdt de 6 A-aksjene i holdingselskapet, slik at han fortsatt hadde full styring over holdingselskapet og den underliggende aksjeportefølje. I tillegg hadde han betinget seg pant i barnas aksjer, samt en tilbakekjøpsrett på 14 dagers varsel, til kreditt med lav rente, hvor han først skulle begynne å betale avdrag etter 20 år. Skattyter fremhevet at motivet bak dette var å sikre at midlene ble bevart til fordel for neste generasjon. Mens lagmannsretten hadde avvist anførlene og lagt til grunn at det dreide seg om et rent skattearrangement, nøyde Høyesterett seg med å fremheve at hensynet til generasjonsskifte var underordnet skatteformålet:

³⁴ Brødrene kunne ikke gevinstbeskattes fordi de hadde eid aksjene over to år etter utgangen av kalenderåret da aksjene ble ervervet, jf. aksjegevinstskatteloven 1971 § 2 (1), slik den lød i 1986.

³⁵ Jf. lov 13. juli 1921 (aksjeskatteloven 1921) § 7, jf. lov 19. juni 1969 nr. 71 (aksjeskatteloven 1969) § 14 nr. 1, slik bestemmelsene lød i 1970.

³⁶ Gevinsten ved aksjesalget var i utgangspunktet skattefritt etter landskatteloven 1911 § 43 annet ledd, slik den lød i 1970.

«[Det anføres fra] Kiellands side ... at selskapsstiftelsen prinsipalt var motivert ved andre hensyn, nemlig ønsket om å bevare aksjeformuen for neste generasjon ... [De] nevnte hensyn har spilt en underordnet rolle i motiveringsprosessen sammenlignet med de skatterettslige konsekvenser arrangementet var ment å skulle ha.»

Som i «Hex», ble altså skattyters ikke-skattemessige begrunnelse delvis akseptert. En disposisjon som har positiv nytteverdi for skattyter utover skattebesparelsen, kan stå på egne ben ikke-skattemessig sett. Det kan imidlertid spørres om de ikke-skattemessige motivene like gjerne kunne ha blitt tilbakevist. Formålet med å overføre aksjene til holdingselskapet kunne ha vært oppnådd på en enklere måte (ved aksjeinnskudd). Videre viste den etterfølgende overdragelsen til barna at Kielland vanskelig kunne ha noen intensjon om å gjennomføre et faktisk generasjonsskifte. Etter overdragelsen hadde han fortsatt full kontroll over aksjeporteføljen og dens avkastning gjennom sin besittelse av A-aksjene og fordringen mot selskapet, samtidig som at han hadde betinget seg den gunstige tilbakekjøpsretten og pant i barnas aksjer.

I «Skau og Gundersen» var det skattyterne som fikk medhold. Her hadde de to eierne av Møbelsenteret AS opprettet et holdingselskap (SG holding) og deretter solgt aksjene til holdingselskapet mot en fordring som holdingselskapet betalte ved å ta opp et eksternt lån med pant i aksjene i Møbelsenteret. Gjennom holdingselskapets nedbetaling på fordringen oppnådde eierne å få ut verdier uten å ta ut skattepliktig utbytte.³⁷ Høyesterett uttalte følgende:

«Kommunen erkjenner at opprettelse av SG Holding ... forretningsmessig begrunnet på bakgrunn av den planlagte fisjonering av Møbelsenteret, og at også hensynet til det fremtidige forholdet mellom aksjonærene og hensynet til senere generasjonsskifte kunne tale for de selskapsmessige omdannelser som ble foretatt. [avsnitt] Det må etter dette legges til grunn at det dreier seg om reelle transaksjoner og selskaper.»

Oppfatningen var således at disposisjonen var forankret i omorganiseringshensyn og omgåelse kunne da ikke foreligge. Om det var omorganise-

ringshensynet eller skattefordelen som var hovedmotivet, tok Høyesterett ikke stilling til.

Dommen er kritisert i juridisk teori fordi Høyesterett ikke vurderer om disposisjonsrekken var en unødvendig omvei.³⁸ Omorganiseringsvirkningen kunne formodentlig ha vært oppnådd på en enklere måte ved å overføre aksjene som aksjeinnskudd ved stiftelsen av holdingselskapet. Ligningsvedtaket synes å ha bygget på denne angrepsvinkelen.

Heller ikke i «Overbye» ble det konstatert omgåelse. Her hadde en personlig skattyter kjøpt en banks fordring mot et selskap (Overbye Eiendom AS) hvor han var majoritetsaksjonær. På kjøpstidspunktet var selskapet i store økonomiske problemer. Fordringens pålydende var kr. 2 695 000, men skattyter fikk kjøpe den for kr. 250 000 på grunn av konkursfaren. Senere ble de økonomiske forholdene bedret og selskapet betalte da ned på fordringen. Skattyter fikk dermed ut verdier skattefritt i stedet for å ta ut skattepliktig utbytte. Ligningsmyndighetene mente at kjøpet av fordringen var en omgåelse og beskattet nedbetalingen på fordringen som utbytte, unntatt kr. 250 000 som tilsvarte kjøpesummen. Ifølge ligningsmyndighetene var det utelukkende skattemessig motivert at skattyter hadde kjøpt fordringen i stedet for å overføre de kr. 250 000 til selskapet, slik at selskapet kunne ha betalt banken mot ettergivelse av restgjelden. Høyesterett sa seg enig i at skattefordelen ved dette var «fremtredende», men fant ikke fremgangsmåten utelukkende skattemessig motivert. Ved at skattyter kjøpte fordringen reduserte han også risikoen for tap i tilfelle fremtidig konkurs, idet han da ville ha et krav mot selskapet på opptil kr. 2 695 000 fremfor bare kr. 250 000 som ville vært tilfelle hvis han i stedet hadde lånt pengene til selskapet for betaling til banken. Med andre ord var det rasjonelt av skattyter å gjennomføre disposisjonen uavhengig av skattebesparelsen.

I «Ragelas» og «Hovda» dreide det seg således om skattebetingede disposisjoner. I «Kielland» formulerte Høyesterett seg mer forsiktig, men underliggende var kanskje oppfatningen den samme der. I «Skau og Gundersen» og «Overbye» hvor skattyterne fikk medhold, ble disposisjonene ansett som forretningsmessig begrunnede.

3.4.7 Overføring av skatteposisjoner

Flere av høyesterettssakene gjelder tilfeller hvor aksjene i selskaper med skatteposisjoner (uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost), enten frem-

³⁷ Overdragelsen utløste ikke gevinstbeskatning etter dagjeldende regler om selgende gruppe fordi selskapets beskattede aksjekapital og fond utgjorde et større beløp enn kjøpesummen, jf. skatteloven 1911 § 54 annet ledd nr. 2, slik den lød i 1988.

³⁸ Jf. Banoun 2003 s. 219

førbart underskudd eller rett til å utsette skatten på en allerede innvunnen gevinst (skattekreditt), er overført til et annet skattesubjekt som er i bedre stand til å benytte seg av skatteposisjonene. I Rt. 1999 s. 946 «ABB», Rt. 1966 s. 1189 «Bergesen», Rt. 1963 s. 478 «Siraco» og Rt. 1961 s. 1195 «Kollbjørg» ble det konstatert omgåelse, mens skattyterne fikk medhold i Rt. 1997 s. 1580 «Zenith» og Rt. 2012 s. 1888 «Dyvi».

I Rt. 1961 s. 1195 «Kollbjørg» og Rt. 1963 s. 478 «Siraco» var selskaper med fremførbart underskudd (underskuddsselskaper) som ikke eide driftsmidler eller drev virksomhet (tomme selskaper), fusjonert med andre selskaper (overskuddsselskaper) eiet av de samme aksjonærene. På den måten kunne det fremførbare underskuddet komme til fradrag i inntekten til overskuddsselskapene.

I «Kollbjørg» var underskuddsselskapet Størens Radiofabrikk A/S fusjonert med A/S Kollbjørg som aksjonærene (familiene Berg og Bjørge) også eide. På fusjonstidspunktet hadde all virksomhet i Radiofabrikken opphørt. Radiofabrikken satt på aktiva, i hovedsak bestående av en fordring, samt gjeld (kassakreditt). Aksjonærene hadde stilt personlig garanti for gjelden (kassakreditten).

I «Siraco» hadde ekteparet Andresen kjøpt aksjene i underskuddsselskapet A/S Hamar & Nes Dampskipsselskap, Hamar, og fusjonert det med sitt heleide selskap Siraco A/S. Underskuddsselskapet hadde tidligere drevet fergevirksomhet på Mjøsa, men da aksjekjøpet fant sted var virksomheten i selskapet opphørt og driftsmidlene var frasolgt på tvangsauksjon, bl.a. to ferger og en ekspedisjonsbygning. Det var Ragnar Andresen A/S – et annet selskap som Andresen eide – som hadde kjøpt de to fergerne på tvangsauksjonen. Ekspedisjonsbygningen var solgt til kommunen, men Ragnar Andresen A/S hadde fått i stand en leieavtale. Andresen hadde således kontroll over de sentrale driftsmidlene og var i gang med å videreføre fergevirksomheten på Mjøsa, da kjøpet av aksjene i underskuddsselskapet og fusjonen fant sted.

I begge saker ble fusjonene ansett som rent skattemessig motiverte fordi underskuddsselskapene ikke tilførte eller brakte med seg noe som hadde betydning for det sammensluttede selskaps drift eller virksomhet. Man hadde bare «søkt å overføre til [overskuddsselskapet] det økonomiske tap som [underskuddsselskapet] hadde lidt», jf. «Kollbjørg», og man kunne «like godt ... ha oppnådd det tilsiktede [ikke-skattemessige] resultat uten noen sammenslutning», jf. «Siraco».

I «Siraco» var det anført at fusjonen var forretningsmessig begrunnet fordi man ønsket å overta underskuddsselskapets konsesjon, forskjellige kontrakt- og anløpsrettigheter og goodwill. Høyesterett fant dette lite overbevisende og viste til underrettens begrunnelse. Lagmannsretten hadde uttalt at det ikke var grunn til å tro at «fusjonen ville få betydning for adgangen til å få bruke fergeleiene, leie administrasjonsbygningen i Hamar, ha bygningen på Kapp stående på annens grunn, beholde mannskapet og opprettholde reklamekontrakter og andre forbindelser, eller for å oppnå konsesjon.» Det ble vist til at Ragnar Andresen A/S allerede «hadde overtatt det gamle

selskaps fartøyer og var gått i gang med å sette fergen i drift før tanken om fusjon var kommet opp, og dette selskap hadde fått midlertidig konsesjon, leiet bygningen i Hamar, overtatt endel andre driftsmidler, beholdt mannskapet og drevet fergen i et halvt år da fusjonen fant sted.» Ifølge lagmannsretten hadde heller ikke ønsket om goodwill i forhold til distriktet og kommunen hatt noen betydning. Goodwill'en knyttet seg til fergevirksomheten som allerede var overtatt og ikke til underskuddsselskapet formelt.

I «Bergesen» og «ABB» var situasjonen omtrent den samme bare at det dreide seg om selskaper med skattekreditter i stedet for fremførbart underskudd. Overskuddsselskaper som praktisk talt var tomme, bortsett fra at de satt på betydelige skattekreditter, i tillegg til fordringer som hadde oppstått ved salget av driftsmidlene, ble overdratt til nye eiere som kunne utsette beskatningen videre. Skattekredittene bestod av at selskapene etter dagjeldende regler kunne utsette beskatningen på visse innvunnede gevinster så lenge man reinvesterte. De opprinnelige aksjonærene var ikke interessert i å starte opp driften på ny, men i stedet for å likvidere selskapene og utløse beskatningen, ble aksjene solgt med rabatt til nye aksjonærer som sørget for reinvestering.

I «Bergesen» var et kraftselskap (Vestlandske Vassdrag & Kraftselskap A/S) i ferd med å selge sin innmat, et kraftverk, til en kommune. Salget ville utløse gevinstbeskatning beregnet til kr. 620 000, men denne kunne utsettes gjennom reinvestering i nytt driftsmiddel.³⁹ Aksjonærene var ikke interessert i å reinvestere, men i stedet for å likvidere selskapet, solgte de aksjene til Bergesen. En betingelse for aksjeoverdragelsen var at salget av kraftverket til kommunen kom i orden, hvilket skjedde senere på året. Etter det var selskapet tomt, bortsett fra at det satt på de latente skatteforpliktelsene og fordringen mot kommunen. Bergesen sørget for at det ble startet ny virksomhet i selskapet gjennom reinvestering og vedtektsendring.⁴⁰

I «ABB» hadde skattyter (Asea Brown Boveri AS), solgt aksjene i datterselskapet NEBB (Norsk Elektrisk Brown Boveri AS) til BASE HOLDING AS (hvor Bengt Almgren var eneaksjonær). På salgstidspunktet hadde virksomheten i NEBB opphørt og innmaten var solgt. Eneste gjenværende aktivum i NEBB var en fordring på kr. 546 millioner mot morselskapet ABB som stammet fra salget av innmaten. Som følge av salget av innmaten hadde NEBB skattefrie avsetninger på ca. 152 millioner og negativ saldi på 257 millioner, men beskatningen kunne utsettes hvis man reinves-

³⁹ Jf. landskatteloven 1911 § 45 (8), slik bestemmelsen lød i 1959.

⁴⁰ Opplegget innebar at skattefordelen ble delt mellom de opprinnelige aksjonærene og Bergesen. De opprinnelige aksjonærene sparte kr. 197 000 av det beløp som ellers ville gått til skatt. Hadde de likvidert selskapet, ville de bare ha sittet igjen med kr. 793 000 (selskapets formue på kr. 1 413 000 – skatt på kr. 620 000), mens Bergesen kjøpte selskapet for kr. 990 000. Bergesen overtok på sin side et selskap til en rabatt på kr. 423 000 (1 413 000 – 990 000), riktignok med skatteforpliktelsen på kjøpet, men denne kunne utsettes fremover på ubestemt tid gjennom reinvestering.

terte.⁴¹ BASE Holding kjøpte NEBB til en rabatt på 50 millioner og sørget for reinvestering.

Heller ikke i disse sakene fant Høyesterett noen annen begrunnelse for aksjeoverdragelsene enn skattebesparelsen. I «*Bergesen*» ble det fremhevet at overdragelsen hadde «ingen egenverdi» og i «*ABB*» ble det uttalt at overdragelsen «ikke ... hadde noen annen virkning enn de skattemessige konsekvensene».

Mens «*Kollbjørg*», «*Siraco*», «*Bergesen*» og «*ABB*» synes å ha dreid seg om klare skattebetingede disposisjoner, er domspremissene i «*Zenith*» mer uklare på dette punkt. Her var det til gjengjeld skattyter som fikk medhold, i motsetning til i de foregående saker.

«*Zenith*» gjaldt kjøp av et eiendomsselskap som på forhånd hadde realisert alle sine driftsmidler, bortsett fra to mindre festetomter. Som følge av salget av driftsmidlene satt selskapet på betydelig finansaktiva – i hovedsak fordringer. I tillegg hadde det oppstått store skattepliktige gevinster, men beskatningen kunne utsettes hvis man reinvesterte i nye driftsmidler. Eierne var ikke interessert i å reinvestere. I stedet for å likvidere selskapet, ble aksjene solgt med rabatt til en kjøper som var villig til å reinvestere. Situasjonen var således omtrent den samme som i de to foregående dommer, bortsett fra at selskapet ikke var helt tomt for driftsmidler; det hadde fortsatt de to festetomtene.

På kjøpstidspunktet hadde selskapet, Zenith Eiendom IX AS, finansaktiva på kr. 210 millioner, i hovedsak bestående av kortsiktige fordringer som stammet fra salg av driftsmidlene, gjeld på kr. 18 millioner og de to festetomtene som hadde en anslått verdi på til sammen kr. 4 millioner. De betinget skattefrie avsetningene var på ca. kr. 180 millioner og bestod hovedsakelig av gevinst innvunnet ved salg fast eiendom, i tillegg til noen negative saldi og avsetninger til konsolideringsfond. Beskatningen kunne utsettes gjennom reinvestering.⁴² Aksjene i selskapet ble solgt til Farsund Shipping AS for 178, 5 millioner og de nye eierne benyttet selskapets finansaktiva til reinvesteringer slik at skattekredittene kunne videreføres.

Høyesteretts flertall kom til at det ikke forelå omgåelse først og fremst med henvisning til de to festetomtene. Det ble uttalt at aksjeoverdragelsen på grunn av festetomtene hadde en «viss, om enn begrenset, forretningsmessig verdi for kjøperen utover skattekreditten, som utvilsomt var hovedmotivet for aksjekjøpet». På dette grunnlag var det

ifølge Høyesterett problematisk å anvende omgåelsesnormen. Mindretallet derimot la «til grunn at tomtene ikke hadde betydning for at overdragelsen av aksjene fant sted» og kom til at det forelå omgåelse.

Flertallets uttalelse om at disposisjonsformen hadde en «viss ... forretningsmessig verdi», kan tolkes slik at man ikke ville utelukke at disposisjonen hvilte på egne ben. Kjøpesummen hadde selvsagt ikke blitt den samme uten skatteposisjonene, men selve kjøpet av aksjene kunne kanskje ha funnet sted uansett. Flertallet la til grunn at kjøper hadde en viss interesse i festetomtene og ønsket å videreføre eiendomsforvaltningen i selskapet, noe kjøper også gjorde ved å sørge for at selskapet foretok store investeringer i eiendomsmarkedet etter overdragelsen. Mindretallet derimot mente at kjøper ikke hadde noen interesse i selskapet utover fortjenesten/rabatten knyttet til skatteposisjonene, og synes dermed å ha ansett skatteformålet som enerådende.

Flertallets votum er kritisert i juridisk teori. Banoun har fremhevet at det ville hatt mer for seg om flertallet hadde sammenlignet verdiene av festetomtene med størrelsen på skattefordelen.⁴³ I så fall hadde man beveget seg i retning av en slik hovedformålstest som grunnvilkåret gir anvisning på. Men uansett kan det spørres om flertallet la lista for omgåelse noe høyt. Hensett til bl.a. det forutgående salget av øvrige driftsmidler (hovedsakelig fast eiendom) og fordringene på flere 100 millioner som hadde oppstått i den forbindelse, er det nærliggende å tro at det også må ha vært en del risiko forbundet med å kjøpe selskapet (f.eks. for mislighold og misligholdsansvar etc). Hadde det ikke vært for skatteposisjonene, har det kanskje formodningen mot seg at kjøperen ville ha påtatt seg denne risikoen bare for å sikre seg to mindre festetomter. Festetomtene var nesten ikke nevnt i salgsprospektet og hadde ikke noe særlig forretningsmessig potensial ettersom de var festet bort til år 2050.

I «*Dyvi*» var aksjene i et holdingselskap (Salko AS) med fremførbart underskudd kjøpt av Jan Erik Dyvi og deretter innlemmet i Dyvi-konsernet, slik at det fremførbare underskuddet kunne benyttes via konsernbidrag. Selskapet var ikke tomt på overdragelsestidspunktet; det eide alle aksjene i to datterselskaper som satt på hver sin forretningseiendom av betydelig markedsverdi. Staten synes å ha anført at kjøpet av holdingselskapet var en omvei som var utelukkende skattemessig motivert (se avsnitt 20). Opprinnelig var

⁴¹ Jf. bl.a. skatteloven 1911 § 45 (9) og § 44 A-8 (1), slik bestemmelsene lød i 1990.

⁴² Jf. bl.a. skatteloven 1911 § 45 (9) og § 44 A-8 (1), og lov 1. juni 1984 nr. 38 om konsolideringsfond for selskaper § 1, slik bestemmelsene lød i 1988.

⁴³ Jf. Banoun 2003 s. 145–146.

det de to datterselskapene som hadde ligget ute for salg, men Dyvi hadde lagt inn bud på holdingselskapet slik at selgeren måtte ta seg bryet med å flytte ut øvrige eiendeler fra holdingselskapet like før salget. Høyesterett derimot testet ikke omgåelsesvilkårene på den påståtte omveien, men trakk heller inn Dyvis motiver for i det hele tatt å kjøpe aksjene (avsnitt 41). I en slik relasjon var det uomtvistet at disposisjonen var godt forretningsmessig begrunnet. Høyesterett unnlot å konkludere under grunnvilkåret (avsnitt 49), men fant det klart at tilleggsvilkåret ikke var oppfylt hensett til egenverdien av datterselskapene (avsnitt 64).

Det er mulig at saken uansett ville falt ut i skattyter favør, selv om omgåelsesvilkårene hadde blitt testet på den påståtte omveien. Høyesteretts begrunnelse for ikke å vurdere omveien var at omgåelsesvurderingen skulle rettes mot den «*naturlig helhet*» (avsnitt 41). Som påpekt av Zimmer, kan det være fristende å tolke uttalelsen slik at Høyesterett ikke så det som forretningsmessig unaturlig at aksjene i holdingselskapet var kjøpt fremfor aksjene i de to datterselskapene (direkte).⁴⁴

I «*ABB*», «*Bergesen*», «*Siraco*» og «*Kollbjørg*» hvor det ble konstatert omgåelse, var disposisjonene ubegrunnede utover skattehensynet og det dreide seg om skattebetingende disposisjoner. I «*Dyvi*» og «*Zenith*» hvor skattyterne fikk medhold, synes disposisjonene å ha blitt ansett som forretningsmessig begrunnede.

3.4.8 Omgåelse av arveavgift

Høyesterett har behandlet to saker om omgåelse av arveavgift. Begge saker gjaldt avgiftsfordeler som oppstod fordi aksjer i ikke-børsnoterte selskaper kunne verdsettes til 30 pst. av selskapets skattemessig formuesverdi ved arveavgiftsberegningen.⁴⁵ I Rt. 2006 s. 1199 «*Nagell Erichsen II*» ble det konstatert omgåelse, mens arvingene fikk medhold i Rt. 2008 s. 1510 «*Reitan*».

«*Nagell Erichsen II*» gjaldt en dødssyk arvelater som like før sin død, tok opp et personlig lån på 200 millioner og plasserte midlene i sitt heleide investeringsselskap (Timothy AS) som igjen foretok flere investeringer. Opplegget medførte at lånet kom til fradrag fullt ut ved beregning av arveavgiften for barna, mens aksjene i investeringsselskapet (hvor de lånte midlene var plassert) kunne verdsettes til 30 pst. Arvingene anførte at opplegget var begrunnet i forretnings-

messige formål. Investeringsselskapet hadde plassert en stor del av de lånte midlene i forsiktede (likvide) investeringer med lave avkastningsmuligheter (bankinnskudd, grunnfondsbevis o.l.). Arvingene hevdet at formålet med dette var midlertidig diversifisering (risikospredning) og at tanken var at man på et senere tidspunkt skulle bruke midlene til et større oppkjøp av aksjer i Schibsted. Høyesterett avviste dette fullt ut. Avkastningen på de forsiktede investeringene var ikke egnet til å overstige rentekostnadene på lånet (avsnitt 66 og 80), og hvis målet var å legge til rette for et større oppkjøp av Schibsted-aksjer hadde det «*klarløigvis [vært] tilstrekkelig å sikre seg et lånetilsagn*» (avsnitt 70). Den øvrige delen av de lånefinansierte midlene hadde investeringsselskapet brukt til å kjøpe aksjer i datterens og svigersønnens selskap og til å kjøpe en bolig for sønnen. Heller ikke for disse investeringene fant Høyesterett noen andre motiver enn å spare arveavgift. Synspunktet synes å ha vært at investeringene i stedet kunne ha vært gjennomført av arvingene selv, eventuelt ved hjelp av arveforskudd fra arvelater (avsnitt 78). Høyesterett konkluderte med at opplegget var et «*rent avgiftsarrangement*» (avsnitt 82), og var således neppe i tvil om at disposisjonen var skattebetinget.

I «*Reitan*» hadde faren (Odd Reitan) først opprettet et aksjeselskap og sørget for at franchiserettigheter ble overdratt til dette selskapet.⁴⁶ Tre dager senere ble aksjene overført videre til barna.⁴⁷ Staten mente at farens kortvarige eierskap utgjorde et unødvendig mellomledd som bare var valgt for å spare arveavgift. Generasjonsskiftet kunne i stedet ha vært gjennomført ved at barna allerede ved stiftelsen av selskapet hadde tegnet de aksjer de var tiltenkt (så hadde man sluppet et ekstra disposisjonsledd, men til gjengjeld betalt full arveavgift for franchiserettighetene). Høyesteretts flertall representert ved førstvoterende kom til at det ikke forelå omgåelse. Grunnvilkåret var oppfylt, idet den valgte form «*i stor grad*» var arveavgiftsmessig motivert (avsnitt 60), men tilleggsvilkåret var ikke oppfylt.

Førstvoterende uttalte bl.a. at «*så lenge det alternativ som blir valgt, ... ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig, er det fullt lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften blir lavest*

⁴⁴ Jf. Frederik Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2012», *Skatterett*, 2013 s. 124–159 (142)

⁴⁵ Jf. lov 19. juni 1964 nr. 14 om arveavgift § 11 A.

⁴⁶ Etter avtalen skulle selskapet som vederlag betale til Reitangruppen AS en masteravgift på 0,5 pst. av Rema 1000-butikkens totale omsetning.

⁴⁷ Barna kjøpte aksjene til pålydende, langt under markedsverdi, slik at det oppstod et gaveelement (de betalte kr. 49 000 hver med midler som de hadde mottatt i gave fra foreldrene tre dager før).

mulig» (avsnitt 62). Deretter gikk han videre til konklusjonen og uttalte at fremgangsmåten «*var ikke unaturlig, og arveavgift kan da ikke pålegges etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel*» (avsnitt 63).

Mindretallet derimot la til grunn at disposisjonsvalget var forretningsmessig unaturlig. Annenvoterende fremhevet at «*[ø]nsket om å overlate sønnene et ferdig tilskåret selskap [ikke] fremstår som en overbevisende begrunnelse for å benytte omveien om [farens] eierskap*» (avsnitt 74). Det kunne heller ikke være utslagsgivende at den yngste sønnen var umyndig fordi vergemålsloven ikke gjorde det vanskeligere for umyndige å tegne aksjer enn å kjøpe aksjer (avsnitt 74). Hun konkluderte med at farens «*kortvarige eierskap ... innebar et unødvendig mellomledd*» (avsnitt 77).

Flertallet kan kanskje kritiseres for ikke å ha gitt noen nærmere forklaring på hvorfor det ekstra disposisjonsleddet var forretningsmessig naturlig. Likevel er ikke uenigheten mellom flertallet og mindretallet så viktig for temaet her. Det sentrale er at både flertallet og mindretallet drøftet hvorvidt disposisjonsvalget var unaturlig på ikke-skattemessig grunnlag. Flertallet mente formodentlig at alternativene var noenlunde likeverdige; det var like rasjonelt å velge disposisjonen som alternativet og da kunne ikke omgåelse foreligge.

3.5 Konklusjon

I alle høyesterettsdommene hvor det er konstatert omgåelse med unntak av Rt. 2007 s. 209 «*Hex*» og Rt. 1971 s. 264 «*Kielland*», synes det å fremgå at skatteformålet har vært en nødvendig forutsetning for gjennomføringen og at disposisjonen ellers ikke ville ha funnet sted. I «*Hex*» og «*Kielland*» nøyde Høyesterett seg med å fremheve at de ikke-skattemessige motivene var «*svært begrenset*» eller «*underordnet*» skatteformålet, se henholdsvis punkt 3.4.5 og 3.4.6. Men som forklart ovenfor kunne man antakelig like gjerne ha tilbakevist de ikke-skattemessige begrunnelsene fullt ut. I «*Hex*» var det anførte motiv oppdragsformidling. Det samme motivet ble avvist i Rt. 1998 s. 1771 «*Essem*» (noenlunde identisk sak) fordi det kunne ha vært oppnådd like godt på en enklere måte. I «*Kielland*» var det anførte motiv generasjonsskifte, men her dreide det seg om en komplisert disposisjonsrekke som nøytraliserte tilnærmet alle virkningene av generasjonsskiftet slik at man bare ble sittende igjen med skattebesparelsen. Jeg antar derfor at det også i disse dommene,

var en underliggende oppfatning at disposisjonen ikke ville ha funnet sted uten skattebesparelsen.

Den samme tendensen bekreftes av dommene hvor skattyter har fått medhold. Så lenge skattyter kan argumentere overbevisende for at det var grunn til å gjennomføre disposisjonen også uten skattefordelen, synes disposisjonen å stå seg selv om skattefordelen dominerer. Rt. 2006 s. 1232 «*Telenor*» er kanskje det klareste eksempelet på dette. I tillegg har man Rt. 2008 s. 1510 «*Reitan*» hvor Høyesterett fremhevet uttrykkelig at omgåelse først kan foreligge hvis disposisjonsvalget er forretningsmessig unaturlig.

Gjennomgangen viser således at grunnvilkåret om hovedsakelig skattemessig motivasjon er lite representativt for hva som faktisk er avgjørende i Høyesteretts praksis. Når det kommer til de avgjørende premissene i dommene, synes størrelsen på skattefordelen å spille en underordnet rolle. Så lenge skattyter har en troverdig begrunnelse for å gjennomføre disposisjonen også på rent ikke-skattemessig grunnlag, har det lite å si om skattefordelen dominerer eller er hovedformålet.

Men en forutsetning er at det forretningsmessige formålet ikke kunne ha vært oppnådd like godt på en enklere måte. I Rt. 2006 s. 1199 «*Nagell-Erichsen II*» hadde det f.eks. ingen betydning at låneopptaket var gunstig med tanke på et senere oppkjøp av Schibsted-aksjer, ettersom det samme kunne ha vært oppnådd om en hadde nøydt seg med et lånetilsagn fra banken (avsnitt 70), se punkt 3.4.8.

Argumentasjonsmønsteret i dommene kan dermed tyde på at det reelle kravet til skattemessig motivasjon, er at disposisjonen ikke ville ha funnet sted uten skatteformålet. Jeg kommer likevel ikke til å trekke en klar konklusjon de lege lata. Høyesteretts normformulering etterlater rom for fleksibilitet og det kan ikke utelukkes at Høyesterett vil benytte seg av dette spillerommet.

Kanskje kan det også tenkes tilfeller hvor det er særskilt behov for fleksibilitet; for eksempel hvis den anførte begrunnelse skulle ligge i grenseland av hva som er et ikke-skattemessig eller skattemessig motiv (se f.eks. Rt. 2008 s. 1537 «*ConocoPhillips*» i punkt 3.4.3). Det kan også tenkes situasjoner hvor regler på andre lovområder (f.eks. arbeidsrett eller regnskapsrett) gjør det gunstig å velge transaksjonsformer som ellers ville ha vært ugunstige. Det er ikke gitt at det alltid bør være til hinder for å anvende omgåelsesnormen. Også det at Høyesterett har behandlet utenlandske skattefordeler som et forretningsmessig motiv, taler mot å se betingelses-testen som et absolutt krav. At skattyter alltid skal kunne redde seg ved å vise til at han uansett ville ha gjennomført disposisjonen av hensyn til en mindre utenlandsk skattefordel når den norske skattefordelen dominerer, fremstår som en lite heldig regel. På den annen side burde kanskje ikke utenlandske skattefordeler anses som et forretningsmessig motiv.

Ved en eventuell lovfesting av normen kan det være en god løsning ikke å formulere et innledende krav om hovedsakelig skattemessig motivasjon. I stedet kan det enten inntas et eksplisitt vilkår om at disposisjonen må være *skattebetinget* eller det samme kan fremheves som et særskilt viktig moment i totalvurderingen. Også med sistnevnte løsning vil det fremgå at skattyter som klar hovedregel handler trygt så lenge han ikke endrer adferd for å spare skatt, og man unngår at grunnvilkåret om hovedsakelig skattemessig motivasjon gir gale assosiasjoner.

Motivasjonstesten eller i alle fall vurderingen av om disposisjonen er skattebetinget eller uhensiktsmessig mv., kan for øvrig oppfattes som et argument i vurderingen av om skattefordelen er i strid med formålet bak de aktuelle skatteregler, dvs. vurderingstemaet som drøftes i punkt 4 nedenfor. I Tyskland synes Drüen bl.a. å ha forklart sammenhengen slik med henvisning til flere andre forfattere:

«Die Rechtsordnung ist nach traditioneller Sicht darauf ausgerichtet, für alle wirtschaftlichen Vorgänge möglichst einfache Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung zu stellen. Darum ist i.d.R. der einfachste rechtliche Weg zum dem, was wirtschaftlich gewollt ist, die dem wirtschaftlichen Vorgang angemessene Gestaltung. ... Unangemessene Rechtsgestaltungen sind zumeist umständlich, kompliziert, schwerfällig, gekünstelt ([domsreferanser]), unökonomisch, unnatürlich, absonderlich, überflüssig, ... ([domsreferanser]), „unvernünftig und unpraktikabel“ ([domsreferanser]) und nicht selten wenig effektiv»⁴⁸

Poenget virker omtrent å være som følger: Skattelovgivning som referer til privatrettslige former, kan bl.a. antas å være utarbeidet med tanke på hva de privatrettslige formene er utviklet for. Og privatrettslige former er utviklet for at forretningsmessige disposisjoner kan gjennomføres på en mest mulig effektiv måte. Som regel er derfor den enkleste rettslige vei til det tilsiktede forretningsmessige resultat, den uangripelige vei. Omgåelsesdisposisjoner er for det meste omstendelige, kompliserte, tungvinte, kunstige, uøkonomiske, unaturlige, merkelige, unødvendige, ufornuftige, upraktiske og ikke sjelden ineffektive.

4 Formålstolkning i totalvurderingen

4.1 Innledning

I det følgende drøftes mandatets punkt 2:

«Et sentralt punkt i totalvurderingen under den ulovfestede omgåelsesnormen er hvorvidt og i hvilken utstrekning transaksjonen strider mot de aktuelle skattereglernes formål. Det ønskes en analyse av Høyesteretts praksis på dette punkt. Analysen bør blant annet behandle hvordan Høyesterett finner formålet med de aktuelle skattereglene (herunder om og i hvilken utstrekning også formål med skatteregler mer

generelt tas i betraktning) og hvordan det aktuelle tilfellet holdes opp mot dette formålet.»

Vurderingstemaet under omgåelsesnormens andre vilkår eller tilleggsvilkår er i de seneste høyesterettsdommene formulert dit hen at det ut fra en «totalvurdering av disposisjonens virkninger ..., skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglernes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen», jf. Rt. 2014 s. 227 «Tangen» (avsnitt 48), Rt. 2012 s. 1888 «Dyvi» (avsnitt 37), Rt. 2008 s. 1537 «ConocoPhillips» (avsnitt 41), Rt. 2008 s. 1510 «Reitan» (avsnitt 59), Rt. 2007 s. 209 «Hex» (avsnitt 39) og Rt. 2006 s. 1232 «Telenor» (avsnitt 47).

Formuleringen kan forstås slik at det overordnede spørsmål i totalvurderingen er om skattefordelen strider mot skattelovgivningens formål. Jeg skal imidlertid ikke drøfte alle sider av totalvurderingen her. Fremstillingen begrenses til hvordan Høyesterett i hovedtrekk synes å bruke lovformål i omgåelsessakene, herunder hvordan tilfellet holdes opp mot lovformål. Særlig to momenter fremstår som spesielt viktige og fremstillingen vil konsentrere seg om disse:

[i] I noen av dommene har Høyesterett knyttet vurderingen til et enkeltformål som typisk er utledet fra lovforarbeider, og vurdert om skattefordelen er i strid eller i samsvar med dette formålet. Denne argumentasjonsmåten og tilhørende høyesterettsavgjørelser drøftes i punkt 4.3.

[ii] I de fleste omgåelsessakene er det vektlagt hvorvidt disposisjonen medfører virkninger eller realiteter utover skattebesparelsen. Av Høyesteretts normformulering fremgår det også eksplisitt at «disposisjonens virkninger» er et viktig moment. Premissene i dommene synes å forutsette at mangel på ikke-skattemessige virkninger kan være et direkte argument for at skattefordelen er i strid med den aktuelle skatteregels formål. Momentet synes bl.a. å angå hvordan tilfellet holdes opp mot lovformål, sml. mandatet. Den nærmere forbindelsen mellom vurderingen av ikke-skattemessige virkninger og formålstolkning vil bli drøftet i punkt 4.4.

I punkt 4.2 vil jeg først legge til grunn noen forutsetninger. Blant annet vil jeg komme med noen generelle bemerkninger knyttet til vurderingen av ikke-skattemessige virkninger, herunder kort beskrive hva som skiller dette momentet fra vurderingen av motiver som ble behandlet i punkt 3 i tilknytning til grunnvilkåret. Jeg har funnet det nødvendig å ta inn noen slike bemerkninger innledningsvis, slik at hoveddrøftelsene i punkt 4.3 og 4.4 enklere kan spisses inn mot problemstillingen.

⁴⁸ Jf. Drüen 2010 s. 173.

gene i mandatet. Det innebærer at punkt 4.2 delvis blir en innledning til de senere punkter.

For øvrig understreker jeg at fremstillingen og særlig punkt 4.4, i stor grad baserer seg på en vurdering av argumentasjonsmønstre i høyesterettspraksis. Hvordan Høyesterett har anvendt og holdt tilfellet opp mot lovformål, er langt på vei et spørsmål om juridisk metode. Premissene i den enkelte dom gir ikke fullstendig innblikk i hvordan Høyesterett har resonnerert på dette punkt. Ved å studere høyesterettspraksis over tid og sammenligne premissene kan en få et klarere inntrykk av hva slags metode Høyesterett bruker.

4.2 Forutsetninger

Kravet til formålsstrid har blitt formulert på forskjellige måter i høyesterettspraksis. I bl.a. Rt. 2004 s. 1331 «*Aker Maritime*» ble vurderingsmaet angitt til hvorvidt «*disposisjonen etter en totalvurdering fremstå[r] som illojal eller stridende mot skattereglenes formål*» (avsnitt 47), se også Rt. 1994 s. 912 «*Hovda*» nedenfor. Betegnelsen «*illojal*» kan være uheldig fordi den kan gi assosiasjon til et krav om kländer.⁴⁹ Slik Høyesterett har brukt uttrykket synes illojalitet å være ment som et synonym til formålsstrid, og fremstillingen baseres på dette.

I Rt. 2006 s. 1199 «*Nagell Erichsen II*» (avsnitt 53), Rt. 2006 s. 1062 «*Fauske*» (avsnitt 47), Rt. 2000 s. 1865 «*Nygård*», Rt. 1999 s. 1347 «*Øverbye*», Rt. 1999 s. 946 «*ABB*» og Rt. 1997 s. 1580 «*Zenith*», ble det likelydende fremhevet at «*[a]vgjørelsen beror på en totalvurdering 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 skattereglenes formål*». Her fremgår at det er skattefordelen eller det skattemessige resultat av å følge den privatrettslige forståelsen av disposisjonen, og ikke disposisjonen som sådan, som skal være formålsstridig. Som antydnet av Banoun, er det en mer presis formulering ettersom det tross alt er skattefordelen det er tale om å tilside-sette; det er ikke tale om å forby disposisjonen.⁵⁰ Men valget av formulering på dette punkt har neppe nevneverdig

betydning for argumentasjonen og drøftes ikke nærmere her.

Formålsbetraktningene som behandles nedenfor og som høyesterettsdommene drøftes med henblikk på, knytter seg først og fremst til utformingen av skattebestemmelsen eller regelsettet som potensielt er omgått eller utnyttet. Det kan dreie seg om hensyn og mer detaljerte betraktninger knyttet til hvordan lovteksten er avgrenset. Et poeng som jeg skal komme tilbake til, er at de fleste lovbestemmelser og regelsett er utformet på bakgrunn av flere hensyn og betraktninger; en grense i lovgivningen er som oftest satt ut fra motstående interesser.⁵¹ Et eksempel er de tidligere reglene om beregnet personinntekt som var temaet i de såkalte kryssseiesakene og Rt. 1998 s. 1779 «*INA*» som omtales i punkt 4.4 nedenfor. De aktuelle reglene var på den ene siden ment å sikre like skattemessige forhold for næringsvirksomhet enten virksomheten var drevet gjennom et selskap eller som enkeltpersonforetak.⁵² På den annen side var det også behov for å holde skatetrykket nede for selskaper bl.a. for å sikre konkurransedyktighet overfor utenlandske selskaper. I den nærmere avgrensningen av lovvilkårene (2/3-brøken) hadde lovgiver bl.a. vektlagt når det ikke lenger ville bli lønnsomt å gi avkall på utbytte/overskudd for å unngå regelen.⁵³ Alt dette m.m. utgjorde begrunnelser for det aktuelle regelsett.

Der den aktuelle lovgivning refererer til privatretslige former eller andre lignende kategorier, lar det seg også anta at lovgivningen er utformet med tanke på hva slags faktiske forhold eller egenskaper som kjennetegner den aktuelle form eller kategori. Er f.eks. virksomhetsbegrepet benyttet som lovvilkår, er det grunn til å tro at lovgiver bl.a. må ha ment å differensiere ut i fra hvorvidt aktiviteten drives for egen regning og risiko ettersom det er et viktig kjennetegn på virksomhet.

I tillegg har en mer generelle hensyn bak skattesystemet eller rettssystemet som sådan. Det kan være skattyters mulighet til å forutberegne sin rettsstilling, at en ønsker å finansiere staten (herunder beskytte skatteprovenyet), motvirke samfunnsøkonomisk tap (nøytralitetshensynet) og sikre at skattytere som er like bemidlede beskattes likt (horizontal rettferdighet). Også slike overordnede hensyn ligger gjerne til grunn for den enkelte skattebestemmelse som er forsøkt omgått eller utnyttet, enten i generell form eller en mer

⁴⁹ Betegnelsen illojal ble benyttet av Aarbakke, jf. Magnus Aarbakke, «Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem», *Lov og Rett*, 1970 s. 1–24. I hans forslag til lovutkast i Ot.prp. nr. 16 (1991–92) s. 46, benyttet han betegnelsen «*urimelig ut fra det grunnlag som skattelovgivningen bygger på*». Formuleringen fikk tydeligere frem at det dreier seg om en form for formålstolkning, men uttrykket «*urimelig*» ble kritisert i høringsrunden.

⁵⁰ Jf. Banoun 2003 s. 331.

⁵¹ Se også Harbo 2012 s. 263

⁵² Jf. Ot.prp. nr. 35 (1990–91) s. 250

⁵³ Samme sted s. 252.

spesialisert utgave av hensynet. Men det faller i hovedsak utenfor mandatet å drøfte hvordan slike hensyn generelt spiller inn i omgåelsessaker. Det er likevel grunn til å understreke at legalitetsprinsippet og hensynet til forutberegnelighet, alltid vil være et motargument i omgåelsesvurderingen. Legalitetsprinsippet setter grenser for hvor langt alminnelige skattebestemmelser kan tøyes (eller innsnevres) til ugunst for skattyter. Det gjelder selv om rettsanvendelsen suppleres med omgåelsesnormen, se for øvrig petitavnsitt nederst i punkt 4.4.2.

I punkt 4.4 vil jeg komme inn på vurderingen av *ikke-skattemessige virkninger*.⁵⁴ Selv om deler av samme faktum kan være relevant både under dette momentet og under vurderingen av skattyters *formål/motiver* som ble drøftet i punkt 3 i forbindelse med grunnvilkåret, dreier det seg ikke om det samme vurderingstemaet. Vurderingstemaene er *kumulative*. I vurderingen av ikke-skattemessige virkninger kan både positive (fordeler), negative (ulempes) og nøytrale konsekvenser *etter omstendighetene* tale i skattyters favør. Det til forskjell fra motivasjonstesten hvor det bare er positive eller ønskede virkninger av disposisjonen som kan tale i skattyters favør og hvor ulemper kan tale i skattyters disfavør, dvs. tilsi at disposisjonen er skattemessig motivert. Selv om omgåelsesopplegg ofte er rent skattemessig motiverte, vil de som regel alltid medføre visse virkninger (herunder risiko) utenom skattebesparelsen. Der f.eks. en personlig skattyter har solgt aksjer med tap til sin advokat, for deretter å kjøpe aksjene tilbake noen dager senere til samme pris etter en på forhånd inngått avtale med advokaten (lignende Rt. 1925 s. 472 «*Kallevig*»), kan det ha vært en viss risiko for at advokatens kreditorer skulle ta utlegg i aksjene i mellomperioden. Det kan også ha vært en viss risiko for at advokaten skulle finne på å selge aksjene til andre. I dette tilfellet er virkningene bagatellmessige og neppe til hinder for å anvende omgåelsesnormen.⁵⁵ Men slike virkninger kan etter omstendighetene være et argument mot å anvende omgåelsesnormen (selv om det ikke dreier seg om motiver).

At det er en nær sammenheng mellom vurderingen av ikke-skattemessige virkninger og formålstolkning er forutsatt i mange av høyesterettsdommene. Høyesterett har lagt til grunn at mangel på ikke-skattemessige virkninger kan være et

direkte argument for at skattefordelen er i strid med den aktuelle skatteregels formål.⁵⁶ Et eksempel er Rt. 1994 s. 912 «*Hovda*» hvor skattyterne hadde unngått utbytteskatt ved å selge aksjer til sitt heleide selskap. Høyesterett konkluderte med at disposisjonen var «*illojal i forhold til formålet med reglene om beskatning av aksjeutbytte*» fordi disposisjonen både var skattebetinget og ikke medførte at skattyterne ga fra seg vesentlig rådighet over aksjene. Poenget var at skattyterne fortsatt satt med hele eierinteressen og kontrollen over aksjene indirekte, slik at virkningene av eiendomsoverføringen var små. Høyesterett kom til at utbetalingene fra selskapet i relasjon til aksjeskatteovens utbytteregel, måtte anses for å ha skjedd vederlagsfritt.

Utfordringen i punkt 4.4 blir å drøfte hva som er den nærmere sammenhengen mellom vurderingen av ikke-skattemessige virkninger og formålstolkning. Fordi drøftelsen skal spisses inn mot problemstillingen i mandatet, er det flere side- og underproblemstillinger som ikke kommer til å bli behandlet. Spørsmål som ikke drøftes direkte er bl.a. hvor små de ikke-skattemessige virkninger må være (kvantitativt sett) og hvilken innvirkning størrelsen på skattefordelen har i vurderingen (se petit). Jeg kommer heller ikke til å drøfte det såkalte tidsmomentet.⁵⁷

Som også belyses indirekte av fremstillingen i punkt 4.4, er ikke mitt syn at det skal foretas en direkte avveining av ikke-skattemessige virkninger og skattemessige virkninger. Mitt inntrykk av høyesterettspraksis er på linje med hva som synes å være Zimmers syn på dette punkt. Zimmer har fremhevet at det ikke kreves at de ikke-skattemessige «*virkningene er tilnærmevis like viktige som skattefordelen; de vil ha vesentlig vekt når de overstiger et visst minimum*».⁵⁸

4.3 Strid mot ett spesifikt formål

Spørsmålet om det strider mot lovgivningens formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, kan kanskje gi inntrykk av at *målet* med vurderingen er å finne frem til ett spesifikt lovformål som skal være direkte krenket. I enkelte av dommene kan det også virke som at Høyesterett delvis har resonnert på den måten. Det synes bl.a. å gjelde Rt. 2008 s. 1510 «*Reitan*»:

⁵⁴ Momentet er behandlet i Banoun 2003 særlig s. 304-321 og 334.

⁵⁵ Eller tolkningsprinsippet som ble lagt til grunn i Rt. 2002 s. 798 «*CBK*».

⁵⁶ Se også Banoun 2003 s. 334: «*Manglende egenverdi er ofte begrunnelsen for at en transaksjons skattefordel anses som illojal. Et kjennetegn på skatteomgåelse er at skattyter reduserer sine skatteforpliktelser uten at transaksjonen har de økonomiske konsekvenser (egenverdi) som lovgiver har forutsatt at en slik transaksjon skulle ha (illojalitet).*»

⁵⁷ Se bl.a. Zimmer 2014 s. 76, Gjems-Onstad 2015 s. 1076 og Banoun 2003 s. 326

⁵⁸ Jf. Zimmer 2014 s. 68.

Barna i Reitanfamilien hadde spart arveavgift ved at foreldrene først sørget for å overføre franchiserettigheter til et nystiftet aksjeselskap hvor faren eide alle aksjene. Tre dager senere ble aksjene overført videre til barna. På den måten kom de under den gunstige verdsettelsesregelen i dagjeldende aal. § 11 A som fastslo at aksjer i ikke-børsnoterte selskaper kunne verdsettes til 30 pst. av selskapets skattemessige formuesverdi. Hadde barna i stedet stiftet aksjeselskapet selv og franchiserettighetene var overført direkte dit, ville verdsettelsen ha blitt 100 pst. Høyesteretts flertall kom til at avgiftsbesparelsen ikke var formålsstridig. Som begrunnelse ble det bl.a. vist til at formålet med aal. § 11 A «er å lette gjennomføring av generasjonsskifter i ... bedrifter» (avsnitt 61), hvilket nettopp var hva Reitan-familien oppnådde.

Slike resonnement kan tenkes å være problematiske. Som nevnt er de fleste skattebestemmelser utformet på bakgrunn av en avveining av ulike hensyn og betraktninger. Skatte- og avgiftslovgivningen er også et finmasket regelverk hvor forskjellige bestemmelser avgrensner rekkevidden av hverandre, f.eks. hovedregler på den ene siden og unntaksregler på den andre siden. Det skulle tilsi at det lett kan falle skjevt ut dersom en bare trekker frem ett hensyn, f.eks. et hensyn bak unntaksregelen, og begrenser vurderingen til et spørsmål om skattefordelen er i strid med det.

Unntaksregelen som var aktuell i Reitan-dommen, tok i utgangspunktet sikte på å lette generasjonsskifter. Forarbeidene ga klar støtte for det. Det Høyesterett derimot ikke fremhevet var at bestemmelsen også var avgrenset. Det fremgikk av lovteksten at verdsettelsesfordelen bare gjaldt for ikke-børsnoterte aksjer og selskapsandeler. Bestemmelsen var således ikke ment å lette generasjonsskifter for andre eiendeler slik som franchiserettigheter. Overføring av franchiserettigheter var omfattet av hovedregelen om verdsettelse til 100 pst. I statens øyne var problemet med disposisjonen at Reitan-familien hadde tatt en omvei for å endre en overføring av franchiserettigheter til å bli en aksjeoverføring slik at den gunstige verdsettelsesregelen kom til anvendelse. Staten mente derfor at aksjeoverføringen var en omgåelse og måtte likestilles med en overføring av franchiserettigheter ved arveavgiftsfastsettelsen. I et slikt tilfelle skulle en tro at hensynene bak hovedregelen måtte være like relevante som hensynene bak unntaksregelen og at det var forholdet mellom disse som eventuelt burde ha vært gjenstand for vurdering. Når Høyesteretts flertall bare trakk frem at avgiftsfordelen var i samsvar med lovfor-

målet fordi den lettet generasjonsskifte, kan det synes å ha gitt en skjev fremstilling av saken.

Noe lignende synes å ha skjedd i Rt. 2014 s. 227 «Tangen». I stedet for å selge en fast eiendom direkte, var det avtalt med kjøperen at overdragelsen skulle skje som aksjesalg via fisjon. Først ble datterselskapet som eide eiendommen fisjonert slik at øvrige eiendeler ble flyttet ut. Deretter overførte morselskapet aksjene i selskapet med eiendommen til kjøperen. På den måten unngikk man gevinstbeskatning under fritaksmetoden. Høyesterett kom til at det skattemessige resultat ikke var formålsstridig med henvisning til at formålet med fritaksmetoden er å unngå kjedebeskatning. Om dette ble det bl.a. uttalt følgende (avsnitt 53–56):

«Isolert sett er det naturligvis i strid med formålet med den alminnelige gevinstbeskatningsregelen dersom oljeselskapets gevinst ikke kommer til beskatning. Dette er imidlertid uten interesse fordi reglene i fritaksmodellen nettopp har til hensikt å unnta slike gevinster fra beskatning. ... [avsnitt] ... Den sentrale begrunnelse for å innføre denne ordningen var å forhindre at aksjeinntekter ble beskattet flere ganger, såkalt kjedebeskatning ... [avsnitt] ... Jeg har vanskelig for å se at resultatet av den aktuelle transaksjonen er i strid med formålet bak fritaksmodellen slik dette er beskrevet i forarbeidene. ... Aksjeinntekten er ikke tatt ut av selskapssektoren, og kjedebeskatning er unngått i tråd med regelens formål.»

Også her angikk omgåelsesspørsmålet grensen mellom en hovedregel og en unntaksregel, henholdsvis den alminnelige gevinstbeskatningsregel og fritaksmetoden. En skulle da tro at det kan bli ubalansert dersom en bare knytter vurderingen til et formål bak unntaksregelen, slik Høyesteretts uttalelse forutsetter. Det kan også reises spørsmål om det aktuelle formålet, dvs. å motvirke kjedebeskatning, i det hele tatt var egnet til å gi veiledning. Staten hadde lagt til grunn at disposisjonen utgjorde omgåelse og måtte behandles som realisasjon av den faste eiendommen. Selv om en skattla gevinsten på eiendommen, ville det fortsatt ikke bli beskatning på nytt dersom aksjene ved en senere anledning skulle bli solgt av en selskapsaksjonær. Når et salg beskattes som et eiendomsalg, er også utgangspunktet at inngangsverdien på eiendommen skal oppjusteres og settes til det som er betalt, slik at gevinsten ikke skattlegges én gang til ved neste salg. Forutsatt at det skjer, blir det ingen kjedebeskatning. I så fall ble det lagt vekt på et lovformål som ville ha blitt fremmet like

godt enten man kom til det ene domsresultatet eller det andre.

Heller ikke Høyesteretts uttalelse om at «[i]solert sett er det naturligvis i strid med formålet med den alminnelige gevinstbeskatningsregelen dersom oljeselskapets gevinst ikke kommer til beskatning», virker helt overbevisende. Lovgiver har forutsatt at gevinstbeskatning først skal inntre ved realisasjon. Grensen mellom den alminnelige gevinstbeskatningsregel og fritaksmetoden bestemmes bl.a. av hva som realiseres. Det kan spørres om formålstolkningen i større grad burde ha blitt rettet mot realisasjonsbegrepet og forutsetninger som ligger til grunn for det, se punkt 4.4.2.

Den siste dommen som skal nevnes her er Rt. 1997 s. 1580 «Zenith». Saken gjaldt kjøp av et eiendomsselskap som satt på betydelige skatteposisjoner i form av skattekreditter. Utover skatteposisjonene var eiendomsselskapet nesten tomt; det eide bare to mindre festetomter og finansaktiva som stammet fra salg av øvrige eiendommer og som måtte reinvesteres i nye driftsmidler for å beholde skattekredittene. De utenlandske eierne var ikke interessert i å reinvestere og solgte derfor aksjene til en kjøper som skulle investere. Høyesterett kom til at opplegget ikke utgjorde omgåelse slik at skattekredittene var i behold etter overdragelsen. Under spørsmålet om formålsstrid uttalte Høyesterett bl.a. følgende:

«Jeg ser det slik at det må foreligge en ganske åpenbar motstrid mellom en transaksjons virkninger og formålet med de aktuelle lovbestemmelser, før det kan bli tale om gjennomskjæring. Formålet med reglene om betinget skattefritak for gevinst ved salg av næringstomter, negative saldi og avsetning til konsolideringsfond var stort sett det samme: legge til rette for fortsatt drift og vekst i næringslivet ved reinvestering i nye driftsmidler. ...»

Også dette resonnementet kan fremstå som ubalansert. Den aktuelle skattekredittordning bygget ikke bare på hensynet om å stimulere til reinvesteringer, for ellers kunne reglene ha vært formulert videre. Reglene stengte i utgangspunktet for at skatteposisjoner kunne overføres fra et skattesubjekt til et annet. Et selskap som hadde solgt sine driftsmidler kunne f.eks. ikke overføre det betingede skattefritaket til et annet selskap med kompensasjon i form av kontanter, hvorpå det andre selskapet foretok reinvesteringene i nye driftsmidler. Saksforholdet i «Zenith» lignet i høy grad det beskrevne. Selv om det var aksjene som var over-

ført, var selskapet nesten tomt utover skatteposisjonen, så kjøper måtte i praksis starte driften på nytt. En åpenbar motstrid mot hensynet om å stimulere til reinvesteringer, var det ikke mulig å påvise. Hensynet om å stimulere til reinvesteringer hadde heller ikke blitt krenket om en hadde åpnet for fri omsetning av skatteposisjoner med vilkår om at kjøper reinvesterer, hvilket ikke var lovgivers intensjon. Også Banoun har stilt seg kritisk til Høyesteretts formålstolkning i «Zenith». Blant annet har hun fremhevet følgende:

«I Zenith ... ble det ... presisert at det måtte foreligge «en ganske åpenbar motstrid mellom en transaksjon og formålet med de aktuelle skattebestemmelser, før det kan bli tale om gjennomskjæring». Et krav om åpenbar motstrid med formål vil kunne sette snevre rammer for gjennomskjæring og vil ikke gi omgåelsesregelen større slagvidde enn alminnelig tolkningsprinsipper. Flertallets avgjørelse i Zenith kan kritiseres på dette grunnlag».⁵⁹

At et krav om åpenbar formålsstrid kan sette omgåelsesnormen helt ut av spill, synes i mange tilfeller å være riktig og passer for sakene som er nevnt ovenfor («Reitan», «Tangen» og «Zenith»). Står man overfor en begunstigende unntaksregel som ivaretar hensyn A, men hvor vilkårene samtidig er avgrenset fordi lovgiver ikke har ønsket å gripe for sterkt inn i hensyn B, kan det være at omgåelsesnormen ikke får noe anvendelsesområde dersom det avgjørende skal være om skattefordelen strider mot hensyn A. Vurderes derimot formålsstriden opp mot hensyn B som f.eks. er en begrunnelse for hovedregelen, kan man få det motsatte ytterpunkt. Da kan omgåelsesnormen få et altfor vidt anvendelsesområde. Slik sett er kanskje den største faren med denne typen resonnement at de kan ramme tilfeldig; også til ugunst for skattyter.

Høyesteretts uttalelse i «Tangen» om at «isolert sett er det naturligvis i strid med formålet med den alminnelige gevinstbeskatningsregelen dersom oljeselskapets gevinst ikke kommer til beskatning» (avsnitt 53), synes å være et slikt motsatt ytterpunkt.

Målet i omgåelsessaker bør derfor sjelden være å finne frem til ett bestemt enkeltformål som skal være krenket. På tross av domsuttalelsene som ble trukket frem ovenfor, tror jeg heller ikke det lar seg gjøre å oppstille en retningslinje for hvordan det eventuelt skal gjøres. Det at enkeltformål

⁵⁹ Jf. Banoun 2003 s. 330–331.

krenkes eller fremmes kan være et moment, men en bør samtidig få frem øvrige formål og hensyn bak regelsettet, slik at det blir et harmoniserings- og vektningsspørsmål.

Av dette følger det også at en normalt ikke bør reise spørsmål om hvorvidt det er unntaks- eller hovedregelens formål som skal være gjenstand for vurdering. Heller ikke der skattefordelen oppnås gjennom et samspill mellom flere regler, f.eks. reglene om underskuddsfremføring kombinert med reglene om konsernbidrag, jf. Rt. 2012 s. 1888 «Dyvi», bør en normalt formulere spørsmålet på denne måten. I utgangspunktet kan alle de involverte bestemmelser og deres bakenforliggende begrunnelser, tenkes å gi relevante bidrag og det er ikke slik at det ene uten videre utelukker det andre.

I Dyvi-dommen (som gjaldt oppkjøp av selskap med fremførbart underskudd som ble benyttet via konsernbidrag) synes Høyesterett i utgangspunktet å ha resonnert i samsvar med dette ved både å trekke frem formål bak reglene underskuddsfremføring (avsnitt 54) og reglene om konsernbidrag (avsnitt 56 og 57). Likevel kan det spørres om argumentasjonen også her endte med å bli noe ensidig. Høyesterett fremhevet bl.a. følgende (avsnitt 59):

«Det er ikke riktig – slik staten hevder – at fradrag i tilfelle vil bli gjort i inntekten til et annet selskap enn det som har opparbeidet underskuddet. Underskuddet er opparbeidet i Salko AS/Dyvi Eiendom AS og ført til fradrag i dette selskapets inntekter. Riktignok har skattefordelen kommet de selskaper i konsernet til gode som har ytt konsernbidrag. Men dette er et resultat av reglene om konsernbidrag og i samsvar med reglenes formål – å gi selskaper innenfor samme konsern adgang til å utjevne inntektsforskjeller.»

Som antydning av Zimmer, må det være grunn til å tro at det staten egentlig siktet til var at det fremførbare underskuddet var opparbeidet for konsernforholdet oppstod.⁶⁰ Blant annet sett i sammenheng med reglene om underskuddsfremføring, kan det hevdes at det burde ha vært et relevant argument. Høyesterett fremhevet at en sentral forutsetning bak reglene om underskuddsfremføring er at fradraget skal komme den skattyter til gode som har hatt underskuddet (avsnitt 54). Konsernbidragsregelen utvider dette til også å omfatte konsernselskaper, men utvidelsen kan tilsa at lovgiver i første rekke har ønsket å tilrettelegge for at fradraget skal kunne komme til gode for selskaper som er i samme konsern når underskuddet oppstår. Selv om det neppe ville ha påvirket domsresultatet, kunne Høyesterett med fordel ha trukket frem dette som en nyansering av uttalelsen som ble sitert ovenfor.

4.4 Disposisjonens virkninger og formålstolkning

4.4.1 Formålstolkning via likhetslutninger (sammenligningsmetode)

Hovedbudskapet i forrige punkt var at en bør være varsom med å begrense vurderingen til enkelthensyn, og at det i utgangspunktet må være

mer riktig å legge opp til en avveining og harmonisering av hensynene. Men så kan det tenkes at også en slik tilnærming kan bli utilstrekkelig med mindre den suppleres med noe mer. Oppstiller en alle hensynene og ideene bak regelsettet som potensielt er omgått eller utnyttet, kan rekken av begrunnelser bli lang. For eksempel gjelder mange av høyesterettsdommene gevinst- og tapsfradragsreglene. Disse reglene er bl.a. ment å sikre staten inntekter og samtidig ivareta skatteevne- og symmetrihensyn. Reglene er også basert på praktiske hensyn: En korrekt økonomisk vurdering skulle tilsa løpende skattelegging i takt med verdistigning og verdireduksjon, men fordi det er vanskelig å gjennomføre, er beskatningen og fradragsretten utsatt til realisasjon. I tillegg stiller realisasjonsbegrepet bl.a. krav til overføring av eiendomsrett, og dermed følger det forutsetningsvis at lovgiver har ment å differensiere ut fra hvorvidt det foreligger et eierskifte. Listen av begrunnelser er også betraktelig lenger. Selv om det kan være et moment i totalvurderingen, kan det tenkes å bli noe upresist dersom en bare skulle basere vurderingen på en *friere* avveining av slike hensyn. Og normalt er det ikke slik Høyesterett har gått frem i praksis. Det betyr ikke at Høyesterett har unnlatt å benytte seg av lovformål; en kan heller se det som at Høyesterett i første rekke har anvendt en litt annen metode for formålstolkning.

Det vanlige i høyesterettspraksis har vært å reise spørsmål om disposisjonen (i tillegg til å være skattebetinget, forretningsmessig uhen-siktsmessig mv.) mangler virkninger og realiteter utover skattebesparelsen. Der det har blitt konstatert omgåelse, har mangel på ikke-skattemessige virkninger stort sett alltid vært et avgjørende argument.

I Rt. 2006 s. 1199 «Nagell-Erichsen II» ble det f.eks. konstatert omgåelse med henvisning til at tilpasningen hadde «helt ubetydelig egenvirkning» (avsnitt 82). I Rt. 2006 s. 1062 «Fauske» ble det vektlagt at disposisjonen «praktisk talt» var uten virkninger (avsnitt 48 og 51). I Rt. 2000 s. 1865 «Nygård» uttalte Høyesterett at disposisjonen medførte «meget små reelle virkninger». I Rt. 1999 s. 946 «ABB» og Rt. 1998 s. 1764 «Finnøy og Wisth» ble det uttalt at disposisjonene ikke hadde noen «annen ... virkning enn de skattemessige ...» I Rt. 1998 s. 1771 «Essem» ble det fremhevet at disposisjonene ikke hadde «nevneverdig økonomisk realitet utover skattespørsmålet». Særlig i eldre saker har man også brukt formuleringen om realitet avviker fra form. I Rt. 1982 s. 789 «Torkildsen» ble det fremhevet at disposisjonene i «[r]ealiteten ... var at Torkildsen skulle selge eiendommen ... og

⁶⁰ Jf. Zimmer 2013 s. 144.

fondet motta som gave den del av salgsummen som Torkildsen ikke kunne motta skattefritt.» I Rt. 1976 s. 302 «Ragelas» ble det uttalt at den privatrettslige formen måtte settes til side for de «*økonomiske realiteter*» som var at skattyter «*fikk likvidasjonsutbyttet i form av fordringer på Pegasus*». En kjent uttalelse av Kvisli er sitert i flere av høyesterettsdommene, jf. bl.a. Rt. 1966 s. 1189 «*Bergesen*» og Rt. 1971 s. 264 «*Kielland*»: «*Har transaksjonen ikke en viss egenverdi med hensyn til de økonomiske realiteter, vil de skatterettslig sett ligge i faresonen selv om de privatrettslig er uangripelige*». ⁶¹ Se for øvrig lignende uttalelser i bl.a. Rt. 1994 s. 912 «*Hovda*», «*Rt. 1994 s. 499 «Gokstad*», Rt. 1978 s. 60 «*Sme-stad*» og Rt. 1963 s. 478 «*Siraco*».

Selv om Høyesterett ikke har knyttet vurderingene til eksplisitte lovformål e.l., synes det likevel å ha skjedd en form for formålstolkning i disse dommene. I det følgende vil jeg først skissere forbindelsen til formålstolkning *abstrakt*, for deretter å demonstrere vurderingstemaet nærmere med eksempler fra høyesterettspraksis.

Høyesterett har altså forutsatt at mangel på ikke-skattemessige virkninger kan være et direkte argument for at skattefordelen er i strid med den aktuelle skatteregels formål, se også redegjørelsen for Rt. 1994 s. 912 «*Hovda*» i punkt 4.2. ⁶² Spørsmålet er hvorfor Høyesterett kan foreta slike slutninger. For å besvare dette kan det være grunn til å vise til et prinsipp for formålstolkning som ofte fremheves i alminnelig rettskildelære i forbindelse med bl.a. utvidende og analogisk fortolkning. ⁶³

Sett at en bestemmelse etter naturlig språklig forståelse regulerer tilfelle A, mens faktum B ligger utenfor. En kan tenke seg at bestemmelsen er utformet på bakgrunn av fire ulike hensyn/betraktninger som til sammen utgjør bestemmelsens formål. Spørsmålet er om bestemmelsens formål taler for å utvide anvendelsesområdet til faktum B. For å ta stilling til dette vil en gå veien via en *sammenligning*. En vurderer om det er *for-*

skjeller mellom A og B som kan forklare at bestemmelsens formål, dvs. noen av de fire hensyn/betraktninger, gjør seg gjeldende på annen måte eller med annen styrke. Er det ingen relevante forskjeller mellom A og B, tilsier det at bestemmelsens formål (de fire) må gjøre seg gjeldende i like høy grad, slik at det er i samsvar med formålet å utvide anvendelsesområdet til faktum B.

Vurderingen av om disposisjonen medfører virkninger utenom skattebesparelsen, kan synes å følge et lignende tankemønster. Som forklart i punkt 2, lar det seg ikke vurdere hvorvidt en disposisjon mangler virkninger uten å *sammenligne* med et alternativ (sammenligningsgrunnlaget). Betegnes f.eks. en disposisjon (gave fra far til barn og salg fra barn til tredjemann) som praktisk talt uten virkninger, jf. Rt. 2006 s. 1062 «*Fauske*», har en samtidig sagt at disposisjonen praktisk talt medfører samme virkninger som et alternativ ville ha medført (her at far kunne ha solgt selv og heller gitt salgsummen til barna). En kan derfor også formulere det som at det praktisk talt ikke er *realitetsforskjeller* mellom disposisjonen og alternativet.

Metoden som ble beskrevet ovenfor fra alminnelig rettskildelære, forenkles ofte i praksis uten at det betyr at resonnementet blir upresist. Det skjer ved at man snur om på rekkefølgen i resonnementet. I stedet for å starte med å oppstille alle hensynene bak bestemmelsen (her fire), kan en begynne med å spørre etter forskjeller. Så langt en ikke finner forskjeller, kan det tilsi at det må være i samsvar med bestemmelsens formål å tolke utvidende. Ved å forholde seg til samme prinsipp i omgåsessaker, lar det seg gjøre å trekke tilsvarende slutninger: Så langt en ikke finner faktiske virkninger eller realitetsforskjeller, kan det tale for at det må være i samsvar med den aktuelle skattebestemmelsens formål å tilsidesette skattefordelen.

Hva gjelder de forannevnte dommer vil jeg illustrere vurderingene nærmere med eksempler i neste punkt. I Rt. 1976 s. 1317 «*Harnoll*» og Rt. 1998 s. 1779 «*INA*» synes derimot tilsvarende vurderinger å ha falt ut i skattyters favør. I begge saker synes det å ha dreid seg om skattebetingede disposisjoner, men disposisjonene brakte med seg virkninger som var av betydning ut fra de respektive regelsett. ⁶⁴

I «*Harnoll*» hadde skattyter solgt fire tomter med vilkår om at den delen av kjøpesummen som oversteg hans inngangsverdi først skulle betales etter hans død. På den måten unngikk han gevinstbeskatning ettersom gevinster den gang

⁶¹ Jf. Kåre H Kvisli, *Innføring i skatteretten*, Oslo 1962 s. 109.

⁶² Jf. også Banoun 2003 s. 334.

⁶³ Se f.eks. Alf Ross, *Om ret og retfærdighed: en indførelse i den analytiske retsfilosofi*, København 1953 s. 176: «*Den problematik, der ligger bag den utvidende fortolkning (analogislutningen), kan skildres således. Hvis en regel efter «naturlig sproglig forståelse» finder anvendelse på område a, forudsætter dens utvidelse til område b, (1) at en rettslig vurdering ud fra de formål og ideer, der antages at have bestemt reglen, taler for at anvende den også på område b. — Og (2) at der ikke mellem a og b er nogen sådan forskel, der ud fra andre rettlige vurderinger og ideer kan begrunde, at de to tilfælde behandles forskelligt.*» Se også Torstein Eckhoff og Jan Helgesen, *Rettskildelære*, 5. utgave, Oslo 2000 s. 126.

⁶⁴ Jf. Folkvord 2009 s. 175–177.

skulle tidfestes etter kontantprinsippet.⁶⁵ Hovedbegrunnelsen for kontantprinsippet er å motvirke at skattyter skal komme i likviditetsvansker ved betaling av skatten. En virkning av disposisjonen var i utgangspunktet at skattyter aldri mottok midlene i motsetning til om de var utbetalt i kontanter. Høyesterett fant likevel saken tvilsom, idet skattyter hadde overdratt de uforfalte pengekravene til en bank i sikringsøyemed for gjeld han hadde til banken (sikringscesjon). Indirekte fikk han dermed nyttiggjort seg midlene likevel. Høyesterett la avgjørende vekt på at sikringscesjonene ikke var gjennomført på en måte som gjorde at skattyter fikk disponere over en vesentlig del av verdien av de uforfalte kravene. På dette grunnlag fant Høyesterett at det ikke var naturlig å likestille disposisjonen med oppebæring av inntekt i kontanter.

I «INA» hadde skattyter overlatt 34 pst. av aksjene i selskapet hvor han arbeidet til sin bror slik at han selv bare satt igjen med en aksjepost på 66 pst. Det skyldes at han ønsket å unngå de dagjeldende reglene om beregnet personinntekt som først slo inn når aktive aksjonærer hadde eierandeler på minst 2/3 eller hadde krav på minst 2/3 av overskuddet. Høyesterett kom til at disposisjonen måtte stå seg. Skattyters tilpasning innebar at han ga avkall på over 1/3 av både eierinnflytelse og overskudd (uten at utbyttevirkningen ble nøytralisert slik som i krysseiesakene, se 4.4.2). I dagjeldende lovtekst var det også angitt eksplisitt hvilke persongrupper skattyter kunne identifiseres med og søsken falt utenfor. Hensett til hva lovteksten differensierte ut i fra og dens detaljerte utforming, måtte det være forutsatt fra lovgivers side at disposisjoner med slike virkninger skulle falle utenfor.

I begge saker synes vurderingene å ha blitt basert på en *sammenligning*. I «Harnoll» ble disposisjonen sammenlignet med en situasjon hvor kjøpesummene var utbetalt i kontanter. I «INA» ble disposisjonen sammenlignet med at skattyter kunne ha eid alle aksjene selv. På det grunnlag ble det avdekket ikke-skattemessige virkninger eller realitetsforskjeller. Siden disse virkningene/realitetsforskjellene var av sentral betydning ut fra begrunnelser/forutsetninger for lovgivningen, kunne de berette skattefordelen.

Det betyr samtidig at dersom de ikke-skattemessige virkninger/realitetsforskjeller hadde vært mindre, kunne det ha talt for motsatt resultat. Hva gjelder «INA» fremgår det særlig tydelig

hvis en sammenligner med krysseiesakene som omtales nedenfor i punkt 4.4.2. Tilsvarende ser en av premissene i «Harnoll». Høyesterett vektla at sikringscesjonene ikke var gjennomført på en måte som gjorde at skattyter fikk disponere over en vesentlig del av verdien av de uforfalte kravene. Det innebærer at resultatet kunne ha blitt motsatt dersom sikringscesjonene hadde blitt gjennomført på en måte som gjorde at skattyter fikk disponere over en større del – typisk hvis skattyter hadde tatt opp større lån med sikkerhet i kravene. Da hadde forskjellene mellom den gjennomførte disposisjon og en kontantutbetaling blitt mindre, slik at det aktuelle regelsetts formål, herunder hensynet til skattyters betalingsevne, ville ha gjort seg gjeldende med henimot samme styrke.

Det dreier altså om en vurdering av såkalt formålslikhet.⁶⁶ Ved å sammenligne faktum med tilfeller som klart faller inn under ordlyden, kan en finne ut om formålet gjør seg gjeldende på samme måte og i samme grad i begge tilfeller. I «Harnoll» gjorde ikke lovformålet seg gjeldende med samme styrke, idet skattyter på tross av sikringscesjonen stod svakere likviditetsmessig enn hvis midlene var utbetalt i kontanter.

4.4.2 Virkningers relevans mv.

Metoden som ble skissert i forrige punkt og som omtales videre i dette punkt, kan sies å gjelde hvordan det aktuelle tilfellet holdes opp mot lovformål, sml. mandatet. I teorien kan en tenke seg at en først oppstiller samtlige begrunnelser bak det aktuelle regelsett. Høyesterett utelater gjerne dette leddet bl.a. fordi metoden gjør det mulig å forenkle uten at det nødvendigvis går utover presisjonen. Deretter gjennomføres en vurdering som går ut på å sammenligne. I høyesterettspraksis formuleres dette normalt som et spørsmål om disposisjonen medfører virkninger eller realiteter utover skattebesparelsen. Men fordi vurderingsteamet er relativt, blir det knyttet til et sammenligningsgrunnlag.

På den ene side har man den gjennomførte disposisjon A og på den annen side sammenligningsgrunnlag B. En vurderer i hvilken grad det er realitetsforskjeller mellom A og B som ut fra de aktuelle reglers formål mv., kan begrunne den ulike skattemessige behandling.

Vurderingen begrenses ikke til overordnede hensyn bak de aktuelle regler. I Rt. 1998 s. 1779 «INA» var det som sagt, nokså detaljerte betraktninger knyttet til utformingen av lovvilklårene som tilsa at virkningene måtte få avgjørende betyd-

⁶⁵ Gevinsten ble også skattefri for arvingene på grunn av en dom inntatt i Rt. 1947 s. 64.

⁶⁶ Jf. Askeland 2004 s. 516–517.

ning, se punkt 4.4.1. En ikke-skattemessig virkning eller realitetsforskjell kan derfor være *relevant* fordi den representerer et typisk kjennetegn på det privatrettslige begrep som grensen i loven er basert på.⁶⁷ Dette synes også å være det mest praktiske i omgåessammenheng.

For eksempel angår mange av høyesterettsdommene tilpasninger til gevinstbeskatningsreglene, herunder realisasjonsbegrepet (eller det tidligere avhendelsesbegrepet). Realisasjonsbegrepet stiller krav til «overføring ... av eiendomsrett», jf. sktl. § 9-2. Av det følger det også understått at gevinsten skal tilordnes den som hadde eiendomsretten til eiendelen på realisasjonstidspunktet. Det bidrar til å forklare hvorfor Høyesterett i mange slike saker nettopp har vektlagt i hvilken grad disposisjonen medfører virkninger som gjenspeiler en overføring av eierbeføyelser eller andre endringer i eierforholdet.⁶⁸ Når lovgiver har valgt å knytte grensen til begrepet eiendomsrett, følger det forutsetningsvis at bl.a. slike virkninger er relevante. Det kan dreie seg om virkninger eller realitetsforskjeller hva gjelder hvem som har innflytelse og kontroll over hvordan eiendelen skal disponeres, hvem som sitter med risikoen for eventuelle verdisingninger og som nyter godt av avkastningen, hvem som kan risikere å få krav rettet mot seg dersom disponering eller drift av eiendelen skulle påføre tap hos andre og hvis kreditorer kan ta utlegg i eiendelen o.l.

Rt. 2006 s. 1062 «*Fauske*» er illustrerende. Her hadde skattyter unngått gevinstbeskatning ved å gi en sameieandel til sine barn slik at inngangsverdien ble oppjustert like før den ble solgt videre til tredjemann. Omgåesspørsmålet gikk ut på om disposisjonen skulle likestilles med situasjonen dersom skattyter hadde solgt sameieandelen selv og heller gitt salgssummen til barna. Ifølge Høyesterett var eneste reelle virkning eller forskjell at barna ble sittende igjen med det eventuelle misligholdsansvaret overfor tredjemann dersom det skulle vise seg mangler. Virkningen var formodentlig relevant ettersom den bekreftet barnas eierskap på realisasjonstidspunktet. Når Høyesterett likevel konstaterte omgåelse, var det fordi

virkingen var så bagatellmessig. Høyesterett fremhevet at risikoen for misligholdsansvar var nokså teoretisk (avsnitt 48). Barnas besittelse manglet for øvrig et viktig kjennetegn på eierskap ettersom det ikke var opp til dem å bestemme hvordan sameieandelen skulle disponeres. Skattyter og den andre sameieren hadde allerede avtalt at eiendommen skulle selges før sameieandelen ble gitt til barna, og det var skattyter som inngikk salgavtalen som fullmektig på vegne av barna, da kjøperen ble funnet noen uker senere. Høyesterett synes å ha vektlagt dette ved bl.a. å fremheve at disposisjonsrekken var utslag av en på forhånd fastsatt plan (avsnitt 51, se også avsnitt 48 og annenvoterendes presisering i avsnitt 59). Høyesterett vektla også at det ikke var realitetsforskjeller når det gjaldt hvem som hadde risikoen for hvilken salgssum som ble oppnådd, idet barna også ville hatt risikoen for dette dersom de var tildelt salgssummen fra skattyter (avsnitt 48). Se for øvrig lignende saker i «Rt. 1994 s. 499 «*Gokstad*», Rt. 1982 s. 789 «*Torkildsen*» og Rt. 1978 s. 60 «*Smestad*».⁶⁹

Rt. 2014 s. 227 «*Tangen*» synes også å ha angått et lignende tilfelle, men argumentasjonen til Høyesterett fremstår som avvikende. Blant annet fremhevet Høyesterett at det ikke var noe større grunn til å anvende omgåelsesnormen bare fordi fisjonen og aksjesalget skjedde tilnærmet samtidig (avsnitt 61). Uttalelsen lar seg vanskelig forene med domspremissene i bl.a. «*Fauske*», «*Gokstad*», «*Torkildsen*» og «*Smestad*». Omgåesspørsmålet i «*Tangen*» gikk ut på om disposisjonen skulle likestilles med et direkte salg av den faste eiendommen. Følger en metoden som illustreres av bl.a. «*Fauske*» skulle en tro at det måtte stå sentralt i hvilken grad det var forskjeller mellom den gjennomførte disposisjon (fisjonen og aksjesalget) og et direkte salg. Gjennomføres fisjonen eller opprettes eierstrukturen med et «singel purpose»-selskap lang tid i forveien, vil det manifestere seg i flere virkninger enn hvis fisjonen foretas i siste liten eller t.o.m etter at salget er avtalt (fisjon i spranget). Det at fisjonen og aksjesalget skjedde tilnærmet samtidig skulle formodentlig ha vært et viktig moment om en hadde fulgt argumentasjonsmønsteret som gjenspeiles i de eldre dommer.

Et annet eksempel er Rt. 2000 s. 1865 «*Nygård*». Her hadde skattyter overdratt sin personlige regnskapsvirksomhet til et DA hvor han selv ble deltaker for 95 pst., mens de resterende 5 pst. tilkom hans heleide aksjeselskap. Realisasjonen ga betydelige skattebesparelser etter dagjeldende avskrivningsregler, men Høyesterett konstaterte omgåelse bl.a. fordi virkningene av overdragelsen var meget små (sammenlignet med den opprinnelige eierform). I og med at skattyter fortsatt satt med hele eierinteressen indirekte, hadde han full kontroll over forvaltningen av virksomheten. En realitetsforskjell var riktignok at det oppstod en

⁶⁷ Det vil si at en ikke-skattemessig virkning eller realitetsforskjell enten kan være relevant fordi det har forankring i et lovhensyn eller fordi det følger av en tolkning av lovteksten i de aktuelle skatteregler. Et eksempel på virkninger som formodentlig aldri kan være relevante, er utgifter til skatterådgivere som har bistått med gjennomføringen. Det betyr at slike virkninger ikke kan utgjøre et argument mot omgåelse.

⁶⁸ Se Thor Falkanger og Aage Thor Falkanger, *Tingsrett*, 7. utgave, Oslo 2013 s. 41, for en oversikt over eierbeføyelser og virkninger forbundet med eiendomsrett.

⁶⁹ Se en annen forklaringsmodell for planleggingsmomentet i Banoun 2003 s. 324–327.

viss ansvarsbegrensning overfor kreditorer ettersom en eierandel ble lagt under et aksjeselskap. Men selv om denne virkningen var relevant, var den nokså bagatellmessig ettersom eierandelen til aksjeselskapet kun ble på 5 pst. Høyesterett fremhevet at fra «en skatterettslig synsvinkel er det nærliggende å se det slik at det ikke har funnet sted noe eierskifte i forhold til regnskapsvirksomheten.» Hadde skattyter i stedet omdannet enkeltpersonforetaket til et aksjeselskap, slik at ansvarsbegrensningen hadde blitt 100 pst., ville trolig resultatet ha blitt motsatt (det var visstnok synspunktet i ligningspraksis).⁷⁰

Juridisk teori har for øvrig diskutert det samme tema i forbindelse med en debatt om hvilken betydning ulemper skal tillegges i omgåelsesvurderingen.⁷¹ Folkvord har antydnet at ulemper bare kan tale mot omgåelse i totalvurderingen dersom det har holdepunkter i regelsettet som er omgått eller utnyttet.⁷² Zimmer derimot synes å ha forutsatt at alle ikke-skattemessige virkninger, herunder ulemper, kan trekkes inn som et argument mot omgåelse.⁷³ Av det som er sagt ovenfor fremgår at jeg i utgangspunktet deler Folkvords syn på dette punkt. Folkvord og Zimmer har imidlertid diskutert et eksempel hvor samboer A selger aksjer til samboer B kun med det motiv å oppnå tapsfradrag. Etter overdragelsen har ikke samboer A noen absolutt sikkerhet for at samboer B vil følge hans instruksjoner om aksjene. Samboer B kan f.eks. finne på å selge aksjene dagen etterpå eller takke for seg og ta med seg aksjene. Mens Folkvord synes å stille seg skeptisk til at disse virkningene eller ulempene skal være et argument mot omgåelse, mener Zimmer at de har vekt.⁷⁴ Her deler jeg Zimmers forståelse, og legger til at det kan forankres i skattelovens realisasjonsbegrep. Tapsfradrag forutsetter realisasjon, herunder overføring av eiendomsrett. De nevnte virkninger reflekterer en eiendomsoverføring til samboer B. Når lovgiver har valgt å knytte fradraget til overføring av eiendomsrett, følger det forutsetningsvis at slike virkninger er av betydning. Det betyr samtidig at dersom virkningene reduseres – f.eks. fordi det fra før foreligger en samlivsavtale om likedeling ved samlivsbrudd – kan det tale for at tapsfradraget er formålsstridig. Poenget er at forskjellene da er mindre sammenlignet med situa-

sjonen dersom samboer A hadde beholdt aksjene. Og jo mindre forskjellene er, jo mindre er det som kan forklare at formålene (mv.) bak tapsfradagsregelen gjør seg gjeldende på annen måte, jf. punkt 4.4.1. Dermed kan det argumenteres for at disposisjonen i relasjon til tapsfradagsregelen, bør likestilles med situasjonen dersom samboer A hadde beholdt aksjene.

Virkninger forbundet med eiendomsrett stod også sentralt i Rt. 2006 s. 1199 «Nagell-Erichsen II». Her hadde en dødssyk mor tatt opp et stort personlig lån og deretter overført midlene til sitt heleide investeringsselskap. Siden dagjeldende arveavgiftsregler fastsatte at aksjer og selskapsandeler kunne verdsettes til 30 pst., samtidig som personlig gjeld kom til fradrag med 100 pst., ga dette en stor avgiftsfordel for barna. Et vilkår eller en forutsetning for at midlene skulle falle innunder den gunstige verdsettelsesregelen, var at investerings-selskapet var *eier* av midlene på dødstidspunktet. Høyesterett vektla at opplegget i liten grad hadde virkninger og realiteter som gjenspeilet det. Blant annet hadde investeringsselskapet brukt deler av midlene på kjøp av aksjer i datterens og svigersønnens heleide selskap og til kjøp av bolig for sønnen. Høyesterett viste til at arvingene hadde fått rett til å nominere disse investeringene og at det var arvingene som stod for forvaltningen i investeringsselskapets eiertid. Videre la Høyesterett vekt på at investeringsselskapet ble fisjonert etter arvefallet og at datteren fikk aksjene og sønnen fikk boligen, slik at investeringene ble «*plassert der de hørte hjemme*» (avsnitt 78). Ved fisjonen etter arvefallet ble det heller ikke foretatt noen ny taksering av selskapene for å sikre at arvingene ble tildelt like verdier; «*[d]et ble i stedet forholdt som om investeringene var gjort for hver av arvingenes regning og risiko*» (avsnitt 78). Til slutt uttalte Høyesterett at investeringene hadde preg av arveforskudd og at egenverdien var hos arvingene. Barna viste for øvrig til at opplegget hadde virkninger ettersom lånefinansieringen medførte rentekostnader, men Høyesterett fant ikke grunn til å vektlegge det (utover som en indikasjon på at disposisjonen var skattemotivert, se punkt 3.4.8). Selv om det ikke fremgår uttrykkelig, kan det forklares med at lovens grense var basert på eierbegrepet. Rentekostnadene var på arvelaters hånd og bekreftet derfor ikke investeringsselskapets eierskap til midlene.

I kryssesiesakene ble det konstatert omgåelse og formålsstrid selv om nokså vesentlig eierinnflytelse var overlatt til en annen person. I Rt. 2007 s. 209 «Hex» og Rt. 1998 s. 1771 «Essem» hadde de personlige skattyterne byttet aksjeposter på henholdsvis 36 pst. og 35 pst. med den følge at de kunne blokkere vedtektsendringer i hverandres

⁷⁰ I utlandet fremheves ofte omdannelse fra enkeltpersonforetak eller ansvarlig selskap til aksjeselskap som et eksempel på noe som ikke kan utgjøre omgåelse, se Schön 2008 s. 52. Se også Zimmer 2014 s. 63, hvor det fremheves at skattemessig gjennomskjæring av aksjeselskapsformen sjelden er aktuelt.

⁷¹ Diskusjonen har vært delt i to spørsmål. Det ene er om ulemper kan tale for skattemessig motivasjon, se punkt 3.2. Det andre er om ulemper kan tale mot omgåelse i totalvurderingen. Sistnevnte spørsmål angår det som drøftes her.

⁷² Folkvord har fremhevet at «ulemper [bare kan] være relevant i totalvurderingen i den grad de sier noe om vurderingstema, nemlig den aktuelle transaksjonens lojalitet.», jf. Folkvord 2009 s. 176. Folkvord har for øvrig forutsatt at illojalitet og formålsstrid er to ord for det samme: «I denne fremstillingen forutsettes det, uten nærmere drøftelse, at illojalitets- og formålsvurdering er to sider av samme sak. Dersom en transaksjon strider mot skattereglenes formål, vil den normalt også fremstå som illojal.», jf. samme sted s. 171.

⁷³ Se Zimmers argumentasjon mot Folkvords synspunkt i Frederik Zimmer, «Omgåelse og ulemper», *Skatterett*, 2009 s. 268-272 (s. 271–272).

⁷⁴ Jf. Folkvord 2009 s. 173 og Zimmer 2009 s. 269.

selskaper. I «Hex» hadde også denne virkningen vist seg i praksis ved at minoritetsaksjonæren i det ene selskapet hadde blokkert et fusjonstilbud fra en tredjemann. I Rt. 1998 s. 1764 «*Finnøy og Wisth*» hadde skattyterne gått enda lenger og fordelt aksjepostene 50/50. Det ga ikke bare innflytelse ved vedtektsendringer, men også ved alminnelig generalforsamlingsbeslutninger. Høyesterett synes ikke å ha lagt nevneverdig vekt på disse eiervirkningene i noen av sakene. Selv om det ikke fremgår direkte av domspremissene, lar det seg forklare ut fra regelsettets utforming. Reglene om beregnet personinntekt kom til anvendelse når aktive aksjonærer enten hadde eierandeler på minst 2/3 «eller» krav på minst 2/3 av overskuddet. Eiervilkåret og overskuddsvilkåret var med andre ord alternative vilkår. En aktiv aksjonær som hadde krav på 2/3 av overskuddet eller mer, skulle ilegges beregnet personinntekt uavhengig av om hans eierandel og eierinnflytelse var marginal. Det at skattyterne fikk medbestemmelsesrett i hverandres selskaper var derfor mindre sentralt. Det avgjørende var at krysseiearrangementene ikke hadde den forutsatte overskuddsvirkningen, ettersom skattyterne fikk krav på en tilsvarende andel av overskuddet i den andre skattyterens selskap.

Formodentlig må det ha vært en viss risiko for at utbyttefordelingen kunne bli skjev (selv om Høyesterett riktignok avviste dette i «*Finnøy og Wisth*»). At denne risikoen ikke stod i veien for å konstatere omgåelse lar seg også forklare ut fra lovtekstens utforming. Selv hvis f.eks. den ene skattyteren over tid skulle motta 10 pst. mindre i samlet utbytte var det fortsatt et stykke ned til lovens grense om avkall på over 1/3 av overskuddet.

Det er viktig å merke seg at selv om overordnede hensyn bak de aktuelle regler i liten grad har blitt trukket frem i dommene ovenfor, betyr det ikke at de har vært uten betydning. Domspremissene kan forstås dit hen at Høyesterett indirekte også har tatt slike hensyn i betraktning. Det har å gjøre med det som ble sagt ovenfor om at denne typen resonnement forenkles. Så langt det ikke er faktiske forskjeller mellom f.eks. et krysseiearrangement og situasjonen dersom skattyterne hadde eid alle aksjene i hvert sitt selskap, kan en normalt presumere at lovhensynene gjør seg gjeldende på samme måte og med samme styrke i begge tilfeller.

Skulle en ha skrevet resonnementet fullt ut i krysseiesakene kunne det f.eks. ha vært bygget opp slik: På et overordnet nivå er de aktuelle regler bl.a. ment å sikre like skattemessige forhold for næringsvirksomhet enten virksomheten drives gjennom et selskap eller som enkeltpersonforetak. Det er ingen forskjeller eller ikke-skattemessige virkninger som kan forklare at dette hensynet gjør seg svakere gjeldende ved krysseie enn der skattyterne eier alle aksjene i hvert sitt selskap. Videre er de aktuelle regler avgrenset

bl.a. av hensyn til norske selskapers konkurransedyktighet overfor utenlandske selskaper. Det er ingen forskjeller eller ikke-skattemessige virkninger som kan forklare at det er større behov for å sikre konkurransedyktighet overfor utenlandske selskaper i krysseiesituasjoner enn der skattyterne eier hvert sitt selskap fullt ut. Det er heller ingen andre relevante forskjeller, jf. det som ble sagt om eiervirkningen og overskuddsvirkningen ovenfor. Samlet sett taler derfor formålene bak de aktuelle regler for å likestille krysseiearrangementet med situasjonen dersom skattyterne hadde eid alle aksjene i hvert sitt selskap.

En ser for øvrig av dommene at det kan foreligge omgåelse selv om disposisjonen medfører visse relevante virkninger utenom skattebesparelsen. Vurderingen er del av en større totalvurdering hvor også andre momenter spiller inn. Hvor små ikke-skattemessige virkninger/realitetsforskjeller som kreves er et skjønnsmessig spørsmål og drøftes ikke nærmere her.

Som antydning i punkt 4.4.1, synes metoden å ligge nært slik en ofte resonnerer ved formålsorientert lovtolkning. Et eksempel er Rt. 1994 s. 1064 «*Bye*» som gjaldt grensen mellom arbeid og konsulentvirksomhet og som ble løst ut fra lovtolkning. En ingeniør (Dag Erik Bye) hadde her stiftet et aksjeselskap hvor han ble ansatt, for deretter å bli leid ut som konsulent til Aker Engineering AS (Aker). Spørsmålet var om konsulentforholdet skulle anses som et arbeidsforhold i skattemessig forstand. Høyesterett la vekt på at avtaleforholdet hadde flere realiteter som skilte det fra et arbeidsforhold, og at avtaleforholdet derfor samlet sett ikke hadde karakteren av et ansettelsesforhold (skattyter fikk altså medhold). Det ble vist til at Aker når som helst kunne avbestille fortsatte tjenesteytelser uten noen særlig grunn og uten å være bundet av noen oppsigelsesfrist. Ved feil fra ingeniørens side var det også en plikt for ham til å utbedre feilene for egen regning. Dessuten kunne Aker kreve erstatning for feil og forsinkelser etter kontraktsrettslige regler. Og etter avtalen skulle eventuelle tvister mellom Aker og ingeniøren løses ved voldgift. Grunnen til at disse realitetene var relevante er fordi det viktigste kjennetegnet på skillet mellom arbeidsforhold og virksomhet er i hvilken grad aktiviteten drives for egen regning og risiko. Hadde situasjonen vært at konsultantselskapet mottok betaling uavhengig av ingeniørens prestasjon (innsatsforpliktelse) og uten fare for erstatningssøksmål utover hva vanlige arbeidstakere har, hadde realitetsforskjellene vært mindre og det kunne ha talt for motsatt resultat.

Ved spørsmål om omgåelse av en tyngende skattebestemmelse kan omfanget av ikke-skattemessige virkninger eller realitetsforskjeller, anses som en indikasjon på hvor langt skattyter har beveget seg utenfor bestemmelsen (samme bare motsatt hvis det er tale om en begunstigende bestemmelse). Har f.eks. skattyters disposisjon helt andre ikke-skattemessige virkninger enn det som kjennetegner disposisjonsformen som reguleres direkte av den tyngende skattebestemmelsen – slik at realitetsforskjellene er store – kan en risikere å tøy bestemmelsen betraktelig dersom den gis anvendelse på disposisjonen. Selv om det faller utenfor mandatet å drøfte det nærmere, kan det nevnes at legalitetsprinsippet yter motstand mot slik rettsanvendelse selv om hjemmelen er supplert med omgåelsesnormen. Det vil si at vekten av legalitetsprinsippet som motargument, normalt vil øke jo større de ikke-skattemessige virkningene er. Det gjelder også om omgåelsesnormen skulle bli lovfestet, idet legalitetsprinsippet stiller krav til hjemmelens presisjonsnivå.⁷⁵

4.5 Konklusjon

Ovenfor er det drøftet hvordan Høyesterett i hovedtrekk synes å bruke lovformål i omgåelsesakene, herunder hvordan tilfellet holdes opp mot lovformål. I punkt 4.3 ble det redegjort for en gruppe dommer hvor en kan få inntrykk av at det er lagt vesentlig vekt på om det kan påvises direkte motstrid mot et enkeltformål som utledes fra lovforarbeider e.l. Det ble antydnet at en slik rettsanvendelse kan være uheldig. Vanligvis vil det være mulig å identifisere minst ett lovhensyn som krenkes og ett som fremmes, ettersom grenser i loven normalt er basert på motstående hensyn og omgåelsesspørsmål stort sett gjelder grensespørsmål. Som regel bør det derfor ikke være et *mål* i omgåelsessaker å påvise motstrid mot enkelthensyn o.l. Det at enkelthensyn krenkes eller fremmes kan være et moment. Samtidig bør en få frem mothensynene og stille dem opp mot hverandre, slik at målet med momentet blir å foreta en avveining og harmonisering av hensyn.

I punkt 4.4 ble forholdet mellom vurderingen av ikke-skattmessige virkninger og formålstolkning drøftet nærmere. Det dreier seg her om et av

basisargumentene i omgåelsessaker. Der Høyesterett har konstatert omgåelse, har det stort sett alltid blitt vektlagt hvorvidt disposisjonen medfører virkninger eller realiteter utover skattebesparelsen. Forbindelsen til formålstolkning er angitt nærmere ovenfor og vil her bare bli oppsummert kort. Fordi vurderingen av ikke-skattmessige virkninger er et relativt vurderingstema, blir det basert på en sammenligning, se også punkt 2. At en disposisjon (f.eks. et krysseiearrangement) ikke har en viss realitet, er det samme som å si at det ikke er en viss realitetsforskjell sammenlignet med alternativet (her i forhold til at skattyterne kunne ha eid alle aksjene i hvert sitt selskap). Og så langt det ikke er realitetsforskjeller, kan det bl.a. tilsi at hensynene bak den aktuelle skatteregel gjør seg gjeldende i like høy grad for den gjennomførte disposisjon. Det kan tale for at det er i samsvar med skatteregelens formål å likestille disposisjonen med alternativet.

Vurderingen av ikke-skattmessige virkninger synes å stå særlig sentralt i Høyesteretts praksis. Ved en eventuell lovfesting av omgåelsesnormen bør en etter mitt syn bygge videre på dette. Det vil si at det bør være et spesielt viktig moment under en totalvurdering, hvorvidt og i hvilken utstrekning disposisjonen har relevante virkninger utover skattebesparelsen.

⁷⁵ Om presisjonskravet, se bl.a. Hans Petter Graver, *Alminnelig forvaltningsrett*, 4. utgave, Oslo 2015 s. 81–83.

Norges offentlige utredninger

2015 og 2016

Statsministeren:

Arbeids- og sosialdepartementet:

NOU 2015: 6 Grunnlaget for inntektsoppgjørene 2015
NOU 2016: 1 Arbeidstidsutvalget

Barne-, likestillings- og inkluderingsdepartementet:

NOU 2015: 4 Tap av norsk statsborgerskap

Finansdepartementet:

NOU 2015: 1 Produktivitet – grunnlag for vekst og velferd
NOU 2015: 5 Pensjonslovene og folketrygdreformen IV
NOU 2015: 9 Finanspolitikk i en oljeøkonomi
NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt
NOU 2015: 12 Ny lovgivning om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering
NOU 2015: 14 Bedre beslutningsgrunnlag, bedre styring
NOU 2015: 15 Sett pris på miljøet
NOU 2016: 2 Endringer i verdipapirhandelloven – flagging og periodisk rapportering
NOU 2016: 3 Ved et vendepunkt: Fra ressursøkonomi til kunnskapsøkonomi
NOU 2016: 5 Omgåelsesregel i skatteretten

Forsvarsdepartementet:

Helse- og omsorgsdepartementet:

NOU 2015: 11 Med åpne kort
NOU 2015: 17 Først og fremst

Justis- og beredskapsdepartementet:

NOU 2015: 3 Advokaten i samfunnet
NOU 2015: 13 Digital sårbarhet – sikkert samfunn

Klima- og miljødepartementet:

NOU 2015: 16 Overvann i byer og tettsteder

Kommunal- og moderniseringsdepartementet:

NOU 2015: 7 Assimilering og motstand
NOU 2016: 4 Ny kommunelov

Kulturdepartementet:

Kunnskapsdepartementet:

NOU 2015: 2 Å høre til
NOU 2015: 8 Fremtidens skole

Landbruks- og matdepartementet:

Nærings- og fiskeridepartementet:

Olje- og energidepartementet:

Samferdselsdepartementet:

Utenriksdepartementet:

Bestilling av publikasjoner

Offentlige institusjoner:

Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon

Internett: www.publikasjoner.dep.no

E-post: publikasjonsbestilling@dss.dep.no

Telefon: 22 24 00 00

Privat sektor:

Internett: www.fagbokforlaget.no/offpub

E-post: offpub@fagbokforlaget.no

Telefon: 55 38 66 00

Publikasjonene er også tilgjengelige på
www.regjeringen.no

Trykk: 07 Aurskog AS – 04/2016